

# Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	7
<b>1. Rynek usług komunalnych a uwarunkowania ustalania taryf</b> .....	17
1.1. Zadania gminy w zakresie usług komunalnych.....	17
1.2. Usługi zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków .....	24
1.3. Determinanty kształtowania cen usług w warunkach monopolu naturalnego .....	40
1.4. Uwarunkowania prawne ustalania taryfy za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków .....	51
1.5. Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w przedsiębiorstwie wodociągowo-kanalizacyjnym.....	62
<b>2. Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem</b> .....	73
2.1. Istota, zadania i funkcje rachunku kosztów .....	73
2.2. Klasyfikacja kosztów działalności przedsiębiorstwa.....	86
2.3. Ewolucja ujmowania kosztów operacyjnych działalności przedsiębiorstwa w księgach rachunkowych.....	93
2.4. Wnioski z badań dotyczących ujmowania kosztów na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.....	99
<b>3. Diagnoza stanu rachunku kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych</b> .....	102
3.1. Założenia, metodyka i zakres diagnozy stanu rachunku kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych.....	102
3.2. Ujmowanie kosztów działalności przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych w księgach rachunkowych – studia literaturowe .	106
3.3. Ujmowanie kosztów działalności przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych w księgach rachunkowych – studia przypadków .	113
3.4. Wyniki badań ankietowych w zakresie pomiaru, ujmowania oraz rozliczania kosztów działalności przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych .....	124
3.5. Wnioski z diagnozy stanu rachunku kosztów przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych .....	151

<b>4. Kierunki doskonalenia rachunku kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych .....</b>	<b>163</b>
4.1. Koszty produkcji i uzdatniania wody .....	163
4.2. Koszty dystrybucji wody do odbiorców .....	166
4.3. Koszty odprowadzania ścieków .....	175
4.4. Koszty oczyszczania ścieków .....	179
4.5. Koszty realizacji usług wodociągowo-kanalizacyjnych .....	183
4.6. Koszty działalności pomocniczej i koszty ogólne działalności przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych .....	184
4.7. Wpływ wdrożenia budżetowania na rozwiązania w rachunkowości finansowej – studium przypadku .....	187
4.8. Wnioski z propozycji ujmowania kosztów działalności przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego .....	195
<b>5. Koncepcja referencyjnego modelu ustalania taryfy za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków .....</b>	<b>201</b>
5.1. Zawartość informacyjna wniosku o zatwierdzenie taryf za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków .....	201
5.2. Problemy z ustalaniem taryf za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków .....	207
5.3. Budżet jako narzędzie planowania i kontroli taryf za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków .....	211
5.4. Rachunki wyników działalności przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego jako narzędzie ustalania taryf za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków .....	220
5.5. Propozycja układu tabel wniosku taryfowego do ustalenia niezbędnych przychodów .....	238
<b>Podsumowanie .....</b>	<b>246</b>
Załącznik – ankieta badawcza .....	258
Literatura .....	262
Spis rysunków .....	275
Spis tabel .....	276
Summary .....	279

# Wstęp

Zmiany systemowe w Polsce po 1989 r. oraz zmiany prawa w zakresie gospodarki komunalnej doprowadziły do zmiany organizacji i realizacji usług komunalnych. Ustawa o samorządzie gminnym z 1990 r. [Ustawa 1990] oraz ustawa o gospodarce komunalnej z 1996 r. [Ustawa 1996] przeobraziły rynek usług komunalnych.

Ustawa o samorządzie gminnym przyporządkowała sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym do zadań własnych gminy. Do nich należą też usługi komunalne. W ramach tych usług można wyróżnić: zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków, utrzymanie ulic i dróg, utrzymanie zieleni, odbiór i zagospodarowanie odpadów komunalnych, w tym utrzymanie składowisk oraz zaopatrzenie w energię cieplną. W ramach tych usług gmina ma obowiązek zaspokoić potrzeby wspólnoty (mieszkańców).

Przed zmianami systemowymi w Polsce działały wojewódzkie przedsiębiorstwa wodociągów i kanalizacji, które były odpowiedzialne za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków. Każde z tych przedsiębiorstw odpowiadało za te zadania na terenie danego województwa. Natomiast przedsiębiorstwa gospodarki komunalnej i mieszkaniowej odpowiadały za zadania dotyczące utrzymania dróg i ulic, odbioru śmieci, utrzymania składowisk oraz za zarządzanie mieszkaniem komunalnymi. Przedsiębiorstwa te działały na podstawie przepisów o przedsiębiorstwach państwowych lub były to zakłady lub jednostki budżetowe. Podlegały one lokalnym jednostkom administracji państwowej.

Po zmianach systemowych gminy, przejmując zadania w zakresie gospodarki komunalnej, przejęły również przedsiębiorstwa, które dotychczas je realizowały. W zależności od ich stanu organizacyjnego, liczby zadań do realizacji, wielkości miasta lub gminy oraz stanu lokalnego rynku powstały przedsiębiorstwa, które obejmowały różne zadania. W niektórych miastach lub gminach powoływane przedsiębiorstwa realizowały zadania w zakresie gospodarki komunalnej, tj. zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków, utrzymanie ulic i dróg, utrzymanie zieleni, odbioru i zagospodarowania odpadów komunalnych, w tym utrzymanie składowisk, zaopatrzenie w energię cieplną. W innych miastach powstawały odrębne przedsiębiorstwa komunalne, które realizowały tylko zadania w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków. Natomiast zadania w zakresie utrzymania czystości, utrzymania dróg i ulic były realizowane przez inne przedsiębiorstwa. Wyodrębniano również przedsiębiorstwa energetyki cieplnej. Taka organizacja wykonywania zadań wynikała z przyjętej strategii działania gmin.

Rozwój samorządu gminnego oraz zmiany gospodarcze w Polsce spowodowały zmiany w organizacji usług komunalnych. Uchwalenie ustawy o gospodarce ko-

munalnej w 1996 r. [Ustawa 1996] zezwoliło gminom na prowadzenie gospodarki komunalnej w formie samorządowego zakładu budżetowego lub spółek prawa handlowego, a także powierzanie tych zadań osobom fizycznym. Konsekwencją tej ustawy była zmiana organizacyjna dotycząca prowadzenia gospodarki komunalnej na terenie gmin. Gminy lub związki gmin rozpoczęły przekształcenia przedsiębiorstw komunalnych w spółki prawa handlowego. Część z nich pozostała w formie organizacyjno-prawnej jako zakłady budżetowe lub jednostki budżetowe.

W efekcie w wielu gminach (miejskich, wiejskich) wyodrębniono osobne spółki dla działalności wodociągowo-kanalizacyjnej oraz dla pozostałych usług komunalnych (m.in. odbiór śmieci, utrzymanie składowisk, utrzymanie dróg, utrzymanie zieleni) lub też zlecono te usługi niezależnym przedsiębiorstwom w drodze przetargu publicznego.

Sposób organizacji przedsiębiorstw komunalnych, zarządzania nimi i jakość wykonania usług ma wpływ na ceny, jakie płać odbiorcy, a szczególnie mieszkańcy miast i gmin. W 2001 roku uchwalono ustawę o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków [Ustawa 2001], która reguluje ten zakres działalności. Uchwalenie tej ustawy miało wpływ na organizację rachunkowości przedsiębiorstw oraz sposób kalkulacji taryf i cen za te usługi, niezależnie od formy organizacyjno-prawnej przedsiębiorstwa, które realizuje te zadania.

Przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjne działają w warunkach monopolu naturalnego, a ceny ich usług są regulowane zgodnie z obowiązującymi procedurami i przepisami prawa. Z kolei przedsiębiorstwa komunalne, które realizują inne usługi komunalne, jak np. utrzymanie dróg, odbiór odpadów komunalnych, utrzymanie zieleni, startują w przetargach organizowanych przez władze miast i gmin. W ostatnich latach zmieniły się warunki działalności tych przedsiębiorstw. **Konieczne stało się więc wypracowanie modelu rachunku kosztów dostosowanego do potrzeb ustalania cen i zarządzania tymi specyficznymi przedsiębiorstwami.**

Dotychczasowy stan wiedzy o kosztach działalności przedsiębiorstw komunalnych, kalkulacji kosztów i cen za usługi komunalne jest słabo rozpoznany. Na podstawie badań i analizy literatury można jednoznacznie stwierdzić, że polskie publikacje w zakresie rachunku kosztów dla przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych są nieliczne. W ostatnich latach (od 1990 r.) artykuły lub obszerniejsze publikacje skupione były na restrukturyzacji, zmianach i przekształceniach organizacyjno-prawnych i własnościowych, jakie zachodziły w przedsiębiorstwach komunalnych czy też w obrębie gospodarki ich majątkiem oraz prywatyzacji, w tym w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych. Natomiast brakuje literatury na temat szeroko rozumianej rachunkowości przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych. Publikacje, które powstały przed rokiem 1990, nie uwzględniają zmian, jakie zaszły w tym czasie – zmian w zakresie rozwoju rachunkowości, rachunku kosztów, zmian systemowych oraz organizacyjnych i prawnych. Dlatego też był to jeden z powodów podjęcia badań naukowych w tym obszarze. Brakuje również badań dotyczących rachunku kosztów przedsiębiorstw komunalnych, w tym identyfikacji poszczególnych rodzajów ich działalności, zasad kalkulacji cen i kosztów

usług komunalnych, alokacji kosztów pośrednich i ich wpływu na wysokość cen usług. Powstała więc luka poznawcza, która wymaga wypełnienia. Monografia ta ma więc za zadanie taką lukę w tym obszarze wypełnić.

Ze względu na szeroki zakres usług komunalnych w niniejszej pracy skupiono się tylko na budowie modelu rachunku kosztów dla usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków. Realizacja tych usług wyróżnia się specyfiką spośród wielu usług komunalnych o charakterze powszechnym. Specyfika ta dotyczy m.in. niezbędnych zasobów do ich realizacji, organizacji przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego, a w szczególności uwarunkowań prawnych w zakresie działalności takich przedsiębiorstw oraz ustalania taryf i cen tych usług.

Konsekwencją zmian na rynku usług komunalnych jest zmiana zakresu kalkulacji kosztów usług oraz cen. W przypadku działalności przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych, które funkcjonują w warunkach monopolu naturalnego, zasady ustalania taryf reguluje Rozporządzenie Ministra Budownictwa z dnia 28 czerwca 2006 r. w sprawie określania taryf, wzoru wniosku o zatwierdzenie taryf oraz warunków rozliczeń za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków. Praktyka stosowania rozporządzenia budzi wiele wątpliwości z zakresu ustalania taryf i cen dla odbiorców oraz kalkulacji kosztów tych usług.

O zasadności podjęcia tematu badawczego dotyczącego identyfikacji kosztów działalności przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych i ustalania cen w warunkach regulowanych świadczą również kontrole przeprowadzone przez Najwyższą Izbę Kontroli oraz Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów.

Zainteresowanie autora badaniami w zakresie rachunku kosztów przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych wynika z następujących przesłanek:

- zachodzące zmiany na rynku usług komunalnych,
- zainteresowanie kadry menedżerskiej, służb finansowo-księgowych oraz urzędników możliwością zastosowania nowych narzędzi rachunkowości zarządczej,
- brak literatury oraz wzorcowych opracowań w tym zakresie,
- brak badań nad stanem rachunku kosztów w tych przedsiębiorstwach,
- poza nielicznymi artykułami w zakresie wdrożenia rachunku kosztów, budżetowania i controllingu, nie było badań, które bliżej przedstawiały funkcjonowanie rachunku kosztów w tych przedsiębiorstwach i wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej,
- interesujące stają się stan i wykorzystanie rachunku kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych o różnych formach organizacyjno-prawnych, tj. działających w formie spółek prawa handlowego, zakładów budżetowych i jednostek budżetowych,
- z punktu widzenia badawczego interesujący staje się stan i ocena rozwiązań w zakresie ujmowania kosztów działalności tych przedsiębiorstw i całego funkcjonującego w nich rachunku kosztów,
- wpływu dyfuzji wykorzystania dorobku naukowego w zakresie rachunku kosztów w działalności przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych.

## Cel pracy i hipotezy badawcze

**Głównym celem naukowym pracy** jest diagnoza stanu rachunku kosztów i budowa modelu referencyjnego rachunku kosztów przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych działających w warunkach monopolu naturalnego oraz na potrzeby ustalania taryf i cen usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków.

Osiągnięcie celu głównego wymagało wyszczególnienia następujących **celów pomocniczych**:

- przedstawienie zadań własnych gminy w zakresie realizacji usług powszechnych oraz stanu i ewolucji rynku usług komunalnych,
- przedstawienie ewolucji modeli rachunku kosztów na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem,
- diagnoza stanu ujmowaniu kosztów działalności przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych,
- weryfikacja stosowanych zasad rozliczania kosztów i ustalania cen usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków,
- przedstawienie propozycji doskonalenia rachunku kosztów przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych,
- weryfikacja obowiązujących wzorów ustalania taryf i cen za usługi zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków,
- przedstawienie referencyjnego modelu ustalania taryf i cen za usługi zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków.

Dążąc do osiągnięcia celu głównego pracy oraz celów pomocniczych, sformułowano w niniejszej rozprawie **hipotezę badawczą**:

*Rachunek kosztów usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków, realizowanych w warunkach monopolu naturalnego, na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem, ustalania taryf oraz kontroli społecznej musi uwzględniać koszty czynników technologiczno-organizacyjnych realizacji tych usług.*

**Hipotezy pomocnicze** zostały w pracy sformułowane następująco:

1. Ujmowanie kosztów działalności przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych nie wychodzi poza obowiązujące dotychczasowe wzorce i schematy przedsiębiorstw innych branż.
2. Ujmowanie kosztów działalności przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych nie uwzględnia kosztów elementów składowych systemu zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków.
3. Wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej poprawia jakość informacji o kosztach działalności przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych.
4. Wymagana jest zmiana dotychczasowych tabel do ustalenia taryf za usługi, gdyż nie uwzględniają one kosztów elementów składowych systemów zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków.

Metody badawcze wykorzystane w pracy umożliwiły udowodnienie przedstawionych hipotez badawczych. Osiągnięcie celu głównego i celów pomocniczych rozprawy wymagało zastosowania zróżnicowanych metod i narzędzi badawczych, takich jak: studia i analiza literatury oraz obowiązującego prawa dotyczącego realizacji usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków, badania dokumentów wewnętrznych przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych, wywiady bezpośrednie z kadrą menedżerską, wizyty w przedsiębiorstwach, badania ankietowe, badania w formie studiów przypadków<sup>1</sup>. Istotnym elementem formułowania hipotez badawczych oraz wniosków było wykorzystanie i analiza autorskich wdrożeń w zakresie rachunkowości, budżetowania i controllingu w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych.

Studia literaturowe dotyczyły dwóch obszarów: ogólnych zagadnień rachunku kosztów oraz rachunku kosztów przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych.

Analiza literatury polskiej i zagranicznej w zakresie rachunku kosztów dotyczyła ogólnych zagadnień dotyczących pomiaru, ujmowania, kontroli i sprawozdawczości w zakresie działalności przedsiębiorstwa oraz rozwoju modeli rachunku kosztów. Badania te odnosiły się również do problemów ustalania determinant cen w warunkach monopolu naturalnego. W dalszej części pracy dokonano studiów i analizy literatury w zakresie rachunku kosztów przedsiębiorstw komunalnych. W tym obszarze skupiono się głównie na literaturze dotyczącej przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych, w tym literaturze techniczno-technologicznej, gdyż te uwarunkowania mają wpływ na sposób organizacji w nich rachunku kosztów.

W badaniach literaturowych poddano analizie monografie, artykuły w prasie naukowej i specjalistycznej, referaty prezentowane na konferencjach naukowych i branżowych (wodociągowo-kanalizacyjnych). Zastosowano takie metody, jak: krytyczna analiza prac objętych badaniami, generalizacja wniosków ogólnych oraz własnych.

Istotnym elementem poznania warunków działalności przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych jest analiza stanu prawnego ich działalności. Obok prawa regulującego działalność każdego przedsiębiorstwa istnieją specyficzne uregulowania dla poszczególnych branż. W tym wypadku fundamentalne są ustawy i towarzyszące im rozporządzenia, m.in. o samorządzie gminnym, gospodarce komunalnej, usługach zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków, prawo wodne [Ustawa 2001a]. Przyjęte rozwiązania prawne mają istotny wpływ na koszty funkcjonowania przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych i na ceny świadczonych usług. Dlatego też analiza stanu prawnego działalności przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych była niezbędna na potrzeby postawionych hipotez, wnioskowania oraz przedstawienia modelu referencyjnego rachunku kosztów tych przedsiębiorstw i algorytmu ustalania cen za realizowane usługi.

---

<sup>1</sup> Studia przypadków są strategią badawczą skupioną na zrozumieniu rachunku kosztów pojedynczych przypadków (zob. [Czakon 2007, s. 11-12]).

Aby można było osiągnąć cele rozprawy, przeprowadzono badania ankietowe na terenie województwa dolnośląskiego w okresie marzec – wrzesień 2015 roku. Zidentyfikowano 80 przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych na terenie województwa dolnośląskiego i wysłano do nich ankiety. Otrzymano 67 ankiet, co stanowi 83,75% zwrotu. Podstawowym celem badań ankietowych było pozyskanie wiedzy o stanie rachunku kosztów dotyczących usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków.

Ankieta badawcza została opracowana na podstawie analizy literatury, stanu prawnego, materiałów źródłowych pozyskanych z przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych, raportów urzędów centralnych oraz własnych doświadczeń nabytych podczas współpracy z kadrą menedżerską tych przedsiębiorstw od 1999 roku. Była ona podzielona na 3 zasadnicze części: informacje ogólne dotyczące działalności przedsiębiorstwa, ujmowanie kosztów ich działalności oraz problemy ustalania i weryfikacji taryf i cen za usługi zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków.

Istotnym elementem przeprowadzonych badań były bezpośrednie wizyty w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych na terenie kraju. Podczas wizyt pozyskano wiele materiałów źródłowych. Dotyczyły one m.in. schematów i regulaminów organizacyjnych, zakładowych planów kont, które w nich funkcjonują, zasad rozliczeń kosztów, sporządzanych taryf, sporządzanych zestawień i raportów w zakresie wyników i kosztów działalności oraz planów i budżetów.

Spotkania z menedżerami różnych szczebli z przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych oraz obserwacja uczestnicząca pozwoliły na zapoznanie się ze specyfiką ich działalności. Bez tego trudno badać wpływ kosztów ich działalności na ceny usług czy też weryfikować obowiązujące procedury ustalania cen, przyjętych rozwiązań ewidencyjnych w systemach finansowo-księgowych. Wizyty te umożliwiły też konfrontację teorii z rzeczywistością, np. przyjętych rozwiązań ewidencyjnych czy też rozporządzenia w zakresie ustalania taryf i cen. Ułatwiły one w rezultacie przedstawienie analizy studiów przypadków.

Istotną determinantą postawionych hipotez oraz formułowania wniosków w niniejszej rozprawie były zrealizowane autorskie wdrożenia w 7 przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych w latach 2005-2015. Dotyczyły one opracowania zakładowych planów kont, kalkulacji kosztów usług, wdrożeń systemów budżetowania i controllingu, wdrożeń systemów informatycznych klasy *business intelligence* (BI) oraz przeprowadzonych analiz systemów informacyjnych zarządzania. Pozwoliły dogłębnie poznać działalność tych przedsiębiorstw oraz problemy kadry menedżerskiej. Dzięki tym wdrożeniom autor mógł weryfikować przedstawiane propozycje w zakresie szeroko rozumianego rachunku kosztów. Jest to nieodłączny element prowadzonych tu badań naukowych. Istotą procesu badawczego jest też weryfikacja istniejących modeli teoretycznych oraz własnych propozycji w praktyce. Taka forma współpracy umożliwiła autorowi zapoznanie się z funkcjonowaniem przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych, zwłaszcza w aspektach techniczno-



-technologicznych realizacji usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków. Bez znajomości aspektów techniczno-technologicznych i ich realizacji w zasadzie nie jest możliwe zaproponowanie właściwego modelu referencyjnego rachunku kosztów dla tych przedsiębiorstw.

Wizyty w przedsiębiorstwach, wywiady z kadrą menedżerską, wdrożenia oraz weryfikacja materiałów źródłowych pozwoliły na dokonanie analizy porównawczej w zakresie ujmowania kosztów działalności przedsiębiorstw oraz stanu rachunku kosztów w tych przedsiębiorstwach.

Badania ankietowe oraz wizyty w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych ograniczyły się głównie do województwa dolnośląskiego ze względu na szczupłość środków na prowadzenie badań naukowych w tym zakresie, a właściwie na ich brak. Stąd też nie można ich odnosić do wszystkich przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych w Polsce. Można te badania potraktować jako punkt wyjścia do badań przedsiębiorstw w całej Polsce oraz możliwości późniejszego porównania w innych krajach. Zdaniem autora przedstawione ograniczenia zostały zniwelowane przez różnorodność badań oraz przedstawienie propozycji własnych rozwiązań w zakresie modelu referencyjnego rachunku kosztów przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych oraz modelu referencyjnego ustalania taryfy i cen usług za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków. Propozycje te zostały zweryfikowane empirycznie w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych podczas autorskich wdrożeń w ramach działalności doradczej.

## Struktura pracy

Strukturę pracy podporządkowano osiągnięciu celu głównego i celom pomocniczym oraz sformułowanym hipotezom badawczym. Składa się ona z 5 rozdziałów.

Rozdział pierwszy ma charakter wprowadzający do problematyki gospodarki komunalnej oraz realizacji usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków. Zdefiniowano w nim zadania własne gminy. Na ich tle przedstawiono organizację usług komunalnych. Krótko też scharakteryzowano zmiany, jakie zaszły w gospodarce komunalnej po uchwaleniu ustawy o samorządzie gminy i o gospodarce komunalnej oraz konsekwencje, jakie z tych faktów wynikają. W dalszej części rozdziału przedstawiono uwarunkowania realizacji usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków. Zwrócono szczególną uwagę na pewne niedoskonałości funkcjonowania systemu na styku gmina, przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne i odbiorca. Przedstawiono też rozważania dotyczące determinant kształtowania cen usług w warunkach monopolu naturalnego oraz uwarunkowania prawne ustalania taryfy za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków. Zwieńczeniem tego rozdziału jest omówienie kluczowych ośrodków odpowiedzialności i miejsc powstawania kosztów w przedsiębiorstwie wodociągowo-kanalizacyjnym ze szczególnym uwzględnieniem aspektów techniczno-technologicznych funkcjonowania systemów zbio-

rowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków. Zastosowane w nich rozwiązania techniczne i technologiczne mają wpływ na wysokość kosztów działalności przedsiębiorstwa, a tym samym na ceny usług, szczególnie wtedy, gdy ceny tych usług, jak w tym wypadku, są oparte na formule „koszt plus”. Bez znajomości funkcjonowania przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego w zasadzie niemożliwe jest opracowanie referencyjnego modelu rachunku kosztów jego działalności oraz referencyjnego modelu ustalania taryf i cen za usługi.

Rozdział drugi poświęcony jest teoretycznym i ogólnym zagadnieniom rachunku kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem. W rozdziale tym przedstawiono istotę, zadania i funkcje rachunku kosztów oraz klasyfikację kosztów na potrzeby jego zarządzania. Na tle dorobku naukowego w zakresie rachunku kosztów zaprezentowano ewolucję ujmowania kosztów działalności przedsiębiorstwa. Rozdział ten jest istotny z badawczego punktu widzenia, jakim jest późniejsze przedstawienie rozwiązań w zakresie rachunku kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych na tle dotychczasowego dorobku naukowego.

Rozdział trzeci poświęcony jest diagnozie stanu rachunku kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych. Przedstawiono założenia, metodykę i zakres diagnozy stanu rachunku kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych. W dalszej części przedstawiono ujmowanie kosztów działalności przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych opracowane na podstawie badań literaturowych oraz materiałów źródłowych pozyskanych w wyniku indywidualnych wizyt i autorskich wdrożeń w tych przedsiębiorstwach. Zasadniczą częścią niniejszego rozdziału jest przedstawienie wyników przeprowadzonych badań ankietowych w zakresie pomiaru i ujmowania kosztów działalności przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych. Opisano w nim też przyjętą metodykę, zakres i dobór próby badawczej. Natomiast ostatnia część rozdziału stanowi podsumowanie i wnioski z diagnozy stanu rachunku kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych. Wnioski te zostały opracowane na podstawie badań literaturowych w zakresie rachunku kosztów, analizy stosowanych w nich zakładowych planów kont, analiz systemów informacyjnych zarządzania, badań ankietowych oraz autorskich wdrożeń zakładowych planów kont, rachunku kosztów, systemów budżetowania i controllingu w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych.

Rozdział czwarty poświęcony jest kierunkom doskonalenia rachunku kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych działających w Polsce w takich, a nie innych uwarunkowaniach prawnych, organizacyjnych, społeczno-ekonomicznych i politycznych. Został on opracowany przede wszystkim na podstawie autorskich wdrożeń w zakresie tworzenia zakładowych planów kont, budżetowania i kalkulacji kosztów usług dla tych przedsiębiorstw. Koszty działalności przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego przedstawiono według ściśle wyodrębnionych obszarów działalności i istotnych procesów z uwzględnieniem niezbędnych zasobów do realizacji usług w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków. Zostały przedstawione koszty produkcji i uzdatniania

wody, koszty dystrybucji wody, koszty odprowadzania ścieków, koszty oczyszczania ścieków. Ponadto ujęto w tym rozdziale koszty wspomagające procesy podstawowe oraz koszty obsługi i zarządzania przedsiębiorstwem. Przedstawiono też studium przypadku dotyczącego wpływu wdrożenia budżetowania na rozwiązania w rachunkowości finansowej. Zwieńczeniem niniejszego rozdziału są wnioski z przedstawionych w nim propozycji ujmowania kosztów działalności przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego.

W rozdziale piątym przedstawiono koncepcję referencyjnego modelu ustalania taryfy za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków. Punktem wyjścia do przedstawienia koncepcji była zawartość informacyjna obowiązującego wniosku o zatwierdzenie taryf za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków. W dalszej części przedstawiono problemy związane z ustalaniem taryf i cen. Zarządzanie przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym wymaga znajomości osiągniętych wyników w różnych przekrojach informacyjnych. Z przeprowadzonych badań wynika, że kadra menedżerska przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych nie zawsze otrzymuje te informacje. Przedstawiono zatem autorską propozycję układu budżetu jako narzędzia planowania przychodów i kosztów działalności przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego oraz propozycje zestawień dotyczących wyników osiągniętych z realizacji usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków z uwzględnieniem odbiorców oraz w przekroju kosztów przyporządkowanych im zasobów. Rozwiązanie to umożliwia wskazanie, czy występuje zjawisko tzw. subsydiowania skrośnego, które z mocy prawa jest zabronione. Na zakończenie rozdziału przedstawiono propozycję układu tabel wniosku taryfowego do ustalenia niezbędnych przychodów.

Autor chciałby podziękować recenzentom Jerzemu Gieruszowi i Andrzejowi Piosikowi za cenne sugestie i uwagi, które pomogły mu w nadaniu książce ostatecznego kształtu.