



## **Materiały szkoleniowe z tematu pn.**

### **„Rachunkowość zarządcza a podejmowanie strategicznych decyzji w urzędzie administracji rządowej” – część II**

*- szkolenie dla osób kierujących komórkami właściwymi ds. budżetu i finansów*





### Program szkolenia

<b>Tytuł projektu</b>	<i>Poprawa jakości zarządzania w administracji rządowej - Akademia Zarządzania Publicznego II etap</i>
<b>Nazwa szkolenia</b>	<b><i>Rachunkowość zarządcza a podejmowanie strategicznych decyzji w urzędzie administracji rządowej – część II</i></b> <i>- szkolenie dla osób kierujących komórkami właściwymi ds. budżetu i finansów</i>
<b>Powiat/Miejsce organizacji szkolenia (dokładny adres)</b>	<b>Hotel Groman</b> <i>Al. Krakowska 76, Sękocin Stary</i>
<b>Termin szkolenia</b>	<i>17-18 października 2011 r.</i>

Celem szkolenia jest zaprezentowanie uczestnikom najnowszych metodologii z zakresu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Uczestnicy zapoznają się z procesowym podejściem do zarządzania kosztami i efektywnością, dzięki czemu nabędą kompetencje w menedżerskim patrzeniu na koszty i efektywność procesów realizowanych w organizacji.

Międzynarodowa Federacja Księgowych (International Federation of Accountants – IFAC) w 2009 roku opublikowała Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów. Celem modelu jest pomoc menedżerom w ocenie stopnia zaawansowania posiadanego rachunku kosztów. Większość organizacji w Polsce osiąga poziomy zaawansowania kalkulacji tylko od pierwszego do piątego na 12 poziomów zaawansowania. Podczas szkolenia omówione zostaną poszczególne etapy dojrzałości kalkulacji kosztów oraz najlepsze wzorce w zakresie rachunku kosztów. Będzie to również doskonała okazja do oceny stopnia zaawansowania stosowanych metod rachunkowości zarządczej w administracji publicznej.

Realizowane szkolenie będzie dobrą okazją do poznania odpowiedzi na następujące pytania:

- Jakie informacje dostarcza nowoczesny rachunek kosztów w porównaniu z informacjami, jakie generuje nasz aktualny rachunek kosztów?
- Jakie są zastosowania nowoczesnego rachunku kosztów w administracji publicznej?
- Jak przekonać się o zasadności wdrożenia zaawansowanego rachunku kosztów do zarządzania kosztami i efektywnością w mojej organizacji?
- Czy wdrożenie nowoczesnych koncepcji rachunku kosztów wymaga dużych zmian organizacyjnych?

Szkolenie adresowane jest do osób kierujących komórkami właściwymi ds. budżetu i finansów.





DZIEŃ PIERWSZY		
Godziny zajęć	Przedmiot zajęć	Forma zajęć/ trenerzy
10.00 - 10.30 Rejestracja uczestników		
10.30 – 11.45	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Procesy czy koszty? – oto jest pytanie... - na co kłaść nacisk w zarządzaniu kosztami w jednostkach administracji publicznej?</li> <li>• Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów opracowany przez International Federation of Accountants a zarządzanie kosztami w jednostkach administracji publicznej.</li> <li>• Procesowy rachunek kosztów a podejmowanie decyzji w jednostkach administracji publicznej:               <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zasoby (resources) – identyfikacja i definiowanie,</li> <li>• Działania (activities) – identyfikacja i definiowanie,</li> <li>• Obiekty kosztowe (cost objects) – ile kosztuje świadczenie usług dla...?</li> </ul> </li> </ul>	<b>Wykład</b> <b>Trenerzy:</b> Tomasz M. Zieliński Anna Anders Krzysztof Szymański
11.45 – 12.00 przerwa kawowa		
12.00 – 13.00	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zasobowy rachunek kosztów w jednostkach administracji publicznej – dlaczego istotna jest informacja o zasobach w zarządzaniu kosztami organizacji?</li> <li>• Activity Based Management (ABM) – Zarządzanie kosztami działań:               <ul style="list-style-type: none"> <li>• Strategiczne i operacyjne zarządzanie kosztami działań.</li> </ul> </li> </ul>	<b>Wykład</b> <b>Trenerzy:</b> Tomasz M. Zieliński Anna Anders Krzysztof Szymański
13.00 – 13.45 przerwa obiadowa		
13.45 – 15.15	Zajęcia warsztatowe <b>dla osób kierujących komórkami właściwymi ds. budżetu i finansów</b> prowadzone w podziale na grupy, na których realizowane będą praktyczne ćwiczenia oraz studia przypadków dotyczące rachunkowości zarządczej m.in.: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Projektowania zasobowego rachunku kosztów w administracji publicznej;</li> <li>– Kalkulowania kosztów zarządzania zasobami w administracji publicznej;</li> <li>– Kalkulowania kosztów niewykorzystanych zasobów w administracji publicznej;</li> <li>– Identyfikowania zasobów i działań w administracji publicznej.</li> </ul>	<b>Warsztaty</b> <b>Trenerzy:</b> Tomasz M. Zieliński Anna Anders Krzysztof Szymański
15.15 – 15.30 przerwa kawowa		





15.30 – 16.30	<p>Zajęcia warsztatowe dla osób kierujących komórkami właściwymi ds. budżetu i finansów prowadzone w podziale na grupy, na których realizowane będą praktyczne ćwiczenia oraz studia przypadków dotyczące rachunkowości zarządczej m.in.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Projektowania zasobowego rachunku kosztów w administracji publicznej;</li> <li>– Kalkulowania kosztów zasobów w administracji publicznej;</li> <li>– Kalkulowania kosztów niewykorzystanych zasobów w administracji publicznej;</li> <li>– Identyfikowania zasobów i działań w administracji publicznej.</li> </ul>	<p><b>Warsztaty</b></p> <p><b>Trener:</b></p> <p>Tomasz M. Zieliński</p> <p>Anna Anders</p> <p>Krzysztof Szymański</p>
18:30 kolacja		
<b>DZIEŃ DRUGI</b>		
<b>Godziny zajęć</b>	<b>Przedmiot zajęć</b>	<b>Forma zajęć/ trenerzy</b>
7:00 – 9:00 śniadanie		
9.00 – 10.30	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Resource Consumption Accounting (RCA) - Zasobowy Rachunek Kosztów w jednostkach administracji publicznej:           <ul style="list-style-type: none"> <li>• Koszty zasobów współdzielonych;</li> <li>• Koszty usług wewnętrznych;</li> <li>• Kalkulacja pełnych kosztów zasobów;</li> <li>• Koszty stałe i zmienne;</li> <li>• Miara wielkości przerobu zasobu i stopień wykorzystania zasobów;</li> <li>• Kalkulacja kosztów niewykorzystanych zasobów.</li> </ul> </li> </ul>	<p><b>Wykład</b></p> <p><b>Trenerzy:</b></p> <p>Tomasz M. Zieliński</p> <p>Anna Anders</p> <p>Krzysztof Szymański</p>
10.30 – 10.45 przerwa kawowa		
10:45 - 12:00	<p>Zajęcia warsztatowe dla osób kierujących komórkami właściwymi ds. budżetu i finansów prowadzone w podziale na grupy, na których realizowane będą praktyczne ćwiczenia oraz studia przypadków dotyczące rachunkowości zarządczej m.in.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Projektowania zasobowego rachunku kosztów w administracji publicznej;</li> <li>– Kalkulowania kosztów zasobów w administracji publicznej</li> <li>– Kalkulowania kosztów niewykorzystanych zasobów w administracji publicznej;</li> <li>– Identyfikowania zasobów i działań w administracji publicznej.</li> </ul>	<p><b>Warsztaty</b></p> <p><b>Trenerzy:</b></p> <p>Tomasz M. Zieliński</p> <p>Anna Anders</p> <p>Krzysztof Szymański</p>
12.00 – 12.15 przerwa kawowa		





