

**Barbara Lubas**

Katedra Zarządzania Organizacjami  
Wydział Zamiejscowy Prawa i Nauk o Gospodarce w Stalowej Woli  
Katolicki Uniwersytet Lubelski JPII

## **Układ hotelowego rachunku zysków i strat według Standardowego Systemu Rachunkowości Hotelowej (SSRH)**

### **Wprowadzenie**

W latach dwudziestych XX wieku w hotelarstwie nie potrafiono poradzić sobie z wysoką stopą fluktuacji kadr, a sytuacje, w których szkolenie pracowników trwało dłużej niż okres ich zatrudnienia, pojawiały się coraz częściej. Ponieważ zmiana pracy polegała najczęściej na przeniesieniu do innego hotelu, który znowu wysyłał nowozatrudnionych na te same szkolenia, rosły straty z powodu ciągłego przebywania personelu na szkoleniach. Gdyby systemy były jednolite w całym sektorze, przejście pracownika jednego hotelu na identyczne stanowisko w innym, wymagałoby jedynie krótkiego przeszkolenia. Podobna sytuacja spędzała sen z powiek hotelarzom w zakresie metod księgowania. Nie było wówczas mowy o porównywaniu wyników działalności różnych hoteli, gdyż nie funkcjonował jednolity system księgowania, a co za tym idzie jednolity sposób przeliczania danych<sup>1</sup>. Pojawiła się nagła potrzeba, aby taki system stworzyć – system, który po pierwsze odpowiadałby specyfice prowadzonej przez hotel działalności, a po drugie umożliwiłby obserwację i ocenę wyników poszczególnych szczebli hotelu w zakresie przychodów, kosztów, wyniku operacyjnego i finansowego, a także porównanie tych wyników z wynikami innych hoteli. Powstał więc system, który spełnia te warunki i można go zastosować w hotelach o różnym zakresie świadczonych usług – od podstawowych po bardzo rozbudowany wachlarz usług dodatkowych.

Celem artykułu jest zaprezentowanie istoty zastosowania i korzyści wynikających z wykorzystania Standardowego Systemu Rachunkowości Hotelowej opierającego się na specyfice przychodów i kosztów. Przedstawiono i omówiono zalety układu hotelowego rachunku zysków i strat według SSRH. Zamiarem autorki jest zwrócenie szczególnej uwagi na fakt, że dzięki rachunkowości zarządczej stosowanej w hotelarstwie i opartej na SSRH, wyodrębniono wiele sposobów pozwalających na wiązanie kosztów, w szczególności operacyjnych, z innymi kategoriami finansowymi, charakteryzującymi działalność hotelu jako całości i jej rodzaje tj. działalność noclegową, gastronomiczną, handlową, rekreacyjną i pozostałą, co wpływa na sprawniejsze i bardziej efektywne zarządzanie strategią każdego hotelu.

### **Ewidencja oparta na SSRH**

Dla ewidencji i klasyfikacji kosztów, przychodów i wyników operacyjnych hotele posługują się Standardowym Systemem Rachunkowości Hotelowej (*Uniform System Accounts*

---

<sup>1</sup> T. Knowles, *Zarządzanie hotelarstwem i gastronomią*, PWE, Warszawa 2001, s. 160.

for the Lodging Industry), który pozwala konstruować raporty zawierające informacje niezbędne na różnych szczeblach zarządzania hotelem.

