

Małgorzata Stawicka

Spółdzielnia Pracy Branży Metalowej TUCHMET w Tucholi
e-mail: stawmal@wp.pl

Stosowanie cen wewnętrznych w rozliczaniu wydziałów działalności pomocniczej przedsiębiorstw

Kody JEL: M40, M41, M49

Słowa kluczowe: cena wewnętrzna, wydziały działalności pomocniczej, obroty wewnętrzne, decentralizacja, budżetowanie

Streszczenie. Wydziały działalności pomocniczej, wydziały wspierające realizację zadań statutowych, do których powołano przedsiębiorstwo, generują określone koszty. Poziom tych kosztów zależy od wielu czynników. Przykładowo znaczne zużycie parku maszynowego może się wiązać z koniecznością częściej wykonywanych konserwacji i napraw. Wydziały te mogą również świadczyć usługi bezpośrednio zewnętrznym odbiorcom, przyczyniając się do zwiększenia przychodu przedsiębiorstwa. Koszty wykonywanej przez wydziały działalności pomocniczej usług rejestrowane są na kontach układu kalkulacyjnego kosztów. Rozliczenie kosztów poszczególnych wydziałów działalności pomocniczej odbywa się za pomocą przyjętej w polityce rachunkowości przedsiębiorstwa metody. Artykuł przedstawia doświadczenia i wskazuje na konieczność stosowania cen wewnętrznych w procesie rozliczania kosztów wydziałów działalności pomocniczej. Zastosowanie cen wewnętrznych wiąże się z zachowaniem określonych zasad: kalkulacji wstępnej zleconej usługi i rozliczenia kosztów tej usługi za pomocą faktury wewnętrznej. Wdrożenie fakturowania wewnętrznego wymaga zmian organizacyjnych oraz księgowania na kontach „Obroty wewnętrzne” i „Koszty obrotów wewnętrznych”, co zaprezentowano w artykule.

Wprowadzenie

Zebrane w ostatnich 15 latach doświadczenia wynikające ze współpracy przedsiębiorstw z wydziałami zarządzania i rachunkowości Uniwersytetu Technologiczno-Przyrodniczego w Bydgoszczy są bogatym materiałem dla obecnej i przyszłej kadry kierowniczej. Rozwiązania wdrażane w pionach ekonomiczno-księgowych nie zawsze kończyły się osiągnięciem optymalnych efektów. Popełniane i zauważone błędy mogą

być wykorzystywane jako baza wiedzy pozwalającej na podejmowanie lepszych decyzji. Obszarem prowadzonych badań są dwie branże przedsiębiorstw komunalnych: produkujące i dystrybuujące energię ciepłą oraz świadczące usługi wodociągowo-kanalizacyjne. Wymuszone Prawem energetycznym (Ustawa, 1997) i ustawami o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i odbiór ścieków (Ustawa, 2001) zmiany w systemach rozliczeń kosztów i kalkulacji cen za wymienione usługi wprowadziły szereg zmian organizacyjnych i informatycznych. Przedsiębiorstwa komunalne, w większości wówczas o zasięgu wojewódzkim, dzielono na mniejsze o zasięgu gminnym. W nowo utworzonych przedsiębiorstwach wdrażano systemy informatyczne i wprowadzano zmiany organizacyjne, wydzielano i odłączano wydziały wspierające działalność statutową przedsiębiorstwa. Bardzo popularną formą w procesie zmian organizacyjnych był *outsourcing*, który zastosowano do sprywatyzowania wydziałów działalności pomocniczej i eksploatacyjnej. Trudno w tej chwili oceniać, czy było to naśladowanie rozwiązań stosowanych w przedsiębiorstwach europejskich, czy po wielu latach panowania gospodarki centralnie zarządzanej silna potrzeba decentralizacji. Niestety w przypadku polskich doświadczeń decentralizacja była hasłem do przekształcenia majątku państwowego w prywatne przedsiębiorstwa kierowane przez byłych dyrektorów zdecentralizowanych przedsiębiorstw. Ta forma tworzenia nowych przedsiębiorstw i tak nie w każdym przypadku pozwoliła na długotrwałe funkcjonowanie. Nowi właściciele nie posiadali umiejętności menedżerskich, a stosowanie tych samych metod zarządzania, co w systemie scentralizowanym, doprowadzało do upadłości.

Rezultatem stosowania *outsourcingu* w gospodarce komunalnej było utworzenie wielu podmiotów prywatnych świadczących usługi eksploatacyjne, konserwacyjne i remontowe, skupionych wokół podmiotu publicznego. Przy uzasadnieniu głębokiej restrukturyzacji zarządzający przedsiębiorstwem komunalnym podpisywali umowy na wieloletnią współpracę z gwarantowaną ryczałtową opłatą za świadczone usługi. Na podstawie tych umów przekazywano część strategicznego majątku spółki komunalnej. Nowo utworzone przedsiębiorstwo przeprowadzało na przejętym majątku kosztowne prace, znacznie podnosząc wartość przekazanego majątku, który w przypadku zerwania umowy musiałby być wykupiony. Naturalny monopol przedsiębiorstw infrastruktury technicznej wodociągowo-kanalizacyjnej i ciepłowniczej wymuszał pokrywanie kosztów nierentownych decyzji ceną podyktowaną odbiorcy usług komunalnych.

Mimo ścisłej współpracy ze środowiskiem naukowym nie szukano nowych rozwiązań, przyjmując, że *outsourcing* jest rozwiązaniem optymalnym. Inną przyczyną jednokierunkowego działania mógł być brak rozwiązań przygotowanych i proponowanych przez naukę, co zauważa Szczypa (2012, s. 86): „Teoria rachunkowości nie powinna być ograniczana i podporządkowana wyłącznie praktyce gospodarczej. To teoria rachunkowości, rozwiązania teoretyczne powinny wyprzedzać zapotrzebowania praktyki gospodarczej”.

Dobrym przykładem poszukiwania nowatorskich rozwiązań było Komunalne Przedsiębiorstwo Energetyki Ciepłej (KPEC) Sp. z o.o. w Bydgoszczy. Po wdrożeniu systemów informatycznych wspierających pracę w pionie księgowości wyznaczono

kolejny cel – rozliczanie przychodów i kosztów przy zastosowaniu budżetów. Decyzją o kierowaniu przedsiębiorstwem za pomocą arkuszy budżetujących spowodowała zmiany organizacyjne służące optymalizacji prowadzonej przez to przedsiębiorstwo produkcji i dystrybucji energii cieplnej. Efektem prac związanych z procesem budżetowania było wyodrębnienie centrów zysku i centrów kosztów. Określenie wydziału działalności pomocniczej jako centrum zysku wskazywało na nowe oczekiwania, świadczenie usług zewnętrznych, a w rezultacie wzrost przychodów świadczonych usług przez wydziały eksploatacyjne, transportowe, remontowe, laboratoria i inne, wspierające działalność statutową przedsiębiorstwa. Zwiększenie przychodów z pozostałej działalności miało zwiększać rentowność całego przedsiębiorstwa, a w przypadku świadczenia usług komunalnych mogło wpłynąć na obniżenie cen dostarczanej energii cieplnej czy wody.

1. Cena wewnętrzna czy outsourcing

Przedsiębiorstwa funkcjonują w dynamiczniejszym otoczeniu. Zmiany następują w coraz krótszych cyklach gospodarczych. Dostosowanie się do otoczenia już dawno utraciło charakter jednorazowej zmiany strategii, kierunku rozwoju przedsiębiorstwa, wdrożenia nowego produktu zapewniającego kilkuletnią stabilizację i silniejszą pozycję na rynku. W obecnych warunkach gospodarczych strategia prowadzonej działalności to strategia ciągłych zmian i bieżącego modelowania struktury organizacyjnej. Jednorazowa zmiana strategii nie daje pewności osiągnięcia efektów ekonomicznych. Wyniki z wprowadzanych zmian muszą być na bieżąco monitorowane, oceniane i udoskonalane.

Ten sam model zarządzania nie musi być skuteczny w przedsiębiorstwach tej samej branży o podobnych parametrach technicznych i ekonomicznych. Wybór modelu zarządzania nie jest decyzją łatwą. Ważnym parametrem wskazującym na dalsze kierunki rozwoju przedsiębiorstwa jest poziom wiedzy i umiejętności menedżerskich kadry kierowniczej (Wójcik-Kośla, 2016, s. 222–234).

Współczesne przedsiębiorstwa funkcjonują w niezwykle trudnych warunkach nie tylko ze względu na ich nieprzewidywalność i burzliwość, ale przede wszystkim ze względu na dualny charakter przedsiębiorstw niezbędny do osiągnięcia sukcesu w dzisiejszej rzeczywistości biznesowej. Z jednej strony wymaga się od nich budowania planów strategicznych, w których ujęta będzie wizja i misja organizacji, cele strategiczne, plany w stosunku do całej organizacji, jej funkcjonalnych jednostek, strategicznych jednostek biznesu, rynków geograficznych. Z drugiej jednak strony oczekuje się od przedsiębiorstw szybkiej reakcji oraz alternatywnych propozycji na wypadek niespodziewanych zdarzeń. Działalność przedsiębiorstw dąży do osiągnięcia konsensusu pomiędzy zapewnieniem stabilności funkcjonowania, bezpieczeństwa przetrwania oraz tworzeniem niezbędnych planów strategicznych a chaosem w otoczeniu, który stanowi zarówno źródło zagrożeń i obaw dla przedsiębiorstw, jak i daje nieograniczone możliwości kreowania i wykorzystywania pojawiających się szans (Sajdak, 2016, s. 259).

Warunkiem dobrego zarządzania są posiadane bieżące informacje potwierdzające słuszność podjętych decyzji. Kierownik, który ma współuczestniczyć w zarządzaniu przedsiębiorstwem, musi zdawać sobie sprawę z ekonomicznych konsekwencji podjętych przez siebie działań. Znajomość zasad funkcjonowania przedsiębiorstwa na rynku przekłada się na sposób wykorzystania tej wiedzy do kierowania powierzonym wydziałem (Stawicka, 2001, s. 162).

Jedną z metod restrukturyzacji przedsiębiorstwa jest *outsourcing*. Polega on na realizacji zadań przez inne przedsiębiorstwo, utworzone z części przedsiębiorstwa zlecającego. Rozliczenie świadczonych usług pomiędzy odrębnymi prawnie i organizacyjnie przedsiębiorstwami podlega typowym zasadom rynku. W przypadku, gdy część przedsiębiorstwa jest wyodrębniona tylko organizacyjnie w formie utworzonego centrum zysku, stosowana jest cena wewnętrzna. Cena ta ustalana jest w trakcie negocjacji.

2. Informatyka i budżetowanie wsparciem dla wewnętrznego fakturowania

Do punktu, w jakim w danej chwili funkcjonuje przedsiębiorstwo, doprowadza szereg zdarzeń, może i często przypadkowych. Jednak większość, wydawałoby się, przypadków w rzeczywistości jest celowym działaniem. Człowiek, wytwórca wyrobu lub usługi, gdy zrozumiał sens i wartość wymiany wytworzonego produktu, zaczął tworzyć organizację. Przekazanie swojej pracy za wynagrodzeniem rozpoczęło proces budowy wielu organizmów gospodarczych, przedsiębiorstw produkcyjnych, usługowych i handlowych. Z czasem doskonaleniu poddawane były nie tylko technologia i technika procesu produkcji, ale również metody pomiaru i sposoby organizacji.

Każdy element majątku przedsiębiorstwa ma swoją wartość. Poprzez działanie przedsiębiorstwo zmienia cechy fizyczne posiadanego majątku, tym samym zmienia jego wartość. Działanie nie zawsze prowadzi do zmian na lepsze; błędy popełniane w procesie produkcji mogą obniżyć wartość posiadanych zasobów. Na tym etapie powstają koszty kompensowane w przyszłości przychodami lub ewidentne straty. Poziom zapotrzebowania na produkty lub usługi może być tak duży, że możliwa do osiągnięcia cena zawiera w sobie dużą marżę zysku, której wartość pokryje koszty, poniesione straty braków i jeszcze wygeneruje wartość dodatkową. W przypadku jednej operacji, wykonanej usługi, jednej partii wyrobu łatwo ustalić te wartości. Sprawa komplikuje się od chwili wprowadzenia do asortymentu przedsiębiorstwa kolejnych usług i wyrobów gotowych.

Narzędziem wspierającym organizowanie procesu wytwórczego jest rachunkowość zarządcza i szereg narzędzi, którymi dysponuje. Podział kosztów na rodzaje to podstawa. Wyodrębnienie kosztów stałych i zmiennych, bezpośrednich i pośrednich, metody rozliczeń poszczególnych grup kosztów, ustalanie progu rentowności i inne wykorzystywane parametry to tylko kilka z wymienionych narzędzi oceny sprawności i efektywności w działaniu. Poszukiwanie coraz to innych, doskonalonych metod oddziaływania na

proces produkcji opiera się na zdobytych doświadczeniach, a często i popełnianych błędach.

Idea zastosowania cen wewnętrznych w rozliczaniu kosztów wydziałów działalności pomocniczej zrodziła się z obserwacji wprowadzanych zmian organizacyjnych od 1995 roku w KPEC Sp. z o.o. w Bydgoszczy. Zaproponowane rozwiązania nie mogły być wówczas wdrożone głównie z dwóch przyczyn:

- a) braku systemu informatycznego w pionie księgowości;
- b) przyjęcia innej strategii restrukturyzacji – prywatyzacja części organizacyjnych przedsiębiorstwa.

KPEC Sp. z o.o. stało się jednak platformą zdobywania doświadczeń na granicy nauki i przedsiębiorczości. Przypadający na 1 stycznia 1999 roku termin wprowadzenia Ustawy (1997) wraz z dziesięcioma rozporządzeniami wykonawczymi wywołał niekorzystne skutki ekonomiczne oraz wymusił radykalne zmiany struktur systemu informacyjnego zarządzania. Sposób ustalania cen za wytwarzanie i przesyłanie ciepła wymuszał wprowadzenie szczegółowej ewidencji kosztów z podziałem na koszty stanowiące bazę do ustalenia opłaty stałej i zmiennej na poszczególne grupy taryfowe. Nowy sposób ustalania opłat za dostarczoną energię celną powodował drastyczny, kilkukrotnie w stosunku do rozwiązań wcześniej stosowanych wzrost ilości dokumentów źródłowych oraz ilości księgowych kont kosztów (Januszewski, Drelichowski, Fladowska, Stawicka, 2000, s. 61–62).

Wysoko wyspecjalizowane systemy techniczne wykorzystywane w eksploatacji sieci z dużym zaangażowaniem pracowników i ciekawymi rozwiązaniami wdrażano w KPEC Sp. z o.o. od wielu lat, niestety pion księgowości i ekonomiczny pracował na tradycyjnych narzędziach rachunkowych typu ręczne kartoteki kont prowadzone metodą przebitkową. Obliczone za pomocą kalkulatora zestawienia obrotów i sald wprowadzono do systemu Word Excel. Komputer w tym przypadku służył za dodatkowy kalkulator z możliwością wydruku.

Pierwsze niezintegrowane systemy zostały wdrożone w 1996 roku. Niemalą rolę odegrała w tym przypadku decyzja o zmianie głównego księgowego. I tak jak w pionach technicznych, nowy lider z doświadczeniem i wizją rozwoju pionu rachunkowości przeprowadził pracowników pionu rachunkowości przez trudy pierwszego wdrożenia. Zdobyte wówczas umiejętności, a przede wszystkim zrozumienie zasad podwójnego księgowania w skomputeryzowanej strukturze, stały się dobrym fundamentem do kolejnego wdrożenia. W 1999 roku wdrożono system zintegrowany, co było kolejnym krokiem w rozwoju pionu rachunkowości, skróciło czas pozyskiwania wiarygodnej informacji i wywiązania się z narzuconych zasad wynikających z obowiązującego Prawa energetycznego.

Obowiązujące prawo i informatyka stały się bodźcem do poznawania i wdrażania nowych metod zarządzania. W ramach współpracy przedsiębiorstwa z Zakładem Informatyki Stosowanej Akademii Techniczno-Rolniczej¹ w Bydgoszczy podpisano

¹ Obecnie Uniwersytet Technologiczno-Przyrodniczy w Bydgoszczy.

umowę realizacji i wdrożenia systemu budżetowania, którego procedurę i efekty opisano w wielu artykułach konferencyjnych (Drelichowski, Breisa, Kępa, Stawicka, 1997, 55–61).

Wprowadzenie rozwiązań w zakresie decentralizacji zarządzania przedsiębiorstwem służące poprawie efektywności ekonomicznej i usprawnieniu wykorzystania zasobów musi być postrzegane jako złożony proces, na który składa się szereg komplementarnych przedsięwzięć (Drelichowski, Stawicka, Rose, 1998, s. 260):

- a) planowanie i rozliczanie budżetów realizowane na ośrodki budżetowania;
- b) opracowanie zasad w zakresie uprawnień decyzyjnych kierownictw niższych szczebli zarządzania w nowo wdrożonym systemie zarządzania;
- c) opracowanie rozwiązań organizacji przetwarzania i dystrybucji informacji zapewniających niezbędne zasilenia decyzyjne na niższych szczeblach zarządzania;
- d) uwzględnienie możliwości decentralizacji przetwarzania danych w modelu rozproszonych struktur sieci oraz dublowania procesów przetwarzania w ośrodku budżetowania i na szczeblu zarządu przedsiębiorstwa.

Pozytywnie ocenione wdrożenie zintegrowanego systemu i budżetowania nie zostały wykorzystane w dalszym procesie decentralizacji. Jednym z możliwych rozwiązań była decentralizacja poprzez usamodzielnienie rozliczeniowe. Na wzór przedsiębiorstw skonsolidowanych poszczególne wydziały mogą realizować swoje zadania jako odrębnie rozliczające się podmioty. Proces wzajemnych rozliczeń wsparty na realnie skalkulowanych cenach wewnętrznych zachowuje odrębność organizacyjną, umożliwia samodzielność decyzyjną i odpowiedzialność za ośrodek odpowiedzialności będący centrum zysku.

Z przyczyn politycznych, a może z braku świadomości gospodarczej i braku narzędzi zarządczych władze samorządowe i w konsekwencji zarząd przedsiębiorstwa podjęły próby prywatyzacji przedsiębiorstwa drogą sprzedaży. Po restrukturyzacji przedsiębiorstwa pozostały sprywatyzowane oddziały obsługujące przypisane im dzielnice miasta, a proces prywatyzacji po kilku próbach nie został zakończony sukcesem.

Dróg prowadzących do osiągnięcia nakreślonego celu może być przynajmniej kilka, nie wszystkie jednak kończą się sukcesem. Przyczyny zahamowania danego procesu to:

- zauważone już w trakcie wdrażania nieprawidłowe efekty,
- stosunkowo wysokie koszty niedające poczucia osiągnięcia efektywnego sukcesu,
- polityczna zmiana strategii otoczenia, jakim są władze samorządowe,
- odejście lub odsunięcie lidera wdrażanych zmian.

W przypadku zmian wdrażanych w obszarze rachunkowości niewątpliwie liderem lub bliskim współpracownikiem lidera powinien być główny księgowy, szef pionu ekonomicznego lub pionu zawierającego w swym zakresie służby księgowo i ekonomiczne. Osoba taka pełni wiele funkcji (Szydełko, 2013, s. 515):

- a) wskazuje możliwości wykorzystania informacji ze sprawozdania finansowego;
- b) dostosowuje księgi rachunkowe do potrzeb stosowanych instrumentów rachunkowości zarządczej oraz doskonali ich funkcjonowanie;

- c) dostosowuje politykę rachunkowości do potrzeb budowy cen wewnętrznych;
- d) współpracuje w charakterze ekspercko-doradczym z wyznaczonym liderem.

W przypadku lidera twórczego, wizjonera, a zarazem praktyka wydaje się możliwe wdrażanie nowych rozwiązań bez współpracy z autorytetami naukowymi. Wdrożenia te pozostają jednak tylko w jednym przedsiębiorstwie jako specyficzne rozwiązania niewynikające z przyjętych i usankcjonowanych zasad. Dlatego tak ważne jest podjęcie analiz i rozważań naukowych nad rozwiązaniami proponowanymi przez praktyków. Przejęcie przez naukę i obiektywna analiza zaproponowanych rozwiązań może się przyczynić do usankcjonowania nowych metod mogących wesprzeć system zarządzania i pomóc zrealizować wyznaczone cele.

3. Ewidencja i rozliczanie kosztów działalności pomocniczej

Wydział produkcji pomocniczej powołany jest głównie do świadczenia usług wewnątrz przedsiębiorstwa. Może również w przypadku wolnych mocy przerobowych świadczyć usługi na sprzedaż. Zgromadzone koszty po stronie Wn konta 530 „Koszty produkcji wydziałów pomocniczych” poddawane są rozliczeniu przyjętym kluczem podziału, a następnie wyksięgowane po stronie Ma tego konta (Kuźdowicz, 2013, s. 336). Na koniec okresu sprawozdawczego konto 530 „Koszty produkcji wydziałów pomocniczych” nie wykazuje salda. Wartość zgromadzonych kosztów bieżącego okresu przeksięgowana jest na poszczególne wydziały wewnętrzne, realizowane zadania inwestycyjne, koszty rozliczane w czasie, koszty związane z działalnością ogólnozakładową i socjalną.

Rozliczanie kosztów wydziałów działalności pomocniczej dotyczy w dużym stopniu rozliczenia kosztów świadczeń wzajemnych pomiędzy komórkami pomocniczymi, a następnie rozliczenia tych kosztów i przeksięgowania na produkcję podstawową. Do rozliczenia kosztów działalności pomocniczej służą takie metody, jak (Masztalerz, 2010, s. 2):

- metoda bezpośrednia,
- metoda układu równań (macierzowa, algebraiczna),
- metoda kolejnych przybliżeń (iteracyjna),
- metoda zamykania zamówienia (stopniowa, sekwencyjna),
- metoda kosztów (stawek) planowanych,
- metoda kosztów częściowo planowanych, a częściowo rzeczywistych.

Dwie z wymienionych są szczególnie zbliżone do zastosowania cen wewnętrznych:

- metoda kosztów (stawek) planowanych,
- metoda kosztów częściowo planowanych, a częściowo rzeczywistych.

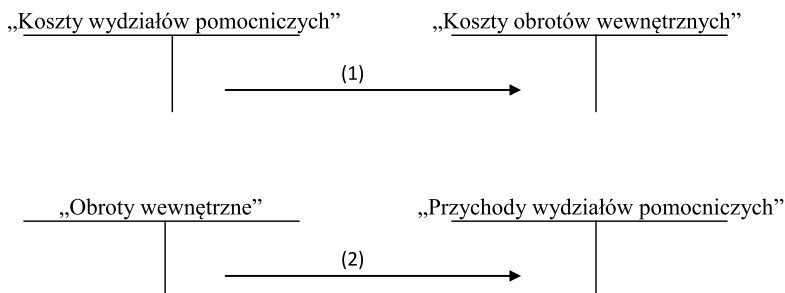
Planowanie stawki polega na skalkulowaniu wartości wytworzonego wyrobu z uwzględnieniem przewidywanych kosztów. Różnica wartości kosztu planowanego i rzeczywistego odnoszona jest na konto 550 „Koszty ogólne zarządu” (Gierusz, 2009, s. 511). Księgowanie różnicy pomiędzy wartością planowaną a kosztem rzeczywistym na kolejne konto kosztowe wchłania część wartości kosztów związanych z produkcją w pulę kosztów

ogólnych. Powstaje informacja o zwiększeniu kosztów ogólnych, które w rzeczywistości dotyczą produkcji pomocniczej rozliczanej w innych metodach na produkcję podstawową, tworząc rzeczywisty koszt wytworzenia wyrobu lub wartości wykonanej usługi.

4. Ewidencja przychodów i kosztów wydziałów działalności pomocniczej w cenach wewnętrznych

Wydziały działalności pomocniczej świadczą usługi na rzecz innych wydziałów i mogą również świadczyć swoje usługi na zewnątrz. W tym drugim przypadku łatwo udokumentować wkład pracy i poniesione koszty. Dowodem na udział wydziałów pomocniczych w generowanych przychodach są wystawione faktury. W przypadku świadczenia usług na rzecz innych wydziałów przedsiębiorstwa udział wydziału pomocniczego w zarejestrowanych przychodach traci swoją wartość merytoryczną. Wydziały działalności podstawowej uznawane są i doceniane za wyraźnie widoczny efekt wielkości sprzedaży.

Wydziały działalności pomocniczej pracują na rzecz działalności podstawowej, a efekty pracy tych wydziałów przetwarzane w kolejnych metodach rozliczania tracą na swym znaczeniu. Przedstawiony na rysunku 1 sposób księgowania wewnętrznego fakturowania usług wzajemnie sobie świadczonych przez wydziały pomocnicze oparty jest na przekonaniu o konieczności stosowania cen wewnętrznych.



- 1) Koszty dotyczące zrealizowanego zlecenia.
- 2) Zafakturowane usługi w cenie wewnętrznej.

Rysunek 1. Rozliczenie kosztów wydziałów pomocniczych przez zastosowanie cen wewnętrznych

Źródło: opracowanie własne.

Z przedstawionej ewidencji przychodów wydziałów działalności pomocniczej i odpowiednio zarejestrowanych kosztów dotyczących tych przychodów można ocenić udział poszczególnych wydziałów działalności pomocniczej w ogólnej wartości przychodów i kosztów przedsiębiorstwa. Kolejnym krokiem w badaniach nad poprawnością

zaproponowanych rozwiązań jest określenie kont jednoznacznie wskazujących na osiągnięte zyski lub straty każdego wydziału działalności pomocniczej i odpowiednie przeksięgowanie tych wyników na konto wyniku finansowego przedsiębiorstwa.

Podsumowanie

Zaproponowany sposób ewidencji przychodów i kosztów wydziałów działalności pomocniczej wymaga przeprowadzenia dalszych badań potwierdzających możliwości i zasadność wdrożenia cen wewnętrznych w procesie rozliczania kosztów działalności pomocniczej. Idea zaprezentowanego schematu wywodzi się z doświadczeń zebranych w trakcie wdrażania systemów budżetowania w przedsiębiorstwach komunalnych, wodociągowo-kanalizacyjnych i ciepłowniczych. Próby wprowadzenia budżetów w poszczególnych wydziałach przedsiębiorstwa nie dały oczekiwanych efektów. Brak powiązań tworzonych budżetów z ewidencją rachunkową, a także brak miernika efektywności przy zastosowaniu ceny wewnętrznej mogły być główną przyczyną zatrzymania prac i zaniechania realizacji kolejnych wdrożeń. Wskazanie prostych rozwiązań dających rzetelny obraz efektów prowadzonej w wydziałach pomocniczych działalności może być impulsem do podjęcia szeregu badań i wdrożeń wskazujących na realny udział wydziałów działalności pomocniczej w generowanych przychodach, osiągniętych zyskach lub ponoszonych stratach.

Bibliografia

- Drelichowski, L., Breisa, W., Kępa, W., Stawicka, M. (1997). *Metodyka wdrożenia sterowania finansowego na przykładzie Komunalnego Przedsiębiorstwa Energetyki Ciepłej w Bydgoszczy z zastosowaniem techniki budżetowania*. III Konferencja z cyklu Komputerowe Systemy Wielodostępne, Restrukturyzacja systemów informacyjnych przedsiębiorstw, Raporty z wdrożeń projektów celowych, Ciechocinek.
- Drelichowski, L., Stawicka, M., Rose, T. (1998). *Decentralizacja procesów przetwarzania danych i decyzji w systemie zleceń w KPEC w Bydgoszczy*. IV Konferencja z cyklu Komputerowe Systemy Wielodostępne KSW'98, Zintegrowane systemy informatyczne, Efekty wdrożeń projektów celowych, Bydgoszcz.
- Gierusz, J. (2009). *Plan kont z komentarzem. Handel, produkcja, usługi*. Gdańsk: ODDK.
- Januszewski, A., Drelichowski, L., Flądrowska, E., Stawicka, M. (2000). *Zintegrowany system rachunkowości w świetle nowego prawa energetycznego na przykładzie Komunalnego Przedsiębiorstwa Energetyki Ciepłej w Bydgoszczy*. II Konferencja, Zastosowanie Informatyki w Rachunkowości i Finansach, Gdańsk.
- Kuźdowicz, P. (2013). Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 289.
- Masztalerz, M. (2010). *Metody rozliczania kosztów działalności pomocniczej*. W: W. Gabrusewicz (red.), *Audyt w systemie kontroli* (s. 131–142). Poznań: KIBR.

- Sajdak, M. (2014). Proces budowy przewagi konkurencyjnej w warunkach zwinności. *Prace naukowe uniwersytetu ekonomicznego we Wrocławiu*, 420.
- Stawicka, M. (2001). *System bazy danych PRO/MIS po roku doświadczeń wdrożeniowo eksploatacyjnych, jego przydatność w zarządzaniu w Komunalnym Przedsiębiorstwie Energetyki Ciepłej spółka z o.o. w Bydgoszczy. Informacje, zarządzanie, decyzje*. VII Konferencja z cyklu Komputerowe Systemy Wielodostępne KSW'2001, Bydgoszcz–Ciechocinek.
- Szczypa, P. (2012). *Narzędzia rachunkowości wspomagające działalność proekologiczną przedsiębiorstw w Polsce*. Warszawa: CeDeWu.
- Szydelko, A. (2013). Rola księgowego w controllingu przedsiębiorstwa. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 291.
- Ustawa z 29.09.1994 o rachunkowości. Dz.U. 2016, poz. 1047.
- Ustawa z 10.04.1997 – Prawo energetyczne. Dz.U. 2012, poz.1059, z późn. zm.
- Ustawa z 7.06.2001 o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków. Dz.U. 2006, nr 123, poz. 858, z późn. zm.
- Wójcik-Kośla, D. (2016). Orientacja prorynkowa kadry kierowniczej w podejmowaniu decyzji strategicznych – wyniki badań. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 422.

THE USE OF INTERNAL PRICING IN ACCOUNTING OF AUXILIARY ACTIVITY DEPARTMENT

Keywords: internal price, auxiliary activity department, internal turnover, decentralization, budgeting

Summary. Departments of auxiliary activities, departments supporting the implementation of the statutory tasks to which the company was founded, generate certain costs. The level of these costs depends on many factors. For example, significant wear and tear of a machine park may require more frequent maintenance and repairs. These divisions can also provide services directly to external customers, contributing to increased revenue. Costs performed by the auxiliary services departments are recorded in the accounts of the costing system. Settlement of costs for individual departments of ancillary activities is done using the methodology adopted in the Company's accounting policy. The article presents the experience points to the need for internal pricing in the process of accounting for the costs of ancillary departments. The use of internal prices involves the preservation of specific rules: the pre-calculation of the contracted service and the settlement of the cost of the service by means of an internal invoice. The implementation of internal invoicing requires organizational changes and bookings in "Internal turnover" and "Costs of internal turnover" accounts, as presented in the article.

Translated by Małgorzata Stawicka

Cytowanie

Stawicka, M., (2017). Stosowanie cen wewnętrznych w rozliczaniu wydziałów działalności pomocniczej przedsiębiorstw. *Ekonomiczne Problemy Usług*, 2 (127), 299–308. DOI: 10.18276/epu.2017.127-27.