

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 399

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Piotr Bednarek



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska, Joanna Świrska-Korłub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Marcin Orszulak

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.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 2015

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-523-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

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
Anna Balicka: Controlling ekologiczny w przedsiębiorstwie.....	13
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller: Proces wdrażania controllingu w praktyce przedsiębiorstw	22
Wioletta Baran, Sylwia Morawska: Kontrola zarządcza w jednostkach organizacyjnych sądu.....	32
Piotr Bednarek: Premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych a skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym	41
Renata Biadacz: Rys historyczny rachunku zysków i strat w Polsce międzywojennej.....	55
Małgorzata Białas: Wycena instrumentów finansowych według wartości godziwej w bankach	67
Anna Bieniasz: Determinanty rentowności kapitału własnego przedsiębiorstw przemysłu spożywczego w Polsce.....	76
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Controlling strategiczny szkoły wyższej.....	84
Adam Bujak: Ewaluacja przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	103
Andrzej Bytniewski: Podsystem finansowo-księgowy jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	111
Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak: Controlling finansowy w projektach unijnych realizowanych w uczelniach publicznych.....	121
Halina Chłodnicka: Wycena przedsiębiorstwa w upadłości a wartość godziwa	130
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling w zakładzie ubezpieczeń w świetle nowych uwarunkowań rynkowych.....	142
Joanna Dyczkowska: To what extent companies listed on alternative investment markets disclose strategic information in their annual reports? – comparative case studies.....	153
Joanna Dynowska: Czynniki ograniczające wdrażanie controllingu w świetle badań ankietowych	168
Krzysztof Dziadek: Wykorzystanie budżetowania w zarządzaniu projektami unijnymi – wyniki badań	176
Wojciech Flieger: Informatyczne wspomaganie zarządzania ryzykiem poprzez procedury audytu.....	186

Magdalena Jaworzyńska: Analiza strategiczna zakładu opieki zdrowotnej na potrzeby stworzenia jego modelu biznesowego – studium przypadku..	196
Marcin Jędrzejczyk: Addytywna, analityczna funkcja produkcji w ocenie poziomu zarządzania jednostką gospodarczą	208
Angelika Kaczmarczyk: Koncepcje wyceny a przydatność informacji sprawozdawczej małych przedsiębiorstw	216
Zdzisław Kes: Badanie nierównomierności odchyleń w kontroli budżetowej	224
Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywa interesariuszy a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia	235
Marcin Klinowski: Determinanty sukcesu projektów	245
Konrad Kochański: Formy ewidencji działalności gospodarczej a rachunkowość zarządcza w obszarze marketingu w świetle badań empirycznych...	255
Tomasz Kondraszuk: Projekt urzędniowy gospodarstwa jako narzędzie planowania strategicznego w rolnictwie.....	267
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	277
Magdalena Kowalczyk: Mierniki controllingu personalnego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	287
Jarosław Kujawski: Demotywuujące i dysfunkcjonalne aspekty ceny transferowej	295
Agnieszka Lew: Badanie przez biegłego rewidenta przychodów i kosztów jako elementów podatnych na oszustwa księgowo.....	306
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny: Technologia SOA w optymalizacji procesów biznesowych na przykładzie MPWiK Wrocław S.A.....	313
Krzysztof Małys: Controlling w publicznej szkole wyższej – zarys problemu	322
Elżbieta Marcinkowska: Outsourcing i offshoring procesu rachunkowości – modele dostawy usługi	333
Marek Masztalerz: Komunikacja w rachunkowości zarządczej	343
Remigiusz Napiecek: Współzależność głównych obszarów działania uczelni wyższej	352
Bartłomiej Nita: Stan i perspektywy rozwoju rachunkowości zarządczej w XXI wieku w praktyce.....	361
Edward Nowak: Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości	373
Marta Nowak: Czy rachunkowość jest moralna? Dyskurs z pogranicza pomiaru gospodarczego oraz filozofii etyki.....	383
Michał Poszwa: Kasowe uznawanie kosztów uzyskania przychodów – konsekwencje dla rozliczeń i zarządzania	393
Marzena Remlein: Self-billing w transakcjach handlowych pomiędzy podmiotami grupy kapitałowej	401
Dariusz Ryszard Rutowicz: Wyzwania stojące przed rachunkowością zarządczą modeli biznesowych	409

Dorota Śladkiewicz: Wartość przedsiębiorstwa w świetle teorii zasobowej ..	419
Anna Stronczek, Sylwia Krajewska: Oczekiwania jednostek sektora zamówień publicznych w zakresie wsparcia rachunkowości zarządczej przez zintegrowane systemy zarządzania.....	428
Wiesław Szczęsny: „Pułapka” rentowności w polityce finansowej przedsiębiorstw	436
Alfred Szydelko: Wpływ KSR nr 9 „Sprawozdanie z działalności” na rachunkowość	446
Magdalena Szydelko: Ramy koncepcyjne zastosowania benchmarkingu w klastrze	456
Agnieszka Tubis: Controlling procesu eksploatacji – wstępna charakterystyka	466
Piotr Urbanek: Przesłanki i bariery budżetowania operacyjnego w uczelni publicznej.....	477
Wiesław Wasilewski: Controlling ryzyka w instytucjach kultury.....	485
Aleksandra Wiercińska: Wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu finansami szpitali na przykładzie województwa pomorskiego.....	491
Grzegorz Zimon: Wpływ strategii zarządzania zapasami na wyniki finansowe przedsiębiorstw	500