*Uniform System Accounts for the Lodging Industry* (USALI) jest systemem amerykańskim, który został stworzony i przyjęty przez Zrzeszenie Hoteli Nowojorskich w 1926 roku<sup>2</sup> jako tzw. jednolity plan kont (*Uniform System of Accounts for Hotels*). Od tego czasu nastąpiła jego wielokrotna transformacja. Pierwotnie funkcjonował on jako system przydatny dla dużych hoteli, głównie należących do międzynarodowych korporacji (Hilton, Holiday Inn, InterContinental, Sheraton itd.). Z czasem USALI zastąpił dwa rachunki kosztów *Uniform System of Accounts for Hotels* i *Uniform System of Accounts and Expense Dictionary for Small Hotels, Motels and Motor Hotels* wykorzystywany w średnich i małych hotelach<sup>3</sup>. System ten był zaprojektowany do klasyfikacji, organizacji i prezentowania informacji finansowych hoteli w jednolity sposób. Dla ograniczenia ilości wariantów i zapewnienia porównywalności danych finansowych system ten okazał się odpowiedni i służył nie tylko do celów decyzyjnych w przedsiębiorstwie, lecz pozwalał na analizę kosztów inwestorom i organizacjom zrzeszającym hotele. Dzisiaj jest również obecny w Polsce i nosi nazwę Standardowego Systemu Rachunkowości Hotelowej.

Podstawą systemu jest wydzielenie rodzajów działalności hotelowej i ustalenie dla każdego z nich zarówno przychodów, jak i kosztów ich uzyskania<sup>4</sup>. Przychody, jak i odpowiadające im koszty, noszą miano operacyjnych i obliczane są w okresach miesięcznych. W ten sposób możliwe jest bieżące śledzenie realizacji planu w poszczególnych rodzajach działalności i natychmiastowe wychwytywanie wszelkich nieprawidłowości i odchyłeń od założeń, a także określenie przyczyn niekorzystnych zjawisk<sup>5</sup>.

Można na rynku hotelarskim zaobserwować powstawanie innych systemów odzwierciedlających specyfikę i odmienność hoteli. Dla hoteli SPA i *wellness* został w 2004 roku sformułowany *Uniform System of Financial Reporting for Spas* rekomendowany przez Międzynarodowe Stowarzyszenie Uzdrowisk (International Spa Association)<sup>6</sup>.

Ewidencją opartą na SSRH posługują się międzynarodowe sieci hotelowe oraz branżowe firmy konsultingowe. Pierwsze wydanie podręcznika SSRH, opracowane przez specjalistów branżowych oraz z dziedziny rachunkowości, ukazało się w 1923 roku w USA. Od tego czasu SSRH podlegał kolejnym modyfikacjom odpowiadającym zmianom w branży i nowym potrzebom procesu zarządzania. Ostatnie, IX już wydanie opublikowane zostało w 1997 roku w Nowym Jorku.

Zaletą SSRH jest ustalenie szczegółowych wytycznych dotyczących księgowania „kontrowersyjnych” pozycji. W nietypowych przypadkach, np. dostawy nowych wieszaków do pokoi, z wytycznych dokładnie wynika, który departament powinien być obciążony kosztami (w tym przypadku byłby to departament obsługi gości) oraz jak należy zaklasyfikować

<sup>2</sup> R. Kotaś, S. Sojak, *Rachunkowość zarządcza w hotelarstwie i gastronomii*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999, s. 29.

<sup>3</sup> L. Popowich, D. Taylor, D. Sydor, *Uniform System of Accounts for Lodging Industry: Are You Up to Date?* Ninth Revised Edition of Uniform System of Account for Lodging Industry, Published by the Hotel Association of New York City, SFAS No. 95, „The Journal of Hospitality Financial & Technology Professionals” 1997, vol. 12, no. 7.

<sup>4</sup> Kosztami uzyskania są koszty, których poniesienie jest niezbędnym warunkiem osiągnięcia przychodów i nie wynikają one z błędów popełnionych w toku prowadzenia działalności. Jeżeli koszty poniesione nie są kosztami uzyskania, nie mogą być uwzględniane przy obliczeniach wyniku operacyjnego.

<sup>5</sup> Por. *Kompendium wiedzy o turystyce*, pod. red. G. Gołębskiego, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa-Poznań 2002, s. 301; M. Kunisz, *Spójrz na koszty. Analiza wyników operacyjnych hotelu*, „Hotelarz” 2005, nr 4.

<sup>6</sup> Por. R. S. Schmidgall, *Uniform System of Financial Reporting for Spa*, ISPA, Lexington Kentucky, 2005; A. Foster, A. Wohlberg, *Hotel Spas as Independent Profit Centers*, *Hotel Online Special Report*, 2006; [http://www.hotel-online.com/News/PR2006\\_1st/Mar06\\_SpasPKF.html](http://www.hotel-online.com/News/PR2006_1st/Mar06_SpasPKF.html).

ten wydatek (dostawa wyposażenia). Wytyczne nie pozostawiają więc żadnych wątpliwości, że zakupione przedmioty należy zaliczyć do wyposażenia, a nie do środków trwałych<sup>7</sup>.

Wdrożenie w hotelu SSRH otwiera drogę do stosowania kolejnych narzędzi rachunkowości zarządczej, w tym metod zaliczanych do grupy analiz operacyjnych. W zakresie ewidencji, rachunkowość zarządcza opiera się na Standardowym Systemie Rachunkowości Hotelowej SSRH (*Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, USALI), który zawiera wzorce klasyfikacji przychodów i kosztów w podziale na działalności operacyjne, koszty niepodzielone oraz koszty i opłaty stałe. Wyróżnienie grupy kosztów operacyjnych, bezpośrednio związanych ze świadczeniem poszczególnych usług, pozwala na ustalenie wyniku każdej działalności, określenie wyniku operacyjnego brutto GOP i prowadzenie kontroli według szczebli odpowiedzialności w hotelu (dzięki temu wiadomo, kogo i za co rozliczać w hotelu).

Rachunkowość zarządcza wraz z systemem ewidencji opartym na SSRH oraz systemem raportów umożliwia stały monitoring wyników hotelu na różnych poziomach. Zapewnia to wzmocnienie kontroli i poprawę efektywności.

## **Rachunek wyników hotelu oparty na zasadach SSRH**

### **Analiza kosztów**

Koszty związane z hotelem można podzielić na kilka grup (z punktu widzenia miejsca ich powstawania) oraz kilka rodzajów (ze względu na ich zachowanie przy zmianach frekwencji). Analizując koszty z punktu widzenia miejsca ich powstawania, jako pierwsze można wskazać koszty operacyjne, czyli związane bezpośrednio ze świadczeniem konkretnych usług (z działalnością noclegową, gastronomiczną, handlową itd.). Ewidencjonuje się je tak jak przychody, tzn. dla każdej działalności oddzielnie. W ramach kosztów operacyjnych każdej działalności można wyodrębnić kilka podstawowych grup składników<sup>8</sup>:

- koszty materiałów eksploatacyjnych i surowców;
- koszty osobowe (wynagrodzenia, narzuty na wynagrodzenia);
- koszty usług wewnętrznych, świadczonych przez inne pomocnicze działalności hotelu na rzecz danego pionu, np. koszty prania w pralni hotelowej;
- koszty usług zewnętrznych;
- koszty pozostałe.

Druga grupa to koszty niepodzielone, w tym koszty administracji i dyrekcji, eksploatacji nieruchomości, energii i marketingu (również związane z działalnością operacyjną, jednak ze względu na ich strukturę i charakter nie dzieli się ich na poszczególne usługi); zgodnie ze Standardowym Systemem Rachunkowości Hotelowej (SSRH) traktuje się je jako odrębną grupę kosztów związanych z działalnością pomocniczą na rzecz hotelu jako całości. Są to:

- koszty eksploatacji nieruchomości, związane z utrzymanie hotelu i terenu wokół niego, zapewnieniem czystości w pomieszczeniach ogólnodostępnych, utrzymanie we właściwym stanie technicznym urządzeń, instalacji, mebli, koszty remontów i konserwacji. Ujmuje się tutaj również koszty hotelowego transportu dostawczego, utrzymania magazynów i wywozu nieczystości;
- koszty administracji i dyrekcji obejmują koszty osobowe dyrekcji hotelu, działu księgowości, działu ekonomicznego, kadr, działu organizacyjnego. Oprócz tego można tu również wyliczyć takie elementy jak: opłaty za usługi bankowe, prawnicze, informatyczne i porad-

<sup>7</sup> T. Knowles, *Zarządzanie hotelarstwem i gastronomią*, PWE, Warszawa 2001, s. 160.

