

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

252

Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowci
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Ksenia Czubakowska, Mieczysław Dobija, Wojciech Fliegner,
Wiktor Krawczyk, Dorota Kuchta, Henryk Ronek, Elżbieta Skrzypek

Redaktorzy Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska, Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Małgorzata Czupryńska, Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w 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](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 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-245-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Jacek Barburski , Rola czynnika ludzkiego w rozwoju sektora bankowego w Polsce	11
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka , Strategiczna karta wyników jako narzędzie realizacji idei zrównoważonego rozwoju organizacji	26
Leszek Borowiec , Koncepcja kosztu netto usług komunalnych w Polsce.....	42
Halina Buk , Kreowanie wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych	54
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Kalkulacja kosztów ubezpieczeń dla przedsiębiorstw na potrzeby rachunków decyzyjnych.....	66
Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , Konstrukcja systematycznego rachunku kosztów logistyki w kontekście tworzenia wartości przedsiębiorstwa.....	76
Alina Dyduch , Budżetowanie kosztów w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe	88
Joanna Dynowska , Metody racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego	104
Waldemar Piotr Gil , Dylemat koncepcji kosztu kapitału własnego	115
Renata Gmińska , Rachunek kosztów logistyki jako narzędzie zarządzania kosztami	126
Joanna Habelman , Pomiar i ocena dokonań w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A.	136
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja zasobów i rachunek kosztów zasobów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego	149
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja procesów i rozliczenie kosztów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego	163
Elżbieta Jaworska , Społeczna odpowiedzialności przedsiębiorstw jako źródło szans i przewagi konkurencyjnej	180
Marcin Kaczmarek , Aspekty wdrożeniowe zarządzania przez zadania w Policji.....	193
Ilona Kędzierska-Bujak , Możliwość połączenia kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	213
Konrad Kochański , Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów i ich przydatność w podejmowaniu decyzji w obszarze logistyki przedsiębiorstwa.....	223

Marcin Kowalewski , Mapy strategii w procesie implementacji w przedsiębiorstwie systemu pomiaru dokonań	237
Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , Wpływ wzrostu sprzedaży na wartość przedsiębiorstwa	248
Jarosław Kujawski , Przychody i marża w rozszerzonym <i>Earned Value Management</i>	263
Grzegorz Lew , „Zrównoważony” rachunek kosztów	280
Agnieszka Lew , Zarządca walory tradycyjnego rachunku kosztów	290
Sebastian Lotz , Target costing w zarządzaniu kosztami w branży motoryzacyjnej .	300
Monika Łada , Analiza rentowności strumieni wartości	312
Anna Łapińska , Specyfika rachunku kosztów w rolnictwie	324
Jarosław Mielcarek , Zarządzanie wynikami za pomocą optymalizacji wielkości serii produkcyjnej	334
Daria Moskwa-Bęczkowska , Zarządzanie kosztami w publicznych szkołach wyższych jako instrument poprawy ich efektywności	349
Przemysław Mućko , Studium przypadku zastosowania rachunku kosztów działań w policji angielskiej	365
Bożena Nadolna , Metody badawcze rachunkowości zarządczej a ich podstawy filozoficzne	377
Agnieszka Nózka , Rachunek kosztów w instytucie badawczym jako instrument kontroli i oceny ośrodków odpowiedzialności	393
Andrzej Parzonko , Koszty normatywne jako ważny instrument wspomagający zarządzanie gospodarstwem mlecznym – rozwiązania KTBL	403
Michał Pietrzak , <i>Balanced scorecard</i> a kreowanie wartości z zasobów ludzkich poprzez zaangażowanie pracowników	415
Michał Poszwa , Identyfikacja i wycena przychodów z nieodpłatnych świadczeń	432
Sabina Rokita , Wykorzystanie wybranych narzędzi rachunku kosztów w ocenie <i>ex ante</i> i <i>ex post</i> opłacalności innowacji produktowych	440
Anna Stronczek , Kontrola zarządcza w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych	448
Piotr Szczypa , Koszty jakości procesów logistycznych przedsiębiorstwa	458
Alfred Szydelko , Wpływ procesów integracyjnych rachunku kosztów zmiennych na jakość informacji kosztowych	467
Lukasz Szydelko , Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności za koszty	478
Piotr Urbanek , Rachunkowość odpowiedzialności. Teoria a praktyka biznesowa	489
Małgorzata Wasilewska , Wycena przedsięwzięcia inwestycyjnego „Pole Stefanów” kopalni Bogdanka SA z wykorzystaniem opcji realnych	502
Elżbieta Wawrzyniak , Niewykorzystana zdolność produkcyjna a analiza punktu progu rentowności w szpitalu	520
Edward Wiszniowski , Koncepcja skorygowanej ceny nabycia i jej wpływ na pozycje sumy bilansowej	531

Paweł Wroński , Wstępna analiza wyników inwestycyjnych wybranych otwartych funduszy emerytalnych.....	545
Adam Zawadzki , Rachunek ekonomiczny w outsourcingu.....	560

