

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami  
i dokonaniemi**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://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 978-83-7695-597-1**

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](mailto:econbook@ue.wroc.pl)

[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Wioletta Baran:</b> Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities .....	11
<b>Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski:</b> Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector .....	21
<b>Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz:</b> Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting .....	32
<b>Renata Biadacz:</b> Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry .....	52
<b>Anna Bialek-Jaworska:</b> Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing .....	61
<b>Jolanta Chluska:</b> Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity .....	75
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed .....	83
<b>Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz:</b> Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniem / The role of leadership in performance management .....	93
<b>Izabela Emerling:</b> Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility .....	102
<b>Wiktor Gabrusewicz:</b> Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments .....	112
<b>Marek Gajewski:</b> Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals .....	122

<b>Rafał Jagoda:</b> Wpływ sezonowości na koszty i przychody przedsiębiorstwa z branży budowlanej / Seasonal impact on costs and income of enterprises in the building industry .....	136
<b>Elżbieta Jaworska, Grzegorz Bucior:</b> Koszty w przedsiębiorstwach hotelarskich / Costs in enterprises from hotel industry.....	146
<b>Jacek Jaworski, Marek Witkowski:</b> Podstawy koncepcyjne strategicznej karty wyników dla spółdzielni mieszkaniowej / Conceptual basis of Balanced Scorecard for housing cooperative .....	155
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Znaczenie perspektywy interesariuszy w zarządzaniu strategicznym zakładem opieki zdrowotnej na przykładzie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w Puławach / The role of perspective of stakeholders in the strategic management of health care facility on the example of health care in Puławy.....	165
<b>Beata Juralewicz:</b> Identyfikacja i wyodrębnianie przychodów i kosztów przewozów o charakterze użyteczności publicznej w przedsiębiorstwach transportu samochodowego / Identification and distinction of revenues and costs of public utility transport in bus enterprises .....	175
<b>Marta Kołodziej-Hajdo:</b> Kontrola zarządcza w jednostkach administracji publicznej – aspekty praktyczne / Management control in government administration units – practical aspects.....	184
<b>Bartosz Kołodziejczuk, Magdalena Szydelko:</b> Benchmarking w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa / Benchmarking in business cost management .....	194
<b>Roman Kotapski:</b> Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych / Responsibility centers and cost centers in water and sewerage companies.....	203
<b>Robert Kowalak:</b> Mierniki dokonań w kokpitach menedżerskich przedsiębiorstwa / Performance indexes in dashboard .....	213
<b>Marcin Kowalewski:</b> Systemy rachunku kosztów w <i>lean accounting</i> / Cost accounting of lean system.....	222
<b>Justyna Kujawska:</b> Koncepcja pomiaru efektywności podmiotu leczniczego / Effectiveness measurement concept of hospitals .....	230
<b>Dorota Kuźdowicz, Janina Jędrzejczak-Gas, Paweł Kuźdowicz:</b> Raportowanie przepływów strumieni wartości w systemie ERP / Reporting value stream flows in the ERP system.....	240
<b>Paweł Kuźdowicz:</b> Zastosowanie obliża kosztowego w analizie odchyleń przedsięwzięcia / Cost obligation of an enterprise .....	249
<b>Zbigniew Leszczyński:</b> Analizy wartości cyklu procesów w programie redukcji zużycia zasobów produkcyjnych (kosztów produkcji) / Value analysis of process cycle as a part of production resources reduction program (production costs) .....	258

<b>Grzegorz Lew:</b> Koszty klienta w przedsiębiorstwach handlowych / Customer costs in commercial companies .....	270
<b>Krzysztof Małys:</b> Analiza struktury kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce / Cost structure analysis in institutions of public higher education .....	278
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Falsyfikacja tradycyjnego modelu rachunku kosztów docelowych / Target costing traditional model falsification .....	290
<b>Andrzej Niemiec:</b> Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu (CSFS) za pomocą macierzy istotności-sterowalności ( <i>Relevance-Manageability Matrix</i> ) na przykładzie firm sektora transportu lądowego / Identification of critical success factors by Relevance-Manageability Matrix on the example of land transport sector companies.....	304
<b>Maria Niepłowicz:</b> Analiza porównawcza zastosowania zrównoważonej karty wyników w podmiotach leczniczych / The use of Balanced Scorecard in health care organizations. Comparative analysis .....	317
<b>Bartłomiej Nita:</b> Krytyka zrównoważonej karty wyników / The critique of Balanced Scorecard .....	325
<b>Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski:</b> Próba wyceny innowacji uelastyczniającej technologię wytwarzania / Attempt to evaluate innovation making manufacturing process flexible.....	334
<b>Edward Nowak:</b> Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat małych jednostek gospodarczych / Information capacity of profit and loss accounts in small economic entities.....	349
<b>Ryszard Orliński:</b> Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala / Cost accounting of patients on the example of hospital.....	358
<b>Sabina Rokita:</b> Możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa / Possibilities of use of the Strategic Scorecard in enterprises innovative activity management.....	368
<b>Jolanta Rubik:</b> Wytyczne i uregulowania raportowania społecznej odpowiedzialności / Guidelines and regulations of corporate social responsibility reporting.....	379
<b>Wojciech Sadkowski:</b> Przegląd dotychczasowych modeli rachunku kosztów jakości / Review of existing models of quality costs calculation .....	388
<b>Beata Sadowska:</b> System pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe – proces przygotowania i implementacji / Achievements measurement system at the State Forests National Forests Holding – process of preparing and implementation.....	399
<b>Dorota Śładkiewicz:</b> Nośniki wartości i ich rola w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / Value drivers and their role in creating enterprise value.....	408

