Daniel Szostak

Koszty w przedsiębiorstwie hotelarskim - wprowadzenie do problematyki

Problemy Zarządzania, Finansów i Marketingu 20, 79-87

2012

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

MUZEUM HISTORII POLSKI

ZESZYTY NAUKOWE UNIWERSYTETU SZCZECIŃSKIEGO

NR 678 PROBLEMY ZARZĄDZANIA, FINANSÓW I MARKETINGU NR 20 2012

DANIEL SZOSTAK
Uniwersytet Szczeciński

KOSZTY W PRZEDSIĘBIORSTWIE HOTELARSKIM – WPROWADZENIE DO PROBLEMATYKI

Wprowadzenie

Hotelarstwo jest społecznie zorganizowaną działalnością gospodarczą, mającą na celu zaspokajanie podstawowych potrzeb bytowych osób przebywających czasowo poza swoim gospodarstwem domowym[1]. Zaspokajanie tychże potrzeb odbywa się w wyniku konsumpcji usług hotelarskich, a przede wszystkim poprzez funkcjonowanie zróżnicowanej co do jakości i ilości bazy noclegowej, w której najważniejszą rolę odgrywają przedsiębiorstwa hotelarskie. Przedsiębiorstwa takie jako usługodawcy turystyczni muszą posiadać i utrzymywać (eksploatować) określoną oraz wyspecjalizowaną infrastrukturę techniczną i społeczną (budynki hotelowe wraz z odpowiednim zapleczem obsługowym), która w wyniku zapewnienia stałej gotowości do świadczenia usług hotelarskich generuje określone koszty eksploatacyjne, mające wpływ na końcowy wynik finansowy. Część tych kosztów jest niezależna od wielkości sprzedaży, co komplikuje problematykę ich zarządzania i prowadzonej działalności gospodarczej. Specyfika działalności hotelarskiej polega na tym, że należy aktywnie oddziaływać na powiększanie przychodów, przyjmując określoną orientację rynkową (zwiększać obłożenie), oraz minimalizować w miarę możliwości poziom generowanych kosztów eksploatacyjnych, uwzględniając jednocześnie rodzaj oferowanego produktu hotelowe-

[1] A. Kowalczyk, *Geografia hotelarstwa*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2001, s. 10.

go, jego jakość, standard oferty itp. Zasadne wydaje się przyjęcie tzw. orientacji rynkowo-kosztowej, której istota polega m.in. na jednoczesnym skupianiu uwagi na otoczeniu i jego wpływie na przychody oraz na wnętrzu podmiotu, ze szczególnym uwzględnieniem poziomu generowanych kosztów. Pomocnym narzędziem staje się sporządzenie rachunku zysków i strat, który jest sprawozdaniem o dokonaniach przedsiębiorstwa hotelarskiego w analizowanym okresie, mierzonych wynikiem finansowym. Otrzymuje się dzięki temu wiedzę na temat rentowności prowadzonej działalności hotelarskiej, którą mierzy się w kategoriach przychodów ze sprzedaży i kosztów w ujęciu memoriałowym[2]. Jednocześnie należy zaznaczyć, że prowadzenie działalności gospodarczej przez przedsiębiorstwa hotelarskie w okresie nasilającej się konkurencji i ryzyka stawia przed tymi przedsiębiorstwami zadania związane z utrzymaniem się na rynku oraz stałego zwiększania efektywności funkcjonowania i posiadanego majątku. Istotne staje się ciągłe monitorowanie problematyki związanej z zarządzaniem podmiotem hotelarskim, ze szczególnym uwzględnieniem m.in. jego majątku, generowanych kosztów, amortyzacji środków trwałych (budynku hotelowego i jego wyposażenia), czynników wpływających na poziom wyniku finansowego[3].

Przedsiębiorstwo hotelarskie na rynku turystycznym

Przedsiębiorstwo hotelarskie jako podmiot rynku turystycznego zaliczane jest do kategorii wytwórców usług turystycznych. Opierając się na definicji A. Rapacza[4], przedsiębiorstwo hotelarskie można zdefiniować jako celowo zorganizowany, samodzielny ekonomicznie i wyodrębniony pod względem techniczno-usługowym, przestrzennym oraz prawnym zespół ludzi, środków materialnych i finansowych, powołany do prowadzenia określonej działalności gospodarczej, zaspokajającej potrzeby ludności w sferze świadczenia usług hotelarskich[5], które są podstawą i celem ich funkcjonowania i pozwalają na maksymalizację jego korzyści. Przy funkcjonowaniu tychże przedsiębiorstw pojawia się ze strony turystów zróżnicowanie popytu na jednolite usługi identycznych hoteli. Wniosek

[2] W. Biczysko, R.W. Tauber, *Zarządzanie finansami w hotelarstwie, gastronomii i turystyce*, Wyższa Szkoła Hotelarstwa i Gastronomii w Poznaniu, Poznań 2003, s. 38.

