

## Costs classification in hotel management

**Renáta Antalová**

University of Economics  
Faculty of Economic Informatics, Department of Accountancy and Auditing  
Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, Slovak Republic  
E-mail: renata.antalova@euba.sk

**Abstract:** Accommodation services are provided by a hotel management in accordance with the Act on Trade Licensing. It is characterized by the specific structure of the activities performed and the specific structure of information provided by the management for the purposes of the management decision-making processes, about the basic parameters of which has already been decided and the decision making about future alternatives to these processes, information on the adequacy of the structures of economic resources on activities carried out and of the effectiveness of the undertaking. With the requirement for monitoring and management of economy and efficiency is related a category of costs, which is essential in accounting. They are the most important feature which distinguishes the financial accounting and managerial accounting.

**Keywords:** hotel management, costs, management, decision-making

JEL codes: M410

### 1 Súčasný stav - úvod do problematiky

Cieľom každého subjektu, ktorý vstupuje do podnikateľského procesu je dosahovanie zisku. To, či sa daný cieľ podarí dosiahnuť, závisí od mnohých faktorov. V etape rozhodovania o podnikaní je to voľba lokality, druhu podniku, formy podnikania, množstva potrebných investícií a zdrojov, z ktorých sa potrebné prostriedky budú získavať. V etape prevádzky podniku je úspech závislý vo veľkej miere od profesionality manažmentu, ktorý riadi a rozhoduje na základe dostupných informácií. Je tomu tak aj v hotelierstve - špecifickej oblasti podnikania v poskytovaní ubytovacích služieb. Cieľom predkladaného príspevku je zamerať sa na problematiku členenia nákladov v danej oblasti, pretože bez znalosti štruktúry nákladov, ich výšky a vplyvu tržby neexistuje efektívne riadenie ani v tejto oblasti podnikania.

Existuje mnoho spôsobov ako systematizovať náklady. Prístup k ich členeniu je vždy odvodený od úloh, ktoré sa majú riešiť alebo otázok, ktoré majú byť zodpovedané.

#### 1.1 Druhové členenie nákladov v podnikoch poskytujúcich ubytovacie služby

Informácie o absolútnej výške celkových nákladov alebo percentuálnej úrovni nákladov vo vzťahu k tržbám nie sú postačujúce pre potreby vykazovania ani rozhodovania a riadenia. Je potrebné poznať štruktúru nákladov. Primárnou formou sledovania nákladov na Slovensku je druhové členenie nákladov. Je základom slovenskej úpravy finančného účtovníctva a náklady sú členené do účtovných tried a skupín tak, ako je to uvedené v Postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva. V zariadeniach poskytujúcich ubytovacie služby majú svoje uplatnenie náklady zo všetkých ôsmich účtovných skupín: 50 – Spotrebované nákupy, 51 – Služby, 52 – Osobné náklady, 53 – Dane a poplatky, 54 – Iné náklady na hospodársku činnosť, 55 – Odpisy a opravné položky k dlhodobému majetku, 56 -Finančné náklady, 59 – Dane z príjmov a prevodové účty.

Z hľadiska plynulej prevádzky ubytovacieho zariadenia sa považujú za rozhodujúce nákladové druhy:

- spotreba materiálu (suroviny, sklo, porcelán, keramika, kancelárske potreby, kvety a výzdoba, materiál pre kuchyňu, údržbársky materiál, súčiastky, propagačný

materiál, noviny a časopisy, tlačivá, bielizeň, pohonné hmoty, pracovné oblečenie a ochranné odevy, čistiace prostriedky, lekárenské vybavenie)

- spotreba energie (elektrická energia, voda, plyn)
- náklady na predaný tovar
- mzdové náklady a sociálne poistenie (garantovaná mzda, náhrady a príplatky, odmeny, zákonné sociálne poistenie)
- náklady na administratívu
- finančné náklady (úroky, kurzové straty, bankové poplatky, poistenie majetku).

Podľa pôvodu vzniku týchto nákladov ich môžeme považovať za náklady externé, pretože výrobné faktory sú obstarávané z externého prostredia. Podľa spôsobu ich zisťovania sú nákladmi prvotnými, pretože ich vynaloženie sa v účtovníctve objavuje prvýkrát. Z hľadiska možnosti ich podrobnejšieho rozčlenenia sú nákladmi jednoduchými, pretože ich nemožno rozložiť na jednoduchšie zložky, zodpovedajú vynaloženiu jediného ekonomického zdroja.

Druhé členenie nákladov má význam pri prezentácii informácií finančného účtovníctva externým používateľom informácií, z makroekonomického hľadiska a pri usmerňovaní výrobných procesov a procesov poskytovania služieb.

## 1.2 Členenie nákladov podľa miesta vzniku a zodpovednosti za ich vznik

Riadenie hospodárnosti a efektívnosti si vyžaduje aj členenie nákladov vo vzťahu k miestu ich vzniku, resp. miestu, ktoré je zodpovedné za ich vznik. V tejto súvislosti má význam vymedzenie tzv. vnútro podnikových útvarov ktorým sa náklady priradujú, resp. zodpovednostných stredísk, ktoré sú za vznik nákladov zodpovedné. Vo väčšine prípadov sa miesto vzniku a zodpovednosti zhoduje. Štruktúra zodpovednostných stredísk sa odvíja od ekonomickej štruktúry podniku, teda tak vybudovanej štruktúry stredísk, aby ich bolo možné riadiť na základe dosiahnutých hodnotových výsledkov. Napríklad v hoteloch možno vnútro podnikové strediská rozdeliť do piatich (resp. podľa špecializácie do šiestich) základných skupín:

1. Predaj (Sales). Organizácia podujatí, organizácia individuálnych alebo skupinových pobytov, komunikácia s klientom, a rezervácia sú činnosťami spadajúcimi pod útvár predaja.
2. Ubytovanie (Room Division). Útvár ubytovania sa môže členiť na časť prízemie, pod ktoré spadá napríklad recepcia a poschodia, kam spadá napríklad upratovanie spoločných priestorov a izieb a práčovňa.
3. Prevádzka - jedlo a nápoje (Food and Beverage). Zásobovanie, výroba (príprava jedál, umývanie riadu) a služby (reštaurácia, bar, obchody a iné) sú aktivitami vykonávanými v rámci uvedeného strediska.
4. Technika (Engineer). Stredisko zabezpečuje údržbu zariadení a bezpečnosť.
5. Administrácia (Administration). Pod administráciu patrí napríklad vedenie účtovníctva, kontroling, činnosť osobného oddelenia a útvaru informačných technológií.
6. Špecializácia (Specialized activities based on purpose of visit). Činnosť útvaru je závislá od špecializácie ubytovacieho zariadenia (wellness hotel, kúpeľný hotel, kongresový hotel a pod.).

Činnosť každého strediska je spojená so vznikom nákladov, avšak nie každé stredisko produkuje výnosy alebo má právomoci rozhodovať o investíciách, preto nemôže byť ani hodnotené na základe kritérií, ktorých výšku nevie ovplyvniť. Podľa úrovne právomocí a zodpovednosti rozlišujeme nákladové, ziskové, rentabilné, investičné, výnosové a výdajové strediská.

## 1.3 Účelové členenie nákladov v podnikoch poskytujúcich ubytovacie služby

Základnou príčinou vzniku nákladov je uskutočňovanie výkonov, či už vo forme hotových výrobkov alebo poskytovaných služieb. Podľa vzťahu nákladov k výkonom rozoznávame náklady na prípravu, zabezpečenie a riadenie výroby a náklady, ktoré majú technologický charakter. Tú časť technologických nákladov, ktoré vznikajú v súvislosti s viacerými výkonmi naraz plus náklady na prípravu, zabezpečenie a riadenie výroby označujeme

pojmom režijné náklady. Technologické náklady individuálneho výkonu sa nazývajú jednotkovými nákladmi. Pre potreby kalkulačného zobrazenia vzťahu náklad – výkon rozoznávame náklady nekalkulovateľné, ktoré sú z kalkulácie nákladov na kalkulačnú jednotku vylúčené a náklady kalkulovateľné. Podľa spôsobu, akým sa kalkulovalé náklady priradujú na kalkulačnú jednotku, rozoznávame náklady priame a nepriame. Rozlišovanie priamych a nepriamych nákladov má vplyv na ocenenie zásob vlastnej výroby alebo poskytnutého výkonu – služby. V prípade zariadenia poskytujúceho ubytovacie služby je dôležité sledovať náklady na počet izieb, na jednu izbu, na jeden nepredaný izbodeň a na jeden predaný izbodeň. Ďalej je možné sledovať náklady na jeden predaný, resp. jeden nepredaný izbodeň v období sezóny resp. mimo sezóny. Pri kalkulácii predajných cien je potrebné vziať do úvahy napríklad štandard hotela alebo klimatické podmienky ovplyvňujúce výšku nákladov na vykurovanie.

### **1.5 Členenie nákladov z hľadiska potrieb rozhodovania v podnikoch poskytujúcich ubytovacie služby**

Náklady v ubytovacích podnikoch vznikajú aj vtedy, ak nepríde hosť, keď sa izba neprenajme. Až keď sa izby predajú, vznikajú tržby. V prípade nákladov na pripravené, nepredané izby alebo všetky izbodni bez ich predaja, ide o fixné náklady. V prípade, keď sa realizuje ich predaj, vznikajú ďalšie náklady (variabilné náklady).

To, akú časť z celkových nákladov tvoria fixné a akú časť variabilné náklady, je možné zistiť buď na základe empirických alebo matematicko-štatistických metód. Ubytovacie zariadenia spravidla nevykladajú úsilie na sledovanie dynamiky nákladov, napriek širokému spektru úloh, ktoré je možné na základe daných znalostí riešiť.

Znalosť objemu fixných a variabilných nákladov umožňuje riešiť dva základné typy rozhodovacích úloh. Prvým sú úlohy vychádzajúce zo skutočnosti, že v minulosti uskutočnené rozhodnutia boli príčinou existencie určitých kapacít a príčinou vzniku fixných nákladov, ktorých výška sa nebude meniť v určitých intervaloch využitia tejto kapacity a druhým typom sú úlohy vychádzajúce z predpokladu, že existujúce kapacity bude potrebné v budúcnosti obnoviť, rozšíriť alebo redukovať. K úlohám riešeným pri existujúcej kapacite možno zaradiť optimalizačné úlohy, úlohy týkajúce sa stanovenia dolného limitu ceny a úlohy typu „buď – alebo“. Riešením optimalizačných úloh v hotelierstve by malo byť stanovenie takej štruktúry poskytovaných služieb, aby sa dosiahli čo najlepšie hodnotové výsledky. Stanovenie dolného limitu ceny sa spravidla týka minimálnej cenovej úrovne doplnkovo poskytovaných výkonov, ale môže sa viazať aj k určeniu najnižšej možnej miery ceny vstupov, napríklad obstarávaných surovín do hotelovej kuchyne. Pri úlohách typu „buď – alebo“ sa vyhodnocujú rôzne alternatívy vykonávaných výkonov alebo poskytovaných služieb, a to z hľadiska hodnotovej optimalizácie. V prípade hotela môže ísť o porovnanie alternatívy prania vo vlastnej réžii hotela alebo využívania externej firmy zabezpečujúcej tieto služby. Významným východiskom pri riešení uvedených úloh je úroveň využitia kapacity. Východiskom môže byť predpoklad, že vytvorená kapacita nie je úplne využitá (v prípade hotelov sa napríklad priemerná obsadenosť izieb líši v závislosti od kategórie hotela) a lepšie využitie kapacity bude sprevádzané zvýšením variabilných nákladov a výnosov z dodatočne vykonávaných výkonov. Ak sa vychádza z predpokladu úplného využitia kapacity, cieľom je nájsť možnosti jej optimálneho využitia. V danom prípade sa vyhodnocujú relevantné náklady širokého spektra posudzovaných alternatív. Základným optimalizačným kritériom pre všetky typy uvedených úloh je kritérium maximalizácie zisku, pričom zisk treba chápať ako manažérsky meraný zisk, teda pri jeho meraní sa vychádza z ocenenia výkonov na úrovni variabilných nákladov a jeho výšku ovplyvňujú aj špecifické formy hodnotového a ekonomického chápania nákladov ako sú napríklad kalkulačné náklady (Kráľ, 2002).

Základom všetkých typov rozhodovacích úloh sú úvahy o tom, ako zmena objemu a sortimentu výkonov ovplyvní výšku nákladov, výnosov a zisku. Mnohé závery a rozhodnutia sú výsledkom vyčíslenia a analýzy tzv. bodu zvratu, ktorý sa v hotelierstve využíva v prvom rade pri stanovení ceny izby. Cieľom výpočtu bodu zvratu v naturálnom vyjadrení je zistenie počtu predaných izieb resp. v peňažnom vyjadrení objemu tržieb, ktoré ubytovacie zariadenie musí dosiahnuť, aby sa dostalo aspoň na nulovú úroveň zisku.

Napríklad v hoteli s 50 izbami, so 60 %-nou obsadenosťou izieb, ročnými fixnými nákladmi 72 000 € ( $N_f$ ), variabilnými nákladmi 273 750 € ( $N_v$ ) a priemernou cenou izby 100 € na izbu a deň ( $c_j$ ) je bod zvratu 960 izbodní ( $x_{bz}$ ). To znamená pri tržbách 96 000 € alebo 5% obsadenosti z celkového počtu izieb ( $=960:(50 \cdot 365)$ ) bude úroveň zisku nulová.

$$x = 50 \cdot 365 \cdot 0,6 = 10\,950 \text{ izbodní} \quad (1)$$

$$N_{vj} = \frac{273\,750}{10\,950} = 25 \text{ €/izbodeň} \quad (2)$$

$$X_{BZ} = \frac{72\,000}{(100-25)} = 960 \text{ izbodní} \quad (3)$$

Na základe analýzy bodu zvratu je možné odpovedať aj na ďalšie otázky, napríklad aký objem predaja alebo tržieb musí podnik dosiahnuť, aby dosiahol určitú rentabilitu tržieb alebo aký vplyv budú mať na výsledok hospodárenia zmeny v objeme výkonov pri rôznej štruktúre variabilných a fixných nákladov. Význam analýzy bodu zvratu spočíva aj v tom, že umožňuje kvantifikovať napríklad rozsah zmien (v základnom variante úvah iba jedného druhu faktora) faktorov ovplyvňujúcich výsledok hospodárenia, a to tak, aby sa ešte dosiahla stanovená úroveň výsledku hospodárenia.

## 2 Metodológia a zdrojové údaje

Objektom skúmania v predkladanom príspevku je podnik – ubytovacie zariadenie, v ktorom sa verejnosti celoročne poskytuje za úhradu prechodné ubytovanie a s ním spojené služby. Ubytovacím zariadením môže byť: hotel, hotel, penzión, apartmánový dom, turistická ubytovňa, chatová osada, kemping, táborisko alebo ubytovanie v súkromí. Obsah príspevku tvoria vybrané (rozsahom príspevku obmedzené) možnosti členenia nákladov pre potreby vykazovania vo finančnom účtovníctve i rozhodovania v manažérskom účtovníctve. Pri tvorbe príspevku boli využité knižné publikácie z oblasti manažmentu v hotelierstve a manažérského účtovníctva a právne normy upravujúce túto špecifickú oblasť podnikania. Použité boli metódy literárnej rešerše, analógie a analýzy.

## 3 Výsledky a diskusia

Ak má manažment hotelu prehľad o hotelových kapacitách, o nákladoch podľa spotreby jednotlivých ekonomických zdrojov, nákladoch na výrobky alebo služby, konkrétne procesy, prevádzky, útvary a aj z hľadiska ich vzťahu k dynamike vzťahovej veličiny, mal by byť schopný reagovať v akýchkoľvek podmienkach.

Racionalita vo vynakladaní ekonomických zdrojov by sa mala prejavovať ako v „predvýrobných“ etapách pri uzatváraní zmlúv a dohôd (tie by sa mali uzatvárať až po dôkladnom porovnaní cien a analýze dodacích podmienok rôznych dodávateľov), tak aj v priebehu reprodukčného procesu. Výsledkom hodnotenia racionality vynakladania ekonomických zdrojov podniku môžu byť závery, že je potrebné pristúpiť k realizácii opatrení na zlepšenie daného stavu. V nasledujúcich odsekoch sú uvedené rôzne prístupy k analýze nákladov s cieľom identifikovania možností ich redukcie.

- V záujme relevantného zlepšenia by sa mal manažment prioritne zamerať na redukcii tých skupín nákladov, pri ktorých sa pozitívna reakcia prejaví okamžite a vo významnej miere. Analýza nákladových skupín sa začína identifikáciou nákladov a analýzou nákladov podľa jednotlivých druhov. Pri náraste alebo poklese nákladov je potrebné preskúmať, či bola zmena spôsobená zmenou objemu vzťahovej veličiny alebo jednotkovej ceny ekonomického zdroja. Napríklad zvýšenie nákladov na spotrebu vody môže byť v hotely zapríčinené zvýšením spotrebovaného objemu vody v sledovanom období, zvýšením ceny vody, resp. oboch faktorov.
- Ďalšou oblasťou skúmania je skúmanie vzájomného vzťahu medzi zmenou objemu tržieb a zmenou objemu nákladov. Konkrétne v ktorých nákladových skupinách môže dôjsť a k akej zmene nákladov, vplyvom zmeny tržieb o jedno percento. V prípade, že skutočná zmena tržieb o jedno percento zapríčiní väčšiu zmenu nákladov, než sa predpokladalo, je potrebné uskutočniť nápravné opatrenia.

- Podstatnou oblasťou skúmania z hľadiska vynakladaných nákladov môžu byť nákladové strediská. Výsledkom skúmania nákladových stredísk môže byť zrušenie takých činností, resp. služieb, po ktorých klesá dopyt, alebo je ich vykonávanie spojené s vysokými nákladmi.
- V neposlednom rade možno skúmať aj percentuálny podiel jednotkových nákladových druhov vo vzťahu k celkovým nákladom. Zmena objemu poskytovaných služieb môže zapríčiniť zmenu variabilných nákladov i zmenu podielu nákladových druhov na celkových nákladoch.

V rámci turistického ruchu, a teda aj v oblasti poskytovania ubytovacích služieb sa vyskytujú fázy poklesu v cykle dopytu. Môžu byť zapríčinené situáciou v určitej krajine (11.09.2001) alebo ako reakcia na krízu v iných oblastiach (kríza na trhu nehnuteľností v USA so začiatkom v roku 2008). Odborníci z oblasti hotelierstva tvrdia, že z dlhodobého hľadiska možno počítať s 2-3 % nárastom priemerného počtu ubytovaných hostí na noc, avšak z krátkodobého hľadiska môže dochádzať k poklesu alebo stagnácii. Úlohou manažmentu je rozoznať či ide o stagnáciu trhu alebo ide o „bežný“ pokles v rámci cyklu dopytu. Prípady, keď nie sú rozhodnutia manažmentu podložené relevantnými dôvodmi, resp. manažment uskutočnil sériu nesprávnych rozhodnutí môžu viesť ku strate pozície na trhu. Keď sa v ubytovacom zariadení zvyšuje obsadenosť izieb ale priemerná cena klesá, znamená to pokles dopytu na trhu, resp. stratu pozície na trhu. Ďalšími znakmi krízy môžu byť vyčerpanie všetkých rezerv, pokles vlastných zdrojov, vykazovanie straty, platobná neschopnosť (Juhász, 2015).

Vzhľadom na skutočnosť, že až polovicu nákladov hotelov tvoria osobné náklady, je potrebné v rámci krízového manažmentu pristúpiť v prvom rade k uskutočneniu rozhodnutí v tejto oblasti.

- Prvým krokom je pozastavenie prijímania nových zamestnancov, nasleduje analýza, reorganizácia, prípadne redukcia pracovného času zamestnancov a prepúšťanie zamestnancov. Prepúšťanie zamestnancov sa viaže najskôr k strediskám, v ktorých pracuje viac zamestnancov. V ubytovacích zariadeniach sa týka napríklad pozície chyžných alebo čašníkov.
- Existencia konkrétnych prípadov z praxe ubytovacích zariadení je dôkazom toho, že riešenie poklesu dopytu znížením cien poskytovaných služieb nie je riešením. Tým môže byť zostavenie akciových balíčkov služieb, keď si napríklad zákazník kúpeľného hotela, v rámci ceny ubytovania, môže vybrať určité procedúry.
- Zavedenie nových služieb alebo produktov môže zvýšiť záujem verejnosti a zvýšiť objem výnosov.
- Pozastavenie činností, po ktorých nebol žiadny alebo len minimálny dopyt, je ďalšou z možností riešenia krízy.

## Záver

Cieľom predkladaného príspevku bolo priblížiť problematiku hotelierstva, teda poskytovania ubytovacích služieb z pohľadu systematizácie vykazovaných nákladov na rôzne účely. Uviesť, aké možnosti využitia v procese riadenia a rozhodovania má manažment v prípade „rozumného“ triedenia nákladov za predpokladu racionálneho vynakladania ekonomických zdrojov i v prípadoch, keď sa v hospodárení vyskytnú problémy spôsobené vlastným pričinením, alebo ako dôsledok pôsobenia globálnych alebo teritoriálnych vplyvov.

## Literárne zdroje a iné odkazy

Juhász, L. (2015). *Szálodák költségei*. Retrieved from: <http://www.hotel2022.hu>  
Král, B. (2002). *Manažerské účetnictví*, 1st ed. Praha: Management Press.  
Sládek, G. (2007). *Manažment v pohostinstve a hotelierstve*, 1st ed. Bratislava: DARMA.  
Tumpach, M. (2008). *Manažerske a nákladové účtovníctvo*, 1st ed. Bratislava: Iura Edition.  
Vyhláška č. 277/2008 Z. z. Vyhláška Ministerstva hospodárstva Slovenskej republiky, ktorou sa ustanovujú klasifikačné znaky na ubytovacie zariadenia pri ich zaraďovaní do kategórií a tried.