

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

289

Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-381-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Dorota Adamek-Hyska , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
Anna Balicka , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
Kinga Bauer , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
Piotr Bednarek , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce	53
Renata Biadacz , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym	81
Leszek Borowiec , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
Agnieszka Burczyk-Witczak , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
Jolanta Chluska , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
Adam Chmielewski , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego	120
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym	130
Justyna Dyduch , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych	140
Joanna Dynowska , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych	151
Wojciech Fliegner , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
Monika Foremna-Pilarska , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym	171
Anna Glińska , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej	181
Renata Gmińska , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów	193

Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej	203
Beata Gostomczyk , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania	217
Elżbieta Jaworska , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa	226
Beata Juralewicz , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej	239
Zdzisław Kes , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej	249
Magdalena Kludacz , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	258
Konrad Kochański , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
Krzysztof Konstantyn , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
Zbigniew Korzeb , Koncepcja RAPM (<i>Risk Adjusted Performance Measure</i>) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym	294
Mariola Kotłowska , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
Marcin Kowalewski , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting	314
Alina Kozarkiewicz , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie	323
Paweł Kuzdowicz , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie	332
Mariusz Lisowski , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
Sebastian Lotz , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
Monika Łada , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji	365
Sylwia Łęgowik-Świącik , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych	373
Iwona Majchrzak , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska	383
Jarosław Mielcarek , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
Ewelina Młodzik , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach	406
Daria Moskwa-Bęczkowska , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego	416
Edward Nowak , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości	427

Marta Nowak , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych	438
Agnieszka Nózka , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC	449
Piotr Oleksyk , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-privatnych	459
Marek Ossowski , Budżetowanie kosztów udziału w targach	468
Marzena Remlein , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
Sabina Rokita , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach	487
Ewa Różańska , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi	497
Bogna Sawicka , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
Anna Surowiec , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw	517
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice	526
Marta Targowicz , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej	546
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
Beata Zaleska , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o.	566

Summaries

Dorota Adamek-Hyska , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme	21
Anna Balicka , Coopetition of public higher education	33
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice	42
Kinga Bauer , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs	52
Piotr Bednarek , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland	69
Renata Biadacz , Risk analysis as part of the management control of local government units	80

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
Leszek Borowiec , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example	101
Agnieszka Burczyk-Witczak , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009	110
Jolanta Chluska , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy	119
Adam Chmielewski , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University	129
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Use of Business Intelligence systems in financial controlling	139
Justyna Dyduch , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects	150
Joanna Dynowska , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys	160
Wojciech Fliegner , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes	170
Monika Foremna-Pilarska , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company	180
Anna Glińska , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
Renata Gmińska , New concepts of management and cost accounting	202
Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i>	216
Beata Gostomczyk , Time-Driven Activity-Based Costing – application example	225
Elżbieta Jaworska , Management control systems oriented to corporate social responsibility	238
Beata Juralewicz , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies	248
Zdzisław Kes , Selected aspects of budgetary control	257
Magdalena Kludacz , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services	267
Konrad Kochański , The concept of project budgeting on the example of construction company	279
Krzysztof Konstantyn , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises	293
Zbigniew Korzeb , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank	303
Mariola Kotłowska , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company	313

Marcin Kowalewski , Performance management of beyond budgeting	322
Alina Kozarkiewicz , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
Paweł Kuźdowicz , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
Mariusz Lisowski , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
Sebastian Lotz , Managerial dimension of target costing.....	364
Monika Łada , Organization target performance modelling	372
Sylvia Łęgowik-Świącik , Instrumental role of management control in public finance area	382
Iwona Majchrzak , Budgeting as a tool of environment protection costs management	393
Jarosław Mielcarek , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations	405
Ewelina Młodzik , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
Daria Moskwa-Bęczkowska , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
Edward Nowak , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
Marta Nowak , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
Agnieszka Nózka , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
Piotr Oleksyk , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
Marek Ossowski , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
Marzena Remlein , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group	486
Sabina Rokita , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
Ewa Różańska , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
Bogna Sawicka , Costs calculation of non stationary studies at public universities	516
Anna Surowiec , Target costing for supply chain management	525
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
Marta Targowicz , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing	545

Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Financial result as a measure of public university performance	555
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
Beata Zaleska , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company	574

Katarzyna Goldmann

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

Barbara Bernasińska

Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa w Bydgoszczy

WDROŻENIE RACHUNKU KOSZTU DZIAŁAŃ W POMORSKIEJ SPÓŁDZIELNI MIESZKANIOWEJ

Streszczenie: Aby spółdzielnie mieszkaniowe mogły dostosować się do nowych warunków otoczenia rynkowego, gwarantujących im możliwości rozwoju oraz pozyskiwanie nowych klientów, gospodarka finansowa spółdzielni wymaga w szczególności zmian w zakresie klasyfikacji kosztów oraz metody rozliczania kosztów pośrednich. W artykule opisano wdrożenie rachunku kosztów działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej w Bydgoszczy, które zostało przeprowadzone w okresie od lipca 2011 roku do września 2012.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów działań, metoda ABC, spółdzielnia mieszkaniowa, budżet, wdrożenie.

1. Wstęp

Wzrastająca konkurencja na rynku deweloperów i zarządców nieruchomości zmusza spółdzielnie mieszkaniowe do poszukiwania rozwiązań podnoszących ich sprawność i efektywność działania.

Działalność spółdzielni mieszkaniowych ma swoisty charakter, gdyż zarządzanie majątkiem spółdzielni nie polega na osiągnięciu dochodów z nieruchomości mieszkalnych [Ustawa o spółdzielniach mieszkaniowych...], ale na zrównoważeniu przychodów i kosztów w nieruchomościach. W zakresie działalności podstawowej spółdzielnie są zobligowane do prowadzenia działalności bezwynikowej i nie mogą odnosić korzyści majątkowych kosztem swoich członków.

Zarządzanie nieruchomościami przez spółdzielnie opiera się na zasadzie samowystarczalności finansowej, a koszty tej działalności muszą znaleźć pokrycie w przychodach z opłat eksploatacyjnych uiszczonych przez użytkowników lokali. Jednocześnie ustawa o spółdzielniach mieszkaniowych określa zakres przeznaczenia tychże opłat. Mogą one być przeznaczone wyłącznie na pokrycie kosztów zarzą-

dziania nieruchomościami i na działalność społeczno-kulturalną prowadzoną przez te jednostki [Ustawa o spółdzielniach mieszkaniowych...].

Aby spółdzielnie mieszkaniowe mogły dostosować się do nowych warunków otoczenia rynkowego, gwarantujących im możliwości rozwoju oraz pozyskiwanie nowych klientów, jakimi są wspólnoty mieszkaniowe, gospodarka finansowa spółdzielni wymaga w szczególności zmian w zakresie klasyfikacji kosztów oraz metody rozliczania kosztów pośrednich. Odpowiedzią na takie zapotrzebowanie jest rachunek kosztów działań, który zakłada, że produkt nie stanowi bezpośredniej przyczyny powstawania kosztów, lecz działanie. W rachunku tym, inaczej niż w rachunkach tradycyjnych, rozlicza się koszty pośrednie.

W niniejszym artykule zostanie opisane wdrożenie rachunku kosztów działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej w Bydgoszczy¹, które zostało przeprowadzone w okresie od lipca 2011 roku do września 2012.

2. Charakterystyka Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej

Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa w Bydgoszczy powstała 20 kwietnia 1990 roku. Głównymi przedmiotami jej działalności, zgodnie ze statutem, jest zarządzanie nieruchomościami oraz działalność inwestycyjna polegająca na budowaniu lub nabywaniu budynków. W zasobach spółdzielni eksploatowanych jest około:

- 1800 mieszkań,
- 60 lokali użytkowych,
- 430 garaży i 240 miejsc postojowych,

do których obsługi zatrudniono 20 osób. Spółdzielnia zrzesza 2200 członków.

Po wielkim popycie w 2010 roku na mieszkania z rynku pierwotnego w 2011 roku pojawiła się w regionie nadpłynność mieszkań. Pomimo ustabilizowanej pozycji Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej na rynku sprzedaży mieszkań w zasobach spółdzielni zaczęły pojawiać się pustostany generujące koszty. W związku z tym powstała koncepcja wprowadzenia nowej kalkulacji kosztów, opartej na metodzie ABC, która miała na celu uatrakcyjnić ofertę spółdzielni wewnętrznie dla dotychczasowych członków oraz zewnętrznie dla pozyskania obcych wspólnot mieszkaniowych.

