

**Jarosław Kujawski**

Uniwersytet Gdański

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

---

## POTRÓJNA CENA TRANSFEROWA I JEJ SPRAWOZDAWCZE KONSEKWENCJE

---

### THE TRIPLE TRANSFER PRICE AND ITS REPORTING CONSEQUENCES

---

DOI: 10.15611/pn.2017.471.26

**Streszczenie:** W artykule opisano przypadek empiryczny zastosowania potrójnej ceny wewnętrznej (transferowej) w rozliczeniu kontraktu pomiędzy trzema kooperującymi centrami zysku. Cena potrójna zapobiega zachowaniom dysfunkcyjnym i konfliktowi wewnętrznemu w organizacji, który polega na niepodejmowaniu współpracy w realizacji kontraktów, gdy są one postrzegane jako zagrażające realizacji celów marżowych centrów zysku. Jako metodę kalkulacji ceny potrójnej zaproponowano zasadę zachowania wskaźnika marży pokrycia, która powoduje zrównanie rentowności kooperujących centrów zysku i powinna wyeliminować niepożądane zachowania menedżerskie. Jako sprawozdanie zarządcze zaproponowano 3-blokowy i 5-stopniowy rachunek marż pokrycia wraz z pozycjami korygującymi i eliminującymi różnice wynikające z zastosowanej ceny potrójnej. W zakończeniu wskazano na możliwość stosowania wielokrotnej ceny wewnętrznej, gdy w transakcji uczestniczą więcej niż trzy centra zysku.

**Słowa kluczowe:** cena transferowa, cena dualna, cena potrójna, cena wielokrotna, centrum zysku.

**Summary:** In the article, an empirical example of a triple transfer price, as applied to allocating contract revenues between three cooperating profit centres, has been described. The triple transfer price, as it is in the case of a dual transfer price, should prevent dysfunctional behaviour of managers and inhibit internal conflicts among them. This situation may occur when the managers of cooperating profit centres perceive the contract under consideration as a threat to their profitability targets and in consequence tend to reject it. As a method of a triple transfer price calculation, the contribution margin ratio conservation principle has been applied. This approach both levels out the marginal profitability ratios of the cooperating profit centres and eliminates undesired managerial behaviour. A three-profit-centre and a five-contribution-margin performance report, based on the methodology of contribution accounting and variable costing, which reconciles the surplus of the notional inter-centre revenues to the actual sales revenue figure, has also been described. Finally, the possibility of extending the triple transfer pricing to multiple (quadruple, etc.) transfer pricing, to be used when more than three (four, etc.) profit centres cooperate internally, has been suggested.

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

## 1. Wstęp

Artykuł stanowi trzecią część cyklu poświęconego zagadnieniom cen transferowych z punktu widzenia rachunkowości zarządczej i controllingu finansowego. Jest on zatem kontynuacją i rozszerzeniem tekstów opublikowanego w Pracach Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 399 w roku 2015 (s. 295–305) i nr 440 w roku 2016 (s. 349–362). Bazuje on na wszystkich założeniach i modelach uprzednio zaprezentowanych, a dotyczy mechanizmu podziału korzyści między kooperujące ze sobą centra zysku organizacji gospodarczej z branży usług niematerialnych doradczo-szkoleniowych.

Z analizy literatury polskiej wynika, że o systemach controllingu finansowego i rachunkowości zarządczej w firmach branży szkoleniowo-doradczej pisze się niewiele lub wręcz nic [Januszewski 2016]. Jest to jednak branża, w której przecież pracują również specjaliści zajmujący się finansami, a w szczególności controllingiem finansowym, którym mechanizmy i zasady controllingu finansowego i rachunkowości zarządczej nie są obce. Niniejszy artykuł, podobnie jak i dwa poprzednie z tego cyklu, niech będzie szczególną próbą wprowadzenia wybranych problemów tej branży do literatury przedmiotu.