<sup>8</sup> M. Kuniszyk, Co to jest GOP, „Hotelarz” 2004, nr 12.

cze, koszty szkoleń i rekrutacji, koszty reprezentacji, windykacji należności, odszkodowania dla gości, materiały biurowe;

- koszty energii obejmują zużycie energii według poszczególnych nośników energii;
- koszty marketingu i rezerwacji, promocji oraz opłaty i prowizje.

Trzecia duża grupa, wpływająca znacząco na wynik finansowy, to koszty i opłaty stałe występujące w rachunku wyników po wyniku operacyjnym brutto, obejmujące między innymi: amortyzację, koszty dzierżaw i czynszu, podatki i opłaty lokalne, ubezpieczenia, odsetki od kredytów i pożyczek, opłatę za zarządzanie.

Z punktu widzenia zachowania się kosztów w zależności od poziomu sprzedaży można wyróżnić:

- koszty stałe;
- koszty zmienne;
- koszty stałe w pewnym przedziale działalności;
- koszty mieszane.

Działalność hotelowa charakteryzuje się dużymi kosztami stałymi. Zaliczamy do nich te koszty, które pozostają stałe niezależnie od poziomu sprzedaży (w działalności noclegowej może ona wzrosnąć np. o 5%, w działalności gastronomicznej zmniejszyć się o 10%, jednak koszty zaliczane do stałych pozostaną niezmiennione).

W tej grupie znajdziemy m.in. znaczną część kosztów osobowych, amortyzację, dzierżawy i czynsze, odsetki od kredytów, podatki: gruntowy i od nieruchomości, ubezpieczenia. Koszty stałe ponosimy nawet wtedy, gdy w hotelu nie ma gości. Jednocześnie koszty te przypadające na jednostkę (np. pokojonoc) maleją ze wzrostem sprzedaży, co przy rosnącej frekwencji przekład się na wzrost efektywności. Koszty stałe są rzeczywiście niezmiennie w krótkim okresie. Jednak w długim również one ulegają zmianom (ale nie jest to wynik zmiany poziomu sprzedaży), np. raz w roku może wystąpić zmian kosztów ubezpieczenia na skutek zmiany zastosowanej stawki.

Koszty zmienne zmieniają się proporcjonalnie do wielkości sprzedaży. Wraz z jej wzrostem zwiększają się koszty zmienne ogółem, nie zmienia się natomiast ich średnia wysokość przypadająca na jednostkę sprzedaży (np. koszt materiałów eksploatacyjnych czy środków czystości na jedną sprzedaną pokojonoc). Do kosztów zmiennych można zaliczyć koszty surowców do produkcji żywności i napoi, część kosztów osobowych (np. premię uzależnioną od sprzedaży), koszty środków czystości i innych materiałów eksploatacyjnych zużywanych w działalności operacyjnej.

Koszty stałe w przedziale działalności są stałe w określonym przedziale działalności, lecz zmienne, gdy przedział ten ulega zmianom. Może to np. dotyczyć kosztów wynagrodzeń, gdy wraz ze wzrostem liczby świadczonych usług (czy rozszerzeniem ich zakresu) zwiększamy zatrudnienie, tworzymy nową komórkę i powołujemy nowego kierownika. Tak więc w pewnym momencie nastąpi skokowy wzrost kosztów osobowych, pozostaną one jednak stałe w następnym okresie, aż do momentu kolejnej zmiany<sup>9</sup>.

## Analiza przychodów

Przychody operacyjne powstają w efekcie świadczenia przez obiekt typowych usług hotelarskich. Ewidencjonuje się je oddzielnie w poszczególnych „działalnościach operacyjnych”. W obiektach o rozbudowanej ofercie usług występują przychody z tytułu świadczenia usług podstawowych, takich jak noclegi – w podziale na różne segmenty gości, np. gru-

---

<sup>9</sup> *Ibidem.*

py, gości korporacyjnych, weekendowych, konferencje, oferty specjalne i okolicznościowe oraz gastronomia – w podziale na poszczególne punkty gastronomiczne lub grupy asortymentowe wyrobów. Mogą pojawić się również usługi dodatkowe, takie jak telekomunikacja, rekreacja (centra odnowy biologicznej, SPA, korty, squash, baseny, kręgielnie itp.), sale konferencyjne, Business Center, garaż, parking, działalność handlowa.

Pozostałe przychody operacyjne nie są związane bezpośrednio z podstawową działalnością podmiotu, do których zalicza się: przychody ze sprzedaży lub wpływy z likwidacji środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji (z wyłączeniem spowodowanych zdarzeniami losowymi), rozwiązane rezerwy (z wyjątkiem dotyczących operacji finansowych), nadwyżki inwentaryzacyjne, odpisane przedawnione zobowiązania, otrzymane odszkodowania, wyegzekwowane kary i grzywny, darowizny, dotacje, subwencje i dopłaty, odpisy rat dotacji, subwencji i dopłat dokonywane równoległe do amortyzacji sfinansowanych z tych źródeł środków trwałych oraz prac rozwojowych, odpis ujemnej wartości firmy (występujący w przychodach przyszłych okresów), przychody uzyskiwane z dzierżawy własnych obiektów socjalnych, otrzymane przez jednostkę nieodpłatnie składniki majątku. Pozostałe przychody operacyjne obejmują również zwroty nadpłaconych podatków.

## Wynik operacyjny hotelu

Wynik operacyjny powstaje przez odjęcie od przychodów operacyjnych powiązanych z nimi kosztów operacyjnych. Dla każdej działalności można go ustalić oddzielnie, np. osobno dla usług noclegowych, gastronomicznych. Wynik operacyjny dla całej działalności operacyjnej prowadzonej w hotelu odpowiada sumie wyników poszczególnych działalności, bądź różnicy całkowitych przychodów i kosztów operacyjnych. Pozycją zamykającą część operacyjną rachunku zysków i strat jest wynik operacyjny brutto, nazywany inaczej wynikiem przed opłatami i kosztami stałymi (z ang. GOP<sup>10</sup> lub IBFC<sup>11</sup>).

Wynik operacyjny brutto to najważniejsza kategoria dla całościowej oceny działalności operacyjnej. Poziom GOP jest jednym z istotnych elementów oceny pracy dyrekcji hotelu. Analizując GOP, zwraca się uwagę przede wszystkim na jego procentowy udział w przychodach operacyjnych (tzw. procent brutto). Po odcięciu sumy kosztów i opłat stałych od GOP uzyskujemy wynik po opłatach i kosztach stałych od GOP uzyskujemy wynik po opłatach i kosztach stałych. Po tej kategorii mogą wystąpić jeszcze tzw. pozostałe przychody i koszty, związane ze sprzedażą składników majątkowych: materiałów, środków trwałych, znaków towarowych oraz przychody i koszty finansowe.

Schemat rachunku wyników według zasad SSRH przedstawia się następująco:

- Przychody operacyjne – koszty operacyjne = wynik operacyjny
- Wynik operacyjny – niepodzielone koszty operacyjne = wynik operacyjny brutto GOP
- GOP – koszty i opłaty stałe = wynik po opłatach i kosztach stałych
- Wynik po opłatach i kosztach stałych – pozostałe koszty + pozostałe przychody = zysk na działalności operacyjnej
- Zysk na działalności operacyjnej + przychody finansowe – koszty finansowe = wynik brutto – obciążenia podatkowe = wynik netto

Ważnym elementem wskazującym jest odniesienie przychodów do kosztów w poszczególnych działaniach operacyjnych. Umożliwia to sprawdzenie nie tylko informacji o tym czy wzrósł przychód, ale jakim kosztem został on uzyskany. Przedsiębiorstwo mające mniejsze obroty może być bardziej efektywne od innych, w których wzrost obrotów osiągnięto nieproporcjonalnie wysokim kosztem.

