

A-1059

Stanisław Nowak

RELACJE KOSZTÓW I WYNIKÓW JAKO NARZĘDZIE
KSZTAŁTOWANIA EFEKTYWNOŚCI GOSPODAROWANIA
W PRZEDSIĘBIORSTWACH TURYSTYCZNYCH

Praca wykonana w ramach
Centralnego Programu Badań
Podstawowych nr CPBP 08.06:
"Turystyka jako czynnik
rozwoju społeczno-gospodar-
czego", /temat V-3.1./

POZNAŃ 1990

S p i s t r e ś c i

strona

Rozdział I. Materialne podstawy działalności przedsiębiorstw turystycznych	6
Rozdział II. Charakterystyka kosztów własnych przedsiębiorstw turystycznych	17
Rozdział III. Indeksy nakładów i efektów	27

W P R O W A D Z E N I E

Przedsiębiorstwa turystyczne tworzą dość niejednorodną grupę jednostek gospodarczych, różniących się pod względem majątkowym, liczbą zatrudnionych pracowników, wielkością i strukturą sprzedaży oraz sprawnością zarządzania. Są to czynniki mające bezpośredni wpływ na koszty i wyniki ich działalności.

Zbierając informacje o kosztach i wynikach można skutecznie oddziaływać na efektywność ekonomiczną tych przedsiębiorstw. W tej pracy jest przedstawiony sposób zbierania takich informacji.

Pomysł napisania pracy powstał pod wpływem rosnącego zainteresowania efektywnością ekonomiczną jednostek gospodujących. To zainteresowanie jest zrozumiałe w warunkach gospodarki rynkowej, która stawia wysokie wymagania efektywnościowe wszystkim przedsiębiorstwom. Początkowo zamierzano podjąć dość szerokie badania nad kształtowaniem się kosztów i wyników w przedsiębiorstwach turystycznych. Trudności dostępu do materiałów empirycznych oraz zmieniające się szybko warunki działania tych przedsiębiorstw były przyczyną zmian w koncepcji badań. Na plan pierwszy wysunęły się problemy wykrywania źródeł efektywności ekonomicznej oraz zamiar wyjaśnienia różnic międzyzakładowych w poziomie efektywności.

Efektywności ekonomicznej przedsiębiorstwa nie można prawidłowo ocenić w izolacji od innych przedsiębiorstw,

wykonujących podobne zadania. Potrzebne są porównania międzyzakładowe, ułatwiające wykrycie różnych nieprawidłowości w kształtowaniu się kosztów i wyników.

Badania przeprowadzono na podstawie danych o majątku, kosztach i wynikach działalności trzynastu wojewódzkich /terenowych/ przedsiębiorstw turystycznych. Są to następujące przedsiębiorstwa: WPT w Poznaniu, WPT w Piotrkowie Trybunalskim, WPT w Warszawie, WPT w Koszalinie, WPT w Łodzi, WPT w Szczecinie, WPT w Skierniewicach, WPT w Koninie, WPT w Lublinie, WPT w Bydgoszczy, WPT w Katowicach, WPT w Słupsku i WPT w Pile. Przedsiębiorstwa są wymienione w kolejności wynikającej z listy priorytetowej, ustalonej na podstawie malejącej stopy zysku od majątku. Kolejność przedsiębiorstw jest zachowana przy wszystkich analizach wykonanych w tej pracy.

Pierwszym problemem, który wymaga wyjaśnienia jest skala i przyczyny różnic w poziomie efektywności ekonomicznej badanych przedsiębiorstw. Kształtowanie efektywności zaczyna się od momentu wyposażenia przedsiębiorstwa w majątek produkcyjny. Potem o efektywności decyduje sposób wykorzystania tego majątku. Są to zagadnienia, które rozpatrujemy w pierwszym rozdziale pracy, zajmując się analizą produktywności majątku i rentowności obrotu.

Przedsiębiorstwa turystyczne charakteryzują się niejednakowym wykorzystaniem poszczególnych rodzajów czynników wytwórczych. Z tego powodu powstają różnice w strukturze kosztów własnych. W drugim rozdziale staramy się ustalić, które składniki kosztów własnych powinny być poddane szczególnej

obserwacji w celu wykrycia zmian w poziomie efektywności ekonomicznej.

Rozdział trzeci zawiera propozycje zupełnie nowego podejścia do problemów oceny i kontroli efektywności ekonomicznej na podstawie informacji o kosztach i wynikach. Nacisk położono na informacje, które umożliwiają określenie pozycji przedsiębiorstwa pod względem jego udziału w kształtowaniu nakładów i efektów działalności całej grupy przedsiębiorstw, występujących na rynku usług turystycznych. Chodzi o wyraźne stwierdzenie, czy dane przedsiębiorstwo przyczynia się w większym stopniu do powstania pożądaných efektów na tym rynku, czy też jego udział jest większy w powstawaniu nakładów na działalność turystyczną. Proponowane rozwiązanie tego problemu jest pierwszym krokiem do dalszych badań, które trzeba wykonać, jeżeli efektywność ekonomiczna ma być ważnym kryterium podejmowania działalności na rynku usług turystycznych.

R o z d z i a ł I

MATERIALNE PODSTAWY DZIAŁALNOŚCI PRZEDSIĘBIORSTW TURYSTYCZNYCH

Przedsiębiorstwa turystyczne uczestniczą bezpośrednio w zaspokajaniu potrzeb konsumpcyjnych społeczeństwa. Czynią to w formie usług, które umożliwiają wypełnienie czasu wolnego od pracy. Do takich usług zaliczamy organizację wycieczek, wczasów i wypoczynku, wynajmowanie pokoi gościnnych, usługi hotelowe, usługi transportowe, usługi gastronomiczne i handlowe. Ogół tych usług nazywamy umownie usługami turystycznymi.

Różnorodność świadczenych usług jest specyficzną cechą działalności przedsiębiorstw turystycznych. Mogą one świadczyć usługi w sposób kompleksowy, korzystając z własnej bazy materialnej i angażując siły własnych pracowników. O możliwości świadczenia usług w sposób kompleksowy decyduje wyposażenie przedsiębiorstwa w niezbędne zasoby czynników wytwórczych, brak niektórych czynników powoduje, że zakres usług maleje, albo zachodzi potrzeba korzystania z usług kupionych od innych jednostek. Korzystanie z usług obcych jest rozpowszechnione w przedsiębiorstwach turystycznych i zaliczane do tzw. pośrednictwa.

Zakres i sposób świadczenia usług turystycznych ma wpływ na wielkość i strukturę zasobów materialnych, które należy zgromadzić w celu utrzymania nieprzerwanej działalności przedsiębiorstwa. Dostosowanie zasobów do rozmiarów i rodzaju działalności jest podstawą efektywności ekonomicznej, o którą

zabiega każda jednostka gospodarująca utrzymująca się z własnych dochodów.

Działające obecnie terenowe przedsiębiorstwa turystyczne powstały w systemie nakazowo-rozdzielczym, który charakteryzował się lekceważeniem wymogów efektywności ekonomicznej i brakiem umiarkowania w gospodarowaniu zasobami czynników wytwórczych. Przedsiębiorstwa gromadziły zasoby w nadmiarze, otrzymywały je według rozdzielnika i często bezpłatnie. W takich warunkach łatwo dochodziło do marnotrawstwa czynników wytwórczych. Wprowadzenie nowego ładu do gospodarki, zapoczątkowane zniesieniem rozdzielnictwa, zmusza jednostki gospodarujące do uporządkowania materialnych podstaw działalności gospodarczej, między innymi w celu dostosowania się do wymagań gospodarki rynkowej.

Zasoby czynników wytwórczych w postaci środków trwałych i środków obrotowych tworzą majątek produkcyjny przedsiębiorstwa. W terenowych przedsiębiorstwach turystycznych zaznacza się wyraźna przewaga wartości środków trwałych nad wartością środków obrotowych. Przeciętnie ponad 70 % wartości majątku przypada na środki trwałe, od tej typowej relacji są jednak duże odchylenia. Poszczególne rodzaje usług turystycznych charakteryzują się dość zróżnicowanym zapotrzebowaniem na środki trwałe i obrotowe. Ośrodki wczasowe i hotelowe zwiększają przewagę środków trwałych w majątku produkcyjnym i jednocześnie wyznaczają możliwości świadczenia określonego rodzaju usług. Działalność gastronomiczna i handlowa wymaga

gromadzenia dużych zapasów materiałów, przedmiotów nietrwałych i towarów, co automatycznie zwiększa udział środków obrotowych w ogólnej wartości majątku.

Niektóre przedsiębiorstwa turystyczne mają duże możliwości zastępowania własnej bazy materialnej przez wynajmowanie obiektów od innych podmiotów. Dotyczy to zwłaszcza wynajmowania kwater prywatnych, ten rodzaj działalności przynosi wiele doraźnych korzyści i poprawia relacje efektywnościowe w przedsiębiorstwie.

Pomiędzy wartością środków trwałych i obrotowych powinien zachodzić pewien optymalny stosunek, od którego zależy prawidłowe funkcjonowanie przedsiębiorstwa. Chodzi zwłaszcza o zmniejszenie ryzyka finansowego, które występuje w każdej działalności gospodarczej. Jest ono większe w tych przedsiębiorstwach, które mają relatywnie większy majątek trwały.

Porównując majątek trwały z obrotowym powinno się mieć na uwadze, że pierwszy z nich decyduje przede wszystkim o zdolności usługowej przedsiębiorstwa a drugi stanowi materialną podstawę jej wykorzystania. Zwiększenie udziału majątku obrotowego następuje wtedy, jeżeli rosną obroty i poprawia się wykorzystanie zdolności usługowej. Obserwując międzyzakładowe różnice stosunku wartości obu części majątkowych można ocenić niejednokrotne szanse poprawy wyników gospodarowania. Większy majątek obrotowy stwarza korzystne warunki do poprawienia efektywności gospodarowania, zwłaszcza w połączeniu z inicjatywą pracowników i dobrą sytuacją rynkową.

W terenowych przedsiębiorstwach turystycznych różnice międzyzakładowe pod względem wielkości i struktury majątku produkcyjnego są duże, świadczą o tym dane zamieszczone w tabeli 1.

Przedsiębiorstwa mające wyższe wskaźniki udziału środków obrotowych w ogólnej wartości majątku na ogół lepiej wykorzystują posiadane zdolności usługowe i wyższa jest ich efektywność ekonomiczna.

W tabeli 1 przedstawiono dane dotyczące majątku i wyniku finansowego wybranych przedsiębiorstw turystycznych. Miernikiem efektywności ekonomicznej dla tych jednostek jest stopa zysku od majątku, przedsiębiorstwa są uszeregowane w tabelicy 1 według malejącej wartości tego miernika.

Badane przedsiębiorstwa turystyczne tworzą grupę dość zróżnicowanych pod względem majątkowym jednostek gospodarujących. Duże są także międzyzakładowe różnice pod względem wielkości zysku bilansowego. W celu uwypuklenia tych różnic obliczyliśmy współczynniki zmienności dla bezwzględnych wartości środków obrotowych, środków trwałych i zysku bilansowego. Są one następujące:

	<u>współczynnik zmienności</u>
środki obrotowe	75 %
środki trwałe	50 %
zysk bilansowy	64 %

Tabela 1

Majątek i wynik finansowy

Lp.	Przedsiębiorstwo /WPT/	Środki obroto- we /mln zł/	Środki trwa- łe /mln zł/	Se St %/	Zysk bilanso- wy /mln zł/	Stopa zysku %/
1.	Poznań	184	409	45	95	16,05
2.	Piotrków Trybun.	147	281	52	51	11,70
3.	Warszawa	629	1269	50	177	9,33
4.	Koszalin	118	513	23	52	8,25
5.	Łódź	212	1378	15	112	7,05
6.	Szczecin	525	1186	44	120	7,02
7.	Skiernewice	32	129	24	11	6,85
8.	Konin	82	420	20	34	6,78
9.	Lublin	165	774	21	56	5,97
10.	Bydgoszcz	221	710	31	53	5,70
11.	Katowice	343	1086	32	72	5,04
12.	Słupsk	141	1132	12	60	4,71
13.	Pila	118	902	13	15	1,47
O g 6 2 e m		2913	10185	29	908	6,92

Źródło: sprawozdania finansowe badanych przedsiębiorstw
i obliczenia własne.

Współczynniki zmienności wyrażają stosunek odchylenia standardowego do przeciętnej wartości badanej cechy. Widzimy, że przedsiębiorstwa turystyczne są najbardziej zróżnicowane pod względem wyposażenia w środki obrotowe, dwa pozostałe współczynniki zmienności są także duże i świadczą o tym, że mamy do czynienia z ~~niejednorodną~~ grupą jednostek gospodarujących.

W tabeli 1 trzy pierwsze lokaty zajmują przedsiębiorstwa charakteryzujące się największym zaangażowaniem majątku obrotowego /stosunek wartości środków obrotowych i środków trwałych/, najmniejsze zaangażowanie majątku obrotowego jest w przedsiębiorstwach zajmujących dwa ostatnie miejsca w tabeli. Zajmowane lokaty świadczą o pewnej zbieżności zaangażowania majątku obrotowego ze stopą zysku, jest ona przeciętnie wyższa w przedsiębiorstwach, w których udział środków obrotowych w ogólnej wartości majątku jest relatywnie duży.

Można ustalić listę priorytetową terenowych przedsiębiorstw turystycznych, na której pierwsze lokaty będą zajmowały te jednostki, które najlepiej wykorzystują posiadaną bazę materialną. W tabeli 1 do takich jednostek należy 5 pierwszych przedsiębiorstw. Są to przedsiębiorstwa, które mają największe wskaźniki udziału środków obrotowych w ogólnej wartości majątku /z jednym wyjątkiem jakim jest WPT Koszalin/.

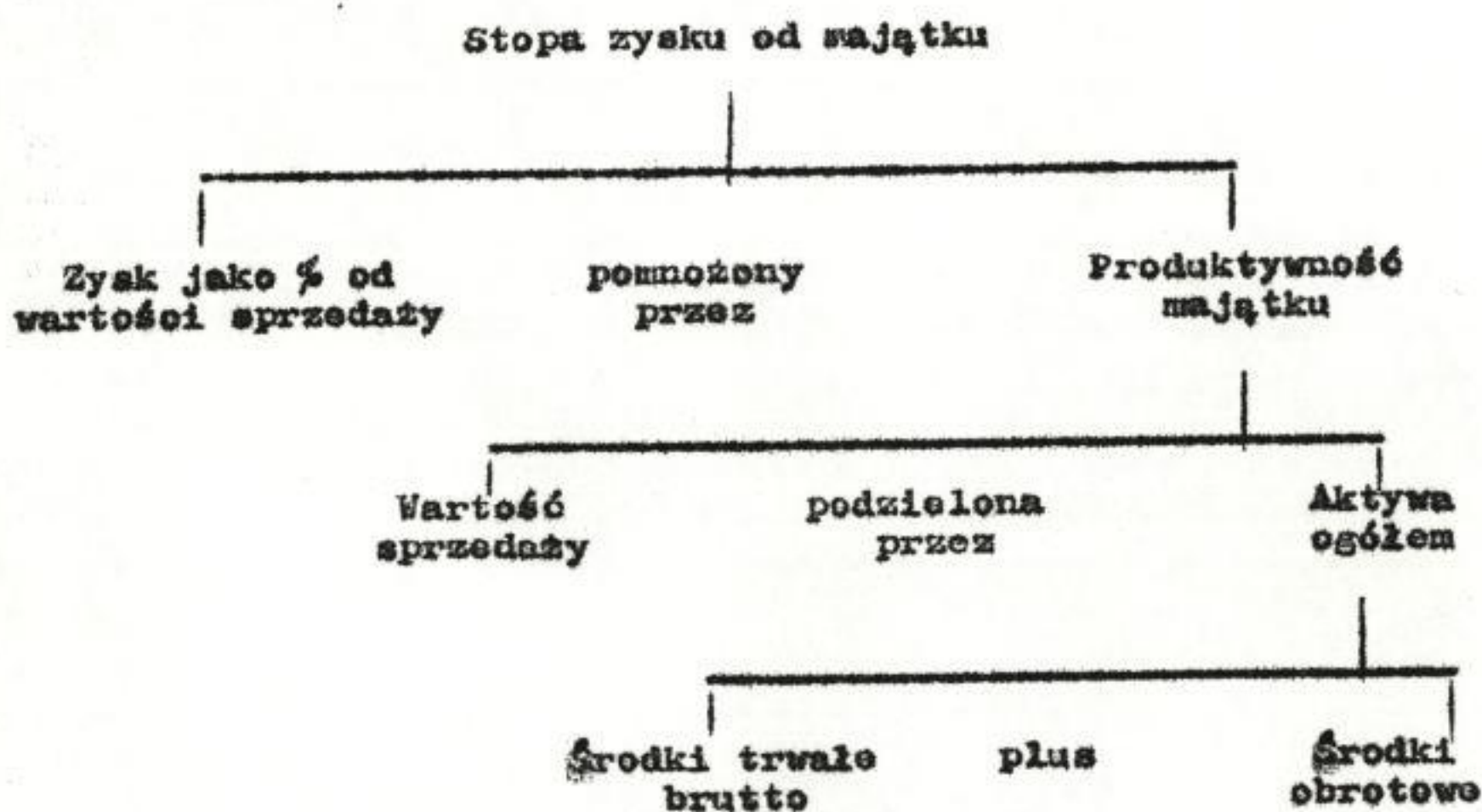
Lista priorytetowa terenowych przedsiębiorstw turystycznych jest trwała i nie ulegnie zmianie jeżeli nie nastąpi głębokie przekształcenie ich struktury majątkowej. Są takie przedsiębiorstwa, które ponad 80 % kapitału ulokowały w środkach trwałych, im będzie bardzo trudne poprawić wyniki gospodarowania, jeżeli utrzymają dotychczasową strukturę wyposażenia majątkowego. Czołową pozycję na liście priorytetowej terenowych przedsiębiorstw turystycznych zajmuje WPT w Poznaniu. Dobra struktura majątkowa oraz wysoka stopa zysku w tym przedsiębiorstwie są potwierdzeniem prawidłowego gospodarowania.

Szansę poprawienia wyników ekonomicznych są relatywnie małe w przedsiębiorstwach zajmujących końcowe miejsca w tabeli 1. Są to przedsiębiorstwa, w których ryzyko gospodarowania jest największe z powodu dużej przewagi środków trwałych w ogólnej wartości majątku. Pod wpływem tej niekorzystnej struktury majątku kształtują się ich wyniki działalności, zwłaszcza koszty i zysk.

Majątek jednostki gospodarującej powiększa się, jeżeli jej działalność jest racjonalna i przynosi efekty w postaci zysku. O skali przyrostu majątku informuje procentowo wyrażona relacja między zyskiem a wartością środków trwałych i obrotowych, czyli stopa zysku od majątku. Znaczenie tego wskaźnika, jako podstawowego miernika efektywności gospodarowania jest niepodważalne w gospodarce rynkowej. Na jego podstawie ocenia się siłę rozwojową przedsiębiorstwa. Niska stopa zysku na ogół nie daje szans na rozwój, osłabia pozycję

przedsiębiorstwa na rynku i powoduje trudności w utrzymaniu dotychczasowych rozmiarów działalności.

Stopa zysku od majątku reaguje na zmiany wielkości i struktury majątku oraz efektywności jego wykorzystania. Schemat obliczania stopy zysku wyjaśnia graficznie te zależności.



Ze schematu powyższego wynika, że stopa zysku od majątku może być zwiększona w różny sposób. Jeden z łatwiejszych sposobów polega na podwyższeniu ceny sprzedaży wyrobów lub usług i zwiększeniu bezwzględnej kwoty zysku bez zmiany fizycznych rozmiarów sprzedaży. Strategia kształtowania stopy zysku może być inna w każdym przedsiębiorstwie, mogą w niej przeważać ekstensywne lub intensywne sposoby gospodarowania.

Podwyższenie ceny produktu w celu poprawienia zysku jest typowym przykładem działania w sposób ekstensywny. Trudniejszy, ale bardziej skuteczny sposób poprawienia tego miernika polega na intensyfikacji sprzedaży i lepszym wykorzystaniu posiadanych zasobów środków trwałych i obrotowych.

Międzyzakładowe różnice w strategii kształtowania stopy zysku możemy ocenić na podstawie danych przedstawionych w tabeli 2.

Tabela 2

Stopa zysku i czynniki ją kształtujące

Lp.	Przedsiębiorstwo /WPT/	Stopa zysku %/	Aktywa ogółem w /mln zł/	Sprze- daż w /mln zł/	Produk- tywność mająt- ku	Rentow- ność obrotu %/
1.	Poznań	16,05	592	1109	1,37	8,57
2.	Piotrków tryb.	11,92	428	456	1,07	11,18
3.	Warszawa	9,38	1897	2336	1,23	7,62
4.	Koszalin	8,25	630	886	1,41	5,87
5.	Łódź	7,05	1589	827	0,52	13,54
6.	Szczecin	7,01	1711	2244	1,37	5,34
7.	Skierniewice	6,83	161	78	0,48	14,10
8.	Konin	6,77	502	295	0,59	11,53
9.	Lublin	5,96	939	783	0,83	7,15
10.	Bydgoszcz	5,70	930	1160	1,24	4,57
11.	Katowice	5,04	1429	1023	0,72	7,04
12.	Słupsk	4,71	1273	895	0,70	6,70
13.	Pila	1,37	1020	406	0,88	1,54
	o g ó ł e m	6,93	13101	12519	0,96	7,25

Stopa zysku w terenowych przedsiębiorstwach turystycznych jest przeciętnie niska, nawet najlepiej gospodarujące jednostki nie mają dostatecznie dobrych wyników pod tym względem. Każde działanie poprawiające rentowność w tych jednostkach jest potrzebne, a dla niektórych przedsiębiorstw poprawienie rentowności jest najważniejszym środkiem zaradczym na dalsze przetrwanie.

Z tabeli 2 wynika, że 5 pierwszych przedsiębiorstw osiąga stopę zysku większą od przeciętnej i jednocześnie ma najwyższe wskaźniki produktywności majątku. W tych przedsiębiorstwach udział środków obrotowych w ogólnej wartości majątku jest także wyższy od przeciętnego /z wyłączeniem WPT Koszalin/. Przedsiębiorstwa zajmujące końcowe miejsca w tabeli 2 mają najwyższe wskaźniki rentowności sprzedaży, jednak ich stopa zysku kształtuje się poniżej przeciętnej lub jest niewiele wyższa. Zupełnie wyjątkową sytuację mamy w WPT Pila, w tym przedsiębiorstwie niska rentowność obrotu i małe natężenie sprzedaży nie rokują dalszego przetrwania o własnych siłach. W lepszej sytuacji jest WPT Łódź, ponieważ względnie dobra rentowność obrotu w tym przedsiębiorstwie stwarza szansę na poprawę stopy zysku od majątku nawet przy niewielkim zwiększeniu natężenia sprzedaży.

Z dotychczasowych wyjaśnień wynika, że przedsiębiorstwa turystyczne należą do grupy jednostek gospodarujących zróżnicowanych pod względem wyposażenia w czynniki wytwórcze oraz pod względem stopnia ich wykorzystania. Wpływ tych czynników na efektywność gospodarowania wyraża się poprzez koszty

własne, które powinny podlegać skutecznej kontroli w celu przeciwdziałania nieprawidłowościom w gospodarowaniu czynnikami wytwórczymi. Wiedza o kosztach pomaga podejmować prawidłowe decyzje dotyczące wyników gospodarowania i unikać zagrożeń związanych z marnotrawstwem czynników wytwórczych. Wzbogaceniu tej wiedzy służą badania, których wyniki przedstawimy w następnych rozdziałach.

R o z d z i a ł II

CHARAKTERYSTYKA KOSZTÓW WŁASNYCH PRZEDSIĘBIORSTW TURYSTYCZNYCH

Koszty są wyrazem i rezultatem pomiaru zużycia czynników wytwórczych. Zużycie tych czynników wyrażone w mierniku pieniężnym stanowi o istocie kosztów własnych każdej jednostki gospodarującej. W praktyce do kosztów własnych wlicza się także niektóre wydatki będące wyrazem świadczeń pieniężnych na rzecz skarbu państwa, ten rodzaj wydatków nazywamy kosztami finansowymi.

Związek kosztów ze zużyciem czynników wytwórczych znajduje odbicie w układzie rodzajowym, który w przedsiębiorstwach turystycznych obejmuje:

- amortyzację,
- zużycie materiałów i przedmiotów nietrwałych,
- niedobory i szkody w granicach norm,
- zużycie paliw, olejów i smarów,
- zużycie ogumienia,
- zużycie energii,
- usługi gastronomiczne,
- usługi transportowe,
- usługi remontowe,
- wynagrodzenia,
- podatek od płac,
- ubezpieczenia społeczne i inne narzuty,

- odpisy na fundusze dla załogi,
- podatki,
- usługi bankowe,
- podróże służbowe,
- usługi hotelowe,
- inne usługi niematerialne.

Układ rodzajowy kosztów jest ujednolicony dla całej branży turystycznej i znajduje w nim odbicie specyfika działalności przedsiębiorstw zaliczanych do tej branży. W celu uwypuklenia tej specyfiki wyodrębniono w układzie rodzajowym następujące grupy kosztów:

- amortyzacja,
- zużycie materiałów, przedmiotów nietrwałych i energii,
- usługi materialne,
- usługi niematerialne,
- wynagrodzenia,
- koszty finansowe.

Rzeczywiste dane o strukturze kosztów w tym układzie zawiera tabela 3.

Specyfika działalności przedsiębiorstw turystycznych charakteryzuje się między innymi znaczną przewagą usług materialnych i niematerialnych w strukturze kosztów własnych. Oba rodzaje kosztów stanowią przeciętnie około 60 % kosztów całkowitych, ich przewaga jest największa w tych przedsiębiorstwach, które świadczą usługi w sposób kompleksowy, zapewniając nie tylko organizację imprez turystycznych, lecz

Struktura kosztów

Tabela 3

Rodzaje kosztów	Przedsiębiorstwo														Współ- czynnik zmien- ności kosztów
	Poznań	Piotr. Trybu- nański	War- szawa	Kosza- lin	Łódź	Szcze- cin	Skier- niewi- ce	Konin	Lublin	Byd- goszcz	Kato- wice	Słupsk	Pila	Ogółem	
Amortyzacja	0,017	0,023	0,015	0,012	0,032	0,013	0,026	0,033	0,020	0,014	0,018	0,034	0,031	0,019	45 %
Zużycie materiałów przedmiotów nietrwałych i energii	0,051	0,084	0,086	0,057	0,150	0,091	0,118	0,154	0,102	0,107	0,155	0,105	0,087	0,100	42 %
Usługi materialne	0,190	0,252	0,264	0,247	0,188	0,317	0,108	0,271	0,256	0,259	0,083	0,338	0,368	0,254	29 %
Usługi niematerialne	0,563	0,368	0,297	0,442	0,172	0,381	0,359	0,205	0,261	0,256	0,441	0,286	0,297	0,342	31 %
Wynagrodzenia	0,103	0,172	0,190	0,125	0,251	0,107	0,197	0,154	0,192	0,204	0,183	0,131	0,109	0,158	28 %
Koszty finansowe	0,076	0,101	0,148	0,117	0,207	0,091	0,184	0,183	0,169	0,160	0,120	0,106	0,108	0,127	32 %
Koszty ogółem	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	-

Źródło: sprawozdanie finansowe badanych przedsiębiorstw i obliczenia własne

także noclegi i wyżywienie we własnej bazie hotelowej i gastronomicznej. Przewagę usług niematerialnych w strukturze kosztów własnych powiększają także koszty kwater prywatnych, które zastępują lub uzupełniają własną bazę hotelową.

Stopień zróżnicowania udziału składników kosztów w strukturze kosztu własnego oceniano także na podstawie współczynników zmienności /stosunek odchylenia standardowego do średniej arytmetycznej/, dla omawianych składników kosztów otrzymano następujące wartości współczynników zmienności: usługi materialne 29,2 % i usługi niematerialne 30,7 %.

Podobnej ocenie poddano także inne składniki układu rodzajowego. Przeciętny udział wynagrodzeń w strukturze kosztu własnego wynosi około 16 % i nie zmienia się pomimo wzrostu nominalnej płacy. Różnice międzyzakładowe pod tym względem są relatywnie najmniejsze, współczynnik zmienności wynosi 28 %. Udział kosztów finansowych w strukturze kosztu własnego kształtuje się przeciętnie na poziomie około 13 %, a współczynnik zmienności dla tego składnika jest dość duży i wynosi 32 %.

Amortyzacja, zużycie materiałów, przedmiotów nietrwałych i energii ^{do} zaliczają się relatywnie małym składnikom kosztów w przedsiębiorstwach turystycznych, jednak dotyczą zużycia tych czynników wytwórczych, które mają duży wpływ na rodzaj i jakość wykonywanych usług. Największe różnice międzyzakładowe dotyczą udziału amortyzacji w kosztach własnych, przeciętnie wynosi on 1,9 %, ale współczynnik zmienności tego udziału wynosi 45 % i świadczy o tym, że pod względem wyposa-

zenia w środki trwałe oraz ^{pod} względem stopnia ich wykorzystania mamy do czynienia ze zbiorowością dość niejednorodną. Zużycie materiałów, przedmiotów nietrwałych i energii /10 % udziału w kosztach/ także w pewnym stopniu potwierdza tę niejednorodność, współczynnik zmienności tych składników kosztów wynosi 42 %.

Na podstawie danych zawartych w tabeli 3 można ustalić wskaźniki procentowe, które charakteryzują obszar zmienności poszczególnych rodzajów kosztów. W badanej grupie przedsiębiorstw turystycznych obszar zmienności składników kosztów przedstawia się następująco:

	<u>najmniej</u>	<u>najwięcej</u>
amortyzacja	1,21 %	3,43 %
zużycie materiałów, przedmiotów nietrwałych i energii	5,02 %	15,48 %
usługi materialne	8,28 %	56,90 %
usługi niematerialne	17,13 %	56,31 %
wynagrodzenia	10,68 %	25,07 %
koszty finansowe	9,13 %	20,75 %

Minimalne i maksymalne wskaźniki struktury kosztów własnych są wygodnym narzędziem kontroli wykorzystania zasobów majątkowych. Badania szczegółowe wykazały, że udział amortyzacji, zużycia materiałów, przedmiotów nietrwałych i energii w kosztach własnych, jest najmniejszy w tych jednostkach, które najlepiej wykorzystują posiadane zdolności usługowe. Choć

sprawdzić taką tezę, badano zależność między udziałem amortyzacji w kosztach własnych a produktywnością majątku, otrzymane współczynniki korelacji $r = -0,85$. Okazało się, że malejący udział amortyzacji w kosztach własnych jest ściśle uzależniony od rosnącej produktywności majątku. To samo stwierdzenie odnosi się do udziału zużycia materiałów, przedmiotów nietrwałych i energii w ogólnej sumie kosztów własnych.

W każdej jednostce gospodarczej występują koszty podstawowe i ogólne. Do pierwszej grupy zaliczamy koszty ściśle związane z poszczególnymi kierunkami /rodzajami/ działalności, natomiast drugą grupę tworzą koszty dotyczące całego przedsiębiorstwa lub jego wyodrębnionych komórek organizacyjnych. Ten podział znajduje odbicie w układzie funkcjonalnym kosztów, który w przedsiębiorstwach turystycznych obejmuje przykładowo następujące pozycje szczegółowe:

- 1/ turystyka krajowa,
- 2/ turystyka zagraniczna,
- 3/ wymiana walut,
- 4/ wypożyczalnia sprzętu turystycznego,
- 5/ hotele i domy wypoczynkowe,
- 6/ campingi,
- 7/ kwatery prywatne,
- 8/ transport,
- 9/ koszty handlowe,
- 10/ koszty usług gastronomicznych,
- 11/ działalność pomocnicza,
- 12/ koszty zarządu.

Są to grupy kosztów dające się wyodrębnić w większości przedsiębiorstw świadczących dość szeroki zakres usług. Koszty organizacji imprez turystycznych i koszty eksploatacji bazy materialnej należą do kosztów podstawowych, natomiast koszty zarządu są przykładem kosztów ogólnych. Taki podział kosztów ma między innymi znaczenie kontrolne, ponieważ ułatwia ustalenie osób odpowiedzialnych za koszty poszczególnych rodzajów działalności. Ułatwia także ocenę zmienności kosztów.

W gospodarce rynkowej obowiązuje zasada, zgodnie z którą z ogólnej sumy kosztów wyodrębnia się te nakłady, które wiążą się z rozmiarami działalności. Zgodnie z tą zasadą dzieli się koszty całkowite na zmienne i stałe. Wyodrębnienie obu grup kosztów opiera się przede wszystkim na wiedzy teoretycznej, w praktyce ściśle ich ^zograniczenie jest trudne. Specjaliści - praktycy, posiadający odpowiednią wiedzę teoretyczną i doświadczenie, potrafią z dostateczną dokładnością wskazać, które koszty wyodrębnione rodzajowo lub funkcjonalnie są zmienne lub stałe w granicach istniejącej zdolności wytwórczej przedsiębiorstwa.

Rezygnując z podziału kosztów na stałe i zmienne można popełnić poważny błąd w ocenie racjonalności ponoszonych kosztów, zwłaszcza w warunkach zmieniających się rozmiarów działalności.

W terenowych przedsiębiorstwach turystycznych kosztów zmiennych należy szukać przede wszystkim wśród nakładów na organizację imprez turystycznych, które zależą ściśle od

liczby i rodzaju zrealizowanych zleceń.

Inaczej przedstawia się charakterystyka kosztów eksploatacji bazy materialnej; są wśród nich koszty względnie stałe jak amortyzacja, usługi remontowe, podatek od nieruchomości itp. Do zmiennych kosztów eksploatacji bazy materialnej należą natomiast opłaty za wynajmowanie kwater prywatnych, które w niektórych przedsiębiorstwach przeważają w strukturze kosztów całkowitych i od nich zależy ogólny stopień zmienności kosztów.

Najmniej wątpliwości powstaje przy ocenie kosztów zarządu, są one najbardziej zbliżone do teoretycznej formuły kosztów stałych.

Podział kosztów na stałe i zmienne ma niepodważalne znaczenie przy badaniu opłacalności wszystkich rodzajów usług turystycznych. W tej dziedzinie nie można podjąć prawidłowych decyzji, jeżeli nie uwzględni się stopnia reagowania kosztów na zmiany wielkości usług.

Do specyfiki działalności terenowych przedsiębiorstw turystycznych należy kooperacja wewnętrzna. Polega ona na świadczeniu usług własnej bazy materialnej /noclegi, wyżywienie/, które w całości dotyczą turystyki krajowej lub zagranicznej organizowanej przez własne biura turystyczne. W rachunku kosztów przedsiębiorstwa wartość tych usług występuje dwukrotnie: jeden raz jako koszt usług własnej bazy materialnej sprzedanych na rzecz turystyki krajowej i zagranicznej, drugi raz jako część wartości usługi finalnej. Ten specyficz-

ny sposób liczenia kosztów własnych wyjaśni prosty przykład liczbowy.

Rodzaj działalności	Koszty własne /dane umowne/		O s t a t e k	
	Eksploata- cja bazy materiał- nej	Organizacja imprez tu- rystycznych	Koszty	Sprzedaż
Hotele	4000		4000	4000
Gastronomia	2000		2000	2000
Transport	3000		3000	3000
Turystyka krajowa				12100
- noclegi		4000	4000	
- wyżywienie		2000	2000	
- transport		3000	3000	
- inne usługi obce		1000	1000	
R a z e m	9000	10000	19000	21100

W powyższym przykładzie liczbowym koszt własny sprzedaży /19 000/ jest sumą kosztów kooperacji wewnętrznej /9000/ i kosztu własnego usługi finalnej /10 000/. Wykazana w rachunku wyników wartość sprzedaży jest efektem sumowania przychodów ze sprzedaży usług finalnych /12 100/ oraz wartości kooperacji wewnętrznej /9000/. Przedstawiony sposób liczenia kosztów

i wyników budzi wiele wątpliwości merytorycznych,^{1/} ale jest stosowany w praktyce i powinien być brany pod uwagę przy ocenie wyników działalności terenowych przedsiębiorstw turystycznych. Pod wpływem zakresu kooperacji wewnętrznej kształtują się te wskaźniki ekonomiczne, dla których przynajmniej jednym ze składników obliczeń są koszty własne. Odwołując się do przykładu liczbowego możemy obliczyć następujące dwa wskaźniki poziomu kosztów:

a/ z uwzględnieniem kooperacji wewnętrznej:

$$k_p = \frac{19000 \times 100}{21400} = 90 \%$$

b/ bez uwzględnienia kooperacji wewnętrznej:

$$k_p = \frac{10000 \times 100}{12100} = 83 \%$$

Kooperacja wewnętrzna zwiększa poziom kosztów mierzony w liczbach bezwzględnych oraz procentowo i dlatego nie można bezkrytycznie przyjmować wskaźników kosztowych wykazywanych w sprawozdaniach terenowych przedsiębiorstw turystycznych. Wyższe wskaźniki poziomu kosztów będą zawsze w tych przedsiębiorstwach, które charakteryzują się większym zakresem kooperacji wewnętrznej.

^{1/} Por. J. Turakiewicz: Problemy ewidencji produkcji i sprzedaży w terenowych przedsiębiorstwach turystycznych, "Rachunkowość" 1981, nr 3.

R o z d z i a ł I I I

I N D E K S Y N A K Ł A D Ō W I E F E K T Ō W

Porównywanie bezwzględnych wielkości nakładów i efektów w danym przedsiębiorstwie nie stwarza dostatecznej podstawy do oceny i kontroli efektywności gospodarowania.

Kontrola i ocena efektywności gospodarowania powinna opierać się na wielkościach przeciętnych, które stanowią właściwą bazę porównawczą dla indywidualnych nakładów i efektów. Taką bazę porównawczą mogą tworzyć wielkości przeciętne, obliczone dla całej grupy przedsiębiorstw realizujących podobne lub jednakowe zadania. Odwołanie się do tych wielkości stwarza okazję do oceny pozycji wewnątrzbranżowej danego przedsiębiorstwa, zajmowanej pod względem wielkości ponoszonych nakładów i osiągniętych efektów.

Efekty większe od przeciętnych i nakłady mniejsze od przeciętnych zawsze dobrze świadczą o pracy danego przedsiębiorstwa na tle całej grupy podobnych jednostek gospodarczych. Wynika z tego, że narzędziem oceny i kontroli może być następujący układ nierówności:

$$\frac{\text{nakłady w danym przedsiębiorstwie}}{\text{nakłady przeciętne}} < \frac{\text{efekty danego przedsiębiorstwa}}{\text{efekty przeciętne}}$$

Im wyraźniej jest zarysowana powyższa nierówność tym wyższą pozycję zajmuje przedsiębiorstwo pod względem efektywności gospodarowania.

Układy nierówności mogą być stosowane dla ogólnej oceny zaangażowanych czynników wytwórczych i osiąganych wyników gospodarowania, mogą także obrazować wykorzystanie poszczególnych rodzajów czynników i poziom wyników cząstkowych.

Ilorazy tworzące układ nierówności nazwiemy indeksami nakładów i efektów.

W celu pogłębienia oceny funkcjonowania jednostek gospodarczych można odpowiednio rozbudować podstawowy układ nierówności, uwzględniając różne mierniki nakładów i efektów. W przedsiębiorstwach turystycznych na uwagę zasługują następujące mierniki nakładów i efektów:

- wartość majątku ogółem,
- koszty własne sprzedaży,
- koszty zużycia środków pracy, przedmiotów pracy i energii,
- koszty wynagrodzeń,
- koszty usług obcych,
- koszty finansowe,
- koszty usług turystycznych /krajowych i zagranicznych/,
- koszty usług własnej bazy materialnej,
- koszty kwater prywatnych,
- koszty innych rodzajów usług /gastronomicznych, handlowych, transportowych/,
- wynik bilansowy.

Znaczenie informacyjne wymienionych mierników można scharakteryzować następująco:

- 1/ wartość majątku ogółem jest miernikiem wielkości zaangażowanych czynników wytwórczych. Spółb wykorzystania majątku ma wpływ na wszystkie mierniki efektywności,

- 2/ koszty własne sprzedaży są miernikiem wartości sprzedanych wyrobów i usług. Jak już wspomniano, w przedsiębiorstwach turystycznych kształtują się one pod wpływem kooperacji wewnętrznej i sprzedaży finalnej, wyrażają wartość usług /efektów/ według wyceny wewnętrznej przedsiębiorstwa;
- 3/ koszty zużycia środków pracy, przedmiotów pracy i energii wyrażają wartość nakładów pracy uprzedmiotowionej, od których zależy ilość, rodzaj i jakość wytworzonych usług, są także miernikiem wykorzystania posiadanych zasobów środków trwałych i obrotowych;
- 4/ koszty wynagrodzeń są miernikiem zużycia pracy żywej, zależą jednak także od poziomu płac indywidualnych, które w poszczególnych przedsiębiorstwach są zróżnicowane;
- 5/ koszty usług materialnych i niematerialnych wyrażają wartość nakładów, które powstają pod wpływem kooperacji zewnętrznej i wewnętrznej, w przedsiębiorstwach turystycznych ich interpretacja z tego powodu jest utrudniona;
- 6/ koszty finansowe wyrażają nakłady czyste pieniężne, ich głównym składnikiem są podatki /od płac, od nieruchomości/;
- 7/ koszty poszczególnych rodzajów usług wyrażają wartość efektów cząstkowych, które w różnym stopniu przyczyniają się do ogólnej efektywności przedsiębiorstwa;
- 8/ zysk bilansowy jest syntetycznym miernikiem efektywności w wartości bezwzględnej, jego relacja do kosztów własnych sprzedaży lub do wartości majątku wyraża stopę rentowności.

Każda jednostka gospodarująca występuje w roli nabywcy i użytkownika czynników wytwórczych oraz sprzedawcy produktów pracy. Należy zabiegać o to, żeby wartość posiadanych i zużywanych czynników wytwórczych była relatywnie mniejsza od wartości sprzedawanych produktów pracy, ocenę stosunku obu tych wartości umożliwiają indeksy nakładów i efektów. Ich zaletą jest mierzenie wielkości nakładów i efektów w relacji do wartości przeciętnych, charakteryzujących przeciętne zapotrzebowanie na czynniki wytwórcze i przeciętne rozmiary sprzedaży w danej branży lub grupie podobnych przedsiębiorstw.

W tabeli 4 są pokazane indeksy nakładów i efektów dla objętych badaniem przedsiębiorstw turystycznych. Porównanie tych indeksów dostarcza wielu informacji o efektywności ekonomicznej każdego przedsiębiorstwa i umożliwia wskazanie słabych i mocnych stron jego działalności.

Symbole indeksów zamieszczone w tabeli 4 są stosowane w układach nierówności, które wykorzystamy do charakterystyki źródeł efektywności ekonomicznej w badanych przedsiębiorstwach turystycznych.

Jeżeli produktywność majątku i rentowność przyjmiemy jako kryteria efektywności ekonomicznej, to narzędziem oceny i kontroli może być następujący układ nierówności:

$$IM < IKw < IZb.$$

W powyższym wzorcowym układzie nierówności indeks ogólnej wartości majątku $/IM/$ wyraża udział przedsiębiorstwa w nakładach

Tabela 4

Indeksy nakładów i efektów

Symbol i nazwa indeksu	Przedsiębiorstwo												
	Poznań	Pietr. Tryb.	Warszawa	Koszalin	Łódź	Szczecin	Skiernewice	Konin	Lublin	Bydgoszcz	Katowice	Słupsk	Pila
IM - indeks majątku	0,5874	0,4247	1,8824	0,6251	1,5767	1,6978	0,1598	0,4981	0,9318	0,9238	1,4180	1,2632	1,0121
IKw - indeks kosztów własnych	1,1139	0,4402	2,3590	0,9205	0,7704	2,4268	0,0734	0,2801	0,7915	0,9249	1,0439	0,8971	0,9583
IZb - indeks zysku bilansowego	1,3601	0,7202	2,5485	0,7445	1,6035	1,7181	0,1575	0,4868	0,8018	0,7588	1,0308	0,8590	0,2004
ISp - indeks zużycia środków pracy, przedmiotów pracy i energii	0,6529	0,4321	2,0931	0,5473	1,2578	2,1795	0,1056	0,4417	0,8257	0,9889	1,6994	1,0849	0,6913
IUo - indeks zużycia usług obcych	1,4176	0,4862	2,2638	1,0521	0,4787	2,8353	0,0649	0,2171	0,6773	0,8146	0,9983	0,9445	0,7496
IW - indeks wynagrodzeń	0,7447	0,5177	2,9362	0,7305	1,2766	1,6596	0,1064	0,2695	0,9645	1,2340	1,3333	0,7589	0,4681
IKf - indeks kosztów finansowych	0,6754	0,3772	2,8333	0,8421	1,3070	1,7544	0,1228	0,3947	1,0526	1,2105	1,0789	0,7719	0,5789
IDt - indeks sprzedaży usług turystycznych /krajowych i zagranicznych/	1,8793	0,4800	2,7290	0,0620	0,1985	1,6622	0,1427	0,5644	1,3769	1,3707	1,5582	0,6636	0,8125
IBm - indeks sprzedaży usług bazy materialnej	0,5514	0,1586	2,0435	1,6110	1,1425	1,7156	0,0901	0,2487	0,7677	0,9659	0,9695	1,7336	1,0019
IPk - indeks sprzedaży kwater prywatnych	2,5450	0,3598	2,6955	1,2496	0,2094	1,9039	0,0196	0,0720	0,3140	0,2421	2,7217	0,3337	0,3337
IPu - indeks sprzedaży innych usług	0,4819	0,4240	2,1443	0,5521	0,9486	3,5016	0,0427	0,2471	0,6985	1,7264	0,4972	0,5124	1,2231

Źródło: sprawozdanie finansowe badanych przedsiębiorstw i obliczenia własne.

na utworzenie materialnych podstaw gospodarowania, natomiast indeksy kosztów własnych sprzedaży /IKw/ i zysku bilansowego /IZb/ dotyczą jego udziału w efektach gospodarowania. Relacje zgodne z wzorcowym układem nierówności świadczą o tym, że efektywność ekonomiczna badanego przedsiębiorstwa jest wyższa od przeciętnej.

Tylko trzy przedsiębiorstwa spośród wymienionych w tabeli 4 spełniają warunki określone wzorcowym układem nierówności, są to następujące przedsiębiorstwa: WPT w Poznaniu, WPT w Piotrkowie Trybunalskim i WPT w Warszawie. Całkowicie niezgodne z tym układem relacje występują w następujących przedsiębiorstwach: WPT w Katowicach, WPT w Słupsku i WPT w Pilo. Pozostałych siedem przedsiębiorstw wykazuje odchylenia cząstkowe od wzorcowego układu nierówności.

Analizując relacje cząstkowe możemy wyjaśnić wpływ różnych źródeł efektywności ekonomicznej na ocenę przedsiębiorstwa.

Jeżeli miarą efektywności ma być maksymalne wykorzystanie posiadanych zasobów majątkowych, to ważna jest następująca relacja:

$$IM < IKw,$$

Indeks ogólnej wartości majątku mniejszy od indeksu kosztów własnych sprzedaży świadczy o przeciętnie wyższej produktywności /szybkości obrotu/ zasobów majątkowych w danej jednostce. Z badań szczegółowych wynika, że produktywność majątku

jest większa w tych przedsiębiorstwach, w których przeważają usługi wozasów i wypożyczynku oraz wynajmowanie kwater prywatnych.

Rentowność obrotów jako miara efektywności ekonomicznej może podlegać ocenie na podstawie następującej nierówności:

$$IKw < IZb$$

Ten rodzaj nierówności najwyraźniej jest zarysowany w tych przedsiębiorstwach, w których przeważają usługi hotelowe i gastronomiczne. Do takich przedsiębiorstw należy między innymi WPT w Łodzi, w tym przedsiębiorstwie usługi hotelowe i gastronomiczne stanowią ponad 90 % ogólnej wartości usług. Rentowność obrotów większą od przeciętnej mają także niektóre małe przedsiębiorstwa, specjalizujące się w wykonywaniu wąskiego zakresu usług /np. WPT w Piotrkowie Trybunalskim, WPT w Skierniewicach i WPT w Koninie/.

Jeżeli miarą efektywności ma być stopa zysku od majątku, to nabiera znaczenia taki układ nierówności:

$$IM < IZb$$

Przedsiębiorstwa, które intensywnie wykorzystują posiadane zasoby majątkowe i osiągają względnie wysoką rentowność obrotów, mają jednocześnie najwyższą efektywność mierzoną stopą zysku od majątku. W tych przedsiębiorstwach relacje indeksów wartości majątku i zysku bilansowego układają się zgodnie z wzorcowym układem nierówności.

Indeksy nakładów i efektów przedstawione w formie nierówności pełnią następujące funkcje:

1. Informują o źródłach efektywności. Między przedsiębiorstwami tej samej branży mogą wystąpić znaczne różnice w wykorzystaniu źródeł podnoszenia efektywności, na przykład stopę zysku można łatwo poprawić przez podwyższenie cen za usługi turystyczne, natomiast znaczenie trudniej to osiągnąć przez przyspieszenie obrotu zasobów majątkowych. Indeksy nakładów i efektów informują, który z tych sposobów należałoby preferować.
2. Charakteryzują pozycję danego przedsiębiorstwa w grupie podobnych jednostek gospodarczych. Zgodnie z układem wzorcowym relacje indeksów świadczą o dobrej pozycji wewnątrzbranżowej, zajmowanej pod względem efektywności ekonomicznej.

Na podstawie indeksów nakładów i efektów można sporządzić zrozumiały dla każdego opis efektywności ekonomicznej przedsiębiorstw, przykład takiego opisu mamy w tabeli 5.

Odczyny dodatnie powstają w tych jednostkach, w których relacje nakładów i efektów kształtują się tak samo jak jest zapisane we wzorcowym układzie nierówności. Relacje niezgodne z tym układem powodują powstanie odchyleń ujemnych.

Rodzaj odchyleń wskazuje na źródła efektywności ekonomicznej. W badanych przedsiębiorstwach turystycznych ważniejszym źródłem efektywności jest produktywność majątku niż rentowność obrotu. Do takiego wniosku dochodzimy widząc

Tabela 5

Charakterystyka efektywności ekonomicznej

Lp.	Przedsiębiorstwo /WPT/	Produktyw- ność majątku	Rentowność obrotu	Stopa zysku
		odchylenia od wartości przecięt- nej		
1.	Poznań	dodatnie	dodatnie	dodatnie
2.	Piotrków Trybunalski	dodatnie	dodatnie	dodatnie
3.	Warszawa	dodatnie	dodatnie	dodatnie
4.	Koszalin	dodatnie	ujemne	dodatnie
5.	Łódź	ujemne	dodatnie	dodatnie
6.	Szozecin	dodatnie	ujemne	dodatnie
7.	Skiernewice	ujemne	dodatnie	ujemne
8.	Konin	ujemne	dodatnie	ujemne
9.	Lublin	ujemne	dodatnie	ujemne
10.	Bydgoszcz	dodatnie	ujemne	ujemne
11.	Katowice	ujemne	ujemne	ujemne
12.	Słupsk	ujemne	ujemne	ujemne
13.	Pila	ujemne	ujemne	ujemne

wyraźny podział badanych przedsiębiorstw na dwie podgrupy: pierwszą podgrupę tworzy sześć przedsiębiorstw o największej efektywności mierzonej stopą zysku, produktywność majątku także w tych jednostkach jest relatywnie największa. Ujemne odchylenia produktywności skupiają się w drugiej podgrupie przedsiębiorstw, charakteryzujących się relatywnie niską efektywnością ekonomiczną.

W przedsiębiorstwach turystycznych dość zróżnicowana jest gospodarka czynnikami wytwórczymi. Różnice dotyczą zwłaszcza sposobu wykorzystania zasobów czynników wytwórczych. W przedsiębiorstwach, które w sposób intensywny korzystają z tych zasobów, powstają zależności dające się opisać takim układem nierówności:

$$IM < ISp < IKf < IW < IUo.$$

Relacje indeksów zgodne z powyższym układem świadczą o przeciętnie wyższej efektywności ekonomicznej. Potwierdzają to dane zawarte w tabeli 4. Najbardziej zbliżone do przedstawionych relacji indeksy dotyczą przedsiębiorstw zajmujących w tabeli najwyższe lokaty /przedsiębiorstwa o najwyższej stopie zysku/. Źródłem efektywności w tych przedsiębiorstwach są przede wszystkim usługi obce, które zastępują lub uzupełniają własną bazę materialną. Przewaga usług obcych w nakładach na działalność turystyczną zapewnia z reguły wysoką opłacalność tej działalności i wskazuje na intensywne wykorzystanie posiadanych zdolności usługowych.

Źródłem efektywności jest także intensywne wykorzystanie własnych środków produkcji /IM<ISp/, ściśle związane z wielkością działalności turystycznej, hotelowej, gastronomicznej, ...

Charakterystykę rodzajów działalności ze względu na ich oddziaływanie na efektywność ekonomiczną przedstawia następujący układ nierówności:

$$IM < IBm < IPu < IDt < IPk.$$

Powyższy układ nierówności wskazuje na znaczenie sprzedaży kwater prywatnych jako źródła efektywności ekonomicznej, pozostałe rodzaje w znacznie mniejszym stopniu wpływają na jej kształtowanie się. Na drugim miejscu pod tym względem trzeba wymienić organizację imprez turystycznych, krajowych i zagranicznych. Usługi bazy materialnej oraz pozostałe rodzaje działalności /handlowa, gastronomiczna, transportowa/ są dla niektórych przedsiębiorstw głównym źródłem dochodów /np. WPT Koszalin, WPT Łódź, WPT Bydgoszcz/, jednak intensyfikacja tych rodzajów działalności nie należy do łatwych sposobów poprawienia efektywności ekonomicznej przedsiębiorstw turystycznych.

Indeksy nakładów i efektów przedstawiliśmy w formie układów nierówności charakterystycznych dla intensywnego gospodarowania czynnikami wytwórczymi. Niektóre z tych układów są aktualne zawsze, ponieważ wynikają z obiektywnych warunków gospodarowania. Na przykład nierówność typu

$IM < IKw$ może być wzorcem zawsze aktualnym, ponieważ wyraża relatywnie wysoką produktywność majątku. Inaczej trzeba ocenić znaczenie nierówności typu $IBm < IPk$, która informuje o relatywnie dużej intensyfikacji sprzedaży kwater prywatnych, dotyczy to jednak lokalnych warunków funkcjonowania terenowych przedsiębiorstw turystycznych, które odczuwają brak własnej bazy hotelowej. Zmiana tych warunków może spowodować odwrócenie wzorcowego układu nierówności, ponieważ większego znaczenia nabierze wykorzystanie własnej bazy hotelowej.

Wzorcowe układy nierówności pobudzają do myślenia ułatwiającego znalezienie środków zaradczych w celu poprawy efektywności ekonomicznej. Nie można jednak tych wzorców stosować bezkrytycznie, ponieważ lokalne warunki działania przedsiębiorstw nie są jednokowe i nie można ich opisać jedną formułą matematyczną. Z tego powodu należałoby ustalać wzorce dla grup przedsiębiorstw podobnych pod względem warunków działania, zwłaszcza charakteryzujących się podobną strukturą sprzedaży.

Koszty i wyniki działalności terenowych przedsiębiorstw turystycznych nie są dotychczas objęte jednolitym systemem informacji, przystosowanym do potrzeb kierowania przedsiębiorstwem rynkowym. Taki system może powstać na bazie analizy międzyzakładowej.

Instytucja zajmująca się analizą międzyzakładową /np. Instytut Turystyki/ powinna dostarczać dwa rodzaje informacji:

- 1/ informacje szczegółowe o poszczególnych przedsiębiorstwach,
- 2/ informacje o przeciętnych wynikach grupy przedsiębiorstw.

Zainteresowane przedsiębiorstwa w oparciu o takie informacje mogą łatwo same analizować swoją działalność, stosując między innymi indeksy nakładów i efektów.