Firma szkoleniowo-doradcza, jak to słusznie sugeruje [Januszewski 2016, s. 16–217], jest z reguły szczególnym przypadkiem firm, które dużą część swojej działalności mogą prowadzić w formie realizacji projektów, a więc przedsięwzięć jednostkowych podlegających specjalnym zasadom planowania, rozliczania i kontroli zarządczej. Są to często projekty krótkoterminowe, np. w postaci cykli szkoleń lub warsztatów, ale również długoterminowe projekty wdrożeniowe, doradcze czy nawet szkoleniowe. Controlling finansowy projektów oraz firm zarządzanych przez metodykę *project management* również nie doczekał się jeszcze szerokiego opracowania literaturowego, niemniej jednak można na ten temat znaleźć wartościową literaturę krajową [Łada, Kozarkiewicz 2010; Klinowski 2010; Marciniak, Gołoś 2013; Kujawski 2010; Kujawski 2011].

Celem artykułu jest skonstruowanie mechanizmu kalkulacji potrójnej ceny transferowej (*triple transfer price*<sup>1</sup>) dla rozliczenia kontraktu usługowego realizowanego przez trzy kooperujące ze sobą wewnętrznie centra zysku organizacji gospodarczej. Mechanizm ten będzie modyfikacją dualnej ceny transferowej (*dual transfer price*, *shadow transfer price*), która jest stosowana w przypadku kooperowania dwóch centrów zysku.

Drugorzędnym celem artykułu jest przedstawienie zarządczego rachunku wyników w układzie wieloblokowego (wielosegmentowego) i wielomarżowego (wielostopniowego) rachunku kosztów zmiennych, w którym raportuje się rozliczenie kontraktu między trzy kooperujące centra zysku wraz z pozycjami korygującymi przychody wewnętrzne do przychodów ze sprzedaży oraz korygującymi i eliminującymi pozycje kosztowe i wynikowe.

<sup>1</sup> Takiego pojęcia nie ma w literaturze przedmiotu. Jest propozycją autora.

„Klasyczna” cena transferowa to cena, po jakiej jedna dywizja organizacji gospodarczej sprzedaje dobra drugiej dywizji tej samej organizacji gospodarczej. Gdy taka cena transferowa działa demotywująco i dysfunkcjonalnie na menedżerów obu dywizji, należy zastosować dualną cenę transferową. Transakcja wewnętrzna jest wtedy rozliczana faktycznie przez dwie ceny transferowe, które nazywamy ceną dualną. Działają one następująco: wyższa cena jest stosowana do ustalenia przychodu jednostki sprzedającej, niższa cena obowiązuje do ustalenia kosztów jednostki kupującej, a powstała różnica obciąża koszty ogólnego zarządu.

Gdy kooperują między sobą trzy dywizje w łańcuchu dostaw, należałoby zastosować dwie klasyczne ceny transferowe: pierwszą cenę transferową dla transakcji między pierwszą dywizją (sprzedającą) a drugą dywizją (kupującą) oraz drugą cenę transferową dla transakcji między drugą dywizją (które teraz sprzedaje) a trzecią dywizją (która kupuje od drugiej dywizji). Trzecia dywizja sprzedaje już tylko na rynek zewnętrzny, gdzie nie ma potrzeby stosowania cen innych niż rzeczywiste rynkowe. Tak jak mechanizm jednej ceny transferowej między dwiema dywizjami można zastąpić ceną dualną, tak mechanizm dwóch cen transferowych między trzema dywizjami można zastąpić ceną potrójną. To drugie jest tematem niniejszej pracy.

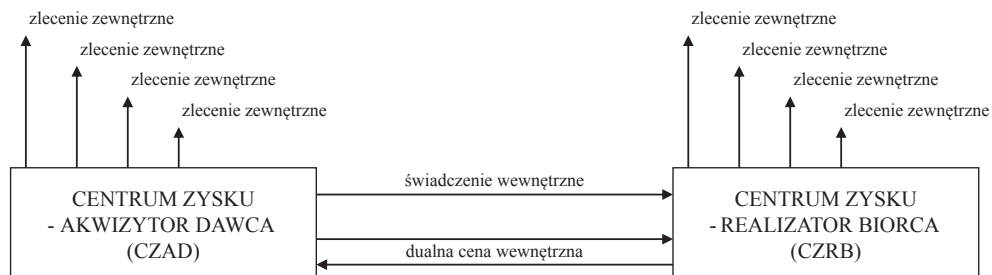
Cele pracy zostały osiągnięte dwoma sposobami. Po pierwsze, w artykule wykorzystano zasadę zachowania wskaźnika marży pokrycia, opisaną w rozdziale 4 [Kujawski 2016, s. 354], jako obiektywny sposób kalkulacji ceny potrójnej. Po drugie, w artykule zastosowano narzędzie sprawozdawcze rachunkowości zarządczej, jakim jest 5-marżowy rachunek wyników, który obrazuje skutki przychodowo-kosztowo-wynikowe zastosowanej ceny potrójnej z punktu widzenia kooperujących centrów zysku oraz całej organizacji.

