

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

291

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-389-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana
Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Małgorzata Białas , Wpływ rozbieżności między wynikiem liczonym metodą memoriałową i kasową na wycenę rynkową przedsiębiorstw.....	13
Adam Bujak , Pomiar efektywności systemu rachunkowości przedsiębiorstwa w oparciu o wskaźniki wykorzystania zasobów.....	23
Halina Buk , Koszty kalkulowane w taryfie energii elektrycznej.....	33
Andrzej Bytniewski , Podsystem CRM jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	43
Michał Chalastra , Rachunek zysków i strat a wymogi zarządzania strategicznego.....	54
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , Wpływ kosztów upadłości na rentowność podmiotu gospodarczego	66
Marlena Ciechan-Kujawa , Koncepcja pomiaru odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw w sferze personalnej	82
Ksenia Czubakowska , Planowanie i kontrola w controllingu.....	94
Marcin Czyczerski , Wpływ funkcji personalnej na efektywność controllingu	106
Michał Dyk , Prognozowanie przychodów i kosztów według Boxa-Jenkinsa	115
Wiktor Gabrusewicz , Atrybuty współczesnego rachunku kosztów	125
Stanisław Gędek , Instrumenty wspomagające decyzje krótkookresowe w gospodarstwie rolnym	135
Robert Golej , Selekcja projektów nowych produktów w controllingu innowacji.....	147
Bartosz Góralski , Wycena marki metodą Brand-driven Earnings.....	160
Beata Iwasieczko , Wartość organizacji gospodarczej a efektywność IT a Cloud computing.....	169
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspektywy, bariery i możliwości rozwoju controllingu w uczelniach niepublicznych w świetle wyników badań.....	178
Krzysztof Piotr Jasiński , Wdrażanie controllingu ds. zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie branży motoryzacyjnej.....	188
Magdalena Jaworzyńska , Wykorzystanie controllingu w praktyce zakładów opieki zdrowotnej.....	198
Marcin Jędrzejczyk , Rola produktywności pracy w planowaniu i controllingu działalności przedsiębiorstwa produkcyjnego	208
Angelika Kaczmarczyk , Zarządzanie kosztami w aspekcie wyceny bilansowej	219
Ilona Kędzierska-Bujak , Zbilansowana karta wyników a kompleksowa karta wyników i zarządzanie przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	227

Marcin Klinowski , Biuro wsparcia projektów jako nowy wymiar rachunkowości zarządczej	238
Marta Kołodziej-Hajdo , Koszty logistyki w procesie zarządzania przedsiębiorstwem	246
Ewelina Agnieszka Koltun, Anetta Kadej , Zastosowanie wskaźnika proporcji przy podatku naliczonym w spółdzielni mieszkaniowej	255
Robert Kowalak , Controlling w zakładzie gospodarowania odpadami	265
Mieczysław Kowerski , Dywidenda a wynik finansowy w ostatnim roku obrotowym	278
Wojciech Dawid Krzeszowski , Opodatkowanie wniesienia aportu lub sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa	289
Jarosław Kujawski , Problemy językowe w Earned Value Management	298
Justyna Kulikowska , Controlling jakości jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem	308
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integracja rachunkowości finansowej i zarządczej w systemie ERP	319
Mirosława Kwiecień , Paradygmaty współczesnej rachunkowości a controlling	331
Zbigniew Leszczyński , Narzędzia rachunkowości zarządczej w zintegrowanym programie redukcji kosztów w przedsiębiorstwie produkcyjnym	341
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Optymalizacja kosztów działalności w grupach zakupowych	353
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutylowska , Benchmarking jako nowoczesne narzędzie zarządzania w sektorze wodociągów i kanalizacji – Polska na tle innych krajów europejskich	364
Bożena Nadolna , Problemy walidacji badań jakościowych w rachunkowości zarządczej	380
Bartłomiej Nita , Stopa wzrostu przedsiębiorstwa w kontekście planowania finansowego	393
Michał Pietrzak , Potrzeba kontroli zarządczej w publicznych szkołach wyższych	404
Katarzyna Piotrowska , Rola rachunkowości w dostarczaniu informacji o procesach innowacyjnych zarządzającemu	415
Michał Poszwa , Koszty w rachunku wyniku podatkowego	425
Krzysztof Prymon , Praktyczne problemy ujmowania kosztów i przychodów z działalności rolniczej w aspekcie wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie. Wyniki badań	435
Jolanta Rubik , Wybrane elementy controllingu w PKP SA	446
Paweł Rumniak , Jeden raport	457
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategia, model biznesowy i rachunkowość zarządcza jako komplementarne narzędzia identyfikujące źródła wartości przedsiębiorstwa	469

Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Teoretyczne aspekty pomiaru wartości publicznej jednostek samorządu terytorialnego	481
Radosław Ryńca , Czynniki mające wpływ na ocenę projektów badawczych realizowanych w uczelni przez instytucje finansujące projekty oraz podmioty współpracujące z szkołą wyższą	494
Aleksandra Sulik-Górecka , Systemy wczesnego ostrzegania w controllingu strategicznym	503
Alfred Szydelko , Rola księgowego w controllingu przedsiębiorstwa	512
Łukasz Szydelko , Rachunkowość w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	522
Magdalena Szydelko , Benchmarking jako narzędzie wspomagające controlling w obszarze logistyki	531
Joanna Świerk , Wykorzystanie strategicznej karty wyników w procesie implementacji strategii uczelni wyższej na przykładzie UMCS	541
Adam Węgrzyn , Wieloletni model regulacji jako narzędzie zarządzania wartością przedsiębiorstwa na przykładzie operatorów systemu dystrybucyjnego gazu	552
Marcin Wierziński , Zasady analizy kosztów łańcucha wartości	564

