

dr Andrzej Wartecki  
wartek@interia.pl

*Akademia Wychowania Fizycznego im. E. Piaseckiego w Poznaniu*

<http://dx.doi.org/10.16926/fisasit.16>

## **Determinanty decyzji gospodarczych w biznesie sportowym i rekreacyjnym – teoria i praktyka**

### **Streszczenie**

Działalność biznesowa w sporcie i rekreacji obarczona jest dość istotnym ryzykiem spowodowanym z jednej strony wysokimi kosztami takiej działalności, a z drugiej – koniunkturą gospodarczą, wysokością ceny usług, produktów, popytem oraz innymi czynnikami. Problem wysokiego ryzyka widoczny jest zarówno w przypadku działalności klubów sportowych, działających jako spółki prawa handlowego, jak i firm funkcjonujących w sferze sportu i rekreacji. Cel niniejszego opracowania stanowi zbadanie za pomocą takich instrumentów jak rachunek ekonomiczny, czy istnieją rozwiązania pozwalające na wyznaczenie zbioru rozwiązań dopuszczalnych w granicach, w których możliwe byłoby wskazanie najkorzystniejszego wariantu aktywności gospodarczej prowadzącego do osiągnięcia lepszego wyniku finansowego. Opracowanie obok wybranych aspektów teoretycznych zawiera także uytylitarne. Na podkreślenie zasługuje fakt, że badania były prowadzone na przykładzie wybranego podmiotu gospodarczego, działającego w biznesie sportowo-rekreacyjnym.

**Słowa kluczowe:** biznes, sport, rekreacja, zarządzanie, optymalizacja

Nadrzędnym celem, jakim winna kierować się każda firma, jest dążenie do maksymalizacji zysku przy maksymalnym zaspokojeniu potrzeb klientów. Takie podejście odgrywa kluczową rolę w podejmowanych przez menedżerów decyzjach gospodarczych również w biznesie sportowym. Owo poziomowanie zbioru rozwiązań dopuszczalnych w obszarze decyzyjnym poprzedzane jest zastosowaniem takich narzędzi, jak rachunek kosztów, analiza ekonomiczna, rachunek ekonomiczny. W aspekcie praktycznym wymienione metody zostaną wykorzystane w odniesieniu do średniego przedsiębiorstwa działającego w sferze biznesu sportowego (charakterystyka w treści opracowania). Biorąc pod uwagę tezę zawartą w tytule opracowania, przyjęte zostały dwa następujące założenia:

Założenie 1., popytowo-cenowe: zbadanie, czy jest możliwe wskazania takiej ceny oraz popytu na usługi sportowe, które umożliwiają zrównoważenie przychodów z kosztami ( $P = K$ ) bądź  $P > K$ ;

Założenie 2. – wskazanie poziomu aktywności gospodarczej pozostałych usług wykazujących rentowność, również nowych, umożliwiających osiągnięcie stanu, gdzie przychody równają się kosztom ( $P = K$ ) bądź  $P > K$ .

## 1. Wprowadzenie do teorii rachunku ekonomicznego

1. Rachunek kosztów to pomiar i dostarczenie informacji finansowych oraz innych odnoszących się do pozyskiwania i zużycia zasobów, przy czym rachunek kosztów dostarcza informacji zarówno dla rachunkowości finansowej, jak i rachunkowości zarządczej<sup>1</sup>.

Rachunek kosztów jest względnie wyodrębnionym podsystemem systemu informacyjnego rachunkowości jednostki gospodarczej. Główne zadania tego rachunku to tworzenie informacji dotyczących kosztów działalności przedsiębiorstwa oraz dostosowanie tych informacji do potrzeb ich użytkowników<sup>2</sup>.

Można stwierdzić, że rachunek kosztów bezpośrednio odnosi się do rachunkowości finansowej oraz zarządczej. Oznacza to, że dostarcza on informacji, które są wykorzystywane w podsystemie rachunkowości finansowej, z drugiej zaś stanowi bazę informacyjną podsystemu rachunkowości zarządczej<sup>3</sup>.

Głównym zadaniem rachunku kosztów w odniesieniu do rachunkowości finansowej jest dostarczanie odpowiednich danych do sporządzenia obligatoryjnych sprawozdań finansowych, takich jak bilans czy rachunek zysków i strat. Podkreślić trzeba, że dane pochodzące z rachunku kosztów stanowią podstawę dla:

- wyceny zapasu produktów w bilansie,
- ustalenia wyniku finansowego w rachunku zysków i strat,
- kalkulacji kosztów wytwarzania produktu<sup>4</sup>.

Podstawowe zadanie rachunku kosztów w odniesieniu do rachunkowości zarządczej stanowi dostarczanie odpowiednich informacji ekonomicznych niezbędnych w zarządzaniu przedsiębiorstwem dotyczących kosztów jego działalności. Rachunek kosztów winien generować informacje, które umożliwiają menedżerom realizację następujących zadań:

- dokonania kalkulacji cenowych,
- kontroli działalności przedsiębiorstwa,
- oceny rentowności działalności,
- podejmowania decyzji ekonomicznych<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Ch.T. Horngren, S.M. Datar, G. Foster, *Management Cost Accounting*, Prentice Hall Europe, New Jersey 1999, s. 5.

<sup>2</sup> K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak, *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa 2008, s. 107.

<sup>3</sup> E. Nowak, M. Wierziński, *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010, s. 15–16.

<sup>4</sup> Tamże, s. 16.

<sup>5</sup> Tamże, s. 17.

2. „Analiza ekonomiczna w ujęciu praktycznym sprowadza się do: badania wielkości i zmian w czasie zjawisk i procesów występujących w przedsiębiorstwie, ustalenia odchyłeń rozpatrywanych zjawisk i wyjaśnienia ich przyczyn, analizowania struktury zjawisk występujących w przedsiębiorstwie i ustalenia związków przyczynowo-skutkowych pomiędzy zjawiskami, wskazania na niewykorzystane rezerwy i środki prowadzące do pełniejszego wykorzystania, projektowanie działań korekcyjnych, zmierzających do ekonomicznie racjonalnego ukształtowania zjawisk i procesów w przyszłości”<sup>6</sup>.

3. Rachunek ekonomiczny postrzegany jako zespół instrumentów, technik, kryteriów i reguł wyboru optymalnego wariantu działań gospodarczych; w pragmatycznym ujęciu rachunek ekonomiczny jest zbiorem czynności związanych z przygotowaniem i realizacją przedsięwzięć; podstawowe narzędzie racjonalizacji decyzji ekonomicznych<sup>7</sup>. W ujęciu praktycznym rachunek ekonomiczny to wyznaczenie za pomocą metod naukowych przyszłych przychodów oraz kosztów, porównanie efektywności ekonomicznej ( $E_e$ ) każdego wariantu i wybrze optymalnego spośród przynajmniej dwóch wariantów. Oznacza to, że wariant optymalny musi spełniać warunek  $E_e > 1$ .

## 2. Charakterystyka problemu oraz obiektu badawczego

Przedmiotem zastosowania instrumentów rachunku ekonomicznego jest wybrany podmiot gospodarczy, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością działająca na podstawie Kodeksu spółek handlowych.

Spółka z o.o. Śremski Sport powstała 30 kwietnia 2008 roku w Śremie w wyniku likwidacji zakładu budżetowego – Śremskiego Ośrodka Sportu i Rekreacji w Śremie. Spółka funkcjonuje jako jednoosobowa spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Organem założycielskim spółki jest gmina Śrem. W imieniu gminy funkcję właściciela oraz zgromadzenia wspólników pełni burmistrz. Powołany został także jednoosobowy zarząd oraz rada nadzorcza. Wniesiony kapitał zakładowy spółki wyniósł 3 213 159 USD, co stanowi 196 112 udziałów (1 udział = 16 USD). W 2011 roku oraz 2012 kapitał zakładowy spółki został podwyższony do poziomu 3 870 650 USD. Przeciętne obroty spółki w ciągu roku kształtują się na poziomie 911 159 USD. Przedmiotem działalności spółki zgodnie z Polską Klasyfikacją Działalności (PKD) stanowi 66 rodzajów działalności, jednak kluczowe wywodzą się z zakresu usług sportowych oraz rekreacyjnych. Podstawowym problemem w działalności biznesowej spółki jest ujemny wynik finansowy w granicach -262 703 USD.

<sup>6</sup> W. Gabrusewicz, *Podstawy analizy finansowej*, PWE, Warszawa 2002, s. 12–13.

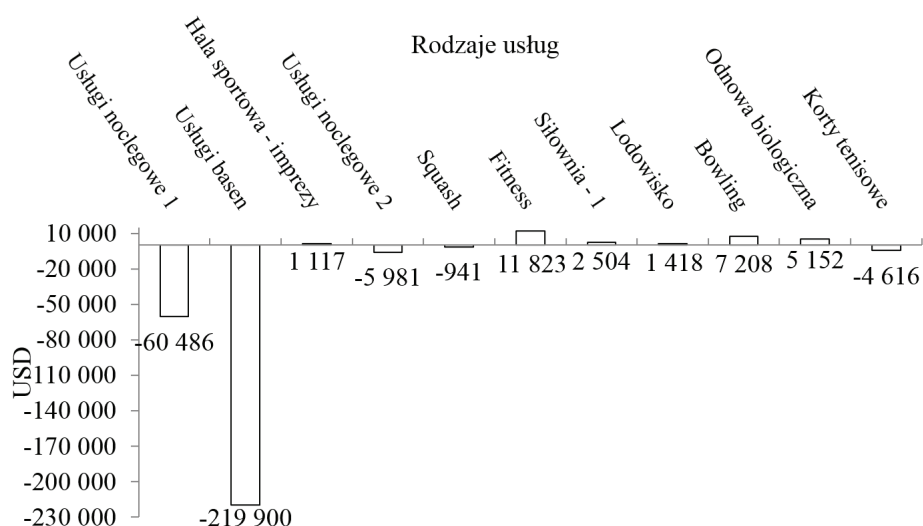
<sup>7</sup> <http://biznes.pwn.pl/haslo/3965155/rachunek-ekonomiczny.html>.

### 3. Studium przypadków implementacji rachunku ekonomicznego w optymalizacji decyzji biznesowych

Tabela 1. Rodzaje działalności gospodarczej, podstawowe wskaźniki ekonomiczne (2012 r.)

Lp.	Rodzaje usług	Przychód	Koszt	Ilość jedn.	Cena jednostki	Wynik finansowy
1	Usługi noclegowe – hotel	46 987	107 473	1257	37	-60 486
2	Usługi basen	356 007	575 907	95 622	4	-219 900
3	Hala sportowa – imprezy	49 442	48 326	1706	29	1117
4	Usługi noclegowe – schronisko	14 192	20 174	335	42	-5981
5	Squash	10 038	10 978	1127	9	-941
6	Fitness	46 284	34 461	13 518	3	11 823
7	Siłownia – 1	8916	6412	3256	3	2504
8	Lodowisko	69 930	68 512	24 870	3	1418
9	Bowling	21 634	14 427	1448	15	7208
10	Odnowa biologiczna	7604	2452	887	9	5152
11	Korty tenisowe	1602	6218	177	9	-4616
Razem		632 636	895 339	144 204	x	-262 703

Źródło: Obliczenia własne na podstawie informacji z działu księgowości w przeliczeniu na USD: kurs NBP (2014-01-03) – 1 USD = 3,0517 zł



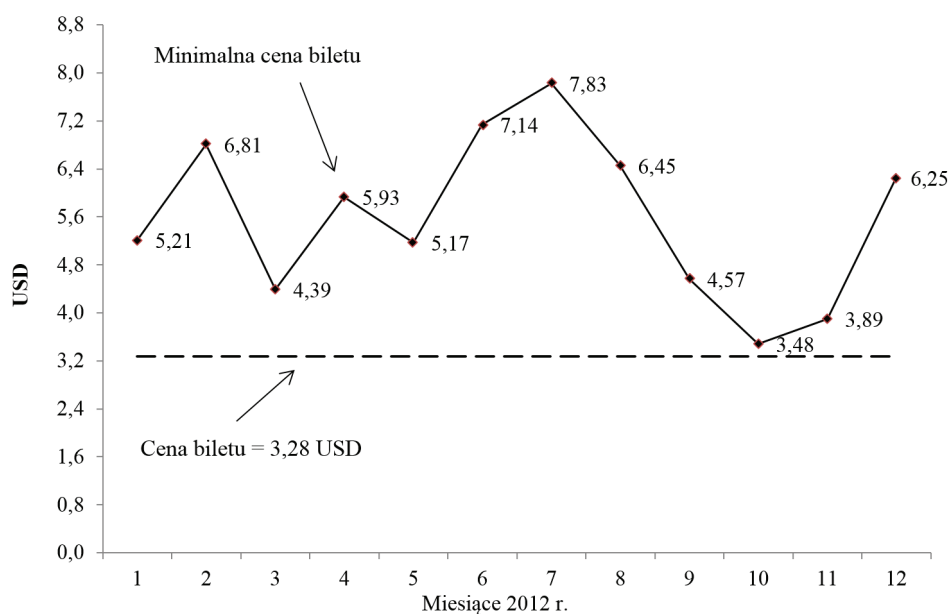
Wykres 1. Zestawienie wyników finansowych usług z tytułu ich sprzedaży w 2012 roku

Źródło: opracowanie własne na podstawie tabeli 1.

Spośród zawartych w tabeli 1. usług dwie wykazują ujemny wynik finansowy, tj. usługi basenowe oraz noclegowe. Ze względu na to, że największa strata wystąpiła w przypadku usług basenowych (-219 900 USD), dalsze badania obejmowały wskazaną usługę basenową.

Założenie 1., popytowo-cenowe: ujemny wynik finansowy usług basenowych oraz hotelowych (-262 703 USD) oznacza bezwzględną konieczność zrównoważenia przychodów z kosztami wymienionej działalności pod rygorem likwidacji wskazanych, nierentownych usług bądź ostatecznie upadłości firmy. W związku z powyższym koniecznym i pilnym działaniem byłoby zbadanie, czy jest możliwe wskazanie takiej ceny uwzględniającej zarazem popyt na usługi basenowe i hotelowe, która umożliwiłaby zrównoważenie przychodów z kosztami.

Rozkład cen usług basenowych na podstawie ilości jednostek oraz kosztów wytwarzania wymienionej usługi w poszczególnych miesiącach 2012 roku przedstawia wykres 2.



Wykres 2. Rozkład wysokości ceny jednostki (basen) w okresie od stycznia do grudnia 2012 roku przy założeniu bilansowania się kosztów z przychodami

#### Wnioski:

1. Prezentowane na wykresie ceny usług basenowych kształtują się w przedziale od 3,48 USD do 7,83 USD i odpowiadają ilościom sprzedanych jednostek usług oraz kosztom ich wytwarzania przy uwzględnieniu założenia  $P=K$ .
2. Cena jednostki (basen) – 3,28 USD jest zbyt niska, by pokryć koszty wytwarzania.

3. Minimalna cena jednostki (basen) winna się kształtować na poziomie wielkości średniej = 5,59 USD.

Rozwiązanie:

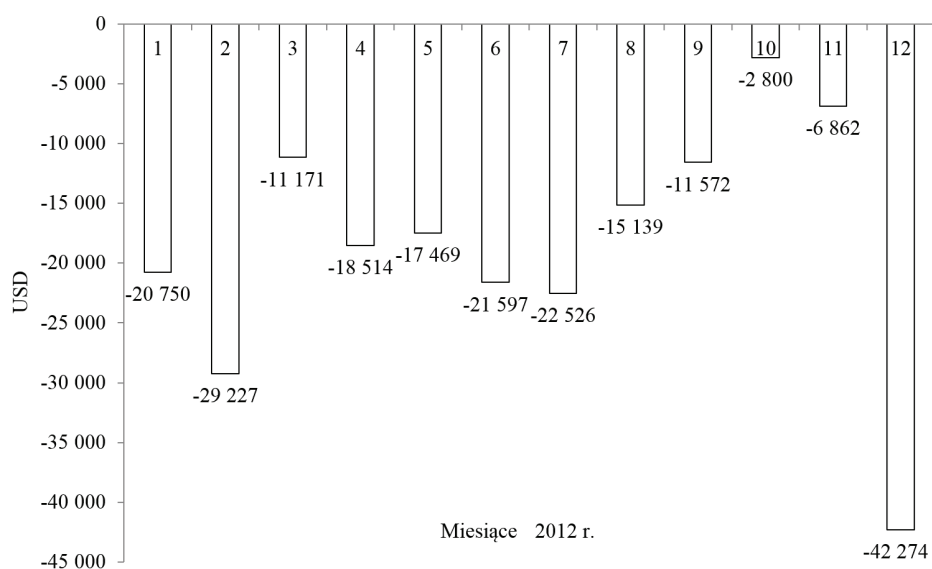
1. Analiza wybranych informacji ekonomicznych dotyczących basenu (tabela 2.).

Tabela 2. Zmiany wybranych wskaźników ekonomicznych w okresie od stycznia do grudnia 2012 roku

Lp.	Miesiące 2012 r.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	Przychody (P)	35 122	27 123	32 974	22 846	30 203	18 335	16 220	15 614	29 399	45 179	36 447	46 545
2.	Koszty (K)	55 871	56 350	44 146	41 360	47 672	39 932	38 746	30 753	40 971	47 979	43 308	88 820
3.	Różnica (P-K)	-20 750	-29 227	-11 171	-18 514	-17 469	-21 597	-22 526	-15 139	-11 572	-2 800	-6 862	-42 274
4.	Ilość jednostek	10 718	8 277	10 063	6 972	9 217	5 595	4 950	4 765	8 972	13 787	11 122	14 204
5.	Cena biletu w miesiącu	3,28	3,28	3,28	3,28	3,28	3,28	3,28	3,28	3,28	3,28	3,28	3,28
6.	Minimalna cena biletu w miesiącu	5,21	6,81	4,39	5,93	5,17	7,14	7,83	6,45	4,57	3,48	3,89	6,25

Źródło: obliczenia własne na podstawie informacji z działu księgowości – kurs NBP (2014-01-03) – 1 USD = 3,0517 zł

Graficzną interpretację wyników finansowych działalności basenu (w USD) w okresie od stycznia do grudnia 2012 roku przedstawia wykres 3.



Wykres 3. Wyniki finansowe działalności basenu w okresie od stycznia do grudnia 2012 roku

Źródło: opracowanie własne

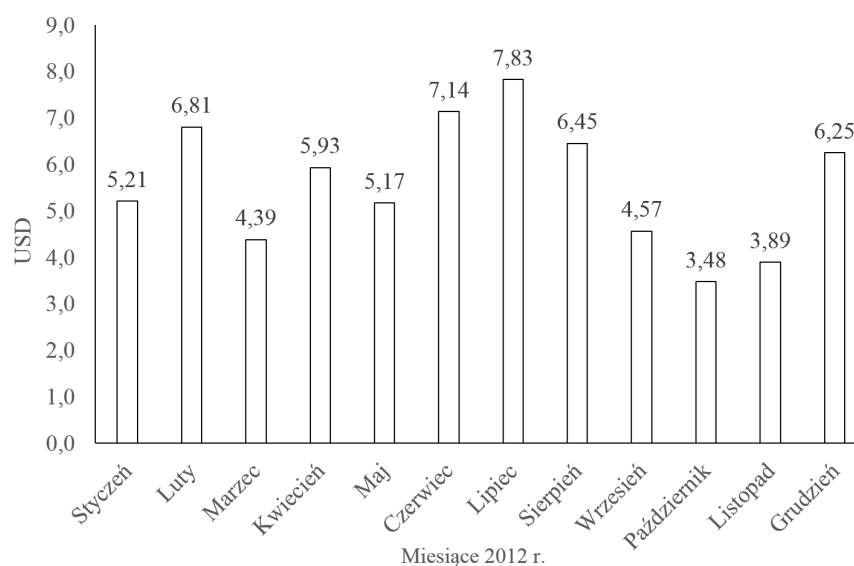
## Wnioski:

1. Najmniejsza strata w działalności basenu wystąpiła w marcu 2012 roku (11 171 USD) przy sprzedaży 10 062 jednostek.

2. Największa strata w działalności basenu miała miejsce w grudniu 2012 roku (42 274 USD) przy sprzedaży 14 204 jednostek.

3. Wyniki rachunku kosztów wykazują różnokierunkową tendencję (wzrosty, spadki) i nie są uzależnione od ilości sprzedanych jednostek.

Wnioski nr 1 oraz nr 2 należy zweryfikować, wyznaczając koszt przeciętny wytworzenia jednostki usługi basenowej, który precyzuje rzeczywistą i potencjalną stratę. Przeciętny koszt wytwarzania jednostki usługi basenowej w 2012 r. przedstawia wykres 4.



Wykres 4. Przeciętny koszt wytwarzania jednostki usług basenowej w 2012 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie tabeli nr 2

## Wnioski:

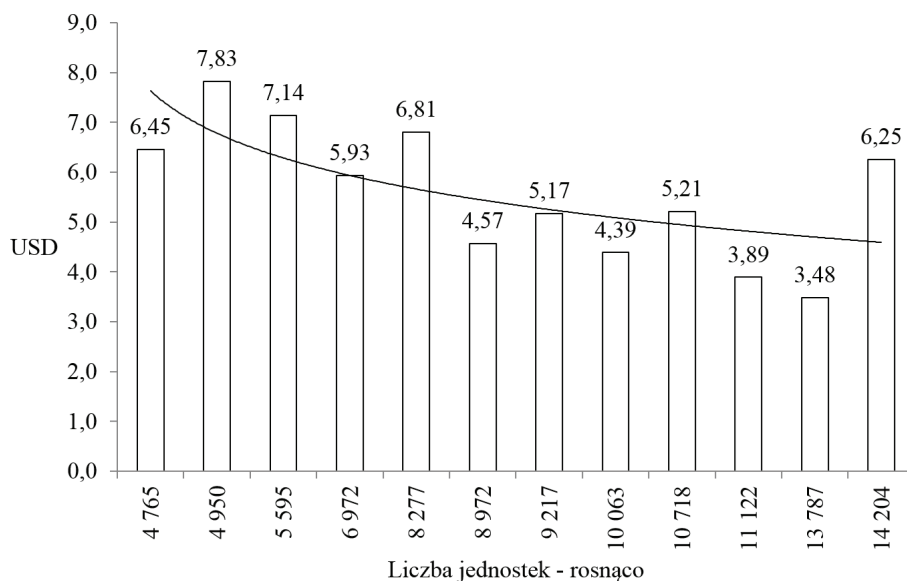
1. Wysokość kosztów przeciętnych w 2012 r. wykazuje różnokierunkowe tendencje.

2. Najniższy koszt przeciętny wystąpił w październiku 2012 r. (3,48 USD), z kolei najwyższy miał miejsce w lipcu (7,83 USD).

3. Zestawiając wnioski wynikające z wykresu nr 3 oraz 4., można przyjąć, iż zmianom ilości wytwarzanych usług basenowych, odpowiadają różne i zmienne tendencje kosztów przeciętnych.

4. Odnotowana w grudniu 2012 r. najwyższa strata (- 42 274 USD) przy koszcie przeciętnym na poziomie 6,25 USD, wynika z powodów ujmowania w w/w miesiącu kosztów, które nie były wcześniej ewidencjonowane.

Zmiany wysokości ceny jednostki (basen) w relacji do ilości sprzedanych jednostek zestawionych w układzie rosnącym (oś x: od 4765 do 14 204 jednostek) w ciągu 2012 roku przedstawia wykres 5.



Wykres 5. Zmiany ceny jednostki w relacji z ilością sprzedanych jednostek w 2012 roku w układzie rosnącym

Źródło: opracowanie oraz obliczenia własne

#### Wnioski:

1. Zmiany wysokości ceny, która odpowiada wysokości kosztów (cena = kosztom), w danym momencie przebiegają różnokierunkowo (wzrost, spadek).

2. W poszczególnych sekwencjach ilości sprzedanych jednostek zmiany potencjalnej ceny jednostki przebiegają nieproporcjonalnie w stosunku do wzrostu ilości sprzedaży jednostek.

3. Na podstawie ujemnego nachylenia linii trendu można założyć, że wraz ze wzrostem ilości sprzedanych jednostek zmniejsza się cena jednostki, która w optymistycznej prognozie pozwala na osiągnięcie optimum na poziomie: koszty (cena) = przychody,

4. Przyczyny widocznych na wykresie 5. odchyżeń cen wynikają także z niewykorzystywania w zarządzaniu wynikiem finansowym instrumentów controlingowych oraz trudnościami z utrzymaniem płynności finansowej.

Zmiany popytu wynikające ze zmiany ceny przedstawiają tabela 3. oraz wykres 5.



Tabela 3. Zmiany popytu spowodowane zmianą ceny (2012 r.), rachunek elastyczności cenowej popytu.

Wyszczególnienie	Cena-wzrost	2012 r	Cena-wzrost	Cena-spadek	Elastyczność	K=P
Cena USD	8,00	3,28	5,30	2,02		
Popyt	0	108 643	44 924	191 311	-0,95	
Przychody	0	356 007	238 096	386 448	x	
Koszty rzeczywiste	Ilość sprzedanych usług w 2012 r.: 108 643 jednostek					575 907

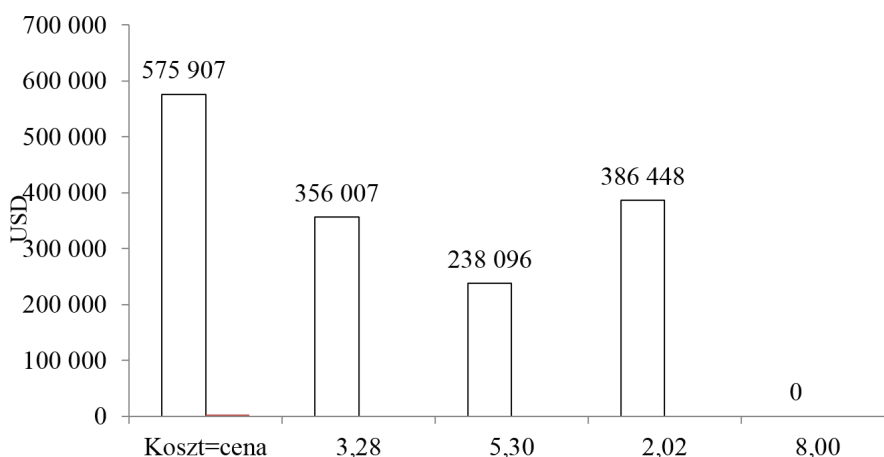
Źródło: obliczenia własne

## Wnioski:

1. Warunkiem zbilansowania przychodów z kosztami usług basenowych jest uzyskanie wysokości przychodów równych kosztom, tj. osiągnięcie poziomu 575 907 USD.

2. Zmiana ceny usług basenowych (wzrost, spadek) powodują zmianę popytu, który nie prowadzi do zbilansowania kosztów oraz przychodów, tj. osiągnięcie kwoty 575 907 USD (wykres 6).

3. Wątpliwości budzi możliwość opracowania skutecznej strategii marketingowej, w wyniku której możliwy jest wzrost popytu z poziomu 108 643 jednostek do 356 007 przy cenie 3,28 USD, jak i również przy cenie 2,02 USD wzrost do poziomu 386 448 jednostek (wzrost popytu o 355%) w warunkach spadku dochodowości potencjalnych klientów wyżej wymienionych usług.



Wykres 6. Zmiany wysokości przychodów w związku ze zmianą ceny równej kosztom wytwarzania

Źródło: opracowanie oraz obliczenia własne

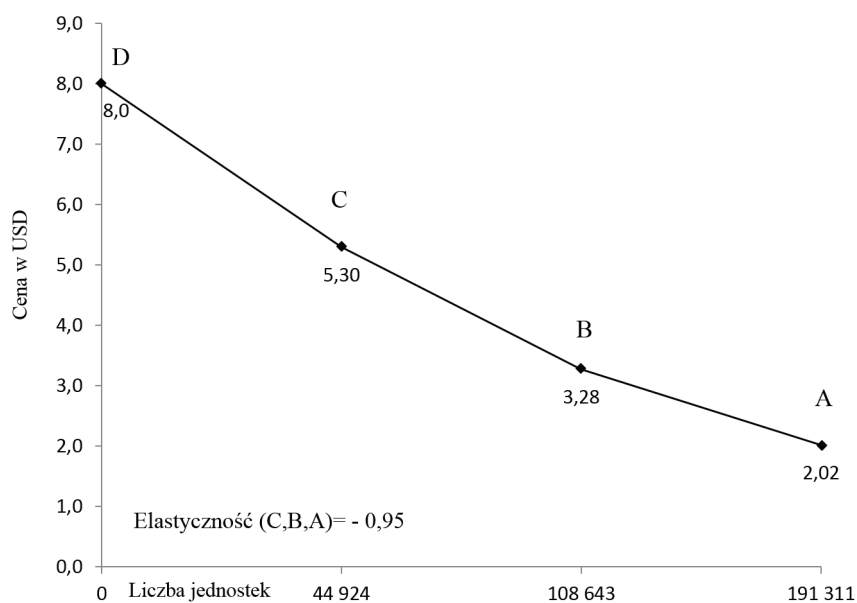
1. Przedstawione na wykresie 6. różne warianty cenowe przy ilości sprzedanych jednostek (tabela 3.) nie prowadzą do osiągnięcia poziomu kosztów wykazanych w sprawozdaniach kosztów, tj. 575 907 USD.

2. Wzrost ceny do poziomu 8,00 USD prowadzi do całkowitej rezygnacji z tej usługi – popyt = 0, przychód = 0.

3. Można przyjąć, że w zakresie świadczonych usług basenowych istnieją następujące rozwiązania:

- zmniejszenie straty w zakresie usług basenowych poprzez redukcję kosztów, wzrost sprzedaży;
- zmniejszenie straty w zakresie usług basenowych innymi usługami o wysokiej rentowności;
- dopłata właściciela do usług basenowych w wysokości 184 586 USD;
- likwidacja działalności, która jest nierentowna. Uwaga! Operacje rachunkowe dotyczyły poziomu  $K=P$ , gdzie zysk wynosi 0, przy czym wariant dochodowy nie został uwzględniony, gdyż osiągnięcia dodatniego wyniku finansowego jest niemożliwe.

Przebieg zmian ceny oraz popytu przedstawia wykres 7.



Wykres 7. Zmiany popytu w związku ze zmianą ceny

Źródło: opracowanie oraz obliczenia własne

Wnioski:

1. Popyt jest:  $-0,95$  ( $-\infty : -1$ )
2. Popyt elastyczny oznacza, że obniżenie ceny spowoduje wzrost utargu, który jednak nie pokryje straty.

W konkluzji można stwierdzić, iż przyjęte założenie zostało zweryfikowane negatywnie – nie można zbilansować przychodu na poziomie kosztów poprzez wskazanie ceny bądź wysokości niezbędnego popytu.

W krótkim okresie możliwe jest zastosowanie dopłaty właściciela do nieren-townych działań firmy. Kalkulację ceny usług basenowych oraz hotelowych wraz z obliczeniami wysokości dopłaty właściciela do poziomu zrównoważenia kosztów z przychodami (likwidacja straty) przedstawia tabela 4.

Tabela 4. Zestawienie rachunków kalkulacyjnych usług basenowych oraz hotelowych

A		USD – USA Kurs NBP (2014–01–03)				
Lp.	Wyszczególnienie	Cena	Ilość jedn.	Przychód	Koszt	Wynik finansowy
1	Usługi basenowe	3,28	108 643	356 348	575 907	- 219 559
2	Usługi basenowe	5,30	108 643	575 806	575 806	0
3	Wzrost ceny usługi basenowej	2,02	Sprzedaż indywidualna do ogółu (%)			65,32
4	Dopłata w USD	143 350				
B		USD – USA Kurs NBP (2014–01–03)				
Lp.	Wyszczególnienie	Cena	Ilość jedn.	Przychód	Koszt	Wynik finansowy
1	Usługi noclegowe – hotel	37	1257	46 987	107 473	-60 486
2	Usługi noclegowe – hotel	86	1257	108 088	107 473	0
3	Wzrost ceny usługi hotelowej	48,62	% wzrost ceny	130,04	Popyt	0
4	Dopłata w USD	60 486				
5	Dopłata basen + hotel	203 837				

Źródło: obliczenia własne

Z przedstawionych kalkulacji (tabela 4.) wynika, że wzrost ceny prowadzi do zmiany popytu, który w przypadku usług hotelowych, wzrost o 48,52 USD, oznacza gwałtowny spadek popytu: popyt = 0, podobnie w przypadku usług basenowych wzrost ceny o 2,02 USD spowoduje spadek popytu do poziomu 44 924 jednostek (wykres 6.) i w dalszym ciągu ujemny wynik finansowy.

Utrzymanie dotychczasowego popytu w zakresie usług basenowych oraz hotelowych wymaga więc zastosowania dopłaty właściciela do wymienionych usług (basenowej oraz hotelowej) w wysokości 203 837 USD.

Biorąc pod uwagę stratę działalności firmy w wysokości -262 702 USD, która stanowi 29,34% kosztów całkowitych, należy rozważyć możliwość zastosowania rachunku ekonomicznego umożliwiającego osiągnięcie poziom zrównoważenia przychodów z kosztami ( $P=K$ ) przy uwzględnieniu założenia nr 2 o charakterze podaźowym.

Założenie 2. – wyznaczyć poziom aktywności gospodarczej pozostałych, rentownych usług nowych, umożliwiający osiągnięcie poziomu  $P = K$ .

Wykaz rentownych usług (od A do F) łącznie z wynikami finansowymi przedstawia tabela 5. Usługa G (korty tenisowe) – ujemny wynik finansowy.

Tabela 5. Zestawienie usług wykazujących rentowność.

Lp.	Rodzaje usług	Przychód	Koszt	Ilość jedn.	Ilość jedn./365	Cena jednostki	Wynik finansowy
A	Hala sportowa – imprezy	49 442	48 326	1706	4,7	29	1117
B	Fitness	46 284	34 461	13 518	37,0	3	11 823
C	Siłownia	8916	6412	3256	8,9	3	2504
D	Lodowisko	69 930	68 512	24 870	164,7	3	1418
E	Bowling	21 634	14 427	1448	4,0	15	7208
F	Odnowa biologiczna	7604	2452	887	2,4	9	5152
G	Korty tenisowe	1602	6218	177	0,5	9	-4616

Źródło: obliczenia własne na podstawie informacji z działu księgowości w przeliczeniu na USD: kurs NBP (2014-01-03) – 1 USD = 3,0517 zł

Zaklasyfikowanie kortów tenisowych do grupy usług rentownych wynika z potencjalnych możliwości rozwojowych tego rodzaju usługi oraz z faktu, że jest to nowa inwestycja (w okresie gwarancji) niewymagająca nakładów.

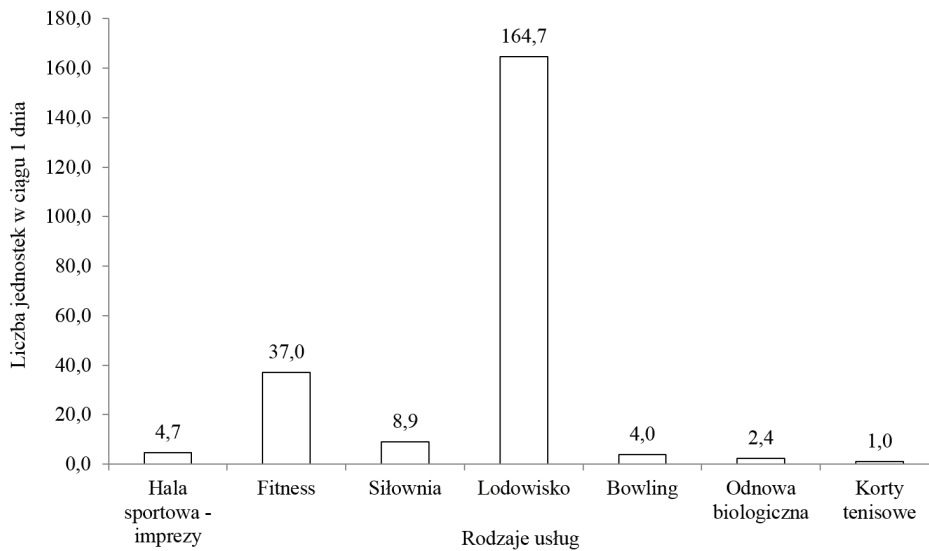
Weryfikacja założenia 2. przebiegać będzie w warunkach:

$$\Sigma (A,B,C,D,E,F,G) \rightarrow \text{optimum} = \text{strata} = -262\,702 \text{ USD},$$

oraz alternatywnego  $\Sigma (A,B,C,D,E,F,G) \rightarrow \text{optimum} = \text{zysk}$ .

Uwaga! Warunek drugi  $\Sigma (A,B,C,D,E,F,G) \rightarrow \text{optimum} = \text{zysk}$ , będzie uzależniony od udokumentowanego stwierdzenia, czy jest możliwa likwidacja straty w wyniku wzrostu sprzedaży usług od A do G?

Wykorzystanie zdolności wytwórczych usług (wykazujących rentowność) przedstawia wykres 8. ilustrujący przeciętną dzienną liczbę sprzedanych usług w ciągu dnia.



Wykres 8. Przeciętna dzienna liczba sprzedanych usług

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z tabeli 5.

Uwaga! Wykorzystanie lodowiska w przeliczeniu na liczbę sprzedanych jednostek wyliczono w okresie od grudnia do kwietnia (151 dni).

Wykorzystanie kortów tenisowych w przeliczeniu na liczbę sprzedanych jednostek wyliczono w odniesieniu do 182 dni (wiosna, lato, jesień).

#### Wnioski:

1. Najniższy stopień wykorzystania obiektów sportowych odnotowano w przypadku kortów tenisowych – dziennie sprzedano 0,5 jednostki (tabela 5.).

2. Uwzględniając 18-godzinny czas otwarcia wszystkich obiektów umożliwiających świadczenie wymienionych usług, można stwierdzić, iż zdolności wytwórcze są wykorzystywane w minimalnym stopniu. Dotyczy to również lodowiska.

3. Możliwy jest wzrost sprzedaży jednostek w odniesieniu do wszystkich sprzedawanych usług.

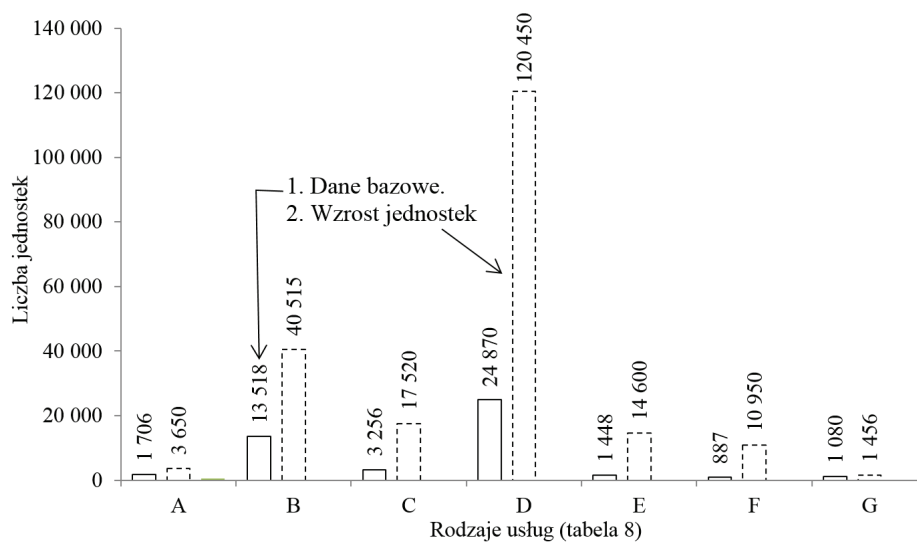
Uwzględniając wymienione postulaty, wyniki przeprowadzonych rachunków symulacyjnych przedstawiają tabela 8. oraz wykres 9.

Tabela 8. Efekty zmiany aktywności gospodarczej (wzrost) firmy przy założeniu  $\text{cena} = \text{const}$ .

Lp.	Rodzaje usług	Ilość jedn.	Wzrost jedn.	Ilość jedn./365	Wzrost ilości jedn./365	Cena jednostki USD	Wynik finansowy USD	Wskaźnik rentowności jednostki USD	Wynik finansowy USD
A	Hala sportowa – imprezy	1706	3650	4,7	10	29	1117	0,65	2389
B	Fitness	13 518	40 515	37,0	111	3	11 823	0,87	35 435
C	Siłownia	3256	17 520	8,9	48	3	2504	0,77	13 475
D	Lodowisko	24 870	120 450	164,7	330	3	1418	0,06	6868
E	Bowling	1448	14 600	4,0	40	15	7208	4,98	72 663
F	Odnowa biologiczna	887	10 950	2,4	30	9	5152	5,81	63 613
G	Korty tenisowe	1080	1456	1,0	8	10	4582	4,24	6173
Razem		46 765	209 141	223	577			Razem	200 618

Źródło: obliczenia własne

Uwaga! cena jednostki (korty tenisowe) wzrosła do 10 USD.



Wykres 9. Zmiany aktywności gospodarczej (wzrost)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z tabeli 8.

Wnioski:

1. W rachunkach symulacyjnych przyjęto założenie wzrostu sprzedaży jednostek o 447%.

2. Wzrost sprzedaży jednostek o 447% może spowodować osiągnięcie wyniku finansowego na poziomie **200 618 USD**.

3. Wątpliwości budzi możliwość opracowania skutecznej strategii marketingowej, w wyniku której możliwy jest wzrost popytu o 447%.

4. Uzyskany w rezultacie wzrostu jednostek ostateczny wynik finansowy na poziomie 200 618 USD nie pokrywa straty w wysokości -262 702 USD. Pozostała jeszcze strata w wysokości 60 084 USD, która ewentualnie może być pokryta nowymi usługami.

Konkluzja

Na podstawie przeprowadzonych rachunków symulacyjnych można stwierdzić, że:

$$\Sigma (A,B,C,D,E,F,G) \rightarrow \text{optimum} = \text{strata} = 200\ 618\ \text{USD} < 262\ 702\ \text{USD},$$

co oznacza, że wzrost sprzedaży jednostek, jako efekt wzrostu aktywności gospodarczej i efektywniejszego wykorzystaniem zdolności wytwórczych, nie prowadzi do kompensacji straty. Ponadto istotnym ograniczeniem może być także popyt efektywny, który nie zostanie potwierdzony wzrostem zakupu jednostek przez klientów w wielkościach proponowanych przez firmę.

Założenie 2. w zapisie:  $\Sigma (A,B,C,D,E,F,G) \rightarrow \text{optimum} = \text{strata} = -262\ 702\ \text{USD}$  należy zweryfikować negatywnie, co również oznacza negatywne zweryfikowanie zapisu:  $\Sigma (A,B,C,D,E,F,G) \rightarrow \text{optimum} = \text{zysk}$ .

Negatywna weryfikacja pierwszego oraz drugiego założenia oznacza konieczność rozważenia następujących decyzji:

1. dzierżawy bądź najmu nierentownych obiektów innym podmiotom gospodarczym, przedsiębiorcom;
2. połączenie z innym podmiotem gospodarczym, przedsiębiorcą na podstawie KSH lub Ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym;
3. przekształcenie spółki;
4. sprzedaży udziałów innemu przedsiębiorcy;
5. likwidacji niedochodowej działalności gospodarczej, tj. usług basenowych oraz hotelowych;
6. ogłoszenie upadłości firmy.

Uzasadnieniem dla decyzji 6. byłby fakt, iż 64,7% przychodów firma uzyskuje z tytułu usług basenowych i hotelowych, a zatem jest to wskaźnik, który może przesądzić o zasadności dalszego prowadzenia działalności gospodarczej.

Podkreślić należy, iż dopłata właściciela do wysokości straty przez kilka lat (rok po roku), dokonywana przez jednostkę samorządu terytorialnego, winna uwzględnić postanowienia Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, art. 44 pkt 3: „Wydatki publiczne powinny być dokonywane: pkt. 1) w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad:

- a) uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów,
- b) optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów”.

Z powyższego wynika, że zasadność dysponowania środkami publicznymi na wyżej wymieniony cel (dopłata) winna być uzasadniona analizą ryzyka opracowaną przez audytora wewnętrznego jednostki samorządowej (szczególnie w związku z przesłanką niegospodarności finansami publicznymi), którego zakres działalności wyznacza ustawa o finansach publicznych.

Trzeba również wspomnieć o dyrektywie ogólnej prawa UE, tj. o postanowieniach art. 87 ust. 1 Traktatu ustanawiającego WE, według którego wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie UE lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna ze wspólnym rynkiem w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi.

## Bibliografia

- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa 2008.
- Gabrusewicz W., *Podstawy analizy finansowej*, PWE, Warszawa 2002.
- Horngren ChT., Datar S.M., Foster G., *Management Cost Accounting*, Prentice Hall Europe, New Jersey 1999.
- <http://biznes.pwn.pl/haslo/3965155/rachunek-ekonomiczny.html>
- Nowak E., Wierzbński M., *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010.
- Wartecki A., *Zarządzanie w biznesie sportowym*, Instytut Rozwoju Sportu i Edukacji, Warszawa 2014.

## Abstract

### Factors economic decisions in business sport and recreation – theory and practice

Business activity in an area of sport and recreation is subject to quite significant risk, caused on the one hand by high costs, and on the other hand, by total economic situation, price level of goods and services (consumer price level), supply, demand and other factors. The problem of high risk is perceptible both in the case of sports club which operate on the market as commercial law companies, and for other operators in the sport and recreation field.

The aim of this paper is to determine with use of economic calculation the measures that help to identify within defined limits the most efficient variant of business activity to achieve better financial result. Apart from theoretical aspects of this work, the practical (utilitarian) ones were also discussed. It is to emphasize that this study was performed on selected economic operator from area of sport and recreation.

**Keywords:** business, sport, recreation, management, optimization