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

## 2. Cena dualna a cena potrójna

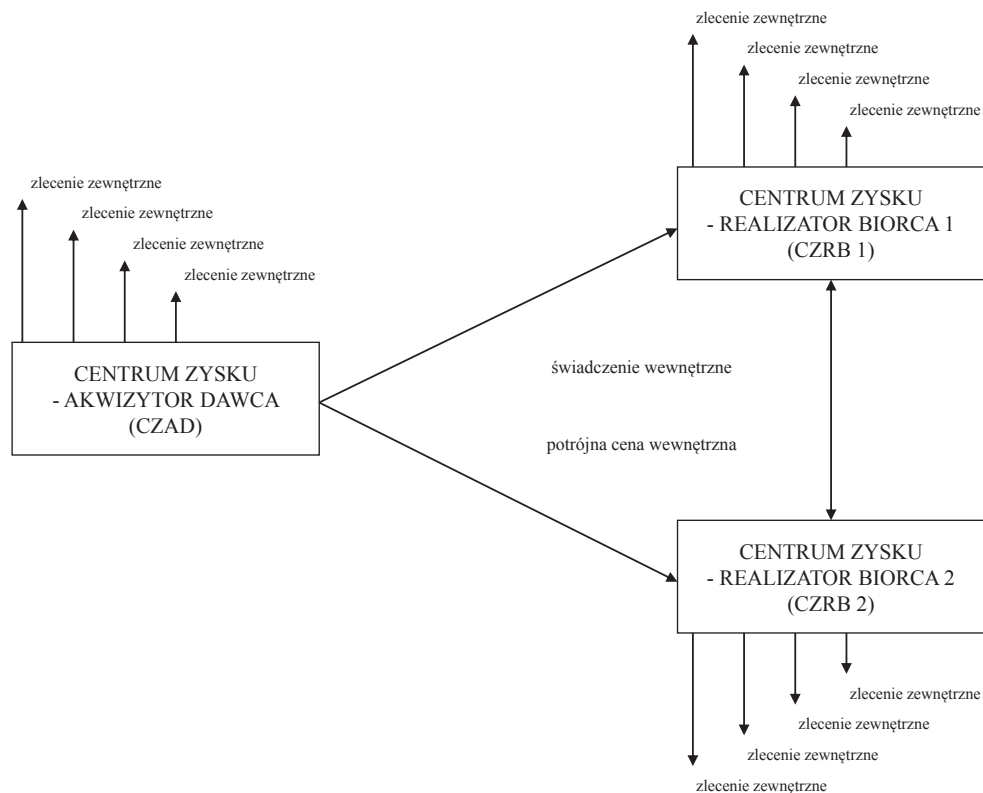
Tradycyjnie transakcja kooperacji wewnętrznej między dwoma centrami zysku w sytuacji braku akceptacji dla pojedynczej ceny transferowej mogła powodować konieczność zastosowania ceny dualnej. Cena dualna to faktycznie jednak dwie różne ceny wewnętrzne, każda inna dla każdego z kooperujących centrów zysku. Graficzne odwzorowanie tej transakcji między dwoma centrami zysku i wynikającej stąd ceny dualnej zostało zobrazowane na rys. 1.

Na potrzeby niniejszego artykułu rozliczenia wewnętrzne między centrami zysku sprowadzone zostaną do kooperacji trzech centrów zysku: zlecenie zewnętrzne zostanie pozyskane na rynku szkoleniowo-doradczym przez opiekuna klienta, który jest pracownikiem *centrum zysku akwizytor dawca* (CZAD). Ze względów merytorycznych



**Rys. 1.** Świadczenie wewnętrzne i dualna cena wewnętrzna w kooperacji między dwoma centrami zysku

Źródło: opracowanie własne.