Summaries

Małgorzata Białas , The effect of divergence between results calculated on an accrual basis and cash basis for market valuation of companies	22
Adam Bujak , The efficiency measurement of the enterprise's accounting system based on the resource-use indicators	32
Halina Buk , Calculated costs in the tariff of electric energy	42
Andrzej Bytniewski , CRM subsystem as an instrument of management accounting and controlling	53
Michał Chalastra , Profit and loss account and the requirements of strategic management	65
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , The impact of bankruptcy costs on profitability of an economic entity	81
Marlena Ciechan-Kujawa , The concept of measuring corporate social responsibility in the area of human resources	93
Ksenia Czubakowska , Planning and control in controlling	105
Marcin Czyczerski , The impact of HR function on the efficiency of controlling	114
Michał Dyk , Forecasting of incomes and costs with the method of Box-Jenkins	124
Wiktor Gabrusewicz , The attributes of modern cost accounting	134
Stanisław Gędek , Instruments supporting short time farms decisions	146

Robert Golej , Projects selection of new products in innovation controlling ..	159
Bartosz Góralski , Brand-driven Earnings method in trademark valuation ...	168
Beata Iwasieczko , Value Based Management versus effectiveness of Information Technology (IT) versus Cloud Computing.....	177
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspectives, barriers and opportunities for controlling in non-public Higher Education Institutions (HEIs) in view of the research results	187
Krzysztof Piotr Jasiński , Implementation of controlling for risk management in the company of the automotive industry	197
Magdalena Jaworzyńska , The use of controlling in health care units.....	207
Marcin Jędrzejczyk , Wage productivity in budgeting and controlling of the manufacturing company.....	218
Angelika Kaczmarczyk , Costs management in terms of balance sheet valuation	226
Iłona Kędzierska-Bujak , Balanced Scorecard versus Total Performance Scorecard and Open Book Management – selected issues.....	237
Marcin Klinowski , Project Support Office as a new dimension of management accounting.....	245
Marta Kołodziej-Hajdo , Logistics costs in the process of business management.....	254
Ewelina Agnieszka Kołtun, Anetta Kadej , The application of tax ratio accrued in the housing cooperative	264
Robert Kowalak , Controlling for the waste disposal plants	277
Mieczysław Kowerski , Dividend and the earnings in the last fiscal year	288
Wojciech Dawid Krzeszowski , Taxation of a contribution in kind or of the sales of an organized part of an enterprise.....	297
Jarosław Kujawski , Linguistic problems in Earned Value Management.....	307
Justyna Kulikowska , Quality controlling as an instrument in the company management.....	318
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integration of financial and managerial accounting in an ERP system.....	330
Mirosława Kwiecień , The paradigms of contemporary accounting vs. controlling	340
Zbigniew Leszczyński , Managerial accounting tools in integrated cost reduction program in production company	352
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Cost optimization in purchasing groups.....	363
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutyłowska , Benchmarking as a modern management instrument in water and sewage companies – Poland in comparison to European countries.....	379
Bożena Nadolna , Problems of validation of qualitative research in management accounting.....	392

Bartłomiej Nita , Corporate growth rate in the context of financial planning	403
Michał Pietrzak , The need of managerial control in public universities	414
Katarzyna Piotrowska , The role of accounting in providing a manager with information about innovation processes.....	424
Michał Poszwa , Costs in the tax result statement	434
Krzysztof Prymon , Practical aspects of presenting of costs and incomes concerned with agricultural activities in the context of income tax in agriculture. Research results	445
Jolanta Rubik , Chosen elements of controlling in PKP S.A.	456
Paweł Rumniak , One report.....	468
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategy, business model and management accounting as a set of complementary tools used for identifying sources of enterprise value.....	480
Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Theoretical aspects of measuring public value of local government units.....	493
Radosław Ryńca , Factors affecting the evaluation of research projects at the university by funding agencies and entities cooperating with the institution of higher education	502
Aleksandra Sulik-Górecka , Early warning systems in strategic controlling	511
Alfred Szydelko , The role of an accountant in company controlling	521
Łukasz Szydelko , Accounting in process-oriented company – selected issues.....	530
Magdalena Szydelko , Benchmarking as a tool for supporting of controlling in the logistics area	540
Joanna Świerk , Using the Balanced Scorecard to implement the strategy of university on the example of UMCS	551
Adam Węgrzyn , The long term model of regulation as the tool in enterprise value management on the base of example of gas transmission operators	563
Marcin Wierzbiński , The rules of value chain cost analysis	577

Michał Chalastra

Uniwersytet Gdański

RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT A WYMOGI ZARZĄDZANIA STRATEGICZNEGO

Streszczenie: Artykuł prezentuje reguły tworzenia rachunku zysków i strat ujawniającego informacje według kryterium realizowanych w przedsiębiorstwie strategii.

Słowa kluczowe: rachunek zysków i strat, zarządzanie strategiczne.

1. Wstęp

Jedną z podstawowych wad obecnych rozwiązań tworzenia rachunku zysków i strat jest aspekt historyczny prezentowanych informacji. Według obowiązujących reguł celem głównym jest tu rozliczenie zarządu za miniony okres. Pojawiają się jednak odmienne koncepcje mówiące, że podstawowym zadaniem analizowanego raportu powinno być przedstawienie informacji inwestorom lub innym odbiorcom, w celu podejmowania przez nich przyszłych decyzji [Schruff 2012, s. 18-22]. Cecha ta wynika z jednej z nadrzędnych zasad rachunkowości, jaką jest przydatność informacji [IASB 2010; FASB 2010]. Przydatność informacji dostępnych w sprawozdaniu finansowym oznacza, że na ich podstawie można podejmować różnorodne decyzje. Informacje te powinny być przy tym prognostyczne, czyli pozwalające na ich wykorzystanie do szacowania przyszłych wyników ekonomicznych. Zadanie to realizować należy zarówno w perspektywie strategicznej, jak i operacyjnej, co wynika z obecnie stawianych wymogów względem rachunkowości zarządczej [Sobańska 2009, s. 84]. Powyższe zasady wpisują się w definicję rachunkowości W. Brzezina: „Rachunkowość jest to retro- i prospektywny system informacyjny ekonomicznej organizacji, który wykorzystując metodę bilansową, pozwala zmierzyć, analizować i planować dla celów zarządzania wynik finansowy i kondycję finansową podmiotu gospodarczego” [Brzezin 2006, s. 33].

2. Krytyka obecnych wzorców rachunku zysków i strat pod względem ujawnień informacji strategicznych

Omawiane w tej części rozważania dotyczą formy rachunku zysków i strat tworzono-ego dla wartości syntetycznych, bez uwzględnienia wymogów raportów wykonanych według reguł segmentów operacyjnych, o których będzie mowa w dalszej części. Wariant porównawczy rachunku zysków i strat prezentuje informacje zagregowane według kategorii przychodów i kosztów oraz rodzaju działalności. W odniesieniu do przychodów w omawianym wariantcie podzielone są one na cztery pozycje. Każda z tych kategorii nie podlega natomiast głębszej analizie zgodnie z wymogami zarządzania strategicznego. Stan ten przekłada się następnie na taką samą syntetyczną formę prezentacji danych o kosztach i wynikach. Taki zagregowany sposób ujawniania danych w bardzo małym stopniu spełnia wymogi zarządzania strategicznego. Niemożliwe jest uzyskanie informacji na temat rynków czy produktów generujących przychody, a w dalszej konsekwencji koszty oraz wynik finansowy. Teoretycznie jeżeli dane w raporcie na temat przychodów i kosztów oraz wyniku finansowego charakteryzują się następującymi cechami:

- 1) tendencja poszczególnych parametrów w kolejnych okresach jest wzrostowa,
- 2) tempo wzrostu zysku jest wyższe od tempa wzrostu przychodów, a przychodów od kosztów,

to stan ten uznać można za pozytywny. Pozwala on wyciągnąć wnioski o dobrych perspektywach rozwoju danego podmiotu. Informacje w ten sposób ujawniane, pomimo wymienionych powyżej cech pozytywnej oceny, mogą jednak wprowadzać w błąd. Stanie się tak, gdy występują następujące czynniki:

- 1) zaistniały wysokorentowne zdarzenia jednorazowe – kontrakty, których prawdopodobieństwo wystąpienia w przyszłości jest znikome, a rentowność ma wpływ na wyniki ogólne,

- 2) rozwój działalności realizowany jest na rynku zanikającym z tytułu szybszego wycofania się z niego konkurencji – tempo kurczenia się rynku jest wolniejsze niż wycofywanie się firm konkurencyjnych,

- 3) udział sprzedaży na rynkach lub produktów zanikających jest znaczący.

Wyniki łączne firmy mogą być wówczas na poziomie satysfakcjonującym w zakresie poszczególnych syntetycznych pozycji rachunku zysków i strat (przychody, koszty i zysk). Tempo ich zmiany na przestrzeni kilku ostatnich okresów również charakteryzować się może pozytywną oceną. Niewidoczna będzie jednak informacja o strukturze, z jakich kierunków pochodzą osiągnane wyniki. Porównując raporty dwóch jednostek funkcjonujących w tej samej branży, możliwa jest analiza tylko danych syntetycznych. Może to jednak wprowadzić w błąd, gdyż zaistnieć mogą następujące zdarzenia:

- 1) firma w okresie minionym osiągnęła lepsze wyniki niż przedsiębiorstwo konkurencyjne,

2) wyniki te generowane są jednak przez produkty na rynkach zanikających bądź dla tych, dla których prognozuje się kryzys – rozwój ekstensywny,

3) w niedostatecznym stopniu realizowane są zadania o charakterze rozwoju intensywnego (nowe rynki, produkty czy technologie),

4) przedsiębiorstwo konkurencyjne osiągnęło niższe wyniki z tytułu ponoszenia dużych nakładów na rozwój nowych obszarów działalności – rozwój intensywny.

Tak ujawnianych danych syntetycznych nie można również skonfrontować z prognozami wzrostu czy spadku koniunktury, dotyczącymi konkretnych branż czy rynków. Na podstawie takich prognoz oraz danych historycznych dostępnych w rachunku zysków i strat powinno być jednak możliwe oszacowanie przyszłych zysków. Zaprezentowane powyżej wady syntetycznej formy prezentacji przychodów odnoszą się również do kosztów oraz wyników i z tego powodu nie będą dalej omawiane. W wariantcie porównawczym rachunku zysków i strat inne braki z punktu widzenia zarządzania strategicznego występują w przypadku prezentacji informacji o kosztach. Wszystkie pozycje są tu zsumowane do kategorii zbiorczych usystematyzowanych według rodzaju. W kontekście przydatności informacji, a w szczególności jej prognostyczności, zastanowić należy się nad tym, czy jest to właściwa forma ujawniania danych o kosztach. Wydawać by się mogło, że analiza kosztów prostych (według rodzaju) pozwala na uzyskanie informacji o sposobie osiągania zysku. Odbywa się to poprzez proste skojarzenia odpowiednich kosztów rodzajowych z realizowanymi przez nie zadaniami.

Tabela 1. Przykładowe informacje, jakie można uzyskać z analizy rodzajowej kosztów o sposobie prowadzenia działalności gospodarczej

Rodzaj kosztu	Rodzaj informacji
Amortyzacja	Koszty związane z posiadaniem majątku
Zużycie materiałów i energii	Materiało- i energochłonność działalności
Wynagrodzenia	Pracochłonność

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2. Alternatywne realizowanie zadań w ramach kosztów rodzajowych

Realizowany proces	Alternatywne koszty rodzajowe związane z realizowanym procesem
Posiadanie majątku	Może być realizowane poprzez dzierżawę, leasing itp., co powoduje zaniżenie kosztów amortyzacji.
Materiało- i energochłonność	Przerób obcy wykonywany przez podwykonawców czy z materiałów powierzonych zmniejsza wartość kosztów zużycia materiałów i energii.
Pracochłonność	Elastyczne formy zatrudnienia typu leasing pracowniczy, usługi obce czy samozatrudnienie nie generują kosztów płac.

Źródło: opracowanie własne.

W dzisiejszych realiach gospodarczych informacja o kosztach prostych (rodzajowych) nie odzwierciedla jednak sytuacji firmy zgodnie z powyżej zaprezentowa-

nym wzorcem. Wynika to z możliwości realizacji wskazanych zadań poprzez inne koszty rodzajowe, niż sugeruje to zaprezentowany przykład.

Dodatkowo pozostałe koszty rodzajowe ujęte w omawianym wariantcie formularza rachunku zysków i strat (usługi obce, podatki i opłaty oraz pozostałe koszty) są trudno identyfikowalne z realizowanymi strategiami. Przeprowadzone rozważania upoważniają zatem do wyciągnięcia wniosków, że informacja o kosztach rodzajowych może być myląca z punktu widzenia uzyskania danych na temat strategii osiągnięcia wyniku finansowego. Trudno jest na jej podstawie uzyskać wiedzę z zakresu już wspomnianych tak istotnych zagadnień strategicznych, jak: koszty posiadania majątku, materiało- i energochłonność działalności czy pracochłonność. Niemożliwe jest ponadto zdobycie danych na temat innych realizowanych przez firmę strategii. Są one bardzo istotne z punktu widzenia odbiorców informacji generowanych przez system rachunkowości. Pozwalają bowiem na podejmowanie decyzji polegających na analizie danych przeszłych, dostępnych w rachunku zysków i strat, oraz skonfrontowanie ich z prognozami dotyczącymi na przykład zmian kosztów energii, surowców czy płac. Opisowywany stan prezentacji danych w rachunku zysków i strat tylko według rodzaju kosztów może zatem powodować zagrożenie poprawnego spełnienia ważnej w rachunkowości zasady, jaką jest przydatność informacji, a szczególnie jej prognostyczność. W zakresie ujawniania informacji o zysku w analizowanym raporcie warto podać w wątpliwość, czy obecne zasady wyznaczania wyniku finansowego są odzwierciedleniem rzeczywistej korzyści wypracowanej w firmie. Otóż wynik finansowy ustalany jest przez odjęcie od przychodów kosztów [Foremna-Pilarska, Radawiecka 2009, s. 436-446]. Reguła ta jest konsekwencją kontynentalnego podejścia do rachunkowości (metoda transakcyjna) [por. Gierusz 2011, s. 114-115; Babuńska 2011, s. 160; Janowicz 2011, s. 271-278; Kamieniecka 2011, s. 286-289; Maruszevska 2011, s. 295-297]. Jej wadą jest natomiast pominięcie niektórych transakcji dotyczących zarówno przychodów, jak i kosztów, które wprost odnoszone są na kapitały – z pominięciem rachunku zysków i strat. Dodatkowo obecne reguły wyznaczania zysku nie uwzględniają zmiany wartości firmy według zasad anglosaskich – z tytułu aktualizacji wyceny do wartości godziwej [por. Mućko 2011, s. 55; Mazur 2011, s. 304; Ustawa... 1994, art. 28, ust. 6; Wyczółkowska 2011, s. 15-20]. Podsumowując tę część rozważań, stwierdzić można, że aktualne rozwiązania obowiązujące przy ustalaniu wyniku finansowego nie w pełni oddają rzeczywisty i całkowity efekt osiągnięty przez przedsiębiorstwo. Stan ten w przypadku rachunku zysków i strat nie spełnia zatem nadrzędnej zasady rachunkowości, jaką jest przydatność informacji. Rozwiązaniem tych problemów jest koncepcja zysku całościowego [szerzej patrz Gierusz 2010]. Kolejny mankament obowiązujących rozwiązań stanowi prezentacja informacji o zysku w formie syntetycznej. W aktualnej formule analizowanego rachunku podana jest tylko łączna wartość osiągniętego wyniku, brak jest natomiast uszczegółowienia jej o elementy jego podziału. Nieujawnienie powyższych danych jest istotną wadą. Informacja prezentowana w obecnej formie może wprowadzać w błąd potencjalnych inwestorów. Nie są oni bowiem

powiadomieni o kierunkach podziału zysku. Jest to istotna informacja, gdyż niektórzy akcjonariusze, zwłaszcza przyszli, mogą być zainteresowani zyskami z dywidendy wypłacanymi regularnie. Inna grupa może natomiast oczekiwać wzrostu wartości akcji, osiąganego poprzez długofalowe inwestycje. Zaistnieć może również sytuacja dużej dysproporcji w czerpaniu korzyści pomiędzy grupami akcjonariuszy – uprzywilejowanymi i zwykłymi. Kierunki rozdysponowania zysku są ważną informacją również dla pozostałych jej użytkowników, takich jak chociażby pracownicy – obecni i przyszli. Zainteresowani są oni wiedzą na temat polityki partycypacji w zyskach. Nabywcy oczekiwać mogą natomiast danych o działaniach ekologicznych czy społecznych finansowanych z zysku. Dlatego warto rozważyć, czy w rachunku zysków i strat ogólnej kwoty wyniku nie należy uszczegółowić o podane elementy jego podziału. Podsumowując ten fragment, stwierdzić można, że porównawczy wariant rachunku zysków i strat w niedostatecznym stopniu prezentuje informacje według wymogów zarządzania strategicznego. Dotyczy to wszystkich jego pozycji (przychodów, kosztów i wyniku finansowego). Jest on nastawiony na ujawnianie informacji w świetle historycznym i trudno jest na jego podstawie podejmować decyzje przyszłe. Wykazane mankamenty syntetycznej formy prezentacji przychodów, kosztów oraz zysku dotyczą również wariantu kalkulacyjnego. W tym przypadku pojawiają się jednak inne niedogodności wynikające ze specyfiki tego rozwiązania. Wadą analizowanej struktury jest syntetyczna forma informacji na temat kosztów wytworzenia [Ustawa... 1994]. W jednej zbiorczej pozycji ujęte są koszty zarówno stałe, jak i zmienne. Stan ten uniemożliwia więc prognozowanie wyniku finansowego w oparciu o przewidywane zmiany ilości wytwarzanych produktów. Szacunki takie można wykonywać na podstawie informacji dotyczącej rozwoju rynku czy przyjęcia lub utraty znaczącego kontraktu. Niemożliwe jest również przewidywanie wyniku na podstawie prognoz dotyczących zmian cen surowców. Koszty sprzedaży w analizowanym rachunku ujęte są w jednej zbiorczej pozycji jako koszty okresu. Nie jest możliwe przydzielenie ich do kierunków sprzedaży, które wynikać powinny z realizowanej strategii rozwoju tej działalności. Praktycznie wszystkie zaprezentowane dotychczas wady dotyczące syntetycznej formy prezentacji informacji na temat przychodów oraz kosztów występują również w tym przypadku. Odnosnie do tych kosztów pojawia się jednak dodatkowy mankament. Ujęte są one w jednej grupie obejmującej koszty okresu, takie jak ogólnego zarządu czy pozostałe koszty operacyjne. Wynika to zapewne z koncepcji, aby koszty mogące być alokowane na aktywa w bilansie były w jednej części rachunku, a zaliczane do okresu w drugiej. Tymczasem według reguł tworzenia rachunków zysków i strat, wywodzących się z rachunkowości zarządczej, koszty warto grupować według ich zależności od rozmiaru działalności. W pierwszej kolejności przeciwstawia się przychodom koszty zmienne, a następnie stałe. Ma to na celu umożliwienie prognozowania wyniku na podstawie informacji dotyczących rozmiarów działalności firmy. Część kosztów sprzedaży związana jest z transportem, opakowaniami, ubezpieczeniem w transporcie itp., uznać można zatem, że są to koszty zmienne. Inna grupa

kosztów sprzedaży wynikać może z reklamy czy uczestniczeniem w targach itp. – są to zatem koszty stałe [Gierusz 2005, s. 486]. Z tego powodu koszty sprzedaży w rachunku zysków i strat ujęte powinny być w dwóch pozycjach jako koszty stałe i zmienne. Koszty ogólnego zarządu czy pozostałe koszty operacyjne ujmowane są w jednej zbiorczej grupie zwanej kosztami okresu. Kryterium zaliczania ich do tej kategorii jest fakt zaniechania rozliczania tych kosztów na produkty. Stosowana jest tu zatem metoda rachunku kosztów zmiennych. Do kosztów wytworzenia stosuje się natomiast reguły rachunku kosztów pełnych. Tymczasem z punktu widzenia prognozy styczeńności właściwszym sposobem jest podział na koszty stałe i zmienne. Analizowane pozycje nie są wszystkimi kosztami stałymi. Zaliczyć do nich należy również część kosztów wydziałowych niezależnych od wielkości produkcji – koszty wydziałowe stałe. Zalecane zatem jest podzielenie obecnej pozycji kosztów wytworzenia na dwie grupy koszty wytworzenia: zmienne i stałe. Drugim mankamentem ujawniania informacji na temat powyższych kosztów stałych jest syntetyczna forma ich prezentacji. Obejmują one pozycje kosztowe związane z wieloma ważnymi działaniami – strategiami, z których każda indywidualnie może dostarczać ważnych informacji na temat metod funkcjonowania firmy. Głównym problemem obecnego rozwiązania, z punktu widzenia zarządzania strategicznego, jest brak możliwości stwierdzenia na podstawie analizy tych kosztów, czy działalność danej firmy ma charakter rozwoju ekstensywnego, czy też intensywnego. Z tego powodu syntetyczna forma ich prezentacji nie spełnia obecnych wymogów zarządzania strategicznego. Zaprezentowane negatywnie z punktu widzenia potrzeb zarządzania strategicznego przykłady mogą w znaczący sposób wpłynąć na błędną decyzję inwestorów. Braki te są więc istotną wadą syntetycznej formy kalkulacyjnego wariantu rachunku zysków i strat. Potwierdzają one, podobnie jak w wariancie porównawczym, historyczne podejście do zasad tworzenia tego raportu.