<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Wyzwania w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych / Cost accounting challenges regarding transfer pricing documentation .....	417
<b>Anna Surowiec:</b> Rachunek kosztów działań jako jedna z metod zarządzania kosztami łańcucha dostaw / Activity-Based Costing as one of the methods of supply chain management .....	428
<b>Waldemar Szczepaniak:</b> Przychody z działalności badawczej jako miernik dokonań szkół wyższych – analiza w odniesieniu do wielkości relatywnych / Revenues from research activity as a measure of achievements of universities – analysis in relation to the relative value .....	438
<b>Olga Szolno:</b> System monitorowania realizacji celów w samorządowej jednostce budżetowej / System of monitoring the objectives achievements in self-government budget unit .....	447
<b>Alfred Szydelko:</b> Rola rachunkowości finansowej w pomiarze dokonań / The role of financial accounting in performance measurement .....	459
<b>Lukasz Szydelko:</b> Ekonomiczna wartość dodana w bankach spółdzielczych / Economic value added in cooperative banks .....	468
<b>Joanna Świerk:</b> Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników / An analysis of readiness of Polish local authorities for implementation of Balanced Scorecard .....	478
<b>Monika Ucieszńska:</b> Pomiar w kontroli zarządczej funkcjonującej w administracji podatkowej / Measurement in management control in tax administration .....	487
<b>Piotr Urbanek:</b> Strategie uniwersytetów publicznych w Polsce – próba oceny / Strategies of public universities in Poland – an attempt to access .....	500
<b>Piotr Wanicki:</b> Innowacje jako źródło wartości przedsiębiorstwa / Innovation as a source of enterprise value .....	510
<b>Lidia Wiatrak:</b> Badanie satysfakcji klientów w kontekście zarządzania jakością w organach administracji podatkowej / Study of customer satisfaction in the context of quality management in the authority tax administration .	519
<b>Marcin Wierzbiński:</b> System zarządzania dokonaniem a model biznesowy / Performance management system vs. business model .....	533
<b>Grzegorz Zimon:</b> Koszty zarządzania kapitałem obrotowym w przedsiębiorstwie handlowym / Performance management system vs. business model	552

## Wstęp

Zmiany zachodzące na rynku, związane z coraz większą konkurencją, powodują, że przedsiębiorcy szukają rozwiązań dotyczących nie tylko utrzymania się na nim, lecz również rozwoju, co ma służyć poprawie ich pozycji względem innych jednostek gospodarczych. Zarządzanie kosztami i pomiar dokonań stanowią istotny element systemu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach. Są one stosowane w przedsiębiorstwach nie tylko dużych, ale również średnich i małych. Każda działalność jednostki gospodarczej generuje koszty, które powinny być pod stałą kontrolą zarządzających. Jest to temat wciąż aktualny w artykułach naukowych publikowanych w Polsce i na świecie, poruszany zarówno przez teoretyków, jak i praktyków.

Niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu jest poświęcony zagadnieniom zarządzania kosztami i pomiarowi dokonań. W związku z tym zawarte w nim artykuły dotyczą dwóch odrębnych tematycznie obszarów:

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

W obrębie każdego z nich zaprezentowano problemy zarówno teoretyczne, jak i praktyczne dotyczące systemów kosztów w podejmowaniu decyzji, mierników dokonań, raportowania dokonań.

Artykuły poświęcone zarządzaniu kosztami mają głównie charakter praktyczny. Ukazują przypadki jego zastosowania w szpitalu, podmiocie świadczącym usługi komunalne, szkole wyższej oraz w organach administracji podatkowej. Skupiają się również na rozważaniach poświęconych kontroli kosztów w jednostkach mikro, wprowadzonych do ustawy o rachunkowości w 2014 roku.

