

Robert Kowalak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: robert.kowalak@ue.wroc.pl

**USTALANIE WYNIKU FINANSOWEGO W ZAKŁADZIE
GOSPODAROWANIA ODPADAMI POSIADAJĄCYM
STATUS REGIONALNEJ INSTALACJI
DO PRZETWARZANIA ODPADÓW KOMUNALNYCH**

**LOSS AND PROFIT STATEMENT FOR THE WASTE
DISPOSAL PLANTS WITH REGIONAL INSTALLATION
TO UTILIZE THE WASTE**

DOI: 10.15611/pn.2018.514.17
JEL Classification: M41

Streszczenie: Artykuł przedstawia sposób ustalania wyniku finansowego w zakładzie gospodarowania odpadami, który posiada status regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych (RIPOK). Celem artykułu jest zaproponowanie obliczania wyniku finansowego, wykorzystując metody kalkulacji kosztów jednostkowych usługi związanej z przyjęciem odpadów komunalnych. Wynikiem analiz przeprowadzonych w badanym przedsiębiorstwie było stwierdzenie, że obliczenie wyniku finansowego dla regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych wymaga szczegółowej ewidencji ilościowo-wartościowej. W artykule przedstawiono: regulacje prawne związane z działalnością regionalnych instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych, rachunek wyników zakładu gospodarowania odpadami i regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych. Efektem badań było opracowanie schematu obliczania wyniku finansowego dla regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych. Zastosowano następujące metody badawcze: analiza piśmiennictwa, indukcja, dedukcja, studium przypadku.

Słowa kluczowe: rachunek wyników, wynik finansowy, zakład gospodarowania odpadami.

Summary: The article presents the concept of loss and profit calculation of waste for the waste disposal plants. Its main purpose is to propose the calculation of financial result using the methods of unit costs calculation of a service connected with taking over municipal waste. Theoretical and empirical methods were used in the article. In its theoretical part a definition of waste disposal plants, a regional installation to utilize the waste, and a classification of sales and costs were described. Empirical methods concentrated on data and information collected from one Silesian company (interview with management, induction), which utilized the waste.

Keywords: loss and profit statement, financial result, waste disposal plant.

1. Wstęp

Rynek gospodarki odpadami jest uznawany za najbardziej konkurencyjny spośród wszystkich rynków działalności komunalnej. Uzasadnia się to tym, że występują na nim mniejsze bariery wejścia, zwłaszcza w zakresie wywozu odpadów. Rynek gospodarki odpadami składa się przede wszystkim z: rynku wywozu nieczystości, rynku oczyszczania miasta, rynku składowania i utylizacji odpadów [Grzymała i in. 2011, s. 25]. Ostatni z wymienionych będzie przedmiotem artykułu, gdyż to na nim działają zakłady gospodarowania odpadami posiadające regionalne instalacje do przetwarzania odpadów komunalnych.

Jednym z głównych celów przedsiębiorstw komunalnych, jakimi są zakłady gospodarowania odpadami, jest sprzedaż usług, do której zaliczane są przyjęcie odpadów komunalnych, ich składowanie lub przetwarzanie. Sprzedaż usług komunalnych pociąga za sobą ponoszenie kosztów. Menedżerowie zakładów gospodarowania odpadami, mając to na uwadze, starają się nie tylko ewidencjonować koszty, lecz także nimi zarządzać, aby osiągać dodatnie wyniki finansowe. Rozwój systemów informatycznych, w których są gromadzone i przetwarzane informacje finansowe i niefinansowe, w tym przychody, koszty, liczba przyjętych i składowanych odpadów, może wspomagać proces decyzyjny. Odgrywa to szczególną rolę w zakładach gospodarowania odpadami posiadającymi status regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych (w skrócie RIPOK)¹. Są to w większości przedsiębiorstwa małe i średnie, w których liczba osób zatrudnianych w administracji jest niewielka. Również wymagania formalne powodują, że regionalne instalacje do przetwarzania odpadów komunalnych muszą być traktowane jako wewnętrzny ośrodek odpowiedzialności za wyniki finansowe.

Głównym celem artykułu jest zaprezentowanie koncepcji obliczania wyniku finansowego w zakładzie gospodarowania odpadami posiadającym status regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych. Rozważania teoretyczne są konfrontowane z rozwiązaniami wdrożonymi w dwóch zakładach gospodarowania odpadami działających na terenie Dolnego Śląska. Wyliczenia będą zawierać schemat obliczania wyniku finansowego w jednym z dwóch badanych podmiotów gospodarczych. W artykule starano się pokazać różnicę, jaka występuje między wynikiem finansowym całego zakładu gospodarowania odpadami a wynikiem finansowym wyodrębnionej w jego ramach regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych. Jest to skutek tego, że nie wszystkie przychody i koszty zakładu gospodarowania odpadami są uznawane za przychody i koszty regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych.

Problem jest istotny, gdyż dotyczy ponad stu przedsiębiorstw w podzielonych na regiony województwach. Przykładowo, województwo dolnośląskie zostało podzie-

¹ W artykule nie będzie poruszana problematyka ponadregionalnych instalacji do przetwarzania odpadów.

lone na następujące regiony: wschodni, północno-centralny, południowy, północny, środkowosudecki, zachodni. Na terenie Dolnego Śląska prowadzi działalność 21 przedsiębiorstw mających status RIPOK. W każdym z nich jest dokonywane mechaniczno-biologiczne przetwarzanie zmieszanych odpadów komunalnych (MBP), przetwarzanie selektywnie zebranych odpadów zielonych i innych bioodpadów (kompostownia) oraz składowanie odpadów. Każda z tych działalności w danym przedsiębiorstwie nie musi się odbywać w jednym miejscu. Są przypadki, gdy działalność prowadzona jest w zakładach rozmieszczonych w różnych gminach.

2. Metodyka badań i przebieg procesu badawczego

W artykule przedstawiono badania dotyczące obliczania wyniku finansowego w zakładach gospodarowania odpadami, mających status regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych. Badania zaprezentowano zarówno w ujęciu szerokim, jak i wąskim. Szeroki zakres obejmował zbadanie działania zakładów gospodarowania odpadami i regionalnych instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych w celu powzięcia decyzji dotyczącej sformułowania problemu badawczego. Efektem było postawienie hipotezy, że zakłady gospodarowania odpadami posiadające status regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych muszą, oprócz sporządzania rachunku zysków i strat dla całego przedsiębiorstwa, zgodnego z ustawą o rachunkowości, sporządzać również oddzielny rachunek zysków i strat dla regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych. Wąski zakres obejmował czynności badawcze dotyczące rachunku wyników w jednym z zakładów gospodarowania odpadami działającym na terenie Dolnego Śląska. Przy opracowywaniu tego rachunku korzystano również z doświadczeń, jakie uzyskano w drugim zakładzie gospodarowania odpadami. Badania przeprowadzono w latach 2013-2017, obliczenia przedstawiono za jeden okres sprawozdawczy. Badany podmiot gospodarczy jest zaliczany do średnich przedsiębiorstw, zatrudniających ok. 100 pracowników.

Wykorzystane metody badawcze obejmują analizę literatury z gospodarowania odpadami, wywiad z kierownictwem badanej jednostki, studium przypadku obejmujące obliczenie wyniku finansowego w badanym zakładzie gospodarowania odpadami, indukcję oraz dedukcję.

3. Działalność zakładów gospodarowania odpadami

Działalność zakładów gospodarowania odpadami jest realizowana w ramach wojewódzkiego planu gospodarki odpadami (WPGO). Sejmik województwa jest zobligowany do podjęcia uchwały o jego wykonaniu. Jak podają P. Jaśkiewicz i A. Olejniczak [2013, s. 26], uchwała ta określa:

- regiony gospodarki odpadami komunalnymi, na których terenie prowadzą działalność zakłady gospodarowania odpadami;
- regionalne instalacje do przetwarzania odpadów komunalnych w poszczególnych regionach gospodarki odpadami komunalnymi (są one częścią zakładów gospodarowania odpadami);
- instalacje przewidziane do zastępczej obsługi regionów gospodarki odpadami komunalnymi, do czasu uruchomienia regionalnych oraz gdy znajdująca się w tych regionach instalacja uległa awarii lub nie może przyjmować odpadów z innych przyczyn.

Regionem gospodarki odpadami komunalnymi jest określony w wojewódzkim planie gospodarki odpadami obszar liczący co najmniej 150 tys. mieszkańców, przy czym regionem może być także pojedyncza gmina licząca powyżej 500 tys. mieszkańców. Interesujące w tej kwestii jest to, że sejmik województwa może arbitralnie kształtować obszar regionów i wyznaczać do jego składu określone gminy [Klatka, Kuźniak (red.) 2012, s. 22].

Zakłady gospodarowania odpadami stanowią ważny element systemu związanego z koncepcją zrównoważonego rozwoju gmin. Ich działalność skupiona jest głównie na przyjmowaniu i składowaniu odpadów z terenu gminy (lub kilku gmin). W wielu przypadkach zajmują się również odzyskiwaniem surowców wtórnych oraz kompostowaniem odpadów zielonych. Zwiększanie liczby świadczonych usług oraz prowadzenia dodatkowej działalności gospodarczej powoduje, że występują większe potrzeby w zakresie gromadzenia i przetwarzania informacji o przychodach i kosztach.

Zakład gospodarowania odpadami powinien zapewnić kompleksową obsługę klientów (gmin, przedsiębiorstw, osób fizycznych) poprzez odbiór i zagospodarowanie wytwarzanych przez nich odpadów. W zależności od wielkości zakładu czy posiadanych technologii mogą one zajmować się: unieszkodliwianiem odpadów, poddawaniem odpadów procesom odzysku (odzyskiwanie surowców wtórnych), składowaniem odpadów. Klasyfikację odpadów szczegółowo opisuje A. Jędrzak [2007], który zwraca szczególną uwagę na odpady nadające się do biologicznego przetwarzania. Klasyfikacja ta ma istotne znaczenie dla ustalania wyniku finansowego regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych, gdyż nie wszystkie produkty zakładu gospodarowania odpadami w niej ujęte są w nim uwzględniane. Dodatkowo zakład gospodarowania odpadami może świadczyć inne usługi, zarówno na potrzeby zewnętrzne, jak i wewnętrzne (np. transport odpadów), które również nie są uwzględniane przy obliczaniu wyniku finansowego dla regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych.

Podstawą prawną do postępowania z odpadami jest ustawa o odpadach [Ustawa z 27 kwietnia 2001, art. 1], która pozwala zapewnić ochronę życia i zdrowia ludzi oraz ochronę środowiska zgodnie z zasadami zrównoważonego rozwoju.

Zakłady gospodarowania odpadami, w zależności od tego, jakie świadczą usługi, prowadzą działalność zgodnie z Polską Klasyfikacją Działalności (zob. tab. 1).

Tabela 1. Klasyfikacja działalności zakładu gospodarowania odpadami

Sekcja	Dział	Klasa/podklasa	Nazwa grupowania
(Sekcja E)	PKD 38.1		Zbieranie odpadów
		PKD 38.11.Z	zbieranie odpadów innych niż niebezpieczne
		PKD 38.12.Z	zbieranie odpadów niebezpiecznych
	PKD 38.2		Przetwarzanie i unieszkodliwianie odpadów
		PKD 38.21.Z	obróbka i usuwanie odpadów innych niż niebezpieczne
		PKD 38.22.Z	obróbka i usuwanie odpadów niebezpiecznych
	PKD 38.3		Odzysk surowców
		PKD 38.31.Z	demontaż wyrobów zużytych
		PKD 38.32.Z	odzysk surowców z materiałów segregowanych
	PKD 35.1		Wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucja i handel energią elektryczną
	PKD 35.2		Wytwarzanie paliw gazowych, dystrybucja i handel paliwami gazowymi w systemie sieciowym
	PKD 46.1		Sprzedaż hurtowa realizowana na zlecenie
	PKD 49.4		Transport drogowy towarów oraz działalność usługowa związana z przeprowadzkami

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Rozporządzenie Rady Ministrów z 24 grudnia 2007].

Jak wynika z tabeli 1, najważniejsze rodzaje działalności znajdują się w dziale 38. Są one głównym obiektem zainteresowania zarządzających, gdyż generują najwięcej przychodów, a jednocześnie powodują największe koszty i decydują o wyniku finansowym z podstawowej działalności zakładu gospodarowania odpadami. Działalność ta jest również objęta obliczaniem wyniku finansowego w ramach występującej w zakładzie gospodarowania odpadami regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych.

4. Regionalna instalacja do przetwarzania odpadów komunalnych

W związku ze zmianami wprowadzonymi w rozliczaniu usług przyjmowania odpadów w gminach zakłady gospodarowania odpadami zostały zobowiązane do grupowania kosztów związanych z posiadanymi instalacjami do przetwarzania odpadów, określanymi jako RIPOK, gdyż obliczone koszty jednostkowe służą do ustalania polityki cenowej mającej wpływ na ceny oferowane przez gminy mieszkańcom za przyjęcie odpadów komunalnych, zarówno niesortowanych, jak i sortowanych. Zgodnie z regulacjami prawnymi regionalną instalacją do przetwarzania odpadów [Ustawa z 14 grudnia 2012, art. 35, ust. 6; Ustawa z 27 kwietnia 2001, art. 143] jest zakład gospodarowania odpadami, o mocy przerobowej wystarczającej do przyjmowania i przetwarzania odpadów z obszaru zamieszkałego przez co najmniej 120 tys. mieszkańców, spełniający wymagania najlepszej dostępnej techniki

i technologii. Wszystkie zaprezentowane założenia muszą być spełnione jednocześnie. Dodatkowo regionalna instalacja do przetwarzania odpadów komunalnych musi zapewniać [Ustawa z 14 grudnia 2012, art. 35, ust. 6]:

- termiczne przekształcanie odpadów;
- mechaniczno-biologiczne przetwarzanie zmieszanych odpadów komunalnych i wydzielenie ze zmieszanych odpadów komunalnych frakcji nadających się w całości lub części do odzysku (sortownia);
- przetwarzanie selektywnie zebranych odpadów zielonych i innych bioodpadów oraz wytwarzanie z nich produktu o właściwościach nawozowych lub środków wspomagających uprawę roślin, spełniające wymagania określone w przepisach prawa (kompostownie);
- składowanie odpadów powstających w procesie mechaniczno-biologicznego przetwarzania zmieszanych odpadów komunalnych oraz pozostałości z sortowania odpadów komunalnych o pojemności pozwalającej na przyjmowanie przez okres nie krótszy niż 15 lat odpadów w ilości nie mniejszej niż powstająca w instalacji do mechaniczno-biologicznego przetwarzania zmieszanych odpadów komunalnych (kwatery).

Regionalnymi instalacjami do przetwarzania odpadów komunalnych są więc [Klatka, Kuźniak (red.), 2012, s. 26]:

- stacjonarne urządzenia techniczne;
- zespół stacjonarnych urządzeń technicznych powiązanych technologicznie, do których tytułem prawnym dysponuje ten podmiot, i położonych na terenie jednego zakładu;
- budowle niebędące urządzeniami technicznymi lub ich zespołami, których eksploatacja może spowodować emisję.

Zgodnie z licznymi interpretacjami tej definicji można wywnioskować, że nie każdy zakład gospodarowania odpadami w całości może stanowić regionalną instalację do przetwarzania odpadów. Jest to o tyle istotne, że przy ustalaniu cen usług komunalnych dla gmin należy kierować się kalkulacją opartą na kosztach tylko tej części zakładu, która jest uznawana za regionalną instalację do przetwarzania odpadów.

Głównym celem uruchomienia regionalnych instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych było zwiększenie efektywności środowiskowej przetwarzanych odpadów komunalnych. Polska musi spełniać unijne normy związane ze składowaniem odpadów komunalnych oraz odzyskiem surowców wtórnych. Instalacje te są uwzględniane w wojewódzkich planach gospodarowania odpadami i są pod kontrolą organów administracji publicznej.

5. Obliczanie wyniku finansowego zakładu gospodarowania odpadami i regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych

Obliczenie wyniku finansowego dla regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów na poziomie operacyjnym wymaga obliczenia przychodów netto ze sprzedaży produktów, do których są kwalifikowane przychody związane z przyjęciem:

- odpadów komunalnych zmieszanych,
- odpadów zielonych,
- innych odpadów przyjmowanych od mieszkańców i przedsiębiorstw.

Przychody te muszą być wyraźnie oddzielone od innych przychodów netto ze sprzedaży osiągniętych przez zakład gospodarowania odpadami. Można je wyodrębnić na podstawie dokumentacji księgowej (faktury) lub tworząc odpowiednie konta analityczne w zespole 7. W badanych jednostkach nie odnotowano występowania w jednej fakturze pozycji dotyczących wykorzystywania regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych oraz pozostałych składników majątkowych przedsiębiorstwa. Przychody ze sprzedaży dla RIPOK można również obliczyć jako iloczyn odpadów przyjętych do regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych i ceny ich przyjęcia, która w ciągu roku nie ulega zmianie.

Koszty operacyjne wymagają również odrębnej ewidencji dla usług związanych z działalnością regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych. Koszty te mogą być wyodrębniane na kontach kosztów rodzajowych lub na kontach według typów działalności².

Grupowanie kosztów według rodzajów stanowi podstawowy sposób ewidencjonowania kosztów w zakładach gospodarowania odpadami i źródło informacji dla kalkulacji kosztów. Wynika to z dwóch powodów: łatwość ewidencji operacji gospodarczych występujących w zakładach oraz uniwersalność, pozwalająca na porównanie rozwiązań między nimi. W większości przypadków stosowanie układu rodzajowego kosztów do tej pory wystarczyło i w dalszym ciągu duża część zakładów gospodarowania odpadami kształtuje swój rachunek kosztów na bazie układu rodzajowego.

Układ kosztów według typów działalności stanowi istotny element systemu rachunku kosztów nastawionego na obliczenie jednostkowego kosztu Regionalnej Instalacji Przetwarzania Odpadów Komunalnych. W zakładzie gospodarowania odpadami ustalenie, jakie konta będą występowały w zakładowym planie kont, będzie uzależnione od wielkości zakładu i potrzeb informacyjnych.

Kalkulacja kosztów jednostkowych produktów musi być prowadzona dla każdego z nich oddzielnie. Koszty bezpośrednie muszą być przypisane do produktów, a koszty pośrednie rozliczane dwutorowo:

² W artykule nie będzie szczegółowo omawiana kalkulacja kosztów jednostkowych usług zakładu gospodarowania odpadami. Została ona opisana w [Kowalak 2015].

- koszty pośrednie produkcyjne dla całego przedsiębiorstwa,
- koszty pośrednie produkcyjne dla regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych.

W przypadku kosztów wydziałowych powinno się wyodrębnić koszty obejmujące osobno kwatery (miejsca składowania odpadów), sortownie oraz kompostownie. W odniesieniu do kwater mogą być wyodrębnione konta analityczne dotyczące konkretnej kwatery, a w przypadku sortowni koszty poszczególnych faz sortowania odpadów, takie jak:

- fazy przyjęcia odpadów,
- fazy wstępnego sortowania,
- fazy frakcyjnego sortowania,
- fazy finalnego sortowania,
- transportu wewnętrznego (gdy nie zostały wyodrębnione w ramach działalności pomocniczej).

Koszty ogólnego zarządu obejmują koszty wspólne administracyjne i ogólnogospodarcze dla całego zakładu gospodarowania odpadami. Koszty te powinny uwzględniać specyfikę regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych. Konieczne jest więc zastosowanie rozdzielnika kosztów na związane z obsługą regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów oraz pozostałe. Nie jest możliwe dokonanie tego przez analizę operacji gospodarczych. Przykładowo (takie rozwiązanie zastosowano w badanym przedsiębiorstwie) kluczem rozliczeniowym mogą być przychody ze sprzedaży. Można również rozpatrzyć podejście procesowe i próbować rozliczać koszty ogólnego zarządu z zastosowaniem mierników działań. Podejście takie jest pracochłonne i kosztochłonne, a jego zastosowanie w małym i średnim zakładzie gospodarowania odpadami nieopłacalne.

Przykładowy rachunek wyników dla badanego zakładu gospodarowania odpadami posiadającego regionalną instalację do przetwarzania odpadów komunalnych prezentuje tabela 2. Rachunek ten opiera się na wariancie porównawczym sprawozdawczego rachunku zysków i strat. W tabeli 2 zawarto również wskaźniki rentowności sprzedaży netto.

Badane przedsiębiorstwo jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością zatrudniającą ok. 100 osób. Posiada dwa zakłady, przy czym jeden z nich ma status RI-POK. W przedsiębiorstwie sporządzany jest rachunek zysków i strat w wariancie porównawczym, gdyż rachunek kosztów jest prowadzony w zespole 4 kont (koszty rodzajowe). Koszty bezpośrednie i pośrednie produktów są wyodrębniane w arkuszu kalkulacyjnym, do którego jest eksportowana baza danych dotycząca kosztów rodzajowych (z systemu „Finanse i księgowość”). W arkuszu kalkulacyjnym jest również prowadzona kalkulacja kosztów jednostkowych, gromadzone informacje dotyczące rozliczania amortyzacji pochodzące z systemu „Środki trwałe” oraz wynagrodzeń, ubezpieczeń społecznych i świadczeń na rzecz pracowników (dane pozyskiwane są z systemu „Kadry i Płace”). Wynik finansowy obliczony dla jednego z badanych okresów prezentuje tabela 2.

Tabela 2. Obliczanie wyniku finansowego w badanym przedsiębiorstwie (zł)

Wyszczególnienie	Zakład gospodarowania odpadami	RIPOK	Udział RIPOK w ZGO (%)
Przychody netto ze sprzedaży	115 043 964,50	39 048 195,10	34
Koszty działalności operacyjnej	102 192 157,83	33 797 391,56	33
Zysk ze sprzedaży	12 851 806,67	5 250 803,54	41
Pozostałe przychody operacyjne	5 221 867,24	1 788 074,70	34
Pozostałe koszty operacyjne	5 598 312,53	2 740 272,96	49
Zysk na działalności gospodarczej	12 475 361,38	4 298 605,28	34
Przychody finansowe	267 092,56	89 529,76	34
Koszty finansowe	991 144,33	336 417,31	34
Zysk brutto	11 751 309,61	4 051 717,74	34
Zysk netto	9 530 189,61	2 707 894,49	28
Wskaźnik rentowności sprzedaży netto (%)	8,28	6,93	

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z badanej spółki.

Z obliczeń wynika, że przychody netto ze sprzedaży dla RIPOK stanowią ok. 34% wszystkich przychodów przedsiębiorstwa, a koszty działalności operacyjnej ok. 33%. Wynik finansowy netto osiągnięty przez regionalną instalację do przetwarzania odpadów komunalnych stanowi prawie 30% całkowitego zysku netto przedsiębiorstwa.

Rentowność sprzedaży netto dla regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych jest niższa od rentowności sprzedaży netto całego przedsiębiorstwa o ok. 1,3%. Jest to ważna informacja dla gminy, gdyż pokazuje, że przedsiębiorstwo nie jest nastawione na osiąganie większych korzyści z RIPOK niż z pozostałej działalności. Należy pamiętać, że posiadanie statusu RIPOK najczęściej łączy się z działalnością monopolistyczną w regionie w zakresie przyjmowania odpadów komunalnych, co może być wykorzystywane przez zakłady gospodarowania odpadami.

6. Zakończenie

Obliczanie wyniku finansowego w zakładzie gospodarowania odpadami jest nie tylko wymagane przez ustawę o rachunkowości, lecz także ma znaczenie z punktu widzenia analizy jego rentowności. Oprócz analizy rentowności przyjmowania odpadów komunalnych, służy ustalaniu cen, które będą akceptowane przez odbiorców i nie będą stanowić elementu spornego przy realizacji celu społecznego, jakim jest zrównoważony rozwój z uwzględnieniem ochrony środowiska. Wysokie ceny przyjęcia odpadów wpływają na rentowność pośredników, jakimi są przedsiębiorstwa zajmujące się wywozem odpadów komunalnych od mieszkańców lub przedsiębiorstw. Rentowność ta powinna im gwarantować opłacalność, gdyż kłopoty finan-

sowe jednostek tego typu mają wpływ na bezpieczeństwo odbioru odpadów, którym są zainteresowane gminy.

Zaproponowana w artykule metoda obliczania wyniku finansowego dla regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych uwzględnia takie czynniki jak: zdolności wytwórcze regionalnej instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych, zapotrzebowanie w regionie na przetwarzanie odpadów komunalnych, metody finansowania oraz wymogi środowiskowe. Przedstawione rozwiązanie wymaga dużego zaangażowania pracowników odpowiedzialnych za dostarczenie danych źródłowych, gdyż obliczanie wybranych wartości wymaga księgowania operacji gospodarczych na kontach analitycznych dla RIPOK, rozliczania kosztów wspólnych, prowadzenia ewidencji ilościowej itp.

Literatura

- Dyrektywa Rady 1999/31/WE z 26 kwietnia 1999 r. w sprawie składowania odpadów, Dz.U. Wspólnot Europejskich, nr L182/1.
- Grzymała Z., Jezowski P., Maśloch G., 2011, *Kierunki rozwoju gospodarki odpadami w Polsce w aspekcie efektywności przyjętych rozwiązań*, Oficyna Wydawnicza SGH w Warszawie, Warszawa.
- Jaśkiewicz P., Olejniczak A., 2013, *Gospodarka odpadami komunalnymi w gminie*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Jędrzak A., 2007, *Biologiczne przetwarzanie odpadów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Klatka J., Kuźniak M. (red.), 2012, *Gospodarowanie odpadami komunalnymi*, Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Kowalak R., 2015, *Dualizm kalkulacji kosztów usług komunalnych*, [w:] E. Nowak, R. Kowalak, M. Chmielowiec-Lewczuk (red.), *Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 389, Wrocław.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD), Dz.U. 2007, nr 251, poz. 1885; Dz.U. 2009, nr 59, poz. 489.
- Ustawa z 1 lipca 2011 o zmianie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, Dz.U. 2011, nr 152, poz. 897.
- Ustawa z 13 września 1996 o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, Dz.U. 2005, nr 236, poz. 2008 ze zm.
- Ustawa z 27 kwietnia 2001 o odpadach, Dz.U. 2007, nr 39, poz. 251; nr 88, poz. 587.