<sup>10</sup> z ang. GOP – *gross operating profit*

<sup>11</sup> z ang. IBFC – *income before management fees and fixe charges*



Dzięki danym pochodzącym z rachunkowości zarządczej uzyskujemy powszechnie używane w przedsiębiorstwach hotelarskich wskaźniki POR i PAR.

POR przyrównuje wynik operacyjny do sprzedaży:

$$\text{POR} = (\text{Oop} - \text{Kop}) / \text{Sprz.}$$

gdzie:

Oop – obroty operacyjne

Kop – koszty operacyjne

Celem firmy jest maksymalizacja tego wskaźnika, choć przestrzegać należy przed uzyskiwaniem zbyt wysokich wyników operacyjnych na jednostkę sprzedaży, co może doprowadzić do spadku jakości. Dlatego też w hotelach o wysokiej jakości świadczonych usług wskaźnik ten jest często niższy, pomimo występującej tu niższej niż gdzie indziej cenowej elastyczności popytu.

Natomiast wskaźnik PAR określa relacje wyniku operacyjnego do zdolności eksploatacyjnej mierzonej liczbą pokoi lub łóżek:

$$\text{PAR} = \text{wynik operacyjny} / \text{liczba pokoi (łóżek)}$$

Rachunkowość zarządcza umożliwia dokonanie bieżących analiz operacyjnych w poszczególnych rodzajach działalności przedsiębiorstwa.

### **Analiza wrażliwości**

W analizie wyników hotelu i jego poszczególnych działalności bardzo ważną rolę odgrywa umiejętność określenia wpływu zmian poszczególnych składników przychodów i kosztów na wynik ostateczny. Celowi temu służy analiza wrażliwości wyniku (z ang. *profit sensitivity analysis*). Narzędzie to, w zależności od potrzeb, może być stosowane zarówno w odniesieniu do całego hotelu, jak i jego wybranych działalności. Dzięki jego wykorzystaniu można ustalić czynniki, które są kluczowe dla powodzenia poszczególnych działalności. Elementy te powinny być poddane szczególnej obserwacji, analizie i kontroli. Znajomość stopnia wrażliwości wyniku na zmianę określonych składników przychodów i kosztów – czyli tak zwana znajomość profilu wrażliwości hotelu (czy też działalności) – jest pomocna przy podejmowaniu wielu decyzji. Do tych, których skutki można łatwiej przewidzieć dzięki analizie wrażliwości, zaliczyć można m.in. zmiany cen, czy też zmiany wysokości wynagrodzeń pracowników danego pionu. Kierownik pionu, znający określone zależności, charakterystyczne dla jego działu, podejmuje niektóre tego typu decyzje szybciej, zdając sobie sprawę z ich konsekwencji. Analiza wrażliwości pokazuje także możliwe skutki innych zmian, takich jak wzrost kosztów materiałów eksploatacyjnych, surowców, a w skali hotelu także kosztów i opłat stałych czy też kosztów niepodzielonych<sup>12</sup>.

Określając wrażliwość wyniku na zmianę wybranych elementów należy w pierwszej kolejności wybrać zestaw obserwowanych pozycji. Powinny to być składniki rachunku zysków i strat (bądź rachunku wyników dla działalności w układzie SSRH) odpowiednio dobrane i tak zagregowane, aby możliwe było przeprowadzenie określonych symulacji.

Łącząc pewne pozycje (głównie kosztów), należy uważać, aby nie pominąć żadnego elementu, bowiem rachunek, który sporządzimy, musi pozwolić ustalić rzeczywisty wynik

<sup>12</sup> M. Kuniszyk, Wrażliwość na zmianę czynników. Jak analizować wyniki operacyjne hotelu? – rachunkowość zarządcza, „Hotelarz” 2005, nr 8.

działalności (czy też całego hotelu). Ten rzeczywisty wynik to baza, do jakiej będziemy odnosić efekty symulacji. W przypadku badania wpływu zmian na wynik różnych elementów leżących po stronie przychodów (takich jak liczba konsumentów czy też liczba gości), poszczególne składniki kosztów będą zachowywać się inaczej – w zależności od ich charakteru. Tak więc należy pamiętać o ich podziale na składniki stałe i zmienne. Charakter kosztów musi przesądzić o ich powiązaniu w większe grupy. W analizie wrażliwości przyjmuje się – podobnie, jak w przypadku analizy progu rentowności – że koszty zmienne zmieniają się proporcjonalnie do poziomu sprzedaży.

### Profil wrażliwości wyniku operacyjnego na przykładzie restauracji hotelowej

Przyjmijmy, że przychody restauracji wynoszą 360 tys. zł. Efekt ten uzyskano obsługując 15 tys. osób przy średnim przychodzie na jednego konsumenta w wysokości 24 zł. Koszty operacyjne ukształtowały się na poziomie 258 tys. zł, co oznacza procent brutto w wysokości 71,7%. Wynik operacyjny w rezultacie wyniósł 102 tys. zł. Struktura kosztów, stworzona w oparciu o analizę zachowania szczegółowych składników, zaprezentowana jest w tabeli nr 1.

**Tabela nr 1. Wyniki gastronomii hotelu X**

liczba konsumentów/średni przychód na 1 konsumenta	15000/24
przychody	360.000
koszty zmienne	128.000
koszty osobowe	18.000
surowce	94.000
inne materiały eksploatacyjne	10.000
pozostałe koszty zmienne	6.000
koszty stałe	130.000
koszty osobowe	115.000
pozostałe koszty stałe	15.000
koszty ogółem	258.000
GOP	71.7%
wynik operacyjny	102.000

*Źródło: M. Kuniszyk, Wrażliwość na zmianę czynników. Jak analizować wyniki operacyjne hotelu? – rachunkowość zarządcza, cz. X, „Hotelarz” 2005, nr 8.*

Aby określić profil wrażliwości restauracji należy obliczyć mnożniki dla poszczególnych, wymienionych w założeniach, elementów.

Pierwszym elementem, który należy przeanalizować, jest wpływ zmiany liczby konsumentów na wynik. Wzrost liczby konsumentów o 10% spowoduje, przy założeniu stałego przychodu na jednego konsumenta, wzrost przychodów do 396 tys. zł. Konsekwencją zwiększenia liczby gości jest wzrost kosztów zmiennych łącznie o 12,8 tys. zł, na co składa się:

- wzrost kosztów zużycia surowców o 9,4 tys. zł (do 103,4 tys. zł);
- wzrost kosztów osobowych (premie, prowizje zależne od przychodów) o 1,8 tys. zł (do 19,8 tys. zł);
- wzrost kosztów zużycia pozostałych materiałów eksploatacyjnych o 1 tys. zł (do 11 tys. zł);
- wzrost pozostałych kosztów zmiennych o 0,6 tys. zł (do 6,6 tys. zł).

Koszty stałe nie ulegną zmianie. W związku z tym koszty operacyjne ogółem wyniosą 270,8 tys. zł, co stanowi 68,4% przychodów operacyjnych. Wynik operacyjny wzrośnie więc w stosunku do sytuacji wyjściowej o 23,2 tys. zł (do 125,2 tys. zł), czyli o 22,7%. Mnożnik w tym przypadku wynosi 2,27 ( $22,7\% / 10\% = 2,27$ ), ponieważ 10% zmiana liczby gości spowodowała 22,7% zmianę wyniku.

Drugim elementem, który należy przeanalizować jest zmiana cen. Jeśli wzrosną one o 10%, to – przy stałej liczbie konsumentów – przychód również wzrośnie do 396 tys. zł. Tym razem nie nastąpi jednakże wzrost kosztów surowców i materiałów eksploatacyjnych. Zwiększą się jedynie koszty osobowe w części zmiennej o 1,8 tys. zł. Ogółem koszty operacyjne wyniosą 259,8 tys. zł (65,6% przychodów ogółem). Wynik wzrośnie więc o 34,2 tys. zł, czyli o 33,5% w stosunku do sytuacji bazowej. Mnożnik w tym przypadku wyniesie 3,35.

