

# STANDARD USALI (CZ. I): Zacznij od poprawnej ewidencji

// STANDARD USALI (UNIFORM SYSTEM OF ACCOUNTS FOR THE LODGING INDUSTRY) POZWALA NA WIELE MOŻLIWOŚCI OCENY FUNKCJONOWANIA HOTELU, M.IN. POPRZEC WYKORZYSTANIE WSKAŹNIKÓW OPERACYJNYCH. W ARTYKULE OMÓWIONE ZOSTANĄ PRZYKŁADY POPRAWNEJ EWIDENCJI, NAJCZĘŚCIEJ POJAWIAJĄCE SIĘ BŁĘDY ORAZ ICH WPŁYW NA WNIOSKOWANIE. //

Tekst: Cezary Sarnecki

Wskaźniki operacyjne pozwalają na porównania:

- efektywności funkcjonowania hotelu oraz jego departamentów z innymi obiektami o zbliżonych funkcjach,
- wartości zakładanych w budżecie z ich wartościami zrealizowanymi, zarówno w danym miesiącu, jak i narastająco,
- wartości osiągniętych w ubiegłym roku obrotowym z wartościami zrealizowanymi, zarówno w danym miesiącu, jak i narastająco,
- wartości osiągniętych w danym miesiącu z wartościami narastająco od początku danego roku.

Wszelkie porównania są zasadne, jeżeli ewidencja jest prowadzona zgodnie ze standardem. Pozwala to wówczas na uzyskanie prawidłowych wartości wskaźników i w konsekwencji właściwe wnioskowanie. Dlatego też oprócz znajomości planu kont w powiązaniu ze strukturą i funkcjami hotelu niezwykle ważne stają się zasady ewidencyjne, które zostaną poruszone w tym artykule:

- zasada alokacji przychodów pakietowych,
- zasada zachowania współmierności przychodów i kosztów,
- zasada ewidencji niskocennych środków trwałych.

## 1. ZASADA ALOKACJI PRZYCHODÓW PAKIETOWYCH

Pakiety są to zgrupowane usługi, w cenie niższej, niż zapłaciłby gość za zakup oddzielnie każdej z usług wchodzących w skład pakietu. Wartość sprzedaży usługi

wchodzącej w skład pakietu powinna zostać alokowana do właściwego departamentu, który tę usługę wytworzył. Na przykład w przypadku najprostszego pakietu – pokoju ze śniadaniem – wartość pakietowa ceny noclegu powinna zostać zarejestrowana w Departamencie Pokoje, zaś wartość śniadania w Departamencie Gastronomia. Jedynym wyjątkiem są obiekty franczyzowe, o funkcji gastronomicznej ograniczonej do śniadań. Jeżeli franczyza tak stanowi, to cena pokoju ze śniadaniem nie ulega wówczas rozbićciu i alokacji, zaś koszt śniadania jest elementem kosztów operacyjnych w Departamencie Pokoje.

Podstawą wyceny poszczególnych cen jednostkowych w pakiecie jest struktura cen podstawowych (nierabatowanych) usług, które na dany pakiet się składają. Po uzyskaniu takiej struktury (iloraz ceny jednostkowej usługi i ceny pakietu), każdy element tej struktury przemnażamy przez ustaloną cenę pakietu. Otrzymujemy wówczas jednostkowe ceny spakietowanych usług, pomniejszone o rabat dla danego pakietu. Przy alokacji przychodów

z pakietów żaden z departamentów nie może być faworyzowany kosztem innego departamentu, zaś rabatowanie odbywa się na zasadzie solidarności.

### PRZYKŁAD 1. ALOKACJA PRZYCHODÓW PAKIETOWYCH DLA GOŚCIA INDYWIDUALNEGO

Przyjmijmy, że w obiekcie o pełnym profilu gastronomicznym wybrane usługi są dostępne w następujących cenach detalicznych:

- pokój jednoosobowy – 320,00 zł brutto (296,30 zł netto),
- śniadanie – 60,00 zł brutto (55,55 zł netto),
- garaż podziemny doba – 50,00 zł brutto (40,65 zł netto).

Ogólna wartość usług przed przygotowaniem pakietu wynosiła 430,00 zł brutto. Dyrektor hotelu zdecydował o przygotowaniu pakietu o wartości 400,00 zł brutto, który powinien zachęcić gości do szerszego korzystania z usług. Jak zatem powinna wyglądać alokacja przychodów ze sprzedaży netto tak utworzonego pakietu?

