

# RACHUNKOWOŚĆ WEDŁUG USALI – przychody, koszty, zyski

// PODJĘCIE DECYZJI POWINNO BYĆ POPRZEDZONE ANALIZĄ OBIEKTYWNYCH DANYCH (I OPARTE NA NIĄ), KTÓRE ZOSTAŁY ZGROMADZONE PRZEZ WŁASNĄ ORGANIZACJĘ LUB TEŻ SĄ DANymi DLA NIEJ ZEWNĘTRZNYMI, POZYSKANymi Z RYNKU. W TYM ARTYKULE PRZYJRZYMYSIĘ ZARZĄDANIEM RACHUNKOWOŚCIĄ W HOTELACH. //

Tekst: Cezary Sarnecki

„Jeśli nie możesz czegoś zmierzyć, nie możesz tym zarządzać” – myśl sformułowana przez prof. Petera Druckera, najwybitniejszego teoretyka zarządzania XX w., nadal tchnie swoją aktualnością. Rozwiązania, które nie opierają się na rzetelnych informacjach i analizie danych, są rozwiązaniami intuicyjnymi, podatnymi na subiektywną ocenę i niekoniecznie prowadzącymi do obiektywnych i racjonalnych decyzji. Największe bazy danych (informacje) dotyczące zdarzeń w przedsiębiorstwie hotelarskim są gromadzone w systemach finansowo-księgowych (FK) i systemach

operacyjnych (PMS i POS). Systemy te codziennie gromadzą setki danych w określonych strukturach. Najczęściej współpracują ze sobą, przekazując poprzez interfejsy część posiadanych informacji.

## RACHUNKOWOŚĆ WEDŁUG USALI

Zasady ewidencji danych w systemach finansowo-księgowych określa rachunkowość. Podstawowym aktem normatywnym regulującym zasady rachunkowości w Polsce jest ustawa o rachunkowości, będąca rozwiązaniem ogólnym, określającym zasady ewidencji dla wszystkich

typów przedsiębiorstw i rodzajów prowadzonej działalności. Nie uwzględnia natomiast specyficznych potrzeb branży hotelarskiej, które pozwolą skoncentrować się na badaniu efektywności poszczególnych departamentów lub funkcji.

W międzynarodowym hotelarstwie rachunkowość jest prowadzona w oparciu o Standardowy System Rachunkowości Hotelowej. Historia tego rozwiązania sięga 1926 r. Wtedy w Stanach Zjednoczonych powstało pierwsze wydanie Uniform System of Accounts for Hotels (USAH) jako odpowiedź na problemy środowiska



hotelarzy związane z indywidualnymi rozwiązaniami rachunkowości stosowanymi przez każdy obiekt.

Rachunkowość według USALI jest spójna z US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles) – systemem ogólnie obowiązujących zasad rachunkowości w Stanach Zjednoczonych. System USALI wraz z ekspansją wielkich amerykańskich sieci hotelarskich na teren Europy i innych kontynentów stał się ogólnie przyjętym rozwiązaniem branżowym, w tym w Polsce. Zgodnie z USALI pracują wszystkie międzynarodowe sieci hotelarskie. Ze względu na obowiązujące krajowe rozwiązania legislacyjne dotyczące rachunkowości finansowej i podatkowej przyjęto się, że rachunkowość w oparciu o USALI jest w Polsce rozwiązaniem „przynależnym” do rachunkowości zarządczej. Podstawowym raportem hotelowym w standardzie USALI jest Sprawozdanie Operacyjne (Operating Statement – tabela 1), będące odpowiednikiem polskiego rachunku zysków i strat. Należy zwrócić uwagę na odmienną filozofię układu sprawozdań według USALI oraz RZiS wg układu rodzajowego. RZiS grupuje koszty, nie wnikając, gdzie one powstały. USALI natomiast grupuje zarówno przychody, jak i koszty wg kryterium, gdzie one powstały oraz czy są one kontrolowalne w danym departamencie. Pozwala to na precyzyjne określanie i wpływanie na efektywność operacyjną poszczególnych działów oraz hotelu w całości. Operując wyłącznie rachunkiem RZiS, nie jesteśmy w stanie tego typu efektu uzyskać.

### KOSZTY OPERACYJNE

Sprawozdanie Operacyjne na początku prezentuje przychody dwóch podstawowych centrów zysku – Pokoi i Gastronomii. Dodatkowo w zależności od profilu obiektu spotykamy usługi SPA & Wellness, golf resort, driving range, mariny, basenu, obiektów rekreacyjnych, fitness, wypożyczalni sprzętu sportowego, parkingu, garażu, pay TV, pralni dla gości, telekomunikacyjne, sklepów i wielu innych. Wszystkie centra, o ile prowadzimy je we własnym imieniu, stanowią Inne Departamenty Operacyjne. Może jednak zdarzyć się, że wydzierżawiliśmy je podmiotom zarządzającym. Nie stanowią one wówczas Innych Departamentów Operacyjnych Hotelu. Przychody osiągnięte z tytułu ich dzierżawy zostaną sklasyfikowane w grupie „Różne Przychody”. Każdy z Działów Operacyjnych Hotelu

ma jednoznacznie przypisane do danego departamentu bezpośrednie koszty operacyjne. Pozwala to obliczyć osiągnięte marże w poszczególnych departamentach (iloraz dochodu operacyjnego działu i przychodu w tym dziale wyrażony w procentach). Daje to możliwość porównania sprawności poszczególnych Departamentów Operacyjnych Hotelu z innymi obiektami, bez względu na ich wielkość. Różnica pomiędzy Przychodami Operacyjnymi a Kosztami w Departamentach

Operacyjnych nazywa się Dochodem Operacyjnym.

Operacyjne Koszty Niepodzielone od Nieoperacyjnych Przychodów i Kosztów oddziela kategoria Zysku Operacyjnego Brutto (GOP – Gross Operating Profit). GOP możemy w przenośni traktować jako linię demarkacyjną pomiędzy grupami kosztów, na wysokość których kierownictwo hotelu ma bezpośredni wpływ (Operacyjne Koszty Niepodzielone) a kosztami na które takiego wpływu nie

TAB. 1. FORMAT SPRAWOZDANIA OPERACYJNEGO //

Wyszczególnienie	Description
PRZYCHODY OPERACYJNE	OPERATING REVENUE
Pokoje	Rooms
Gastronomia	Food and Beverage
Inne departamenty operacyjne	Other Operated Departments
Różne przychody	Miscellaneous Income
KOSZTY W DEPARTAMENTACH	DEPARTMENTAL EXPENCES
Pokoje	Rooms
Gastronomia	Food and Beverage
Inne departamenty operacyjne	Other Operated Departments
DOCHÓD OPERACYJNY	TOTAL DEPARTMENTAL PROFIT
OPERACYJNE KOSZTY NIEPODZIELONE	UNDISTRIBUTED OPERATING EXPENCES
Administracja i dyrekcja	Administrative and General
Systemy informatyczne i telekomunikacyjne	Information and Telecommunications Systems
Sprzedaż i marketing	Sales and Marketing
Koszty utrzymania budynku	Property Operations and Maintenance
Media	Utilities
ZYSK OPERACYJNY BRUTTO	GROSS OPERATING PROFIT
OPŁATY ZA ZARZĄDZANIE	MANAGEMENT FEES
DOCHÓD PRZED NIEOPERACYJNYMI PRZYCHODAMI I KOSZTAMI	INCOME BEFORE NON-OPERATING INCOME AND EXPENSES
NIEOPERACYJNE PRZYCHODY I KOSZTY	NON-OPERATING INCOME AND EXPENSES
Przychody	Income
Wynajem	Rent
Podatki i opłaty lokalne	Property and Other Taxes
Ubezpieczenie	Insurance
Inne	Other
EBITDA	EBITDA
Koszty finansowe	Interest
Umorzenie	Depreciation
Amortyzacja	Amortization
Razem koszty finansowe, umorzenie i amortyzacja	Total Interest, Depreciation and Amortization
DOCHÓD PRZED OPODATKOWANIEM	INCOME BEFORE INCOME TAXES
Podatek dochodowy	Income Taxes
DOCHÓD NETTO	NET INCOME

ma (Nieoperacyjne Przychody i Koszty). Nazwa „Operacyjne Koszty Niepodzielone” bierze się z charakterystyki tych kosztów. Koszty te nie są dalej alokowane (dzielone), zaś działy je generujące są niezbędne do prawidłowego funkcjonowania hotelu jako jednostki organizacyjnej.

Po odjęciu od Dochodu Operacyjnego Operacyjnych Kosztów Niepodzielonych otrzymujemy Zysk Operacyjny Brutto (Gross Operating Profit). Wskaźnik ten, a zwłaszcza jego wartość relatywna (wartość GOP/przychód netto x 100%), stanowi podstawowy element oceny sprawności operacyjnej hotelu jako przedsiębiorstwa. Koszty te wynikają głównie z kompetencji właściciela obiektu (np. decyzja o wyborze sposobu finansowania rozwoju). Różnica pomiędzy GOP a Nieoperacyjnymi Przychodami i Kosztami stanowi wartość EBITDA (Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization).

Ze względu na duży poziom szczegółowości kont analitycznych w standardzie USALI istnieje możliwość połączenia tego standardu z rachunkiem opartym o zmienność kosztów. Analiza kosztów w oparciu o ich zmienność nie wyklucza stosowania standardu USALI. Wręcz przeciwnie - zdecydowanie wzmacnia efekt analiz. Stosowanie obydwu metod łącznie prowadzi do jeszcze trafniejszych decyzji operacyjnych.

### ZMIENNOŚĆ KOSZTÓW

Temat zarządzania wynikiem hotelu w oparciu o zmienność kosztów nie jest jeszcze zbyt dobrze rozpoznawalny wśród hotelarzy. Brak rozpoznawalności tego zagadnienia prowadzi do intuicyjnego zarządzania wynikiem obiektu i w czasach trudnego rynku (wzrost liczby obiektów, koncentracja sieciowa, presja na

*// W czasach rosnącej inflacji i zmiennej gospodarki niezwykle ważne jest monitorowanie wszelkich parametrów hotelu i korzystanie z jak najszerszego spektrum analiz ekonomicznych. Narzędziem służącym do tego celu jest standard USALI i analiza kosztów w oparciu o ich zmienność. //*

oszczędności, konkurencja cenowa) może doprowadzić hotel do bankructwa.

Na wstępie należy przyjąć założenie, że model, który będziemy rozważali, stanowi uproszczone odbicie rzeczywistości. Nie ma w istocie kosztów zmiennych, które w analizowanym okresie będą liniowo, idealnie wprost proporcjonalne do sprzedaży. Zawsze będą one trochę fluktuować, co nie zmienia istoty zagadnienia. Przykładem może być zużycie surowca na przygotowanie tej samej potrawy, np. steka.

Pomimo doświadczenia kucharza zużycie surowca, a zatem jego dokładna wycena, może minimalnie różnić się pomiędzy poszczególnymi zamówieniami gości. Wynika to z jakości mięsa użytego do produkcji, podziału na porcje, obróbki termicznej etc. Również koszty stałe w dłuższym okresie nie zawsze będą tej samej wartości. Na przykład zmienny w ciągu roku może być poziom amortyzacji w wyniku zakończonych inwestycji i przyjętych do użytkowania środków trwałych lub też w wyniku sprzedaży środka trwałego, który nie został w pełni umorzony.

Pomimo powyższych uwag należy przyjąć w modelu, że koszty zmienne w krótkim czasie będą liniowo związane ze sprzedażą. Oznacza to, że na każdy sprzedany pokój w obiekcie hotelowym przypadać

będzie taka sama jednostkowa wartość kosztów zmiennych. Zatem wraz ze wzrostem wolumenu sprzedaży będzie proporcjonalnie wzrastała wartość kosztów zmiennych. Jeżeli poziom sprzedaży będzie równy 0, to nie odnotujemy kosztów zmiennych w ogóle.

Koszty stałe są niezmiennie w krótkim okresie. Ich wartość całkowita jest niezależna od wzrostu lub spadku wolumenu sprzedaży. Do przykładowych kosztów stałych zaliczyć można: koszty osobowe pracowników etatowych wraz z obciążeniami, koszty przesyłu energii, odsetki od kredytu, leasingi, amortyzację, koszty napraw i remontów etc.

### A CO Z KOSZTAMI MIESZANYMI?

Pośrednim przypadkiem są tzw. koszty mieszane, zawierające w sobie pierwiastek charakterystyczny dla kosztów zmiennych i stałych. Typowym przykładem mogą być koszty zużytej energii. Faktury, które otrzymujemy za ich zużycie, zawierają w sobie element niezmienny – np. opłaty przesyłowe, jak i opłaty za zużycie kWh. Koszty mieszane powinny zatem być dezagregowane na część stałą i zmienną i przypisane do grupy kosztów zgodnie z ich charakterystyką. Idąc dalej, należy zastanowić się, czy zużycie energii jest w całości kosztem zmiennym zależnym od sprzedaży naszej usługi? Energia zużyta na oświetlenie pokoi hotelowych, wykorzystana przez inne odbiorniki w pokojach, urządzenia klimatyzacyjne i wentylacyjne, jest rzeczywiście kosztem zmiennym. Co jednak z kosztem energii zużytej na oświetlenie pomieszczeń wspólnych (korytarzy, lobby, recepcji, restauracji, barów), na cele oświetlenia zewnętrznego hotelu, witryn, neonów etc. – czy ten koszt jest kosztem zmiennym uzależnionym od sprzedaży pokoi? Czy jest kosztem sezonowym, bardziej zależnym od pory roku niż od liczby sprzedanych pokoi? Jest to trudne pytanie. Jedyną racjonalną zasadą byłaby taka wewnętrzna konfiguracja sieci energii elektrycznej, aby np. jej zużycie w pokojach

### W Nieoperacyjnych Przychodach i Kosztach zawierają się:

- ✓ przychody niewynikające z codziennej działalności operacyjnej hotelu (np. wynajem dachu hotelu pod maszt antenowy czy przychody finansowe z funduszy wydzielonych),
- ✓ koszty niewynikające z codziennej działalności operacyjnej hotelu (np. wydatki Właściciela, saldo niezrealizowanych różnic kursowych, saldo zysków i strat ze sprzedaży środków trwałych),
- ✓ podatki i opłaty lokalne (głównie podatek gruntowy i od nieruchomości),
- ✓ ubezpieczenia (głównie majątkowe i OC),
- ✓ koszty długoterminowego wynajmu, dzierżawy i leasingu gruntów, nieruchomości lub wyposażenia.

## Przykładowymi kosztami zmiennymi w działalności noclegowej hotelu są:

- ✓ koszty prania bielizny pokojowej i gastronomicznej;
- ✓ koszty materiałów zużytych przez gości, do których, w zależności od standardu danego hotelu, zaliczyć można: mydła, szamponiki, żele, odżywki, balsamy, materiały jednorazowego użytku (czepki, kaptcie, kubki, szczoteczki do zębów, grzebień), produkty spożywcze (woda mineralna, soki, kawa, herbata, śmietanka, cukier), chusteczki, papier toaletowy, torebki higieniczne i inne środki higieny osobistej, materiały piśmienne, druki i ankiety. Wszystkie te materiały oferowane są w cenie pokoju bez dodatkowych opłat;
- ✓ środki chemiczne zużyte do sprzątnięcia pokoju;
- ✓ koszty pracy związane ze sprzątnięciem pokoju (akordowy system pracy lub outsourcing, umowy-zlecenia, nadgodziny i związane z nimi obciążenia);
- ✓ koszty zużycia mediów w pokojach (np. energia elektryczna, woda);
- ✓ prowizje od kart płatniczych, prowizje rezerwacyjne;
- ✓ koszty zużycia surowca w gastronomii (żywność i napoje).

koszty w ujęciu wartościowym. Linia równoległa do osi OX<sup>+</sup> obrazuje koszty stałe (KS) – w naszym przykładzie 280.000 zł miesięcznie, które w analizowanym okresie są niezmiennie w relacji do sprzedaży. Wraz ze sprzedażą pojawiają się koszty zmienne (KZ) i narastają one w tym samym tempie co sprzedaż. Koszty zmienne możemy również przedstawić jako jednostkowy koszt zmienny (JKZ) przypadający na jeden sprzedany pokój \* liczba sprzedanych pokojonocy. Koszt całkowity (KC) jest sumą kosztu stałego (KS) i kosztu zmiennego (KZ) i możemy go otrzymać graficznie poprzez równoległe przesunięcie na wykresie linii kosztu zmiennego do punktu przecięcia kosztu stałego z osią OY<sup>+</sup>.  
Analizując wykres nr 1, możemy zauważyć, że dla naszego obiektu w punkcie A przy określonej sprzedaży pokojonocy (w naszym przypadku 1.568 co jest równoważną frekwencją na poziomie 52,27%) następuje przecięcie linii kosztu całkowitego

było możliwe do odczytania z odrębnego podlicznika.

Należy zwrócić uwagę na częste utożsamianie pojęć występujących w klasyfikacji kosztów ze względu na ich zmienność z pojęciami używanymi w klasyfikacji kosztów ze względu na ich punkt odniesienia. Bardzo często stawia się znak równości pomiędzy kosztami zmiennymi a kosztami bezpośrednimi. Dla przykładu weźmy pod uwagę koszty wynagrodzeń pracowników etatowych służby pięt. Koszty te są kosztami bezpośrednimi dla działu pokoje. Jednakże nie mają charakterystyki kosztu zmiennego, o ile pracownicy Służby Pięt nie pracują w oparciu o stawkę akordową za sprzątnięty pokój.

Funduszu wynagrodzeń pracowników etatowych Służby Pięt w krótkim okresie czasu nie jesteśmy w stanie zmienić, ze względu na regulacje prawa pracy. Pozostają one zatem w niewielkiej korelacji ze sprzedażą przy dużym poziomie jej zmienności. Inaczej kwestia ta wygląda przy korzystaniu z outsourcingu do sprzątnięcia pokoi i zastosowaniu rozliczeń w oparciu o stawkę za sprzątnięty pokój. Jest to wówczas typowy koszt zmienny.

Przyjmijmy dalej, że w naszym 100-pokojowym hotelu podstawową funkcją jest działalność noclegowa. Relacje pomiędzy zmiennymi kosztami jednostkowymi i sprzedażą zostały przedstawione w tabeli nr 2 i na wykresie nr 1.

Oś X przedstawia sprzedaż liczby pokojonocy. Oś Y reprezentuje sprzedaż oraz

**TAB. 2. RELACJE POMIĘDZY ZMIENNYMI KOSZTAMI JEDNOSTKOWYMI I SPRZEDAŻĄ. //**

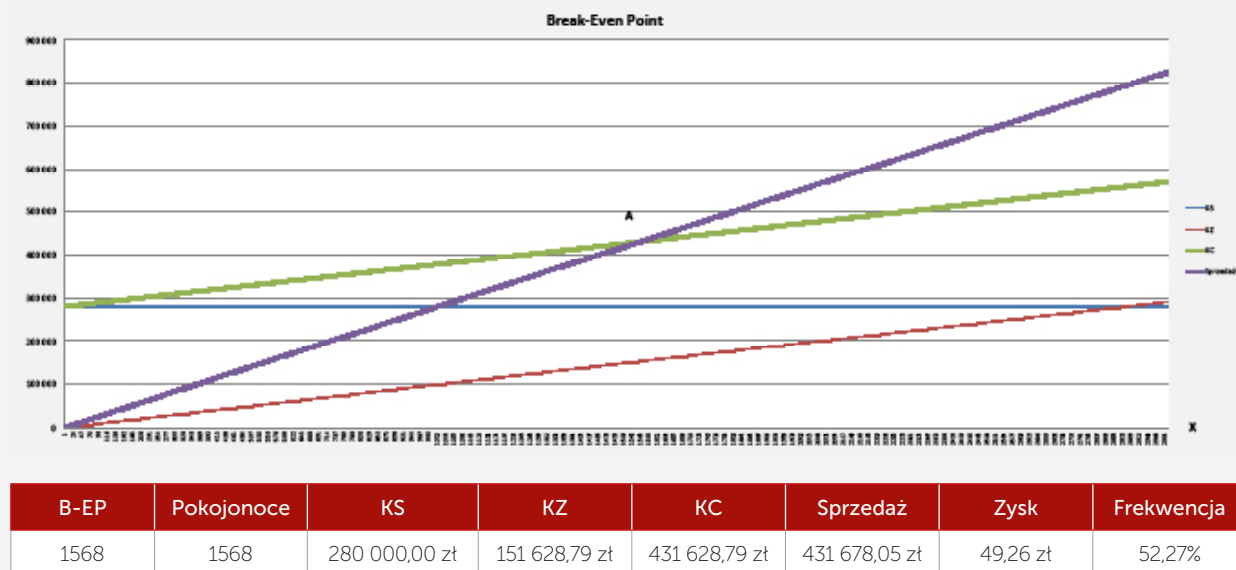
KOSZTY ZMIENNE	koszt
Koszt chemii	1,20 zł
koszt wstawek spożywczych	1,50 zł
Koszt pozostałych wstawek	2,00 zł
Koszt sprzątnięcia pokoju	9,00 zł
Koszt prania bielizny	19,00 zł
Koszt prowizji pośredników	25,00 zł

KOSZTY ZMIENNE GASTRONOMIA	
Koszt żywności śniadanie	14,58 zł
Pozostały koszt surowca	5,92 zł

KOSZTY ZMIENNE NIEPODZIELONE	
Prowizje od kart kredytowych	2,50 zł
Koszt zużycia wody i ścieków	3,50 zł
Koszty zużycia energii elektr.	7,00 zł
Koszt ogrzewania	5,50 zł
Jednostkowe Koszty Zmienne (JKZ)	96,70 zł

DODATKOWE INFORMACJE	Przychód
Średni czek	32,52 zł
Wskaźnik podwójnej zajętości	1,3
Dodakowy przychód F&B	21,14 zł
Capture Ratio (F&B)	50%
Cena KWh	0,35 zł
Zużycie w KWh	20

WYKRES 1. RELACJE POMIĘDZY ZMIENNYMI KOSZTAMI JEDNOSTKOWYMI I SPRZEDAŻĄ. //



(KC) z linią sprzedaży. Osiągamy w tym punkcie stan, w którym wszystkie koszty hotelu zostaną pokryte przez sprzedaż. Hotel nie osiąga żadnego zysku. Jest to punkt rentowności hotelu nazywany również Break-Even Point. Każda sprzedaż wyższa od 1568 pokojonocy w danym miesiącu będzie prowadziła do pojawienia się zysku, natomiast niezrealizowanie tej sprzedaży doprowadzi hotel do straty.

Założmy, że w kolejnym miesiącu zwiększyły się koszty energii elektrycznej za 1 kWh o ok. 40% – o tyle jest przewidywany jej wzrost w związku z uwolnieniem cen. Cena jednostkowa wzrośnie zatem z poziomu 0,35 gr/KWh do wartości 0,50 gr/KWh (wartości przyjęte na cele analizy). Ponieważ jest to koszt mieszany, zatem jego wzrost zostanie odnotowany zarówno w kosztach zmiennych, jak i stałych. Jeżeli przyjmiemy, że wzrost energii w części kosztów stałych spowoduje ich wzrost o 2%, to wówczas, przy pozostałych parametrach niezmiennych, punkt BreakEven Point przesunie się do wartości 1627 pokoi. Aby zachować rentowność, będziemy musieli miesięcznie sprzedać o 59 pokoi więcej. Wywołuje to konieczność wzrostu frekwencji o ok. 2 punkty procentowe do poziomu 54,23%.

Z bardzo niewielkich, niezauważalnych gołym okiem wzrostów jednostkowych kosztów zmiennych rośnie niezwykle duże obciążenie wyniku finansowego. Czy zastanawialiście się kiedyś, jaki wpływ na wynik ma wzrost kosztu jednostkowego zużycia

chemii do sprzątnięcia pokoju nawet o 50 gr? Jaki wpływ ma wzrost kosztów prania, sprzątnięcia pokoju, wstawek do pokoi, mediów, food cost, beverage cost, materiałów zużywanych przy zabiegu pielęgnacyjnym czy też wzrost pasywnej sprzedaży pokoi przez portale OTA? Jak wpływa to na rentowność hotelu oraz GOP?

Niewielkie, wręcz groszowe czy złotowe wzrosty kosztu zmiennego w ciągu roku mogą spowodować stratę setek tysięcy złotych, co w przeliczeniu na liczbę sprzedanych pokoi może spowodować konieczność wzrostu frekwencji o kilka czy kilkanaście

punktów procentowych, aby utrzymać ten sam poziom dochodu w hotelu. Obiekty charakteryzujące się niską rentownością, które utracą kontrolę nad kosztami, będą skazane na ponoszenie strat i w konsekwencji zachwianie płynności finansowej.

W czasach rosnącej inflacji i zmiennej gospodarki niezwykle ważne jest monitorowanie wszelkich parametrów hotelu i korzystanie z jak najszerszego spektrum analiz ekonomicznych. Podstawowym narzędziem służącym do tego celu jest standard USALI i analiza kosztów w oparciu o ich zmienność. ■



**CEZARY SARNECKI //**

Partner w SECCO Hospitality Financial Management

Związany z branżą hotelarską od ponad 14 lat z branżą hotelarską. W czasie swojej pracy pełnił funkcje Głównego Księgowego i Dyrektora Finansowego w Hotelu Courtyard by Marriott oraz w Spółce Zarządzającej Port-Hotel, a także Dyrektora Generalnego Hotelu DeSilva Katowice i Dyrektora Finansowego w grupie Hotele DeSilva. Był odpowiedzialny za otwarcie hotelu DeSilva Katowice oraz za kompleksowe zarządzanie tym obiektem.