

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 440

Rachunkowość a controlling



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Dorota Pitulec
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach internetowych Wydawnictwa
www.pracenaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-595-7

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Wycena drzew na terenie przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej / Valuation of trees in the area of a company in management accounting	13
Anna Balicka: Analiza kosztów usług serwisowych świadczonych przez przedsiębiorstwo branży budowlanej / Service costs analysis provided by the company in construction industry	23
Paulina Belch: Mierniki w controllingu logistyki przedsiębiorstwa z sektora paliwowego / Meters in the controlling of logistics in the company from fuel sector	32
Małgorzata Białas: Wartość firmy w sprawozdaniach finansowych banków / Goodwill in the financial statements of banks	42
Adam Bujak: Formy organizacji systemu informacyjnego rachunkowości jako determinanty efektywności jego funkcjonowania / The organization forms of the accounting information system as the determinants of its functioning efficiency.....	52
Halina Buk: Weryfikacja oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa po zmianie polityki rachunkowości / Verification of the company financial position after the changes in accounting policies	61
Andrzej Bytniewski: Podsystem controllingu w ramach zintegrowanego systemu zarządzania jako źródło informacji na potrzeby rachunkowości zarządczej i controllingu / Controlling subsystem within the integrated management system as a source of information for management accounting and controlling.....	72
Andrzej Bytniewski, Marcin Hernes: Semantyczna metoda reprezentacji zdarzeń gospodarczych w systemie rachunkowości / Semantic method for the economic events representation in accounting system.....	83
Halina Chłodnicka: Polityka klastrowa a kapitał ludzki / Cluster policy vs. human capital.....	95
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling, audyt i nadzór finansowy w zakładzie ubezpieczeń – wzajemne relacje, podobieństwa i różnice / Controlling, audit and financial supervision in insurance company – mutual relations, similarities and differences	109
Anna Chojnacka-Komorowska: Interaktywne przetwarzanie analityczne (OLAP) w controllingu finansowym / OnLine Analytical Processing (OLAP) in management accounting	119

Marlena Ciechan-Kujawa, Katarzyna Goldmann: Istotność pro- i retrospektywnych celów współczesnej analizy finansowej w świetle wyników badań / Significance of the pro and retrospective objectives of the contemporary financial analysis in the light of research results	128
Michał Comperek: Propozycja metodologiczna oceny urealnionych korzyści finansowych przedsiębiorstwa w analizie memoriałowych korekt zysku netto / Methodological proposal of evaluation of company's financial benefits realignment in total accruals analysis	139
Beata Dratwińska-Kania: Kontrola wewnętrzna i jej dokumentacja jako element koncepcji odpowiedzialności i rozliczalności / Internal control and its documentation as part of the responsibility and accountability concept.....	150
Joanna Dynowska: Wykorzystanie controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / The use of controlling in municipalities as revealed by questionnaire research	159
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Oczekiwane bariery, przesłanki i efekty wdrożenia controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / Expected barriers, incentives and effects of controlling implementation in municipalities as revealed by questionnaire research.....	170
Wojciech Fliegner: Usprawnianie procesów rachunkowości w urzędach administracji samorządowej / Improving accounting processes in local government offices	180
Stanisław Gędek: Krótkookresowe decyzje produkcyjne. Analiza porównawcza dla przedsiębiorstw wieloasortymentowych / Short-term production decisions. Comparative analysis for multi-product firms	192
Renata Gmińska: Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji a rachunkowość zarządcza / Psychological aspects of decision-making vs. management accounting.....	205
Arkadiusz Januszewski: Diagnoza potrzeb informacyjnych w zakresie controllingu operacyjnego w firmie doradczo-szkoleniowej / Diagnosis of operational controlling information needs in a consulting and training services enterprise	215
Marcin Jędrzejczyk, Marek Mikosza: Marka kreatorem kapitału intelektualnego organizacji / Brand as the creator of intellectual capital in the organization	225
Anna Kasperowicz: Prawo posiadania w kontekście kwalifikowania aktywów / Right of ownership in the context of qualification of assets	235
Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywy rozwoju, procesów wewnętrznych oraz finansowa a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia / Development, internal process and financial perspectives vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues.....	245

Agnieszka Kister: Wybrane aspekty gospodarki finansowej szpitali / Selected problems of the financial economy of hospitals	256
Jerzy Kitowski: Rola kryterium płynności finansowej w dyskryminacyjnych metodach oceny zagrożenia upadłością przedsiębiorstwa / The role of the liquidity criterion in discriminatory methods for assessing the bankruptcy risk for a company.....	268
Marcin Klinowski: Definiowanie wymagań projektu w procesie planowania / Defining project requirements in project planning	278
Konrad Kochański: Zjawiska dysfunkcyjne w budżetowaniu projektów / Dysfunctional phenomena in project budgeting.....	287
Tomasz Kondraszuk: Gospodarstwo wiejskie jako podstawa budowy modeli wspomagających podejmowanie decyzji w warunkach dążenia do zrównoważonego rozwoju/ Farm as the basis for the construction of models for decision support under conditions of the quest for sustainable development.....	296
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia budżetu kapitałowego w rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane / The conception of introduction of capital budget in responsibility accounting in the centers of responsibility for investment in building construction enterprises	305
Mariola Kotłowska: Obszary ryzyka prowadzenia działalności przedsiębiorstw ciepłowniczych / Areas of risk in heating companies	317
Michał J. Kowalski: Zastosowanie controllingu podatkowego w polskich przedsiębiorstwach – wnioski z badań empirycznych / Usage of tax controlling in Polish companies – conclusions from empirical research	327
Mieczysław Kowerski: Zależność między rentownością a płynnością finansową ma kształt odwróconego U / The relationship between profitability and financial liquidity has the shape of an inverted U.....	338
Jarosław Kujawski: Dualna cena transferowa i jej sprawozdawcze konsekwencje/ Dual transfer price and its reporting consequences.....	349
Agnieszka Lew: Ryzyko istotnego zniekształcenia jako element badania przychodów i kosztów przez biegłego rewidenta / Risk of essential distortion as an element of income and expenses research by an auditor	363
Wojciech Lichota: Wykorzystanie modeli logitowych do oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw funkcjonujących w specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce / The use of logit models to the assessment of the financial standing of enterprises operating in the Special Economic Zones in Poland	372
Tomasz Lis: Aspekty behawioralne w rachunkowości przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych / Behavioral aspects in accounting when making investment decisions	382

Monika Łada: Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej / Automation of management accounting processes	392
Małgorzata Macuda: Obszary badań naukowych w rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej / Areas of scientific research in accounting in healthcare sector entities	401
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Piotr Słomianny: Systemy typu <i>Data Discovery</i> w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstwa komunalnego / Data discovery systems in practice of functioning of municipal enterprise	411
Elżbieta Marcinkowska: Sytuacja finansowa szpitali w kontekście procesu komercjalizacji/ Financial situation of hospitals in the context of commercialization process.....	420
Monika Martynkiewicz-Frank: Outsourcing IT w sektorze MŚP / Outsourcing of IT in the SME sector	433
Ewa Wanda Maruszewska, Sabina Kołodziej: Znaczenie podejścia etycznego dla organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej / Significance of ethical approach to the organization and functioning of management accounting system.....	442
Teresa Maszczak: Sprawozdanie finansowe jednostki mikro a potrzeby informacyjne użytkowników / Financial statement of a micro-undertaking and information needs of its users	451
Marta Nowak: Konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta. Pomędzy moralnością ogólną, moralnością roli a interesem własnym/ Ethical conflict in auditor's and accountant's work. Between common-sense morality, role morality and self-interest	461
Marek Ossowski, Beata Zackiewicz-Brunke: Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstw a klasyfikacja korzyści interesariuszy wynikających z działalności targowej / Corporate social responsibility vs. the classification of the advantages of stakeholders from business activities involving the organization of fairs and exhibitions	471
Michał Poszwa: Koszty a polityka wykazywania dochodów / Costs vs. policy of income disclosure	482
Anna Stronczek: Informatyczne wsparcie rachunkowości zarządczej na przykładzie wdrożenia w agencji wykonawczej WAM / Computer support of accounting management – a case of implementation in executive agency WAM	491
Magdalena Szydelko, Bartosz Kołodziejczuk: Benchmarking jako fakultatywny instrument doskonalenia znormalizowanych systemów zarządzania jakością / Benchmarking as a facultative instrument for improvement of the standardized quality management systems	501
Agnieszka Tubis: Zintegrowana baza danych dla procesu obsługi pojazdów / Integrated database for the maintenance process of vehicles.....	513

Wiesław Wasilewski: Specyfika planowania i analizy sprawozdania finansowego w instytucjach artystycznych / Characteristics of planning and analysis of financial report in artistic institutions.....	523
Aleksandra Wiercińska: Luki w metodyce benchmarkingu szpitali na przykładzie województwa pomorskiego / Gaps in the benchmarking methodology of hospitals on the example of the Pomeranian Voivodeship.....	534
Malwina Wołak: Zastosowanie analiz ABC i XYZ w controllingu sprzedaży / An application of ABC and XYZ analyses in sales controlling.....	545

Wstęp

Rachunkowość jednostek gospodarczych i instytucji jest zorientowana na dostarczanie informacji zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym użytkownikom. Informacje te dotyczą procesów gospodarczych i rezultatów działalności wykorzystywanych w dokonywaniu ocen i podejmowaniu decyzji. To czyni rachunkowość najważniejszym elementem systemu informacyjnego jednostek gospodarczych i instytucji.

Rachunkowość stanowi również podstawową bazę informacyjną dla controllingu. Rachunkowość ukierunkowana na controlling ma za zadanie informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji i oceny działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych na poziomie całego przedsiębiorstwa czy instytucji. Rachunkowość ukierunkowana na controlling zapewnia obsługę informacyjną wszystkich funkcji zarządzania: planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania.

Miejsce rachunkowości w systemie informacyjnym controllingu wynika z jej zadania, którym jest pomiar rezultatów działalności organizacji oraz jej ośrodków odpowiedzialności. Rezultaty tego pomiaru są prezentowane nie tylko w sprawozdaniach finansowych, ale także w wewnętrznych raportach sporządzanych okresowo oraz na bieżąco według potrzeb. Jakość informacji dostarczanych przez rachunkowość w dużym stopniu przesądza o skuteczności działań podejmowanych w ramach controllingu.

Problemom rachunkowości traktowanej jako system informacyjny controllingu jest poświęcony niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Zawiera on artykuły naukowe dotyczące różnych etapów procesu informacyjnego rachunkowości. W części artykułów poruszono zagadnienia teoretyczne dotyczące koncepcji, zasad i procedur przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, w części zaś zaprezentowano problemy i przykłady praktycznego prowadzenia rachunkowości ukierunkowanej na controlling w określonych jednostkach gospodarczych oraz instytucjach.

Pragniemy wyrazić nadzieję, że niniejszy tom będzie stanowić pewien przyczynek do doskonalenia sposobu przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, która jest podstawową bazą informacyjną dla controllingu w różnych organizacjach.

Edward Nowak, Marcin Kowalewski, Maria Nieplowicz

Jarosław Kujawski

Uniwersytet Gdański

e-mail: jaroslaw.kujawski@ug.edu.pl

DUALNA CENA TRANSFEROWA I JEJ SPRAWOZDAWCZE KONSEKWENCJE

DUAL TRANSFER PRICE AND ITS REPORTING CONSEQUENCES

DOI: 10.15611/pn.2016.440.33

Streszczenie: W artykule opisano przypadek empiryczny zastosowania dualnej ceny wewnętrznej (transferowej) w rozliczeniu kontraktu między dwoma kooperującymi centrami zysku. Cena dualna zapobiega zachowaniom dysfunkcyjnym i konfliktowi wewnętrznemu w organizacji, który polega na niepodejmowaniu współpracy w realizacji kontraktów, gdy są one postrzegane jako zagrażające realizacji celów marżowych centrów zysku. Jako metodę kalkulacji ceny dualnej zaproponowano zasadę zachowania wskaźnika marży pokrycia, która powoduje zrównanie rentowności kooperujących centrów zysku i eliminację niepożądanych zachowań menedżerskich. Podano również formułę arytmetyczną wspomagającą tę zasadę. Jako sprawozdanie zarządcze zaproponowano rachunek marż pokrycia wraz z pozycjami korygującymi nadwyżkę sumy przychodów wewnętrznych nad przychodem rzeczywistym. W zakończeniu rozszerzono zakres stosowania ceny dualnej na cenę wielokrotną (potrójną, poczwórną itd.), gdy w transakcji uczestniczą więcej niż dwa centra zysku.

Słowa kluczowe: cena transferowa, cena wewnętrzna, cena dualna, cena wielokrotna, zasada zachowania marży.

Summary: In the article, an empirical example of a dual internal (transfer) price, as applied to allocating contract revenue between two cooperating profit centres, has been described. The dual price prevents both dysfunctional behaviour and internal conflict, which might result in rejecting contracts. This situation may occur when the managers of cooperating profit centres perceive the contracts as a threat to their profitability performance targets. As a method of dual price calculation the contribution margin ratio conservation principle has been put forward. This approach both levels out marginal profitability ratios of the cooperating profit centres and eliminates undesired managerial behaviour. The arithmetic formulas for the principle have been formulated as well. The managerial report, based on the contribution of accounting idea, which reconciles the surplus of the notional inter-centre revenues to the actual sales revenues, has also been described. Finally, the necessity for extending the dual pricing to manifold (triple, quadruple, etc.) pricing, to be used when more than two (three, four, etc.) profit centres internally cooperate, has been suggested.

Keywords: transfer price, internal price, dual price, manifold price, profit centre, contribution margin ratio conservation principle.

1. Wstęp

Artykuł jest kontynuacją i rozszerzeniem tekstu opublikowanego w Pracach Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 399 w roku 2015 (s. 295-305). Bazuje on na wszystkich uprzednio zaprezentowanych założeniach i modelach.

Celem artykułu jest skonstruowanie mechanizmu i formuły kalkulacji dualnej ceny transferowej (*shadow transfer price*) do rozliczenia kontraktu usługowego realizowanego przez kooperujące wewnętrznie centra zysku organizacji gospodarczej. Pobocznym celem artykułu jest przedstawienie sprawozdania zarządczego, w którym raportuje się rozliczenie kontraktu między kooperujące centra zysku wraz z pozycjami korygującymi przychody wewnętrzne do przychodów ze sprzedaży.

„Klasyczna” cena dualna to *de facto* dwie ceny dla jednej transakcji wewnętrznej. Działają one następująco: wyższa cena jest stosowana do ustalenia przychodu jednostki sprzedającej, niższa cena obowiązuje do kalkulacji kosztów jednostki kupującej, a powstała różnica obciąża koszty ogólnego zarządu. Tę zasadę można wyrazić inaczej: wyższa cena nigdy nie obciąży kosztów jednostki kupującej, niższa cena nigdy nie będzie decydować o przychodach jednostki sprzedającej, a arytmetyczna różnica jest kosztem niezrealizowanym. Cena dualna rozwiązuje problem braku akceptacji pojedynczej ceny transferowej przez kooperujące podmioty oraz problem potencjalnego niepodjęcia przez nie współpracy. Gdyby nie cena dualna lub gdyby nie interwencja centrali, podmioty po prostu nie współpracowałyby i do realizacji transakcji by nie doszło [Becker... 2015, s. 17.9].

Cele pracy zostały osiągnięte dwiema drogami. Po pierwsze, artykuł wskazuje zasadę zachowania wskaźnika marży pokrycia jako obiektywny sposób kalkulacji ceny dualnej. Po drugie, artykuł prezentuje 5-marżowe sprawozdanie zarządcze, które raportuje skutki przychodowo-kosztowo-wynikowe zastosowanej ceny dualnej z punktu widzenia kooperujących centrów odpowiedzialności oraz całej organizacji. W końcowej części artykułu podano również formułę arytmetyczną kalkulacji ceny wewnętrznej przy uwzględnieniu kosztów istotnych oraz wymogów rentownościowych kontraktu.

W artykule zastosowano metody analizy literatury, obserwacji bezpośredniej, krytycznej analizy, projektowania, symulacji w arkuszu kalkulacyjnym, wnioskowania i analizy krytycznej. Wnioski końcowe wypływają wprost z przytoczonych w tekście argumentów oraz z zaobserwowanej faktycznie rzeczywistości biznesowej, którą autor sam współkształtował.

2. Transakcje i rozliczenia wewnętrzne

Rozliczenia wewnętrzne powstają na skutek transakcji świadczenia usług i transferu dóbr między centrami odpowiedzialności w ramach kooperacji wewnętrznej firmy. Polegają na „wewnętrznym handlowaniu”, „sprzedawaniu i kupowaniu kosz-

tów” pomiędzy współpracującymi ośrodkami. Przez kooperację wewnętrzną rozumie się współpracę różnych komórek organizacyjnych podejmowaną podczas wykonywania powierzonych zadań w ramach ich normalnych kompetencji i uprawnień. Nie wszystkie formy kooperacji wewnętrznej skutkują naliczaniem wartości przekazanych świadczeń i dóbr, a następnie ich rozliczaniem pomiędzy zainteresowanych graczy. Zależy to od stopnia skomplikowania działalności przedsiębiorstwa oraz przyjętych zasad rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów.

Transakcje wewnętrzne mogą generalnie dotyczyć współpracy między następującymi typami centrów odpowiedzialności:

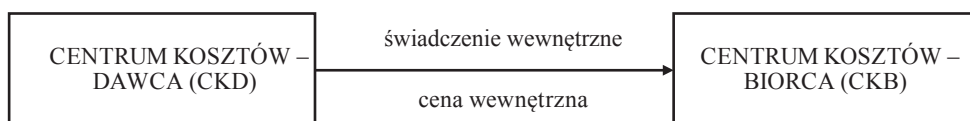
- centrami kosztów (CK),
- centrami przychodów (CP),
- centrami zysków (CZ),
- centrami inwestowania (CI).

Na potrzeby niniejszego artykułu rozliczenia wewnętrzne pomiędzy centrami odpowiedzialności sprowadzone zostaną do czterech podstawowych schematów, które można sklasyfikować następująco:

- z centrum kosztów dawca na centrum kosztów biorca (CKD => CKB),
- z centrum kosztów dawca na centrum zysku biorca (CKD => CZB),
- z centrum zysku dawca na centrum kosztów biorca (CZD => CKB),
- z centrum zysku dawca na centrum zysku biorca (CZD => CZB).

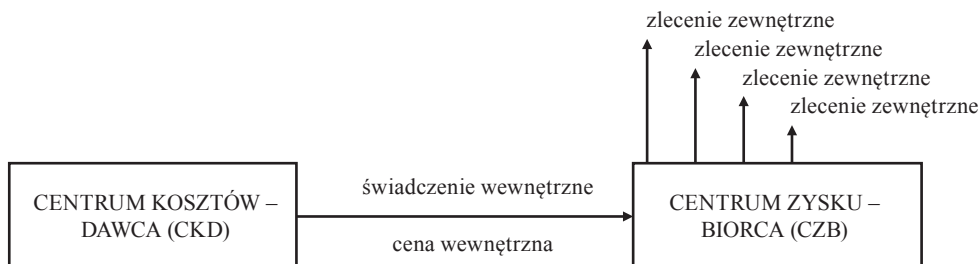
Graficzne odwzorowania tych czterech schematów zostało zobrazowane na rys. 1-4.

Należy zauważyć, że istotą centrów zysku jest obsługa zleceń zewnętrznych (sprzedaży zewnętrznej), generujących podstawową korzyść w postaci marży pokrycia (MP). Centra kosztów natomiast nastawione są na realizację zleceń wewnętrznych, albo raczej na wspomaganie procesów wewnętrznych, służących sprawności organizacji jako całości – dlatego w ocenie ich efektywności finansowej nie bierze się pod uwagę jakichkolwiek przychodów ze sprzedaży, gdyż nie oczekuje się od nich takowych, ani się ich z nich nie rozlicza. Z punktu widzenia dawcy świadczenia, jakim jest centrum kosztów, cena wewnętrzna nie musi mu zatem zagwarantować realizacji żadnej marży. Stąd cena wewnętrzna świadczenia centrum kosztów jest kształtowana na poziomie kosztów tegoż świadczenia.



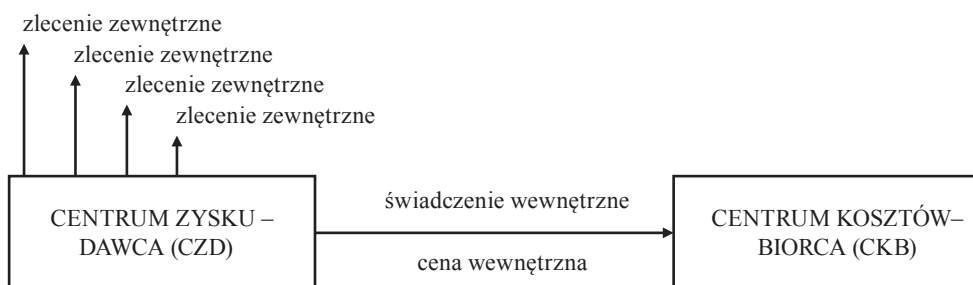
Rys. 1. Świadczenie wewnętrzne i cena wewnętrzna w transferze z CK na CK

Źródło: opracowanie własne.



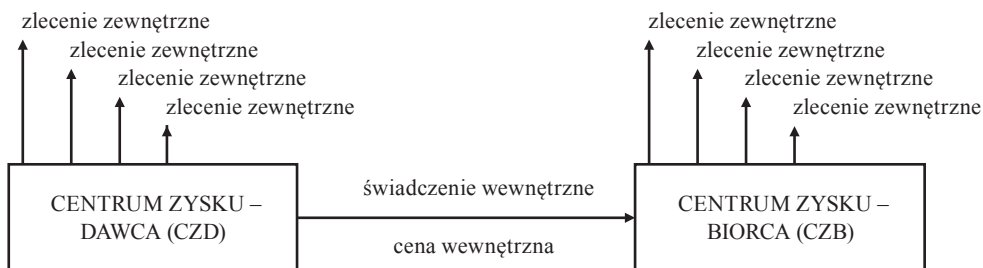
Rys. 2. Świadczenie wewnętrzne i cena wewnętrzna w transferze z CK na CZ

Źródło: opracowanie własne.



Rys. 3. Świadczenie wewnętrzne i cena wewnętrzna w transferze z CZ na CK

Źródło: opracowanie własne.



Rys. 4. Świadczenie wewnętrzne i cena wewnętrzna w transferze z CZ na CZ

Źródło: opracowanie własne.

3. Sprawozdanie zarządcze dla ceny dualnej

Ze względu na różne mierniki celów centrów kosztów i centrów zysku oraz różne podstawy oceny efektywności biznesowej należy zaprojektować odmienne formy

sprawozdań zarządczych (wewnętrznych) służących raportowaniu dokonań. Niniejszy tekst dotyczy tylko przypadku czwartego (rys. 4), czyli raportowania zarządczego transferów wewnętrznych dokonanych pomiędzy kooperującymi centrami zysku. Syntetyczne sprawozdanie zarządcze, zaprezentowane w tab. 1 na potrzeby raportowania wewnętrznego skutków kooperacji wewnętrznej, zostało w dalszej części tekstu rozbudowane do wzorca zaprezentowanego w tab. 3.

Stosowany system sprawozdań zarządczych oparty został na koncepcji wielomarkowego (wielostopniowego) i wieloblokowego zarządczego rachunku wyników, którego postać syntetyczną zaprezentowano w tab. 1.

Tabela 1. Pozycje zarządczego rachunku wyników organizacji wraz z rodzajami celów

Rodzaj celu	Nr	Pozycja zarządczego RW
Roczny główny CZ	1	Przychody ze sprzedaży
Obowiązkowy (22,5% przychodów)	2	Koszty zmienne narzutu KOZ
Pozycja wynikowa	3	Marża pokrycia 1 (MP1)
Pozycja wynikowa (77,5% przychodów)	4	%MP1
Maksymalny (2,5% przychodów)	5	Koszty zmienne prowizji KAM
Zalecany (40% przychodów)	6	Koszty zmienne realizacji kontraktów
Pozycja wynikowa	7	Marża pokrycia 2 (MP2)
Pozycja wynikowa (35% przychodów)	8	%MP2
Kontrolowany przez CZ	9	Koszty stałe utrzymania CZ
Pozycja wynikowa, kontrolowana przez CZ	10	Marża pokrycia 3 (MP3)
Pozycja wynikowa, kontrolowana przez CZ	11	%MP3
Jeśli wystarcza MP3	12	Koszty motywacyjne kierownika CZ
Roczny główny CZ, indywidualny (20% lub 10%)	13	Marża pokrycia 4 (MP4)
Roczny główny CZ, indywidualny (20% lub 10%)	14	%MP4
Roczny organizacji	15	Koszty CK funkcji centralnych:
Roczny CK	16	CK1 Marketing
Roczny CK	17	CK2 Administracja
Roczny organizacji	18	Marża pokrycia 5 (MP5)
Roczny organizacji	19	%MP5
Zalecany	20	Wynik na PPO/PKO
Zalecany	21	Wynik na PF/KF
Pozycja wynikowa	22	Wynik brutto
Pozycja wynikowa (19% dochodu)	23	Podatek dochodowy
Roczny organizacji (5%)	24	Wynik netto
Roczny organizacji	25	%Wynik netto

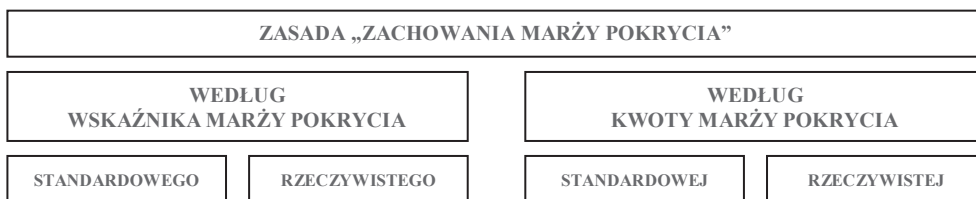
Źródło: opracowanie własne.

Głównymi celami rocznymi kooperujących CZ-ów są przychody ze sprzedaży, kwota MP4 i wskaźnik %MP4. Konkretnie wartości sumy rocznych przychodów, zarówno ze sprzedaży zewnętrznej, jak i wewnętrznej, ustalane są w negocjacjach budżetowych przed rozpoczęciem roku obrotowego. W opisywanej organizacji

funkcjonuje sześć centrów zysku, kooperujących ze sobą w realizacji kontraktów usługowych, które są poprzedzone intensywną fazą pozyskiwania klientów przez handlowców w randze opiekunów klienta.

4. Zasada zachowania marży przy cenie dualnej

Kształtowanie cen dualnych jest poszukiwaniem takich ich wartości, aby kooperujące wewnętrznie centra zysku nie odczuwały ich negatywnego wpływu na realizację swoich celów finansowych. Jedno z takich podejść można nazwać „zasadą zachowania marży pokrycia” w kooperujących centrach zysku. Zasadę tę można realizować przy zachowaniu wskaźnika marży pokrycia lub kwoty marży pokrycia. Zostało to zilustrowane schematycznie na rys. 5.



Rys. 5. Zasada zachowania marży pokrycia w kształtowaniu cen transferowych

Źródło: opracowanie własne.

Zasada ta mówi, że w związku z realizacją danego kontraktu na skutek zastosowania cen dualnych transferowych docelowe marże pokrycia kooperujących centrów zysku (np. rozumiane jako cele roczne) nie mają się ani pogorszyć, ani polepszyć – mają zostać zachowane na docelowym poziomie. Zasada ta ma więc przynieść taki oto efekt, żeby zastosowane ceny dualne były neutralne dla rentowności operacyjnej centrów zysku, a przez to powodowały, aby zdobycie i realizacja kontraktów stały się opłacalne (wewnętrznie i zewnętrznie) dla wszystkich stron, w tym także dla organizacji jako całości. Dzięki zastosowaniu takiego rozwiązania żadne centrum zysku nie będzie odczuwało dysfunkcjonalnej chęci odrzucenia kontraktu ze względu na subiektywnie postrzeganą jego niską rentowność, która burzyłaby roczne cele zainteresowanego centrum.

5. Formuła i kalkulacja ceny dualnej

W rozbudowanym sprawozdaniu zarządczym z realizacji kontraktu zostaną zastosowane obie ceny wewnętrzne (cena dualna) wyliczone rachunkiem marżowym *w stu* za pomocą następujących wzorów:

$$CW^{CZAD} = \frac{KZ_{KAM}^{CZAD}}{100\% - W_{KZKOZPW}^{CZAD} - \%MP II^{CZAD}}$$

$$CW^{CZRB} = \frac{KZ_{RK}^{CZRB}}{100\% - W_{KZKOZPW}^{CZRB} - \%MP II^{CZRB}}$$

gdzie: CW^{CZAD} – (pierwsza) cena dualna transakcji wewnętrznej (dla centrum zysku CZAD); KZ_{KAM}^{CZAD} – koszty zmienne prowizji opiekuna klienta w centrum zysku CZAD; $W_{KZKOZPW}^{CZAD}$ – wskaźnik obciążenia przychodów wewnętrznych z tytułu kosztów ogólnego zarządu w centrum zysku CZAD; $\%MP II^{CZAD}$ – wskaźnik marży pokrycia II CZAD; CW^{CZRB} – (druga) cena dualna transakcji wewnętrznej (dla centrum zysku CZRB,); KZ_{RK}^{CZRB} – koszty zmienne realizacji kontraktu w centrum zysku CZRB; $W_{KZKOZPW}^{CZRB}$ – wskaźnik obciążenia przychodów wewnętrznych z tytułu kosztów ogólnego zarządu w centrum zysku CZRB; $\%MP II^{CZRB}$ – wskaźnik marży pokrycia II CZRB.

Obie ceny, będące w istocie jedną ceną dualną, obliczone na podstawie powyższych wzorów, wynoszą zatem: $CW^{CZAD} = 500/(100\% - 22,5\% - 20\%) = 870$ oraz $CW^{CZRB} = 12\ 000/(100\% - 22,5\% - 20\%) = 20\ 870$ (obie kwoty zaokrąglone do pełnych złotych).

Opisana w pkt 4 poprzedniego artykułu zasada ustalania ceny transferowej polegała na dokonaniem przez centrum sterujące arbitralnym podziale przychodów ze sprzedaży (20 000 zł) pomiędzy kooperujące centra zysku CZ5/CZ4 w proporcji 4 000/16 000. Efektem tej proporcji były następujące rentowności na poziomie MP II: 65% dla CZ5 (wobec celu rocznego 35%) oraz 2,5%! dla CZ4 (wobec celu rocznego 35%). Był to zatem wielce niefortunny dla wszystkich interesariuszy parytet podziału przychodów, który przy zadanych parametrach przychodowo-kosztowo-marżowych całej organizacji, kooperujących centrów zysku i samego kontraktu powodował cenę dualną: 870 dla CZ5 (akwizytor-dawca) i 20 870 dla CZ4 (realizator-biorca). Taka cena dualna (takie ceny indywidualne) z kolei skutkowałą 15-procentową rentownością całego kontraktu oraz jednakową 20-procentową rentownością obu zainteresowanych centrów zysku. Zostało to zobrazowane w tab. 2.

Tabela 2. Rentowność kontraktu oraz wpływ ceny dualnej na rentowność centrów zysku

ORG	Częstkowy rachunek wyników Organizacji	Kontrakt	CZ5	Częstkowy rachunek wyników CZ5	Kontrakt	CZ4	Częstkowy rachunek wyników CZ4	Kontrakt
1.	Przychody ze sprzedaży	20 000	5.1.	Przychody wewnętrzne CZ5 (AD)	870	4.1.	Przychody wewnętrzne CZ4 (RB)	20 870
2.	Koszty zmienne narzutu KOZ	4 500	5.2.	Koszty zmienne narzutu KOZ CZ5	196	4.2.	Koszty zmienne narzutu KOZ CZ4	4 696
3.	Marża pokrycia 1 na kontrakcie	15 500	5.3.	Marża pokrycia 1 CZ5 na kontrakcie	674	4.3.	Marża pokrycia 1 CZ4 na kontrakcie	16 174
4.	<i>% Marży pokrycia 1 na kontrakcie</i>	77,5%	5.4.	<i>% Marży pokrycia 1 CZ5 na kontrakcie</i>	77,5%	4.4.	<i>% Marży pokrycia 1 CZ4 na kontrakcie</i>	77,5%
5.	Koszty zmienne kontraktu	12 500	5.5.	Koszty zmienne CZ5 pozyskania kontaktu	500	4.5.	Koszty zmienne CZ4 realizacji kontaktu	12 000
6.	Marża pokrycia 2 na kontrakcie	3 000	5.6.	Marża pokrycia 2 CZ5 na kontrakcie	174	4.6.	Marża pokrycia 2 CZ4 na kontrakcie	4 174
7.	<i>% Marży 2 na kontrakcie</i>	15,0%	5.7.	<i>% Marży pokrycia 2 CZ5 na kontrakcie</i>	20,0%	4.7.	<i>% Marży pokrycia 2 CZ4 na kontrakcie</i>	20,0%

Źródło: opracowanie własne.

6. Sprawozdanie z rozliczenia kontraktu przy cenie dualnej

W tabeli 3 zaprezentowano bardziej rozbudowane sprawozdanie zarządcze rozliczające opisywaną transakcję między centra zysku. Zostało ono sporządzone w taki sposób, aby odzwierciedlić wpływ rozpatrywanej transakcji na wyniki finansowe obu kooperujących centrów zysku (CZAD i CZRB), samego kontraktu oraz całej firmy w formie pełnego układu sprawozdawczego. Z tego względu do kolumn reprezentujących centra zysku (kol. 4 i 5) dodano kolumny: kontraktu (kol. 6), całej organizacji przed korektami (kol. 7), korekt z tytułu zastosowanych cen dualnych (kol. 8) oraz całej organizacji po rozliczeniu korekt z tytułu cen dualnych (kol. 9). Kolumna 7 jest kolumną wynikową, która sumuje informacje z kolumn centrów zysku i kontraktu. Kolumna 8 zawiera korekty przychodów, kosztów i marż niezbędne do przejścia od sprawozdań cząstkowych dla centrów zysku do sprawozdania ogólnego całej organizacji. Do tego służy kolumna 9, która powstaje przez sumowanie kol. 7 i kol. 8.

Stopień (numer) marży pokrycia, która jest podstawą wyliczenia ceny dualnej, zawsze w takich przypadkach zależy od rozbudowania koncepcyjnego wielomiarowego i wieloblokowego zarządczego rachunku wyników stosowanego w danej organizacji. W omawianym przykładzie 5stopniowego rachunku zarządczego dalsze obliczenia są prawdziwe dla marż od poziomu MP2 do MP4. Dzieje się tak dlatego, że omawiany kontrakt nie generuje dodatkowych kosztów stałych, a jedynie koszty zmienne, które w oczywisty sposób wpływają na parametr ceny dualnej. Koszty stałe (symbol w sprawozdaniu: KSR) byłyby wykazywane po marży MP2, a przed MP3, ale skoro nie występują, to nie wpływają na MP3. Podobnie rzecz się ma z kosztami motywacyjnymi kierownika CZ (symbol: KMK CZ), które wykazywane są po MP3, a przed MP4. Tu podobnie – kontrakt nie powoduje konieczności ani możliwości zarachowania takich kosztów, więc nie występuje różnica między tymi dwiema marżami.

Tabela 3. Sprawozdanie zarządcze kontraktu dla ceny dualnej

Nr pozycji	Symbol pozycji	Pozycja zarządczego RW	CZ5 (CZAD)	CZ4 (CZRB)	Kontrakt	FIRMA przed korektą	Korekty	FIRMA RAZEM
1	2	3	4	5	6	7	8	9
P1	P	Przychody ogółem:	870	20 870	20 000	41 739	-21 739	20 000
P11	PS	Przychody ze sprzedaży:	0	0	20 000	20 000	0	20 000
P111	PS CZ1	Przychody ze sprzedaży CZ1				0		0
P112	PS CZ2	Przychody ze sprzedaży CZ2				0		0
P113	PS CZ3	Przychody ze sprzedaży CZ3				0		0
P114	PS CZ4	Przychody ze sprzedaży CZ4				0		0
P115	PS CZ5	Przychody ze sprzedaży CZ5			20 000	20 000		20 000
P116	PS CZ6	Przychody ze sprzedaży CZ6				0		0
P12	PW	Przychody wewnętrzne:	870	20 870	0	21 739	-21 739	0
P121	PW CZ1	Przychody wewnętrzne CZ1				0		0
P122	PW CZ2	Przychody wewnętrzne CZ2				0		0
P123	PW CZ3	Przychody wewnętrzne CZ3				0		0
P123	PW CZ4	Przychody wewnętrzne CZ4		20 870		20 870	-20 870	0
P125	PW CZ5	Przychody wewnętrzne CZ5	870			870	-870	0
P126	PW CZ6	Przychody wewnętrzne CZ6				0		0
KZ1	KZ NKOZ	Koszty zmienne narzutu KOZ ogółem:	196	4 696	4 500	9 391	-4 891	4 500
KZ12	KZ NKOZ PS	Koszty zmienne narzutu KOZ na PS	0	0	4 500	4 500	0	4 500
KZ13	KZ NKOZ PW	Koszty zmienne narzutu KOZ na PW	196	4 696		4 891	-4 891	0
M1	MP I	Marża pokrycia I	674	16 174	15 500	32 348	-16 848	15 500
M11	%MP I	Wskaźnik marży pokrycia I	77,5%	77,5%	77,5%	77,5%	77,5%	77,5%
M111	MP I K	Marża pokrycia I kalkulacyjna						
M1111	%MP I K	Wskaźnik marży pokrycia I kalkulacyjnej						
KZ2	KZR	Koszty zmienne ogółem:	500	12 000	12 500	12 500	0	12 500
KZ21	KZ KAM	Koszty zmienne prowizji opiekuna klienta	500		500	500	0	500
KZ22	KZ RK	Koszty zmienne realizacji kontraktów		12 000	12 000	12 000	0	12 000
KZ23	KZK	Koszty zmienne kalkulacyjne						

1	2	3	4	5	6	7	8	9
M2	MP II	Marża pokrycia II	174	4 174	3 000	19 848	-16 848	3 000
M21	%MP II	Wskaźnik marży pokrycia II	20,0%	20,0%	15,0%	47,6%	77,5%	15,0%
M211	MP II K	Marża pokrycia II kalkulacyjna						
M2111	%MP II K	Wskaźnik marży pokrycia II kalkulacyjnej						
KS1	KSR	Koszty stałe ogółem:						
KS11	KSO	Koszty stałe osobowe						
KS12	KSM	Koszty stałe materiałowe						
KS13	KSRz	Koszty stałe rzeczowe						
KK1	KK I	Koszty kalkulacyjne I						
M3	MP III	Marża pokrycia III	174	4 174	3 000	19 848	-16 848	3 000
M31	%MP III	Wskaźnik marży pokrycia III	20,0%	20,0%	15,0%	47,6%	77,5%	15,0%
M311	MP III K	Marża pokrycia III kalkulacyjna						
M3111	%MP III K	Wskaźnik marży pokrycia III kalkulacyjnej						
KZ3	KMK CZ	Koszty motywacyjne kierownika CZ						
M4	MP IV	Marża pokrycia IV	174	4 174	3 000	19 848	-16 848	3 000
M41	%MP IV	Wskaźnik marży pokrycia IV	20,0%	20,0%	15,0%	47,6%	77,5%	15,0%
M411	MP IV K	Marża pokrycia IV kalkulacyjna						
M4111	%MP IV K	Wskaźnik marży pokrycia IV kalkulacyjnej						
KK2	KK II	Koszty kalkulacyjne II:						
KK21	KTW CZ	Koszty transferów wewnętrznych CZ						
KK22	KTW CK	Koszty transferów wewnętrznych CK						
KK23	PKK	Pozostałe koszty kalkulacyjne						
M511	MP V	Marża pokrycia V kalkulacyjna						
M5111	%MP V	Wskaźnik marży pokrycia V kalkulacyjnej						

P – przychody razem; PS – przychody ze sprzedaży; PW – przychody wewnętrzne; KZ – pierwotne koszty zmienne; KZK – koszty zmienne kalkulacyjne; MP – marża pokrycia; %MP – wskaźnik marży pokrycia; KSO – koszty stałe osobowe; KSM – koszty stałe materiałowe; KMRz – koszty stałe rzeczowe; KK – koszty kalkulacyjne; KTW – koszty transferów (świadczeń) wewnętrznych.

Źródło: opracowanie własne.

7. Rozszerzenie formuły ceny wewnętrznej

Formuły podwójnej ceny wewnętrznej, zaproponowane w pkt 5, można z powodzeniem rozszerzyć do postaci, która bierze pod uwagę koszty istotne związane z realizacją kontraktu. Formuła pełna mogłaby mieć zatem wzór:

$$CW^{CZ} = \frac{KZ + KZK + dKS + UK}{100\% - W_{KZK} - \%MP}$$

gdzie: CW^{CZ} – cena wewnętrzna (dla centrum zysku CZ); KZ – koszty zmienne rzeczywiste; KZK – koszty zmienne kalkulacyjne; dKS – przyrost kosztów stałych wywołany realizacją kontraktu; UK – utracone korzyści spowodowane kontraktem; W_{KZK} – wskaźnik obciążenia przychodów z tytułu kosztów zmiennych kalkulacyjnych; $\%MP$ – wskaźnik docelowej marży pokrycia.

W tej formule cena wewnętrzna centrum zysku (CW^{CZ}) odzwierciedla wszystkie koszty istotne (*relevant costs*) związane z pozyskaniem i realizacją kontraktu. Należy do nich zaliczyć: pierwotne koszty zmienne kontraktu (*intrinsic variable costs*), kalkulacyjne koszty zmienne (*imputed variable costs*), przyrost kosztów stałych zależny wyłącznie od kontraktu (*incremental fixed costs* lub *stepped fixed costs*) oraz koszty alternatywne (utracone korzyści) kontraktu (*opportunity costs*). Podejście to zapewni centrum zysku realizację marży pokrycia określonego stopnia na oczekiwanym poziomie procentowym i nie spowoduje ani uszczerbku, ani nadwyżki na jego zakładanej rentowności. Dla centrum zysku kontrakt będzie więc neutralny ze względu na wskaźnik marży pokrycia (zgodnie z zasadą zachowania wskaźnika marży pokrycia).

8. Zakończenie

Opisany mechanizm ceny dualnej w rozliczeniu transakcji wewnętrznej między kooperującymi centrami zysku eliminuje zagrożenia zarządcze stosowania pojedynczej, niepoprawnej ceny wewnętrznej, która powoduje wypaczenie rentowności zarówno kooperujących centrów zysku, jak i całej organizacji. Odrzucanie rentownych przedsięwzięć tylko z powodu postrzeganego jako niesprawiedliwy podziału korzyści pomiędzy uczestników wewnętrznej gry rynkowej źle świadczy o sposobie zarządzania organizacją.

Opisany mechanizm można z powodzeniem rozszerzyć na większą liczbę kooperujących wewnętrznie centrów zysków, co powszechnie dzieje się w organizacjach gospodarczych w praktyce. Spowoduje to jednak konieczność zastosowania już nawet nie ceny dualnej, lecz ceny wielokrotnej. Jeśli w realizacji kontraktu wewnętrznych są zmuszone kooperować ze sobą np. trzy centra zysku (które, przypomnijmy, wypracowują swoje indywidualne cele marżowe), to korzyści z kontraktu należy podzielić pomiędzy trzech interesariuszy wewnętrznych. Będzie stąd wyni-

kać konieczność zaprojektowania trzech cen wewnętrznych – będzie to zatem model ceny potrójnej: każde kooperujące wewnętrznie centrum zysku otrzyma wtedy swoją własną cenę wewnętrzną, która zapewni mu optimum korzyści marżowych z kooperacji wewnętrznej. I konsekwentnie: cztery kooperujące przy kontrakcie centra zysku będą się wewnętrznie rozliczać według czterech różnych cen wewnętrznych – otrzymamy zatem cenę poczwórną (*quadruple price*), gdyby trzymać się nomenklatury stosowanej w *transfer pricing*. A zatem liczba kooperujących centrów zysku determinuje krotność liczby cen wewnętrznych.

System ten ma oczywiście swoje wady. Jedną z nich widoczna jest natychmiast: parametr przychodów wewnętrznych raportowany dla poszczególnych centrów zysku nie odzwierciedla faktycznej kwoty przychodów ze sprzedaży fakturowanej przez organizację na klienta. Konieczne jest zatem stosowanie mechanizmu korekt przychodów wewnętrznych do faktycznej wielkości przychodów ze sprzedaży. Jest to jednak głównie problem budowy wewnętrznych sprawozdań zarządczych oraz pobierania danych z bazy danych, z której te sprawozdania są zasilane.

Można sobie również wyobrazić sytuację, w której obok systemu ceny wielokrotnej (dualnej, potrójnej, poczwórnej – zależnie od liczby kooperujących centrów zysku) stosuje się w organizacji ceny wewnętrzne arbitralnie narzucone, których zadaniem jest podział faktycznych, a nie kalkulacyjnych korzyści z kontraktu. Korzyści faktyczne mogą być wyrażone rzeczywistą wartością przychodu ze sprzedaży, a korzyści kalkulacyjne – wartością przychodu wewnętrznego, który ma charakter wyłącznie kalkulacyjny.

System cen transferowych oraz jego szczególna odmiana – system cen wewnętrznych muszą spełniać podstawowe kryterium wspomagania zgodności celów poszczególnych podmiotów wewnętrznych z celami całej organizacji. W każdym takim przypadku cel samego systemu cen wewnętrznych jest jeden: podział korzyści z kontraktu w taki sposób, aby nie zniechęcać, czy wręcz nie odwozić, menedżerów centrów zysku od realizacji kontraktów rentownych, które przy niespójnym systemie transferów wewnętrznych mogłyby nie być realizowane za względu na partykularne interesy wewnętrznych graczy.

Literatura

- Becker Professional Education, 2015, *ACCA Performance Management F5 Study System*, Becker Professional Education, September 2015-June 2016 Edition.
- BPP, 2012, *ACCA Paper F5 Performance Management. Study Text*, BPP Learning Media, September.
- BPP, 2015, *ACCA Paper F5 Performance Management. Study Text*, BPP Learning Media, September 2015 to August 2016.
- CIMA Official Terminology, 2005 Edition, Elsevier.
- Horngren C., Foster G., 1991, *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall International.
- Jaruga A., Kabalski P., Szychta A., 2010, *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.

- Jaruga A., Nowak W., Szychta A., 2001, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, SWSPiZ w Łodzi, Łódź.
- Nita B., 2014, *Sprawozdawczość zarządcza*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Nowak E., 2003, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Nowak E. (red.), 2003, *Rachunkowość z zarządzaniu zdecentralizowanym przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Sobańska I., 2010, *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Sojak S., 2001, *Ustalanie cen transferowych umownych i dualnych*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 1, s. 24-27.
- Sojak S., 2003, *Rachunkowość zarządcza*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń.
- Sojak S., Jaskólska B., Goldman K., Zawadzki A., 2004, *Rachunkowość zarządcza w arkuszu kalkulacyjnym*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń.