

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami  
i dokonaniami**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2016

**ISSN 1899-3192**

**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-597-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)

[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Wioletta Baran:</b> Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities .....	11
<b>Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski:</b> Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector .....	21
<b>Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz:</b> Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting .....	32
<b>Renata Biadacz:</b> Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry .....	52
<b>Anna Bialek-Jaworska:</b> Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing .....	61
<b>Jolanta Chluska:</b> Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity .....	75
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed .....	83
<b>Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz:</b> Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniem / The role of leadership in performance management .....	93
<b>Izabela Emerling:</b> Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility .....	102
<b>Wiktor Gabrusewicz:</b> Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments .....	112
<b>Marek Gajewski:</b> Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals .....	122

<b>Rafał Jagoda:</b> Wpływ sezonowości na koszty i przychody przedsiębiorstwa z branży budowlanej / Seasonal impact on costs and income of enterprises in the building industry .....	136
<b>Elżbieta Jaworska, Grzegorz Bucior:</b> Koszty w przedsiębiorstwach hotelarskich / Costs in enterprises from hotel industry.....	146
<b>Jacek Jaworski, Marek Witkowski:</b> Podstawy koncepcyjne strategicznej karty wyników dla spółdzielni mieszkaniowej / Conceptual basis of Balanced Scorecard for housing cooperative .....	155
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Znaczenie perspektywy interesariuszy w zarządzaniu strategicznym zakładem opieki zdrowotnej na przykładzie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w Puławach / The role of perspective of stakeholders in the strategic management of health care facility on the example of health care in Puławy.....	165
<b>Beata Juralewicz:</b> Identyfikacja i wyodrębnianie przychodów i kosztów przewozów o charakterze użyteczności publicznej w przedsiębiorstwach transportu samochodowego / Identification and distinction of revenues and costs of public utility transport in bus enterprises .....	175
<b>Marta Kołodziej-Hajdo:</b> Kontrola zarządcza w jednostkach administracji publicznej – aspekty praktyczne / Management control in government administration units – practical aspects.....	184
<b>Bartosz Kołodziejczuk, Magdalena Szydelko:</b> Benchmarking w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa / Benchmarking in business cost management .....	194
<b>Roman Kotapski:</b> Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych / Responsibility centers and cost centers in water and sewerage companies.....	203
<b>Robert Kowalak:</b> Mierniki dokonań w kokpitach menedżerskich przedsiębiorstwa / Performance indexes in dashboard .....	213
<b>Marcin Kowalewski:</b> Systemy rachunku kosztów w <i>lean accounting</i> / Cost accounting of lean system.....	222
<b>Justyna Kujawska:</b> Koncepcja pomiaru efektywności podmiotu leczniczego / Effectiveness measurement concept of hospitals .....	230
<b>Dorota Kuźdowicz, Janina Jędrzejczak-Gas, Paweł Kuźdowicz:</b> Raportowanie przepływów strumieni wartości w systemie ERP / Reporting value stream flows in the ERP system.....	240
<b>Paweł Kuźdowicz:</b> Zastosowanie obliża kosztowego w analizie odchyleń przedsięwzięcia / Cost obligation of an enterprise .....	249
<b>Zbigniew Leszczyński:</b> Analizy wartości cyklu procesów w programie redukcji zużycia zasobów produkcyjnych (kosztów produkcji) / Value analysis of process cycle as a part of production resources reduction program (production costs) .....	258

<b>Grzegorz Lew:</b> Koszty klienta w przedsiębiorstwach handlowych / Customer costs in commercial companies .....	270
<b>Krzysztof Małys:</b> Analiza struktury kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce / Cost structure analysis in institutions of public higher education .....	278
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Falsyfikacja tradycyjnego modelu rachunku kosztów docelowych / Target costing traditional model falsification .....	290
<b>Andrzej Niemiec:</b> Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu (CSFS) za pomocą macierzy istotności-sterowalności ( <i>Relevance-Manageability Matrix</i> ) na przykładzie firm sektora transportu lądowego / Identification of critical success factors by Relevance-Manageability Matrix on the example of land transport sector companies.....	304
<b>Maria Nieplowicz:</b> Analiza porównawcza zastosowania zrównoważonej karty wyników w podmiotach leczniczych / The use of Balanced Scorecard in health care organizations. Comparative analysis.....	317
<b>Bartłomiej Nita:</b> Krytyka zrównoważonej karty wyników / The critique of Balanced Scorecard .....	325
<b>Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski:</b> Próba wyceny innowacji uelastyczniającej technologię wytwarzania / Attempt to evaluate innovation making manufacturing process flexible.....	334
<b>Edward Nowak:</b> Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat małych jednostek gospodarczych / Information capacity of profit and loss accounts in small economic entities.....	349
<b>Ryszard Orliński:</b> Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala / Cost accounting of patients on the example of hospital.....	358
<b>Sabina Rokita:</b> Możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa / Possibilities of use of the Strategic Scorecard in enterprises innovative activity management.....	368
<b>Jolanta Rubik:</b> Wytyczne i uregulowania raportowania społecznej odpowiedzialności / Guidelines and regulations of corporate social responsibility reporting.....	379
<b>Wojciech Sadkowski:</b> Przegląd dotychczasowych modeli rachunku kosztów jakości / Review of existing models of quality costs calculation .....	388
<b>Beata Sadowska:</b> System pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe – proces przygotowania i implementacji / Achievements measurement system at the State Forests National Forests Holding – process of preparing and implementation.....	399
<b>Dorota Śładkiewicz:</b> Nośniki wartości i ich rola w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / Value drivers and their role in creating enterprise value.....	408

