

*Cezary Sarnecki*

## ZARZĄDZANIE ZYSKIEM (*YIELD MANAGEMENT*) PRZEDSIĘBIOSTWA HOTELARSKIEGO

**Słowa kluczowe:** hotelarstwo, zarządzanie zyskiem, Standardowy System Rachunkowości Hotelowej (USALI).

## YIELD MANAGEMENT IN THE LODGING INDUSTRY

**Key words:** Lodging Industry, Hotels, Yield Management, Uniform System of Accounts for the Lodging Industry.

### Wstęp

W czasach rosnącej konkurencji coraz większą wagę przykładają się do metod zwiększania wartości sprzedaży i w konsekwencji zysku przedsiębiorstwa. Relatywnie nową metodą stosowaną w przedsiębiorstwach usługowych jest *Yield Management*. Po raz pierwszy technika ta zastosowana została w liniach lotniczych na początku lat 70-tych. Wynalezienie jej wiązało się ze zjawiskiem deregulacji lotnictwa cywilnego i wejściem na rynek tanich linii lotniczych. Gwałtowny wzrost podaży usług przewozowych oraz relatywnie ograniczone w krótkim czasie zasoby miejsc w samolotach poszczególnych linii lotniczych, zwróciły uwagę na zagrożenie maksymalnego wykorzystania posiadanego potencjału transportowego. Zastosowano segmentację rynku pasażerów ze względu na wrażliwość na cenę oraz preferencje zakupowe. Rozpoczęto różnicowanie cen w zależności od standardu oferowanej usługi (klasa biznes czy klasa ekonomiczna) oraz od czasowego wyprzedzenia zakupu w stosunku do terminu realizacji usługi. Z biegiem czasu wiele innych gałęzi gospodarki (np. hotelarstwo, kolejowy transport pasażerski, morski transport pasażerski, gastronomia, obiekty sportowe) rozpoczęło stosowanie powyższej metody.

Metoda *Yield Management* jest stosunkowo nowa i nie istnieje wiele prac badawczych dowodzących jej skuteczności. Pierwsze z nich pojawiły się w Stanach Zjednoczonych i były poświęcone badaniu wykorzystania zdolności produkcyjnej linii lotniczych w kontekście zmienności popytu [1]. Pojawiły się również wyniki badań, głównie w Wielkiej Brytanii, poświęconych *Yield Management* w hotelarstwie [3], [4], [14] czy [15]. W znacznej części prace te były ograniczone do analizy przypadku (*case study*) lub poświęcone wybranemu kanałowi sprzedaży. W Polsce nie powstała jeszcze żadna pogłębiona praca badawcza poświęcona skuteczności stosowania tej metody w generowaniu dodatkowych przychodów (zysków). Jediną napotkaną publikacją był referat obrazujący zastosowanie *Yield Management* w Grupie Kapitałowej Orbis SA [20]. Brak badań poświęconych analizie skuteczności stosunkowo nowej metody zarządzania dochodem (zyskiem) stanowi zatem interesujący kierunek dalszych badań.

Produkt krajowy brutto PKB wyrażony w cenach bieżących wyniósł w Polsce w 2011 roku 1.523,2 mld zł [25 b], z czego ponad  $\frac{2}{3}$  zostało wytworzone w usługach [25a]. Według rachunku satelitarne dla turystyki [5, s. 18 - 21], turystyczna wartość dodana wyniosła w 2008 roku<sup>1</sup> – 76,6 mld zł, z czego nieco ponad połowa (54%) została wypracowana w charakterystycznych rodzajach turystycznej działalności (CRDT), 22% w handlu – działalności związanej z turystyką, a pozostałe 24% jako efekt drugorzędnej produkcji produktów turystycznych w innych niż podstawowe rodzajach działalności oraz wytwarzania tzw. produktów pozostałych.

Wśród CRDT największy udział w tworzeniu turystycznej wartości dodanej miały:

- hotele i pozostałe obiekty zakwaterowania – 14%,
  - gastronomia – 13%,
  - działalność transportowa - 9%,
  - biura podróży – 9%,
  - usługi kulturalno-rekreacyjne – 6%,
  - drugie „domy” – 3%.
- } 54%

Polska w 2010 roku zajmowała ostatnie miejsce spośród krajów Unii Europejskiej ze wskaźnikiem 63 pokoje w hotelach i podobnych obiektach przypadających na 10 000 mieszkańców. Dla porównania nasi sąsiedzi należący do UE posiadają następujące wskaźniki: Czesi – 244, Słowacy – 138, Niemcy – 210, Litwa – 72 (opracowanie własne na podstawie [16] i [22]). Pomimo znaczącego wzrostu znaczenia hotelarstwa i turystyki w Polsce w ostatnich latach, w dalszym ciągu istnieją znaczne obszary ich potencjalnego rozwoju.

Aktualność metody, szerokie możliwości jej zastosowania w usługowej sferze gospodarki, istnienie obszarów potencjalnego wzrostu oraz założenie, że wiele przedsiębiorstw usługowych, które posiadają zbliżone uwarunkowania jak hotelarstwo, może zastosować zarządzanie metodą *Yield Management*, czynią tą metodę atrakcyjnym przedmiotem dalszych badań.

## 1. Koncepcja *Yield Management*

Wielki Słownik PWN – Oxford definiuje pojęcie *Yield* jako dochód, zysk, uzysk, wydajność, plon [24], zatem *Yield Management* oznacza zarządzanie dochodem, zyskiem. Wielu autorów proponowało różne ujęcia definicyjne tego pojęcia, które przedstawiały odmienne rozłożenie akcentów w kwestii, na czym proces zarządzania dochodem miałyby polegać. Według S. E. Kimes, *Yield Management* jest aplikacją systemów informatycznych i strategii cenowych w celu sprzedaży odpowiedniego produktu (usługi), właściwemu klientowi, w odpowiednim czasie i w odpowiedniej cenie [9, s. 85]. K. A. Tranter zdefiniował *YM* jako akt umiejętnego,

---

<sup>1</sup> Metodologia rachunku satelitarne dla turystyki jest bardzo rozbudowana, jeżeli chodzi o szczegółowość analiz, i w konsekwencji wymaga korzystania ze szczegółowych danych zastosowanych w rachunkach narodowych. Ponieważ dane te dostępne są dopiero po około trzech latach od roku referencyjnego, a ich zestawienie na potrzebnym poziomie dezagregacji jest pracochłonne, wyniki RST uzyskuje się ze znacznym opóźnieniem [5, s. 6].

ostrożnego i taktownego zarządzania, kontrolowania i kierowania zdolnościami produkcyjnymi i źródłami dochodu w ramach istniejących uwarunkowań popytu i podaży [21, s. 9]. Są to bardzo ogólne definicje, adekwatne do wszystkich przedsiębiorstw stosujących *Yield Management*.

W kontekście zarządzania zyskiem w przedsiębiorstwie hotelarskim najbardziej trafne wydają się definicje S. Jauncey, który określił *YM* jako metodę umożliwiającą maksymalizację przychodów ze sprzedaży usług hotelowych poprzez zastosowanie różnych cen pokoi wywołanych przewidywanym popytem [8]. K. Donaghy zaś zdefiniował *YM* jako technikę maksymalizacji przychodów, której celem jest wzrost zysku netto jednostki, poprzez dopasowanie przy optymalnej cenie, dostępnej zdolności usługi hotelu do predefiniowanych segmentów rynku [13, s. 233].

Cechą wspólną stosowania *YM* jest rynkowa orientacja przedsiębiorstwa oraz możliwość dokonania precyzyjnej segmentacji rynku ze względu na wrażliwość cenową oraz preferencje zakupowe klientów. Alokacji ograniczonych zasobów przedsiębiorstwa dokonuje się poprzez zarządzanie niezwykle płynnymi cenami adresowanymi do poszczególnych rynków odbiorców, które uzależnione są od bardzo zmiennego popytu w czasie. Maksymalizacja dochodu z posiadanych zasobów, przy danej w danej chwili strukturze cen, stanowi istotę metody *YM*. Ze względu na złożoność algorytmów i informacji, częstokroć stosuje się narzędzia informatyczne wspierające proces decyzyjny.

Dla zobrazowania ważności problematyki zarządzania cenami przeanalizujemy następujący, uproszczony przypadek. W miejscowości X, średnie ceny (wyrażone w pln jako jednostce wartości) równowagi na miejsca noclegowe w Hotelu Y w minionym tygodniu przedstawiały się następująco:

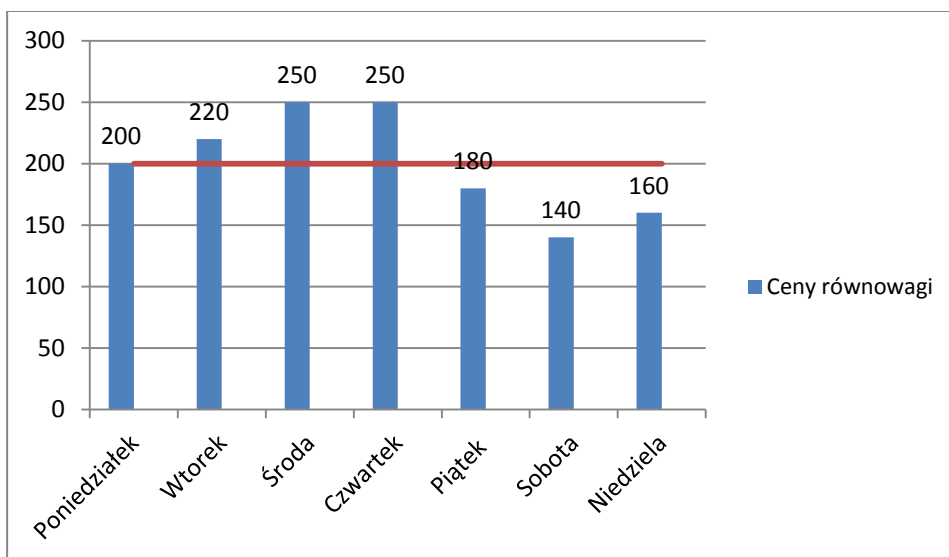
**Tabela 1.** Rozkład średnich cen w minionym tygodniu w Hotelu Y

Dzień tygodnia	Średnia cena dnia ADR (Average Daily Rate) w pln
<b>Poniedziałek</b>	200
<b>Wtorek</b>	220
<b>Środa</b>	250
<b>Czwartek</b>	250
<b>Piątek</b>	180
<b>Sobota</b>	140
<b>Niedziela</b>	160
<b>Średnia cena tygodnia</b>	200

Źródło: opracowanie własne.

Hotel Y dla każdego dnia przyjął cenę sprzedaży 200 pln, a więc równą średniej cenie w ubiegłym tygodniu. Relacja cen oferowanych przez Hotel oraz ceny rynkowej przedstawiała się następująco:

**Wykres 1.** Porównanie cen równowagi w minionym tygodniu



Źródło: opracowanie własne.

Jak można zauważyć, Hotel Y jedynie w poniedziałek określił swoją cenę na poziomie ceny równowagi. Oznacza to, że sprzedał swoje zasoby pokoi po optymalnej cenie. We wtorek, środę i czwartek cena równowagi kształtowała się powyżej ceny sprzedaży pokoi, zatem popyt przewyższał podaż. Pokoje zostały sprzedane, ale poniżej ceny, która była możliwa do osiągnięcia na rynku. Zatem Hotel Y nie wykorzystał w tych dniach potencjalnych korzyści jakie oferował rynek. W piątek, sobotę i niedzielę Hotel oferował za wysoką cenę – powyżej ceny równowagi, co oznacza, że część zasobów Hotelu Y nie została sprzedana.

Przyjmując założenie, że (przy pełnej i doskonałej informacji) w czasie, gdy cena równowagi przewyższa, lub jest równa cenie oferowanej przez Hotel Y, Hotel ten jest w stanie sprzedać w danym dniu wszystkie swoje pokoje. Jeżeli cena równowagi jest niższa od ceny oferowanej, jedynie część zasobów może zostać sprzedana. Osiągnięte wyniki sprzedaży, w stosunku do ich potencjalnych rezultatów, przedstawia tabela 2.

**Tabela 2.** Porównanie osiągniętych wyników sprzedaży Hotelu Y (100 pokoi) w relacji do potencjalnych możliwości sprzedażowych wynikających z cen równowagi

Dzień tygodnia	Cena Hotelu w pln	Sprzedane pokoje	Sprzedaż Hotelu	Cena równowagi	Potencjalna sprzedaż
<b>Poniedziałek</b>	200	100	20 000	200	20 000
<b>Wtorek</b>	200	100	20 000	220	22 000
<b>Środa</b>	200	100	20 000	250	25 000
<b>Czwartek</b>	200	100	20 000	250	25 000
<b>Piątek</b>	200	80	16 000	180	18 000
<b>Sobota</b>	200	50	10 000	140	14 000
<b>Niedziela</b>	200	60	12 000	160	16 000
		Razem	118 000		140 000

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z powyższej tabeli, Hotel Y wykorzystał w ubiegłym tygodniu 84,3% swoich możliwości sprzedażowych (118 000 pln/140 000 pln x 100%), co oznacza różnicę 22 000 pln w stosunku do możliwości potencjalnej sprzedaży. Na kwotę tą składały się dwa czynniki – niewykorzystane możliwości sprzedażowe w wysokości 12 000 pln ( $\sum$  potencjalnej sprzedaży w okresie poniedziałek/czwartek –  $\sum$  sprzedaży Hotelu w okresie poniedziałek/czwartek) oraz straty w wyniku niesprzedanych pokoi w wysokości 10 000 pln – cena sprzedaży ustalona ponad wartość ceny rynkowej ( $\sum$  potencjalnej sprzedaży w okresie piątek/niedziela –  $\sum$  sprzedaży Hotelu w okresie piątek/niedziela).

Generalną zasadą jest że, w okresach kiedy popyt przewyższa podaż usług, przedsiębiorstwo koncentruje się na maksymalizacji cen, zaś w przypadku kiedy popyt jest niższy od podaży, uwaga ta jest skierowana na maksymalizację wykorzystania potencjału przedsiębiorstwa przy obniżonych cenach wyjściowych [11, s. 191].

Aby przedsiębiorstwa usługowe mogły stosować technikę YM oraz relatywnie swobodnie kształtować ceny, muszą zostać spełnione uwarunkowania dla stosowania tej metody. S. E. Kimes [9, s. 4-5] zaliczyła do nich:

- **stałą w krótkim okresie i ograniczoną podaż usług**, wynikającą z posiadanej infrastruktury. W krótkim okresie przedsiębiorstwo nie może w sposób znaczący zwiększyć posiadanego taboru, pokoi hotelowych, miejsc na stadionie, czy miejsc w restauracji. Ograniczoność ta zmusza przedsiębiorstwo do maksymalizacji wykorzystania posiadanych zasobów w danym interwale czasowym (lotu, doby hotelowej, etc.), poprzez dedykowanie swoich usług do wielu segmentów rynku. Ze względu na różne preferencje klientów i ich różne postawy zakupowe w poszczególnych segmentach, wzbogaca się również podstawowe

usługi (*augmented product*) co dodatkowo zwiększa możliwości dywersyfikacji ich cen,

- **brak możliwości tworzenia zapasów jako jednostek fizycznych.** Zapasy są tu rozumiane jako funkcja czasu. Niesprzedany w danym dniu pokój hotelowy, czy miejsce na konkretny lot jest traktowane jako strata dla przedsiębiorstwa – stąd pojęcie „psujących się zapasów” w czasie (*perishable inventory*). Dlatego też przedsiębiorstwa dążą do sprzedaży maksymalnej zdolności usługowej w danej jednostce czasu (miejsca na dany lot, pokoje w hotelu na daną dobę),
- **możliwość dokonywania zakupów z wyprzedzeniem.** Różne postawy zakupowe klientów pozwalają na zastosowanie zróżnicowanych strategii cenowych. Z reguły zakupy z dużym wyprzedzeniem w stosunku do terminu realizacji usługi wiążą się ze znacznie niższymi cenami. Zatem klienci wrażliwi na cenę, z dużym wyprzedzeniem powinni zapewnić przedsiębiorstwu minimum opłacalności,
- **relatywnie wysoki poziom kosztów stałych i niski poziom kosztów zmiennych.** Taka struktura kosztów zapewnia wysoką marżę brutto, co pozwala na dużą swobodę w zakresie kształtowania cen. Bardzo często stajemy przed dylematem: po jakiej cenie możemy sprzedać daną usługę? W przypadku przedsiębiorstwa, które dysponuje „psującymi się zapasami”, każde niesprzedane miejsce na lot czy pokój na daną dobę to strata finansowa. Zatem każda „upłynionia” w ostatnim momencie (*last minute*), sprzedana usługa powyżej kosztów zmiennych daje dodatkową marżę na pokrycie kosztów stałych. Ponadto, elastyczne kształtowanie cen daje możliwość definiowania różnych strategii cenowych, np. strategię wczesnego zakupu (*first minute*), późnego zakupu (*last minute*), ceny hurtowe dla dużych jednorazowych odbiorców, ceny dla agentów i pośredników, czy ceny kontraktowe wynegocjowane przy podpisywaniu stałych umów z klientami,
- **możliwość przewidywania popytu i duża jego zmienność w czasie.** Jest to zagadnienie niezwykle istotne i dające znaczące korzyści (por. tabelę 2). Popyt na usługi jest zmienny zarówno w ciągu roku – np. popyt na loty czarterowe czy popyt na miejsca hotelowe w miejscach wypoczynkowych, wynikające z ruchu wakacyjnego, tygodnia – z reguły w dni pracujące w hotelach odbywa się „ruch biznesowy” zaś w weekendy rezerwacji tego typu jest niewiele, czy dnia – stoliki w restauracjach sprzedawane są w porach lunchu czy wieczornych kolacji. Znajomość zmienności popytu pozwala na przygotowanie specjalnych strategii, których zadaniem jest wyrównywanie obniżonego zainteresowania usługą. W restauracjach np. stosuje się *happy hour*, a w hotelach ceny weekendowe. Oferty te adresowane są do segmentów klientów bardziej wrażliwych na cenę, którzy przy dotychczasowym poziomie cen nie skorzystałoby z danych usług.

Przedsiębiorstwa usługowe również starają się mieć wpływ na kształtowanie się cen i dokonują tego metodą ich różnicowania. Dla przykładu przedsiębiorstwa hotelarskie wykorzystują następujące techniki [6, s. 26-29]:

- **rabatowanie cen** – z reguły dokonuje się przy ustalaniu wartości kontraktu. Klient deklaruje ilość pokojonocy, którą zrealizuje w hotelu w ciągu roku, a hotel na podstawie deklaracji określa poziom rabatu. Wartości te są weryfikowane na koniec każdego roku. Jeżeli klient nie zrealizuje umowy, zostaje przesunięty do takiego przedziału rabatu, jaki wynika z ubiegłorocznej sprzedaży pokojonocy,
- **segmentacja** – różne ceny oferowane są różnym segmentom klientów. Inne ceny oferowane są gościom z segmentu biznesowego, a inne gościom z segmentu turystycznego, których wrażliwość na ceny jest z reguły wyższa. Dlatego też ceny pokoi hotelowych w dni powszednie są wyższe (dominuje segment biznesowy) od oferty weekendowej (dominuje segment turystyczny),
- **pakiety** – w jednej, zbiorczej cenie, oferowane są różne użyteczności dla klientów, np. podstawowa cena może zawierać tylko cenę noclegu. Następny poziom cenowy może zawierać nocleg ze śniadaniem, zaś kolejny np. nocleg ze śniadaniem, parking i dostęp do Internetu. Metoda ta pozwala budować wielopoziomą strukturę cen, ukrywając ceny poszczególnych składowych. Z reguły cena pakietu jest niższa od prostego zsumowania cen jego poszczególnych elementów,
- **różnicowanie poprzez wartość dodaną** – w szczególności dotyczy to różnicowania standardów pokoi i ich wyposażenia w ramach jednego hotelu. Wyższy standard pokoju (np. większy metraż, bogatsze wyposażenie, indywidualny serwis *consierge*) wiąże się również z różnymi poziomami oferowanych cen,
- **repozycjonowanie** – dotyczy to zmiany oferty hotelowej spowodowanej podniesieniem standardu hotelu lub też jej uzupełnieniem o usługi nowo wybudowanych obiektów rekreacyjnych – wówczas częstokroć do ceny pokoju doliczona jest możliwość korzystania z dodatkowych usług, np. basenu, sauny, czy fitness,
- **ustalanie cen w zależności od długości pobytu** – im dłuższy pobyt, tym możliwość negocjowania niższych cen,
- **uzależnienie cen od wczesnego lub późnego zakupu** – z reguły niższe ceny towarzyszą wcześniejszemu zakupowi. Dokonanie rezerwacji pokoju na kilka dni przed przyjazdem zapewne będzie wiązało się z zapłatą ceny maksymalnej oferowanej przez dany hotel tzw. *rack rate*.

W kryzysie gospodarczym, który dotknął również hotelarstwo, silnie zaznaczył się rynek konsumenta. Sytuacja ta doprowadziła w wielu przypadkach do „wojen cenowych” pomiędzy hotelami. Zmienność popytu w czasie, a co za tym idzie możliwość kształtowania cen uległa ograniczeniu, co może mieć wpływ na wyniki badań. Profesjonaliści z branży hotelarskiej coraz wyraźniej podkreślają konieczność stosowania pozacenowych metod mających wpływ na sprzedaż. Do metod tych S. E. Kimes zaliczyła: ujawnienie strategii przedsiębiorstwa, dbałość o jakość serwisu, tworzenie strategicznych aliansów, ukierunkowanie się na programy lojalności-

ciowe, rozwój dodatkowych źródeł dochodu oraz rozwój dodatkowych segmentów rynku [10].

## **2. Centra odpowiedzialności w rachunkowości hotelowej**

Rachunkowość w światowym hotelarstwie jest prowadzona w oparciu o Standardowy System Rachunkowości Hotelowej - USALI (Uniform System of Accounts for the Lodging Industry – Tenth Revised Edition). Historia tego rozwiązania sięga 1926 roku. W tym czasie, w Stanach Zjednoczonych, powstało pierwsze wydanie Uniform System of Accounts for Hotels (USAH), jako odpowiedź na problemy środowiska hotelarzy związane z indywidualnymi rozwiązaniami rachunkowości stosowanymi przez każdy obiekt, oraz koniecznością szkolenia pracownika w zakresie unikalnych rozwiązań stosowanych w konkretnym hotelu. Wywoływało to dużą nieefektywność czasu pracy oraz wysokie nakłady na szkolenia.

W pierwszych pracach nad ujednoczeniem systemu wzięli udział:

- przedstawiciele właścicieli hoteli takich marek jak: Pennsylvania, The Waldorff-Astoria, Albert, McAlpin, Times Square, Astor, Willard czy Commodore;
- przedstawiciele księgowości hotelowej reprezentujący oprócz powyższych marek także hotele: San Remo, Biltmore, The Plaza i Hotels Statler Company;
- stowarzyszenia księgowe (N.Y. State Society of CPAs oraz American Institute of Accountants).

Opracowany pierwszy jednolity system rachunkowości był dedykowany dla dużych hoteli. Małe hotele i motele doczekały się jednolitych standardów w 1961 roku, kiedy opracowany został system rachunkowości pod nazwą Uniform System of Accounts and Expense Dictionary for Small Hotels, Motels and Motor Hotels. Jednak standardy te odbiegały od rozwiązań określonych w USAH. Po próbach dostosowawczych obydwu systemów w latach 1979 i 1986 organizacje: Committee on Financial Management of the American Hotel & Lodging Association, Hotel Association of New York City oraz Hospitality Financial and Technology Professionals opracowały jednolite, wspólne standardy pod nazwą Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI), których X wersja obowiązuje do dzisiaj [20, preface ix - x ].

Rachunkowość według USALI jest elementem systemu US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles) – systemu ogólnie obowiązujących zasad rachunkowości w Stanach Zjednoczonych. System ten, wraz z ekspansją wielkich amerykańskich sieci hotelarskich na teren Europy i innych kontynentów, stał się ogólnie przyjętym rozwiązaniem branżowym w wielu krajach, w tym także i w Polsce. Zgodnie z USALI pracują wszystkie międzynarodowe sieci hotelarskie obecne w naszym kraju. Ze względu na obowiązujące krajowe rozwiązania legislacyjne dotyczące rachunkowości finansowej i podatkowej przyjęło się, że rachunkowość w oparciu o USALI jest w Polsce rozwiązaniem „przynależnym” do rachunkowości zarządczej.

Pierwszoplanową cechą rachunkowości według USALI jest przypisanie do odpowiednich centrów (zgodnie ze schematem organizacyjnym hotelu) przychodów



i/lub kosztów w korespondencji z zakresem odpowiedzialności za nie. Kolejnym wyróżnikiem rachunkowości jest posługiwanie się jednoznacznie zdefiniowanymi branżowymi wskaźnikami miar relatywnych, które zapewniają dla określonych kategorii i rodzajów hoteli porównywalność wyników w poszczególnych obiektach i ich departamentach. Porównanie to zapewnia odpowiedź na podstawowe pytania: gdzie w danej chwili znajdujemy się w relacji do bezpośredniej konkurencji? Jakie są nasze silne a jakie słabe strony? Na co powinniśmy zwrócić baczną uwagę, gdyż osiągnięte wyniki są relatywnie poza planem/konkurencją? Podstawą do takiej oceny jest realizowana pomiędzy hotelem a instytucją analizującą rynek, wymiana rzetelnych, osiągniętych przez hotel wyników. Na rynku polskim instytucją, która zajmuje się analizami rynku i udostępnianiem wyników przedsiębiorstwom hotelarskim jest m.in. firma STR Global z Wielkiej Brytanii. Raportują do niej przede wszystkim duże sieci hotelarskie. Ciekawą inicjatywą jest budowa polskiej sieci informacyjnej pod egidą Instytutu Rynku Hotelarskiego, dostosowanej produktowo i cenowo również dla niezrzeszonych hoteli ([www.hospitality.pl](http://www.hospitality.pl)).

Budowę systemu rachunkowości zarządczej w oparciu o USALI determinuje struktura organizacyjna Hotelu oraz podział na centra odpowiedzialności – centra: zysków, kosztów i inwestycyjne. Układ sprawozdania z wyników według USALI prezentuje tabela 3:

**Tabela 3.** Układ sprawozdania z wyników (Statement of Income) wg USALI

<b>Przychody</b>	<b>Revenue</b>
Pokoje	Rooms
Gastronomia	Food & Beverage
Inne departamenty operacyjne	Other Operated Departments
Wynajem i inne przychody	Rental & Other Income
<b>(-) Koszty departamentów</b>	<b>(-) Departmental Expences</b>
Pokoje	Rooms
Gastronomia	Food & Beverage
Inne departamenty operacyjne	Other Operated Departments
<b>(=) Dochód operacyjny</b>	<b>(=)Total Departmental Income</b>
<b>(-) Koszty niepodzielone</b>	<b>(-) Undistributed Departmental Exp.</b>
Administracja i Dyrekcja	Administrative & General
Sprzedaż i Marketing	Sales & Marketing
Koszty utrzymania budynku	Property Operations & Maintenance
Media	Utilities
<b>(=) Zysk operacyjny brutto</b>	<b>(=) Gross Operating Profit (GOP)</b>

<b>(-) Opłaty za zarządzanie (podstawowa i motywacyjna)</b>	<b>(-) Management Fees (Base &amp; Incentive Fee)</b>
<b>(-) Koszty stałe</b>	<b>(-) Fixed Charges</b>
Wynajem/Leasing	Rent
Podatki i opłaty lokalne	Property & Other Taxes
Ubezpieczenie	Insurance
<b>(=) Dochód operacyjny netto</b>	<b>(=) Net Operating Income</b>
<b>(-) Koszty odpisów rezerw na fundusz remontowy</b>	<b>(-) Replacement Reserves (FF&amp;E)</b>
<b>(=) Skorygowany dochód operacyjny netto</b>	<b>(=) Adjusted Net Operating Income EBITDA</b>
Koszty finansowe	Financial Expences
Amortyzacja	Depreciation
<b>Zysk brutto</b>	<b>Gross Profit</b>
<b>Dochód do opodatkowania</b>	<b>Taxable Income</b>
<b>Podatek CIT</b>	<b>CIT</b>
<b>Zysk netto</b>	<b>Net profit</b>

Źródło: <http://hotelmule.com/html/60/n-2760-7.html>, data dostępu: 19.11.2012.

Budowa sprawozdania z wyników potwierdza zasadność wyodrębnienia centrów: zysku i kosztów.

Do centrów zysku zalicza się wszystkie departamenty, które generują zarówno przychody jak i koszty. Najważniejsze z nich to pokoje i gastronomia. Inne departamenty, jak np. SPA & Wellness, parkingi, kluby, etc. zgodnie z USALI zalicza się do pozostałych departamentów operacyjnych. Dochody osiągnięte z tytułu ich dzierżawy są sklasyfikowane w grupie „najem i inne przychody”. W skład tej kategorii wchodzi także przychody z tytułu:

- wynajmu powierzchni lub udzielonych koncesji na prowadzenie działalności,
- otrzymanych prowizji, np. od usług przewoźników, automatów zręcznościowych,
- otrzymanych bonifikat z tytułu terminowych płatności, z wyłączeniem rabatów handlowych,
- obciążeń z tytułu odwołanej rezerwacji grupowej,
- obciążeń grup z tytułu zmniejszenia określonych w kontrakcie rezerwacji,
- saldo (przychody i koszty) z dokonanych wymian walut,
- przychody z tytułu odsetek od lokat i inwestycji finansowych,
- odszkodowania otrzymane od ubezpieczyciela spowodowanej przerwą w prowadzeniu działalności.

Centra kosztów to takie departamenty, które generują wyłącznie koszty, a są niezbędne dla kompleksowego funkcjonowania hotelu. Wśród nich przykładowo wymienić można:

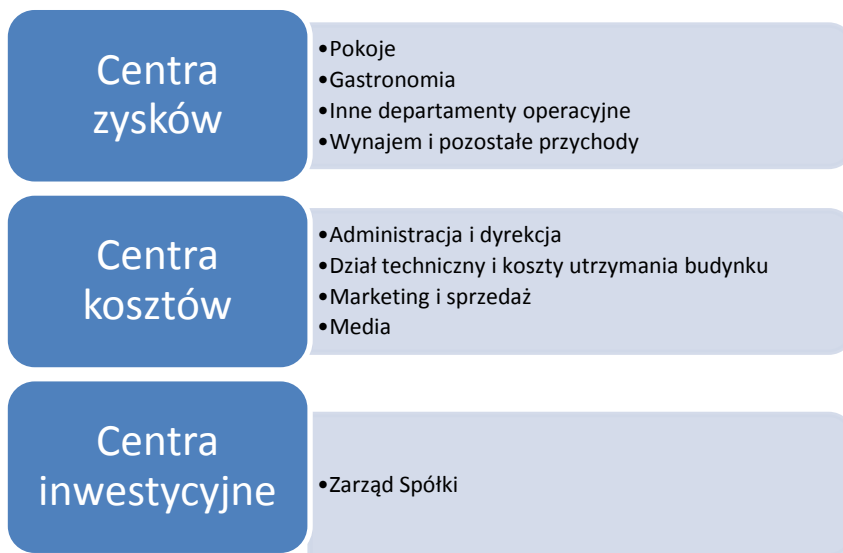
- administrację i dyrekcję,
- sprzedaż i marketing,
- dział techniczny,
- media.

Departamenty te zabierają na „swoje utrzymanie” część – z wypracowanego przez centra zysków – dochodu operacyjnego.

Centra inwestycyjne są jednostkami organizacyjnymi, w których managerowie posiadają uprawnienia w zakresie kształtowania zdolności produkcyjnych poprzez podejmowanie decyzji inwestycyjnych drogą zakupu środków trwałych bądź ich budowy [11 s. 209]. Z reguły takie uprawnienia przysługują zarządom spółek, dlatego ich koszty znajdują się poniżej GOP (Gross Operating Profit/ Zysk operacyjny brutto) – poziomu, powyżej którego określa się decyzyjność Dyrektora Generalnego Hotelu.

Biorąc powyższe rozważania pod uwagę, można stworzyć logiczny schemat ośrodków odpowiedzialności (zbieżny z układem sprawozdania operacyjnego według USALI), rozróżniający trzy podstawowe typy ośrodków odpowiedzialności: centra zysków, centra kosztów i centra inwestycyjne. Układ ośrodków odpowiedzialności pozwala określić ogólną ramę sprawozdania, schemat organizacyjny zaś będzie stanowił o wypełnieniu tej ramy treścią.

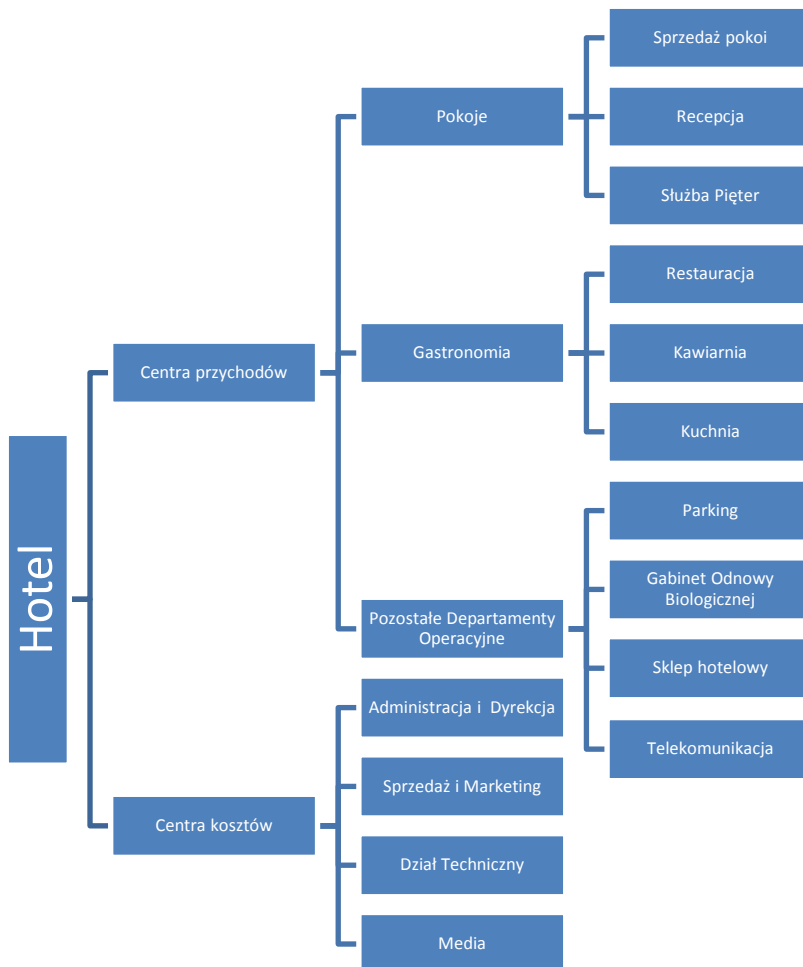
**Schemat 1.** Centra odpowiedzialności oraz przykładowe departamenty wchodzące w ich skład



Źródło: na podstawie [11, s. 209].

Centra zysków i kosztów są zbieżne z przykładową strukturą organizacyjną hotelu, zaprezentowaną na schemacie 2:

**Schemat 2.** Przykładowy schemat organizacyjny hotelu



Źródło: opracowanie własne.

Stworzenie centrów odpowiedzialności ułatwia ocenę efektywności usług hotelowych. W tym celu stosować można wskaźniki oparte na zysku operacyjnym.

Podstawowym wskaźnikiem sprawności operacyjnej hotelu jest **marża Zysku Operacyjnego Brutto wyrażona w procentach (GOP%)**<sup>2</sup>. Wskaźnik ten definiuje

<sup>2</sup> Definicje poszczególnych kategorii wynikają z układu sprawozdania finansowego Statement of Income zaprezentowanego w tabeli 3.

się jako iloraz wartości Zysku Operacyjnego Brutto (GOP) i Przychodów Ogółem (Total Revenue) x 100%. Wpływ na wysokość tego wskaźnika mają Dochody Operacyjne uzyskiwane w każdym z Centrów Zysków. Ponieważ charakterystyka marży dochodów jest zróżnicowana w poszczególnych departamentach operacyjnych [por. 17 i 18], zatem zakres funkcji hotelu ma zasadniczy wpływ na wysokość wskaźnika GOP%. Najwyższą sprawnością charakteryzują się obiekty, w których funkcja noclegowa jest dominująca, zaś pozostałe funkcje (np. F&B) ograniczone do niezbędnego minimum. Przykładem takim są hotele budżetowe, gdzie śniadanie jest sprowadzone do najprostszego, bardzo asortymentowo ograniczonego posiłku. Hotele wyższych kategorii, ze względu na większy zakres funkcji, posiadają niższą sprawność, jednakże wyrażony wartościowo GOP jest zdecydowanie wyższy. Kolejnym parametrem opisującym sprawności hotelu jest **GOPPAR**. Jest to wskaźnik pokazujący wartość GOP przypadającą na jeden Dostępny Pokój<sup>3</sup> (Gross Operating Profit per Available Room). Wskaźnik ten niweluje wpływ jaką wielkość obiektu ma na wartość wskaźnika GOP.

Wskaźniki, oparte na GOP, pokazują wyłącznie „czystą” sprawność operacyjną hotelu. Obliczane są one przed ewentualnymi opłatami za zarządzanie oraz przed kosztami finansowania działalności inwestycyjnej, niezależnie od sposobu jej finansowania (kredyt, czy np. leasing). Dlatego też są bardzo dogodnymi i wiarygodnymi miernikami efektywności operacyjnej hotelu. Wskaźniki oparte na wartościach występujących w Sprawozdaniu Operacyjnym poniżej GOP będą już obciążone różnego rodzaju dodatkowymi kosztami nie związanymi z bieżącymi operacjami.

**Frekwencja% (Occupancy%)** – jest to iloraz liczby Pokoi Zajętych (Rooms Occupied) do liczby Pokoi Dostępnych (Rooms Available) x 100%. Aby dobrze zrozumieć treść współczynnika, należy zdefiniować jego poszczególne elementy. Podstawą wyjściową do określenia liczby Pokoi Dostępnych jest liczba Pokoi w Hotelu (jednostek mieszkalnych lub – jak czasami jest to określane – liczba kluczy). W angielskiej nomenklaturze pozycja ta nazywa się Total Room Inventory. Od tej wielkości należy odjąć liczbę Pokoi Niedostępnych do Sprzedaży (Total Rooms Not Available for Rent), które są wyłączone z następujących powodów [23 s.189 – 193]:

- wyłączenia sezonowe ze sprzedaży, na okres co najmniej 30-dniowy (np. pokoje w pawilonach letnich) – Seasonally Closed Rooms;
- wyłączenia na okres powyżej 6-miesięczny, wywołane klęskami żywiołowymi (trzęsienia ziemi, powodzie, huragany), lecz z zamiarem przywrócenia substancji do użytkowania – Extended Closed Rooms;
- wyłączone na gospodarcze cele hotelu (magazyny, pokój menadżera) – Rooms for Permanent House Use.

Po odjęciu od liczby Jednostek Mieszkalnych liczby Pokoi Niedostępnych do Sprzedaży otrzymujemy liczbę Pokoi Dostępnych (Rooms Available).

Liczba Pokoi Zajętych (Rooms Occupied) jest sumą pokoi zajętych w poszczególnych segmentach sprzedaży przez gości tranzytowych, grupy oraz na podstawie

---

<sup>3</sup> Definicja Dostępnego Pokoju (Available Room) zostanie przedstawiona w dalszej części niniejszego artykułu.

kontraktów. Jeżeli dodatkowo do Pokoi Zajętych dodamy pokoje, w których świadczone były nieodpłatne usługi noclegowe (complimentary), otrzymamy Całkowitą Liczbę Pokoi Zajętych (Total Rooms Occupied). Różnica pomiędzy Pokojami Dostępnymi (Available Rooms) a Całkowitą Liczbą Pokoi Zajętych (Total Occupied Rooms) stanowi o liczbie Wolnych Pokoi (Vacant Rooms). Liczba ta może ulegać dalszej dezagregacji na:

- Liczbę pokoi nie sprzedanych (Rooms Unoccupied).
- Liczbę pokoi wyłączonych z przyczyn technicznych na okres mniejszy niż 6 miesięcy (Rooms out-of-order).
- Liczbę czasowo wyłączonych pokoi z innych powodów na okres mniejszy niż 6 miesięcy (Temporary Closed Rooms).

Zatem możemy zauważyć, że liczba pokoi wyłączonych z przyczyn technicznych (Rooms out-of-order) oraz liczba pokoi w których świadczone były nieodpłatne usługi noclegowe (Complimentary) nie mają wpływu na wartość współczynnika Frekwencji%.

Warto jeszcze wspomnieć o dwóch wskaźnikach stosowanych w hotelarstwie, a związanych z analizami pobytu gości. Pierwszym z nich jest **liczba Gości Przypadających na Zajęty Pokój** (Number of Guests per Occupied Room); liczona jest ona jako iloraz Liczby Gości do Całkowitej Liczby Pokoi Zajętych (Total Rooms Occupied). Drugim zaś **Przeciętna Długość Pobytu** (Average Length of Stay) liczona jako iloraz Całkowitej Liczby Pokoi Zajętych (Total Rooms Occupied) do liczby Przyjazdów (Arrivals). Obydwa te wskaźniki są pomocne przy planowaniu sprzedaży gastronomii, a w szczególności śniadań.

**Średnia Cena Pokoju (Average Room Rate – ARR)** – częstokroć Średnia Cena jest również nazywana Average Daily Rate (ADR) – są to pojęcia równoznaczne. ARR jest ilorazem Całkowitych Przychodów Departamentu POKOJE (Total Rooms Revenue) do Liczby Pokoi Zajętych (Rooms Occupied) w danym czasie. Mianownik ułamka (Rooms Occupied) nie uwzględnia pokoi udostępnianych nieodpłatnie (Complimentary). Jeżeli zatem oblicza się Średnią Cenę Pokoju, jaką uzyskaliśmy w danym miesiącu, to miesięczny przychód Departamentu Pokoje dzielimy przez liczbę Pokoi Zajętych (Rooms Occupied) w ciągu tego miesiąca. Należy pamiętać, aby używać pojęć zgodnie z ich wcześniej przedstawionymi definicjami. Średnią Cenę Pokoju można również kalkulować dla poszczególnych segmentów sprzedaży. Wówczas przychody uzyskane w danym segmencie i interwale czasowym dzieli się odpowiednio przez liczbę Pokoi Zajętych przez dany segment sprzedażowy w tym samym czasie.

Posiadając dane nt. Frekwencji i Średniej Ceny Pokoju możemy wyliczyć trzeci wskaźnik – **Przychód na Dostępny Pokój (Revenue per Available Room – RevPAR)**. Wskaźnik ten jest iloczynem Frekwencji oraz Średniej Ceny Pokoju. Jego wartość możemy również oszacować jako iloraz Przychodów w Departamencie Pokoje do Liczby Pokoi Dostępnych. Wskaźnik ten jest bardzo dobrą miarą do porównań wzrostu dochodów w czasie oraz do benchmarkingu. W hotelach ekonomicznych, gdzie głównym źródłem przychodów są przychody ze sprzedaży pokoi,

stosuje się wyłącznie RevPAR. Hotele o bardziej zróżnicowanych funkcjach i zdyswersyfikowanych przychodach, do celów analiz stosują dodatkowo wskaźnik **Całkowity Przychód na Dostępny Pokój (Total Revenue per Available Room – Total RevPAR)**, który odzwierciedla Całkowite Przychody Hotelu (Total Revenue) przypadające na Dostępny Pokój (Rooms Available). Wskaźnik ten umożliwia kontrolę zarządzania przychodami hotelu (Revenue Management).

## Zakończenie

Wyodrębnienie center odpowiedzialności ma związek z funkcją kontrolną rachunkowości, a ustalanie poziomu wskaźników powinno ułatwiać podejmowanie decyzji. Zatem ten kierunek działań można kontynuować.

Dalsze badania nad metodą YM mogą dotyczyć analizy relacji zachodzących pomiędzy podstawowymi wskaźnikami operacyjnymi stosowanymi w hotelarstwie – frekwencją, średnią ceną – a wartością przychodów ze sprzedaży i zyskiem operacyjnym brutto (GOP), a także relacji pomiędzy operacyjnymi wskaźnikami pochodnymi [7, s. 259]. Zachodzi jednak pytanie, na ile istotny jest poziom tych korelacji i na ile potwierdzą one tezę, że zarządzanie zyskiem w hotelach techniką *Yield Management* jest metodą skuteczną.

Innymi kierunkami analiz mogą być następujące obszary:

- różnicowanie i dostosowanie cen sprzedaży do popytu zarówno w aspekcie czasu zakupu, jak i segmentacji rynku, a ich wpływ na maksymalizację sprzedaży,
- relacja pomiędzy kategorią obiektu hotelowego<sup>4</sup> a stosowaniem techniki *Yield Management*.

## Bibliografia

1. Belobaba P. P., *Air Travel demand and airline seat inventory management*. PhD Thesis, Massachusetts Institute of Technology 1987.
2. Błuszkowski Ł., Mider D.: *Wywiad jako metoda badawcza*. [w:] Kuciński K. [red.]: *Doktoranci o metodologii nauk ekonomicznych*. Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa 2007.
3. Bradley A., Ingold A.: *An investigation of yield management in Birmingham hotels*. „International Journal of Contemporary Hospitality Management” 1993 numer 5.
4. Choi K.-H.: *Contribution of yield management to performance improvement in the hotel sector*. MSc dissertation, University of Surrey 1998.

---

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku o usługach turystycznych wraz z późniejszymi zmianami i Rozporządzenie Ministra Gospodarki i Pracy z dnia 19 sierpnia 2004 roku (Dz. U. nr 188 poz. 1945 z późniejszymi zmianami) określają warunki jakie powinny spełniać obiekty ubiegające się o określoną kategorię hotelu. W Polsce zgodnie z przytoczonymi przepisami mamy pięć kategorii hoteli począwszy od obiektów jednogwiazdkowych po obiekty pięciogwiazdkowe.

5. Dzedzic E. [red.]: *Rachunek satelitarny dla turystyki 2008, wersja uproszczona*. Instytut Turystyki, Warszawa 2010.
6. Edgar A. D.: *Economic Theory of Pricing for the Hospitality and Tourism Industry*. [w:] Ingold U., McMahon-Beattie U., Yeoman I.: *Yield Management, Strategies For The Service Industries*. Thomson Learning, London 2006.
7. Huyton R. J, Thomas S.: *Application of Yield Management to the Hotel Industry*. [w:] Ingold U., McMahon-Beattie U., Yeoman I.: *Yield Management, Strategies For The Service Industries*. Thomson Learning, London 2006.
8. Jauncey S., Mitchell I., Slamet P.: *The meaning and management of yield in Hotels*. „International Journal of Contemporary Hospitality Management” 1995, numer 7.
9. Kimes S. E.: *A Strategic Approach To Yield Management*. [w:] Ingold U., McMahon-Beattie U., Yeoman I.: *Yield Management, Strategies For The Service Industries*. Thomson Learning, London 2006.
10. Kimes S. E.: *Hotel Revenue Management in an Economic Downturn: Results of an International Study*. „Cornell Hospitality Report” August 2009, Vol. 9, No. 12.
11. Kotaś R., Sojak S.: *Rachunkowość zarządcza w hotelarstwie i gastronomii*. PWE, Warszawa 2009.
12. Kuniszyk M.: *USALI, czyli opowieść z GOP w roli głównej*. „Hotelarstwo” 2009 numer 12.
13. McMahon-Beattie U., Donaghy K.: *Yield Management Practises*. [w:] Ingold U., McMahon-Beattie U., Yeoman I.: *Yield Management, Strategies For The Service Industries*. Thomson Learning, London 2006.
14. Moje H. I.: *Yield Management in the lodging industry*. MBA thesis, Central Michigan University 1990.
15. Noone B., Andrews N.: *Revenue Management over the Internet: Study of the Irish Hotel Industry*. [w:] Ingold U., McMahon-Beattie U., Yeoman I.: *Yield Management, Strategies For The Service Industries*. Thomson Learning, London 2006.
16. *Population. General Data*. Eurostat 2010.
17. Sarnecki C.: *Rachunkowość zarządcza wg USALI: Departament POKOJE*. Miesięcznik „Hotelarz” nr 11/2011.
18. Sarnecki C.: *Departament Gastronomia F&B*. Miesięcznik „Hotelarz” nr 12/2011.
19. Sarnecki C.: *W jaki sposób struktura organizacyjna hotelu determinuje układ rachunkowości zarządczej*. Miesięcznik „Hotelarz” nr 10/2011.



20. Sojak S.: *Zarządzanie zyskiem (Yield Management) jako sposób na zwiększenie efektywności działania w hotelarstwie*. „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”. Wrocław 2009, numer 58.
21. Tranter K. A., Stuart-Hill T., Parker J.: *An introduction to Revenue Management for the Hospitality Industry. Principles and Practises for the Real World*. Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey 2009.
22. *Turystyka w 2010 roku*. Główny Urząd Statystyczny 2011.
23. *Uniform Systems of Accounts for the Lodging Industry. Tenth Revised Edition*. American Hotel & Lodging Educational Institute 2006.
24. *Wielki Słownik PWN – Oxford*, Wydawnictwo Naukowe SA Oxford University Press, 2004.
25. Strony internetowe:  
[http://pl.wikipedia.org/wiki/Gospodarka\\_Polski](http://pl.wikipedia.org/wiki/Gospodarka_Polski)  
[http://www.stat.gov.pl/gus/wskazniki\\_makroekon\\_PLK\\_HTML.htm](http://www.stat.gov.pl/gus/wskazniki_makroekon_PLK_HTML.htm)

### **Streszczenie**

Celem niniejszego artykułu było przedstawienie metody zarządzania zyskiem w przedsiębiorstwie hotelowym (*yield management*). Metoda ta, przy spełnieniu szeregu warunków, może zostać także zastosowana w wielu branżach usługowych, prowadząc do wzrostu zysku w przedsiębiorstwach. Jako relatywnie nowe podejście, wymaga ona jednak poszerzonych badań nad efektywnością jej stosowania. Ze względu na specyfikę branży, w artykule omówiony został także Standardowy System Rachunkowości Hotelowej, w oparciu o którego kategorie i wskaźniki funkcjonuje metoda *yield management*.

### **Summary**

The main purpose of this article was to present the *yield management* method in the Lodging Industry. This method, after meeting a few conditions, could be applied in many service industries, leading to profit increase. As a relatively new approach, this method requires extended research towards efficiency of its application. Uniform System of Accounts for the Lodging Industry was discussed in this article, due to the industry specific, and because the Yield Management method runs on the basis of USALI characteristic indicators and definitions.

### **Informacje o autorze:**

mgr Cezary Sarnecki, mgr ekonomii  
Partner w SECCO Hospitality Financial Management,  
Trener w Akademia Menedżerów Hotelarstwa IRH,  
Trener w Akademia Hotelarza.