

INSTYTUT TURYSTYKI

W WARSZAWIE

ODDZIAŁ W POZNANIU

KOSZTY USŁUG TURYSTYCZNYCH I MOŻLIWOŚCI ICH
KSZTAŁTOWANIA W WARUNKACH PARAMETRYCZNEGO
SYSTEMU ZARZĄDZANIA

CPBP 0806 V -3 - 2

CZĘŚĆ I

WYKONAWCA mgr Barbara Marcinkowska

POZNAN 1987

ROZDZIAŁ I

CHARAKTERYSTYKA KOSZTÓW PONOSZONYCH PRZEZ PRZEDSIĘBIORSTWA TURYSTYCZNE I MOŻLIWOŚCI ICH KLASYFIKACJI

Zorganizowane działanie społeczno-ekonomiczne powoduje w warunkach ograniczonych zasobów - konieczność mierzenia ponoszonych kosztów i uzyskiwanych efektów w celu określenia efektywności i skuteczności prowadzonej działalności gospodarczej. Kwantyfikacja celu i środków niezbędnych dla jego realizacji w jednolitych jednostkach miary oraz wyłożenia się kategorii ekonomicznej zysku sprawia, że racjonalne działanie wymaga stosowania rachunku pieniężnego wszystkich składników i dochodu^{1/}. Jest to jeden z warunków rozwoju jednostek gospodarczych. Im większe są wymagania otoczenia, tym pomiar kosztów i efektów nabiera na znaczeniu.

Systematyczny, ewidencyjny rachunek kosztów odzwierciedla zależności, jakie zachodzą między rodzajem i skalą przedmiotu działalności przedsiębiorstwa a wysokością kosztów w poszczególnych jego komórkach. Dopiero bowiem poznanie związków przyczynowo-skutkowych, zachodzących między odwzorowanymi w ewidencji zjawiskami, pozwala na określenie poziomu kosztów, kontrolę kosztów faktycznie poniesionych w stosunku do przewidywanych, jak również ułatwia, w drodze weryfikacji odchyleń, wnioskowanie o trafności o precyzji dokonanych zamierzeń.

Dotychczasowy sposób ewidencjonowania kosztów ponoszonych przez przedsiębiorstwo /nie zawsze umownych w momencie ich powstawania/ utrudnia dokonywanie oceny działalności przedsiębiorstwa. Nie sprzyja to obniżce kosztów, ale powoduje

1/ Por. O. Lange - *Ekonomia polityczna. Zagadnienia ogólne*, PWN Warszawa 1959 r. s. 143

wręcz niedostrzegalność wszelkich wysiłków jednostkowych w tym kierunku. Ujemne tendencje umacniać się też mogą ze względu na fakt prowadzenia - jak to tej pory - bardzo niepracyznej analizy międzyokresowej kosztów w przedsiębiorstwach /łączenie różnych rodzajów kosztów na wspólnych kontach/ i brak analizy międzyzakładowej pozwalającej na dokonanie porównań^{2/}.

Brakuje przede wszystkim wykształconego systemu mierników kosztów względnych /wielkość kosztów na jednostkę wybranych czynników wytwórczych/ pozwalających na dokonywanie porównań między przedsiębiorstwami, które charakteryzują się zbliżoną wielkością i septymowością obrotów.

Zain jednak przystępiny do badania ewidencji kosztów /błędów w ewidencji/ i szczegółowej analizy kosztów usług świadczonych przez wyspecjalizowane przedsiębiorstwa oraz istoty i klasyfikacji kosztów, niezbędnym wydaje się rozpoczęcie opracowania od przedstawienia zagadnienia gospodarki turystycznej, zdefiniowania pojęcia turystyki, a także określenia odmienności przedsiębiorstwa turystycznego.

2/ Wnioski wysunęto na podstawie badań przeprowadzonych w PP "Orbis" w Warszawie.

1.1. *Turystyka jako przedmiot badań ekonomicznych.*

Pojęcie turystyki rozumiemy bardzo szeroko. Są to wszystkie zjawiska związane z przemieszczaniem się ludzi poza miejsce stałego zamieszkania. Nie wliczamy tu jedynie dojazdów do pracy pod warunkiem, że powrót do domu odbywa się w tym samym dniu, w którym nastąpił wyjazd do pracy. Kiedy Hunziker i Krapf formułowali swoją klasyczną już ale częstokroć uzupełnianą definicję^{3/}, nie było zjawiska masowej emigracji zarobkowej i wykorzystywania wyjazdów poza miejsce zamieszkania dla celów handlowych. A przecież turystyka to nic innego dla gospodarki jak transfer pieniądza i towarzyszące temu zjawisko popytu w innym niż wynikałoby to ze stałego zamieszkania ludzi podróżujących.

Motywy wyjazdów są niezmiernie zróżnicowane /zwiedzanie, odwiedziny, ochrona zdrowia, handel/, nie zmienia to jednak podstawowej prawidłowości polegającej na przepływie pieniądza i przejawianego popytu w miejscu przeznaczenia i trasie przejazdu.

W potocznym znaczeniu słowo "turystyka" stało się nieaktualne do powyżej przypisywanego mu znaczenia. Częstokroć wyjazdy w celach handlowych, zarobkowych nie są utożsamiane z turystyką. Utożsamienie bowiem turystyki jedynie z wyjazdem na wczasy, wycieczki czy weekendy jest skostniałym schematem, którego znaczenie nie przejawia się jedynie na gruncie dyskusji akademickich. Mit ten doprowadza do wiary w to, że turystyka jest co prawda ważnym, ale nie codziennym problemem społecznym, problemem typowo sezonowym, występującym w dużej skali jedynie przez kilka tygodni w roku.

3/ Tłumaczenia materiałów dotyczące statystyki ruchu turystycznego w różnych krajach. ZPiE ZT przy SGPiS. Warszawa 1961 s. 36.

Skutkiem tego jest także bagatelizowanie spraw związanych z rozwojem infrastruktury turystycznej^{4/}, hamowanie rozwoju usług turystycznych i próba powiązania zagadnień związanych z zaspokojeniem potrzeb turystów poprzez tzw. działalność socjalną zakładających z góry ograniczenie zakresu rynku oraz znaczenie efektywności ekonomicznej w funkcjonowaniu podmiotów świadczących te usługi. Mit o socjalnym charakterze niektórych usług turystycznych i tym samym konieczność podziału na tzw. turystykę komercyjno-rynkową i socjalną pokutuje do dziś powodując nie małe straty i błędnych decyzji. Dlatego też temu zagadnieniu należałoby poświęcić więcej uwagi.

Z faktu prawa do wypoczynku każdego człowieka, a także z konieczności zapewnienia tego prawa dla grup mniej zarabiających bądź podlegających szczególnej ochronie państwa wyciągnięto całkowicie mylne wnioski. Założono bowiem, że ceny usług turystycznych świadczone być winny poniżej kosztów ich wytwarzania, a inwestowanie w rozwój potencjału do świadczenia usług turystycznych odzwierciedlane być winno od przyszłych efektów działania tego potencjału. Realizacja takiego założenia mogła mieć jedynie poprzez budowę obiektów wypoczynkowych świadczących usługi kompletarne ze źródeł budżetowych bądź poprzez same zakłady pracy.

To drugie wożwiązanie uznano za znacznie lepsze. Mobilizowałoby zakłady pracy do zwiększenia funduszy na budowę, modernizację i utrzymanie obiektów, a przede wszystkim decentralizowało i ułatwiało całe przedsięwzięcie. Byłoby ono jednak nie do zrealizowania bez przypisania zakładom pracy prawa własności budowlanych obiektów.

4/ Przykładem tego stanu rzeczy jest odprowadzenie niemalże wszystkich podatków z tytułu obaługi ruchu turystycznego do Budżetu Centralnego /finansowanie z tych kwot działalności nie związanej z turystyką.

Uzasadnieniem tego prawa i w konsekwencji uzasadnienia oderwania cen usług od kosztów i efektywności, zniwelowania rynku poprzez ograniczenie możliwości korzystania z bazy dla wąskiej grupy osób, wzrostu elitaryzacji towarzyszyła otoczka sloganów politycznych i propagandowych. Była więc mowa o prawie ludzi pracy do posiadania wybudowanych przez siebie obiektów, o prawie ludzi pracy do wypoczynku, o socjalnym charakterze turystyki. Sprawy te omawiamy po to, aby zaakcentować, iż wszelka działalność gospodarcza musi być efektywna, inaczej przynosi straty społeczeństwu, a świadczenie usług turystycznych należy zaliczyć do działalności gospodarczej niezależnie od intencji, którymi kieruje się wyjeżdżający i podróżujący. W tym znaczeniu jesteśmy za komercjalizacją turystyki i podporządkowaniu jej kryterium efektywności.

Zdecydowana większość usług turystycznych, które do tej pory były i częstokroć są dotowane jest substytutem konsumpcji w miejscu stażego zamieszkania. Dotyczy to przede wszystkim usług noclegowych, gastronomicznych, transpotowych, handlowych, rozrywkowych, wszystkie te usługi w miejscu stażego zamieszkania ludzi świadczono są w pełni odpłatnie. Obciążenie budżetu państwa dopłatami z tytułu nieefektywnego świadczenia tych usług przekracza bowiem niejednokrotnie możliwości płatnicze państwa i wpływa na wzrost opodatkowania przedsiębiorstw. Można tu podać przykładowo stopniowe odchodzenie od dopłat budżetowych z tytułu różnic między cenami skupu i detalicznymi żywności, która jest przecież artykułem pierwszej, podstawowej potrzeby.

Dochodzimy więc do wniosku, iż turystyka jest zjawiskiem powszechnym związanym z pokonywaniem przestrzeni, przemieszczaniem się z miejsca na miejsce, masowym /dłuższym niż 1 dzień/ wyjazdem poza miejsce zamieszkania, a świadczenie usług turystycznych jest całkowicie działalnością gospodarczą, która przejawia się w efektywności

ekonomicznej. Stąd też przy formułowaniu instrumentów oddziaływania na decyzje przedsiębiorstw bądź nawet stosowania bezpośrednich metod oddziaływania na jego decyzje trzeba pamiętać o czynnikach tkwiących w sferze podaży, jak i popytu turystycznego, których kształtowanie się ma duży wpływ na efektywność ekonomiczną ich funkcjonowania. Należałoby tak kształtować decyzje przedsiębiorstwa, aby mogło ono wpływać na owe czynniki. Wśród czynników podażowych wymienić można rodzaj i strukturę produktu turystycznego, gotowość do świadczenia usług, konieczność utrzymywania bazy materialno-technicznej do ich świadczenia, kłalizację obiektów, zróżnicowanie nakładów; natomiast wśród czynników popytowych - komplementarność i substytucyjność popytu, dochody konsumentów, sezonowość itp.

Na produkt turystyczny składają się dobra i usługi. Wśród przedsiębiorstw obsługi ruchu turystycznego dominuje świadczenie usług. Do usług tych należą przede wszystkim te, których zakup występuje w związku z uprawianiem turystyki, ale stanowią pewną substytucję w innych okresach i w innym miejscu /usługi noclegowe, żywieniowe, a także po części komunikacyjna/. Należałoby jeszcze raz podkreślić, że przedsiębiorstwo turystyczne zajmuje się świadczeniem różnorodnych usług.

Dalego też w turystyce badanie kosztów w poszczególnych przedsiębiorstwach nie stanowi istoty zagadnienia. Ze względu na heterogeniczność świadczonych usług turystycznych, ważny staje się koszt wytworzenia jednej usługi, ale całego ich pakietu zaspokajającego potrzeby wynikające z faktu podróży i pobytu poza miejscem stałego zamieszkania.

W usługach świadczonych dla turystów występuje duża różnorodność. Obejmują one wyjątkowo szeroki i różnorodny asortyment świadczeń zróżnicowany dodatkowo przez

regionalne warunki oraz walory i inne osobliwości o charakterze turystycznym. Dlatego też dopiero świadczenie komplementarnych usług turystycznych umożliwia turystyce zaspokojenie potrzeb wynikających z wyjazdu turystycznego. Są one bowiem komponentem usług komunikacyjnych, ułatwień w miejscu pobytu /noclego, wyżywienie, rozrywki, rekreacja/ oraz materialnego składnika podaży i popytu./ubiór, sprzęt turystyczny/. Usługi takie mogą być świadczone i częstokroć są w rozmaitych przedsiębiorstwach i organizacjach gospodarczych^{5/}. Koszty ich wytwarzania i świadczenia są bardzo zróżnicowane nie tylko w liczbach bezwzględnych, ale i w stosunku do obrotu, powodując, iż opłacalność świadczenia różnych usług jest rozbieżna.

Różnice w efektywności świadczenia komplementarnych usług turystycznych powoduje hamowanie bądź wręcz zanik bazy niezbędnej do świadczenia usług i tym samym dostosowywanie się liczby obsłużonych klientów do naj-słabszego ogniwa w komplementarnym łańcuchu. Różnice w opłacalności wynikają też z faktu zróżnicowania struktury kupujących. Oprócz usług typowo turystycznych /których odbiorcami są wyłącznie zamiejscowi bądź osoby zamierzające wyjechać/, jak usługi hotelarskie, obsługa podróźnicza, są usługi, które świadczone są zarówno ludności stałej jak i turystom /typowym przykładem jest gastronomia/.

Jak już wspomniano, różne rodzaje usług turystycznych charakteryzują się odmienną strukturą rodzajową kosztów. W tych przedsiębiorstwach, które posiadają bazę materialną do ich świadczenia dominującą pozycję zajmuje amortyzacja, energia, remonty /tzw. koszty materialne/, natomiast w biurach podróży zdecydowanie przeważają tzw. koszty refakturowane /hotelowe, transportowe, gastronomiczne/, które jednakże znajdują zawsze pokrycie w

5/ A. Kornak, M. Montygierd-Łoyba - *Ekonomika turystyki*. PWN Warszawa 1985 s. 198.

cenie i stanowią podstawę ustalonej marży będącej źródłem zysku biura.

Zbyt silne powiązanie ceny i kosztów stwarza nie tylko trudności w utrzymaniu w pełni jakości usług świadczonych przez przedsiębiorstwo, lecz również zniekształca wyniki ekonomiczne. Kalkulowanie kosztów w cenę towaru powoduje, iż rentowność i zysk przestają być miernikami efektywności gospodarowania. Zasada ta znajduje w pełni odzwierciedlenie w wypadku przedsiębiorstw zajmujących się świadczeniem usług turystycznych.

Na podstawie dotychczasowych rozważań można sformułować parę stwierdzeń podsumowujących, a mianowicie: przedsiębiorstwo obsługi ruchu turystycznego charakteryzuje się odmiennymi właściwościami. Służy ono obsłudze ludności udającej się w podróż lub będącej w podróży. Sprzedaje towary bądź świadczy usługi związane z tą działalnością^{6/}. Tak więc jedną z głównych cech wyodrębniających gospodarkę turystyczną stanowi różnicowanie jej przedsiębiorstw oraz różnorodność ich działalności, w więc przestrzennego, sektorowego, otwartego, środowiskowego i oczywiście rzeczowego. W ramach tego ostatniego spotyka się przedsiębiorstwa jednorodnej działalności np.: świadczące tylko usługi noclegowe oraz o bardzo złożonych funkcjach zajmujące się obok świadczenia usług turystycznych wszystkimi rodzajami, wytwórczością przemysłową i rolniczą, a także handlem i usługami naprawczymi i komunikacyjnymi^{7/}.

6/ A. Kornak - *Ekonomia turystyki*. PWN, Warszawa 1979, s. 106.

7/ R. Gałęcki - *Przedsiębiorstwa turystyczne wobec reformy gospodarczej*, Referat. s. 55/56.

Inną cechą wyróżniającą przedsiębiorstwo turystyczne jak koncentracja jego działalności. Przejawy atrakcyjności turystycznej wywołują zjawisko koncentracji przestrzennej ruchu turystycznego, co z kolei jest przesłanką koncentracji podaży usług i dóbr turystycznych. Alokacja podaży jest z kolei źródłem dalszej koncentracji działalności przedsiębiorstw turystycznych, a mianowicie czasowej i rzeczowej. Są to znane zjawiska sezonowości i ograniczoności asortymentowej gospodarki turystycznej.

Mówiąc o różnorodności świadczonych usług poza przedsiębiorstwa turystyczne należy nadmienić, iż usługi te wiążą się nierozdzielnie z komplementarnością popytu turystycznego i koniecznością zakupu całej więzi dóbr i usług służących do zaspokojenia potrzeby związanej z wyjazdem turystycznym. Można więc zgodzić się z tezą, iż pobyt turystyczny stanowi sumę pojedynczych popytów na dobra i usługi. Wybór turysty jest zawsze całościowy w tym znaczeniu, iż dotyczy określonego "koszyka dóbr i usług turystycznych".

Zawartość tego koszyka uzależniona jest od takich czynników jak: wiek turysty, jego dochód, przyzwyczajenia oraz odmienność sytuacji, w jakiej znajduje się w miejscu czasowego pobytu.

Popyt na usługi turystyczne różni się od normalnego pobytu konsumpcyjnego dwoma głównymi cechami:

1/ wyraźna koncentracja popytu turystycznego w czasie, przy czym w niektórych regionach turystycznych mogą występować dwa a nawet trzy szczyty sezonowe. Cecha ta wymaga od usługodawcy dobrej znajomości rozmiarów sezonowego popytu i jego relacji do stałego popytu występującego między sezonami turystycznymi. Znajomość popytu dodatkowego umożliwia bowiem usługodawcy odpowiednie przygotowanie się do późnego zaspokojenia okresowego popytu;

2/ wyraźna jakościowa różnica od popytu na usługi zgłaszanego w miejscu stałego zamieszkania konsumenta.

Obydwie wymienione cechy różniące popyt na usługi turystyczne od popytu na usługi w ogóle, wymagają niewątpliwie specjalnej organizacji podaży usług. Dopiero właśnie komplementarność działania polega na gospodarczym uwzględnianiu struktury popytu, zachowania proporcji jakościowo-ilościowych oraz czasu i obszaru występowania usług^{8/}.

Jak już zaznaczono, koszty ich wytwarzania i świadczenia są bardzo zróżnicowane nie tylko w liczbach bezwzględnych, ale i w stosunku do obrotów. Może to mieć i prawdopodobnie ma niebagatelne konsekwencje dla obsługi różnych rodzajów ruchu turystycznego - wyrażających właśnie pakiety potrzeb i usług niezbędnych do ich realizacji.

Zróżnicowanie kosztów świadczenia poszczególnych usług turystycznych wpływa więc na wielkość i strukturę kosztów własnych przedsiębiorstwa. Z tych też względów wydaje się konieczna próba przeprowadzenia analizy kosztów tych usług to jest części kosztów własnych przedsiębiorstwa i zaproponowanie rozwiązań systemowych skłaniających do minimalizacji kosztów usług turystycznych z uwzględnieniem czynników oddziałujących na ich wysokość.

Jak już zaznaczono na wstępie niniejszego opracowania zdecydowano się przeprowadzić analizę kosztów na przykładzie turystyki zagranicznej wycieczkowej, zarówno wyjazdowej jak i przyjazdowej. Istnieje bowiem konieczność wzrostu efektywności tej formy działalności. Zarówno w eksporcie jak i w imporcie usług turystycznych mamy do czynienia z "ceną" światową. Wpływa ona na nasz bilans płatniczy.

Związek między produkcją krajową a bilansem płatniczym wymaga uwzględnienia rzeczywistej ceny w turystyce zagranicznej. Kalkulacje cen dla wycieczek grupowych powinny być rozwiązane przez utrzymanie

8/ A. Kornak, M. Montygierd-Łoyba - op.cit. s.197/198.

kursu specjalnego i generalne ustalenie współczynników korygujących oraz zasad ich stosowania. Prawidłowe rozwiązanie tego zagadnienia pozwoliłoby na uatrakcyjnienie cen dla turystyki zagranicznej do Polski, a w ostatecznym efekcie dałoby wydatne zwiększenie wpływów dewizowych z turystyki w naszym bilansie płatniczym.

Turystykę zagraniczną mniej interesują ceny wewnętrzne /tj. poziom kosztów utrzymania danego kraju/, natomiast żywo interesuje ją, jak kształtuje się poziom kosztów wyjazdu do tego kraju i jak kształtuje się on w porównaniu z kosztami analogicznej wycieczki do innych krajów.

Duże znaczenie ma tu rodzaj uprawianej turystyki. Wśród różnych kryteriów wyodrębniania struktury rodzajowej największe znaczenie dla wykorzystania obiektów /w wypadku turystyki przyjazdowej/ i zmniejszenia ryzyka sprzedaży ma podział na turystkę zagraniczną i indywidualną oraz kwalifikowaną i niekwalifikowaną. W turystyce zagranicznej za pośrednictwem wyspecjalizowanych przedsiębiorstw dokonuje się rezerwacji i z góry określa pakiet usług komplementarnych. Wzrasta wówczas pewność obsługi. Z drugiej jednakże strony współpraca z biurem podróży zmniejsza zyski, bowiem marża jest dzielona z pośrednikiem.

Na szczególną uwagę zasługuje przede wszystkim fakt, iż w wypadku turystyki zagranicznej przyjazdowej cena nie ma charakteru kosztowego, a więc wielkość i struktura kosztów decyduje o efektach ekonomicznych przedsiębiorstwa. Tym bardziej wynika potrzeba przeanalizowania kosztów przedsiębiorstwa, które zajmują się świadczeniem usług w ramach tego rodzaju turystyki.

Jednakże zanim przejdziemy do charakterystyki kosztów przedsiębiorstw niezbędnym wydaje się przedstawienie czynników wpływających na rozwój turystyki zagranicznej, jak i czynników uzasadniających korzyści ze specjalizacji turystyki.

1.1.1. Czynniki wpływające na rozwój turystyki zagranicznej.

Burzliwy rozwój ruchu turystycznego jest jedną z charakterystycznych cech naszych czasów. Turystyka zagraniczna rozwija się w tak gwałtownym tempie, że powoduje to konieczność prowadzenia specjalnych badań nad jej rozwojem. Jakże są więc przyczyny tak gwałtownego rozwoju turystyki zagranicznej po drugiej wojnie światowej? Przyczyn jest kilka. Szybki rozwój turystyki jest wynikiem oddziaływania różnorodnych czynników społeczno-ekonomicznych, politycznych, demograficznych, przyrodniczo-geograficznych, ekonomiczno-geograficznych, etnicznych i wielu innych.

Ważną przesłankę materialną rozwoju turystyki zagranicznej stanowił rozwój handlu międzynarodowego oraz współczesnego transportu. Ponadto ciągle wzrasta poziom życia ludności, co pozwala na włączenie się do masowej turystyki średniozamożnych warstw ludności, a tym samym powoduje wzrost zainteresowania innymi krajami. Zwiększenie międzynarodowego ruchu turystycznego sprzyja również normalne kontakty dyplomatyczne, istnienie umów i porozumień turystycznych, wspólne korzystanie ze środków transportowych itp.

Rola czynników ekonomiczno-geograficznych jako środków sprzyjających rozwojowi turystyki zagranicznej polega z kolei na rozbudowie infrastruktury turystycznej, wzroście światowej bazy turystycznej, rozwoju komunikacji międzynarodowej i krajowej.

Uwzględnienie w turystyce zagranicznej problematyki etnicznej ma również duże znaczenie nie tylko dla rozwoju turystyki i nie tylko dla turystów, którzy wzbogacają swą wiedzę o życiu innych narodów.

Turystyka zagraniczna sprzyja więc zachowaniu i umocnieniu kultur narodowych, odkrywaniu i badaniu nowych ich elementów itp.^{9/}.

1.1.2. Czynniki uzasadniające korzyści ze specjalizacji turystycznej.

Rozwój turystyki zagranicznej /tj. sprzedaż usług turystycznych turystom zagranicznym/ stanowi najkorzystniejszą formę polepszenia struktury bilansu płatniczego, zwiększenia wolumenu obrotów gospodarczych z zagranicą i zapewnienia aktywizacji regionów nieuprzemysłowionych. Wpływ specjalizacji turystycznej na uruchomienie i przyspieszenie rozwoju gospodarczego nie został jeszcze do końca rozpoznany i zgłębiany.

Teoretycy turystyki formułują następujące pytanie: czy w krajach rozwijających się, odczuwających brak funduszy inwestycyjnych uzasadniona jest polityka przeznaczenia inwestycji i kwalifikowanej pracy na rozbudowę sektora turystycznego i pozbawienia tym samym części inwestycji przemysłu i rolnictwa.^{10/}

Większość teoretyków daje zdecydowanie pozytywną odpowiedź. Ich argumenty za intensywną rozbudową eksportowej gospodarki turystycznej są różne zarówno z p/w finansowania inwestycji, jak i efektów dewizowych.

9/ Omówienie szczegółowe czynników wpływających na rozwój turystyki zagranicznej można znaleźć w cytowanych już wielokrotnie podręcznikach dotyczących najważniejszych problemów turystyki zagranicznej.

10/ K. Krapf: Les pays en Voie de développement en face du tourisme. Introduction méthodologique. AIEST. Berne 1962.

Ruch turystyczny prowadzi do wykorzystania obfitego "idealnego dobra turystycznego", tym bardziej, iż ów zasadniczy dla gospodarki turystycznej "surowiec" jest regularniej rozmieszczony niż surowce przemysłowe.

Rozbudowa eksportowego sektora turystycznego powoduje, iż w wymianie międzynarodowej mogą brać udział kraje, które dotychczas nie odgrywały żadnej roli w międzynarodowych stosunkach ekonomicznych. W wypadku krajów wchodzących na drogę rozwoju gospodarczego zastąpienie stagnacyjnego eksportu tradycyjnego eksportem turystycznym przyspiesza tworzenie puli dewizowej. Prowadzi to do zmiany cen, a - terms of tourist trade - staje się korzystniejsze niż dawne terms of trade.

Kraje rozwijające się charakteryzuje niedostateczny przypływ środków dewizowych. Aktywizacja turystyki przyjazdowej umożliwia uzyskanie zysku netto w dewizach. Jest to więc korzystne z punktu widzenia bieżącego bilansu płatniczego. Przykładowo w Jugosławii udział turystyki w produkcie narodowym brutto wynosi 2,9 %, a jej udział w całkowitym eksporcie towarów i usług wynosi około 8 %, a ponadto pokrywa ona 60 do 65 % negatywnego bilansu handlowego. W przybliżeniu 95 % całkowitych wpływów z turystyki wpływa w walutach wymienialnych. Turystyka wykazuje najwyższą efektywność netto, a towary wyeksportowane w ramach turystyki osiągają 3 do 10 razy wyższe ceny niż w normalnym eksporcie ^{11/}.

Dzięki wydatkom turystów zagranicznych sektor turystyczny w porównaniu ze wszystkimi innymi działalnościami ekonomicznymi najszybciej dostarcza dewiz. Ponadto turystyka przyjazdowa umożliwia

11/ T. Hitrec - Strategia długoterminowego rozwoju turystyki w Jugosławii. Referat. Zagreb. 1987r.

uzyskanie produktu netto w dewizach. Turysta zagraniczny^{12/} jako konsument produktów krakowych stwarza stosunkowo mały popyt na towary pochodzące z importu. Podobnie przemysł turystyczny zużywa mało produktów importowanych i w porównaniu z ilością walut, które dostarcza, sam niewiele wydatkuje za granicę^{12/}.

Na skutek tej okoliczności, jak i wysokiej opłacalności eksportu turystycznego powstaje znaczny uzysk dewizowy netto. Przy tej samej kwocie, zainwestowanej w sektor eksportowy, moment szybkości oraz wielkości uzysku dewizowego decyduje o preferencji dla eksportu gospodarki turystycznej^{13/}.

Reasumując, można powiedzieć, że w ekonomii turystyka międzynarodowa jest traktowana jako dziedzina szczególnie korzystnego eksportu usług jest 1,5 do 3,5 raza wyższa w turystyce niż w wywozie innych gotowych wyrobów.

Turystyka zagranicznych występuje w bilansie płatniczym Polaki jako składnik bilansu usług i świadczeń. Wpływ salda międzynarodowych obrotów turystycznych na saldo bilansu wymiany międzynarodowej dóbr i usług/bez turystyki/ można ująć następująco. Im wyższe jest debetowe saldo obrotów turystycznych, tym więcej przyczynia się ono do poprawy, a im wyższe saldo kredytowe tego bilansu tym bardziej pogarsza ogólny wynik finansowy bilansu wymiany międzynarodowej dóbr i usług^{14/}.

12/ M. Mariotti - Turystyka i bilans płatniczy.
Ruch turystyczny nr 1/61

13/ H. Barre - L'aménagement touristique.

14/ Wł. Jachniak - Finansowanie podaży turystycznej w Polsce. Ruch turystyczny. Monografie.
Zeszyt 24/81. s.44-45.

Turystyka zagraniczna wpływa pozytywnie lub negatywnie na wielkość bilansu płatniczego zależnie od tego, czy więcej jest przyjazdów turystów zagranicznych, czy wyjazdów turystów krajowych za granicę.

Udział wpływów w turystyce zagranicznej w bilansie płatniczym kraju zależy oczywiście od struktury gospodarczej kraju, jego warunków geograficznych, stopnia rozwoju ekonomicznego oraz od struktury handlu zagranicznego, zwłaszcza zaś od struktury rynku w ogólności. Przykładowo podajemy wielkość wpływów walutowych w ciągu kilku lat. I tak wpływy walutowe z I obszaru płatniczego /notowania Narodowego Banku Polskiego/ w mln zł obiegowych w 1982 r. wynosiły 748,0, w 1984 r. 1 918,3 i w roku 1985 - 3 918,3. Relacja procentowa 1985 do 1982 roku wynosi 523,8.

W przypadku II obszaru płatniczego wpływy walutowe wynosiły w 1982 r. 4 957,6 mln zł ob. to jest 58,4 mln \$, w 1984 roku 9 101,1 mln zł ob. to jest 80,0 mln \$ i w 1985 roku 12 614,9 mln zł ob. to jest 85,7 mln \$.^{15/}

Państwo wykorzystuje wszelkie dostępne drogi w celu zapewnienia źródeł dewizowych, wśród których pozycja wpływów z turystyki zajmuje coraz bardziej poczesne miejsce. Polityka walutowa staje zawsze przed następującymi zagadnieniami. Pierwszym z nich jest nierównowaga bilansu handlowego i konieczność w konsekwencji zrównoważenia bilansu płatniczego. Wśród rozmaitych metod tego zrównoważenia, jedną z nich jest także kształtowanie obrotów turystycznych z zagranicą, żeby były one pomocne w wyrównywaniu ujemnego salda bilansu płatniczego kraju^{16/}.

15/ Turystyka zagraniczna w aspekcie działalności P.P. "Orbis" - materiały wstępne W-wa 1985 r.

16/ Wł. Jachniak - op.cit. s. 56-61.

W bilansie płatniczym nie chodzi jedynie o ogólne saldo obrotów z całą zagranicą, lecz w dużo większym stopniu o saldo obrotów, z jakimś konkretnym krajem, w stosunku do którego turystyka zagraniczna może być czasami jedyną ewentualnością korzystnego dla obu stron likwidowania narastających sald bilansu płatniczego.

1.1.3. Ekonomiczne znaczenie zagranicznego ruchu turystycznego.

Ocenę wyników ekonomicznych zagranicznego ruchu turystycznego przeprowadza się na podstawie danych o rozmiarach wpływów w efektywnych walutach obcych oraz ogólnego dochodu z tego ruchu, który zawsze z natury rzeczy jest wielkością większą- gdyż dochód ogólny z turystyki zagranicznej obejmuje pieniądze nie tylko w walutach obcych, uzyskane za pobyt turystów zagranicznych w Polsce, ale i wpływy dewizowe za granicą w postaci wpływów polskich linii żeglugowych, lotniczych biur podróży, a także wszelkie uboczne wydatki dokonywane przez turystów zagranicznych w czasie pobytu /bilety do opery, kina, teatru itp./. Pojęcie ogólnego dochodu z turystyki zagranicznej stanowi kategorię ekonomiczną, która musi być traktowana jako część dochodu narodowego i obliczana w pieniądzu krajowym lub obcym^{17/}.

Ruch turystyczny oddziałuje na gospodarkę narodową i międzynarodową, co należy zawsze uwzględnić rozpatrując ekonomiczną stronę tego zjawiska.

Aczkolwiek turystyka recepcyjna akumuluje słabo a turystyka aktywna wywołuje spadek oszczędności w dochodzie i wzrost wydatków na konsumpcję, to jednak ekonomiści właśnie z tych względów pozytywnie oceniają oddziaływanie turystyki na gospodarkę narodową.

17/ Wł. Jachniak - op. cit. s. 25-28.

Pieniądz wydatkowany przez turystę w przedsiębiorstwach turystycznych prawie w całości i natychmiast bywa przeznaczony na dalszy obieg, stając się źródłem coraz to nowych dochodów aż do momentu gdy zostanie wycofany z obiegu^{18/}. To korzystne oddziaływanie turystyki na gospodarkę narodową badacze określają mianem efektu akceleracji i mnożnika turystycznego. Wysokość mnożnika turystycznego zależy od szybkości procesu "ulatniania się" pieniądza turystycznego podczas jego obiegu w społeczeństwie. Siłę jego oddziaływania wydatnie redukuje: import żywności i artykułów przemysłowych /dla potrzeb turystów i ludności miejscowej/, inwestycje zagraniczne, transfer zarobków obcej siły roboczej /m.in. zatrudnionej w obsłudze turystów/, wydatki na obce usługi transportowe itp. Efekt będzie również znikomy jeśli brak jest wolnych mocy produkcyjnych. Oddziaływanie jego może również ulegać redukcji w wyniku inflacyjnego oddziaływania turystyki na gospodarkę narodową^{19/}.

Zdaniem niektórych ekonomistów - w krajach wysoko rozwiniętych /Francja, Szwajcaria itp./ wysokość mnożnika turystycznego może kształtować się na poziomie wysokości 5,5 o czokolwiek należy pamiętać, że wskazują one znacznie większą skłonność do oszczędzania niż kraje słabo rozwinięte^{20/}.

18/ P. Hałaciński - Ekonomiczne problemy współczesnej turystyki międzynarodowej. Ruch turystyczny-Monografie z. 11/A2 str. 24

19/ R. Baretje - Déséquilibres économiques entrainés par le tourisme dans un contexte d'expansion économique. Berne 1960 r.

20/ Chib.S.N. Le tourisme dans les pays en voie de développement - Bulletin d'études touristiques - UIOOT nr 4.

Ogólnie możemy powiedzieć, iż efekt mnożnikowy wydatku turystycznego jest wprost proporcjonalny do wpływów uzyskiwanych z tego tytułu, a odwrotnie proporcjonalny do krańcowej skłonności do oszczędzania i importu i wiąże się z ogólną specyfiką ekonomiczną odwiedzanego terytorium.

Cytowani autorzy opisując efekt działania mnożnika turystycznego wydają się przychylić do opinii, że turystyka bezpośrednio przyczynia się do wzrostu dochodu narodowego. Musimy jednak pamiętać, że "zasadnicza różnica między marksistowską a burżuazyjną koncepcją dochodu narodowego polega na tym, że ta ostatnia do produktu globalnego, stanowiącego wielkość wyjściową do obliczenia dochodu narodowego wlicza obok dóbr materialnych także usługi nieprodukcyjne^{21/}, a więc turystyka jako udział usług i to usług wyraźnie konsumpcyjnych, a nie produkcyjnych stosownie do założeń ekonomii marksistowskiej nie bierze udziału w wytwarzaniu dochodu narodowego.

Przeświadczenie o tym, jakoby usługi niematerialne nie przyczyniały się do wzrostu dochodu narodowego odzwierciedlało się w praktyce niekorzystną pozycję tych usług w strukturze nakładów inwestycyjnych, jak i bagatelizowaniem problematyki efektywności świadczenia tych usług.

21/ Mała Encyklopedia Ekonomiczna - PUE Warszawa
1961. s. 127.

Tymczasem jak już zaznaczono, niezależnie od końcowego efektu danej działalności gospodarczej, powoduje ona obieg pieniądza i wywołuje efekty mnożnikowe^{22/}, które w konsekwencji wpływają na inne sektory gospodarki wytwarzające również dobra materialne.

Można pokusić się o stwierdzenie, że im bardziej obieg pieniądza powiązany jest z obiegiem rzeczy i świadczeniem usług, tym bardziej oczywistym jest fakt, iż pieniądź ten, niezależnie od tego, gdzie został wykreowany przyczynia się do rozwoju gospodarczego i wzrostu dochodu narodowego. Im powiązanie to kesz mniejsze, wpływ taki aczkolwiek istnieje, staje się bardziej zakamuflowany. Stąd wniosek, iż zagadnienie efektywności funkcjonowania gospodarki turystycznej winny być eksponowane nie tylko w zakresie wymiany międzynarodowej /będącej źródłem dewiz i przyczyniającej się do wzrostu bądź obniżki salda z zagranicą/, ale także w odniesieniu do całej działalności gospodarczej związanej z obsługą turystyki. Wynika stąd nie tylko konieczność ujmowania wszelkiej działalności gospodarczej związanej z obsługą turystyki w kategoriach efektywności ekonomicznej, ale także rozpoznania czynników mających wpływ na tę efektywność. Jednakże przed przystąpieniem do badania tej efektywności, a szczególnie do określenia wybranych czynników wpływających na wielkość kosztów w turystyce zagranicznej, niezbędnym wydaje się zdefiniowanie pojęć, którymi się będziemy w dalszym ciągu posługiwać. Jest to tym bardziej niezbędne, iż ekonomia polityczna i nawiązująca do niej teoria rachunkowości, -operujące - z natury rzeczy - kategoriami makroekonomicznymi, pozostawiają sprawę badań oraz wyjaśnienia kwestii powiązania kosztów występujących w praktyce gospodarczej z ich teoretyczną, makroekonomiczną podstawą naukową szczegółowym. Dlatego też dla uzyskania jednoznacznego

22/ Patrz J. Antunac - Wydatki turystyczne a teoria mnożnikowa, Problemy turystyki Nr 4 1985 r. s. 20-38.

1 ścisłego okroślenia podstawowych pojęć związanych z kosztami oraz pojęć bliskoznacznych należy ich definicje uzupełnić dodatkowo omówieniem kwestii obiektywnego charakteru kategorii kosztowych oraz systematyki kosztów.

1.2. Istota i zakres kosztów.

Uznaje się, że koszty przedsiębiorstwa wyrażają w pieniądzu niezbędne /przynoszące efekt użyteczny/ zużycie środków rzeczowych, usług obcych, siły roboczej, związane z prowadzeniem przez przedsiębiorstwo działalności w danym okresie czasu^{23/}.

Zgodnie z obowiązującymi obecnie zasadami, do kosztów przedsiębiorstwa zalicza się wiele pozycji, które nie odzwierciedlają zużycia zaangażowanych czynników, a więc nie są kosztami w ujęciu ekonomicznym, np. podatki, odsetki od kredytów, odpisy na fundusze zakładowe. Pozycje te stanowią element podziału produktu społecznego, a traktowanie ich jako koszty jest umowne, uzasadnione zwykle względami społecznymi lub praktycznymi, np.: wymogami rozrachunku gospodarczego, kalkulacji cen^{24/}.

Jednakże koszty posiadające swą treść ekonomiczną wchodzi w skład globalnych kosztów społecznych, wpływający tym samym na poziom cen i wysokości dochodu narodowego.

Rola kosztów w procesie tworzenia wartości oraz ich ścisłe powiązanie z rzeczowymi i finansowymi rezultatami podmiotów gospodarczych determinują potrzebę prawidłowej interpretacji treści pojęcia "koszt", rozpatrywanego w skali organizacyjnie wydzielonych komórek gospodarczych, jakimi są przedsiębiorstwa uspołecznione.

23/ Por. E. Burzym - Pomiar i ocena rentowności przedsiębiorstw przemysłowych PWE Warszawa 1971. s. 88-140. Analiza finansowa - źródło cytatu s. 132-137.

24/ M. Chomętowska, A. Czubała - Analiza ekonomiczna w przedsiębiorstwie turystycznym - AFK Kraków 1986 r. s. 77.

Przy interpretacji tej należy uwzględnić konieczność występowania merytorycznej zgodności między treścią pojęcia koszt rozpatrywanego w skali makro- i mikroekonomicznej. Ma to istotne znaczenie z punktu widzenia świadomego oddziaływania na wzrost wartości pozawczej materiału liczbowego, uzyskiwanego z ewidencji i sprawozdawczości przedsiębiorstw, oddziaływanie to znajduje wyraz w kształtowaniu rachunku kosztów i wyników.

Związek między makroekonomiczną kategorią kosztów a ich odpowiednikiem w ekonomice przedsiębiorstw jest trudny do uchwycenia. Podstawowy problem sprawdza się do sformułowania odpowiedzi na pytanie, czy dotychczasowa praktyka świadczy o braku istnienia związku między społecznymi kosztami a postacią i charakterem kosztów jako kategorii mikroekonomicznej, czy też praktyka związek ten jedynie zniekształca bądź zaciera.

Odpowiedź na powyższe pytanie stanowi kryterium, według którego rozgranicza się dwie różne szkoły kosztowe. Przyjęcie stanowiska pierwszego, wskazującego na brak istnienia związku między tymi kategoriami, prowadzi do subiektywizmu w pojmowaniu kategorii kosztowych, przyjęcie zaś stanowiska drugiego /będące generalnie podstawą rozwiązań w praktyce krajów socjalistycznych/ oznacza uznanie obiektywnego charakteru kategorii kosztowych^{25/}. Konsekwencją obiektywizmu kosztowego jest stwierdzenie, iż istota, charakter i zakres kosztów nie zależą od przyjętych zasad ewidencji i prezentacji pieniężnego odzwierciedlenia ponoszonych nakładów w trakcie działalności

25/ A. Jarugowa, W. Malc, K. Sawicki - Rachunek kosztów PWE Warszawa 1985, s. 21.

danej gospodarki uspołecznionej. Przeciwnie - to właśnie prawidłowość rozwiązań rachunku kosztów jest zdeterminowana stopniem adekwatności prezentowanych informacji o kosztach jako obiektywnie istniejącej kategorii mikroekonomicznej. Natomiast koncepcje subiektywistyczne²⁶ najbardziej pełnej postaci występują w teorii i praktyce rachunku kosztów przedsiębiorstw kapitalistycznych.

Oczywiście nie należy przez to rozumieć, że w gospodarce opartej na prywatnej własności środków produkcji, brak w ogóle koncepcji obiektywistycznych, choć - z natury rzeczy - podstawy ich nie stanowi marksowska teoria własności^{26/}. Obiektywizmowi kosztowemu hołduje w zasadzie pratyka amerykańska i francuska^{27/}, dla której istotę i zakres pojęciowy kosztów oznacza rzeczywiste zużycie dóbr i usług.

Do najważniejszych cech koncepcji subiektywistycznej należy natomiast zaliczyć:

- 1/ mikroekonomiczny punkt widzenia,
- 2/ uznanie prymatu konsumpcji,
- 3/ zastosowanie rachunku marginalnego.

Jednym z przedstawicieli tego kierunku był A. Marshall. Klasycznemu ujęciu istoty kosztu rozpatrywanego z punktu widzenia społecznego, procesu produkcji, które -

26/ Ekonomisci marksistowscy opieraja teorię kosztów na obiektywnej teorii wartości, w której jako jedyny czynnik wartości odtwórczej przyjmuje się prace społecznie niezbędne w danych warunkach. Według znanej formuły K. Marksa wartości /społeczny koszt produkcji obejmuje elementy $c+v+m$. Naturalnym, wspólnym miernikiem społecznego kosztu produkcji /wartości/ jest czas pracy społecznie niezbędnej na wytworzenie produktów pracy.

Z makroekonomicznego punktu widzenia kosztem jest więc tylko zużycie zdeterminowane ienniejącymi w skali gospodarki narodowej warunkami pracy w danym okresie, a równocześnie połączone z efektami gospodarczo lub społecznie użytecznymi. Tylko takie zużycie powinno być w przedsiębiorstwach traktowane jako koszt. Natomiast zużycie którego wielkość przekracza rozmiary gospodarczo i społecznie uzasadnione w danych warunkach techniczno-organizacyjnych, nie jest kosztem, lecz ma w swej istocie charakter straty, która odpowiednio zmniejsza dochód narodowy. Straty te bowiem o ostatecznym racunku muszą być pokryte bądź częścią wartości produktu ~~stworzonego~~ stworzonego przez pracę dla siebie /o/, bądź też częścią wartości produktu dodatkowego./m/.

27/ Patrz: A. Jarugowa, D. Malc, K. Sawicki - Rachunek kosztów. PWE Warszawa 1985 r. s. 22.

jak wiadomo - sprowadzało koszt do nakładów pracy, Marshall przeciwstawił swoją subiektywistyczną koncepcję kosztu realnego. Koszt realny interpretuje on jako ujemną użyteczność, a więc w sposób subiektywistyczny^{28/}. Kosz pieniężny natomiast stanowi zewnętrzną postać kosztu realnego - ten ostatni określa ceny podaży pracy i kapitału.

Na kosz pieniężny składa się koszt zużytych środków produkcji /dóbr kapitałowych/ oraz koszt zastosowanych czynników wytwórczych i pracy /płaca/ i kapitału /procent/, które równoważą ujemną użyteczność pracy i oczekiwania. Wzrost stopy procentowej zwiększa więc oszczędność /podaż kapitału/, a jej spadek powoduje kurczenie się oszczędności^{29/}, podobnie jak zmiany płacy wywołują zmiany podaży pracy.

Marshall rozważa, w jakich proporcjach stosuje się czynniki wytwórcze dla osiągnięcia określonego efektu produkcyjnego. Zakłada substytucyjność czynników wytwórczych /zwłaszcza pracy i kapitału/, co oznacza, że można wytworzyć taką samą ilość produktu przy różnych kombinacjach czynników wytwórczych. Przedsiębiorca dążąc do minimalizacji kosztu, łączy na ogół czynniki wytwórcze w ten sposób, by zastępować czynnik relatywnie drogi czynnikiem relatywnie tanim.

28/ Szczegółowo problem omówiono w pracy: J. Górski, W. Sierpiński - Historia powszechnej myśli ekonomicznej. 1970-1950, PWN Warszawa 1981 r.

29/ Ten punkt widzenia na zależność rozmiarów oszczędności od wysokości stopy % poddał krytyce J.M. Keynes - Historia powszechnej myśli ekonomicznej 1970-1950 - J. Górski, W. Sierpiński. PWN Warszawa 1981 r. s. 321 - 323.

Koszt zastosowania czynnika porównuje się z jego produktywnością. Popyt na czynniki wytwórcze /pracę i kapitał/ wynika więc z dokonywanej przez przedsiębiorcę oceny ich względnej produktywności w stosunku do względnych kosztów ich zastosowania, tzn. w stosunku do ich cen. Marshall ponadto zwraca uwagę na zależność kosztów produkcji o cen w długim okresie czysu od rozmiarów produkcji gałęzi, a te ostatnie z rozmiarami popytu. Występuje tu istotne nieporozumienie wpływu wielkości produkcji gałęzi i wpływu wielkości przedsiębiorstwa na koszt przedsiębiorstwa. Koszty produkcji bowiem są istotnie związane ze skalą przedsiębiorstwa. Pewnych - choć nielicznych i o całkowicie odmiennym charakterze subiektywizmu kosztowego można się dopytrywać również u niektórych naszych współczesnych autorów. Sprowadzić je można do dwóch aspektów. Pierwszy polega na negowaniu związku między makro i mikroekonomicznymi kategoriami umiejscowionymi w procesie tworzenia i przenoszenia wartości. Drugi aspekt wynika z próby przeniesienia na płaszczyznę rozważań mikroekonomicznych formuły A. Wakara: "... bodźce - ceny - sposoby liczenia" wraz z zastosowaniami dotyczącymi dążenia do obiektywizowania kosztów obliczanych na szczeblu przedsiębiorstwa^{30/}.

Na koniec powyższych rozważań warto podkreślić się o sformułowanie definicji makro- i mikroekonomii. Otóż pod pojęciem makroekonomii rozumieny analizę wielkości ekonomicznych zagregowanych, a więc ujmowanych dla całej gospodarki. Natomiast pod pojęciem mikroekonomii rozumie się poszczególne dyscypliny zajmujące się analizą zjawisk i działalności takich jednostek gospodujących jak przedsiębiorstwo, gospodarstwo domowe czy poszczególne osoby.

30/ A. Jurgowa, W. Malc, K. Sawicki - op.cit. s. 23

Podane rozróżnienia należy jednak traktować jako pojęcia orientacyjne. Makroekonomia bowiem również obejmuje swoimi badaniami jednostki, jej postwę, kierunki i bodźce postępowania, jak też wiele innych zjawisk o charakterze szczegółowym. Podobnie, mikroekonomia obejmuje wiele analiz szczegółowych, biorąc za punkt wyjścia analizy całłościowe odnoszące się do różnych wielkości zagregowanych lub też konfrontując badania poszczególnych zjawisk bądź ich grup z wielkościami agregowanymi.

Ze szczególnym naciskiem trzeba również wskazać na ujemne powiązania i oddziaływanie na siebie wielkości makro- i mikroekonomicznych, a także na istotne odrębności i różnice między nimi.

Analiza wielkości makro- i mikroekonomicznych pozwala ponadto na ocenę warunków, w których można wyraźnie zapewnić optimum wyników gospodarowania. Badania makroekonomiczne prowadzą do określenia optimum w całej gospodarce narodowej, natomiast badania mikroekonomiczne do wyznaczenia go w poszczególnych dziedzinach lub przedsiębiorstwach. Dlatego też badania niniejszego opracowania będą prowadzone w skali mikro - na szczeblu wyspecjalizowanego przedsiębiorstwa.

Znając już typowe koncepcje rozumienia pojęcia "koszt", możemy przejść do wyjaśnienia istoty kosztów na tle stosowanych w literaturze i praktyce innych pojęć^{31/}, a mianowicie - wydatek i nakład, często traktowany jako synonimy pojęcia kosztów.

31/ wymaga tego merytorycznie uzasadnione rozgraniczenie w ewidencji oraz sprawozdawczości przedsiębiorstw elementów kosztowych i wyników.

Wydatek bowiem jest to każdorazowy rozchód środków pieniężnych przedsiębiorstwa w formie gotówkowej lub bezgotówkowej. Następuje w momencie wypłaty tych środków z kasy lub banku.

Suma wydatkowanych środków pieniężnych może przekraczać wyrażoną za pomocą cen wartość zakupionych przez przedsiębiorstwo środków rzeczowych oraz kwotę wypłaconych wynagrodzeń z tytułu pracy.

Suma wydatków przedsiębiorstwa nie pokrywa się z rozmiarami jego nakładów czy kosztów, ponieważ nie reprezentuje zużycia czynników produkcyjnych^{32/}. Natomiast potrzeba stosowania obok pojęcia "koszt" - pojęcia "nakład" jest uzasadniona tym, że wielkość faktycznego zużycia elementów procesu pracy nie przesądza o wielkości kosztów przedsiębiorstwa, ponieważ nie każde zużycie w ostatecznym rachunku staje się kosztem. Poza tym może wystąpić - nawet dosyć znaczna - rozbieżność w czasie między momentem zużycia, a momentem, w którym dane zużycie można uznać za koszt. Takie uzasadnienie - stosowania pojęcia "nakład" przesądza o interpretacji jego treści.

Istota nakładu przejawia się w tym, że wyraża ona wielkość celowego zużycia środków gospodarczych i pracy żywej. Celem tego zużycia jest uzyskanie określonego efektu użytkowego.

Zależnie od rodzaju działalności efekt użyteczny może mieć różną postać. Może być nim zarówno produkt materialny, jak i określona usługa lub przemieszczenie dóbr ze sfery produkcji do sfery konsumpcji.

Pojęcie "nakład" można zatem zdefiniować jako celowe zużycie środków rzeczowych i usług obcych

32/ J. Altkorn - *Ekonomika i organizacja przedsiębiorstw turystycznych* - pr. zbiorowa s. 223
Kraków 1980 r.

oraz celowe wykorzystanie pracy żywej, związane z działalnością gospodarczą przedsiębiorstwa^{33/}.

Rozważania dotyczące istoty i nakładu wchodzą na występowanie związków między tymi wielkościami gdyż z reguły powstawanie nakładów w przedsiębiorstwie jest uwarunkowane wydatkowaniem przez to przedsiębiorstwa środków pieniężnych.

Jednakże należy sobie uświadomić, iż:

- 1/ nie każdy wydatek wiąże się z powstaniem nakładu,
- 2/ nie każdy nakład powoduje powstanie wydatku,
- 3/ nakłady przedsiębiorstwa, które znajdują odpowiednik w jego wydatkach pieniężnych, często nie pokrywają się z nimi pod względem momentu występowania, a także pod względem wielkości.

Jeżeli chodzi o koszty przedsiębiorstwa, to podobnie jak wydatki i nakłady, dotyczą jego działalności, która może być bardzo zróżnicowana. Koszty są częścią nakładów przedsiębiorstwa. Tym samym wydatki nie znajdujące odpowiednika w nakładach nie znajdują go również w kosztach.

Warunkiem powstania kosztu jest możliwość związania nakładu z uzyskanym dzięki jego poniesieniu efektem użytecznym. Okres, który upływa między poniesieniem nakładu a powstaniem kosztu, może być krótszy lub dłuższy, przy czym nie można nigdy z góry przesądzić, że efekt użyteczny zostanie osiągnięty. Dlatego pojęcie kosztu musi być związane z upływem czasu.

33/ E. Burzyn - Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji, PWE Warszawa 1980 rok, s. 175.

koszt bowiem jest tylko taki nakład, w wyniku którego w danym okresie powstał efekt użyteczny. Wynika stąd potrzeba międzyokresowych rozliczeń nakładów.

W wyniku powyższych rozważań dochodzimy do wniosku, iż nie mają charakteru kosztów nakłady będące wyrazem zużycia nadmiernego oraz nakłady bez efektu użytecznego, a także wydatki będące wyrazem podziału akumulacji oraz wyrazem poniesionych strat.

Dzięki temu sformułowaniu mikroekonomicznej definicji kosztu można odróżnić elementy w swojej istocie kosztem od tych, które mają inną treść ekonomiczną, lecz w praktyce są zaliczane do kosztów na mocy obowiązujących przepisów.

Koszty umowane w rachunkowości różnią się znacznie pod względem treści od swojej teoretycznej podstawy, ponieważ – oprócz elementów stanowiących w swojej istocie koszty – zawierają nakłady i wydatki, które mają charakter strat oraz wydatki wynikające z podziału akumulacji, zwane niekiedy w literaturze "kosztami finansowymi".

Objęcie rachunkiem kosztów przedsiębiorstwa niektórych elementów podziału akumulacji /ubezpieczenie społeczne i rzeczowe/ odsetki od kredytów, podatek od płac/ jest wyrazem podejmowania próby uchwycenia w kosztach nie tylko nakładów indywidualnych, ale także części nakładów poniesionych przez społeczeństwo jako całość.

Zaliczenie elementów podziału akumulacji do kosztów nie ogranicza wartości podstawowej rachunku kosztów. Jeśli są one w nim odpowiednio uwidocznione /tj. ujęte w odrębnych pozycjach/.

