

Grzegorz LEW¹

RACHUNEK WYNIKÓW PRZEDSIĘBIORSTW HANDLOWYCH – BUDOWA ORAZ INTERPRETACJA

Artykuł ten jest drugim 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 przykładową konstrukcję rachunku wyników typowego przedsiębiorstwa handlowego działającego na szczeblu hurtowym i detalicznym. W artykule tym poddano analizie poszczególne pozycje rachunku wyników i ich interpretację.

1. WPROWADZENIE

Zarządzający, w celu efektywnego kierowania jednostkami gospodarczymi potrzebują odpowiednich informacji na temat swojego przedsiębiorstwa i jego otoczenia. Informacje te muszą być dostosowane do wewnętrznych potrzeb danego przedsiębiorstwa. W zależności od rodzaju, rozmiaru i obszaru działalności szczegółowość informacji powinna być różna. W praktyce nie wszyscy właściciele czy zarządzający dostrzegają potrzebę otrzymywania w sformalizowanej formie informacji zarządczych. Często brak takiego zainteresowania wynika z niewielkich rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej, zaś umiejętności percepcyjne danej osoby są w zupełności wystarczające aby samodzielnie gromadzić i przetwarzać informacje zarządcze.

Jednak w przedsiębiorstwach większych, zatrudniających kilkadziesiąt lub więcej osób (co jest oceną subiektywną autora), mających rozbudowane struktury organizacyjne, bardziej skomplikowany sposób prowadzenia lub rodzaj działalności gospodarczej należy zastanowić się nad wdrożeniem wydajnych, a zarazem prostych, dzięki czemu tanich systemów wspomagających zarządzanie tymi przedsiębiorstwami.

Jednym z narzędzi używanych do pozyskiwania potrzebnych informacji zarządczych jest rachunek wyników skonstruowany jako wielobokowy i wielopoziomowy rachunek wyników wykorzystujący rachunek kosztów zmiennych.

Główną cechą wielobokowego i wielostopniowego rachunku wyników wykorzystującego rachunek kosztów zmiennych jest prezentacja kosztów stałych nie jako jednego segmentu odnoszonego na wynik danego okresu, ale jako wielu segmentów. Poszczególne segmenty tworzy się w oparciu o dokumenty źródłowe i identyfikowanie ich z wyróżnionymi obiektami kosztowymi istotnymi dla procesu zarządzania w danej jednostce gospodarczej. Koszty stałe mogą być w przedsiębiorstwie określane dla dowolnej liczby obiektów kosztowych, które są hierarchicznie uporządkowane i instytucjonalnie powiązane².

W tym rachunku wyników jako obiekty kosztowe mogą występować dowolne obiekty, które swoim znaczeniem dla procesu zarządzania są warte poddania głębszej analizie

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

² *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, CH Beck, Warszawa 2003, s. 116.

zarządczej. Do najczęściej wykorzystywanych zaliczyć można: produkty, grupy produktów, ośrodki odpowiedzialności, oddziały, klientów, dostawców, przedstawicieli handlowych i in.

W wielobokowym i wielostopniowym rachunku wyników do poszczególnych obiektów kosztowych przypisuje się również przychody. Ustalenie identycznych struktur dla segmentacji kosztów jak i przychodów pozwala dokonywać zestawień tych wielkości dla ustalenia częściowych wyników w postaci marż brutto (marż na pokrycie) realizowanych na poszczególnych obiektach kosztowych.

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. W następnej kolejności do takiej struktury należy w sposób właściwy dostosować system informacyjny.

2. RACHUNEK WYNIKÓW W PRZEDSIĘBIORSTWIE HANDLOWYM

Konstrukcję i interpretację rachunku wyników najlepiej przedstawić na hipotetycznym przykładzie. Takie podejście pozwala na wyjaśnienie powiązań pomiędzy poszczególnymi segmentami tego rachunku.

Przedsiębiorstwo handlowe SmaK S.A. prowadzi działalność na terenie jednego z regionów Polski. Koncentruje się na działalności na szczeblu hurtowym i detalicznym towarami spożywczymi. Towary sprzedaje za pośrednictwem dwóch przedstawicieli handlowych, którzy w swojej pracy posługują się samochodami służbowymi oraz sklepu. W przedsiębiorstwie jest dział sprzedaży na czele, którego stoi kierownik, podlegają mu dwaj przedstawiciele oraz pracownicy sklepu. Zaopatrzeniem zajmuje się dział zakupów.

Tabela 1. Rachunek wyników przedsiębiorstwa handlowego SmaK SA

Lp.	Nazwa pozycji	Przedstawiciel handlowy Nowak A.		Przedstawiciel handlowy Kowal Z.		Sklep „Lwik”		Razem [zł]
		Klient Kwazar	Klient Huzar	Klient Słoneczko	Klient Lewpol	Nabiał	Pieczywo	
-1-	-2-	-3-	-4-	-5-	-6-	-7-	-8-	-9-
1.	Przychody ze sprzedaży	87 400	54 200	75 900	95 600	23 870	16 850	353 820
2.	Rabaty, upusty	4 230	2 450	3 210	4 560	-	-	14 450
3.	Wartość sprzedanych towarów	40 200	27 400	37 800	49 620	11 450	7 890	174 360
4.	Wynik na sprzedaży towarów (1-2-3)	42 970	24 350	34 890	41 420	12 420	8 960	165 010
5.	Koszty związane ze sprzedażą towarów	-	-	-	-	1 800	1 250	3 050
6.	Wynik na sprzedaży danego towaru (4-5)	-	-	-	-	10 620	7 710	18 330
7.	Koszty związane z obsługą odbiorcy	2 030	4 260	6 580	8 520	-	-	21 390
8.	Wynik na sprzedaży dla danego odbiorcy (4-7)	40 940	20 090	28 310	32 900	-	-	122 240
9.	Koszty sklepu	-	-	-	-	7 560		7 560
10.	Wynik danego sklepu (6-9)	-	-	-	-	10 770		10 770
11.	Koszty związane z przedstawicielem hand.	2 310		3 620		-		5 930
12.	Koszty kredytu kupieckiego (koszty nieterminowych płatności)	1 900		2 460		-		4 360

13.	Wynik danego PH (8-11-12)	56 820	55 130	-	111 950
14.	Wynik na rodzajach działalności (suma kolumn dot. hurtu, detalu)	111 950		10 770	122 720
15.	Koszty działu sprzedaży	16 520			16 520
16.	Koszty działu zakupów	14 850			14 850
17.	Wynik na działalności podstawowej (14-15-16)	91 350			91 350
18.	Koszty magazynowania	9 860			9 860
19.	Koszty transportu i utrzymania	5 490			5 490
20.	Koszty ogólne zarządu	18 970			18 970
21.	Koszty sprzedaży (koszty promocji i reklamy)	11 730			11 730
22.	Wynik operacyjny przedsiębiorstwa (17-18-19-20-21)	45 300			45 300

Źródło: Opracowanie własne.

Szczegółowość rachunku wyników uzależniona będzie przede wszystkim od potrzeb wewnętrznych użytkowników. Przedstawiony powyżej rachunek wyników został skonstruowany, w swojej pierwszej części, pod kątem możliwości dostarczenia informacji na temat rentowności poszczególnych sprzedawców, sklepu i klientów. Im więcej obiektów kosztowych, dla których chcemy przeprowadzić analizę umieścimy w kolumnach twego rachunku wyników, tym stopień skomplikowania rachunku będzie rósł. Zasilenie takiego rachunku w potrzebne informacje przy wykorzystaniu technik informatycznych i zaawansowanych systemów MRP nie będzie stanowić zbyt dużego problemu. Ale przy zbyt rozbudowanym wielobokowym i wielopoziomowym rachunku wyników pojawią się ograniczenia w możliwościach dokonania właściwych analiz danych w nich zawartych. Często związane jest to z percepcyjnymi możliwościami osób obsługujących takie rachunki. Dlatego zaleca się aby w kolumnach ograniczać się do maksymalnie dwóch obiektów kosztowych, a w sytuacji dokonania analizy w przekrojach innych obiektów sporządzać kolejny rachunek wyników dla innych obiektów kosztowych lub w innych przekrojach tych obiektów.

Oczywiście zakres szczegółowości można zawsze zmienić. Jednym z rozwiązań jest wykorzystanie zasady Pareto lub jej modyfikacji np. ABC. Oznacza to, że przy ustalaniu szczegółowości kolumn w tym rachunku posłużyć się można regułą „2:8” lub „3:7”, w zależności od specyfiki danego obiektu kosztowego. W większości przypadków, w praktyce jest tak, że 20% lub 30% naszych odbiorców generuje odpowiednio ok. 80% lub 70% przychodów, czy też dzięki 30% naszego asortymentu uzyskujemy również 70% przychodów. Od tej reguły są odstępstwa wynikające ze specyfiki branży czy też rynku, ale w pewnych granicach ta zależność występuje we wszystkich rozwiniętych przedsiębiorstwach i dotyczy praktycznie wszystkich obiektów kosztowych. Aby nie rozbudowywać zbytnio tego rachunku wyników, można posłużyć się tą regułą przy projektowaniu kolumn rachunku wyników, w których ujęci będą nasi odbiorcy lub asortyment. Na przykład każdy odbiorca należący do grupy „20%” otrzyma swoją oddzielną kolumnę a pozostali ujęci zostaną w kolumnie wspólnej, podobnie uczynić można z innymi obiektami, którymi jest zainteresowane przedsiębiorstwo w kontekście zarządczym.

W przykładowym rachunku wyników wyróżnić można segmenty, których podsumowaniem jest:

- wynik na sprzedaży towarów (marżę handlową),

- wynik na sprzedaży danego towaru,
- wynik na sprzedaży dla danego odbiorcy,
- wynik na rodzajach działalności (poprzedzony wynikiem na poszczególnych sklepach i przedstawicielach handlowych),
- wynik na działalności podstawowej,
- wynik operacyjny przedsiębiorstwa.

Wynik na sprzedaży towarów informuje o marży uzyskiwanej (w oparciu o zasadę memoriałową) na sprzedaży towarów, marży, która jest przypisana do poszczególnych odbiorców, czy asortymentu. Wprowadzenie na tym poziomie osobnego wiersza, w którym pokażemy rabaty i upusty, pozwoli nam na określenie polityki cenowej stosowanej wobec poszczególnych klientów, w obszarze sprzedaży hurtowej. Dzięki tej informacji możemy również lepiej ocenić działania przedstawicieli handlowych, co można również wykorzystać przy tworzeniu systemu motywacyjnego dla nich. Istnieje także możliwość ustalania wyniku na sprzedaży towarów w oparciu o zasadę kasową, co pozwoli ustalić marżę faktycznie zrealizowaną, ale pociąga to za sobą konieczność (aby było to porównywalne) stosowania tej zasady w innych pozycjach rachunku wyników. Informacje na temat marży zarachowanej jak i faktycznie zrealizowanej jest nam wstanie dostarczyć rachunkowość finansowa.

Jeśli wynik na sprzedaży towarów skorygujemy o koszty związane ze sprzedażą danego towaru lub grupy asortymentowej otrzymamy wynik na sprzedaży danego towaru lub grupy. Do tych kosztów zaliczyć można konfekcjonowanie towarów (najczęściej dotyczy to przepakowania towarów w mniejsze opakowania), utrzymanie półki, wynagrodzenia kierownika i pracowników danego działu sklepu.

Wynik na sprzedaży dla danego odbiorcy ułatwia ustalenie rankingu klientów pod kątem ich rentowności, co pozwoli koncentrować nasze działania na właściwych klientach. Istotną kwestią, w tym miejscu, jest aby koszty przypisywane poszczególnym odbiorcom były kosztami faktycznie z nimi związanymi. Z przypisaniem kosztów transportu towarów kupionych przez danego klienta nie powinno być problemu, tą informację uzyskamy z dokumentu źródłowego lub z ewidencji wewnętrznej. Inaczej sprawa wyglądać może z kosztami pośrednimi, np. kosztami pozyskania klienta generowanymi przez przedstawicieli handlowych. W praktyce zdecydowana większość kontaktów przedstawiciel – potencjalny klient kończy się niepowodzeniem. Powstaje problem jak przypisać tego typu koszty do naszych klientów, którzy zostali skutecznie pozyskani. W tym przypadku korzystanie z kluczy podziałowych przy rozliczaniu takich kosztów spowoduje przekłamania informacyjne. Jeśli nie jesteśmy w stanie na podstawie jakichkolwiek dokumentów lub ewidencji wewnętrznej przypisać tych kosztów, w sposób nie budzący wątpliwości do danego klienta, to nie należy ich wykazywać w tym miejscu. Wykażemy ich w wierszu kosztów związanych z danym przedstawicielem.

Bardzo ciekawym dla zarządzających, pod kątem informacyjnym, może być wynik na rodzajach działalności. Informuje o rentowności, w naszym przykładzie, działalności na szczeblu hurtowym i detalicznym. Ten wynik (pozostałe również) można podzielić inaczej. Na tym poziomie możemy uzyskać informacje o rentowności poszczególnych sklepów w naszej sieci i przedstawicieli handlowych. Przydatność tego rodzaju informacji w zarządzaniu przedsiębiorstwem nie podlega dyskusji. Wykorzystać je można w sposób bezpośredni w systemach motywacyjnych i to w systemach rozbudowanych. Koszty jakie należy uwzględnić w tym bloku to koszty związane z działalnością sklepu tj. amortyzacja

lub opłata czynszowa, wynagrodzenia, media, reklama (ale tylko ta, którą bezwzględnie da się przypisać do danego sklepu), podatki, opłaty itp. Koszty przypisane do przedstawiciela handlowego to przede wszystkim koszty teleinformatyczne oraz koszty używania samochodu służbowego oraz jego wynagrodzenie, ale w części stałej. Jeśli tego typu koszty chcielibyśmy wykorzystać w systemie motywacyjnym sprzedawców, należy rozważyć kwestię, czy w tym systemie, uwzględniać np. koszt amortyzacji samochodu służbowego czy nie. Dotyczy to również innych kosztów, które są kosztami nie kontrolowanymi przez przedstawiciela handlowego.

Kolejnym istotnym obszarem kosztów, który należy uwzględnić przy konstruowaniu rachunku wyników jest obszar związany ze stosowaniem kredytu kupieckiego, a w szczególności koszty związane z nieterminowymi płatnościami należności. Standardowo do obliczeń wartości tych kosztów użyć możemy oprocentowania obligacji skarbowych. Jeśli sprzedawcy w przedsiębiorstwie handlowym mają dużą swobodę przy podejmowaniu różnorodnych decyzji związanych ze sprzedażą, informacje związane z kosztami nieterminowych płatności powinny być także prezentowane przedstawicielom handlowym, w celu uświadomienia im, ich wpływu na obniżenie tych kosztów. Oczywiście sprzedawcy nie powinni stać się w takiej sytuacji windykatorami, jednak ich zachowania, w kontaktach z klientami, dzięki temu, powinny mieć charakter prewencyjny.

Dalszym blokiem kosztów są koszty działu sprzedaży i działu zakupów, koszty te są kosztami w większości pośrednimi (w dużej mierze stałymi) i z tego powodu trudno je przypisać do działalności hurtowej lub detalicznej w ramach sieci, dlatego należy ująć je osobno.

W następnym bloku kosztów zaliczyć możemy koszty związane z działalnością „usługową” różnych komórek przedsiębiorstwa handlowego. Do tych komórek zaliczyć można działy transportu zewnętrznego i wewnętrznego, działy naprawcze, magazynowe jeśli są wydzielone poza działy zakupów, marketingowe, księgowe, finansowe, inwestycyjne itp. W dziale transportowego zewnętrznego (jak i wewnętrznego) koszty generowane będą w związku z utrzymaniem i używaniem środków transportu. Obniżanie kosztów transportu jest możliwe, między innymi, dzięki lepszemu planowaniu kolejności odwiedzanych kontrahentów, co może przyczynić się do większej efektywności przewozów (wyeliminowanie tzw. pustych przebiegów), czy też odpowiedni dobór wielkości konkretnego środka transportu do danego zamówienia.

Działy naprawcze czy konserwacyjno-remontowe w wielu przedsiębiorstwach handlowych, działających w większym rozmiarze, zajmują się utrzymaniem ruchu wszystkich urządzeń wykorzystywanych przez te przedsiębiorstwa, a więc takich jak: środki transportu, urządzenia grzewczo-chłodzące, sprzęt informatyczny, kasy fiskalne itp. Podstawowymi kosztami przypisanymi do tego typu działalności będą wynagrodzenia, amortyzacja używanych urządzeń i maszyn, zużycie materiałów.

Działy marketingu przedsiębiorstw handlowych realizują swoje zadania w obszarze reklamy i reprezentacji. Zakres zadań jakimi zajmują się te działy uzależniony jest w dużej mierze od wielkości przedsiębiorstwa i jego struktury organizacyjnej. Zaznaczyć należy, iż mniejsze przedsiębiorstwa handlowe nie posiadają takich komórek organizacyjnych w swoich strukturach. Działy marketingowe działają w średnich i dużych przedsiębiorstwach handlowych, gdzie z kolei skala przedsiębiorstwa również ogranicza zakres zadań tych działów. Działy marketingu we współczesnych przedsiębiorstwach handlowych rzadko zajmują się szukaniem nowych odbiorców, negocjowaniem cen, czy warunków dostaw. Jest to domena przedstawicieli handlowych. Wobec czego koszty jakie po-

wstają w tym obszarze działalności przedsiębiorstw handlowych związane są z dbaniem o wizerunek całego przedsiębiorstwa handlowego, wyszukiwaniem nisz rynkowych w ofercie towarowej na rynku, współorganizowaniem kampanii promocyjnych organizowanych przez producentów lub organizowanie takich kampanii samodzielnie, opracowywanie różnych programów lojalnościowych dla odbiorców (karty stałego klienta, oferowanie własnych lodówek w zamian za zaopatrywanie się tylko w hurtowni, która jest właścicielem lodówki itp.), organizowanie targów, imprez okolicznościowych³.

Aby było możliwe stworzenie rachunku wyników w pożądanej przez nas formie musimy dysponować odpowiednimi danymi. Dane te jest w stanie dostarczyć nam system rachunkowości finansowej, oczywiście odpowiednio dostosowany do specyficznych potrzeb wieloblokowego i wielostopniowego rachunku wyników.

3. PODSUMOWANIE

Przedstawiony przykład jest jednym z możliwych do wykorzystania w praktyce przedsiębiorstw handlowych. Wielobokowy i wielopoziomowy rachunek wyników jest narzędziem elastycznym, a przy jego konstruowaniu przedsiębiorstwa posłużyć się mogą ogólnodostępnymi programami informatycznymi, których koszt, nawet dla małych przedsiębiorstw nie jest duży (np. Excel pakietu MS Office). Modyfikacje tego rachunku są możliwe na bieżąco, w zależności od zmieniających się potrzeb zarządzających. W innych przypadkach można stworzyć nowy rachunek uwzględniający inne wielkości ekonomiczne, wykorzystując do jego konstrukcji, już sprawdzone elementy z poprzednich rachunków, co ma niebagatelne znaczenie dla pracowników obsługujących ten system.

LITERATURA

- [1] Lew G., *Controlling przedsiębiorstw handlowych*, DIFIN, Warszawa 2004
- [2] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, CH Beck, Warszawa 2003

TRADERS INCOME RESULTS - CONSTRUCTION AND INTERPRETATION

This article is the second in a series dealing with the income statement in commercial enterprises. Article focuses on commercial enterprises, which in the literature are still poorly described. Income Statement is one of management accounting tools which allow managers to assist businesses. It presents an example of a typical structure of the income statement of commercial enterprises operating at the wholesale and retail level. This article analyzed the results of specific items of income and their interpretation.

³ G. Lew, *Controlling przedsiębiorstw handlowych*, DIFIN, Warszawa 2004, s. 124.