

## Zakres wewnętrznych analiz dotyczących rentowności w controllingu operacyjnym

Bartłomiej Nita\*

**Streszczenie:** *Cel* – Celem opracowania jest ukazanie możliwości generowania przez specjalistów controllingu raportów zawierających informacje, które są wykorzystywane przez kadre kierowniczą przedsiębiorstwa w wieloaspektowej ocenie rentowności.

*Metodologia badania* – Metodologia przyjęta w opracowaniu uwzględnia wnioskowanie dedukcyjne, prowadzące do uogólnień w zakresie tworzenia raportów analitycznych w controllingu na potrzeby badania rentowności.

*Wynik* – Uzyskane wyniki obejmują wskazanie zakresu raportów przydatnych do zarządzania przedsiębiorstwem i wyjaśnienie zasad tworzenia wybranych raportów zorientowanych na badanie rentowności.

*Oryginalność/wartość* – Oryginalność artykułu zawiera się w uzasadnieniu, że z jednej strony raportowanie wewnętrzne w controllingu korzysta z informacji przetwarzanych w rachunkowości finansowej, z drugiej zaś strony wewnętrzne analizy są projektowane indywidualnie w zależności od specyfiki przedsiębiorstwa i potrzeb informacyjnych jego menedżerów z uwzględnieniem specyficznych zasad raportowania zarządczego.

**Słowa kluczowe:** analizy wewnętrzne, controlling, sprawozdawczość zarządcza

### Wprowadzenie

Produktem pracy specjalistów controllingu są różne analizy, opracowania i symulacje. Wymienione raporty mają różną postać i są generowane na potrzeby wspomagania procesów podejmowania decyzji na różnych szczeblach zarządzania. Odbiorcami sprawozdań wewnętrznych, w odróżnieniu od obligatoryjnych sprawozdań finansowych dostarczanych odbiorcom zewnętrznym, są pracownicy, a w szczególności kierownictwo przedsiębiorstwa.

Raporty zarządcze przybierają różne formy, przy czym powinny być dostosowane do potrzeb menedżerów i uwzględniać specyfikę przedsiębiorstwa. W praktyce informacje ujawniane w sprawozdaniach wewnętrznych mają charakter zarówno finansowy, jak i niefinansowy. Raportowanie niefinansowe dotyczy m.in. informacji o dokonaniach systemów logistycznych, informacji związanych z zarządzaniem zasobami ludzkimi, informacji odnoszących się do wolumenów sprzedaży, jakości produktów itp. Natomiast raportowanie finansowe, które stanowi przedmiot rozważań w niniejszym opracowaniu, jest ukierunkowane na komunikowanie informacji, które można wyrazić w mierniku pieniężnym. W prak-

---

\* dr hab. Bartłomiej Nita, prof. UE, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, 53-345 Wrocław, ul. Komandorska 118/120, e-mail: bartlomiej.nita@ue.wroc.pl.

tyce rodzi się bowiem pytanie o to, w jaki sposób informacje finansowe, przetwarzane tradycyjnie w rachunkowości finansowej, są prezentowane na potrzeby controllingu. Nie ma bowiem dychotomicznego podziału między informacjami raportowanymi w obligatoryjnie sporządzanych sprawozdaniach finansowych i raportach wewnętrznych generowanych fakultatywnie przez specjalistów controllingu.

Celem niniejszego artykułu jest ukazanie możliwości generowania raportów zawierających informacje finansowe, które są wykorzystywane przez kierownictwo przedsiębiorstwa na potrzeby wieloaspektowej oceny rentowności. W opracowaniu uzasadniono stwierdzenie, że z jednej strony raportowanie wewnętrzne w controllingu korzysta z informacji przetwarzanych w rachunkowości finansowej, z drugiej zaś strony wewnętrzne analizy dotyczące rentowności są projektowane indywidualnie w zależności od specyfiki przedsiębiorstwa i potrzeb informacyjnych jego menedżerów.

