

Grzegorz LEW¹

RACHUNEK WYNIKÓW PRZEDSIĘBIORSTW HANDLOWYCH – PROBLEMY WPROWADZAJĄCE

Artykuł ten jest pierwszym z serii traktujących o rachunku wyników w przedsiębiorstwach handlowych. Artykuł koncentruje się na przedsiębiorstwach handlowych, które w literaturze przedmiotu są jeszcze słabo opisane. Rachunek wyników jest jednym z narzędzi rachunkowości zarządczej, pozwalających wspomagać zarządzających przedsiębiorstwami. Przedstawiono w nim działania jakie można i należy podjąć dla efektywnego wdrożenia rachunku wyników. W pierwszym artykule poddano analizie determinanty, mające wpływ na postać rachunku wyników.

1. WPROWADZENIE

Przedsiębiorstwa oraz różnego rodzaju instytucje ciągle potrzebują bieżących informacji potrzebnych im do zarządzania oraz wypełniania obowiązków sprawozdawczych w stosunku do instytucji nadzoru. Najlepszym systemem informacyjnym, spełniającym te oczekiwania i zadania jest rachunkowość.

Rachunkowość jest różnie definiowana, ale wszystkie definicje są zgodne co do zadań, jakie ten system spełnia²:

- dostarcza różnym szczeblom kierownictwa jednostki bieżących i okresowych informacji liczbowych w ujęciu syntetycznym i analitycznym, niezbędnych do podejmowania decyzji gospodarczych,
- umożliwia wykonywanie funkcji kontroli wewnętrznej i zewnętrznej oraz sytuacji majątkowej jednostki,
- dostarcza informacji dla celów statystycznych,
- tworzy bazy danych liczbowych dla bieżącej i okresowej analizy działalności gospodarczej.

Z definicji rachunkowości wynika, że pełni ona funkcje informacyjną, kontrolną i analityczną.

Dla zarządzających funkcja informacyjna rachunkowości wydaje się być funkcją najlepiej spełniającą ich oczekiwania. Wykorzystanie informacji z rachunkowości w celach zarządczych wykształciło w praktyce i literaturze pojęcie rachunkowości zarządczej jako podstawowego elementu rachunkowości obok rachunkowości finansowej. Rachunkowość zarządcza zorientowana jest przede wszystkim na odbiorcę wewnętrznego i wspomaga działania w ujęciu *ex ante*, wykorzystując szeroko informację płynącą z rachunkowości finansowej.

Rachunkowość zarządcza to system gromadzenia, opracowania (klasyfikacji, syntezy, analizy) i prezentacji informacji (finansowych i operacyjnych) dotyczących

¹ Dr Grzegorz Lew, Zakład Finansów i Bankowości, Wydział Zarządzania, Politechnika Rzeszowska.

² S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1971, s. 24-25.

przeszłych i przyszłych zjawisk gospodarczych w celu wspomagania kierownictwa w planowaniu, podejmowaniu decyzji i kontroli.³

Według innej definicji rachunkowość zarządcza⁴:

- to system informacyjno-kontrolny wykorzystywany w zarządzaniu,
- stosuje własne metody przetwarzania, prezentowania i analizy danych,
- dostarcza danych liczbowych, umożliwiających stosowanie alternatywnych rozwiązań i wybór najlepszego wariantu,
- zaspokaja potrzeby informacyjne kierownictwa jednostki w celu racjonalnego wykorzystania zasobów, zapewniających osiągnięcie przyjętych założeń i celów.

Spełnienie potrzeb informacyjnych rachunkowości zarządczej przez rachunkowość finansową często wiąże się z koniecznością innego grupowania i przetwarzania danych niż dla potrzeb sprawozdawczości finansowej.

Rachunkowość zarządcza w praktyce posługuje się wieloma narzędziami, których głównym celem jest w najbardziej optymalny sposób wspierać zarządzających w podejmowaniu decyzji.

Jednym z takich narzędzi jest rachunek wyników. Rachunek wyników, dawna nazwa rachunku zysków i strat w rachunkowości finansowej, dzisiaj wykorzystywany jest przede wszystkim jako pojęcie w rachunkowości zarządczej. Rachunek wyników najczęściej przybiera postać wielobokowego i wielopoziomowego zestawienia przychodów i kosztów generowanych w różnych kategoriach ekonomicznych i ponoszonych na różnych poziomach tych kategorii.

Jednym z ważniejszych zadań, jakie stawia się przed rachunkiem wyników, jest umożliwienie w przedsiębiorstwie przypisania przychodów i kosztów do faktycznych ich miejsc powstawania bez konieczności rozdzielania, za pomocą kluczy podziałowych, kosztów wspólnych – pośrednich. Efektem wdrożenia rachunku wyników powinno być stworzenie systemu, który będzie pozwalał:

- w jasny i przejrzysty sposób ustalić wartość generowanych przychodów i osiągniętych kosztów przez poszczególne jednostki wewnętrzne na różnych poziomach i w przekroju różnych marż pokrycia,
- na prostsze i właściwe przekazywanie informacji,
- na możliwości elastycznego dostosowywania swojej struktury, a co za tym idzie zakresu informacyjnego do rozwijającego się przedsiębiorstwa,
- dzięki swojej budowie na wykorzystanie informacji w różnych przekrojach i na różnych poziomach struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa,
- bardziej realną ocenę dokonań (najczęściej w rachunku wyników realizowaną przez pryzmat rentowności różnych wielkości ekonomicznych np. towaru, regionu, klienta, przedstawiciela handlowego itp.) jednostek wewnętrznych bez względu na ich wielkość,
- na płynne regulowanie zakresu analitycznego przekazywanych informacji.

Zastosowanie systemów informatycznych, np. w postaci arkuszy kalkulacyjnych, umożliwia dość szerokie rozbudowywanie struktury rachunku wyników bez utraty wartości informacyjnych tego rachunku, spowodowanych percepcyjnymi możliwościami analizy danych w nim zawartych.

³ R. Kotapski, R. Kowalak, G. Lew, *Rachunkowość zarządcza*, Marina, Wrocław 2008, s. 11.

⁴ K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak, *Podstawy rachunkowości zarządczej* PWE, Warszawa 2006, s. 16.

2. DETERMINANTY ORAZ POTRZEBY INFORMACYJNE RACHUNKU WYNIKÓW

Konstrukcja rachunku wyników jest uzależniona od potrzeb zarządczych, jakie musi zaspakajać ten rachunek. Jednym z decydujących determinantów, wpływających na prezentację rachunku wyników, jest między innymi sposób, w jaki przedsiębiorstwo stworzy organizacyjnie jednostki wewnętrzne (często jako ośrodki lub centra odpowiedzialności) oraz od stopnia ich rozdrobnienia. Do takiej struktury należy w sposób właściwy dostosować system informacyjny.

Każdej jednostce wewnętrznej (jeżeli będzie wyodrębniona organizacyjnie i finansowo) będzie można przypisać dedykowany rachunek wyników, którego zadaniem będzie poprawa efektywności działania tej jednostki. Przy wyodrębnianiu jednostek wewnętrznych można z powodzeniem wykorzystać rachunek odpowiedzialności⁵. W takiej sytuacji rachunek wyników służyć może zarówno do planowania zadań, jak i rozliczania dokonań poszczególnych ośrodków odpowiedzialności.

Przedsiębiorstwa handlowe powinny rozpocząć wprowadzanie ośrodków odpowiedzialności od wyodrębnienia centrów odpowiedzialności, związanych z działami zakupu i sprzedaży. Spowodowane jest to kluczowym znaczeniem tych działów dla działalności przedsiębiorstw handlowych. Poprawa skuteczności działania jednego z tych obszarów działania natychmiast przekładać się powinna na poprawę działania przedsiębiorstwa jako całości. Działania te, wykonywane w jednym z tych obszarów, należy skoordynować ze sobą, tak aby szły w parze z poprawą drugiego. Obszary te są ze sobą silnie powiązane. Zwiększenie sprzedaży pociąga za sobą konieczność zwiększenia zakupów. Z kolei większe zakupy to możliwość negocjowania lepszych warunków dostaw, takich jak większe rabaty i upusty lub dłuższe terminy płatności czy też spełnienie wymagań tzw. minimów logistycznych. Centra odpowiedzialności z obszaru sprzedaży, związane z przedstawicielami handlowymi czy z działami sprzedaży, można utworzyć w różny sposób. Wybór ten determinuje możliwości prezentacji tych danych w rachunku wyników. Do najbardziej popularnych wśród przedsiębiorstw handlowych należą sposoby organizowania tych działów w oparciu o kryteria:

- geograficzne,
- rodzaju towaru,
- rodzaju rynku zbytu,
- wielkości klientów.

Stworzenie działu sprzedaży w oparciu o kryteria geograficzne z reguły wiąże się z najniższymi kosztami, ponieważ przedstawiciele handlowi lub sprzedawcy zajmują się całym asortymentem. Może to jednak być także istotną wadą, ponieważ duże zróżnicowanie towarów powodować może brak identyfikowania się sprzedawcy z towarem, co wpływa na obniżenie jakości usługi sprzedaży. Obniżeniu tej jakości sprzyjać może również brak czasu na promowanie gorzej sprzedających się towarów czy brak specjalistycznej wiedzy o danym towarze. Przy dużym rozproszeniu klientów, szczególnie w organizacjach zajmujących się sprzedażą na dużym obszarze, często na terenie całego kraju, osoby zajmujące się danymi obszarami działania często rekrutowane są spośród mieszkańców danego terenu, co również obniża koszty dotarcia do klientów.

⁵ Szerzej: G. Lew, *Controlling przedsiębiorstw handlowych*, DIFIN, Warszawa 2004.

Aby wyeliminować wady podziału wg kryterium geograficznego, można przedstawicieli handlowych podzielić według wiedzy specjalistycznej, jaką posiadają na temat wybranych grup towarów. Wśród pozytywnych efektów wprowadzenia takiego podziału można wymienić:

- wyższą sprzedaż dzięki lepszej znajomości danego towaru,
- większe zadowolenie klientów, dzięki profesjonalnej obsłudze,
- dokładniejsze informacje na temat potrzeb klientów.

To rozwiązanie niestety także nie jest wolne od wad, chociażby takich jak:

- wyższe koszty szkolenia,
- wyższe koszty podróży (konieczność odwiedzenia jednego klienta przez kilku sprzedawców),
- niezadowolenie klientów z powodu wizyt składanych przez różnych przedstawicieli tej samej firmy.

W przypadku przedsiębiorstw, które mają bardzo zróżnicowane potrzeby i wymagają kompleksowej obsługi od przedsiębiorstw handlowych, w tych ostatnich najwłaściwszą formą organizacyjną działu sprzedaży wydaje się być organizacja podporządkowana danym segmentom rynku. Do zalet takiego rozwiązania zalicza się:

- lepszą orientację na klientów,
- większą lojalność klientów,
- pełniejsze informacje o rynkach zbytu.

Wadami tego rozwiązania są:

- wysokie koszty szkoleń,
- zwiększone wydatki na penetrację rynku,
- wrażliwość przedsiębiorstw handlowych na odejścia z pracy poszczególnych sprzedawców.

Jako czwartą typową możliwość przedstawić można organizację działu sprzedaży, opartą na kryterium związanym z wielkością klientów przedsiębiorstw handlowych. Z tego powodu sposoby dbania o klientów są dostosowywane do znaczenia, jakie dla danego przedsiębiorstwa handlowego ma konkretny klient. Główne zalety tego rozwiązania:

- możliwość dokładnego dopasowania się do potrzeb najważniejszych klientów,
- bardzo dokładna informacja o klientach,
- możliwość zmniejszenia kosztów obsługi mniejszych odbiorców.

Do wad zaliczyć można:

- ścisłe powiązania personalne szefów sprzedaży z klientami (jeśli odejdą z firmy, mogą zabrać ze sobą klientów),
- zaniedbanie mniejszych klientów, którzy z czasem mogą okazać zdecydowanie bardziej rentowni,
- uzależnienie się od małej liczby odbiorców,
- wysokie koszty obsługi klientów,
- obniżenie motywacji sprzedawców zajmujących się mniejszymi odbiorcami.

Powyższe cztery formy organizacji działu sprzedaży obejmują zdecydowaną większość możliwych struktur, choć w praktyce przedsiębiorstw raczej w „czystej” formie nie występują. Przedsiębiorstwa handlowe, organizując swoje działy sprzedaży (dotyczy to przede wszystkim przedsiębiorstw średnich i dużych), wykorzystują struktury mieszane, zapewniające najlepszą równowagę pomiędzy kosztami i wielkością sprzedaży.

W celu zapewnienia wysokiej efektywności rachunku wyników w obszarze sprzedaży, konieczne jest równoległe jego wprowadzenie we wszystkich jednostkach organizacyjnych jednocześnie, dotyczy to zarówno sprzedawców, przedstawicieli handlowych, jak i poszczególnych oddziałów terenowych.

W przedsiębiorstwach handlowych dział zakupów może być wydzielony jako jeden odrębny ośrodek odpowiedzialności. Nie jest zasadne dzielenie go na mniejsze części, które przypisane byłyby do poszczególnych ośrodków odpowiedzialnych za sprzedaż, ponieważ te ośrodki w przedsiębiorstwach handlowych są bardzo często jednoosobowe (np. przedstawiciel handlowy). Zresztą w przypadku działu zakupów w przedsiębiorstwach handlowych najlepiej widać korzyści, jakie daje efekt skali. Dzięki dużym, skoncentrowanym zamówieniom, można nabywać towary taniej i na lepszych warunkach płatności. Pozwala to również na zwiększenie racjonalności dostaw i obniżenie ich kosztów, co jest korzystniejsze z punktu widzenia całościowej optymalizacji wielkości dostaw i zapasów, szczególnie towarów sprzedawanych przez wszystkich przedstawicieli i wszystkie oddziały przedsiębiorstwa. W działalności detalicznej dobrze to widać na przykładzie dużych sieci handlowych, właścicieli sklepów wielkopowierzchniowych. W skrajnych przypadkach, co można zaobserwować w praktyce, stroną narzucającą warunki umowy kupna-sprzedaży pomiędzy producentami a handlem są jednostki handlowe, które wykorzystują w negocjacjach swoją mocną pozycję, opierającą się na możliwości zakupu/sprzedaży bardzo dużej ilości towarów. W przypadku, kiedy przedsiębiorstwo handlowe prowadzi działalność na dużym obszarze, zróżnicowanym pod względem kulturowym i etnicznym, może się pojawić konieczność, ze względów ekonomicznych, wyodrębnienia dodatkowych działów zakupu, działających na ograniczonym terenie i zajmujących się towarami sprzedawanymi później tylko w skali danego regionu. Sytuacja taka dotyczy przede wszystkim towarów o zasięgu regionalnym.

W przypadku przedsiębiorstw handlowych, odsprzedających detalicznie towary po z góry określonych cenach, działy zaopatrzenia mogą być traktowane jako centra zysku. W takiej sytuacji komórki odpowiedzialne za fizyczną sprzedaż określonego towaru, czy asortymentu nie mogą być traktowane jako centra zysku, gdyż ich pracownicy mają mały lub nawet żaden wpływ na wielkość realizowanej sprzedaży. Dotyczy to sieci sklepów detalicznych, super- czy hipermarketów. W tych przedsiębiorstwach to działy zakupów odpowiedzialne będą za wybór asortymentu do sprzedaży, ustalanie ich cen sprzedaży, negocjacje cen zakupu towarów, negocjowanie ilości zakupywanych towarów oraz negocjowanie terminów płatności z dostawcami. W takiej sytuacji działy zakupów przejmą również większość zadań określonych dla obszaru sprzedaży.

W obszarze pozostałej działalności przedsiębiorstw handlowych (magazyny, remonty, marketing, księgowość) kryteria, jakimi będziemy się posługiwać przy wyodrębnianiu ośrodków odpowiedzialności, będą bardziej podobne do tych stosowanych w innych przedsiębiorstwach. Największe różnice bowiem będą przy organizacji działu sprzedaży, który to dział w przedsiębiorstwach handlowych jest podstawowym z punktu widzenia efektywności działania.

Wiele przedsiębiorstw handlowych, szczególnie większych utrzymuje własne działy transportowe, naprawcze. Jak praktyka dowodzi w tych działach istnieją spore możliwości obniżki kosztów, a mają one swoje źródło w:

- braku konkurencji, ponieważ działają w ramach przedsiębiorstwa i z tego powodu jest wśród nich brak zainteresowania rzeczywistą obniżką kosztów,
- utrzymywaniu nadmiernych zdolności „przerobowych”,
- eksploatacji nieodpowiednich środków trwałych,
- niskiej wydajności pracy.

Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności z działów transportowych i remontowych oraz ujęcie ich efektów działania w rachunku wyników z pewnością uruchomi w nich działania zmierzające do poprawy efektywności ich działań. Dostosowanie chociażby wielkości samochodu dostawczego do wielkości dostawy przyczyni się do lepszego gospodarowania środkami transportu, a co za tym idzie do obniżenia kosztów. Poprawienie wydajności pracy pracowników działu remontowego pozwoli na redukcję zbędnego zatrudnienia, co także spowoduje spadek kosztów i to kosztów stałych.

Dział marketingu w przedsiębiorstwach handlowych (koszty, które prezentowane są w rachunkowości finansowej w zespole kont 5 jako *Koszty sprzedaży*), posiadających przedstawicieli handlowych, ma ograniczone zadania i z tego powodu może także być wyodrębniony jako jeden ośrodek odpowiedzialności (z reguły nie ma potrzeby dzielić go na mniejsze centra). W pierwszej fazie wdrażania rachunku odpowiedzialności jako centrum kosztów, a w dalszych fazach powinny być podjęte kroki, aby z tego działu uczynić centrum zysku (choć w praktyce należy rozważyć, w konkretnym przypadku, czy jest to uzasadnione ekonomicznie). Ten ośrodek odpowiedzialności powinien promować poprzez narzędzia stosowane w marketingu wizerunek przedsiębiorstwa handlowego jako całości, dbać o obecność na różnego rodzaju targach, wspierać producentów w promocjach nowych produktów. Dział marketingu może również uczestniczyć w ustalaniu polityki cenowej przedsiębiorstwa, choć w przypadku przypisania przedstawicielom handlowym ośrodków odpowiedzialności za zyski, to oni będą mieli dużo swobody w kształtowaniu ostatecznych cen.

W przypadku działów ekonomicznych przedsiębiorstwa (księgowość, kadry) ze względów finansowych zasadne także jest tworzenie pojedynczych, centralnych ośrodków odpowiedzialności, najczęściej w formie centrów wydatków.

Oczywiście samo wydzielenie w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa ośrodków odpowiedzialności nie determinuje postaci rachunku wyników dla tych ośrodków. Innymi determinantami są przede wszystkim potrzeby zarządcze, operacyjne i strategiczne. Rachunek wyników musi być na bieżąco zasilany w odpowiednie informacje. Źródłem informacji jest odpowiednio dostosowana rachunkowość finansowa lub informacje gromadzone i przetwarzane pozaewidencyjnie.

Tworzenie ośrodków odpowiedzialności i ich organizacyjne wyodrębnianie wiąże się z przypisaniem im „samodzielności” finansowej. Aby realizować tę samodzielność finansową, zmianie ulec musi założowy plan kont, który jest również dobrym systemem zasilającym w istotne informacje rachunek wyników, który przyporządkowany będzie do danego ośrodka. W danym ośrodku funkcjonować może kilka rachunków wyników, dostosowanych do potrzeb przekrojowych informacji o kosztach i przychodach generowanych w nim. Taka możliwość wynika z faktu braku prostego powiązania miejsca powstawania kosztów czy generowania przychodu lub wyniku z ośrodkiem odpowiedzialności.

Różne przykładowe możliwości występowania miejsc powstawania kosztów/przychodów czy wyników w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Typowe ośrodki odpowiedzialności w przedsiębiorstwie handlowym.

OBSZAR ODPOWIEDZIALNOŚCI	MOŻLIWY RODZAJ OŚRODKA ODPOWIEDZIALNOŚCI	PRZYKŁADOWE MIEJSCA POWSTAWANIA KOSZTÓW/PRZYCHODÓW/WYNIKÓW
SPRZEDAŻ	za przychody za wynik	<ul style="list-style-type: none"> - dział sprzedaży - punkty sprzedaży - asortyment - odbiorcy - regiony, „teren” - przedstawiciele handlowi
ZAKUPY MAGAZYNY	za koszty za wynik	<ul style="list-style-type: none"> - dział zakupów - magazyny, chłodnie - asortyment - dostawcy
TRANSPORT WARSZTATY	za koszty	<ul style="list-style-type: none"> - jednostki transportowe - warsztat - budynek
NALEŻNOŚCI	za koszty	<ul style="list-style-type: none"> - terminowość płatności - obszar windykacji
MARKETING	za koszty za wynik	<ul style="list-style-type: none"> - kampanie promocyjne - programy lojalnościowe - udział w targach
OBŚLUGA PRZEDSIĘBIORSTWA	za wydatki za koszty	<ul style="list-style-type: none"> - dział finansowo-księgowy - dział administracyjny - biuro zarządu
OGÓLNY ZARZĄD	za koszty za wynik za inwestycje	<ul style="list-style-type: none"> - rada nadzorcza - zarząd - dyrektorzy działów

Źródło: Opracowanie własne.

Przykłady podane w tabeli nie wyczerpują wszystkich możliwości, których wystąpienie jest uzależnione od specyficznych warunków funkcjonowania poszczególnych przedsiębiorstw handlowych i ich jednostek wewnętrznych.

3. PODSUMOWANIE

Zastosowanie rachunku wyników jako narzędzia controllingu wymaga od zarządzających wieloaspektowego potraktowania problemu. Aby rachunek wyników spełniał w efektywny i optymalny sposób swoje zadania, musi być odpowiednio skorelowany z systemem informacyjnym przedsiębiorstwa oraz z jego strukturą organizacyjną. Również powinien być wykorzystywany w ocenie dokonań jednostek wewnętrznych, a także służyć jako baza dla systemu motywacyjnego. Samo wdrożenie rachunku wyników może pociągnąć za sobą, a najczęściej pociąga, konieczność wdrożenia rachunku kosztów zmiennych. Następne etapy wdrażania rachunku wyników w przedsiębiorstwach handlowych będą przedmiotem kolejnych artykułów.

LITERATURA

- [1] Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Podstawy rachunkowości zarządczej* PWE, Warszawa 2006
- [2] Kotapski R., Kowalak R., Lew G., *Rachunkowość zarządcza*, Marina, Wrocław 2008
- [3] Lew G., *Controlling przedsiębiorstw handlowych*, DIFIN, Warszawa 2004
- [4] Skrzywan S., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1971.

INCOME STATEMENT OF COMMERCIAL ENTERPRISES - INTRODUCTORY PROBLEMS

The article is one of the first from the series which discusses the issue of income statement in commercial enterprises. The article focuses on the commercial enterprises which in the literature of the subject are faintly described. Income statement is one of the managerial accounting tools which allows to support the managers of enterprises. There have been discussed actions which should be taken in order to implement the income statement efficiently. In the first article the determinants which have an influence on the income statement form have been analyzed.