Jednym z działań prowadzących do uzyskania założonego celu była konieczność przekształcenia planu finansowego spółdzielni, który dotychczas był narzędziem rozdzielania kosztów, do roli narzędzia zapewniającego skuteczne i efektywne zarządzanie jej środkami finansowymi. Zostało to osiągnięte poprzez przejście z budżetowania przychodów i kosztów związanych z obszarami działania spółdzielni na budżetowanie przychodów oraz kosztów określonych działań. Wdrożenie rachunku kosztów działań w spółdzielni powinno zapewnić:

- prawidłową, indywidualną kalkulację stawek dla poszczególnych nieruchomości,

¹ W skrócie PSM.

- przejrzyste i szczegółowe opisanie zadań realizowanych przez spółdzielnię,
- ocenę, a nawet kontrolę jej działań przez członków,
- ustalenie centrów kosztów i aktywne włączenie się pracowników spółdzielni do zwiększenia kreatywności i innowacyjności.

Spółdzielnia prowadzi działalność na podstawie planu gospodarczo-finansowego, określającego cele i zadania rzeczowe oraz źródła finansowania w ciągu roku. Budżet tworzony jest na podstawie wykonania planu roku ubiegłego z uwzględnieniem przyrostu zasobów, wzrostu kosztów w okresie przyszłym oraz inflacji. Działalność operacyjna, finansowa oraz inwestycyjna jest określana i rozliczana według struktury źródeł przychodów, kosztów i wydatków w rocznym budżecie sporządzanym przez zarząd i zatwierdzonym przez radę nadzorczą.

Punktem wyjścia do opracowania planu na następny rok jest ustalenie potrzeb w zakresie zasobów mieszkaniowych na takim poziomie, aby zapewnić sprawną obsługę eksploatacyjną, utrzymanie nieruchomości i otoczenia w dobrym stanie technicznym.

Plan gospodarczo-finansowy oraz wewnętrzne regulaminy spółdzielni stanowią podstawę do kalkulacji wysokości opłat pobieranych zaliczkowo od użytkowników lokali.

Plan przychodów jest dostosowany do wszystkich racjonalnie planowanych kosztów w następnym roku. W przypadku podjęcia decyzji o niezaspokojeniu w następnym roku wszystkich potrzeb gospodarki nieruchomościami, w planie ujęty jest opis rodzajów prac, które zostały pominięte i przyczyny tej decyzji. W ten sposób tworzona jest hierarchia kosztów do poniesienia.

Podczas tworzenia budżetu planowane są również wyniki poszczególnych nieruchomości. Wiąże się z tym potrzeba ustalenia różnicy pomiędzy kosztami eksploatacji i utrzymania danej nieruchomości a przychodami z opłat eksploatacji. Różnica większa odpowiednio przychody lub koszty eksploatacji i utrzymania danej nieruchomości w roku następnym i musi być uwzględniona w budżecie. Ustalony wynik dla poszczególnych nieruchomości budynkowych jest wprowadzany pod datą ostatniego dnia roku obrachunkowego za pomocą ksiąg rachunkowych zgodnie z prawem bilansowym na konto [Ustawa o rachunkowości...]:

- rozliczeń międzyokresowych kosztów gospodarki zasobami mieszkaniowymi, gdy wystąpi nadwyżka kosztów nad przychodami,
- przychodów przyszłych okresów, gdy wystąpi nadwyżka kosztów nad przychodami.

Kontrola realizacji budżetu odbywa się poprzez zestawienie planu z jego wykonaniem po zakończeniu każdego kwartału. Poszczególne pozycje budżetu są analizowane poprzez wyliczenie stawek z poniesionych kosztów oraz procentowego porównania planu z realizacją. W przypadku dużych odchyleń spowodowanych nieplanowanymi wydatkami wprowadza się korektę planu w zakresie ograniczenia innych wydatków, czyli przemieszczenia planowanych kosztów, lub sporządza się nowe naliczenia dla użytkowników lokali z podniesionymi stawkami.

3. Przygotowanie do wdrożenia rachunku kosztów działań

Implementację rachunku kosztów działań w spółdzielni rozpoczęły prace przygotowawcze, które miały na celu stworzenie harmonogramu poszczególnych etapów wdrożenia. Prace podzielono na:

- identyfikację procesów w spółdzielni i opracowanie listy działań,
- przypisanie zasobów do poszczególnych działań,
- rozdzielenie działań na obiekty kosztowe,
- dostosowanie systemu informatycznego,
- wdrożenie rachunku kosztów działań.