## **1. Sprawozdawczość finansowa a raportowanie wewnętrzne**

Podstawowym źródłem informacji na potrzeby sporządzania finansowych raportów analitycznych jest sprawozdanie finansowe. Zgodnie z *Załoženiami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej (Założenia... 2011)*, celem sprawozdawczości finansowej jest co do zasady dostarczanie informacji finansowych, które są użyteczne dla potencjalnych inwestorów, pożyczkodawców i innych wierzycieli przy podejmowaniu przez nich decyzji o dostarczaniu zasobów do jednostki. Założenia te wskazują również na kierownictwo jednostki, które jest zainteresowane informacjami finansowymi na temat jednostki. Postanowienia zawarte w *Założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej* (par. C2) wskazują przy tym, że kierownictwo nie musi polegać na raportach finansowych ogólnego przeznaczenia, ponieważ jest w stanie uzyskać wewnętrzne informacje finansowe, których potrzebuje.

W związku z tym, w celu generowania wewnętrznych raportów finansowych przydatnych kierownictwu jednostki istnieje potrzeba integracji obligatoryjnych informacji sprawozdawczych ujawnianych w sprawozdaniu finansowym z informacjami dostępnymi wyłącznie dla pracowników przedsiębiorstwa. W rezultacie można generować bardziej rozbudowane raporty finansowe, które wspomagają menedżerów w poszukiwaniu odpowiedzi na pytania pojawiające się w procesie podejmowania decyzji. Istotą wewnętrznych raportów finansowych jest zatem dostarczenie informacji finansowej dostosowanej do potrzeb menedżerów. Podstawę informacyjną dla prowadzenia analiz i sporządzania raportów stanowią z jednej strony informacje przetwarzane w systemie obligatoryjnie prowadzonej rachunkowości finansowej, z drugiej informacje gromadzone i przetwarzane fakultatywnie w controllingu (rachunkowości zarządczej). Sprawozdawczość zarządcza wykorzystuje w dużym stopniu rezultaty prac ewidencyjno-sprawozdawczych prowadzonych przez specjalistów pracujących w pionach finansowo-księgowych.

## 2. Zakres wykorzystania analiz rentowności w controllingu

Dzięki wykorzystaniu odpowiednio przetworzonych informacji pochodzących ze sprawozdań finansowych menedżerowie mogą uzyskać odpowiedzi na wiele pytań problemowych, w tym w szczególności:

- czy przedsiębiorstwo jest w stanie zaspokajać swoje bieżące potrzeby,
- czy przedsiębiorstwo jest w stanie regulować swoje zobowiązania,
- jaki jest poziom zyskowności/deficytowości przedsiębiorstwa jako całości i poszczególnych jego segmentów,
- jak sprawnie przedsiębiorstwo zarządza poszczególnymi składnikami majątku,
- jaka jest struktura finansowania przedsiębiorstwa,
- jaka jest sytuacja przedsiębiorstwa pod względem kosztów działalności.

Do odpowiedzi na te pytania służy konwencjonalna analiza finansowa, która wykorzystuje sprawozdania finansowe jako podstawowe źródło informacji. W controllingu operacyjnym zasadniczą rolę odgrywa badanie rentowności, ponieważ raporty dotyczące rentowności mają na celu zaspokojenie podstawowych potrzeb informacyjnych menedżerów i innych interesariuszy w zakresie odnoszącym się do kosztów, przychodów i wypracowanego wyniku finansowego. Wygenerowanie tych informacji i sporządzenie odpowiednich sprawozdań wymaga przeprowadzenia rachunku, który można określić mianem rachunku wyników<sup>1</sup>. Generowanie informacji dotyczącej rentowności jednostki wymaga zatem przeprowadzenia wielu procedur, ukierunkowanych na stworzenie odpowiednich sprawozdań i raportów. Mając na względzie obligatoryjność sporządzania raportów i zestawień sprawozdawczych, można wyodrębnić trzy podstawowe podejścia do rachunku wyników, które prowadzą do powstania następujących sprawozdań:

- rachunek zysków i strat według ustawy o rachunkowości,
- sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów za dany okres według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej,
- zarządczy rachunek wyników w controllingu.