**Rys. 2.** Świadczenie wewnętrzne i potrójna cena wewnętrzna w kooperacji między trzema centrami zysku

Źródło: opracowanie własne.

zlecenie to zostanie przekazane do realizacji dwóm centrom zysku: *centrum zysku realizator biorca 1* (CZRB1) i *centrum zysku realizator biorca 2* (CZRB2). Pozy-skujące centrum zysku (CZAD) wypłaci swojemu opiekunowi klienta prowizję od zawartego kontraktu w wysokości 2,5% przychodu z kontraktu, traktowaną jako koszty zmienne pozyskania kontraktu. Centra realizujące kontrakt poniosą każde swoje koszty zmienne realizacji. Wszystkie współpracujące centra zysku zostaną obciążone 22,5-procentowym narzutem na koszty ogólnego zarządu firmy. Do rozliczenia korzyści z realizacji kontraktu posłuży mechanizm potrójnej ceny transferowej, będącej w istocie trzema osobnymi cenami wewnętrznymi właściwymi dla trzech zainteresowanych centrów zysku. Graficzne odwzorowanie tej formy kooperasi wewnętrznej i potrójnej ceny wewnętrznej zostało zobrazowane na rys. 2.

### 3. Rozkład kosztów zmiennych kontraktu między centra zysku

W celu poprawnego rozliczenia korzyści z kontraktu szefowie trzech kooperujących centrów zysku wykazali własne koszty zmienne realizacji kontraktu, które zaprezentowano w tab. 1.

**Tabela 1.** Rozkład kosztów zmiennych kontraktu między kooperujące centra zysku

Pozycja kosztów	Kontrakt razem	CZAD (CZ5)	CZRB1 (CZ4)	CZRB2 (CZ3)
Koszty zmienne kalkulacyjne narzutu KOZ	22,5% przychodów	22,5% przychodów	22,5% przychodów	22,5% przychodów
Koszty zmienne pozyskania kontraktu (KZ KAM)	500	500	0	0
Koszty zmienne realizacji kontraktu (KZ RK)	12 000	0	4 000	8 000
Suma kosztów zmiennych kontraktu	12 500	500	4 000	8 000

Źródło: opracowanie własne.

Według zasad rozliczeń wewnętrznych przyjętych w opisywanej firmie kontrakt musi zostać obciążony 22,5-procentowym narzutem na koszty ogólnego zarządu niezależnie od sposobu rozliczenia przychodów ze sprzedaży między kooperujące centra zysku. W praktyce oznacza to, że każdy przychód, czy to ze sprzedaży zewnętrznej, czy wewnętrznej, musi być obciążony tym narzutem. Do celów zarządczych należy go więc traktować jak koszty zmienne kalkulacyjne.

### 4. Zasada zachowania marży przy cenie potrójnej

Obok mechanizmu potrójnej ceny wewnętrznej do rozliczenia korzyści z kontraktu zostanie zastosowana zasada zachowania wskaźnika marży pokrycia, która została

szerzej opisana w [Kujawski 2016, s. 354]. Zasada ta mówi, że w związku z realizacją danego kontraktu na skutek zastosowania dualnej ceny transferowej procentowe marże pokrycia kooperujących centrów zysku mają zostać zachowane na docelowym poziomie. Zasada ta zostanie teraz rozszerzona na trzy centra zysku uczestniczące w transakcji. Dzięki temu procentowe marże pokrycia centrów zysku zostaną utrzymane na dotychczasowym poziomie (20% w każdym przypadku) i żadne z nich nie zanotuje pogorszenia rocznych celów marżowych na skutek realizacji kontraktu. Kompilacja mechanizmu potrójnej ceny wewnętrznej i zasady zachowania wskaźnika marży zapobiega dysfunkcyjnym zachowaniom kierowników centrów zysku w sytuacji zastosowania niekorzystnych dla nich tradycyjnych cen transferowych opartych na klasycznym wewnętrznym sprzedawaniu i kupowaniu kontraktu przez kolejne centra zysku uczestniczące w jego realizacji.