Summaries

Jacek Barburski , The role of human factor in the development of banking sector in Poland.....	25
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Balanced scorecard as a tool for implementing sustainable development idea to an organization.....	41
Leszek Borowiec , The concept of net cost of municipal services in Poland.....	53
Halina Buk , Creation of financial result from the long-time construction contract sales.....	65
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Cost calculation of business insurance in decision accounts.....	75
Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , The construction of conventional cost accounting in logistics in the context of generating the company value.....	87
Alina Dyduch , Cost budgeting in the State Forests National Forest Holding.....	103
Joanna Dynowska , Methods of cost rationalization in responsibility centers in the enterprises in Warmia and Mazury voivodeship.....	114
Waldemar Piotr Gil , Dilemma of the concept of the cost of equity capital.....	125
Renata Gmińska , Logistics costing as a tool of cost management.....	135
Joanna Habelman , Measurement and evaluation of achievements of Szczecin and Świnoujście Seaports Authority.....	148
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of resources and resources consumption accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	162
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of processes and cost accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	179
Elżbieta Jaworska , Corporate social responsibility as a source of opportunities and competitive advantage.....	192
Marcin Kaczmarek , Aspects of implementing performance management in the Police.....	212
Ilona Kędzierska-Bujak , Possibility of combining the total performance scorecard and open book management – selected problems.....	222
Konrad Kochoński , Modern costing concepts and their usefulness in taking decisions in the area of logistics.....	236
Marcin Kowalewski , Strategy maps in performance measurement system.....	247
Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , The influence of sales growth rate on business valuation.....	262

Jarosław Kujawski , Revenue and margin in extended earned value management	279
Grzegorz Lew , „Balanced” cost accounting	289
Agnieszka Lew , Managing values of traditional bill of costs	299
Sebastian Lotz , Target costing in automotive industry costs management processes	311
Monika Łada , Value streams profitability analysis	323
Anna Łapińska , Specificity of cost accounting in agriculture	333
Jarosław Mielcarek , Performance management with optimum batch size	348
Daria Moskwa-Bęczkowska , Costs management in public higher education institutes as a tool of their efficiency improvement	364
Przemysław Mućko , Case study of activity based costing implementation in English police forces	376
Bożena Nadolna , Management accounting research methods and their philosophical foundations	392
Agnieszka Nózka , Cost accounting in research institute as a control and evaluation tool of responsibility centers	402
Andrzej Parzonko , Normative costs as an important instrument to assist dairy farm management – KTBL solutions	414
Michał Pietrzak , Balanced Scorecard and value creation from human resources through employees’ engagement	431
Michał Poszwa , Identification and measurement of free of charge benefits revenue	439
Sabina Rokita , Using selected instruments of cost accounting in ex ante and ex post assessment of profitability of product innovations	447
Anna Stronczek , Management control of the new public finance act	457
Piotr Szczypa , Quality costs of corporation’s logistic processes	466
Alfred Szydelko , The effect of direct costing integration processes for the quality of cost information	477
Łukasz Szydelko , Using of information from target costing in cost responsibility centers management	488
Piotr Urbanek , Responsibility accounting. business theory and practice	501
Małgorzata Wasilewska , Real Options Valuation of “Pole Stefanów” investment project by Bogdanka joint stock company	519
Elżbieta Wawrzyniak , Unused capacity and the analysis of hospital break-even point	530
Edward Wiszniowski , The concept of amortized cost and its impact on balance sheet items of the sum of input	544
Paweł Wroński , Preliminary analysis of selected investment open pension funds	559
Adam Zawadzki , Outsourcing cost-effectiveness evaluation	571

Przemysław Mućko

Uniwersytet Szczeciński

STUDIUM PRZYPADKU ZASTOSOWANIA RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ W POLICJI ANGIELSKIEJ

Streszczenie: W artykule przedstawiono wybrane zagadnienia z implementacji rachunku kosztów działań w policji angielskiej. W czasie prawie 20 lat model ABC przeszedł pełny cykl życia: od rekomendacji, przez dobrowolne i obowiązkowe implementacje po odejście od stosowania. Przedstawione aspekty dowodzą, że zastosowana metoda była raczej rachunkiem kosztów pełnych opartych na działaniach niż rachunkiem kosztów działań. Co więcej, nie udało się również powiązać rachunku kosztów z pomiarem dokonań.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, rachunek kosztów działań, sektor publiczny.

1. Wstęp

Sektor publiczny stanowi szczególnie interesujący obszar zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej. Z powodu notorycznego niezadowolenia klientów tego sektora ze świadczonych usług publicznych oraz permanentnego deficytu finansowego szerokie grono specjalistów proponują wdrażanie coraz to nowszych koncepcji zarządzania tym sektorem i jego jednostkami¹. Wśród koncepcji i narzędzi rachunkowości zarządczej przymierzanych do sektora publicznego pewnym powodzeniem cieszył się również rachunek kosztów działań [Bjornenak, Mitchell 2002; Lawson 2005; Kaczmarek 2009].

Przedstawione w artykule studium przypadku jest próbą pokazania niejednoznacznych efektów wprowadzenia rachunku kosztów działań w sektorze publicznym. Studium dotyczy policji w Anglii i Walii, której komendy na przełomie ubiegłego i obecnego wieku stosowały różne warianty modelu ABC.

2. Kontekst i przebieg zastosowania rachunku kosztów działań w policji angielskiej

Prace nad zmianami w metodach i instrumentach zarządzania w policji w Anglii zaczęły się już na początku ostatniej dekady ubiegłego wieku. Raport Komisji Audytu z 1990 r. stwierdzał, że konieczna jest analiza działań policyjnych w celu dostar-

¹ Szersze spektrum uwarunkowań zmian w zarządzaniu sektorem publicznym przedstawia praca pod red. T. Lubińskiej. Por. [Lubińska i in. 2009, s. 28-29].

czenia kadrze kierowniczej policji informacji o koszcie uzyskiwanych rezultatów. W rezultacie tych wskazań w 1992 r. ustalono metodologię analizy działalności policyjnej, ustalając między innymi konieczność przeprowadzenia próby działań w 2 lub 3 tygodniowych okresach ekstrapolowanych następnie na okresy roczne.

Raporty z lat 1998 i 1999 ponownie podkreślały wartość informacji kosztowej wykorzystującej analizę działań [HMIC 1998] oraz ledwie początkową fazę funkcjonowania rachunku kosztów opartego na analizie działań (do 1998 r. 6 z 43 komend regionalnych (*forces*) wdrożyło elementy ABC).

Od kwietnia 2000 r. na komendy policji nałożono obowiązek pomiaru dokonań. Pociągnęło to za sobą konieczność przemyślenia i powiązania efektów i kosztów ich osiągnięcia. Wdrożenie narzędzia *best value* było jedną z zasadniczych przesłanek wdrożenia ABC. O ile pomiar dokonań był obowiązkowy, o tyle nie wprowadzono obowiązku prowadzenia specjalnego rachunku kosztów. Konieczność jego wdrożenia wiązała się jednak z pomiarem dokonań. Początkowo każda ze służb zachowała autonomię w zakresie rachunku kosztów i poszczególne wdrożenia różniły się między sobą, niekiedy znacznie. Konsekwencją była nieporównywalność informacji tworzonych w różnych służbach.

W związku z tym w czerwcu 2001 r. opracowano jednolity model ABC: *National Police Activity-Based Costing Model*, początkowo fakultatywny. Mając na uwadze mały postęp we wdrażaniu ABC, podjęto decyzję o obowiązku jego stosowania, począwszy od kwietnia 2003 r. Model stosowano przez siedem lat. Na skutek kryzysu finansowego i związanej z tym konieczności redukcji wydatków publicznych, w tym na policję, zaprzestano stosowania modelu ABC od roku 2009/2010. Ponad dekada stosowania różnych wariantów modelu rachunku kosztów działań w policji angielskiej czyni z niej interesujący przypadek, szczególnie we wczesnych latach.

3. Koszty zasobów i ich alokacja

Początkowo koszty policji podzielono na 3 kategorie: koszty bezpośrednie działalności podstawowej (policyjnej), koszty wsparcia oraz koszty ogólne. Koszty działalności podstawowej stanowiły w modelu wyłącznie koszty świadczeń pracowniczych² personelu wykonującego pracę policyjną. Wsparcie to działalność pomocnicza świadcząca usługi na rzecz policjantów wykonujących podstawowe zadania policji. W kolejnych etapach z kosztów ogólnych wyodrębniono koszty biznesowe (administracyjne, takie jak koszty komórek zarządzania personelem, przyjmowania skarg), które przypisywano do działalności podstawowej, oraz koszty utrzymania (*sustaining*), których nie można było rozsądnie przypisać do działalności policji (np. koszty prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań finansowych, rozwój technologii informacyjnych, formułowanie strategii działalności, niektóre usługi prawne).

² Czyli wynagrodzenia z narzutami. Mimo funkcjonującego systemu emerytalnego, w którym świadczenia pracowników policji wypłacano wprost z budżetu państwa, na potrzeby rachunku kosztów wynagrodzenia „ubruttwiono”, aby odzwierciedlały pełne koszty świadczeń pracowników.

Podział kosztów uwzględniał również strukturę policji angielskiej: tworzyły ją 43 tzw. jednostki regionalne (*forces*, dalej – komendy), w większości obejmujące ochroną określony obszar. Na poziomie najniższym na potrzeby rachunku kosztów wyodrębniono tzw. podstawowe jednostki dowodzenia (*basic command unit* – BCU), działające na określonym obszarze administracyjnym. Działalność podstawowa i wspierająca była prowadzona na szczeblu zarówno BCU, jak i centrali jednostek regionalnych. Dlatego na obu szczeblach (tj. w BCU i centralach regionalnych) ponoszono koszty przypisane do działalności podstawowej i wspierającej.

Przykład podziału i struktury kosztów policji londyńskiej przedstawia tab. 1.

Tabela 1. Struktura kosztów policji londyńskiej w roku budżetowym 2007/2008

Pozycja kosztowa	Rok budżetowy 2007/2008	
	Kwota (tys. £)	Struktura
Koszty bezpośrednie świadczeń pracowniczych w BCU	1024 374	
Koszty bezpośrednie świadczeń pracowniczych w centrali	394 874	
Koszty bezpośrednie świadczeń pracowniczych razem	1419 248	43,6%
Wsparcie operacyjne BCU	549 938	
Wsparcie operacyjne centrali	361 952	
Wsparcie operacyjne razem	911 890	28,0%
Wsparcie administracyjne BCU	89 504	
Wsparcie administracyjne centrali	85 806	
Wsparcie administracyjne regionu	374 318	
Wsparcie administracyjne razem	549 628	16,9%
Koszty razem (bez kosztów utrzymania)	2880 766	
Koszty utrzymania	375 494	11,5%
Koszty razem	3256 260	100%

Źródło: [MPS update...].

Koszty świadczeń pracowniczych stanowiły ponad 80% całego budżetu policji. Ze względu na ich duży udział w kosztach ogółem sposób ich ustalenia był szczególnie istotny. Do dalszej kalkulacji przyjmowano albo rzeczywiste dane o wysokości wynagrodzeń, albo wielkości uśrednione.

1. Ujęcie rzeczywistych danych wymagało połączenia informacji o faktycznej wysokości wynagrodzenia pracownika w okresie oraz pełnionych przez niego obowiązkach (wykonywanych działaniach).

2. Występowały dwa warianty uproszczonego ujęcia wynagrodzeń w modelu:

a) przeprowadzono obliczenia średnich wynagrodzeń w poszczególnych grupach zawodowych i te średnie wielkości obciążały koszty działań realizowanych przez poszczególnych pracowników (nie było konieczności przypisywania do działania konkretnego pracownika, wystarczało jedynie jego stanowisko);

b) dokładniejsze kwoty wynagrodzeń uzyskiwano na podstawie kwot należnego wynagrodzenia konkretnego pracownika, uwzględniając jego kategorię zaszerogowania oraz staż pracy.

4. Analiza działań policji

Centralne miejsce w modelu zajmowała analiza działań. W niektórych komendach regionalnych była ona nawet jedynym realizowanym etapem rachunku kosztów działań. W wielu miejscach w literaturze podkreśla się, że w każdej działalności usługowej analiza działań sama w sobie dostarcza najcenniejszych informacji na potrzeby zarządzania, niezależnie od innych elementów ABC. W sektorze publicznym zdanie to jest szczególnie prawdziwe (por. [Baird 2007]). Warto zauważyć, że przeprowadzana analiza działalności służyła do oceny dokonań jednostek oraz na potrzeby oceny alokacji zasobów. Wycena działań w rachunku kosztów działań nie zawsze była najważniejszym celem przeprowadzania analizy działań.

Zasadniczą analizę działań przeprowadzano na podstawie ankiet wykorzystania czasu pracy wypełnianych przez pracowników. Ankiety obejmowały 2-3 tygodniowe okresy i były przeprowadzane w okresach półrocznych (niekiedy nawet kwartalnie). W jednym z wariantów ankiety pracownicy przypisywali każdy 15-minutowy okres służby do jednego z działań. Dla uzyskania właściwej, reprezentacyjnej próby ważny był dobór okresu badawczego. Powinien być to okres, w którym pracownicy realizowali typowe działania. O wyborze jednego tygodnia badawczego decydował kierownik BCU, a termin drugiego badania był narzucony z góry.

Zawartość słownika działań, jak również metoda ustalania jego zawartości zmieniła się w czasie. W niektórych jednostkach stosowano podejście oddolne, pozwalając pracownikom nazywać wykonywane działania i przypisywać je do zdarzeń lub obszarów (celów) strategicznych. Przewagę zdobyło jednak w tym zakresie podejście odgórne, narzucające słownik działań. Przykładową listę działań realizowanych przez policję londyńską umieszczono w tab. 2. Warto zauważyć, że działania zostały przypisane do czterech obszarów uznanych za podstawowe obszary działalności policyjnej.

Tabela 2. Obszary i działania policji londyńskiej

Obszary	Działania
1	2
Przeciwdziałanie przestępczości	Prewencja kryminalna
	Zbieranie i analiza informacji
	Współpraca w przeciwdziałaniu przestępczości
	Ochrona policyjna
Zwalczanie przestępczości	Przestępstwa przeciwko osobom (art. S20 i poważniejsze)
	Przestępstwa przeciwko osobom (art. S47 i lżejsze)
	Przestępstwa seksualne
	Włamania do mieszkań

1	2
	Włamania – obiekty komercyjne i pozostałe
	Rozbój
	Kradzież pojazdu lub z użyciem pojazdu
	Oszustwa i defraudacje
	Inne kradzieże
	Przestępstwa związane z narkotykami
	Uszkodzenia związane z przestępstwami
	Inne przestępstwa
	Eskorta i inne usługi w sądach
	Kontakty z informatorami
	Przesłuchania więźniów
	Areszty i obsługa więźniów
	Okazywanie osób w celach rozpoznawczych
	Nakazy aresztowania
	Sądownictwo karne
Promocja bezpieczeństwa publicznego	Ruch drogowy – inne
	Patrole
	Operacje i wydarzenia specjalne
	Działalność na rzecz społeczności
	Działalność na poziomie stołecznym, narodowym i międzynarodowym, łącznie z ochroną antyterrorystyczną
	Pozostała współpraca
	Licencjonowanie
Świadczenie pomocy	Wypadki drogowe śmiertelne i poważne
	Wypadki drogowe lżejsze i wyłącznie z uszkodzeniami pojazdów
	Utrzymanie porządku publicznego
	Interwencje domowe
	Skargi i zakłócenia porządku
	Prostytucja
	Fałszywe alarmy
	Zaginienia osób
	Nagle i podejrzane śmierci
	Inne zdarzenia niezwiązane z przestępstwem
	Poszukiwania dóbr (zaginionych)
	Dochodzenia niezwiązane ze zdarzeniami
	Areszty i obsługa więźniów
	Obsługa telefonów (alarmowych) i zapytań
	Sądownictwo karne
	Kontakty z rodzinami
Działania utrzymania	

Źródło: [MPS update...].

Koszty działań wymienionych w tab. 2 ustalano na podstawie ankiet pracowników. Informacje o kosztach działań następnie prezentowano w sprawozdaniach. Można więc uznać, że działania stanowiły jednocześnie ostateczne obiekty kosztowe w zastosowanym modelu rachunku kosztów. Należy zauważyć, że w niektórych przypadkach można je raczej określić mianem zdarzeń (szczególnie, gdy dotyczą przestępstw). Nazwa „działania” w stosunku do niektórych jest o tyle myląca, że wymienione zdarzenia wymagają wykonania wielu czynności (działań) koniecznych do „obsługi” zdarzenia (np. wypadku drogowego). Zastosowany rachunek kosztów wymagał więc powiązania między zdarzeniami a realizowanymi działaniami. Taką przykładową analizę przedstawia tab. 3.

Tabela 3. Przykład relacji zdarzenia – działania

	Przestępstwa	Inne zdarzenia	Zapewnienie porządku	Pozostałe
Zdarzenia	Przeciwko osobom Rabunkowe Kradzieże w mieszkaniach Kradzieże pojazdów Zniszczenie mienia Narkotykowe	Ruch drogowy Zachowania społeczne Porządek publiczny Kłótnie domowe Zaginięcia osób Nagłe śmierci		
Działania związane ze zdarzeniami	Podróże Czynności związane ze zdarzeniami Dochodzenia Przeszukania Przesłuchania Przetwarzanie danych Sporządzanie sprawozdań Działania w sądzie			
Działania niezwiązane ze zdarzeniami	Zapobieganie przestępstwom Wywiad/ informatorzy Przesłuchania więźniów		Patrole piesze Patrole zmotoryzowane Praca na rzecz społeczności	Konferencje Licencjonowanie Spotkania Praca papierkowa niezwiązana ze zdarzeniami Nadzór podwładnych

Źródło: Police Activity Sampling Manual of Guidance, Home Office, and Her Majesty's Inspector of Constabulary, 1992, za: [Collier 2006].

Warto zauważyć, że analiza działań obejmowała przede wszystkim koszty, które w terminologii rachunku kosztów określa się jako koszty robocizny bezpośredniej. Pozostałe koszty były różnie alokowane. W niektórych komendach stosowano analizę działań i metodę ABC. W innych alokowano koszty nieosobowe do komórek

organizacyjnych, stosując uproszczony klucz rozliczeniowy liczby zatrudnionych pracowników. Koszty wsparcia przypisywano bezpośrednio do działań, jeżeli była ku temu podstawa. Stosowano również wariant alokacji kosztów na podstawie opinii kierowników komórek organizacyjnych o konsumpcji zasobów przez poszczególne działania.

Analiza działań oraz ich wycena była niekiedy wspomagana zaawansowanymi technologiami wspomagającymi dowodzenie siłami policyjnymi. Zespoły mobilnych terminali danych pozwalały zbierać dane o realizowanych działaniach z dużą dokładnością, samoczynnie zbierając część informacji. Pozwalało to ominąć niepopularny wśród pracowników etap ankietyzacji.

5. Obiekty kosztowe

Obiekty kosztowe stanowią ostateczny rezultat kalkulacji kosztów w rachunku kosztów działań. Informacja o kosztach obiektów jest zasadniczą informacją, jakiej pozyskania oczekują menedżerowie. W wielu dokumentach dotyczących angielskiego rachunku kosztów w policji pojawia się postulat wyceny nakładów ponoszonych na osiągnięcie celów i zadań stawianych służbom policyjnym³. Wdrożenie narzędzi pomiaru dokonań stanowiło jedną z zasadniczych przesłanek implementacji modelu ABC, mającego umożliwić dokonywanie analiz kosztów i korzyści. O ile do kwantyfikacji korzyści służyły zestawy kluczowych mierników dokonań, zwane w policji angielskiej *best value performance indicators* (BVPI), o tyle brakowało systemu pozwalającego liczyć koszty osiągnięcia dokonań. Model ABC miał dostarczyć brakujących informacji kosztowych. Jednak z nielicznymi wyjątkami wdrażane systemy kalkulacji stosowały inne obiekty kosztowe niż cele i zadania kwantyfikowane w systemach pomiaru dokonań policji. Jak pokazano już powyżej, wyceniano koszty działań grupowanych w obszary działalności policyjnej (różne w różnych wdrożeniach modelu ABC). I to pomimo powszechnej znajomości celów i zadań nakładanych ogólnie na policję przez Ministerstwo Spraw Wewnętrznych (*Home Office*) oraz mierników ich realizacji. Cele i zadania stosowane do pomiaru dokonań oraz obszary działalności policyjnej w ABC nie były tożsame. Tylko niektóre jednostki regionalne podjęły się wyceny kosztów realizacji poszczególnych zadań przez przypisanie działań do zadań, a nie obszarów lub funkcji policyjnych. Tabela 4 zawiera cele i zadania policji, które postulowano wiązać z kosztami ich osiągnięcia. Wydaje się, że sposób stawiania większości zadań utrudnia lub nawet uniemożliwia rozsądną wycenę nakładów.

Warto jednak zauważyć, że klasyczny model ABC wyraźnie odróżnia dwie perspektywy: perspektywę rachunku kosztów i perspektywę zarządzania. Obiekty kosz-

³ Postulat integracji pomiaru dokonań i rachunku kosztów, szczególnie rachunku kosztów działań, stawiany jest przez wielu autorów. Por. propozycję integracji metody ABC ze zrównoważoną kartą wyników w: [Nita 2009, s. 341-344].

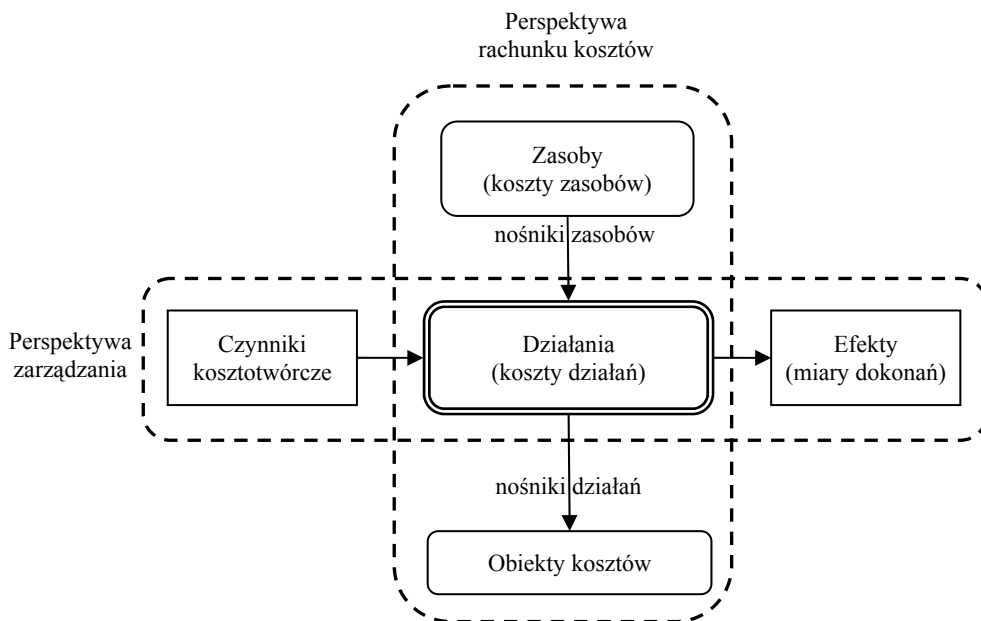
towe należą do perspektywy rachunku kosztów i są odrębne od efektów działań, ujmowanych w perspektywie zarządczej (por. rys. 1). Odrębność obiektów kosztowych od efektów działań nie stanowi więc wady modelu. Wycena efektów w działalności policyjnej, podobnie jak w wielu innych sektorach, jest utrudniona lub wręcz niemożliwa. Na przykład efekt działań w postaci spadku przestępczości ma wiele różnych determinant, z których działania wycenione w rachunku ABC są jedną z możliwych, a niebagatelną rolę odgrywają różnorodne czynniki społeczne. Podobnie zadanie sformułowane jako „Sprawiedliwe traktowanie podejrzanych” osiąga się wieloma działaniami, które realizują jednocześnie (i niewyłącznie) inne cele.

Tabela 4. Nadrzędne cele i zadania policji

Cele	Zadania
Promocja bezpieczeństwa i porządku	Utrzymanie porządku (i przywracanie go tam, gdzie jest to niezbędne) oraz redukcja zachowań antyspołecznych
	Godzenie pozostających w konflikcie praw i wolności publicznych
	Poprawa bezpieczeństwa i zabezpieczenia społeczeństwa, a szczególnie jego części narażonych na ryzyko
Redukcja przestępczości i lęku przed przestępczością	Udział w poprawie bezpieczeństwa na drogach i zmniejszeniu liczby wypadków
	Walka z przestępczością zorganizowaną i międzynarodową
	Zapobieganie terroryzmowi
	Zmniejszanie przestępczości za pomocą prowadzonych dochodzeń, wykrywania i reagowania na jej przyczyny
Udział w zapewnianiu sprawiedliwości metodami, które zabezpieczą i utrzymają publiczne zaufanie w rządy prawa	Zmniejszanie lęku przed przestępczością
	Dostarczanie materiału dowodowego terminowo i wysokiej jakości na potrzeby prowadzonych uczciwie postępowań
	Sprawiedliwe traktowanie podejrzanych
	Wspomaganie zaspokojenia potrzeb ofiar i świadków

Źródło: [Home Office].

Z perspektywy rachunku kosztów wydaje się, że obiekty i działania – zupełnie odrębne w klasycznym modelu rachunku kosztów działań – w implementacji w angielskiej policji połączono niejako w jedno pojęcie. Działaniom z jednej strony przypisuje się zasoby i je wycenia, a z drugiej strony stanowią one informację sprawozdawczą, stanowiącą podstawę podejmowanych decyzji. O pewnej nieprecyzyjności stosowanego terminu „działania” (*activity*) już wspomniano. Warto jednak powtórzyć, że pozostawienie kalkulacji na etapie wyceny działań jest spotykane przy wdrożeniach rachunku kosztów działań w jednostkach świadczących usługi.



Rys. 1. Schemat klasycznego modelu ABC

Źródło: zmodyfikowany wariant rysunku z: [Szychta 2008, s. 272].

Bliższa analiza działań (tab. 2) pozwala stwierdzić, że część z nich (szczególnie w obszarze zwalczania przestępczości) jest zespołem działań i czynności, które policja podejmuje w wyniku wystąpienia pewnego zdarzenia (incydentu, wypadku, wykroczenia, przestępstwa). Zdarzenia te w przyjętym modelu ABC pełnią zatem funkcję obiektów kosztowych. Warto jednak zauważyć, że przestępstwa nie są rezultatem działalności policji, nie powinny więc stanowić obiektu kosztowego. Wymienione zdarzenia są czynnikiem powodującym konieczność wykonania pewnych czynności i działań, uruchamiającym procedury policyjne. Należy więc je umieścić nie na wyjściu modelu, ale na wejściu, jako jeden z czynników kosztotwórczych, pamiętając jednak, że działalność policji ma wpływ na poziom przestępczości.

Choć niewykorzystana zdolność produkcyjna (operacyjna) jednostki nie jest obiektem kosztowym w klasycznym ujęciu modelu ABC, to informacje o kosztach zasobów niewykorzystanych są cenne dla menedżerów. W modelu przyjętym w angielskiej policji nie raportowano czasu ani kosztów niewykorzystanych zdolności operacyjnych. Czas pracy (i jej koszty) przeznaczony na działania, które nie realizowały zasadniczych celów (np. przerwy w pracy, ocena podwładnych), alokowano na pozostałe działania proporcjonalnie do ich czasu (kosztów)⁴. Powodowało to zawy-

⁴ W jednym opisanym przypadku — Humberside Police — tylko 67,5% czasu pracy przeznaczano, zgodnie z ankietami, na działania realizujące strategię tej jednostki. Por. [HMIC 1998, s. 121].

żanie kosztów działań przez proporcjonalną alokację kosztów niewykorzystanych zdolności operacyjnych na realizowane działania. Warto jednak dodać, że niewłaściwe ujęcie zasobów niewykorzystanych jest często podnoszonym zarzutem wobec modelu ABC, co zostało dostrzeżone przez jego twórców.

Rozwiązaniem problemu zasobów niewykorzystywanych, proponowanym między innymi przez R.S. Kaplana, była standaryzacja stawek nośników kosztów [Kaplan, Cooper 2002] albo norm czasu trwania działań [Kaplan, Anderson 2008]. Wśród komend regionalnych znalazły się takie, które zastosowały to podejście [Colier 2006]. Przed wdrożeniem modelu szacowano tam standardowe czasy trwania czynności policyjnych. Wielkości te następnie mnożono przez liczbę zdarzeń i przeciętne koszty wynagrodzeń. Otrzymana wartość stanowiła koszt działań związanych z obsługą zdarzenia i była do niego przypisywana. W omawianym wariantcie modelu nie wyceniano bezpośrednio działań niezwiązanych z działalnością podstawową, dlatego różnicę między czasem pracy i kosztami faktycznie poniesionymi w okresie a sumą obliczonych kosztów działań podstawowych przypisywano do działalności pomocniczej. Warto dodać, że szacowanie norm czasowych pozwalało pominąć pracochłonny i nie lubiany przez pracowników etap ankietyzacji.

6. Dyskusja i wnioski

Z perspektywy teorii należy zauważyć, że wdrożony w policji angielskiej model rachunku kosztów nie był rachunkiem kosztów działań w pełnym znaczeniu tego terminu. Można go raczej określić terminem rachunku kosztów pełnych opartym na działaniach. Podstawowa różnica polega na wykorzystaniu analizy działań do rozliczania kosztów podstawowych działalności policyjnej, czyli – w terminologii rachunku kosztów – kosztów bezpośrednich. Co więcej, na podstawie działań rozliczano wyłącznie koszty świadczeń pracowniczych, pozostałe koszty ujmując w kosztach wsparcia. Uwaga ta nie miałaby może znaczenia z perspektywy praktyki, bowiem przyjęta metoda rozliczania kosztów była uzasadniona. Koszty wynagrodzeń policjantów najlepiej jest rozliczać pomiędzy wykonywane przez nich działania proporcjonalnie do czasu ich realizacji. Rozliczanie wyłącznie kosztów wynagrodzeń też można uzasadnić dużo mniejszą istotnością pozostałych kosztów (poniżej 20%). Stosowanie określenia „rachunek kosztów działań” jest jednak pewnym nadużyciem, ponieważ koszty pośrednie, stanowiące podstawowy przedmiot analizy klasycznego modelu ABC, rozliczano metodami zbliżonymi do tradycyjnych odmian rachunku kosztów. Na przykład czas poświęcony na prace administracyjne eliminowano z analizy, rozliczając całość kosztów pomiędzy czynności podstawowe, związane obsługą zdarzeń. Rezultat takiego rozliczenia jest identyczny do rozliczania kosztów administracyjnych za pomocą współczynnika narzutu kosztów, proporcjonalnie do kosztów bezpośrednich. Podobnie rozliczano koszty innych działań niezwiązanych z podstawową działalnością policyjną, choć były w tym zakresie wyjątki. Uproszczenie to jest o tyle ważne, że czas poświęcony pozostałej działalności był istotny (w jednej z analiz osiągał wielkość 36% [Colier 2006]).

Procedura pozyskiwania danych do analizy działań była pracochłonna i pracownicy niechętnie się jej poddawali. Zauważono, że z czasem wyniki alokacji czasu pracy różnych komend regionalnych coraz bardziej się do siebie zbliżają. Fakt ten oceniano pozytywnie, jako dowód coraz większej spójności metody. Jednak podnieszono też wątpliwość, czy pracownicy nie rejestrują czasu pracy zgodnie z oczekiwaniami przełożonych, tak jak je odczytywali, na przykład na podstawie raportów z całego kraju z poprzednich okresów. Co więcej, oceny przeznaczenia czasu pracy przez pracowników nie można weryfikować. Jednak oba problemy, czyli uciążliwość ankietyzacji i niechętny stosunek pracowników oraz problemy z weryfikacją, stanowią typowe trudności konwencjonalnych modeli ABC.

Wdrożenie ABC przyniosło ciekawe wnioski z analiz działalności policyjnej, porównując różne BCU. Przeprowadzone analizy pozwalały stawiać ciekawe pytania. Na przykład, czy zwiększone nakłady pracy na okradanie mieszkań (większy udział w czasie pracy) skutkowały proporcjonalnie zwiększoną wykrywalnością tego rodzaju przestępstw. Jednak do tego typu analiz nie był potrzebny etap wyceny, a wystarczyła sama analiza czasu pracy policji w zestawieniu z pomiarem dokonań.

Podsumowując, należy stwierdzić, że przypadek zastosowania rachunku kosztów działań w angielskiej policji dostarcza cennych danych do analizy możliwości i ograniczeń tego modelu rachunku kosztów. Z jednej strony wiele zalet ABC opisywanych w literaturze zostało zweryfikowanych, a z drugiej strony ujawniły się bariery wdrożenia koncepcji, prowadzące do zastosowania wybranych jej składników.

Przedstawione studium jest szczególnie wartościowe w kontekście prowadzonych obecnie prac nad modernizacją organizacji zarządzania polską policją⁵. Wymusza poważne rozważenie wielu możliwości pomiędzy teoretycznym rygoryzmem i czystością konwencjonalnego modelu rachunku kosztów działań a podejściem bardziej pragmatycznym. Zmiany w modelu zarządzania w sektorze publicznym zawsze napotykają duży opór pracowników, a specyfika zadań policyjnych opór ten czyni szczególnie skutecznym. Doświadczenie angielskie pokazuje, że wiele zyskano, automatyzując procedurę zbierania danych. Są to wnioski, które można wykorzystać w Polsce.

Literatura

ACPO Finance Committee, *National police activity based costing model*, 2001.

Baird K., *Adoption of activity management practices in public sector organizations*, „Accounting and Finance”, vol. 47 (2007).

Bjornenak T., Mitchell F., *The development of activity-based costing journal literature 1987-2000*, „The European Accounting Review” 2002, vol. 11, Issue 3.

Collier P.M., *Costing police services: The politicization of accounting*, „Critical Perspectives on Accounting” 2006, nr 17.

⁵ Prezentację rezultatów prac nad rachunkiem kosztów w policji zawiera artykuł M. Kaczmarka [2012].

- HMIC (Her Majesty's Inspectorate of Constabulary), *What Price Policing? A Study of Efficiency and Value for Money in the Police Service*, April 1998.
- Home Office, *Performance Indicators Context Paper: Annex B*, <http://www.nationalarchives.gov.uk/ERORecords/HO/421/2/ppd/pru/annexb.htm>.
- Kaczmarek M., *Aspekty wdrożeniowe zarządzania przez zadania w Policji*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, bieżący numer, Wrocław 2012 (w druku).
- Kaczmarek M., *Rachunkowość budżetowa jako retro- i prospektywny system informacyjny*, [w:] *Nowe zarządzanie publiczne — skuteczność i efektywność*, red. T. Lubińska, Difin, Warszawa 2009.
- Kaplan R.S., Anderson S.R., *Rachunek kosztów działań sterowany czasem. Prostsza i bardziej skuteczna droga do większych zysków*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2008.
- Kaplan R.S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002.
- Lawson R.A., *The use of activity based costing in the healthcare industry: 1994 vs. 2004*, "Research In Healthcare Financial Management" 2005, vol. 10, no. 1.
- Lubińska T. i in., *Reformy budżetowe w zakresie nowego zarządzania publicznego*, [w:] *Nowe zarządzanie publiczne — skuteczność i efektywność*, red. T. Lubińska, Difin, Warszawa 2009.
- Mason M., Dale C., *Analysis of Police Community Support Officer (PCSO) Activity Based Costing (ABC) Data- Results From an Initial Review*, Home Office Research Report 8, July 2008.
- MPS update on Activity Based Costing (ABC) 2007/08 results, <http://www.mpa.gov.uk/committees/finres/2009/090122/07/>
- Nita B., *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganii zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2009.
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.
- Williams D., *Red tape cuts fail to impress police*, "Public Finance", February 20-26, 2009.

CASE STUDY OF ACTIVITY BASED COSTING IMPLEMENTATION IN ENGLISH POLICE FORCES

Summary: The article presents a study of implementation of activity based costing in the police forces in England. During almost 20 years ABC method went through from recommendations, voluntary and mandatory application to discontinuation. The analysis shows that the method applied in the police was rather an activity-based full cost accounting than true activity-based costing. Moreover, the costing method was not integrated with performance measurement.

Keywords: cost accounting, activity-based costing, public sector.