Dwa pierwsze zestawienia mają charakter sprawozdawczy i są unormowane odpowiednio przepisami polskiego prawa bilansowego i Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Trzecie podejście do generowania sprawozdań o rentowności nie jest uregulowane prawnie i wykorzystuje narzędzia rachunkowości zarządczej, w szczególności rachunek kosztów zmiennych.

Wymienione podejścia do tworzenia rachunku wyników są wykorzystywane w wieloaspektowym badaniu rentowności w controllingu operacyjnym. Ze względu na zakres

---

<sup>1</sup> Najszerszą definicję rachunku wyników zaproponował A. Kardasz (1992: 14), który określił rachunek wyników jako „ogół możliwych do zastosowania w systemie informacyjnym procedur pomiaru, grupowania, przetwarzania, prezentowania, badania i interpretowania ekonomicznych skutków zjawisk i procesów zachodzących w podmiocie gospodarczym w związku z jego działalnością, a mających na celu ustalenie rodzaju i wielkości ostatecznego wyniku finansowego, jego elementów oraz kierunków i proporcji podziału, dostarczenie informacji do oceny sytuacji bieżącej i przyszłej, do podejmowania decyzji gospodarczych oraz kontroli ich realizacji”.

prowadzonych analiz można wyróżnić trzy podstawowe obszary raportowania informacji dotyczących rentowności w controllingu:

- analityczne raporty problemowe dotyczące rentowności,
- badanie kosztów i przychodów w ujęciu łańcucha dostaw,
- segmentowe analizy rentowności.

Każdy z podanych obszarów został omówiony w dalszej części opracowania ze wskazaniem podstawowych zasad tworzenia raportów.

### **3. Raporty analityczne dotyczące rentowności**

Raporty analityczne dotyczące rentowności przedsiębiorstwa w różnym stopniu wykorzystują omówione w poprzednim punkcie podejścia do rachunku wyników. Na podstawie rachunku zysków i strat, sprawozdania z dochodów całkowitych i rachunku kosztów zmiennych można stosować wiele narzędzi analitycznych, które będą stanowić podstawę sprawozdań adresowanych do menedżerów. Takie sprawozdania mają na celu zaspokajając ich potrzeby informacyjne, a także wspomagać w podejmowaniu decyzji ukierunkowanych na cele przedsiębiorstwa. Analizy i raporty wewnętrzne mogą dotyczyć pięciu podstawowych zagadnień:

- kondycji finansowej przedsiębiorstwa w zakresie rentowności,
- krytycznych rozmiarów działalności przedsiębiorstwa i progów rentowności,
- pogłębionych rachunków w nurcie analizy CVP,
- badania ryzyka operacyjnego,
- krótkoterminowych rachunków problemowych.

Obszary te zaprezentowano na rysunku 1, który wyjaśnia każdy z nich ze względu na trzy aspekty. Pierwszy aspekt dotyczy sfery zainteresowania menedżerów, drugi określa pytania, na które osoby podejmujące decyzje poszukują odpowiedzi, natomiast trzeci dotyczy metod analitycznych, za pomocą których można udzielić odpowiedzi na te pytania zarządcze.

Wskaźniki rentowności konstruuje się jako stosunek wyniku finansowego do określonej podstawy odniesienia, którą najczęściej stanowią przychody ze sprzedaży, aktywa przedsiębiorstwa i jego kapitały, przy czym wielkości te można traktować całościowo lub wycinkowo. W ujęciu najbardziej ogólnym oblicza się wskaźniki rentowności sprzedaży, aktywów i kapitału.

Analiza koszt-rozmiarów-działalności-zysk (*cost-volume-profit CVP*) stanowi jeden z podstawowych instrumentów wspomagających proces podejmowania decyzji w krótkim okresie. Jest narzędziem analitycznym, które umożliwi badanie związków zachodzących między zmianami rozmiarów działalności przedsiębiorstwa, poziomem ponoszonych kosztów i osiąganymi przychodami oraz wynikiem finansowym. Zgodnie z tradycyjnym ujęciem analizy CVP, zysk operacyjny jest traktowany jako kryterium optymalizacji rozmiarów działalności przedsiębiorstwa, zatem istotą tego podejścia jest prowadzenie szeregu



Rysunek 1. Możliwości generowania raportów analitycznych na temat rentowności

Źródło: Nita (2014).

symulacji, mających na celu planowanie oraz kontrolę wyników działalności przedsiębiorstwa.

Badanie ryzyka operacyjnego w ramach analizy CVP można prowadzić wykorzystując odpowiednie wskaźniki, do których zalicza się margines bezpieczeństwa oraz stopień dźwigni operacyjnej. Krótkoterminowe rachunki decyzyjne dotyczą wykorzystania informacji o tzw. kosztach i przychodach istotnych na potrzeby podejmowania decyzji w krótkim okresie, najczęściej nieprzekraczającym jednego roku. Koszty i przychody istotne można zdefiniować jako odpowiednio te koszty i przychody, które spełniają jednocześnie dwa warunki. Po pierwsze, dotyczą przyszłości, po drugie, różnią się między rozpatrywanymi opcjami decyzyjnymi. Pierwszy warunek oznacza, że koszty, które były podniesione już w momencie podejmowania decyzji nie mają znaczenia decyzyjnego i są traktowane jako tzw. koszty zapadłe (*sunk costs*), natomiast uzyskane w przeszłości przychody nie wyznaczają przyszłej rentowności. Należy stwierdzić, że na podstawie danych historycznych można również prowadzić rachunki planistyczne w controllingu.

Drugi warunek oznacza, że odpowiednio koszty i przychody muszą się różnić między rozpatrywanymi wariantami wyboru, ponieważ, jeśli z każdym rozpatrywanym wariantem związane są te same koszty lub przychody, to niezależnie od podjętej decyzji, z finansowego punktu widzenia sytuacja przedsiębiorstwa się nie zmienia.

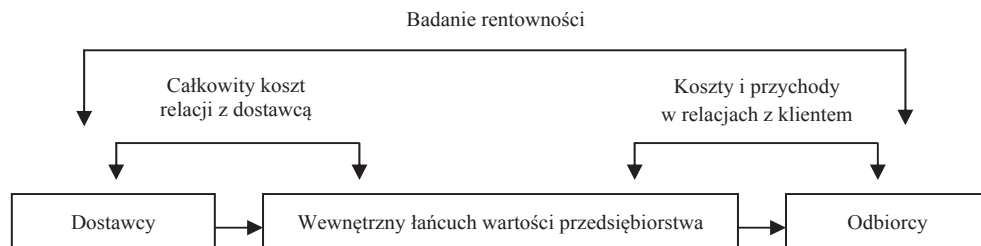
Dla każdego z wariantów należy zidentyfikować przychody i koszty istotne i wyznaczyć między nimi różnicę, którą można określić jako wynik przyrostowy (*incremental income*). Następnie należy porównać uzyskane wyniki dla obu wariantów i sformułować rekomendację, która z finansowego punktu widzenia powinna promować wariant charakteryzujący się wyższym wynikiem. Należy oczywiście przy tym pamiętać, że analiza jest skoncentrowana wyłącznie na kosztach i przychodach, a pomija czynniki niefinansowe, które również mogą odgrywać istotną rolę przy podjęciu ostatecznej decyzji.

#### **4. Badanie kosztów i przychodów w ujęciu łańcucha dostaw**

Raportowanie kosztów i przychodów w łańcuchu dostaw ma duże znaczenie ze względu na potrzebę monitorowania i oceny kosztów ponoszonych w związku z utrzymywaniem relacji z dostawcami oraz badaniem rentowności sprzedaży w przekroju poszczególnych klientów. Całkowite koszty łańcucha dostaw ponoszone są zatem zarówno z perspektywy dostawców, jak i odbiorców przedsiębiorstwa. Natomiast przychody są uzyskiwane dzięki sprzedaży produktów różnym grupom klientów. Sytuację tę w kontekście sporządzania raportów wewnętrznych przedstawiono schematycznie na rysunku 2.

Raportowanie rentowności w ujęciu łańcucha dostaw wymaga spojrzenia dwukierunkowego. Po pierwsze, wymaga kalkulacji całkowitych kosztów ponoszonych w związku z relacjami z dostawcami, po drugie – zbadania rentowności w przekroju klientów. Sprawozdawczość zarządca dotycząca relacji między przedsiębiorstwem i jego dostawcami

powinna obejmować przede wszystkim prezentację wyników kalkulacji tzw. całkowitego kosztu relacji z dostawcą TCO (*total cost of ownership*).



**Rysunek 2.** Koszty i przychody w łańcuchu dostaw

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Reeve 2005).

Całkowity koszt relacji z dostawcą może być zdefiniowany najbardziej ogólnie jako suma wszystkich kosztów ponoszonych w związku z nawiązywaniem i utrzymywaniem relacji handlowych z dostawcą. Obejmuje zatem nie tylko cenę zakupu materiałów, niezbędnych do produkcji wyrobu głównego, lecz również koszty działań, które są wykonywane w łańcuchu dostaw i wynikają z relacji między dostawcą i odbiorcą.

W praktyce na potrzeby kalkulacji całkowitego kosztu relacji z dostawcą można zastosować metodykę rachunku kosztów działań<sup>2</sup>. Istota TCO wynika z wykonywania wielu działań na różnych etapach powstawania i utrzymywania relacji z klientami. Rozliczanie i kalkulacja tych kosztów przebiega podobnie, jak w wypadku kosztów pośrednich procesów produkcyjnych. Można zatem w uproszczeniu przedstawić cztery podstawowe kroki zastosowania metodyki *activity-based costing* na potrzeby szacowania całkowitego kosztu relacji z dostawcami TCO (por. Roodhooft i in. 2003):

- zdefiniowanie działań wykonywanych przy zakupach od dostawców zewnętrznych – działania te są specyficzne dla każdego przedsiębiorstwa i mogą być rozpoznane za pomocą analizy działań (np. prowadzenie negocjacji z dostawcami, składanie zamówień, przyjmowanie dostaw),
- rozliczenie kosztów zasobów między działania,
- zdefiniowanie nośników kosztów działań – wymaga rozpoznania czynników wywierających wpływ na koszty danego działania,
- określenie zapotrzebowania na wykonywanie poszczególnych działań przez różnych dostawców,
- kalkulacja kosztu relacji z dostawcami.

<sup>2</sup> Rozważania na temat założeń i metodyki rachunku kosztów działań znajdują się w np. w: Kaplan, Cooper (2002).

Rozważając problem analizy rentowności w przekroju klientów, należy wyraźnie wskazać, które pozycje kosztów należy traktować jako koszty klienta, warto zatem tę grupę kosztów rozpoznać bardziej wnikliwie. Koszty klienta można zdefiniować bardzo szeroko, jako wszystkie składniki kosztów ponoszone przez przedsiębiorstwo w związku z nawiązaniem, obsługą i utrzymywaniem relacji między przedsiębiorstwem i nabywcą produktów. Taka definicja zwraca uwagę na to, że koszty klienta mogą być ponoszone jeszcze zanim potencjalny klient dokona zakupu, następnie na etapie zaspokajania potrzeb nabywców oraz podtrzymywania stosunków z klientami w celu zachęcenia ich do ponownych zakupów. Zdefiniowanie kosztów klienta pozwala na zwięzłe ujęcie rentowności klienta, którą można rozumieć jako nadwyżkę przychodów ze sprzedaży produktów danemu klientowi nad kosztami tego klienta.

Takie postrzeganie kosztów klienta jest dość rozpowszechnione i implikuje wyodrębnienie czterech podstawowych kategorii kosztów klienta (zob. np. Ness i in. 2001):

- koszty pozyskania klienta (*cost to acquire*),
- koszty dostarczenia produktu klientowi (*cost to provide*),
- koszty obsługi klienta (*cost to serve*),
- koszty zatrzymania klienta (*cost to retain*).

Podstawowe zadanie rachunku kosztów działań ukierunkowanego na analizę rentowności klientów sprowadza się do rozliczania kosztów klientów w przekroju poszczególnych nabywców lub grup nabywców<sup>3</sup>.

## 5. Segmentowe analizy rentowności

Omówione wcześniej podejście do badania rentowności dotyczyło głównie analizy rentowności sprzedaży przedsiębiorstwa jako całości lub w przekroju klientów. Takie podejście nie jest wystarczające, głównie ze względu na to, że organizacja współczesnych podmiotów jest niekiedy bardzo złożona, przedsiębiorstwa oferują wiele produktów przy zastosowaniu różnorodnych procesów, a oferta asortymentowa jest skierowana do różnych grup odbiorców przy wykorzystaniu wielu kanałów dystrybucyjnych. Menedżerowie oczekują informacji na temat rentowności nie tylko w przekroju produktów lub klientów, ale również obiektów, takich jak kanały dystrybucji, wyodrębnione jednostki organizacyjne (wydziały, zakłady, filie). Oznacza to potrzebę generowania przekrojowych raportów, które określa się jako sprawozdania segmentowe.

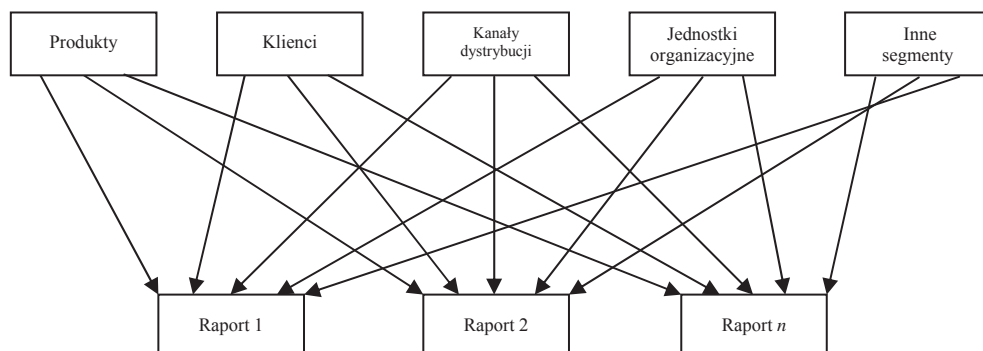
Przez segment rozumie się taki obiekt, dla którego można gromadzić podstawowe wielkości wynikowe, takie jak przychody, koszty, zyski, straty oraz informacje bilansowe do-

---

<sup>3</sup> Procedura oceny rentowności klientów przebiega najczęściej w kilku etapach: określenie przychodów ze sprzedaży netto w przekroju poszczególnych klientów, identyfikacja podstawowych działań, oszacowanie kosztu wykonywania poszczególnych działań, wybór nośników kosztów działań oraz ustalenie zapotrzebowania na wykonywanie określonych działań przez poszczególnych nabywców, kalkulacja jednostkowych kosztów działań, rozliczenie całkowitych kosztów pośrednich między poszczególnych nabywców, obliczenie rentowności w przekroju klientów.



tyczące zainwestowanych aktywów i zaciągniętych zobowiązań. Podstawową przesłanką takiego przetwarzania informacji jest umożliwienie oceny dokonań finansowych każdego z tych segmentów odrębnie oraz ich wpływu na sytuację przedsiębiorstwa jako całości. Segmenty, uwzględniane przy konstrukcji raportów finansowych na potrzeby wewnętrzne, mogą być różnorodne. W praktyce najczęściej analizuje się sytuację przedsiębiorstwa w przekroju produktów, klientów, kanałów dystrybucyjnych (obszarów sprzedaży) i jednostek organizacyjnych, które w controllingowej koncepcji zarządzania mogą być traktowane jako ośrodki odpowiedzialności. Oczywiście te kryteria mogą się wzajemnie przenikać i kształtowanie raportów na potrzeby wewnętrzne będzie zdeterminowane wyłącznie potrzebami menedżerów. Przenikanie się segmentów, dla których przygotowuje się sprawozdania, umożliwi dowolne projektowanie raportów rentowności zgodnie ze schematem na rysunku 3.



**Rysunek 3.** Mechanizm tworzenia segmentowych raportów rentowności

Źródło: opracowanie własne.

Każdy z raportów uwzględnia wieloaspektowy zakres informacji, dotyczących klientów, kanałów dystrybucyjnych, produktów itp. w zależności od potrzeb kierowników. Na przychody lub koszty całego przedsiębiorstwa można zatem spojrzeć z punktu widzenia dezagregacji tych wielkości w przekroju segmentowym.

Przypisanie przychodów do segmentów nie jest trudne przy założeniu, że segmenty te można traktować jako ośrodki odpowiedzialności za przychody lub centra zysku. Znacznie bardziej skomplikowane rachunki dotyczą kosztów działalności, które są ponoszone na poziomie całego przedsiębiorstwa, ze względu na niejednoznaczne niekiedy powiązanie kosztów z segmentami.

Można wskazać dwie podstawowe zasady segmentowego raportowania kosztów na potrzeby sprawozdawczości wewnętrznej:

- zasada właściwej klasyfikacji kosztów,
- zasada wielostopniowości.

Pierwsza zasada dotyczy prawidłowej klasyfikacji kosztów ze względu na:

- reakcję na zmiany działalności,
- możliwość przypisania do poszczególnych segmentów,
- stopień kontrolowalności.

Pierwsze kryterium wymaga podziału kosztów na zmienne i stałe. W związku z tym na potrzeby wewnętrznego raportowania przychodów i kosztów zasadniczą rolę odgrywa omawiany wcześniej rachunek kosztów zmiennych. Dzięki jego zastosowaniu można wyodrębnić więcej niż jedną marżę na pokrycie kosztów stałych i wypracowanie zysku operacyjnego. Kolejne kryterium oznacza potrzebę podziału kosztów na indywidualne (bezpośrednie) i wspólne (pośrednie) z punktu widzenia poszczególnych segmentów. To właśnie potrzeba wyliczenia marży (np. dla produktów) implikuje grupowanie kosztów stałych w podziale na koszty indywidualne, które można bezpośrednio przypisać do obiektów segmentacji oraz koszty stałe wspólne, których nie można bezpośrednio przyporządkować do tych obiektów. Dzięki temu można analizować rentowność nie tylko na poziomie całego przedsiębiorstwa, ale również w ujęciu wielostopniowym, przy czym wyodrębnić się co najmniej tyle stopni marży, ile obiektów kosztowych podlega analizie.

	Przychody ze sprzedaży segmentu
–	Koszty zmienne segmentu
=	Marża pokrycia
–	Bezpośrednie kontrolowane koszty stałe
=	Marża kontrolowana
–	Bezpośrednie niekontrolowane koszty stałe
=	Marża segmentu

**Rysunek 4.** Schemat szacowania marży segmentu

Źródło: opracowanie własne.

Kolejne kryterium grupowania kosztów na potrzeby raportowania wewnętrznego wynika z rozróżnienia kosztów kontrolowanych i niekontrolowanych. Koszty kontrolowane to te koszty, które mogą być sterowane z poziomu menedżera odpowiedzialnego za dany segment w krótkim okresie, czyli do jednego roku. Jeśli menedżer danego ośrodka odpowiedzialności, najczęściej centrum zysku, nie może wywierać wpływu na dane pozycje kosztów, to są one traktowane jako niekontrolowane. Przyjmuje się, że koszty zmienne są kontrolowane, natomiast koszty stałe mogą być zarówno kontrolowane, jak i niekontrolowane. Koszty niekontrolowane zwykle obejmują amortyzację, podatki i opłaty i koszty

związane z utrzymaniem przedsiębiorstwa. Mając na względzie omówione trzy kryteria grupowania kosztów, można zaproponować ogólny schemat generowania rachunku wyników dla danego segmentu. Schemat ten zaprezentowano na rysunku 4.

## Uwagi końcowe

W opracowaniu wykazano, że zakres analiz dotyczących rentowności z punktu widzenia potrzeb informacyjnych menedżerów jest bardzo szeroki. W związku z tym, specjaliści controllingu są zaangażowani w przetwarzanie informacji, które są pierwotnie gromadzone w systemie rachunkowości finansowej, przy czym zagregowane wielkości finansowe ujawniane w sprawozdawczości finansowej kierowanej do odbiorców zewnętrznych nie są wystarczające dla kierowników i innych osób podejmujących decyzje zarządcze. Oznacza to potrzebę wieloaspektowego projektowania raportów wewnętrznych, które spełnią oczekiwania kadry kierowniczej. Należy jednak wskazać, że w praktyce nie ma uniwersalnego wzorca systemu sprawozdawczości zarządczej. Z tych powodów w artykule wyjaśniono zakres i podstawowe zasady tworzenia analiz i raportów przydatnych dla menedżerów, generowanych w ramach controllingu operacyjnego.

## Literatura

- Kaplan R.S., Cooper R. (2002), *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Kardasz A. (1992), *Rachunek wyników i jego funkcjonowanie w podmiocie gospodarczym*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu” nr 616, Wrocław.
- Ness J.A., Schroeck M.J., Letendre R.A., Douglas W.J. (2001), *The Role of ABM in Measuring Customer Value*, Part Two, „Strategic Finance”, April, no. 10, vol. 82.
- Nita B. (2014), *Sprawozdawczość zarządcza. Analizy i raporty wewnętrzne w controllingu*, PWN, Warszawa.
- Reeve J.M. (2005), *Logistics and Marketing Costs*, w: *Handbook of Cost Management*, red. R.L. Weil, M.W. Maher, John Wiley & Sons, Hoboken.
- Roodhooft F., Hiel G., Abbeele A. Van den, Doveren B. van (2003), *Optimized Sourcing Strategies Using Total Cost of Ownership*, „Cost Management”, no. 4, vol. 17.
- Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej* (2011), w: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2011*, International Accounting Standards Board, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

### THE SCOPE OF INTERNAL PROFITABILITY ANALYZES IN OPERATING CONTROLLERSHIP

**Abstract:** *Purpose* – The purpose of the paper is to show the possibility of creating by controllership specialists reports containing information that can be used by managers in a multi-faceted assessment of profitability.

*Design/methodology/approach* – Methodology adopted in the paper takes into account the deductive reasoning leading to general conclusions on how to create the analytical reports in controllership for the purposes of profitability assessment.

*Findings* – The results include an indication of the scope of the reports that are useful for the management of the company and clarify the rules for the creation of selected reports focused on the profitability analysis.

*Originality/value* – The originality of the article is supported by the conclusions that on the one hand internal

reporting uses the information processed in financial accounting, on the other hand, the internal analyzes are developed individually depending on the unique information needs of the company and its managers taking into account the specific rules of management reporting.

**Keywords:** internal analyzes, controllership, management reporting

## **Cytowanie**

Nita B. (2014), *Zakres wewnętrznych analiz dotyczących rentowności w controllingu operacyjnym*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 803, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 66, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 75–86; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).