TAB. 1a. ZASADY ALOKACJI PAKIETÓW //

	Ceny detaliczne usług brutto	Struktura procentowa cen usług	Ceny pakietowe brutto	VAT	Ceny pakietowe netto
Pokój	320,00 zł	74,42%	297,68 zł	22,05 zł	275,63 zł
Śniadanie	60,00 zł	13,95%	55,80 zł	4,13 zł	51,67 zł
Garaż	50,00 zł	11,63%	46,52 zł	8,70 zł	37,82 zł
Razem	430,00 zł	100,00%	400,00 zł	34,88 zł	365,12 zł

- Na początku wyliczamy procentową strukturę cen detalicznych. I tak np. relacja ceny pokoju (320,00 zł) do ceny wszystkich usług (430,00 zł) wynosi 74,42%. Podobną kalkulację powtarzamy dla każdej usługi.
- Nowa cena pakietu wynosi 400,00 zł brutto. Wartością tą przemnażamy każdy z elementów struktury procentowej cen. Dla pakietowej ceny pokoju operacja ta będzie wyglądała następująco:

$$400,00 \text{ zł (wartość pakietu brutto)} \\ *74,42\% = 297,68 \text{ zł (pakietowa cena} \\ \text{pokoju brutto).}$$

- Następnie wyliczamy pakietową cenę netto poszczególnych usług. Ponieważ dla usługi noclegowej oraz śniadania stosujemy stawkę VAT 8%, to sposób zamiany ceny brutto na netto dla pokoju i śniadania będzie identyczny. Dla garażu należy zastosować stawkę VAT 23%. Wylczenie wartości pakietowej netto dla pokoju przedstawia się następująco:

$$297,68 \text{ zł (pakietowa cena pokoju} \\ \text{brutto)/1,08(stawka VAT)} = 275,63 \text{ zł} \\ \text{(pakietowa cena pokoju netto).}$$

- Wartość VAT uzyskujemy jako różnicę pomiędzy ceną brutto a netto. Dla pokoju wylczenie to będzie przedstawiło się następująco

$$297,68 \text{ zł (brutto)} - 275,63 \text{ zł (netto)} = \\ 22,05 \text{ zł (VAT)}$$

Ze względu na złożoność macierzy cen pokoi trudno byłoby prowadzić kalkulację rozbicia pakietu dla każdego przypadku. Do alokacji możemy posłużyć się mechanizmem średniej ceny pokoju lub ustalić transferową wartość netto śniadania. Wartości te należy jednak weryfikować i aktualizować przynajmniej raz w roku.

Przedstawiony model alokacji opiera się na zasadach określonych w XI Edycji USALI. Rozszerzymy teraz nasz przykład, obrazując, jak nieprawidłowa alokacja przychodów pakietowych wpłynie na ocenę funkcjonowania wybranych departamentów hotelowych.

Kontynuując poprzedni przykład i wykorzystując dotychczasowe dane, wprowadzimy kilka dodatkowych informacji.

- Hotel jest obiektem 150-pokojowym.
- Prezentowana średnia cena pokoju w naszym hotelu wynosi 308,50 zł. Z danych STR wynika, że średnia cena

TAB. 1b. WPŁYW ODMIENNYCH OD STANDARDU USALI ZASAD ALOKACJI PAKIETÓW //

	Wariant „0”	Po korekcie alokacji	Różnice
<b>POKOJE</b>			
Liczba pokoi w hotelu	150	150	
Pokoje dostępne w miesiącu	4 500	4 500	
Frekwencja	75%	75%	
Pokoje sprzedane	3 375	3 375	
<b>Średnia cena (ADR)</b>	<b>308,50 zł</b>	<b>268,53 zł</b>	<b>-39,97 zł</b>
Przychód ze sprzedaży pokoi	1 041 187,50 zł	906 281,66 zł	-134 905,84 zł
<b>Rentowność pokoi (%)</b>	<b>79%</b>	<b>76%</b>	<b>-3%</b>
Koszty pokoi	218 649,38 zł	218 649,38 zł	
Dochód pokojowy	822 538,13 zł	687 632,29 zł	-134 905,84 zł
<b>RevPAR</b>	<b>231,38 zł</b>	<b>201,40 zł</b>	<b>-29,98 zł</b>
<b>GASTRONOMIA</b>			
Wskaźnik podwójnej zajętości pokoju	1,4	1,4	
Procent gości korzystających ze śniadań	85%	85%	
Liczba śniadań	4016	4016	
Alokacja śniadań	18,08 zł	51,67 zł	33,59 zł
Przychód ze śniadań	72 613,80 zł	207 519,64 zł	134 905,84 zł
Udział przychodów ze śniadań	35%	61%	26%
Pozostały przychód z gastronomii	134 854,20 zł	134 854,20 zł	
Przychód z gastronomii	207 468,00 zł	342 373,84 zł	134 905,84 zł
<b>Rentowność gastronomii (%)</b>	<b>5%</b>	<b>42%</b>	<b>37%</b>
Koszty gastronomii	197 094,60 zł	197 094,60 zł	
<b>Food cost (%)</b>	<b>50%</b>	<b>30%</b>	<b>-20%</b>
w tym food cost	103 734,00 zł	103 734,00 zł	
Dochód z gastronomii	10 373,40 zł	145 279,24 zł	134 905,84 zł

ADR w grupie konkurencyjnej składającej się z 6 obiektów wynosi 289,00 zł, zaś średni RevPAR 230,00 zł. Hotel zajmuje 2. miejsce w grupie konkurencyjnej pod względem średniej ceny i 3. pozycję pod względem RevPAR.

- 85% gości hotelowych korzysta z pakietów pokój ze śniadaniem.
- Wskaźnik podwójnej zajętości pokoju DOF (Double Occupancy Factor) wynosi 1,4 osoby.
- Przychody ze śniadań stanowią 35% przychodów z gastronomii.
- Alokacja przychodów ze śniadań do gastronomii jest równa Food Cost, który wynosi 18,08 zł netto i stanowi 35% ceny pakietowej śniadania.
- Frekwencja – 75%.

- Rentowność pokoi – 79%.
- Rentowność gastronomii – 5%.
- Food cost gastronomii – 50%.

Prezentowane wyniki dotyczą miesiąca 30-dniowego i zostały przedstawione w tabeli 1b jako Wariant „0”. Informacje zostały podzielone na część „Pokoje” i „Gastronomię”. W Departamencie Pokoje wyliczone zostały przychody, koszty i dochód departamentu oraz średnia cena (ADR), przychód ze sprzedaży pokoi na pokój dostępny (RevPAR) oraz rentowność. Porównanie wyników hotelu z danymi z STR Global sugeruje, że hotel sprzedażowo dobrze sobie radzi, choć nie jest liderem na rynku. W kolejnej części tabeli wyliczone zostały przychody z gastronomii, koszty oraz

TAB. 1c. WPŁYW ODMIENNEJ OD STANDARDU USALI ALOKACJI PAKIETÓW NA WYNAGRODZENIE OPERATORA //

	Wariant „0”	Po korekcie alokacji	Różnice
<b>POKOJE</b>			
Przychód ze sprzedaży pokoi	1 041 187,50 zł	906 281,66 zł	-134 905,84 zł
Prowizja operatora	5%	5%	5%
Wynagrodzenie operatora	52 059,38 zł	45 314,08 zł	-6745,29 zł

dochód departamentu. Należy pamiętać, że rezultaty te osiągnięto, alokując do gastronomii przychody ze śniadań w wysokości 18,08 zł. Jest to równe skalkulowanemu przez hotel food cost śniadaniowemu w wysokości 35%.

Jak zmieniłyby się wyniki, gdyby alokowano przychody ze śniadań w wartości 51,67 zł oszacowanej w tabeli 1a (kolumna „Po korekcie alokacji”)? Dodatkowy przychód z jednego śniadania w wysokości 33,59 zł (pakietowa cena śniadania 51,67 zł minus dotychczasowa wartość alokacji 18,08 zł) przemnożony przez liczbę sprzedanych śniadań należałoby wówczas odjąć od przychodów ze sprzedaży pokoi i dodać do sprzedaży gastronomicznej. Efekt takiej korekty prowadzi do spadku średniej ceny ADR o prawie 40 zł, RevPAR o prawie 30 zł. Oznacza to, że wyniki hotelu w grupie konkurencyjnej spadły istotnie poniżej średniej grupy, zaś rentowność pokoi spadła o 3 pkt procentowe. Istotnie poprawiły się natomiast wskaźniki gastronomii. Food cost spadł o 20 pkt procentowych z 50% do poziomu 30%, zaś rentowność wzrosła o 37 pkt procentowych z 5% do poziomu 42%. O ile wcześniej wyniki gastronomii prezentowały się źle, o tyle po zmianie formuły alokacyjnej śniadań są bardzo one dobre.

Jeżeli hotel byłby obiektem zarządzanym, zaś podstawową składową wynagrodzenia operatora było wynagrodzenie prowizyjne w wysokości np. 5% wartości przychodów pokojowych, to właściciel obiektu przy takich zasadach kalkulacji, w jednym miesiącu poniósłby dodatkową stratę w wysokości 6.745,29 zł. Stosowne wyliczenia zawiera tabela 1c.

## 2. ZASADA ZACHOWANIA WSPÓLMIERNOŚCI PRZYCHODÓW I KOSZTÓW

W polskiej księgowości obowiązuje zasada memoriałowa. Oznacza to, że dokument księgowy jest podstawą ewidencji przychodu lub kosztu. Jeżeli nie ma dokumentu,

to jakby zdarzenie gospodarcze nie wystąpiło. Zgodnie ze standardem USALI aby zachować współmierność przychodów i kosztów, należy zachować następujące zasady ewidencji:

- **Strona kosztowa.** Jeżeli nie mamy dokumentu potwierdzającego wykonanie usługi lub zakupu materiałów czy towarów, a usługa taka lub zakup nastąpiły i można w sposób wiarygodny określić ich wartość, należy w tym celu utworzyć „rezerwę” z wykorzystaniem rozliczeń międzyokresowych kosztów RMK. Zasada ta nie dotyczy zakupów magazynowych. Zasada współmierności przychodów i kosztów w tym przypadku jest zachowana, jeżeli zużycie jest określane poprzez wydania z magazynu i weryfikowane drogą comiesięcznej inwentaryzacji.
- **Strona przychodowa.** Jeżeli usługa lub jej część została wykonana w danym okresie, a cała jej wartość zafakturowana w kolejnym, do właściwej prezentacji przychodów w poszczególnych okresach należy wykorzystać rozliczenie międzyokresowe przychodów (RMP). Konieczność rozliczania przychodów

w okresach nie występuje w przypadku, jeżeli sprzedaż jest rejestrowana w programie recepcyjnym przy każdym zamknięciu doby hotelowej i taka sama wartość sprzedaży jest również ewidencjonowana w programie finansowo-księgowym. Następuje wówczas rozjeście się wartości sprzedaży w ujęciu podatkowym (zasada memoriałowa – faktura sprzedaży lub paragon fiskalny) od standardu USALI (ewidencja w dacie wykonania usługi).

## PRZYKŁAD 2. WSPÓLMIERNOŚĆ PRZYCHODÓW I KOSZTÓW

W celu ilustracji zagadnienia postużymy się danymi z kolumny „Po korekcie alokacji” w tabeli 1b, dodatkowo uzupełniając je o kilka informacji.

- W hotelu w terminie 26 kwietnia – 1 maja (5 dni) gościła 30-osobowa grupa konferencyjna.
- Przychód za osobę kształtował się następująco:
  - ✓ 120 zł netto/doba hotelowa. Wskaźnik podwójnej zajętości DOF = 2,0
  - ✓ 190 zł netto gastronomia, w tym: śniadanie, lunch, kolacja i całodzienna przerwa kawowa.
- Dla uproszczenia zadania rentowność poszczególnych funkcji przyjęto zgodnie z dotychczasowymi przeciętnymi rentownościami uzyskanymi w departamentach.
- Faktura sprzedażowa została wystawiona i przekazana grupie konferencyjnej 4 maja.

O powyższe informacje skorygowano dane z tabeli 1b zaprezentowane w kolumnie „Po korekcie alokacji”. Należy pamiętać, że

TAB. 2a. PRZYCHODY I KOSZTY KONFERENCJI //

Informacje o grupie konferencyjnej	
<b>POKOJE</b>	
Liczba uczestników	30
Liczba pokojonocy/osoba	5
Cena noclegu	120,00 zł
Przychód pokojowy	18 000,00 zł
Koszt pokojowy	4342,68 zł (24%)
<b>GASTRONOMIA</b>	
Stawka gastronomiczna/osoba	190,00 zł
Przychód gastronomiczny	28 500,00 zł
Koszt gastronomiczny	16 406,62 zł (58%)

**TAB. 2b. PREZENTACJA WYNIKÓW HOTELU ZA KWIECIEŃ PRZY BRAKU UTWORZENIA REZERW PRZYCHODOWYCH (PRZYCHODY PRZYSZŁYCH OKRESÓW) //**