## 5. Formuła i kalkulacja ceny potrójnej

Formuła, która pozwoli obliczyć każdą z trzech cen składowych potrójnej ceny wewnętrznej, ma następujący wzór ogólny:

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

gdzie:

$CW^{CZ}$  – cena wewnętrzna (dla centrum zysku CZ),

KZ – koszty zmienne rzeczywiste,

KZK – koszty zmienne kalkulacyjne,

dKS – przyrost kosztów stałych wywołany realizacją kontraktu,

UK – utracone korzyści spowodowane kontraktem,

$W_{KZK}$  – wskaźnik obciążenia przychodów z tytułu kosztów zmiennych kalkulacyjnych,

$\%MP$  – wskaźnik docelowej marży pokrycia.

W rozpatrywanym przypadku nie występuje ani przyrost kosztów stałych (dKS), ani utracone korzyści (UK). Wszystkie trzy składowe ceny wewnętrzne, będące w istocie jedną ceną potrójną, obliczone na podstawie powyższego wzoru, wynoszą zatem (wszystkie kwoty zaokrąglone do pełnych złotych):

1.  $CW^{CZAD} = 500 / (100\% - 22,5\% - 20\%) = 870$ ,
2.  $CW^{CZRB1} = 4000 / (100\% - 22,5\% - 20\%) = 6957$ ,
3.  $CW^{CZRB2} = 8000 / (100\% - 22,5\% - 20\%) = 13\,913$ .

W tym konkretnym przypadku mechanizm kalkulacji cen wewnętrznych zakłada, że celem budżetowym zaangażowanych centrów zysku jest osiągnięcie i utrzymanie rocznej rentowności na poziomie marży pokrycia 2 (MP2) wynoszącej 20%, a przychody należy obciążyć 22,5-procentowym narzutem na koszty ogólne. Dlatego w poszczególnych obliczeniach mianowniki wzorów są identyczne. Gdyby cele

marżowe kooperujących centrów zysku miały różnić się od siebie, ceny wewnętrzne byłyby inne niż te ustalone powyżej. Dlatego wszystkie obliczenia są prawdziwe dla przyjętych wcześniej założeń brzegowych.

Warto zauważyć, że suma tak ustalonych trzech cen wewnętrznych wynosi 21 740 zł i przewyższa cenę kontraktu o 1740 zł. Różnica ta zostanie jednak wyeliminowana w sprawozdaniu zarządczym dzięki mechanizmowi korekt i eliminacji.

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

	Rentowność kontraktu			Rentowność CZAD	
ORG	Cząstkowy rachunek wyników Organizacji	Kontrakt	CZ5	Cząstkowy rachunek wyników CZ5	Kontrakt
1.	Przychody ze sprzedaży	20 000	1.	Przychody ze sprzedaży CZ5	870
2.	Koszty zmienne narzutu KOZ	4 500	2.	Koszty zmienne narzutu KOZ CZ5	196
3.	Marża pokrycia 1 na kontrakcie	15 500	3.	Marża pokrycia 1 CZ5 na kontrakcie	674
4.	<i>% Marży pokrycia 1 na kontrakcie</i>	<i>77,5%</i>	4.	<i>% Marży pokrycia 1 CZ5 na kontrakcie</i>	<i>77,5%</i>
5.	Koszty zmienne kontraktu	12 500	5.	Koszty zmienne CZ5 pozyskania kontraktu	500
6.	Marża pokrycia 2 na kontrakcie	3 000	6.	Marża pokrycia 2 CZ5 na kontrakcie	174
7.	<i>% Marży pokrycia 2 na kontrakcie</i>	<i>15,0%</i>	7.	<i>% Marży pokrycia 2 CZ5 na kontrakcie</i>	<i>20,0%</i>
	Rentowność CZRB1			Rentowność CZRB2	
CZ4	Cząstkowy rachunek wyników CZ4	Kontrakt	CZ3	Cząstkowy rachunek wyników CZ3	Kontrakt
1.	Przychody ze sprzedaży CZ4	6 957	1.	Przychody ze sprzedaży CZ3	13 913
2.	Koszty zmienne narzutu KOZ CZ4	1 565	2.	Koszty zmienne narzutu KOZ CZ3	3 130
3.	Marża pokrycia 1 CZ4 na kontrakcie	5 391	3.	Marża pokrycia 1 CZ3 na kontrakcie	10 783
4.	<i>% Marży pokrycia 1 CZ4 na kontrakcie</i>	<i>77,5%</i>	4.	<i>% Marży pokrycia 1 CZ3 na kontrakcie</i>	<i>77,5%</i>
5.	Koszty zmienne CZ4 realizacji kontraktu	4 000	5.	Koszty zmienne CZ3 realizacji kontraktu	8 000
6.	Marża pokrycia 2 CZ4 na kontrakcie	1 391	6.	Marża pokrycia 2 CZ3 na kontrakcie	2 783
7.	<i>% Marży pokrycia 2 CZ4 na kontrakcie</i>	<i>20,0%</i>	7.	<i>% Marży pokrycia 2 CZ3 na kontrakcie</i>	<i>20,0%</i>