Teksty związane z tematyką zarządzania dokonaniem są połączeniem rozważań teoretycznych z empirycznymi. Dociekania teoretyczne dotyczą zagadnień pomiaru dokonań, raportowania dokonań, zastosowania narzędzi, jakimi są zrównoważona karta dokonań, budżetowanie, oraz kreowania wartości przedsiębiorstwa. Artykuły związane z wdrożeniem zarządzania dokonaniem w jednostkach gospodarczych dotyczą takich podmiotów, jak: zakład gospodarowania odpadami, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty lecznicze, banki.

Redaktorzy zeszytu mają nadzieję, że opublikowane w nim artykuły będą inspiracją do poszukiwań nowych rozwiązań w obszarze zarządzania kosztami i dokonaniem, a jednocześnie pomogą rozwiązać problemy związane z ich wykorzystaniem w wybranych organizacjach.

*Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek*

**Beata Juralewicz**

Przedsiębiorstwo Komunikacji Samochodowej w Nysie Sp. z o.o.  
e-mail: b.juraalewicz@gmail.com

---

## **IDENTYFIKACJA I WYODRĘBNIANIE PRZYCHODÓW I KOSZTÓW PRZEWOZÓW O CHARAKTERZE UŻYTECZNOŚCI PUBLICZNEJ W PRZEDSIĘBIORSTWACH TRANSPORTU SAMOCHODOWEGO**

---

## **IDENTIFICATION AND DISTINCTION OF REVENUES AND COSTS OF PUBLIC UTILITY TRANSPORT IN BUS ENTERPRISES**

---

DOI: 10.15611/pn.2016.442.16

**Streszczenie:** Od 2017 r. odpowiedzialność za jakość i koordynację publicznego transportu zbiorowego w dużo większym zakresie niż dotychczas będą ponosiły władze samorządowe wszystkich szczebli. Ich zadaniem będzie zorganizowanie sieci komunikacyjnej odpowiadającej potrzebom społecznym na danym obszarze. W przypadku przewozów o charakterze użyteczności publicznej koszty ich wykonywania mogą przewyższać przychody uzyskiwane przez operatora. Organizator będzie dysponował możliwością przekazywania operatorowi (przewoźnikowi) stosownej rekompensaty. Wymóg formalny jej uzyskania stanowi prowadzenie wyodrębnionej ewidencji księgowej przychodów i kosztów realizacji zleconych zadań publicznych, jak również ich właściwa identyfikacja. W artykule zaprezentowano przychody i koszty charakterystyczne dla przedsiębiorstw pasażerskiego transportu samochodowego oraz zaproponowano sposób ich ewidencjonowania, alokacji, agregowania oraz podziału i rozliczania w kontekście przyszłej, powszechnej realizacji przewozów regularnych o charakterze użyteczności publicznej.

**Słowa kluczowe:** rachunek kosztów, rekompensata kosztów, publiczny transport zbiorowy, przychody i koszty przewozów o charakterze użyteczności publicznej.

**Summary:** From 2017 on, responsibility for quality and coordination of public bus transport will be held to a much greater extent by local authorities of all grades. Their task will be to organize a communication network which will meet social needs of a given area. In case of public utility transport, costs can dominate revenues. An organizer would dispose of a facility to convey a relevant recompensation to an operator. A formal requirement for its obtainment is to run separate revenues and costs evidence of executed public tasks as well as their proper identification. This paper presents typical revenues and costs for public road passenger transport and introduces an approach for their evidence, allocation, aggregation and division as well as their accounting in a context of prospective, common execution of public utility local transport.

**Keywords:** cost accounting, cost recompensation, public bus transport, revenues and costs of public utility transport.



## 1. Wstęp

Jednym z zadań nałożonych ustawowo na jednostki samorządu terytorialnego jest organizowanie publicznego transportu zbiorowego na obszarze określonym właściwością poszczególnych organów. Do obowiązujących już od wielu lat rozwiązań unijnych [Rozporządzenie...] regulujących obowiązki, zasady organizowania, realizacji, jak i rozliczania przewozów wykonywanych w ramach komunikacji publicznej dołączyły polskie uregulowania prawne, wśród których istotny element stanowi ustawa o publicznym transporcie zbiorowym [Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. ...].

Pełne wdrożenie ustawy, przewidziane na 1 stycznia 2017 r., wiąże się z głębokim przeorganizowaniem rynku przewozów pasażerów, obejmując swoim zasięgiem wszystkie rodzaje publicznego transportu zbiorowego, a nie jak dotychczas wyłącznie transport miejski. Decyzyjność i odpowiedzialność za jakość oraz formę funkcjonowania komunikacji publicznej w dominującym zakresie sędowano na władze gmin, powiatów oraz województw, sprowadzając rolę przewoźników jedynie do wykonawców zleconych zadań publicznych.