	USALI	Ujęcie podatkowe
<b>POKOJE</b>		
Przychód ze sprzedaży pokoi	906 281,66 zł	888 281,66 zł
w tym przychód z grupy konferencyjnej	18 000,00 zł	- zł
Koszty pokoi	218 649,38 zł	218 649,38 zł
w tym koszty grupy konferencyjnej	4 342,68 zł	4 342,68 zł
Dochód pokojowy	687 632,29 zł	669 632,29 zł
<b>Rentowność pokoi</b>	<b>76%</b>	<b>75%</b>
<b>Average Daily Rate (ADR)</b>	<b>268,53 zł</b>	<b>263,19 zł</b>
<b>Revenue per Available Room (RevPAR)</b>	<b>201,40 zł</b>	<b>197,40 zł</b>
<b>GASTRONOMIA</b>		
Przychód z gastronomii	342 373,84 zł	313 873,84 zł
w tym przychód z grupy konferencyjnej	28 500,00 zł	- zł
Koszty gastronomii	197 094,60 zł	197 094,60 zł
w tym koszty grupy konferencyjnej	16 406,62 zł	16 406,62 zł
Dochód gastronomii	145 279,24 zł	116 779,24 zł
<b>Rentowność gastronomii</b>	<b>42%</b>	<b>37%</b>

zgodnie z zasadą memoriału ewidencja przychodów nastąpi w okresie wystawienia faktury (maj). Zgodnie ze standardem USALI przychód wystąpi w dacie wykonania usługi, a zatem proporcjonalnie zostanie naliczony w każdej dobie pobytu grupy konferencyjnej.

Przykład w tabeli 2b dotyczył prezentacji wpływu przesunięcia przychodów hotelowych do przyszłego okresu, przy pozostawieniu kosztów w bieżącym okresie.

Podobny przykład możemy przedstawić po stronie kosztowej. Brak tworzenia „rezerw” po stronie kosztowej może również prowadzić do błędnych wniosków.

Kontynuując rozważania, uzupełnijmy dane o następujące informacje:

- Oprócz przychodów z działalności noclegowej i gastronomicznej hotel nie osiąga żadnych innych przychodów.
- Suma operacyjnych kosztów niepodzielonych (departamenty Administracja

i Dyrekcja, IT, Sprzedaż i Marketing, Dział Techniczny i Media) wyniosła w kwietniu 312 163,88 zł.

- Za kwiecień hotel nie otrzymał rachunku za energię elektryczną. Z wycień Działu Technicznego wynika, że wartość tego rachunku powinna wynieść 49 946,22 zł.
- Za maj otrzymano rachunek o podwójnej wartości obejmujący rozliczenie kwietnia i maja.
- Pozostałe wartości przychodowe i kosztowe zarówno w maju, jak i kwietniu były identyczne.

Należy zwrócić uwagę, że wskaźniki efektywności funkcjonowania obiektu powinny być wolne od wszelkiego rodzaju zaburzeń wynikających z niewłaściwej ewidencji. Przykład w tabeli 2c pokazuje, w jaki sposób, prowadząc ewidencję wyłącznie poprzez pryzmat przepisów podatkowych, możemy zaprezentować dane, które podważają sens wnioskowania nt. efektywności operacyjnej. Zmiana wartości wskaźników nie wynika z jakichkolwiek działań operacyjnych, lecz wyłącznie z przyjętych zasad ewidencji, które są niewłaściwą podstawą do podejmowania decyzji zarządczych. ■



**CEZARY SARNECKI //**  
partner w SECCO Hospitality  
Financial Management

Związany z branżą hotelarską od ponad 14 lat. 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.

**TAB. 2c. PREZENTACJA WYNIKU HOTELU PRZY BRAKU UTWORZENIA REZERW KOSZTOWYCH //**

	USALI		Ujęcie podatkowe	
	kwiecień	kwiecień	kwiecień	maj
Przychód ze sprzedaży pokoi	906 281,66 zł	906 281,66 zł	906 281,66 zł	906 281,66 zł
Koszty pokoi	218 649,38 zł	218 649,38 zł	218 649,38 zł	218 649,38 zł
Dochód pokojowy	687 632,29 zł	687 632,29 zł	687 632,29 zł	687 632,29 zł
Przychód z gastronomii	342 373,84 zł	342 373,84 zł	342 373,84 zł	342 373,84 zł
Koszty gastronomii	197 094,60 zł	197 094,60 zł	197 094,60 zł	197 094,60 zł
Dochód gastronomii	145 279,24 zł	145 279,24 zł	145 279,24 zł	145 279,24 zł
<b>Dochód operacyjny</b>	<b>832 911,53 zł</b>	<b>832 911,53 zł</b>	<b>832 911,53 zł</b>	<b>832 911,53 zł</b>
Operacyjne Koszty Niepodzielone	312 163,88 zł	262 217,66 zł	362 110,10 zł	
w tym energia	49 946,22 zł		99 892,44 zł	
<b>Gross Operating Profit (GOP)</b>	<b>520 747,65 zł</b>	<b>570 693,87 zł</b>	<b>470 801,43 zł</b>	
<b>GOP (%)</b>	<b>42%</b>	<b>46%</b>	<b>38%</b>	