

Marian Walczak*

KATEGORIA ZYSKU A POTRZEBY KSZTAŁTOWANIA
I OCENY EFEKTYWNOŚCI EKONOMICZNEJ W ORGANIZACJI HANDLOWEJ

Z istoty analizy finansowej wynika¹, że aby proces ten mógł wystąpić muszą istnieć mierniki i metody, przy pomocy których bada się współzależności między zjawiskami, ocenia stopień i prawidłowość realizacji wykonywanych zadań, wykrywa rezerwy i przygotowuje podstawy do decyzji.

Dla wielu odcinków działalności przedsiębiorstwa i wykonywanych w nim zadań bardzo trudno jest skonstruować zestaw jednoznacznych mierników. Szczególnie w handlu rozwiązanie tego problemu napotyka na trudności ze względu na specyficzne właściwości działalności jego jednostek gospodarczych - ich wielobranżowość, funkcje, warunki działania itd.

Pomimo wieloletniego stosowania w praktyce organizacji handlowych różnych zestawów wskaźników i wielokrotnego ich modyfikowania, nie skonstruowano dotąd idealnie funkcjonującego systemu - jeśli to jest w ogóle osiągalne². Trudno bowiem, szczególnie w handlu, uwzględnić wymogi wszystkich kryteriów, związanych z optymalną konstrukcją efektywności ekonomicznej³, jak i gospodarki finansowej.

* Dr, adiunkt w Katedrze Rachunkowości UL.

¹ Zob. np. J. S z c z e p a n i a k, Analiza finansowa a informatyczne systemy rachunkowości, Białystok 1980, s. 1-5.

² Niektórzy ekonomiści twierdzą, że problemu tego, w dającym się przewidzieć czasie, nie da się rozwiązać ani teoretycznie, ani praktycznie (zob. i por. np. S. D o e n, Treść, miejsce i kryteria efektywności w socjalizmie, "Prace Naukowe AE we Wrocławiu" 1976, nr 90/111).

³ Zgodnie z przyjętym tytułem opracowania przedmiotem naszych rozważań są potrzeby kształtowania i oceny efektywności ekonomicznej.

W literaturze ekonomicznej dominuje pogląd, że z optymalizacją można wiązać tylko ograniczoną liczbę kryteriów. W organizacji handlowej za kryteria te w odniesieniu do efektywności gospodarowania można uznać:

- stabilny wzrost zakupów, produkcji i sprzedaży towarów i usług o strukturze, jakości i rytmiczności dostaw odpowiadających potrzebom społecznym,

- poprawę relacji: efekt - nakład, poprzez wzrost wydajności pracy, oszczędności, rozpatrywanej ilościowo przy pomocy wskaźnika produktywności:

ilościowy wynik produkcji, zakupów, sprzedaży

ilościowe zużycie czynników wytwórczych

i wartościowo za pomocą wskaźnika gospodarności:

wartościowy wynik produkcji, zakupów, sprzedaży

wartościowe zużycie czynników wytwórczych

przy czym wzrost wskaźników tych powinien być szybszy od wzrostu zakupów, produkcji, sprzedaży, stopnia technicznego uzbrojenia pracy i przeciętnej płacy:

- wzrost rentowności obrotu (relacja zysku do obrotu - wpływów ze sprzedaży) i stóp rentowności⁴;

- stosowanie rozwiązań inwestycyjnych, przynoszących wyższą jakość usług przy jednoczesnej obniżce kosztów;

- osiągnięcie specyficznych efektów oszczędnościowych, takich jak: oszczędność powierzchni magazynowej, sklepowej, oszczędność siły roboczej, czasu pracy maszyn i urządzeń, zmniejszenie zużycia materiałowego itp.;

- stałą poprawę warunków pracy i życia załogi przedsiębiorstwa.

Kryteriów efektywności ekonomicznej w organizacji handlowej, będących jednocześnie celami jej działalności, można by wymienić znacznie więcej, grupując je i hierarchizując w różne systemy i podsystemy, w zależności od potrzeb i zadań szczegółowych postawionych przed analizą finansową. Wszystkie jednak powinny być podporządkowane celowi głównemu, którym jest najpełniejsze zaopatrzenie społeczeństwa w towary i usługi. Potrzeby te mogą być jednak zaspokajane w różnym zakresie i stopniu w zależności od warunków funk-

⁴ Wzrost stóp rentowności powinien być szybszy od odpowiadających im stóp wzrostu wydajności pracy.

cjonowania organizacji handlowej. Zawsze jednak powinna w niej obowiązywać zasada racjonalnego gospodarowania.

W obecnych warunkach funkcjonowania organizacji handlowych uważa się, że celem ich działalności jest przede wszystkim przetrwanie, tj. utrzymanie substancji majątkowej i zdolności działania, a następnie dopiero rozwój.

Przy założeniu celu przetrwania wystarczyłoby, żeby przedsiębiorstwo nie było deficytowe. Powinno ono tak kształtować swoją efektywność gospodarowania i gospodarkę finansową, aby nie popaść w niewypłacalność. Cel ten nie zwalnia z dalekosiężnego przewidywania zmian w warunkach działania i przyszłych możliwości.

