

**Agata Klaus-Rosińska, Ewa Ptaszyńska**

Politechnika Wroclawska

---

## ZASTOSOWANIE RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ W GMINACH<sup>1</sup>

---

**Streszczenie:** W artykule podjęto próbę rozliczenia kosztów według koncepcji rachunku kosztów działań dla wybranej gminy. W przyszłości można by zaadaptować sposób rozliczenia kosztów do indywidualnych wymagań i rozwiązań poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego. Głównym celem zaproponowanego modelu ABC jest rozliczenie kosztów ponoszonych przez gminy przy wytwarzaniu przez nie określonych produktów.

**Słowa kluczowe:** rachunek kosztów działań, projekty europejskie, gminy.

### 1. Wstęp

Po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej większość projektów realizowanych przez polskie gminy to specjalna grupa projektów określanych jako projekty europejskie. Przez pojęcie projektów europejskich rozumiane są „projekty realizowane w ramach polityki i przy współdziałaniu Unii Europejskiej” [Trocki, Grucza 2007]. W niniejszym artykule przyjmujemy, że projekty europejskie to projekty współfinansowane przez Unię Europejską, a realizowane przez polskie jednostki samorządu terytorialnego, zwłaszcza gminy. Wsparcie gmin ze środków unijnych najczęściej jest rozliczane na zasadzie refundacji, czyli zwrotu kosztów kwalifikowanych, i uzupełnione o środki własne gminy. Koszty kwalifikowane to koszty ponoszone w ramach realizacji projektu, które kwalifikują się do refundacji. Koszt kwalifikuje się do wsparcia, jeżeli jest zgodny z założeniami danego programu, jest niezbędny do realizacji danego projektu, został faktycznie poniesiony przez beneficjenta i jest udokumentowany w określony przepisami sposób. Okazuje się więc, że przy realizacji projektów europejskich przez gminy występuje spora grupa kosztów, które nie spełniają wymienionych wymagań, aby zostać zrefundowanymi przez Unię Europejską, a które zużywają w mniejszym lub większym stopniu zasoby gminy. Pojawia się zatem pytanie, jak wysokie są te koszty. Próba odpowiedzi na to pytanie stała się jednym z głównych motywów do zaproponowania modelu kalkulacji kosztów ponoszonych przez gminy przy realizacji poszczególnych typów projektów, które zużywają zasoby gminy, ale nie są wliczane do refundacji.

---

<sup>1</sup> Publikacja finansowana ze środków projektu rozwojowego nr N R11 022 06.

## 2. Rachunek kosztów działań – metoda kalkulacji kosztów

W końcowym okresie XX wieku wykształciły się nowoczesne odmiany<sup>2</sup> rachunku kosztów, do których można zaliczyć rachunek kosztów działań<sup>3</sup> (*Activity – Based Costing*), rachunek kosztów procesów (*Prozesskostenrechnung*), rachunek kosztów docelowych (*Target Costing*) [Sobańska 1998, s. 37-43]. Poszukiwania nowych rozwiązań rachunku kosztów związane były z radykalną zmianą potrzeb informacyjnych odbiorców wewnętrznych podejmujących decyzje zarówno krótkookresowe, jak i strategiczne. Zarządzający przedsiębiorstwami chcieli, aby informacje dostarczane przez rachunek kosztów nie tylko dotyczyły kosztów jednostkowych produktów, ale także umożliwiały uzyskanie pozycji konkurencyjnej na rynku przez usprawnienie działania organizacji [Wroński 2005, s. 100].

Biorąc pod uwagę potrzeby polskich gmin, autorki proponują wykorzystanie rachunku kosztów działań. Warto podkreślić, że rachunek kosztów działań nie jest nowym systemem rachunku kosztów, a jest jego rozwiniętą odmianą: „stanowi bowiem tylko metodę dokładniej rozważającą czynniki powodujące koszty pośrednie i rozliczającą koszty na produkty na podstawie tych czynników. Koszty bezpośrednie są, tak jak w tradycyjnym rachunku, wprost odnoszone na obiekty kosztowe (wyroby, grupy wyrobów, zlecenia produkcyjne)” [Jaruga, Nowak, Szychta 2001, s. 303]. Innowacyjność koncepcji rachunku kosztów działań polega więc na precyzyjniejszym podziale kosztów pośrednich na poszczególne obiekty kosztowe. Zgodnie z nią koszty pośrednie są rozliczane na obiekty kosztowe za pomocą wielu różnych podstaw rozliczenia<sup>4</sup> (nawet tylu, ile wyodrębniono działań i odpowiadających im pul kosztowych), a nie jednej, proporcjonalnej do ilości produkcji podstawie rozliczenia kosztów (przeważnie placach bezpośrednich, roboczogodzinach czy maszynogodzinach) [Jaruga, Nowak, Szychta 2001, s. 319]. Podejście takie eliminuje zniekształcenie informacji o kosztach obiektów kosztowych. W tradycyjnym rachunku kosztów zwiększenie kosztów pośrednich powoduje większe przekłama-

---

<sup>2</sup> W literaturze przedmiotu można spotkać się z podziałem rachunków kosztów na tradycyjne oraz nowoczesne. Problem pojawia się w momencie zakwalifikowania poszczególnych rachunków kosztów do wymienionych grup. Według E. Nowaka, tradycyjny rachunek kosztów jest to rachunek kosztów pełnych [Nowak 1996, s. 148], takie samo zdanie mają A. Jarugowa oraz J. Skowroński [Jarugowa, Skowroński 1986, s. 90]. P. Wroński do tradycyjnego rachunku kosztów zalicza natomiast także rachunek kosztów zmiennych [Wroński 2005, s. 101]. Najczęściej nowoczesnymi (współczesnymi) rachunkami kosztów określa się: rachunek kosztów procesów, rachunek kosztów działań, rachunek kosztów docelowych [Sobańska 1998; Wroński 2005], a także: rachunek kosztów ciągłego doskonalenia (*Kaizen Costing*) [Nowak, Piechota, Wierziński 2004, s. 22].

<sup>3</sup> Rachunek kosztów działań jest to polskojęzyczny odpowiednik terminu *Activity-Based Costing* (w literaturze przedmiotu często używa się akronimu ABC lub określeń „metoda ABC” czy „koncepcja ABC”).

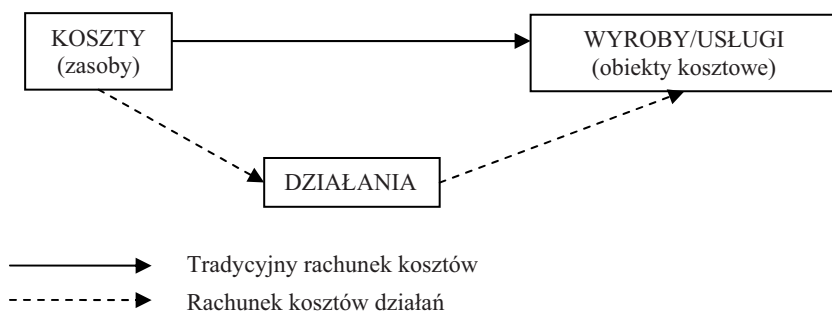
<sup>4</sup> Podstawa rozliczenia jest rozumiana jako klucz rozliczeniowy (nośnik kosztów).

nia w kosztach jednostkowych produktów<sup>5</sup>, a tym samym uzyskana informacja kosztowa jest nieprawdziwa i mało przydatna z punktu widzenia podejmowania decyzji o charakterze zarządczym.

Podstawowym wyróżnikiem rachunku kosztów działań jest odejście od przypisywania poszczególnych kosztów do centrów kosztów na rzecz przypisania tych kosztów do działań wyodrębnionych w przedsiębiorstwie. Podstawowym celem nie jest więc odpowiedź na pytanie, jak dokonać podziału kosztów dla celów sprawozdawczych i kontroli kosztów poszczególnych miejsc powstawania kosztów, a odpowiedź na pytania innego typu:

- Jakim działaniom służą zasoby przedsiębiorstwa?
- Jak kosztowne są działania przedsiębiorstwa oraz procesy gospodarcze?
- Dlaczego przedsiębiorstwo musi realizować poszczególne działania i procesy gospodarcze?
- Jaka część każdego działania dotyczy poszczególnych produktów, usług i klientów przedsiębiorstwa? [Kaplan, Cooper 2000, s. 109].

W rachunku kosztów działań pojawia się nowa teza: przyczyną powstawania kosztów nie są wytwarzane w przedsiębiorstwach wyroby czy świadczone usługi, lecz wykonywane procesy niezbędne do ich wyprodukowania i dostarczenia [Nowak, Piechota, Wierziński 2004, s. 162]. Zatem to działania i czynności realizowane w ramach procesów są źródłem powstawania kosztów. Produkty stwarzają zapotrzebowanie na określone działania i czynności, które są przyczyną zużycia zasobów przedsiębiorstwa i tym samym ponoszenia przez nie kosztów. Przedstawioną tezę obrazuje rys. 1.



**Rys. 1.** Rozliczanie kosztów w tradycyjnym rachunku kosztów oraz według rachunku kosztów działań

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Miller, Pniewski, Polakowski 2000, s. 11].

<sup>5</sup> J.A. Miller twierdzi, iż tradycyjne rachunki kosztów zniekształcają informację o kosztach jednostkowych produktów w wyniku tzw. wzajemnego subsydiowania, które polega na zawyżaniu lub zaniżaniu kosztów produktów w wyniku przyjęcia niewłaściwej podstawy rozliczenia kosztów [Miller, Pniewski, Polakowski 2000, s. 17].

W koncepcji rachunku kosztów działań rozliczanie kosztów odbywa się dwustopniowo (linia przerywana): w pierwszej kolejności koszty zasobów przypisywane są działaniom (etap 1), następnie koszty działań przypisywane są wyrobom lub usługom (lub innym zidentyfikowanym obiektom kosztowym) proporcjonalnie do wykorzystania działań (etap 2). Dla porównania linia ciągła przedstawia sposób rozliczania kosztów według tradycyjnego rachunku kosztów. W tym przypadku koszty zasobów są wprost przypisywane wyrobom lub usługom (lub innym zidentyfikowanym obiektom kosztowym).

Można mówić o szerokim zakresie podmiotowym wykorzystania rachunku kosztów działań. Pierwsze zastosowania rachunku kosztów działań wywodzą się ze środowiska przemysłowego. Przedsiębiorstwa tego typu bowiem jako pierwsze posiadały systemy kalkulacji kosztów ze względu na konieczność wyceny wartości magazynowych w sprawozdaniach finansowych. W przeciwieństwie do przedsiębiorstw przemysłowych firmy usługowe nie miały prawnego obowiązku pomiaru kosztów swoich produktów czy klientów, działały więc bez specjalnych systemów kalkulacji. Pojawiły się jednak czynniki, które wpłynęły na konieczność zmiany funkcjonowania tego typu jednostek. Natężona konkurencja, wyjmowanie przedsiębiorstw spod kontroli państwowej (np. w przypadku telekomunikacji, linii lotniczych czy kolei) czy zwiększona świadomość nabywców spowodowały poszukiwanie przez firmy usługowe sposobów pozyskania informacji, które pomogłyby w podniesieniu jakości, terminowości i wydajności podejmowanych przez nie działań oraz w zrozumieniu kosztów i rentowności produktów i klientów [Kaplan, Cooper 2000, s. 280-290].

Na początku lat 90. w Wielkiej Brytanii przeprowadzono badania ankietowe mające na celu określenie stanu praktycznych zastosowań narzędzi rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach. Badaniem objęto 303 przedsiębiorstwa brytyjskie reprezentujące najważniejsze branże przemysłu. Wśród pytań zawartych w ankiecie znalazły się pytania dotyczące znajomości i wykorzystania rachunku kosztów działań w praktyce. Po dokonaniu analizy odpowiedzi okazało się, że zarządy wszystkich badanych przedsiębiorstw znały lub słyszały o zaletach ABC, jednak wiele z nich nie stosowało go w praktyce (45%). 37% zadeklarowało chęć wdrożenia ABC w przyszłości, odżegnało się od tego natomiast 5% respondentów [Drury i in. 1993; za: Piechota 2005, s. 217]. W 1999 roku C. Drury oraz M. Tayles rozszerzyli badania dotyczące rozwoju rachunku kosztów na takie kraje, jak: Stany Zjednoczone, Kanada, Japonia, Niemcy, Indie, Szwecja, Norwegia, Finlandia, Belgia, Irlandia oraz Grecja [Drury, Tayles 1999, za: Piechota 2005, s. 217]. Na podstawie wyników stwierdzono, że chociaż pod koniec XX wieku zaobserwowano wzrost zainteresowania ABC i jego popularności, to jego wykorzystaniem może pochwalić się niewielka liczba przedsiębiorstw. Najwięcej przedsiębiorstw stosujących rachunek kosztów działań znajduje się kolejno w Stanach Zjednoczonych, Wielkiej Brytanii i Kanadzie. W Europie kontynentalnej ABC ma zastosowanie praktyczne przede wszystkim w Belgii oraz Finlandii (por. [Januszewski 2002]).

Jeżeli chodzi o wykorzystanie rachunku kosztów działań na gruncie polskim, stan wiedzy na temat liczby jego zastosowań jest niestety niepełny. Badania przeprowadzone w tym zakresie są bardzo ograniczone. Przykładem mogą być studia przeprowadzone przez pracowników katedry Rachunkowości Uniwersytetu Gdańskiego w 1995 r. Dotyczyły one stosowania ABC w przedsiębiorstwach polskich rejonów północnych i objęły zasięgiem 90 przedsiębiorstw. Na ich podstawie wiadomo, że w tamtym okresie żadne z badanych przedsiębiorstw nie wykorzystywało metody ABC [Gierusz 1996]. Obecnie badania nad funkcjonowaniem w przedsiębiorstwach rachunków kosztów prowadzi T. Wnuk-Pel z Uniwersytetu Łódzkiego<sup>6</sup>. Na podstawie wyników pochodzących z tych badań będzie można poznać charakterystykę systemów rachunku kosztów, które funkcjonują w firmach w Polsce. Najnowsze wyniki badań z zakresu wykorzystania rachunku kosztów działań na gruncie polskim można odnaleźć natomiast w [Kowalski 2008]. Autor tego artykułu, Michał Jerzy Kowalski, pracownik Politechniki Wrocławskiej, poddał badaniu ankietowemu 53 przedsiębiorstwa polskie. Bazę swoich respondentów określił na podstawie analizy publikacji krajowych powstałych po 2000 r. Niestety na tej podstawie nie można stwierdzić, czy przebadany zakres przedsiębiorstw polskich stosujących ABC zamyka się w tej liczbie czy nie.

Pomimo braku jednoznacznych informacji na temat liczby wdrożeń ABC w polskich przedsiębiorstwach, analizując literaturę dotyczącą omawianego zakresu, można odnaleźć wiele opisów i przykładów prób implementacyjnych rachunku kosztów działań (zob. m.in. [Czakon, Jakubiec 2002a; 2002b; Januszewski 2004; 2006; Kowalski, Kuchta 2004; Ossowski 2006; Piechota 2000; Wnuk 2000a; 2000b; 2000c; Szychta 1999; Zieliński 2007a; 2007b; 2007c; 2007d]).

Biorąc pod uwagę koncepcję rachunku kosztów działań, można dojść do wniosku, iż nie ma żadnych ograniczeń co do zakresu podmiotów, które mogą wykorzystywać rachunek kosztów działań. Rzeczywistość potwierdza to stwierdzenie: rachunek kosztów działań jest wykorzystywany przez przedsiębiorstwa z sektora przemysłowego i usługowego (m.in. banki [Kaplan, Cooper 2000, s. 294; Marcinkowska 2000a; 2000b], firmy telekomunikacyjne [Kaplan, Cooper 2000, s. 299], firmy transportowe, instytucje wchodzące w skład sektora publicznego (m.in. agencje rządowe [Kaplan, Cooper 2000, s. 299], szkoły wyższe [Kaplan, Anderson 2008, s. 209-219], instytucje opieki zdrowotnej, wojsko), a także organizacje typu *non-profit*.

Zastosowanie rachunku kosztów działań na gruncie funkcjonowania gmin wydaje się również zasadne, o możliwościach wykorzystania tej metody w działalności jednostek samorządu terytorialnego rozprawia np. M. Dylewski [2007, s. 130-137].

---

<sup>6</sup> Na stronie internetowej: [www.controlling.org.pl/ankieta\\_TWP.doc](http://www.controlling.org.pl/ankieta_TWP.doc) (3.05.2009) widnieje ankieta, którą może wypełnić każde polskie przedsiębiorstwo.

### **3. Propozycja wykorzystania koncepcji rachunku kosztów działań dla potrzeb polskich gmin**

W dalszej części artykułu zostanie przedstawiona propozycja wykorzystania koncepcji rachunku kosztów działań dla potrzeb polskich gmin. Do celów badawczych wybrano gminę zlokalizowaną na terenie województwa dolnośląskiego ze względu na możliwość nawiązania kontaktu i współpracy z tym podmiotem oraz przychylność władz gminy do umożliwienia dostępu do danych i dokumentów wewnętrznych.

W całym procesie projektowania i budowy modelu rachunku kosztów według koncepcji rachunku kosztów działań dla gminy można wyróżnić następujące etapy:

1. Identyfikacja działań.
2. Identyfikacja zasobów i odpowiadających im kosztów oraz stworzenie pul kosztowych.
3. Rozliczenie kosztów zasobów na działania.
4. Rozliczenie kosztów działań na poszczególne grupy produktów.

Pierwszym etapem w realizacji zaproponowanego modelu było zidentyfikowanie podstawowych działań wykonywanych przez pracowników gminy. Na podstawie wywiadów z pracownikami gminy utworzono listę działań, które pracownicy wykonują na co dzień w ramach działalności gminy przy wytwarzaniu określonych produktów, zwłaszcza projektów z wykorzystaniem środków zewnętrznych. Zidentyfikowano następującą listę działań:

#### **D1. Sesje rady gminy**

Aby projekt został dopuszczony do realizacji, musi zostać zaakceptowany przez radnych na posiedzeniu rady gminy, a wcześniej na komisjach stałych rady gminy. W związku z tym pracownicy gminy muszą przygotowywać materiały informacyjne na temat projektu i przekonać radnych do pozytywnego zaopiniowania projektu.

**D2. Przygotowywanie, kompletowanie oraz składanie wniosków o środki pomocowe (w tym gromadzenie danych niezbędnych do właściwego opracowywania wniosków charakteryzujących rozwój gminy, założeń społeczno-gospodarczych itp.)**

Jest to działanie bardzo czasochłonne i wymaga sporej uwagi, zwłaszcza w przypadku wniosków unijnych, gdzie liczba środków jest znacznie ograniczona, a wymagania dotyczące opracowywania wniosków są restrykcyjne. Pomimo że polskie gminy zdobyły już pewne doświadczenie w pozyskiwaniu środków unijnych, to nadal można wyróżnić wiele błędów popełnianych przez pracowników gmin przy opracowywaniu tego typu wniosków.

#### **D3. Wybór wykonawcy inwestycji**

Większość inwestycji realizowanych w gminie jest wykonywana przez firmy zewnętrzne specjalizujące się w określonych projektach. Dotyczy to zwłaszcza projektów infrastrukturalnych. Stąd do jednego z głównych zadań gminy w trakcie realizacji projektu należy wybranie wykonawcy projektu. Obowiązują ściśle zasady



na temat tego, jak powinien przebiegać wybór wykonawcy projektu publicznego. Przede wszystkim wymagane jest zawarcie ogłoszenia o przetargu na projekt na stronie internetowej BIP wraz ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia, a następnie przeprowadzenie procedury przetargowej pod nadzorem powołanej do tego celu komisji przetargowej.

#### **D4. Kontrola realizacji projektu w terenie**

Do działań pracowników, powtarzanych w trakcie działalności gminy, należy także bieżąca kontrola realizowanych projektów, zwłaszcza kontrola wybranego wykonawcy projektu, której głównym celem jest uniknięcie ewentualnych opóźnień projektu.

#### **D5. Składanie odpowiednich raportów, sprawozdań i rozliczeń z przebiegu realizacji projektu**

Projekty realizowane ze współudziałem środków zewnętrznych (krajowych czy unijnych) wymagają sporządzania i złożenia do odpowiednich instytucji zarządczych sprawozdania z przebiegu realizacji projektu. Niezłożenie sprawozdania w terminie lub złożenie niekompletnego sprawozdania może spowodować utratę części lub całej dotacji.

#### **D6. Sporządzanie budżetu i harmonogramu projektu.**

Do działań pracowników gminy należy także sporządzanie budżetu i harmonogramu projektu. W tym celu często z pracowników gminy wyodrębnia się specjalny zespół, który ponosi odpowiedzialność za to zadanie w ramach określonego projektu.

#### **D7. Zdobycie pozwoleń na realizację projektu**

Jak wspomniano wcześniej, żeby projekt został dopuszczony do realizacji, pracownicy gminy muszą uzyskać akceptację rady gminy wyrażoną stosowną uchwałą na realizację projektu. Poza tym wymagane jest zdobycie wszelkich innych pozwoleń związanych już z danym typem projektu (np. takich jak pozwolenie budowlane, decyzja starosty na zamknięcie drogi powiatowej, pozwolenie TP SA na prace budowlane w obrębie strefy telekomunikacyjnej itp.).

#### **D8. Promocja projektu i informacja o współfinansowaniu projektu z UE**

Unia Europejska wymaga, aby projekty realizowane przy współudziale jej środków były promowane w środkach masowego przekazu, szczególnie w prasie oraz przez postawienie tablicy informacyjnej w miejscach ich realizacji. Jest to działanie, za które odpowiedzialni są pracownicy gminy. Nieprawidłowe wykonanie tego działania skutkuje utratą dotacji unijnej.

#### **D9. Archiwizowane dokumentacji dotyczącej projektu**

Do działań pracowników gminy wymaganych w trakcie realizacji projektu należy także archiwizowanie właściwej dokumentacji dotyczącej określonych projektów. W przypadku projektów europejskich wymagane jest, aby dokumentacja dotycząca danego projektu była przechowywana w archiwum przez minimum 5 lat. Ponadto wszelka dokumentacja finansowa powinna być przechowywana przez okres co najmniej 10 lat.

### **D10. Zlecenia zadań firmom zewnętrznym**

W gminie jest wiele zadań, które zlecane są do wykonania firmom zewnętrznym specjalizującym się w danej dziedzinie. Można wyróżnić tu np. wykonanie studium wykonalności projektu (dołączanego do wniosku unijnego), sporządzenie kosztorysu projektu oraz wiele innych zleceń ekspertyz i analiz, zwłaszcza technicznych. Stąd pracownicy gminy są odpowiedzialni za nawiązanie współpracy z takimi firmami i wyniki tej współpracy.

### **D11. Wyszukiwanie źródeł finansowania projektów**

Poza pracą związaną z realizacją projektów oraz wykonywaniem innych obowiązków wynikających z zakresu czynności pracownicy cały czas starają się wyszukiwać nowe źródła finansowania projektów ze środków zarówno unijnych, jak i krajowych. Wiedza ta jest niezbędna do właściwego zaplanowania źródeł finansowania projektu. Możliwość finansowania projektu z różnych źródeł nazywana jest montażem finansowym.

### **D12. Obsługa interesantów**

Jednym z głównych działań pracowników gmin jest także obsługa osób zgłaszających się do urzędu gminy. Działanie to obejmuje przede wszystkim rozpatrywanie próśb i skarg kierowanych do wójta i komórek organizacyjnych urzędu. Pracownicy gminy badają ich zasadność, analizują źródła i przyczyny ich powstawania, zapewniają należyte i terminowe załatwianie próśb i skarg, przyjmują interesentów i udzielają im wyjaśnień oraz opracowują niezbędne informacje służące załatwieniu spraw zgłoszonych przez petentów.

### **D13. Wykonywanie zadań związanych z przeprowadzaniem masowych badań statystycznych, spisów powszechnych ludności oraz spisów rolnych**

W ramach działalności gminy do zadań jej pracowników należy także przeprowadzanie masowych badań statystycznych, spisów powszechnych ludności oraz spisów rolnych.

### **D14. Przygotowanie i organizacja uroczystości okolicznościowych promujących gminę**

Pracownicy gminy odpowiedzialni są także za organizację wszelkich uroczystości promujących gminę. Są to przede wszystkim imprezy okolicznościowe, np. obchody Dnia Niepodległości, obchody Dnia Dziecka, dożynki, jubileusze itp.

### **D15. Współpraca z uczelniami wyższymi**

Do działań pracowników gminy należy także utrzymywanie stałych kontaktów z uczelniami wyższymi, dzięki którym istnieje możliwość wymiany doświadczeń oraz wprowadzania innowacyjności w ramach projektów planowanych do realizacji w przyszłości. W ramach współpracy gmina umożliwia odbycie praktyk i warsztatów na terenie gminy, natomiast studenci opracowują dokumenty planistyczne wielu przedsięwzięć służących rozwojowi gminy.

### **D16. Wykonywanie innych dodatkowych zadań przekazanych do realizacji na bieżąco przez wójta**



Należy pamiętać, że w każdej chwili pracownicy gminy, poza wykonywaniem ich podstawowych powtarzalnych działań, są zobowiązani do wykonywania działań dodatkowych, zlecanych przez wójta oraz bezpośrednich przełożonych.

Drugim etapem w realizacji zaproponowanego modelu jest zidentyfikowanie zasobów, a więc zebranie informacji na temat zasobów gminy, które zostają zużyte przy wytworzeniu głównych produktów gminy. Na podstawie studiów literaturo- wych oraz rozmów z pracownikami gminy wyróżniono następujące zasoby:

1. Budynek urzędu gminy.
2. Usługi obce.
3. Pracownicy gminy.
4. Komputery i materiały pomocnicze.
5. Transport.

W ramach wyżej wymienionych zasobów można wyróżnić różne koszty wcho- dzące w skład poszczególnych zasobów.

Pula kosztów zasobu „Budynek urzędu gminy” obejmuje następujące pozycje kosztowe:

- amortyzacja budynku,
- remonty budynku,
- energia elektryczna, gaz i woda,
- wynagrodzenia pracowników obsługi (sprzątaczkę, portier, stróż, konserwator).

Pula kosztów zasobu „Usługi obce” obejmuje następujące pozycje kosztowe:

- zakup usług tłumaczeń,
- zakup usług wykonania studium wykonalności,
- zakup usług obejmujących wykonanie ekspertyz, analiz i opinii,
- zakup reklam w środkach masowego przekazu.

W skład pul kosztowych zasobów dotyczących pracowników gminy wchodzi następujące pozycje kosztowe:

- wynagrodzenia pracowników administracyjnych,
- składki na ubezpieczenia społeczne ZUS,
- składki na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych,
- składki na Fundusz Pracy,
- szkolenia pracowników.

Pula kosztów zasobu „Komputery i materiały pomocnicze” obejmuje następują- ce pozycje kosztowe:

- amortyzacja posiadanego sprzętu komputerowego,
- zakup nowego sprzętu komputerowego,
- zakup licencji,
- zakup materiałów do sprzętu drukarskiego,
- zakup usług dostępu do Internetu,
- zakup usług informatycznych,
- zakup materiałów papierniczych do urządzeń kserograficznych,
- amortyzacja urządzeń kserograficznych,

- zakup książek, czasopism i innych pomocy naukowych,
- zakup usług telefonicznych sieci stacjonarnej i komórkowych.

Z kolei pula kosztów zasobu „Transport” obejmuje:

- amortyzację samochodów,
- zakup paliwa,
- koszty napraw samochodów,
- koszty wykupu ubezpieczeń samochodów,
- koszty rejestracji samochodów,
- koszty krajowych i zagranicznych podróży służbowych pracowników.

Kolejnym krokiem w realizacji proponowanego modelu było zidentyfikowanie głównych produktów gminy, czyli efektów działań podejmowanych w gminie, określanych także jako obiekty kosztowe. Na podstawie wywiadów zdecydowano, że można wyróżnić 4 podstawowe grupy obiektów kosztowych, które konsumują działania podejmowane w gminie:

1. Projekty współfinansowane ze środków unijnych.
2. Projekty współfinansowane ze środków krajowych.
3. Projekty finansowane ze środków własnych gminy.
4. Statutowa działalność gminy.

W ramach projektów współfinansowanych ze środków unijnych obecnie można wyróżnić następujące główne typy projektów realizowanych w polskich gminach:

#### **P1 – Budowa szkół na terenie gminy**

Tego typu projekty są współfinansowane przez Unię Europejską ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego dla odpowiedniego województwa. Projekt typu „Budowa szkół” może dotyczyć budowy różnego rodzaju szkół, np. takich jak szkoła podstawowa, gimnazjum, liceum ogólnokształcące, szkoła specjalna, technikum, zespół szkół zawodowych itp. Różny może być również zakres prac budowlanych w ramach tego typu projektu, np. budowa lub nadbudowa sali sportowej, przebudowa istniejącego budynku szkoły, budowa nowego budynku, wykonanie instalacji elektrycznej, telefonicznej, RTV, oświetlenia terenu, instalacji dzwonekowej, teleinformatycznej i odgromowej, instalacji wewnętrznej wodno-kanalizacyjnej, centralnego ogrzewania i przeciwpożarowej, wykonanie wentylacji mechanicznej, sieci zewnętrznej wodno-kanalizacyjnej, kanalizacji deszczowej, termomodernizacja sali sportowej czy istniejącego budynku szkoły itp. W tego typu projektach przeważnie 75% wartości projektu stanowią środki unijne, a 25% to środki własne gminy.

#### **P2 – Budowa wodociągów na terenie gminy**

Tego typu projekty również najczęściej współfinansowane są w gminie ze środków unijnych w ramach Ramowego Programu Operacyjnego. Może on obejmować m.in. budowę stacji uzdatniania wody, budowę sieci wodociągowej oraz sieci wodociągowo-przesyłowej, budowę tranzytu itp.

#### **P3 – Termomodernizacja obiektów użyteczności publicznej w gminie**

To kolejny typ projektu, który może zostać sfinansowany w gminie z programów pomocowych, niekoniecznie unijnych, np. Norweski Mechanizm Finansowy

i Mechanizm Finansowy Europejskiego Obszaru Gospodarczego. To instrumenty finansowe przeznaczone dla nowych państw członkowskich Unii Europejskiej. Są to dodatkowe, obok Funduszy Strukturalnych i Funduszu Spójności, źródła bezzwrotnej pomocy zagranicznej. Państwami – darczyńcami są 3 kraje EFTA (Europejskie Stowarzyszenie Wolnego Handlu) – Norwegia, Islandia i Liechtenstein. Kraje te w zamian za możliwość korzystania ze swobód jednolitego rynku zobowiązały się stworzyć Norweski Mechanizm Finansowy i Mechanizm Finansowy EOG w celu stworzenia warunków do udzielenia pomocy finansowej mniej zamożnym członkom UE posiadającym najniższy poziom PKB. Głównym celem utworzonych mechanizmów finansowych jest wyrównywanie poziomu rozwoju gospodarczego i społecznego w obrębie Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Termomodernizacja obiektów użyteczności publicznej może dotyczyć takich obiektów, jak szkoła, gminny ośrodek kultury, ośrodek zdrowia itp. Minimalna wartość dofinansowania przedsięwzięcia wynosi w NF EOG/NM ok. 250 000 tys. euro (ok. 1 mln zł), co może stanowić aż 60-85% wartości inwestycji.

#### **P4 – Zagospodarowanie centrum wsi**

Tego typu projekty najczęściej realizowane są w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2007-2013, działanie „Odnowa i rozwój wsi”. PROW jest instrumentem z realizacji polityki Unii Europejskiej w zakresie rozwoju obszarów wiejskich. Odnowa i rozwój wsi jest dynamicznym procesem poprawy warunków życia na wsi i odpowiedzią na najprzeróżniejsze kwestie poruszane przez społeczeństwo (np. budowa świetlicy wiejskiej, remont i modernizacja miejsc postojowych przy kościele, remont chodnika itp.). Charakterystyczne dla tego typu projektu jest osobiste zaangażowanie mieszkańców w podejmowanie różnych wspólnych inicjatyw, np. upiększanie terenu itp.

#### **P5 – Budowa lub odbudowa dróg gminnych**

Polskie gminy obecnie mają szansę zdobyć wiele środków finansowych z różnych programów operacyjnych Unii Europejskiej na poprawę infrastruktury drogowej na terenie swojej gminy. Ważne jest jednak, aby przy pozyskiwaniu funduszy z Unii Europejskiej na tego typu projekty wykazać potencjalne korzyści projektu, np. takie, jak poprawa bezpieczeństwa ruchu drogowego, zmniejszenie zanieczyszczeń i zapylenia powodowanego przez przemieszczające się pojazdy, ułatwienie dojazdu mieszkańcom do ich posesji, zwiększenie atrakcyjności terenów i działek budowlanych położonych przy zbudowanych lub odbudowanych drogach itp.

Z kolei do głównych typów projektów współfinansowanych ze środków krajowych obecnie w polskich gminach zalicza się następujące:

#### **P6 – Budowa kompleksu boisk wielofunkcyjnych**

Obecnie wiele polskich gmin ma szansę na pozyskanie środków na budowę kompleksu boisk wielofunkcyjnych z programu „Moje boisko – Orlik 2012”. Program ten przedstawiony został przez Premiera Rządu RP podczas exposé w 2007 r., a przygotowany przez Ministra Sportu i Turystyki. Zakłada on budowę ogólnodostępnych, bezpłatnych kompleksów boisk sportowych wraz z szatniami i zapleczem socjalnym

w każdej gminie na terenie całego kraju. Głównym celem programu jest zapewnienie dzieciom i młodzieży dostępu do nowoczesnej infrastruktury sportowej w celu aktywnego uprawiania sportu.

#### **P7 – Budowa lub przebudowa dróg wewnętrznych**

Obecnie są to projekty realizowane w ramach Narodowego Programu Przebudowy Dróg Lokalnych 2008-2011, czyli tzw. Schetynówki. „Schetynówki” polegają na sfinansowaniu połowy inwestycji przez państwo (ze środków rządowych).

#### **P8 – Budowa lub odbudowa dróg powiatowych**

Tego typu projekty są realizowane przy współdziałaniu starostwa powiatowego. Generalnie budowa dróg powiatowych jest zadaniem własnym powiatu. Niemniej jednak zdarzają się sytuacje, że powiatu nie stać na odbudowę drogi powiatowej znajdującej się na terenie gminy, a gminie bardzo zależy na jej odbudowie, ustala się wówczas pomiędzy tymi samorządami, że jeżeli gmina wniesie określony wkład własny na rzecz realizacji tego zadania, powiat podejmie się nowej inwestycji.

Wśród projektów realizowanych wyłącznie ze środków własnych gminy można wyróżnić następujące typy projektów:

#### **P9 – Zagospodarowanie terenów przy obiektach użyteczności publicznej.**

#### **P10 – Wyposażenie wybranych obiektów użyteczności publicznej.**

#### **P11 – Termomodernizacja wybranych obiektów użyteczności publicznej.**

Najczęściej projekty realizowane ze środków własnych w gminach to projekty związane z obiektami użyteczności publicznej. Za obiekty użyteczności publicznej uważane są wszystkie obiekty, w których z założenia ich funkcji przebywać będą mniejsze lub większe grupy ludzi niebędących pracownikami takiego obiektu. Do obiektów użyteczności publicznej zalicza się przede wszystkim placówki kulturalne (np. kino, teatr, dom kultury, biblioteka, czytelnia itp.), obiekty sportowe (np. stadiony, hale sportowe, sale ćwiczeń, pływalnie lodowiska itp.), ogrody zoologiczne, parki i ogrody, szkoły podstawowe, średnie i wyższe, przedszkola, żłobki, domy opieki, akademiki, internaty, bursy i inne obiekty zamieszkania zbiorowego z wyjątkiem wielorodzinnych budynków mieszkalnych, dworce kolejowe i autobusowe, szpitale, hospicja, wszystkie placówki handlowe i usługowe oraz wiele innych obiektów o podobnych do wcześniej wymienionych funkcjach.

Natomiast w ramach kolejnego obiektu kosztowego „Normalna działalność” można wyróżnić następujące produkty:

#### **P12 – Raporty.**

#### **P13 – Sprawozdania.**

#### **P14 – Analizy.**

#### **P15 – Obsługa patentów.**

#### **P16 – Wydane dowody osobiste.**

#### **P17 – Wydane decyzje administracyjne.**

#### **P18 – Zorganizowane imprezy okolicznościowe.**

Ostatnim, można stwierdzić – najtrudniejszym, etapem w proponowanym modelu była alokacja zasobów do działań oraz alokacja działań do obiektów kosztowych.

Na podstawie wywiadów z pracownikami badanej gminy najpierw dokonano alokacji zasobów na działania, a następnie zidentyfikowano, które działania i w jakim stopniu wykorzystywane są do wytworzenia określonych produktów gminy, nazywanych w modelu obiektami kosztowymi.

Wykorzystanie zasobów gminy ważone było czasem pracy, gdyż na podstawie wywiadów z pracownikami gminy uzyskano informację o czasach poświęconych na poszczególne zidentyfikowane działania. Raportowane czasy były również podstawą rozliczenia innych zidentyfikowanych zasobów gminy. Należy jednak podkreślić, że zebranie takich informacji jest bardzo trudne, gdyż często są to odpowiedzi bardzo subiektywne, a ponadto pracownicy nie zawsze potrafili odpowiedzieć na wszystkie zadane pytania. Dlatego w sytuacjach, gdy nie uzyskano informacji na temat zużycia danego zasobu, dzielono go równomiernie na wszystkie działania wykorzystujące ten zasób. Wyniki tego etapu zostały przedstawione w tab.1.

**Tabela1.** Macierz zasoby-działania

	Pracownicy					Budynek urzędu gminy	Komputery i materiały pomocnicze	Transport	Usługi obce
	W1	W2	W3	W4	W5				
D1	2,5%	2,5%	5%	5%	5%	6,66%	5%	0%	0%
D2	15%	15%	2,5%	5%	25%	6,66%	15%	0%	14,3%
D3	20%	2,5%	2,5%	5%	2,5%	6,66%	5%	12,5%	14,3%
D4	15%	2,5%	0%	0%	5%	0%	0%	12,5%	0%
D5	10%	15%	2,5%	5%	10%	6,66%	8%	12,5%	0%
D6	10%	5%	2,5%	20%	2,5%	6,66%	5%	0%	14,3%
D7	10%	10%	5%	0%	2,5%	6,66%	5%	12,5%	0%
D8	0%	0%	5%	0%	7,5%	6,66%	5%	12,5%	14,3%
D9	2,5%	2,5%	5%	5%	7,5%	6,66%	10%	0%	0%
D10	5%	5%	5%	5%	5%	6,66%	5%	12,5%	14,3%
D11	2,5%	5%	2,5%	15%	10%	6,66%	10%	0%	0%
D12	2,5%	5%	30%	5%	2,5%	6,66%	10%	0%	0%
D13	0%	15%	7,5%	5%	0%	6,66%	5%	0%	0%
D14	0%	0%	10%	10%	10%	6,66%	5%	12,5%	14,3%
D15	0%	5%	5%	5%	0%	6,66%	2%	0%	0%
D16	5%	10%	10%	10%	5%	6,66%	5%	12,5%	14,3%
Razem	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawione w tab. 1 wartości (wyrażone procentowo) zostały oszacowane przez pracowników badanej gminy, którzy w wywiadach starali się ocenić, ile zasobów pochłania wykonanie określonego działania. Po rozmowach z pracownikami gminy zasób „Pracownicy” podzielono na mniejsze pule kosztowe odpowiadające wydziałom urzędu gminy, które są odpowiedzialne za różne działania gminy (W1 – Wydział Inwestycji Budownictwa i Infrastruktury, W2 – Wydział Rolnictwa, Leśnictwa i Ochrony Środowiska, W3 – Wydział Organizacyjny, W4 – Wydział Finansowo-Podatkowy, W5 – Wydział Promocji i Rozwoju Gminy). Dzięki temu łatwiej i obiektywniej można było dokonać alokacji tego zasobu na poszczególne działania. Alokacji dokonano na podstawie informacji o czasach poświęconych przez pracowników poszczególnych wydziałów na wykonywanie zidentyfikowanych działań. Zasób „Komputery i materiały pomocnicze” został podzielony na podstawie oszacowanego przez pracowników czasu pracy komputera i urządzeń kserograficznych przy wykonywaniu określonych działań. Pracownicy badanej gminy nie potrafili rozdzielić zasobu „Budynek urzędu gminy” na poszczególne działania, które choć częściowo realizowane są w budynku. Podobnie postąpiono z zasobem „Transport”, który rozdzielono równomiernie na działania realizowane z wykorzystaniem środków transportu, a z kolei zasób „Usługi obce” rozdzielono równomiernie na działania wykorzystujące te usługi.

**Tabela 2.** Macierz działania-objekty kosztowe

	Projekty z udziałem środków unijnych	Projekty z udziałem środków krajowych	Projekty ze środków własnych	Normalna działalność	Reszta	Razem
D1	10%	10%	10%	60%	10%	100%
D2	60%	40%	0%	0%	0%	100%
D3	33,33%	33,33%	33,33%	0%	0%	100%
D4	33,33%	33,33%	33,33%	0%	0%	100%
D5	60%	40%	0%	0%	0%	100%
D6	33,33%	33,33%	33,33%	0%	0%	100%
D7	33,33%	33,33%	33,33%	0%	0%	100%
D8	100%	0%	0%	0%	0%	100%
D9	40%	30%	30%	0%	0%	100%
D10	35%	25%	25%	15%	0%	100%
D11	55%	35%	10%	0%	0%	100%
D12	0%	0%	0%	100%	0%	100%
D13	0%	0%	0%	100%	0%	100%
D14	0%	0%	0%	100%	0%	100%
D15	0%	0%	0%	0%	100%	100%
D16	0%	0%	0%	0%	100%	100%

Źródło: opracowanie własne.



Kolejnym krokiem było rozliczenie kosztów działań na obiekty kosztowe. Wprowadzone do modelu obiekty kosztowe odpowiadają podstawowym grupom produktów oferowanych przez gminę. Alokacji działań na obiekty kosztowe dokonano również na podstawie wywiadów z pracownikami gminy. Uzyskane wyniki przedstawiono w tab. 2.

Ostatnim krokiem w proponowanym podejściu jest wyliczenie kosztów poszczególnych działań i obiektów kosztowych. Dokonano tego na podstawie hipotetycznych kwot rocznych kosztów gminy przedstawionych w tab. 3.

**Tabela 3.** Koszty głównych zasobów gminy

Zasoby	Koszty (zł)
Pracownicy W1	50 000
Pracownicy W2	50 000
Pracownicy W3	50 000
Pracownicy W4	50 000
Pracownicy W5	50 000
Budynek urzędu gminy	35 000
Komputery i materiały pomocnicze	130 000
Usługi obce	100 000
Transport	25 000

Źródło: opracowanie własne.

Znając koszty zasobów, można policzyć koszty działań. Wyniki tych obliczeń przedstawiono w tab. 4.

Na podstawie tab. 4 można stwierdzić, że najbardziej kosztownym działaniem w gminie jest przygotowywanie oraz składanie wniosków o środki pomocowe na realizację określonych projektów. Jest to bowiem działanie, które zajmuje wiele czasu pracownikom gminy, a poza tym duże jest tu zużycie komputerów i innych materiałów, a do tego często wymaga skorzystania z usług obcych. Niemniej jednak właściwe wykonanie tego działania może dać wiele korzyści gminie. Kosztownym działaniem jest także składanie sprawozdań z projektów, gdyż podobnie jak opracowywanie wniosków jest czasochłonne dla pracowników gminy oraz zużycie komputerów i materiałów pomocniczych przy wykonywaniu tego działania jest duże. Natomiast do najtańszych działań można zaliczyć współpracę z uczelniami wyższymi, a także organizację sesji rady gminy. Są to tanie działania głównie ze względu na to, że nie wymagają dużego zaangażowania pracowników urzędu gminy.

Tabela 4. Koszty działań w gminie (zł)

	Pracownicy					Budynek urzędu gminy	Komputery i materiały pomocnicze	Transport	Usługi obce	Razem koszty działań
	W1	W2	W3	W4	W5					
D1	1 250	1250	2 500	2 500	2 500	2331	6 500	0	0	<b>18 831</b>
D2	7 500	7500	1 250	2 500	12 500	2331	19 500	0	3575	<b>56 656</b>
D3	10 000	1250	1 250	2 500	1 250	2331	6 500	12 500	3575	<b>41 156</b>
D4	7 500	1250	0	0	2 500	0	0	12 500	0	<b>23 750</b>
D5	5 000	7500	1 250	2 500	5 000	2331	10 400	12 500	0	<b>46 481</b>
D6	5 000	2500	1 250	10 000	1 250	2331	6 500	0	3575	<b>32 406</b>
D7	5 000	5000	2 500	0	1 250	2331	6 500	12 500	0	<b>35 081</b>
D8	0	0	2 500	0	3 750	2331	6 500	12 500	3575	<b>31 156</b>
D9	1 250	1250	2 500	2 500	3 750	2331	13 000	0	0	<b>26 581</b>
D10	2 500	2500	2 500	2 500	2 500	2331	6 500	12 500	3575	<b>37 406</b>
D11	1 250	2500	1 250	7 500	5 000	2331	13 000	0	0	<b>32 831</b>
D12	1 250	2500	15 000	2 500	1 250	2331	13 000	0	0	<b>37 831</b>
D13	0	7500	3 750	2 500	0	2331	6 500	0	0	<b>22 581</b>
D14	0	0	5 000	5 000	5 000	2331	6 500	12 500	3575	<b>39 906</b>
D15	0	2500	2 500	2 500	0	2331	2 600	0	0	<b>12 431</b>
D16	2 500	5000	5 000	5 000	2 500	2331	6 500	12 500	3575	<b>44 906</b>

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5. Koszty obiektów kosztowych w gminie (zł)

	Projekty z udziałem środków unijnych	Projekty z udziałem środków krajowych	Projekty ze środków własnych	Normalna działalność	Reszta
D1	1 883	1 883	1 883	11 299	1 883
D2	33 994	22 662	0	0	0
D3	13 717	13 717	13 717	0	0
D4	7 916	7 916	7 916	0	0
D5	27 889	18 592	0	0	0
D6	10 801	10 801	10 801	0	0
D7	11 692	11 692	11 692	0	0
D8	31 156	0	0	0	0
D9	10 632	7 974	7 974	0	0
D10	13 092	9 352	9 352	5 611	0
D11	18 057	11 491	3 283	0	0
D12	0	0	0	37 831	0
D13	0	0	0	22 581	0
D14	0	0	0	39 906	0
D15	0	0	0	0	12 431
D16	0	0	0	0	44 906
<b>Razem</b>	<b>180 829</b>	<b>116 081</b>	<b>66 619</b>	<b>117 228</b>	<b>59 220</b>

Źródło: opracowanie własne.

Znając koszty działań, można policzyć koszty poszczególnych obiektów kosztowych. Wyniki przedstawiono w tab. 5.

Analizując wartości zawarte w tab. 5, można stwierdzić, że najdroższymi produktami gminy są projekty z udziałem środków unijnych. Wynika to przede wszystkim z tego, że tego typu projekty obarczone są wieloma wymaganiami formalnymi Unii Europejskiej, które wymagają dużego zaangażowania pracowników urzędu gminy. Niedotrzymanie bowiem któregoś z tych wymagań może skutkować nieprzyznaniem lub cofnięciem dotacji unijnej.

#### 4. Podsumowanie

W niniejszym artykule zaproponowano wykorzystanie koncepcji rachunku kosztów działań dla potrzeb polskich gmin, podejmując próbę stworzenia modelu rozliczania kosztów, którego głównym celem jest rozliczenie kosztów ponoszonych przez gminy przy wytwarzaniu przez nie określonych produktów.

Można wskazać zarówno pozytywne, jak i negatywne strony zaproponowanego modelu. Wśród korzyści należy przede wszystkim wymienić możliwość przeanalizowania zasadności poszczególnych działań. Może bowiem okazać się, że efekty działań nie są proporcjonalne ich kosztom. Nie zawsze władze gminy mają taką świadomość. Poza tym takie podejście pozwoliłoby władzom gminy kontrolować, co pracownicy robią i z jaką efektywnością. Niestety należy pamiętać, że pracownicy boją się kontroli, więc mogą udzielać nieprawdziwych informacji na temat tego, ile czasu zajmuje im wykonanie danych działań. Ponadto podział pracy w gminie zmienia się z roku na rok, więc takie wywiady trzeba by ciągle powtarzać i aktualizować, co jest bardzo czasochłonne.

Należy również podkreślić, że zaproponowane podejście wymaga dalszych konkretyzacji, szczególnie bardziej precyzyjnego sposobu alokacji zasobów. Jest to tylko wstępna propozycja narzędzia do kalkulacji kosztów w gminach, a wyniki przedstawione w artykule oparte są wyłącznie na wywiadach z pracownikami wybranej gminy. Ważne więc jest, aby uzupełnić te wyniki o badania na innych gminach. Poza tym w proponowanym modelu jako obiekty kosztowe przyjęto ogólnie grupy projektów realizowanych w polskich gminach. Należałoby rozwinąć to podejście tak, aby można było uzyskać informacje na temat tego, jakie są jednostkowe koszty wykonania konkretnych projektów.

#### Literatura

Czakov W., Jakubiec I., *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami. Część I – Rachunek kosztów działań a konwencjonalny rachunek kosztów*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002a nr 5.

- Czakon W., Jakubiec I., *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami. Część III – Identyfikacja nośników kosztów zasobów i działań*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002b nr 8.
- Dylewski M., *Możliwość zastosowania rachunku kosztów działań w działalności jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. Nowak E., Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1174, AE, Wrocław 2007.
- Gierusz J., *Rachunek kosztów produkcji sprzężonej. Aspekty metodologiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 1996.
- Januszewski A., *Zastosowanie metody ABC/M w teorii i praktyce*, „*Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*” 2002 nr 10.
- Januszewski A., *Etapy budowy komputerowego modelu rachunku kosztów działań dla przedsiębiorstwa przetwórstwa mięsnego*, „*Controlling i Rachunkowość Zarządcza*” 2004 nr 2.
- Januszewski A., *Rachunek kosztów działań w przedsiębiorstwie handlowym*, „*Controlling*” 2006 nr 8.
- Jaruga A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Wydanie II, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź 2001.
- Jarugowa A., Skowroński J., *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1986.
- Kaplan R.S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2000.
- Kaplan R.S., Anderson S.R., *Rachunek kosztów działań sterowany czasem, TD ABC*, PWN, Warszawa 2008.
- Kowalski M.J., *Rachunek kosztów działań. Problemy implementacyjne w polskich przedsiębiorstwach*, [w:] *Nowe trendy i wyzwania w zarządzaniu. Koncepcje zarządzania*, red. E. Weiss, M. Godlewska., A. Bitkowska VIZJA PRESS&IT, Warszawa 2008.
- Kowalski M., Kuchta D., *Identyfikacja działań w przedsiębiorstwie – studium przypadku*, [w:] *Podejście procesowe w zarządzaniu*, Tom 2, red. M. Romanowska, M. Trocki, Oficyna Wydawnicza SGH, 2004.
- Marcinkowska M., *Rachunek kosztów działań w bankach (część I)*, „*Controlling i Rachunkowość Zarządcza*” 2000a nr 7.
- Marcinkowska M., *Rachunek kosztów działań w bankach (część II)*, „*Controlling i Rachunkowość Zarządcza*” 2000b nr 8.
- Miller J.A., Pniewski K., Polakowski M., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.
- Nowak E., *Teoria kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996.
- Nowak E., Piechota R., Wierzbński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- Ossowski M., *Rachunek kosztów działań w przedsiębiorstwie produkcyjnym*, „*Controlling*” 2006 nr 6.
- Piechota R., *Rachunek kosztów działań i ekonomiczna wartość dodana jako zintegrowane narzędzie zarządzania wartością*, „*Controlling i Rachunkowość Zarządcza*” 2000 nr 12.
- Piechota R., *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa 2005.
- Sobańska I., *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, RAFIB, Łódź 1998.
- Szychta A., *Kalkulacja kosztów w rachunku kosztów działań*, „*Controlling i Rachunkowość Zarządcza*” 1999 nr 1.
- Trocki M., Gruzca B., *Zarządzanie projektem europejskim*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2007.
- Wnuk T., *Uwarunkowania i problemy doboru nośników kosztów działań na potrzeby Activity Based Costing – część I*, „*Controlling i Rachunkowość Zarządcza*” 2000a nr 3.
- Wnuk T., *Uwarunkowania i problemy doboru nośników kosztów działań na potrzeby Activity Based Costing – część II*, „*Controlling i Rachunkowość Zarządcza*” 2000b nr 4.

- Wnuk T., *Uwarunkowania i problemy doboru nośników kosztów działań na potrzeby Activity Based Costing – część III*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000c nr 5.
- Wroński P., *Nowoczesne metody rachunku kosztów w przedsiębiorstwie. Uwarunkowania i perspektywy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2005.
- Zieliński T., *As easy as ABC. Zasobowy rachunek kosztów*, „Controlling” 2007a nr 7.
- Zieliński T., *As easy as ABC. Kalkulacja kosztów niewykorzystanych zasobów*, „Controlling” 2007b nr 8.
- Zieliński T., *As easy as ABC. Krzywe wieloryba zyskowności produktów w ABC/M*, „Controlling” 2007c nr 9.
- Zieliński T., *As easy as ABC. Krzywe wieloryba zyskowności i zarządzanie rentownością klientów*, „Controlling” 2007d nr 10.

## ACTIVITY-BASED COSTING IN COMMUNES

**Summary:** In the article was taken an attempt of the cost calculation according to the concept of activity-based costing for the chosen commune. In the future it could be possible to adapt the cost calculation to individual requirements and individual solutions of self-government units. The primary goal of the suggested model of ABC is a calculation of costs incurred by communes during their functioning.