Odmienne należy natomiast ocenić fakt zaliczania do kosztów produkcji powstałych w przedsiębiorstwie strat. Prowadzi to bowiem do występowania merytorycznej /jakościowej/ różnicy między kosztem ujawnionym w rachunkowości a jego teoretyczną formułą, co w konsekwencji sprowadza się do traktowania każdego zużycia w skali gospodarki narodowej jako społecznie niezbędnego. Nie sprzyja to ograniczeniu rozmiarów marnotrawstwa, a także utrudnia opracowanie realnych prognoz i planów uwzględniających faktyczne możliwości, wynikające z warunków jego pracy.

Należałoby więc odpowiedzieć na pytanie: jakie czynniki działające na zewnątrz przedsiębiorstwa, które jest producentem a jednocześnie nabywcą mogą prowadzić do wzrostu kosztów?

Zgodnie z wnioskami J. Kornaia ^{34/} przyczyną wzrostu kosztów może być wyższa cen importowanych materiałów, dóbr pośrednich, maszyn i urządzeń. Jeśli w tej sytuacji państwo nie interweniuje i krajowa cena jest wyliczona przy nie zmienionym kursie walutowym, to wzrost cen za granicą może prowadzić do wzrostu kosztów w kraju.

Po drugie: mogą wzrastać ceny materiałów, dóbr maszyn i urządzeń wytwarzanych w kraju. Jeśli nastąpi wzrost cen, to podnosi to koszty w przedsiębiorstwie.

34/ J. Kornai - "Niedobór w gospodarce" - PWE
Warszawa 1985 rok. s. 489/490.

Po trzecie; mogą wzrastać płace i podatki związane z kosztami płacowymi z przyczyn leżących poza kontrolą, np. w następstwie decyzji rządu podnoszących płace w wyższym stopniu, niż wzrasta wydajność w firmie.

Oprócz powyższych czynników, działających na zewnątrz przedsiębiorstwa do wzrostu kosztów mogą się przyczyniać także czynniki działające wewnątrz przedsiębiorstwa^{35/}.

Reasumując, należy podkreślić, iż koszty przedsiębiorstwa składają się z szeregu różnych elementów. Jednakże można je usystematyzować w grupy o pewnych cechach wspólnych. Taki podział nazywany systematyką lub kwalifikacją kosztów. W dalszej więc części pracy dokonamy podziału kosztów według określonych kryteriów. W pierwszej kolejności jednak zostanie przedstawiona charakterystyka czynników wpływających na ich klasyfikację.

^{35/} Tamże, s. 490.

1.3. Charakterystyka czynników wpływających na klasyfikację kosztów.

Konieczność ewidencji i klasyfikacji kosztów wynika z potrzeby rejestracji obiegu pieniądza związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jest ona niezbędna w procesie kierowania działalnością bieżącej przedsiębiorstwa, jak i dla wpływającego na jej przyszłe decyzje gospodarcze, co jest przedmiotem zarządzania. W związku z tym ewidencja kosztów występujących w przedsiębiorstwach powinna być prowadzona głównie dla potrzeb zarządzania.

Jednocześnie dane liczbowe dostarczane przez ewidencję powinny być w możliwie szerokim zakresie bezpośrednio przydatne dla potrzeb podejmowania decyzji gospodarczych nie tylko na szczeblu przedsiębiorstw, lecz również na szczeblu gospodarki narodowej. W związku z tym sposoby klasyfikacji i ewidencji kosztów są kształtowane w zależności od dwóch grup czynników, a mianowicie:

- 1/ czynników zewnętrznych, wynikających z potrzeb zarządzania gospodarką narodową,
- 2/ czynników wewnętrznych, wpływających z potrzeb przedsiębiorstwa.

Dotychczas do czynników zewnętrznych wpływających na klasyfikację kosztów należy zaliczyć potrzeby:

- 1/ obliczania dochodu narodowego i produktu globalnego,
- 2/ kształtowania cen,
- 3/ podejmowania decyzji gospodarczych na szczeblu jednostek nadrzędnych oraz gospodarki narodowej.

Wytworzony przez społeczeństwo produkt globalny Marksowska ekonomia polityczna określa jako sumę:

- 1/ wartości poniesionej $/c/$.
- 2/ wartości produkcji czystej określonej mianem dochodu narodowego $/v+m/$.

DN stanowiący sumę wartości produkcji czystej przedsiębiorstw $/v+m/$, może być obliczany przy zastosowaniu niektórych metod, a mianowicie:

- 1/ metody produkcyjnej - polegającej na sumowaniu produkcji globalnej $/c+v+m/$, pomniejszonej o wartość przeniesioną $/c/$.
- 2/ metody dochodowej - polegającej na sumowaniu poszczególnych kategorii dochodów występujących w gałęzi produkcji materialnej $/płace, ubezpieczenia społeczne, podatki, zyski/$.
- 3/ metody wydatków - polegającej na sumowaniu zakupów końcowych odbiorców produktu społecznego oraz zmian w zapasach $/spożycie indywidualne i zbiorowe, inwestycje, zmiany w zapasach/$.

Przy stosowaniu każdej z tych metod wymagania w stosunku do ewidencji księgowej będą różne. Metoda pierwsza wywiera wpływ na odpowiednie zasady ewidencji kosztów, druga - na zasady ewidencji dochodów, trzecia - na zasady ewidencji zapasów i sprzedaży.

W praktyce krajów socjalistycznych dochód narodowy jest obliczany za pomocą "metody produkcyjnej", polegającej na pomniejszeniu wartości produkcji globalnej o wartość poniesioną, tj. zużycie środków produkcji zaangażowanych w procesie tworzenia produktu globalnego.

cd. 36/

• PWE Warszawa 1984 r.

Inne metody ustalania cen: podażowo-popytowa, cen zewnętrznych /światowych/ relacji /wartości użytkowej/ oraz cen umownych /negocjowanych/. Zasady kształtowania cen zmieniają się wraz ze zmianami systemu zarządzania, natomiast metody ustalania cen w istocie swojej pozostają niezmiennie.

37/Temu zagadnieniu zostanie poświęcona odrębna część pracy.

W związku z tym ewidencja księgowa powinna umożliwić wydzielenie kosztów będących odpowiedzialnością wartości poniesionej /c/ oraz kosztów odzwierciedlających wartość nowo wytworzoną.

Do czynników zewnętrznych wpływających na klasyfikację i sposób księgowego ujęcia kosztów należy zaliczyć potrzeby organów zajmujących się ustalaniem cen. Punkt wyjścia przy określaniu cen mogą bowiem stanowić koszty jednostkowe produkowanych wyrobów. Bzieje się tak w wypadku, w którym zrównoważenie podaży z popytem, a tym samym zastosowanie cen równowagi jest niemożliwe.

Kosztowa metoda ustalania cen^{36/} polega na tym, że do przewidywanych kosztów produkcji danego wyrobu dolicza się zysk. Przewidywane koszty nowego produktu stanowią w tej metodzie bezpośredni element ceny, a także pośrednio /w całości lub części - jako tzw. koszty przerobu/ służą jako podstawa liczenia zysku.

Poglądy na temat sposobów liczenia zysku przy kosztowej metodzie ustalania cen są zróżnicowane. Tymczasem wydaje się, że przy rozstrzygnięciu tego problemu należałoby najpierw określić warunki, w jakich wielkość kosztów produkcji barana pod uwagę przy określaniu ceny umożliwiałaby jej ustalenie na prawidłowym poziomie, to znaczy zbliżonym do poziomu społecznych kosztów produkcji, których ta cena ma być wyrazem. Zagadnienie to nabiera szczególnej uwagi zwłaszcza obecnie, kiedy w polityce cen dominuje dążenie do kształtowania relacji cen, na relacjach kosztów.^{37/}

36/ Metoda ta bywa również nazywana w niektórych publikacjach metodą normatywną lub metodą krajowych war. i kosztów wytwarzania. S. Surdykowska - Ustalenie cen w przedsiębiorstwach

Wskazując na konieczność powiązania cen z kosztami nierzadko pomija się bardzo istotny problem jakim jest tworzenie prawidłowej podstawy ustalenia ceny w wypadku oparcia się na kosztach. Dzieje się tak wskutek stawiania znaku równości między kosztem produkcji jako obiektywną kategorią ekonomiczną a wielkością tego kosztu będącą w swym bezwzględnym wyrazie wynikiem szeregu zabiegów formalno-ewidencyjnych dokonywanych w rachunku każdego przedsiębiorstwa.

Mankamenty kosztowej metody ustalania cen poddawane są częstej krytyce. Przykładowo B. Minc stwierdza, iż stosowana w praktyce tzw. formuła kosztowa ustalania cen polegająca na dodawaniu do pełnych kosztów produkcji narzutu zysku /w różnych postaciach/ jest wadliwa teoretycznie i pociąga za sobą nader ujemne skutki. Intencją formuły kosztowej jest, aby ceny były w istotnym stopniu zależne od kosztów, aby nie można było ustalić cen niepomiarne wysokich do poniesionych kosztów. Ale skutek często jest wręcz przeciwny zamierzonemu^{38/}.

Oprócz potrzeb związanych z obliczaniem dochodu narodowego oraz kształtowaniem cen, do czynników zewnętrznych decydujących o klasyfikacji kosztów należy zaliczyć przede wszystkim potrzeby ogranów kierujących przedsiębiorstwem w zakresie podejmowania decyzji gospodarczych dotyczących rozmieszczenia produkcji /alokacji/. Do tych celów niezbędne są informacje o wysokości kosztów zależnych i niezależnych od rozmiarów produkcji.

38/ B. Minc - Warunki optymalizacji gospodarki narodowej, projekt zmian w systemie zarządzania gospodarką narodową, FGN Warszawa 78.

x Metoda cen zewnętrznych /światowych/ zostanie omówiona w dalszej części pracy ze względu na związek z przedmiotem pracy.

Czynniki wewnętrzne wpływające na klasyfikację kosztów wiążą się natomiast z realizacją podstawowych zadań rachunku kosztów. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwie powinien być nastawiony na stworzenie podstaw wykonania zadań kontrolnych. Do głównych z nich należy zaliczyć:

- 1/ kontrolę przebiegu produkcji,
- 2/ kontrolę pracy poszczególnych zespołów pracowników,
- 3/ ocenę opłacalności określonych metod pracy.

Kontrola przebiegu produkcji powinna być realizowana w przekroju poszczególnych jednostek kalkulacyjnych w zakresie kosztów bezpośrednich, a więc tych, które w sposób ścisły mogą być odniesione na poszczególne produkowane wyroby lub ich grupy. Realizacja zadań kontrolnych w zakresie przebiegu produkcji w odniesieniu do poszczególnych jednostek kalkulacyjnych następuje za pomocą podziału kosztów na szereg tzw. pozycji kalkulacyjnych, umożliwiających ocenę poziomu kosztów.

Dalsze pogłębienie kontroli tych kosztów może nastąpić w wyniku bieżącej obserwacji prawidłowości przebiegu produkcji, zgodnie z prawidłowo ustalonymi normami zużycia; wszelkie założenia w przebiegu tych procesów powinny być ujawnione w postaci odchyleń od ustalonych norm.

Kierowanie się zasadami rachunku ekonomicznego przy wyborze określonych wariantów procesu produkcyjnego polega na przeciwstawieniu sobie różnych wariantów bądź kosztów i efektów każdego z tych wariantów. Danych do tych porównań

może dostarczyć ewidencja kosztów prowadzona w odpowiednich przekrojach.

Jak więc wynika z powyższych rozważań koszty są nośnikiem wielu informacji ekonomicznych niezbędnych do podejmowania decyzji kierowniczych. W nich bowiem znajduje się uogólnione odzwierciedlenie całej działalności gospodarczej przedsiębiorstwa.

Wielkość kosztów wskazuje na konieczność odtworzenia przez przedsiębiorstwo zużytych czynników usługotwórczych, warunkujących nieprzerwany przebieg procesu reprodukcji. Koszty są także ważnym miernikiem oceny działalności przedsiębiorstwa oraz elementem składowym wielu mierników efektywności.

Uznanie kosztów za ważny nośnik informacji oraz miernik oceny działalności przedsiębiorstwa sprawia, że ich analiza stanowi jeden z głównych działów analizy ekonomicznej. Prawidłowe przeprowadzenie tej analizy wymaga poznania skomplikowanej budowy kosztów, mechanizmu ich powiązania oraz powiązań z działalnością gospodarczą przedsiębiorstwa. Nie jest ono zatem możliwe bez dokonania klasyfikacji kosztów. Klasyfikacja bowiem pozwala badać wielkość, poziom i dynamikę zmian wybranych kosztów /lub ich grup/ oraz ustalać ich przyczyny. Powinna ona być oparta o odpowiednio dobrane kryteria, uwzględniające potrzeby przedsiębiorstwa w zakresie planowania, pobudzania czy kontroli. Dlatego też w dalszej części niniejszej pracy zostanie przeprowadzona klasyfikacja /systematyka/ kosztów według obranych kryteriów.

1.4. Klasyfikacja kosztów.

Klasyfikacja kosztów, tj. podział zbioru /całości/ kosztów na podzbiory, wymaga przyjęcia określonych kryteriów klasyfikacyjnych dla każdego elementu kosztów. Konieczne wydaje się zatem zwrócenie uwagi na trzy aspekty. Otóż przekrój systematyki kosztów nie można utożsamiać z przekrojami ich ewidencji, chociaż te ostatnie w dużej mierze uwzględniają kryteria klasyfikacyjne. Ponadto przekrój ewidencyjny służy zawsze pomiarowi ilościowemu; chodzi w nim mianowicie o umożliwienie dania odpowiedzi na pytanie, ile poniesiono kosztów w danym przedziale ewidencyjnym? W ramach przekroju klasyfikacyjnego chodzi natomiast o odmienną zasadę interpretacji danej grupy kosztów ze względu na zróżnicowanie ich cech, stanowiących kryterium systematyki.

I ostatnia sprawa - to konieczność konsekwentnego stosowania przy systematyce kosztów przyjętego kryterium klasyfikacyjnego, co niekiedy nie musi być bezwzględnie zachowywane przy przekrojach ewidencyjnych. Odstępstwo od tej zasady przy systematyce kosztów może odebrać prawdziwej merytorycznej interpretacji kosztów prawidłowość ich klasyfikacji.

Prawidłowa klasyfikacja umożliwi poznanie struktury kosztów, rozpatrywanej z różnych punktów widzenia, co ma istotne znaczenie dla ujawnienia związków przyczynowo-skutkowych zachodzących między poszczególnymi elementami kosztowymi a innymi wielkościami ekonomicznymi.

Koszty przedsiębiorstwa można dzielić według różnych kryteriów, a szczególnie z następujących punktów widzenia:

- 1/ związku kosztów z prostymi elementami procesu pracy;
- 2/ charakterem związku zachodzącego między kosztami a przedmiotem działalności gospodarczej,
- 3/ reagowanie kosztów na zmiany wielkości produkcji /świadczeń/.

Z punktu widzenia związku kosztów z prostymi elementami pracy możemy rozróżnić takie koszty, jak:

- a/ spowodowane zużyciem przedmiotów pracy;
- b/ spowodowane zużyciem środków pracy;
- c/ powstałe na skutek wykorzystania siły roboczej.

Pierwsza i druga grupa obejmuje koszty materialne /c/, trzecia grupa natomiast koszty niematerialne /v/. Takie ujęcie kosztów jest właściwe przy rozpatrywaniu zagadnienia w skali makroekonomicznej. Sprowadzając powyższy podział do szczebla przedsiębiorstwa, rozróżniamy według tego kryterium:

- 1/ koszty amortyzacji;
- 2/ koszty materiałowe;
- 3/ koszty osobowe;
- 4/ koszty usług obcych.

Teoretycznie podział kosztów według rodzaju w ujęciu mikroekonomicznym nie odpowiada w pełni podziałowi makroekonomicznemu nie tylko pod względem liczby wyodrębnionych grup i użytych dla nich nazw, ale także pod względem zakresu treści poszczególnych elementów.

Różnice te są spowodowane następującymi okolicznościami:

- 1/ podział środków przedsiębiorstwa na trwałe i obrotowe nie pokrywa się z ekonomicznym podziałem środków produkcji na środki pracy i przedmioty pracy;
- 2/ usługi obce, które w skali gospodarki narodowej mogą być sprawozdane do elementów społecznego kosztu produkcji, z punktu widzenia przedsiębiorstwa stanowią odrębny rodzaj kosztu.

Wymienione grupy kosztów obejmują koszty pod względem rodzaju. W odróżnieniu do każdej grupy kosztów można jednak zastosować dalszy wewnętrzny podział, przyjmując jako kryterium wybrane cechy szczegółowe różniące poszczególne elementy zbioru.

U podstaw podziału kosztów według rodzajów leży rozróżnienie kosztów prostych i kosztów złożonych. Koszty proste obejmują składniki rodzajowe jednorodne, zaś elementy kosztów złożonych kształtują się w zależności od ich rodzaju. Jako typowy przykład kosztów złożonych mogą służyć koszty usług transportowych wykonywanych przez własny wydział produkcji pomocniczej. Koszt własnej usługi transportowej składa się m.in. z następujących elementów kosztów prostych rodzajowych: amortyzacja środków transportowych, zużycia materiałów pędnych i wynagrodzenia kierowcy. Taka sama usługa świadczona jednak przez inne przedsiębiorstwo jest z punktu widzenia odbiorcy tej usługi kosztem rodzajowo prostym, nie da się bowiem w jego rachunku kosztów rozłożyć na prostsze elementy składowe.

Do kosztów prostych zaliczamy więc nakłady pracy żywej, zużycie środków i przedmiotów pracy oraz energii i usług nabytych z zewnątrz. Natomiast do kosztów złożonych zalicza się takie pozycje zużycia, które wewnątrz danej jednostki gospodarczej dadzą się zaweznać rozłożyć na składniki kosztów prostych. Jako złożone występują głównie koszty zużytych w działalności podstawowej produktów, wytwarzanych przez wydziały produkcji pomocniczej, a więc koszty energii, usług, opakowań oraz przedmiotów nietrwałych itp. Z pewną zaś dozą umowności - również narzuty wynikające z rozliczenia kompleksu kosztów /przygotowania nowej produkcji, remontów itp./ w czasie.

Obowiązujący w praktyce układ rodzajowy kosztów zmienia się w zależności od potrzeby różnych szczebli zarządzania. Dzięki niemu można m.in. śledzić jak kształtuje się poziom i udział kosztów pracy żywej i uprzedmiotowionej, wnioskować w kierunku postępu techniczno-ekonomicznego w przedsiębiorstwie itp.

W przedsiębiorstwach turystycznych istotne znaczenie ma podział kosztów według kryterium działalności na koszty sprzedaży usług noclegowych, gastronomicznych, transportowych, rekreacyjnych itp. Podział ten pozwala ustalić efektywność różnych form działalności oraz pożądaných kierunków rozwoju przedsiębiorstwa.

Z punktu widzenia charakteru związku zachodzącego między kosztami a przedmiotem działalności gospodarczej dzielimy je na:

- 1/ koszty podstawowe;
- 2/ koszty ogólne;

Koszty podstawowe wykazują bezpośredni związek z przedmiotem działalności gospodarczej. Zalicza się do nich przykładowo: zużycie materiałów podstawowych i pomocniczych bezpośrednio wytwórczych, płace robotników, amortyzacja urządzeń wytwórczych itp. Koszty ogólne zaś wiążą się ~~z~~ bezpośrednio z funkcją administracji i zarządzania, a zatem są pośrednio związane z tą działalnością, której funkcja ta służy. Do kosztów tych należą np.: płace zarządu i pracowników obsługi, amortyzacja pomieszczeń biurowych, zużycie materiałów na cele ogólne.

Z punktu widzenia stopnia negowania kosztów na zmiany wielkości produkcji i usług /a zatem zależności kosztów od rozmiarów wytworzonej produkcji czy usług w określonych warunkach techniczno-organizacyjnych/ dzielimy koszty następująco:

- 1/ zależne, czyli zmienne;
- 2/ niezależne, czyli stałe;

W przedsiębiorstwach turystycznych istotne znaczenie ma podział kosztów dokonany z punktu widzenia ich reakcji na zmiany wielkości sprzedaży - na koszty stałe i zmienne.

Koszty stałe /koszty administracji, czynsze, dzierżawy, amortyzacja itp./ utrzymują się w krótkich okresach na tym samym poziomie albo nieznacznie zmieniają się pod wpływem zmian rozmiarów działalności gospodarczej. Koszty te muszą być poniesione w danych warunkach techniczno-organizacyjnych niezależnie od wielkości sprzedaży. Wyznaczają one potencjalne możliwości przedsiębiorstw w zakresie kształtowania rozmiarów sprzedaży; w miarę wzrostu jej wielkości część kosztów stałych przypadająca na jednostkę sprzedawanych towarów lub złotówkę obrotu maleje. Stąd też podstawowe znaczenie dla obniżki

poziomu kosztów stałych na zwiększenie rozmiaru działalności. Do kosztów zmiennych zalicza się te pozycje, których rozmiar zależy od wielkości sprzedaży /np.: prowizje, koszty transportu, koszty zatrudnienia sezonowego/. Zróżnicowana kosztochłonność sprzedaży różnych usług lub ich grup przesądza o tym, że wielkość kosztów zmiennych zależy także od struktury sprzedaży.

Wielkość niektórych pozycji kosztów zmiennych może reagować na zmianę wielkości sprzedaży w sposób proporcjonalny, progresywny lub regresywny^{39/}.

Udział i charakter kosztów zmiennych w kosztach całkowitych decyduje w znacznym stopniu o poziomie kosztów całkowitych, czyli ich stosunku do wielkości sprzedaży. Stąd znajomość związków zachodzących między wielkością sprzedaży /usług, wyrobów, dewiz/ a kosztami ma istotne znaczenie dla racjonalizacji gospodarowania. Umożliwia bowiem dobór odpowiednich środków dla realizacji określonych przedsięwzięć gospodarczych. Ponadto podział kosztów na stałe i zmienne jest konieczny dla określenia tzw. kosztu końcowego. Koszt końcowy jest to przyrost kosztów zmiennych spowodowany przyrostem wielkości sprzedaży o jednostkę /usługę, grupę usług lub produktów/^{40/}.

39/ *Ekonomika i organizacja przedsiębiorstw turystycznych*. Praca zbiorowa pod redakcją J. Altkorna AE Kraków 1980 r. s. 225.

40/ *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstwa turystycznego*. Praca zbiorowa pod redakcją naukową A. Kornaka. AE Wrocław 1977 rok. s. 157-163.

Znajomość przyrostu kosztów pozwala z kolei wyznaczyć granicę opłacalnego wzrostu sprzedaży w danych warunkach działania^{41/}.

Omówione wyżej kryteria klasyfikacyjne mogą być stosowane zarówno do ogółu kosztów przedsiębiorstwa, jak też do poszczególnych grup kosztów, związanych z działalnością różnych komórek organizacyjnych tego przedsiębiorstwa. O potrzebie takiego grupowania kosztów /tj. wg kryteriów podmiotowego i przedmiotowego/ przesądza złożoność przedmiotu działalności przedsiębiorstwa oraz jego wewnętrznej struktury podmiotowej.

Ponadto koszty przedsiębiorstwa mogą być grupowane także według czynników produkcji, z których pozyskaniem, posiadaniem i wykorzystaniem są związane^{42/}. Przyjęcie takiego kryterium pozwala wyodrębnić:

- 1/ koszty gospodarki środkami trwałymi;
- 2/ koszty gospodarki czynnikiem ludzkim;
- 3/ koszty gospodarki materiałowej.

41/ Szczegółowo podział kosztów na stałe i zmienne omówiono m.in. w pracach: E. Burzym - Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji. PWE Warszawa 1980 r. oraz A. Jarugowa, W. Małc, K. Sawicki - Rachunek kosztów. PWE Warszawa 1983 rok.

42/ Patrz: A. Jarugowa, J. Skowroński - Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa. PWE Warszawa 1975 r.

Jeśli przedsiębiorstwo wytwarza różnorodne produkty i świadczy różnorodne usługi oraz w procesie wytwórczym biorą udział różne komórki organizacyjne, to celowe jest grupowanie kosztów zarówno według poszczególnych produktów /usług/ lub ich grup /układ przedmiotowy/, jak też według komórek organizacyjnych przedsiębiorstwa, czyli miejsce powstawania kosztów /układ podmiotowy/. Stopień szczegółowości tego podziału warunkuje zakres i głębokość wewnętrznego rozrachunku gospodarczego w przedsiębiorstwie. Podział kosztów według miejsc ich powstawania umożliwia badanie rentowności poszczególnych komórek organizacyjnych oraz prowadzenie rachunku ekonomicznego różnych przedsięwzięć gospodarczych,

Stosowane w praktyce rachunkowe sposoby odnoszenia kosztów na pozycje przyjętego układu ewidencyjnego są traktowane jako kryterium podziału kosztów na dwie grupy^{43/}:

- 1/ koszty bezpośrednie;
- 2/ koszty pośrednie.

Koszty bezpośrednie obejmują te pozycje, które na podstawie dokumentacji pierwotnej można odnieść wprost na poszczególne usługi lub produkty. Koszty pośrednie obejmują zaś pozycje wspólne dla różnych jednostek kalkulacyjnych i ich rozliczenie wymaga zastosowania umownych kluczy podziałowych.

Podział kosztów na bezpośrednie i pośrednie może być związany nie tylko ze sposobem ich odnoszenia na poszczególne rodzaje wyrobów i usług, ale także z grupowaniem ich w innych układach, a w szczególności według:

- 1/ rodzajów działalności przedsiębiorstwa;
- 2/ faz ruchu okrężnego środków;
- 3/ miejsc powstawania kosztów.

43/ J. Matuszewicz - Rachunkowość przedsiębiorstw przemysłowych. PWE. Warszawa 1985 r. s. 244.

Należy zaznaczyć, iż ten sam element kosztowy dla jednego układu klasyfikacyjnego może być kosztem pośrednim, a dla innego - kosztem bezpośrednim. Dotyczy to podziału kosztów według innych poprzednio omówionych kryteriów^{44/}.

Znajomość klasyfikacji kosztów oraz zasad ich grupowania w rachunku kosztów jest niezbędna w analizie kosztów przedsiębiorstwa, warunkuje bowiem prawidłowe opracowanie i prezentację materiału liczbowego, a także uchwycenie złożonych związków /zależności współzależności/ występujących zarówno między poszczególnymi elementami kosztowymi, jak też między kosztami a innymi wielkościami ekonomicznymi. Świadomość występowania tych związków determinuje merytoryczną poprawność wniosków i cen, możliwości ujawniania właściwych przyczyn wpływających na wielkość kosztów, a tym samym wyznacza stopień użyteczności analizy w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Dlatego też wydawało się niezbędne przedstawienie powyższej systematyki kosztów, która będzie pomocna przy realizacji części *organizacyjnej* pracy.

Zanim jednak przejdziemy do analizy czynników wpływających na wielkość kosztów, do określenia i zmierzenia ich wpływu na wielkość kosztów w przedsiębiorstwie turystycznym /głównie w turystyce zagranicznej/, zostanie przedstawiona charakterystyka kosztów przedsiębiorstwa turystycznego i czynniki je kształtujące.

44/ Obszerne fragmenty poświęcone zagadnieniu klasyfikacji kosztów znajdują się również w pracach:
A. Burzym - Pomiar i ocena rentowności przedsiębiorstw. PWE W-wa 1972 oraz Analiza Finansowa w przedsiębiorstwie przemysłowym - AE Kraków 1975.

1.5. Charakterystyka kosztów przedsiębiorstwa turystycznego i czynniki je kształtujące.

W gospodarce turystycznej spotykamy się z dwoma podstawowymi grupami kosztów. Są to koszty wytwarzania usług, koszty wytworzenia produktów oraz koszty obiegu.

Koszty wytworzenia usług są nakładami pracy żywej i uprzedmiotowionej. Jest to praca wykonywana za pomocą urządzeń w hotelu - tworząca usługę hotelową, praca urządzeń transportowych przy przewozie osób, praca urządzeń łączności w działalności usługowej biura podróży.

Praca żywa obejmuje czynności /o postaci fizycznej/ osób zatrudnionych w jednostkach gospodarczych. Występuje również praca żywa, jako czynności umysłu np. w usługach recepcjonistki, administratorów przewoźników^{1/}.

Koszty sfery wytwarzania usług mają cechy zbieżne z kosztami produkcji. Występują w nich jednak zasadnicza różnica - struktura rodzajowa kosztów kształtuje się bowiem odmiennie. Jeśli w produkcji dóbr materialnych dominują koszty surowcowo-materiałowe, to w usługach sfery turystycznej dominują koszty osobowe oraz w transporcie - koszty majątkowe.

Ponadto w usługach turystycznych spotykamy się zjawiskiem równoczesnego wytwarzania, zakupu i konsumpcji usług. np.: w wymianie walut, pośrednictwie i akwizycji, a nawet w usługach hoteli.

1/ Analiza ekonomiczna przedsiębiorstw turystycznych - praca zbiorowa pod redakcją A. Kornaka - Wrocław 1977 r.

Mamy więc do czynienia także z równoczesnym przepływem wytworzonego towaru /usługi/ do konsumenta /klienta/, a w związku z tym kosztami sfery obiegu.

Transfer dotyczy usługi - towaru zdążającego do klienta i pieniędzy od klienta do wytwórcy usługi.

Należy również nadmienić, iż przepływ towaru /w postaci materialnej/ między ośrodkami produkcji i konsumpcji zwiększa nakłady pracy ludzkiej, które odzwierciedlają się w kosztach magazynowania, sortowania, ewidencji. Ten rodzaj przepływu dóbr materialnych występuje również tam, gdzie mamy do czynienia z ruchem turystycznym, a przede wszystkim ze sprzedażą żywności, urządzeń i produkcją gastronomiczną.

Jeśli nawet ilość produktów i rozmiary produkcji w gospodarce turystycznej /np.: produkcji pamiątek/ są nieduże lub gdy produkcja skupiona jest tylko w niektórych zakładach i jest częścią zrealizowanego obrotu, to nie narusza to podstawowej zasady podziału na koszty produkcji dóbr materialnych, koszty wytwarzania usług i koszty obiegu.

Bardzo duże znaczenie nie tylko dla gospodarki poszczególnych zakładów, lecz również dla całej gospodarki narodowej ma obniżka tych kosztów. Im niższe ~~będą~~ koszty wytwarzania usług i dóbr materialnych oraz koszty obiegu, tym więcej środków można będzie przeznaczyć na inną działalność gospodarczą. Obniżka kosztów jest również podstawowym źródłem zwiększenia rentowności przedsiębiorstw i zakładów, jak również umożliwia późniejsze zaspokojenie niektórych ich potrzeb.

Przyjmujemy więc, że w sferze obrotu turystycznego będziemy mieli zwykle do czynienia z kosztami sfery obiegu i dlatego w pracy będziemy stosować metody przydatne do tego rodzaju analizy.

Koszty wytwarzania usług mają też strukturę podobną do kosztów sfery obiegu, dlatego metody analizy znajdują zastosowanie również w tego rodzaju usługach. Będziemy się posługiwać również metodami analizy kosztów produkcji, lecz tylko w takich rozmiarach, jakie są niezbędne dla sfery obrotu turystycznego.

Wielkość kosztów przedsiębiorstwa turystycznego zależy od wielu czynników, których znajomość stanowi istotny warunek prawidłowej analizy. Kierunki i siła oddziaływania poszczególnych czynników są bardzo różne, zwykle działające jednocześnie. W związku z tym w pracach analitycznych należy badać wpływ poszczególnych czynników /lub ich zespołów/ rzutujących na wielkość kosztów całkowitych lub ich wyodrębnionych pozycji. Z tego punktu widzenia istotne znacznie posiada podział czynników przeprowadzonych z punktu widzenia zakresu wpływu przedsiębiorstwa na kształtowanie ich wielkości. Pozwala on bowiem wyodrębnić czynniki niezależne i zależne od bieżącej działalności przedsiębiorstwa i stopnia jej racjonalności.

Do czynników niezależnych /zewnętrznych/ zalicza się: poziom cen zaopatrzeniowych /surowców, środków trwałych, materiałów/, wysokość stawek amortyzacyjnych, ubezpieczeniowych, transportowych, stawek podatków i obciążeń, normy zasilen funduszy tworzonych w ciężar kosztów, fizykochemiczne właściwości towarów itp.

Każda zmiana tych parametrów może spowodować wzrost lub obniżkę kosztów w sposób niezależny od przedsiębiorstwa.

Przedsiębiorstwo nie może wyeliminować ich wpływu, co nie oznacza, że przez odpowiednie działania nie może go częściowo neutralizować, np.: poprzez lepsze wykorzystanie bazy materialno-technicznej.

Do czynników zależnych od przedsiębiorstwa zalicza się:

- 1/ rodzaju działalności przedsiębiorstwa i zakres jej specjalizacji,
- 2/ wielkość i strukturę sprzedaży;
- 3/ wielkość, strukturę i wykorzystanie posiadanych zasobów czynników wytwórczych /stan, rozmieszczenie lokalizacja, wyposażenie techniczne obiektów turystycznych, stan i struktura zatrudnienia/;
- 4/ organizację pracy we wszystkich komórkach organizacyjnych;
- 5/ wydajność pracy;
- 6/ poziom świadczonych usług.

Wpływ czynników na koszty jest zmienny w czasie i różnokierunkowy. Niektóre z nich w warunkach centralizacji systemu zarządzania, braku równowagi na rynku towarów, środków inwestycyjnych czy na rynku pracy mogą też stać się czynnikami niezależnymi od przedsiębiorstwa.

Dogłębna charakterystyka czynników wpływających na koszty przedsiębiorstwa zostanie przedstawiona przy okazji analizy danych empirycznych, wyodrębnieniu oraz ustalaniu siły i kierunku oddziaływania tych czynników na poziom kosztów,

zależnych i niezależnych od przedsiębiorstwa,
a także ustalania wzajemnych współzależności
pomiędzy tymi czynnikami, czemu zostanie poświę-
cona druga część opracowania.

BIBLIOTEKA IV
Archiwum Prac
Naukowo-Badawczych

R O Z D Z I A Ł I I

TENDENCJA ROZWOJOWA KOSZTÓW I CZYNNIKI JĄ KSZTAŁTUJĄCE

2.1. Charakterystyka czynników wpływających na koszty i dynamika ich zmian

Koszty są nieodłącznym elementem działalności gospodarczej i mają zasadniczy wpływ na jej efektywność. Efekt każdej działalności gospodarczej musimy porównać do kosztów, obliczając jakim kosztem został on osiągnięty. Nie jest więc możliwe racjonalne gospodarowanie i zarządzanie przedsiębiorstwem bez posługiwania się kosztami, bez ich planowania, liczenia kosztów już poniesionych i analizowania ich wysokości i struktury¹ zależności od różnych czynników. Poniesiona przez przedsiębiorstwo w pewnym okresie kwota kosztów jest wypadkową skutków występowania tych czynników. Analiza czynników wysokości i struktury kosztów jest istotnym zagadnieniem ekonomicznym, stanowiącym przedmiot rozważań w literaturze¹.

Do najważniejszych czynników wpływających na poziom i strukturę kosztów zaliczamy:

- a/ wielkość przedsiębiorstwa;
- b/ typ produkcji;
- c/ stopień wykorzystania zdolności produkcyjnej;
- d/ techniczne uzbrojenie pracy;
- e/ organizację przedsiębiorstwa;

¹ Patrz S. Sudoł: Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem przemysłowym, PWE, Warszawa 1972r, s.52-85

f/ jakość produkcji;

g/ wydajność pracy.

Wymienione czynniki wpływające na wielkość i strukturę kosztów w przedsiębiorstwach nie stanowią wyczerpującego wykazu. Można więc dodatkowo wymienić takie jak: wielozakładowość przedsiębiorstwa, lokalizacja, ceny surowców, stawki płac, płynność i stabilność kadr i inne.

Charakteryzując czynniki wpływające na poziom i strukturę kosztów można również dokonać próby ich podziału na podstawowe /pierwotne/ tj. wielkość przedsiębiorstwa i jego profil produkcyjny, techniczne uzbrojenie pracy, przedsiębiorczość i sprawność kierownictwa - i pochodne od wyżej wymienionych.

W odniesieniu do kształtowania się kosztów, tak jak przy wielu innych zjawiskach ekonomicznych, istotny wydaje się podział czynników na:

a/ czynniki działające w długim okresie;

b/ czynniki działające w krótkim okresie.

Podstawowymi czynnikami wpływającymi na koszty w dłuższym okresie czasu są przede wszystkim: koncentracja produkcji oraz postęp techniczny w jego różnych formach i kierunkach, jak również wzrost społecznej wydajności pracy.

Czynniki wpływające na koszty w krótkim okresie czasu podzielić można na stałe i zmienne. Stałymi są te czynniki, które w krótkim okresie np. w roku nie ulegają zmianie. Można do nich zaliczyć lokalizację przedsiębiorstwa, jego wielkość, techniczne uzbrojenie pracy. Z kolei jako zmienne określa się te czynniki, które w wyniku działań przedsiębiorstwa i ewentualnie także w wyniku wpływu czynników zewnętrznych mogą ulegać zmianie. I tak na przykład w krótkim okresie może być często

udoskonalona technologia i organizacja produkcji, poprawiona jakość wyrobów czy świadczonych usług, jak również podwyższony stopień wykorzystania zdolności produkcyjnej.

Podział czynników wpływających na koszty w krótkim okresie czasu na stałe i zmienne ma istotne znaczenie praktyczne. Na czynniki zmienne może bowiem przedsiębiorstwo oddziaływać, podczas gdy możliwości tych nie ma w odniesieniu do czynników stałych.

Według innego kryterium możemy podzielić czynniki wpływające na koszty przedsiębiorstwa na zewnętrzne - niezależne od niego, czyli z jego punktu widzenia obiektywne oraz na czynniki wewnętrzne - zależne od przedsiębiorstwa tzw. czynniki subiektywne. Podział czynników kształtujących koszty na obiektywne i subiektywne jest względny i nie ma możliwości pełnego i jednoznacznego ich rozgraniczenia, bowiem często czynniki pozornie obiektywne po przeprowadzeniu dogłębnej analizy okazują się w całości bądź w części zależne od przedsiębiorstwa. Zachodzą również sytuacje odwrotne - kształtowanie się określonego elementu kosztów, pozornie zależnego od przedsiębiorstwa, jest jednak uwarunkowane czynnikami zewnętrznymi, niezależnymi od przedsiębiorstwa. Warto wskazać na związek zachodzący między zakresem czynników obiektywnych i subiektywnych wpływających na koszty a zakresem samodzielności przedsiębiorstwa. Im większą samodzielność posiada przedsiębiorstwo, tym więcej czynników można zaliczyć do subiektywnych.

Czynniki mające wpływ na strukturę i wysokość kosztów można ująć także inaczej, przyjmując inne założenia klasyfikacyjne np.: postęp techniczny, specjalizację produkcji, gospodarkę materiałową, rytmiczność produkcji. Przykładowo J. Rach-

walski² wymienia następującą klasyfikację czynników wpływających na wielkość i strukturę kosztów:

- rodzaj i rozmiary produkcji;
- typ i stan urządzeń produkcyjnych;
- stopień intensywnego i ekstensywnego wykorzystania urządzeń produkcyjnych;
- rodzaj i ilość posiadanych zapasów materiałowych /koszty przechowywania materiałów/;
- ceny zużywanych i posiadanych materiałów;
- rodzaj i liczba zatrudnionych pracowników;
- wydajność pracy;
- wysokość stawek płac zatrudnionych;
- organizacja produkcji i działalności handlowej przedsiębiorstwa itp.

Pomimo jednak wielości istniejących podziałów czynników wpływających na wysokość i strukturę kosztów należy stwierdzić, iż znaczenie poszczególnych czynników może być różne w różnych przedsiębiorstwach. Każde bowiem przedsiębiorstwo działa w odmiennych warunkach, co powoduje zróżnicowanie poziomu i struktury kosztów nawet tych samych wyrobów czy usług.

Dobrym przykładem wspomnianych różnic może być odmienność czynników wpływających na koszty w przedsiębiorstwach turystycznych w porównaniu z przemysłowymi, o których wspominaliśmy na wstępie. Rozpatrzmy to na przykładzie zakładów hotelarskich należących do PP "Orbis", będących przedmiotem niniejszych rozważań. Reprezentują one typ przedsiębiorstw, których działalność usługowa jest uwarunkowana stałym utrzymaniem bazy tech-

² J. Rachwański: *Ekonomika i organizacja przedsiębiorstw przemysłowych*, WPLiS, Warszawa 1976 r., s. 176-177.

nicznej w stanie gotowości do świadczenia usług, co powoduje, że faza produkcji i faza zbytu wzajemnie się przenikają - produkcja i dystrybucja występują jednocześnie. Specyfika działalności tych przedsiębiorstw ma wpływ na strukturę i dynamikę kosztów własnych, na metody rachunku kosztów oraz na kontrolę kosztów. Są to zagadnienia, które nie znalazły dotychczas dostatecznego odbicia w badaniach poświęconych ekonomicznym problemom funkcjonowania przedsiębiorstw turystycznych.

Charakterystyczną cechą przedsiębiorstw turystycznych /w tym i zakładów hotelarskich/ jest między innymi wysoki udział kosztów usług materialnych i niematerialnych w kosztach ogółem. Ich znaczenie jest największe ze względu na świadczenie usług żywieniowych i nocelgowych we własnej bazie hotelowej i gastronomicznej. Ponadto w strukturze kosztów tych przedsiębiorstw duże znaczenie posiadają koszty osobowe i narzuty na płace. Rosnące koszty osobowe wpływają obecnie na podwyższenie ogólnego poziomu kosztów usług turystycznych. Zauważmy również wysoki udział amortyzacji w kosztach własnych ogółem, znacznie wyższy niż w przedsiębiorstwach przemysłowych, bowiem w stosunku do wyrobu finalnego wartość środków trwałych w zakładach hotelarskich jest duża.

W tej grupie kosztów najwięcej jest kosztów stałych i zależą one od aktualnego poziomu zdolności usługowej przedsiębiorstwa. Ich udział w kosztach ogółem zmienia się wraz ze zróżnicowaniem stopnia wykorzystania zdolności usługowej.

Maksymalizacja efektów użytecznych przy nie zmieniających się nakładach, będąca funkcją celu w przedsiębiorstwie przemysłowym, nie jest możliwa do zastosowania w przedsiębiorstwach hotelowych. Obniżenie pracochłonności i materiałochłonności,

zjawisko istotne w zakładzie produkcyjnym, jest tylko w minimalnym stopniu możliwe do zastosowania i dotyczy większości produkcji pomocniczej nie zaś podstawowej.

Stąd też w zakładach hotelarskich nieco inaczej przedstawia się podział czynników wpływających na wielkość i strukturę kosztów. Do podstawowych czynników mających wpływ i przesądzających o poziomie kosztów należą:

- kategoria zakładu hotelarskiego;
- lokalizacja i zależna od niej wielkość i struktura frekwencji;
- pojemność bazy noclegowej i gastronomicznej, jej rodzaj i struktura;
- poziom jakości świadczonych usług;
- wartość majątku trwałego i jego struktura;
- zakres usług działalności podstawowej i towarzyszącej;
- wartość początkowa obiektu i wyposażenia;
- sezonowość obrotów;
- wielkość i struktura zatrudnienia;
- liczba obsługiwanych klientów;
- organizacja przedsiębiorstwa i inne.

Należy jednak nadmienić, że jeżeli nawet niektóre z wymienionych czynników są podobne do tych, które oddziałują na koszty przedsiębiorstwa przemysłowego, to ich wpływ na poziom i strukturę kosztów w zakładach hotelarskich jest odmienny. Wydaje się więc słuszne wskazanie tych odmienności.

I tak lokalizacja obiektu /hotelu/ wywiera aktywny wpływ na wyniki przedsiębiorstwa, od niej bowiem zależy wielkość frekwencji, jej struktura i związany z nią poziom cen i marż. Przeprowadzone badania wykazują również, że wyższy stopień frekwencji, w tym również frekwencji cudzoziemców występuje

w hotelach zlokalizowanych na terenie większych aglomeracji i centrów turystycznych, niższy zaś - na terenie miejscowości peryferyjnych. Dlatego też wyższe koszty lokalizacji występują w dużych miastach. Natomiast w ramach czynnika lokalizacji przedsiębiorstw przemysłowych wymieniamy przede wszystkim następujące subczynniki: występowanie komunalnej infrastruktury przemysłowej, odległość od stacji kolejowej, odległość przedsiębiorstwa od źródeł zbytu wyrobów, dostępność kwalifikowanej siły roboczej, istnienie w okolicy przedsiębiorstw usług przemysłowych.

Z kolei kategoria w zakładach hotelarskich przesądza zarówno o poziomie sprzedaży, kosztów i wyników, gdyż z nią również związane są: poziom cen i marż, a ponadto struktura bazy usługowej, zakres usług, wielkość i struktura frekwencji, a także potrzeba utrzymania określonego standardu usług. Koszty w kategorii wyższej są większe z uwagi na płacę, amortyzację, zużycie przedmiotów nietrwałych i materiałów. Z kategorią zakładu hotelarskiego wiąże się poziom i jakość świadczonych usług. Jakość świadczonych usług determinuje bowiem w znacznej części poziom kosztów i jednocześnie jest czynnikiem kreującym popyt i aktywnie oddziałującym na efektywność ekonomiczną. Co prawda w przemyśle zjawisko kategorii nie ma takiego znaczenia, jednakże występuje problem jakości produkcji. Każda zmiana jakości poziomu świadczonych usług czy jakości produkowanych wyrobów może różnie wpływać na koszty, zależnie od kierunku i źródła tej zmiany. Często poprawa jakości wyrobów wiąże się ze wzrostem kosztów produkcji: z zastosowaniem lepszych materiałów, z większym ich zużyciem, ze zwiększeniem pracochłonności produkcji, z wykorzystaniem robotników wyżej kwalifikowanych i lepiej płatnych, ze wzrostem kosztu technicznego

przygotowania produkcji itp. W przypadku przedsiębiorstw przemysłowych właśnie chęć obniżenia kosztów i poprawy zyskowości produkcji leży nieraz u podstaw spotykanego pogarszania jakości wyrobów. Działanie takie ze strony producenta jest oczywiście krótkowzroczne i zupełnie niemożliwe w przypadku zakładów hotelarskich, albowiem pogarszanie jakości usług powodowałoby automatycznie obniżenie kategorii, utratę klientów i przynosiłoby tym samym straty. Dlatego też przedsiębiorstwa powinny dążyć do poprawy jakości wyrobów, jak i poziomu świadczonych usług, gdyż wiąże się to w przypadku pierwszym z kwalifikowaniem ich do wyższych klas jakościowych, w drugim zaś z zaliczeniem do wyższej kategorii, co pozwala na stosowanie m.in. wyższych cen sprzedaży. Taka poprawa jakości, poza wpływem na koszty, bezpośrednio powiększa zysk przedsiębiorstwa.

Nie można również kwestionować wielkości przedsiębiorstwa, jako czynnika wpływającego na koszty, chociaż jego oddziaływanie jest złożone. Złożoność tego czynnika polega m.in. na tym, że przy wzroście przedsiębiorstwa jedno elementy kosztów mogą maleć, a inne równocześnie wzrastać. Powoduje to trudności w znalezieniu optymalnej wielkości przedsiębiorstwa: wielkości te muszą być różne w zależności od gałęzi i branży przemysłu. Grupą kosztów, na który ma wpływ wielkość przedsiębiorstwa są koszty zarządzania /administracji/. Poglądy w tym względzie są dość rozbieżne. Przeważa jednak zdanie, że "przedsiębiorstwa większe, a więc o większej skali produkcji, mają w danej gałęzi produkcji z reguły niższy udział kosztów zarządzania, co oznacza, że wzrost rozmiarów produkcji poza granicę danego przedziału wielkości produkcji pociąga za sobą absolutny wzrost poziomu kosztów zarządzania, jednakże w stopo-

niu mniejszym od stopnia zmian w wielkości produkcji³. W dalszej części pracy postaramy się określić najbardziej opłacalną pod względem wielkości grupę zakładów hotelarskich z punktu widzenia jej wpływu na koszty.

Zależność z kolei kosztów od organizacji przedsiębiorstwa jest oczywista, choć często trudno wymierna. Dobra organizacja produkcji zabezpiecza jej rytmiczny, nieprzerwany bieg oraz wysokie wykorzystanie zdolności produkcyjnej czy eksploatacyjnej przedsiębiorstwa. Przejawem złej organizacji szczególnie w przypadku przedsiębiorstw przemysłowych jest nierównomierność przebiegu produkcji, niskie wykorzystanie zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa, przestoje w pracy robotników, niska wydajność pracy, marnotrawstwo materiałów. Zjawiska te powodują wysokie koszty jednostki wyrobu. W zakładach hotelarskich nie mamy całkiem prawda do czynienia z wytwarzaniem wyrobów, ale również organizacja zakładu może mieć wpływ na kształtowanie się kosztów chociażby poprzez wskaźnik wykorzystania potencjału usługowego czy jakość świadczonych usług.

Część kosztów przedsiębiorstwa jest funkcją procesów zarządzania. Określa się je jako koszty zarządzania lub koszty administracji. Wysokość ich zarówno w przypadku przedsiębiorstw przemysłowych jak i zakładów hotelarskich zależy od organizacji zarządzania. Najważniejsze czynniki mające wpływ na te koszty to omawiana już wielkość przedsiębiorstwa, jedno- lub wielozakładowość przedsiębiorstwa i liczba zakładów, stopień rozbudowy aparatu zarządzania /im bardziej jest ten aparat rozbudowany, tym wyższe są koszty zarządzania/, a także orga-

³ A. Jarugowa: Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem, PWE, Warszawa 1986 r., s. 45.

nizacja i technika prac administracyjnych.

Techniczne uzbrojenie pracy, wyrażające stosunek wartości posiadanych środków trwałych do liczby zatrudnionych robotników jest następnym istotnym elementem oddziałującym na poziom kosztów. Przez wzrost wyposażenia przedsiębiorstwa w środki trwałe, co jest na ogół wyrazem dokonującego się postępu technicznego, dąży się do zmniejszania nakładów pracy żywej /substytucja pracy żywej przez uprzedmiotowioną/ i tym samym do zmniejszenia kosztów łącznych. Nie bez wpływu na koszty pozostaje również struktura środków trwałych posiadanych przez przedsiębiorstwa. Chodzi przede wszystkim o stosunek wartości maszyn i urządzeń do wartości budynków. Najczęściej duży udział w środkach trwałych budynków jest niekorzystny dla kształtowania się kosztów. Najwyższe jest techniczne uzbrojenie pracy w przemyśle przy kompleksowej mechanizacji i automatyzacji procesu produkcyjnego, co zazwyczaj wpływa na koszty wytwarzania, prowadząc w efekcie do ich obniżenia. Tendencja obniżania się kosztów utrzymuje się przy przechodzeniu do coraz wyższych stopni automatyzacji procesu produkcyjnego. Podkreśla to również istotę różnicy zakładów hotelarskich w porównaniu z przedsiębiorstwami przemysłowymi w strukturze kosztów, bowiem pierwszoplanowe znaczenie w hotelach ma praca ludzka, stąd znacząca pozycja w kosztach stanowią wspomniane już koszty osobowe. Z tego względu możliwość wprowadzenia postępu technicznego w zakładach hotelarskich jest z reguły niższa niż w przedsiębiorstwie produkcyjnym, co powoduje relatywnie wyższe utrzymanie się kosztów w hotelach na tle kosztów przedsiębiorstw produkcyjnych, gdzie możliwość wprowadzenia mechanizacji czy automatyzacji są znacznie szersze. Ponadto w przed-

siębiorstwach przemysłowych istotny wpływ na strukturę, a przede wszystkim na wysokość kosztów ma typ produkcji. Generalnie można stwierdzić, że koszty wytwarzania jednostki wyrobu są najwyższe przy produkcji niepowtarzalnej, a najniższe - przy produkcji masowej. W miarę przechodzenia od niższych do wyższych typów produkcji tj. od jednostkowej do masowej, koszty jednostki produktu obniżają się. Nieco inaczej sytuacja kształtuje się w zakładach hotelarskich. Fakt, że zdolność eksploatacyjna hotelu jest jego produkcją usług, która może być wykorzystana tylko na bieżąco, stanowiąc zarazem zbył, powoduje, że nie wykorzystane usługi nie mogą być magazynowane i realizowane w terminach późniejszych, stosownie do przyszłego popytu /co jest możliwe w przypadku zakładów ściśle produkcyjnych/. Hotel jest zakładem wielousługowym. Wielostronna działalność, mnogość i różnorodność usług, mająca wspólny cel - obsługę klienta, stwarza znaczne trudności organizacyjne i ekonomiczne /np. część tych usług spełnia tylko rolę pomocniczą dla usługi podstawowej/. Zakres więc usług podstawowych i towarzyszących wywiera wpływ na wzrost zainteresowania usługami podstawowymi /usługi towarzyszące spełniają niejako rolę kreującą dla tych usług/, przy czym decyzje programowe z góry określają zakres usług prowadzonych w ramach własnej działalności.

Kolejnym, istotnym czynnikiem kształtującym poziom rentowności, a więc tym samym mającym wpływ na koszty jest w przypadku zakładów hotelarskich pojemność bazy noclegowej i wielkość bazy gastronomicznej. Liczba miejsc konsumpcyjnych przesądza w głównej mierze o rozmiarach podaży usług hotelowo-gastronomicznych, bowiem im bardziej jest dostosowana do wielkości i struktury popytu, tym jej wykorzystanie jest pełniejsze, a efektywność wyższa.

Analizując wpływ czynników na poziom i strukturę kosztów nie należy zapomnieć o wartości początkowej obiektów i ich wyposażeniu /wpływających bezpośrednio na wysokość kosztów amortyzacji i zużycia materiałów nietrwałych/, jak i stopnia ich zużycia, będącego czynnikiem wiążącym kształtowanie się kosztów z tytułu wymiany sprzętu i prowadzenia remontów, jak i z zabezpieczeniem jakości usług czy jakości produkowanych wyrobów. Również nie bez znaczenia na kształtowanie się kosztów pozostaje liczba zatrudnionych pracowników, liczba obsłużonych klientów, jak i występująca w turystyce sezonowość obrotów^x. Sezonowe zmiany mają bowiem istotny wpływ na kształt i wielkość kosztów przedsiębiorstwa, a zatem na wynik jego działalności i jego efektywność. Wpływ ten odzwierciedla się w takich czynnikach jak wydajność pracy, liczba zatrudnionych pracowników, fundusz płac i przeciętne płace oraz realizacja przysługujących przedsiębiorstwu marż.

Nieodzownym elementem realizacji dążenia do wysokiej efektywności ekonomicznej - co powinno leżeć u podstaw działania każdego przedsiębiorstwa - jest minimalizacja kosztów. Jak już wyżej zaznaczono, wysokość kosztów zależy od bardzo wielu czynników i dlatego chcąc minimalizować koszty trzeba mieć orientację w tych czynnikach. Trzeba wiedzieć, w jaki sposób można obniżać koszty, jakie należy podejmować w tym celu działania, poprzez które czynniki można uzyskać obniżenie kosztów w krótkim czasie, a które przyczyniają się do obniżania kosztów po

^x Dwa ostatnie czynniki, tj. liczba obsłużonych klientów i sezonowość obrotów nie występują w przypadku przedsiębiorstw przemysłowych, ze względu na odmienną prowadzoną przez nich działalność.

upływie dłuższego czasu. Zanim jednak przejdziemy do określania współzależności pomiędzy czynnikami kosztotwórczymi a kosztami niezbędnymi do rozwiązania postawionego celu pracy wydaje się konieczne przedstawienie w pierwszej kolejności dynamiki zmian wybranych czynników /tj. wielkości przedsiębiorstwa, wahań sezonowych, zatrudnienia, wielkości obrotów uzyskiwanych ze sprzedaży, liczby obsłużonych klientów i wielkości majątku trwałego przedsiębiorstwa/^x.

Należy jednak nadmienić, iż w celu wychwycenia różnic zarówno w poziomie kształtowania się kosztów, jak i czynników nań wpływających w pierwszej kolejności dokonano podziału zakładów hotelarskich na grupy będące podstawą dalszych badań wewnętrzgrupowych.

Przy podziale brano pod uwagę przede wszystkim wielkość przedsiębiorstwa. Za miarę wielkości przyjęto ilość miejsc noclegowych i miesięczną zdolność eksploatacyjną zakładu hotelarskiego, którą uzyskano w wyniku przemnożenia liczby miejsc noclegowych przez liczbę dni w miesiącu. Uznano, że zakładem dużym jest taki, w którym miesięczna zdolność eksploatacyjna kształtuje się powyżej 13.000 miejsc. Zakład, w którym zdolność ta była mniejsza od podanej liczby o około 25%, a więc o około 3.000 miejsc, uznano za mały. Wyniki przedstawiamy w poniższej tabeli.

^x Ze względu na ramy niniejszej pracy przedstawiamy wpływ najbardziej istotnych czynników na wielkość i strukturę kosztów w zakładach hotelarskich.

Tab. 1 Zakłady hotelarskie według wyodrębnionych grup

Rodzaj zakładu	Nazwa zakładu hotelarskiego	Ilość miejsc noclegowych	Miesięczna zdolność eksploatacyjna
I grupa - zakłady duże	"Forum" - Warszawa	1.385	42.935
	"Wrocław" - Wrocław	594	18.414
	"Kasprowy" - Zakopane	552	17.112
	"Merkury" - Poznań	447	13.857
	"Mrongowia" - Mrągowo	430	13.330
	"Cracovia" - Kraków	427	13.237
	"Marina" - Gdańsk	419	13.014
II grupa - zakłady małe	"Grand" - Łódź	313	9.703
	"Vera" - Warszawa	300	9.300
	"Solny" - Kołobrzeg	300	9.300
	"Skalny" - Karpacz	298	9.238
	"Panorama" - Wrocław	191	5.921
	"Beskid" - Nowy Sącz	189	5.859
	"Grand" - Sopot	188	5.828
	"Proszna" - Kalisz	185	5.735

Źródło: Na podstawie informacji uzyskanych z przeprowadzonych badań.

Rzeczą charakterystyczną dla wymienionych zakładów jest fakt nie zmieniającej się ilości miejsc noclegowych w ciągu całego okresu badawczego, za który przyjęto lata 1983-1987 /jeżeli nawet nastąpiły zmiany, to wahały się one jedynie w granicach 1-2% np. Hotel "Orbis-Wrocław" i Hotel "Orbis-Grand" w Łodzi/.

Wiedząc z kolei, że wyniki ekonomiczne przedsiębiorstw obsługi ruchu turystycznego zależą w głównej mierze od występujących wahań sezonowych^x - charakterystycznych dla tych

^x Oprócz występujących wahań sezonowych wyniki ekonomiczne przedsiębiorstw turystycznych zależą również od wielkości i struktury świadczonych usług, od jakości usług, wskaźników wykorzystania posiadanej bazy i wydajności pracy.

przedsiębiorstw - zbadano sezonowość ruchu turystycznego, aby na koniec tej części pracy móc ocenić jej wpływ przede wszystkim na kształtowanie się kosztów własnych. Określono więc siłę i kierunek wahań sezonowych, co umożliwiło odpowiedź na pytanie: o ile przeciętnie spada lub wzrasta w danym okresie /sezonie/ badane zjawisko w porównaniu z przeciętnym kształtowaniem się tego zjawiska? Przy ocenie sezonowości ruchu turystycznego wykorzystano metodę szacowania rozkładu liczby uczestników według miesięcy, natomiast w celu obliczenia rozkładu ruchu turystycznego posłużono się metodą mechaniczną wyodrębnienia tendencji rozwojowej, niezbędnej do obliczenia skorygowanych wskaźników sezonowości^X.

Wyodrębnienie wahań sezonowych pozwoliło nam również na dokonanie bardziej szczegółowego podziału zakładów hotelarskich na grupy. I tak w ramach przedstawionych dwóch grup hoteli wyszczególniono w każdej z nich dwie podgrupy, w wyniku czego uzyskano wyraźnie wyodrębniające się cztery grupy zakładów, a mianowicie: duże z dużą sezonowością obrotów, duże z małą sezonowością obrotów, małe z dużą sezonowością obrotów i małe z małą sezonowością obrotów. Przy klasyfikacji zakładu hotelarskiego do danej grupy brano pod uwagę różnicę pomiędzy miesiącem o najwyższym stopniu natężenia ruchu turystycznego, a miesiącem o najniższym stopniu tego natężenia. Jeżeli różnica ta przekraczała 50% uznano, że zakład ten charakteryzuje duża sezonowość, jeżeli z kolei wynosiła poniżej 50% przyjęto, że sezonowość jest mała. Podział zakładów podajemy w tabeli.

^X Procedurę obliczania wskaźników sezonowości i wyniki przedstawiamy w aneksie.

Tab. 2 Podział zakładów hotelarskich uzupełniony o kryterium sezonowości

Rodzaj zakładu	Nazwa zakładu	Najwyższe natężenie ruchu tur.	Najniższe natężenie ruchu tur.	3 - 4
1	2	3	4	
I Grupa - zakłady duże z dużą sezo- nowością	"Kasprowy"	125,9	50,5	75,4
	"Mrongovia"	196,9	42,1	154,8
	"Marina"	136,2	69,9	66,3
	"Cracovia"	122,0	55,8	66,2
II Grupa - zakłady duże z małą sezo- nowością	"Forum"	113,1	83,1	30,0
	"Merkury"	121,4	80,8	40,6
	"Wrocław"	124,0	75,5	48,5
III Grupa - zakłady małe z dużą sezo- nowością	"Solny"	158,2	45,2	113,0
	"Grand"-Sopot	143,8	73,5	70,3
	"Skałny"	126,8	76,6	50,2
IV Grupa - zakłady małe z małą sezo- nowością	"Panorama"	117,1	72,2	44,9
	"Beskid"	120,0	77,7	42,9
	"Grand"-Łódź	122,0	80,8	41,2
	"Proszna"	114,4	81,8	33,3
	"Vera"	113,6	84,2	29,4

Źródło: Obliczenia własne na podstawie zebranych materiałów.

Z przeprowadzonych badań wynika również, iż występujące wahania sezonowe w poszczególnych latach utrzymują się na tym samym, bądź bardzo zbliżonym poziomie. Przykładowo w hotelu "Marina" - Gdańsk w latach 1983-87 największe nasilenie ruchu turystycznego przypada na miesiąc lipiec, najmniejsze zaś na miesiąc grudzień, a hotelu "Forum" odpowiednio na miesiąc sierpień bądź październik i grudzień, styczeń czy w hotelu "Grand" w Sopocie na miesiąc lipiec i listopad, grudzień. Wynika z tego, że przedsiębiorstwa nie podejmują działań w celu łagodze-

nia napięć sezonowych, pomimo iż powszechnie wiadomo, że wahania sezonowe ruchu turystycznego prowokują wiele konsekwencji natury ekonomicznej i organizacyjnej. Zjawisko sezonowości w gospodarce turystycznej nadal więc jest zjawiskiem trwałym i dlatego też ciągle istnieje konieczność przeprowadzenia działań, które mogłyby zmienić obecną sytuację i wpłynąć na jej poprawę.

Z sezonowym nasileniem ruchu turystycznego wiąże się występowanie sezonowości sprzedaży usług turystycznych, która polega na rytmicznie powtarzającym się wzroście i spadku usług w pewnym okresie czasu. W zależności więc od tego, na jakie miesiące przypada największe nasilenie ruchu turystycznego, na te same miesiące przypadają największe obroty uzyskane ze sprzedaży. Wielkość uzyskiwanych obrotów jest jednym z ważnych czynników wpływających na koszty, dlatego też poniżej przedstawiamy wskaźniki dynamiki obrotów w celu scharakteryzowania badanego zjawiska w czasie, przyjmując I kwartał roku 1983 = 100./Tab. 3/.

Tab. 3 Wskaźniki dynamiki obrotów w zakładach hotelarskich należących do PP "Orbis" według poszczególnych grup

Rodzaj zakładu	Nazwa zakładu	1983				1984				1985				1986				1987			
		I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV
DD	"Cracovia"	100,0	139,7	159,6	123,4	131,0	187,6	236,4	161,0	167,5	267,0	295,9	198,7	187,3	330,8	382,5	297,8	231,4	527,7	582,2	367,3
	"Marina"	b.d.				100,0	122,9	145,2	138,9	141,7	169,0	158,7	152,3	115,9	144,9	137,6	140,2	182,9	203,7	194,9	189,2
	"Mrongovia"	100,0	116,0	107,9	107,8	121,7	134,9	142,7	140,2	b.d.											
	"Kasprowy"	100,0	101,7	103,6	101,8	114,7	125,5	117,8	191,7	b.d.											
DM	"Forum"	100,0	105,6	132,8	133,4	125,6	146,2	170,2	152,2	134,7	183,4	191,9	181,3	158,0	179,7	213,4	234,6	222,9	304,6	358,2	348,0
	"Merkury"	100,0	106,5	109,4	111,9	117,3	152,7	125,0	128,1	118,5	164,8	154,3	292,3	141,0	218,8	172,2	191,4	201,2	278,5	257,7	248,5
	"Wrocław"	100,0	112,8	135,8	119,5	109,6	140,7	139,0	94,6	122,6	143,1	160,5	131,7	123,4	138,9	161,0	139,7	b.d.			
MD	"Solny"	100,0	155,6	283,2	110,3	115,6	177,8	349,0	104,0	103,7	235,3	405,9	191,7	162,2	303,7	482,5	206,2	185,8	410,2	655,9	311,3
	"Grand" - Sopot	100,0	106,5	72,2	78,7	106,9	112,7	101,1	98,3	136,9	133,5	139,9	144,2	138,3	141,1	144,0	147,3	145,6	151,3	151,8	136,4
	"Skalny"	100,0	78,1	101,9	71,5	136,9	103,3	112,8	127,5	139,9	126,4	147,0	134,4	172,7	137,3	178,1	146,6	222,7	215,0	269,2	215,6
MM	"Panorama"	100,0	141,8	150,4	147,5	135,0	176,5	163,0	153,7	145,5	210,1	213,2	205,5	158,4	170,4	188,5	185,4	b.d.			
	"Beskid"	100,0	121,6	132,6	132,2	151,0	134,4	121,3	131,0	b.d.											
	"Grand" - Łódź	100,0	114,6	117,8	119,4	130,4	143,2	126,9	154,4	144,7	167,6	172,1	185,9	277,1	230,9	219,3	265,2	211,1	242,7	227,2	292,1
	"Proszna"	100,0	104,1	120,2	156,4	146,5	163,0	168,6	175,7	141,0	141,0	141,0	141,0	155,1	163,9	174,2	152,1	181,7	192,5	229,8	245,7
	"Vera"	100,0	121,4	115,7	134,3	125,4	140,9	154,4	155,8	85,2	108,5	114,9	111,6	96,6	116,9	128,1	127,5	122,9	170,0	187,2	174,3

Źródło: Przeliczenia własne na podstawie materiałów zebranych w zakładach hotelarskich.

Jak wynika z powyższych danych, obserwujemy wyraźny przyrost obrotów w stosunku do okresu porównawczego /wynosi on średniorocznie dla zakładów hotelarskich dużych z dużą sezonowością ok. 86,2%, dużych z małą sezonowością 68,6%, małych z dużą sezonowością 77,9% i małych z małą sezonowością 61,9%/. Różnica pomiędzy zakładami charakteryzującymi się dużą sezonowością a zakładami o małej sezonowości wynosi odpowiednio 17,6% i 16,0%. Są to jednakże wartości uśrednione. Pełniej dostrzegamy tę różnicę porównując przyrost wielkości obrotów pomiędzy kwartałem, na który przypadają największe uzyskane obroty, a kwartałem o najmniejszych obrotach. W każdej więc grupie zakładów hotelarskich obliczone tę różnicę dla konkretnych hoteli. Podajemy przykładowe wyniki w tabeli:

Tab. 4 Przyrosty obrotów w ZH

Rodzaj i nazwa zakładu	Najwyższy przyrost obrotów %	Najniższy przyrost obrotów %	Różnica %
1. DD "Cracovia"	231,3	79,3	152,0
2. DM "Forum"	113,3	60,3	53,0
3. MD "Solny"	329,3	41,8	287,5
4. MM "Prosna"	74,1	52,9	21,2

Źródło: Przeliczenia własne na podstawie zebranych materiałów.

Dane te potwierdzają jeszcze raz sezonowość gospodarki turystycznej. Dla nas jednak największe znaczenie będzie miała odpowiedź na pytanie: czy wskaźniki dynamiki obrotów są skorelowane ze wskaźnikami dynamiki kosztów /na to pytanie postaramy się odpowiedzieć nieco później, aby w rezultacie móc określić najbardziej opłacalną grupę hoteli/.

Kolejnym czynnikiem mającym niewątpliwie duży wpływ na koszty jest wielkość i struktura zatrudnienia. W przypadku przedsiębiorstw turystycznych /w tym również zakładów hotelarskich/, charakteryzujących się sezonowością obrotów /co już udowodnione/ wydawałoby się słusznym prowadzenie w znacznie większym - niż do tej pory - stopniu sezonowego zatrudnienia. Z przeprowadzonych jednak badań wynika, iż przedsiębiorstwa z tej formy zatrudnienia korzystają w minimalnym stopniu. Mamy więc do czynienia przede wszystkim ze stałym zatrudnieniem, co obrazują dane zawarte w poniższej tabeli.

Tab. 5 Wielkość zatrudnienia w zakładach hotelarskich należących do PP "Orbis" w latach 1983-1987^x

Nazwa zakładu	1983	1984	1985	1986	1987
"Cracevia"	464	473	475	487	475
"Marina"		223	296	325	285
"Mrongovia"	289	302			
"Kasprowy"	546	562			
"Forum"	855	888	887	890	892
"Merkury"	402	444	389	386	378
"Wrocław"	334	336	337	341	
"Solny"	135	150	156	160	158
"Grand" - Sopot	245	243	251	233	203
"Skalny"	158	163	193	187	186
"Panorama"	149	154	158	159	
"Beskid"	223	228			
"Grand" - Łódź	323	328	300	290	275
"Proсна"	178	156	178	177	175
"Vera"	170	177	166	157	160

Źródło: Na podstawie zebranych materiałów.

^x W tabeli podajemy średnią wielkość zatrudnienia w danym roku.

W celu dokładniejszego zobrazowania zmian w wielkości zatrudnienia obliczono jego przyrosty przyjmując rok poprzedzający równy 100. Uzyskano następujące wyniki:

Tab. 6 Przyrosty zatrudnienia /rok poprzedni = 100/ /%/

Nazwa zakładu	1984	1985	1986	1987
"Gracovia"	101,9	100,4	102,5	97,5
"Marina"	-	130,7	109,7	87,6
"Mrongovia"	104,4			
"Kasprowy"	102,9			
"Forum"	103,8	99,8	100,3	100,2
"Mercury"	110,4	87,6	99,2	97,9
"Wrocław"	100,5	100,2	101,1	-
"Sólny"	111,1	100,4	100,2	98,7
"Grand" - Sopot	99,1	103,2	90,8	87,1
"Skalny"	115,8	103,4	95,4	99,4
"Panorama"	103,3	102,5	100,6	-
"Beskid"	102,2	-	-	-
"Grand" - Łódź	101,5	91,4	96,6	94,8
"Prosa"	87,6	114,1	99,4	98,8
"Vera"	104,1	93,7	94,5	101,9

Źródło: Przeliczenia własne na podstawie zebranych materiałów.

Rozpatrując więc poszczególne grupy zakładów hotelarskich możemy powiedzieć, że przyrost wielkości zatrudnienia z roku na rok waha się średnio w granicach od -0,8% do 4,4%. I tak w przypadku: zakładów dużych z dużą sezonowością zatrudnienie wzrosło o ok. 4,4%, dużych z małą sezonowością o 0,09%, małych z dużą sezonowością o 0,7% i w przypadku małych z małą sezonowością spadło o 0,8%. Podtrzymujemy więc tezę o względnie stałym zatrudnieniu w zakładach hotelarskich, bowiem znikomy % wzrostu czy jego spadek nie może świadczyć o prowadzeniu polityki sezonowego zatrudnienia^x.

^x W aneksie załączamy tabelę informującą o wielkości zatrudnienia w latach 1983-87 w rozbiórce kwartalnej. (Tab. I)

Koniecznym więc wydawałoby się wprowadzenie takich instrumentów ekonomicznych, które skłaniałyby przedsiębiorstwa do zmian polityki zatrudnienia. Mówiąc bowiem o konieczności sezonowego zatrudnienia widzimy w nim znaczne możliwości uzyskania oszczędności funduszu płac, a tym samym kosztów ogółem przedsiębiorstwa.

Ciekawe spostrzeżenia nasuwają się również przy okazji analizy struktury procentowej udziału poszczególnych grup pracowników w zatrudnieniu ogółem. We wszystkich bowiem grupach zakładów struktura ta jest bardzo zbliżona^x. Najwyższy udział procentowy, wahający się w granicach od 63 do 78% mają pracownicy działalności podstawowej. Z kolei udział pracowników administracyjno-biurowych oraz technicznych i pozostałych wynosi od 9 do 25%. Tak więc 2/3 wszystkich zatrudnionych pracowników stanowią pracownicy działalności podstawowej i 1/3 dwie pozostałe grupy pracowników. Umożliwi to sprowadzenie wyników do porównywalności.

Tab. 7 Udział procentowy poszczególnych grup pracowników w zatrudnieniu ogółem.

I Grupa zakładów - DD	"Cracovia"	"Marina"	"Kasprowy"
Pracownicy			
a/działalności podstawowej		77,0	62,0
b/administracyjno-biurowi	78,0	9,0	14,0
c/techniczni i pozostali	22,0	14,0	24,0
II Grupa zakładów - DM	"Forum"	"Merkury"	"Wrocław"
Pracownicy			
a/działalności podstawowej	66,0	70,0	74,0
b/administracyjno-biurowi	19,0	21,0	17,0
c/techniczni i pozostali	15,0	9,0	9,0

^x Jedyne dysproporcje stanowi hotel "Beskid" Nowy Sącz, w którym udział pracowników działalności podstawowej i pracowników technicznych wynosi odpowiednio 43 i 41%.

III Grupa zakładów - MD "Solny" "Grand"-Sopot "Skalny"					
Pracownicy					
a/działalności podstawowej	75,0	66,0	65,0		
b/administracyjno-biurowi	15,0	10,0	23,0		
c/techniczni i inni	10,0	24,0	12,0		
IV Grupa zakładów - MM "Pano-rama" "Beskid" "Grand" "Prosna" "Vera" Łódź					
Pracownicy					
a/działalności podstawowej	73,0	43,0	78,0	71,0	63,0
b/administracyjno-biurowi	16,0	16,0	15,0	15,0	25,0
c/techniczni i pozostali	11,0	41,0	7,0	14,0	12,0

Źródło: Przeliczenia własne na podstawie zebranych materiałów.

Przeprowadzając analizę zmian czynników mających wpływ na wielkość i strukturę kosztów, nie można pominąć liczby obsługiwanych klientów. W zależności bowiem od jej wysokości kształtuje się koszt jednostkowy przypadający na jednego obsługiwanego klienta. Jeżeli liczba ta wzrasta wolniej od wzrostu kosztów usług noclegowych mierzonych wartościowo, wówczas na każdego obsługiwanego przypada z roku na rok większy koszt złotówkowy i odwrotnie. Aby jednak udowodnić tę tezę należy zapoznać się zarówno z tempem zmian /wzrostem bądź spadkiem/ ilości obsługiwanych klientów, jak i kosztów usług noclegowych^x.

W tabeli przedstawiamy wskaźniki dynamiki zmian liczby obsługiwanych klientów przyjmując rok 1983 = 100.

^x Wskaźniki dynamiki zmian kosztów usług noclegowych zostaną przedstawione w kolejnym podrozdziale pracy pt. "Kształtowanie się kosztów własnych na tle trendów zmian".

Tab. 8 Wskaźniki dynamiki zmian liczby obsłużonych klientów
rok 1983 = 100

Nazwa zakładu	1983	1984	1985	1986	1987
"Cracovia"	100,0	113,2	119,0	118,5	117,3
"Marina"	100,0	103,3	77,0	101,6	119,9
"Mrongovia"	100,0	104,2	-	-	-
"Kasprowy"	100,0	100,4	-	-	-
"Forum"	100,0	104,4	108,7	104,6	113,7
"Mercury"	100,0	103,0	108,1	116,0	121,2
"Wrocław"	100,0	107,0	109,8	117,7	b.d.
"Solny"	100,0	100,8	97,6	103,3	102,2
"Grand" - Sopot	100,0	95,0	93,9	112,7	93,6
"Skalny"	100,0	107,8	131,9	134,7	122,2
"Panorama"	100,0	104,5	83,4	99,2	b.d.
"Beskid"	100,0	102,9	-	-	-
"Grand" - Łódź	100,0	99,4	111,2	106,3	120,0
"Proszna"	100,0	105,4	104,9	91,4	99,1
"Vera"	100,0	118,0	98,6	91,4	99,3

Źródło: Obliczenia własne na podstawie zebranych materiałów

Z przedstawionych danych wynika, iż wzrost liczby obsłużonych klientów w stosunku do okresu porównawczego waha się średniorocznie w granicach około 2 do 10%. W przypadku zakładów dużych z dużą sezonowością i małych z dużą sezonowością wynosi on odpowiednio 7,44% i 7,89%, natomiast w zakładach dużych z małą sezonowością jest większy, bowiem sięga 10,3% i najmniejszy w przypadku zakładów małych z małą sezonowością, gdyż wynosi jedynie 2,18%. Generalnie więc możemy stwierdzić, iż badane wielkości w latach 83-87 nie uległy zasadniczym zmianom. Z kolei już w tej chwili możemy przypuszczać, że odmiennie będzie się kształtowała sytuacja w przypadku tempa zmian kosztów, biorąc chociażby pod uwagę stale pogłębiającą się inflację.

Na zakończenie tych rozważań chcielibyśmy jeszcze zwrócić uwagę na wielkość majątku trwałego, będącego w posiadaniu analizowanych zakładów hotelarskich. Z przeprowadzonych badań wynika, iż wartość tego majątku podawana jest bez uwzględnienia jakiegokolwiek zmian /z wyjątkiem przeszacowania środków trwałych w 1983 r./. Na tej podstawie można by wysunąć całkowicie mylne wnioski, które skłaniałyby do stwierdzenia, iż przedsiębiorstwa w ogóle nie uwzględniają zużycia środków trwałych, ani nie wprowadzają postępu technicznego. Wiadomo jednak, że środki trwałe temu zużyciu ulegają i w związku ze stopniowym zużywaniem się środków trwałych istnieje konieczność uwzględnienia zużycia w ewidencji środków trwałych jako korekty wartości początkowej. Odpisy umorzeniowe korygują wartość nabywania środków trwałych i dzięki temu możliwe jest wykazanie aktualnej wartości środków trwałych. Z kolei rezultatem wprowadzenia postępu technicznego jest fakt zamiany środków trwałych jeszcze fizycznie nie zużytych na obiekty czy urządzenia bardziej nowoczesne, a więc i tańsze w eksploatacji. Wpływa to na zwiększenie wartości środków trwałych, jak i zwiększenie amortyzacji, gdyż skrócenie okresu użytkowania środków trwałych wiąże się z koniecznością rozłożenia ich wartości na mniejszą liczbę lat. Przedsiębiorstwa nie wykazując więc wartości przyrostu środków trwałych powodują, iż wartość tę możemy traktować jedynie jako wielkość szacunkową, nie odzwierciedlającą faktycznego stanu tych środków.

Przedstawiona w tym punkcie pracy charakterystyka czynników wpływających na wielkość i strukturę kosztów oraz dynamika ich zmian stanowi pierwszy etap prac zmierzający do określenia zachodzących między nimi współzależności w końcowym re-

zultacie tej części opracowania. Aby jednak móc zbadać siłę i kierunek tych współzależności niezbędne wydaje się również przedstawienie kształtowania się kosztów własnych na tle trendów zmian, jak również struktury procentowej udziału poszczególnych kosztów w kosztach ogółem. W tym celu przedmiotem kolejnych rozważań będzie analiza kosztów w ujęciu dynamicznym.

2.2. Kształtowanie się kosztów własnych na tle trendów zmian.

W celu przeprowadzenia analizy ekonomicznej kosztów należy wziąć pod uwagę koszty całkowite i poszczególne ich pozycje według struktury rodzajowej. Wiadomo bowiem, że układ kosztów według rodzaju pozwala na ocenę ich struktury a w konsekwencji znaczenia poszczególnych elementów kosztów dla gospodarki finansowej przedsiębiorstwa. Co prawda na podstawie układu rodzajowego kosztów nie można ustalić przyczyn przekroczenia kosztów w stosunku do kosztów planowanych oraz miejsca, w którym to przekroczenie nastąpiło. Koszty rzeczywiste w układzie rodzajowym nie są porównywalne z kosztami planowanymi, gdyż w planie kosztów według rodzaju ustala się planowane kwoty tych kosztów dla planowanych rozmiarów działalności, natomiast w wykonaniu ujmuje się koszty rzeczywiste związane z faktycznymi rozmiarami działalności. Dlatego też analiza kosztów w układzie rodzajowym powinna być wykorzystywana dla wytyczenia kierunków badań szczegółowych, które powinny się koncentrować przede wszystkim na tych rodzajach, których wielkość udziału decyduje o wysokości ogólnej sumy kosztów własnych. Wydawało się więc słuszne wydzielenie tych rodzajów kosztów, które w przypadku zakładów hotelarskich mają dominujące zna-

czenie i zależą w głównej mierze od przedsiębiorstwa. Są to koszty działalności eksploatacyjnej. W zakładach hotelarskich w układzie rodzajowym kosztów wyróżnia się koszty materialne i niematerialne. W kosztach materialnych należałoby przeanalizować takie rodzaje kosztów jak:

- amortyzacja, która wyraża ustaloną wartość zużycia danego składnika majątkowego w ciągu roku;
- zużycie materiałów i przedmiotów nietrwałych /pozycja ta dotyczy liczonej w cenach zakupu wartości zużycia surowców, opakowań, części zapasowych, maszyn i urządzeń oraz pozostałych materiałów pomocniczych;
- energia;
- usługi remontowe, w których wykazuje się koszt wykonanych przez inne jednostki gospodarcze remontów własnych i obcych środków trwałych użytkowanych w działalności eksploatacyjnej;
- inne usługi materialne: w skład tej pozycji wchodzi koszty konserwacji środków trwałych i napraw przedmiotów nietrwałych, koszty usług pocztowych, telekomunikacyjnych, pralniczych itp.

Z kolei zaś w przypadku kosztów niematerialnych przede wszystkim:

- koszty osobowe tj. koszty wynagrodzeń + narzuty na płace /w pozycji tej ujmuje się obciążające koszty przedsiębiorstwa wydatki pieniężne, poniesione bezpośrednio na opłacenie pracy wykonanej przez osoby fizyczne oraz obciążającą przedsiębiorstwo należność na rzecz budżetu państwa w wysokości 20% sumy wydatków na wynagrodzenia zaliczanych w koszty;
- podatki od nieruchomości i gruntu;
- inne usługi niematerialne, do których zaliczamy czynsze za dzierżawę i najem budynków i lokali, opłaty administracyjne, koszty ekspertyz, składki na ubezpieczenia majątkowe itp.

Wszystkie wymienione rodzaje kosztów mają dominujący udział w kosztach ogółem i są najistotniejszymi pozycjami w tej grupie zakładów. Ich udział w kosztach ogółem przedsiębiorstwa będzie przedmiotem szczegółowej analizy w dalszej części opracowania. Pozycja, którą reprezentują w zakładach hotelarskich poszczególne koszty rodzajowe określa ich struktura procentowa. Dopiero więc analiza kosztów według układu rodzajowego umożliwia nam określenie tej struktury, zmian w tej strukturze zachodzących w pewnym okresie czasu, jak również możliwość analizy porównawczej struktury kosztów między przedsiębiorstwami w ramach danej branży. Zakłady hotelarskie różnią się zarówno wielkością i sezonowością obrotów, a tym samym wielkością i strukturą kosztów. Dlatego też przeprowadzony w poprzednim punkcie niniejszej pracy podział zakładów hotelarskich na cztery typowe dlań grupy jest bardzo istotny dla dalszego toku rozważań. Dopiero bowiem wydzielenie jednorodnych grup zakładów umożliwiło nam postawienie tezy, iż działają one w podobnych warunkach i dało podstawę sprowadzenia kosztów ponoszonych w tych zakładach do pewnej porównywalności.

W tej części pracy chcielibyśmy więc m.in. dokonać próby określenia tempa zmian w strukturze kosztów własnych w zakładach hotelarskich według poszczególnych grup, we wszystkich rodzajach prowadzonej działalności, gdyż koszty wytwarzania i świadczenia usług zarówno noclegowych, gastronomicznych, jak i dodatkowych różnią się między sobą, co wpływa z kolei na zróżnicowanie opłacalności ich świadczenia.

Rzeczą charakterystyczną dla wszystkich grup zakładów hotelarskich i każdego rodzaju prowadzonej przez nie działalności jest najwyższy udział procentowy w kosztach ogółem kosz-

tów niematerialnych. W poniższej tabeli podajemy średnią strukturę tego udziału w latach 1983-87.

Tab. 9 Struktura procentowa udziału kosztów niematerialnych w kosztach ogółem dla poszczególnych grup zakładów.

Rodzaj zakładu	Zakład hotelarski	Usługi noclegowe	Usługi gastronomiczne	Usługi dodatkowe
1/ Duże z dużą sezonowością	71,1	57,1	78,7	67,7
2/ Duże z małą sezonowością	60,9	54,6	62,9	58,6
3/ Małe z dużą sezonowością	79,7	74,7	87,2	b.d.
4/ Małe z małą sezonowością	72,1	63,3	79,8	71,9

Źródło: Przeliczenia własne na podstawie zebranych materiałów.

Z powyższych danych wynika, iż procent udziału kosztów niematerialnych we wszystkich trzech grupach zakładów kształtuje się na zbliżonym poziomie /wyjątek stanowią zakłady duże z małą sezonowością, w których procent ten jest niższy od pozostałych średnio o ok. 13%/. Najwyższy w przypadku usług gastronomicznych i niższy o około 13,7% w przypadku kosztów usług noclegowych dla wszystkich zakładów. Fakt ten możemy tłumaczyć występowaniem w zakładach hotelarskich przede wszystkim kosztów stałych, a kosztów zmiennych jedynie w gastronomii. Stąd też w działalności gastronomicznej procent ten jest wyższy. Należy również nadmienić, iż w przypadku zakładów charakteryzujących się dużą sezonowością obrotów różnica jest wyższa - wynosi bowiem 17%. Wynikać to może z występowania mniejszej sezonowości obrotów w gastronomii w porównaniu z częścią hotelową, ze względu na fakt korzystania z usług gastronomicznych zakładów ludności miejscowej.

W tabeli podano średni procent udziału kosztów niematerialnych w kosztach ogółem dla pięciu badanych lat. Analizując ^{udział} ten w kolejnych kwartałach poszczególnych lat możemy stwierdzić, iż we wszystkich grupach zakładów nastąpił spadek wynoszący około 2,2% /średnio z kwartału na kwartał/. Jednakże procent ten różnie kształtuje się w poszczególnych grupach hoteli. I tak w przypadku zakładów hotelarskich dużych z dużą sezonowością wynosi on średnio 0,4%, a zakładów hotelarskich dużych z małą sezonowością 0,8%, w zakładach małych z małą sezonowością 2,1% i małych z dużą sezonowością 5,4%.

Generalnie więc zauważamy malejący udział tej pozycji kosztów w kosztach ogółem. W porównaniu bowiem do roku wyjściowego obniżył się on średnio o około 5,1%. W tabeli podajemy zestawienie wyników.

Tab. 10 Procentowy spadek udziału kosztów niematerialnych w kosztach ogółem w stosunku do roku wyjściowego 1983

Rodzaj zakładu	ZH - ogółem	usługi noclegowe	usługi gastronomicz.	usługi dodatkowe
1. DD	10,0	19,7	5,0	+7,5
2. DM	6,5	12,9	2,8	3,4
3. MD	1,0	1,0	1,1	
4. MM	4,0	14,7	7,7	+6,0

Źródło: Obliczenia własne na podstawie zebranych materiałów.

Rozpatrując jednak wyniki zawarte w tabeli należy podkreślić, iż jedynie w przypadku zakładów małych z małą sezonowością procent spadku udziału kosztów niematerialnych w kosztach ogółem we wszystkich rodzajach działalności kształtuje się na takim samym poziomie, ale jest on najniższy, wynosi bowiem zaledwie 1%. W zakładach dużych z dużą sezonowością jest on

najwyższy, jednakże bardzo zróżnicowany w poszczególnych rodzajach działalności /od 20% spadku w przypadku kosztów usług noclegowych do 7,5% wzrostu kosztów usług dodatkowych. W pozostałych dwóch grupach zakładów tendencja ta utrzymuje się w przypadku kosztów niematerialnych usług noclegowych i wynosi dla zakładów dużych z małą sezonowością 12,9% i dla małych z małą sezonowością 14,7%, przy czym w tych ostatnich również występuje wzrost kosztów w usługach dodatkowych. Wszystko to wpływa na rozbieżność procentowego spadku kosztów niematerialnych całego zakładu hotelarskiego.

Pozostały procent udziału kosztów w kosztach ogółem przypada na grupę kosztów materialnych^X, co obrazuje poniższa tabela.

Tab. 11 Struktura procentowa udziału kosztów materialnych w kosztach ogółem

Rodzaj zakładu	ZH - ogółem	usługi noclegowe	usługi gastronom.	usługi dodatkowe
1. DD	28,9	42,9	21,3	32,3
2. DM	39,1	45,4	37,1	41,4
3. MD	20,3	23,3	12,8	-
4. MM	27,9	36,7	20,2	28,1

Źródło: Przeliczenia własne na podstawie zebranych materiałów.

Jak wynika z powyższych danych, udział procentowy kosztów materialnych w poszczególnych rodzajach działalności w kosztach ogółem stanowi odpowiednio: 40- 59- 30 i 51% udziału kosztów niematerialnych. Najwyższy jest on w przypadku usług noco-

^X Udział poszczególnych pozycji kosztów, wchodzących w skład grupy kosztów materialnych i niematerialnych omówimy w dalszym toku rozważań.

wych, bowiem średnio dla wszystkich zakładów hotelarskich wynosi 37% i najniższy w działalności gastronomicznej - 22,8%.

Analizując jednak każdą grupę hoteli osobno, stwierdzamy, iż najwyższy udział procentowy przypada zakładom hotelarskim dużym z małą sezonowością, zarówno w działalności gastronomicznej, noclegowej jak i dodatkowej i najniższy zakładom małym z dużą sezonowością obrotów.

Nieco inaczej przedstawia się sytuacja podczas badania tendencji zmian udziału kosztów materialnych w kosztach ogółem. Otóż odwrotnie niż w przypadku udziału kosztów niematerialnych zauważamy średni wzrost udziału tych kosztów w kosztach ogółem o około 8,6% z kwartału na kwartał w poszczególnych latach. Dominującą rolę odgrywają w tym przypadku zakłady duże z dużą sezonowością i małe z dużą sezonowością, bowiem wzrost udziału kosztów materialnych w tej grupie zakładów wynosi odpowiednio 14,7 i 12%, przy czym w dwóch pozostałych grupach jedynie 2,7% w przypadku zakładów dużych z małą sezonowością i 5,3% w małych z małą sezonowością.

Z kolei wzrost tego udziału w stosunku do najwcześniejszego badanego roku wynosi średnio 6%. Jednakże zupełnie inaczej przedstawia się w czterech grupach badanych hoteli.

Tab. 12 Procentowy wzrost udziału kosztów materialnych w kosztach ogółem w porównaniu z rokiem 1983

Rodzaj zakładu	ZH - ogółem	usługi noclegowe	usługi gastronomiczne	usługi dodatkowe
1. DD	10,5	19,8	5,0	
2. DM	6,5	9,6	2,2	9,6
3. MD	0,6	1,0	1,1	
4. MM	3,8	14,7	7,7	-6

Źródło: Obliczenia własne na podstawie zebranych materiałów.

Z przedstawionych obliczeń wynika, iż prawie w każdym przypadku we wszystkich rodzajach działalności procent wzrostu jest zróżnicowany. Jedynie w grupie hoteli małych z dużą sezonowością wynosi około 1% zarówno w działalności gastronomicznej, jak i hotelowej. Najmniej korzystnie wypada grupa hoteli dużych z dużą sezonowością, bowiem w działalności hotelowej wzrost ten sięga 20%. W tej grupie kosztów tylko w przypadku działalności dodatkowej zakładów małych z małą sezonowością nastąpił spadek udziału kosztów materialnych w kosztach ogółem o 6%.

Znając procentową strukturę udziału kosztów materialnych i niematerialnych w kosztach ogółem postaramy się z kolei odpowiedzieć na pytanie, które z kosztów wchodzących w skład jednej i drugiej grupy charakteryzują się najwyższym udziałem procentowym.

Z przeprowadzonych badań jednoznacznie wynika, iż najwyższy procent udziału w kosztach ogółem przypada na koszty osobowe /wynagrodzenia + narzuty/ z grupy kosztów niematerialnych i wynosi on średnio około 42%. W tabeli podajemy strukturę procentową udziału tych kosztów dla wszystkich rodzajów działalności w poszczególnych grupach zakładów hotelarskich.

Tab. 13 Procentowy udział kosztów wynagrodzeń w kosztach ogółem.

Rodzaj zakładu	ZH - ogółem	usługi noclegowe	usługi gastronomiczne	usługi dodatkowe
1. DD	38,4	28,1	44,8	42,5
2. DM	34,0	21,8	41,6	38,6
3. MD	49,6	43,0	55,8	-
4. MM	46,4	40,5	52,1	46,6

Źródło: Przeliczenia własne na podstawie zebranych materiałów.

Szczególnie duży udział obserwujemy w przypadku działalności gastronomicznej, wynoszący ponad 50% - w zakładach hotelarskich małych. W tych grupach zakładów udział kosztów osobowych w kosztach ogółem jest wyższy niż w dwóch pozostałych grupach o około 12%. Tak więc wielkość przedsiębiorstwa decyduje o udziale kosztów osobowych w wielkości ogółem. Im mniejszy zakład, tym udział ten wzrasta, uzależniając efektywność funkcjonowania przedsiębiorstw od gospodarowania siłą żywą.

Postępując analogicznie jak w poprzednich przypadkach obliczone, o ile % wzrasta bądź spada udział kosztów wynagrodzeń w kosztach ogółem w stosunku do pierwszego badanego roku.

Z obliczeń wynika, iż procent ten jest bardzo zróżnicowany. Mamy do czynienia zarówno ze wzrostem, jak i spadkiem udziału tych kosztów w zależności od grupy zakładu i rodzaju prowadzonej działalności. I tak w grupie zakładów dużych z dużą sezonowością obserwujemy wyraźny wzrost we wszystkich rodzajach prowadzonej działalności i wynosi on 23,5% w działalności hotelowej, 10% w gastronomicznej i 13% w dodatkowej /średnio w granicach 12%/, w zakładach małych z dużą sezonowością również występuje wzrost o 1,5% w działalności hotelowej i 8,3% w gastronomicznej /średnio w granicach 4%, a więc trzykrotnie niższy niż w przypadku pierwszej grupy. W dwóch pozostałych grupach nastąpił spadek udziału kosztów osobowych w kosztach ogółem. W przypadku zakładów dużych z małą sezonowością zarówno w działalności hotelowej i gastronomicznej o 4,2% i 5,5%, jedynie w działalności dodatkowej wzrósł o 2,8%, co daje średni spadek o 2,3% rozpatrując zakłady ogółem. Z kolei w grupie zakładów małych z małą sezonowością znaczny spadek wystąpił w działalności hotelowej /o 14,1%/, niewielki

wzrost w działalności gastronomicznej /o 1,7%/ i wzrost o 4,3% w działalności dodatkowej. Generalnie daje to w skali całego zakładu spadek o 2,7%.

Badania empiryczne dowodzą więc konieczności dostosowania zatrudnienia do zmiennych obrotów. Jeżeli nie jest ono dostosowane do sezonowości obrotów, udział kosztów osobowych w kosztach ogółem w tych przedsiębiorstwach automatycznie wzrasta.

Pozostałe grupy kosztów mają zdecydowanie niższy procent udziału w kosztach ogółem. Z grupy kosztów niematerialnych należałoby jeszcze zwrócić uwagę na podatki od nieruchomości i od gruntu i inne usługi niematerialne. W pierwszym przypadku uwiadamia się wyraźnie tendencja spadkowa. Wynikać to może z faktu bardzo szybkiego wzrostu kosztów we wszystkich rodzajach prowadzonej działalności i obligatoryjnie ustalonej stawki podatku, która wynosi 3% wartości początkowej budynków i 10 zł od 1 m² powierzchni od gruntów zajętych na cele prowadzonej działalności gospodarczej.

W kolejnych badanych latach we wszystkich grupach hoteli nastąpił spadek udziału wymienionych podatków w kosztach ogółem w granicach 9,6% kwartalnie. W roku 1983 wynosił on około 14%, a w roku 1987 - 7,9%, a więc prawie o 50% mniej. Stąd też brak dostosowania stawek podatkowych do poziomu inflacji zniekształca informacje o wpływie stawek podatkowych na sytuację finansową przedsiębiorstw. W przypadku zaś kosztów innych usług niematerialnych występuje zróżnicowanie w zależności od rodzaju prowadzonej działalności i grup zakładów. W zakładach dużych z dużą sezonowością i dużych z małą sezonowością udział kosztów innych usług niematerialnych w kosztach ogółem wynosi średnio około 5%, a w działalności gastronomicznej w przypadku pierwszej grupy i w działalności hotelowej drugiej około 9%,

co stanowi dwukrotny wzrost w stosunku do 1983 r. W grupie zakładów małych z dużą sezonowością we wszystkich rodzajach działalności około 2,5% i utrzymuje się na bardzo zbliżonym poziomie w ciągu badanych lat. Z kolei w zakładach małych z małą sezonowością w ostatnim badanym roku wynosił on około 1%, co stanowi spadek z 5% udziału jeszcze w 1984 r. Różnice występujące w strukturze procentowej udziału tych kosztów w kosztach ogółem w poszczególnych grupach zakładów nie odzwierciedlają jednak faktycznego stanu, bowiem - jak do tej pory - prowadzona jest w przedsiębiorstwach bardzo nieprecyzyjna analiza kosztów. Bardzo często występuje łączenie różnych rodzajów kosztów na wspólnych kontach, czego dowodem jest chociażby konto - Inne usługi niematerialne, czy - Inne usługi materialne. Przez to układ rodzajowy kosztów zostaje uszczuplony i w konsekwencji mało czytelny.

Nieco inaczej sytuacja kształtuje się w przypadku kosztów materialnych. W tej grupie kosztów nie ma bowiem takich pozycji, które zdecydowanie wyróżniałyby się bardzo wysokim udziałem procentowym w kosztach ogółem.

Analizując więc udział procentowy kosztów innych usług materialnych stwierdzamy, że wynosi on około 10% w zakładach hotelarskich dużych z małą sezonowością i utrzymuje się w ciągu trzech ostatnich badanych lat na takim samym poziomie, wyższym w porównaniu do roku 1983 o 1,6% i 1984 o 3%. Spadek wystąpił więc jedynie w 1984 r. w stosunku do roku 1983. Należy jednak dodać, że udział ten jest wyższy w przypadku działalności hotelowej i wynosi ok. 13% przy 2% udziale w działalności gastronomicznej. W zakładach dużych z dużą sezonowością waha się w granicach 2,3%, przy czym w działalności hotelowej w grani-

each 5%, co stanowi 5-cio-krotny wzrost w stosunku do roku wyjściowego. Z kolei w zakładach małych z małą sezonowością wynosi on ok. 4% we wszystkich rodzajach działalności i jest dwukrotnie wyższy w porównaniu z rokiem 1983. Najniższy procent udziału kosztów innych usług materialnych obserwujemy w przypadku grupy zakładów małych z dużą sezonowością. W całym badanym okresie wynosi on około 1%.

Największe wahania procentowego udziału kosztów w kosztach ogółem obserwujemy w przypadku kosztów remontów. W poniższej tabeli podajemy ich średni udział dla wszystkich grup zakładów.

Tab. 14 Struktura procentowa udziału kosztów remontów w kosztach ogółem.

Rodzaj zakładu	ZH	usługi noclegowe	usługi gastronomiczne	usługi dodatkowe
1. DD	6,0	11,0	4,0	1,0
2. DM	5,5	5,5	1,2	5,8
3. MD	4,0	7,1	1,3	-
4. MM	7,2	16,2	5,2	3,2

Źródło: Przeliczenia własne na podstawie zebranych materiałów.

W przypadku kosztów remontów nie możemy jednoznacznie mówić o spadku czy wzroście ich udziału w kosztach ogółem. W każdej bowiem grupie zakładów hotelarskich występują bardzo duże wahania. W zależności więc od rodzaju przeprowadzonych remontów i okresu, na jaki przypadają, udział ich w kosztach ogółem jest bardzo zróżnicowany. Wynosi on nieraz zaledwie 1%, a nieraz z kolei aż około 30% i więcej. Koszty remontów winny być więc analizowane w okresie wieloletnim. Ich wysokość powoduje, że przedsiębiorstwa z reguły kumulują środki przez kilka lat i wy-

datkują je w momencie realizacji działalności modernizacyjnej.

Kolejną rozpatrywaną grupą kosztów, to koszty zużycia materiałów i przedmiotów nietrwałych. Udział tych kosztów w kosztach ogółem w zakładach hotelarskich z małą sezonowością wynosi około 5%, natomiast w zakładach z dużą sezonowością ok. 8%, przy czym w stosunku do roku wyjściowego utrzymuje się na niezmienionym poziomie. Należy jednak podkreślić dominujący udział tych kosztów w działalności gastronomicznej, bowiem wynosi on o połowę więcej niż w przypadku działalności hotelowej /np. w zakładach dużych z małą sezonowością wynosi odpowiednio 8% i 4%/. Sytuacja ta jest zrozumiała, bowiem wiadomo, iż przede wszystkim w gastronomii mamy do czynienia ze zużyciem surowców, większą eksploatacją maszyn i urządzeń oraz materiałów pomocniczych.

Zmienną strukturą procentową w kosztach ogółem charakteryzują się koszty energii. Może wynikać to z faktu księgowania tych kosztów nie w momencie ich powstawania i korekty na koniec bądź początek roku. W tych też kwartałach udział procentowy kosztów energii w kosztach ogółem jest najwyższy. W tabeli podajemy średni udział w poszczególnych grupach zakładów z uwzględnieniem działalności hotelowej, gastronomicznej i dodatkowej.

Tab. 15 Udział procentowy kosztów energii w kosztach ogółem.

Rodzaj zakładu	ZH - ogółem	usługi noclegowe	usługi gastonom.	usługi dodatkowe
1. DD	7,4	14,0	4,6	7,2
2. DM	7,4	11,5	7,8	2,4
3. MD	5,7	9,3	4,8	-
4. MM	4,1	6,1	4,4	2,5

Źródło: Przeliczenia własne na podstawie zebranych materiałów.

Z danych zawartych w tabeli wynika oczywisty fakt wyższego udziału kosztów energii w zakładach dużych /szczególnie w działalności hotelowej/ ze względu chociażby na koszty energii eksploatowanych pokoi.

Ostatnia rozpatrywana grupa kosztów i ich udział w kosztach ogółem - to koszty amortyzacji, będące pieniężnym wyrazem zużycia środków trwałych. Dla wszystkich grup zakładów jej udział w kosztach ogółem wynosi średnio: dla działalności gastronomicznej 4,6%, działalności hotelowej 9,2% i całego zakładu 6,3%. Dwukrotnie wyższy udział kosztów amortyzacji w przypadku działalności hotelowej możemy tłumaczyć przede wszystkim wyższą wartością wyposażenia hoteli w środki trwałe.

Analizując udział poszczególnych grup kosztów w kosztach ogółem stwierdzamy, iż w większości przypadków mamy do czynienia ze wzrostem tego udziału. Zjawisko to możemy tłumaczyć stałym, systematycznym wzrostem kosztów /co w dalszym toku rozważań postaramy się udowodnić/. Wzrost ten i wysoki poziom uzasadniają między innymi:

- poważny wzrost kosztów prowadzonych remontów;
- rosnące płace, szczególnie personelu zatrudnionego w gastronomii;
- szybki wzrost kosztów surowca w gastronomii, który kształtuje się jako określony % rosnącej z roku na rok sprzedaży gastronomicznej;
- duży udział w kosztach kosztów stałych, wynikających z faktu utrzymywania obiektów hotelarskich w stałej gotowości eksploatacyjnej. Uniezależnia to poziom kosztów eksploatacyjnych od stopnia wykorzystania tej bazy /frekwencji/^x.

^x Postaramy się to udowodnić w kolejnym punkcie niniejszej pracy, przy okazji rozpatrywania wpływu czynników kosztotwórczych na kształtowanie się kosztów.

Należy nadmienić, iż najbardziej ogólną ocenę poziomu kosztów ułatwiają wskaźniki dynamiki charakteryzujące ich zmiany w czasie. Zostały one obliczone na podstawie zebranych materiałów dla wszystkich zakładów hotelarskich w poszczególnych grupach, przyjmując pierwszy kwartał roku wyjściowego /1983/ = 100. W tej chwili jednak możemy stwierdzić, iż przyjęcie pierwszego kwartału najwcześniejszego badanego roku jako podstawy odniesienia nie było najlepszym z możliwych rozwiązań. Z reguły wartości odpowiadające ponoszonym kosztom w tym okresie są najniższe. Wiąże się to przede wszystkim z występującymi w tych zakładach wahaniami sezonowymi, pogłębiającą się inflacją, jak również z niewłaściwego prowadzenia samej ewidencji kosztów bądź z niedostatków i błędów w dokumentacji^x. Co prawda zniekształcenia obrazu kosztów w ewidencji księgowej w dłuższych okresach na ogół niwelują się, tzn. zaniżenie kosztów w jednym okresie powoduje ich zawyżenie w innym okresie lub odwrotnie. Z tych też względów na ogół większą wartość poznawczą mają wielkości kosztów obliczone w księgowości dla całego roku niż koszty ustalone dla krótkich odcinków czasu. Obliczając jednakże wskaźniki dynamiki dla poszczególnych rodzajów kosztów w rozbięciu kwartalnym bardziej właściwe byłoby przyjęcie za podstawę odniesienia wartości średniej obliczonej na podstawie dwóch ostatnich i dwóch pierwszych kwartałów następujących po sobie lat. W dalszym toku rozważań dokonany więc korekty przeliczeń, w celu pełniejszego odzwierciedlenia zachodzących zmian w wielkości i strukturze kosztów. Wiedza

^x o błędach w ewidencji kosztów była mowa we wstępie niniejszego opracowania.

o kosztach jednak jest niepełna, jeżeli brakuje podstawy odniesienia dla rzeczywistej wielkości kosztów czy też ich zmian w czasie. Taką podstawą odniesienia mogą być mierniki charakteryzujące wielkość zaangażowanych czynników wytwórczych lub efekty ich gospodarowania. Dopiero bowiem relacja kosztów do wybranej podstawy odniesienia może być przedmiotem porównań, których celem jest ocena kosztów własnych wybranych zakładów hotelarskich. Zanim jednak przejdziemy do określania względnego poziomu kosztów, prześledzimy dynamikę zmian kosztów na tle trendu zmian obrotów. W pierwszej kolejności postaramy się więc odpowiedzieć na postawione już wcześniej pytanie, czy dynamika zmian kosztów skorelowana jest z dynamiką obrotów mierzonych w ujęciu wartościowym.²

Wskaźniki dynamiki zmian obrotów obliczone dla wybranych zakładów hotelarskich przedstawiono i omówiono w pierwszym punkcie tej części pracy. Poniżej zamieszczamy wartości średnie przyrostu kosztów w stosunku do roku porównawczego w zestawieniu z przyrostami obrotów.

Tab. 16 Średni przyrost kosztów własnych ogółem i wartości obrotu w poszczególnych grupach zakładów hotelarskich

Rodzaj zakładu	Przyrost obrotów	Przyrost kosztów
	%	%
1/ Duże z dużą sezonowością	86,2	104,0
2/ Duże z małą sezonowością	68,6	94,3
3/ Małe z dużą sezonowością	77,9	85,7
4/ Małe z małą sezonowością	61,9	63,2

Źródło: Obliczenia własne

Z powyższych danych wynika, iż dynamika zmian kosztów nie jest skorelowana z dynamiką obrotów i świadczyć może o infla-

cyjnym warości cen, a tym samym możliwością przerzucania części kosztów w cenę swoich produktów czy świadczenia usług, które rosną w równie szybkim tempie i wzrost ten w dużej mierze jest niezależny od przedsiębiorstw. Jednakże dane z tabeli są wielkościami już uśrednionymi, dlatego też w celu dokładniejszego zilustrowania istniejącej sytuacji podajemy wskazniki dynamiki obrotów i kosztów dla najbardziej typowych reprezentantów poszczególnych grup zakładów /Tab. 17 /.

Informacje zawarte w tabeli potwierdzają powyższą tezę, bowiem w każdym przypadku obserwujemy szybszy wzrost kosztów od obrotów. Różnica jedynie wynika w tempie zmian. Największą dysproporcję zauważamy w przypadku hoteli dużych z dużą sezonowością, gdyż średnio aż o ok. 60% koszty rosną szybciej od obrotów w każdym kwartale w stosunku do pierwszego kwartału 1983 r., który przyjęto = 100. Co prawda w ciągu roku różnica ta się niweluje i wynosi ok. 20%, jednakże dane jeszcze raz świadczą o niekorzystnym wpływie wahań sezonowych. Podobnie więc przedstawia się sytuacja w zakładach małych z dużą sezonowością. W tym przypadku analogicznie jak w pierwszym koszty rosną znacznie szybciej od obrotów o ok. 30% w każdym kwartale i różnica ta zostaje złagodzona w skali rocznej /ok. 8-9% /.

Na podstawie dotychczasowych rozważań można stwierdzić, że koszty rosną szybciej od obrotów w długim okresie czasu, co niewątpliwie ma wpływ na pogorszenie sytuacji finansowej przedsiębiorstw. Wynika również z tego, iż najbardziej opłacalna z punktu widzenia różnicy między dynamiką kosztów i obrotów jest grupa hoteli dużych z małą sezonowością. Wybór tej grupy, jako najbardziej opłacalnej postaramy się pełniej udo-

Tab. 17 Wskaźniki dynamiki kosztów i obrotów w zakładach hotelarskich w latach 1983 - 1987

Rodzaj zakładu	1983				1984				1985				1986				1987			
	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV
1/ DD - "Cracovia"																				
a/wsk. dynamiki obrotów	100,0	139,7	159,7	123,4	131,0	187,6	236,4	161,0	167,5	267,0	295,9	198,7	187,3	330,8	382,5	237,8	231,4			
b/wsk. dynamiki kosztów	100,0	121,7	142,8	167,5	183,9	226,7	237,9	273,6	206,6	285,4	368,4	287,4	226,3	362,6	402,6	416,0				
2/ DM - "Forum"																				
a/wsk. dynamiki obrotów	100,0	105,6	132,8	133,4	125,6	146,2	170,2	152,2	134,7	183,4	191,9	181,3	158,0	179,7	213,4	234,6	229,9	304,6	358,2	
b/wsk. dynamiki kosztów	100,0	102,9	134,7	202,4	186,5	216,1	243,6	213,1	153,9	173,8	199,8	211,9	197,7	208,1	223,6	281,6	275,2	345,8	370,5	421,9
3/ MD - "Grand"-Sopot																				
a/wsk. dynamiki obrotów	100,0	106,5	72,2	78,7	106,9	112,7	101,1	38,3	136,9	133,5	139,9	144,2	138,3	141,1	144,0	147,3	145,6	151,3	151,8	
b/wsk. dynamiki kosztów	100,0	125,1	158,9	87,1	121,6	158,2	165,7	244,1	140,7	143,2	156,3	158,0								
4/ MM - "Panorama"																				
a/wsk. dynamiki obrotów	100,0	141,8	150,4	147,5	135,0	176,5	163,0	159,7	145,5	210,1	213,2	205,5	158,4	170,4	188,5	185,4				
b/wsk. dynamiki kosztów	100,0	182,1	155,2	188,2	135,6	180,8	187,5	157,4	228,4	219,2	215,3	189,2	157,9	193,7	197,3	223,8				

Źródło: Obliczenia własne na podstawie zebranych materiałów.

wodnić, przy okazji rozpatrywania współzależności między kosztami a czynnikami nań wpływającymi.

Z kolei znając już rozbieżność w tempie wzrostu kosztów i obrotów należałoby się zastanowić nad odpowiedzią na pytanie: w których grupach zakładów hotelarskich i w jakich rodzajach działalności koszty rosną najszybciej, jak również, które z rodzajów kosztów charakteryzują się najwyższym wzrostem w stosunku do obrotów? Chodzi nam bowiem o względny poziom kosztów^X, gdyż absolutna wielkość kosztów wskazuje jedynie w ujęciu wartościowym, jakie środki angażuje się w celu realizacji zadań stojących przed przedsiębiorstwem. Wielkość tą nabiera pełnego wyrazu, jeśli zestawimy ją z wielkością obrotów.

Na podstawie przeprowadzonych badań możemy stwierdzić, iż najszybciej w stosunku do obrotów rosną koszty w zakładach hotelarskich dużych z dużą sezonowością, szczególnie w przypadku kosztów usług noclegowych /wykres I/^{XX}, bowiem w tych ostatnich średni przyrost kosztów jest wyższy o około 30% w porównaniu z kosztami usług gastronomicznych i znacznie wyższy z kosztami usług dodatkowych. Zdecydowany wzrost kosztów usług noclegowych występuje w tej grupie zakładów w ostatnim kwartale każdego roku, po czym zawsze występuje ich spadek, ale i tak utrzymują się one na wyższym poziomie w stosunku do pozostałych rodzajów działalności. Podobną sytuację /choć o mniejszych rozbieżnościach w poszczególnych rodzajach działalności obserwujemy w przypadku zakładów małych z dużą sezo-

^X Poziom ten wyraża się stosunkiem procentowym kosztów do obrotów.

^{XX} W aneksie dla porównania zamieszczamy cztery wykresy obrazujące wskaźniki dynamiki kosztów w poszczególnych grupach zakładów.

nowością /wykres IXI/. W tym przypadku również najwyższy wzrost kosztów w stosunku do osiągniętych obrotów przypada na czwarty kwartał każdego roku, ale zarówno w działalności hotelowej, jak i gastronomicznej. Co prawda w tym okresie uzyskiwane obroty również są najwyższe, ale inflacyjny przyrost kosztów znacznie go przewyższa.

W dwóch pozostałych grupach hoteli koszty rosną również znacznie szybciej od obrotów, ale w porównaniu do poprzednich wzrost ten jest bardziej wyrównany we wszystkich rodzajach działalności i okresach czasowych /wykres II i IV/X. Z badań wynika również, iż najszybciej w stosunku do obrotów rosną koszty materialne, co potwierdzałoby również wcześniejsze stwierdzenie o zwiększającym się udziale procentowym tych kosztów w kosztach ogółem zakładów hotelarskich. W tym przypadku więc najwyższy procent wzrostu kosztów materialnych przypada na zakłady hotelarskie charakteryzujące się dużą sezonowością obrotów /szczególnie zakłady duże/ we wszystkich rodzajach działalności. W grupie zakładów dużych z dużą sezonowością przyrost kosztów w stosunku do pozostałych grup zakładów jest wyższy średnio o 43%. I tak:

a/ w działalności noclegowej w stosunku do zakładów dużych z małą sezonowością o 48,4%, małych z dużą sezonowością o 60% i małych z małą sezonowością o 50,0%;

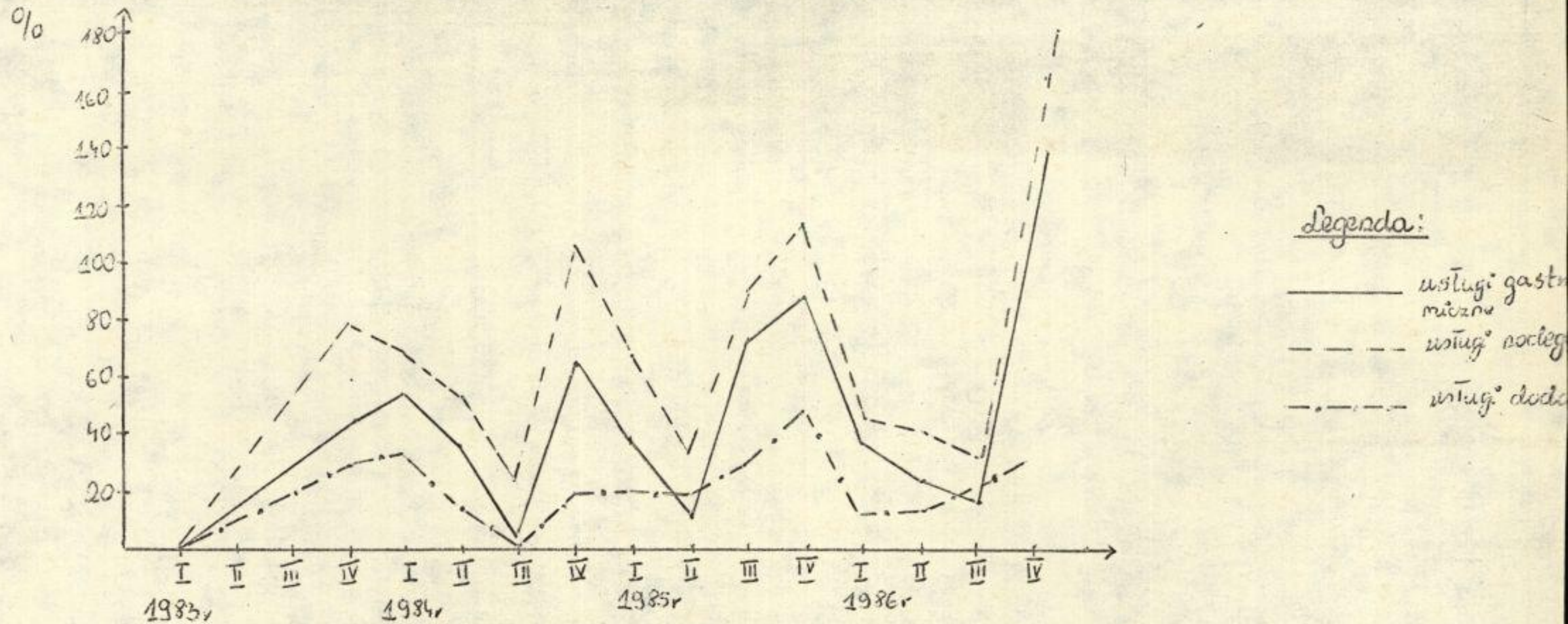
b/ w działalności gastronomicznej odpowiednio o 38%, 47% i 25%;

c/ w działalności dodatkowej o 38%, 36% i 34%,

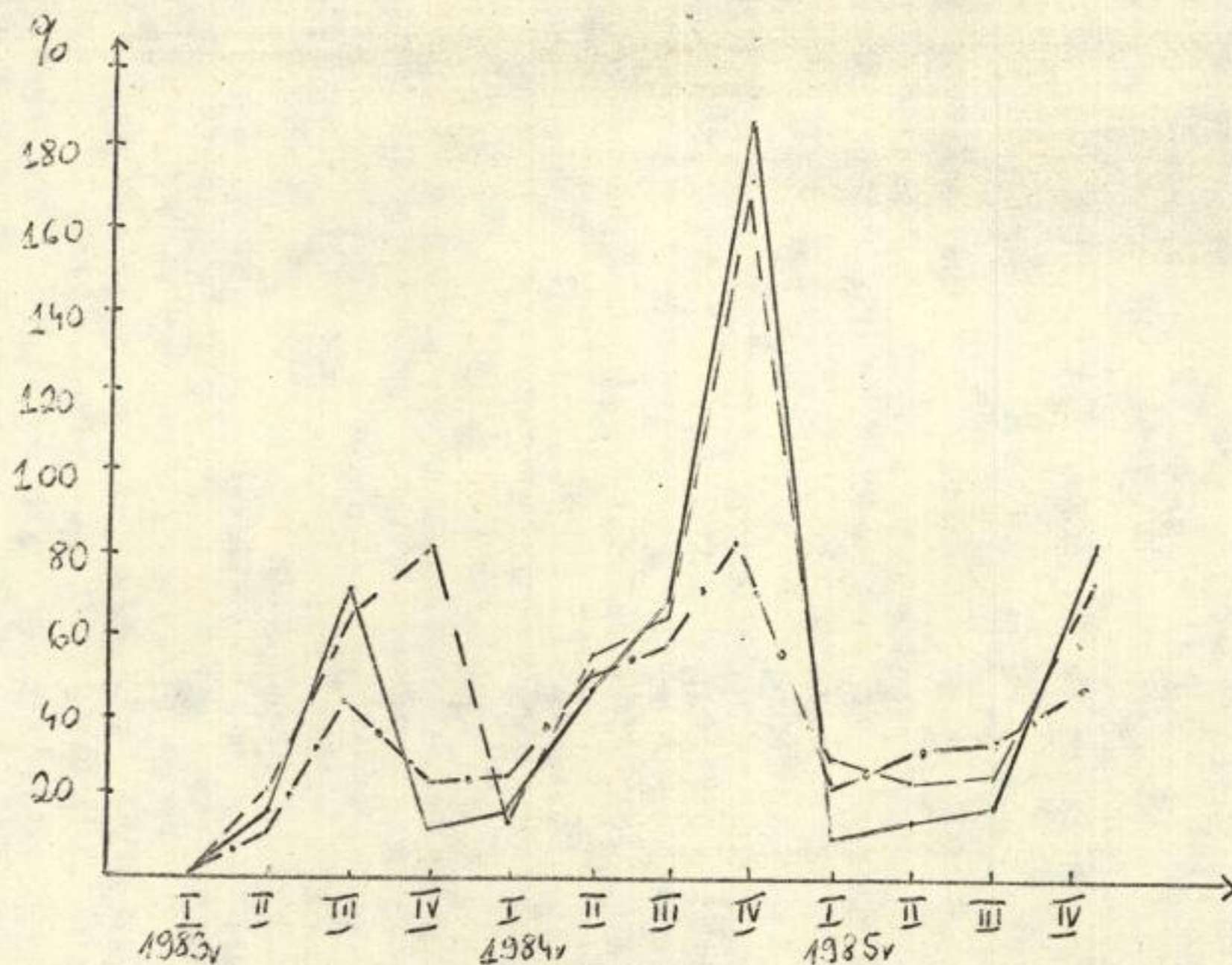
co w rezultacie daje wzrost o 50,8%, 45% i 47,6% przy rozpatrywaniu grup zakładów hotelarskich ogółem.

X W przypadku zakładów hotelarskich małych z małą sezonowością gwałtownego wzrostu kosztów usług noclegowych w IV kwartale 1985r. nie możemy tłumaczyć tak dużą ich przewagą nad osiąganymi obrotami, a poniesionymi w tym okresie najwyższymi kosztami usług remontowych.

WYKRES I: Procentowy przyrost kosztów w stosunku do obrotów w zakładach
hoteleńskich dwiema z dużą sezonowością



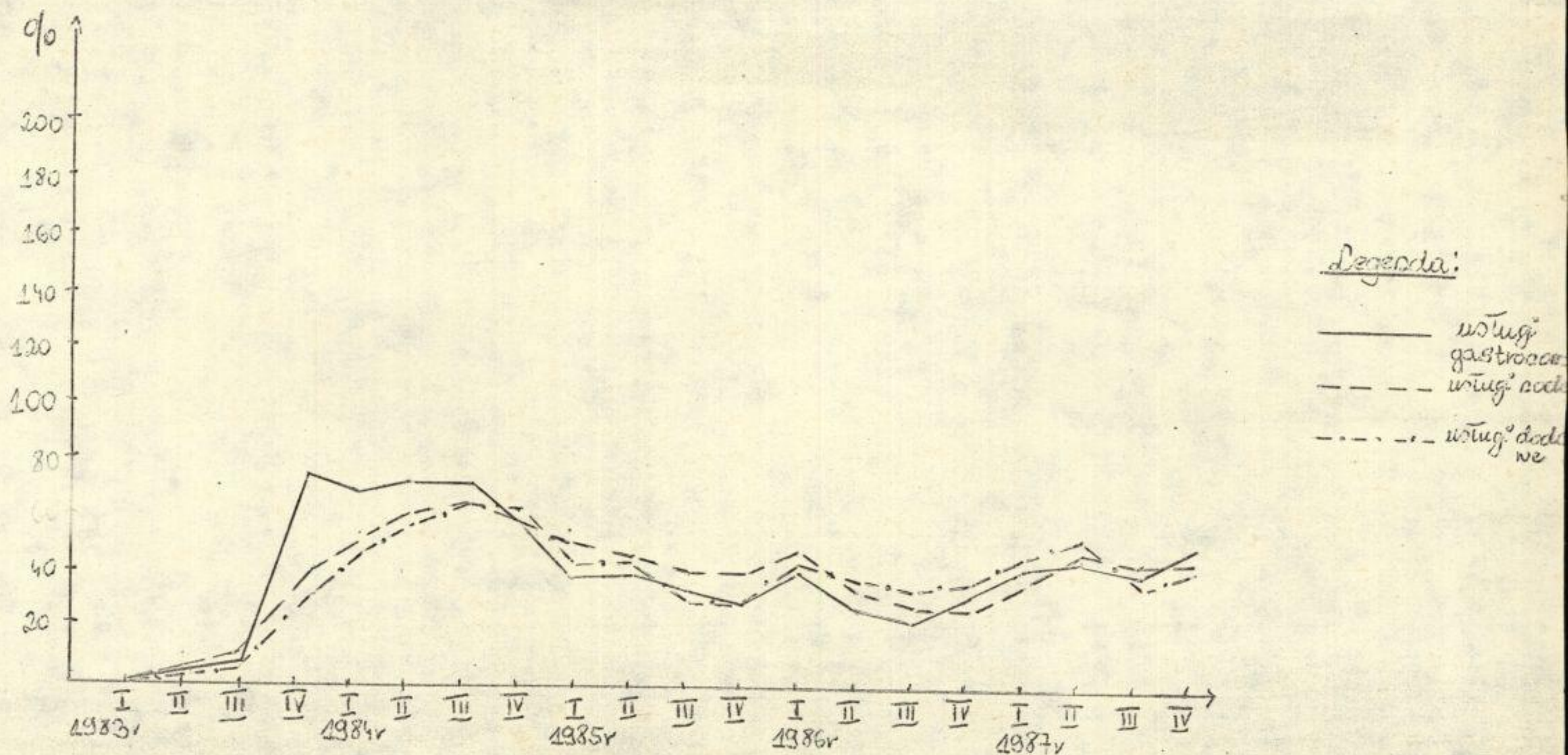
WYKRES II: Procentowy przyrost kosztów w stosunku do obrotów w zakładach
hotelarskich małych z dużą sezonowością.



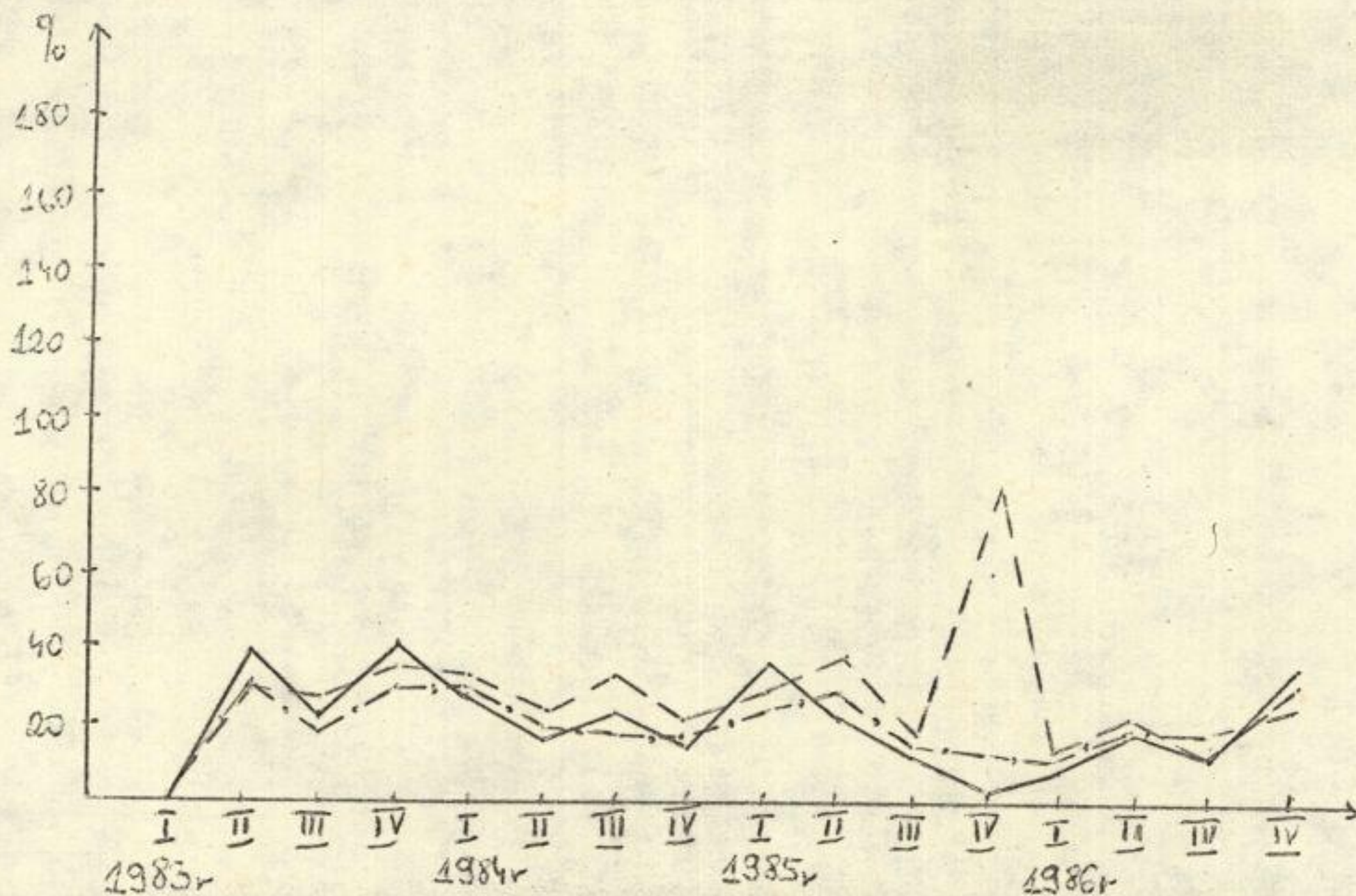
Legenda:

- usługi gastronomiczne
- - - - - usługi pokojowe
- . - . - usługi dodatkowe

Wykres III: Procentowy przyrost kosztów w stosunku do obrotów w zakładach
hotelarskich dużych z małą sezonowością



WYKRES IV: Procentowy przyrost kosztów w stosunku do obrotów w zakładach
hoteleńskich małych, z małą sezonowością.



Legenda:

- usługi gastronomiczne
- - - usługi dodatkowe
- . - . - usługi dodatkowe

Pomimo więc bardzo szybkiego wzrostu kosztów w stosunku do obrotów we wszystkich grupach zakładów hotelarskich najbardziej niekorzystna sytuacja z punktu widzenia efektywności ekonomicznej występuje w zakładach dużych z dużą sezonowością. W obecnej sytuacji przedsiębiorstwa starają się - często bezskutecznie - o to, aby każdy wzrost kosztów znalazł pokrycie w cenie. Z kolei polityka finansowa państwa ^{wpływ na} bardzo szybki wzrost kosztów /szczególnie energii, podatków i materiałów zaopatrzeniowych/. Z tego swoistego "wyścigu" przedsiębiorstwa wychodzą z roku na rok bardziej zubożone /czego dowodem jest zmniejszający się wskaźnik ich rentowności/. Najważniejszym jednak jest, że "wyścig" ten nie jest uzależniony od wysiłków zmierzających do poprawy efektywności, a jest jedynie wynikiem mechanicznych manipulacji o charakterze fiskalnym. Tym samym przedsiębiorstwa nie będąc zainteresowane minimalizacją kosztów próbują dążyć do zwiększenia rentowności, która powinna być przecież miarą efektywności ekonomicznej ich działalności gospodarczej.

Niezależnie jednak od tego, na wysokość i poziom kosztów wpływać mogą czynniki zależne i niezależne od postępowania przedsiębiorstw. Ich zbadanie pozwoli na zmodyfikowanie polityki pośredniego oddziaływania na decyzje ekonomiczne przedsiębiorstw w sektorze turystyki. Dlatego też temu zagadnieniu poświęcony zostanie kolejny punkt rozdziału.

2.3. Określenie współzależności między kosztami własnymi a czynnikami je kształtującymi

Celem niniejszego podrozdziału jest ukazanie związków, jakie powinny być i jakie rzeczywiście zachodzą pomiędzy kosztami własnymi a czynnikami nań wpływającymi, jak również próba interpretacji ekonomicznej zaistniałych współzależności i określenie ich przyczyn. Zanim przejdziemy do omówienia wyników badań empirycznych dotyczących współzależności między kosztami a czynnikami wpływającymi na ich poziom i strukturę spróbujmy określić, jak winny się kształtować wspomniane współzależności przy założeniu istnienia systemu ekonomiczno-finansowego wymuszającego efektywność gospodarowania.

W systemie takim wynagrodzenia powinny być skorelowane ze wzrostem ilości i jakości świadczonych usług, wzrostem wykorzystania potencjału, jak i obniżką kosztów. Powinna więc być możliwość ustalania kosztów osobowych w zależności od średniego wykorzystania potencjału, jak i sezonowego rozkładu tego wykorzystania. Ponadto prowadzenie działalności rozwojowej winno być powiązane z efektywnością ekonomiczną inwestycji bądź działalności remontowej. Związana jest z tym konieczność powiązania działalności rozwojowej z systemem kredytów bankowych, przy jednoczesnym ich uzależnieniu od rezultatów ekonomicznych przedsiębiorstw i ich sytuacji finansowej. Zakłada się również znaczny udział funduszy własnych przedsiębiorstw w finansowaniu działalności rozwojowej /szczególnie w sytuacji inflacyjnego spadku wartości pieniądza/.

Kolejnym założeniem systemu wymuszającego efektywność jest "aktywna" rola pieniądza. Pieniądz jest aktywny, jeżeli

faktyczne postępowanie podmiotu podejmującego decyzje zależy od ilości pieniądza, jaką podmiot ten dysponuje^h. Nie rozważamy tutaj powiązań między podażą pieniądza krajowego a walutami obcymi - pomijamy zatem, między innymi, problem wymienialności. Ale i wtedy, gdy badamy rolę pieniądza wyłącznie w gospodarce kraju czy przedsiębiorstwa, możemy zauważyć, że nawet w tych przypadkach pieniądź nie jest w pełni wymienialny. System finansowy kategorycznie oddziela pieniądź, który może być użyty na płace, od pieniądza, który firmy i instytucje mogą wydać na inne cele. Podobnie pieniądź, który może być wydany na bieżącą produkcję, jest oddzielony od pieniądza, który można wydać na finansowanie inwestycji. Istotną więc miarą aktywności strumieni pieniężnych przedsiębiorstwa jest stopień dyspozycji własnymi środkami pieniężnymi, a także ich związek z dynamiką zysku i jego wartością. Chodzi więc nam o system, w którym warunki wynagradzania, czy dostawy środków produkcji są zależne od tego, czy i w jakich warunkach przedsiębiorstwo dysponuje środkami pieniężnymi.

System skłaniający do efektywności prowadzonych działań to również taki, w którym brak jest reglamentacji zarówno podstawowych artykułów żywnościowych, jak i podstawowego wyposażenia pokoi hotelowych, hamujących tę efektywność.

Ostatnie przyjęte założenie to dłuższy horyzont czasowy działań. Mamy tu na myśli przede wszystkim osiąganą przez przedsiębiorstwa wartość zysku, które kształtowanie się w dłuższym okresie /kilkuletnim/ stanowi dla nich kryterium oceny. Dopiero

^h J.Kornai: Niedobór w gospodarce, PWE, Warszawa 1985, s.671.

bowiem zysk w ujęciu kilkuletnim może być czynnikiem, od którego uzależnione są wynagrodzenia, bowiem nakłady na wzrost wydajności pracy, a więc w konsekwencji na zmniejszenie kosztów osobowych, przynoszą rezultaty w ciągu wielu lat. Tym samym występuje uzależnienie płac od realnych ilościowych efektów ich pracy. W takich układach kierownictwo zainteresowane jest wzrostem ilości obsłużonych klientów, gdyż liczba ta jest bezpośrednio związana z ich wynagrodzeniem. Ponadto przyjmujemy założenie, iż dopiero w dłuższym okresie zysk ma zasadnicze znaczenie dla przedsiębiorstw jako źródło zasilania funduszu rozwoju.

W warunkach istnienia systemu skłaniającego do działań proefektywnościowych moglibyśmy przyjąć, iż pomiędzy różnymi rodzajami kosztów, a przyjętymi do analizy czynnikami mającymi na nie wpływ powinny zachodzić związki o różnej sile.

I tak:

- a/ związki bardzo istotne /wskaźnik korelacji powyżej 0,85/ dotyczyć winny przede wszystkim wpływu wielkości majątku trwałego, będącego w posiadaniu przedsiębiorstwa na kształtowanie się kosztów amortyzacji, podatków /w szczególności od gruntu i nieruchomości/, jak i koszty remontów, uzależnione od standardu posiadanej bazy eksploatacyjnej. Ponadto bardzo silnie powinna być skorelowana wielkość zatrudnienia z kosztami wynagrodzeń.
- b/ związki istotne /wskaźnik korelacji 0,61 - 0,85/. Tu widzimy głównie związek pomiędzy wielkością majątku trwałego a kosztami: energii, zużycia materiałów i przedmiotów nietrwałych oraz kosztami wynagrodzeń, jak również wpływu wielkości zatrudnienia na koszty podatków i innych usług niematerialnych;

wpływu ilości miejsc noclegowych na koszty energii, zużycia materiałów i przedmiotów nietrwałych i koszty remontów.

Z kolei w przypadku liczby obsługiwanych klientów istotność związku podkreślamy pomiędzy tą liczbą a kosztami zużycia materiałów i przedmiotów nietrwałych, innych usług materialnych, kosztami remontów, wynagrodzeń, ^{jak} i podatków. Nie można również zapomnieć o istotności zachodzącej między wielkością uzyskiwanych obrotów a kosztami remontów, wynagrodzeń, podatków, jak i kosztami zużycia materiałów i przedmiotów nietrwałych.

c/ związki mało istotne /wskaznik korelacji 0,4 - 0,6/ - powinny z kolei dotyczyć wpływu wielkości majątku trwałego na koszty innych usług materialnych i niematerialnych oraz pozycji kosztów materialnych i niematerialnych razem; wpływu ilości miejsc noclegowych na koszty amortyzacji, innych usług materialnych, koszty materialne traktowane łącznie, koszty wynagrodzeń, podatków i innych usług niematerialnych; oddziaływania liczby obsługiwanych klientów na koszty amortyzacji, energii, innych usług niematerialnych oraz koszty materialne i niematerialne razem. W tej grupie związków widzimy również wielkość obrotów i ich wpływ na koszty energii, innych usług materialnych i niematerialnych oraz koszty materialne i niematerialne razem.

d/ brak związku /wskaznik korelacji poniżej 0,4/ - nie upatrujemy tu żadnej istotności związku w przypadku wpływu wielkości zatrudnienia na koszty amortyzacji i energii; wpływu ilości miejsc noclegowych na koszty niematerialne razem, jak i pomiędzy wielkością obrotów a kosztami amortyzacji.

Zbadajmy z kolei, jak kształtowały się współzależności pomiędzy kosztami a wybranymi czynnikami nań wpływającymi

w praktyce hoteli orbisowskich w Polsce. W badaniach empirycznych posłużono się analizą dynamiczną zjawisk. Założono jednak również przeprowadzenie analizy statycznej, o której wyniki zostanie również rozszerzone i uzupełnione opracowanie w kolejnym etapie badawczym^x.

Celem analizy dynamicznej jest określenie siły i charakteru związku zachodzącego pomiędzy zmienną zależną a zmienną niezależną w czasie. W naszym przypadku koszty własne przedsiębiorstw traktujemy jako zmienną zależną a czynniki wpływające na ich wielkość i strukturę jako zmienne niezależne. Związek pomiędzy badanymi zmiennymi może być ujawniony za pomocą uporządkowanych^{anych} szeregów statystycznych. Pozwalają one na stwierdzenie, czy wraz ze wzrostem pierwszego szeregu rosną, maleją lub też nie ujawniają żadnej wyraźnej tendencji wartości drugiego szeregu. Dlatego też prawidłowość analizy dynamicznej podkreślić należy przy rozpatrywaniu czynników zmieniających się w czasie np.: liczba obsłużonych klientów czy wielkość obrotów uzyskiwanych ze sprzedaży, jak również w przypadku niezmienności się zarówno danego rodzaju kosztów działalności eksploatacyjnej, jak i czynników nań wpływającego /dotyczyć to może jedynie wielkości posiadanego majątku i jego wpływu na koszty amortyzacji, co związane jest z niejednokrotnie już podkreślanym brakiem przeszacowywania środków trwałych. Do 1987 roku bowiem odpisy amortyzacyjne dokonywane były od wartości środków trwałych^a powiększonych jedynie w 1984 r. o ok. 240% i amortyzacja nie pełni właściwej jej funkcji odtworzeniowej.

^xPodczas III etapu pracy zebrano materiały umożliwiające dokonanie analizy zarówno dynamicznej, jak i statycznej, jednakże wyniki tej ostatniej zostaną przedstawione w kolejnym etapie prac, ze względu na trudności jakie wystąpiły podczas przetwarzania materiałów.

Z kolei analiza statyczna dotycząca badania współzależności pomiędzy zmiennymi zależnymi charakteryzującymi większą zbiorowość, ale w przyjętej stałej jednostce czasu a zmiennymi niezależnymi została podyktowana kilkoma względami. Otóż z jednej strony właśnie faktem niezmienniałości niektórych czynników w czasie jak np.: wielkość majątku trwałego, ilość miejsc noclegowych i z nią związana zdolność eksploatacyjna zakładów hotelarskich, wielkość zatrudnienia zupełnie nie dostosowana do sezonowej działalności, charakterystycznej dla gospodarki turystycznej^x i z drugiej strony ciągle rosnącą wysokością ponoszonych kosztów. W takiej sytuacji dopiero analiza statyczna może dostarczyć nam dostatecznych informacji potrzebnych do wykorzystywania zależności przyczynowo-skutkowych w celu kształtowania zarówno interesujących nas zjawisk, jak i powiązań z innymi zjawiskami. Należy nadmienić, że przy analizie dynamicznej tych zależności niekiedy mogą się ujawnić różnokierunkowe wahania bez wyraźnej tendencji rosnącej lub malejącej. I można by dojść do błędnego przekonania, że związek pomiędzy badanymi zjawiskami nie występuje. Dlatego też w tych przypadkach bardziej skuteczne wydawało się przeprowadzenie analizy statycznej, biorąc za podstawę jeden rok działalności, ale dla wszystkich zakładów hotelarskich łącznie /przykładowo - zależność pomiędzy wielkością majątku trwałego a kosztami własnymi zakładów hotelarskich rozpatrywane w następujący sposób: pogrupowano zakłady według wielkości posiadanych środków od ich najmniejszej wartości do największej, uzyskując w ten sposób szereg zmiennej niezależnej; z kolei szereg zmiennej zależnej

^x O stałości zatrudnienia była już mowa w pierwszym podrozdziale.

to koszty według rodzajów prowadzonej działalności w rozbiórku kwartalnym. Tą drogą upatruje się możliwość pełniejszej i bardziej prawidłowej interpretacji zjawisk.

Pierwszym rozpatrywanym przez nas czynnikiem mającym wpływ na wielkość i strukturę kosztów jest wielkość majątku trwałego. We wszystkich grupach zakładów hotelarskich współczynnik korelacji obrazujący związek wielkości majątku z kosztami amortyzacji, podatków od gruntu i nieruchomości, jak i kosztami remontów wynosi 1 zarówno w działalności hotelowej jak i gastronomicznej oraz w przypadku analizy całego zakładu hotelarskiego. Świadczy to o tym, że zmienna zależna jest niemal całkowicie wyznaczona przez zmienną niezależną i dowodzi wysokiej istotności tego związku, jak również potwierdza przeprowadzony podział teoretyczny. Nieco inaczej kształtują się te relacje w przypadku badania wpływu wielkości majątku trwałego na koszty energii, zużycia materiałów i przedmiotów nietrwałych oraz koszty wynagrodzeń. Na wstępie podkreślano istotność takiego związku, jednakże z przeprowadzonych badań wynika, iż prawie we wszystkich grupach zakładów i prowadzonych przez nie rodzajach działalności nie zachodzi żaden związek, albo jest on mało istotny. Rozpatrując kolejno grupy zakładów możemy stwierdzić, iż w zakładach dużych z dużą sezonowością zauważamy brak jakiegokolwiek współzależności, w dużych z małą sezonowością małą istotność związku w przypadku oddziaływania wielkości majątku na koszty energii, zużycia materiałów, jak i wynagrodzeń w działalności gastronomicznej /współczynnik korelacji wynosi ok. 0,5/.

Z kolei w zakładach małych z dużą sezonowością wielkość majątku nie ma żadnego wpływu na koszty energii /współczynnik 0,2/.

Jednakże ta grupa zakładów oraz zakładów małych z małą sezonowością stanowi wyjątek, bowiem tylko w tych przypadkach pomiędzy

wielkością majątku a kosztami zużycia materiałów i przedmiotów nietrwałych współczynnik korelacji wynoszący od 0,69 w działalności noclegowej do 0,8 w gastronomicznej dowodzi istotności związku. Również tylko w tych dwóch grupach zakładów zaznacza się niewielki wpływ wymienionego czynnika na koszty wynagrodzeń. Pozostałe niskie wartości współczynnika dowodzą, że koszty te pozostają pod wpływem wielu czynników, wśród których tylko pewien nieznaczny wpływ ma uwzględniona w badaniu zmienna niezależna tj. wielkość majątku trwałego. Nie można w ten sposób jednoznacznie tłumaczyć zaistniałej sytuacji. Wydaje się bowiem, że niebagatelny wpływ na uzyskane wyniki ma podkreślana już niezmiennosc wielkości majątku trwałego w ciągu badanych lat. Może ona powodować również pewną deformację wyników w przypadku badania współzależności między nią a kosztami usług materialnych i niematerialnych, jak i kosztów materialnych i niematerialnych razem. Co prawda zakładaliśmy w swoich rozważaniach małą istotność tego związku, ale powinien on być. Tymczasem z badań wynika, iż z wyjątkiem nielicznych przykładów jest jej zupełny brak. Związek ten występuje jedynie przy okazji rozpatrywania wpływu wielkości majątku na koszty razem materialne w zakładach hotelarskich z małą sezonowością, jak i na koszty razem niematerialne w zakładach małych z dużą sezonowością zarówno w działalności hotelowej, jak i gastronomicznej. Współczynnik korelacji w tych przypadkach jest jednak bardzo zróżnicowany, wynosi bowiem od 0,5 aż do 0,83.

Kolejnym rozpatrywanym przez nas czynnikiem wpływającym na koszty jest wielkość zatrudnienia. Niestety i w tym przypadku występują różnice między ujęciem teoretycznym a faktycznym. Otóż związek pomiędzy zatrudnieniem a kosztami wynagrodzeń, który powinien być silnie skorelowany w praktyce prawie

nie zachodzi /szczególnie w zakładach hotelarskich dużych z dużą sezonowością, co świadczy o niedostosowaniu zatrudnienia do działalności sezonowej, a przede wszystkim braku uzależnienia wydajności pracy od płacy/. W pozostałych grupach zakładów wysokość współczynnika korelacji również nie świadczy o bardzo istotnej zależności. Wynosi on bowiem od 0,5 do 0,6 we wszystkich rodzajach działalności, czyli według przyjętego przez nas kryterium korelacja ta jest mało istotna. Wysoki współczynnik korelacji wynoszący w zakładach hotelarskich z dużą sezonowością 1 i w pozostałych 0,9 zarówno w działalności hotelowej, jak i gastronomicznej może z kolei świadczyć jedynie o względnej stałości zatrudnienia oraz kosztów podatków od gruntu i nieruchomości, które stanowią określony procent wartości majątku trwałego. Jeżeli wartość ta nie była przeszacowywana, to i wartość procentu kształtuje się na niezmiennym poziomie. Podobną sytuację zauważamy rozpatrując wielkość zatrudnienia i koszty amortyzacji. Przyjęto, że związek pomiędzy tymi wielkościami nie zachodzi, jednakże w naszych badaniach uzyskana korelacja jest bardzo wysoka. Jest to jedynie przypadek wynikający również z utrzymywania się na tym samym poziomie amortyzacji /o czym wspomniano już wcześniej/. Wyniki te potwierdzają jeszcze raz słuszność a zarazem konieczność przeprowadzenia analizy statycznej. Trudno także mówić na podstawie przeprowadzonych badań o istotności związku między wielkością zatrudnienia a kosztami innych usług niematerialnych we wszystkich grupach zakładów, czy pozycją kosztów niematerialnych razem. W tym ostatnim przypadku jedynie w zakładach hotelarskich dużych z małą sezonowością i małych z dużą sezonowością uzyskany współczynnik korelacji /0,5 - 0,6/ świadczy co prawda o mało istotnej zależności,

ale potwierdza nasze założenia. Potwierdzeniem tych założeń jest również brak jakiegokolwiek zależności między ilością zatrudnionych a kosztami energii w każdej grupie zakładów i we wszystkich rodzajach prowadzonej działalności.

Następna grupa czynników wpływających na poziom i strukturę kosztów to ilość miejsc noclegowych i związana z nią zdolność eksploatacyjna zakładów hotelarskich. Niestety i w tym przypadku uzyskane wyniki nie potwierdzają przyjętych założeń. Związek pomiędzy nimi powinien być jednak istotny, bowiem wiadomo, iż większej ilości miejsc będącej w eksploatacji odpowiadają wyższe koszty energii, zużycia materiałów i oczywiście remontów. W przypadku tych ostatnich istniejącą sytuację możemy tłumaczyć bardzo często spotykanym wśród badanych zakładów faktem nieprzewodzenia inwestycji odtworzeniowo-modernizacyjnych. Jeżeli nawet niektóre z nich inwestują, to i tak wówczas są dotowane. Dlatego też otrzymane współczynniki korelacji nie wykazują takich związków - szczególnie w zakładach hotelarskich dużych z małą sezonowością i małych zarówno z małą, jak i dużą sezonowością. W tych grupach zakładów współczynnik korelacji jest bardzo niski, wynosi bowiem od 0,04 do 0,4. W najlepszym przypadku świadczy to jedynie o bardzo małej istotności związku. Jedynie w zakładach dużych z dużą sezonowością współczynnik ten jest wyższy i dla działalności hotelowej, jak i całego zakładu wynosi ok. 0,7 dla wyszczególnionych pozycji kosztów. Fakt ten tłumaczyć możemy również stałością miejsc noclegowych, a uzyskane lepsze wyniki w grupie zakładów dużych z dużą sezonowością możliwością tzw. dostawek, które w okresie wzmożonego ruchu turystycznego okresowo powiększają ilość tych miejsc. W tej też tylko grupie zakładów zauważamy współzależności za-

chodzące między ilością miejsc a kosztami innych usług materialnych czy kosztami remontów. W żadnej z ~~hotel~~² grup nie ma żadnego związku między analizowanym czynnikiem a kosztami amortyzacji /współczynnik korelacji 0,02 - 0,1/. W naszych teoretycznych rozważaniach brano jednak pod uwagę małą istotność tego związku, chociażby ze względu na fakt, iż wartość wyposażenia hoteli w środki trwałe zależy również od ilości posiadanych pokoi, a tym samym ilości miejsc noclegowych. Skoro wartość wyposażenia w środki trwałe części hotelowej, jako część posiadanego majątku trwałego wpływa na koszty amortyzacji, to również w małym stopniu powinien być on odzwierciedlony w przypadku wpływu ilości miejsc noclegowych.

Omówione powyżej czynniki wpływające na wielkość i strukturę kosztów charakteryzowały się niezmiennością w ciągu przyjętego 5-cio letniego okresu badań. Przejdźmy obecnie do określenia współzależności pomiędzy kosztami a grupami czynników zmiennych w czasie /t.j. liczby obsłużonych klientów i wielkości obrotów/. Rozpatrując uzyskane wyniki zauważamy, iż w przypadku liczby obsłużonych klientów i jej wpływu na koszty związku występujące pomiędzy nimi są mało istotne albo w ogóle nie zachodzą szczególnie w zakładach hotelarskich małych - zarówno z małą jak i dużą sezonowością. W tych grupach zakładów występuje zupełny brak korelacji pomiędzy analizowanym czynnikiem a kosztami wynagrodzeń /współczynnik korelacji = 0,15/. Wynika z tego, że nadal wynagrodzenia nie zależą w dużym stopniu od realnych ilościowych efektów pracy zatrudnionych. Tym samym nie ma bodźca stymulującego do wzrostu ilości sprzedaży świadczonych usług. Bez znaczenia również pozostaje wpływ ilości obsłużonych na koszty remontów czy innych usług materialnych. Jedyny związek

występuje w przypadku wpływu liczby obsłużonych na koszty zużycia materiałów /współczynnik korelacji równy 0,5 w działalności hotelowej, 0,4 w działalności gastronomicznej/. Zaistniałą sytuację możemy tłumaczyć o wiele szybszym tempem wzrostu kosztów od ilości obsłużonych klientów, a co jest z tym związane, coraz to wyższym kosztem złotówkowym przypadającym na jednego obsłużonego.

Nieco inaczej przedstawiają się wyniki uzyskane w grupie zakładów dużych. Co prawda nie są one również zadowalające, jednakże uwidacznia się wpływ liczby obsłużonych klientów zarówno na koszty zużycia materiałów, innych usług materialnych, koszty remontów czy wynagrodzeń. W zakładach dużych z dużą sezonowością w przypadku wpływu liczby obsłużonych klientów na wymienione rodzaje kosztów współczynnik korelacji kształtuje się na podobnym poziomie we wszystkich rodzajach działalności i wynosi od 0,5 do 0,7. Jedyne wyjątek stanowi wpływ na koszty remontów, gdzie nie ma żadnego związku w działalności dodatkowej i bardzo mały w działalności gastronomicznej. Jest to jednak zrozumiałe, bowiem wysokość liczby obsłużonych klientów w najwyższym stopniu wiąże się z korzystaniem z części hotelowej, czyli w głównej mierze z eksploatacją pokoi i dlatego też w tym ostatnim przypadku współzależność ta jest wyższa. Wyższą współzależność w tej grupie zakładów możemy tłumaczyć również tym, iż pomimo szybkiego wzrostu kosztów w zakładach dużych liczba obsłużonych klientów rośnie szybciej niż w zakładach małych.

We wszystkich jednak zakładach nie ma żadnego związku pomiędzy omawianą wielkością a kosztami podatków /powodem może być mechaniczny system ustalania tych ostatnich/. Małą istot-

ność związku obserwujemy w przypadku wpływu na koszty energii, kosztów innych usług niematerialnych, czy kosztów materialnych i niematerialnych razem, co potwierdza przyjęte przez nas założenia. Nie występuje ten związek jednak pomiędzy liczbą obsługiwanych klientów a kosztami amortyzacji, na co niewątpliwie ma wpływ podkreślana już niejednokrotnie niewłaściwie ustalana stawka amortyzacyjna.

Ostatni rozpatrywany przez nas czynnik i jego wpływ na wielkość i strukturę kosztów to wielkość obrotów. Analogicznie jak w poprzednich przypadkach postaramy się prześledzić zachodzące współzależności. We wszystkich grupach zakładów obserwujemy istotny związek pomiędzy wielkością obrotów a kosztami zużycia materiałów i przedmiotów nietrwałych, jak i kosztami wynagrodzeń a także podatków. Istotność tego związku podkreśla uzyskany wysoki współczynnik korelacji. Jest on najwyższy w prowadzonej przez zakłady hotelarskie działalności gastronomicznej, co jest zresztą zrozumiałe i wynosi w przypadku wpływu tej wielkości na: koszty zużycia materiałów średnio 0,84, na koszty wynagrodzeń 0,86 w zakładach dużych z małą sezonowością i ok. 0,6 w pozostałych zakładach oraz na koszty podatków ok. 0,7. W pozostałych rodzajach działalności jest on nieco niższy, jednakże świadczy również o zachodzących istotnych współzależnościach. Z wyjątkiem zakładów z małą sezonowością nie znajdujemy potwierdzenia w pozostałych grupach zakładów wzajemnej zależnej współzależności między wielkością obrotów a kosztami remontów. O ile w dwóch pierwszych grupach zakładów współczynnik ten jest wysoki /0,8/, to w dwóch pozostałych wynosi jedynie 0,3. Gorsze wyniki uzyskane w zakładach hotelarskich z dużą sezonowością mogą wynikać m.in. z faktu szybszego wzrostu kosztów

szczególnie w tych zakładach /o czym była mowa w drugim podrozdziale niniejszej pracy/ od wzrostu wielkości uzyskiwanych obrotów, a ponadto tym, iż pomimo osiągania największych dochodów ze sprzedaży w okresach, na które przypada największe nasilenie sezonu turystycznego, w tych to okresach zakłady hotelarskie ponoszą najwyższe koszty.

Małą istotność związku w swoich rozważaniach teoretycznych upatrywaliśmy w oddziaływaniu wielkości obrotów na koszty energii, innych usług materialnych i niematerialnych, jak również na koszty razem materialne i niematerialne. W zasadzie uzyskane wyniki potwierdzają przyjęte założenia, jedynie w grupie hoteli małych z dużą sezonowością w każdym rodzaju prowadzonej działalności brak jest tej współzależności. W pozostałych grupach współczynnik korelacji odpowiada przyjętym przez nas kryteriom dotyczącym jego wysokości w przypadku małej istotności związku, a niekiedy nawet go przekracza. Dotyczy to szczególnie wpływu wielkości obrotów na koszty razem materialne w zakładach małych i prowadzonej przez nie działalności gastronomicznej. Wynikać to może z wysokiego współczynnika korelacji uzyskanego przy okazji rozpatrywania wpływu na koszty zużycia materiałów i koszty remontów. Istotna współzależność w tych przypadkach może znajdować swe odzwierciedlenie przy badaniu zależności pomiędzy wielkością obrotów a kosztami materialnymi razem, bowiem wymienione pozycje kosztów wchodzi w skład tych ostatnich.

Należy również podkreślić przypadkowość związku wielkości uzyskiwanych obrotów z kosztami amortyzacji. Uzyskany współczynnik korelacji jest bardzo wysoki w każdej grupie zakładów i we wszystkich rodzajach prowadzonej przez nie działalności

/wynosi on bowiem od 0,62 w zakładach dużych z dużą sezonowością do 0,9 w dużych z małą sezonowością/. Jednakże wiedząc, że amortyzacja jest odpowiednikiem pieniężnym zużycia środków trwałych, co prawda wliczonych do kosztów przedsiębiorstw, a więc częścią składową kosztu własnego, to jednak nie widzimy żadnej istotności związku pomiędzy rozpatrywanymi wielkościami. Kolejny więc raz uzyskujemy błędny wynik, ze względu na stałość kosztów amortyzacji, niedoszacowanie jej, wadliwy mechanizm redystrybucji części odpisów amortyzacyjnych, który ogranicza samodzielność przedsiębiorstw w dysponowaniu amortyzacją, a tym samym w gospodarowaniu środkami trwałymi.

W powyższych rozważaniach przedstawiono wpływ najważniejszych czynników na poziom i strukturę kosztów własnych zakładów hotelarskich. Podkreślić jednakże trzeba, iż istotne współzależności tkwią przede wszystkim w relacji obrotów i liczby obsługiwanych klientów do kosztów. Wynika to ze specyfiki działania zakładów hotelarskich, ciągłej zmienności tych czynników w czasie, co pozwala na stwierdzenie, czy wraz ze wzrostem bądź spadkiem obrotów czy liczby obsługiwanych klientów następuje wzrost /spadek/ poziomu kosztów. Dlatego też należałoby się zastanowić, jak wykorzystać te relacje w przyszłym systemie ekonomiczno-finansowym. Temu zagadnieniu zostanie poświęcona część następnego rozdziału pracy.

W chwili obecnej nie jest jeszcze możliwa hierarchizacja wszystkich podstawowych współzależności /w zależności od rodzaju działalności/ ze względu na omawiane wyżej aspekty, a tym samym bez uzupełnienia ich o relacje uzyskane w wyniku przeprowadzenia analizy statycznej. Nie zniwelują one co prawda wszystkich różnic zachodzących między przyjętymi założeniami

teoretycznymi a rzeczywistością, bowiem przyczyny tych odchyleń tkwią przede wszystkim w błędnych kryteriach ocen, uwarunkowaniach podejmowanych decyzji gospodarczych, jak i instrumentarium ekonomicznym^x. Dlatego też w pierwszej kolejności postaramy się dokonać oceny istniejących rozwiązań systemowych, wyjaśniając jednocześnie przyczyny zaistniałych rozbieżności.

Wydaje się, iż generalną przyczyną odchyleń od przyjętych założeń jest istniejący, często mechaniczny system podatkowy bez jakiegokolwiek stymulacji do prowadzenia działań zmierzających do wzrostu ich efektywności. Przykładowo możemy powiedzieć, iż w dobie przeprowadzanej reformy gospodarczej podatek obrotowy jest parametrem, który nie uległ żadnej zmianie. Płacony jest od tzw. usług materialnych i ma charakter stały, pozostając bez żadnego wpływu na działalność przedsiębiorstw. Nie jest on bowiem powiązany ze sposobem osiągnięcia obrotów i zysku. Pełni on w głównej mierze funkcję fiskalną, chociaż jego wartość nie jest wysoka. Zasadniczo nie pełni on funkcji bodźcowej ani kontrolnej, a nawet stanowi antybodziec efektywnego gospodarowania i rozwoju działalności gospodarczej, zmniejsza bowiem zysk a ponadto ogranicza funkcje innych instrumentów ekonomicznych w systemie finansowym przedsiębiorstw. Stałość podatku obrotowego nie stymuluje zakładów do wzrostu obrotów drogą lepszego wykorzystania potencjału, a tym samym do bardziej efektywnej pracy. Nie jest on zupełnie uzależniony od wzrostu bądź spadku względnego poziomu kosztów na jednostkę obrotu, jak i

^xWymienione elementy decydują o skuteczności pośredniego oddziaływania na przedsiębiorstwa. Wszelkie reakcje przedsiębiorstw uzależnione są bowiem od kryteriów ocen, od stopnia zmonopolizowania rynku oraz rodzaju kosztów stosowanych instrumentów ekonomicznych, za pomocą których można by stymulować działania przedsiębiorstw zmierzające do relatywnego spadku kosztów.

w przypadku, gdy obroty utrzymują się na takim samym poziomie, a mamy do czynienia ze spadkiem wykorzystania potencjału.

W odróżnieniu od podatku obrotowego duże zmiany zaszyły w zasadach naliczania podatku dochodowego⁵, jednakże w dalszym ciągu podatek ten nie zachęca przedsiębiorstw do bardziej racjonalnego gospodarowania, zniechęcając je do maksymalizowania zysków, ze względu na bardzo wysoki procent opodatkowania niezależny od efektów działania. Dlatego też przedsiębiorstwa nie są zainteresowane osiągnięciem pożądaných przez nie rezultatów poprzez obniżkę kosztów ani cen /każdy, nawet nieuzasadniony wzrost kosztów może znaleźć pokrycie w cenie/. Wpływa to również z faktu, że wysokość opodatkowania nie jest uzależniona od stopnia wykorzystania bazy eksploatacyjnej. Gdyby wysokość wykorzystania potencjału była skorelowana z zyskiem i stopą opodatkowania, wówczas samym przedsiębiorstwom zależałoby na prowadzeniu działań skłaniających do wzrostu tego wykorzystania.

Mówiąc o systemie podatkowym należy również wspomnieć o całkowicie biernej roli podatku od gruntu i nieruchomości. Podstawę opodatkowania nieruchomości stanowi:

- w odniesieniu do budynków i budowli - ich wartość będąca podstawą amortyzacji,
- w odniesieniu do gruntów ich powierzchnia.

Stawka podatku od nieruchomości wynosi rocznie od budynków i budowli - 2% wartości będącej podstawą amortyzacji oraz podatku od gruntu - 10 zł do 1 m² powierzchni. Biorąc pod uwagę fakt,

⁵G.Gołembki: Zarządzanie w turystyce. Formułowanie i weryfikacja rozwiązań systemowych, Instytut Turystyki, Warszawa 1987, ss.17-18.

że przeszacowanie wartości środków trwałych miało miejsce tylko raz w badanym przez nas okresie, kwota oprocentowania jest stała, przy założeniu niezmienności bazy. Wartość nominalna więc tej bazy w warunkach ciągle pogłębiającej się inflacji i braku ocen jej realnej wartości od 4 lat, nie odpowiada rzeczywistej wartości bazy. W tej sytuacji podatek od gruntu i nieruchomości nie pełni również żadnej funkcji bodźcowej i nie zależy od postępowania przedsiębiorstw, ani rodzaju prowadzonej przez nie działalności - automatycznie wliczany jest w skład kosztów i pokrywany w cenie. Pomimo więc, że jest wliczany w ciężar kosztów, nie jest kształtowany przez czynniki kosztotwórcze /jedynie przez wielkość majątku trwałego/, co również potwierdziły nasze badania.

Wiadomo także, że od 1982 r. wszystkie jednostki gospodarcze mają obowiązek płacenia podatku od płac. Podatek ten obciąża koszty ich działalności. Nie stwarza on jednak odpowiednich bodźców ekonomicznych do racjonalnego wykorzystania pracowników oraz nie inspirowe ich do zwiększania wydajności pracy. W obecnej sytuacji nie ma żadnej stymulacji do powiązania płacy z pracą. Nie jest ona zależna od standardu świadczonych usług, wzrostu wykorzystania potencjału i osiąganych wyników. Należy obserwujemy znaczny udział kosztów osobowych w kosztach ogółem^x. Dlatego też podkreślamy jeszcze raz konieczność wprowadzenia sezonowego zatrudnienia, w którym widzimy możliwość uzyskania ^{oszczędności} funduszu płac, a tym samym kosztów ogółem. Wydaje się, iż stawka oprocentowania funduszu płac mogłaby mieć stymulujący charakter, tylko wtedy, gdy byłaby zróżnicowana w zależności

^xStrukturę procentową przedstawiono w drugim podrozdziale niniejszego opracowania.

od stopnia wykorzystania potencjału i^w rezultacie od osiągniętych przez zakłady hotelarskie wyników ekonomicznych /niższa w przypadku lepszych wyników i proporcjonalnie wzrastająca do spadku zdolności wytwórczej przedsiębiorstwa/. W przeciwnym razie niekorzystna sytuacja nie ulegnie zmianie, a przy ciągłym wzroście kosztów może się jeszcze pogorszyć. Potwierdzeniem naszych rozważań mogą być przeprowadzone badania dotyczące kształtowania się współzależności pomiędzy kosztami osobowymi a wielkością zatrudnienia. We wszystkich prawie zakładach hotelarskich uzyskany współczynnik korelacji był bardzo niski, a nawet w przypadku zakładów dużych z dużą sezonowością nie było w ogóle związku pomiędzy tymi wielkościami. W takiej sytuacji tym bardziej stawka podatku od płac powinna być zróżnicowana, gdyż jeżeli nawet niektóre z zakładów wiążą efekty pracy z płacą, nie mają z tego tytułu żadnych korzyści i przedstawiają być zainteresowane dążeniem do osiągnięcia znacznie lepszych efektów z prowadzonej działalności.

Kolejną przyczyną odchylenia od przyjętych założeń systemu wymuszającego efektywność jest niewątpliwie system kredytowy, którego oprocentowanie nie jest dostosowane do stopy inflacji. Możliwość bowiem otrzymania niskoprocentowego kredytu w sytuacji szybkiego wzrostu cen i płac przyspiesza jedynie tendencje inflacyjne i nie wiąże inwestycji z efektywnością gospodarowania. W polityce inwestycyjnej nie zwraca się zainteresowania rachunkiem ekonomicznej efektywności inwestycji, w tym: kwestiami lokalizacji nowych obiektów czy obliczaniem przyszłych efektów. Nie w tym dziwnego, skoro od tego rachunku nie są uzależnione ani oprocentowanie kredytów, ani częstokroć nawet same efekty⁶. Nie stwierdzono również żadnych istotnych relacji

⁶ G. Gołombski: op.cit., s.22.

między stopniem wykorzystania bazy a funduszami, które mogą być przeznaczone na inwestycje. Wpływa na to brak możliwości stwierdzenia tego, czy działalność inwestycyjna jest rzeczywiście efektywna. Fundusze pozostające w przedsiębiorstwach są niewystarczające na dokonywanie inwestycji i nie istnieje współzależność pomiędzy efektywnością wykorzystania bazy a możliwościami rozwojowymi przedsiębiorstw. Świadczy to o istotnych wadach systemu oddziaływania na decyzje ekonomiczne przedsiębiorstw turystycznych /w tym i zakładów hotelarskich/. Potwierdzeniem takiego stanu rzeczy może być wspomniany częsty brak prowadzenia inwestycji odtworzeniowych przez badane zakłady hotelarskie, a tym samym brak współzależności między ilością posiadanych miejsc noclegowych i stopniem ich wykorzystania a kosztami remontów. Mamy więc do czynienia z ciągłym zahamowywaniem działalności rozwojowej i towarzyszącym im postępującym procesom zmniejszania ilości, jak i standardu bazy na skutek jej dekapitalizacji.

Jedną z możliwości, które mogłyby się przyczynić do uzyskania znacznie większej ilości środków finansowych, a tym samym dałyby szansę ciągłego rozwoju bazy, jak i ułatwiły przeprowadzanie niezbędnych remontów widzimy w wpływach z turystyki zagranicznej. Jednakże w obecnej sytuacji spotykamy się wręcz z zadziwiającą sytuacją braku opłacalności świadczenia usług turystom zagranicznym. Wynika z tego brak dynamicznego rozwoju zagranicznej turystyki przyjazdowej i bierna rola usługodawców. *Mamy bowiem do czynienia z ciągłym odwracaniem usługodawców od* efektów finansowych świadczonych usług. Doskonałym przykładem takiej sytuacji mogą być właśnie zakłady hotelarskie należące do PP "Orbis", które mogą pobierać od grup zagranicznych, których przyjazd został zorganizowany przez wyspe-

cejalizowane biuro "Orbisu" cenę w złotych, równą dwukrotnej wartości pobieranej od turystów krajowych^x /nie można więc mówić o żadnych korzyściach dewizowych, a właśnie w nich upatrywać można źródło znacznego zwiększenia środków finansowych/.

Na podstawie powyższych rozważań możemy stwierdzić, że dotychczasowe rozwiązania systemowe nie skłaniają również zakładów hotelarskich do minimalizacji kosztów świadczonych przez nie usług, jak również do większego powiązania ich z rynkiem. Wysokość zysków nie jest bezpośrednio uzależniona od struktury kosztów i wysokości wskaźników względnych kosztów, dzięki którym można by sprowadzić wartości bezwzględne do pewnej porównywalności. Brakuje przede wszystkim wzorców, które mogłyby stać się punktem odniesienia do ponoszonych kosztów w porównywalnych przedsiębiorstwach. Nadmierny, często nieuzasadniony wzrost kosztów wcale nie odzwierciedla dążenia przedsiębiorstw do maksymalnego wykorzystania potencjału.

Do tej pory więc reforma gospodarcza nie przyczyniła się w dostatecznym stopniu do wzrostu wykorzystania posiadanej bazy, jak i względnej obniżki kosztów. Zysk, którego przyrost jest wysoki i powszechny nie jest miarodajnym miernikiem działań proefektywnościowych. Nie wpływa w dużej mierze na dostosowanie wielkości i struktury podaży do potrzeb popytu, a także staje się elementem pogłębiającym procesy inflacyjne.

Próby więc wysokiego opodatkowania zysków, ściąganie części amortyzacji do budżetu oraz zmuszanie przedsiębiorstw do angażowania środków własnych na działalność rozwojową nie przyczyniły się - wbrew intencjom ustawodawców - do wzmocnienia starań o obniżkę kosztów.

^xDo roku 1985 cena ta była wyższa jedynie o 50%.

Również wadliwa wydaje się budowa jednorocznych wskaźników oceny przedsiębiorstwa. Przykładowo zysk w ujęciu jednorocznym nie sprawdza się jako czynnik, od którego byłyby uzależnione wynagrodzenia zatrudnionych pracowników. Nie stymuluje on do wzrostu ilości sprzedaży świadczonych usług, a jedynie do ciągłych wzrostów cen. Co więcej, nie stwarza on bodźców do podejmowania działalności rozwojowej. W krótkim okresie czasu występuje bowiem obawa kierownictwa przedsiębiorstw, w zakresie przeprowadzania inwestycji, pokrywanych z własnych funduszy - umniejszają one wówczas kwoty przeznaczone chociażby na premie pracowników, jak i inne elementy zysku. Brak więc jest odpowiednich warunków, które pobudzałyby do wzrostu inwestycji i ich większej opłacalności. Chodzi więc o możliwości takich inwestycji, które mogłyby być w wysokim stopniu wykorzystywane w działalności eksploatacyjnej. Nie jest to jednak możliwe w warunkach, gdy stopień wykorzystania potencjału nie jest skorelowany ani z kosztami, ani z zyskiem. Wyższa bowiem ich wartość wcale nie odpowiada wyższemu stopniowi wykorzystania potencjału. Potwierdzają to wyżej opisane wyniki przeprowadzonych badań.

Rozpatrując przyczyny odchyleń od proponowanych założeń nie można pominąć utrudnienia w dążeniu do wzrostu efektywności prowadzonej działalności, jakim jest ciągle limitowanie i reglamentowanie niektórych grup towarów. Jak wiadomo reglamentowanych i limitowanych artykułów jest bardzo dużo. Stanowią one bowiem około 60 - 70% zakupów ogółem. Z przeprowadzonych badań wynika, że do najczęściej limitowanych artykułów należą: mięso, kawa, napoje, przyprawy - czyli podstawowe surowce gastronomii, z kolei do reglamentowanych: telewizory,

maszyny pralnicze, samochody dostawcze, urządzenia kuchenne i inne. Ma to swoje odzwierciedlenie m.in. w wysokości kosztów zużycia materiałów i przedmiotów nietrwałych, w przypadku których zaobserwowano najmniejsze wahania wzrostu ich poziomu /następował on bowiem w każdym kolejnym roku głównie o wskaźnik inflacji/, jak również w wielkości uzyskiwanych obrotów /szczególnie w gastronomii/. Zakłady bowiem nie mają możliwości otrzymania większej ilości wymienionych towarów, a tym samym ciągłego zwiększania obrotów mierzonych w ujęciu ilościowym /zważywszy na pogłębiającą się inflację wzrost wartościowy występuje zawsze/ i większego jeszcze - niż do tej pory - powiązania ich z kosztami. Wszystko to powoduje oderwanie zakładów hotelarskich od rynku zaopatrzeniowego. Ma to szczególne znaczenie dla większych, dobrze prosperujących zakładów, które mają lepsze zasoby finansowe i mogłyby w przypadku zniesienia reglamentacji w większym stopniu oferować podaż zgodną z wielkością i strukturą popytu, co przyczyniałoby się niewątpliwie do wzrostu wykorzystania potencjału tych zakładów, jak również postawiłoby pod znakiem zapytania funkcjonowanie firm, które często bez pomocy finansowej, nie znajdującej pokrycia w przychodach pieniężnych nie mogłyby egzystować na polskim rynku turystycznym. W konsekwencji mogłoby to doprowadzić do powiększenia bazy eksploatacyjnej, poprzez budowę najbardziej opłacalnych grup hoteli, jak i wejścia na rynki zagraniczne.

Przedstawione pokrótce przyczyny zaistniałych rozbieżności wskazują nam na konieczność głębszej weryfikacji istniejącego systemu, jak i zaproponowanie nowych rozwiązań systemowych, skłaniających do minimalizacji poziomu kosztów usług hotelarskich. Umożliwiłoby to dopiero zastosowanie takich mechanizmów ekono-

miczno-finansowych, które wpływałyby na zmniejszenie kosztów świadczenia usług, jak również sprzyjałyby osiągnięciu wyższej efektywności majątku trwałego, a także poprawy rentowności świadczonych usług za pomocą tego majątku. Działalność gospodarza analizowanych zakładów byłaby wówczas bardziej efektywna i powstałyby również warunki znacznie szerszego niż do tej pory uwzględniania relacji rynkowych przez podmioty gospodarcze. Dlatego też rozważania kolejnej części pracy dotyczyć będą głównie możliwości pośredniego oddziaływania na względny poziom kosztów zakładów hotelarskich.

BIBLIOTEKA I
Archiwum Prac
Naukowo-Badawczych

AN EKS

**Wyodrębnianie wahań sezonowych w zakładach hotelarskich
należących do PP "Orbis"**

Przykład 1: Obliczanie wskaźników sezonowości na przykładzie
hotelu "Marina" w Gdańsku.

Na podstawie wykresu szeregu empirycznego przyjmujemy liniową funkcję trendu $y = a + bt$. Metodą najmniejszych kwadratów szacujemy parametry funkcji trendu

$$\begin{cases} \sum y = Na + b \sum t \\ \sum yt = a \sum t + b \sum t^2 \end{cases}$$

Z ogólnych równań wyprowadzamy wzory parametrów a i b

$$a = \frac{\sum y - b \sum t}{N} \qquad b = \frac{\sum yt - a \sum t}{\sum t^2}$$

$$a = 6,90$$

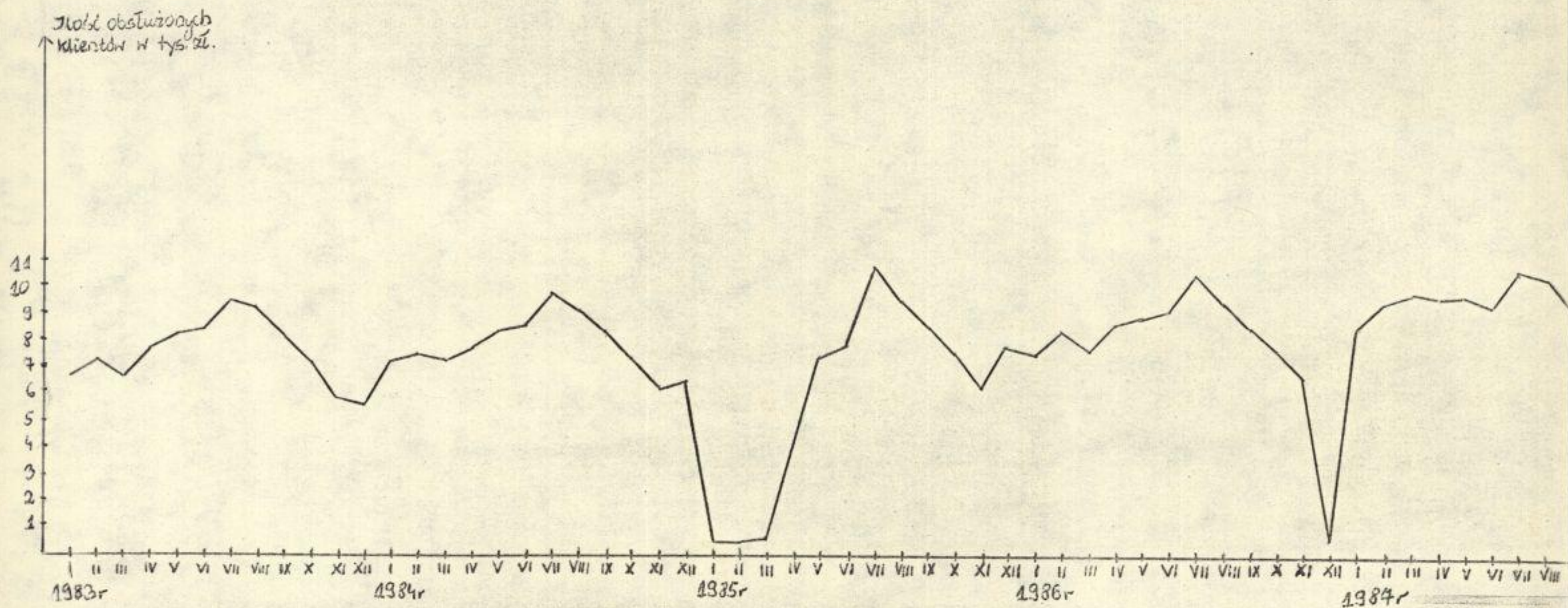
$$b = 0,023$$

$$y = 6,90 + 0,023t$$

W poniższej tabeli przedstawiamy obliczenia pomocnicze.

M-ce	y_t	t_t	$y_t t_t$	t_t^2	$\bar{y}_{12}$	$S = \frac{y}{\bar{y}_{12}} \cdot 100$	
1983	I	1	6,9	1	-		
	II	2	14,4	4	-		
	III	3	20,4	9	-		
	IV	4	30,4	16	-		
	V	5	40,5	25	-		
	VI	6	49,8	36	-		
	VII	7	66,5	49	7,55	7,55	125
	VIII	8	72,8	64	7,56	7,57	120
	IX	9	73,8	81	7,58	7,59	108
	X	10	72,0	100	7,61	7,62	94
	XI	11	64,9	121	7,64	7,60	77
	XII	12	69,6	144	7,56	7,62	76
1984	I	13	92,3	169	7,68	7,69	92
	II	14	103,6	196	7,71	7,71	95
	III	15	108,0	225	7,72	7,72	93
	IV	16	126,4	256	7,73	7,73	102
	V	17	141,1	289	7,74	7,74	107
	VI	18	154,8	324	7,75	7,77	110
	VII	19	188,1	361	7,80	7,52	131
	VIII	20	184,0	400	7,25	6,97	131
	IX	21	174,3	441	6,69	6,41	129

WYKRES SZEREGU EMPIRYCZNEGO - HOTEL „ORBIS-MARINA” W GDAŃSKU



1984	X	7,3	22	160,6	484	5,88	6,01	121
	XI	6,1	23	140,3	529	5,80	5,84	104
	XII	6,3	24	151,2	576	5,74	5,81	108
1985	I	0,6	25	15,0	625	5,82	5,78	10
	II	0,6	26	15,6	676	5,83	5,82	10
	III	0,6	27	16,2	729	5,84	5,83	10
	IV	4,8	28	134,4	784	5,85	5,84	82
	V	7,4	29	214,6	841	5,84	5,84	126
	VI	7,8	30	134,0	900	5,96	5,90	132
	VII	10,9	31	337,9	961	6,53	6,24	174
	VIII	9,3	32	297,6	1024	7,16	6,84	135
	IX	8,4	33	277,2	1089	6,58	6,87	122
	X	7,4	34	251,6	1156	6,88	6,73	109
	XI	6,0	35	210,0	1225	7,00	6,94	86
	XII	7,8	36	280,8	1296	7,10	7,05	110
1986	I	7,4	37	273,8	1369	7,05	7,07	104
	II	8,2	38	311,6	1444	7,04	7,04	116
	III	7,6	39	296,4	1521	7,03	7,03	108
	IV	8,4	40	336,0	1600	7,05	7,04	119
	V	8,9	41	364,9	1681	7,10	7,07	125
	VI	9,0	42	378,0	1764	6,49	6,79	132
	VII	10,2	43	438,6	1849	6,55	6,52	156
	VIII	9,2	44	404,8	1936	6,63	6,59	139
	IX	8,3	45	373,5	2025	6,81	6,72	123
	X	7,7	46	354,2	2116	6,91	6,86	112
	XI	6,5	47	305,5	2209	6,99	6,95	93
	XII	0,5	48	24,0	2304	7,01	7,00	7
1987	I	8,5	49	416,5	2401	7,05	7,03	120
	II	9,2	50	460,0	2500	7,14	7,09	129
	III	9,8	51	499,8	2601	7,20	7,17	136
	IV	9,6	52	499,2	2704	7,33	7,26	132
	V	9,8	53	519,4	2809	7,46	7,39	132
	VI	9,3	54	502,2	2916	7,85	7,65	121
	VII	10,6	55	583,0	3025	-	-	-
	VIII	10,3	56	576,8	3136	-	-	-
	IX	9,0	57	513,0	3249	-	-	-
	X	9,3	58	539,4	3364	-	-	-
	XI	8,1	59	477,9	3481	-	-	-
	XII	5,1	60	306,0	3600	-	-	-
		456,3	1830	14346,1	73807			

$$\bar{y} = 7,605$$

Korzystając z wyników przystępujemy do obliczenia surowych wskaźników sezonowości ruchu turystycznego, a następnie obliczamy skorygowane wskaźniki sezonowości i sporządzamy na ich podstawie wykres obrazujący sezonowość obrotów^x.

^x Całą procedurę obliczania wskaźników sezonowości pokazujemy na jednym wybranym przykładzie. W przypadku pozostałych zakładów hotelarskich przedstawiamy surowe i skorygowane wskaźniki sezonowości oraz wykres skorygowanych wskaźników sezonowości - bez podawania obliczeń pomocniczych.

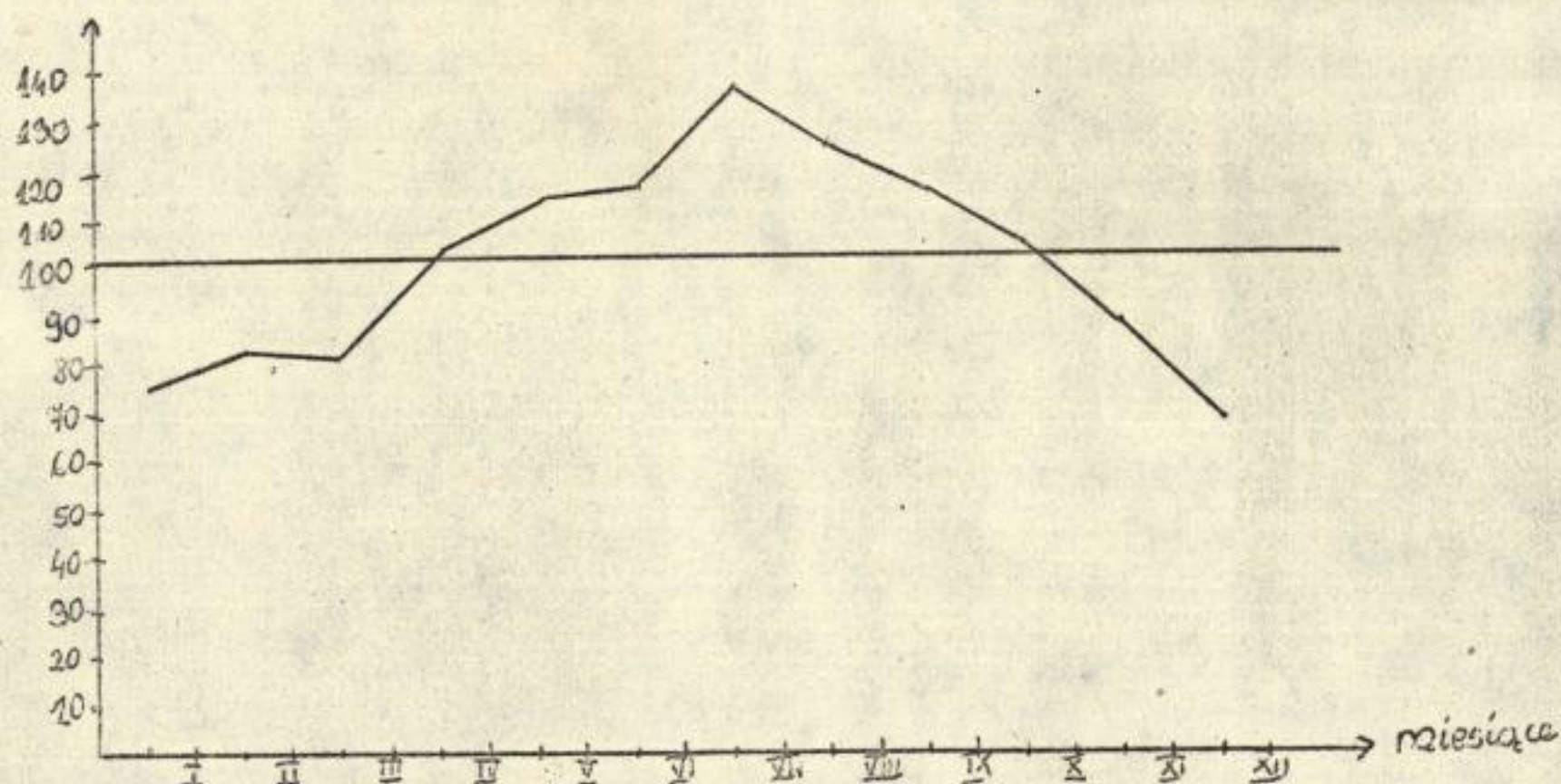
Tabela 1 : Surowe wskaźniki sezonowości

m-ce lata	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
1983	-	-	-	-	-	-	125	120	108	94	77	76
1984	92	95	93	102	107	110	131	131	129	121	104	108
1985	10	10	10	82	126	132	174	135	122	109	86	130
1986	104	116	108	119	125	132	156	139	123	112	93	7
1987	120	129	136	132	132	121	-	-	-	-	-	-
S_i	326	350	347	435	490	495	586	525	482	436	360	301
$\bar{S}_i$	81,5	87,5	86,7	108,7	122,5	123,7	146,5	131,2	120,5	109	90	75,2
$k\bar{S}_i$	75,7	81,3	80,6	101,0	113,9	115,0	136,2	122,0	112,0	101,3	83,7	69,9

Źródło: Dane z Działu Ekonomicznego - przeliczenia własne

$$k = \frac{n \cdot 100}{\sum \bar{S}_i} = \frac{1200}{1283} = 0,93 \quad \bar{y} = 7,605 \quad \sum \bar{S}_i = 1283 \quad \sum = 1192,6$$

Wykres 1 : Skorygowane wskaźniki sezonowości ruchu turystycznego w l. 1983-87



I Sab	$= (I k\bar{S}_i \bar{y}) / 100 - \bar{y} = (75,7 \cdot 7,605) / 100 - 7,605 = -1,848$
II Sab	$= 81,3 = -1,422$
III Sab	$= 80,6 = -1,475$
IV Sab	$= 101,0 = 0,076$
V Sab	$= 113,9 = 1,057$
VI Sab	$= 115,0 = 1,140$
VII Sab	$= 136,2 = 2,753$
VIII Sab	$= 122,0 = 1,673$
IX Sab	$= 112,0 = 0,912$
X Sab	$= 101,3 = 0,098$
XI Sab	$= 83,7 = -1,239$
XII Sab	$= 69,9 = -2,289$

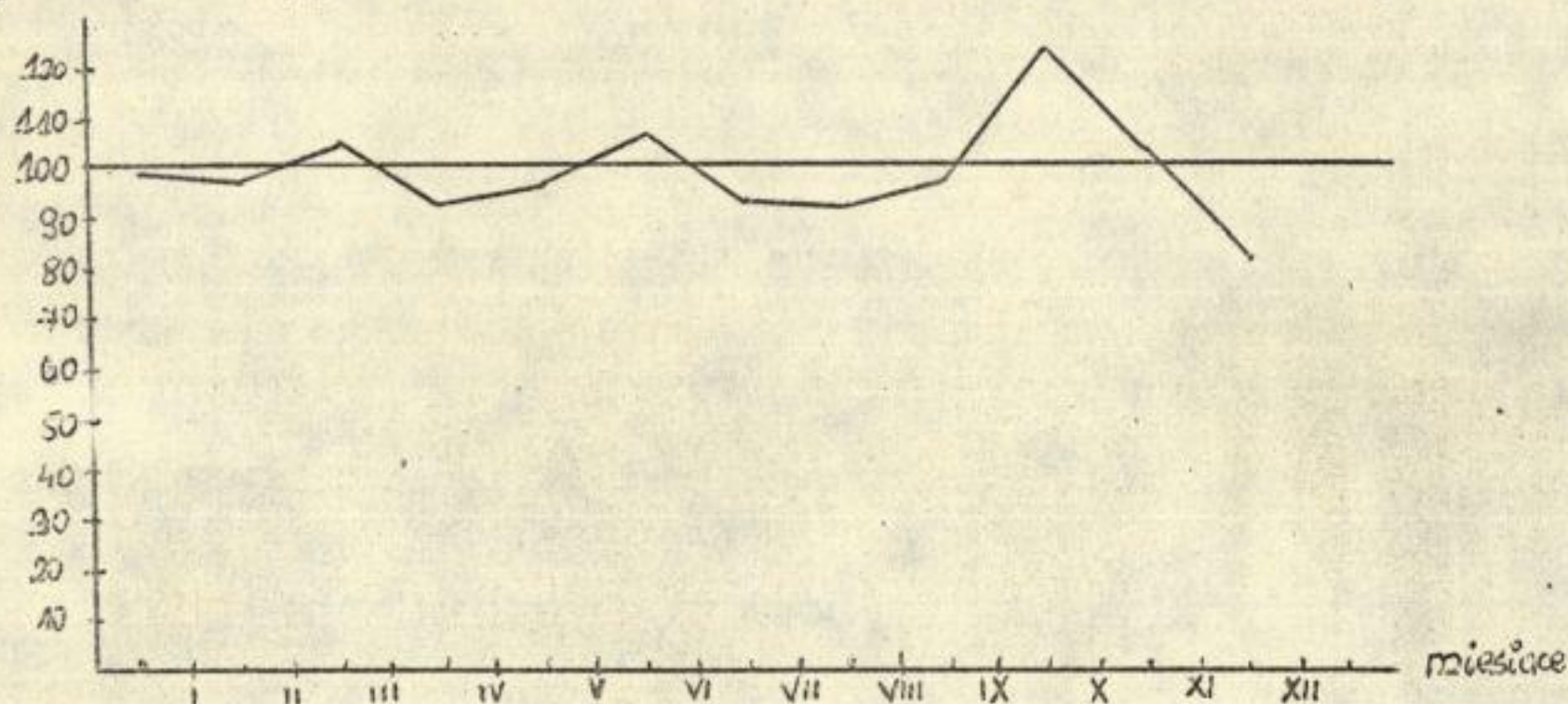
Tabela 2 : Surowe wskaźniki sezonowości

m-ce lata	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII	
1983	-	-	-	-	-	-	80	83	116	117	123	87	
1984	102	98	115	81	103	102	65	68	107	134	100	70	
1985	100	93	96	89	93	109	104	107	87	115	92	83	
1986	89	92	98	90	98	108	111	99	71	108	94	74	
1987	97	103	95	104	90	106	-	-	-	-	-	-	
S_i	388	386	404	364	384	425	360	357	381	474	409	314	
$\bar{S}_i$	97	96,5	101	91,0	96,0	106,2	90,0	89,2	95,2	118,5	102,2	78,5	$\Sigma S_i = 1161,3$
$k\bar{S}_i$	99,9	99,3	104,0	93,7	98,8	109,3	92,7	91,8	98,0	122,0	105,2	80,0	$\Sigma = 1195,5$

Źródło: dane z Działu Ekonomicznego - przeliczenia własne

$$k = \frac{n}{\Sigma \bar{S}} \cdot \frac{100}{1161,3} = \frac{1200}{1161,3} = 1,03 \quad \bar{y} = 6,205$$

Wykres: 2 Skorygowane wskaźniki sezonowości ruchu turystycznego w l. 1983-87



I Sab	=	$(K_{sI} \bar{y}) / 100 - \bar{y}$	=	$(99,9 \cdot 6,205 / 100 - 6,205)$	=	-0,006
II Sab	=		=	99,3	=	-0,043
III Sab	=		=	104,0	=	0,248
IV Sab	=		=	93,7	=	-0,390
V Sab	=		=	98,8	=	-0,074
VI Sab	=		=	109,3	=	0,577
VII Sab	=		=	92,7	=	-0,452
VIII Sab	=		=	91,8	=	-0,508
IX Sab	=		=	98,0	=	-0,124
X Sab	=		=	122,0	=	1,365
XI Sab	=		=	105,2	=	0,322
XII Sab	=		=	80,8	=	-1,191

Hotel "Orbis-Forum" - Warszawa

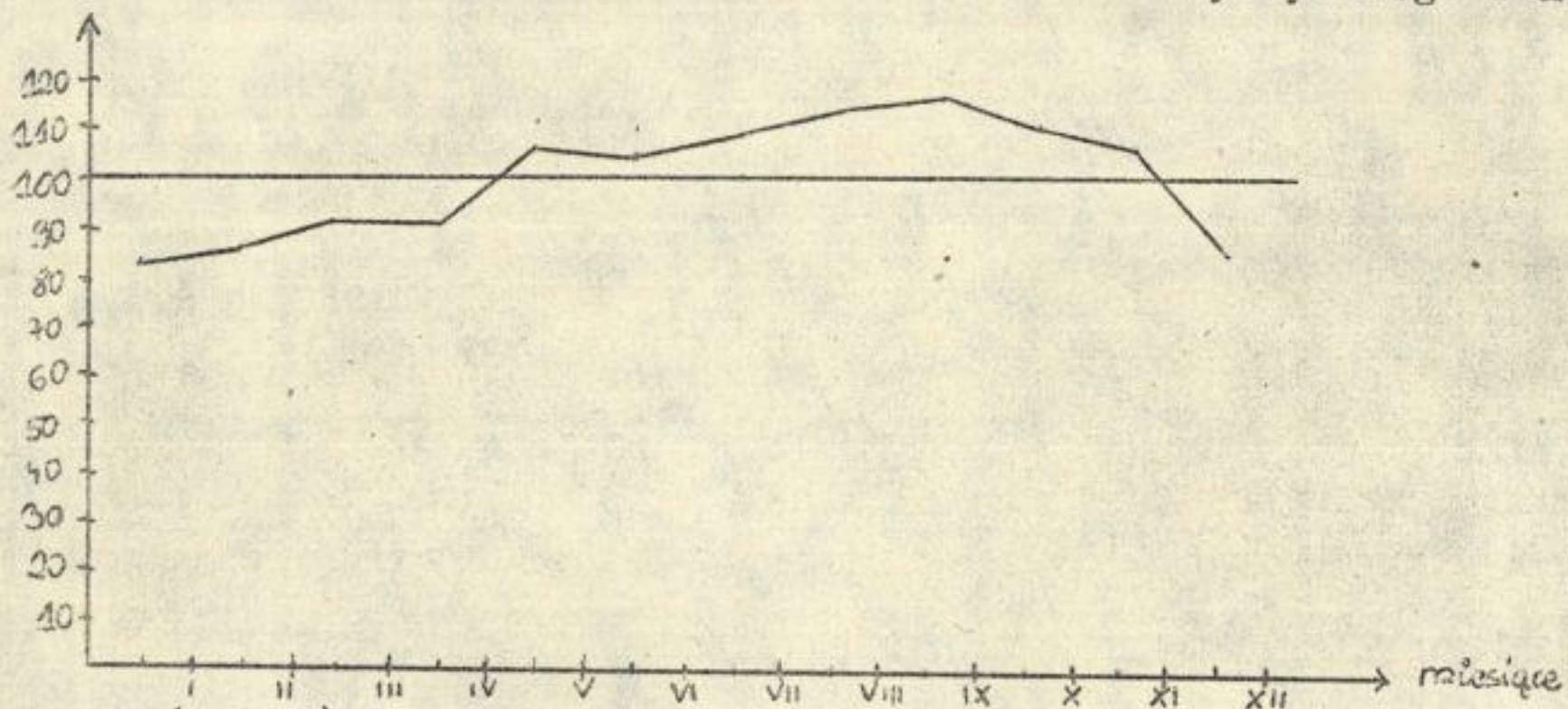
Tabela 3 : Surowe wskaźniki sezonowości

m-ce lata	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
1983	-	-	-	-	-	-	113	115	112	106	103	79
1984	86	93	96	89	109	104	113	114	113	109	102	78
1985	79	81	94	96	110	110	111	112	113	117	105	87
1986	87	82	84	93	99	104	100	104	114	119	115	93
1987	80	82	92	88	105	102	-	-	-	-	-	-
S_i	332	338	366	366	423	420	437	445	452	451	425	337
$\bar{S}_i$	83,0	84,5	91,5	91,5	105,7	105,0	109,3	111,2	113,0	112,7	106,25	84,25
$k\bar{S}$	83,1	84,6	91,6	91,6	105,8	105,0	109,4	112,3	113,1	112,8	106,3	84,3

Źródło: Dane z Działu Ekonomicznego - przeliczenia własne.

$$k = \frac{n \cdot 100}{\sum \bar{S}} = \frac{1200}{1197,9} = 1,001 \quad \bar{y} = 24,238 \quad \sum \bar{S}_i = 1197,9 \quad \Sigma = 1194,9$$

Wykres: 3 Skorygowane wskaźniki sezonowości ruchu turystycznego w 1.83-87



I Sab	=	$(k\bar{S}_I \bar{y})/100 - \bar{y}$	=	$(83,1 \cdot 24,238)/100 - 24,238$	=	-4,096
II Sab	=		=	84,6	=	-3,732
III Sab	=		=	91,6	=	-2,035
IV Sab	=		=	91,6	=	-2,035
V Sab	=		=	105,8	=	1,405
VI Sab	=		=	105,1	=	1,236
VII Sab	=		=	109,4	=	2,278
VIII Sab	=		=	112,3	=	2,981
IX Sab	=		=	113,1	=	3,175
X Sab	=		=	112,8	=	3,102
XI Sab	=		=	106,3	=	2,714
XII Sab	=		=	84,3	=	-3,805

Hotel "Orbis-Merkury" - Poznań

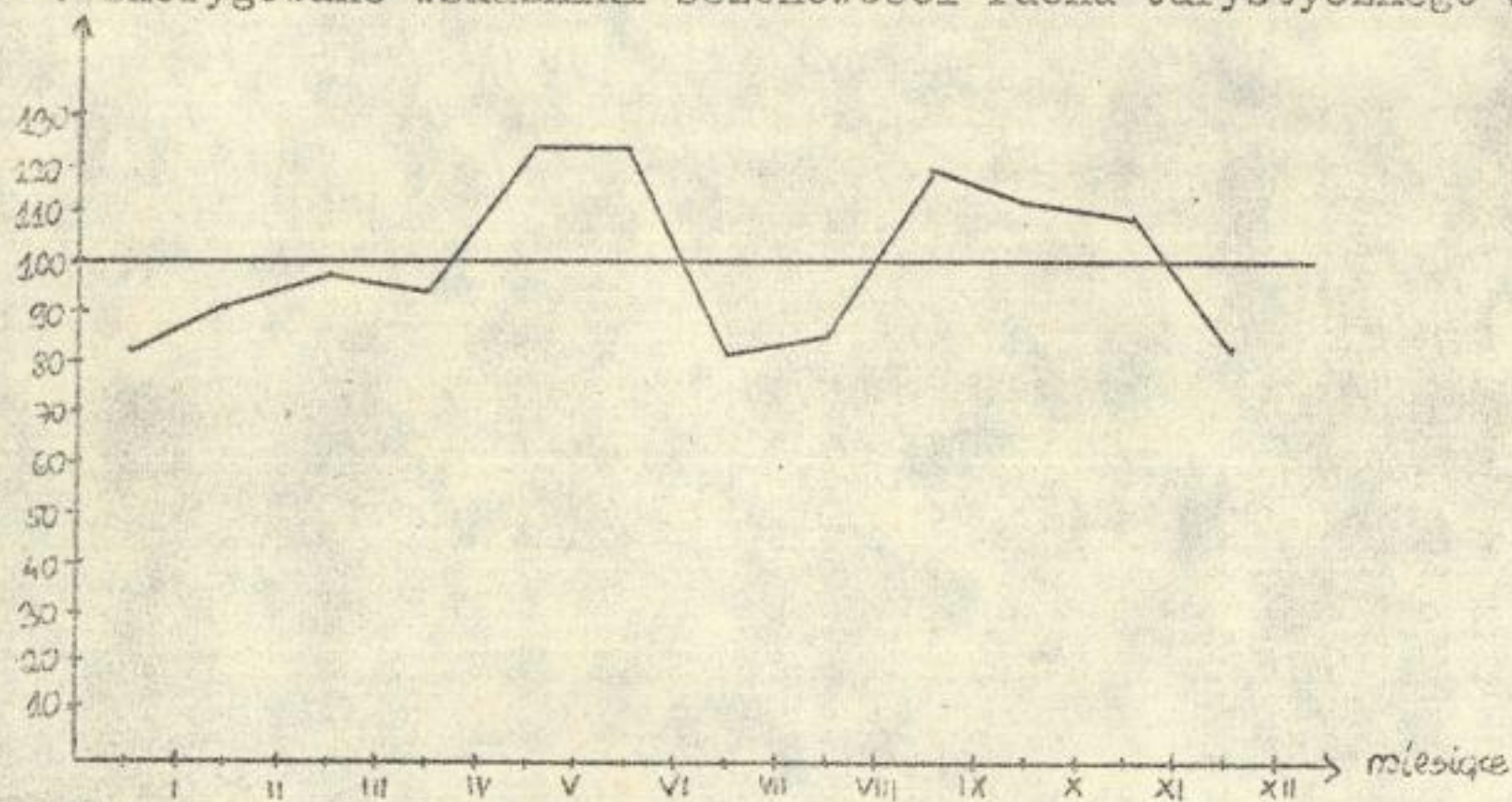
Tabela 4 : Surowe wskaźniki sezonowości

m-ce lata.	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
1983	-	-	-	-	-	-	63	87	124	123	114	83
1984	82	96	102	99	119	113	86	75	116	113	109	79
1985	85	88	105	96	120	117	86	75	119	115	110	85
1986	83	90	91	91	121	128	88	91	117	104	108	82
1987	81	88	96	93	125	128	-	-	-	-	-	-
S_i	331	362	394	379	485	485	323	328	476	455	441	329
$\bar{S}_i$	82,7	90,5	98,5	94,7	121,2	121,2	80,7	82,0	119,0	113,7	110,2	82,2
$k\bar{S}$	82,8	90,6	98,6	94,8	121,4	121,4	80,8	82,1	119,2	113,9	110,4	82,3

Źródło: Dane z Działu Ekonomicznego - przeliczenia własne.

$$k = \frac{n \cdot 100}{\sum \bar{S}} = \frac{1200}{1196,6} = 1,002 \quad \bar{y} = 9,52 \quad \sum \bar{S}_i = 1196,6 \quad \sum = 1198,3$$

Wykres 4 : Skorygowane wskaźniki sezonowości ruchu turystycznego w 1.83-87



I Sab	$= (k\bar{S}_I \bar{y}) / 100 - \bar{y} = (82,8 \cdot 9,52) / 100 - 9,52 = -1,637$
II Sab	$= 90,6 - 9,52 = -0,894$
III Sab	$= 98,6 - 9,52 = -0,133$
IV Sab	$= 94,8 - 9,52 = -0,495$
V Sab	$= 121,4 - 9,52 = 2,037$
VI Sab	$= 121,4 - 9,52 = 2,037$
VII Sab	$= 80,8 - 9,52 = -1,827$
VIII Sab	$= 82,1 - 9,52 = -1,704$
IX Sab	$= 119,2 - 9,52 = 1,827$
X Sab	$= 113,9 - 9,52 = 1,323$
XI Sab	$= 110,4 - 9,52 = 0,990$
XII Sab	$= 82,3 - 9,52 = -1,685$

Hotel "Orbis-Cracovia" - Kraków

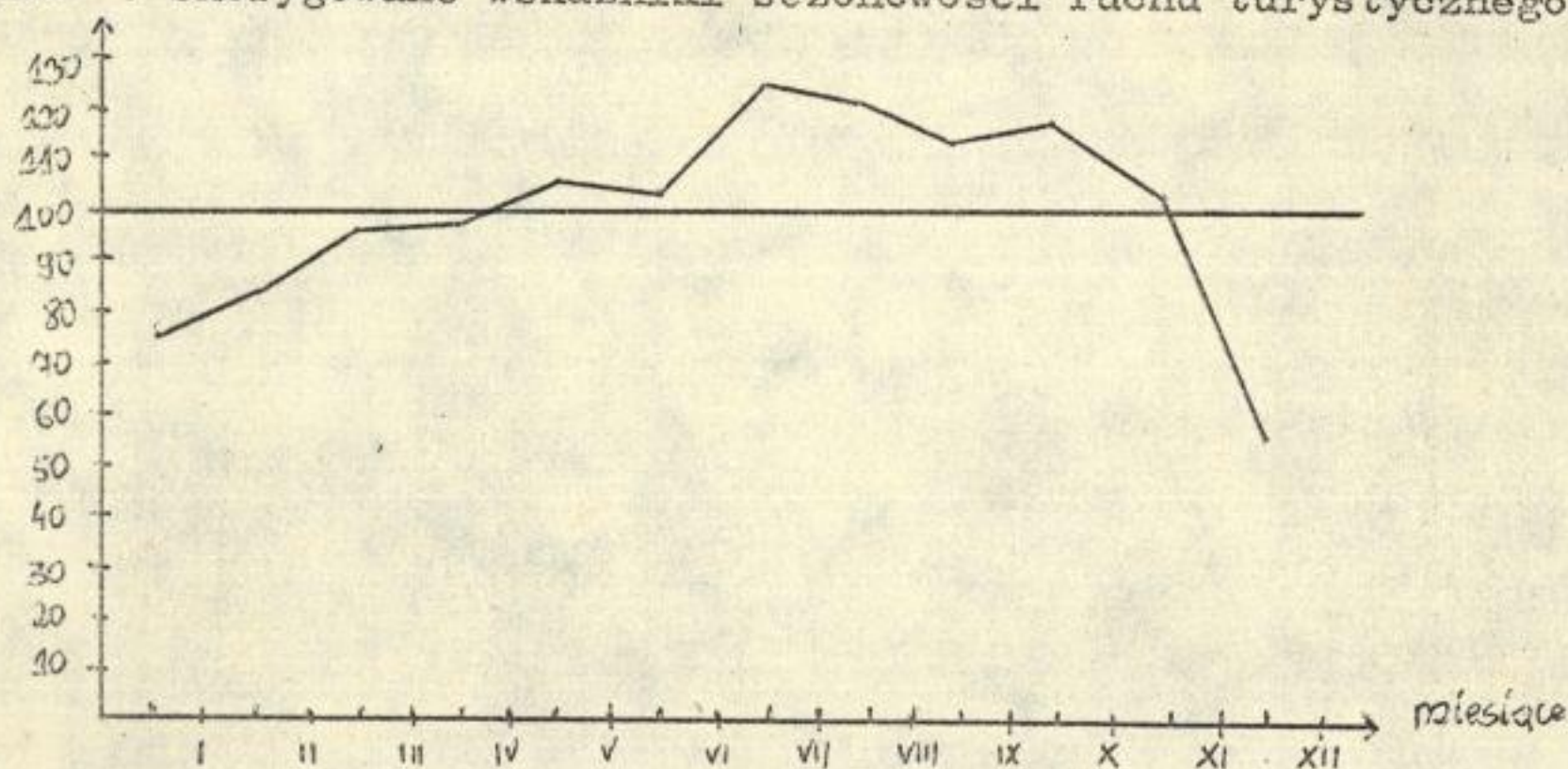
Tabela 5 : Surowe wskaźniki sezonowości

m-co Lata	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
1983	-	-	-	-	-	-	127	116	114	122	99	64
1984	97	86	85	89	112	107	121	127	112	110	101	45
1985	79	83	102	101	115	105	119	122	109	111	98	56
1986	69	81	101	103	91	94	112	113	110	122	95	54
1987	60	75	90	94	113	97	-	-	-	-	-	-
S_i	305	325	378	387	431	403	479	478	445	465	393	219
$\bar{S}_i$	76,25	81,25	94,5	96,75	107,75	100,75	119,75	119,5	111,25	116,25	98,25	54,75
$k\bar{S}$	77,7	82,8	96,3	98,6	109,8	102,6	122,0	121,7	113,3	118,4	100,1	55,8

Źródło: Dane z Działu Ekonomicznego - przeliczenia własne.

$$k = \frac{n \cdot 100}{\sum \bar{S}} = \frac{1200}{1177} = 1,019 \quad \bar{y} = 14,248 \quad \sum \bar{S}_i = 1177 \quad \sum = 1199,1$$

Wykres 5 : Skorygowane wskaźniki sezonowości ruchu turystycznego w 1.83-87



$$\begin{aligned}
 \text{I Sab} &= (k\bar{S}_i - \bar{y}) / 100 - \bar{y} = (77,7 - 14,248) / 100 - 14,248 = -3,177 \\
 \text{II Sab} &= (82,8 - 14,248) / 100 - 14,248 = -2,450 \\
 \text{III Sab} &= (96,3 - 14,248) / 100 - 14,248 = -0,527 \\
 \text{IV Sab} &= (98,6 - 14,248) / 100 - 14,248 = -0,199 \\
 \text{V Sab} &= (109,8 - 14,248) / 100 - 14,248 = 1,396 \\
 \text{VI Sab} &= (102,6 - 14,248) / 100 - 14,248 = 0,370 \\
 \text{VII Sab} &= (122,0 - 14,248) / 100 - 14,248 = 3,134 \\
 \text{VIII Sab} &= (121,7 - 14,248) / 100 - 14,248 = 3,091 \\
 \text{IX Sab} &= (113,3 - 14,248) / 100 - 14,248 = 1,894 \\
 \text{X Sab} &= (118,4 - 14,248) / 100 - 14,248 = 2,621 \\
 \text{XI Sab} &= (100,1 - 14,248) / 100 - 14,248 = 0,014 \\
 \text{XII Sab} &= (55,8 - 14,248) / 100 - 14,248 = -6,297
 \end{aligned}$$

Hotel "Orbis-Wrocław" - Wrocław

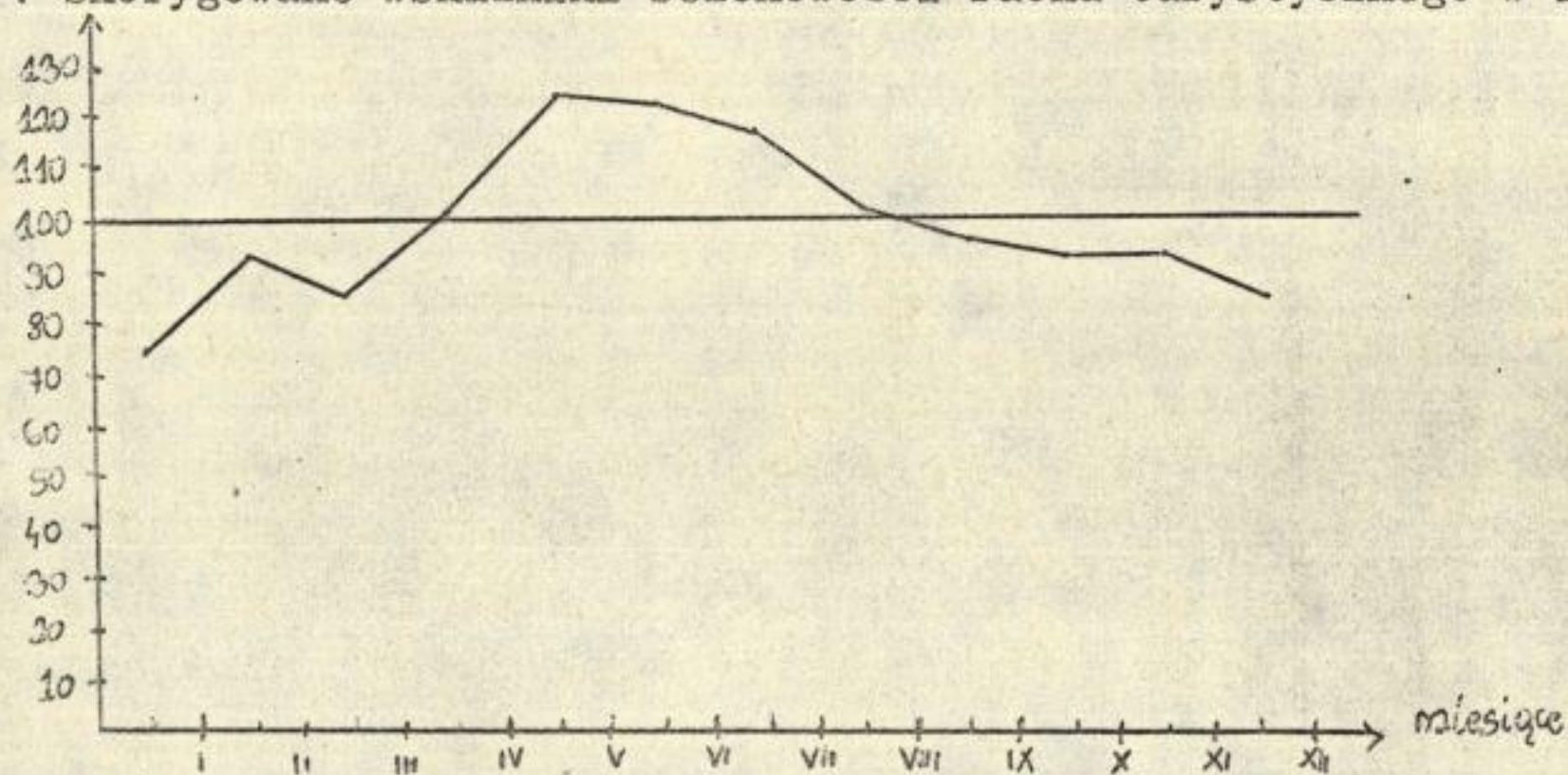
Tabela 6 : Surowe wskaźniki sezonowości

m-ce lata	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
1983	-	-	-	-	-	-	125	104	99	94	91	85
1984	74	102	105	108	113	116	119	97	92	94	92	88
1985	77	95	83	102	126	123	117	105	101	98	95	77
1986	78	84	83	101	137	127	-	-	-	-	-	-
S_i	229	282	271	311	376	366	361	306	292	286	278	250
$\bar{S}_i$	76,3	94,0	90,3	103,6	125,3	122,0	120,3	102,0	97,3	95,3	92,6	83,3
$k\bar{S}$	75,5	93,0	89,3	102,5	124,0	120,7	119,0	100,9	96,3	94,3	91,6	82,4

Źródło: Dane z Działu Ekonomicznego - przeliczenia własne.

$$k = \frac{n \cdot 100}{\sum \bar{S}} = \frac{1200}{1202,3} = 0,99 \quad \bar{y} = 9,347 \quad \sum \bar{S}_i = 1202,3 \quad \Sigma = 1189,5$$

Wykres 6 : Skorygowane wskaźniki sezonowości ruchu turystycznego w 1.83-87



$$\begin{aligned}
 \text{I Sab} &= (k\bar{S}_I \bar{y}) / 100 - \bar{y} = (75,5 \cdot 9,347) / 100 - 9,347 = -2,290 \\
 \text{II Sab} &= 93,0 = -0,645 \\
 \text{III Sab} &= 89,3 = -1,000 \\
 \text{IV Sab} &= 102,5 = 0,233 \\
 \text{V Sab} &= 124,0 = 2,243 \\
 \text{VI Sab} &= 120,7 = 1,934 \\
 \text{VII Sab} &= 119,0 = 1,775 \\
 \text{VIII Sab} &= 100,9 = 0,084 \\
 \text{IX Sab} &= 96,3 = -0,345 \\
 \text{X Sab} &= 94,3 = -0,532 \\
 \text{XI Sab} &= 91,4 = -0,785 \\
 \text{XII Sab} &= 82,4 = -1,645
 \end{aligned}$$

Hotel "Orbis-Mrongovia" - Mrągowo

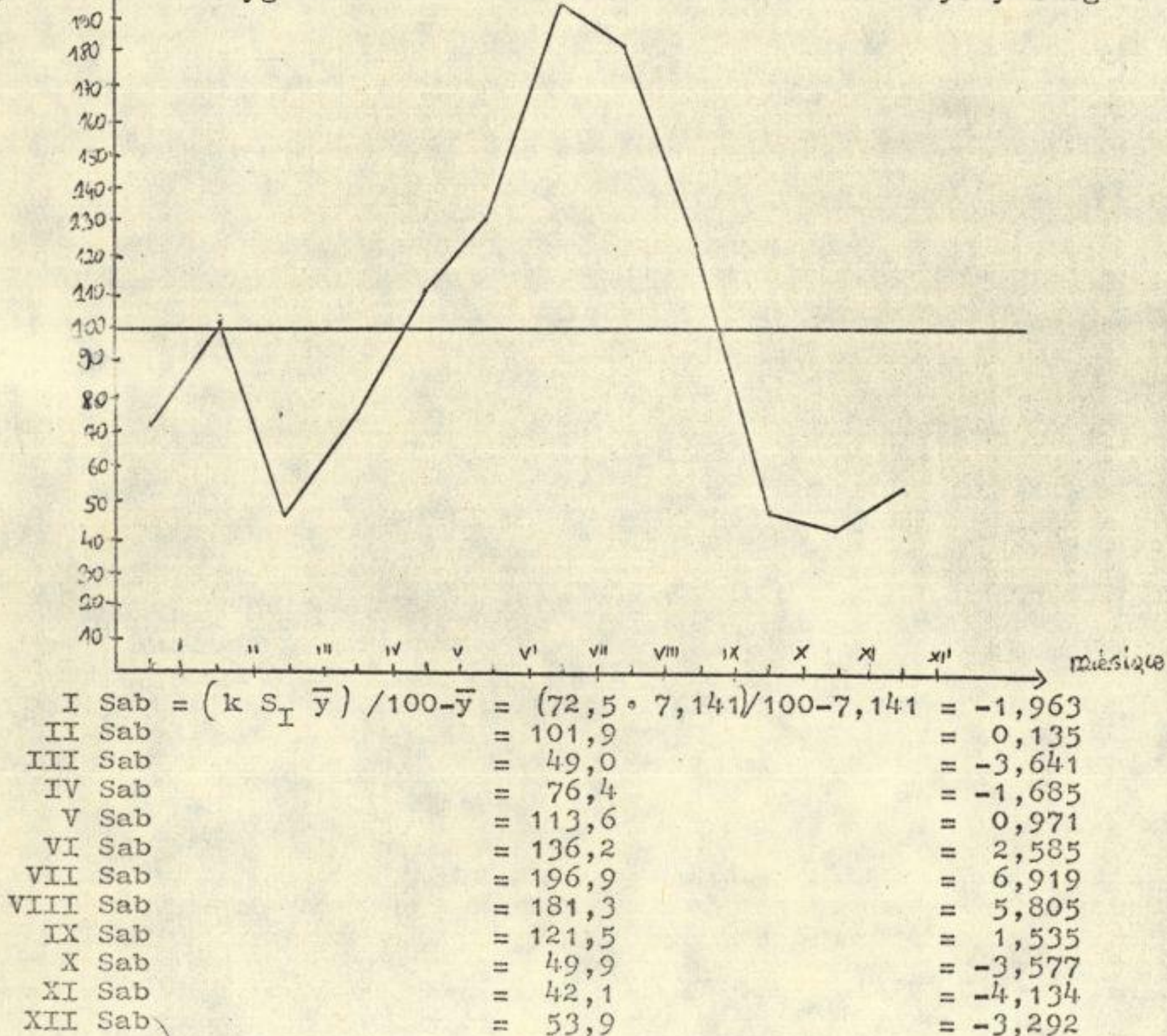
Tabela 4 : Surowe wskaźniki sezonowości

m-ce lata	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
1983	-	-	-	-	-	-	201	185	124	51	43	55
1984	74	104	50	78	116	139						
S_i	74	104	50	78	116	139	201	185	124	51	43	55
$\bar{S}_i$	74	104	50	78	116	139	201	185	124	51	43	55
$k\bar{S}$	72,5	101,9	49,0	76,4	113,6	136,2	196,9	181,3	121,5	49,9	42,1	53,9

Źródło: Dane z Działu Ekonomicznego - przeliczenia własne.

$$k = \frac{n \cdot 100}{\sum \bar{S}} = \frac{1200}{1220} = 0,98 \quad \bar{y} = 7,141 \quad \sum \bar{S}_i = 1220 \quad \sum = 1195,2$$

Wykres 7 : Skorygowane wskaźniki sezonowości ruchu turystycznego w 1.83-87



Hotel "Orbis-Skalny" - Karpacz

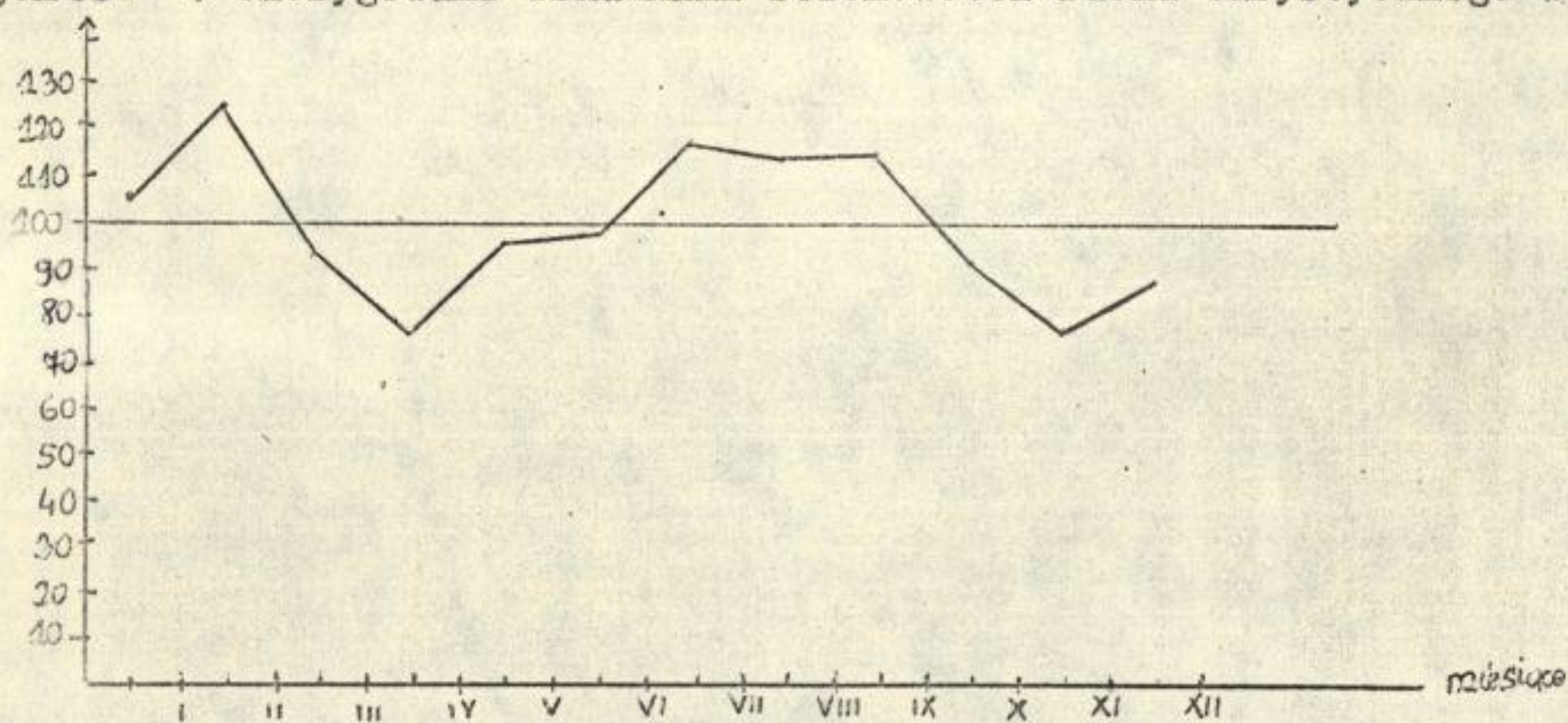
Tabela 8 : Surowe wskaźniki sezonowości

m-ce lata	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
1983	-	-	-	-	-	-	125	121	109	94	37	77
1984	108	152	79	75	103	104	122	126	112	88	53	76
1985	120	134	80	86	103	84	116	90	131	97	120	85
1986	108	113	84	69	85	103	117	120	106	88	98	105
1987	93	108	124	76	89	104	-	-	-	-	-	-
S_i	429	507	367	306	380	395	479	457	458	366	308	343
$\bar{S}_i$	107,2	126,7	91,7	76,5	95,0	98,7	119,7	114,2	114,5	91,5	77,0	85,7
$k\bar{S}_i$	107,3	126,8	91,8	76,6	95,1	98,8	119,8	114,3	114,6	91,6	77,1	85,8

Źródło: Dane z Działu Ekonomicznego - przeliczenia własne.

$$k = \frac{n \cdot 100}{\sum \bar{S}_i} = \frac{1200}{1198,4} = 1,001 \quad \bar{y} = 6,518 \quad \sum \bar{S}_i = 1198,4 \quad \sum = 1199,6$$

Wykres 8 : Skorygowane wskaźniki sezonowości ruchu turystycznego w l. 1983-87



I Sab	=	$(kS_i \cdot \bar{y}) / 100 - \bar{y}$	=	$(107,3 \cdot 6,518) / 100 - 6,518$	=	0,475
II Sab	=		=	126,8	=	1,746
III Sab	=		=	91,8	=	-0,534
IV Sab	=		=	76,6	=	-1,525
V Sab	=		=	95,1	=	-0,319
VI Sab	=		=	98,8	=	-0,078
VII Sab	=		=	119,8	=	1,290
VIII Sab	=		=	114,3	=	0,932
IX Sab	=		=	114,6	=	0,951
X Sab	=		=	91,6	=	-0,547
XI Sab	=		=	77,1	=	-1,492
XII Sab	=		=	85,8	=	-0,925

Hotel "Orbis-Beskid" - Nowy Sącz

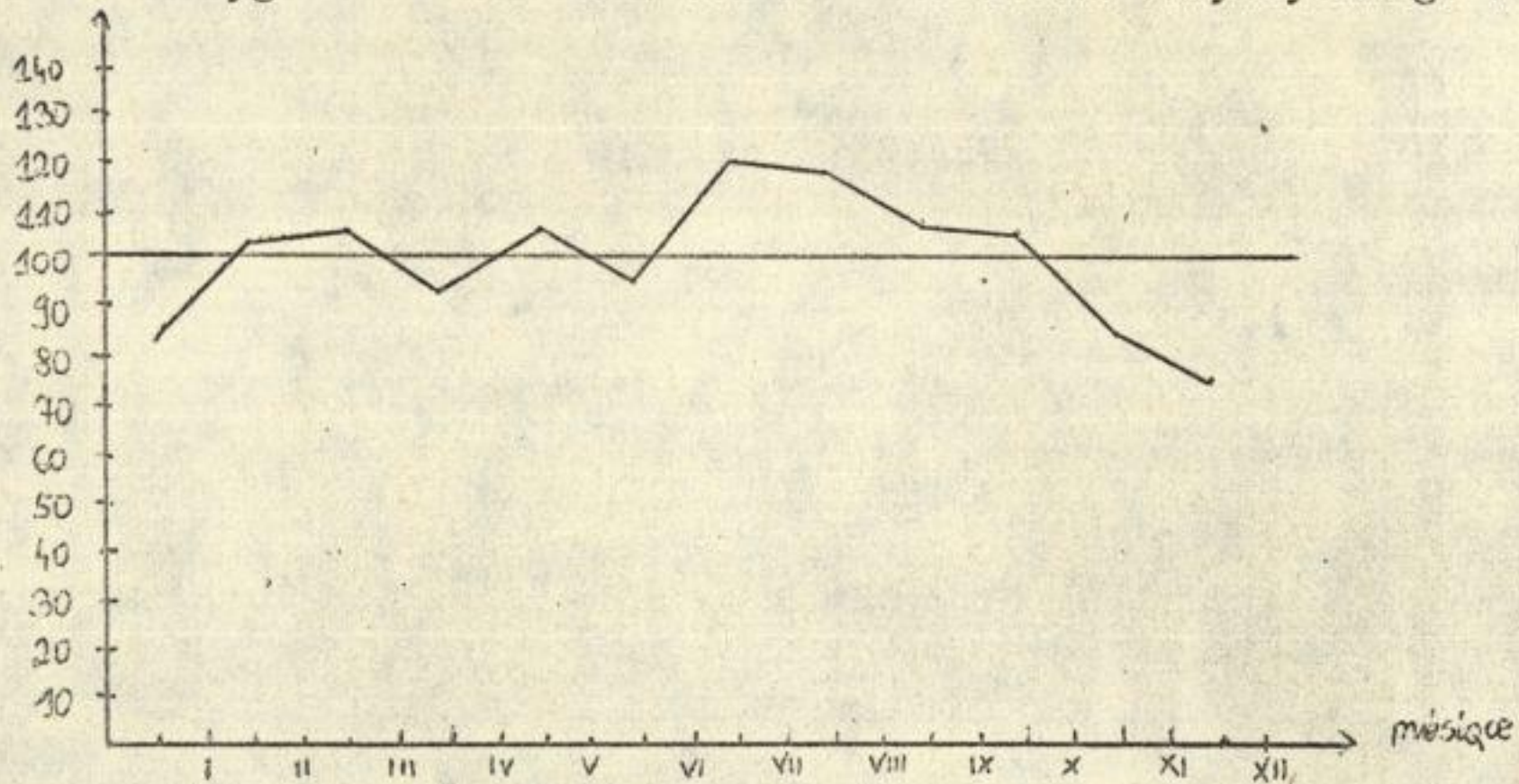
Tabela 9 : Surowe wskaźniki sezonowości

m-ce lata	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
1983	-	-	-	-	-	-	125	124	111	108	87	81
1984	86	107	110	96	108	99	-	-	-	-	-	-
S_i	86	107	110	96	108	99	125	124	111	108	87	81
$\bar{S}_i$	86	107	110	96	108	99	125	124	111	108	87	81
$k\bar{S}_i$	82,56	102,7	105,6	92,16	103,6	95,04	120,0	119,04	106,5	103,6	83,5	77,7

Źródło: Dane z Działu Ekonomicznego - przeliczenia własne.

$$k = \frac{n}{\sum \bar{S}} = \frac{1200}{1242} = 0,96 \quad \bar{y} = 4,216 \quad \sum \bar{S}_i = 1242 \quad \sum = 1192,0$$

Wykres 9 : Skorygowane wskaźniki sezonowości ruchu turystycznego w l. 83-87



I Sab	$= (k\bar{S}_i \bar{y}) / 100 - \bar{y} = (82,56 \cdot 4,216) / 100 - 4,216 = -0,737$
II Sab	$= 102,7 = 0,113$
III Sab	$= 105,6 = 0,236$
IV Sab	$= 92,16 = -0,330$
V Sab	$= 113,5 = 0,151$
VI Sab	$= 95,04 = -0,209$
VII Sab	$= 120,0 = 0,843$
VIII Sab	$= 119,04 = 0,802$
IX Sab	$= 106,5 = 0,274$
X Sab	$= 103,6 = 0,151$
XI Sab	$= 83,5 = -0,695$
XII Sab	$= 77,7 = -0,940$

Hotel "Orbis-Solny" - Kołobrzeg

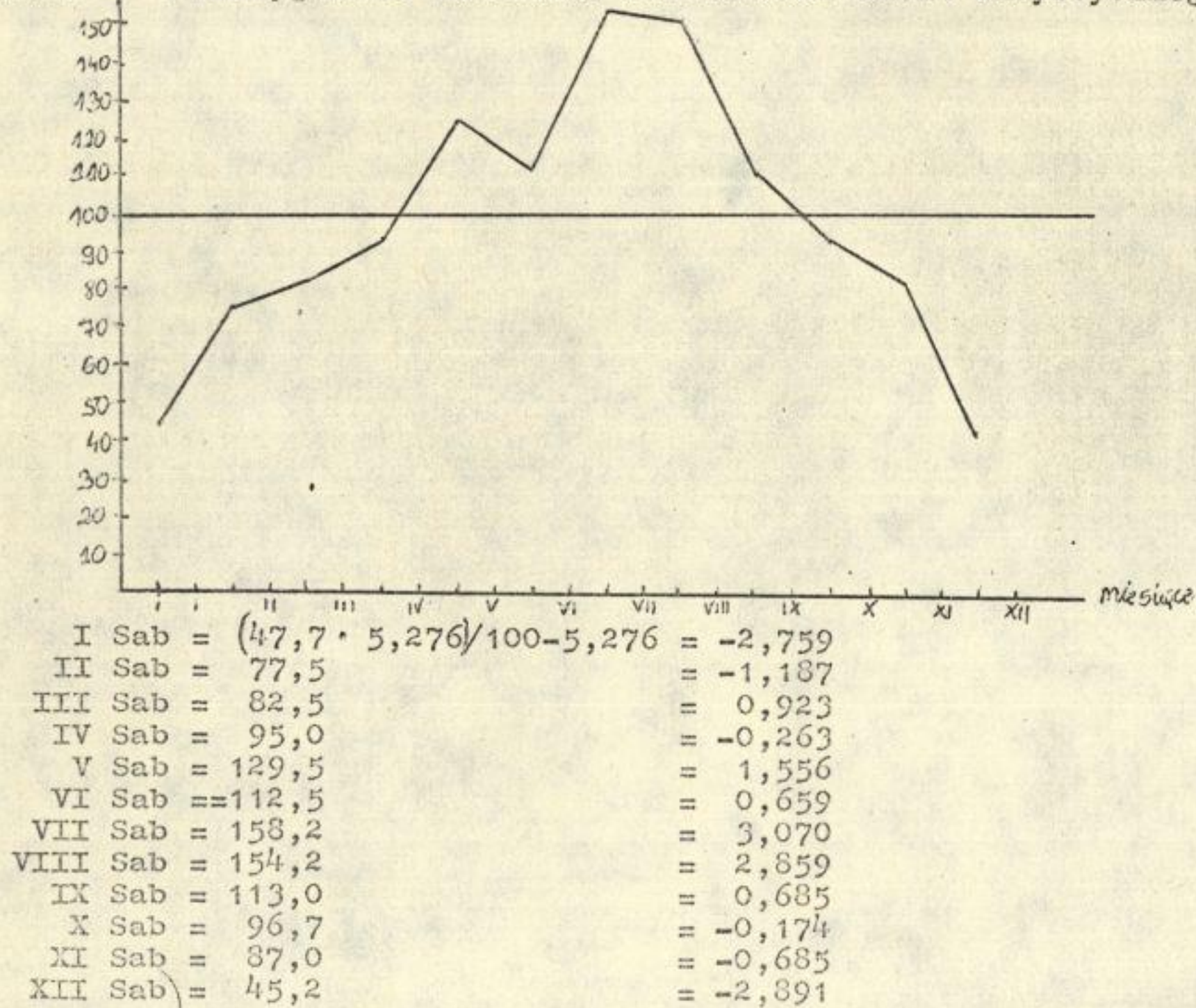
Tabela 10 : Surowe wskaźniki sezonowości

m-ce lata	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
1983	-	-	-	-	-	-	168	157	102	94	101	38
1984	49	96	85	90	119	107	161	159	121	90	86	35
1985	51	65	83	101	126	112	155	156	114	97	83	46
1986	59	76	82	99	130	115	149	145	115	106	78	62
1987	32	73	80	90	143	116	-	-	-	-	-	-
S_i	191	310	330	380	518	450	633	617	452	387	348	181
$\bar{S}_i$	47,7	77,5	82,5	95,0	129,5	112,5	158,2	154,2	113,0	96,7	87,0	45,2
$k\bar{S}_i$	47,7	77,5	82,5	95,0	129,5	112,5	158,2	154,2	113,0	96,7	87,0	45,2

Źródło: Dane z Działu Ekonomicznego - przeliczenia własne.

$$k = \frac{n}{\sum \bar{S}_i} = \frac{1200}{1199} = 1,000 \quad \bar{y} = 5,276 \quad \sum \bar{S}_i = 1199 \quad \sum = 1199$$

Wykres 10 : Skorygowane wskaźniki sezonowości ruchu turystycznego w l. 83-87



Hotel "Orbis-Grand" - Sopot

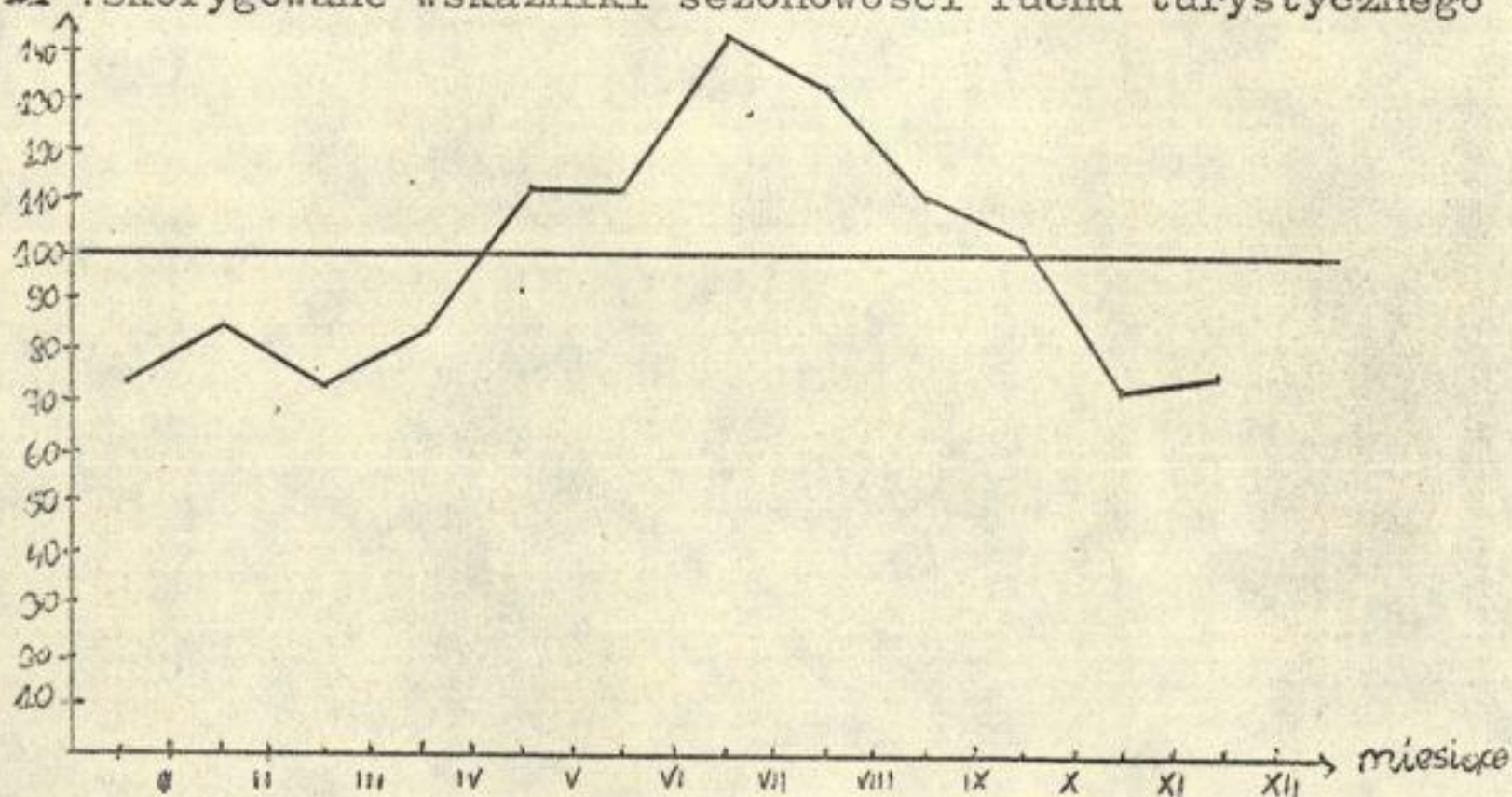
Tabela: 44 : Surowe wskaźniki sezonowości

m-ce lata	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
1983	-	-	-	-	-	-	153	150	124	98	40	74
1984	72	99	89	91	115	121	155	146	106	109	59	52
1985	81	73	75	77	112	102	146	132	114	104	95	89
1986	85	89	82	94	106	112	127	124	107	115	103	92
1987	68	90	53	87	121	119	-	-	-	-	-	-
S_i	306	351	299	349	454	454	581	552	451	426	297	307
$\bar{S}_i$	76,5	87,75	74,75	87,25	113,5	113,5	145,25	138	112,75	106,5	74,25	76,75
$k\bar{S}_i$	75,7	86,8	74,0	86,4	112,3	112,3	143,8	136,6	111,6	105,4	73,5	75,9

Źródło: Dane z Działu Ekonomicznego - przeliczenia własne.

$$k = \frac{n \cdot 100}{\sum \bar{S}_i} = \frac{1200}{1206,7} = 0,99 \quad \bar{y} = 4,275 \quad \sum \bar{S}_i = 1206,7 \quad \sum = 1194,3$$

Wykres 44 : Skorygowane wskaźniki sezonowości ruchu turystycznego w l. 1983-87



I Sab	=	$(k\bar{S}_i - \bar{y}) / 100 - \bar{y}$	=	$(75,7 - 4,275) / 100 - 4,275$	=	-1,039
II Sab	=		=	$(86,8 - 4,275) / 100 - 4,275$	=	-0,565
III Sab	=		=	$(74,0 - 4,275) / 100 - 4,275$	=	-1,115
IV Sab	=		=	$(86,4 - 4,275) / 100 - 4,275$	=	-0,582
V Sab	=		=	$(112,3 - 4,275) / 100 - 4,275$	=	0,525
VI Sab	=		=	$(112,3 - 4,275) / 100 - 4,275$	=	0,525
VII Sab	=		=	$(143,8 - 4,275) / 100 - 4,275$	=	1,872
VIII Sab	=		=	$(136,6 - 4,275) / 100 - 4,275$	=	1,564
IX Sab	=		=	$(111,6 - 4,275) / 100 - 4,275$	=	0,495
X Sab	=		=	$(105,4 - 4,275) / 100 - 4,275$	=	0,230
XI Sab	=		=	$(73,5 - 4,275) / 100 - 4,275$	=	-1,133
XII Sab	=		=	$(75,9 - 4,275) / 100 - 4,275$	=	-1,031

Hotel "Orbis-Kasprowy" - Zakopane

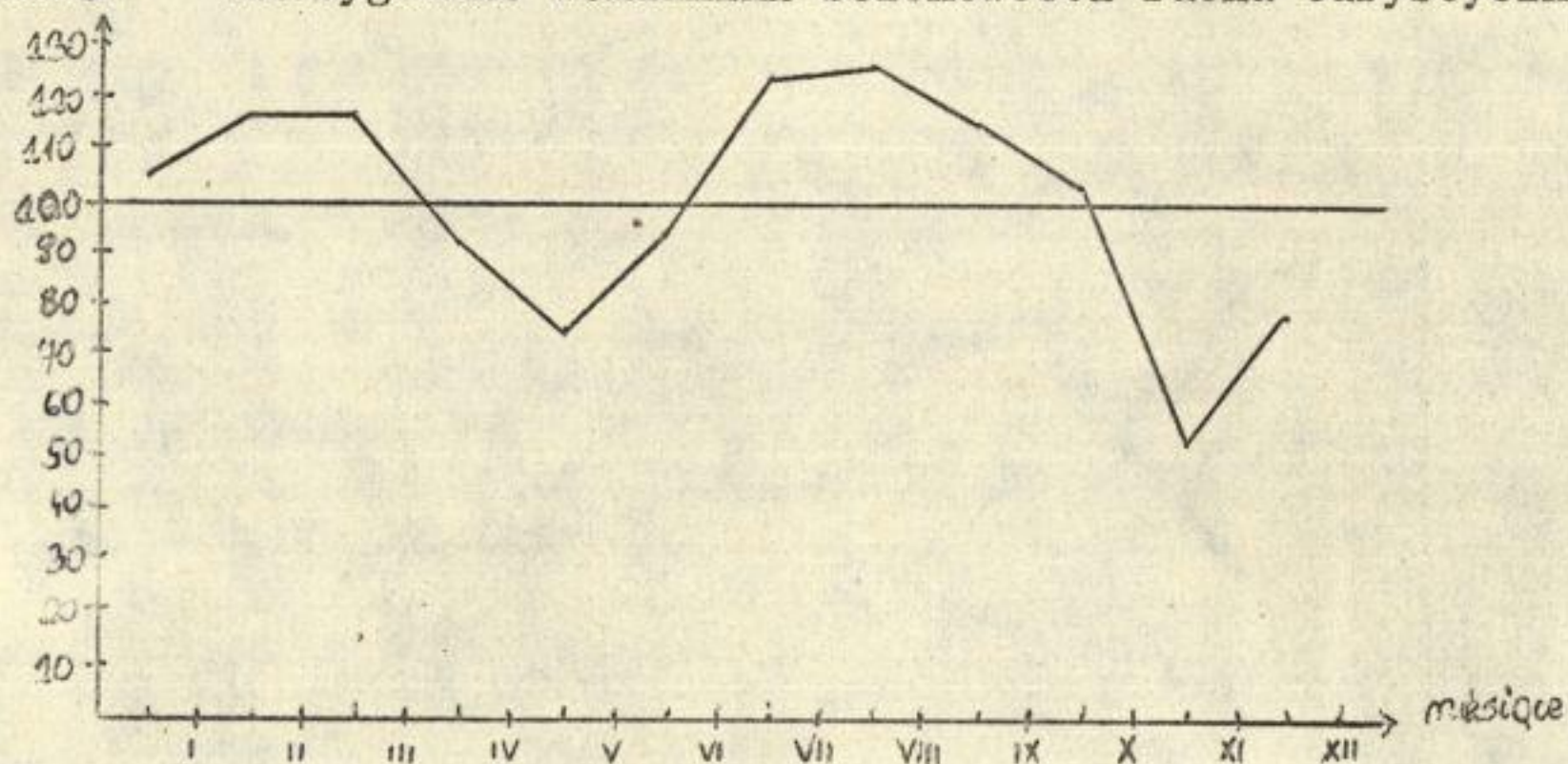
Tabela 12 : Surowe wskaźniki sezonowości

m-co lata	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
1983	-	-	-	-	-	-	119	122	112	98	49	77
1984	104	114	114	90	72	91	-	-	-	-	-	-
S_i	104	114	114	90	72	91	119	122	112	98	49	77
$\bar{S}_i$	104	114	114	90	72	91	119	122	112	98	49	77
$k\bar{S}_i$	107,3	117,6	117,6	92,8	74,3	93,9	122,8	125,9	115,5	101,1	50,5	79,4

Źródło: Dane z Działu Ekonomicznego - przeliczenia własne.

$$k = \frac{n \cdot 100}{\sum \bar{S}_i} = \frac{1200}{1162} = 1,032 \quad \bar{y} = 15,19 \quad \sum \bar{S}_i = 1162 \quad \sum = 1198,7$$

Wykres 12: Skorygowane wskaźniki sezonowości ruchu turystycznego w 1.83-87



I Sab	=	$(k\bar{S}_i - \bar{y}) / 100 - \bar{y}$	=	$(107,3 - 15,19) / 100 - 15,19$	=	1,108
II Sab	=		=	117,6	=	2,673
III Sab	=		=	117,6	=	2,673
IV Sab	=		=	92,8	=	-1,093
V Sab	=		=	74,3	=	-3,903
VI Sab	=		=	93,9	=	-0,926
VII Sab	=		=	122,8	=	3,463
VIII Sab	=		=	125,9	=	3,934
IX Sab	=		=	115,5	=	2,354
X Sab	=		=	101,1	=	0,167
XI Sab	=		=	50,5	=	-7,519
XII Sab	=		=	79,4	=	-3,129

Hotel "Orbis-Prosna" - Kalisz

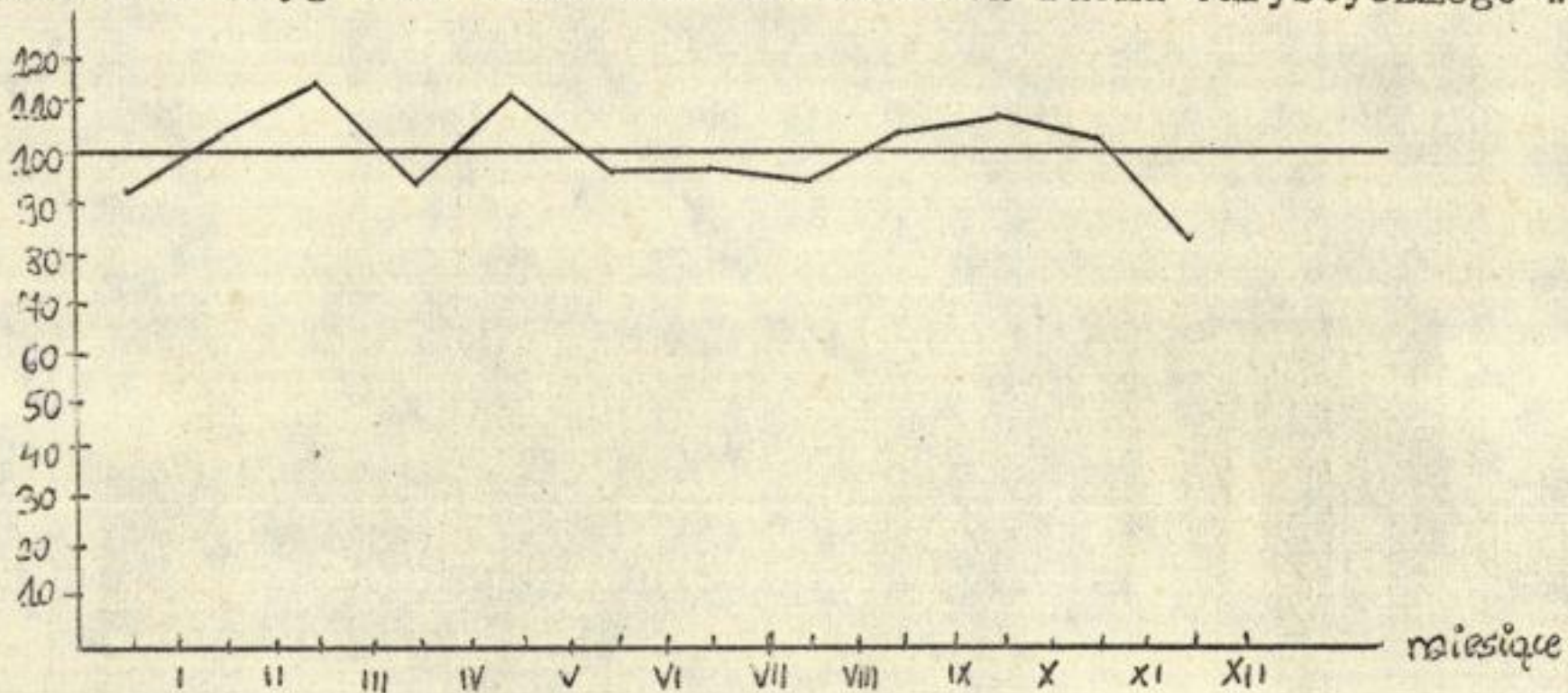
Tabela 13 : Surowe wskaźniki sezonowości

m-ce lata	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
1984	-	-	-	-	-	-	104	94	109	94	92	84
1985	93	101	109	89	111	85	93	104	109	116	114	78
1986	92	99	110	83	105	98	89	86	94	110	97	79
1987	88	113	121	105	115	101	-	-	-	-	-	-
S_i	273	313	340	277	331	284	286	284	312	320	303	241
$\bar{S}_i$	91	104,3	113,3	92,3	110,3	94,6	95,3	94,6	104,0	106,6	101,0	80,3
kS_i	91,9	103,2	114,4	93,2	111,4	95,5	96,2	95,5	105,0	107,6	102,0	81,1

Źródło: Dane z Działu Ekonomicznego - przeliczenia własne.

$$k = \frac{n \cdot 100}{\sum \bar{S}_i} = \frac{1200}{1187,6} = 1,01 \quad \bar{y} = 3,652 \quad \sum \bar{S}_i = 1187,6 \quad \Sigma = 1197,0$$

Wykres 13 : Skorygowane wskaźniki sezonowości ruchu turystycznego w 1.83-87



I Sab	=	$(kS_i \bar{y}) / 100 - \bar{y}$	=	$(91,9 \cdot 3,652 / 100 - 3,652)$	=	-0,295
II Sab	=		=	103,2	=	0,116
III Sab	=		=	114,4	=	0,525
IV Sab	=		=	93,2	=	-0,248
V Sab	=		=	111,4	=	0,416
VI Sab	=		=	95,5	=	-0,164
VII Sab	=		=	96,2	=	-0,138
VIII Sab	=		=	95,5	=	-0,164
IX Sab	=		=	105,0	=	0,187
X Sab	=		=	107,6	=	0,277
XI Sab	=		=	102,0	=	0,073
XII Sab	=		=	81,1	=	-0,690

Hotel "Orbis-Panorama" - Wrocław

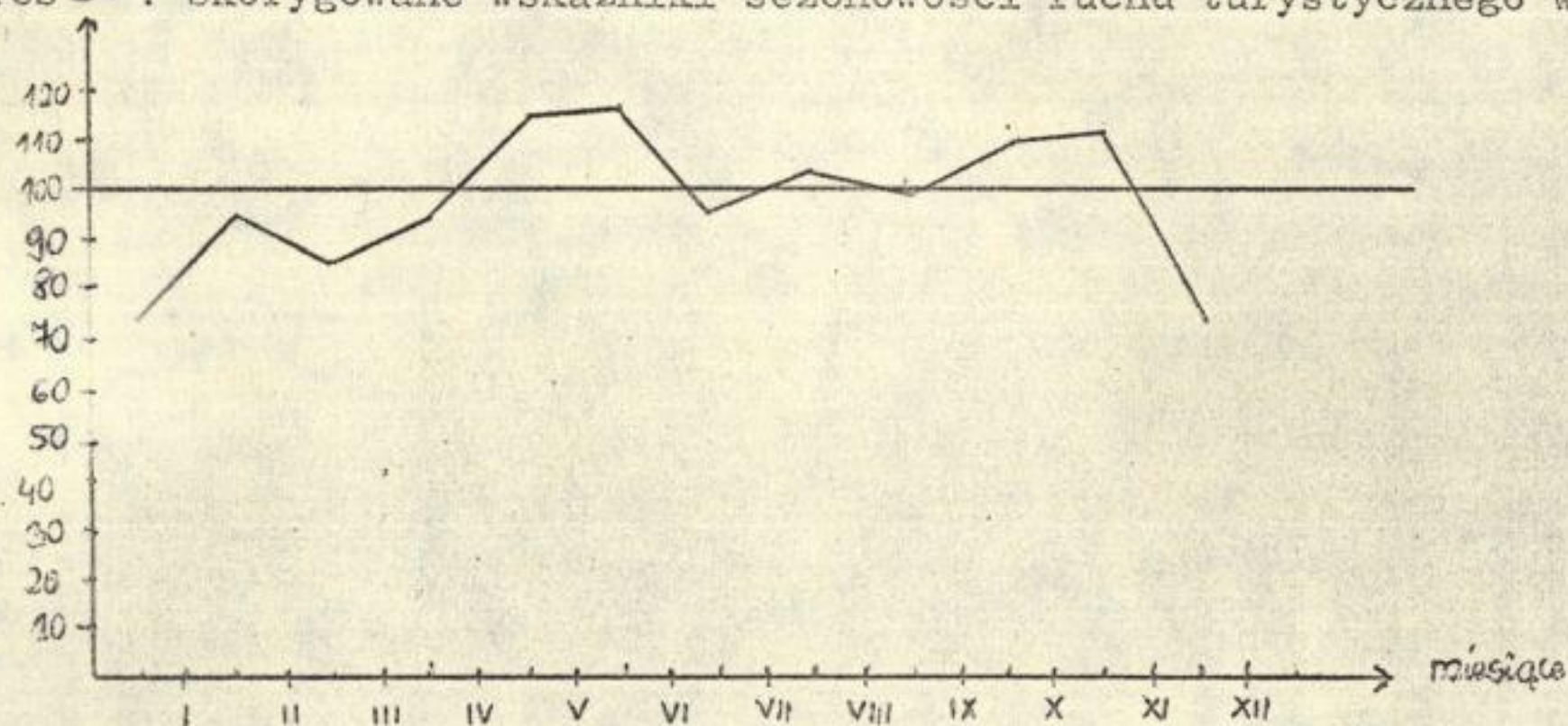
Tablica 14 : Surowe wskaźniki sezonowości

Wzrost Data	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
1983	-	-	-	-	-	-	77	103	118	126	116	72
1984	71	97	106	93	113	102	100	101	112	132	117	82
1985	75	93	65	95	115	129	116	112	77	84	101	65
1986	85	104	97	102	125	124	-	-	-	-	-	-
S_1	231	294	268	290	353	355	293	316	307	342	334	219
$\bar{S}_1$	77,0	98,0	89,3	96,6	117,6	118,3	97,6	105,3	102,3	114,0	111,3	73,0
$k\bar{S}$	76,2	97,0	88,4	95,6	116,4	117,1	96,6	104,2	101,2	112,8	110,1	72,2

Źródło: Dane z Działu Ekonomicznego - przeliczenia własne.

$$k = \frac{n \cdot 100}{\sum \bar{S}} = \frac{1200}{1200,3} = 0,99 \quad \bar{y} = 4,127 \quad \sum \bar{S}_1 = 1200,3 \quad \sum = 1187,8$$

Wykres 14 : Skorygowane wskaźniki sezonowości ruchu turystycznego w 1.83-86



I	$Sab = (k\bar{S}_1 \bar{y}) / 100 - \bar{y} = (76,2 \cdot 4,127) / 100 - 4,127 = -0,982$
II	$Sab = 97,0 = -0,123$
III	$Sab = 88,4 = -0,473$
IV	$Sab = 95,6 = -0,181$
V	$Sab = 116,4 = 0,676$
VI	$Sab = 117,1 = 0,705$
VII	$Sab = 96,6 = -0,140$
VIII	$Sab = 104,2 = 0,173$
IX	$Sab = 101,2 = 0,049$
X	$Sab = 112,8 = 0,528$
XI	$Sab = 110,1 = 0,416$
XII	$Sab = 72,2 = -1,147$

Hotel "Orbis-Vera" - Warszawa

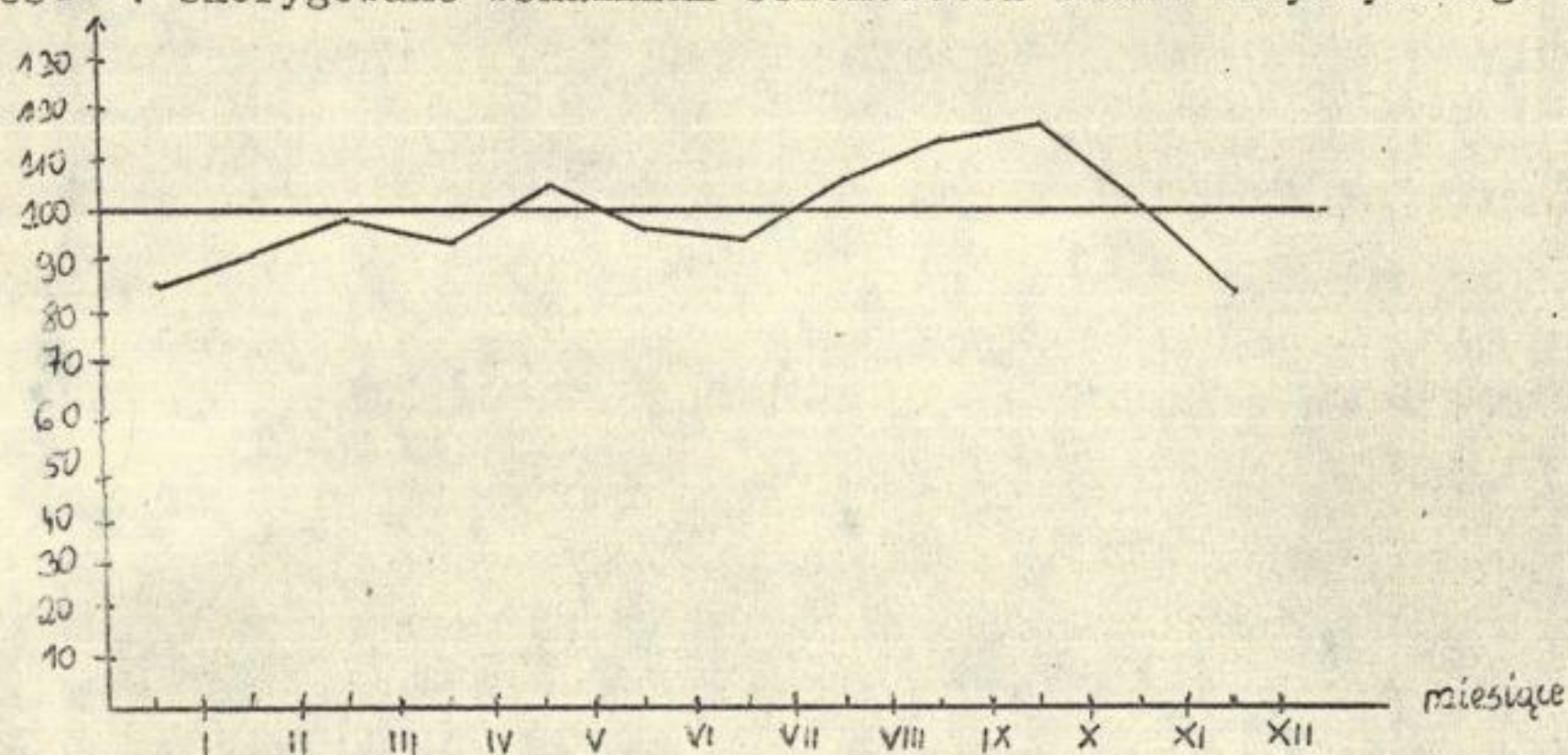
Tabela 15 : Surowe wskaźniki sezonowości

m-ce rata	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
1983	-	-	-	-	-	-	97	109	115	116	103	86
1984	89	94	102	96	108	101	-	-	-	-	-	-
S_i	89	94	102	96	108	101	97	109	115	116	103	86
$\bar{S}_i$	89	94	102	96	108	101	97	109	115	116	103	86
$k\bar{S}$	87,2	92,1	99,9	94,0	105,8	98,9	95,0	106,8	112,7	113,6	100,9	84,2

Źródło: Dane z Działu Ekonomicznego - przeliczenia własne.

$$k = \frac{n \cdot 100}{\sum \bar{S}_i} = \frac{1200}{1216} = 0,98 \quad \bar{y} = 8,716 \quad \sum \bar{S}_i = 1216 \quad \Sigma = 1191,1$$

Wykres 15 : Skorygowane wskaźniki sezonowości ruchu turystycznego w 1.83-84



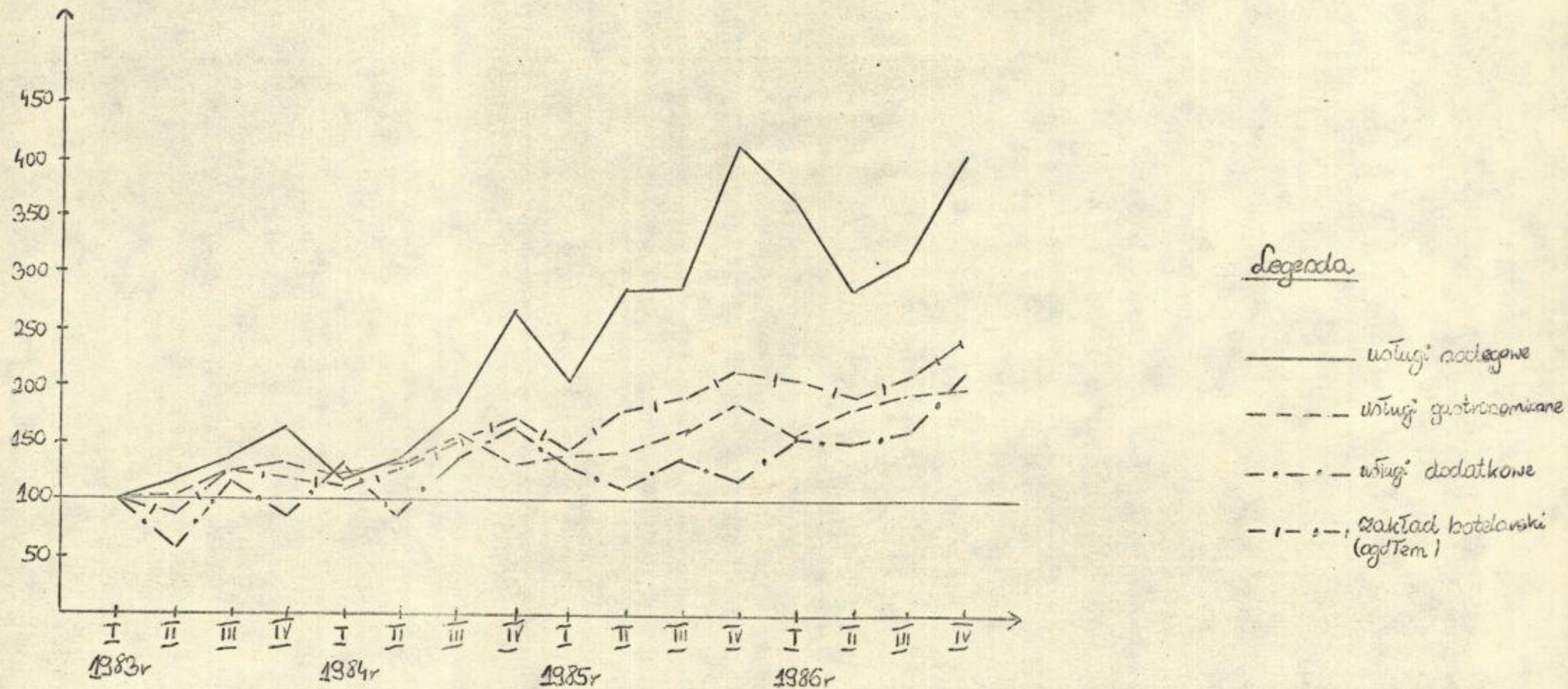
$Sab = (k\bar{S}_i \cdot \bar{y}) / 100 - \bar{y} = (87,2 \cdot 8,716 / 100 - 8,716 = -1,115$	
I Sab	= 92,1 = -0,688
II Sab	= 99,1 = -0,008
III Sab	= 94,0 = -0,522
IV Sab	= 105,8 = 0,505
V Sab	= 98,9 = -0,095
VI Sab	= 95,0 = -0,435
VII Sab	= 106,8 = 0,087
VIII Sab	= 112,7 = 1,106
IX Sab	= 113,6 = 1,185
X Sab	= 100,9 = 0,078
XI Sab	= 84,2 = -1,377
XII Sab	

Tab. 1 : Wielkość zatrudnienia w zakładach hotelarskich należących do PP "Orbis" w latach 1983-1987

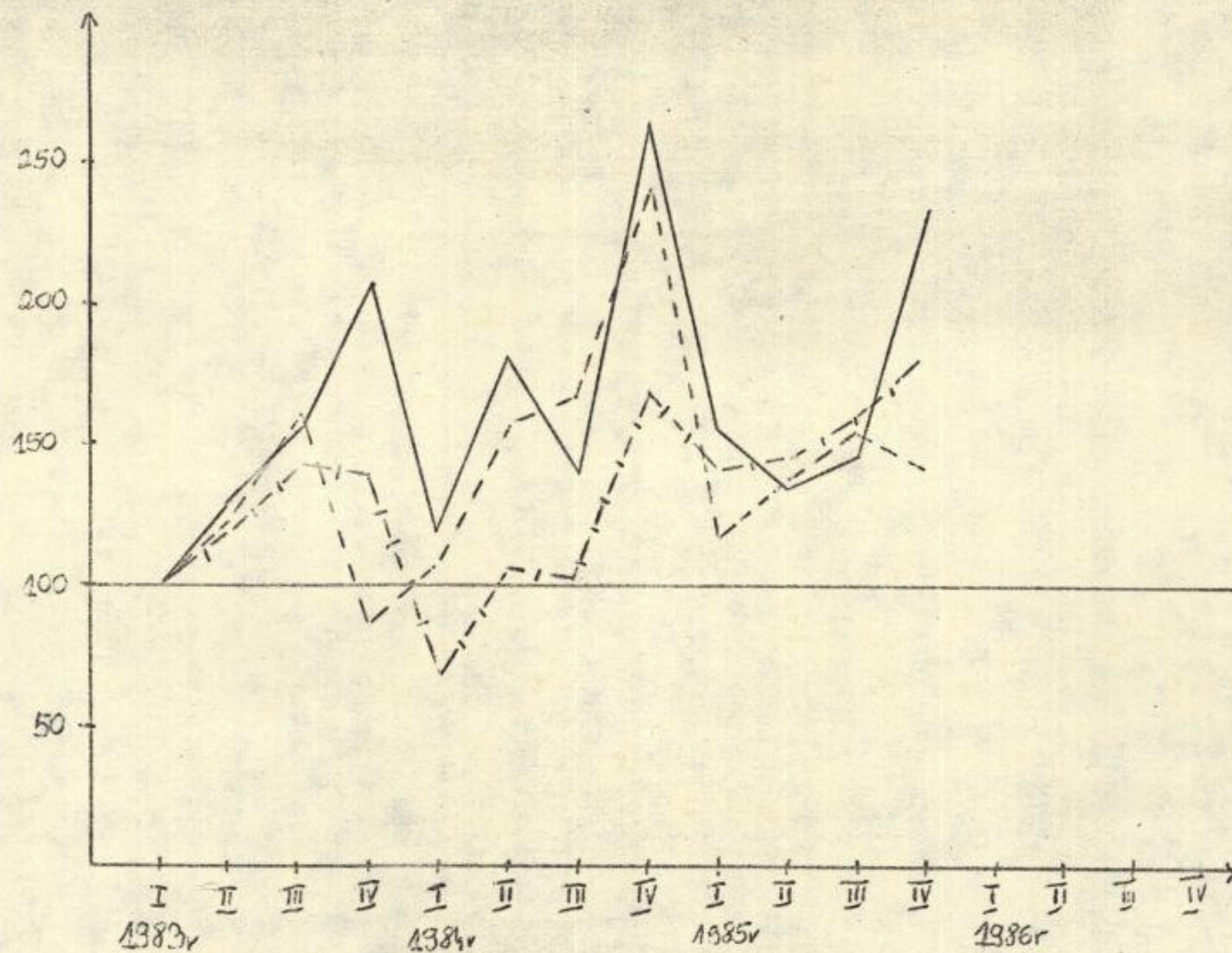
Nazwa zakładu	1983				1984				1985				1986				1987			
	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV
"Cracovia"	464	464	464	464	473	473	473	473	475	475	475	475	487	487	487	487	475	475	475	475
"Marina"					121	121	223	222	208	275	346	356	336	335	336	293	277	289	301	275
"Wrangovia"	289	289	289	289	302	302	302	302												
"Kasprowy"	546	546	546	546	562	562	562	562												
"Forum"	855	855	855	855	888	888	888	888	887	887	887	887	890	890	890	890	892	892	892	892
"Morkury"	402	402	402	402	444	444	444	444	389	389	389	389	386	381	386	386	378	378	378	378
"Wrocław"	336	334	334	334	338	336	336	335	341	334	338	338	342	341	341	342				
"Solny"	135	135	135	135	150	150	150	150	156	156	156	156	160	160	160	160	158	158	158	158
"Grand" Sopot	243	243	247	249	250	251	243	229	228	256	263	258	235	237	247	215	204	203	215	191
"Skalny"	158	158	158	158	183	183	183	183	193	193	193	193	187	187	187	187	186	186	186	186
"Panorama"	149	147	149	149	153	157	153	153	158	157	157	159	160	159	159	158				
"Beskid"	223	223	223	223	228	228	228	228												
"Grand" Łódź	319	325	322	326	329	324	330	329	301	294	305	301	289	290	290	293	276	274	277	276
"Proszna"	178	178	178	178	156	156	156	156	178	178	178	178	177	177	177	177	175	175	175	175
"Vera"	165	166	175	177	182	178	176	172	168	161	169	167	160	155	159	155	163	163	156	161

Źródło: Na podstawie zebranych materiałów.

Wykres 1: Wskaźniki dynamiki kosztów w zakładach hotelarskich turystycznych z dużą sezonowością
(I kwartał 1983 = 100)



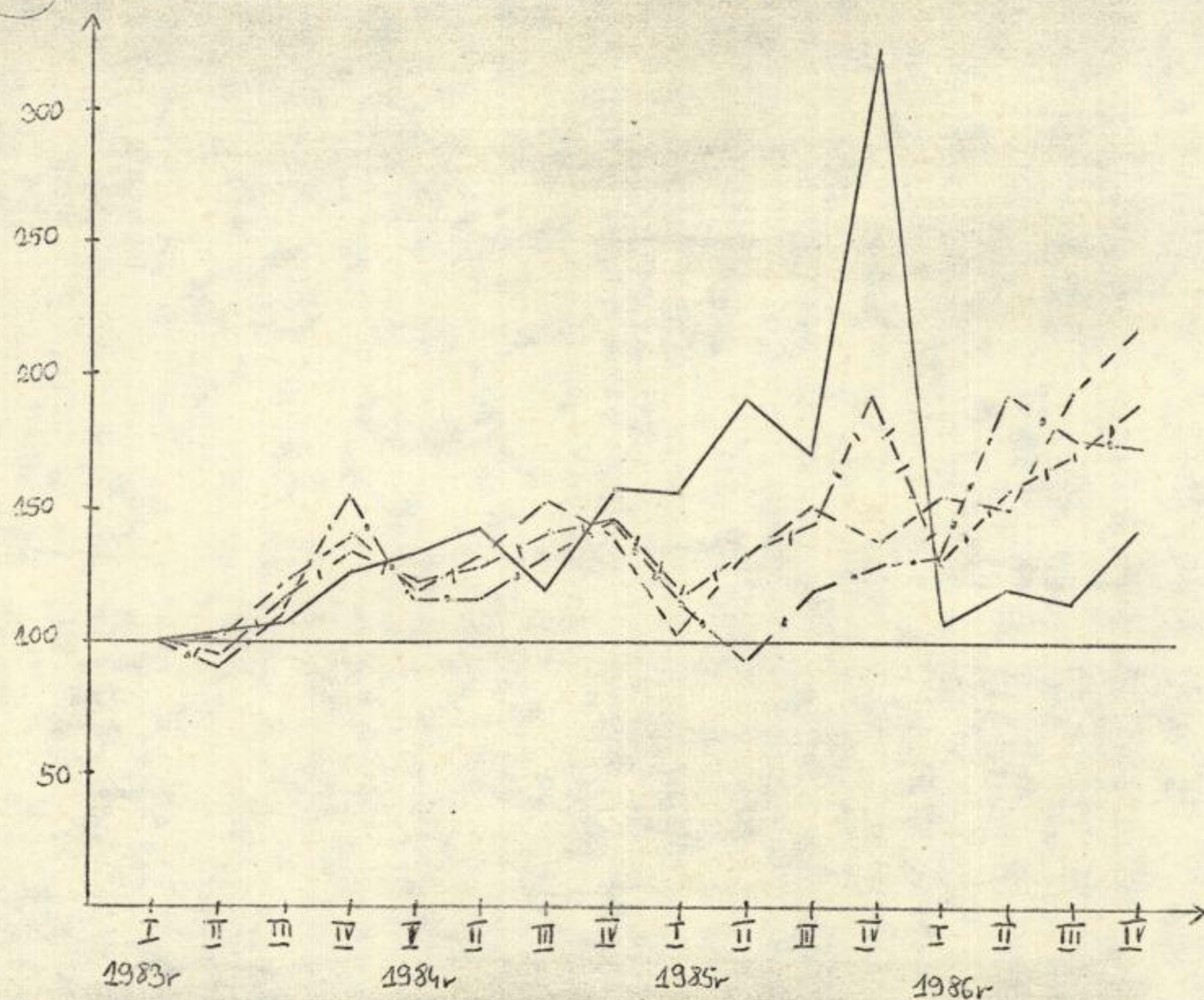
Wykres II: Wskaźniki dynamiki kosztów w zakładach hotelarskich małych z dużą sezonowością
(I kwartał 1983r = 100)



Legenda

- usługi noclegowe
- usługi gastronomiczne
- · - · - · - budynek hotelu (opł. tem.)

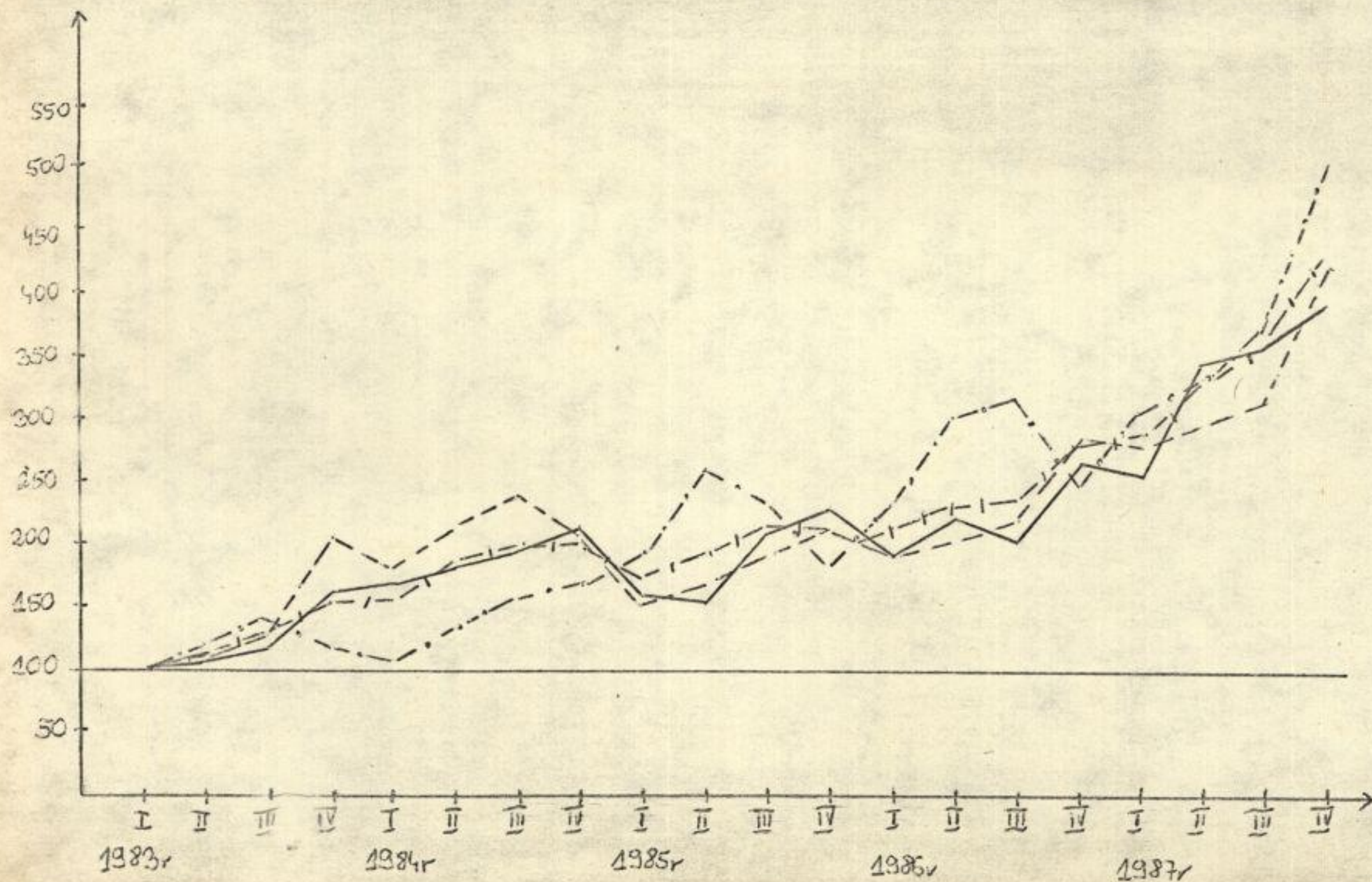
Wykres III Wskaźniki dynamiki kosztów w zakładach hotelarskich małych z małą sezonowością.
(I kwartał 1983r = 100)



Legenda:

- usługi nocleg
- - - usługi gastronomiczne
- · - · - usługi dodatkowe
- - - - - zakład hotelarski (ogółem)

Wykres IV: Wskaźniki dynamiki kosztów w zakładach hotelarskich dużych z małą kuchnią
(I kwartał 1983r=100)



Legenda:

- usługi noclegowe
- - - usługi gastronomiczne
- · - · - usługi dodatkowe
- - - - - zakład kucharzki

BIBLIOTEKA
Archiwum Pras
Metodowo-Badawczych

A - 1060

Instytut Turystyki Oddział w Poznaniu

CPBP 08.06: Turystyka w rozwoju społeczno-gospodarczym
kraju

V.3.2: KOSZTY WŁASNE ZAKŁADÓW HOTELARSKICH
I MOŻLIWOŚCI ICH MINIMALIZACJI

Część III

kierownik zadania badawczego:
mgr Barbara Marcinkowska

1989 r.

ROZDZIAŁ III

POLITYKA TURYSTYCZNA PANSTWA I JEJ WPŁYW NA KSZTAŁTOWANIE SIĘ KOSZTÓW W HOTELARSTWIE

3.1. Polityka ekonomiczna a polityka turystyczna	1
3.2. Uwarunkowania pośredniego oddziaływania na kształtowanie się kosztów w zakładach hotelarskich w dłuższym okresie	17
3.2.1. Kryteria oceny zakładów hotelarskich a rola i znaczenie kosztów	18
3.2.2. Możliwości uniezależnienia cen od kosztów w hotelarstwie	23
3.3. Możliwości ustalania kosztu średniego w poszczególnych grupach zakładów hotelarskich	30
3.4. Warunki umożliwiające obniżkę kosztów zakładów hotelarskich	35

ROZDZIAŁ III

POLITYKA TURYSTYCZNA PAŃSTWA I JEJ WPŁYW NA KSZTAŁTOWANIE SIĘ KOSZTÓW W HOTELARSTWIE

3.1. Polityka ekonomiczna a polityka turystyczna

Celem naszym jest zaproponowanie zmian systemowych, dzięki którym koszty stałyby się aktywnym narzędziem podejmowania decyzji gospodarczych i czynnikiem wzrostu efektywności podejmowanych działań. Innymi słowy chodzi o propozycje systemowe w sektorze turystyki zmierzające do wzrostu efektywności podmiotów gospodarczych w nim działających. Rezultatem proponowanych rozwiązań systemowych winna być zmiana współzależności pomiędzy kosztami a czynnikami nań wpływającymi w porównaniu z tą, która została stwierdzona na podstawie dotychczasowych badań. Nie ulega wątpliwości, że te rezultaty osiągnęte być mogą poprzez wprowadzenie takich reguł gry ekonomicznej w sferze turystyki, który wymuszałyby podejmowanie działań efektywnych polegających między innymi na obniżce kosztów. Działania te nie mogą być oczywiście proponowane w oderwaniu od uwarunkowań występujących w całej gospodarce, których ramy określone są przez politykę ekonomiczną Państwa i wynikającą z niej politykę turystyczną. Dlatego też w pierwszej kolejności omówione zostaną podstawowe cele polityki ekonomicznej Państwa a także te trendy, które kształtują bądź kształtować powinny politykę turystyczną. Są one celami ku realizacji których skłaniać się powinno - poprzez system pośredniego oddziaływania - organizacje gospodarcze.

Możliwości pośredniego oddziaływania na rolę i kształtowanie się kosztów w hotelarstwie uzależnione są od uwarunkowań zarówno tych, których skutki objawiają się w dłuższym okresie czasu /kryterium oceny przedsiębiorstwa, możliwości uniezależnienia cen od kosztów/, jak i tych, których skutki mogą być natychmiastowe /określenie kosztu średniego, powiązanie systemu podatkowego z wykorzystaniem potencjału i kształtowaniem się kosztów/.

Określenie tych kryteriów pozwoli dopiero na przeprowadzenie rozważań nad możliwością zmiany sposobów oddziaływania poszczególnych czynników na koszty. Rozważania te przeprowadzone w kontekście omówionych uwarunkowań i kryteriów będą miały walor praktyczności i realności.

I tak w pierwszej kolejności określimy istotę polityki gospodarczej i cele, które jej przyświecają w obecnej, ulegającej głębokim przeobrażeniom gospodarce polskiej. Cele te tworzą przesłanki zmian podejmowanych w zakresie wzrostu efektywności gospodarowania i sprawiają, że rozwiązania dotyczące sposobów oddziaływania na koszty stają się bardziej realne. Z celów tych wynikają także priorytety dla gospodarki turystycznej.

Polityka gospodarcza jest to działalność, która polega na określaniu celów społeczno-gospodarczych oraz na ich realizacji za pomocą metod i środków wynikających z zasady racjonalnego gospodarowania. Zmierza ona do zapewnienia szybszego rozwoju społeczno-gospodarczego dzięki optymalnemu wykorzystaniu w danym okresie środków materialnych i innych możliwości wewnętrznych gospodarki, z uwzględnieniem jej powiązań z

gospodarką innych krajów^{1/}.

Polityka gospodarcza jest więc praktycznym zastosowaniem praw odkrytych przez ekonomię polityczną^{2/}. - zajmuje się praktyką życia, to jest rozwojem i systemem funkcjonowania gospodarki. W jej zakres wchodzi nie tylko zagadnienia organizacji, zarządzania i planowania, lecz także ustalanie generalnych rozwiązań, które są w danych warunkach niezbędne i umożliwiają osiągnięcia ustalonych celów społecznych oraz gospodarczych.

Głębokie przeobrażenia zachodzące w naszym kraju dotyczą także założeń prowadzonej polityki ekonomicznej całkowicie odmiennych od tych, które stosowane były w gospodarce centralnie sterowanej. Obecnie do podstawowych cech polityki ekonomicznej zaliczyć możemy m. in. zdecydowanie większe niż dotąd powiązanie gospodarki z ryzykiem, priorytet dla handlu zagranicznego, wzrost roli pośredniego oddziaływania. Państwa na procesy gospodarcze, próby przełamywania monopolistycznej pozycji niektórych przedsiębiorstw, jak i dążenie do zapewnienia cen równowagi.

W dyskusjach nad przebudową systemu zarządzania^{3/} formułuje się obszerną listę oczekiwań wobec zysku. Chodzi głównie o uruchomienie mechanizmów przywracających i utrzymujących równowagę gospodarczą na tynkach konsumpcyjnych i zaopatrzenio-

-
1. K. Seromski, Polityka ekonomiczna. W: Wielka encyklopedia powszechna. T. 8 Warszawa 1966 s. 832
 2. O. Lange. Polityka ekonomiczna jako praktyczne zastosowanie ekonomii politycznej. W: Ekonomia polityczna T. 1: Warszawa 1961 r. s. 124-126
 3. J. Sliwa - Strategia finansowania przedsiębiorstwa. PWE, Warszawa, 1985 r. s. 21

wym, a także w handlu zagranicznym. Mechanizmy te musiałyby ograniczyć i wyeliminować rozdzielnictwo oraz ułatwić swobodne tworzenie się więzi poziomych jako podstawy kształtowania procesów podażyowo-popytowych. Chodzi również o przywrócenie prawidłowej roli wielu kategoriom rynkowym, takim jak: cena, koszty, zysk, stopa procentowa, dochód. Obiektywizacja tych instrumentów umożliwić może dopiero skuteczniejsze sterowanie procesami gospodarczymi. Niestety jeszcze w tej chwili rynek cechuje przewaga popytu nad podażą towarów i usług; brak równowagi rynkowej występuje nie tylko w ujęciu globalnym, ale i w przekroju branżowym. Możemy przewidywać, iż płytko i na razie jeszcze pozorna równowaga rynkowa również w zakresie turystyki będzie się utrzymywała, ale nie będzie ona jeszcze wynikiem wolnej gry rynkowej.

Kolejną cechą obecnej polityki ekonomicznej jest priorytet dla handlu zagranicznego. Jedynie tą drogą upatrywać możemy uzyskanie dewiz, niezbędnych dla spłaty zadłużenia. Celem więc prowadzonej tzw. polityki walutowej jest aktywizacja eksportu i poprawa jego efektywności. Polityka walutowa określa również preferencyjne zasady udzielania kredytów dewizowych, przeznaczonych głównie na stymulowanie rozwoju produkcji eksportowej i usług eksportowych. Środki dewizowe są ściśle reglamentowane i gwarantują realizację priorytetowych zadań gospodarczych. Ponadto handel zagraniczny jest głównym źródłem powiększania i tworzenia rezerw dewizowych oraz korzystnej zmiany struktury bilansu dewizowego kraju. Należy nadmienić, iż jedną z najkorzystniejszych form polepszania struk-

tury bilansu płatniczego, zwiększania wolumenu obrotów gospodarczych z zagranicą jest rozwój turystyki zagranicznej /tj. sprzedaż usług turystycznych turystom zagranicznym/. Aktywizacja turystyki przyjazdowej umożliwia bowiem uzyskanie zysku netto w dewizach. Turysta zagraniczny jako konsument produktów krajowych stwarza stosunkowo mały popyt na towary pochodzące z importu. Podobnie przemysł turystyczny zużywa mało produktów importowanych i w porównaniu z ilością walut, które dostarcza, sam niewiele wydatkuje za granicą^{5/}. Na skutek tej okoliczności, jak i wysokiej opłacalności eksportu turystycznego powstaje znaczny zysk dewizowy. Przy tej samej kwocie zainwestowanej w eksportowy sektor turystyczny i tradycyjny sektor eksportowy, moment szybkości oraz wielkości zysku dewizowego decyduje o preferencji dla eksportu gospodarki turystycznej^{6/}.

Ponadto właśnie zagraniczna turystyka /zarówno wyjazdowa, jak i przyjazdowa/ jest jedynym segmentem rynku turystycznego, na którym w stosunkowo szybkim czasie możliwe byłoby osiągnięcie pełnej równowagi.

Na uwagę zasługuje również wzrost roli pośredniego oddziaływania Państwa na procesy gospodarcze - jako jeden z elementów polityki ekonomicznej. Podstawą pośredniego oddziaływania jest wykorzystanie parametrów ekonomicznych wpływających w konsekwencji na kształtowanie się w przedsiębiorstwach wskaźnika syntetycznego będącego kryterium oceny ich pracy.

5. K. Krapf "Les pays en voie de developpment en face du tourisme. Introduction methodologique, AIEST, Berne 1961 r.

6. H. Bane i L'Omenagement touristique

Tymi parametrami są instrumenty ekonomiczne takie, jak: ceny, podatki, oprocentowanie kredytów itp. Przez oddziaływanie na wyniki finansowe powinny one skłaniać przedsiębiorstwa do działań łączących efektywność ekonomiczną - której wzrost utożsamiać możemy z lepszym wykorzystaniem potencjału bądź względną obniżką kosztów^{7/}. Niezbędnym wymogiem podnoszenia efektywności w reformie gospodarczej staje się wariantowanie rozwiązań i stosowanie rachunku ekonomicznego. Wymaga się przede wszystkim dogłębnej znajomości zasad funkcjonowania systemu ekonomiczno finansowego, a w jego ramach i na styku z nim systemu cen, motywacji, opodatkowania itp. Niestety w pierwszych latach wprowadzania reformy gospodarczej ministerstwa funkcjonalne nie opanowały trudnej sztuki kierowania efektywnych instrumentów i mechanizmów ekonomicznych, brakowało im również harmonijnej koncepcji i współdziałania z organami sztabowymi^{8/}. Warto dodać, że i te ostatnie nie miały od początku działań reformatorskich koncepcji zastosowania instrumentów ekonomicznych w procesach sterowania decyzjami gospodarczymi przedsiębiorstw^{9/}. Trzeba więc określić takie kierunki działania, które umożliwiłyby wyjście naprzeciw proefektywnościowym założeniom reformy, które stworzyłyby możliwość aktywizacji cen w roli instrumentów sterowania pożądanymi ze społecznego i gospodarczego punktu widzenia.

7. G.Gołembski: Zarządzanie w turystyce. Formułowanie i weryfikacja rozwiązań systemowych, IT, Warszawa 1987 r. s. 5

8. W. Caban, S. Krajewski, M. Smusz, Funkcjonowanie przedsiębiorstw w zreformowanym systemie gospodarczym, Gospodarka planowa 1984 r. nb s. 279

9. Por. Ocena wysiłków centralnych organów administracji państwowej zmierzających do wprowadzenia zasad reformy gospodarczej, maszynopis, praca zbiorowa, GUT, Warszawa 1982 r.

Oddziaływanie pośrednie wynika jednoznacznie ze stanu stosunków rynkowych. Uzewnętrzniają się one w określonym układzie sił pomiędzy uczestnikami rynku, a także w relacji podaży towarów i usług do popytu na nie. W toczących się dyskusjach nad kierunkami reformy gospodarczej oczekiwania wobec rynku zostają coraz bardziej poszerzane^{10/}. Rynek widzi się jako uniwersalny środek do rozwiązywania problemów ekonomiczno-społecznych: Przeciwdziałania zjawiskom inflacyjnym, obniżania cen towarów, uruchamiania bodźców do oszczędzania itp. Jednakże wysoki stopień zmonopolizowania produkcji i obrotu, a także i usług nie stwarza potencjalnych przesłanek dla umacniania pozycji odbiorców i dochodzenia do równowagi sił pomiędzy uczestnikami rynku. Do tej pory bowiem dostawcy nie mieli trudności ze zbytem swoich towarów czy usług, mogli więc bez większych przeszkód maksymalizować dochody w wyniku nie uzasadnionego podwyższania cen, a łatwość osiągania w ten sposób środków finansowych osłabiała i osłabia motywację do aktywizowania podaży. W obecnej sytuacji dąży się więc do przełamywania monopolistycznej pozycji niektórych przedsiębiorstw. Monopolizacja /w tym również rynku turystycznego, jak i utrzymywanie się rynku producenta, szczególnie w przypadku, gdy przedsiębiorstwa mają uprawnienia do swobodnego kształtowania cen /na podstawie kosztów własnych/ zaciera obraz podstawowych mierników oceny działalności ekonomicznej przedsiębiorstw. Aby jednak mogły one prawidłowo spełniać swoją rolę, wydaje się konieczne przywrócenie rynku nabywcy oraz kształtowania cen na poziomie równowagi rynkowej. Równowaga rynkowa spełniana

10. Por. J. Sliwa. op. cit., s. 18-21

przez ceny zmierza bowiem do zapewnienia równowagi pomiędzy sumą cen oferowanych towarów czy usług a sumą będącą w dyspozycji potencjalnych nabywców.

Występowanie równowagi w tym zakresie dotyczy nie tylko równowagi globalnej, ale także równowag cząstkowych na poszczególnych segmentach rynku /na rynku zaopatrzenia, konsumpcji, inwestycji/, w poszczególnych grupach towarów i usług.

Brak takiej równowagi wywołuje zawsze ujemne skutki gospodarcze. Występują one zarówno w sytuacji inflacyjnej /gdy popyt przewyższa podaż/, jak i w sytuacji deflacyjnej /gdy podaż przewyższa popyt/. W obu sytuacjach istnieje możliwość wykorzystania cen jako narzędzia przywracania równowagi. Można to osiągnąć albo przez podwyższanie ceny albo przez jej obniżanie. W Polsce z uwagi na stan kryzysowy gospodarki, występowanie znacznej luki inflacyjnej, zmierzanie do zapewnienia równowagi gospodarczej jest realizowane z wykorzystaniem różnorodnych czynników zarówno rzeczowych, jak i finansowych, oddziałujących na podaż jak i na popyt.

Należy również nadmienić, iż w warunkach rozwijającej się współpracy z zagranicą, nie można równoważenia podaży oraz popytu towarów i usług organizować tylko do granic własnego kraju. W literaturze o tematyce ekonomicznej przeważa opinia, iż ceny na rynku krajowym powinny być kształtowane z uwzględnieniem cen wolnodewizowych, a zwłaszcza cen podstawowych surowców na świecie. Zbliżenie relacji w cenach krajowych do relacji w cenach światowych umożliwia bezpośrednią konfrontację gospodarki polskiej z gospodarką światową i niewątpliwie inspirowanie do efektywniejszego gospodarowania, gdyż tylko tą drogą można zwyciężać w konkurencji na rynkach światowych. Taka

właśnie formuła kształtowania cen została przyjęta w Kierunkach Reformy Gospodarczej - w praktyce niestety obowiązywała kosztowa formuła ceny wyjściowej. Kształtowanie jednakże cen na podstawie kosztów produkcji i usług musi być szczególnie krytycznie oceniane w warunkach panujących w kraju monopolistycznych układów.

Funkcjonowanie cen w systemie ekonomiczno-finansowym musi mieć aspekt motywacyjny, gdyż inaczej ceny przekształcą się w bierne narzędzie agregacji wyników procesu gospodarowania.

W hierarchii ważności celów gospodarczych ceny sprzyjać powinny przede wszystkim obniżaniu kosztów, podnoszeniu efektywności produkcji eksportowej i poprawie jakości, a system finansowy i podatkowy powinny umacniać i podbudowywać funkcje cen w zakresie realizacji tychże priorytetów.

W kontekście powyższych stwierdzeń należy zauważyć, iż dopiero taka polityka mogłaby umożliwić rozwój ruchu turystycznego, a przede wszystkim bazy hotelarskiej jako niezbędnego warunku tego rozwoju. Wzrost ilości hoteli może bowiem spowodować przyrost zysków przede wszystkim z tytułu zagranicznego ruchu turystycznego i tym samym wzrost dochodów dewizowych Państwa. Zanim jednak przejdziemy do określenia celów polityki turystycznej, wynikających z podstawowych cech polityki ekonomicznej w pierwszej kolejności należy wyjaśnić samo pojęcie polityki turystycznej.

Najprościej, politykę turystyczną można by określić jako działalność, która polega na kształtowaniu stosunków społeczno-ekonomicznych w sferze obsługi turystycznej, na wyznaczaniu celów w dziedzinie kształtowania wielkości, struktury i

dynamiki ruchu turystycznego krajowego i zagranicznego /przyjazdowego i wyjazdowego/ oraz na bieżącym kierowaniu rozwojem turystyki ze względu na jej polityczne, społeczne i ekonomiczne przejawy. W praktycznym zastosowaniu polityka turystyczna jest wypadkową rozmaitych tendencji politycznych i różnych możliwości rozwiązań gospodarczych. Wynika to z powiązań turystyki z dziedzinami życia politycznego, społecznego i gospodarczego oraz z różnymi instytucjami, które te dziedziny reprezentują^{11/}.

Jak dotąd gospodarka turystyczna nie doczekała się wyodrębnienia budżetowego i planistycznego, nie stanowi więc formalnie osobnego działu gospodarki narodowej. Jest to z pewnością czynnik utrudniający programowanie tej złożonej działalności oraz efektywne zarządzanie nią lub choćby koordynację. Potrzebę wydzielenia gospodarki turystycznej uzasadniają jej wyraźne odrębności w stosunku do pozostałych działów gospodarki narodowej. Do najistotniejszych należy zaliczyć chociażby zróżnicowanie strukturalne, znaczną elastyczność popytu na dobra i usługi turystyczne, przy równoczesnym braku lub ograniczoności elastyczności podaży dóbr i usług. turystycznych, sezonowości działalności gospodarczej związanej z ruchem turystycznym czy odmienność gospodarki turystycznej pod względem produktywności pracy^{12/}.

Ponadto wydzielenie kompleksu gospodarki turystycznej, zdaniem R. Łazarka - może mieć uzasadnienie dla polityki tu-

11/ R. Łazarek, *Ekonomika i organizacja turystyki*, PWE, Warszawa, 1972 s. 33

12. Por: S. Unković, *Ekonomika turizma*, Belgrad 1970 s. 34

rystycznej w ramach polityki gospodarczej, dla preferencji określonych dziedzin produkcji dóbr i usług w odnośnych działach gospodarki narodowej i dla kierowania ich rozwojem, stosownie do potrzeb obsługi ruchu turystycznego, dla ustalania polityki rozwoju w dziedzinie infrastruktury ogólnej i turystycznej^{13/}.

W chwili obecnej jednak brak jest w Polsce wypracowanej jednolitej polityki turystycznej, natomiast mamy do czynienia z wieloma "politykami resortowymi", z założenia preferującymi odcinkowe, doraźne problemy ruchu turystycznego. Nie bez znaczenia jest tu fakt sztucznego rozdzielania problemów turystyki w dwóch centralnych organach administracji państwowej - Ministerstwie Rynku Wewnętrznego oraz w Komitecie do spraw Młodzieży i Kultury Fizycznej, co sprawia, iż na styku działania obu wymienionych organów powstają sytuacje konfliktowe oraz, że siła przetargowa turystyki w reformowanych strukturach jest bardzo niewielka.

Jak dotychczas cele polityki turystycznej nie zostały oficjalnie sformułowane. W rezultacie zarządzanie podmiotami gospodarczymi w turystyce prowadzone było bez wyraźnej myśli przewodniej. Szereg rozwiązań /przede wszystkim w zakresie polityki podatkowej bądź kredytowej/ zostało mechanicznie przeniesionych z doświadczeń przemysłu i innych działów gospodarki. Pogłębiło to procesy dekapitalizacyjne w turystyce, oderwało system kredytowy od systemu bankowego, osłabiło zależność pomiędzy osiąganymi przez przedsiębiorstwa zyskami a rzeczy-

13. R. Łazarek, Przesłanki ekonomiczne kształtujące politykę Państwa w dziedzinie turystyki, Ruch Turystyczny 1972 r. Monografia z 6, s. 27-18.

wistymi przychodami osiąganymi z tytułu obsługi turystyki, umożliwiało wzrost zysków bez związku z efektywnością gospodarowania.

Biorąc pod uwagę te niekorzystne trendy, głęboką zmianę zasad polityki ekonomicznej a także rozważania mającu już od pewnego czasu miejsce w literaturze należy stwierdzić, że podstawą aktywnej polityki turystycznej* winno być przede wszystkim stymulowanie do: wzrostu ilości przyjeżdżających zza granicy, wzrostu ilości i wartości bazy - szczególnie hotelarskiej; wzrostu /w porównaniu ze stanem obecnym/ opłacalności prowadzenia bazy; racjonalizacji kosztów, jako podstawowego czynnika wpływającego na efektywność, jak i stworzenie warunków do opłacalności obniżek kosztów.

Niewątpliwie rozwój turystyki zagranicznej przynosi Państwu, jak i przedsiębiorstwom bardzo istotne przychody. Istotnym jednak ograniczeniem w szybkim rozwoju turystyki zagranicznej przyjazdowej jest utrzymywanie absurdalnego przymusu dewizowego wobec obcokrajowców przyjeżdżających do Polski. Ta nie-normalna sytuacja, uwłaczająca konsumentowi - turyście sprawia, że wielu potencjalnych turystów zagranicznych rezygnuje z tego powodu z przyjazdu do Polski. Aby więc uczynić z turystyki jedno z najbardziej opłacalnych źródeł pozyskiwania dewiz, w najbliższym czasie musi zostać zniesiony przymus dewi-

* W odróżnieniu od aktywnej polityki turystycznej - bierna polityka turystyczna, to polityka, która polega na bieżącym dostosowywaniu się do istniejących warunków społeczno-ekonomicznych, bez aktywnego podejmowania działań przekształcających te warunki zgodnie z założonymi celami. U. Szubert-Zarzewski. Ocena zgodności założeń rozwoju turystyki z niektórymi rozwiązaniami reformy gospodarczej. Prace Karkonowskiego Towarzystwa Naukowego w Jeleniej Górze nr 48 1986 r. s. 56

zowy. Z drugiej jednak strony, aby zapewnić zwiększenie uczestnictwa w zagranicznej turystyce przyjazdowej, jak i wzrost wpływów dewizowych należałoby również podjąć kroki mające na celu przeciwdziałanie dekapitalizacji bazy hotelarskiej, jak i zapewnić wzrost jej ilości i wartości.

W turystyce większość obiektów hotelarskich liczy niestety kilkadziesiąt lat. Obiekty te obecnie wymagają kosztownych remontów i inwestycji odtworzeniowo-modernizacyjnych. Przykładowo, tylko w państwowych przedsiębiorstwach turystycznych, do natychmiastowego wyłączenia z eksploatacji kwalifikuje się około 6 tys. miejsc noclegowych w hotelach ze względu na niewłaściwy stan techniczny. Łączny koszt odtworzenia tych miejsc oraz przywrócenia do użytkowania wyłączonych już w eksploatacji około 3 tys. miejsc noclegowych w hotelach szacuje się średnio na 4 mld zł rocznie.

Poważnym uszczerbkiem w możliwościach samodzielnego prowadzenia i finansowania działalności remontowej było wprowadzenie od 198 r. zasady odprowadzania około 50% amortyzacji do budżetu bądź też w przypadku "Orbisu" do Zarządu PP "Orbis". Spowodowało to oczywiście obniżenie możliwości prowadzenia działalności rozwojowej, a także przyspieszyło proces dekapitalizacji majątku.

Decyzje powinny być podejmowane na podstawie ekonomicznej efektywności inwestycji i kapitałochłonności nowych obiektów.

Należy zaznaczyć, iż dużą rolę w zakresie działalności inwestycyjnej i modernizacyjnej oraz wyboru najbardziej efektywnych ekonomicznie form inwestycji ma zróżnicowanie stawki amortyzacyjnej. Stawka amortyzacyjna i jej część pozostająca w dyspozycji zakładu czy przedsiębiorstwa winna być ustalona

w zależności od typu obiektu, uwzględnione winno być również tempo zmian cen. W przeciwnym wypadku jej wartość nominalnie stała w rzeczywistości będzie miała charakter regresywny^{14/}. Dprowadza to do znacznie wyższej opłacalności obiektów starych, a szczególnie hoteli, w których przy tych samych cenach, jak w obiektach nowych, jest o wiele niższa stawka amortyzacyjna. Stawka amortyzacyjna winna uwzględniać też wiek obiektów. Niska w przypadku obiektów bardzo starych nie skłania do podejmowania decyzji inwestycyjnych, a raczej może wywoływać tendencję do jak najdłuższej eksploatacji, po której następuje proces dekapitalizacji. Owa dekapitalizacja, pogłębia się więc najszybciej w tych przedsiębiorstwach, których baza jest najbardziej zużyta. Co więcej - pomimo wysiłku niektórych z nich, zmierzających do rozbudowy bazy i wydatkowania dużych kwot z zysku na fundusz rozwoju, sytuacja zdaje się pogarszać. Naczelnym więc zadaniem staje się próba przełamania tej niekorzystnej sytuacji dając prymat przedsiębiorstwom lepiej prosperującym, charakteryzującym się wyższą efektywnością ekonomiczną prowadzonej działalności, a co z tym związane wyższym stopniem wykorzystania potencjału. Należałoby więc podjąć takie działania, które zmierzałyby do ułatwienia przedsiębiorstwom przeprowadzenia zmian, chociażby w formie kredytów czy ulg podatkowych. Nie można dopuścić do sytuacji, w której przedsiębiorstwa będą próbowały ratować rozlatującą się bazę materialną tylko i wyłącznie poprzez wzrost cen, do czego mógł skłaniać zupełnie wadliwy system ekonomiczno-finansowy zarówno w

14. G. Gołembski: Warunki zastosowania marketingu w turystyce w gospodarce centralnie planowanej, AE, Poznań 1980 r.

sferze eksploatacji jak i kredytowania inwestycji.

Kolejną cechą polityki turystycznej powinno być dążenie do racjonalizacji kosztów, jako podstawowego czynnika wpływającego na efektywność, jak i stworzenia warunków do opłacalności obniżki kosztów. Dopóki bowiem ceny będą uzależnione od kosztów a zysk będzie wzrastał szybciej od wzrostu kosztów, przedsiębiorstwa nie będą materialnie zainteresowane obniżką kosztów, a tym samym racjonalizacją swoich zakupów. Wzrost cen surowców i materiałów niezbędnych do świadczenia usług w takiej sytuacji może jedynie wywołać tendencję do zwiększania fizycznego i wartościowego wolumenu zakupów^{15/}. Towarzyszą temu zjawisku obawy przed brakami towarowymi, o których mogą świadczyć kolejne podwyżki, a przede wszystkim ze względu na to, że ten dodatkowo poniesiony koszt będzie mógł zostać zrekomensowany w postaci zwiększonego zysku.

W rzeczywistości więc związek cen i kosztów jest bardzo silny, gdyby zatem uwzględnić go przy weryfikacji poziomu cen, efektem obniżki kosztów powinien być spadek ceny. Wówczas stopa rentowności nie musiałaby się mieścić w granicach gospodarczego nierozsądku.

W dzisiejszych jednak warunkach rynkowych /brak konkurencji, monopol dostawcy/ i nadwyżce popytu nad podażą kroczenie po łatwej drodze wzrostu cen wzięło górę i na pewno niezwykle trudną będzie droga do obniżki kosztów, tym bardziej, że ta ostatnia nie jest aktem jednorazowym, lecz długotrwałym, wielopłaszczyznowym procesem, o przesuniętych częstokroć w czasie

15. G. Gołembski: Funkcjonowanie przedsiębiorstw na rynku turystycznym w Polsce. Praca CPBP 08.08.1988 r.

efektach.

Dotychczasowe systemy zarządzania nie stwarzały niestety korzystnych warunków do podejmowania przedsięwzięć oszczędnościowych. Nie sprzyjały temu również /jak już niejednokrotnie podkreślano/ stosowane metody ustalania cen. Akceptowały one każdy poziom kosztów, a w wielu przypadkach zachęcały do ich zwiększania. Dotychczas wprowadzone mechanizmy reformy gospodarczej nie motywowały dostatecznie do obniżki kosztów, które powinny być powiązane ze wzrostem efektywności. W rozwiązaniach systemowych reformy gospodarczej usankcjonowano prawnie przenoszenie zwyżkowego ruchu cen na odbiorców. Przedsiębiorstwa mogą zmieniać ceny z tytułu tzw. niezależnego wzrostu kosztów. Zasila to oczywiście ich środki finansowe, ale nie zmusza do podejmowania przedsięwzięć oszczędnościowych i łagodzenia negatywnego wpływu zwyżkowego ruchu cen na koszty produkcji.

Stąd też celem tej części /jak i całości/ pracy winno być stworzenie warunków do racjonalizacji kosztów, nie dopuszczanie do ich przerostów ponad poziom przeciętny. Poprzez racjonalizację kosztów powinniśmy dążyć do wzrostu efektywności hotelarstwa, a tym samym efektywności eksploatacji środków trwałych będących w dyspozycji zakładów hotelarskich.

Należałoby więc odpowiedzieć na pytanie: co należałoby uczynić w zakresie pośredniego oddziaływania na decyzje ekonomiczne zakładów hotelarskich, aby stymulować zmiany wpływające na obniżkę względnego poziomu kosztów? Aby odpowiedzieć na tak sformułowane pytanie, należałoby w pierwszej kolejności zastanowić się nad kryteriami ocen działalności zakładów hotelarskich, uwarunkowań ich działania oraz sposobami i uwarunko-

waniami pośredniego oddziaływania na kształtowanie się kosztów w zakładach hotelarskich w dłuższym okresie czasu. Dlatego też rozważania kolejnego punktu niniejszego rozdziału pracy dotyczyć będą tych zagadnień.

3.2. Uwarunkowania pośredniego oddziaływania na kształtowanie się kosztów w zakładach hotelarskich w dłuższym okresie

W systemie pośredniego oddziaływania na podejmowanie decyzji gospodarczych przez przedsiębiorstwa, jak i zakłady hotelarskie - co jest cechą charakterystyczną poczynąń reformatorskich - niezwykle ważne jest nie tylko śledzenie reakcji przedsiębiorstw na stosowane wobec nich instrumenty ekonomiczne, ale także próba ukazania przyczyn tych reakcji.

Określenie tych przyczyn pozwala bowiem ukazać nie zawsze prosty mechanizm podejmowanych przez przedsiębiorstwo decyzji gospodarczych, zaobserwować pewne reguły i prawidłowości, a w konsekwencji uniknąć w przyszłości popełnianych błędów^{16/}.

Przyjmujemy tezę, którą postaramy się poniżej udowodnić, że reakcje zakładów hotelarskich na stosowane wobec nich instrumenty pośredniego oddziaływania jak: podatki, ceny, oprocentowanie kredytów, uzależnione są nie tylko od tych instrumentów, ale także od przyjętego kryterium oceny zakładów.

16. G. Gołembski, B. Marcinkowska - Uwarunkowania podejmowanych przez przedsiębiorstwa turystyczne decyzji gospodarczych w dobie reformy gospodarczej, Problemy Turystyki nr 1/89, IT Warszawa 1989 r.

3.2.1. Kryteria oceny zakładów hotelarskich a rola i znaczenie kosztów

Podstawowym miernikiem oceny działalności gospodarczej prowadzonej przez zakłady hotelarskie jest wynik finansowy - stanowiący różnicę między przychodem ze sprzedaży a kosztami własnymi, pomniejszoną o podatek obrotowy i powiększoną o dotacje budżetowe oraz skorygowany o różnice wyrównawcze z tytułu cen, jak też saldo strat i zysków nadzwyczajnych^{17/}. Z badań nad funkcjonowaniem zakładów po wprowadzeniu reformy gospodarczej wynika, że osiągnięty przez nie zysk nie jest uzależniony od wzrostu rozmiarów produkcji ani obniżki kosztów wytwarzania. Jek do tej pory więc reforma gospodarcza nie przyczyniła się w dostatecznym stopniu do wzrostu wykorzystania potencjału bądź względnej obniżki kosztów. Zysk, którego przyrost jest wysoki i powszechny, będący wynikiem szybszego wzrostu cen od wzrostu kosztów nie jest miarodajnym miernikiem działań proefektywnościowych.

W ciągu ostatnich lat obserwowaliśmy zjawisko znacznego wzrostu zysków zakładów i przedsiębiorstw w warunkach stagnacji, a nawet spadku produkcji czy świadczonych usług, obniżenia jakości wyrobów i nieliczenia się z kosztami własnymi. Wzrost zysku w takiej sytuacji następuje kosztem interesu społecznego. Stąd też istnieje konieczność przeciwdziałania takiej sytuacji. Nie dyskwalifikuje to jednak zysku jako kategorii ekonomicznej, lecz warunki, w jakich jest on realizowany. W sytuacji rynku producenta, zmonopolizowanych struktur produkcji, braku

17. J. Kaleta: Finanse przedsiębiorstw w warunkach reformy gospodarczej, PWE, Warszawa 1985 s. 45

konkurencji zewnętrznej osiągnany zysk nie jest zobiektywizowany. Nie może on tym samym odzwierciedlać właściwie efektywności pracy jednostek gospodarczych, a więc zatracą walory syntetycznego miernika ich oceny. Jeżeli nawet założymy, że istnieje możliwość obiektywizacji zysku, to nie zawsze może on odzwierciedlać wyniki działalności jednostek. Gdy przykładowo przedsiębiorstwo czy zakład stawia sobie za cel umocnienie swojej pozycji na rynku, dostosowanie towarów, świadczonych usług i ich cen do poziomu określonych grup odbiorców, to w ramach przyjętej strategii wprowadza zróżnicowane ceny, obniża je lub podwyższa itp. Działania takie mogą wywołać krótkookresowe wahania w poziomie zysku. Dlatego też ocenę działalności podmiotów gospodarczych na podstawie osiąganego zysku należałoby przeprowadzić w dłuższym okresie. Ocena tej działalności w długim okresie będzie właściwa, jeżeli zysk będzie analizowany na tle tendencji rozwojowych^{18/}. Jest to konieczne dla sprawnego finansowania działalności rozwojowej. Należy jednak nadmienić, iż preferencyjność zysku może być ograniczona lub zniekształcona, jeśli oprócz zysku pojawią się inne ważne dla przedsiębiorstwa mierniki syntetyczne. W takich wypadkach rola zysku jako kryterium wyboru maleje. Ponadto, wskaźniki absolutne w ogóle w niedostatecznym stopniu umożliwiają ocenę działalności gospodarczej przedsiębiorstw i zakładów. Wydaje się więc, że odpowiedniejsze są wskaźniki relatywne, wyrażające w sposób pełniejszy efekty gospodarowania. Do jednych z najważniejszych możemy zaliczyć miernik oceny, jakim

18. R. Vernon, *Sovereignty at bay the Multinational Spread of US Enterprises*, New York - London 1974

jest stopa zysku. Wyraża bowiem efektywność zaangażowanego kapitału w procesie wytwórczym, umożliwia zatem przeprowadzenie oceny porównawczej osiągniętej efektywności przez poszczególne przedsiębiorstwa czy zakłady, nakłania do racjonalnej gospodarki posiadanym majątkiem trwałym i obrotowym, jak również stwarza bodźce do wykorzystania zdolności produkcyjnej i optymalizacji zapasów środków obrotowych. Stopa zysku jest więc najbardziej syntetycznym miernikiem funkcjonowania zakładu. Znajduje w nim odzwierciedlenie każde jego działanie. Stopa zysku jest także przydatna do określania efektywności inwestycji i oceny projektów rozwojowych oraz jako miernik oceny kadry kierowniczej. Dzięki swojemu syntetycznemu charakterowi ma tę istotną zaletę, że ściśle się wiąże z celem całego zakładu. Oczywiście syntetyczny charakter tego miernika stwarza kierownikowi zakładu znaczne pole manewru. Może on manewrować poszczególnymi składnikami kosztów w celu zwiększenia bieżącego zysku np. Opóźniać niektóre remonty lub w ogóle ich zaniechać, manewrować zapasami materiałów itp. Wprawdzie stosowanie stopy zysku jako miernika oceny zakładu pozwala mu prowadzić grę ekonomiczną z otoczeniem, a jednocześnie zwalnia je z bieżącej ingerencji w kierowaniu podległymi jednostkami. Z punktu widzenia całego zakładu jest to konieczny koszt procesu rzeczywistej decentralizacji.

Niewątpliwie stopa zysku stwarza znaczne zainteresowanie wykorzystaniem posiadanego przez jednostkę gospodarczą majątku, co ma w praktyce polskiej podstawowe znaczenie. Może ona również skłaniać przykładowo do zmian struktury produkcji czy świadczenia usług, gdyż opłaca się produkować droższe asortymenty czy świadczyć droższe usługi. Ma to miejsce szczególnie

wtedy, gdy występuje "głód" towarów czy usług na rynku. Takie zmiany, wywołane chęcią zwiększania zysku, mogą być bardzo dotkliwe dla społeczeństwa, gdyż mogą one pogłębiać trudności na rynku, powodując niezadowolenie wskutek nieuwzględnienia w stopniu dostatecznym preferencji społeczeństwa.

Kształtowanie się stopy zysku w hotelarstwie polskim postaramy się pokazać na przykładzie zakładów hotelarskich należących do PP "Orbis". Postaramy się przede wszystkim wykazać, czy kryterium oceny, jakim jest stopa zysku, rzeczywiście stymuluje do lepszego i bardziej oszczędnego wykorzystania majątku.

Stopa zysku wzrasta jeżeli w porównaniu z okresem poprzednim tempo wzrostu zysku jest jeszcze większe od tempa wzrostu majątku przedsiębiorstwa. Należy jednak nadmienić, iż w praktyce jest to trudne do określenia, bowiem ile wartość zysku jest ujmowana w sprawozdawczości prowadzonej przez zakłady hotelarskie i wskazuje na tendencje zmian, o tyle wartość środków trwałych i obrotowych w ewidencji przedsiębiorstw pozostaje bez zmian w każdym roku z wyjątkiem przeszacowania w 1983 r. /o czym już niejednokrotnie wspomiano/. W takiej sytuacji nawet najmniejszy wzrost zysku powoduje jej zwiększenie, nie odzwierciedlając faktycznego stanu. Kolejne spostrzeżenia nasuwają się również przy rozpatrywaniu zależności między wielkością zakładu hotelarskiego a jego wynikiem ekonomicznym. Przykładowo w grupie zakładów hotelarskich o zbliżonej bądź identycznej ilości miejsc noclegowych, a także wartości środków trwałych i obrotowych utrzymuje się na podobnym poziomie wartości osiąganego zysku, co wpływa na zbieżność wskaźnika stopy zysku /np. w hotelu "Solny" w Kołobrzegu -

- 300 miejsc noclegowych - wartość środków trwałych i obrotowych wynosi 1.077 tys. zł, w Hotelu "Skalny" w Karpaczu -

- 298 miejsc noclegowych a wartość środków trwałych i obrotowych 1.052 tys. zł, natomiast stopa zysku w jednym, jak i w drugim przypadku kształtowała się w granicach 5,5 - 6,5. Z kolei w zakładzie hotelarskim "Forum" o zdecydowanie większej ilości miejsc noclegowych, wynoszącej 1385 i wartości środków trwałych i obrotowych 5.220 tys. zł stopa zysku wynosi 14,0, co pozwala nam stwierdzić, iż wielkość zakładu hotelarskiego ma wpływ na kształtowanie się stopy zysku. Reasumując możemy więc stwierdzić, iż nakłady, które różnią się wielkością a przede wszystkim produktywnością majątku mają wyraźnie zróżnicowaną stopę zysku. Większa produktywność zakładu łagodzi bowiem skutki relatywnie wyższego poziomu kosztów i przyczynia się do osiągnięcia wysokiej stopy zysku. Stąd też wynika, iż w turystyce stosowanie miernika oceny, jakim jest stopa zysku ma duże znaczenie ze względu na rolę bazy w świadczeniu usług. W obecnych jednak warunkach, wynik finansowy w postaci stopy zysku nie może jeszcze stanowić podstawowego miernika oceny działalności ekonomicznej zakładów hotelarskich, zwłaszcza wobec zmonopolizowania rynku turystycznego i utrzymywania się rynku producenta, szczególnie w sytuacji, gdy podmioty gospodarcze mają uprawnienia do swobodnego kształtowania cen na podstawie kosztów własnych. Dlatego też wydaje się, że warunkiem osiągnięcia stanu, w którym stopa zysku mogłaby być podstawowym miernikiem oceny działalności zakładów hotelarskich byłoby przywrócenie rynku nabywcy oraz kształtowanie cen na poziomie równowagi rynkowej, uwzględniającej zarówno rynek krajowy, jak i zagraniczny. Podstawową więc sprawą sta-

je się oderwanie cen od kosztów. Te ostatnie bowiem muszą wpływać na osiągnięte przez zakłady hotelarskie zyski a nie cenę. Możliwościom uniezależniania cen od kosztów w hotelarstwie poświęcony jest kolejny punkt niniejszego rozdziału pracy.

3.2.2. Możliwości uniezależnienia cen od kosztów w hotelarstwie

W gospodarce rynkowej na ceny w hotelarstwie wpływają czynniki, które określić można mianem zmiennych środowiskowych, jak również czynniki, które zależą od decyzji kierownictwa hotelu. Do pierwszych należą: ogólna sytuacja ekonomiczna, struktura cen rynkowych, podaż i ceny konkurencyjne, elastyczność popytu, kanały dystrybucji i marże pośredników, sezonowość, kursy walut, gusta konsumentów. Natomiast od kierownictwa hotelu powinny zależeć: kształtowanie się kosztów własnych i zmiennych, wysokość wydatków na reklamę i promocję, marka zakładu u konsumentów, jakość świadczeń, motywacyjność prowizji, przewidywania sprzedaży, polityka kredytowa itp^{19/}.

Dlatego też w sytuacji, w której nie ma jeszcze na rynku polskim równowagi między popytem a podażą poprawne określenie cen jest sprawą zasadniczą - wpływają one bowiem na wyniki finansowe zakładu hotelarskiego i powiązanie zysków z efektywnością. Jak do tej pory mieliśmy do czynienia z kosztowymi metodami ustalania cen, których istotą jest to, że bazują one na niedoskonałym rachunku kosztów, budzącym wiele uzasadnio-

19. "Hotel Revue" nr 41/86 Szwajcaria

nych zastrzeżeń /np. sposób liczenia, kompletność/²⁰.

Przedsiębiorstwa /w tym i zakłady hotelarskie/ przywiązują zbyt małą wagę do popytu rynkowego i życzeń odbiorców, koncentrując swoją uwagę na efektach ekonomicznych w krótkich okresach²⁰.

Zbyt silne powiązanie ceny i kosztów stwarza nie tylko trudności w utrzymaniu w pełni jakości usług świadczonych przez zakłady i równocześnie zniekształca wyniki ekonomiczne. Kalkulowanie kosztów w cenę towaru powoduje, iż rentowność i zysk przestają być miernikami efektywności gospodarowania. Zasada ta znajduje w pełni odzwierciedlenie w przypadku omawianych zakładów hotelarskich, bowiem wypracowany przez nie zysk nie jest uzależniony od wzrostu rozmiarów produkcji ani obniżki kosztów wytwarzania. Ceny kształtowane na podstawie rachunku kosztów zapewniają kompensatę kosztów własnych.

Skuteczność funkcjonowania cen w roli instrumentów sterowania działalnością zakładów hotelarskich zależy w dużej mierze od spójności systemu cen i systemu ekonomicznego, tak w zakresie realizacji celów, jak i kierunków działania. Funkcjonowanie cen w systemie ekonomiczno-finansowym musi mieć aspekt motywacyjny, gdyż inaczej ceny przekształcają się w bierne narzędzie agregacji wyników procesu gospodarowania.

W hierarchii ważności celów gospodarczych ceny sprzyjać powinny przede wszystkim obniżaniu kosztów, podnoszeniu efektywności i poprawie jakości, a system finansowy i podatkowy

²⁰ O rachunku kosztów była już mowa w pierwszym rozdziale niniejszej pracy

20. R. Głowacki, "Przedsiębiorstwo na rynku", W-wa 1977 r. s. 242-243

funkcje cen w zakresie realizacji tychże priorytetów powinny umacniać i podbudowywać. Dlatego też podstawową sprawą staje się oderwanie cen od kosztów. Muszą bowiem one wpływać na osiągnięty zysk a nie na cenę.

Ogromne znaczenie dla spełnienia tego postulatu mają podejmowane ostatnio wysiłki Rządu zmierzające do zahamowania inflacji, zrównoważenia gospodarki, jej zdemopolizowania, urealnienia kursów walutowych, zwiększenia konkurencyjności. Stwarza to podstawę do zdecydowanie większego, niż do tej pory przyspieszenia budownictwa hotelowego oraz dopuszczenie zakładów hotelarskich do zysków dewizowych. Aby doprowadzić do tych pozytywnych rezultatów należałoby dokonać głębokiej korekty głównie w zakresie polityki podatkowej, jak i kredytowej Państwa. Zbyt wysokie obciążenia podatkowe mogą stać się hamulcem podejmowania jakichkolwiek przedsięwzięć proefektywnościowych. W związku z tym dokonując próby modyfikacji systemu podatkowego należałoby zwrócić uwagę przede wszystkim na wysokość oprocentowania podatku obrotowego i dochodowego, ustalonych dotąd w hotelarstwie w sposób mechaniczny. Stąd konieczność podejmowania działań stymulujących podaż w sytuacji kiedy nie osiągnęliśmy jeszcze stanu równowagi. Stan ten nie powinien być zresztą osiągnięty tylko poprzez ograniczanie popytu.

Wracając do systemu podatkowego należy stwierdzić, że podatek obrotowy winien być uzależniony od wielkości osiągniętych obrotów przez zakłady hotelarskie drogą wzrostu wykorzystania potencjału bądź też wzrostu zysku, będącego wynikiem obniżki kosztów. W tych przypadkach winien on być zdecydowanie niższy, niż w przypadku zakładów, które osiągnęły wysokie ob-

roty w rezultacie sprzedaży usług, ale tylko drogą podwyższania cen, a tym samym przerzucaniem swoich kosztów na nabywcę. Z kolei uzależnienie podatku dochodowego również od stopnia wykorzystania posiadanej bazy mogłoby i zapewne mobilizowałoby zakłady hotelarskie do wzrostu wykorzystania potencjału, jak i ciągłej modernizacji bazy i prowadzenia inwestycji, aby nie dopuszczać do postępowania procesów dekapitalizacyjnych, bycia konkurencyjnym wobec innych podmiotów rynku turystycznego. Chodzi więc o ustalenie takiego procentu opodatkowania uzyskiwanych dochodów, który byłby odwrotnie proporcjonalny do procentu wykorzystania bazy - najniższy w przypadku najwyższego wykorzystania i odpowiednio wysoki w przypadku wykorzystania potencjału poniżej granicy opłacalności. Ponadto system podatkowy powinien stymulować zakłady hotelarskie do przeznaczania przynajmniej połowy osiąganego zysku na rozwój swojej bazy, bowiem dotychczasowe korzystanie dla celów rozwojowych z amortyzacji uszczupla możliwości odtworzenia zużytej bazy i w żadnym przypadku nie jest powiązane z działalnością perspektywiczną zakładów. Aby jednak można zapewnić prawidłowe wykorzystanie funduszu amortyzacyjnego musi on określać rzeczywistą wartość zużycia środków trwałych. Jak do tej pory bowiem amortyzacja nie pełniła prawidłowo funkcji narzędzia tworzenia funduszy na finansowanie reprodukcji majątku trwałego. Zważyło na tym przede wszystkim niedoszacowanie amortyzacji, bezpośrednio zaniżające jej udział w finansowaniu inwestycji i pośrednio poprzez redystrybucyjne skutki podatku dochodowego, ograniczające zdolność zakładów do samofinansowania procesu reprodukcji aparatu wytwórczego, a ponadto wadliwy mechanizm redystrybucji części odpisów amortyzacyjnych,

który ograniczając samodzielność zakładów w dysponowaniu amortyzacją i tym samym w gospodarowaniu środkami trwałymi, nie zapewniał racjonalnej, jak zakładano, alokacji scentralizowanych środków.

Zakłady hotelarskie, jako samodzielne podmioty gospodarcze odpowiadają za gospodarowanie posiadanym majątkiem trwałym. Dlatego też powinny one dysponować pełną amortyzacją, a dzięki temu posiadałyby finansowe możliwości dokonywania reprodukcji majątku; amortyzacja pełniłaby właściwą jej funkcję odtworzeniową, jak i istniałaby systemowe zabezpieczenie przed występującym w przyszłości zbyt niskim udziałem inwestycji odtworzeniowo-modernizacyjnych, obniżających społeczną efektywność inwestycji, a w szczególnych warunkach /jak występujący obecnie niski poziom nakładów inwestycyjnych/ prowadzącym do dekapitalizacji majątku trwałego. Warunkiem koniecznym do realizacji takich założeń staje się również ciągłe urealnianie wartości środków trwałych, szczególnie w przypadku tak wysokiej spirali inflacyjnej. Urealnienie to dotyczy także oprocentowania kredytów i korzystania przez zakłady hotelarskie z kredytu bankowego /z przeprowadzonych badań wynika, iż zakłady te nie korzystałyby w ogóle z kredytów bankowych/. Oprocentowanie kredytów jest opłatą za korzystanie z funduszy obcych angażowanych w procesie wytwórczym. Chociaż odsetki stanowią część nowo wytworzonej wartości traktowane są przez przedsiębiorstwa i zakłady jako element kosztów i kalkulacji ceny^{21/}. Oprocentowanie kredytów spełnia funkcję wyznacznika minimalnego poziomu efektywności zaangażowania zasobów /kredytów/. Z tego punktu widzenia poziom stopy procentowej nie może być ustalony dowolnie, lecz powinien być skorelowany z

21. J. Sliwa. Strategia finansowania ... op. cit. s. 142-143

osiąganą przez zakłady hotelarskie stopą rentowności. Jeżeli stopa oprocentowania kredytów będzie wyższa, może to wpływać ujemnie na pobudzanie działalności rozwojowej. Korzystanie z kredytów stanie się nieopłacalne. Zbyt niski natomiast poziom stopy oprocentowania kredytów obniży wymagania efektywnościowe i wywoła nadmierny popyt na kredyty.

Stopa procentowa musi być więc realną ceną, płaconą przez podmioty gospodarcze z tytułu zaangażowania w ich działalność społecznych środków produkcji. Jest to szczególnie ważne dla realizacji przyjętej zasady samofinansowania^{22/}.

Omawiając możliwości uniezależnienia cen od kosztów nie można również zapominać o wspomnianej już konieczności dopuszczania zakładów hotelarskich do zysków dewizowych, a co z tym związane poszukiwanie dewizowych źródeł kreowania zysku. Problem ten szczególnie się nasila w warunkach narastających procesów inflacyjnych. Każdy zakład hotelarski ma w zasadzie prawo do dysponowania częścią wpływu dewizowego uzyskanego ze zrealizowanej przez siebie sprzedaży towarów i usług. Środki dewizowe, pochodzące z części wpływów dewizowych są gromadzone na wyodrębnionym rachunku i mogą być wykorzystywane przez podmioty gospodarcze na finansowanie swojej działalności, jak i dokonywanie samodzielnych zakupów za granicą. Problem jednak tkwi w tym, aby zakłady hotelarskie miały samodzielne prawo do osiągania przychodów z tytułu obsługi cudzoziemców, bez odprowadzania większej części tego przychodu do Zarządu. Wprowadzenie opodatkowania zysku dewizowego na podobnych zasadach

22. Por. Z. Fedorowicz, Racjonalny system finansowy, PWE, Warszawa 1984 r. s.46

jak opodatkowanie zysku złotówkowego wpłynęłoby niewątpliwie na większe zainteresowanie zakładów hotelarskich rozwojem swojej bazy materiałno-technicznej, poprawieniem jakości świadczonych usług, a tym samym przyczyniłoby się do podniesienia efektywności ekonomicznej zakładów hotelarskich, powstanie silnej konkurencji na krajowym rynku turystycznym, a jednocześnie zerwanie z utrzymującym się monopolem w tym zakresie.

Wszystkie te działania muszą zostać podjęte w jak najbliższej przyszłości, aby zmienić tak bardzo niekorzystną i niepokojącą sytuację. W chwili obecnej mamy bowiem do czynienia z następującymi negatywnymi zjawiskami:

1. Każdy koszt znajduje pokrycie w cenie
2. Nie opłaca się zmniejszać kosztów, bo i tak oferowana podaż zostanie sprzedana
3. Nie rozpoznane są czynniki wpływające na koszty

Ponadto wyrażamy przekonanie, że przy obecnym stanie równowagi rynku i stopniu jego zmonopolizowania nie ma jeszcze warunków ku temu, aby cena wyrażała tylko relacje rynkowe. Jednakże łącząc ją znacznie bardziej niż dotąd z relacjami podaży do popytu /poprzez wyznaczanie maksymalnych cen jednostki wykorzystania potencjału i ich reakcje na zmiany tego wykorzystania/, a jednocześnie próbując ustalić skorygowany poziom kosztów, wyznaczamy kosztom rolę znacznie bardziej aktywną niż dotychczas. Ich zmiany powodować bowiem mogą znaczne i bardzo odczuwalne skutki dla finansów zakładów. Dlatego też kolejny podrozdział niniejszego rozdziału pracy zostanie poświęcony możliwością ustalania kosztu średniego w poszczególnych grupach zakładów hotelarskich.

3.3. Możliwości ustalania kosztu średniego w poszczególnych grupach zakładów hotelarskich

W chwili obecnej w zakładach hotelarskich /jak już niejednokrotnie podkreślano/ obowiązuje kosztowa metoda określania cen. Koszt jest i najprawdopodobniej pozostanie w najbliższej przyszłości podstawą ich określania. W takiej sytuacji chodzi o to, aby był to koszt zmuszający zakłady do sterowań o jego obniżkę bądź nieprzekroczenie. Wybór jednak sposobu rozliczania kosztowej podstawy ceny wymaga rozstrzygnięcia, czy koszty będą określane jako średnie branżowe, czy zakładowe /najniższe, najwyższe/. Rachunek kosztów średnich branżowych służyć może jako instrument alokacji produkcji w poszczególnych zakładach, a ponieważ odzwierciedla różnice między indywidualnymi warunkami wytwarzania i przeciętnymi w branży, może być również wykorzystany jako instrument oddziaływania na poprawę efektywności gospodarowania^{23/}.

Dlatego też wydaje się konieczne przedstawienie propozycji średniobranżowego skorygowanego poziomu kosztów w poszczególnych grupach zakładów hotelarskich. Poziom ten może być bowiem określony dla grup zakładów charakteryzujących się podobnym stopniem zaangażowania czynników wytwórczych, sezonowością obrotów i zużyciem bazy.

W celu określenia skorygowanego poziomu kosztów skorzystano z metody zaproponowanej w pracy Grzegorza Gołembowskiego pt "Zarządzanie w turystyce. Formułowanie i weryfikacja roz-

23. K. Cholewicka-Goździk. Podstawowe zadania cen i metody ich kształtowania w świetle reformy gospodarczej, Warszawa PTE, 1983 r. s. 11

wiązań systemowych^{24/}. Zgodnie z tą metodą określenie średnio branżowego, skorygowanego poziomu kosztów polega w pierwszej kolejności na obliczeniu wskaźników względnych kosztów powstałych w wyniku podzielenia poszczególnych pozycji w strukturze rodzajowej kosztów przez odpowiadające im wartości czynników wytwórczych, bądź liczby obsłużonych klientów. Wybrane w ten sposób wskaźniki mogą być podstawą porównań i wyboru wartości wzorcowej dla wszystkich zakładów danej grupy. Na koniec, na podstawie wybranego wskaźnika można z kolei określić skorygowaną wartość bezwzględną kosztów w każdym z zakładów danej grupy. Stąd też dla realizacji postawionego celu wzięto pod uwagę koszty całkowite i wybrane ich pozycje według struktury rodzajowej /pozycje kosztów, które mają największe znaczenie w zakładach hotelarskich tj: amortyzację, koszty zużycia materiałów i przedmiotów nietrwałych, koszty remontów, energii, innych usług materialnych, koszty razem materialne, jak i koszty wynagrodzeń, podatki, koszty usług niematerialnych i koszty razem niematerialne. Wszystkie wymienione rodzaje kosztów mają dominujący udział w kosztach ogółem zakładów hotelarskich, co wykazano w drugiej części niniejszej pracy.

Kolejnym zadaniem stał się wybór punktów odniesienia do poszczególnych rodzajów kosztów. I tak koszty materialne, które odnoszą się przede wszystkim do posiadanego majątku zakładów podzielono przez wartość tego majątku: koszty niematerialne z kolei przez liczbę obsłużonych gości, otrzymując w ten sposób wartość kosztu na jednego obsłużonego. Dodatkowo wartość podatku od gruntu i nieruchomości podzielono przez war-

24. G. Gołembski, Zarządzanie w turystyce. op. cit., s. 83-96

tość budynków i amortyzację przez faktyczną wartość majątku, koszty wynagrodzeń przez liczbę zatrudnionych pracowników, koszty energii przez liczbę obsłużonych klientów; koszty remontów również przez wartość majątku trwałego oraz koszty zużycia materiałów i przedmiotów nietrwałych jak i koszty ogółem przez wielkość obrotów uzyskaną ze sprzedaży. W wyniku otrzymano wskaźniki względne, których wielkości przedstawiamy w tabeli nr 1.

Na podstawie otrzymanych wskaźników względnych dokonano wyboru średnich wskaźników wzorcowych dla danej grupy zakładów, które w następnej kolejności stały się podstawą obliczenia skorygowanej wartości kosztów dla każdego zakładu hotelarskiego. Zdecydowano się na wybór wskaźnika średniego - jako wskaźnika wzorcowego - z tego względu, iż wydaje się, że koszty rzeczywiste grupy zakładów hotelarskich, odpowiadają w zasadzie realnym możliwościom w tym zakresie, a możliwości obniżki kosztów w skali tej grupy są znikome^{25/}. Nie jest to na pewno jedyne kryterium wyboru, ale wybór wskaźnika średniego pozwoli uniknąć zbyt dużych rozbieżności między poszczególnymi zakładami, a i tak powinien wpływać mobilizująco na zakłady hotelarskie do starań o obniżkę kosztów w przypadku tych zakładów, które charakteryzują się relatywnie najwyższym ich poziomem.

Wartość skorygowanej, bezwzględnej wartości kosztów w zakładach hotelarskich danej grupy powstała przez pomnożenie wskaźnika wzorcowego przez odpowiadający mu punkt odniesienia. W wyniku otrzymano wartości, które przedstawiamy w tabeli nr 2.

25. G. Gołembski - Zarządzanie w turystyce op. cit., s. 92

Tabela 1

Wskazówki względne kosztów eksploatacyjnych dla Zakładów Hotelarskich

Zakłady Hotelarskie	Koszty ogółem/ wielkość obwodów	Koszty energii/ liczba obsłużonych klientów	Amortyzacja/ wartość majątku trwałego	Zużycie materiałów i przedmiotów nietrwałych/ wielkość obwodów	Remonty/ wartość majątku trwałego	Usługi materialne/ wielkość majątku trwałego	Koszty materialne/ wartość majątku trwałego	Wynagrodzenie/ liczba zatrudnionych	Podatki/ wielkość budynków	Usługi niematerialne/ obsłużonych klientów	Koszty niematerialne/ liczba obsłużonych klientów
Duże z dużą sezonowością											
"Cracovia"	4,775	332,129	0,004	0,246	0,021	0,007	0,087	432,223	0,006	172,075	3177,374
"Marina"	3,699	209,005	0,006	0,139	0,012	0,005	0,079	355,425	0,007	96,630	2279,861
"Mrōngovia"	2,460	191,090	0,004	0,121	0,006	0,006	0,050	329,454	0,003	191,477	2130,815
"Kasprowy"	2,861	327,257	0,004	0,120	0,005	0,005	0,044	474,652	0,004	135,359	3251,739
Duże z małą sezonowością											
"Forum"	1,261	219,205	0,012	0,084	0,012	0,018	0,076	324,105	0,011	136,107	1854,407
"Merkury"	1,863	213,150	0,008	0,052	0,013	0,015	0,056	303,818	0,009	129,384	1874,617
"Wrocław"	2,110	248,386	0,009	0,071	0,006	0,002	0,034	358,426	0,004	172,772	2224,412
Małe z dużą sezonowością											
"Solny"	0,615	157,673	0,004	0,059	0,005	0,007	0,032	233,687	0,009	22,141	899,078
"Grand" Sopot	0,896	151,861	0,003	0,055	0,009	0,002	0,056	257,351	0,016	39,565	1065,988
"Skałny"	0,543	149,483	0,009	0,046	0,023	0,002	0,029	223,819	0,009	33,171	941,060
Małe z małą sezonowością											
"Panorama"	0,903	101,007	0,003	0,067	0,018	0,008	0,076	280,273	0,010	39,086	1292,473
"Beskid"	0,662	145,307	0,006	0,046	0,008	0,009	0,077	231,111	0,012	38,059	1244,700
"Grand"-Łódź	0,668	118,200	0,022	0,044	0,004	0,018	0,313	236,219	0,019	48,655	1780,981
"Proсна"	0,652	108,737	0,006	0,038	0,004	0,005	0,054	214,959	0,012	42,459	1269,914
"Vera"	0,756	104,437	0,012	0,044	0,006	0,008	0,047	341,083	0,013	49,865	941,724

Źródło: Rozliczenia własne na podstawie materiałów empirycznych zebranych w zakładach hotelarskich.

Tabela 2

Skorygowana wartość bezwzględna kosztów według zakładów w poszczególnych grupach

Zakłady Hotelarskie	Koszty ogółem	Koszty energii	Koszty amortyzacji	Koszty zużycia materiałów i przedmiotów nietrwałych	Koszty remontów	Koszty usług materialnych	Koszty materialne	Koszty wynagrodzeń	Koszty podarków	Koszty usług niematerialnych	Koszty niematerialne
Duże z dużą sezonowością											
"Cracovia"	531.605	45.386	9.396	24.391	25.838	14.093	152.676	188.937	10.206	25.518	464.485
"Marina"	703.772	22.905	14.105	32.291	38.788	21.157	229.203	113.510	14.916	12.879	234.410
"Mrongovia"	948.319	23.300	15.979	43.511	43.943	23.969	259.666	119.379	18.664	13.102	238.475
"Kasprowy"	2.116.623	49.624	16.773	97.115	46.125	25.159	272.557	221.090	27.901	27.901	507.844
Duże z małą sezonowością											
"Forum"	1.294.772	66.073	46.117	48.899	46.117	55.340	253.645	290.115	26.732	42.538	577.877
"Merkury"	548.678	25.957	13.067	22.269	13.067	15.680	71.868	131.446	8.688	16.712	227.023
"Wrocław"	381.329	26.093	32.668	15.477	7.396	39.202	179.674	110.996	22.234	66.799	228.214
Małe z dużą sezonowością											
"Solny"	100.123	9.761	4.758	7.581	11.419	3.806	37.112	36.172	9.118	2.018	61.803
"Grand"-Sopot	94.779	8.170	2.378	7.176	5.708	2.608	28.550	38.099	3.748	1.688	51.728
"Skalny"	118.805	12.148	4.645	8.995	11.146	3.716	36.227	44.273	9.736	2.511	76.914
Mała z małą sezonowością											
"Panorama"	96.447	6.145	2.846	4.762	7.590	2.846	34.789	41.195	3.290	2.301	69.476
"Beskid"	106.945	5.867	2.851	7.333	7.604	2.851	34.850	59.237	3.471	2.216	66.342
"Grand"-Łódź	208.991	8.524	1.316	14.331	3.509	1.316	16.085	79.523	1.424	3.219	96.379
"Prosna"	95.766	5.105	1.838	6.566	4.899	1.837	22.456	46.097	2.226	1.928	57.772
"Vera"	123.672	11.134	7.895	8.480	4.210	7.895	36.980	43.803	10.083	4.205	86.292

Źródło: Obliczenia własne na podstawie uzyskanych wskaźników względnych kosztów

Wydaje się iż określenie kosztu wzorcowego w danej grupie porównywalnych zakładów hotelarskich jest jedynym sposobem określenia ich kondycji ekonomicznej, szczególnie ze względu na fakt, że w warunkach inflacji koszty zmieniają się bardzo szybko i trudno zawyrokować czy ich kształtowanie się jest wysokie czyniskie. Zdajemy sobie jednak sprawę z tego, iż nie jest to może rozwiązanie idealne, które można stosować w każdym przypadku. Jednakże w tej sytuacji zakłady hotelarskie, które charakteryzują się wskaźnikiem kosztów niższym od średniego uznane zostaną za efektywne. W tych zakładach w pierwszej kolejności powinien być stosowany przede wszystkim zmniejszony podatek dochodowy wraz z przyrostem wykorzystania ich potencjału. Przyjęcie takiego rozwiązania wiąże się z koniecznością stałego badania kosztów w zakładach hotelarskich, bowiem efektywność działalności oznacza nie tylko wzrost efektów, ale także to, jakim kosztem efekt ten został osiągnięty. Oprócz jednak określania kosztu wzorcowego konieczne staje się ciągłe podejmowanie działań oraz stworzenie warunków zmierzających do ich obniżki. Zagadnienia te będą tematem rozważań kolejnego podrozdziału.

3.4. Warunki umożliwiające obniżkę kosztów zakładów hotelarskich

Celem tej części pracy jest próba określenia warunków głównie w sferze systemowej umożliwiających obniżkę względnego poziomu kosztów w hotelarstwie. Skutek ten uwidocznić się może w zmianach związków korelacyjnych pomiędzy kosztami a czynnikami nań wpływającymi i ich dostosowaniu do gospodarki efektywnej.

Z przedstawionych w poprzedniej części pracy wyników badań empirycznych wynika, że istnieją duże różnice w faktycznym poziomie istotności związków zachodzących pomiędzy kosztami własnymi zakładów hotelarskich a czynnikami nań wpływającymi w porównaniu z tym, jaki powinien zachodzić w systemie proefektywnościowym. Dlatego też wydaje się konieczne wykazanie przyczyn zaistniałej sytuacji, jak i zaprogramowanie nowych rozwiązań zmierzających do wyrównywania zaistniałych różnic, a tym samym dróg prowadzących do obniżki kosztów własnych zakładów.

Zacznijmy nasze rozważania od rozpatrzenia wpływu wartości środków trwałych na wielkość i strukturę kosztów własnych. Wielce niepokojącym zjawiskiem była niska współzależność między tą wartością a kosztami amortyzacji, podatku od gruntu i nieruchomości, jak i kosztami remontów. Przyczyn zaistniałej sytuacji jest wiele. Jedną z nich jest zdeprecjonowanie znaczenia amortyzacji środków trwałych w dotychczasowym systemie nakazowo-rozdzielczym na skutek nierealnej wyceny majątku trwałego, będącego w dyspozycji zakładów hotelarskich. Środki trwałe były ewidencjonowane, jak wiadomo w cenach nabywania, których nie korygowano, mimo że realne ceny tych środków corocznie wzrastały. W rezultacie rzeczywista wartość majątku trwałego poszczególnych zakładów była kilkakrotnie wyższa od wartości zaewidencjonowanej, będącej podstawą amortyzacji. W tych warunkach amortyzacja nie spełniała i nie mogła spełniać swoich podstawowych funkcji ekonomicznych. W szczególności nie mogła realizować podstawowej funkcji finansowej, to znaczy nie zapewniała odpowiednich źródeł finansowania reprodukcji środków trwałych. Nierealna wartość środków

trwałych uniemożliwiała również bieżącą ocenę rzeczywistego zużycia tych środków oraz przeniesienie tego zużycia w ciężar kosztów własnych danego zakładu.

Nierealna więc wartość środków trwałych deformowała zatem rzeczywistą wartość majątku, a co za tym idzie, także ceny oraz faktyczne koszty zakładów. Przekreślała również możliwość prowadzenia w przedsiębiorstwach poprawnego rachunku ekonomicznego. Aby jednak nie dopuścić do deprecjacji w przyszłości majątku trwałego poszczególnych zakładów hotelarskich i znaczenia amortyzacji, konieczne jest stałe tzn. coroczne korygowanie wartości środków trwałych, uwzględniające zmiany cen. W tym względzie nie można zaakceptować dotychczasowej sytuacji i sprowadzać metod przeciwdziałania deprecjacji wartości majątku trwałego jedynie do przeprowadzania co cztery lata wielkiej, ogólnokrajowej przeceny tego majątku. Coroczna przecena wartości środków trwałych każdego przedsiębiorstwa czy zakładu może być dokonywana bądź na podstawie aktualnych cenników, bądź też na podstawie szacunkowych wskaźników dynamiki wzrostu cen, jak i na podstawie cen światowych w odniesieniu do danej grupy środków trwałych. To ostatnie rozwiązanie wydaje się być najbardziej słuszne. Obecnie zakres wiązania cen światowych z cenami wewnętrznymi jest stale rozszerzany. Konieczność większego niż dotąd powiązania gospodarki polskiej z gospodarką światową zmusza do dostosowania struktury cen krajowych do cen światowych i podejmowania wysiłków zapewniających wymienialność waluty krajowej. Ceny bowiem, które uzyskujemy w eksporcie i płacimy w imporcie, wywierają istotny wpływ na sytuację gospodarczą kraju. Nie jest zatem obojętne, w jakim stopniu relacje cen środków produkcji na

wewnętrznym odbiegają od relacji cen na rynkach międzynarodowych. Powiązanie cen światowych z cenami rynku wewnętrznego przejawia się głównie przy ustalaniu cen zbytu podstawowych surowców i materiałów importowych, limitu cen nowych maszyn i narzędzi, a także artykułów konsumpcyjnych trwałego użytku, jak i cen zbytu nowych maszyn i urządzeń. Skorzystanie z tej formy wyceny /na podstawie wyceny środków trwałych na rynkach zagranicznych/ w przypadku ustalania wartości środków trwałych poprzez urealnienie cen spowodowałoby podwyższenie wartości tych środków i pośrednio miałoby wpływ na efektywność funkcjonowania zakładów hotelarskich. Realizacja tych założeń będzie wymagała również pewnej korekty stawek odpisów amortyzacyjnych w celu stworzenia bodźców ekonomicznych do bardziej intensywnego wykorzystania majątku trwałego. Właśnie z tych względów w krajach wysoko rozwiniętych stawki amortyzacyjne są relatywnie, średnio dwukrotnie wyższe niż w kraju. Stawki odpisów amortyzacyjnych powinny bowiem uwzględniać ekonomiczne zużycie środków trwałych. Z ekonomicznego punktu widzenia nie można również uzasadnić wyłączenia z amortyzacji nieczynnych i nie w pełni wykorzystywanych środków trwałych. Należałoby więc podjąć działania przeciwdziałające marnotrawstwu środków trwałych, aż do likwidacji zakładów włącznie. Amortyzacja środków trwałych powinna stać się również w tym zakresie skutecznym środkiem.

Należy również nadmienić, iż deprecjacja amortyzacji środków trwałych w dotychczasowym systemie zarządzania wynikała również z centralizacji znacznej części /50%/ funduszu amortyzacyjnego. Zakłady hotelarskie z reguły były więc pozbawione kilkudziesięciu procent funduszu amortyzacyjnego, prze-

kazywanego na rzecz budżetu państwa lub innych scentralizowanych funduszy. Pozostawiana do dyspozycji zakładów część funduszu amortyzacyjnego nie pokrywała nawet reprodukcji prostej środków trwałych, zwłaszcza wobec zaniżonej wartości majątku trwałego. W rezultacie występowała dekapitalizacja majątku trwałego zakładów. Pozbawienie zakładów znacznej części funduszu amortyzacyjnego nie tylko uniemożliwiało im reprodukcję i modernizację środków trwałych, ale ponadto zwalniało zakłady z odpowiedzialności za odtwarzanie i modernizację majątku trwałego i ograniczało ich samodzielność w tak ważnej dziedzinie, jaką jest gospodarka środkami trwałymi. Centralizacja i redystrybucja znacznej części funduszu amortyzacyjnego zniekształca także rachunek kosztów zakładów i przedsiębiorstw i podważa rozrachunek gospodarczy, ponieważ koszty własne określanych przedsiębiorstw czy zakładów są obciążane kosztami reprodukcji środków trwałych w innych przedsiębiorstwach czy zakładach. Ponadto centralizacja dużej części funduszu amortyzacyjnego powoduje, że zakłady hotelarskie, jak i inne przedsiębiorstwa traktują ten fundusz jak fundusz obcy, co naturalnie nie może być bodźcem ekonomicznym do racjonalnego i oszczędnego gospodarowania środkami tego funduszu. Rozważania te powinny więc stanowić uzasadnienie postulatu przywrócenia obowiązującej mocy postanowieniom ustawy o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych w zakresie dotyczącym amortyzacji, a zatem postulatu pozostawiania całego funduszu amortyzacyjnego do swobodnej dyspozycji poszczególnych przedsiębiorstw i zakładów. Są to działania niezbędne obok działań najważniejszych tzn. ciągłego urealniania wartości środków trwałych.

Nieprawidłowości zauważamy również w przypadku oddziały-

wania wartości majątku trwałego poszczególnych zakładów na koszty podatku od gruntu i nieruchomości jak i koszty remontów. Otrzymane wyniki uzasadnia po raz kolejny nierealna wartość środków trwałych, bowiem podstawą opodatkowania nieruchomości stanowi w odniesieniu do budynków i budowli ich wartość będąca podstawą amortyzacji /wspominano już o tym przy okazji omawiania otrzymanych współczynników korelacji w drugiej części pracy/. Jeżeli zaś chodzi o koszty remontu środków trwałych, to należy nadmienić, iż w dotychczasowym systemie zarządzania, wobec corocznego ustalania dla poszczególnych zakładów hotelarskich zadań planowych i przyznawanych środków finansowych, kosztowa metoda finansowania remontów pobudzała do maksymalnego ich ograniczania, w rezultacie czego następowała stosunkowo szybka dekapitalizacja majątku trwałego. A ponadto wspomniane już scentralizowanie funduszu amortyzacyjnego i nie pozostawianie go w dyspozycji zakładów uniemożliwiało częstoć prowadzenie inwestycji odtworzeniowo-modernizacyjnych.

Aby jednak zmienić istniejącą sytuację należałoby obok urealniania ceny wartości środków trwałych na podstawie cen światowych umożliwić zakładom korzystanie z kredytów dewizowych, jednakże przy założeniu, że kredyt ten byłby uzależniony od osiągniętych rezultatów ekonomicznych zakładów i ich sytuacji finansowej. Nie powinny być bowiem kredytowane zakłady pracujące nieefektywnie i ponoszące straty. Stopa procentowa powinna zaś rzutować na wyniki finansowe zakładów w znacznie większym stopniu, niż miało to miejsce w przeszłości, wymuszając niejako na zakładach racjonalność uzyskanego kredytu. Chodzi bowiem o takie rozwiązania, które skłaniałyby do wzrostu efektywności działań. Ponadto w warunkach dużego popytu na us-

ługi świadczone przez zakłady hotelarskie i wysokiego stopnia dekapitalizacji bazy należałoby umożliwić urealnienie rachunku ekonomicznej efektywności inwestycji. Aktualnie obowiązujące sposoby wyceny kosztów inwestycji uniemożliwiają praktycznie wyliczenie realnego stopnia poniesionych nakładów i rachunek efektywności nie jest stosowany konsekwentnie - jak do tej pory - bowiem nie uzależniono nakładów inwestycyjnych od wypracowanych dochodów inwestora^{26/}.

W celu przeciwdziałania zachodzącym, negatywnym zjawiskom należałoby również zapewnić większą opłacalność usług dla turystów zagranicznych i jak już podkreślano pozostawić w dyspozycji poszczególnych zakładów hotelarskich wypracowane zyski z tego tytułu. Umożliwiłoby to przeznaczanie większej ilości środków finansowych na działalność rozwojową zakładów, prowadzenie nowych inwestycji z funduszy własnych, niwelując w ten sposób chociaż częściowo poważne braki występujące w bazie materialnej - zarówno noclegowej, jak i gastronomicznej, hamujące rozwój przede wszystkim zagranicznej turystyki przyjazdowej. Należałoby więc stworzyć takie warunki, które pobudzałyby do działań proefektywnościowych i polegałyby na zapewnieniu zakładom hotelarskim większej opłacalności na skutek obniżki względnego poziomu kosztów lub wzrostu wykorzystania potencjału. Mając jednak na względzie wysoki stopień wykorzystania potencjału w zakładach hotelarskich funkcjonujących na polskim rynku turystycznym należałoby przede wszystkim skłonić zakłady do wzrostu zainteresowania nowymi inwestycjami i zwiększeniem ich opłacalności. Z przeprowadzonych bowiem ba-

26. Patrz. G. Gołembski, Finansowanie przedsiębiorstw ...
op. cit., s. 15 cz. III /maszynopis/

dań wynika, iż mamy do czynienia z względnie stałą liczbą obsłużonych klientów, co niestety w warunkach równowagi i wysokim procesie wykorzystania miejsc świadczy o bardzo małym inwestowaniu. Stąd też wynika konieczność umożliwienia zakładom hotelarskim ponoszenia kosztów związanych z rozwojem. Generalnie rzecz biorąc fundusze pozostające do dyspozycji samych zakładów są niewystarczające na dokonywanie inwestycji i nie istnieje żadna współzależność pomiędzy efektywnością wykorzystania obiektów a ich możliwościami rozwojowymi. Świadczyć to może jedynie o istotnych niedociągnięciach i słabościach systemu oddziaływania na decyzje ekonomiczne zakładów. Przykładem może być tu chociażby czysto mechaniczny system podatkowy. Cakowitą sztuczność obserwujemy w przypadku oddziaływania liczby obsłużonych klientów na wysokość podatków. Wysoki współczynnik korelacji wcale nie świadczy o prawidłowym oddziaływaniu tego czynnika, bowiem wysokość podatku płaconego od obrotu nie zależy od faktycznych wyników działalności. Aby stymulować zakłady hotelarskie do osiągania wyższej efektywności należałoby powiązać wysokość podatku od obrotu z wielkością osiągniętych obrotów /mierzonych ilościowo/. Wraz ze zwiększeniem obrotów podatek powinien relatywnie spadać. Wówczas same zakłady byłyby zainteresowane świadczeniem jak najbardziej opłacalnych usług, ciągłym wzrostem wykorzystania potencjału, co miałoby również wpływ na konkurencyjność zakładów. Dążenie do wzrostu wykorzystania potencjału, rozbudowa posiadanej bazy staje się konieczne również ze względu na fakt coraz to wyższego kosztu złotówkowego przypadającego na jednego obsłużonego klienta. Przyjmując za punkt odniesienia koszt usług hotelowych przypadający na jednego obsłużone-

go klienta stwierdzamy, iż w zdecydowanej większości przypadków liczba obsługiwanych klientów wzrasta wolniej od wzrostu kosztów mierzonych wartościowo. Przykładowo w hotelu "Solny" w Kołobrzegu wartość kosztu usług hotelowych na jednego obsługiwane klienta w 1983 r. wynosiła 1,7, a w 1987 r. już 4,3, w hotelu "Forum" 0,7 w 1983 r. i 1,6 w 1987 r. Jest to na pewno w części wynikiem postępującej inflacji, ale też może świadczyć o małym zainteresowaniu kierownictwa zakładów w pozyskiwaniu nowych klientów, co w przypadku odejścia od kosztowej formuły ustalania cen i powiązania systemu podatkowego proporcjonalnie do osiągniętych wyników spowoduje załamanie się pozycji niektórych analizowanych zakładów na rynku.

Analizując rozbieżności pomiędzy przyjętymi założeniami teoretycznymi a rzeczywistością należałoby jeszcze zwrócić uwagę na powiązanie ilości miejsc noclegowych z kosztami remontów. Uzyskany współczynnik korelacji jest niewspółmiernie niski w stosunku do założonej istotności związku. Aby jednak zapewnić prawidłowość oddziaływania wymienionych wielkości należałoby przede wszystkim naliczać koszty remontów w momencie zbierania pieniędzy a nie ich wydatkowania. Co prawda częstokroć rozpisuje się koszty remontów w czasie. Jest to jednak z reguły faktyczny koszt remontów równo podzielony na dane okresy obrachunkowe, co nie odzwierciedla faktycznie odłożonej kwoty przykładowo w okresach miesięcznych czy kwartalnych na poczet przyszłych remontów.

Ponadto należałoby wprowadzić pojęcie kosztu remontu na 1 miejsce noclegowe i powiązać przykładowo cenę kredytu z kształtowaniem się tego wskaźnika /im wyższy byłby uzyskany wskaźnik, tym kredyt powinien być droższy/. Do tej pory bowiem -

- jak już podkreślano - rola kredytów nie była zbyt wielka. Niska stopa procentowa, jak i stosunkowo mały jej wpływ na wyniki ekonomiczne oraz na płace i premie zatrudnionych powodowały, że zakłady hotelarskie nie były dostatecznie zainteresowane ograniczaniem rozmiarów i racjonalnym wykorzystaniem kredytów. Pogłębiała ten stan rzeczy ponadto przyjęta właśnie w praktyce obligatoryjność kredytu bankowego. W obecnych warunkach rola kredytów powinna znacznie wzrosnąć. Powinny być udzielane tylko takim zakładom, które mają wystarczającą zdolność kredytową tzn. jeżeli zapewniają odpowiednią efektywność gospodarowania. Do tej pory zasady kredytowania nie wymuszały w sposób wystarczający skutecznej efektywności gospodarowania, a to przede wszystkim z następujących powodów:

- w warunkach braku równowagi gospodarczej i wysokiego stopnia zmonopolizowania rynku każda jednostka gospodarcza mogła bardzo łatwo uzyskać zdolność kredytową, co oczywiście nie sprzyjało podejmowaniu działań proefektywnościowych,

- zbyt szeroki zakres form dotowania przedsiębiorstw i zakładów stosowany zarówno przez państwo, jak i przez organa tworzone na szczeblu resortów, branż, regionów stanowił skuteczną ochronę egzystencji jednostek gospodarczych nieefektywnych.

Do podstawowych celów systemu kredytowania powinno należeć m. in. pobudzanie przedsiębiorstw i zakładów do efektywnego gospodarowania środkami trwałymi i obrotowymi, zapewnienie płynności finansowej jednostek gospodarczych na takim poziomie, aby z jednej strony nie dopuścić do gromadzenia nadmiaru środków finansowych, które mogłyby być wykorzystywane w sposób nieuzasadniony ekonomicznie, a z drugiej strony - umożli-

liwić podmiotom gospodarczym pracującym efektywnie zdobycie niezbędnych środków na rozwój. Realizacja tych zadań wymaga istotnych zmian w dotychczasowym systemie kredytowania także zakładów hotelarskich. Konieczna jest zwłaszcza zmiana kryteriów oceny zdolności kredytowej zakładu hotelarskiego jako warunku udzielenia kredytu. Zdolność ta nie może być oceniana jedynie na podstawie bieżącej efektywności jego gospodarowania i jego bieżącej wypłacalności, ale powinno się przy tym uwzględniać także efektywność przewidywaną w przyszłości i wynikającą z niej wypłacalność danego zakładu. Naturalnie ta przyszłość w odniesieniu do kredytowania nie powinna być zbyt odległa, powinna ona jednak obejmować - naszym zdaniem - okresy co najmniej pięcioletnie. Dlatego też w celu stworzenia warunków do bodźcowego oddziaływania banku na gospodarkę środkami trwałymi i obrotowymi zakładów proponuje się również wprowadzenie zmian ceny kredytu udzielanego na działalność remontową i tym samym rozwojową zakładów hotelarskich w zależności od wspomnianego już wskaźnika uzyskanego przez podzielenie kosztu remontu przez jedno miejsce noclegowe, jak i uzależnienie kosztu kredytów od wieku obiektów i ich amortyzacji, bowiem dotychczasowe rozwiązania nie sprzyjały ani polityce "trudnego pieniądza", ani oszczędnemu korzystaniu z kredytów.

Poważne zaangażowanie własnych środków finansowych w działalność rozwojową, podwyższanie kredytu w porównaniu z zasadami dotychczas stosowanymi, zmienność cen ziemi i stawek amortyzacyjnych musi spowodować wzrost zainteresowania rachunkiem efektywności inwestycji. Jest to działanie konieczne, bowiem przewidywane koszty jako istotny element tego rachunku stanowią podstawę ustalenia wielkości kredytu, a ekonomiczne

obroty możliwość jego spłaty^{27/}.

Mówiąc o kosztach remontów w zakładach hotelarskich należałoby również zwrócić uwagę na fakt, iż powinny być one również skorelowane z wielkością uzyskiwanych obrotów. W praktyce zakładów hotelarskich sytuacja ta nie jest zadowalająca, bowiem uzyskany współczynnik korelacji pomiędzy wielkością obrotów uzyskanych ze sprzedaży a kosztami remontów zdecydowanie odbiega od przyjętej w założeniach istotności tego związku /w pierwszym przypadku wynosi on od 0,38 do 0,5, natomiast zakładana wysokość współczynnika korelacji 0,61 - 0,85/. Wynikać to może z faktu uniezależniania kosztów remontów od wzrostu /spadku/ uzyskiwanych obrotów. Wydaje się więc słuszne wprowadzenie podatku od kosztów remontów, jeżeli nie są one związane ze wzrostem obrotów, a tym samym wzrostem wykorzystania potencjału, jak i zużyciem obiektów oraz zużyciem materiałów i przedmiotów nietrwałych, niezbędnych do zapewnienia wzrostu obrotów. W ten sposób premiowanoby zakłady hotelarskie, które osiągałyby wzrost obrotów drogą podnoszenia stopnia wykorzystania potencjału a nie poprzez nieuzasadniony wzrost cen pokrywający każdy wzrost kosztów, w tym i koszty remontów. Dotychczasowe zasady nie zachęcały więc wcale zakładów hotelarskich do kształtowania kosztów na jak najniższym poziomie, lecz wręcz skłaniały je do ponoszenia jak największych kosztów własnych. Niejednokrotnie bowiem dla uproszczenia procesu ustalania cen zamiast kosztów średnich przyjmowano zbliżone do nich koszty własne zakładu reprezentatywnego z punktu widzenia

27. Patrz. G. Gołembski, Zarządzanie w turystyce ... op. cit., s. 70-71

świadczenia danej usługi. Wówczas koszty własne takiego zakładu są zastępczą podstawą ustalania cen w oparciu o koszty średnie. Sytuacja ta staje się szczególnie niebezpieczna, gdy zakłady świadczące takie same usługi ponoszą różne koszty własne, na podstawie których ustalają różne ceny, a rynek nie stwarza żadnych zagrożeń dla najdroższych usługodawców.

Stosunek zakładów do kosztów własnych w warunkach cen ustalanych według formuły kosztowej nie jest jednakowy. Wyraźna różnica pod tym względem występuje między okresem przed ustaleniem i po ustaleniu ceny usługi czy wyrobu. W przypadku gdy usługa czy wyrów wytwarzane są przez więcej niż jeden zakład, a ceny są ustalane przy pomocy kosztów średnich, to wówczas przed ich ustaleniem wszystkie zakłady są zainteresowane w jak najwyższym ich poziomie. Jednakże każde z nich z osobna chciałoby mieć koszty względnie najniższe. W przypadku zaś świadczenia usługi tylko przez jeden zakład jest on przed ustaleniem jej ceny zainteresowany wykazywaniem możliwie najwyższych kosztów własnych. Stara się on uzyskać wysoką cenę, zawierającą poza zyskiem normatywnym dodatkowy zysk "ukryty" lub ukryte rezerwy obniżki kosztów, które mogą być uruchamiane po ustaleniu ceny.

Zainteresowanie zakładów wysokimi kosztami własnymi przed ustaleniem ceny usługi jest jeszcze jednym dowodem podstawowej wady kosztowej formuły ustalania cen. Zgodnie z nią świadczenie nowych usług substytucyjnych taniej w stosunku do dotychczasowych - jest dla zakładów nieopłacalne, ponieważ przynosi im mniejszy zysk. Bardziej opłacalne staje się natomiast świadczenie usług nowych i droższych od dotychczasowych. Kosztowa formuła cen nie tylko więc hamuje jakiekolwiek ulepszenia, polegające na obniżaniu kosztów określonej wartości użytkowej

/jednostki wartości użytkowej/, lecz nawet zachęca do pogarszania relacji między kosztami a wartością użytkową /wzrostu kosztu jednostki wartości użytkowej/.

Na ostrość różnicy w zachowaniu się nakładów w polityce kosztowej mają wpływ nie tylko zasady ustalania i zmian cen, lecz również mierniki oceny działalności zakładów. Jeżeli bowiem zakłady są zainteresowane w powiększaniu zysku, wówczas przy danych cenach, mogą go powiększać m. in. w drodze obniżki kosztów własnych. Im silniej są one zainteresowane wzrostem zysku, tym bardziej można oczekiwać większego ich wysiłku w tym kierunku. Jeżeli bodźce materialnego zainteresowania zakładów oparte na zysku są słabe, to trudno spodziewać się podejmowania przez zakłady starań o obniżkę kosztów własnych. Na stosunek zakładów do obniżki kosztów własnych po ustaleniu cen wpływ wywierały także zasady zmian cen. Jeśli w krótkim okresie po obniżce kosztów własnych następowało analogiczne obniżenie cen, zakłady nie były w niej zainteresowane. Samo występowanie tego rodzaju obawy musiało już paraliżować ich starania o obniżkę kosztów własnych. Taki hamujący obniżkę kosztów własnych charakter miało np. wyznaczanie górnej granicy rentowności, nie powodującej zmniejszenia ceny. Obniżanie kosztów własnych, przekraczające tę granicę rentowności, co pociąga za sobą spadek cen do poziomu normatywnej rentowności, nie skłaniał zakładów nie tylko do jej przekraczania, lecz również do zbliżania się do niej. Dlatego też, aby skłonić zakłady hotelarskie do obniżki kosztów własnych należy właśnie w pierwszej kolejności wprowadzić takie mierniki oceny ich działalności, jak i oddziaływać poprzez system podatkowy w taki sposób, aby same podmioty gospodarcze widziały podwyższe-

nie efektywności ekonomicznej swojej działalności poprzez bardziej efektywną pracę, a nie drogą podwyższania cen. Ponadto dopiero odmienne - od dotychczas obowiązujących - zasady podatkowe, zasady kredytowania i oprocentowania kredytów, jak i stałego urealniania wartości majątku trwałego mogą zapewnić przejawianie się korelacji pomiędzy wymienionymi czynnikami mającymi wpływ na wielkość i strukturę kosztów a samymi kosztami.

Wspomniane rozważania dotyczyły wpływu na koszty własne zakładów takich czynników jak: wielkość majątku trwałego, liczba obsłużonych klientów, wielkość obrotów i liczba miejsc noclegowych. Nie można jednak zapominać o roli liczby zatrudnionych w poszczególnych zakładach, bowiem racjonalizacja zatrudnienia jest najkorzystniejszym sposobem obniżki kosztów i zwiększania zysku. Tak wygospodarowane środki na płace nie są wliczane do ogólnej sumy wynagrodzeń i nie podlegają obciążeniom. Potencjalne rezerwy tkwią m. in. w efektywnym wykorzystaniu pracy na poszczególnych stanowiskach oraz w zmniejszeniu absencji w pracy. Są to bezpośrednie czynniki wzrostu wydajności pracy. Racjonalizację zatrudnienia utrudnia z kolei nadmierna fluktuacja pracowników. Wywołują ją przede wszystkim: nieodpowiedni system motywacji, niewłaściwa organizacja jak i łatwość znalezienia pracy o wyższych zarobkach.

Samodzielna polityka płac powinna gwarantować wzrost wydajności pracy i efektywność procesów gospodarczych. Dlatego też kolejnym zadaniem staje się konieczność powiązania płac ze wzrostem konkretnych działań proefektywnościowych. Jak to tej pory płace uzależnione były jedynie od wartości osiąganego przez zakłady hotelarskie zysku, co w warunkach inflacyjnej

go wzrostu cen nie stanowi miarodajnego miernika oceny wykonywanej pracy. Optuje się za tym, aby podstawą ustalania płac i premii były takie mierniki, które odzwierciedlałyby wpływ samych pracowników na poprawę wyników gospodarowania np. wzrost ilości obsługiwanych klientów, czy ilość sprzedanych surowców w gastronomii, Ta sama uwaga poświęcona winna być kosztom, które mogą być porównywalne między zakładami, głównie pod postacią wskaźników względnych. Nie jest bowiem obojętne jakim kosztem osiągnięto realny wzrost świadczonych usług^{28/}.

Do celów, których realizację winny zapewnić zmodyfikowane rozwiązania systemowe, mające wpływ na wzrost ekonomicznej efektywności gospodarowania należałoby również zaliczyć bliższe niż do tej pory powiązanie sezonowości /wykorzystanie potencjału/ z sezonowym zatrudnieniem. Jak wykazały przeprowadzone badania w zakładach hotelarskich powiązanie to jest minimalne, a w wielu wypadkach nie ma w ogóle miejsca. Powoduje to przerosty zatrudnienia, szczególnie wówczas, kiedy wykorzystanie potencjału jest niewielkie, przyczyniając się tym samym do zmniejszenia efektywności świadczonych usług i przerostów kosztów wynagrodzeń. /O konieczności dostosowania zatrudnienia do działalności sezonowej, jak i powiązaniu tego zatrudnienia z podatkiem od płac pisano już w drugiej części niniejszej pracy/. Generalną jednak zasadą powinna być obniżka narzutu na fundusz płac w sezonie i jego podwyżka w okresie posezonowym. Obniżka miałaby na celu stymulowanie do łatwiejszego i bardziej racjonalnego zatrudnienia pracowników; celem natomiast podwyżki

28. Patrz: G. Gołembski, Zarządzanie w turystyce ... op. cit., s. 90-92

jest przeciwdziałanie nadmiernemu wzrostowi płac w okresie obniżki obrotów^{29/}.

Należy również nadmienić, iż upoważnienie zakładów hotelarskich tak jak i innych jednostek gospodarczych do swobodnego kształtowania cen przekreśliło w dużej mierze możliwość oparcia systemu motywacyjnego w ustalaniu płac na syntetycznym wyniku finansowym, to znaczy na zysku. W warunkach rynku producenta wysoki zysk zakładów rzeczywiście nie zawsze jest ich zasługą i wobec tego nie można jak już wyżej podkreślano kształtować płac na podstawie osiąganego zysku. Przekreślona została zatem w ten sposób jedna z podstawowych kategorii ekonomicznych w naszej gospodarce, jaką jest zysk i zostało podważone jedno z najważniejszych założeń reformy gospodarczej. I właśnie odrzucenie zysku jako podstawy kształtowania płac doprowadziło do opowiadania się w bieżącej praktyce zakładów za tak bardzo niegdyś krytykowanymi miernikami ilościowymi, jako podstawy ustalania płac. Można również uzależniać wysokość wynagrodzeń w przypadku zakładów hotelarskich od ilości zatrudnianych przypadających na jedno miejsce noclegowe czy konsumenckie. W tym przypadku wynagrodzenia powinny rosnać proporcjonalnie do wzrostu ilości miejsc na jednego zatrudnionego.

Bez spełniania wszystkich wymienionych warunków nie można zracjonalizować systemów motywacyjnych w zakładach hotelarskich i uczynić ich skutecznymi stymulatorami wzrostu wydajności pracy, efektywności gospodarowania, jak i oczekiwać pożądanego wpływu liczby zatrudnionych na wielkość i strukturę

29. Patrz: G. Gołembski, Warunki zastosowania marketingu w turystyce w gospodarce centralnie sterowanej, Poznań 1980 r. s. 139-140

kosztów własnych tych zakładów.

Przeprowadzone bowiem badania dowodzą wysokiej sztuczności wysokiej korelacji między zatrudnieniem a podatkami, amortyzacją i kosztami energii - przyczyny zaistniałej sytuacji zostały omówione w drugiej części pracy.

Tak więc zakłady hotelarskie, bez wprowadzenia gustownych zmian w polityce zatrudnienia i systemu wynagrodzeń, nawet przy najlepszych chęciach, nie są w stanie w istniejących aktualnie warunkach zracjonalizować systemów motywacyjnych.

Omówione zasady wpływu czynników na wielkość i strukturę kosztów w zakładach hotelarskich stanowią pewnego rodzaju wykaz rozwiązań systemowych, które w konsekwencji mogłyby doprowadzić do zwiększania efektywności świadczenia usług turystycznych, potanienia tych usług, a tym samym do obniżenia względnego poziomu kosztów własnych. Na zmiany te składają się przede wszystkim wspomniane już zmiany systemu podatkowego, powiązanego ze stałą, systematyczną kontrolą kosztów i wykorzystania potencjału, zmiany sposobu powiązania płac w zakładach hotelarskich z efektami ich działalności, zmiany w systemie kredytowania w przypadku prowadzenia działalności rozwojowej i modernizacyjnej, jak i ciągłe urealnianie wartości majątku trwałego pozostającego w dyspozycji zakładów oraz przywróceniu prawidłowej roli miernikowi oceny działalności, jakim jest zysk.

Nowe rozwiązania systemowe dotyczące kształtowania wyników ekonomicznych i ich podziału powinny być skonstruowane z myślą o opłacalności racjonalnego gospodarowania i o maksymalizacji nadwyżki. W przeciwnym wypadku zakłady hotelarskie nie będą w stanie poprawić swej sytuacji na rynku ani uzyskać środków

na rozwój. Uznanie zysku za główny miernik efektywności gospodarowania uwarunkowane jest jego reprezentatywnością. Jest to czynnik przemawiający również za szybkim równoważeniem gospodarki i przeciwdziałaniem praktykom monopolistycznym. Tylko w warunkach przymusu ekonomicznego zysk jest miernikiem o dwukierunkowym działaniu - zarówno w kierunku wzrostu efektów, jak i minimalizacji kosztów. Niestety w przebadanych zakładach hotelarskich należących do PP "Orbis" można było ogólnie zaobserwować jedynie tendencję do zwiększania kosztów, których tempo w wielu przypadkach znacznie przeważało tempo sprzedaży usług i wyrobów. Prowadziło to do wniosku, że obniżka kosztów własnych w większości zakładów hotelarskich nie była istotnym czynnikiem wzrostu akumulacji w konsekwencji wyniku finansowego, a o wzroście tym w zasadzie decydowały zwiększenia poziomu cen.

BIBLIOTEKA IT
Archiwum Pras
Naukowo-Badawczych