3. Sprawozdanie według segmentów operacyjnych

Rozwiązaniem w przypadku części przedstawionych powyżej wad syntetycznej prezentacji danych jest sprawozdanie tworzone według segmentów operacyjnych. Zamiast prezentować informacje zagregowane do łącznych wartości obejmujących całość przedsiębiorstwa, dane ujawniane są w bardziej szczegółowy sposób. Istotne jest jednak, według jakich kryteriów nastąpi wykonanie stosownej analizy. W regulacjach tworzenia tego rodzaju raportów zaobserwować można pewne zmiany. Poprzednio obowiązywały tu ustalenia MSR nr 14 – Sprawozdawczość według segmentów działalności. Zgodnie z tym standardem kryteriami analizy były różnice w poziomie stopy zwrotu nakładów inwestycyjnych oraz w ryzyku związanym z zainwestowanym kapitałem. Uwarunkowania te wynikały z potrzeb inwestorów zainteresowanych bezpieczeństwem ich kapitału. Wymogi powyższe w dużym stopniu ukierunkowywały reguły tworzenia analizy wyłącznie na czynnik produkcyjny. Oznacza to wykonanie raportu według zasobów wytwórczych [Sojak, Jankowska

2007, s. 5-29; Trzpioła 2005, s. 89]. Wadą tego podejścia jest jednak zbytne zawężenie na wskazane jedno kryterium analizy. Otóż jeżeli w firmie produkcja realizowana jest na tych samych zasobach, to nie ma różnic w ryzyku zainwestowanego kapitału. Stan ten nie sugeruje zatem potrzeby tworzenia raportu szczegółowego. Tymczasem w konkretnym przedsiębiorstwie istotne z punktu widzenia przydatności mogą być inne wymiary analizy strategicznej. Wadę tę likwidują aktualne rozwiązania regulowane przez MSSF 8 – Segmenty operacyjne [<http://www.iasplus.com/>]. W tym podejściu zarząd przedsiębiorstwa ma większą swobodę przy wyborze struktury prezentacji informacji. Jeżeli inny wymiar analizy niż technologia dostarcza lepszych danych, to należy według niego zidentyfikować segmenty operacyjne. Będą one wyznacznikiem do tworzenia analizy rachunku zysków i strat. Celem prezentacji wyników według tych kryteriów jest dostarczenie informacji o kierunkach, z jakich generowane są zyski. Pozwala to inwestorom na szacowanie przyszłych wyników na podstawie danych historycznych dostępnych w rachunku zysków i strat oraz prognoz dotyczących zidentyfikowanych segmentów operacyjnych, takich jak cykle koniunkturalne czy zmiany cen dla kosztów zmiennych. Stwierdzić należy zatem, że aktualne zalecenia odnośnie do ustalania segmentów operacyjnych spełniają wymogi zarządzania strategicznego w zakresie przychodów, kosztów oraz wyników finansowych.

4. Struktura informacji o kosztach stałych według wymogów zarządzania strategicznego

Koszty stałe, takie jak wydziałowe stałe, sprzedaży stałe, ogólnego zarządu czy pozostałe koszty operacyjne, prezentowane są w zbyt syntetyczny sposób. Stan ten występuje nawet po ich uszczegółowieniu według segmentów operacyjnych. Warto zatem przemyśleć, jak powinno się przedstawiać dane na ich temat. Analiza dokonana według klasyfikacji rodzajowej nie zwiększy użyteczności informacji z punktu widzenia zarządzania strategicznego – zostało to wykazane wcześniej. Należy się zatem zastanowić nad alternatywnymi kryteriami prezentacji danych. Pomocą w tym zakresie może być zapotrzebowanie na informacje generowane przez dzisiejsze oczekiwania. Powinny być to potrzeby wynikające z czynników gospodarczych i społecznych oraz wszystkich użytkowników informacji – wewnętrznych i zewnętrznych. Dywersyfikacja ta pozwoli bowiem działać firmie zgodnie z takimi regułami, jak: społeczna odpowiedzialność biznesu czy zrównoważony rozwój. Do przemyslenia w każdym przedsiębiorstwie mogą być takie kryteria analizy kosztów stałych, jak:

- 1) personalne,
- 2) szkolenia,
- 3) utrzymania majątku,
- 4) remontów i konserwacji,

- 5) administracyjne,
- 6) badań i rozwoju – innowacyjność,
- 7) marketingu,
- 8) ochrony środowiska,
- 9) działalności socjalnej,
- 10) niewykorzystanego potencjału itp.

Ze względu na brak ścisłych zewnętrznych uregulowań kategorii szczegółowych prezentowanych kosztów każda firma powinna dokonać tego podziału samodzielnie. Głównym wyznacznikiem są tu realizowane strategie szczegółowe oraz ich koszty, o jakich przedsiębiorstwo chce informować podmioty zewnętrzne. W dużym uproszczeniu są to ważne zakresy funkcjonowania firmy, dla których tworzy się strategiczne koncepcje rozwoju [Chalastra 2010, s. 211]. Nie można zatem stworzyć jednego uniwersalnego wzorca raportu dla kosztów stałych, spełniającego wymogi strategiczne wszystkich firm. Powodem tego jest fakt, że w każdym przedsiębiorstwie realizowane są indywidualnie ustalane strategie, nawet gdy profil ich działalności jest porównywalny. Często ich dobór wynika ze specyfiki branży. Przykładowo, przedsiębiorstwa ubezpieczeniowe powinny wykazywać, jakie nakłady ponoszą na działania prewencyjne, a firmy energetyczne – nakłady związane z ochroną środowiska. Celem prezentacji informacji według proponowanej analizy są:

- 1) możliwość oceny, czy działalność firmy cechuje rozwój intensywny czy ekstensywny,
- 2) poinformowanie o realizacji działań o charakterze zrównoważonego rozwoju.
- 3) wykazanie, że przedsiębiorstwo realizuje strategię społecznej odpowiedzialności biznesu [Paszkiwicz, Szadziwska 2011, s. 77-90].

5. Proponowany wzorzec tworzenia rachunku zysków i strat, spełniający wymogi zarządzania strategicznego

Uwzględniając wykazane wady rozwiązań obecnych oraz proponowane modyfikacje, należy się zastanowić nad wzorcowym formularzem rachunku zysków i strat spełniającym wymogi zarządzania strategicznego.

Formularz rachunku zysków i strat (tab. 6) zaprojektowany został z uwzględnieniem wymienionych czynników ważnych z punktu widzenia zarządzania strategicznego. Ponadto umożliwia on dokonanie porównania danych zawartych w kalkulacyjnym wariantcie rachunku zysków i strat¹.

¹ Tylko koszty niewykorzystanego potencjału identyfikowane w proponowanym wzorcu formularza nie są widoczne w obecnym wariantcie kalkulacyjnym. Poprzez zamieszczenie stosownej informacji o ich wartości oraz w jakiej pozycji kosztów okresu zostały one ujęte, możliwe będzie pełne dokonanie porównania obu tych rachunków.

Tabela 6. Proponowany wzór rachunku zysków i strat, spełniający wymogi zarządzania strategicznego

Segmenty operacyjne		1	2	3	4	Razem
Przychody						
Koszty sprzedaży zmienne						
Marża 1						
Koszty wytworzenia	Zmienne koszty wytworzenia					
	Marża 2					
	Stałe koszty wytwo- rzenia	Koszty personalne				
		Koszty utrzymania potencjału wytwórczego				
		Koszty remontów i modernizacji itp.				
Razem stałe koszty wytworzenia						
Razem koszty wytworzenia						
Marża 3						
Bieżące koszty niewykorzystanego potencjału wytwórczego						
Marża 4						
Koszty sprzedaży stałe						
Koszty ogólnego zarządu	Koszty personalne					
	Koszty administracyjne					
	Koszty marketingu centralnego					
	Koszty badania i rozwoju					
	Koszty ochrony środowiska					
	Koszty działalności społecznej					
	itp.					
Razem koszty ogólnego zarządu						
Pozostałe koszty operacyjne	Koszty trwale niewykorzystywanego potencjału					
	itp.					
	Razem pozostałe koszty operacyjne					
Marża 5 Zysk brutto						
Podatek dochodowy						
Marża 6 Zysk netto						
Zysk rozdyspono- wany	Dywidenda dla akcjonariuszy uprzywilejowanych					
	Dywidenda dla pozostałych akcjonariuszy					
	Inwestycje					
	Nagrody dla pracowników					
	Działalność społeczna					
					
Razem zysk rozdysponowany						
Marża 7 Zysk zatrzymany						

Źródło: opracowanie własne.

6. Obecne rozwiązania a wymagania strategiczne

Przed wprowadzeniem zmian w strukturze formularza rachunku zysków i strat należy się zastanowić, czy:

- 1) postulowanych efektów nie można osiągnąć wykorzystując obecne rozwiązania,
- 2) sugerowany zakres ujawniania informacji jest obligatoryjny,
- 3) działania te przyniosą korzyści firmie.

W kwestii pierwszej, według obecnych uregulowań istnieje możliwość zamieszczenia odpowiednich zapisów na temat realizowanych strategii w informacji dodatkowej. Wadą tej opcji jest jednak brak stosownych standardów. Informacja dodatkowa zawiera bowiem ogromną ilość różnych danych, przez co ich użyteczność bywa ograniczona. Warto zatem, aby informacje te zostały usystematyzowane i zebrane w formie jednego kompleksowego raportu. Z tego powodu proponowany wzór rachunku zysków i strat może stać się pożądanym elementem informacji dodatkowej. Przedsiębiorstwo tworzyć będzie zatem dwa rachunki zysków i strat, pierwszy wynikający z wymogów rachunkowości finansowej oraz drugi potrzeb zarządzania strategicznego. Rozwiązanie takie jest dopuszczalne przez aktualne uwarunkowania legislacyjne oraz spełnia oczekiwania odbiorców informacji finansowej. Proponowany zakres ujawniania informacji nie jest obligatoryjny, nakazany stosownymi aktami prawnymi. Mimo to coraz częściej przedsiębiorstwa decydują się na ujawnianie danych o swoich kierunkach rozwoju strategicznego, w tym osiągniętych przychodach, ponoszonych kosztach oraz wypracowanych wynikach. Podmiotom zewnętrznym prezentowane są zatem informacje znacznie wykraczające poza wymogi obowiązkowej sprawozdawczości. Spowodowane jest to rywalizacją o inwestorów oraz nabywców produktów zarówno obecnych, jak i przyszłych. Ze względu na dużą konkurencję w dostępie do kapitału wymagania inwestorów w zakresie ujawnień informacji o firmie wzrastają. Oczekują oni informacji pozwalających im prognozować przyszłość przedsiębiorstwa. Ponadto coraz częściej inwestorzy, ale i konsumenci, zainteresowani są posiadaniem informacji nie tylko o rentowności firmy. Oczekują oni danych na takie tematy, jak działania ekologiczne czy społeczne zgodnie z koncepcją społecznej odpowiedzialności biznesu [szerzej: Szadziwska 2012]. Wysnuć zatem można wniosek, że prezentacja danych na temat wyników finansowych przedstawiona w szerszym, niż jest to wymagane zakresie przez obligatoryjne reguły sprawozdawczości finansowej, przynosi korzyści przedsiębiorstwu.

7. Zakończenie

Rachunkowość podlega niestannemu rozwojowi, którego celem jest poszukiwanie rozwiązań, w jak najlepszy sposób prezentujących rezultaty działalności jednostek. Kierunki tego rozwoju często wyznacza rachunkowość zarządcza. Wynika to

z większej swobody kreowania w tym zakresie nowych koncepcji. Wzrost wiedzy w społeczeństwie oraz konkurencji w poszukiwaniu inwestorów wymusza na przedsiębiorstwach podążanie za tym rozwojem. Jednym z objawów tego procesu jest coraz większe znaczenie w praktyce zarządzania strategicznego. Konieczne zatem wydaje się dostosowanie do bieżących wymogów zasad raportowania wyników finansowych. Zaproponowane kierunki modyfikacji rachunku zysków i strat wpisują się w ten nurt i wydają się godne polecenia.

Literatura

- Babuška E., *Niektóre aspekty teoretycznych i praktycznych zagadnień wyceny w rachunkowości*, Kluczowe Problemy Teorii i Praktyki Rachunkowości, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, t. I, Gdańsk 2011.
- Brzezina W., *Ogólna teoria współczesnej rachunkowości*, Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe przy Wyższej Szkole Zarządzania, Częstochowa 2006.
- Chalastra M., *Rodzaj działalności miejsc powstawania kosztów jako wymiar analizy kosztów*, [w:] *System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego*, red. I. Sobańska, P. Kabalski, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2010.
- Foremna-Pilarska M., Radawiecka E., *Rachunkowość na tle rozwiązań międzynarodowych*, Difin, Warszawa 2009.
- Gierusz J., *Koszt historyczny czy wartość godziwa – dylematy wyceny w rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 62(118), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.
- Gierusz J., *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości, pojęcia, klasyfikacja, zakres ujawnień*, ODDK, Gdańsk 2010.
- Gierusz J., *Plan kont z komentarzem: handel, produkcja, usługi*, ODDK, Gdańsk 2005.
- Janowicz M., *Ujawnienia dotyczące wartości godziwej zgodnie z projektem Międzynarodowego Standardu Rachunkowości Finansowej*. Kluczowe Problemy Teorii i Praktyki Rachunkowości, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, t. 1, Gdańsk 2011.
- Kamieniecka M., *Przesłanki wyboru zasad wyceny wartości bilansowej – składników majątkowych – wybrane problemy*, Kluczowe Problemy Teorii i Praktyki Rachunkowości, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, t. 1, Gdańsk 2011.
- Maruszewska E., *Rzetelność wartości godziwej w procesie księgowego rozliczania połączeń metodą nabycia – wyzwanie współczesnej rachunkowości*, Kluczowe Problemy Teorii i Praktyki Rachunkowości, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, t. 1, Gdańsk 2011.
- Mazur A., *Wartość godziwa a nadrzędne zasady rachunkowości*, Kluczowe Problemy Teorii i Praktyki Rachunkowości, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, t. 1, Gdańsk 2011.
- Mućko P., *Przesłanki i ograniczenia stosowania wartości godziwej w regulacjach rachunkowości*. Kluczowe Problemy Teorii i Praktyki Rachunkowości, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, t. 1, Gdańsk 2011.
- Paszkiwicz A., Szadziewska A., *Przejawy społecznej odpowiedzialności w działalności przedsiębiorstw*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, t. I, Gdańsk 2011.
- Schruff W., *Sprawozdawczość według MSSF – między prognozą przepływów pieniężnych a rozliczeniem się zarządu z powierzonych środków*, „Rachunkowość” nr 3, 2012.
- Sojak S., Jankowska M. *MSR 14. Sprawozdawczość segmentów działalności*, Difin, Warszawa 2007.

Sobańska I., *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa 2009.

Szadziewska A., *Klasyfikacja i ujmowanie kosztów środowiskowych przedsiębiorstwa w sprawozdaniach zewnętrznych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Nr 65 (121), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, 2012.

Trzpiola K., *Obowiązki informacyjne wynikające z Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 14. Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności*, Studia i Materiały Wydziału Zarządzania UW, Warszawa 2005.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 1994 nr 121, poz. 591, z późn. zm.

Wyczółkowska D., *Badanie szacunków wartości godziwej w obecnych warunkach rynkowych*, „Rachunkowość” nr 5/11, 2011.

Źródła internetowe

<http://www.iasplus.com/en/binary/dttpubs/0906ifrs8polish.pdf>

IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting 2010, <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf> (dostęp: 14.05.2011).

FASB, SFAC 8 “Conceptual Framework for Financial Reporting”, Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information, 2010, <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175821997186&blobheader=application%2Fpdf> (dostęp: 12.05.2011).

PROFIT AND LOSS ACCOUNT AND THE REQUIREMENTS OF STRATEGIC MANAGEMENT

Summary: The article is a presentation of rules for creating profit and loss account revealing information according to the criterion of strategies implemented in an enterprise.

Keywords: profit and loss account, strategic management.