Analogicznie należy obliczyć mnożniki dla składników kosztów. Wzrost kosztów zmiennych osobowych o 10%, przy pozostałych elementach bez zmian, spowoduje spadek wyniku o 1,8%. Mnożnik wyniesie w rezultacie 0,18. W przypadku wzrostu o 10% stałych kosztów osobowych spadek wyniku będzie większy i wyniesie 11,3% (mnożnik 1,13).

Jak wynika z treści powyższych części artykułu można niewątpliwie potwierdzić korzyści wynikające ze stosowania SSRH. Układ rachunku zysków i strat według reguł obowiązujących ten system pomaga między innymi w sprawnym budowaniu różnych scenariuszy i modeli do prognozowania uwzględniających większość powiązań i charakterystycznych zależności między poszczególnymi kategoriami kosztów i przychodów. Prowadzi to do pewnego uproszczenia i pozwala szybko ustalić nowy wynik po zmianie wybranego elementu, bez konieczności żmudnego wyliczania poszczególnych kategorii. To, czy wyniki naszych obliczeń będą prawidłowe, zależy będzie od trafnego doboru powiązań i właściwej budowy formuł.

## Zakończenie

Zarządzanie hotelem staje się procesem coraz bardziej złożonym i wymaga zarówno wiedzy, jak i odpowiednich narzędzi do pomiaru i oceny wyników. Stosowanie określonego typu rachunkowości, wyposażonego w odpowiednie oprzyrządowanie analityczne i planistyczne, pomaga wprowadzić właściwą ewidencję usług dostosowaną do specyfiki omawianego produktu. Takim narzędziem jest niewątpliwie opisany w artykule system SSRH, którego wielką zaletą w zakresie ewidencji jest umożliwienie ustalenia wyniku każdej działalności, określenie wyniku operacyjnego brutto i prowadzenie kontroli według szczebli odpowiedzialności w hotelu. Dzięki temu można z łatwością wprowadzić szybki i prosty system kontroli odpowiedzialności za wykonane zadania. I co najważniejsze, zasady SSRH mogą być z powodzeniem wykorzystywane w hotelach różnej wielkości i o różnym zakresie usług, co jest jego niewątpliwą zaletą.

## Literatura

Foster A., Wohlberg A., *Hotel Spas as Independent Profit Centers*, Hotel Online Special Report, 2006, [http://www.hotel-online.com/News/PR2006\\_1st/Mar06\\_SpasPKF.html](http://www.hotel-online.com/News/PR2006_1st/Mar06_SpasPKF.html).

*Kompendium wiedzy o turystyce*, red. G. Gołębowski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa–Poznań 2002.

Knowles T., *Zarządzanie hotelarstwem i gastronomią*, PWE, Warszawa 2001.

Kotaś R., Sojak S., *Rachunkowość zarządcza w hotelarstwie i gastronomii*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999.

Kuniszyk M., *Co to jest GOP*, „Hotelarz” 2004, nr 12.



Kuniszyk M., *Wrażliwość na zmianę czynników. Jak analizować wyniki operacyjne hotelu? – rachunkowość zarządcza*, „Hotelarz” 2005, nr 8.

Kuniszyk M., *Spójrz na koszty. Analiza wyników operacyjnych hotelu*, „Hotelarz” 2005, nr 4.

Popowich L., Taylor D. Sydor, *Uniform System of Accounts for Lodging Industry: Are You Up to Date?* Ninth Revised Edition of Uniform System of Account for Lodging Industry, Published by the Hotel Association of New York City, SFAS No. 95, „The Journal of Hospitality Financial & Technology Professionals” 1997, vol. 12, no. 7.

Schmidgall R. S., *Uniform System of Financial Reporting for Spa*, ISPA, Lexington Kentucky, 2005.