Źródło: opracowanie własne.



Zgodnie z zastosowaną zasadą zachowania wskaźnika marży pokrycia opisany sposób kalkulacji potrójnej ceny wewnętrznej skutkuje wyrównaniem i zachowaniem rentowności trzech kooperujących centrów zysku na założonym poziomie 20% MP2, przy rentowności kontaktu na poziomie 15%. Zostało to zobrazowane w tab. 2.

## 6. Sprawozdanie z rozliczenia kontraktu przy cenie potrójnej

W tabeli 3 zaprezentowano rozbudowany zarządczy rachunek wyników rozliczający opisywaną transakcję między trzy centra zysku. Został on sporządzony w taki sposób, aby odzwierciedlić wpływ rozpatrywanej transakcji na wyniki finansowe wszystkich trzech kooperujących centrów zysku (CZAD, CZRB1 i CZRB2), samego kontraktu oraz całej firmy w formie pełnego układu sprawozdawczego. Z tego utworzono trzy kolumny reprezentujące centra zysku i oznaczono je jako: kol. 4 dla CZAD, kol. 5.1 dla CZRB1 i kol. 5.2 dla CZRB2. Ponadto dodano kolumny: kontraktu (kol. 6), całej organizacji przed korektami i eliminacjami (kol. 7), korekt i eliminacji z tytułu zastosowanej ceny potrójnej (kol. 8) oraz całej organizacji po rozliczeniu korekt i eliminacji z tytułu ceny potrójnej (kol. 9). Kolumna 7 jest kolumną wynikową, która sumuje informacje z kolumn centrów zysku i kontraktu. Kolumna 8 zawiera korekty i eliminacje przychodów, kosztów i marż niezbędne do przejścia od sprawozdań cząstkowych dla centrów zysku do sprawozdania ogólnego całej organizacji. Do tego służy kolumna 9, która powstaje poprzez sumowanie kol. 7 i kol. 8.

## 7. Zakończenie

Mechanizm ceny potrójnej w rozliczeniu transakcji wewnętrznej między kooperującymi centrami wraz z zasadą zachowania marży pokrycia eliminują zagrożenia zarządcze stosowania niepoprawnych cen wewnętrznych (transferowych), które mogłyby powodować wypaczenie rentowności zarówno kooperujących centrów zysku, jak i całej organizacji, a także skutkować odrzucaniem rentownych zleceń. Mechanizmy te można zastosować do wewnętrznego rozliczania transakcji między wieloma centrami zysku. Będzie to powodowało konieczność zastosowania już nie podwójnej (dualnej) czy potrójnej ceny transferowej, lecz wielokrotnej (*multiple transfer price*). Do wewnętrznego raportowania zarządczego osiągnięć centrów zysku należy przy tym zastosować specjalnie zaprojektowane raporty wewnętrzne (zarządcze rachunki wyników), w których pokazane zostaną sposoby korygowania i eliminacji różnic wynikających ze sposobu naliczania cen wewnętrznych.