<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Wyzwania w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych / Cost accounting challenges regarding transfer pricing documentation .....	417
<b>Anna Surowiec:</b> Rachunek kosztów działań jako jedna z metod zarządzania kosztami łańcucha dostaw / Activity-Based Costing as one of the methods of supply chain management .....	428
<b>Waldemar Szczepaniak:</b> Przychody z działalności badawczej jako miernik dokonań szkół wyższych – analiza w odniesieniu do wielkości relatywnych / Revenues from research activity as a measure of achievements of universities – analysis in relation to the relative value .....	438
<b>Olga Szolno:</b> System monitorowania realizacji celów w samorządowej jednostce budżetowej / System of monitoring the objectives achievements in self-government budget unit .....	447
<b>Alfred Szydelko:</b> Rola rachunkowości finansowej w pomiarze dokonań / The role of financial accounting in performance measurement .....	459
<b>Lukasz Szydelko:</b> Ekonomiczna wartość dodana w bankach spółdzielczych / Economic value added in cooperative banks .....	468
<b>Joanna Świerk:</b> Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników / An analysis of readiness of Polish local authorities for implementation of Balanced Scorecard .....	478
<b>Monika Ucieszńska:</b> Pomiar w kontroli zarządczej funkcjonującej w administracji podatkowej / Measurement in management control in tax administration .....	487
<b>Piotr Urbanek:</b> Strategie uniwersytetów publicznych w Polsce – próba oceny / Strategies of public universities in Poland – an attempt to access .....	500
<b>Piotr Wanicki:</b> Innowacje jako źródło wartości przedsiębiorstwa / Innovation as a source of enterprise value .....	510
<b>Lidia Wiatrak:</b> Badanie satysfakcji klientów w kontekście zarządzania jakością w organach administracji podatkowej / Study of customer satisfaction in the context of quality management in the authority tax administration .	519
<b>Marcin Wierzbiński:</b> System zarządzania dokonaniem a model biznesowy / Performance management system vs. business model .....	533
<b>Grzegorz Zimon:</b> Koszty zarządzania kapitałem obrotowym w przedsiębiorstwie handlowym / Performance management system vs. business model	552

## Wstęp

Zmiany zachodzące na rynku, związane z coraz większą konkurencją, powodują, że przedsiębiorcy szukają rozwiązań dotyczących nie tylko utrzymania się na nim, lecz również rozwoju, co ma służyć poprawie ich pozycji względem innych jednostek gospodarczych. Zarządzanie kosztami i pomiar dokonań stanowią istotny element systemu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach. Są one stosowane w przedsiębiorstwach nie tylko dużych, ale również średnich i małych. Każda działalność jednostki gospodarczej generuje koszty, które powinny być pod stałą kontrolą zarządzających. Jest to temat wciąż aktualny w artykułach naukowych publikowanych w Polsce i na świecie, poruszany zarówno przez teoretyków, jak i praktyków.

Niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu jest poświęcony zagadnieniom zarządzania kosztami i pomiarowi dokonań. W związku z tym zawarte w nim artykuły dotyczą dwóch odrębnych tematycznie obszarów:

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

W obrębie każdego z nich zaprezentowano problemy zarówno teoretyczne, jak i praktyczne dotyczące systemów kosztów w podejmowaniu decyzji, mierników dokonań, raportowania dokonań.

Artykuły poświęcone zarządzaniu kosztami mają głównie charakter praktyczny. Ukazują przypadki jego zastosowania w szpitalu, podmiocie świadczącym usługi komunalne, szkole wyższej oraz w organach administracji podatkowej. Skupiają się również na rozważaniach poświęconych kontroli kosztów w jednostkach mikro, wprowadzonych do ustawy o rachunkowości w 2014 roku.

Teksty związane z tematyką zarządzania dokonaniem są połączeniem rozważań teoretycznych z empirycznymi. Dociekania teoretyczne dotyczą zagadnień pomiaru dokonań, raportowania dokonań, zastosowania narzędzi, jakimi są zrównoważona karta dokonań, budżetowanie, oraz kreowania wartości przedsiębiorstwa. Artykuły związane z wdrożeniem zarządzania dokonaniem w jednostkach gospodarczych dotyczą takich podmiotów, jak: zakład gospodarowania odpadami, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty lecznicze, banki.

Redaktorzy zeszytu mają nadzieję, że opublikowane w nim artykuły będą inspiracją do poszukiwań nowych rozwiązań w obszarze zarządzania kosztami i dokonaniem, a jednocześnie pomogą rozwiązać problemy związane z ich wykorzystaniem w wybranych organizacjach.

*Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek*

## **Elżbieta Jaworska**

Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie  
e-mail: elzbieta.jaworska@zut.edu.pl

## **Grzegorz Bucior**

Uniwersytet Gdański  
e-mail: grzegorz@bucior.pl

---

# **KOSZTY W PRZEDSIĘBIORSTWACH HOTELARSKICH**

---

# **COSTS IN ENTERPRISES FROM HOTEL INDUSTRY**

---

DOI: 10.15611/pn.2016.442.13

**Streszczenie:** Celem artykułu jest przedstawienie problematyki klasyfikacji, grupowania i rozliczania kosztów w przedsiębiorstwie hotelarskim. W artykule wykorzystano analizę literatury przedmiotu oraz elementy jakościowego badania podmiotów opartego na zogniskowanym wywiadzie grupowym. Z badań wynika, iż polskie hotele powinny zwrócić szczególną uwagę na aspekty kształtujące właściwą politykę cenową, ponieważ ona decyduje o rentowności przedsiębiorstwa hotelarskiego. W pracy wskazano, że zasadne są działania zmierzające do wypracowania przez branżę hotelarską standardu w zakresie rachunkowości i w szczególności rachunku kosztów wraz z kalkulacją kosztu wytworzenia usługi.

**Słowa kluczowe:** koszty, kalkulacja kosztu usługi, przedsiębiorstwa hotelarskie.

**Summary:** The aim of the article is to present the problems of classification, grouping and calculating costs in the hotel industry. The article uses the analysis of literature and the elements of qualitative research entities, based on a focused group interview. The research shows that Polish hotels should pay special attention to aspects of shaping proper pricing policy because it determines profitability. The study indicated that there are reasonable actions to develop the hotel industry standard for accounting and cost accounting in particular, together with the calculation of cost of production services.

**Keywords:** costs, calculation of the cost of services, hotel enterprises.

## **1. Wstęp**

Branża hotelarska od wielu lat odnotowuje stały wzrost mierzony wskaźnikami wartościowymi oraz ilościowymi. Obecnie ta gałąź gospodarki narodowej wypracowuje istotną część produktu krajowego, bliską 5% [Ernst&Young 2013, s. 198]. I choć perspektywy dla przedsiębiorstw prowadzących hotele są korzystne, to jednak zmagają się one z wieloma problemami [Antonowicz i in. 2016, s. 3]. Rosnąca konku-



rencja sprawia, iż hotele muszą podejmować działania pozwalające na uzyskanie przewagi konkurencyjnej nie tylko nad innymi hotelami działającymi na rynku regionalnym i krajowym, ale również tymi znajdującymi się w innych krajach. Wyzwania, którym muszą sprostać polskie hotele, stają się coraz bardziej skomplikowane i złożone, a ich realizacja wymaga od przedsiębiorców i personelu wiedzy z różnych dziedzin, takich jak marketing, media społecznościowe, społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw, finanse czy rachunkowość. Hotele, przede wszystkim te mniejsze, nienależące do dużych grup kapitałowych, powinny zwracać szczególną uwagę na aspekty kształtujące właściwą politykę cenową, ponieważ ona decyduje o rentowności przedsiębiorstwa hotelarskiego [Harris 1995, s. 97]. W tym kontekście kluczowa jest implementacja i stosowanie właściwego rachunku kosztów, który jest zawsze podstawą optymalnych decyzji cenowych [Świdarska (red.) 2003, s. 8-4]. Istotną barierą w tego typu działaniach jest charakterystyczne dla polskiego rynku hotelarskiego znaczne rozdrobnienie, co powoduje, że przedsiębiorstwa nie dysponują odpowiednimi środkami niezbędnymi do proefektywnościowych i prorozwojowych zmian [por. PKO BP 2015, s. 7].

Celem artykułu jest przedstawienie problematyki związanej z identyfikacją, klasyfikacją i grupowaniem kosztów w przedsiębiorstwie prowadzącym działalność hotelarską. W pracy przeprowadzono badanie literatury przedmiotu oraz wykorzystano elementy badania jakościowego wybranych podmiotów z branży hotelarskiej, opartego na metodzie zogniskowanego wywiadu grupowego.

## 2. Istota i specyfika działalności hotelarskiej

Działalność hotelarska jest jednym z obszarów funkcjonowania sektora turystyki. Przez hotelarstwo należy rozumieć działalność usługową związaną z odpłatnym świadczeniem gościny osobom przyjezdnym, zatrzymującym się czasowo w danym miejscu [Witkowski 2007, s. 8; Milewska, Włodarczyk 2009, s. 54].

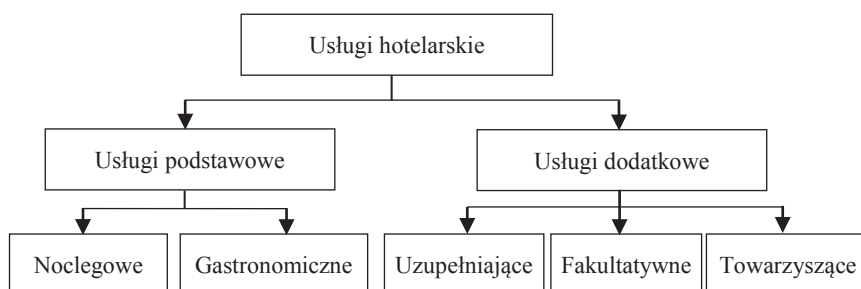
Na działalność hotelarską składają się różnego rodzaju usługi. Ustawa o usługach turystycznych [Ustawa z 29 sierpnia 1997, art. 3, pkt 8] definiuje usługi hotelarskie jako usługi krótkotrwałe, które polegają na wynajmowaniu domów, mieszkań, pokoi, miejsc noclegowych, jak i miejsc na ustawienie namiotów lub przyczep samochodowych, a także świadczenie w obrębie obiektu usług z tym związanych.

Usługi hotelarskie pozwalają zaspokajać wiele potrzeb klientów, jak np. noclegu, bezpieczeństwa pobytu, higieny, wyżywienia, realizacji czynności służbowych, wypoczynku, rekreacji, rozrywki, łączności czy opieki zdrowotnej [Milewska, Włodarczyk 2009, s. 54].

Usługi hotelarskie mogą być świadczone w obiektach hotelarskich, do których należą m.in. hotele. Zgodnie z ustawą o turystyce hotele są obiektami, które posiadają co najmniej 10 pokoi, w tym większość miejsc w pokojach jedno- i dwuosobowych, oraz świadczą szeroki zakres usług związanych z pobytem klientów [Ustawa z 29 sierpnia 1997, art. 36, pkt 1]. Można więc zauważyć, że hotele są przedsiębior-

stwami, których działalność jest zorientowana na kompleksowe zaspokajanie potrzeb nabywców ich usług i obejmuje, oprócz oferowania noclegu, także usługi gastronomiczne, rozrywkowe, rekreacyjne czy odnowy biologicznej.

Przedsiębiorstwa hotelarskie są wewnętrznie zróżnicowane pod wieloma względami [Panasiuk, Szostak (red.) 2009, s. 52]. Zakres usług świadczonych przez te podmioty może być bardzo szeroki. Ze względu na relację usług hotelarskich do statutowej funkcji danego przedsiębiorstwa wyróżnia się usługi podstawowe i dodatkowe. Ich podział przedstawia rys. 1.



**Rys. 1.** Rodzaje usług hotelarskich

Źródło: opracowanie własne.

Jak widać na rys. 1, do pierwszej grupy usług świadczonych przez przedsiębiorstwa hotelarskie zalicza się usługi noclegowe, związane z zakwaterowaniem gości oraz usługi gastronomiczne (przygotowanie żywności, napojów).

Usługi dodatkowe zależą od rodzaju bądź kategorii obiektu hotelowego. Na tę grupę składają się hotelowe usługi [Mitura, Koniuszewska 2008, s. 56; Górska-War-sewicz, Świstak 2009, s. 97-98]:

- uzupełniające,
- fakultatywne,
- towarzyszące.

Usługi uzupełniające są bezpłatne i zintegrowane z usługami podstawowymi. Można do nich zaliczyć np. budzenie, depozyt, informację turystyczną, przechowanie bagażu, szatnię, wezwanie taksówki.

Usługi fakultatywne są odpłatne, pożądane przez gości, choć zwykle nieobowiązkowe dla hotelu. Obejmują one np. organizację występów artystów, usługi rekreacyjne, wynajem samochodów, przygotowywanie warunków do odbywania różnych spotkań, np. konferencji, szkoleń, sympozjów.

Niezwiązane bezpośrednio z korzystaniem z usług podstawowych, jednak znajdujące się na terenie hotelu, są punkty handlowe i usługowe, które mogą świadczyć usługi towarzyszące. Usługi te są odpłatne, skierowane także do społeczności lokalnej. Należą do nich np. usługi fryzjerskie, kosmetyczne, handlowe, jak kwiaciarnia czy sklep z pamiątkami.

Można więc zauważyć, że działalność hotelarska może być zorientowana zarówno na przyjezdnych, jak i na osoby mieszkające w sąsiedztwie hotelu. Dla tych osób istotne znaczenie mają nie tylko usługi noclegowe czy gastronomiczne, ale również dodatkowe, świadczone przez przedsiębiorstwa hotelarskie.

Działalność hotelarska jest w znacznej mierze podobna do innych rodzajów działalności usługowej. Występują jednak pewne cechy charakterystyczne tylko dla działalności hotelarskiej, które przedstawia tabela 1.

**Tabela 1.** Specyfika działalności hotelarskiej

Cechy	Charakterystyka
Zmienność popytu na usługi hotelarskie	występują okresy znacznego wzrostu zapotrzebowania oraz wyraźnego spadku popytu na usługi hotelarskie w ujęciu: <ul style="list-style-type: none"> <li>• dziennym – w zależności od pory dnia liczba świadczonych usług, np. gastronomicznych, oferowanych przez hotel jest największa w porze śniadaniowej, obiadowej i wieczornej, najmniejsza zaś przed południem;</li> <li>• tygodniowym – w zależności od charakteru miejscowości – w związku z realizacją podróży służbowych popyt na usługi noclegowe jest większy od poniedziałku do piątku zarówno w dużych, jak i małych miastach, w weekend zaś popyt na te usługi będzie największy w miejscowościach turystycznych; natomiast w przypadku restauracji hotelowych popyt na usługi gastronomiczne jest mniejszy na początku tygodnia, największy zaś pod jego koniec;</li> <li>• rocznym – można zaobserwować większy popyt w porach letnich i zimowych w związku z przerwami wakacyjnymi, mniejszy zaś jesienią i wiosną</li> </ul>
Swoistość produktu hotelarskiego	produkt hotelarski ma złożony charakter, co wynika z różnorodności świadczeń wchodzących w jego skład, charakterystyczne jest zatem, że: <ul style="list-style-type: none"> <li>• produkty w hotelarstwie nie mogą być magazynowane, niesprzedany pokój czy posiłek zostają bezpowrotnie utracone, na potrzeby kalkulacji cen w podmiotach hotelarskich zakłada się występowanie pewnego poziomu wolnych mocy produkcyjnych;</li> <li>• oferta przedsiębiorstw hotelarskich obejmuje elementy rzeczowe (pokój, potrawy, napoje) i niematerialne (wystrój i atmosfera wnętrza, rodzaj obsługi), które oddziałują na wysokość ceny produktu</li> </ul>
Czas trwania cyklu operacyjnego	w przedsiębiorstwach hotelarskich świadczących usługi noclegu i żywienia cykl operacyjny jest krótki, np. przetwarzanie artykułów spożywczych na potrzeby przygotowania potraw oferowanych gościom hotelowym odbywa się przeważnie w ciągu jednego dnia

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Kotaś, Sojak 2009, s. 18-23].

Na podstawie tab. 1 można zauważyć, że działalność przedsiębiorstw hotelarskich cechuje się [Kotaś, Sojak 2009, s. 18-19]:

- sezonowością przychodów,
- występowaniem wolnych mocy produkcyjnych, wynikających z niewykorzystania pokoi hotelowych, miejsc restauracyjnych, siły roboczej,

- niestabilnością wyniku finansowego (straty w okresach martwych, zyski w okresach największego popytu),
- koniecznością prowadzenia odpowiedniej polityki kształtowania cen, stymulującej równomierne rozłożenie przychodów w skali roku.

Biorąc pod uwagę charakterystyczne cechy działalności hotelarskiej, należy stwierdzić, że jest ona wysoce niepewna. Istotne jest więc właściwe klasyfikowanie, grupowanie i rozliczanie kosztów, które wpływają na wynik operacyjny podmiotów świadczących tego typu usługi.

### 3. Koszty w przedsiębiorstwach hotelarskich

Przedsiębiorstwa hotelarskie funkcjonują w bardzo konkurencyjnym otoczeniu. Konieczne jest więc m.in. właściwe rozliczanie i kontrola kosztów [Tauber 2011, s. 27]. Kryteria klasyfikacji kosztów przedsiębiorstw hotelarskich i ich charakterystykę przedstawia tab. 2.

Z punktu widzenia przedsiębiorstw hotelarskich istotny jest podział kosztów według miejsc powstawania oraz ze względu na reakcję na rozmiary sprzedaży. W związku z charakterem działalności przedsiębiorstw hotelarskich struktura ponoszonych przez nie kosztów jest specyficzna. 75% kosztów ogółem stanowią bowiem koszty stałe [Kotas 1986, s. 3].

**Tabela 2.** Kryteria klasyfikacji kosztów przedsiębiorstw hotelarskich i ich charakterystyka

Kryterium podziału kosztów	Rodzaj kosztów	Charakterystyka
Miejsce powstawania kosztów	operacyjne	są bezpośrednio związane ze świadczeniem konkretnych usług, np. noclegowych, gastronomicznych, rekreacyjnych, a także wynajem, działalność handlowa
	niepodzielne	są związane z działalnością operacyjną, ale ze względu na ich strukturę nie są dzielone na poszczególne usługi, obejmują one np. koszty administracji i zarządzania, eksploatacji nieruchomości, energii, marketingu
Reakcja na poziom sprzedaży (frekwencję)	stałe	są niezależne od poziomu sprzedaży; zalicza się do nich m.in. amortyzację, znaczną część kosztów osobowych, czynsze i dzierżawy, podatek od nieruchomości, ubezpieczenia
	zmiennie	zmieniają się proporcjonalnie do wielkości sprzedaży; składają się na nie m.in. zużycie surowców do produkcji żywności czy napojów, zużycie środków czystości i innych materiałów eksploatacyjnych (na potrzeby działalności statutowej), część kosztów osobowych, np. premie od wielkości sprzedaży
	mieszane	zawierają elementy kosztów stałych i zmiennych, np. zużycie energii elektrycznej, gazu, rozmów telefonicznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Panasiuk, Szostak (red.) 2008, s. 258-; Kuniszzyk 2005, s. 28].

Istnieje również uniwersalny, stosowany przez przedsiębiorstwa hotelarskie na całym świecie, standard klasyfikacji i prezentacji kosztów, zwany *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry* (USALI), który stanowi jednolity plan kont dla działalności hotelarskiej [Sarnecki 2012, s. 44-45]. W jego ramach wyróżnia się koszty działalności operacyjnej oraz niepodzielone koszty operacyjne. Pierwsza grupa kosztów dotyczy pokoi, posiłków, napojów, telekomunikacji, pralni, parkingu, druga natomiast dotyczy departamentu administracji, marketingu i sprzedaży, działu technicznego i kosztów mediów (tj. zużycia wody, gazu, energii elektrycznej, ścieków, paliw) [Lubas 2008, s. 2].

Biorąc pod uwagę reakcję na rozmiary sprzedanych pokoi, koszty dzieli się na stałe, zmienne oraz mieszane. Koszty stałe obciążają hotel bez względu na liczbę gości. Obiekt generuje więc koszty stałe nawet wtedy, gdy jest pusty. W związku z tym w ramach kosztów stałych można wyróżnić koszty stałe użyteczne i nieużyteczne. Pierwsze z nich zależą od liczby sprzedanych pokoi. W przypadku sprzedaży wszystkich miejsc hotelowych nie występują zatem koszty stałe nieużyteczne. Do kolejnej grupy należą koszty zmienne, które zależą od zmian poziomu sprzedaży. Przy stałej stawce za pokój płace pokojówek będą zależały od liczby sprzątniętych pokoi. Koszty mieszane natomiast zmieniają się ze względu na rozmiar sprzedaży, jednak nieproporcjonalnie do jego zmian [Kotaś, Sojak 2009, s. 38-39].

Koszty można również przedstawiać w układzie kalkulacyjnym. W jego ramach wyodrębnia się koszty bezpośrednie i pośrednie. Koszty bezpośrednie w hotelach rozlicza się wprost na przedmiot kalkulacji, którym może być produkt bądź wydział. Koszty pośrednie są natomiast wspólne dla całego hotelu.

W przedsiębiorstwach hotelarskich można wyróżnić ośrodki odpowiedzialności świadczące różnego rodzaju usługi, takie jak [Michniewicz, Peć 2014, s. 212]:

- recepcja – świadczenie usług związanych z zakwaterowaniem, obsługą gości hotelowych w miejscu, jak i zaspokajanie różnych potrzeb zgłaszanych przez gości w trakcie pobytu w miarę posiadanych możliwości hotelu,
- służby parteru i pięt – świadczenie usług bagażowych, utrzymanie czystości w hotelu (pokoje, korytarze, hol recepcyjny),
- dział rekreacji – usługi odnowy biologicznej, fitnessu,
- dział obsługi biznesu – świadczenie na zlecenie klienta usług przygotowywania i obsługi różnego rodzaju spotkań, np. konferencji, kongresów, sympozjów, oraz usług towarzyszących (zewnętrznych),
- dział *guest relations* – rozpoznawanie potrzeb gości, rozpatrywanie skarg, obsługa przyjazdu gości VIP, rejestr informacji o kliencie,
- dział marketingu i sprzedaży – prowadzenie działań promocyjnych, kontakty z klientami biznesowymi,
- dział księgowości i administracja – obsługa finansowo-księgową, dokumentacja, rozliczanie, fakturowanie, prowadzenie spraw kadrowych i sekretariat,
- dział techniczny – utrzymanie właściwego stanu technicznego budynku, urządzeń w hotelu, dbanie o estetyczny wygląd otoczenia hotelu,
- gastronomia – zaspokajanie potrzeb żywieniowych gości.

## 4. Wyniki badań

Badaniem objęto dwie spółki prowadzące działalność hotelarską i gastronomiczną. Obydwa przedsiębiorstwa wykorzystują w swej działalności budynki, w których znajdują się pokoje hotelowe oraz sale restauracyjne wraz z odpowiednią infrastrukturą, przy czym jedna ze spółek jest właścicielem budynku, a druga go dzierżawi. Podstawowe aspekty charakteryzujące działalność badanych podmiotów przedstawia tabela 3.

**Tabela 3.** Charakterystyka badanych przedsiębiorstw

Kategoria \ Podmiot	Spółka A	Spółka B
Lokalizacja	Toruń – Stare Miasto	Miejscowość w regionie kaszubskim
Liczba pokoi hotelowych	22	22
Liczba miejsc w restauracji (dodatkowo w sezonie letnim)	100 (48)	93 (34)
Miesiące szczytu sezonowego	V-X	VII-VIII
Średnioroczne wykorzystanie pokoi w 2015	59,9%	24,39%
Maksymalne wykorzystanie pokoi w 2015 (w miesiącu)	82,4% (IX)	50,05% (VIII)
Minimalne wykorzystanie pokoi w 2015 (w miesiącu)	31,1% (I)	9,26% (III)
Liczba zatrudnionych osób ogółem, w tym:	37	18
zarząd	1	1
księgowość	2	1
sprzedaż/marketing	1	1
Średnia cena pokoju (zł)	297	192

Źródło: opracowanie własne.

Podmioty działają jako spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i stanowią małe przedsiębiorstwa zgodnie z kryteriami ujętymi w art. 3 ust. 1c i 1d ustawy o rachunkowości (uor) [Ustawa z 29 września 1994]. Wielkości osiągnięte przez spółki w ostatnich latach nie narzucały konieczności objęcia sprawozdań finansowych spółek badaniem przez biegłych rewidentów w myśl art. 64 ust. 1 pkt 4 uor. Z informacji uzyskanych od kierowników jednostek wynika, że żadne ze sprawozdań finansowych spółek nie było poddane badaniu audytorskiemu.

Analiza przyjętych rozwiązań w ramach polityki rachunkowości wskazuje, iż spółki stosują daleko idące uproszczenia w zakresie rachunku kosztów, których głównym celem jest przystosowanie systemu przede wszystkim do realizacji obowiązków sprawozdawczych i podatkowych. Podstawowe koszty działalności operacyjnej, w obu przypadkach, są ujmowane w układzie nośnikowo-kalkulacyjnym, ale grupowanie to nie jest wykorzystywane, ponieważ nie jest prowadzona kalkulacja usług.

W ramach przedmiotowego badania wykorzystano elementy metody wywiadu grupowego. Osobami objętymi tym badaniem byli członkowie zarządu spółek (2 osoby z każdej spółki), główne księgowo (2 osoby z każdej spółki) oraz po jednej osobie z każdego podmiotu odpowiedzialnej za sprzedaż i marketing. Wywiad był zogniskowany na problematyce rachunku kosztów, w szczególności kalkulacji świadczonych usług.

Wnioski z przeprowadzonego wywiadu należy sformułować następująco:

1) kadra zarządcza i księgowo mają świadomość możliwości modyfikacji stosowanego rachunku kosztów przede wszystkim poprzez jego rozbudowę o procedury kalkulacji produktów,

2) w ocenie kadry rozbudowa rachunku kosztów wpłynęłaby pozytywnie na zarządzanie hotelami, przez co poprawiłaby się pozycja rynkowa podmiotów,

3) szczupłość zasobów osobowych i pieniężnych, jakimi dysponują badane podmioty, nie pozwala na wdrożenie i stosowanie nowych metod rachunku kosztów za pomocą wyspecjalizowanych podmiotów,

4) kadra księgowo zna standard USALI, jednak jest podkreślany brak zasadności jego zastosowania przez małe hotele działające w Polsce ze względu na:

- niezgodność struktury sprawozdania finansowego według tego standardu ze sprawozdaniem określonym przez uor,
- posługiwanie się przez ten standard klasyfikacją i grupowaniem kosztów i przychodów w odmienny sposób niż ten stosowany w polskiej praktyce księgowo,

5) obydwie podmioty stosują pewne elementy rachunku kosztów zmiennych i kalkulacji kosztu wytworzenia usługi, jednak są to działania doraźne, nieoparte na spójnym i pełnym modelu.

W trakcie wywiadu była również podnoszona kwestia niewielkiej oferty rynku wydawniczego, kierowanej do przedsiębiorców i kadry zarządczo-finansowej branży hotelarskiej. W szczególności dotyczy to literatury z zakresu rachunkowości i rachunku kosztów.

## 5. Zakończenie

Problematyka zarządzania wynikami hotelu na podstawie zmienności kosztów nie jest dobrze rozpoznana wśród przedsiębiorstw prowadzących hotele – dotyczy to zwłaszcza małych podmiotów. Brak znajomości tego zagadnienia prowadzi do intuicyjnego zarządzania wynikiem obiektu, co może skutkować negatywnymi konsekwencjami [Sarnecki 2012, s. 40]. Dlatego wydaje się zasadne podjęcie działań przez środowiska praktyków i teoretyków zajmujących się rachunkowością branży hotelarskiej, zmierzających do stworzenia standardu rachunku kosztów, w tym w szczególności kalkulacji kosztu wytworzenia usług, które byłyby adresowane do małych przedsiębiorstw prowadzących działalność hotelową. Nie ulega wątpliwości, iż efekt takich działań w postaci wzorca rachunku kosztów osadzonego w polskiej praktyce księgowo oraz obowiązujących w Polsce normach prawa bilansowego byłyby wymierną pomocą dla małych i średnich hoteli.

## Literatura

- Antonowicz K. i in., 2016, *Hotel sales & marketing trends 2016*, Profitroom, Poznań.
- Ernst & Young – Hospitality Sector in Europe, 2013, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/The\\_Hospitality\\_Sector\\_in\\_Europe/\\$FILE/EY\\_The\\_Hospitality\\_Sector\\_in\\_Europe.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/The_Hospitality_Sector_in_Europe/$FILE/EY_The_Hospitality_Sector_in_Europe.pdf) (15.03.2016).
- Górska-Warsewicz H., Świstak E., 2009, *Funkcjonowanie przedsiębiorstwa hotelarskiego*, Wyd. SGGW, Warszawa.
- Harris P., 1995, *Planowanie zysku w hotelarstwie*, PWN, Warszawa.
- Kotas R., 1986, *Management Accounting for Hotels and Restaurants*, 2<sup>nd</sup> ed., Routledge, London – New York.
- Kotaś R., Sojak S., 2009, *Rachunkowość zarządcza w hotelarstwie i gastronomii*, PWE, Warszawa.
- Kuniszuk M., 2005, *Spójrz na koszty. Analiza wyników operacyjnych hotelu*, „Hotelarz”, nr 4, s. 28-29.
- Lubas B., 2008, *Układ hotelowego rachunku zysków i strat według Standardowego Systemu Rachunkowości Hotelowej (SSRH)*, E-Finanse, nr 4.
- Michniewicz I., Peć M., 2014, *Organizacja imprez i usług turystycznych. Turystyka*, t. V, WSiP, Warszawa.
- Milewska M., Włodarczyk B., 2009, *Hotelarstwo. Podstawowe wiadomości*, PWE, Warszawa.
- Mitura E., Koniuszewska E., 2008, *Hotelarstwo – organizacja i technika pracy*, Difin, Warszawa.
- Panasiuk A., Szostak D. (red.), 2009, *Hotelarstwo. Usługi – eksploatacja – zarządzanie*, PWN, Warszawa.
- PKO BP 2015, *Monitoring Branżowy Hotele w I połowie 2015*, [http://www.pkobp.pl/media\\_files/259c8eb9-41db-4407-9390-61fe65159613.pdf](http://www.pkobp.pl/media_files/259c8eb9-41db-4407-9390-61fe65159613.pdf) (15.03.2016).
- Sarnecki C., 2012, *Koszty niepodzielone i koszty stałe*, „Hotelarz”, nr 1.
- Świdarska G.K. (red.), 2003, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t.1, Difin, Warszawa.
- Tauber R.D., 2011, *Kalkulacje cenowe w hotelarstwie, gastronomii, turystyce i rekreacji*, Wydawnictwo Naukowe WSHiG w Poznaniu, Poznań.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach turystycznych, Dz.U. z 2016 r., poz. 187.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.
- Witkowski Cz., 2007, *Hotelarstwo*, cz. I. *Podstawy hotelarstwa*, ALMAMER WSE, Warszawa.