

CPBP.08.06-V-32

INSTYTUT TURYSTYKI
ODDZIAŁ W POZNANIU

"RACHUNEK KOSZTÓW PRZEDSIĘWZIĘCIA TURYSTYCZNYCH
W WARUNKACH GOSPODARKI RYNKOWEJ"

BARBARA MARCINKOWSKA

- POZNAŃ 1990 -

S P I S T R E S C I

str.

WPROWADZENIE

1. Pojęcie, istota i zakres rachunku kosztów	4
2. Wady tradycyjnego rachunku kosztów	10
3. Znaczenie rachunku kosztów w przedsiębiorstwach	15
4. Rachunek kosztów jako system informacyjny przedsiębiorstw	25
5. Uwarunkowania realizacji prawidłowego rachunku kosztów w świetle wymogów rynkowych	29

WPROWADZENIE

Koszty stanowią jedno z centralnych zagadnień w ekonomice przedsiębiorstw. Nie można bowiem organizować jednostek gospodarczych i zarządzać nimi, nie uwzględniając kosztów ich działalności. Bez systematycznego rachunku poniesionych kosztów nie byłaby możliwa realizacja zasady rozrachunku gospodarczego i zasady rentowności działalności przedsiębiorstwa. Bez uwzględniania przewidywanych lub poniesionych kosztów nie można by przeprowadzać rachunków i analiz ekonomicznych, warunkujących racjonalne gospodarowanie.

Niezbędnym więc warunkiem racjonalnego gospodarowania w przedsiębiorstwach jest posługiwanie się przez nie rachunkiem kosztów. Dlatego też rachunek ten prowadzony jest w pracach księgowych każdego przedsiębiorstwa. Rachunek kosztów, będąc częścią składową rachunkowości rejestruje zdarzenia gospodarcze związane bezpośrednio z kosztami ponoszonymi przez przedsiębiorstwo. Jego istota polega na ustaleniu, jakie koszty i w jakiej wysokości zostały poniesione w danym okresie/tzw. gromadzenie kosztów/, na powiązaniu tych kosztów z określonym procesem i jego efektem/produkcja, zaopatrzenie, zbył/ oraz z komórkami przedsiębiorstwa, w których one powstały. Chodzi więc o określenie, jakie koszty i w jakiej wysokości zostały poniesione w każdej komórce organizacyjnej - tzw. rozliczanie kosztów. Ponadto istota rachunku kosztów polega na ustaleniu kosztów przypadających na jednostkę dostarczonych materiałów, wytworzonych bądź sprzedanych wyrobów, świadczonych usług itp./tzw. kalkulacja kosztów/.

Efektywność gospodarowania wiąże się więc nieuchronnie

z kosztami. Ich pomijanie przy podejmowaniu decyzji gospodarczych prowadzi do strat społecznych. Ponadto problematyka kosztów w przedsiębiorstwach nabiera tym większego znaczenia, im większy jest zakres samodzielności. Przedsiębiorstwo podejmuje wówczas więcej samodzielnych decyzji gospodarczych i musi się przy tym kierować wielkością kosztów, jako jednym z podstawowych wskaźników ekonomicznych. Rozszerzenie zakresu samodzielności przedsiębiorstw powinno spowodować zwiększenie zainteresowania kosztami i postawić nowe zadania przed rachunkiem kosztów. Wydaje się, iż obecnie wprowadzane nowe zasady funkcjonowania przedsiębiorstw będą wymuszać już w najbliższej przyszłości wzrost efektywności podmiotów gospodarczych polegający na obniżce względnego poziomu kosztów. Cena przestanie być ceną kosztową i tym samym nie wszystkie koszty będą mogły znaleźć w niej swoje pokrycie.

Należy nadmienić, iż przez wiele lat, nawet pomimo pozorów reformy mieliśmy do czynienia z systemem scentralizowanym - była to sytuacja typowa dla większości dziedzin gospodarki/-monopolizacja, ubezwłasnowolnienie, działanie według systemu nakazowo-rozdzielczego - oraz przydzielanie niskoprocentowanych kredytów, nie mających nic wspólnego z ekonomiką przedsiębiorstw. Stąd koszty systemu scentralizowanego przyczyniały się do niskiej efektywności całej gospodarki, w tym przedsiębiorstw turystycznych. Dopiero w obecnej sytuacji zaczynamy dostrzegać likwidowanie barier ograniczających samodzielne stosowanie instrumentów ekonomicznych w przedsiębiorstwach turystycznych i umożliwiające samodzielne działanie przedsiębiorstw na ryn-

kach krajowych i zagranicznych. Dopiero teraz pojawiają się takie możliwości - wraz z demonopolizacją usług, pojawianiem się konkurencji, a przede wszystkim odczuwalnej nadwyżki podaży nad popytem przy danej cenie.

Dlatego też celem niniejszej ekspertyzy jest próba udzielenia odpowiedzi na pytanie: w jaki sposób udoskonalić rachunek kosztów, aby służył jako podstawa badania efektywności działania przedsiębiorstw turystycznych w warunkach równowagi rynkowej? Dążąc jednak do uzyskania odpowiedzi na wyżej postawione pytanie należy w pierwszej kolejności przedstawić samą definicję rachunku kosztów, jego zadania oraz wady dotychczas stosowanego rachunku z punktu widzenia możliwości badania kosztów w przedsiębiorstwach turystycznych.

1. POJĘCIE, ISTOTA I ZAKRES RACHUNKU KOSZTÓW.

Pojęcie rachunku kosztów jest tradycyjnie definiowane jako: ogół działań zmierzających do odzwierciedlenia procesów zaopatrzenia, produkcji i zbytu zachodzących w przedsiębiorstwie, poprzez ujęcie, zgrupowanie i interpretację w stosowanych przekrojach kosztów własnych wytworzenia i zbytu produktów pracy działalności przedsiębiorstwa, mierzonych ilościowo i wartościowo, za pewien okres czasu, w celu uzyskania możliwie wszechstronnych informacji potrzebnych dla ustalenia wyników i kierowania przedsiębiorstwem lub ich zespołem.

Istotne dla wyżej podanej definicji jest wskazanie na:

- 1/ cel prowadzenia rachunku kosztów: odzwierciedlenie, czyli obraz liczbowy działań;
- 2/ procesy gospodarcze i związane z ich efektami koszty, jako przedmiot rachunku;
- 3/ przedsiębiorstwo jako podmiot rachunku;
- 4/ ujmowanie/pomiar, dokumentacja, wycena/, grupowanie i interpretowanie jako sposoby działania i metody odwzorowania/badania i kwantyfikacji/:
- procesu rzeczowego przebiegu produkcji,
- procesu narastania kosztów i ich przepływu;
- 5/ okresową prezentację i interpretację kosztowych aspektów zdarzeń;
- 6/ operowanie, obok miernika pieniężnego, również jednostkami naturalnymi ^{1/}.

^{1/} A. Jarugowa, Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem, PWE, Warszawa 1986r, s. 33

Od dawna do podstawowych zadań rachunku kosztów zaliczono dostarczanie informacji między innymi dla kontroli gospodarności, kalkulacji cen, podejmowania decyzji gospodarczych dotyczących planowania, ustalania wyniku i wyceny zapasów. Ponadto wyodrębnia się mierzenie rentowności wytworzonych wyrobów i usług oraz analizę i obserwację zmian strukturalnych przedsiębiorstwa w miarę jego rozwoju.

Rachunek kosztów, jako podstawa wyjściowa do podejmowania decyzji gospodarczych, był doceniany od dawna. Jednakże nie zawsze spełniał on warunki konieczne do realizacji tego zadania. Jednym z tych warunków jest odwzorowywanie kosztów, w zależności od ich wrażliwości na zmiany w skali produkcji czy działalności innych czynników techniczno-produkcyjno-organizacyjnych. To z kolei prowadzi do rozwoju przedmiotowego rachunku kosztów.

Uwzględniając wymagania stawiane rachunkowi kosztów w przedsiębiorstwach, jego zadania można przedstawić następująco:

- 1/ dostarczanie informacji umożliwiających kalkulację i kontrolę cen;
- 2/ umożliwienie podejmowania decyzji, szczególnie dotyczących planowania programu produkcji i sprzedaży;
- 3/ kontrola gospodarności, sterowania kosztami;
- 4/ ewidencyjne odwzorowanie reprodukcji, ustalanie wyniku itp.

Niektóre z wymienionych zadań w praktyce nakładają się. Ich wyodrębnienie ma tylko znaczenie metodologiczne. Wyjaśniając bliżej zadania rachunku kosztów, należałoby stwierdzić, iż ewidencja, kalkulacja i analiza kosztów powinny dostarczać przedsiębiorstwu danych liczbowych służących przede wszystkim potrzebom

zarządzania, poprzez ocenę ekonomicznych skutków podejmowanych przedsięwzięć, śledzenie rzeczywistego poziomu kosztów, kontrolę ponoszonych kosztów oraz tworzenie podstaw do ustalania zadań na przyszłość. Ponadto dane te powinny umożliwiać ustalanie i ocenę zadań ekonomicznych przez wyodrębnione organizacyjne komórki, jak również ułatwiać podejmowanie decyzji ustalania oraz weryfikacji cen, opłacalności sprzedaży, zamierzonych inwestycji i remontów itd.

Należy również nadmienić, iż rachunek kosztów przedsiębiorstwa polega na tworzeniu informacji o kosztach według określonych zasad i reguł, podporządkowanych realizacji potrzeb zarządzania. W systemie zarządzania opartym na nakazach, wskaźnikach czy limitach, gdy przedsiębiorstwo, aby się do nich dostosować, nierzadko odstępuje od zasady racjonalnego gospodarowania, znaczenie informacji o kosztach wykorzystywanych w bieżącym zarządzaniu jest nikłe. Rachunek ekonomiczny, który nie jest możliwy bez kosztów i cen, ma w takich warunkach małe znaczenie, bowiem kryteria podejmowanych decyzji skutecznych z punktu widzenia realizacji wskaźników, limitów czy nakazów nie uwzględniają tego rachunku. Zaciemnia to obraz zjawisk ekonomicznych przy podejmowaniu decyzji przez kierownictwo przedsiębiorstw.

Kiedy w wyniku wdrażanej pozornej reformy gospodarczej w 1981r rozpoczął się proces decentralizacji zarządzania, którego celem było uczynienie z przedsiębiorstwa podmiotu samodzielnego i samofinansującego się, okazało się, że samodzielnością tą przedsiębiorstwa zostały zaskeczzone, zwłaszcza jeśli chodzi o wykorzystanie w zarządzaniu szeregu informacji o kosztach. Szczególnie

wyrażnie problem ten wystąpił w procesie wykorzystywania informacji o kosztach przy ustalaniu cen. Podstawowym bowiem błędem było ustalenie zasady tzw. cen kosztowych bez ustalenia zasad interpretacji kosztów. W rezultacie podstawą tworzenia cen był każdy wydatek, który ponosiło przedsiębiorstwo bez względu na jego racjonalność. Ewidentne błędy wynikające z braku zastosowania prawidłowego rachunku kosztów obniżyły racjonalność gospodarowania, której skutki znajdowały i jeszcze częściowo znajdują ujście w cenach nie uwzględniających racjonalności gospodarowania.

Wyjaśniając problem zakresu i zadań rachunku kosztów, niezbędne jest traktowanie tego rachunku jako elementu informacji ekonomicznej, rozumianego jako załadawy tworzenia obrazu przebiegu działalności gospodarczej przedsiębiorstwa opartego na danych przewidywanych lub rzeczywistych ^{2/}.

Wraz z rozwojem gospodarki, zmian w systemie gospodarowania, wzrostem wielkości przedsiębiorstwa i stopnia skomplikowania jego związków z otoczeniem, poszerza się zakres zadań rachunku kosztów jako instrumentu zarządzania.

Rachunek kosztów prowadzony obecnie w przedsiębiorstwach jest przedmiotem krytyki zarówno ze strony teoretyków, jak i praktyków. W rozważaniach na ten temat dużo miejsca zajmuje problem małej przydatności danych pochodzących z tego rachunku dla potrzeb bieżącego zarządzania, wskazuje się natomiast na wyeksponowanie w praktyce roli rachunku kosztów w zakresie terminowego

^{2/}-----
S. Surdykowska, Ustalanie cen w przedsiębiorstwach, PWE,
Warszawa, 1984r s. 24-29

przesyłania informacji o kosztach dla centralnego planifikatora za pośrednictwem GUS. Należy w tym miejscu nadmienić, iż wśród kilkunastu przebadanych przedsiębiorstw turystycznych i zakładów hotelarskich/w ramach zadań realizowanych w CPBP/napotkano na kilka/m.in. Hotel "Orbis--Plesna" w Kaliszu/, w których nie prowadzi się szczegółowych analiz ekonomicznych czy też prawidłowych tabel rozliczeniowych kosztów, a jedynie istnieją sprawozdania GUSowskie. Są one jednak sporządzane przeważnie za okresy roczne, co uniemożliwia przeprowadzenie szczegółowych badań w zakresie analizy kosztów.

Obecny system ewidencjonowania kosztów/nie zawsze ujmowanych w momencie ich powstawania/utrudnia dokonywanie ocen działalności przedsiębiorstwa. Z przeprowadzonych badań wynika, iż koszty poniesione w pierwszych miesiącach roku są przeważnie wielkościami szacunkowymi, ustalonymi na podstawie analiz ekonomicznych z poprzednich lat; dopiero później są korygowane i rozpisywane na pozostałe miesiące roku/np: koszty energii/. Nie są to więc koszty faktycznie poniesione w danym okresie. Dla tego też dopiero systematyczny, ewidencyjny rachunek kosztów pozwala uchwycić zależności, jakie zachodzą między rodzajem i skalą przedmiotu działalności przedsiębiorstwa a wysokością kosztów w jego poszczególnych komórkach. Poznanie związków przyczynowo-skutkowych zachodzących między odzwzorowanymi w ewidencji zjawiskami pozwala na określenie poziomu kosztów, kontrolę stosunku kosztów faktycznie poniesionych do przewidywanych oraz ułatwia przez weryfikację odchyleń wnioskowanie o trafności i precyzji dokonanych posunięć.

W związku z nieistnieniem absolutnego wzorca wysokości kosztów, sposób oceny ponoszonych kosztów i wyników upatruje się w porównaniach z dochodami i kosztami innych okresów, czy kosztami innych przedsiębiorstw. Jedną z istotnych przyczyn uniemożliwiających podejmowanie tych działań jest brak możliwości ścisłej interpretacji kosztów przez wiązanie ich z konkretną działalnością przedsiębiorstwa. Wynika to między innymi z prowadzenia przez przedsiębiorstwa bardzo nieprecyzyjnego rachunku kosztów, co dotyczy także przedsiębiorstw hotelowych, w których obserwować możemy takie zjawiska jak np: łączenie różnych rodzajów kosztów na wspólnych kontach - konto nr 429-Inne usługi materialne czy konto nr 469-Inne usługi niematerialne - przez co układ rodzajowy kosztów zostaje często uszczuplony i w konsekwencji nieczytelny. Ponadto często łączy się koszty dla poszczególnych rodzajów działalności w jedną grupę "ogółem", co powoduje, że nie można określić nakładów poniesionych na poszczególne rodzaje działalności - to zaś w przypadku badania przede wszystkim kosztów działalności eksploatacyjnej przedsiębiorstw hotelarskich, świadczących usługi noclegowe, gastronomiczne i tzw. dodatkowe ma bardzo duże znaczenie. Usługi te różnią się bowiem zarówno wielkością, jak i strukturą kosztów, co wpływa z kolei na zróżnicowanie opłacalności ich świadczenia. Należy również dodać, że w chwili obecnej nie ma jeszcze analiz międzyzakładowych pozwalających na dokonywanie porównań między przedsiębiorstwami o podobnej wielkości i sezonowości/ w przypadku przedsiębiorstw turystycznych/. Brakuje przede wszystkim wykształconego systemu mierników kosztów względnych/wartości kosztów na jednos-

tkę czynników wytwórczych/, umożliwiającą takie porównania.

Dążąc więc do uzyskania odpowiedzi na pytanie: jaki jest rachunek kosztów obecnie prowadzony w przedsiębiorstwach, dochodzimy do stwierdzenia, że dotyczy on przede wszystkim tworzenia liczbowego obrazu nakładu czynników produkcji ponoszonych przez przedsiębiorstwo bezpośrednio w procesie gospodarczym, przy czym tworzenie tego obrazu odbywa się według ściśle określonych zasad. Precyzują one zakres rachunku kosztów, zaliczając do niego - oprócz ewidencji, rozliczania, kalkulacji i sprawozdawczości - także planowanie i analizę kosztów.

Należy jednak stwierdzić/co już zasygnalizowano/, iż prowadzony do tej pory rachunek kosztów miał wiele wad, co się przyczyniało do powstawania luki informacyjnej, w wyniku której wiele decyzji gospodarczych nie było podejmowanych na podstawie racjonalnych przesłanek. Dotychczasowy system ewidencjonowania kosztów ponoszonych przez przedsiębiorstwa utrudniał dokonywanie ocen jego działalności/często bowiem przy zbieraniu materiałów trzeba sięgać do źródeł pierwotnych, które są dopiero podstawą tej ewidencji/. Rachunek ten nie tylko nie sprzyjał obniżce kosztów, lecz nawet nie pomagał dostrzec wysiłków podejmowanych w tym kierunku. Dlatego też w następnej kolejności przedstawimy podstawowe wady tradycyjnego rachunku kosztów przedsiębiorstw.

2. WADY TRADYCYJNEGO RACHUNKU KOSZTÓW

Rachunek kosztów - jak wiadomo - obejmuje ogół czynności zmierzających do ustalenia wysokości kosztów własnych w odpowiednich przekrojach, niezbędnych przede wszystkim dla potrzeb

gospodarności przedsiębiorstwa. Rachunek kosztów, jako instrument kontroli gospodarności przedsiębiorstwa powinien umożliwiać oszczędne gospodarowanie, polegające na uzyskiwaniu jak najlepszych wyników pracy przy ponoszeniu jak najniższych kosztów. Aby osiągnąć te zadania, dane liczbowe dostarczane przez rachunek kosztów powinny być wykorzystywane na wszystkich szczeblach zarządzania dla bieżącego kierowania.

Realizacja powyższych zadań jest dokonywana przy zastosowaniu odpowiednich metod rachunku kosztów, przez które rozumie się sposoby:

- wyznaczania zadań w zakresie kosztów;
- ustalania wysokości kosztów rzeczywistych;
- badanie/ocena/tych kosztów.

W ramach rachunku kosztów mogą być stosowane różne jego rozwiązania. Jednym z takich rozwiązań, dotychczas najczęściej stosowanym, jest tzw. tradycyjny rachunek kosztów, który polega na:

- wyznaczaniu zadań kosztowych w postaci kosztów planowanych;
- ustalaniu kosztów rzeczywistych;
- ocenie kosztów rzeczywistych w rezultacie porównania ich z odpowiednimi wielkościami.

Na ogół przy stosowaniu tradycyjnego rachunku kosztów było przyjmowane założenie, zgodnie z którym wykorzystanie danych o kosztach, stanowiących punkt wyjścia dla wszelkiej kontroli działalności przedsiębiorstwa, może następować podczas porównywania kosztów rzeczywistych z : ceną, kosztami okresów ubiegłych lub przyszłych i między przedsiębiorstwami. Przy dokonywaniu tych porównań występują na ogół trudności w zakresie kosztów rzeczy-

wistych. Świadczą o tym poniższe fakty. Otóż porównywanie jednostkowych kosztów wytworzenia z ceną nie może być przeprowadzane w przekroju pozycji kalkulacyjnych, gdyż cena ich nie zawiera. Porównanie to jest ograniczone tylko do produktów stanowiących przedmiot obrotu, gdyż brak jest cen dla produktów nie zakończonych oraz nie pozwala na ustalenie przyczyn stwierdzonego stanu w zakresie poziomu kosztów. Ponadto porównywanie kosztów rzeczywistych z kosztami okresów ubiegłych może być ograniczone tylko do produkcji ustabilizowanej i powtarzalnej, bowiem wielkości te bez dodatkowych przeliczeń nie są porównywalne.

Porównywanie kosztów między przedsiębiorstwami ma również bardzo ograniczony zasięg, chociażby ze względu na postępującą specjalizację produkcji czy usług. Może być ograniczone tylko do przedsiębiorstw o podobnej lokalizacji, o podobnym stopniu uzbrojenia technicznego, kwalifikacji pracowników, wykorzystania potencjału itp. - nie pozwala również na ustalenie przyczyn istniejącej sytuacji w zakresie poziomu kosztów.

Należy również dodać, iż porównywanie kosztów rzeczywistych z kosztami planowanymi powinno dać jak najbardziej wierny obraz jakości pracy przedsiębiorstwa, gdyż koszty planowane wyznaczają zadania przedsiębiorstwa, uwzględniają rezultaty wynikające z wprowadzenia do użytkowania nowych inwestycji itp. Jednak i w tym zakresie mogą pojawiać się i pojawiają się trudności spowodowane faktem, iż:

- 1/ w odniesieniu do produkcji niepowtarzalnej brak jest w czasie sporządzania planu kosztów szczegółowych danych dotyczących zużycia;

- 2/ porównywanie rzeczywistych kosztów danego miesiąca dotyczą-

cych określonego wyrobu czy usługi z kosztami planowanymi, które są średnioroczne, nie pozwala na prawidłową ocenę ich poziomu;

3/ porównanie to nie pozwala na ustalenie przyczyn odchyleń kosztu rzeczywistego od kosztu planowanego.

Dodatkowy mankament możliwości porównywania kosztów rzeczywistych z innymi wielkościami polega na tym, że uzyskiwane informacje są bardzo spóźnione. Mogą one być otrzymane dopiero po zakończeniu produkcji danego wyrobu, czy po zakończeniu działań niezbędnych do świadczenia różnego rodzaju usług, kiedy nie można już podjąć kroków zaradczych zmierzających do utrzymania kosztów rzeczywistych na pożądanym poziomie.

Jak wynika z przytoczonych stwierdzeń, ocena kosztów rzeczywistych przy stosowaniu tradycyjnych rozwiązań rachunku kosztów jest spóźniona i nie w pełni wiarygodna, gdyż na podstawie ustalonych różnic, wynikających z porównania kosztów rzeczywistych z odpowiednimi wielkościami nie można stwierdzić, na jakim odcinku, przy której operacji i z jakich przyczyn różnice te powstały. Przydatność informacji o kosztach jest więc niezbyt duża. W konsekwencji uważa kierownictwo przedsiębiorstwa musi się koncentrować na faktach dokonanych, zamiast na kontroli wstępnej ponoszonych kosztów.

Należałoby więc w pierwszym rzędzie zastanowić się nad takimi sposobami sporządzania rachunku kosztów, które pozwoliłyby między innymi na wyeliminowanie wad i niedociągnięć tego rachunku, a także umożliwiły rzetelną analizę i kontrolę kształtowania się kosztów oraz ustalenie przyczyn i miejsc powstawania odchyleń od ustalonych wzorców.

Dla wyeliminowania wad tradycyjnego rachunku kosztów stosuje się coraz częściej tzw. rachunek kosztów postulowanych, który nie

tylko pozwala na wyeliminowanie wad i niedociągnięć tradycyjnego rachunku kosztów, ale umożliwia bardziej rzetelną analizę i kontrolę kształtowania się kosztów oraz ustalenie przyczyn i miejsc powstawania odchyleń od ustalonych wzorców.

Rachunek kosztów postulowanych jest rachunkiem, który odpowiada potrzebom operatywnego zarządzania przedsiębiorstwem. Istota tego rachunku polega na:

1/ ustalaniu przed podjęciem produkcji i świadczeniem usług oraz okresowym aktualizowaniu kosztów postulowanych, które stanowią wzorce dla istniejących w przedsiębiorstwie warunków produkcyjnych, usługowych i technicznych;

2/ porównywaniu kosztów rzeczywistych z ustalonymi wzorcami i wyprowadzaniu odchyleń, które umożliwiają prowadzenie wstępnej, bieżącej i następnej kontroli przyczyn powstałych odstępstw od przyjętego kosztu postulowanego;

3/ przeprowadzaniu analizy odchyleń kosztu rzeczywistego od kosztu postulowanego; jej przedmiotem jest wysokość odchyleń, miejsca i przyczyny ich powstania oraz zakres odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych przedsiębiorstwa za wysokość tych odchyleń; analiza taka stanowi podstawę podejmowania środków zaradczych zmierzających do ograniczenia możliwości powstawania odchyleń w przyszłości.

Istota rachunku kosztów postulowanych polega więc na ustalaniu kosztów niezbędnych w indywidualnych warunkach danego przedsiębiorstwa i na podziale kosztów rzeczywistych wytwarzania na dwie części:

1/ część zgodną z określonymi wzorcami, która w zasadzie nie wymaga analizy;

2/ część stanowiącą odchylenia od ustalonych wzorów, którą należy zbadać.

Przy stosowaniu rachunku kosztów postulowanych koszty rzeczywiste są zatem ustalane za pomocą następującego wzoru:

$$K_r = K_p + o$$

gdzie:

K_r - koszty rzeczywiste

K_p - koszty postulowane

o - odchylenia kosztów rzeczywistych od kosztów postulowanych

Rachunek kosztów postulowanych jest nie tylko modyfikacją tradycyjnego rachunku kosztów, lecz staje się operatywnym narzędziem pracy kierownictwa przedsiębiorstwa. Stanowi on kompleksowe rozwiązanie organizacyjne, umożliwiające oddziaływanie na poziom kosztów w poszczególnych etapach ich kształtowania się.

3. ZNACZENIE RACHUNKU KOSZTÓW W PRZEDSIĘBIORSTWACH

Sprawne funkcjonowanie i przydatność rachunku kosztów zależą od przestrzegania szeregu warunków, do których zalicza się:

1/ dostosowanie przekrojów ewidencyjnych kosztów do specyficznych cech techniczno-produkcyjno-usługowych i organizacyjnych branż oraz wielkości i organizacji przedsiębiorstw;

2/ zgodność rachunku kosztów i efektów z formułą zarządzania gospodarką narodową i modelem ekonomiczno-finansowym organizacji gospodarczej lub instytucji;

3/ ścisłe rozgraniczenie kosztów w czasie, tzw. periodyzacja kosztów;

4/ zapewnienie porównywalności treści danych: kolejnych okresów, między przedsiębiorstwami i wielkościami ustalonymi z góry - poprzez ujednolicenie pojęć, metodologii, podstawowych wyróżnionych relacji, cen/taryf i opłat/ i zasad wyceny;

5/ udokumentowanie, przejrzystość, ciągłość i terminowość przygotowywania informacji/danych/ zgodnie z obowiązującymi w kraju jednolitymi zasadami rachunkowości;

6/ ekonomiczność systemu informacyjnego rachunku kosztów, tj. współmierność nakładów na prowadzenie rachunku kosztów do osiąganych korzyści/tj. wymiernych skutków decyzji i kontroli/ z otrzymywanych informacji w danym czasie.

Rolę i przydatność tego rachunku na szczeblu przedsiębiorstwa określa głównie związek sposobów liczenia, a zatem rachunku kosztów, z przyjętą formułą zarządzania w gospodarce.

Znaczenie rachunku kosztów dla kierowania organizacjami gospodarczymi w warunkach stosowania parametrycznej formuły zarządzania jest większe niż przy formule rachunku bezpośredniego. Zarządzanie parametryczne wymaga bowiem od rachunku kosztów takiego odwzorowania procesów ekonomicznych i mechanizmu ich kształtowania - aby informacje o kosztach mogły stanowić parametry modeli decyzyjnych oraz istotną podstawę do oceny wyników zautonomizowanych organizacji gospodarczych.

Podstawą sporządzania rachunku powinna być prawidłowo przeprowadzana klasyfikacja/systematyka/kosztów na grupy o pewnych wspólnych cechach, po to aby dopasować dany układ klasyfikacyjny do kosztów ponoszonych w przedsiębiorstwach. Właściwie przeprowadzona klasyfikacja pozwala bowiem badać wielkość, poziom i dynamikę zmian wybranych kosztów/lub ich grup/oraz ustalać

ich przyczyny.

Klasyfikacja, tj. podział zbioru/całości/kosztów na podzbiory, wymaga przyjęcia dla każdego elementu kosztów, określonych kryteriów klasyfikacyjnych, uwzględniających potrzeby przedsiębiorstwa w zakresie planowania, pobudzania czy kontroli. Konieczne wydaje się przy tym zwrócenie uwagi na trzy aspekty. Otóż przekrojów 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 odpowiedzi na pytanie, ile poniesiono kosztów w danym przedziale ewidencyjnym? W ramach przekroju klasyfikacyjnego chodzi natomiast o odmienność zasad 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 prowadzić do błędnych interpretacji.

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

Znajomość klasyfikacji kosztów oraz zasad ich grupowania w rachunku kosztów jest niezbędna przy analizie kosztów przedsiębiorstwa. Warunkuje bowiem prawidłowe opracowanie i prezen-

tację materiału liczbowego, a także uchwycenie złożonych związków/zależności, współzależności/występujących zarówno między poszczególnymi elementami kosztowymi a innymi wielkościami ekonomicznymi. Świadomość występowania tych związków determinuje merytoryczną poprawność wniosków i ocen, możliwości ujawniania właściwych przyczyn wpływających na wielkość kosztów, a tym samym wyznacza stopień użyteczności analizy w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Rozwiązanie zagadnienia ewidencji i klasyfikacji kosztów jest niezbędne dla prowadzenia prac nad udoskonaleniem systemu ekonomiczno-finansowego w turystyce i wzrostu efektywności funkcjonowania przedsiębiorstw turystycznych.

Do tej pory wysoce zszyntetyzowany sposób ujmowania kosztów we wszelkich sprawozdaniach uniemożliwiał dokonywanie ich oceny. Brakowało bowiem wzorców, które mogłyby się stać odniesieniem do ponoszonych kosztów w porównywalnych przedsiębiorstwach, a ewentualne ich wzrosty zawsze mogły znajdować pokrycie w cenach.

Najcelnym więc zadaniem powinno być dążenie do racjonalizacji kosztów, jako podstawowego czynnika wpływającego na efektywność, jak i stworzenie warunków do opłacalności obniżki kosztów. Dopóki bowiem ceny będą uzależnione od kosztów a zysk będzie wzrastał szybciej niż koszty, dopóty przedsiębiorstwa nie będą materialnie zainteresowane obniżką kosztów, a tym samym racjonalizacją swoich zakupów.

Kroczenie po łatwej drodze wzrostu cen miało prymat i na pewno trudna będzie droga do obniżki kosztów, tym bardziej, że ta ostatnia nie jest aktem jednorazowym, lecz długotrwałym, wielopłaszczyznowym procesem, o przesuniętych częstokroć w czasie

efektach.

Poprzez racjonalizację kosztów powinniśmy więc dążyć do wzrostu efektywności przedsiębiorstw turystycznych, a tym samym wzrostu efektywności eksploatacji środków trwałych będących w dyspozycji przedsiębiorstw. Przywrócenie rynku nabywcy, kształtowanie cen na poziomie równowagi rynkowej uwzględniającej zarówno rynek krajowy, jak i zagraniczny - to podstawowe warunki przywrócenia prawidłowego funkcjonowania podmiotów gospodarczych.

Bardzo ważnym zadaniem w tym trudnym, przejściowym okresie staje się oderwanie cen od kosztów. Te ostatnie bowiem muszą wpływać na osiągane przez przedsiębiorstwa turystyczne zyski a nie cenę.

W gospodarce rynkowej na ceny w przedsiębiorstwach turystycznych, jak i w hotelarstwie wpływają czynniki, które określić można mianem zmiennych środowiskowych oraz czynniki, które zależą od decyzji kierownictwa. 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 przedsiębiorstwa powinny zależeć: kształtowanie się kosztów stałych i zmiennych, wysokość wydatków na reklamę i promocję, marka przedsiębiorstwa czy zakładu hotelarskiego u konsumentów, jakość świadczeń, motywacyjność prowizji, przewidywania sprzedaży, polityka kredytowa itp.^{3/}

Dlatego też w sytuacji, w której nie ma jeszcze na polskim rynku całkowitej równowagi między popytem a podażą poprawne określenie cen jest sprawą zasadniczą - wpływają one bowiem na wyniki

^{3/} "Hotel Revue" nr 41/86, Szwajcaria

finansowe przedsiębiorstw i powiązanie zysków z efektywnością. Przez długi okres mieliśmy do czynienia z kosztowymi metodami ustalania cen, których istotą jest to, że bazują one na niedoskonałym rachunku kosztów, budzącym wiele uzasadnionych zastrzeżeń/ np. sposób liczenia, kompletność/.

Przedsiębiorstwa/w tym i zakłady hotelarskie/przywiązywały zbyt małą wagę do popytu rynkowego, koncentrując swoją uwagę na efektach ekonomicznych w krótkich okresach^{4/}.

Skuteczność funkcjonowania cen w roli instrumentów sterowania działalnością przedsiębiorstw 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 charakter motywacyjny, gdyż inaczej ceny przekształcają się w bierne narzędzie agregacji wyników procesu gospodarowania.

W hierarchii celów gospodarczych ceny sprzyjać powinny przede wszystkim obniżeniu kosztów, podnoszeniu efektywności i poprawie jakości, a system finansowy i podatkowy funkcje cen w zakresie realizacji tychże priorytetów powinny umacniać i podbudowywać. Dlatego też podstawową sprawą stało 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 zdemonopolizowania, urealnienia kursów walutowych, zwiększenia konkurencyjności. Stwarza

^{4/} R. Głowański, Przedsiębiorstwo na rynku, PWE, Warszawa 1977, str. 242-243

to podstawę do zdecydowanie większego, niż do tej pory przyspieszenia budownictwa hotelowego oraz dopuszczenie zakładów hotelarskich do większych zysków złotówkowych. 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 jakiegokolwiek przedsięwzięć proefektywnościowych. W związku z tym dokonując próby modyfikacji systemu podatkowego należałoby zwrócić uwagę przede wszystkim na wysokość oprocentowania podatku obrotowego i dochodowego, ustalanych dotąd w turystyce w sposób mechaniczny. Stąd konieczność podejmowania działań stymulujących podaż w sytuacji kiedy nie osiągnęliśmy jeszcze stanu równowagi. Stan ten nie powinien być zresztą osiągany tylko poprzez ograniczanie popytu.

Wracając do systemu podatkowego należy stwierdzić, że podatek obrotowy winien być uzależniony od wielkości osiągniętych obrotów przez przedsiębiorstwa turystyczne i 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 przedsiębiorstw, które osiągnęły wysokie obroty 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 przedsiębiorstwa i 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 głównie zakłady hotelarskie do przeznaczania przynajmniej połowy osiąganego zysku na rozwój swojej bazy, bowiem dotychczasowe korzystanie dla celów rozwojowych z amortyzacji uszczuplało możliwości odtworzenia zużytej bazy i w żadnym przypadku nie było powiązane z działalnością perspektywną przedsiębiorstw i zakładów hotelarskich. 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 przedsiębiorstw do samofinansowania procesu reprodukcji aparatu wytwórczego, a ponadto wadliwy mechanizm redystrybucji części odpisów amortyzacyjnych, który ograniczając samodzielność przedsiębiorstw 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 istniałoby systemowe zabezpieczenie przed występującym w przyszłości zbyt niskim udziałem inwestycji odtworzeniowo-modernizacyjnych obniżających społeczną efektywność inwestycji, a w szczególnych warunkach/ jak występujący niski poziom nakładów inwestycyjnych/ prowadzącym do dekapitalizacji majątku trwałego. Warunkiem koniecznym do realizacji takich założeń staje się również ciągle urealnianie wartości środków trwałych. Urealnianie to dotyczy także oprocentowania kredytów i korzystania przez zakłady hotelarskie z kredytu bankowego/ z przeprowadzonych badań wynika, iż zakłady hotelarskie, jak i większość przedsiębiorstw turystycznych nie korzystały w ogóle z kredytów bankowych/. Przyczyną oderwania systemu kredytowego od banku w przypadku przedsiębiorstw turystycznych/ w tym i zakładów hotelarskich/ był niewątpliwie ich własny system kredytowy CFTiW/ Centralny Fundusz Turystyki i Wypoczynku/ zupełnie niezgodny z ustaloną stopą procentową. Oprocentowanie kredytów jest opłatą za korzystanie z funduszy obcych angażowanych w procesie wytwórczym. Choć odsetki stanowią część nowo wytworzonej wartości traktowane są przez przedsiębiorstwa i zakłady jako element kosztów i kalkulacji ceny^{5/}. Oprocentowanie kredytów spełnia funkcję wyznacznika minimalnego poziomu efektywności zaangażowania zasobów/ kredytów/.

^{5/} J. Śliwa, Strategia finansowania przedsiębiorstwa, PWE, Warszawa, 1985, str. 142-143

Z tego punktu widzenia poziom stopy procentowej nie może być ustalany dowolnie. Stopa procentowa nie może być niższa od poziomowi inflacji. Wówczas to urealniony koszt kredytu wpływać musi na stopę rentowności przedsiębiorstw i zmusza ich kierownictwo do racjonalizacji kosztów inwestycyjnych i zwiększania udziału funduszy własnych w finansowaniu inwestycji. 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^{6/}.

Omawiając możliwości uniezależnienia cen od kosztów nie można również zapominać o wspomianej już konieczności dopuszczania przedsiębiorstw/w tym zakładów hotelarskich/do większych zysków, a co z tym związane poszukiwanie dewizowych źródeł kreowania zysku. 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 na dokonywanie samodzielnych zakupów za granicą. Problem jednak tkwi w tym, aby podmioty gospodarcze miały samodzielne prawo do osiągania przychodów z tytułu obsługi cudzoziemców, bez odprowadzania większej części tego przychodu do zarządu. Wprowadzenie

6/ Por: Z. Fedorowicz, Racjonalny system finansowy, PWE, Warszawa, 1984, str. 46

opodatkowania zysku, uzyskiwanego z tytułu obsługi odczoiomów mogłoby niewątpliwie wpłynąć na większe zainteresowanie przedsiębiorstw rozwojem swojej bazy materialno-technicznej, poprawieniem jakości świadczonych usług, a tym samym przyczyniłoby się do podniesienia efektywności ekonomicznej przedsiębiorstw, 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.

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 reakcję 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 przedsiębiorstw.

4. RACHUNEK KOSZTÓW JAKO SYSTEM INFORMACYJNY PRZEDSIĘBIORSTW

Rachunek kosztów powinien stanowić jeden z podstawowych elementów systemu informacyjnego organizacji gospodarczych w systemie zarządzania, który obejmuje ponadto proces podejmowania decyzji i system kontroli. Rachunek kosztów winien służyć informacjami do podejmowania decyzji gospodarczych oraz do dokonywania kontroli efektywności podjętych działań.

Proces podejmowania decyzji i jej urzeczywistnienie są ściśle od siebie uzależnione i wzajemnie na siebie oddziałują. Stąd też system informacyjny rachunku kosztów powinien być skierowany na cały proces decyzyjny i identyfikować punkty, które wymagają sprawdzania za pomocą poznawczych oraz kontrolnych instrumentów tego rachunku.

System informacyjny rachunku kosztów nie tylko dostarcza informacji dla rachunku ekonomicznego, lecz także umożliwia dokonanie oceny skutków podjętych decyzji, pozwala na korekty ich rzeczywistego przebiegu, a także doskonalenie rachunku ekonomicznego i metod predykcji. Można zatem mówić o wzajemnych związkach rachunku ekonomicznego z systemem informacyjnym rachunku kosztów i nakładaniu się ich zadań.

Informacje dostarczane przez system informacyjny rachunku kosztów można podzielić na trzy podstawowe grupy:

1/ informacje wynikające z ewidencji kosztów, kalkulacji i sprawozdawczości, które umożliwiają przeprowadzenie efektów oceny działalności organizacji gospodarczej i jej pozycji finansowej;

2/ informacje zawarte w analitycznych sprawozdaniach wewnętrznych/raportach/, dzięki którym kierownicy różnych szczebli mogą kierować swą uwagę na przejawy niegospodarności lub na istniejące rezerwy, które należałoby wykorzystać;

3/ informacje ułatwiające rozwiązywanie problemów dzięki związanej kwantyfikacji odpowiednich parametrów charakterystycznych dla możliwych wariantów działania.

W praktyce rozgraniczenie wymienionych grup informacji dostarczanych przez rachunek kosztów nie jest łatwe, gdyż bardzo często niektóre informacje częściowo się nakładają. Ich rozróżnienie jest

jednak istotne ze względów metodologicznych, tj. dla lepszego zrozumienia podstawowych zadań nowoczesnego rachunku kosztów.

Współczesna wiedza o faktycznym lub potencjalnym wpływie systemu informacyjnego rachunku kosztów na zachowanie się jego użytkowników, a zwłaszcza decydentów, jest jeszcze niewielka, rozszerza się natomiast krąg badań w tym zakresie.

Należy również nadmienić, iż koszty i wyniki działalności przedsiębiorstw turystycznych/w tym i zakładów hotelarskich/ nie są obecnie objęte jednolitym systemem informacji, przystosowanym do potrzeb kierowania przedsiębiorstwem rynkowym.

Taki system może powstać na bazie analizy międz Zakładowej. Dlatego też dużego znaczenia nabiera poznanie możliwości ustalania kosztu średniego dla poszczególnych grup przedsiębiorstw turystycznych i zakładów hotelarskich.

Rachunek kosztów średnich branżowych służyć może jako instrument alokacji produkcji w poszczególnych przedsiębiorstwach, a ponieważ odzwierciedla różnice między indywidualnymi warunkami wytwarzania i przeciętnymi w branży, może być również wykorzystany jako instrument oddziaływania na poprawę efektywności gospodarowania.^{7/}

Dlatego też warto by skorzystać z metod proponowanych już w literaturze przedmiotu w celu określenia skorygowanego poziomu kosztów dla poszczególnych rodzajów przedsiębiorstw turystycznych^{8/}.

^{7/} K. Cholewicka-Goździk, Podstawowe zadania cen i metody ich kształtowania, PTE, Warszawa, 1983r, str. 11

^{8/} G. Gołembski, Zarządzanie w turystyce, Formułowanie i weryfikacja rozwiązań systemowych, IT, Warszawa 1987r, str. 83-96

Należy nadmienić, iż w ramach CPBP 08.06 - zadanie V.3.2 dokonano próby ustalenia kosztu średniego w zakładach hotelarskich należących do PP "Orbis"^{9/}.

Wydaje się, iż określenie kosztu wzorcowego w danej grupie porównywalnych przedsiębiorstw, czy 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 czy niskie. Nie jest to może rozwiązanie idealne, które można zastosować w każdym przypadku, jednakże w tej sytuacji przedsiębiorstwa, które charakteryzują się wskaźnikiem kosztów niższym od średniego mogą zostać uznane za efektywne. Przyjęcie takiego rozwiązania wiąże się z koniecznością stałego badania kosztów, bowiem efektywność działalności oznacza nie tylko wzrost efektów, ale także to, jakim kosztem efekt ten został osiągnięty.

Do zadań analitycznych nakładanych na systematyczny rachunek kosztów należy takie grupowanie kosztów w ramach danej branży, aby było możliwe przeprowadzanie analiz międzyszakładowych, czasowych czy też przekrojowo-czasowych. Badania te służą właśnie budowie wzorców branżowych, tworzeniu branżowych modeli prognostycznych kosztów itp., oraz zwiększają obiektywizację związków wyróżnionych zmiennych przy kontroli kosztów faktycznych.

^{9/} B. Marcinkowska, Koszty własne zakładów hotelarskich i możliwości ich minimalizacji, CPBP 08.06 - zadanie badawcze - V.3.2 /etap IV-maszynopis/IT, Poznań, 1989r.

W związku z międzynarodowymi porównaniami kosztów zadaniem rachunku kosztów jest ujednolicenie klasyfikacji i treści pojęcia kosztów oraz jego elementów, normatywnych rozwiązań rachunku kosztów określanych przez dane państwo, tj. m. in. metod podziału kosztów pośrednich, zasad wyceny zapasów itp.^{10/}.

5. UWARUNKOWANIA REALIZACJI PRAWIDŁOWEGO RACHUNKU KOSZTÓW ----- W ŚWIELE WYMOGÓW RYNKOWYCH. -----

Analizując działania wpływające na wzrost efektywności realizowanej usługi, oferowanej przez podmioty gospodarcze turystyki należy podkreślić, iż aktualnie szczególną rolę w polityce sprzedaży odgrywa cena produktu. Jest ona instrumentem strategii marketingowej. W walce o rynek należy stosować strategię minimalnych kosztów, przez którą należy rozumieć sensowną racjonalizację dążącą do osiągnięcia obniżki kosztów.

Cena musi odpowiadać potrzebom rynku a równocześnie powinna umożliwić osiągnięcie przedsiębiorstwom turystycznym i zakładom hotelarskim osiągnięcie zysków w dłuższej perspektywie. Jakie metody ustalania cen może więc stosować gospodarka turystyczna w Polsce w okresie zachodzących przemian? Muszą to być metody mieszane, stosowane zbiorczo, uwzględniające sytuacje rynkowe, ceny światowe i poziom życia ludności; muszą to być takie ceny, które przedsiębiorstwom turystycznym gwarantować będą klientelę, zaś klientom optymalne zaspokojenie potrzeb - a więc ceny elastyczne, respektujące system wartości. Dlatego

^{10/} Por. E. Hellmund, Seminar "über Fragen der Kostenrechnung, Statistische Praxis, 1975, nr 1, str. 38-39

też cena nie może być wynikiem tylko wewnętrznej kalkulacji przedsiębiorstw -co do 1989r miało pełne zastosowanie w polskiej turystyce^{11/}.

J.Krippendorf^{12/} stwierdza, że do cen stosuje się ciągle jeszcze podejście buchalteryjno-kalkulacyjne -przeważa w nim zdanie o niemożności obniżania/niezmienności /kosztów w przedsiębiorstwach, która prowadzi do metody ustalania cen mającej na celu przede wszystkim ich pokrycie. Zgodnie ze zdaniem J.Krippendorfa przyjmujemy stanowisko, iż nie koszty lecz rynek powinien określać ceny.

Racjonalizacja wytwarzania dóbr i usług w turystyce natrafia ciągle na trudności z uwagi na bardzo wysokie koszty stałe, niezależnie od rozmiarów sprzedanych usług w noclegach, transporcie itd. Koszty stałe powodują w turystyce niekonwencjonalną sytuację:

1/ ceny w turystyce wrażliwe na sezonie, tj. wtedy, gdy osiąga się najwyższą eksploatację zdolności usługowej i najniższe są koszty stałe jednostki świadczonego dobra;

2/ ceny w turystyce obniża się/lub powinno obniżać się/ aby zachęcić do przyjazdu poza sezonem, tj. wtedy, gdy występuje niższe lub niskie wykorzystanie zdolności usługowej, a koszty stałe jednostki świadczonego dobra są wyższe^{13/}.

W tej pozornej sprzeczności istnieje prawidłowość polegająca na tym, że tak długo opłaca się promować przyjazdy turystów

11/A.Kornak, Marketing w turystyce w warunkach wprowadzania reformy gospodarczej, Jelenia Góra, KTN 1987r

12/J.Krippendorf, Marketing im Fremdenverkehr, 1971r

13/A.Kornak, Marketing usług turystycznych, AE Wrocław, 1989r

po obniżonych cenach, jak długo obniżone ceny pokrywają część kosztów stałych przedsiębiorstwa.

Należy nadmienić, iż koszty mogą służyć kreowaniu nowych źródeł zysku. Stanowią one zasadniczy element gospodarki finansowej przedsiębiorstwa. Rachunek kosztów jako narzędzie wyboru może być wykorzystany w trzech sferach działalności gospodarczej: rozwojowej, bieżącej oraz zaopatrzenia i zbytu.

Do pierwszej sfery możemy zaliczyć wszelkie przedsięwzięcia rozwojowe, umożliwiające poszukiwanie zysku w dłuższym okresie. Są to między innymi:

- przedsięwzięcia inwestycyjne, obejmujące budowę nowych obiektów, rozbudowę, modernizację,
- udoskonalenia organizacyjne zmierzające do usprawnienia organizacji procesu produkcyjnego i usługowego, specjalizacji i kooperacji;
- kierunki ekspansji gospodarczej na rynki zagraniczne.

Rachunek kosztów w omawianej sferze ma zapewnić efektywność ekonomiczną przyszłych przedsięwzięć rozwojowych. Wykorzystanie rachunku kosztów może przejawiać się w postaci: rachunku ekonomicznego, planowania kosztów oraz prognozowania cen w powiązaniu z kalkulacją kosztów.

Drugą sferą wykorzystania rachunku kosztów jest bieżąca działalność w przedsiębiorstwie. Tradycyjny rachunek kosztów /co już podkreślano/ zawiera zniekształcenia informacyjne i prowadzi do błędnych wniosków. Dotyczy to zwłaszcza ustalania rentowności w strategii marketingowej przedsiębiorstwa. Z tego też względu potrzebne są nowe konstrukcje rachunku

kosztów, umożliwiające podejmowanie racjonalnych decyzji.

Nowe konstrukcje rachunku kosztów pozwalają na uchwycenie korzystnych lub niekorzystnych zmian w wyniku zastosowania nowych rozwiązań.

Zmiany te uwiadamniają się przy porównywaniu poszczególnych składników kosztów w przekroju rodzajowym i analitycznym. Ustalony prawidłowo poziom kosztów pozwoli na wyeliminowanie wyrobów czy usług najbardziej kosztochłonnych i wprowadzenie na ich miejsce efektywniejszych.

Trzecią sferą wykorzystania rachunku kosztów w ujawnianiu potencjalnych źródeł zysku jest analiza zaopatrzenia produkcji i zbytu. Przy zakupie surowców i materiałów należy brać pod uwagę różne kryteria wyboru, a przede wszystkim poziom płacowych cen i ewentualność ich negocjowania. Największe możliwości stwarzają ceny umowne. Ważna jest tutaj pozycja przedsiębiorstw na rynku, stosunek podaży do popytu, konkurencja itd. W rozwiązaniach systemowych przewiduje się oparcie cen umownych na rachunku kosztów uzasadnionych.

Rachunek kosztów służy także do oceny gospodarki finansowej przedsiębiorstwa. Mogą to być oceny problemowe, okresowe oraz kompleksowe. Na ich podstawie stwierdza się postęp lub regres przedsiębiorstwa w stosunku do planu i okresów ubiegłych. Oceny dostarczają ważnych informacji o nie wykorzystanych szansach i zaistniałych zaniedbaniach w gospodarce finansowej, co można spożytkować przy opracowywaniu planu na przyszły okres. Aby jednak wymienione działania były możliwe, niezbędne staje się prawidłowe określenie poszczególnych elementów rachunku kosztów przedsiębiorstw.

Należy w tym miejscu podkreślić, iż do tej pory nie zawo-
 sze wszystkie elementy rachunku kosztów były przedstawiane
 prawidłowo i często podstawa ich wyceny była sprzeczna z zasa-
 dą efektywności gospodarowania. Przyczyn zaistniałej sytuacji
 było wiele. Jedną z nich było zdeprecjonowanie znaczenia amorty-
 zacji środków trwałych, na skutek nierealnej wyceny majątku
 trwałego, będącego w dyspozycji przedsiębiorstw. Środki trwałe
 były ewidencjonowane, jak wiadomo w cenach nabycia, których nie
 korygowano, mimo że realne ceny tych środków wzrastały. W rezul-
 tacie rzeczywista wartość majątku trwałego była kilkakrotnie
 wyższa od wartości zaewidencjonowanej, będącej podstawą amortyza-
 cji. W tych warunkach amortyzacja nie spełniała i nie mogła
 spełniać swoich podstawowych funkcji. W szczególności nie mogła
 realizować podstawowej funkcji finansowej, to znaczy nie zapew-
 niała odpowiednich źródeł finansowania reprodukcji środków
 trwałych. Nierealna wartość środków trwałych uniemożliwiała rów-
 nież bieżącą ocenę rzeczywistego zużycia tych środków oraz
 przeniesienie tego zużycia w ciężar kosztów własnych. Nierealna
 więc wartość środków trwałych deformowała zatem rzeczywistą
 wartość majątku, a co za tym idzie, także ceny oraz faktyczne
 koszty. Przekreślała również możliwość prowadzenia w przedsię-
 biorstwach poprawnego rachunku ekonomicznego. Aby jednak nie
 dopuścić do deprecjacji w przyszłości majątku trwałego i zna-
 czenia amortyzacji, konieczne jest stałe tzn. coroczne korygo-
 rowanie wartości środków trwałych, uwzględniające zmiany cen.
 Coroczna przecena wartości środków trwałych każdego przedsię-
 biorstwa czy zakładu hotelarskiego 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 poszerzany. Konieczność większego niż dotąd powiązania gospodarki polskiej z gospodarką światową zmusza do dostosowania struktury cen krajowych do cen światowych i wymienialności 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 rynku 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 narzędzi.

Skorzystanie z tej formy wyceny/na podstawie wyceny środków trwałych na rynkach zagranicznych/w przypadku ustalania wartości środków trwałych poprzez urealnianie cen spowoduje podwyższenie wartości tych środków i pośrednio będzie miało wpływ na efektywność funkcjonowania przedsiębiorstw turystycznych/w tym głównie zakładów hotelarskich/. Realizacja tych założeń wymaga 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 amortyzacyjne muszą 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. Należy więc podjąć działania przeciwdziałające marnotrawstwu środków trwałych, aż do likwidacji obiektów włącznie. Amortyzacja środków trwałych powinna stać się również w tym zakresie skutecznym środkiem.

Należy nadmienić, iż deprecjacja środków trwałych wynikała również z centralizacji znacznej części/50%/ funduszu amortyzacyjnego. Kilkadziesiąt procent funduszu amortyzacyjnego było przekazywane na rzecz budżetu państwa lub innych scentralizowanych funduszy. Pozostawiana do dyspozycji przedsiębiorstw część funduszu amortyzacyjnego nie pokrywała nawet reprodukcji prostej środków trwałych, zwłaszcza wobec zaniżonej wartości majątku trwałego. W rezultacie następowała dekapitalizacja majątku trwałego przedsiębiorstw. Pozbawianie przedsiębiorstw znacznej części funduszu amortyzacyjnego nie tylko uniemożliwiało im reprodukcję i modernizację środków trwałych, ale ponadto zwalniało przedsiębiorstwa 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 rozrachunek kosztów przedsiębiorstw i zakładów hotelarskich oraz podważa rozrachunek gospodarczy, ponieważ koszty własne przedsiębiorstw czy zakładów są obciążane kosztami reprodukcji środków trwałych w innych przedsiębiorstwach czy zakładach. Ponadto centralizacja dużej części funduszu amortyzacyjnego powoduje, że 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.

Szereg nieprawidłowości zauważamy również w przypadku oddziaływania majątku trwałego na koszty podatku od gruntu i nieruchomości, jak i koszty remontów. Podstawą opodatkowania nieruchomości stanowi - w odniesieniu do budynków i budowli - wartość środków trwałych, będącą podstawą amortyzacji. Do stycznia 1990 roku podstawa ta była jedynie fikcją. Podatki były bowiem płacone od całkowicie nierealnej wartości środ-

dków trwałych, co również zaciemniało obraz rachunku kosztów. Jeżeli zaś chodzi o koszty remontów środków trwałych, to należy nadmienić, iż w systemie zarządzania obowiązującym do końca 1989 roku, wobec corocznego ustalania dla poszczególnych przedsiębiorstw i zakładów hotelarskich zadań planowych i przyznawanych środków finansowych, kosztowa metoda finansowania remontów pobudzała do maksymalnego ich ograniczenia, w rezultacie czego następowała stosunkowo szybka dekapitalizacja majątku trwałego. Jedynie więc proces reprivatyzacji i demonopolizacji podmiotów gospodarczych może zapobiec tym niekorzystnym tendencjom.

Wydaje się, że podstawę wszelkich zmian stanowić może jedynie kształtowanie się zysku, jak i mierników oceny działalności przedsiębiorstw w dłuższym, minimum 5-cio letnim okresie.

Słusznie bowiem pisze B. Minc, że coraz więcej produktów i usług, uznawanych za nieopłacalne, wedle kryteriów jednorocznych, byłoby opłacalne, gdyby je osadzić w rezultatach ekonomicznych wielu lat^{14/}. Zysk jednoroczny i jego maksymalizacja są jedynie środkami do realizacji zasadniczego celu - jako źródło funduszy na działalność modernizacyjną i rozwojową.

Należy również nadmienić, iż wspomniane już scentralizowanie funduszu amortyzacyjnego i nie pozostawianie go w dyspozycji przedsiębiorstw czy zakładów hotelarskich, uniemożliwiało częstokroć prowadzenie inwestycji odtworzeniowo-moderni-

^{14/} B. Minc, Jak zreformować reformę, Almapress, Warszawa 1987, str. 57

zacyjnych.

Aby jednak zmienić istniejącą sytuację należałoby obok urealniania ceny wartości środków trwałych na podstawie cen światowych, umożliwić przedsiębiorstwom turystycznym i zakładom hotelarskim korzystanie z kredytów dewizowych, jednakże przy założeniu, że kredyt ten byłby uzależniony od osiągniętych rezultatów ekonomicznych przedsiębiorstw i ich sytuacji finansowej. Nie powinny być bowiem kredytowane przedsiębiorstwa czy zakłady pracujące nieefektywnie i ponoszące straty. Stopa procentowa powinna zaś rzutować na wyniki finansowe przedsiębiorstw w znacznie większym niż to miało miejsce w przeszłości-stopniu, wymuszając niejako na przedsiębiorstwach racjonalność uzyskanego kredytu. Chodzi bowiem o takie rozwiązania, które skłaniałyby do wzrostu efektywności działań. Ponadto w warunkach wysokiego stopnia dekapitalizacji bazy materialnej turystyki należałoby umożliwić urealnienie rachunku ekonomicznej efektywności inwestycji. Obowiązujące sposoby wyceny kosztów inwestycji uniemożliwiały praktycznie wyliczanie realnego stopnia poniesionych nakładów i rachunek efektywności nie był stosowany konsekwentnie-jak do tej pory-bowiem nie uzależniano nakładów inwestycyjnych od wspracowanych dochodów inwestora^{15/}.

^{15/} Por: G. Gołembski, Funkcjonowanie przedsiębiorstw na rynku turystycznym, AE, Poznań/maszynopis/1988r

Sterowanie działalnością inwestycyjną jest procesem gospodarczym, który realizowany powinien być przez stałe doskonalenie instrumentów ekonomiczno-finansowych, dostosowujące ten system do realiów otoczenia ekonomicznego.^{16/}

Wydaje się, iż system finansowania inwestycji powinien być przede wszystkim spójny z systemem ekonomiczno-finansowym przedsiębiorstw, bowiem ekonomiczne więzi między działalnościami: eksploatacyjną a inwestycyjną, są podstawowym warunkiem sprawnego funkcjonowania mechanizmu regulowania ekonomicznej struktury inwestycji.

W celu przeciwdziałania zachodzącym, negatywnym zjawiskom, należałoby również zapewnić większą opłacalność usług dla turystów zagranicznych, przede wszystkim zainteresowanym podmiotom gospodarczym. Jednym z podstawowych zadań w tym przypadku staje się konieczność oderwania gospodarki finansowej zakładów hotelarskich od budżetu zakładu macierzystego, co stworzyłoby warunki konkurencji na polskim rynku turystycznym.

Umożliwiłoby to przeznaczanie większej ilości środków finansowych na działalność rozwojową, prowadzenie nowych inwestycji z funduszy własnych, niwelując w ten sposób, chociaż częściowo 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

^{16/} A. Gałbacik, Instrumenty ekonomiczno-finansowe w sterowaniu inwestycjami odtworzeniowo-modernizacyjnymi, PWE, Warszawa 1981 str. 115-125

na zapewnieniu zakładom hotelarskim większej opłacalności na skutek obniżki względnego poziomu kosztów lub wzrostu wykorzystania potencjału. Należy nadmienić, iż pozostające dotychczas do dyspozycji samych przedsiębiorstw fundusze były niewystarczające na dokonywanie inwestycji i nie istniała żadna współzależność pomiędzy efektywnością wykorzystania obiektów a ich możliwościami rozwojowymi. Świadczyć to może jedynie o istotnych niedociągnięciach i słabościach oddziaływania systemu na decyzje ekonomiczne przedsiębiorstw.

Dotychczasowe zasady nie zachęcały wcale przedsiębiorstw do kształtowania kosztów na jak najniższym poziomie, lecz wręcz skłaniały je do ponoszenia jak największych kosztów własnych.

Na ostrość różnicy w zachowaniu się przedsiębiorstw i zakładów hotelarskich w polityce kosztowej mają wpływ nie tylko zasady ustalania i zmian cen, lecz również mierniki oceny działalności przedsiębiorstw. Jeżeli bowiem są one zainteresowane w powiększaniu zysku, wówczas przy danych cenach, mogą go powiększać między innymi w drodze obniżki kosztów. Im silniej są one zainteresowane wzrostem zysku, tym bardziej można oczekiwać większego ich wysiłku w tym kierunku. Jeżeli bodźce materialnego zainteresowania przedsiębiorstw oparte na zysku są słabe, to trudno spodziewać się podejmowania przez przedsiębiorstwa starań o obniżkę kosztów.

Dlatego też, aby skłonić przedsiębiorstwa i zakłady hotelarskie do obniżki kosztów należy w pierwszej kolejności wprowadzić takie mierniki oceny ich działalności, jak i oddziaływać poprzez system podatkowy w taki sposób, aby same podmioty gospodarcze widziały podwyższenie efektywności ekonomicz-

nej swojej działalności poprzez bardziej efektywną pracę, a nie drogą podwyższania cen.

Cele, których realizację winny zapewnić zmodyfikowane rozwiązania systemowe, mające wpływ na wzrost ekonomicznej efektywności gospodarowania, muszą w konsekwencji doprowadzić do obniżenia względnego poziomu kosztów, jak i do urealnienia rachunku kosztów przedsiębiorstw turystycznych i zakładów hotelarskich.

Nowe rozwiązania systemowe dotyczące kształtowania wyników ekonomicznych i ich podziału powinny być więc skonstruowane z myślą o opłacalności racjonalnego gospodarowania i o maksymalizacji nadwyżki. W przeciwnym wypadku przedsiębiorstwa nie byłyby 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.

Proponowane rozwiązania są w pełni zgodne z nowo wprowadzanymi zasadami gospodarki rynkowej, w myśl których na rynku utrzymać się może jedynie przedsiębiorstwa działające w sposób efektywny.

BIBLIOTEKA
Zbiór Prac
Naukowo-Badawczych