Summaries

Anna Balicka: Ecological controlling in the company.....	13
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller: The process of controlling implementation in companies practice	22
Wioletta Baran, Sylwia Morawska: Management control in organizational units of courts	32
Piotr Bednarek: Bonuses and rewards for internal auditors vs. internal audit effectiveness in a private and public sector	41
Renata Biadacz: Historical aspect of income statement of interwar period in Poland	55
Małgorzata Białas: Valuation of financial instruments at fair value in the banks	67
Anna Bieniasz: Determinants of return on equity of companies in the food industry	76
Agnieszka Bienkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka: Strategic controlling of universities	84
Adam Bujak: The evaluation of investments relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	103
Andrzej Bytniewski: A financial and accounting subsystem as an instrument for management accounting and controlling	111
Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak: Financial controlling in the EU projects implemented in public universities	121

Halina Chłodnicka: Valuation of an insolvent business vs. fair value	130
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling in the insurance company in the new market conditions.....	142
Joanna Dyczkowska: W jakim stopniu spółki notowane na rynkach alternatywnego obrotu ujawniają informacje strategiczne w raportach rocznych – analiza porównawcza przypadków	153
Joanna Dynowska: Factors that limit controlling implementation as revealed by questionnaire surveys.....	168
Krzysztof Dziadek: Use of budgeting in the EU projects management – research findings	176
Wojciech Fliegner: Computer aid of risk management through audit procedures	186
Magdalena Jaworzyńska: Strategic analysis of public healthcare centre to create its business model – case study	196
Marcin Jędrzejczyk: The additive, cost production function in the management assessment process of business entity	208
Angelika Kaczmarczyk: Valuation concepts vs. usefulness of reporting information of small businesses.....	216
Zdzisław Kes: The study of fluctuation of deviations in the budgeting control	224
Iłona Kędzierska-Bujak: The stakeholders perspective vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues	235
Marcin Klinowski: Project success factors	245
Konrad Kochański: Account and tax books vs. management accountancy in the area of marketing in the light of empirical research	255
Tomasz Kondraszuk: Appliance project of agricultural farm as a tool for strategic planning in agriculture	267
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for investment in building construction enterprises	277
Magdalena Kowalczyk: Personnel controlling measures in local government units.....	287
Jarosław Kujawski: Demotivating and dysfunctional aspects of transfer price	295
Agnieszka Lew: Auditor’s revenue and expense audit as an element susceptible to accounting fraud	306
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny: SOA technology in business process optimalization on the example of MPWiK Wrocław S.A.	313
Krzysztof Małys: Controlling in public institutions of higher education – the outline of the problem.....	322
Elżbieta Marcinkowska: Outsourcing and offshoring of accounting process – service delivery models	333
Marek Masztalerz: Communication in management accounting.....	343

Remigiusz Napiecek: Interdependence of the main areas of university activity	352
Bartłomiej Nita: The state and development trends of management accounting in 21 st century in practice	361
Edward Nowak: The discriminant function of accounting	373
Marta Nowak: Is accounting moral? Discourse on economic measurement and philosophy of ethics	383
Michał Poszwa: Checkout the cost to obtain revenue recognition – implications for settlements and management	393
Marzena Remlein: Self-billing in commercial transactions between the entities of the capital group.....	401
Dariusz Ryszard Rutowicz: Challenges facing management accounting of business models.....	409
Dorota Śładkiewicz: Enterprise value in the light of resource-based theory ..	419
Anna Stroncsek, Sylwia Krajewska: Expectations of public procurement sector units concerning the support for managerial accounting through integrated management systems	428
Wiesław Szczęsny: The “trap” of profitability in the financial policy of enterprises.....	436
Alfred Szydelko: The influence of the Polish Accounting Standard No. 9 “Report on the activities” on accounting	446
Magdalena Szydelko: A conceptual framework for benchmarking companies in a cluster.....	456
Agnieszka Tubis: Controlling of maintenance and operation process – preliminary characteristics.....	466
Piotr Urbanek: Premises and barriers of operational budgeting in public higher education institution	477
Wiesław Wasilewski: Risk controlling in cultural institutions.....	485
Aleksandra Wiercińska: The use of benchmarking in the financial management of hospitals on the example of Pomeranian Voivodeship.....	491
Grzegorz Zimon: Influence of inventory management strategy on financial results of companies	500

Jarosław Kujawski

Uniwersytet Gdański

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

DEMOTYWUJĄCE I DYSFUNKCJONALNE ASPEKTY CENY TRANSFEROWEJ

DEMOTIVATING AND DYSFUNCTIONAL ASPECTS OF TRANSFER PRICE

DOI: 10.15611/pn.2015.399.28

Streszczenie: W artykule opisano przypadek empiryczny zastosowania ceny transferowej dla transakcji sprzedaży wewnętrznej pomiędzy kooperującymi centrami zysku organizacji gospodarczej branży usług niematerialnych, które nie są osobnymi podmiotami prawnymi, lecz jedynie zdecentralizowanymi obszarami merytorycznymi w randze centrów zysku. Na skutek wyśrubowanych oczekiwań centrali w zakresie rentowności organizacji, centrów zysku i kontraktów oraz wadliwie skonstruowanej ceny wewnętrznej (transferowej) menedżerowie centrów zysku podejmują dysfunkcjonalne decyzje, popadając przy tym w konflikty wewnętrzne. Arbitralny i sztywny sposób kształtowania rentowności kontraktów, niewiedza osób kalkulujących cenę minimalną oraz zbyt wygórowane oczekiwania prowizyjne menedżerów centrów zysku dodatkowo komplikują opisywany problem decyzyjny i zarządczy. W artykule zastosowano głównie metodę obserwacji bezpośredniej i krytycznej analizy.

Słowa kluczowe: cena transferowa, sprzedaż wewnętrzna, centra zysku, dysfunkcyjne zachowania.

Summary: The article describes an empirical case of transfer price in an internal sale transaction between co-operating decentralized profit centres in an entity of a service industry. The transfer price has a special microeconomic meaning here because it controls internal transactions between units that are not separate legal entities themselves but decentralized specialization-oriented business areas ranged as profit centers in a legal entity. As a result of headquarters' high expectations concerning the overall return, profitability of profit centers and that of contracts, and a faulty transfer pricing system unit managers take dysfunctional decisions and fall into reciprocal conflicts. Arbitral and inflexible ways of managing contracts' profitability, unconscious contract pricing and excessively exorbitated expectations for performance-related bonuses of profit centers' managers additionally complicate the decision-taking process. The minimum transfer price exceeds the market price and is perceived as too low by the buying profit center and as too high by the selling profit center. The maximum transfer price is close to the market price and is perceived as too high by the buying unit and as too low by the selling unit. As a result of inflexibility of the solution under consideration the organisation both loses benefits expressed as unrealised margins on rejected but profitable contracts, unearned sales revenue or unserved clients, and provokes internal conflicts leading to the demotivation of managers. The methods of direct observation and critical analysis have been mainly applied in this paper.

Keywords: transfer price, internal sales, profit centers, dysfunctional behaviour.

1. Wstęp

W artykule opisano demotywiącą i dysfunkcjonalną rolę ceny wewnętrznej centrów zysku w firmie z branży usług niematerialnych. W zaprezentowanym przykładzie empirycznym relacja biznesowa między centrami zysku polega na pozyskaniu kontraktu przez opiekuna klienta jednego centrum zysku i przekazaniu go do realizacji merytorycznej drugiemu centrum zysku. Cena transferowa (wewnętrzna) stanowi tu zatem podstawową informację, na podstawie której menedżerowie oceniają korzyści i koszty transakcji wewnętrznej z punktu widzenia ich partykularnych interesów, a niekoniecznie z punktu widzenia całego organizmu gospodarczego.

Menedżerowie kooperujących wewnętrznie centrów zysku odpowiadają za osiągnięcie kluczowych paramentów efektywności ekonomicznej (KPI) na poziomie przychodów ze sprzedaży oraz marży pokrycia (kwotowej i procentowej) na odpowiednim poziomie w skali roku budżetowego. Podjęcie zlecenia rentownego dla organizacji, ale obciążonego demotywiącą ceną transferową, może narazić kierownika przyjmującego centrum zysku na niezrealizowanie rocznych KPI oraz pozbawić go premii za efektywność. Aspekty te stwarzają sytuacje, w których menedżerowie odrzucają rzekomo niekorzystne kontrakty albo są administracyjnie zmuszeni realizować takie, które w ich mniemaniu nie gwarantują im odpowiedniego przychodu wewnętrznego, mogącego pokryć wszystkie koszty kontraktu, zapewnić premię oraz wygenerować docelową rentowność marżową w okresie budżetowym.

Ten ułomny system powoduje zatem szereg niepożądanych zachowań menedżerskich w sferze finansowej, z których najpoważniejsze wydaje się odrzucanie rentownych kontraktów. Jednak w sferze pozafinansowej – stosunków międzyludzkich, zaufania do organizacji, identyfikowania się z celami organizacji, współpracy przy realizacji złożonych projektów – szkody mogą być jeszcze większe, choć niemierzalne obiektywnie. Chodzi tu głównie o menedżerskie poczucie jawnej niesprawiedliwości, faworyzowanie jednych kosztem innych, subiektywny podział korzyści, czy wreszcie antagonizowanie kierowników centrów zysku. W perspektywie długookresowej rodzi to permanentne zagrożenie dla ciągłości biznesowej jednostki gospodarczej.

W artykule zastosowano metody analizy literatury, obserwacji bezpośredniej, symulacji w arkuszu kalkulacyjnym i analizy krytycznej. Omówione zachowania menedżerskie i opinie odpowiadają rzeczywistości biznesowej, którą autor zaobserwował w praktyce. Ta metodyka pozwoliła sformułować wnioski końcowe.

2. Znaczenie cen transferowych

Zagadnienie cen transferowych, zwanych również cenami wewnętrznymi, jest szeroko opisywane w literaturze. Autorzy zwracają uwagę, że cena transferowa stosowana jest w organizacjach zdecentralizowanych bądź w podmiotach powiązanych, które odpowiedzialne są za realizację zysków. Cena transferowa w istocie jest ceną

wewnętrzną danej organizacji, porządkującą proces sprzedaży wewnętrznej realizowanej pomiędzy zdecentralizowanymi jednostkami organizacji gospodarczej [Jaruga i in. 2001].

Cena transferowa jest definiowana jako cena transakcji wewnętrznej za zasób, jaki jedna dywizja organizacji przekazuje innej dywizji tej samej organizacji. W angielskojęzycznym standardzie cenę transferową określono jako cenę, po której dobra lub usługi są przekazywane między różnymi jednostkami tej samej organizacji [CIMA 2005].

Ceny transferowe wpływają bezpośrednio na rentowność kooperujących jednostek organizacji gospodarczej. W jednostce kupującej usługę wewnętrzną lub produkt wewnętrzny cena transferowa stanowi o poziomie kosztów, natomiast w jednostce sprzedającej decyduje o poziomie przychodów.

