

**Alina Dyduch**

Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie

## **RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT JAKO NARZĘDZIE CONTROLLINGU W JEDNOSTCE GOSPODARCZEJ**

Istotnym zagadnieniem dla każdej jednostki gospodarczej jest ocena jej sytuacji finansowej i majątkowej, dokonywana na podstawie sprawozdawczości finansowej, takiej jak: bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz informacja o przyjętych zasadach rachunkowości, a także dane objaśniające. Ekonomiczna treść bilansu polega na tym, że poszukuje się wielkości, która ma zrównoważyć szeregi aktywów i pasywów. Jest nią wynik finansowy, ustalany w rachunku zysków i strat, który wykazywany w bilansie w ramach kapitału własnego jako zysk netto, powoduje jego zwiększenie, natomiast jako strata – jego zmniejszenie.

Ogólnie ujmując, wynik finansowy to nic innego niż tylko porównanie przychodów osiągniętych z różnych tytułów oraz kosztów ponoszonych z wielu tytułów oraz uwzględnianie wyniku operacji nadzwyczajnych. Zarówno przychody, jak i koszty odpowiadają klasyfikacji działalności gospodarczej na:

- działalność operacyjną,
- działalność finansową,
- działalność nadzwyczajną.

W ramach działalności operacyjnej wyróżnia się właściwą działalność operacyjną z dalszym jej podziałem na produkcyjną, usługową i handlową.

W znowelizowanej ustawie o rachunkowości przychody i zyski zdefiniowano łącznie, podobnie jak koszty i straty. Przez przychody i zyski rozumie się uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli.

Definicja przychodów obejmuje zarówno przychody, jak i zyski prezentowane w rachunku zysków i strat, a nie ujmowane na kontach księgowych. Mianem zysków określa się pozycje w rachunku zysków i strat, które spełniają wymogi definicyjne przychodów, w rzeczywistości zaś są nadwyżką przychodów nad kosztami ich osiągnięcia. Do zysków zalicza się m.in.:

- zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych,
- zysk ze zbycia inwestycji.

Jako przykłady przychodów, będących uprawdopodobnionymi korzyściami ekonomicznymi w formie powstania aktywów, wymienia się m.in.:

- zwiększenie środków pieniężnych na skutek zapłaty gotówkowej ze sprzedania produktów lub towarów,
- zwiększenie wartości aktywów wskutek odwrócenia odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości,
- zwiększenie rzeczowych składników aktywów uzyskanych w zamian za dostarczone produkty lub wykonane usługi.

Typowym przykładem zmniejszenia zobowiązań są:

- zmniejszenie zobowiązań wskutek ich umorzenia,
- zmniejszenie zobowiązań wskutek ich uregulowania przez dostawcę towarów, produktów lub usług [1, s. 11].

W ustawie o rachunkowości przez koszty i straty rozumie się uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli.

Definicja kosztów obejmuje zarówno koszty, jak i straty, prezentowane w rachunku zysków, przychodów i strat, a nie ujmowane na kontach księgowych. Mianem strat określa się pozycje w rachunku zysków i strat, które spełniają wymogi definicyjne kosztów, w rzeczywistości zaś stanowią nadwyżkę kosztów nad przychodami z nich osiągniętymi. Do strat zalicza się m.in.:

- stratę ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych,
- stratę ze zbycia inwestycji.

Kosztami będącymi uprawdopodobnionymi zmniejszeniami korzyści ekonomicznych są m.in.:

- zmniejszenie wartości rzeczowych składników aktywów w związku z ich sprzedażą, likwidacją lub zużyciem w produkcji,
- odpisy amortyzacyjne środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- odpisy aktualizujące z tytułu trwałej wartości składników aktywów [1, s. 12].

Wśród przychodów z działalności operacyjnej wyróżnia się:

- przychody ze sprzedaży produktów (wrobów gotowych, robót i usług),
- przychody ze sprzedaży towarów handlowych.

W rachunku zysków i strat (w wersji zarówno porównawczej, jak i kalkulacyjnej) przychody netto ze sprzedaży wyrobów gotowych i półfabrykatów są ujmowane w przychodach netto ze sprzedaży i zrównanych z nimi w pozycji A.I. „Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów”.

Podobnie prezentowane są w rachunku zysków i strat przychody netto ze sprzedaży robót budowlano-montażowych. Trudność może stanowić ujęcie przychodów netto z realizacji kontraktów długoterminowych, a więc umów o okresie realizacji dłuższym niż 6 miesięcy. Zalicza się do nich zazwyczaj roboty budowlane ze względu na sposób kalkulowania przychodów z kontraktów długoterminowych. Zarówno ustawa o rachunkowości, jak i MSR 11 wyróżniają – ze względu na przyjętą metodologię ustalania przychodu:

- kontrakt w cenach stałych, co oznacza kontrakt budowlany, w którym wykonawca zgadza się na stałą cenę lub stawkę umowną za jednostkę produkcji,
- kontrakt o cenach „koszty plus”, co oznacza kontrakt budowlany, na podstawie którego wykonawca otrzymuje zwrot określonych kosztów, powiększony o ustalony procent tych kosztów.

Przychody z kontraktu powinny obejmować:

- wstępnie uzgodnioną kwotę przychodów z kontraktu,
- wszelkie zmiany dokonywane w trakcie realizacji umowy,
- roszczenia,
- zachęty materialne [2, s. 53-54].

Celem rachunku zysków i strat jest dostarczanie informacji dla różnych ich odbiorców. Aby rachunek zysków i strat dostarczał użytecznych informacji dla jego odbiorców, musi on posiadać odpowiednie cechy jakościowe. W MSR 1 wyróżniono cztery podstawowe cechy jakościowe sprawozdań finansowych: zrozumiałość, przydatność, wiarygodność i porównywalność. Charakterystykę tych cech przedstawia tabela 1.

Sporządzając rachunek zysków i strat, należy kierować się nadrzędnymi zasadami rachunkowości, do których zalicza się:

- zasadę kontynuacji działalności,
- zasadę memoriałową,
- zasadę współmierności kosztów i przychodów,
- zasadę ostrożności,
- zasadę zakazu kompensat,
- zasadę ciągłości.

Zgodnie z zasadą kontynuacji działalności, w jednostce gospodarczej przyjmuje się założenie, że jednostka będzie w dającej się przewidzieć przyszłości kontynuować działalność, w nie zmniejszonym zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości. Wówczas wycena składników odbywa się na zasadach normalnych. Natomiast jeżeli założenie o kontynuacji działalności nie jest zasadne, to wycena aktywów jednostki następuje po możliwych do uzyskania cenach sprzedaży

netto, nie wyższych jednak od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości [4, s. 165].

Tabela 1. Cechy jakościowe rachunku zysków i strat oraz ich charakterystyka

Cecha	Charakterystyka	Uwagi
Zrozumiałość	Informacja przejrzysta, czytelna i zrozumiała	Użytkownik musi mieć odpowiedni zasób wiedzy ekonomicznej i wyrażać chęć studiowania sprawozdania z należytą starannością. Nie można pomijać informacji tylko dlatego, że są skomplikowane, a przez to nie dla każdego zrozumiałe
Przydatność	Informacja istotna, mająca wartość prognostyczną	Informacja istotna ułatwia ocenę przyszłych zdarzeń lub weryfikację ocen uprzednio dokonanych na podstawie sprawozdań finansowych. Ma ona dużą wartość, jeżeli jej pominięcie wpływa na decyzje użytkowników
Wiarygodność	Wiarygodność, czyli brak błędów merytorycznych i stronniczości oraz wierne przedstawianie transakcji i zdarzeń będących przedmiotem odwzorowania rzeczywistości gospodarczej przedsiębiorstwa	Aby informacja finansowa była wiarygodna, transakcje należy prezentować zgodnie z ich treścią ekonomiczną, a nie tylko z formą prawną. Oznacza to np. włączenie do bilansu danego składnika majątku (aktywów), jeżeli przynosi on przedsiębiorstwu korzyści ekonomiczne, chociaż nie ma ono prawa własności do tego składnika aktywów
Porównywalność	Stosowanie przez przedsiębiorstwo tych samych zasad pomiaru i prezentacji zdarzeń w kolejnych okresach (zasada ciągłości)	Porównywalność odnosi się do porównań zarówno w czasie (sprawozdania tego samego podmiotu za kolejne okresy obrachunkowe w celu oceny i prognozowania trendów rozwojowych), jak i w przestrzeni (porównanie pozycji finansowej i dokonań podmiotu na tle innych podmiotów). Porównywalność przestrzeni wymaga harmonizacji zasad rachunkowości (działania na rzecz powszechnej akceptacji standardów międzynarodowych), także ograniczenia liczby rozwiązań dopuszczanych przez te standardy. Zachowanie porównywalności w czasie wymaga spełnienia wielu wymagań szczegółowych, które zostały określone w standardach międzynarodowych

Źródło: [6, s. 55-56].

Zasada memoriałowa nakłada na jednostki obowiązek uwzględniania w danym okresie sprawozdawczym wszystkiego, co dotyczy tego okresu, i to bez względu na

to, czy zostało opłacone, czy nie. Zatem koszty i przychody ujmowane są w rachunku zysków i strat w momencie ich wystąpienia, a nie w momencie zapłaty za nie.

Z zasadą memoriałową wiąże się zasada współmierności kosztów i przychodów. Przychody i koszty należy porównywać pod warunkiem, że dotyczą tego samego okresu sprawozdawczego. Koszty i przychody, które nie należą do danego okresu sprawozdawczego, są rozliczane w czasie i przejściowo nie stanowią ani kosztów, ani przychodów tego okresu.

Zgodnie z zasadą ostrożności, bieżącej wyceny majątku i źródeł jego pochodzenia należy tak dokonywać, aby nie powodowało to zniekształcenia wyniku finansowego.

Według zasady zakazu kompensat, zwanej inaczej zasadą indywidualnej wyceny, wartości poszczególnych aktywów i pasywów, przychodów i związanych z nimi kosztów oraz zysków i strat nadzwyczajnych ustala się oddzielnie. Nie można kompensować ze sobą wartości różnych pod względem rodzaju aktywów i pasywów.

Jak wynika z zasady ciągłości, jednostki gospodarcze powinny stale stosować (z okresu na okres) raz przyjęte rozwiązania w celu uzyskania porównywalności danych. Informacje ujęte w sprawozdaniach finansowych powinny być porównywalne w kolejnych latach.

Dane dotyczące kształtowania się wyniku finansowego stanowią punkt wyjścia w jego analizie. Wykorzystując narzędzia analizy finansowej, takie jak wstępna analiza rachunku zysków i strat czy analiza wskaźnikowa, można ustalić zmiany w czasie poszczególnych rodzajów czynników, składających się na końcowy wynik finansowy. Na podstawie analitycznego rachunku zysków i strat można dokonać wyodrębnienia czynników powodujących odchylenia ogólne wyniku finansowego i zbadać tempo jego zmian. Przy konstrukcji wskaźników rentowności wykorzystuje się wielkość zysku netto i odnosi się ją albo do aktywów ogółem, kapitałów własnych, albo do przychodów ze sprzedaży. Uzależnione to jest od tego, jaką rentownością (kapitału własnego, aktywów czy przychodów ze sprzedaży) zainteresowany jest odbiorca tych informacji. Ujęcie wskaźników rentowności w czasie i przestrzeni oraz porównanie ich z wielkościami planowanymi daje odpowiedź na pytanie, czy dotychczasowa działalność dała pożądane efekty i jakie będą kierunki jej zmian w przyszłości.

Porównując dane z rachunku zysków i strat, obejmujące kształtowanie się przychodów i kosztów zarówno w krótkim, jak i długim okresie, należy mieć na względzie otoczenie przedsiębiorstwa i nasilającą się konkurencję, a także zdolność przedsiębiorstwa do generowania zysków na odpowiednim ich poziomie. Stąd rodzi się potrzeba koordynacji planowania, informacji, sterowania i kontroli. Ważnym zagadnieniem staje się planowanie zysku, który jest postrzegany nie tylko jako miernik działalności przedsiębiorstwa, ale również jako ostateczny cel tej działalności. Zysk będący efektem zdarzeń wcześniejszych, powstających w danej jednostce gospodarczej, jest uzależniony od wielu innych czynników, które go kształtują.

Istotnego znaczenia nabiera nie tylko planowanie zysku, ale także planowanie przychodów ze sprzedaży, a te z kolei są uzależnione od liczby sprzedanych wyrobów, robót czy usług i ich jednostkowej ceny. Planowanie przychodów i przewidywany ich wzrost określają także:

- a) popyt,
- b) zdolność produkcyjna, w tym
  - stopień dekapitalizacji majątku produkcyjnego,
  - zmienność,
  - stan zaawansowania inwestycji,
- c) możliwość zaopatrzenia surowcowo-materiałowego i energetycznego,
- d) czynnik ludzki,
- e) reguły ochrony środowiska [5, s. 101].

Analogiczna sytuacja występuje w odniesieniu do pozostałych przychodów operacyjnych czy finansowych. Planowanie winno obejmować także drugi człon rachunku zysków i strat, tj. koszty, i to nie tylko te, które są związane z działalnością wytwórczą, handlową czy usługową, ale także pozostałe koszty operacyjne i koszty finansowe.

Planowanie kosztów uzależnione jest nie tylko od wzrostu produkcji, ale m.in. od:

- a) dotychczas stosowanej technologii i ponoszonych kosztów eksploatacji środków pracy,
- b) metod wyceny zużycia środków produkcji i zasad ustalania wynagrodzeń,
- c) form własności środków pracy i prawno-ekonomicznych zasad (i warunków) ich użytkowania,
- d) dostępności obcych środków finansowych i ich kosztu pozyskania [5, s. 101].

Przedmiotem planowania, sterowania, kontroli powinny być nie tylko poszczególne segmenty rachunku zysków i strat, ale także te wszystkie elementy, które wpływają na zyski cząstkowe, w każdym z rozpatrywanych segmentów.

Controlling strategiczny, którego istotą jest koncentrowanie się na decyzjach długookresowych, powinien także podjąć próbę określenia zysku i elementów go tworzących w odległym horyzoncie czasowym, podobnie też controlling operacyjny w odniesieniu do decyzji krótkookresowych.

Wynik finansowy może być planowany na podstawie podstawowych rachunków kosztów, takich jak: rachunek kosztów pełnych i rachunek kosztów zmiennych. Każda jednostka gospodarcza, której celem jest osiągnięcie zysku, powinna się posługiwać metodami ustalania kosztów i przychodów nie tylko w odniesieniu do jednostki gospodarczej jako całości, ale także w odniesieniu do poszczególnych grup wyrobów czy produktów.

Niezależnie od dostarczania informacji o wyniku finansowym, rachunek kosztów musi też umożliwiać wycenę zapasów wyrobów gotowych i produkcji w toku, a także kontrolę kosztów przez dostarczenie informacji:

a) o kosztach w układzie czasowym (koszty danej firmy w wielu okresach) oraz w ujęciu przestrzennym (dane o strukturze kosztów danej jednostki gospodarczej w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami lub przeciętną w branży),

b) o kosztach planowanych, rzeczywistych i odchyleniach w przekroju poszczególnych pozycji w wyodrębnionych ośrodkach odpowiedzialności [3, s. 96].

W rachunku kosztów zmiennych przychody ze sprzedaży pomniejsza się o zmienny koszt wytworzenia produkcji sprzedanej. Koszt ten w przekroju poszczególnych asortymentów zostaje ustalony jako iloczyn planowanej wielkości sprzedaży oraz zmiennego jednostkowego kosztu wytworzenia. Korygując przychody ze sprzedaży zmiennym kosztem wytworzenia ustala się marżę brutto. Może ona być określana w przekroju poszczególnych asortymentów, jak i jednostki gospodarczej ogółem.

Zasadnicza różnica między rachunkiem kosztów pełnych i zmiennych polega na ujmowaniu stałych kosztów pośrednich produkcji. W rachunku kosztów pełnych część tych kosztów znajduje odzwierciedlenie w zapasach, w przypadku zaś rachunku kosztów zmiennych są one bezpośrednio odnoszone na wynik finansowy.

Reasumując, informacje, których dostarcza rachunek zysków i strat, mogą być wykorzystywane w controllingu zarówno operacyjnym, jak i strategicznym. Dotyczą one kształtowania się ogólnej wielkości zysku, a także mogą, w zależności od zapotrzebowania na nie, obejmować różne rodzaje nie tylko przychodów występujących w tym sprawozdaniu, ale także ponoszonych kosztów, ujmowanych w różnych systemach rachunku kosztów.

## LITERATURA

- [1] Dreliszek E., Kania D., *Rachunek zysków i strat*, ODiDK sp. z o. o., Gdańsk 2003.
- [2] Gierusz J., *Zmiany w ustawie o rachunkowości 2001/2002*, ODiDK sp. z o. o., Gdańsk 2001.
- [3] Leszczyński Ż., Wnuk-Pel T., *Controlling w praktyce*, ODiDK, Gdańsk 2004.
- [4] Olchowicz I., Tłaczała A., *Sprawozdawczość finansowa*, Difin, Warszawa 2002.
- [5] *Podstawy controllingu*, red. E. Nowak, AE, Wrocław 1996.
- [6] Walińska E., *Międzynarodowe standardy rachunkowości*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005.

## PROFIT AND LOSS ACCOUNT AS INSTRUMENT OF CONTROLLING IN ENTERPRISE

### Summary

Profit and loss account is prepared with regard to the superior principles of accountancy. Information on profit value obtained from the profit and loss account is the basis of planning it. This planning comprises not only profit, but also revenues and costs. The profit can be planned on the basis of main systems of costing, e.g. direct costing. Both in operational and strategic controlling there is a need to use information on profit value and on elements building it in the long run (strategic controlling) and in the short run (operational controlling).