Organizacja handlowa, aby mogła przetrwać, a następnie rozwijać swoją działalność, dostarczając społeczeństwu coraz więcej towarów i usług, musi przede wszystkim zachowywać równowagę finansową zarówno bieżącą, jak i perspektywiczną i starać się osiągać nadwyżki finansowe.

Stąd też za cel syntetyczny działalności organizacji handlowej można uznać zysk (efekty - nakłady), ponieważ jest on jednym z najważniejszych - choć nie jedynym - źródłem dopływu dodatkowych środków pieniężnych.

Zysk osiąga się w organizacji handlowej przede wszystkim w wyniku wymiany zakupionych, jak i też wytworzonych we własnym zakresie towarów i usług. A zatem można go przyjąć za miernik sprawności działalności eksploatacyjnej.

Nie jest to jednak miernik, który może służyć do oceny procesów zakupu i wytwarzania towarów. O tym, czy procesy te przyniosą zysk, decyduje proces sprzedaży⁵. Zdarza się bowiem, że towar, na którym przedsiębiorstwo osiągało odpowiedni zysk, nagle przestaje znajdować nabywców i zmuszone jest go sprzedawać poniżej kosztów własnych, podczas gdy w procesie zakupu czy, w produkcji własnej nic się nie zmieniło, natomiast zysk raptem zniknął.

Zysk może być również w różny sposób liczony⁶. Sposób ten może

⁵ Zob. A. Z a w i ś l a k, Quo vadis economic?, "Zarządzanie" 1986, nr 2.

⁶ Różnie mogą być ujmowane np. nakłady przyszłych okresów, koszty pośrednie, koszty z tytułu odsetek od funduszy własnych i obcych. Przyjęty sposób może mieć zabarwienie subiektywne, a niekiedy asekuracyjne. Przedsiębiorstwa słabe ekonomicznie, a nawet z dobrą sytuacją finansową, lecz niepewne swojej najbliższej przyszłości, przyjmują niekiedy sposób ustalenia zysku "pod zwierzchnika" (założyciela, bank) celem uzyskania pozytywnej oceny lub uniknięcia odpowiednich obciążeń zysku na rzecz Skarbu Państwa.

być narzucony przedsiębiorstwu bądź też może wynikać z jego manipulacji finansowych, czy z niewłaściwie prowadzonej ewidencji czynników określających wielkość zysku.

Także sam proces powstawania zysku może być następstwem decyzji politycznych czy administracyjnych. Wprawdzie też jest realizowany poprzez rynek - ale jest to rynek zniewolony. Jeżeli np. przedsiębiorstwo osiągało znaczny zysk na towarze "X", a państwo określiło towar ten jako reglamentowany, wtedy zysk ten najprawdopodobniej zmaleje, zwiększy się natomiast w związku ze sprzedażą towarów substytucyjnych.

Nie każdy też wzrost produkcji, zakupów, sprzedaży towarów i usług, zyskowy w skali przedsiębiorstwa jest pożądany i opłacalny społecznie. Może on niekiedy odbywać się wbrew preferencjom konsumentów, co może być następstwem:

- nieodpowiedniego układu cen i marż handlowych,
- nieracjonalnego społecznie kształtowania się kosztów handlowych,
- określonych warunków rynkowych.

Na wielkość zysku wpływają bowiem głównie: wielkość sprzedaży (obrotu), cen, marż i kosztów.

Wzrost sprzedaży nie musi się odbywać przez zwiększanie ilości sprzedanych towarów. Może on być wynikiem zmian struktury asortymentu (wzrostu sprzedaży towarów o wyższych cenach), którą np. w warunkach rynku sprzedawcy konsument i tak przyjmie, godząc się na zapłacenie za poszukiwany towar każdej sumy. Zgoda ta i akceptacja mogą wynikać z wymuszeń fizjologicznych (np. powszechne gatunki pieczywa) bądź kulturowych, świadomych potrzeb estetycznych (np. kwiaty).

Na wielkość sprzedaży można wpływać również za pomocą marż, w ramach dotychczasowej (nie zmienionej) ceny detalicznej, zwłaszcza gdy ma ona postać stawki procentowej, chociaż przy braku wielu towarów, jaki obserwujemy w ostatnich latach, preferowana jest sprzedaż towarów o cenach wyższych zapewniających odpowiednio większą marżę i zysk. Państwo określa jednak ceny maksymalne dla wielu towarów.

Sprzedaż towarów o zbyt wysokich cenach i ujednoliconych marżach procentowych, dominujących w chwili obecnej, godzi ostatecznie w interesy konsumenta, jak i organizacji handlowej. Konsumentci zostaną zmuszeni do ograniczenia konsumpcji niektórych to-

warów, co w rezultacie spowoduje zmniejszenie obrotu i jednocześnie zysku.

Problem optymalnego uwzględnienia interesów obu stron przy ustalaniu cen i marż zaznacza się szczególnie wyraźnie przy towarach o niskich cenach, wprawdzie zwiększających popyt na dany towar, jednakże ograniczających możliwość przeznaczenia odpowiednio dużej części ceny na marżę handlową i hamujących zainteresowanie przedsiębiorstwa tym towarem. Przy wysokich cenach detalicznych koordynacja ich z marżami jest dużo łatwiejsza, zwłaszcza gdy ceny te cechuje stałość poziomu. Wówczas dla zainteresowania producenta i organizacji handlowej produkcją i obrotem danym towarem wystarczy zmienić strukturę ceny przez zmianę wielkości jej elementów składowych (cena fabryczna, cena zbytu, marża). Dla spowodowania zmiany popytu niezbędna jest jednak zmiana ceny detalicznej odczuwalna dla konsumenta.

Jeżeli marża ma postać stawki procentowej, a sprzedaż w ujęciu ilościowym jest stała lub gdy chodzi o wywołanie bodźców dla producenta towarów w postaci zwiększonej ceny zbytu, to przy zwiększeniu ceny detalicznej marża powinna być w zasadzie obniżona w celu ich koordynacji. W przeciwnym przypadku wzrost sprzedaży spowodowałby nieuzasadniony nakładem pracy wzrost zysku organizacji handlowej. Przy zmniejszonej cenie detalicznej i niezmienniej sprzedaży fizycznej stawka procentowa marży powinna ulec zwiększeniu, co jest niezbędne dla możliwości pokrycia kosztów i wygospodarowania przez organizację odpowiedniego zysku.

Wspomniane wymogi i sposoby rozwiązywania problemów wynikających ze współzależności cen i marż handlowych nie zawsze są przestrzegane w praktyce, często z przyczyn niezależnych od organizacji handlowej. Stawki procentowe marż, jakie określa system ekonomiczno-finansowy, nie zapewniają organizacjom handlowym niezbędnego zysku. System ten sprzyja, jak dotychczas, głównie przedsiębiorstwom przemysłowym, gwarantując im odpowiednie ceny zbytu, za którymi nie zawsze kryje się odpowiednia jakość towarów.

Marże i ceny powinny być określane w sposób elastyczny. Jest to warunek przydatności zysku (i wielu innych kryteriów) jako miernika oceny efektywności działalności gospodarczej.

Szczególne wpływy na wielkość zysku mają koszty, natomiast na jego omawianą przydatność organizacja rachunku kosztów. Wprawdzie w handlu rachunek ten jest dość zróżnicowany, to trzeba podkreślić

lić, że przydatność otrzymywanych z niego danych dla analizy ekonomicznej i rachunku ekonomicznego jest ograniczona. Wynika to z:

- niewłaściwego rozumienia istoty i zakresu kosztów;
- niekompletnego ujmowania kosztów okresu sprawozdawczego, zwłaszcza usług, delegacji i opóźnień w ich ewidencji;
- niewłaściwych rozliczeń międzyokresowych kosztów powodujących skokowe zwiększanie lub zmniejszanie kosztów nieuzasadnione zmianami obrotu.

Koszty w organizacjach handlowych kształtuje jednak wiele czynników, które można podzielić na:

1) znajdujące się poza sferą wyłączonego oddziaływania ze strony przedsiębiorstwa:

- wynikające z powiązania handlu z innymi działami gospodarki narodowej (np. rozmieszczenie terytorialne producentów i dostawców towarów, szybkość transportu, ceny za transport i przeładunek);
- związane ze specyficznymi właściwościami towarów (nie można np. całkowicie wyeliminować ubytków niektórych towarów czy opłat ubezpieczeniowych towarów łatwopsujących się w transporcie);

2) bezpośrednio zależne od organizacji handlowej.

Do czynników wpływających na koszty, bezpośrednio zależnych od organizacji handlowej, należą:

- rozmiary obrotu;
- specjalizacja przedsiębiorstwa;
- rozmieszczenie i specjalizacja sieci produkcyjnej, usługowej i handlowej;
- formy organizacyjne sprzedaży;
- szybkość krążenia środków obrotowych;
- rodzaj działalności (produkcja, skup, hurt, detal) i jej organizacja.

Największy wpływ na wielkość kosztów organizacji handlowych ma obrót. On też jest najczęściej brany pod uwagę. Mniejszym zainteresowaniem cieszy się wpływ czynników jakościowych, co wynika z trudności związanych z ich kwantyfikacją.

Reakcję kosztów na zmiany obrotu można określić posługując się współczynnikiem elastyczności:

$$e = \lim_{x \rightarrow 0} - \frac{\Delta y}{y} \frac{\Delta x}{x}$$

gdzie:

e - elastyczność kosztów,

- x - obrót,
- y - koszty,
- Δx - absolutny przyrost obrotu,
- Δy - absolutny przyrost kosztów.

$e = 0$ oznacza niezależność kosztów od zmian w poziomie obrotu. Gdy $e = 1$, koszty zmieniają się wprost proporcjonalnie do obrotu. Natomiast gdy $e > 1$ oznacza to, że związek między kosztami i obrotem jest więcej niż proporcjonalny.

Związek ten jest różny w zależności od specjalizacji branżowej. Różny jest też wpływ zmian obrotu na poszczególne grupy rodzajowe kosztów. Różnice te są wynikiem głównie różnicowania się wartości obrotu w zależności od branży pod wpływem różnic w cenach. Obroty dwóch przedsiębiorstw osiągane są też różnym nakładem pracy różnych środków⁷.

Na poziom kosztów w handlu i relacje między poszczególnymi ich pozycjami a wartością obrotu znaczny wpływ wywiera także rozmieszczenie sieci produkcyjnej i handlowej, to zaś na stawki czynszu, koszty transportu, koszty reklamny itd.

Wpływają na niego również formy sprzedaży, te zaś na wydajność pracy i relację kosztów do obrotu⁸.

Wpływ wielu z wymienionych kosztów na ogólną ich sumę jest jednak trudny do uchwycenia, ponieważ jest on zdystansowany często przez wpływ czynników kosztowych silniej działających, przede wszystkim przez wartość obrotu. Fakt ten powoduje, że organizacje handlowe nie przywiązują dostatecznej uwagi np. do przyspieszenia rotacji środków obrotowych, m. in. towarów.

Trudno uchwytne jest też wpływ zmian organizacyjnych w pracy jednostki handlowej, jej pozycji na rynku, skłonności do ryzyka itd.

⁷ Zjawisko to występuje szczególnie wyraźnie w grupie organizacji handlowych zajmujących się obrotem artykułami spożywczymi, w których poziom kosztów np. z tytułu niedoborów i szkód jest znacznie wyższy niż w organizacjach handlu artykułami przemysłowymi. W organizacjach tej branży również poziom ogólny kosztów jest wyższy. Jednakże również w branży przemysłowej może on być też stosunkowo wysoki z powodu np. wolniejszej rotacji towarów, zmian popytu itd. W długim okresie branże spożywcze wpływają przede wszystkim na poziom kosztów osobowych, natomiast branże przemysłowe modyfikują głównie koszty rzeczowe.

⁸ Zob. np. i por. E. B o g a c k a-K i s i e l, Czynniki kształtujące koszty przedsiębiorstwa handlowego, "Prace Naukowe AE we Wrocławiu" 1973, nr 45/67; A. S z p a d e r s k i, Zależność między lokalizacją i rentownością sieci detalicznej w mieście, "Zeszyty Naukowe AE w Poznaniu" 1965, nr 19.

Niewątpliwy wpływ na poziom kosztów ma sprawna organizacja dostaw, odpowiedni podział zadań w zakresie produkcji, sprzedaży między poszczególne zakłady, sklepy, stan ich wyposażenia materiałowo-technicznego, badania rynku. Coraz sprawniejsze wykonywanie tych zadań prowadzi do zmniejszenia nakładów pracy żywej i uprzedmiotowionej na jednostkę obrotu i oznacza poprawę efektywności gospodarowania w przedsiębiorstwie.

Koszty należy badać, gdyż wpływają nie tylko na wynik finansowy, ale i na asortyment i jakość usług świadczonych konsumentom. W związku z tym należy przeciwdziałać obniżaniu kosztów służących zwiększaniu zakresu usług i podnoszeniu ich jakości, tzn. dążyć do obniżania tylko tych rodzajów kosztów, które nie są niezbędne do wykonania planowych obrotów i lepszego zaspokojenia potrzeb konsumentów. Większe koszty związane z pojemniejszymi i lepiej wyposażonymi lokalami sklepowymi, troską o ich funkcjonalność, wygląd, większą ilość lepiej wykwalifikowanych, a więc i lepiej wynagradzanych sprzedawców itp., mogą spowodować więcej niż proporcjonalny wzrost sprzedaży i jednocześnie zysku. Zysk w handlu bowiem zwiększa się nie przez obniżkę poziomu kosztów, lecz przez jego zwiększenie⁹.

Stwierdzenie to nabiera szczególnego znaczenia wobec zadań, które postawiono przed handlem w założeniach reformy i wobec sytuacji, która zarysowała się na rynku, a także w obliczu nowego systemu ekonomiczno-finansowego. Wzrost samodzielności organizacji handlowych i potrzeb konsumentów zwiększy możliwość i potrzebę oddziaływania na poziom kosztów, a tym samym na zysk poprzez bardziej racjonalną gospodarkę majątkiem, likwidację marnotrawstwa, oszczędność w zużyciu środków, zwiększenie obrotu towarowego.

Kierownictwo organizacji handlowej, aby móc skutecznie oddziaływać na efektywność prowadzonej działalności, musi znać wpływ poszczególnych czynników na wynik ostateczny. W związku z tym należy sprecyzować, jakie układy kosztów i jakie mierniki umożliwią poznanie poszczególnych przyczyn kształtujących wielkość wyniku.

Dane stwarzające podstawę do różnokierunkowych badań wyniku finansowego można by osiągnąć grupując koszty w przekrojach:

- rodzajowym, według prostych elementów składowych;
- pozycji kalkulacyjnych i analitycznych;

⁹ Zob. *Ekonomika handlu*, red. Z. Zakrzewski, Warszawa 1974, s. 409.

- podmiotowym, według ośrodków odpowiedzialności;
- przedmiotowym, według rodzajów działalności.

Współczesne kierownictwo organizacji handlowych coraz bardziej domaga się również podziału kosztów:

- w przekrojach specyficznych, np. według faz obrotu towarowego, jego szczebli, form;
- na stałe i zmienne (we wszystkich rodzajach działalności);
- na ustalane wstępnie i odchylenia;
- dla poszczególnych rodzajów działalności i ogólnego zarządu oraz według celu poniesienia¹⁰.

Uzyskanie wymienionych przekrojów informacji o kosztach jest wręcz niemożliwe przy obecnej technice obliczeniowej w organizacjach handlowych. W organizacjach tych powszechne odzwierciedlenie w ewidencji mają tylko przekroje kosztów według rodzaju i miejsc powstawania. Ten ostatni nie zawsze jest jednak pełny.

Choć uwzględnia się szczeble obrotu towarowego, nie zawsze wydziela się koszty poniesione przez sklepy i inne punkty sprzedaży detalicznej, w których zachodzą podstawowe procesy operatywne i od których zależą wyniki całego przedsiębiorstwa. Brak podziału kosztów na punkty sprzedaży detalicznej nie tylko uniemożliwia obiektywną ich ocenę, ale i utrudnia określenie środków zmierzających do racjonalnej obniżki kosztów oraz urealnienie zysku. Utrudnia też opracowanie właściwych podstaw dla występowania do odpowiednich władz o uregulowanie wysokości cen i marż.

Fragmentarycznie wyodrębnia się koszty według celu ich poniesienia. Obowiązkiem organizacji handlowych jest określanie kosztów bezpieczeństwa i higieny pracy oraz kosztów reklamy. Nie zawsze natomiast wyodrębnia się koszty obrotu hurtowego w podziale na koszty zakupu, magazynowania i sprzedaży¹¹, nie mówiąc już o podziale kosztów tych według kryterium produkcyjności, jak wiadomo przedłużających działalność produkcyjną, a ponoszonych przez organizacje handlowe

¹⁰ Zob. i por. T. W i e r z b i c k i, Cechy prawdziwej informacji o kosztach w systemie informatycznym, "Zeszyty Naukowe Politechniki Szczecińskiej" 1972, nr 142/71, s. 61-66.

¹¹ Jak stwierdza M. K l i m a s - w pionie PSS "Spotem" - "koszty fazy zaopatrzenia w towary są wyodrębniane tylko w przedsiębiorstwach dokonujących obrotu towarami pochodzenia rolniczego. [...] koszty fazy sprzedaży nie są w ogóle wyodrębnione w kosztach obrotu towarowego" (Analiza i rachunek ekonomiczny w handlu, Warszawa 1984, s. 119).

(koszty przewozu, koszty przerobu handlowego towarów, sortowania ich, składowania, pakowania). Również koszty obrotu detalicznego, jeżeli są wyodrębnione, nie zawsze są dzielone na branże i sposób sprzedaży. Do wyjątków należy wydzielanie kosztów obrotu pozasklepowego, kosztów skupu i kontraktacji, kosztów składowania sezonowego, kosztów administracji przedsiębiorstwa¹².

Niedociągnięcia te utrudniają ocenę efektywności działalności przedsiębiorstwa na poszczególnych odcinkach pracy, których wydzielanie wiąże się z koniecznością ich kontroli przez kierownictwo wyższego szczebla m. in. przy pomocy porównywania kosztów ponoszonych z postulowanymi, określania przyczyn odchyleń, ustalania odpowiedzialności za nie, przeciwstawiania kosztów rzeczywistych osiągniętym dochodom i zyskowi¹³.

¹² Tylko niektóre z wymienionych przekrojów kosztów można otrzymać wprost z urządzeń ewidencyjnych. Pozostałych należy poszukiwać w odpowiednich komórkach organizacyjnych, a przy braku w nich właściwych danych należy posłużyć się szacunkiem, np. koszty produkcji wyodrębniane są lub nie w zależności od rodzaju prowadzonej działalności. W ogóle nie są wyodrębniane w produkcji gastronomicznej (poza kosztem zużytych surowców). W pozostałych rodzajach działalności (pomocniczej i socjalno-bytowej) sposób ich traktowania zeterminowany jest rozwiązaniami rachunku kosztów, uzależnionymi od rozmiarów działalności. Ogólnie, sposób ten cechują znaczne uproszczenia. Stosunkowo dokładnie określane są koszty działalności inwestycyjnej, co odbywa się przy zastosowaniu rozwiązań rachunku kosztów analogicznych jak w przedsiębiorstwach należących do innych działów gospodarki narodowej.

Należy również podkreślić, że w przypadku wydzielania kosztów administracji, zwanych ogólnymi lub kosztami zarządu, zalicza się do nich: "1) koszty wspólnego zarządu w tych przedsiębiorstwach, w których występują co najmniej dwa szczeble obrotu towarowego, np. hurt i detal lub jeden szczebel i produkcja gastronomiczna albo jeden szczebel obrotu towarowego i działalność produkcyjna; 2) koszty jednego szczebla obrotu towarowego (np. przedsiębiorstwo wielozakładowe, na które składa się kilka hurtowni i zarząd lub wiele sklepów i zarząd przedsiębiorstwa nawet organizacyjnie wydzielony)". Zob. K l i m a s, *Analiza i rachunek...*, s. 122. Rzecz jednak w tym, że koszty te względnie niektóre z nich elementy w jednych organizacjach traktowane są jako koszty pośrednie, podlegające rozliczaniu na odpowiednie miejsca powstawania, w innych zaś wliczane są w koszty jednostki organizacyjnej danego szczebla obrotu jako koszty bezpośrednie, co wpływa na wynik finansowy jednostki organizacyjnej, zniekształca jej ocenę, utrudnia odpowiednie prowadzenie polityki gospodarczej.

¹³ Zob. T. B a k - J e n s e n, *Stellung und Entwicklung der Plankostenrechnung als Instrument des Management*, "Zeitschrift für Betriebswirtschaft" 1957, Nr 1.

Szczególnie niepokojące jest to, że również koszty fazy obrotu towarowego, zwane kosztami handlowymi, stanowiące najistotniejszy element rachunku kosztów w handlu, ujmowane są fragmentarycznie. Koszty te sporadycznie odnoszone są do jednostek kalkulacyjnych poszczególnych towarów, ich grup, rodzajów. Proces ten komplikuje występowanie kosztów pośrednich oraz dużej ilości jednostek kalkulacyjnych i kosztów wspólnych dla nich. Dlatego w wielu przypadkach zaleca się nieodnoszenie kosztów tych do wyników, a jednocześnie dąży do bezpośredniego ich ujęcia.

Równie często stosuje się różne klucze podziału kosztów pośrednich, które nie zawsze urealnijają kalkulację związaną np. z zakupem towarów, dla którego znajomość zysku w sumie globalnej nie wystarcza.

Kalkulacje tego rodzaju, jak też potrzeby badań reakcji kosztów na zmiany produkcji i obrotu towarowego, wynikające z konieczności ustaleń optymalnych rozmiarów działalności w określonych warunkach rynkowych, ulegających w ostatnich latach ciągłej ewolucji, są przyczyną wciąż nasilających się żądań podziału kosztów również na stałe i zmienne. Podział ten jest jednak rzadko stosowany. Godny jest natomiast uwagi, gdyż poza potrzebami planowania i wstępnej kalkulacji kosztów może służyć do oceny działalności organizacji handlowej. Przedsiębiorstwo może bowiem osiągnąć obniżkę kosztów na jednostkę obrotu i jednocześnie większy zysk na drodze zwiększenia obrotu towarowego ze względu na występujące w nim koszty o charakterze stałym. W tej sytuacji wzrost zyskowności nie zawsze jest równoznaczny z dodatkowymi oszczędnościami i z likwidowaniem marnotrawstwa. Odbywa się on niekiedy bez względu na zasadniczy cel działalności organizacji handlowej. W sytuacji pozycji monopolistycznej duża masa zysku może sygnalizować, że organizacja handlowa preferowała sprzedaż dóbr wysokorentownych nie zwracając uwagi na interes konsumenta¹⁴. Nie informuje jednak o gospodarce zasobami majątkowymi, ich zaangażowaniu i racjonalności wykorzystania. Wada ta daje o sobie znać szczególnie wyraźnie w przypadku oddania do eksploatacji nowych budynków czy wyposażenia, kiedy to zatracą się w dużym stopniu możliwości dokonania porów-

¹⁴ Zob. np. O. Lange, *Ekonomia polityczna*, t. I, Warszawa 1959, s. 158; J. Pajeszka, *Kryterium efektywności i mierniki efektywności*, "Gospodarka Planowa" 1978, nr 6.

nań tak mierzonego poziomu efektywności ekonomicznej przedsiębiorstwa w różnych okresach.

Trzeba też stwierdzić, że kwota zysku zależna równocześnie od wielkości produkcji, zakupów i sprzedaży towarów i usług oraz od jakości pracy nie informuje dokładnie ani o jednym, ani o drugim aspekcie działalności organizacji handlowej.

Zysk jako miernik absolutny nie może służyć do ocen porównawczych różnych organizacji handlowych nawet tej samej branży, dysponujących różnymi towarami i specyficznym wyposażeniem technicznym ani też do oceny efektywności różnych rodzajów działalności w tej samej organizacji.

Pomimo tych wad w teorii rachunku ekonomicznego za najbardziej właściwą miarę efektywności gospodarowania uznaje się jednak zysk¹⁵. Wprawdzie twierdzi się, że kategoria ta odpowiada kapitalistycznym stosunkom produkcji i tylko z punktu widzenia przedsiębiorcy kapitalistycznego jest ona najbardziej rzeczywistym efektem, a jej maksymalizacja podstawowym kryterium efektywności ekonomicznej, to argumentacja ta "nie jest bardzo mocna przede wszystkim ze względu na to, że trójść społeczno-ekonomiczna i funkcjonowanie zysku w socjalizmie są inne niż w kapitalizmie. Stałaby się ona mocna, gdyby wykazać, że przy istniejących zasadach kształtowania cen i płac w socjalizmie orientacja organizacji gospodarczych na obniżkę kosztów własnych i tym samym na zysk jest wadliwa albo też, że istnieje jakaś orientacja lepsza. Takiego dowodu teoretycznego nikt nie przeprowadził. Dlatego też żaden kraj socjalistyczny nie porzucił kategorii kosztów własnych (odpowiadają zyskowi jako właściwy mu sposób ujmowania nakładów) i zysku"¹⁶.

Praktycznie we wszystkich wyborach techniczno-ekonomicznych jedynie możliwy i sensowny jest rachunek ekonomiczny oparty na kosztach i zysku. Wprawdzie między kategoriami, tymi występuje sprzeczność; to można ją łagodzić, a nawet likwidować odpowiednimi normatywami, np. funduszu płac, które jak wiadomo stanowią główną pozycję kosztów w handlu.

Również niebezpieczeństwo wyekspozowania na plan pierwszy interesów przedsiębiorstwa, w przypadku przyjęcia zysku za kryterium o-

¹⁵ Sytuacja ta może spowodować, że zysk osiągnięty stanowić będzie tylko w niewielkim stopniu pochodną obiektywnie poniesionych kosztów własnych. Może on niekiedy być wynikiem zwykłej chciwości czy uznawanych norm etycznych.

¹⁶ P a j e s t k a, Kryterium efektywności...

ceny efektywności ekonomicznej, można łagodzić stwarzając odpowiednie warunki.

W sytuacji rynku konsumenta maksymalizacja zysku sprzyja zainteresowaniom organizacji handlowych w zaspokojeniu potrzeb konsumentów, a jego kwota wskazuje na sprawność gospodarowania i może być kryterium oceny poziomu i jakości usług handlowych jak również stopnia zaspokojenia potrzeb konsumentów oraz kryterium oceny pracy organizacji, zwłaszcza gdy zagwarantowane są również warunki instytucjonalne ograniczające minimalizację poziomu usług na drodze zmniejszenia określonych pozycji kosztów handlowych¹⁷.

"Rynek nabywcy nie jest jednakże wystarczającym warunkiem zabezpieczającym przed niecelową społecznie maksymalizacją zysku w przypadku monopolu sprzedaży [...] Monopolista może maksymalizować zysk, obniżając koszty związane bezpośrednio z ilością i jakością usług handlowych¹⁸.

Z kolei w warunkach rynku sprzedawcy oraz monopolu sprzedaży, przeciwdziałanie niecelowej społecznie maksymalizacji zysku może być dokonywane przez:

- różnicowanie marż uwzględniające relacje kosztów i innych założeń polityki gospodarczej,
- stosowanie minimum kosztów związanych z obsługą klientów, zmniejszanych wraz ze zmianami warunków rynkowych¹⁹.

Za zyskiem jako kryterium efektywności gospodarowania opowiadają się również ekonomiści nie przyjmujący go za cel działalności przedsiębiorstwa²⁰. Jego zalety²¹ nie eliminują jednak konieczności stosowania innych mierników zwłaszcza w warunkach odbiegających od rynku nabywcy i posługiwania się mało adekwatnymi parametrami rachunku pieniężnego. Chociaż wyraża istotę efektywności ekonomicznej

¹⁷ Zob. R. G ł o w a c k i, Efektywność obrotu towarowego, Kraków 1967, s. 100.

¹⁸ K l i m a s, Analiza i rachunek..., s. 136.

¹⁹ Jak stwierdza M. Klimas, w obecnych rachunkach rynkowych minima te są nierealne. W celu zaś przeciwdziałania niepożądanego obniżenia kosztów należy odpowiednie ich pozycje poddać wnikliwej analizie (zob. ibidem).

²⁰ Zob. np. E. L i p i ń s k i, Przedsiębiorstwo samodzielne w gospodarce planowej, Warszawa 1957, s. 10. L a n g e, Ekonomia...

²¹ Zalety te są wystarczająco opisane, wystarczy tylko nadmienić, że należą do nich: brak elementów kosztów (zysk jest czystą nadwyżką dochodów nad nakładami); zależność od wielkości produkcji, zakupów, sprzedaży; zależność od cen i rynku; oddziaływania motywacyjne; łatwość obliczeń.

i skłania do minimalizowania nakładów oraz maksymalizacji efektów, poprawy jakości pracy, do wdrażania innowacji technicznych i bardziej efektywnych metod i środków w dziedzinie zarządzania, jego wysoka wielkość osiągnięta przez organizację mającą pozycję monopolistyczną i uprawnienia do swobodnego kształtowania cen i marż nie zawsze jest rezultatem efektywnej gospodarki. Również strata niekoniecznie musi świadczyć o nieprawidłowej gospodarce, zwłaszcza w obecnych warunkach wdrażania reformy gospodarczej²².

Dlatego również w organizacjach handlowych obok wyniku finansowego stosuje się także inne mierniki finansowe i cały szereg instrumentów zawartych w systemie opodatkowania, ograniczających niekiedy rolę zysku jako kryterium oceny efektywności ekonomicznej²³.

Dla uczynienia zysku naczelnym kryterium tej oceny niezbędne jest przede wszystkim konsekwentne wdrażanie reformy gospodarczej, urealnienie parametrów i zmodyfikowanie obowiązującego systemu opodatkowania przedsiębiorstw, zwłaszcza w kierunku ograniczenia jego nadmiernego fiskalizmu.

²² Jak stwierdza W. W i l c z y ń s k i, "zysk nie jest u nas różnicą między efektem a nakładem, którą należy się chwalić, lecz narzutem na rosnące koszty, pod hasłem - im wyższe koszty - tym większy zysk. Utrudnia to znacznie osiąganie nadwyżek efektu nad nakładem. (Warunki zewnętrzne gospodarowania a racjonalność mikroekonomiczna, referat na konferencję naukową, Warszawa 1984).

²³ W ostatnich latach z mierników tych główną uwagę poświęca się wartości produkcji sprzedanej, którego celem jest zainteresowanie przedsiębiorstw w ograniczaniu materiałochłonności produkcji. Miernik ten osłabia funkcję motywacyjną zysku, prowadzącą do osiągnięcia coraz wyższego poziomu usług. Skłonność w tym kierunku ma bowiem wynikać z przyjętych metod stymulacji względem załogi i kierownictwa pod postacią funduszu płac, funduszu premiowego, zależnych od rozmiarów zysku netto. Ten jest tym większy im mniejsza materiałochłonność, podczas gdy znaczna liczba usług wymaga przede wszystkim nakładów materiałowych.

Z kolei obecny system podatkowy cechuje nadmierny fiskalizm (zob. J. K a l e t a, Finansowe kryteria rentowności przedsiębiorstw, [w:] Materiały pokonferencyjne: Rachunek gospodarczy a polityka finansowa przedsiębiorstw, Spala 1984, s. 90), który może przynieść tylko efekty doraźne. Stosowany dłużej może pogłębić sytuację kryzysową wielu organizacji handlowych, gdyż niszczy motywację do zwiększania efektywności gospodarowania. Jego zakres i wysokość nie są spotykane w innych krajach, zwłaszcza wysoko rozwiniętych, w których koniunkturę gospodarczą pobudza się nie poprzez podwyższanie podatków, ale raczej przez ich obniżenie. Koniunkturze tej nie sprzyja również duża częstotliwość zmian stawek podatkowych. Nie sprzyjają jej też ulgi indywidualne w podatkach i nadmiernie rozbudowany wyrównawczy system cen. Przedsięwzięcia te przekreślają parametryczny charakter obciążeń organizacji handlowych.

Zysk jako wielkość absolutna nie wyraża jednak ścisłego powiązania ze środkami, jakie zostały zaangażowane do jego osiągnięcia. Ta sama jego wielkość osiągnięta w różnych okresach lub przez różne przedsiębiorstwa oznacza najczęściej niejednakowy stopień gospodarności²⁴. Stąd większą przydatność do pomiaru efektywności ekonomicznej przypisuje się miernikom określającym stosunek efektów do nakładów, czyli liczbom względnym, a w ramach nich tzw. wskaźnikom rentowności. Bardzo trudno jest jednak powiązać z nimi płace i liniowy podatek dochodowy. Była to zasadnicza przyczyna przyjęcia dla oceny działalności gospodarczej przedsiębiorstw właśnie zysku. Fakt ten nie eliminuje potrzeby posługiwania się w analizie finansowej miernikami rentowności, których przedstawienie wykracza poza dopuszczalne rozmiary objętościowe artykułu.

Marian Walczak

PROFIT CATEGORY AND NEEDS OF PROMOTING
AND EVALUATING ECONOMIC EFFECTIVENESS IN TRADE ORGANIZATION

Although the system of functioning of trade enterprises has been reformed, there has not been constructed as yet an appropriate system of indices for evaluation of performance effectiveness.

Assuming the goal of survival it would be sufficient for the enterprise not to be deficit. It must, however, develop and, thus, it must be obtaining financial surpluses. Profit, however, is not a measure which may be used for evaluating processes connected with the purchasing of goods and services. Whether or not these processes will bring profit depends on the selling process. It should be noted here that increase of sales need not necessarily take place through increasing the volume of sold goods. There may be involved here changes in assortment, prices or margins.

Profit is affected also by costs. The hitherto applied costs account in trade enterprises has been characterized with its limited applicability. It does not take into account numerous factors such as e.g. goal of incurring costs or places where they arise. Consequently, enterprises are not forced to use their assets in a rational way.

²⁴ Podobnymi mankamentami charakteryzuje się kwota akumulacji, stanowiąca podstawowy wskaźnik finansowy do roku 1965. Również ten wskaźnik może wykazywać tendencję rosnącą przy znikomych efektach działalności gospodarczej. Źródłem jego wzrostu może być obniżka kosztów, wzrost produkcji, jak i zastępowanie wyrobów i usług nisko opodatkowanych dobrami wysoko opodatkowanymi, o wysokich cenach, a więc materiałochłonnymi i obciążonymi wysokim podatkiem obrotowym.

As a result of it, the sum of profits does not inform precisely about quality of work. A more objective criterion is, however, missing. That is why no country has abandoned this category. Depending upon the political system and the management system there are applied only additionally different detailed indices restricting or reinforcing the role of profit. Generally, a greater usefulness for measuring economic effectiveness is attributed to profitability indices, which do not exclude the category of profit.