Na przygotowanie uczestników rynku transportowego do nowych rozwiązań przewidziano aż pięcioletnie *vacatio legis*, które kończy się 31 grudnia 2016 r. Jednakże pomimo upływu kilku lat, wiele samorządów nie jest przygotowanych do przejęcia roli organizatora transportu na swoim terenie. Zadania te od wielu lat z powodzeniem wykonują duże gminy miejskie, jednakże dla powiatów, gmin miejsko-wiejskich oraz wiejskich będą to wyzwania zupełnie nowe.

Wszędzie tam, gdzie w działalności gospodarczej notowany jest udział środków publicznych lub prowadzona działalność dotyczy realizacji zadań zleconych przez organy publiczne, wymogiem formalnym jest prowadzenie odrębnej ewidencji księgowej przychodów i kosztów, na podstawie której zlecciodawcy mogą kontrolować jakość i efektywność realizowanych działań, jak również poziom ponoszonych kosztów w odniesieniu do zakładanych lub uzyskiwanych korzyści społecznych.

Zadanie jest stosunkowo proste w przypadku, gdy można w jednoznaczny sposób wyodrębnić i przyporządkować do realizowanych przedsięwzięć przychody oraz koszty rzeczywiste. Jednakże w praktyce gospodarczej przedsiębiorstw transportu samochodowego wykonywanych jest jednocześnie wiele rodzajów działalności usługowej. W przypadku udziału środków publicznych ustawy wprowadzają konieczność określenia wewnętrznych zasad prezentacji, podziału i rozliczania przychodów oraz kosztów związanych z realizacją przedsięwzięć wykorzystujących te środki.

Celem artykułu jest zaproponowanie metody ewidencjonowania, alokacji, rozliczania, agregowania oraz podziału przychodów i kosztów w związku z wykonywanymi usługami przewozu pasażerów, ze szczególnym uwzględnieniem przewozów o charakterze użyteczności publicznej. W opracowaniu zastosowano jakościowe metody badawcze, w tym metodę badania dokumentów, analizy porównawczej i wnioskowania logicznego, ponadto przedstawiono charakterystykę przychodów i kosztów przedsiębiorstw pasażerskiego transportu samochodowego.

## 2. Charakterystyka przychodów i kosztów przedsiębiorstw komunikacji samochodowej

Pasażerski transport samochodowy współtworzy podażową część rynku usług przewozowych, realizując komunikację publiczną jako transport miejski, podmiejski, regionalny i międzymiastowy, którego cechą charakterystyczną jest wykonywanie przewozów w ramach komunikacji regularnej [Szałucki 2007, s. 52].

Przewozy pasażerów z udziałem środków publicznych były i są realizowane w aglomeracjach oraz na obszarach większych miast. Oprócz zaspokajania potrzeb przemieszczania się mieszkańców transport miejski przyczynia się do zmniejszenia kongestii (zatłoczenia) i przeciwdziała zanieczyszczeniu środowiska spalinami, stanowiąc pożądaną alternatywę dla motoryzacji indywidualnej.

Pojawiające się w ostatnim dziesięcioleciu wykluczenie komunikacyjne dotyczące głównie mieszkańców małych miejscowości stanowiło przesłankę do rozszerzenia obowiązków dotyczących zapewnienia transportu publicznego na wszystkie szczeble samorządowe, wprowadzając jednocześnie instrument umożliwiający koordynację poszczególnych rodzajów przewozów pomiędzy nimi, jakim miały się stać plany transportowe.

W jaki sposób i w jakim zakresie będą realizowane zadania wynikające ze stosowania ustawy o publicznym transporcie zbiorowym, poszczególne społeczności przekonują się w kolejnych latach. Jednakże od 1 stycznia 2017 r. zarówno organizatorzy (samorząd terytorialny), jak i operatorzy (przewoźnicy) powinni dysponować regulacjami wewnętrznymi uwzględniającymi specyfikę publicznego transportu zbiorowego (np. nowe zadania wydziałów transportu w powiatach czy odpowiednio sformułowane zapisy polityki rachunkowości).

Jako cechy charakterystyczne funkcjonowania pasażerskich jednostek komunikacji samochodowej można wyróżnić [Juralewicz 2014, s. 217-255]:

1) wysoki udział kosztów bezpośrednich związanych w szczególności z eksploatacją pojazdów (koszty paliw, smarów, olejów, ogumienia) oraz z wynagrodzeniami (głównie wynagrodzenia kierowców i związane z nimi obciążenia publiczno-prawne),

2) konieczność ponoszenia wysokich nakładów inwestycyjnych na odtworzenie taboru, która wiąże się z zapewnieniem odpowiedniej ilości środków pieniężnych,

3) strukturę zatrudnienia cechującą się przewagą osób pracujących na stanowiskach robotniczych – kierowcy autobusów, pracownicy zaplecza technicznego (warsztatu naprawczego, serwisu ogumienia i in.),

4) prostą strukturę organizacyjną z dominacją jednostek wewnętrznych koordynujących wykonywanie przewozów,

5) niską cenę jednostkową oferowanych usług – zarówno w sferze przewozów, jak i działalności okołotransportowej – co powoduje, że osiągnięcie odpowiedniego poziomu przychodów wiąże się z koniecznością pozyskania dużej liczby odbiorców usług jednostkowych,

6) niską rentowność lub deficytowość działalności w zakresie przewozów pasażerskich wymagającą stałego i dokładnego monitorowania zarówno przychodów, jak i kosztów, pozwalającego przewidzieć lub zapobiegać zachwianiu swoistej równowagi pomiędzy kosztami i przychodami, co stało się lub staje się udziałem wielu przewoźników z branży.

Wykonywanie przewozów o charakterze użyteczności publicznej będzie zadaniem nowym dla wielu przewoźników. Dotychczas realizowali oni samodzielnie zadania transportowe, dążąc do osiągnięcia maksymalnego zysku, bez uwzględnienia potrzeb społecznych czy współpracy z samorządami. Dotyczy to dużej grupy przewoźników prywatnych, jak również przedsiębiorstw komunikacji samochodowej, z którymi samorzady rzadko podejmowały wspólne przedsięwzięcia i którzy od 2017 r. oprócz realizacji zadań publicznych (subsydiowanych) będą wykonywali także działania w pełni komercyjne, w tym również inne usługi przewozowe i okołotransportowe. Oznacza to konieczność przystosowania zarówno systemów informacyjnych, jak i planu kont w celu wyodrębnienia przychodów i kosztów dla nowych, zleconych zadań przewozowych. Rozwiązanie można zaproponować na co najmniej dwa sposoby:

1) tworząc nowe konta księgowe w segmencie przychodów i kosztów operacyjnych poprzez wyodrębnienie kolejnych poziomów kont analitycznych przyporządkowanych danemu rodzajowi usług, z uwzględnieniem poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego – organizatorów transportu,

2) rozliczając przychody i koszty poza systemem kont księgowych na podstawie odrębnych obliczeń, raportów i analiz (np. na arkuszach kalkulacyjnych) i prezentując ich rezultaty na kontach pozabilansowych (przy dużej liczbie przedsięwzięć wymagających wyodrębnionej rachunkowości trudności może sprawiać zachowanie spójności systemu).

Dynamiczny rozwój technologii informacyjnych i rosnąca powszechność ich stosowania umożliwi projektowanie coraz bardziej rozbudowanych struktur analitycznych, jak również pozyskiwanie różnorodnych danych o dużym stopniu szczegółowości. Odpowiednio skonfigurowane systemy informacyjne zapewnią wsparcie narzędziowe w poszczególnych etapach procesu rozliczania wyników prowadzonej działalności, także w odniesieniu do wdrażania nowych zadań transportowych.

W przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej do przychodów związanych z regularnymi przewozami pasażerów kwalifikują się: przychody z biletów sprzedawanych przez kierowców (konduktorów), bilety sprzedawane przez kasy własne oraz kasy obce (agenci, pośrednicy), przychody ze sprzedaży internetowej, przychody z tytułu dopłat do biletów ulgowych przekazywanych przewoźnikom z budżetu państwa, przychody z tytułu otrzymywanej rekompensaty kosztów wykonywania przewozów o charakterze użyteczności publicznej, pozostałe przychody związane z wykonywanymi przewozami (sprzedaż kart magnetycznych biletów miesięcznych, opłaty z tytułu przejazdów bez biletu i in.).

Do grupy kosztów bezpośrednich działalności przewozowej można zaliczyć: koszty paliw, smarów i olejów, koszty ogumienia, materiałów i części zamiennych, amortyzację taboru (jeżeli jej wartość jest np. zależna od dystansu pokonywanego przez pojazdy), ubezpieczenia komunikacyjne, koszty remontów, serwisowania i przeglądów technicznych autobusów, wynagrodzenia kierowców autobusów, koszty związane z obsługą poszczególnych przewozów (np. koszty zezwoleń, opłat za wjazdy na dworce, korzystanie z przystanków), koszty obsługi warsztatowej, które można bezpośrednio odnieść do poszczególnych autobusów użytkowanych w danym przedsiębiorstwie transportowym.

### **3. Wyodrębnianie oraz rozliczanie przychodów i kosztów usług przewozu pasażerów**

Ilość i wartość kosztów bezpośrednich, które można jednoznacznie przyporządkować poszczególnym usługom transportowym, jest ograniczona i zależna od stosowanej polityki rachunkowości. Większa szczegółowość w procesie identyfikacji wiąże się z wyższą pracochłonnością i koniecznym, dobrym przygotowaniem merytorycznym kadry na etapie wstępnej weryfikacji kosztów. Koszty działalności operacyjnej, które nie zostały zakwalifikowane do grupy kosztów bezpośrednich, utworzą zbiór kosztów pośrednich, do rozliczania których jednostki zaprojektują odpowiednie dla ich specyfiki klucze rozliczeniowe.

Tak jak w przypadku innych rodzajów działalności, również dla branży transportowej w stosunkowo prosty sposób, w szczególności wykorzystując dostępne narzędzia informatyczne, można danej usłudze przyporządkować odpowiednie przychody. Obecnie większość przewoźników wykonujących regularne przewozy pasażerskie i wnioskujących o wypłatę dotacji z tytułu stosowania ustawowych ulg przewozowych wykorzystuje dostępne rozwiązania informatyczne wspomagające prawidłowe określenie właściwego poziomu dofinansowania z budżetu państwa. Oprogramowanie dedykowane przewoźnikom autobusowym pozwala w szczegółowy sposób określić przychody uzyskiwane na poszczególnych trasach i kursach w podziale na rodzaje biletów (miesięczne, jednorazowe, ulgowe, pełnopłatne), kwoty netto, podatek VAT oraz należne dofinansowanie. Dzięki zebranych informacjom można badać potoki pasażerów, napełnienie na trasach, obliczać rentowność w różnych konfiguracjach, jak również generować pożądane analizy i raporty.

Problemem jest właściwa alokacja kosztów. Trudniej zaprojektować i zastosować algorytmy podziału kosztów w sposób pozwalający na ich odpowiednie przyporządkowanie poszczególnym usługom transportowym. Wiele przedsiębiorstw komunikacji samochodowej użytkuje zintegrowane systemy informacyjne klasy ERP, dzięki którym, po właściwym skonfigurowaniu, można grupować i rozliczać koszty w różnorodnych przekrojach, jednakże do ich pełnego wykorzystania konieczne jest właściwe zdefiniowanie potrzeb odbiorcy generowanych danych.

W celu ułatwienia właściwego gromadzenia odpowiednich rodzajów kosztów w podziale na miejsca powstawania kosztów lub w zależności od wybranych nośników kosztów w przedsiębiorstwach pasażerskiego transportu samochodowego jako elementy wspomagające agregowanie kosztów oraz ich wyróżnik można zastosować:

- poszczególne kursy lub grupy kursów, wówczas atrybutem wyodrębniającym byłby symbol kursu lub grupy kursów określone w zestawieniu kursów,
- poszczególne pojazdy (autobusy, busy), gdzie elementem różnicującym byłby numer rejestracyjny danego pojazdu,
- poszczególnych pracowników, w tym przypadku rozliczanie kosztów charakteryzowałby numer przyporządkowany pracownikowi w systemie ewidencyjnym.

Określenie atrybutu ewidencyjnego dla wyróżnienia poszczególnych przychodów i kosztów bezpośrednich może stanowić narzędzie wspomagające proces identyfikacji wybranych parametrów.

Wyznaczniki ewidencyjne wspomagające procesy agregacji przychodów i kosztów w systemach informacyjnych przedsiębiorstw transportowych zaprezentowano na rys. 1.

Numer ewidencyjny kursu	⇒	Wyznacznikiem wspomagającym grupowanie przychodów i kosztów w odrębnych przekrojach ewidencyjnych jest nr ewidencyjny kursu
Numer ewidencyjny pary lub grupy kursów	⇒	Wyznacznikiem wspomagającym grupowanie przychodów i kosztów w odrębnych przekrojach ewidencyjnych jest nr ewidencyjny pary kursów lub grupy kursów
Numer rejestracyjny pojazdu	⇒	Wyznacznikiem wspomagającym grupowanie przychodów i kosztów w odrębnych przekrojach ewidencyjnych jest nr rejestracyjny pojazdu, który wykonywał dane zadania przewozowe
Numer ewidencyjny pracownika	⇒	Wyznacznikiem wspomagającym grupowanie przychodów i kosztów w odrębnych przekrojach ewidencyjnych jest nr ewidencyjny pracownika, który wykonywał dane zadania przewozowe

**Rys. 1.** Atrybuty wspomagające ewidencjonowanie przychodów i kosztów

Źródło: opracowanie własne.

Uwzględnienie proponowanych atrybutów umożliwia zaprojektowanie kont przychodów oraz kosztów w sposób ułatwiający ich późniejszą analizę i rozliczanie. Rysunki 2 i 3 przedstawiają proponowaną strukturę zapisu dekretów księgowych na kontach przychodów ze sprzedaży (zespół kont 7) oraz kontach kosztów (zespół kont 5).

Jako jedną z koncepcji prezentacji przychodów, kosztów oraz wyników subsydiowanej działalności przewozowej można zaproponować zastosowanie rachunku marż pokrycia. Właściwie sporządzony rachunek marż pokrycia umożliwia obserwację aktywności gospodarczej zależnych i niezależnych od menedżerów [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 224].

Dekretowanie przychodów					
7 0 1	Indeks 1	Indeks 2	Indeks 3	Indeks 4	Indeks 5
Oznaczenie konta syntetycznego – sprzedaż usług działalności podstawowej – przewozy pasażerskie	Rodzaj wykonywanych przewozów (regularne, regularne specjalne, turystyczne krajowe, turystyczne zagraniczne) lub nr kursu (pary, grupy kursów)	Uszczegółowienie rodzaju przewozu – kraj przewozu, lokalizacja obszaru przewozu, indeks grupy kursów	Nr rejestracyjny pojazdu lub symbol jednostki wewnętrznej	Nr ewidencyjny kierowcy lub pracownika	Wyodrębnienie finansowania ze środków publicznych: publiczne (identyfikator organizatora przewozów), niepubliczne

Rys. 2. Przykładowa struktura dekrétów konta zespołu 7 – sprzedaż podstawowa

Źródło: opracowanie własne.

Dekretowanie kosztów według rodzaju wykonywanej działalności						
5 0 1	Indeks 1	Indeks 2	Indeks 3	Indeks 4	Indeks 5	Indeks 6
Oznaczenie konta syntetycznego – działalność podstawowa, przewozy pasażerskie	Odniesienie do grupy kosztów rodzajowych – np. olej napędowy, silnikowy	Rodzaj wykonywanych przewozów (regularne, regularne specjalne, turystyczne krajowe, turystyczne zagraniczne) lub nr kursu (pary, grupy kursów)	Uszczegółowienie rodzaju przewozu – kraj przewozu, lokalizacja obszaru przewozu, indeks grupy kursów	Nr rejestracyjny pojazdu lub symbol jednostki wewnętrznej	Nr ewidencyjny kierowcy lub pracownika	Wyodrębnienie finansowania ze środków publicznych: publiczne (identyfikator organizatora przewozów), niepubliczne

Rys. 3. Przykładowa struktura dekrétów konta zespołu 5

Źródło: opracowanie własne.

Wyodrębnienie przychodów i kosztów bezpośrednich wykonywanej działalności operacyjnej (usługi przewozu pasażerów o charakterze użyteczności publicznej) pozwoli na obliczenie marży pokrycia I stopnia. Metoda ta polega na rozliczaniu kosztów bezpośrednich w momencie ich powstawania na poszczególne usługi i świadczenia [Sobańska 2006, s. 205]. Kolejne etapy polegałyby na grupowaniu pozostałych kosztów operacyjnych ze zbioru kosztów pośrednich zgodnie z kryterium funkcjonalnym, organizacyjnym lub produktowym. Do ich rozliczania jednostka dobierałaby odpowiednie klucze rozliczeniowe, bowiem wybór rozwiązań z obszaru rachunkowości zarządczej jest zdeterminowany możliwościami, potrzebami i specyfiką danej jednostki gospodarczej [Kes 2004, s. 76].

Jako podstawowe grupy kosztów pośrednich związanych z wykonywaną działalnością przewozu pasażerów przy zastosowaniu zasad ich grupowania według kryterium funkcjonalnego można zaproponować:



1) koszty funkcjonowania dworców autobusowych, obsługi infrastruktury przystankowej, opłaty drogowe,

2) koszty generowane przez działy przewozów związane z koordynacją działalności przewozowej,

3) koszty działalności zaplecza technicznego, których nie można przypisać do zbioru kosztów bezpośrednich.

Kolejne grupy mogą zawierać koszty sprzedaży i dystrybucji, jeżeli stanowią koszty istotne w danej jednostce, koszty zarządzania przedsiębiorstwem transportowym, pozostałe koszty operacyjne oraz koszty finansowe.

W tab. 1 zaprezentowano koncepcję prezentacji przychodów, kosztów oraz wyników działalności przewozowej, proponując ich prezentację poprzez obliczanie kolejnych marż pokrycia.

Najczęściej stosowany wyznacznik podziału kosztów jest związany z liczbą wykonywanych wozokilometrów w ramach poszczególnych zadań przewozowych. Miernik oparty na bazie przejechanych wozokilometrów jest czytelny dla odbiorców informacji oraz prosty w zastosowaniu, dlatego też cieszy się stosunkowo dużą popularnością i jest dominujący wśród przewoźników.

**Tabela 1.** Przychody, koszty i wyniki działalności przewozu pasażerów

Lp.	Rachunek marż pokrycia w obszarze podstawowej działalności przewozowej
1	Przychody operacyjne ↔ przychody ze sprzedaży usług przewozu o charakterze użyteczności publicznej
2	Koszty operacyjne bezpośrednie ↔ Koszty bezpośrednie usług przewozu o charakterze użyteczności publicznej
2a	Marża pokrycia I stopnia Przychody ze sprzedaży – Koszty bezpośrednie
2b	Marża pokrycia I stopnia (%) $\frac{(\text{Przychody ze sprzedaży} - \text{Koszty bezpośrednie})}{\text{Przychody ze sprzedaży}} \times 100\%$
3	Koszty operacyjne pośrednie ↔ Koszty pośrednie związane z przewozami, koordynacją przewozów, koszty pośrednie zaplecza technicznego
3a	Marża pokrycia II stopnia Przychody ze sprzedaży – Koszty bezpośrednie + w/w koszty pośrednie
3b	Marża pokrycia II stopnia (%) $\frac{(\text{Przychody ze sprzedaży} - \text{Koszty bezpośrednie} + \text{w/w} \text{ } \text{pośrednie} \text{ } \text{przewozów})}{\text{Przychody ze sprzedaży}} \times 100\%$
4	Koszty operacyjne pośrednie ↔ Koszty pośrednie związane z przewozami, koordynacją przewozów, koszty pośrednie zaplecza technicznego oraz koszty ogólne (koszty dystrybucji i sprzedaży, ogólnego zarządu, pozostałe koszty operacyjne, koszty finansowe)
4a	Marża pokrycia III stopnia Przychody ze sprzedaży – Koszty bezpośrednie + koszty pośrednie ogółem
4b	Marża pokrycia III stopnia (%) $\frac{(\text{Przychody ze sprzedaży} - \text{Koszty bezpośrednie} + \text{koszty} \text{ } \text{pośrednie} \text{ } \text{ogółem})}{\text{Przychody ze sprzedaży}} \times 100\%$

Źródło: opracowanie własne.

Jako wyznacznik podziału kosztów usług przewozowych można zastosować także inne elementy, przykładowo takie jak:

- nakład pracy pracowników bezpośrednio produkcyjnych (czas pracy lub czas jazdy kierowców),
- ilości lub kosztów zużycia paliwa – charakterystyka zadań przewozowych determinuje parametry techniczne stosowanego taboru (np. rozmiar autobusu),
- liczby autobusów obsługujących dane zadania,
- liczby miejsc oferowanych pasażerom,
- oferowanej pracy przewozowej (iloczyn przejechanych kilometrów oraz pasażerów),
- wartość uzyskiwanych przychodów.

#### 4. Zakończenie

Wyodrębniona rachunkowość stanowi wymóg formalny przedsięwzięć realizowanych przy udziale środków publicznych dystrybuowanych w formie różnego rodzaju dotacji. Niejednokrotnie beneficjentami dofinansowania są spółki komunalne, których podstawowa działalność operacyjna jest związana z zaspokojeniem potrzeb społecznych. Do grona przedsiębiorstw, które będą realizowały zadania publiczne, od 2017 r. może dołączyć duże grono przedsiębiorstw komunikacji samochodowej. Jednostki te będą zobowiązane przystosować plan kont oraz system rachunkowości do nowej sytuacji prawnej. Przedstawione rozważania dotyczące identyfikacji oraz wyodrębniania przychodów oraz kosztów, jak również prezentacji wyniku finansowego, mogą stanowić zachętę do dyskusji, ale również znaleźć zastosowanie w praktyce gospodarczej przedsiębiorstw transportowych.

#### Literatura

- Juralewicz B., 2014, *Budżetowanie w pasażerskich przedsiębiorstwach transportu samochodowego*, praca doktorska niepublikowana, UE, Wrocław.
- Kes Z., 2004, *Budżetowanie kosztów dystrybucji i obrotu energią elektryczną w spółkach dystrybucyjnych*, AE, Wrocław.
- Rozporządzenie (WE) Parlamentu Europejskiego i Rady nr 1370/2007 z dnia 23 października 2007 r. dotyczące usług publicznych w zakresie kolejowego i drogowego transportu pasażerskiego oraz uchylające rozporządzenia Rady (EWG) nr 1191/69 i (EWG) nr 1107/70
- Sierpińska M., Niedbała B., 2003, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- Sobańska I., 2006, *Wycena produktów i operacyjny wynik okresu*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Sobańska I. (red.), Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Szałucki K., 2007, *Transport samochodowy*, [w:] *Transport*, Rydzkowski W., Wojewódzka-Król K. (red.), Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz.U. 2011 nr 5, poz. 13 z późn. zm.).