[3] A. Rzeczycka, *Finanse w przedsiębiorstwie turystycznym*, Wyższa Szkoła Turystyki i Hotelarstwa w Gdańsku, Gdańsk 2010, s. 7.

[4] A. Rapacz, *Przedsiębiorstwo turystyczne. Podstawy i zasady działania*, PWN, Warszawa1994, s. 19.

[5] G. Konsewicz, J. Grafowski, *Hotelarstwo. Część I. Wiadomości ogólne*, Centrum Kształcenia Ustawicznego w Jeleniej Górze, Jelenia Góra 1990, s. 22.

jest taki, że zróżnicowanie zainteresowania turystów usługą hotelarską nie zależy od kategorii hotelu, jego wielkości i wyposażenia, systemu obsługi czy też wysokości cen. Przyczyną takiego postępowania turystów jest fakt, że skorzystanie z usługi hotelarskiej nie jest celem samym w sobie. Klient zazwyczaj korzysta z usługi hotelu jako swoistego środka zaspokajania potrzeby turystycznej (np. wypoczynku), z reguły związanej z miejscem czy danym regionem, w którym funkcjonuje dany podmiot hotelarski[6]. Można zaobserwować wyraźną tendencję do poszerzania zakresu świadczonych usług hotelarskich, która zależy głównie od potencjału gospodarczego przedsiębiorstwa hotelarskiego. Dlatego przedmiotem działalności takiego przedsiębiorstwa, oprócz świadczenia usług noclegowych, są usługi gastronomiczne[7], które często są wliczane w jednolitą cenę całej usługi hotelowej (np. nocleg wraz ze śniadaniem).

Przez pojęcie usługi hotelarskiej można rozumieć zespół świadczeń (działań osób zatrudnionych w przedsiębiorstwie hotelarskim) i usług zaspokajających podstawowe potrzeby bytowe (głównie zakwaterowanie i wyżywienie) osób podróżujących, przebywających poza swoim miejscem zamieszkania. Usługę hotelarską jako sumę oferty usługowej przedsiębiorstwa hotelarskiego można określić również innym pojęciem ogólnym: produkt hotelu. Produkt ten postrzega się jako sumę wielu specyficznych czynności usługowych, związanych lub wykonywanych przez personel usługowy przedsiębiorstwa hotelarskiego[8].

Najbardziej uniwersalnymi przedsiębiorstwami hotelarskimi są hotele, mimo że podaż miejsc noclegowych w tego typu obiektach stanowi niewielką część całej podaży miejsc noclegowych na rynku turystycznym. Ogół przedsiębiorstw i obiektów zapewniających odpłatnie noclegi, posiłki i napoje poza własnym domem nazywany jest bardzo często przemysłem hotelarskim lub biznesem zorganizowanej gościnności.

Branża hotelarska charakteryzuje się w swoim funkcjonowaniu przede wszystkim wysoką niestabilnością popytu oraz wysokim udziałem kosztów stałych prowadzonej działalności. Fluktuacja popytu wpływa na przychody osiągane przez przedsiębiorstwo hotelarskie zarówno w skali rocznej, tygodniowej, jak i w ciągu dnia roboczego. Część przedsiębiorstw i podmiotów hotelarskich działa w warunkach sezonowości, która oddziałuje na wielkość popytu. Niesta-

---

[6] M. Turkowski, *Marketing usług hotelarskich*, PWE, Warszawa 2010, s. 43.

[7] T. Knowles, *Zarządzanie hotelarstwem i gastronomią*, PWE, Warszawa 2001, s. 230–236.

[8] D. Szostak, *Podstawy hotelarstwa. Materiały do ćwiczeń i wykładów*, Wyd. Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2004, s. 44.

bilność popytu i sprzedaży powoduje trzy podstawowe problemy prowadzenia takiej działalności gospodarczej[9]:

- niepewność osiągnięcia planowanego przychodu,
- występowanie wolnych mocy produkcyjnych (np. niewykorzystanie wolnych pokoi hotelowych, niewykorzystanie zasobów ludzkich),
- wysoki poziom niestabilności zysku – spadek sprzedaży powoduje straty w działalności przedsiębiorstwa hotelarskiego, które należy niwelować w okresie zwiększonej sprzedaży, m.in. poprzez podniesienie cen za oferowane usługi.

Unikanie negatywnych skutków niestabilności popytu i sprzedaży w odniesieniu do działalności hotelarskiej powinno polegać między innymi na analizie dotychczasowej statystyki wykorzystania miejsc noclegowych w celu określenia w miarę dokładnego przyszłego popytu w tym obszarze działalności. Ponadto niezbędne jest kontrolowanie poziomu kosztów operacyjnych wywołanych każdą zmianą poziomu sprzedaży, czyli kosztów o charakterze zmiennym i określenie ich odpowiedniej relacji w odniesieniu do bieżącego poziomu sprzedaży (np. kontrola kosztów żywności). Z kolei funkcjonowanie przedsiębiorstwa hotelarskiego w warunkach niewykorzystania potencjału usługowego wymaga rozwinięcia odpowiedniej polityki kształtowania cen. Musi ona być dostosowana zarówno do warunków pełnego wykorzystania miejsc hotelowych w okresie sezonu, jak i do warunków zmniejszonego popytu. Odpowiednia polityka cenowa powinna przesunąć popyt także na okresy martwe, by w konsekwencji zwiększyć przychody przedsiębiorstwa hotelarskiego w skali rocznej.

Zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwie hotelarskim

Wysoki udział kosztów stałych ma również duże znaczenie w prowadzonej przez przedsiębiorstwa hotelarskie działalności gospodarczej. Około 75% kosztów całkowitych przedsiębiorstw hotelarskich stanowią koszty stałe, a więc takie, które są kosztami niekontrolowanymi. Część noclegowa przedsiębiorstwa hotelarskiego charakteryzuje się szczególnie wysokim poziomem kosztów stałych, natomiast koszty zmienne (np. sprzątanie pokoi, pranie bielizny pościelowej) stanowią niewielki udział przychodów ze sprzedaży. W części gastronomicznej zarówno koszty stałe (np. koszty funkcjonowania kuchni, wynagrodzenie pracowników), jak i koszty zmienne (koszty produkcji żywności i napojów) cha-

[9] R. Kotaś, S. Sojak, *Rachunkowość zarządcza w hotelarstwie i gastronomii*, PWN, Warszawa 1999, s. 15.

rakteryzują się wysokim poziomem. Wysoki udział kosztów stałych wymaga odpowiednio wysokiego poziomu marży brutto. Wzrost przychodów będzie miał w takim przypadku pozytywny wpływ na rentowność i odwrotnie. Im wyższy jest poziom kosztów stałych, tym trudniej jest osiągnąć określony poziom rentowności poprzez kontrolę kosztów. W takiej sytuacji należy zwrócić szczególną uwagę na kontrolę i zarządzanie przychodami. Rachunek kosztów, ich analiza i kontrola nie są wystarczającym narzędziem do przezwyciężania czynników ograniczających rentowność przedsiębiorstw hotelarskich. Działania powinny być skierowane przede wszystkim na aktywne kształtowanie odpowiedniego poziomu i struktury sprzedaży, wskaźników wykorzystania pokoi hotelowych, polityki cenowej, zarządzania kosztami.

Zarządzanie kosztami to celowe i świadome podejmowanie decyzji prowadzących do osiągnięcia i utrzymania założonego poziomu kosztów w przedsiębiorstwie hotelarskim. Polskie hotele działają w warunkach permanentnej rywalizacji i nie mogą pozwolić sobie na dowolne kształtowanie poziomu kosztów bezpośrednich i pośrednich, a także w ujęciu rodzajowym, funkcjonalnym czy kalkulacyjnym. Założony ich poziom powinien wynikać m.in. z[10]:

- racjonalnego wykorzystania zasobów rzeczowych, ludzkich, finansowych i informacyjnych;
- przyjętej filozofii tworzenia planów lub budżetów kosztów (w tym wszelkich kosztorysów, planów finansowych);
- stanu technicznego zasobów rzeczowych (w szczególności eksploatowanego budynków oraz wyposażenia);
- przyjętej organizacji i technologii świadczenia usług hotelarskich.

Brak respektowania tych przesłań i wytycznych zagraża egzystencji każdego przedsiębiorstwa, w tym hotelarskiego. Bez rzetelnie prowadzonego rachunku kosztów nie ma skutecznego zarządzania kosztami. Podstawowymi celami zarządzania kosztami są więc[11]:

- poznanie mechanizmów i przyczyn powstawania kosztów,
- obniżenie poziomu kosztów całkowitych i jednostkowych,
- kształtowanie poziomu kosztów poszczególnych oferowanych usług,
- kształtowanie pożądanej struktury kosztów.

---

[10] *Hotelarstwo. Usługi – eksploatacja – zarządzanie*, red. A. Panasiuk, D. Szostak, PWN, Warszawa 2008, s. 258.

[11] *Ibidem*, s. 259.

Uwzględniając przyczyny powstawania kosztów związanych z funkcjonowaniem hotelu, można wyodrębnić obiekty odniesienia kosztów i podzielić je na kilka grup[12]:

- rodzajowe (ludzie, środki trwałe, materiały itp.);
- podmiotowe, tj. miejsca powstawania kosztu (poszczególne komórki organizacyjne, np. pokój hotelowy, gastronomia, parking, pralnia i inne);
- funkcjonalne, czyli według wyodrębnionych funkcji w hotelu, np. działalność podstawowa, pomocnicza, socjalna, inwestycyjna itp.;
- przedmiotowe (usługi, towary);
- czasowe (miesiąc, kwartał, rok).

Koszty działalności hotelarskiej można również podzielić:

a) z punktu widzenia miejsca ich powstawania,
b) ze względu na ich zachowanie przy zmianach frekwencji.

Koszty z punktu widzenia miejsca ich powstawania to:

- koszty operacyjne, związane bezpośrednio ze świadczeniem konkretnych usług (z działalnością noclegową, gastronomiczną, handlową);
- koszty niepodzielne, w tym koszty administracji i dyrekcji, eksploatacji nieruchomości, energii i marketingu (również związane z działalnością operacyjną, jednak ze względu na ich strukturę nie dzieli się ich na poszczególne usługi);
- koszty wpływające znacząco na wynik finansowy, czyli koszty i opłaty stałe występujące w rachunku wyników.

Koszty z punktu widzenia ich zachowania się w zależności od poziomu sprzedaży są następujące:

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

Działalność hotelowa charakteryzuje się dużymi kosztami stałymi. Zalicza się do nich te koszty, które pozostają stałe niezależnie od poziomu sprzedaży (w działalności noclegowej może ona wzrosnąć np. o 5 proc., w działalności gastronomicznej zmniejszyć się o 10 proc., jednak koszty zaliczane do stałych pozostaną niezmienione). W tej grupie znajduje się m.in. znaczna część kosztów osobowych, amortyzacja, dzierżawy i czynsze, odsetki od kredytów, podatek od nieruchomości i gruntowy, ubezpieczenia. Koszty stałe ponosi się nawet wów-

[12] *Ibidem*.

czas, gdy w hotelu nie ma gości. Jednocześnie koszty te, przypadające na jednostkę (np. pokojonoc), maleją wraz ze wzrostem sprzedaży, co przy rosnącej frekwencji przekłada się na wzrost efektywności.

Koszty stałe są rzeczywiście stałe w krótkim okresie. Jednak w długim okresie również one ulegają zmianom (ale nie jest to wynik zmiany poziomu sprzedaży), np. raz w roku może wystąpić zmiana 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.

Trzecią grupę stanowią koszty, które są stałe w określonym przedziale działalności, lecz zmienne, gdy ten przedział się zmienia. Może to dotyczyć np. kosztów wynagrodzeń, gdy wraz ze wzrostem liczby świadczonych usług (czy rozszerzeniem ich zakresu) zwiększa się zatrudnienie, tworzy się nową komórkę i powołuje nowego kierownika. Tak więc w pewnym momencie nastąpi skokowy wzrost kosztów osobowych, pozostaną one jednak stałe w następnym okresie, aż do momentu kolejnej zmiany.

Do kosztów mieszanych zalicza się koszty, w których można wyróżnić część stałą, niezależną od wielkości sprzedaży, i zmienną, w przybliżeniu proporcjonalną do sprzedaży. Dobrym przykładem są tu np. opłaty franchisingowe, składające się często ze składnika stałego i zmiennego. Do mieszanych można również zaliczyć koszty usług telekomunikacyjnych (część stała – abonament, koszty utrzymania systemu, część zmienna – koszty rozmów telefonicznych) i wynagrodzeń (część stała – płaca zasadnicza, część zmienna – premia uzależniona od sprzedaży).

Dla przykładu skala zmian w hotelach Orbis włączonych do międzynarodowej sieci hotelowej Accor była następstwem rozbieżności pomiędzy wizją i interesami zarządu sieci a istniejącym początkowym stanem hoteli. Im te rozbieżności były większe, tym pilniejsza stała się potrzeba radykalnych zmian przywracających równowagę. Zmiany dotyczyły wszystkich funkcji zarządzania, a ich celem

było usprawnienie obsługi, lepsze wykorzystanie czasu pracy, w konsekwencji zaś oszczędność kosztów i wzrost efektywności.

Działania te racjonalizowały dużą grupę kosztów operacyjnych i część kosztów finansowych. W części operacyjnej restrukturyzacja dotyczyła kosztów zatrudnienia oraz zakupów materiałów i towarów. Utworzono dział zakupów, który selekcjonował grupę dostawców, prowadząc tym samym do osiągania korzystniejszych warunków współpracy przy dobrej jakości produktów. Redukcja kosztów zatrudnienia była możliwa dzięki spłaszczaniu struktury organizacyjnej i osiąganiu optymalnej wielkości wskaźnika liczby zatrudnionych na pokój, wymaganej przez Accor. W obiektach średniej kategorii, typu Novotel, wskaźnik ten oscyluje wokół 0,42.

Innym sposobem redukcji kosztów w hotelach Orbis był outsourcing. Uważa się, że można zrezygnować z usług, które mają mniej istotne znaczenie dla hotelu i mogą być świadczone przez specjalistyczne przedsiębiorstwa. Najbardziej odpowiednie do outsourcingu są usługi bezpieczeństwa, remontowe, utrzymanie czystości, zbiorowe żywienie, usługi informatyczne czy szkoleniowe.

Outsourcing stanowi świadomą eliminację kosztów stałych wynikających ze zmniejszania zatrudnienia. Novotel w tym zakresie najczęściej korzysta z usług agencji pracy tymczasowej i firm zastępujących pracę działu technicznego.

Podsumowanie

Podsumowując można stwierdzić, że wiedza na temat zachowania się kosztów w działalności hotelarskiej przy zmieniających się wzorcach sprzedaży to bardzo ważny obszar zagadnień dla tych wszystkich, którzy podejmują decyzje na każdym szczeblu zarządzania i eksploatacji obiektem hotelarskim. Decyzje związane z kosztami są niekiedy kluczowe dla przetrwania przedsiębiorstwa na turbulentnym rynku[13]. Większość hoteli funkcjonujących w globalnej gospodarce turystycznej stosuje podobną klasyfikację kosztów opartą o jednolity system rachunkowości dla hoteli, który po raz pierwszy przyjęty został w 1926 roku przez Zrzeszenie Hoteli Nowojorskich (Uniform System of Accounts for Hotels). System ten był kilkakrotnie modyfikowany. Najnowsza jego edycja pochodzi z 1986 roku. Zgodnie z tym systemem prowadzi się bardzo szczegółową wydziałową ewidencję i analizę kosztów, która pokazuje odpowiednie rezultaty ekonomiczne (zyski lub straty) wszystkich wydziałów operacyjnych (punktów

[13] C. Barrow, *Zarządzanie finansami w małej firmie*, Helion, Gliwice 2009, s. 125.

sprzedaży). Szczególnie ważną cechą charakterystyczną klasyfikacji kosztów w amerykańskim systemie jest ich podział na poszczególne wydziały operacyjne (pokoje, gastronomia, pralnia itp.), co ułatwia analizę i kontrolę kosztów w każdym z nich[14]. System ten został stworzony głównie na potrzeby dużych hoteli, prowadzących bardzo szeroką działalność operacyjną, skupioną w wielu różnych działach hotelowych. Konstrukcja systemu opiera się na przyporządkowaniu kosztów bezpośrednich poszczególnym centrom zysku lub centrom kosztów. W związku z tym występuje przyporządkowanie poszczególnym działom hotelu ich przychodów i kosztów bezpośrednich, co pozwala na określenie odpowiedzialności za generowany zysk lub stratę w działalności operacyjnej kierownikom odpowiednich działów hotelu[15].

COSTS IN HOTEL ENTERPRISES – CHOSEN ISSUES

Summary

The article presents problems connected with ways of hotel financial management Basic conditions of the development of contemporary hotel enterprises is creation a sustainable structure of activities costs. Most of this costs are constant and have a very high level. Thanks to the cost management hotel managers have knowledge to create net profits.

Translated by Daniel Szostak

[14] R. Kotaś, S. Sojak, *op.cit*., s. 29–32.

[15] P. Zygarłowski, *Jednolity system rachunkowości dla hoteli i restauracji*, w: *Rozwój usług turystycznych u progu XXI wieku*, AE w Poznaniu, Poznań 1999, s. 133–134.