Cena transferowa powinna charakteryzować się następującymi istotnymi cechami [BPP 2012]:

1) jednostka sprzedająca powinna wygenerować odpowiedni zysk (marżę), a jednostka kupująca powinna ponieść koszty odpowiednie do otrzymanych korzyści,

2) cena transferowa powinna być ustanowiona na takim poziomie, aby efektywność ekonomiczna obu jednostek mogła być oceniona na warunkach rynkowych,

3) kryterium maksymalizacji korzyści całej organizacji gospodarczej oraz zaangażowanych w transakcję jednostek powinno być nadrzędne.

Ceny transferowe mogą być kształtowane [Sojak 2003]:

1) w wysokości cen rynkowych,

2) na podstawie kosztów, z narzutem na koszt bazowy,

3) na zasadzie negocjacyjnej,

4) przy użyciu ceny dualnej.

Cena wewnętrzna powinna być kształtowana co najmniej na podstawie kosztów krańcowych wraz z kosztami alternatywnymi [Nowak 2003]. Innymi słowy w tej formule chodzi o to, aby ośrodek sprzedający miał szansę odzyskać utracone korzyści w postaci niezrealizowanej marży pokrycia na regularnej sprzedaży zewnętrznej [Sojak 2003]. Tak wyznaczona cena wewnętrzna jest zarazem minimalną ceną transferową. Istnieje zatem również cena maksymalna, którą należałoby określić na poziomie najniższej ceny rynkowej w transakcjach zewnętrznych, tak aby ośrodek kupujący nie przepłacał w transakcji wewnętrznej ponad to, co musiałby zapłacić w transakcji rynkowej minus ewentualne uzyskane korzyści przy transakcji wewnętrznej. Te rozważania są prawdziwe, gdy jednostka sprzedająca posiada wolne moce produkcyjne. Jeśli takich mocy nie ma, cena transferowa – obok kosztów zmiennych i utraconych korzyści – powinna jeszcze zawierać przyrost kosztów stałych spowodowanych realizacją sprzedaży wewnętrznej.

Ceny transferowe jako wyraz dywizjonalizacji i decentralizacji zarządzania mogą powodować niechciane skutki behawioralne uczestników wewnętrznej gry rynkowej w organizacji gospodarczej. Do najważniejszych zachowań niepożądanych należy podejmowanie nieoptymalnych, zwanych także dysfunkcjonalnymi

(*dysfunctional*), decyzji menedżerskich [Horngren, Foster 1991]. Mogą zatem wystąpić niezgodne cele (*incongruous goals*) pomiędzy organizacją i jednostkami wewnętrznymi oraz między samymi jednostkami wewnętrznymi. Może również nastąpić wewnętrzna konkurencja o tego samego klienta lub o te same zasoby. Przy gwałtownej i nieprzemyślanej decentralizacji można również zaobserwować dublowanie się zadań i czynności w kilku jednostkach wewnętrznych jednocześnie, frustracje menedżerów z powodu domniemanej lub rzeczywistej niesprawiedliwości podziału zasobów czy wreszcie szerzące się poczucie braku lojalności wobec organizacji, która nie potrafi skonstruować czytelnego i rzetelnego systemu pomiaru efektów biznesowych zdecentralizowanych jednostek.

Polityka cen transferowych należy do uregulowań najwyższej wagi w każdej zdecentralizowanej organizacji gospodarczej, dlatego jest zarezerwowana dla decyzji centrum sterującego. Błędnie stosowane ceny transferowe mogą bowiem narazić organizację nie tylko na niepożądane, dysfunkcjonalne zachowania kooperujących ze sobą jednostek wewnętrznych, ale również na poważne konsekwencje sprawozdawcze oraz podatkowe. Dysfunkcjonalny charakter cen transferowych polega na tym, że menedżerowie kooperujących jednostek wewnętrznych organizacji gospodarczej mogą podejmować decyzje korzystne dla nich samych, ale nieefektywne z punktu widzenia całej organizacji [Sobańska 2010]. Zbyt niska cena transferowa nie zapewni bowiem jednostce sprzedającej odpowiedniego zysku, z którego zwykle jest rozliczana i który często stanowi podstawę motywowania osób nią zarządzających. Z drugiej strony zbyt wysoka cena transferowa wywoła u menedżerów jednostki kupującej niechęć do podjęcia transakcji, bo spowoduje ona obniżenie zysku, który tu także jest podstawą oceny i motywowania. Cena transferowa na poziomie godziwej ceny rynkowej powinna teoretycznie wyeliminować niepożądane zachowania menedżerskie jednostek kooperujących wewnętrznie, choć nie rozwiąże kwestii różnic w opodatkowaniu, jeśli transakcje są transgraniczne. W takim przypadku harmonizacja celów częściowych jednostek uczestniczących w transakcji z celami głównymi całej organizacji styka się z kwestią optymalizacji podatkowej całej grupy kapitałowej. Rozważania podatkowe nie będą jednak przedmiotem tego tekstu.

Dla celów niniejszego artykułu autor zdecydował się na przyjęcie następującego nazewnictwa. Przez cenę transferową będzie rozumieć cenę realizowaną w transakcjach pomiędzy osobnymi podmiotami prawnymi jednej organizacji gospodarczej. Cena wewnętrzna opisywać będzie natomiast proces sprzedaży wewnętrznej pomiędzy ośrodkami odpowiedzialności organizacji gospodarczej niebędącymi osobami prawnymi.

3. KPI centrów zysku kooperujących wewnętrznie

Opisywany system opiera swoje raporty zarządcze na zasadach wielomarkowego i wieloblokowego zarządczego rachunku wyników, którego budżet roczny został zaprezentowany w tab. 1.

Tabela 1. Marżowy rachunek wyników organizacji

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
2				CZ uprzywilejowane		CZ zwykłe				FIRMA
3	Pozycja RZiS	CZ u	CZ z	CZ1	CZ2	CZ3	CZ4	CZ5	CZ6	SUMA
4	Przychody ze sprzedaży			2 000 000	1 500 000	1 000 000	500 000	2 000 000	3 000 000	10 000 000
5	Koszty zmienne narzutu KOZ		22,5%	450 000	337 500	225 000	112 500	450 000	675 000	2 250 000
6	Marża pokrycia 1 (MP1)			1 550 000	1 162 500	775 000	387 500	1 550 000	2 325 000	7 750 000
7	%MP1			77,5%	77,5%	77,5%	77,5%	77,5%	77,5%	77,50%
8	Koszty zmienne prowizji KAM		2,5%	50 000	37 500	25 000	12 500	50 000	75 000	250 000
9	Koszty zmienne realizacji kontraktów		40,0%	800 000	600 000	400 000	200 000	800 000	1 200 000	4 000 000
10	Marża pokrycia 2 (MP2)			700 000	525 000	350 000	175 000	700 000	1 050 000	3 500 000
11	%MP2			35,0%	35,0%	35,0%	35,0%	35,0%	35,0%	35,00%
12	Koszty stałe utrzymania CZ			250 000	200 000	100 000	75 000	300 000	400 000	1 325 000
13	Marża pokrycia 3 (MP3)			450 000	325 000	250 000	100 000	400 000	650 000	2 175 000
14	%MP3			22,5%	21,7%	25,0%	20,0%	20,0%	21,7%	21,75%
15	Koszty motywacyjne kierownika CZ			250 000	175 000	50 000	0	0	50 000	525 000
16	Marża pokrycia 4 (MP4)	10%	20%	200 000	150 000	200 000	100 000	400 000	600 000	1 650 000
17	%MP4			10,0%	10,0%	20,0%	20,0%	20,0%	20,0%	16,50%
18	Koszty CK funkcji centralnych:									1 000 000
19	CK1 Marketing									300 000
20	CK2 Administracja									700 000
21	Marża pokrycia 5 (MP5) - wynik operacyjny									650 000
22	%MP5									6,50%
23	Wynik na PPO/PKO									-50 000
24	Wynik na PF/KF									20 000
25	Wynik brutto									620 000
26	Podatek dochodowy									117 800
27	Wynik netto									502 200
28	%Wynik netto									5,02%

Źródło: opracowanie własne.

W modelu tym marża pokrycia pierwszego stopnia (MP1) powstaje jako różnica przychodów ze sprzedaży i obowiązkowego narzutu kosztów ogólnych. Oznacza to, że zgodnie z powyższymi założeniami wszelkie przychody są z definicji obciążone 22,5-procentowym narzutem od każdej formy sprzedaży, czy to zewnętrznej, czy wewnętrznej.

Marża pokrycia drugiego stopnia (MP2) jest ustalana jako różnica MP1 oraz kosztów zmiennych pozyskania zlecenia i kosztów zmiennych realizacji zlecenia. Koszty zmienne realizacji mają bardzo zróżnicowaną wartość w zależności od stopnia skomplikowania oraz miejsca realizacji usługi i są za każdym razem negocjowane z bezpośrednim realizatorem, którym najczęściej jest jakaś osoba fizyczna pracująca na umowę-zlecenie lub umowę o dzieło, rzadziej osoba prawna. Koszty te mają wobec tego charakter kosztów kontrolowanych przez kierownika centrum zysku realizującego zlecenie. Koszty zmienne pozyskania zlecenia są to *de facto* koszty prowizji opiekuna klienta oraz koszty zmienne obsługi przedsprzedażnej klienta (np. koszty wizyt, koszty ofertowania). Mają one charakter kosztów kontrolowanych przez kierownika centrum zysku pozyskującego (akwirującego) zlecenie, który również ostatecznie podpisuje umowę z klientem.

Marża pokrycia trzeciego stopnia (MP3) powstaje przez odjęcie od MP2 kosztów stałych funkcjonowania centrów zysku. W puli tych kosztów znajdują się przede wszystkim koszty stałe centrów zysku, czyli: etatowe wynagrodzenia kierownika, etatowe wynagrodzenia służb handlowych oraz koszty administracyjne.

Istnieje również marża pokrycia czwartego stopnia (MP4), która służy do odzwierciedlenia premiiowej (zmiennej) części wynagrodzeń kierownika CZ oraz premiiowej (zmiennej) części wynagrodzeń personelu CZ. Jednak ta marża, jako informacja typu wrażliwego, jest wykazywana jedynie w systemie raportów wewnętrznych na poziomie głównego kierownictwa organizacji. Premie te mogą być zarachowane w koszty i wypłacone tylko wówczas, gdy MP3 jest tak wysoka, że ich wypłata nie spowoduje spadku wskaźnika rentowności MP4 poniżej docelowego poziomu 20% przychodów ze sprzedaży. W sytuacji zbyt niskiej MP3 premie motywacyjne nie mogą być naliczane ani wypłacane. Zasada ta działa jednak w rachunku narastającym, więc może się zdarzać, że zostaną one wypłacone dzięki kwocie MP3 zagregowanej w skali roku.

Koszty administracyjne całej organizacji nie są przeliczane ani przerzucane na centra zysków. Stanowią one pulę kosztów raportowanych osobno w dwóch centrach kosztów (CK): CK1 Marketing i CK2 Administracja. Koszty utrzymywania relacji strategicznych oraz inne funkcje centralne, jak na przykład koszty fakturowania klientów, pokrywane są z budżetów tych dwóch centrów kosztowych.

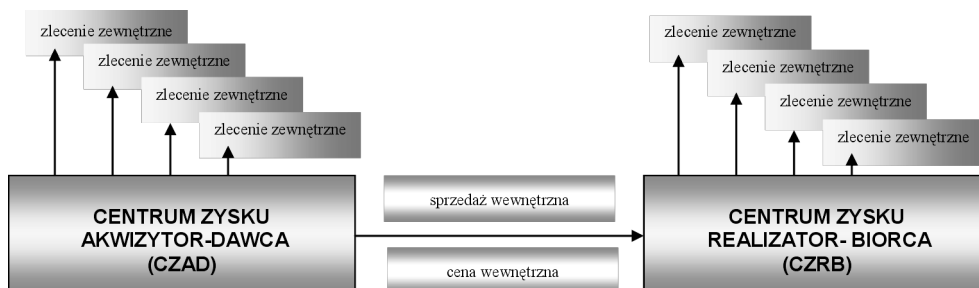
W strukturze organizacji działa 6 zdecentralizowanych, tematycznych, samodzielnych i merytorycznych centrów zysku, którym przypisano odpowiedzialność za przychody ze sprzedaży, koszty kontrolowane i marże pokrycia od poziomu MP1 do MP4. Dwa z nich są uprzywilejowane – ich roczne cele marżowe muszą się zmieścić w 10-procentowej rentowności sprzedaży na poziomie MP4. W tekście zostały one oznaczone symbolami CZ1 i CZ2. Cztery pozostałe (CZ3, CZ4, CZ5 i CZ6) działają na zasadach opisanych powyżej, czyli muszą dostarczyć organizacji 20% rocznej rentowności sprzedaży na poziomie MP4 ze swojego obszaru aktywności.

4. Przykładowa transakcja wewnętrzna

Opisywana wewnętrzna relacja biznesowa, zaprezentowana na schemacie (rys. 1), wynika z konieczności dokonania sprzedaży wewnętrznej pomiędzy dwoma kooperującymi centrami zysku. Stąd w dalszej części tekstu przyjęto następujące nazewnictwo i skróty:

- centrum zysku akwirujące zlecenie na rynku i przekazujące je do realizacji – centrum zysku akwizytor-dawca (CZAD),
- centrum zysku przyjmujące zlecenie od dawcy i realizujące je – centrum zysku realizator-biorca (CZRB).

Oprócz sprzedaży wewnętrznej centra zysku realizują regularną sprzedaż zewnętrzną, czyli obsługują swoich własnych klientów bez konieczności wewnętrznej



Rys. 1. Cena transferowa transakcji wewnętrznej

Źródło: opracowanie własne.

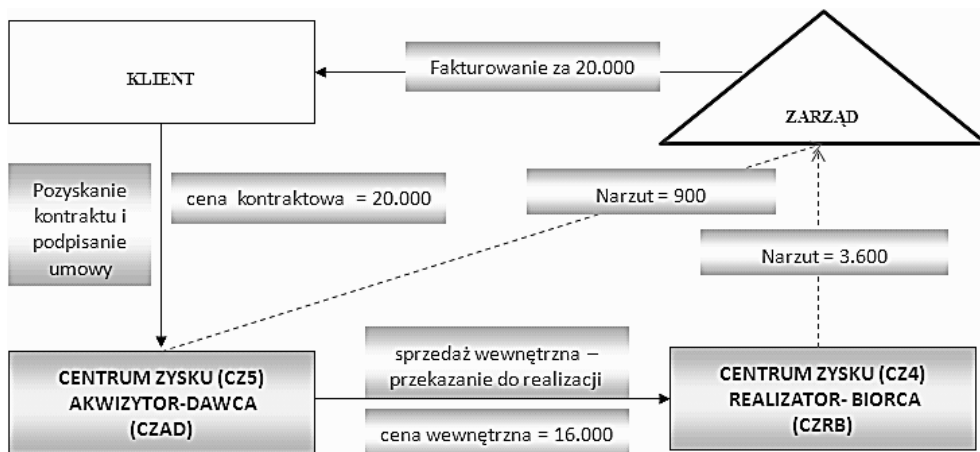
współpracy kooperacyjnej. W takich przypadkach opisywana relacja wewnętrzna nie występuje.

Przykład empiryczny opiera się na następujących założeniach brzegowych:

- oba kooperujące centra zysku muszą wygenerować co najmniej 20% MP4,
- roczna docelowa kwota MP4 jest pochodną rocznego celu sprzedażowego, określonego kwotą przychodów ze sprzedaży zewnętrznej i wewnętrznej oraz wszystkich kosztów operacyjnych przypisywanych centrom zysku,
- CZAD wynagradza swojego wewnętrznego handlowca, który pełni funkcję opiekuna klienta,
- prowizja opiekuna klienta wynosi 2,5% wygenerowanego przychodu ze sprzedaży usług faktycznie zrealizowanych,
- CZRB odpowiada za koszty zmienne realizacji operacyjnej usługi,
- sprzedaż każdego centrum zysku omawianej organizacji jest z góry obciążona 22,5-procentowym narzutem kosztów ogólnego zarządu,
- oprócz prowizji opiekunowie klientów otrzymują również stałą pensję miesięczną, która ma charakter stałych kosztów kontrolowanych z punktu widzenia kierownika centrum zysku akwirującego usługi,
- wszelkie sprzeczności interesów w rozliczeniach wzajemnych współpracujących centrów zysku są rozwiązywane w duchu kultu siły lub stopnia zażyłości z osobami zarządzającymi w centrali.

System cen wewnętrznych przewiduje dwa możliwe ich warianty: cenę normalną i podwyższoną. Tę drugą stosuje się dla bardziej kosztochłonnych kontraktów poprzez podwyższenie ceny normalnej o standardowy margines 20%. O stopniu kosztochłonności zleceń decyduje głównie poziom kosztów zmiennych bezpośredniej realizacji, czyli wynagrodzenia brutto wykonawcy usługi plus koszty towarzyszące (koszty materiałów bezpośrednich, dojazdów, pobytu w miejscu realizacji kontraktu, niezbędne koszty reprezentacyjne). Cenę wewnętrzną normalną stosuje się we wszystkich innych przypadkach. Opisany system cen wewnętrznych nie przewiduje stosowania np. cen negocjowanych lub dualnych.

Jako przykład dysfunkcjonalności systemu rozliczeń w cenach wewnętrznych niech posłuży zlecenie na wykonanie usługi o wartości 20 000 zł, którego modelowy obraz zaprezentowano na schemacie (rys. 2).



Rys. 2. Model przykładowej transakcji wewnętrznej

Źródło: opracowanie własne.

Kontrakt ten charakteryzuje się następującymi cechami niezależnymi od kierowników centrów zysku ani do zarządu. Po pierwsze, zaawansowanie techniczne i merytoryczne usługi wymaga, aby CZRB zapłaciło bezpośredniemu wykonawcy 10 000 zł oraz poniosło koszty towarzyszące oszacowane na 2 000 zł, co razem daje 60% ceny kontraktowej. Kierownik CZAD musi natomiast zapłacić prowizję sprzedażną swojemu opiekunowi klienta o wartości 500 zł, czyli 2,5% od kwoty kontraktu. Dodatkowo zlecenie to, jak i każde inne, jest z góry obciążane 22,5-procentowym narzutem od wartości kontraktu, czyli w tym przypadku kwotą 4 500 zł. Z tego szybkiego oszacowania wynika, że kontrakt wykazuje wewnętrzną rentowność na poziomie 15% sprzedaży ($20\ 000 - 10\ 000 - 2\ 000 - 500 - 4\ 500 = 3\ 000$). Jest on zatem rentowny ze swojej natury i przynosi organizacji 3 000 zł zysku po kosztach pełnych (czyli wraz z narzutem kosztów ogólnych) oraz 7 500 zł po kosztach krańcowych (bez narzutu kosztów ogólnych), co stanowi aż 37,5% rentowności sprzedaży. Model finansowy tej transakcji wraz z zastosowaną ceną wewnętrzną opisuje tab. 2.

Jak wynika z tab. 2, cena wewnętrzna została ustalona nie według jednej z głównych metod wymienionych w punkcie 2, lecz na zasadzie podziału kwoty przychodów ze sprzedaży pomiędzy kooperujące centra zysku. Parytet wynosi tu $16\ 000/4\ 000$ (z 20 000 zł) na korzyść CZRB. Mimo to nie jest ono zainteresowane realizacją tego zlecenia, gdyż przynosi mu zaledwie 2,5% rentowności. Jest ona za niska w stosunku do rocznych KPI tego centrum, według których rentowność powinna wynosić nie mniej niż 20%. Z kolei CZAD, dzięki niskim kosztom istotnym,

Tabela 2. Model przykładowej transakcji wewnętrznej

Podział przychodów między uczestników transakcji wewnętrznej:								
ORG	Częstkowy rachunek wyników Organizac	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)	4 000	4.1.	Przychody wewnętrzne CZ4 (RB)	16 000
2.	Koszty zmienne kontraktu	12 500	5.2.	Koszty zmienne pozyskania kontaktu	500	4.2.	Koszty zmienne realizacji kontaktu	12 000
3.	Marża pokrycia 1 na kontrakcie	7 500	5.3.	Marża 1 na kontrakcie	3 500	4.3.	Marża 1 na kontrakcie	4 000
4.	Narzut kosztów ogólnych	4 500	5.4.	Narzut kosztów ogólnych	900	4.4.	Narzut kosztów ogólnych	3 600
5.	Marża pokrycia 2 na kontrakcie	3 000	5.5.	Marża 2 na kontrakcie	2 600	4.5.	Marża 2 na kontrakcie	400
6.	% Marży 2 na kontrakcie	15,0%	5.6.	% Marży 2 na kontrakcie	65,0%	4.6.	% Marży 2 na kontrakcie	2,5%

Źródło: opracowanie własne.

realizuje bardzo dobrą rentowność rzędu 65%, która z powodzeniem przyczynia się do osiągania celów rocznych i dodatkowo pozwala myśleć o premii za efektywność.

Symulacja zobrazona w tab. 3 wskazuje, że minimalna cena wewnętrzna z punktu widzenia CZRD wynosi około 20 870 zł. Byłaby to cena, która zapewniłaby temu centrum osiągnięcie 20% rentowności. Ta graniczna cena jest jednak wyłącznie teoretyczna, gdyż przekracza rzeczywistą cenę kontraktu.

Tabela 3. Minimalna cena wewnętrzna transakcji

Minimalna cena wewnętrzna z punktu widzenia CZ4								
ORG	Częstkowy rachunek wyników Organizac	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.	% Marży pokrycia 1 na kontrakcie	77,5%	5.4.	% Marży pokrycia 1 CZ5 na kontrakcie	77,5%	4.4.	% Marży pokrycia 1 CZ4 na kontrakcie	77,5%
5.	Koszty zmienne kontraktu	12 500	5.5.	Koszty zmienne CZ5 pozyskania kontakt	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	-1 174	4.6.	Marża pokrycia 2 CZ4 na kontrakcie	4 174
7.	% Marży 2 na kontrakcie	15,0%	5.7.	% Marży pokrycia 2 CZ5 na kontrakcie	135,0%	4.7.	% Marży pokrycia 2 CZ4 na kontrakcie	20,0%

Źródło: opracowanie własne.

Z punktu widzenia kierownika CZAD maksymalna cena, która zapewniłaby mu realizację co najmniej 20% rentowności na kontrakcie wynosi około 19 130 zł, co zostało wyliczone w symulacji pokazanej w tab. 4.

Tabela 4. Maksymalna cena wewnętrzna transakcji

Maksymalna cena wewnętrzna z punktu widzenia CZ5								
ORG	Częstkowy rachunek wyników Organizac	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)	19 130
2.	Koszty zmienne narzutu KOZ	4 500	5.2.	Koszty zmienne narzutu KOZ CZ5	196	4.2.	Koszty zmienne narzutu KOZ CZ4	4 304
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	14 826
4.	% Marży pokrycia 1 na kontrakcie	77,5%	5.4.	% Marży pokrycia 1 CZ5 na kontrakcie	77,5%	4.4.	% Marży pokrycia 1 CZ4 na kontrakcie	77,5%
5.	Koszty zmienne kontraktu	12 500	5.5.	Koszty zmienne CZ5 pozyskania kontakt	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	2 826
7.	% Marży 2 na kontrakcie	15,0%	5.7.	% Marży pokrycia 2 CZ5 na kontrakcie	20,03%	4.7.	% Marży pokrycia 2 CZ4 na kontrakcie	14,77%

Źródło: opracowanie własne.

Zastosowana cena wewnętrzna 16 000 zł przy cenie kontraktowej 20 000 zł nie odzwierciedla w żaden sposób interesów obu kooperujących centrów zysku jednocześnie i jest przykładem sztywnego i arbitralnego podejścia do dystrybucji korzyści pomiędzy uczestników wewnętrznej gry rynkowej.

Pole swobody decyzyjnej w przypadku tej transakcji jest bardzo wąskie głównie ze względu na parametry graniczne całej firmy. Ten rentowny kontrakt, przynoszący firmie bezwzględne korzyści w postaci 3 000 zł marży oraz 20 000 zł przychodu, jest niekorzystnie uwarunkowany przez czynniki zależne od organizacji:

- nie przynosi 35% MP2 w skali organizacji,
- nie przynosi 16,5% MP4 w skali organizacji,
- nie zapewnia realizacji częściowych celów marżowych kooperujących centrów zysku,
- ma zbyt małą cenę w relacji do oczekiwań organizacji.

Wobec tych „wad” kontraktu właściwie nie istnieje taka cena transferowa, która czyniłaby go opłacalnym z punktu widzenia wszystkich uczestników tej transakcji w opisywanym systemie wewnętrznych rozliczeń oraz docelowych KPI. Dlatego następuje w organizacji naturalny w tych warunkach odruch decyzyjny odrzucenia kontraktu. Jest on postrzegany albo jako obciążony zbyt wysokimi kosztami zmiennymi pozyskania i realizacji, albo zbyt nisko sprzedany. Obie obserwacje czynią go nieopłacalnym z punktu widzenia kooperujących centrów zysku.

5. Zakończenie

Cena wewnętrzna w transakcji wewnętrznej między centrami zysku, będąca specjalną odmianą ceny transferowej, musi spełniać te same warunki, jakich wymaga się do klasycznej ceny transferowej w transakcjach między osobami prawnymi. W organizacji zdecentralizowanej błędnie ustalona cena wewnętrzna może powodować niepożądane zachowania menedżerskie, prowadzące nawet do nierealizowania rentownych kontraktów. Dzieje się tak wtedy, gdy kluczowe wskaźniki oceny efektywności (KPI) centrów zysku są zbyt wyśrubowane, a cena wewnętrzna nie daje kooperującym menedżerom marginesu swobody decyzyjnej. Dodatkową komplikacją mogą być obowiązkowe wewnętrzne narzuty kosztów z tytułu utrzymania centralnej administracji organizacji gospodarczej. Przy zbyt małym marginesie swobody menedżerowie współpracujących centrów zysku mogą podejmować decyzje niekorzystne zarówno dla nich samych, jak i dla całej organizacji gospodarczej.

Demotywuujące działanie opisywanego modelu polega przede wszystkim na blokowaniu naturalnej aktywności wymaganej normalnie od służb handlowo-sprzedawczych. Konflikt wewnętrzny przenosi się na płaszczyznę realizacji kontraktu, prowadząc wprost do niepożądanych zachowań wobec klienta. Polegają one na próbie ograniczania budżetu realizacji kontraktu w sposób zagrażający jego spójności merytorycznej i przeczący zdrowemu rozsądkowi.

Od opiekunów klienta kontraktujących zlecenia nie wymaga się znajomości systemu marżowego organizacji, nie są więc oni zorientowani w niuansach rozliczeń wewnętrznych ani w metodyce kalkulacji ceny minimalnej z punktu widzenia całej organizacji. Słyszą natomiast pretensje od kierowników CZ i osób z centrali o zbyt niską wartość kontraktu. Ich narastająca frustracja stanowi istotny czynnik demotywuujący, który zagraża realizacji celów sprzedażowych centrów zysku oraz całej organizacji.

Literatura

- BPP 2012, *ACCA Paper F5 Performance Management. Study Text*, BPP Learning Media, September.
- 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.
- Nowak E., 2003, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Nowak E. (red.), 2001, *Rachunkowość w zarządzaniu zdecentralizowanym przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Sobańska I., 2010, *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Sojak S., 2003, *Rachunkowość zarządcza*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń.