

Izabela Zając

O POTRZEBIE RACHUNKU KOSZTÓW W DZIAŁALNOŚCI SPORTOWEJ

Kultura fizyczna jest niekwestionowanie ważną sferą życia człowieka. Każdy z nas uczestniczy w sporcie. Czyni to w sposób aktywny – rekreacyjnie bądź zawodowo – lub biernie – jako kibic sportowy.

Współcześnie obserwuje się taką tendencję, że kluby sportowe odchodzą od sportu amatorskiego w stronę sportu zawodowego. Powoduje to coraz bardziej dostrzegalne istnienie i funkcjonowanie rynku okołosportowego. Uczestnikami tego rynku oprócz organizacji sportowych, zapewniających warunki do uprawiania sportu, są producenci sprzętu sportowego i żywności, placówki zdrowia, baza hotelarsko-gastronomiczna.

Komercjalizacja sportu jest faktem. Komercjalizacja sportu powoduje, iż uczestniczące w nim organizacje sportowe podlegają takim samym regułom racjonalnego zarządzania, jak te, które działają w sferze produkcji, handlu czy usług. Mimo daleko posuniętej komercjalizacji sportu, kluby sportowe nie potrafią znaleźć się w kształtowanej przez nią rzeczywistości. Dowodem tego są liczne publikacje prasowe krajowe i zagraniczne o zagrożeniu finansowej egzystencji organizacji sportowych [Harasimowicz 2004]. Odchodzenie od sportu amatorskiego powoduje również zróżnicowanie organizacji sportowych. Z jednej strony istnieją organizacje, które bazują na zawodnikach wykształconych przez inne kluby, specjalizujące się w transferach zawodniczych, i te są najbardziej skomercjalizowane, w nich uprawia się sport zawodowy, a z drugiej strony istnieją organizacje sportowe, które stanowią zaplecze kadrowe. W tej drugiej kategorii organizacji prowadzi się prace nad rozwojem psychofizycznym zawodników, co nie pozostaje bez wpływu na ponoszone przez nie koszty. Takie organizacje sportowe mają ograniczony dostęp do źródeł finansowania swojej działalności.

Mimo że organizacje sportowe przyjmują różne formy prawne, nie zmienia to faktu, że mają one charakter organizacji *non-profit*. W organizacjach *non-profit* informacja o ponoszonych kosztach jest szczególnie istotna ze względu na obowiązujące w nich mechanizmy pozyskiwania środków na ich finansowanie (przy-

chody). W organizacjach sportowych nie ma wypracowanych dobrych systemów, które pozwoliłyby generować informację o ponoszonych kosztach.

Koszty działalności sportowej są kategorią ekonomiczną właściwą funkcjonowaniu organizacji zajmującej się sportem. Nie są one jednak wystarczająco dobrze rozpoznane i zbadane w praktyce, ani opisane i przedstawione w literaturze z zakresu rachunku kosztów, zarządzania, planowania, ekonomiki sportu czy innych dyscyplin społeczno-ekonomicznych. W praktyce organizacje sportowe stosują tzw. tradycyjne rozwiązania rachunku kosztów, nie zorientowane na eksponowanie właściwości kosztów działalności sportowej. Niezbędność zajmowania się kosztami działalności sportowej, a nie kosztami np. klubu sportowego jako takiego, uzasadnia poszukiwanie odpowiedzi na następujące pytania:

- co to są koszty działalności sportowej,
- jak i gdzie identyfikować te koszty,
- jaka jest treść i zakres tych kosztów.

Odpowiedź na tak postawione pytania potrzebna jest osobom odpowiedzialnym za egzystencję organizacji sportowych. Stosowane w organizacjach sportowych rozwiązania rachunku kosztów są nieadekwatne do istoty kosztów działalności sportowej. Zasada współmierności kosztów i przychodów w organizacjach sportowych jest przestrzegana tylko formalnie, na podstawie przyporządkowania do okresu sprawozdawczego. Brak związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy mechanizmem powstawania przychodów a mechanizmem generowanych kosztów powoduje, iż nie można ponoszonych kosztów rozpatrywać jako jednego nośnika, dzięki któremu osiągane są przychody. Zarówno w ustawie o rachunkowości, jak i w opracowaniach teoretycznych brakuje rozwiązań, które podpowiadałyby, jak zgodnie z prawem dokonać pomiaru, prowadzić dokumentację, rozliczać, grupować, prezentować informacje kosztowe i uzyskać tym samym jak najwięcej informacji służących osobom odpowiedzialnym za funkcjonowanie organizacji.

Organizacje sportowe mają obowiązek stosowania rachunku kosztów, który jest właściwy dla organizacji gospodarczych maksymalizujących zysk. Informacje dostarczane przez obecnie stosowane rachunki kosztów nie są zorientowane na potrzeby zarządzania organizacją sportową i dlatego zasadne jest poszukiwanie rozwiązań dostosowawczych.

Zagadnienia metodologiczne rachunku kosztów trzeba rozpatrywać w różnych aspektach:

- pomiaru,
- ewidencji,
- rozliczeń w czasie,
- kalkulacji kosztu jednostkowego,
- powiązania z bilansem i rachunkiem wyników [Siwoń 1997 s. 30].

Pojęcie rachunku kosztów zostało tradycyjnie zdefiniowane jako: „ogół działań zmierzających do odzwierciedlenia procesów zaopatrzenia, produkcji i zbytu zachodzących w przedsiębiorstwie, poprzez ujęcie, zgrupowanie i interpretację w sto-

sownych przekrojach kosztów własnych wytworzenia i zbytu produktów działalności przedsiębiorstwa, mierzonych ilościowo i wartościowo, za pewien okres, w celu uzyskania możliwie wszechstronnych informacji potrzebnych do ustalenia wyników i kierowania przedsiębiorstwem lub ich zespołem” [Siwoń 1977, s. 33].

Pomimo upływu lat definicja ta zwraca uwagę na:

- cel prowadzenia rachunku kosztów: odzwierciedlenie, czyli obraz liczbowy działań, pozwalający ustalić wyniki i wykorzystywany do kierowania przedsiębiorstwem,
- procesy gospodarcze i związane z ich efektami koszty jako przedmiot rachunku,
- przedsiębiorstwo – jednostkę organizacyjną jako podmiot rachunku,
- ujmowanie (pomiar, dokumentację i wycenę), grupowanie i interpretowanie jako sposoby działania i metody odwzorowania (badania i kwantyfikacji) procesów skutkujących kosztami,
- okresową prezentację i interpretację kosztowych aspektów zdarzeń,
- operowanie, obok miernika pieniężnego, również jednostkami naturalnymi [Jarugowa 1986].

Tak rozumiany rachunek kosztów jest podsystemem systemu ewidencyjnego rachunkowości. Szerzej jednak opisuje współczesne rozumienie rachunku kosztów następująca definicja: „rachunek kosztów polega na badaniu i transformowaniu według przyjętego modelu informacji o kosztach i efektach działań przeszłych, aktualnych i zamierzonych w celu efektywnego zarządzania” [Jarugowa 1986, s. 34]. Tak rozumiany rachunek kosztów obejmuje następujące elementy:

- pomiar i wycenę kosztów związanych z nabywaniem, posiadaniem (w gotowości do eksploatacji) i wykorzystywaniem (zużywaniem, użytkowaniem) zasobów (czynników produkcji) i usług w celu uzyskiwania efektów i zachowania potencjału,
- pomiar rzeczowego przebiegu procesów zaopatrzenia, produkcji i zbytu oraz wyróżnionych funkcji czyli transformacji czynników produkcji w produkty i/lub usługi,
- grupowanie strumieni kosztów w wyróżnionych przekrojach uwzględniających przekształcenie (transformację) informacji o kosztach czynników produkcji (na wejściu) w informację o kosztach wyrobów, usług (na wyjściu) odpowiednie do struktury i funkcji organizacji gospodarczej,
- przekazywanie informacji w formie sprawozdań wewnętrznych i zewnętrznych, dostosowanych zakresem, terminem i czytelnością do szczebla zarządzania; ten etap systematycznego, ewidencyjnego rachunku kosztów jest tradycyjnie nazywany sprawozdawczością i analizą (lub wężiej interpretacją), stanowiąc jednakże istotne ogniwo w kontroli sprzężenia zwrotnego, a więc jest immanentną częścią systemowo traktowanego rachunku kosztów [Jarugowa 1986].

Koszty tworzą zbiór różnorodnych elementów informujących o zużywanych czynnikach produkcji. Przydatność tych elementów zależy od tego, do czego zostaną one wykorzystane. Organizacje sportowe, stosujące uproszczony rachunek kosztów, są pozbawione informacji o ponoszonych kosztach. Brak związku przyczynowo-skutkowego między mechanizmem powstawania przychodów a mechanizmem generowanych kosztów powoduje, iż nie można ponoszonych kosztów rozpatrywać jako jednego nośnika, dzięki któremu osiągane są przychody.

Konieczność konfrontowania kosztów z przychodami ma bardzo istotne znaczenie dla ukształtowania właściwej postaci rachunku wyników, ponieważ koszty ponoszone przez organizację sportową dotyczą różnych zakresów działalności, różnych okresów i rozmiarów usług, odbiegających na ogół od rozmiarów sprzedaży. Gdyby porównać ogół poniesionych w danym okresie kosztów z przychodami ze sprzedaży, można by otrzymać tak różne obrazy, że ich wartość informacyjną trzeba by było zdezwuować. Od dawna już stosuje się w rachunkowości zasadę porównywania z przychodami ze sprzedaży tylko tych kosztów, które są rzeczywiście związane z uzyskaniem przychodów. Inaczej mówiąc, nośnik osiągniętego przychodu – będąc równocześnie nośnikiem kosztów jego osiągnięcia – stwarza podstawę, do której trzeba w rachunku wyników odnieść zarówno przychody, jak i koszty. W związku z tym rachunek kosztów jest na ogół przeprowadzany w kilku etapach, mających na celu ustalenie:

- sumy kosztów poniesionych w danym okresie,
- sumy kosztów uwzględnionych w kalkulacji kosztów jednostkowych w danym okresie,
- sumy kosztów poszczególnych rodzajów działalności,
- sumy kosztów przypadających na właściwe dla danego zakresu nośniki kosztów (np. zawodnicy, usługi),
- sumy kosztów przypadające na nośniki sprzedane w danym okresie [Siwoń 1977].

Wprowadzenie nowego przekroju klasyfikacji, pomiaru, ewidencji i rozliczania kosztów zapewniłoby transformację informacji o ponoszonych kosztach na potrzeby sprawozdawcze organizacji sportowych. Uzyskany wszechstronny, sprawozdawczy obraz poniesionych kosztów byłby wtedy porównywalny z obrazem planistycznym. Dopiero wówczas informacje o ponoszonych kosztach mogłyby zostać poddane procesowi analizy i kontroli.

Metodologia rachunku kosztów organizacji sportowej, wychodząca naprzeciw informacyjnym potrzebom zarządzania organizacją sportową, powinna być wzorowana na rachunku kosztów działań oraz rachunku kosztów cyklu życia produktu [Nowak, Piechota, Wierziński 2004]. Rachunek kosztów działań stwarza lepsze możliwości przyporządkowania kosztów określonym działaniom. Działalność sportowa służy zarówno zaspokajaniu potrzeb społeczeństwa (tzw. rekreacja – krzewienie kultury fizycznej poprzez organizację zawodów masowych), jak dostar-

czaniu kibicom emocji sportowych (organizacja zawodów dla profesjonalistów). Organizacje sportowe są odpowiedzialne za rozwój psychofizyczny zawodników, na który to rozwój – oprócz pracy szkoleniowców, fizjologów, masażystów, dietetyków i psychologów – składają się również koszty utrzymania infrastruktury sportowej. Proces rozwoju psychofizycznego zawodnika wymaga indywidualnego podejścia. W zależności od wieku, wydolności i motoryczności zawodnika fazy jego rozwoju są podobne do faz cyklu życia produktu. Udowodniono, że określonej fazie cyklu życia produktu towarzyszy określony poziom kosztów. Wykazanie podobnych właściwości jak te, które towarzyszą fazom cyklu życia produktu, pozwoliłoby uwzględnić określony poziom kosztów w procesie ich planowania.

Zarządzanie organizacją sportową, tak jak każdą inną organizacją, wymaga od prowadzących rachunek kosztów i rachunek wyników skupienia uwagi na następujących czynnikach:

- obserwacji zgodności przebiegu działalności i osiąganych wyników z przyjętymi założeniami,
- tworzeniu okresowych informacji ekonomicznych, zestawionych z zespołu danych interesujących kierownictwo,
- sygnalizowaniu odchyłeń od uzgodnionych założeń gospodarowania dostrzegalnych w przebiegu działalności,
- zbieraniu oraz przekazywaniu na każde żądanie zespołu zgromadzonych aktualnych i w miarę możliwości ścisłych danych, niezbędnych do przeprowadzenia rachunku ekonomicznego określonego działania [Siwoń 1972].

Aby funkcjonować, organizacje sportowe potrzebują rachunku kosztów dostarczającego:

- szybkiej informacji o realizacji poprzednio podjętych decyzji i wydanych poleceń,
- informacji o odchyleniach od przyjętego modelu gospodarowania,
- szybkiej i dokładnej informacji o stanie zagospodarowania środków znajdujących się w dyspozycji organizacji sportowej,
- możliwie dokładnych danych, tworzących informację ekonomiczną o aktualnych problemach.

Literatura

- Harasimowicz M., *Na skraju przepaści*, „Przegląd Sportowy” 14.01.2004 r.
- Jarugowa A., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 1986.
- Nowak E., Piechota R., Wierzbński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- Siwoń B., *Informacyjna funkcja rachunkowości*, PWE, Warszawa 1977.
- Siwoń B., *Współczesne tendencje rozwoju rachunku kosztów i wyników*, PWE, Warszawa 1972.

NECESSITY TO KEEP COST ACCOUNTING IN SPORTS ACTIVITY

Summary

Costs of sports activity form an economic category specific for the operation of an organisation dealing with sport. Traditional solutions for cost accounting adopted in sports organisations are inappropriate with regard to the essence of sports activity costs. The concept of matching costs and revenues in sports organisations is perceived only formally, on the basis of allocation to the accounting period. The lack of cause and effect relation between the mechanism of generating revenues and the mechanism of generating costs results in the situation where it is impossible to consider incurred costs as one factor owing to which revenues are obtained. To secure their existence sports organisations need to have cost accounting meeting the informational requirements in managing the sports organisation.

Dr Izabela Zając jest asystentem w Katedrze Controllingu Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.