System cen transferowych oraz jego szczególna odmiana – system cen wewnętrznych – muszą spełniać podstawowe kryterium wspomagania zgodności celów poszczególnych podmiotów wewnętrznych z celami całej organizacji. W każdym takim przypadku cel samego systemu cen wewnętrznych jest jeden: podział korzyści



Tabela 3. Zarządczy rachunek wyników kontraktu dla ceny potrójnej

Nr pozycji	Symbol pozycji	Pozycja zarządczego RW	CZ5 (CZAD)	CZ4 (CZRB1)	CZ3 (CZRB2)	Kontrakt	FIRMA przed korektami i eliminacjami	Korekty i eliminacje	FIRMA RAZEM
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
-1-	-2-	-3-	-4-	-5.1-	-5.2-	-6-	-7-	-8-	-9-
P1	P	Przychody ogółem:	870	6 957	13 913	20 000	41 739	-21 739	20 000
P11	PS	Przychody ze sprzedaży:	0	0	0	20 000	20 000	0	20 000
P111	PS CZ1	Przychody ze sprzedaży CZ1					0		0
P112	PS CZ2	Przychody ze sprzedaży CZ2					0		0
P113	PS CZ3	Przychody ze sprzedaży CZ3					0		0
P114	PS CZ4	Przychody ze sprzedaży CZ4					0		0
P115	PS CZ5	Przychody ze sprzedaży CZ5				20 000	20 000		20 000
P116	PS CZ6	Przychody ze sprzedaży CZ6					0		0
P12	PW	Przychody wewnętrzne:	870	6 957	13 913	0	21 739	-21 739	0
P121	PW CZ1	Przychody wewnętrzne CZ1					0	0	0
P122	PW CZ2	Przychody wewnętrzne CZ2					0	0	0
P123	PW CZ3	Przychody wewnętrzne CZ3			13 913		13 913	-13 913	0
P123	PW CZ4	Przychody wewnętrzne CZ4		6 957			6 957	-6 957	0
P125	PW CZ5	Przychody wewnętrzne CZ5	870				870	-870	0
P126	PW CZ6	Przychody wewnętrzne CZ6					0	0	0
KZ1	KZ NKOZ	Koszty zmienne narzutu KOZ ogółem:	196	1 565	3 130	4 500	9 391	-4 891	4 500
KZ12	KZ NKOZ PS	Koszty zmienne narzutu KOZ na PS	0	0	0	4 500	4 500	0	4 500
KZ13	KZ NKOZ PW	Koszty zmienne narzutu KOZ na PW	196	1 565	3 130		4 891	-4 891	0

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
M1	MP 1	Marża pokrycia I	674	5 391	10 783	15 500	32 348	-16 848	15 500
M11	%MP 1	<i>Wskaźnik marży pokrycia I</i>	77,5%	77,5%	77,5%	77,5%	77,5%	77,5%	77,5%
M111	MP 1 K	Marża pokrycia I kalkulacyjna							
M1111	%MP 1 K	<i>Wskaźnik marży pokrycia I kalkulacyjnej</i>							
KZ2	KZR	Koszty zmienne ogółem:	500	4 000	8 000	12 500	12 500	0	12 500
KZ21	KZ KAM	Koszty zmienne prowizji opiekuna klienta	500			500	500	0	500
KZ22	KZ RK	Koszty zmienne realizacji kontraktów		4 000	8 000	12 000	12 000	0	12 000
KZ23	KZK	Koszty zmienne kalkulacyjne							
M2	MP 2	Marża pokrycia II	174	1 391	2 783	3 000	19 848	-16 848	3 000
M21	%MP 2	<i>Wskaźnik marży pokrycia II</i>	20,0%	20,0%	20,0%	15,0%	47,6%	77,5%	15,0%
M211	MP 2 K	Marża pokrycia II kalkulacyjna							
M2111	%MP 2 K	<i>Wskaźnik marży pokrycia II kalkulacyjnej</i>							
KS1	KSR	Koszty stałe ogółem:							
KS11	KSO	Koszty stałe osobowe							
KS12	KSM	Koszty stałe materiałowe							
KS13	KSRz	Koszty stałe rzeczowe							
KK1	KK 1	Koszty kalkulacyjne I							
M3	MP 3	Marża pokrycia 3	174	1 391	2 783	3 000	19 848	-16 848	3 000
M31	%MP 3	<i>Wskaźnik marży pokrycia 3</i>	20,0%	20,0%	20,0%	15,0%	47,6%	77,5%	15,0%
M311	MP 3 K	Marża pokrycia 3 kalkulacyjna							

Tabela 3, cd.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
M3111	%MP 3 K	<i>Wskaźnik marży pokrycia 3 kalkulacyjnej</i>							
KZ3	KMK CZ	Koszty motywacyjne kierownika CZ							
M4	MP 4	Marża pokrycia 4	174	1 391	2 783	3 000	19 848	-16 848	3 000
M41	%MP 4	<i>Wskaźnik marży pokrycia 4</i>	20,0%	20,0%	20,0%	15,0%	47,6%	77,5%	15,0%
M411	MP 4 K	Marża pokrycia 4 kalkulacyjna							
M4111	%MP 4 K	<i>Wskaźnik marży pokrycia 4 kalkulacyjnej</i>							
KK2	KK II	Koszty kalkulacyjne II:							
KK21	KTW CZ	Koszty transferów wewnętrznych CZ							
KK22	KTW CK	Koszty transferów wewnętrznych CK							
KK23	PKK	Pozostałe koszty kalkulacyjne							
M511	MP 5	Marża pokrycia 5 kalkulacyjna							
M5111	%MP 5	<i>Wskaźnik marży pokrycia 5 kalkulacyjnej</i>							

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

Źródło: opracowanie własne.

z kontraktu w taki sposób, aby nie zniechęcać, czy wręcz nie odwozić menedżerów centrów zysku od realizacji kontraktów rentownych, które przy niespójnym systemie transferów wewnętrznych mogłyby nie być realizowane za względu na partykularne interesy wewnętrznych graczy.

## Literatura

- Becker Professional Education, 2015, *ACCA Performance Management F5 Study System*, Becker Professional Education, September 2015–June 2016.
- BPP, 2012, *ACCA Paper F5 Performance Management. Study Text*, BPP Learning Media, September.
- BPP, 2015, *ACCA Paper F5 Performance Management. Study Text*, BPP Learning Media, September 2015–August 2016.
- CIMA Official Terminology, 2005, Elsevier.
- Horngren C., Foster G., 1991, *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice–Hall International.
- Januszewski A., 2016, *Diagnoza potrzeb informacyjnych w zakresie controllingu operacyjnego w firmie doradczo-szkoleniowej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 440.
- Jaruga A., Kabalski P., Szycha A., 2010, *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Jaruga A., Nowak W., Szycha A., 2001, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, SWSPiZ w Łodzi, Łódź.
- Klinowski M., 2010, *Rachunkowość zarządcza zorientowana na projekty*, CeDeWu, Warszawa.
- Kujawski J., 2010, *Koncepcja rachunku marż pokrycia projektu*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 123.
- Kujawski J., 2011, *Earned Value Management a budżetowanie elastyczne kosztów projektu*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, nr 1/2.
- Kujawski J., 2015, *Demotywuujące i dysfunkcjonalne aspekty ceny transferowej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 399.
- Kujawski J., 2016, *Dualna cena transferowa i jej sprawozdawcze konsekwencje*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 440.
- Łada M., Kozarkiewicz A., 2010, *Zarządzanie wartością projektów. Instrumenty zarządczej i controllingu*, C.H. Beck, Warszawa.
- Marciniak S., Gołoś P., 2013, *Controlling projektów – założenia metodyczne*, Zarządzanie i Finanse, nr 4, s. 221–234.
- Nita B., 2014, *Sprawozdawczość zarządcza*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Nowak E., 2003, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Nowak E. (red.), 2003, *Rachunkowość w zarządzaniu zdecentralizowanym przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Sobańska I., 2010, *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
- Sojak S., 2001, *Ustalanie cen transferowych umownych i dualnych*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 1, s. 24–27.
- Sojak S., 2003, *Rachunkowość zarządcza*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń.
- Sojak S., Jaskólska B., Goldman K., Zawadzki A., 2004, *Rachunkowość zarządcza w arkuszu kalkulacyjnym*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń.