

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**268**

# **Rachunkowość zarządcza w działalności przedsiębiorstw i instytucji**

Redaktor naukowy  
**Bartłomiej Nita**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Wiktor Gabrusewicz

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Joanna Świrska-Korlub

Łamanie: Comp-rajt

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),

The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://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](http://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 978-83-7695-255-0**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

Wstęp .....	7
-------------	---

---

### Część 1. GROMADZENIE I PRZETWARZANIE INFORMACJI ZARZĄDCZEJ

---

<b>Krzysztof Piotr Jasiński:</b> Fazy procesu informacyjnego w zarządzaniu przedsiębiorstwem .....	11
<b>Kamila Trzecińska:</b> Przydatność informacyjna rachunkowości zarządczej w zarządzaniu przedsiębiorstwem .....	21

---

### Część 2. POMIAR, OCENA I RAPORTOWANIE DOKONAŃ

---

<b>Agnieszka Burcyc:</b> Ustawa Sarbanesa-Oxleya i jej następstwa dla działalności audytorów oraz zarządów spółek .....	43
<b>Krzysztof Piotr Jasiński:</b> Sprawozdawczość zarządcza w przedsiębiorstwie jako instrument podejmowania decyzji menedżerskich .....	54
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Forma wynagrodzenia udziałowca a obciążenia fiskalne z tego tytułu .....	64
<b>Bartłomiej Nita:</b> Pomiar i zarządcze raportowanie procesów logistycznych	75
<b>Anna Glińska:</b> Istota wspomagania operacyjnego i pomiar ryzyka straty operacyjnej w zakładach pracy chronionej .....	88
<b>Małgorzata Wasilewska:</b> Kapitał intelektualny w prospektach emisyjnych polskich spółek akcyjnych .....	104

---

### Część 3. WYBRANE INSTRUMENTY RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

---

<b>Anna Balicka:</b> Matryca miar jako narzędzie wykorzystywane w procesie porównywania przedsiębiorstw w branży motoryzacyjnej .....	117
<b>Marcin Klinowski:</b> Planowanie sieciowe w zarządzaniu kosztami i czasem projektu .....	131
<b>Kamila Trzecińska:</b> Zarządzanie kosztami według koncepcji <i>kaizen costing</i>	141

---

### Część 4. RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA W SEKTORZE PUBLICZNYM

---

<b>Michał Dyk:</b> Podstawy gospodarki finansowej gmin .....	155
<b>Magdalena Koźmik:</b> Wykorzystanie rachunku kosztów działań w sektorze publicznym .....	168
<b>Magdalena Talarska:</b> Budżet działalności oddziału szpitalnego na przykładzie oddziału anestezjologii i intensywnej terapii medycznej .....	178

---

## Summaries

---



---

### Part 1. GATHERING AND PROCESSING MANAGEMENT INFORMATION

---

<b>Krzysztof Piotr Jasiński:</b> Phases of information process in company management .....	20
<b>Kamila Trzcińska:</b> Information usefulness of management accounting in corporate management .....	40

---

### Part 2. PERFORMANCE MEASUREMENT, ASSESSMENT AND REPORTING

---

<b>Agnieszka Burczyk:</b> Sarbanes-Oxley Act of 2002 and its implications for the activities of auditors and management boards .....	53
<b>Krzysztof Piotr Jasiński:</b> Management reporting in a company as an instrument of managerial decision making .....	63
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> A form of the shareholder's remuneration and resultant fiscal burden .....	74
<b>Bartłomiej Nita:</b> Performance measurement and managerial reporting in the area of logistics .....	87
<b>Anna Glińska:</b> The essence of operational support and measurement of operational risk losses in sheltered workshops .....	103
<b>Małgorzata Wasilewska:</b> Intellectual capital in the prospectuses of Polish joint-stock companies .....	113

---

### Part 3. CHOSEN TOOLS OF MANAGEMENT ACCOUNTING

---

<b>Anna Balicka:</b> Measurement matrix as a tool used in the process a comparison of companies in the automotive industry .....	130
<b>Marcin Klinowski:</b> Network planning in the cost and time project management .....	140
<b>Kamila Trzcińska:</b> The concept of Kaizen costing in cost management .....	152

---

### Part 4. MANAGEMENT ACCOUNTING IN PUBLIC SECTOR

---

<b>Michał Dyk:</b> Basics of municipality's financial management .....	167
<b>Magdalena Koźmik:</b> The use of Activity Based Costing in public sector ....	177
<b>Magdalena Talarska:</b> Budget of hospital ward activity on the example of anesthesiology and intensive medical therapy wards .....	188

**Magdalena Koźmik**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## WYKORZYSTANIE RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ W SEKTORZE PUBLICZNYM

---

**Streszczenie:** Rachunek kosztów działań jest jedną z najpopularniejszych metod kalkulacji kosztów. Informacje oparte na działaniach, pochodzące z systemu ABC, mogą przelożyć się na korzystne zmiany i usprawnienia działalności sektora publicznego. Impuls do ulepszeń w sektorze publicznym wynika z presji wywieranej przez społeczeństwo oraz rząd. Od urzędników oczekuje się, że będą wykonywali coraz więcej zadań, jednocześnie generując coraz mniej kosztów. Można spróbować osiągnąć to poprzez zmianę myślenia na temat kosztów oraz wartości wytwarzanych usług. W artykule pokazano, że rachunek kosztów działań ABC może stanowić rozwiązanie problemu zarządzania kosztami w sektorze publicznym.

**Słowa kluczowe:** rachunek kosztów działań, zarządzanie za pomocą działań, sektor finansów publicznych.

### 1. Wstęp

Rachunek kosztów działań jest to, najprościej ujmując, metoda rozliczania kosztów pośrednich i pomocniczych. Uwzględnia ona w swej metodologii związki przyczynowo-skutkowe między zasobami a produktami (usługami) przy wykorzystaniu analizy wykonywanych działań. System rachunku kosztów działań ABC (*Activity Based Costing*) wykazuje większy związek ze stanem faktycznym (rzeczywistością) niż model oparty na kalkulacji kosztów zgodnie z tradycyjnym rachunkiem kosztów.

Początkowo był on wykorzystywany do rozliczania kosztów produktów w przedsiębiorstwach produkcyjnych. Obecnie cieszy się powodzeniem również w przedsiębiorstwach usługowych, a nawet w organizacjach non profit oraz jednostkach sektora publicznego. System ABC znajduje zastosowanie nie tylko jako narzędzie rozliczania kosztów pośrednich i pomocniczych. Informacje pochodzące z systemu ABC wykorzystywane są do podejmowania wielu decyzji na poziomie operacyjnym i strategicznym.

Celem niniejszego opracowania jest wskazanie na wszechstronność wykorzystania systemów ABC nie tylko do kalkulacji kosztów, ale również do za-

rządzenia daną jednostką poprzez model zarządzania działaniami ABM (*Activity Based Management*).

Jednostki, których istnienie nie zawsze jest związane z przynoszeniem przychodów (a przynajmniej przychodów, jakie generują, nie zachowują dla siebie na własną działalność bezpośrednio), generujące jedynie koszty, winny wykazywać zainteresowanie efektywnym zarządzaniem posiadanymi zasobami. Do takich podmiotów należą między innymi jednostki sektora finansów publicznych. Za pomocą modelu ABC mogłyby one między innymi dokonać analizy działań i procesów w danej jednostce w celu identyfikacji działań przynoszących wartość dodaną czy eliminacji działań, które stanowią obciążenie dla jednostki. Przez pojęcie jednostek sektora finansów publicznych należy rozumieć podmioty publiczne, a w szczególności jednostki wszystkich szczebli administracyjnych (jednostki samorządu terytorialnego, jednostki sektora rządowego), ale również takie podmioty, jak szpitale i ośrodki zdrowia publicznego, szkoły publicznego (w każdym stopniu kształcenia).

Na jednostkach tych spoczywa odpowiedzialność wobec rządu, odbiorców ich usług, podatników, którzy są współfinansującymi ich działalność. Jednocześnie wywierana jest na te podmioty ogromna presja polityczna, społeczna, gospodarcza. Zasadą jest realizacja coraz większej ilości zadań przy coraz mniejszym dofinansowaniu. Aby moc sprostać tym wymaganiom, niezbędna jest znajomość nie tylko wydatków ponoszonych w związku z działalnością statutową, ale przede wszystkim kosztów związanych z wykorzystywaniem nabywanych zasobów, w tym również znajomość niewykorzystanych zdolności produkcyjnych w celu ich eliminowania.

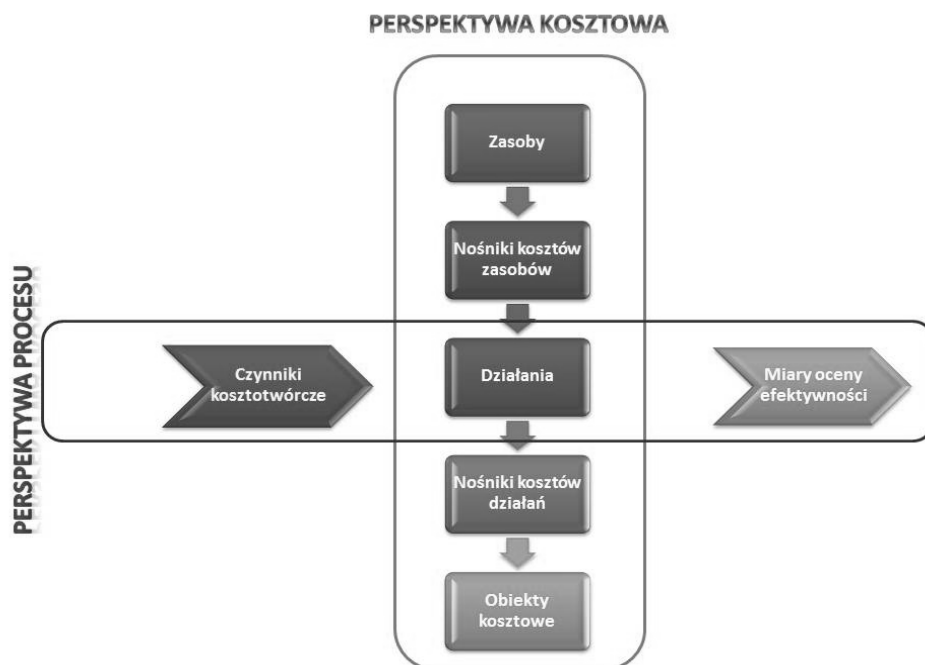
Autor niniejszego artykułu stawia tezę, iż systemy ABC oraz model zarządzania na podstawie działań ABM mogą z powodzeniem być wykorzystywane nie tylko w przedsiębiorstwach produkcyjnych, ale również w przedsiębiorstwach usługowych, a także w zarządzaniu jednostkami sektora finansów publicznych. Artykuł zawiera przegląd literatury i analizę przykładów w celu weryfikacji postawionej tezy.

## **2. Rachunek kosztów działań. Podstawowe założenia**

Systemy ABC opierają się na nowym sposobie myślenia. W centrum zainteresowania są działania wykonywane w przedsiębiorstwie. Model polega na rozliczaniu kosztów w oparciu o związki przyczynowo-skutkowe między zasobami, działaniami i kosztami. Niejednokrotnie autorzy podkreślają, jak niewielka jest różnica między rachunkiem kosztów opartym na działaniach a zarządzaniem opartym na działaniach (ABCM). Oba pojęcia są ze sobą ściśle powiązane. Za pomocą systemu rachunku kosztów działań ABC dostarczane są informacje (w oparciu o procesy i działania), które system zarządzania, oparty na działaniach ABM, wykorzystuje do ciągłego doskonalenia procesów w przedsiębiorstwie [Turney 1992, s. 20-25].

Model ABC charakteryzują pojęcia takie, jak [Piechota 2005, s. 25]: obiekt kosztów, działanie, proces, zasoby, nośnik kosztów zasobów, nośnik kosztów dzia-

łań. Zależności między wymienionymi pojęciami oraz podstawowe założenia systemów ABC obrazuje rys. 1.



**Rys. 1.** Perspektywa procesu i perspektywa kosztowa w rachunku kosztów działań ABC

Źródło: [Miller 2000, s. 216].

Termin „obiekt kosztowy” oznacza obiekt, dla którego gromadzi się koszty, a następnie koszty te są liczone i poddawane dalszej analizie. Obiektem kosztów będzie więc wyrób, usługa, klient. Obiekt można scharakteryzować jako obiekt indywidualny bądź zbiorczy [Miller 2000, s. 8]. Przez działanie rozumie się określoną czynność lub zdarzenie, którego wykonanie jest niezbędne do wytworzenia wyrobów, a następnie ich sprzedaży. Działania mają określony atrybuty, które je identyfikują. Do atrybutów poszczególnych działań należą takie cechy, jak: określony nadawca działania oraz jego odbiorca, mierzalność, powtarzalność, możliwość sprawowania nad nimi kontroli. Ze względu na poziom kosztów działań wyróżnić można działania dotyczące [Czubakowska i in. 2006, s. 185]:

- pojedynczych produktów,
- partii produktów,
- asortymentu produktów,
- całego przedsiębiorstwa.

Mianem procesu można określić zbiór ciągłych i regularnych działań podejmowanych w przedsiębiorstwie. Proces charakteryzuje określony cel jego podjęcia. W działalności przedsiębiorstwa, zgodnie z rachunkiem kosztów działań, można wyróżnić procesy podstawowe (bezpośrednio związane z wytwarzaniem i sprzedażą produktów) oraz procesy pomocnicze (wsparcie procesów podstawowych).

Zasoby to wszystkie środki gospodarcze, które są zużywane w trakcie procesu gospodarczego w celu wykonania określonych działań. Na potrzeby rachunku kosztów działań przyjmuje się cztery podstawowe rodzaje zasobów ekonomicznych:

- materiały,
- pracownicy,
- urządzenia,
- pomieszczenia.

W kalkulacji kosztów, zgodnie z rachunkiem kosztów działań, wyróżnia się dwa rodzaje nośników kosztów. Nośnik kosztów zasobów jest miarą ilości zasobów wykorzystywanych przez dane działanie. Nośnik kosztów działania stanowi wielkość zapotrzebowania na działania, jakie wykazują obiekty kosztowe. Określenie nośników kosztów działań jest jednym z ważniejszych etapów tworzenia systemu rachunku kosztów działań. Mają bezpośredni wpływ na alokacje kosztów działań na wyodrębnione wyroby (obiekty kosztowe).

Najczęściej stosowane wielkości miary nośników kosztów działań to [Czubakowska i in. 2006, s. 188]:

- liczba wykonywanych działań,
- czas wykonywania działań,
- ilość zasobów zaangażowanych,
- wartość działań.

Prawidłowo zaprojektowany rachunek kosztów działań pozwala na rozliczenie kosztów pośrednich ściślej związane ze stanem faktycznym (rzeczywistym). Wynika to z faktu, iż model ten bazuje na związku przyczynowo-skutkowym realnych procesów (działań) zachodzących w przedsiębiorstwie. Wprowadzenie rachunku kosztów działań jest systemem skomplikowanym i wymaga znacznych nakładów, dlatego wykorzystuje się go w przedsiębiorstwach o określonych uwarunkowaniach ponoszenia kosztów [Świdarska 2004, s. 133].

Istotą rachunku kosztów działań (ABC) jest metoda pomiaru kosztów i efektywności działań, zasobów, produktów, klientów i innych obiektów kosztów. Metoda ABC polega na poszukiwaniu związków między: zasobami a działaniami, działaniami a innymi obiektami kosztów na podstawie stopnia wykorzystania działań, a także poznaniu i zrozumieniu przyczynowo-skutkowych relacji pomiędzy czynnikami powstawania kosztów a działaniami. Podstawową koncepcją rachunku kosztów działań jest postrzeganie przedsiębiorstwa nie przez pryzmat pionów czy wydziałów, ale działań (procesów) niezbędnych do wytworzenia i sprzedaży określonych produktów [Świdarska 2003, s. 131].



### 3. Zarządzanie na podstawie działań ABM

Zarządzanie na podstawie działań umożliwia dokonywanie analiz, pozwala na formułowanie rekomendowanych sposobów postępowania, sprzyja optymalizacji procesów i działań oraz poprawieniu efektywności podmiotu gospodarczego. Może być istotnym narzędziem zdobywania i utrwalania przewagi konkurencyjnej.

Wykorzystanie metod i narzędzi wchodzących w skład ABM jest uzależnione od etapu rozwoju przedsiębiorstwa [Miller 2000, s. 43]:

- Przedsiębiorstwa znajdujące się w fazie rozwoju (zwiększanie się poziomu działalności) wykorzystują system zarządzania na podstawie działań przede wszystkim do eliminacji działań nietworzących wartości oraz do doskonalenia procesów i działań.
- Przedsiębiorstwa znajdujące się w fazie stabilizacji (stałego poziomu działalności) koncentrują się na zastosowaniu ABM do identyfikacji działań nietworzących wartości, na ustalaniu i realizacji priorytetów w zakresie doskonalenia, wyodrębniania/eliminacji czynników kosztotwórczych oraz na szacowaniu kosztów wyrobów i usług.
- W fazie schyłkowej (zmniejszanie się poziomu działalności) przedsiębiorstwa wykorzystują ABM w głównej mierze do redukcji kosztów, zmniejszania poziomu dostępnego potencjału i zarządzania redukcją zatrudnienia.
- Przedsiębiorstwa dysponujące niewystarczającym potencjałem skupiają się na zastosowaniu ABM do określenia kosztów produktów, podejmowania decyzji w odniesieniu do produktów i określania potencjału procesów i działań (wąskich gardeł).

Wdrożenie i wykorzystanie systemów rozliczania kosztów na podstawie działań ABC oraz model zarządzania na podstawie działań ABM dają przedsiębiorstwu wiele możliwości. Tomasz Wnuk-Pel wymienia w swej publikacji cały szereg celów implementacji systemu ABC w różnych przedsiębiorstwach [Wnuk-Pel2011]:

- ustalenie kosztów i rentowności produktów, klientów, oddziałów, regionów sprzedaży, kanałów dystrybucji itd.,
  - poprawę efektywności procesów i działań,
  - redukcję kosztów i ograniczenie rozmiarów działalności
- ABC można również wykorzystać do:
- oceny decyzji outsourcingowych,
  - wspierania realizacji strategii,
  - zarządzania projektami,
  - budżetowania,
  - rachunku kosztów docelowych,
  - określania i optymalizacji potencjału, analiz kosztów-wolumenu-zysku,
  - szacowania kosztów na potrzeby przetargów,
  - konsolidacji obszarów działalności operacyjnej,

- analiz przedsiębiorstw będących celem przejęcia oraz
- rozliczania kosztów usług pomocniczych.

Niniejszy artykuł dotyczy przede wszystkim implementacji systemów rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach produkcyjnych, ale po dokładnej analizie wyżej wymienionych wskazań warto też rozważyć, jakie pozytywne efekty może przynieść wdrożenie systemu ABC w sektorze finansów publicznych.

Najbardziej narażone na nieefektywne zarządzanie oraz marnotrawstwo zasobów są jednostki sektora finansów publicznych, których wydatki w znacznej mierze bądź w całości finansowane są z budżetu państwa. Sposób finansowania jednostek sektora finansów publicznych oraz rola, jaką odgrywają, wymusza na nich w szczególności konieczność zarządzania zasobami (między innymi poprzez minimalizowanie niewykorzystanych zdolności produkcyjnych).

#### **4. Warunki zastosowania rachunku kosztów działań**

Przy rozważaniu wprowadzenia rachunku kosztów działań należy uwzględnić dwie podstawowe zasady stosowania systemów ABC [Kaplan, Cooper 2000, s. 134]:

- zasadę Williego Suttona,
- zasadę dużej różnorodności.

Pierwsza zasada wskazuje, iż należy poszukiwać przedsiębiorstw o wysokich kosztach pośrednich i pomocniczych. Przedsiębiorstwa, w których duże znaczenie przypisywane jest kosztom bezpośrednim (materiały bezpośrednie, robocizna bezpośrednia), nie potrzebują skomplikowanego rachunku kosztów. Przyporządkowanie poniesionych kosztów do produktów jest oczywiste. Druga zasada dotyczy różnorodności produktów.

Wskazując na powyższe zasady, ich autorzy jednocześnie podnieśli argumenty, które mogłyby świadczyć przeciw tym zasadom. System ABC może być przecież wykorzystywany nie tylko do zarządzania kosztami wydziałowymi przedsiębiorstwa (gdzie udział kosztów bezpośrednich byłby znaczny), ale również do zarządzania kosztami marketingu czy sprzedaży (przewaga kosztów pośrednich). System ABC może służyć również w przedsiębiorstwie o produkcji mało zróżnicowanej w celu lepszego poznania i zrozumienia kosztów poszczególnych działań czy procesów. Kluczowe może się stać zróżnicowanie działań i procesów zamiast produktów czy usług.

Istotne jest rozumienie wartości udziału pracy, wykonanych działań, aby móc poszukiwać efektywniejszych alternatyw [Cokins 2006, s. 14].

#### **5. Rachunek kosztów działań w przedsiębiorstwach usługowych**

Systemy kalkulacji kosztów oparte na analizie działań powstały w przedsiębiorstwach produkcyjnych. Niemniej jednak wiele korzyści mogą one również przy-

nieść przedsiębiorstwom usługowym. Mogą być stosowane z takim samym powodzeniem i w sektorze usługowym, i produkcyjnym. Istotne jest, że kalkulacji poddawane są głównie koszty pośrednie, koszty „usługowe” przedsiębiorstw oraz koszty przedsiębiorstwa jako całości [Kaplan, Cooper 2000, s. 280].

Zarówno w przedsiębiorstwach produkcyjnych, jak i usługowych kwestie związane z zarządzaniem są takie same. Zastosowanie rachunku kosztów działań pozwoli powiązać wykorzystane zasoby z przychodami osiąganymi przy wykorzystaniu tychże zasobów. W przedsiębiorstwach usługowych występują przede wszystkim zasoby dedykowane. Są to zasoby nabyte w celu wykorzystania do działań bieżących lub przyszłych (mają z góry określone przeznaczenie) [Kaplan, Cooper 2000, s. 156]. Przyjmując, iż od momentu dedykowania zasobów koszty w przedsiębiorstwach usługowych są stałe, można stwierdzić, że takie przedsiębiorstwa nawet bardziej potrzebują systemu ABC.

Powyższe założenie wiąże się z teorią ograniczeń E. Goldratta (za: [Kaplan, Cooper 2000, s. 155]). Goldratt dowodził, iż bezcelowe jest tworzenie nowych „sposobów” rozliczania kosztów tylko po to, aby można było „dokładniej” podać zmienny koszt. Uważał on, że w przedsiębiorstwach produkcyjnych jedynymi kosztami zmiennymi są koszty materiałów bezpośrednich, ponieważ ich wielkość jest bezpośrednio związana z wielkością produkcji, a także koszty energii, pod warunkiem że te również są bezpośrednio związane z produkcją. Są to koszty, które wzrosną lub zmaleją wraz z pojedynczym nawet zamówieniem, dodatkowym wyrobem bądź jego odrzuceniem. Analizując koszty przedsiębiorstw usługowych, Goldratt doszedł do wniosków, że w większości z nich koszty zmienne są jeszcze mniejsze, a często nawet bliskie zeru. Można więc stwierdzić, iż przedsiębiorstwa usługowe wykazują znaczny udział kosztów stałych, ponieważ praktycznie nie ponoszą kosztów materiałowych.

Przyczyn wcześniejszego wykształcenia się rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach produkcyjnych niż w usługowych doszukiwać się można w innym stopniu konkurencyjności otoczenia. Przedsiębiorstwa usługowe początkowo działały na rynkach mało konkurencyjnych. Sektor publiczny tworzy pozbawione konkurencji monopole państwowe, w których brakuje postaw wspierających efektywne zarządzanie.

Dziś kadra zarządzająca przedsiębiorstwami usługowymi stawia na jakość, podnoszenie wydajności działalności oraz terminowość wykonywanych zadań. W efektywnym zarządzaniu coraz bardziej istotne staje się dokładne poznanie i zrozumienie kosztów i rentowności oferowanych produktów czy usług.

Model kosztów działań wykazuje związek przyczynowo-skutkowy wydatków ponoszonych na zakup zasobów oraz działań występujących w przedsiębiorstwach usługowych, a także poziom zapotrzebowania produktów i usług na te działania. Jest to istotne ze względu na podejmowanie decyzji związanych z zaopatrywaniem w te czy inne zasoby [Kaplan, Cooper 2000, s. 293].

## 6. Zarządzanie za pomocą rachunku kosztów działań w jednostkach rządowych (*government*)

Obecnie rachunek kosztów działań znajduje szerokie zastosowanie w jednostkach rządowych (publiczny sektor usługowy). Licznych przykładów dostarczają amerykańskie agencje rządowe [Kaplan, Cooper 2000, s. 299-306; Cokins 2006, s. 11-12]:

- U.S. Veteran Affairs Department (urząd do spraw amerykańskich weteranów),
- U.S. Immigration and Naturalization Service (urząd do spraw imigracji i naturalizacji, INS),
- U.S. Internal Revenue Service (amerykański urząd skarbowy, IRS),
- Miasto Indianapolis.

W pierwszym przypadku władze jednostki wykorzystwały system ABC do analizy ponoszonych kosztów. Za pomocą systemu koszty są monitorowane i analizowane w celu doskonalenia ich struktury. Informacje z systemu wykorzystuje się do zwiększania efektywności działania.

W przypadku drugim (INS) informacje z systemu służą do ustalania opłat za wykonywanie określonych działań.

Amerykański odpowiednik urzędu skarbowego (IRS) wykorzystał informacje z systemu ABC do analizy wykonywanych działań. Pozwoliło to na określenie działań niedodających wartości, wskazanie niewydolnych miejsc systemu. Analiza ukazała rzeczywisty poziom zasobów wykorzystanych i niewykorzystanych (niewykorzystane zdolności produkcyjne) [Kaplan, Cooper 2000, s. 299-300].

Indianapolis to jedno z pierwszych dużych miast, których władze zdecydowały się na wdrożenie modelu rachunku kosztów działań. Miasto zastosowało system ABC w kilku obszarach działalności jednostki. Przyniosło to pozytywne rezultaty w aspekcie finansowych (m.in. oszczędności) oraz zarządczym (m.in. lepsza alokacja zasobów). Jednym z głównych wniosków płynących z przykładu to fakt, jak odpowiednie zdefiniowanie problemu, wskazanie na przyczyny błędnego zarządzania, wpływa pozytywnie na doskonalenie działalności danego podmiotu [Cokins 2006, s. 12].

„Popularne” obszary, w których jednostki sektora publicznego (*government and defense organizations*) mogą wykorzystywać system ABC, to między innymi [Cokins 2006, s. 15-16]:

- kalkulacja kosztu usług, podejmowanych działań, produktów w celu ustalania opłat;
- podejmowanie decyzji w zakresie outsourcingu czy prywatyzacji
- benchmarking,
- budżetowanie na podstawie działań (*activity based budgeting*),
- wprowadzenie nowych narzędzi zwiększających efektywność działalności (*improvement performance*) (np. zrównoważonej karty wyników – *balanced scorecard*),

- działania zmierzające ku optymalizacji wykorzystania zasobów (minimalizowanie niewykorzystanych zdolności produkcyjnych).

Przykłady zastosowania rachunku kosztów działań w polskim sektorze finansów publicznych dostarcza również polska literatura przedmiotu. Prace autorstwa Agaty Klaus-Rosińskiej i Michała Kowalskiego ilustrują między innymi zastosowanie rachunku kosztów działań do kalkulacji kosztów na uczelniach wyższych [Klaus 2008; Kalus, Kowalski 2007]. Konieczność stosowania odpowiedniego narzędzia kalkulacji kosztów, jakim niewątpliwie jest rachunek kosztów działań, wymusza przede wszystkim wzrost konkurencyjności na rynku uczelni wyższych oraz konieczność odpowiedniej kalkulacji kosztów wynikających z przepisów prawa.

## 7. Podsumowanie

Powodów wykorzystania rachunku kosztów działań jest wiele. Znajduje on szerokie zastosowanie w kalkulacji kosztów oraz w zarządzaniu przedsiębiorstwami zarówno produkcyjnymi, jak i usługowymi. Szerokie zastosowanie powinien on również znaleźć w zarządzaniu jednostkami sektora publicznego. Tam, gdzie stosowana jest zasada wydatkowania dostępnych środków, tylko dlatego że są dostępne, nie służy efektywnemu zarządzaniu kosztami. Metoda ABC powinna sprawdzić się przy analizie kosztów jednostek sektora finansów publicznych, w szczególności tam, gdzie jednostki te nie osiągają przychodów ze swej działalności, co utrudnia mierzalność efektów tej działalności.

Powstaje zasadnicze pytanie, jak sprawdzić, czy działalność danego podmiotu jest wydajna, oszczędna, efektywna, kiedy nie można wesprzeć się wielkością przychodów (miernik ekonomiczny). Odpowiedzią może być system ABC. Informacje płynące z tego systemu mogą między innymi wskazać na stopień wykorzystania dostępnych zasobów. Jeżeli występują niewykorzystane zdolności produkcyjne, należy podjąć kroki w celu ich minimalizacji, a w miarę możliwości eliminacji. Nieodzowny staje się w tym miejscu model analizy działalności jednostki na podstawie działań ABM.

Kierownik jednostki sektora finansów publicznych w Polsce zapytany o wydatki jednostki na pewno będzie w stanie określić wysokość i kwotę i na co zostały wydatkowane. Kiedy jednak pytanie dotyczyłoby kosztów i przyczyn ich powstania, nie byłoby już tak prostej odpowiedzi. Z pewnością, Spoglądając w okresowe sprawozdania, kierownik jednostki będzie albo zadowolony, albo niezadowolony, ale rzadko będzie mądrzejszy [Cokins 2006, s. 9]

## Literatura

- Cokins G., *Activity Based Cost Management in Government*, 2<sup>nd</sup> ed., Management Concept, Vienna, 2006.  
Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa 2006.

- Kaplan R.S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością, ABC*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2000.
- Klaus A., *Rachunek kosztów działań – odpowiedź na zwiększone potrzeby polskich uczelni wyższych w zakresie informacji kosztowej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 15, Wrocław 2008.
- Klaus A., Kowalski M., *Kalkulacja kosztów kształcenia w uczelni wyższej na podstawie rachunku kosztów działań*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1174, Wrocław 2007.
- Miller J.A., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.
- Piechota R., *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa 2005.
- Świdarska G.K., *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.
- Świdarska G.K., *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, Difin, Warszawa 2006.
- Wnuk-Pel T., *Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2011.
- Turney P.B.B., *Activity based management*, „Management Accounting” (January) 1992.

## THE USE OF ACTIVITY BASED COSTING IN PUBLIC SECTOR

**Summary:** Activity Based Costing in one of the most popular methods of cost calculating. ABC system brings activity-based information that might translate into beneficial change and improved performance in public sector. The impulse to make an improvement in public sector comes from the pressure of people and government. It is expected from officials to work better and cost less. To make it – public sector should look for another ways of thinking about their costs and value of services they provide. This paper shows that Activity Based Costing might act here as a solution.

**Keywords:** Activity Based Costing, activity based management, public finance sector.