Ważnym elementem wstępnych prac było ogólne przygotowanie zatrudnionych osób w spółdzielni, zyskanie ich przychylności, tak aby każdy pracownik czuł się współtwórcą oraz współużytkownikiem nowego narzędzia.

Identyfikacja procesów i działań została dokonana na podstawie indywidualnych wywiadów z wszystkimi zatrudnionymi. Pracownicy wskazywali związki między działaniami, które wykonywali, i układali je w procesy. Następnie eliminowano błędy spowodowane rozbieżnością w stopniach szczegółowości działań². Działania, których koszty były niewielkie, absorbujące mniej niż 5% zasobów czy też 5% czasu pracy pracowników, dla których był zdefiniowany jednakowy nośnik kosztów działań, zostały połączone z innymi działaniami o podobnym zakresie. W ten sposób powstała mapa procesów wraz z wykazem działań.

W celu rozliczenia kosztów zasobów na działania zbudowana została macierz, przedstawiona w tabeli 1, która umożliwiła w przejrzysty sposób przypisanie zasobów do działań. Przebudowano plan kont. Część kont została połączona, inne podzielono na mniejsze. Utworzono grupy kosztów, dla których określono nośniki zasobów oraz proporcje, w jakich poszczególne działania je eksploatowały. W ten sposób całkowity koszt zasobu został podzielony na aktywności. Większość nośników kosztów opierała się na zadeklarowanym przez pracowników czasie pracy, poświęcanym na wykonywanie pojedynczych aktywności. Dane te były przenoszone do przygotowanego arkusza kalkulacyjnego, a uzyskane czasy pozwoliły zarówno na rozliczenie podstawowych pozycji kosztowych, wynagrodzeń wraz ze świadczeniami na rzecz pracowników, jak i na oszacowanie stopnia wykorzystania innych zasobów przez działania.

Ważne było zachowanie równowagi pomiędzy kosztami pozyskania informacji a jej użytecznością, co nie wykluczało możliwości posługiwania się danymi szacunkowymi, zwłaszcza w rozliczaniu zasobów, których udział w ogólnej kwocie kosztów był niski. Wraz z uzyskiwaniem następných wyników kalkulacji usług w spółdzielni dla kolejnych miesięcy, była badana poprawność przyjętych założeń i w razie potrzeby następowała ich weryfikacja.

² Działania powinny być identyfikowane na podobnym stopniu agregacji. Gwarantuje to ich wzajemne porównywanie i prawidłowe układanie w procesy.

Tabela 1. Wzorzec macierzy zależności zasobów i działań

		Zasób X	Zasób Y	Zasób Z	Zasób ...	Suma działań
Działanie A	koszt w zł					
	nośnik w %					100
Działanie B	koszt w zł					
	nośnik w %					100
Działanie ...	koszt w zł					
	nośnik w %					100
Koszt całkowity zasobu	koszt w zł					
	nośnik w %	100	100	100	100	100

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Piechota 2005, s. 89-90].

Tabela 2. Wzorzec macierzy zależności działań i usług

		Grupy usług			Suma działań
		zarządzanie nieruchomościami	działalność samorządowa	utrzymanie i konserwacja budynków	
Działanie A	koszt w zł				
	nośnik w %				100
Działanie B	koszt w zł				
	nośnik w %				100
Działanie C	koszt w zł				
	nośnik w %				100
Działanie ...	koszt w zł				
	nośnik w %				100
Suma usług	koszt w zł				
	nośnik w %	100	100	100	100

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Piechota 2005, s. 91].

W dalszej kolejności nastąpiło rozliczenie kosztów na obiekty kosztowe za pomocą macierzy odnoszącej się do działań i obiektów kosztowych (tabela 2). Obiekty kosztowe w PSM stanowiły trzy podstawowe grupy usług wykonywanych przez spółdzielnię. Na tym etapie starano się zachować jak największą przejrzystość kalkulacji i unikano niestandardowych rozwiązań.

System informatyczny dostosowano w ten sposób, że zaadaptowany program finansowo-księgowy umożliwia import danych do arkusza kalkulacyjnego, który został odpowiednio zaprogramowany na potrzeby rachunku kosztów działań.

Wszystkie prace przygotowawcze do wdrożenia rachunku kosztów działań zostały szczegółowo opisane i udokumentowane.

4. Etapy wdrożenia rachunku kosztów działań

Wdrożenie rachunku kosztów działań przeprowadzono w czterech etapach:

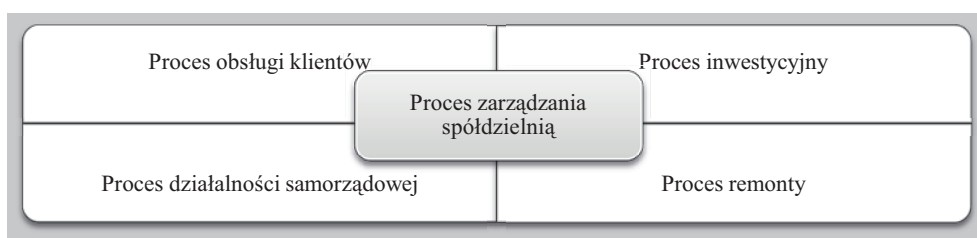
Etap I: czas trwania: od września do listopada 2011 roku.

Etap II: czas trwania: grudzień 2011 roku.

Etap III: czas trwania: marzec 2012 roku.

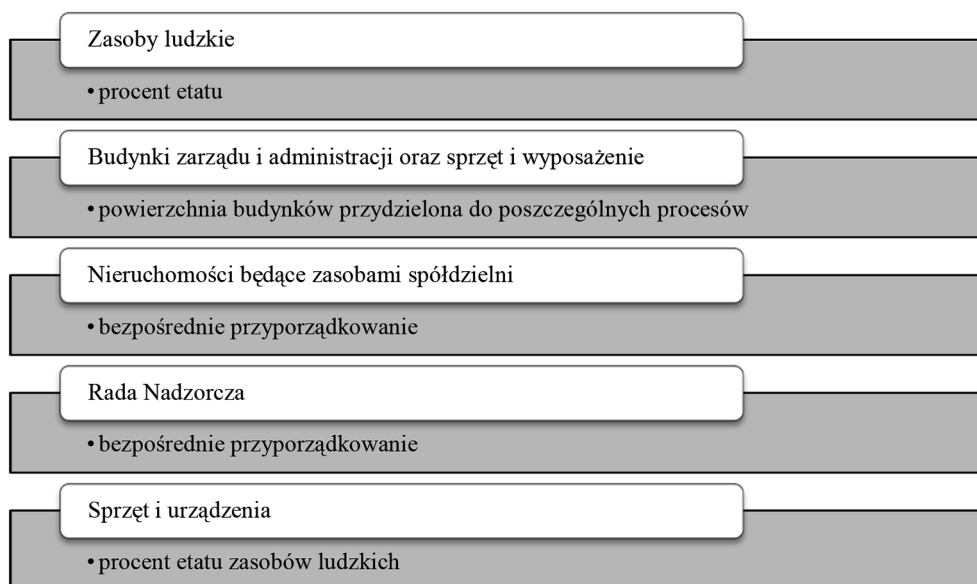
Etap IV: czas trwania: kwiecień i maj 2012 roku.

W etapie I opracowano listę działań, pogrupowano je i stworzono mapę procesów związanych z działalnością spółdzielni przedstawioną na rys. 1.



Rys. 1. Mapa procesów w PSM

Źródło: opracowanie własne.



Rys. 2. Nośniki zasobów PSM

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3. Nośniki kosztów zasobów ludzkich

Wyszczególnienie	Pracownicy					Razem
	Zarząd, zarządzanie nieruchomościami, księgowość	Administracja – obsługa nieruchomości	Obsługa działalności samorządowej	Dział inwestycji i marketingu	Remonty	
Zasoby ludzkie – etaty	3,915	6,48	1,44	3,24	2,925	18
% w etatach	21,75	36,00	8,00	18,00	16,25	100,00
Wynagrodzenia i ubezpieczenia społeczne	353 698,79	491 127,20	90 329,63	397 904,30	194 466,72	1 527 526,64
Materiały biurowe	4 440,90	7 350,45	1 633,43	3 675,22		17 100,00
Koszty BHP i ochrona zdrowia	195,75	324,00	72,00	162,00	146,25	900,00
Szkolenia	1 516,81		557,91	1 255,29		3 330,00
Podróże służbowe	5 411,31		1 990,37	4 478,32		11 880,00
Bezosobowy fundusz płac		400,00				360,00
Roczne koszty zasobów ludzkich	365 263,55	499 201,65	94 583,33	407 475,14	194 612,97	1 561 136,64

Procent czasu przeznaczanego na działania					
Proces zarządzania spółdzielnią	35	5	5		
Proces obsługi klientów					
obsługa klienta	25	30	15	25	
windykacja		15	5		
wysyłki czynszów i rozliczeń	5	10	5		
obsługa techniczna zasobów mieszkaniowych		30			50
obsługa magazynu		5			
Proces działalności samorządowej					
organizowanie zebrań	10		10		
obsługa posiedzeń Rady Nadzorczej	10		20		
sporządzanie protokołów i uchwał			30		
Proces inwestycyjny					
marketing	5	5		25	
obsługa inwestycji	10		5	25	
sprzedaż mieszkań			5	25	
Proces remontowy					50
Razem	100	100	100	100	100

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4. Podział kosztów zasobów ludzkich na działania

Wyszczególnienie	Pracownicy					
	Zarząd, zarządzanie nieruchomościami, księgowość	Administracja – obsługa nieruchomości	Obsługa działalności samorządowej	Dział inwestycji i marketingu	Remonty	Razem
Proces zarządzania spółdzielnią	127 842,24	24 960,08	4 729,17			157 531,49
Proces obsługi klientów	109 579,07	449 281,48	23 645,83	101 868,78	97 306,48	781 681,65
obsługa klienta	91 315,89	149 760,49	14 187,50	101 868,78		357 132,67
windykacja		74 880,25	4 729,17			79 609,41
wysyłki czynszów i rozliczeń	18 263,18	49 920,16	4 729,17			72 912,51
obsługa techniczna zasobów mieszkaniowych		149 760,49			97 306,48	247 066,98
obsługa magazynu		24 960,08				24 960,08
Proces działalności samorządowej	73 052,71		56 750,00			129 802,71
organizowanie zebrań	36 526,36		9 458,33			45 984,69
obsługa posiedzeń Rady Nadzorczej	36 526,36		18 916,67			55 443,02
sporządzanie protokołów i uchwał			28 375,00			28 375,00
Proces inwestycyjny	54 789,53	24 960,08	9 458,33	305 606,35		394 814,30
marketing	18 263,18	24 960,08		101 868,78		145 092,04
obsługa inwestycji	36 526,36		4 729,17	101 868,78		143 124,31
sprzedaż mieszkań			4 729,17	101 868,78		106 597,95
Proces remontowy					97 306,48	97 306,48
Razem	365 263,55	499 201,65	94 583,33	407 475,14	194 612,97	1 561 136,64

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5. Podział kosztów zasobów na działania

Wyszczególnienie	Zasoby ludzkie	Budynki zarządu i administracji oraz sprzęt i wyposażenie	Nieruchomości jako zasoby spółdzielni	Rada Nadzorcza	Sprzęt i urządzenia	RAZEM koszty działań
Koszty zasobów	1 561 136,64	81 900,00	328 937,77	49 185,00	95 400,00	2 116 559,41
Nośnik zasobu	Etaty przydzielone do procesu	Etaty przydzielone do procesu	Bezpośrednie przyporządkowanie	Bezpośrednie przyporządkowanie	Etaty przydzielone do procesu	
Proces zarządzania spółdzielnią	157 531,49	17 813,25	18 225,00		24 775,52	218 345,27
Proces obsługi klientów	781 681,65	42 792,75	72 540,00		41 007,76	938 022,16
obsługa klienta	357 132,67		27 900,00			
windykacja	79 609,41		31 140,00			
wysyłki czynszów i rozliczeń	72 912,51		13 500,00			
obsługa techniczna zasobów mieszkaniowych	247 066,98					
obsługa magazynu	24 960,08					
Proces działalności samorządowej	129 802,71	6 552,00		49 185,00	9 112,84	194 652,54
organizowanie zebrań	45 984,69			6 300,00		
obsługa posiedzeń Rady Nadzorczej	55 443,02			42 885,00		
sporządzanie protokołów i uchwał	28 375,00					
Proces inwestycyjny	394 814,30	14 742,00	238 172,77		20 503,88	668 232,95
marketing	145 092,04					
obsługa inwestycji	143 124,31					
sprzedaż mieszkań	106 597,95					
Proces remontowy	97 306,48	13 308,75				97 306,48

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 6. Podział kosztów działań na usługi

Wyszczególnienie	Rozliczenie kosztów					
	Zarządzanie nieruchomościami	Działalność samorządowa	Utrzymanie i konserwacja nieruchomości	Inwestycje	Remonty	Razem
Koszty bezpośrednie – dostawcy usług, indywidualne dla nieruchomości			644 320,80			644 320,80
konserwacje			51 570,00			
przeglądy			53 740,80			
utrzymanie czystości			504 360,00			
ubezpieczenie majątku			34 650,00			
Koszty pośrednie – wg metody ABC	218 345,27	194 652,54	938 022,16	668 232,95	97 306,49	2 116 559,41
Przychody redukujące koszty			-288 969,99	-668 232,95	-97 306,49	-1 054 509,43
Razem	218 345,27	194 652,54	1 293 372,97	0,00	0,00	1 706 370,79
powierzchnia przeliczeniowa dla członków	83 706,37	83 706,37	83 706,37			
powierzchnia przeliczeniowa dla nieczłonków	12 102,48		12 102,48			
stawka miesięczna dla członków	0,19	0,19	1,09			
stawka miesięczna dla osób niebędących członkami	0,19	0,00	1,38			

Źródło: opracowanie własne.

Etap II obejmował wyznaczenie jednostek pomiaru wolumenu zasobów przedstawionych na rys. 2. Podzielone zostały koszty zasobów ludzkich planowane w budżecie 2011 według etatów, zgodnie z procesami, które tworzone są przez działania. W tym celu opracowano dwie macierze. Na podstawie pierwszej, którą obrazuje tabela 3, dokonano wyznaczenia nośników kosztów zasobów ludzkich oraz ustalono procent udziału grup pracowników w procesach. Natomiast druga, uwidoczniiona w tabeli 4, rozdziela koszty zasobów ludzkich zgodnie z wyznaczonymi procentami.

Zgodnie z rachunkiem kosztów działań przydzielono do kosztów zasobów ludzkich: koszty materiałów biurowych, szkoleń pracowników, podróży służbowych, drobnego wyposażenia, naprawy i konserwacji sprzętu biurowego, które dotychczas były przydzielane do kosztów zarządzania nieruchomościami.

W PSM w grudniu 2011 roku trwały równoległe prace nad wdrożeniem oraz nad budżetem 2012, w którym częściowo zostały wprowadzone elementy metody ABC w zakresie rozdzielenia kosztów zasobów ludzkich. Zmiany opisane w dalszej części artykułu, wprowadzone zostały w budżecie 2013.

W etapie III prace polegały na przeniesieniu podzielonych kosztów zasobów ludzkich do macierzy przedstawionej w tabeli 5 oraz przydzieleniu kosztów pozostałych zasobów spółdzielni zawartych w budżecie 2011 do działań według nośników ustalonych w etapie II.

W etapie IV informacje, jakie uzyskano dzięki nowemu rozdzieleniu kosztów, pozwoliły na ustalenie kosztów poszczególnych usług wykonywanych przez spółdzielnię na rzecz użytkowników lokali. W tabeli 6 przedstawiono koszty bezpośrednie zgodne z budżetem 2011 i nowy podział kosztów pośrednich przydzielonych do usług według rachunku kosztów działań.

5. Podsumowanie

Dzięki rozdzieleniu kosztów metodą ABC możliwe było ustalenie nowych stawek ogólnych za zarządzanie nieruchomościami, ich utrzymanie i konserwację oraz na działalność samorządową. Z porównania budżetu 2011 według metody tradycyjnej z nowym podejściem według rachunku kosztów działań, przedstawionego w tabeli 7, można wywnioskować, że stawka za:

- zarządzanie nieruchomościami³ spadła z 0,62 zł na metr kwadratowy miesięcznie do 0,19 zł, co daje obniżenie kosztów jednostkowych o 69,35%,
- działalność samorządową⁴ wzrosła z 0,06 zł do 0,19 zł – wyżka o 216,67%,
- utrzymanie i konserwację nieruchomości w kwocie podstawowej wzrosła z 1,12 zł do 1,38 zł, co stanowi jej powiększenie o 23,21%.

³ Stawka za tę usługę jest najważniejszym parametrem w negocjacjach ze wspólnotami.

⁴ Koszty tej działalności są pokrywane tylko przez członków spółdzielni, są to koszty korporacyjne i nie obciążają wspólnot.

Tabela 7. Porównanie budżetów 2011 w PSM według metody tradycyjnej i metody ABC

Wyszczególnienie		Budżet 2011	Stawka	Budżet (metoda ABC) 2011	Stawka
1		2	3	4	5
1	Zarządzanie nieruchomościami	717 980,43	0,62	218 345,27	0,19
	Koszty bezpośredniego zarządu	564 620,43			
	Koszty funkcjonowania biura	146 160,00			
	Koszty utrzymania wolnych zasobów	7 200,00			
2	Działalność samorządowa	65 000,00	0,06	194 652,54	0,19
RAZEM (1:2)		782 980,43	0,68	412 997,81	0,38
3	Utrzymanie i konserwacja obiektów	1 282 118,56	1,12	1 582 342,96	1,38
	Konserwacje	291 927,75			
	Przeglądy	53 740,80			
	Utrzymanie czystości	504 360,00			
	Ubezpieczenie nieruchomości	34 650,00			
	Pozostałe koszty eksploatacji	167 940,00			
	Obsługa techniczna zasobów mieszkaniowych	180 000,00			
	Rezerwa	49 500,00			
Wynik roku poprzedniego nieruchomości oraz wynik na działalności inwestycyjnej („-”przychód; „+” koszt)		-257 400,00	-0,26	-288 969,99	-0,29
4	Stawka na utrzymanie i konserwację		0,86		1,09
5	RAZEM stawka za zarządzanie oraz utrzymanie i konserwację dla członków		1,54		1,47
6	RAZEM stawka za zarządzanie oraz utrzymanie i konserwację dla osób nie będących członkami		1,74		1,57

1	2	3	4	5
Wyszczególnienie:				
Średnia stawka za zarządzanie i obsługę działalności samorządowej dla użytkowników będących członkami PSM		0,68		0,38
Średnia stawka za utrzymanie i konserwację z uwzględnieniem pożytków i innych przychodów z własnej działalności gospodarczej spółdzielni dla użytkowników będących członkami PSM		0,86		1,09
Średnia stawka za zarządzanie dla osoby niebędącej członkiem		0,62		0,19
Średnia stawka za utrzymanie i konserwację dla użytkowników niebędących członkami PSM		1,12		1,38
Powierzchnia użytkowa w m²/przeliczeniowa/	95 808,85		95 808,85	
w tym:				
z członkostwem	83 706,37		83 706,37	
bez członkostwa	12 102,48		12 102,48	

Źródło: opracowanie własne.

Można również zauważyć zmniejszenie obciążenia kosztami pośrednimi działalności inwestycyjnej, której wynik obniża stawkę na utrzymanie i konserwację nieruchomości dla członków spółdzielni. W związku z tym suma stawek dla członków spadła z 1,54 zł na metr kwadratowy miesięcznie na 1,47 zł, co daje spadek o 4,55%. Natomiast dla osób niebędących członkami⁵ suma stawek spadała o 9,77%.

Wdrożenie rachunku kosztów działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej wpłynęło na:

- prawidłową wycenę i unikanie wzajemnego subsydiowania usług wykonywanych w PSM oraz dokładniejszą kontrolę kosztów,
- przeprowadzanie dogłębnych analiz wykorzystania zasobów, dzięki którym uruchomiono działania w celu intensywniejszego ich wykorzystania,
- podejmowanie strategicznych decyzji,
- przygotowanie atrakcyjnej oferty dla wspólnot zewnętrznych⁶ i wejście z konkurencyjną ofertą na rynek zarządców nieruchomości.

Literatura

Piechota R., *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa 2005.

Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz.U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223, z późn. zm.).

Ustawa o spółdzielniach mieszkaniowych z dnia 15 grudnia 2000 r. (Dz.U. z 2001 r. Nr 4, poz. 27 z późn. zm.).

IMPLEMENTATION OF ACTIVITY BASED COSTING IN THE *POMORSKA SPÓŁDZIELNIA MIESZKANIOWA*

Summary: For housing associations to adapt to new market environment, ensuring their development and to attract new customers, financial management of a cooperative requires in particular changes in the classification method of accounting for costs and indirect costs. The article describes the implementation of activity-based costing in the *Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa* in Bydgoszcz, which was conducted in the period from July 2011 to September 2012.

Keywords: activity-based costing, ABC method, housing association, budget, implementation.

⁵ Podobnie jak wspólnoty nie mają prawa do korzystania z pożytków płynących z działalności inwestycyjnej spółdzielni i nie muszą jednocześnie partycypować w kosztach działalności samorządowej.

⁶ Najbardziej znaczącą usługą, która determinuje pozyskiwanie wspólnot, jest usługa zarządzania nieruchomościami, dzięki nowej kalkulacji doszło do spadku jej kosztów o 69,3%.