12:15 - 13:15	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Activity Based Costing (ABC) – rachunek kosztów działań w jednostkach administracji publicznej:           <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nośniki kosztów zasobów i działań;</li> <li>• Kalkulacja kosztów w rachunku ABC.</li> </ul> </li> <li>• Podsumowanie.</li> </ul>	<b>Wykład</b> <b>Trenerzy:</b> Tomasz M. Zieliński Anna Anders Krzysztof Szymański
13.15 – 14.00 przerwa obiadowa		
14.00 – 15.00	Zajęcia warsztatowe <b>dla osób kierujących komórkami właściwymi ds. budżetu i finansów</b> prowadzone w podziale na grupy, na których realizowane będą praktyczne ćwiczenia oraz studia przypadków dotyczące rachunkowości zarządczej m.in.: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Projektowania zasobowego rachunku kosztów w administracji publicznej;</li> <li>– Kalkulowania kosztów zasobów w administracji publicznej;</li> <li>– Kalkulowania kosztów niewykorzystanych zasobów w administracji publicznej;</li> <li>– Identyfikowania zasobów i działań w administracji publicznej.</li> </ul>	<b>Warsztaty</b> <b>Trenerzy:</b> Tomasz M. Zieliński Anna Anders Krzysztof Szymański





## Skrypt

### **„Rachunkowość zarządcza a podejmowanie strategicznych decyzji w urzędzie administracji rządowej” – część II**

*- szkolenie dla osób kierujących komórkami właściwymi ds. budżetu i finansów*





## Spis treści

<b>I. Teoretyczne zasady funkcjonowania rachunkowości zarządczej w urzędzie administracji rządowej .....</b>	<b>3</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Uwarunkowania zewnętrzne wprowadzenia systemu rachunkowości zarządczej w jednostkach administracji państwowej</li> <li>- Tezy wprowadzające</li> <li>- Reguły zarządzania według zasad rachunkowości zarządczej</li> </ul>	
<b>Klasyfikacja systemu rachunkowości</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Rachunkowość finansowa</li> <li>- Rachunkowość finansowa w jednostkach administracji rządowej</li> <li>- Rachunkowość zarządcza</li> <li>- Rachunkowość zarządcza w jednostkach administracji rządowej</li> </ul>	
<b>Struktura systemu planowania według reguł rachunkowości zarządczej</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Planowanie według reguł rachunkowości zarządczej w jednostkach administracji państwowej</li> <li>- Etapy planowania</li> <li>- Plan strategiczny</li> <li>- Plan rozwoju</li> <li>- Plan operacyjny</li> </ul>	
<b>II. Rachunek kosztów a rachunkowość zarządcza w administracji publicznej .....</b>	<b>19</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Model 12 poziomów dojrzałości w kalkulacji kosztów – International Federation of Accountants (IFAC)</li> <li>- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ... - na co kłaść nacisk w zarządzaniu kosztami?</li> <li>- Procesowy rachunek kosztów a podejmowanie decyzji w jednostkach administracji publicznej</li> <li>- Zasobowy rachunek kosztów w jednostkach administracji publicznej – dlaczego istotna jest informacja o zasobach w zarządzaniu kosztami organizacji?</li> <li>- Podsumowanie</li> </ul>	
<b>III. Narzędzia rachunkowości zarządczej w administracji rządowej .....</b>	<b>33</b>
<b>Zrównoważona karta wyników</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Klasyczne perspektywy karty wyników</li> <li>- Indywidualne perspektywy karty wyników uwzględniające specyfikę jednostki</li> <li>- Adaptacja prezentowanego wzorca BSC w jednostkach administracji rządowej</li> </ul>	
<b>Uwzględnienie kosztów nadmiernego standardu</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zasada zmiany wartości pieniądza w czasie</li> <li>- Metody uwzględniania zmiany wartości pieniądza w czasie</li> <li>- Uproszczona forma uwzględniania zmiany wartości pieniądza w czasie</li> <li>- Dyskontowanie danych</li> </ul>	
<b>Szacowanie wartości alternatywnych</b>	
<b>Bibliografia .....</b>	<b>60</b>





## I. Teoretyczne zasady funkcjonowania rachunkowości zarządczej w urzędzie administracji rządowej

- Uwarunkowania zewnętrzne wprowadzenia systemu rachunkowości zarządczej w jednostkach administracji państwowej.
- Tezy wprowadzające.
- Reguły zarządzania według zasad rachunkowości zarządczej.
- Klasyfikacja systemu rachunkowości.
- Rachunkowość zarządcza w jednostkach administracji rządowej.
- Struktura systemu planowania według reguł rachunkowości zarządczej.
- Metoda planowania kroczącego w obszarze planu strategicznego.

Z dniem 1 stycznia 2010 r. weszła w życie ustawa o finansach publicznych. Jedną z ważnych zmian względem uregulowań poprzednich (ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r.) jest wprowadzenie obowiązku prowadzenia kontroli zarządczej. Według wspomnianej ustawy (art. 68), kontrolę zarządczą stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Celem tej kontroli jest zapewnienie:

- zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
- skuteczności i efektywności działania;
- wiarygodności sprawozdań;
- ochrony zasobów;
- przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania;
- efektywności i skuteczności przepływu informacji;
- zarządzania ryzykiem.

Rachunkowość zarządcza funkcjonuje od bardzo dawna w przedsiębiorstwach komercyjnych i przynosi tam wymierne efekty. Rozwiązania funkcjonujące w jednych obszarach, które udowodniły swoją skuteczność warto jest przenosić do innych dziedzin, w tym do administracji państwowej. W jednostkach administracji państwowej wiele procesów jest realizowanych według reguł obowiązujących w firmach komercyjnych. Elastyczność zasad rachunkowości zarządczej pozwala na adaptowanie konkretnych narzędzi do wymogów specyfiki administracji państwowej. Tezy te wskazują na możliwość zastosowania narzędzi wykorzystywanych w firmach komercyjnych w jednostkach administracji rządowej.

**Rachunkowość zarządcza** jest to zintegrowany system zarządzania, który w każdej organizacji/institucji realizowany jest w indywidualny sposób. Z tego powodu ważne jest, aby był on skonstruowany poprawnie.







Wdrażając system rachunkowości zarządczej należy zadać sobie jedno zasadnicze pytanie: *Czy chcemy wdrożyć prawdziwy system zarządzania czy tylko utworzyć dział rachunkowości zarządczej?* W pierwszym przypadku czeka nas długa i ciężka praca, a w drugim pojawią się „szybkie efekty”.

Rachunkowość bez względu na sposób jej definiowania ma służyć odwzorowaniu rzeczywistości gospodarczej i komunikowaniu tych odwzorowań otoczeniu. Trudno jest więc podać w ścisłej formie jednoznaczny definicję rachunkowości. Wynika to z faktu złożoności zagadnień jakie ona obejmuje. Problemy w definiowaniu rachunkowości mogą być rozwiązane dzięki jej bardziej szczegółowej analizie. Rachunkowość można podzielić między innymi na następujące kategorie:

- rachunkowość finansowa;
- rachunkowość zarządcza;
- rachunkowość podatkowa.

### **Rachunkowość finansowa**

Celem systemu rachunkowości finansowej jest dostarczanie informacji na temat sytuacji finansowej określonego podmiotu. Według wielu źródeł w tym ustawy o rachunkowości, informacje te powinny *„rzetelnie i jasno przedstawiać sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy”*. Jest to istotne, gdyż wykorzystują je zarówno instytucje zewnętrzne, jak i wewnętrzne do podejmowania decyzji gospodarczych. W literaturze spotkać można się jednak ze stwierdzeniami, w których rachunkowość finansowa przeznaczona jest dla odbiorcy zewnętrznego, a zarządcza wewnętrzny. Jest to jednak uproszczenie i kryterium odbiorcy informacji nie powinno być bezwzględnie wykorzystywane do podziału rachunkowości na finansową i zarządczą.

Proces funkcjonowania tego systemu oparty jest na realizacji następujących kolejnych czynności. W pierwszej fazie zadaniem rachunkowości finansowej jest rejestrowanie i gromadzenie informacji o pojedynczych zdarzeniach gospodarczych. Na tej podstawie w drugiej fazie poprzez agregację tych danych prostych tworzone są raporty syntetyczne zawierające zestawienie osiągniętych wyników. Podlegają one kontroli przez instytucję zewnętrzną w stosunku do jednostki i od niej niezależną, jaką jest biegły rewident. Celem jej jest uzyskanie pewności, że opracowane sprawozdanie prezentuje prawidłową informację o sytuacji finansowej jednostki je tworzącej. Po zbadaniu i wydaniu pozytywnej opinii przez biegłego rewidenta, sprawozdanie finansowe jest zatwierdzane przez kierownictwo jednostki. W dalszej kolejności raporty te podlegają opublikowaniu w celu zaprezentowania ich podmiotom zainteresowanym wynikami.

Każdy system informacyjny, do jakiego zalicza się również rachunkowość finansowa, ma za zadanie zebrać dane szczegółowe. Dane te zazwyczaj w ujęciu jednostkowym nie dostarczają informacji wystarczających do podejmowania decyzji. Nie informują one o kompleksowej sytuacji gdyż dotyczą pojedynczych zdarzeń. Mają więc małą wartość, jako informacje zarządcze. Następnie system informacyjny dokonuje ich agregacji i prezentowane są raporty syntetyczne. Dopiero wówczas informacje te nabierają znaczenia w zakresie wykorzystania ich do podejmowania decyzji. W wyniku tego sumowania powstaje sprawozdanie finansowe, które stanowi jeden





z najistotniejszych kanałów informowania o podmiocie. Na tej podstawie stwierdzić można, że system rachunkowości finansowej nastawiony jest na prezentację danych syntetycznych. Zakres rejestracji danych pierwotnych, jak i zasady ich agregacji, w tym przypadku uwarunkowane są wzorcami obowiązujących sprawozdań syntetycznych i innymi wymogami systemu rachunkowości finansowej. Oznacza to sytuację, że rejestrowane są informacje szczegółowe w takim układzie, aby można było na ich podstawie wykonać wymagane raporty zbiorcze.

Aby ustalić, jakie wymogi w odniesieniu do informowania o wynikach firmy powinny być dostępne w analizowanym systemie należy określić następujące elementy:

- rodzaje sprawozdań obowiązkowych,
- grupy odbiorców informacji.

W zakresie sprawozdań obowiązkowych ich rodzaj oraz forma są bardzo precyzyjnie ustalone odpowiednimi normami prawnymi. W Polsce sprawozdanie finansowe składa się z następujących raportów:

- bilans,
- rachunek zysków i strat,
- informacja dodatkowa,
- sprawozdanie z przepływów środków pieniężnych,
- zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym.

Każde z tych sprawozdań dostarcza innych danych. Bilans prezentuje informacje o sytuacji majątkowej i finansowej jednostki w bieżącym oraz poprzednim roku obrotowym. Przedstawia aktywa, czyli stan środków gospodarczych oraz pasywa, czyli źródła ich pochodzenia na określony moment czasu zwany dniem bilansowym. W rachunku zysków i strat ujęte są oddzielnie przychody, koszty, zyski nadzwyczajne oraz straty nadzwyczajne a także obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego. Rachunek ten dostarcza informacji o zdolności jednostki do generowania zysków oraz samofinansowania jej działalności. Trzecim obligatoryjnym elementem sprawozdania finansowego jest informacja dodatkowa. W informacji tej podaje się nieujęte w bilansie oraz rachunku zysków i strat dane oraz wyjaśnienia niezbędne do tego, aby sprawozdanie finansowe przedstawiało rzetelnie i jasno sytuację majątkową i finansową, wynik finansowy oraz rentowność jednostki. Informacja dodatkowa powinna w szczególności zawierać takie informacje jak:

- objaśnienia stosowanych metod wyceny i sporządzania sprawozdania finansowego oraz przyczyn ich ewentualnych zmian w stosunku do roku poprzedniego,
- uzupełniające dane o aktywach i pasywach bilansu oraz elementach rachunku zysków i strat,
- wszelkie inne znaczące informacje niezbędne do zrozumienia pozycji bilansowych oraz rachunku zysków i strat,
- proponowany podział zysku lub pokrycia straty,
- podstawowe informacje dotyczące pracowników kluczowych i organów jednostki.

Sprawozdanie z przepływów środków pieniężnych jest obligatoryjnym elementem dla jednostki, której sprawozdanie finansowe podlega obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta.





W raporcie tym wskazywane są wszystkie wpływy i wypływy środków pieniężnych podmiotu z wyłączeniem operacji związanych z zakupem i sprzedażą środków pieniężnych. Przy tym przepływy środków pieniężnych są ujmowane odrębnie dla działalności operacyjnej, inwestycyjnej oraz finansowej. Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym przedstawia zmiany poszczególnych składników kapitału własnego w bieżącym i poprzednim roku obrotowym. Pokazuje stan początkowy, zwiększanie i zmniejszenie poszczególnych części oraz stan końcowy. Dzięki temu raportowi dowiadujemy się o źródłach i przyczynach zmian poszczególnych elementów, a także o pozostającym w firmie zysku lub stracie, która wymaga pokrycia. Uwzględnia się również przychody oraz koszty, które zostały zaliczone do kapitału własnego, z pominięciem rachunku zysków i strat, powstałe w wyniku błędu podstawowego. Zestawienie zmian w kapitale własnym dostarcza więc informacji, które pominięte są w rachunku zysków i strat oraz dzięki którym można dowiedzieć się, czym spowodowane są poszczególne zmiany składników aktywów, niewynikające z pozostałego w firmie zysku.

Odbiorcami informacji o firmie dostępnymi w ramach systemu rachunkowości finansowej są głównie podmioty zewnętrzne. Nie oznacza to jednak, że kadra kierownicza jednostki oraz pozostali pracownicy z nich nie korzystają. Do najważniejszych adresatów systemu rachunkowości finansowej należą następujące podmioty:

- akcjonariusze,
- kadra kierownicza,
- kredytodawcy,
- dostawcy,
- odbiorcy,
- konkurenci,
- agencje rządowe i władze lokalne,
- organizacje pozarządowe,
- instytucje nadzoru finansowego,
- związki zawodowe i pracownicy,
- społeczeństwo.

Każdy z nich wykorzystuje te informacje w innym celu, zgodnie ze swoimi indywidualnymi potrzebami.

Ze względu na fakt, że głównymi adresatami informacji tworzonych w ramach systemu rachunkowości finansowej są różne podmioty zewnętrzne, raporty te podlegają wspomnianej wcześniej standaryzacji, która polega między innymi na następujących zasadach:

- wyniki prezentowane są w formie takich samych raportów,
- zasady konstrukcji tych raportów są takie same,
- zasady kwalifikacji informacji w poszczególnych pozycjach tych raportów są takie same.

Standaryzacja raportów powoduje, że każda jednostka zobligowana do informowania o swoich wynikach w ramach systemu rachunkowości finansowej tworzy takie same raporty. Są to wspomniane wcześniej: bilans, rachunek zysków i strat, informacja dodatkowa oraz sprawozdanie z przepływów środków pieniężnych oraz zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym.





W zakresie zasad konstrukcji tych raportów standaryzacja objawia się tym, że ich formularze w każdym podmiocie są takie same. W odniesieniu do kwalifikacji informacji zawartych w poszczególnych pozycjach tych raportów również istnieją określone uregulowania. Takim krajowym uregulowaniem prawnym jest między innymi ustawa o rachunkowości. Normami międzynarodowymi są natomiast w Europie międzynarodowe standardy rachunkowości w skrócie zwane MSR a Stanach Zjednoczonych US GAAP. Normy te dopuszczają jednak pewną swobodę w wyborze konkretnych rozwiązań odnośnie kwalifikacji poszczególnych wartości do odpowiednich pozycji raportu. Jednostka w ramach tych zasad może więc je kształtować zgodnie ze swoimi potrzebami.

System rachunkowości finansowej w zakresie zasad funkcjonowania jest więc bardzo precyzyjnie określony uwarunkowaniami niezależnymi od jednostki. Do najważniejszych zasad należą następujące cechy:

**Cel:** poinformowanie o osiągniętych wynikach i potencjale całej jednostki.

**Użytkownicy:** użytkownikami informacji w ramach systemu rachunkowości finansowej są głównie podmioty zewnętrzne. Nie oznacza to jednak faktu, że nie korzystają z nich podmioty wewnętrzne. Priorytetowymi adresatami są jednak instytucje zewnętrzne.

**Podstawa prawna funkcjonowania:** jest regulowana przez wiele różnego rodzaju aktów prawnych. Między innymi zasady jej funkcjonowania określa kodeks handlowy, prawo spółek, prawo podatkowe, ustawa o rachunkowości, przepisy Komisji Papierów Wartościowych, Minister Finansów czy standardy międzynarodowe. Obok zasad zawartych w aktach prawnych, reguły jej funkcjonowania określają międzynarodowe i krajowe standardy. Nie są to spisane normy prawne, lecz powszechnie obowiązujące reguły. Zasady funkcjonowania systemu rachunkowości finansowej nie mogą być więc swobodnie kształtowane przez kierownictwo jednostki

**Obowiązek prowadzenia:** prowadzenie rachunkowości finansowej jest obligatoryjne z mocy prawa. Każda jednostka spełniająca określone kryteria musi prezentować swoje sprawozdania finansowe zgodnie z wymogami rachunkowości finansowej.

**Zasady wyceny:** realizowane są według jednolitych reguł zgodnie z cenami nabycia. Pozwala to na zapewnienie porównywalności danych i możliwości ich kontroli.

**Cechy informacji:** zachowuje wymagane cechy dokładności, rzetelności, wiarygodności, ciągłości i sprawdzalności danych liczbowych. Ważna jest rzetelność informacji a nie nakłady poniesione na jej uzyskanie.

**Wymiar czasowy informacji:** dane prezentowane są w ściśle określonych momentach wymagalności. Dotyczy to przykładowo obowiązku wykonania i opublikowania bilansu. Okresy prezentujące wyniki firmy są ściśle zdefiniowane. Firma prezentuje informacje o swoich wynikach





w okresach miesięcznych, kwartalnych i rocznych. Ze względu na konieczność prezentacji informacji rzeczywistych raporty dotyczą stanu ex post, czyli w ujęciu historycznym.

**Przedmiot informacji:** dane prezentowane są głównie w wymiarze wartościowym i syntetycznym dotyczącym całej firmy.

**Rodzaj kontroli:** w zakresie rachunkowości finansowej kontrola może być zarówno wewnętrzna jak i zewnętrzna. Kontrolę zewnętrzną przeprowadzają biegli rewidenci i organa kontroli skarbowej. Poprawność danych publikowanych w ramach systemu rachunkowości finansowej kontrolowana może być jednak również przez podmioty wewnętrzne, takie jak instytucja kontroli wewnętrznej. Forma prezentowania informacji jest ściśle określona w zakresie rodzaju i treści raportów.

### **Rachunkowość finansowa w jednostkach administracji rządowej**

Ze względu na powyższe cechy zasady funkcjonowania systemu rachunkowości finansowej w jednostkach administracji rządowej nie różnią się od tych obowiązujących w firmach komercyjnych.

### **Rachunkowość zarządcza**

Rachunkowość zarządcza często jest utożsamiana jako odmienny w stosunku do finansowej rodzaj rachunkowości. Rzeczywiście istnieje wiele różnic pomiędzy oboma tymi systemami. Do najważniejszych z nich należą następujące zagadnienia.

**Cel:** poinformowanie o osiągniętych wynikach i potencjale całej jednostki oraz poszczególnych szczegółowych obszarach jej działalności.

W jednostkach administracji rządowej prezentowane są informacje zarówno syntetyczne o całym podmiocie, jak i szczegółowe o jego poszczególnych obszarach działalności. Zalecane są tu zasady wielowymiarowej analizy danych. Przykładowo informacje można przedstawiać według następujących wymiarów analizy:

- struktura organizacyjna (jednostka razem, departament, pion, wydział, komórka organizacyjna, pojedyncze zadanie typu projekt);
- rodzaj kosztu (płace, amortyzacja, zużycie materiałów i energii itp.);
- realizowane procesy podstawowe według specyfiki jednostki np. wydawanie paszportów;
- typy działalności (utrzymanie pracowników, koszty ogólnoadministracyjne, utrzymanie i eksploatacja obiektów, samochodów czy IT).

Zadania prezentacji danych realizowane są tu między innymi za pośrednictwem wielowymiarowych hurtowni danych. Rejestrują one pojedyncze zdarzenia gospodarcze według wielu kryteriów analizy





jednoczenie. Pozwala to na tworzenie z danymi syntetycznymi raportów według kilku kryteriów analizy jednoczenie. Przykładowo raport taki może być wykonany w układzie:

Koszty utrzymania pracowników związane z utrzymaniem budynków urzędów wojewódzkich.

**Użytkownicy:** jej odbiorcami są głównie podmioty wewnętrzne, czyli kadra kierownicza jednostki.

W administracji rządowej informacje przekazywane powinny być zgodnie z zasadami decentralizacji zarządzania. Decentralizacja ta polega na przekazywaniu kompetencji czyli prawa do podejmowania decyzji ale i przejęcia odpowiedzialności za ich skutki pracownikom z niższych poziomów zarządzania. Decyzje podejmować powinni pracownicy posiadający konkretne specjalistyczne kwalifikacje w danej dziedzinie. System rachunkowości zarządczej zobligowany jest zatem do przekazywania informacji tym osobom o wynikach działalności za jaką odpowiadają. Informacje te dostępne powinny być również ich przełożonym. Umożliwi to sprawowanie kontroli kierowniczej.

Informacje dostępne w ramach systemu rachunkowości zarządczej często jednak prezentowane są podmiotom zewnętrznym. Realizowane jest to między innymi w ramach zasady otwartych ksiąg. Celem takiej polityki przykładowo jest chęć informowania otoczenia o zagadnieniach związanych z realizacją polityki odpowiedzialności społecznej. Niektóre informacje jakie jednostka chce upublicznić nie są dostępne w systemie rachunkowości finansowej. Dostarcza je natomiast rachunkowość zarządcza.

W administracji rządowej zadania te realizowane są w ramach odpowiedzialności społecznej. Prezentowane powinny być tu informacje na temat kosztochłonności utrzymania posiadanych zasobów. Przykładowo mogą być to:

- koszt utrzymania jednego urzędnika;
- koszt utrzymania jednego samochodu, komputera, czy m<sup>2</sup> obiektu;
- koszt realizacji zadań np. szkolenie na jednego pracownika.

Drugą grupą danych są informacje na temat kosztochłonności i efektywności prowadzonej działalności. Przykładowo mogą być to takie informacje jak:

- nakłady poniesione na promocję regionu;
- nakłady poniesione na zwiększanie bezpieczeństwa;
- koszty realizacji jednostkowych czynności np. obsługa typowej sprawy w urzędzie.

Poza samymi kosztami często możliwe jest informowanie o uzyskanych efektach realizowanych projektów. Przykładowo efekty programów zwiększających bezpieczeństwo na drogach czy zabezpieczenia przeciwpowodziowe (zasady szacowania efektów tych działań są omówione w dalszej części).

Publikowanie tych informacji ma na celu wskazanie efektywności wydatkowania środków publicznych, których źródłem są podatki. Dobrym zwyczajem jest regularne wykonywanie tego zadania.





**Podstawa prawna funkcjonowania:** nie podlega ona przepisom prawnym ustalonym przez zewnętrzne instytucje. Wszystkie zasady jej funkcjonowania mogą być swobodnie kształtowane przez kadrę kierowniczą konkretnej jednostki. Nie należy jednak uważać, że stosuje się tu całkowicie dowolne reguły. W tym zakresie obowiązywać powinny powszechnie uznane tzw. dobre praktyki rachunkowości.

W przypadku jednostek administracji rządowej zasada ta różni się od klasycznych reguł obowiązujących w przedsiębiorstwach komercyjnych. Ustawa o finansach publicznych nakazuje stworzenie systemu kontroli zarządczej. Pośrednio zatem zobowiązuje ona do utworzenia systemu rachunkowości zarządczej.

**Obowiązek prowadzenia:** ze względu na brak uregulowań nie jest to system obligatoryjny. Nie wszystkie podmioty zobowiązane do prowadzenia rachunkowości finansowej mają system rachunkowości zarządczej.

W jednostkach administracji rządowej podlegających pod ustawę o finansach publicznych istnieje obowiązek prowadzenia rachunkowości finansowej. Nie ma tego wymogu w przypadku przedsiębiorstw prywatnych.

**Zasady wyceny:** dopuszcza się wykorzystywanie danych szacunkowych odmiennych od rzeczywistych.

W administracji rządowej jest to szczególnie ważna zasada. Wynika ona z następujących faktów:

- wydatkowania znacznych środków;
- konieczności mierzenia efektywności ich wydatkowania;
- braku typowych dla przedsiębiorstw komercyjnych przychodów.

Z powyższych powodów bardzo często w celu ustalenia efektywności – zysku należy oszacować potencjalne przychody. Jako potencjalne przychody można uznać takie zagadnienia jak:

- koszty społeczne zaniechania danej działalności;
- koszty zakupu alternatywnych usług od firm komercyjnych.

Stosuje się tu regułę kosztów i przychodów alternatywnych. Polega ona na szacowaniu danych nieistniejących według zasady – „co by było gdyby”.

Ze względu na realizację wielu programów w długim okresie czasu zastosowanie mają tu zasady zmiany wartości pieniądza w czasie. Polegają one na szacowaniu efektów związanych z ponoszonymi kosztami, przy czym obie te pozycje występują w różnych okresach czasu. Narzędzia rachunkowości zarządczej pozwalają na przeliczenie wartości powstających w różnych okresach do wartości jednego momentu.

**Cechy informacji:** Cechą wyróżniającą ten rodzaj rachunkowości jest często preferencja szybkości dostarczenia informacji nad dokładnością.





W jednostkach administracji rządowej należy bardzo ostrożnie stosować tę zasadę. Może być ona wykorzystywana w ramach informacji tworzonej na potrzeby wewnętrzne. Warto jest takie analizy następnie zweryfikować danymi rzetelnymi. W przypadku informacji przekazywanych jednostkom zewnętrznym należy dążyć do stanu, aby były one jak najdokładniejsze nawet kosztem czasu przygotowania sprawozdania. Wynika to z faktu wagi i odpowiedzialności za przekazywanie danych.

**Wymiar czasowy prezentacji informacji:** dopuszcza się inne okresy prezentowania informacji niż w ramach rachunkowości finansowej. Przykładowo mogą być to dni, tygodnie, dekady, okresy realizacji zadań czy sezon gospodarczy. Dane ponadto przedstawiane są w zarówno w ujęciu ex post, czyli historycznym jak i ex ante planowane.

W jednostkach administracji rządowej ogólne zasady funkcjonujące w tym zakresie w firmach prywatnych są zbieżne. Nie ma tu istotnych różnic pomiędzy tymi podmiotami.

**Przedmiot informacji:** Zakres rachunkowości zarządczej to przede wszystkim rachunek kosztów (ich alokacje, przepływy i kontrola), oraz analiza progów rentowności. Dostarcza dane liczbowe dotyczące wykorzystywanych zasobów, dzięki temu ma zastosowanie w optymalizacji procesów.

W jednostkach administracji rządowej, ze względu na wysokie koszty stałe utrzymania infrastruktury, zastosowanie ma rachunek kosztów pełnych tworzony według metody ABC.

**Rodzaj kontroli:** podlega kontroli przez instytucje zależne od jednostki np. audyt wewnętrzny, czy firma doradcza (lecz nie w ramach badania sprawozdania finansowego).

W jednostkach administracji rządowej zasada ta nie jest w pełni zachowana. Podlegają one kontroli przez instytucje niezależne od danej kontrolowanej jednostki.

**Forma prezentowania informacji:** poza danymi wartościowymi mogą być wykorzystywane informacje ilościowe. Sprawozdania mają formę dowolną wynikającą z potrzeb kadry kierowniczej, a nie wymogów zewnętrznych.

W jednostkach administracji rządowej ogólne zasady funkcjonujące w tym zakresie w firmach prywatnych są zbieżne. Nie ma tu istotnych różnic pomiędzy tymi podmiotami.

Stwierdzenie, że systemy rachunkowości finansowej i zarządczej są całkowicie niezależne i funkcjonują według odmiennych reguł jest nieprawdziwe. Rzeczywiście pomiędzy nimi często występują istotne różnice lecz też spora część elementów jest wspólna. Źródłem wielu danych pierwotnych, które są przetwarzane w ramach rachunkowości zarządczej jest rachunkowość finansowa. Dotyczy to zarówno informacji zagregowanych czyli sprawozdania finansowego, jak i pojedynczych danych pochodzących ze szczegółowych kont księgowych. Rachunkowość zarządcza wykorzystuje te same narzędzia co finansowa, takie jak przykładowo bilans, rachunek zysków







i strat czy przepływów finansowych. Różna może być jednak kwalifikacja poszczególnych pozycji i zasad ich wyznaczania w obu tych systemach. Zasady rachunkowości zarządczej nieustannie ewoluują zgodnie z rozwojem wiedzy w tym zakresie. Reguły tu obowiązujące często więc wyprzedzają w czasie zasady rachunkowości finansowej. System rachunkowości finansowej jednak również się zmienia w kierunku poszukiwania coraz to lepszych metod pozwalających na realizację jego podstawowego zadania jakim jest poprawna prezentacja wyników firmy. Wiele rozwiązań obowiązujących w ramach rachunkowości zarządczej jest po czasie adaptowanych przez system rachunkowości finansowej.

### **Rachunkowość zarządcza w jednostkach administracji państwowej**

Rachunkowość zarządcza powstała w celu wspomagania procesów decyzyjnych w przedsiębiorstwach komercyjnych. Jednostki administracji państwowej nie prowadzą działalności nastawionej na zysk jak typowe firmy rynkowe. Pomimo tego, za pomocą narzędzi rachunkowości zarządczej można analizować ich działalność. Narzędzia te służą do zwiększania zysku między innymi poprzez wzrost wydajności wykorzystywanych zasobów. Wiele działań wykonywanych przez te jednostki może mieć identyfikowane zarówno przychody jak i koszty, co pozwala na ustalenie zysku. Każda z tych kategorii może być wyznaczona na podstawie szacowania potencjalnych efektów. Należy zatem dążyć do jak najszerszego zastosowania tych narzędzi w administracji państwowej. Wynika to z faktu udowodnienia ich zalet w sferze działalności komercyjnej.

### **Struktura systemu planowania według reguł rachunkowości zarządczej**

Jednostki administracji państwowej stosują systemy planowania w szerokim zakresie. Ogólne reguły tego planowania zgodne są z adekwatnymi zasadami rachunkowości zarządczej. Wynika to z faktu, że zostały one opracowane na ich podstawie. Wiele szczegółowych rozwiązań nie zawsze jest jednak zgodne z dobrymi regułami rachunkowości zarządczej. Są to jednak wady szczegółowe, a nie generalne.

Ogólny system planowania zorganizowany może zostać w trzech następujących zależnych od siebie logicznie zakresach:

- plan strategiczny;
- plan rozwoju;
- plan operacyjny.

Zależność ta polega na przenoszeniu zapisów z planu strategicznego, który jest tworzony dla najdłuższego okresu czasu, ale za to w najbardziej ogólnej formie, do pozostałych planów. W trakcie tego procesu przenoszenia informacji skraca się czas planowania lecz wzrasta jego szczegółowość. Jest to zgodne z zasadą planowania mówiącą, że czym dłuższy jest czas na jaki się tworzy plan, tym jego forma powinna być bardziej ogólna. Wynika to z faktu trudności



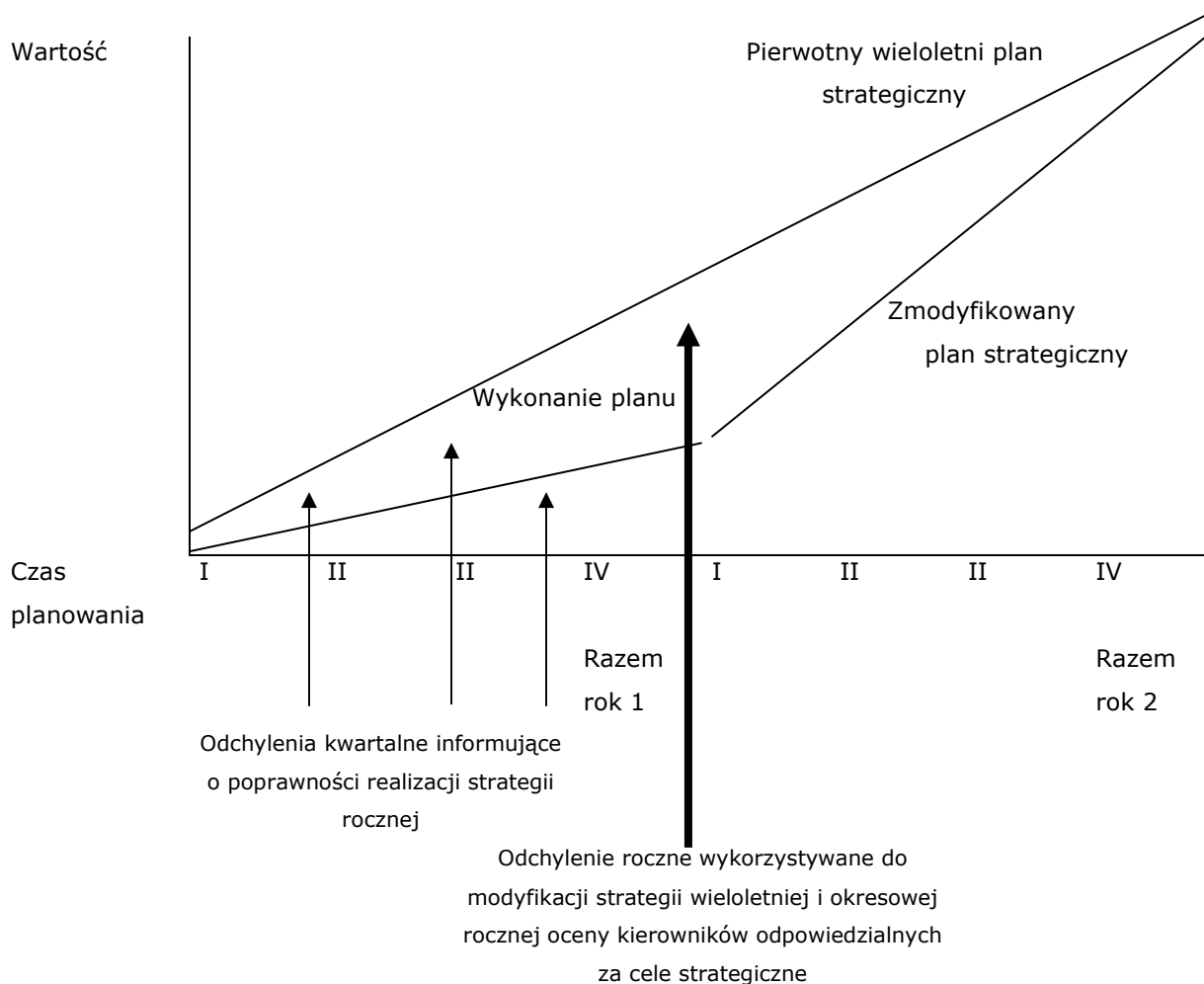


przewidywania szczegółowych informacji na długi okres. Dodatkowo, w procesie planowania długoterminowego, ważne są ogólne zapisy wyznaczające kierunki rozwoju jednostki, a nie szczegółowe informacje z obszaru realizacji pojedynczych zadań jakie warto jest umieszczać w krótkoterminowym planie operacyjnym. Przeciwnie, czym okres planowania jest krótszy, tym szczegółowość planu powinna być coraz większa, co spowodowane jest większą realnością prognoz.





**Rysunek nr 1. Czasowe zasady tworzenia analizy porównawczej planu z jego wykonaniem w zakresie planowania strategicznego.**



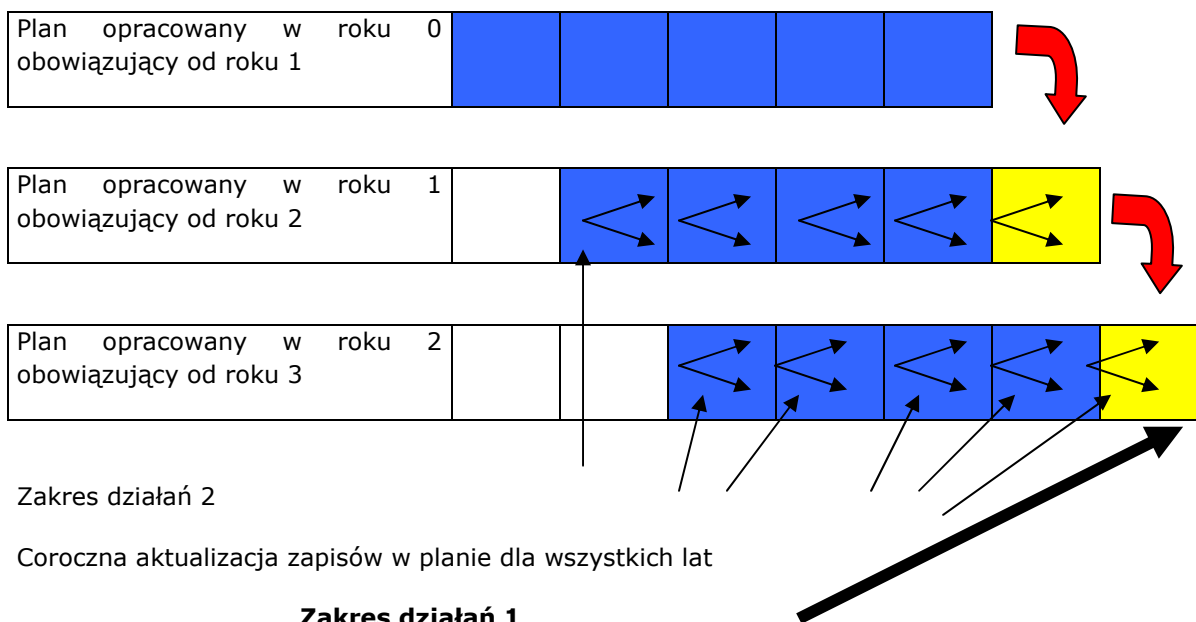
Plan strategiczny corocznie podlegać powinien procesowi planowania kroczącego. Proces ten powinien być realizowany w dwóch zakresach działań. Pierwszym z nich jest przedłużanie horyzontu planowania co roku o kolejny rok, dzięki czemu czasowy horyzont objęty planem zawsze sięgać będzie w przyszłość o stały okres czasu. Drugim rodzajem zadań związanych z metodą planowania kroczącego jest coroczna aktualizacja danych zawartych w istniejącym już planie na wszystkie lata. Aktualizacja ta dokonywana jest na podstawie zdobytych w trakcie realizacji planu strategicznego informacji.





**Wykres nr 1. Proces planowania kroczącego w zakresie planu strategicznego.**

Lata planowania	1	2	3	4	5	6	7
-----------------	---	---	---	---	---	---	---



Zakres działań 2

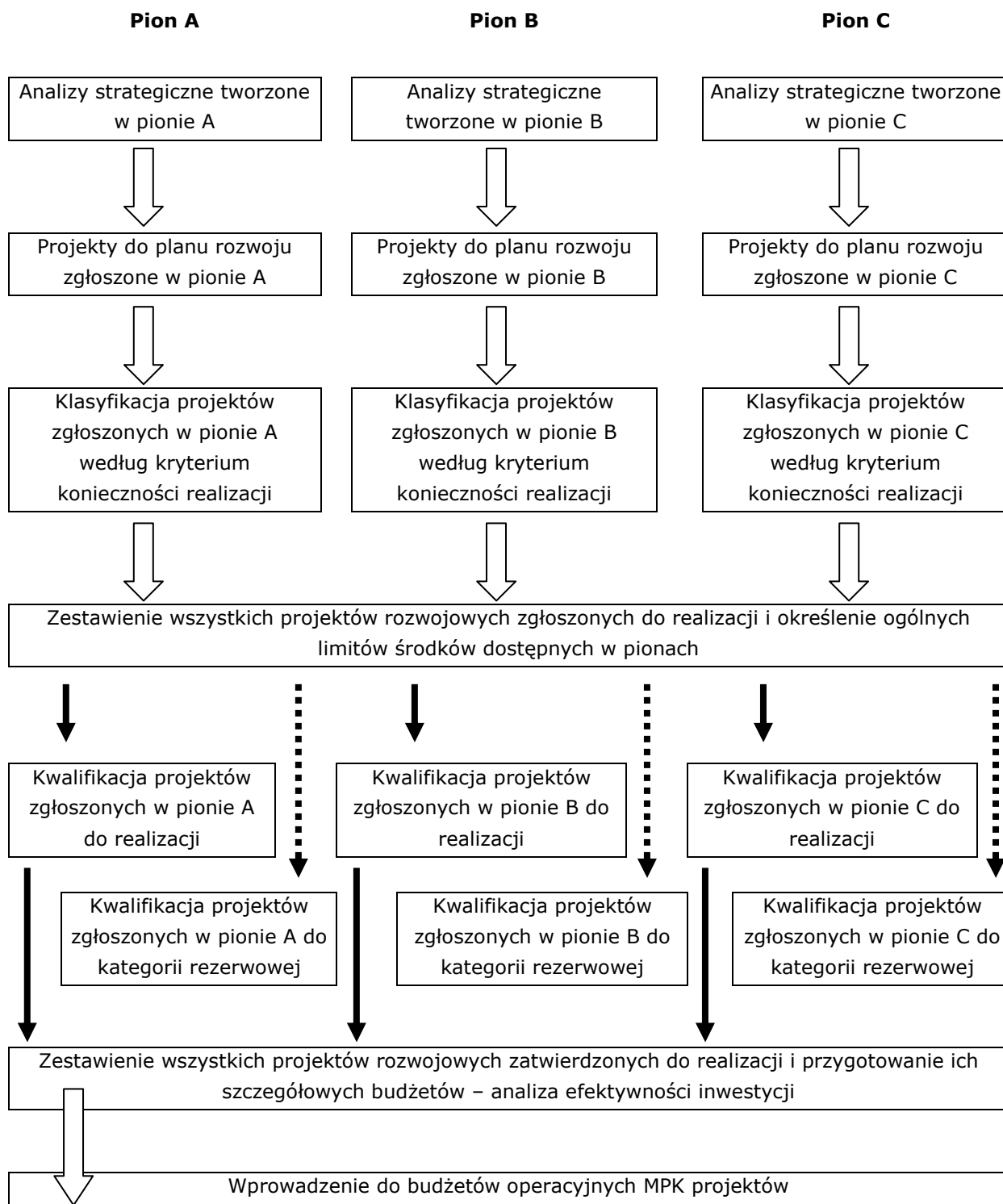
Coroczna aktualizacja zapisów w planie dla wszystkich lat

**Zakres działań 1**

*Coroczne przedłużanie czasowego horyzontu planowania*

**Plan rozwoju** – jest to zestawienie wszystkich konkretnie określonych zadań, o istotnym dla rozwoju jednostki znaczeniu, zarówno w zakresie osiągniętych w przyszłości efektów, jak i kosztów realizacji. Są to więc przedsięwzięcia, których wykonanie zmieni zasady funkcjonowania jednostki. Zazwyczaj przedsięwzięcia te charakteryzują się wysokimi kosztami realizacji. Do ich planowania warto jest zastosować metodę zarządzania projektami. Dodatkowym wyróżnikiem tych zadań jest czas ich realizacji przekraczający jeden rok. Nie oznacza to jednak, że w planie rozwoju nie mogą zostać umieszczone zadania ważne, lecz trwające poniżej roku.

**Rysunek nr 2. Proces tworzenia budżetów projektów w planie rozwoju.**





Plan rozwoju tworzony jest zazwyczaj na okres trzech lat. Związane jest to ze standardowym okresem realizacji dużych projektów o charakterze strategicznym. Dopuszczalna jest jednak sytuacja, aby był on opracowywany na dłuższy okres, nawet równy z planem strategicznym. Ostateczne określenie czasowego horyzontu tego planu, wynika ze specyfiki działalności konkretnej jednostki i realizowanych przez nią projektów. W wyjątkowych sytuacjach, w danym okresie planuje się realizowanie projektu przekraczającego czasowy horyzont planu rozwoju, który może być okresowo wydłużony, aż do granicy równej z planem strategicznym.

Ogólne zasady planowania kroczącego w tym zakresie są podobne jak w przypadku planowania strategicznego. Okres horyzontu czasowego obowiązywania planu rozwoju corocznie będzie przedłużany o jeden rok. Dodatkowo wszystkie projekty zatwierdzone do realizacji będą każdego roku aktualizowane. Oznacza to przeszacowanie kwot głównych grup wydatków i przychodów projektów zakwalifikowanych do realizacji. Dodatkowo, zmiany zachodzą mogą w zakresie kwalifikacji poszczególnych projektów do realizacji. W tym zakresie mogą wystąpić następujące przypadki:

- wprowadzenie nowego projektu z listy projektów oczekujących;
- wprowadzenie całkowicie nowego projektu przygotowanego w danym roku;
- zmniejszenie zakresu rzeczowego realizowanego projektu;
- zwiększenie rzeczowego zakresu realizowanego projektu;
- wstrzymanie realizacji projektu będącego w fazie wykonania;
- wstrzymanie realizacji projektu mającego wejść do fazy wykonania;
- itp.



**Rysunek nr 3. Zasada planowania kroczącego w zakresie planu rozwoju.**

<b>Rok 1</b>	Okres objęty planem		
Lata planowania	1	2	3
<b>Planowane projekty do realizacji</b>			
• 1	Green	Green	Yellow
• 2	Yellow	Green	Green
• 3	Green	Green	Yellow
• 4	Green	Yellow	Yellow
Projekty rezerwowe chwilowo wstrzymane	Yellow		
• 5	Green	Yellow	Yellow
• 6	Yellow	Green	Green
• 7	Green	Green	Yellow

<b>Rok 2</b>	Okres objęty planem			
Lata planowania	1	2	3	4
<b>Planowane projekty do realizacji</b>				
1 – projekt realizowany zgodnie z planem	Red	Light Green	Yellow	Yellow
2 – projekt realizowany zgodnie z planem	White	Green	Green	Yellow
3 – całkowite wstrzymanie realizacji projektu	Red	Yellow	Yellow	Yellow
4 – wstrzymanie realizacji i przeniesienie do kategorii rezerwowej	Red	Yellow	Yellow	Yellow
6 – projekt przeniesiony z kategorii rezerwowej	White	Green	Green	Yellow
8 – projekt nowy	White	Green	Green	Green
<b>Projekty rezerwowe chwilowo wstrzymane</b>				
5	Red	Yellow	Yellow	Yellow
6	White	Yellow	Yellow	Yellow
7	Red	Light Green	Yellow	Yellow
9	White	Green	Green	Green
4 – wstrzymany i przeniesiony do kategorii rezerwowej	White	Green	Green	Green





## II. Rachunek kosztów a rachunkowość zarządcza w administracji publicznej

- Model 12 poziomów dojrzałości w kalkulacji kosztów – International Federation of Accountants (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ... - na co kłaść nacisk w zarządzaniu kosztami w jednostkach administracji publicznej?
- Procesowy rachunek kosztów a podejmowanie decyzji w jednostkach administracji publicznej
- Zasobowy rachunek kosztów w jednostkach administracji publicznej – dlaczego istotna jest informacja o zasobach w zarządzaniu kosztami organizacji?
- Podsumowanie

### MODEL 12 POZIOMÓW DOJRZAŁOŚCI W KALKULACJI KOSZTÓW – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC)

Wielu Dyrektorów i Menedżerów zastanawia się, jak aktualnie stosowany w organizacji rachunek kosztów ma się do najlepszych praktyk oraz światowych doświadczeń w zakresie zarządzania kosztami. Przedstawiony w skrypcie „Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów” (opublikowany przez Międzynarodową Federację Księgowych - IFAC) jest doskonałym narzędziem benchmarkingowym, które może być wykorzystane przez organizacje do samooceny w zakresie:

- aktualnego poziomu zaawansowania w kalkulacji kosztów oraz
- wytypowania, do którego z wyższych poziomów dojrzałości w kalkulacji kosztów organizacja może aspirować w przyszłości.

### Wprowadzenie

Tradycyjna rachunkowość finansowa, w przeciwieństwie do rachunkowości zarządczej, nie umożliwia zasadniczo ujawnienia istotnych związków przyczynowo-skutkowych, które mają lub mogą mieć znaczenie z punktu widzenia podejmowania optymalnych decyzji menedżerskich. Celem rachunkowości finansowej jest bowiem sprawozdawczość oparta o zagregowane dane finansowe, zgodnie z określonymi standardami rachunkowymi. Taki sposób prezentowania powoduje swoiste oderwanie danych o kosztach od rzeczywistych, źródłowych operacji gospodarczych.

Jednym z wielu dobitnych przykładów takiej sytuacji jest sposób amortyzowania środków trwałych według stawek, które nie odzwierciedlają rzeczywistego czasu użycia danego środka trwałego. Zdarza się więc, że zużyte w sensie rachunkowym urządzenie jest nadal wykorzystywane w działalności.

Podobnie standardy rachunkowości finansowej koncentrują się zazwyczaj na raportowaniu pełnego kosztu, podczas gdy większość codziennych decyzji operacyjnych rodzi skutki, dla których ważne jest poznanie kosztu krańcowego (marginalnego). W wielu przypadkach chodzi także o uzyskanie wiedzy o kosztach w podziale na koszty stałe i zmienne.







Zagadnieniami tymi zajęła się stosunkowo niedawno Międzynarodowa Federacja Księgowych (International Federation of Accountants - IFAC) z siedzibą w Nowym Jorku.

Misją IFAC jest globalne wspieranie profesji księgowych oraz przyczynianie się do rozwoju gospodarczego, m.in. poprzez ustanawianie i promowanie standardów zawodowych, wpływanie na ich ujednoczenie oraz kształtowanie opinii publicznej w zakresie swojej kompetencji. W ramach Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) funkcjonuje Komisja Profesjonalnych Księgowych w Biznesie (PAIB), której celem jest wspieranie roli zawodu księgowego poprzez propagowanie i wymianę wiedzy i najlepszych praktyk zawodowych służących organizacjom nastawionym na zysk, ale także sektorowi publicznemu i organizacjom pozarządowym. Realizując powyższe cele PAIB opublikowała do konsultacji w lipcu 2009 r. Międzynarodowe Wytyczne Dobrych Praktyk w zakresie Oceny i Ulepszenia Metod Kalkulacji Kosztów w organizacjach (Evaluating and Improving Costing in Organizations).

Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów stanowi materiał uzupełniający do w/w Międzynarodowych Wytycznych Dobrych Praktyk w zakresie Oceny i Ulepszenia Metod Kalkulacji Kosztów w organizacjach. Model ten został opracowany przez IFAC we współpracy z Gary Cokins'em, światowym ekspertem o uznanej renomie w zakresie zarządzania kosztami<sup>1</sup>.

### **Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów**

Jako minimum, organizacje opracowują sprawozdania finansowe, aby spełnić wymogi sprawozdawcze przewidziane w ustawach i przepisach. Wiele organizacji również kalkuluje koszty np. usług, produktów, do wytworzenia których zużywają określone zasoby i ponoszą ich koszty. Istnieją również bardziej zaawansowane narzędzia i techniki kalkulacji, których stosowanie w każdym kolejnym poziomie dojrzałości może zapewnić organizacji lepszą dokładność kalkulacji, przejrzystość informacji, możliwości analityczne oraz trafniejsze podejmowanie decyzji.

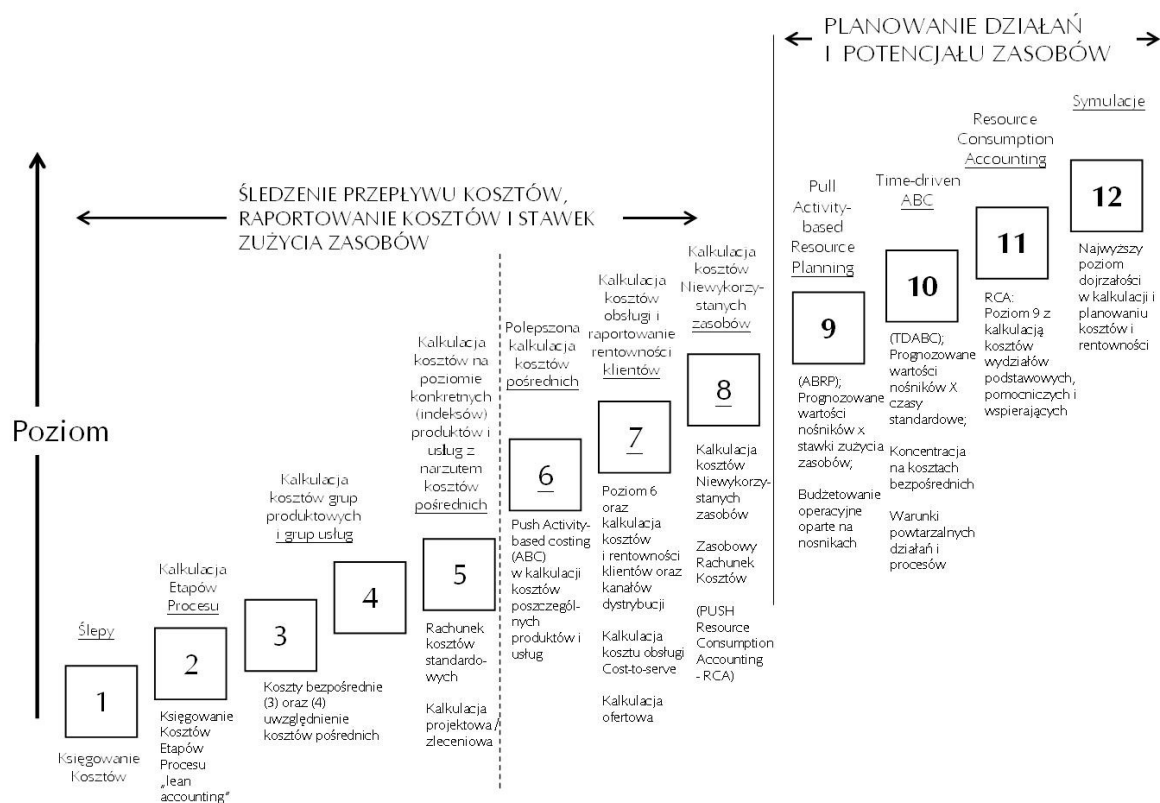
Niniejszy rozdział przedstawia opis poziomów dojrzałości w kalkulacji kosztów, jako dopełnienie Międzynarodowych Wytycznych Dobrych Praktyk<sup>2</sup> w zakresie Oceny i Ulepszenia Metod Kalkulacji Kosztów w organizacji, opublikowanych przez Międzynarodową Federację Księgowych (International Federation of Accountants - IFAC).

Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów (rysunek nr 4) może być wykorzystany przez organizacje do samooceny w zakresie (a) aktualnego poziomu zaawansowania w kalkulacji kosztów oraz (b) wytypowania, do którego z wyższych poziomów dojrzałości organizacja/instytucja może aspirować w przyszłości.

<sup>1</sup> Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC), PAIB Information Paper: Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model, July 2009

<sup>2</sup> International Federation of Accountants (IFAC): International Good Practice Guidance (IGPG) on Evaluating and Improving Costing in Organizations



**Rysunek nr 4. Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów.**

Źródło: Opracowanie ABC Akademia na podstawie: Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC), PAIB Information Paper: Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model, July 2009.

### Kalkulacja i rozliczanie kosztów rzeczywistych (historycznych)

Poziomy 1 - 8 to poziomy, gdzie kalkulacja kosztów opiera się na danych historycznych (tzw. rzeczywistych). Celem tej kalkulacji jest poznanie jakie były koszty świadczenia usług czy obsługi klientów. Kalkulacja oparta na danych historycznych jest najczęściej stosowaną metodą w organizacjach. Poziomy 1 – 5 to tzw. tradycyjny rachunek kosztów z jednoetapową kalkulacją kosztów. Poziomy od 6 - 8 to zastosowanie metody rachunku kosztów ABC/M, z wykorzystaniem dwu i wieloetapowej kalkulacji kosztów, której celem jest zagwarantowanie prawidłowej kalkulacji kosztów wraz z odpowiednim odzwierciedleniem zmienności kosztów.





## Planowanie i przyczynowo skutkowe budżetowanie kosztów

Poziomy 9 – 12 to zmiana z kalkulacji kosztów opartej na danych historycznych na kalkulację, której celem jest planowanie przyszłych kosztów np. dla potrzeb ofertowania klientów lub przyczynowo-skutkowego budżetowania opartego na nośnikach kosztów. W czterech najwyższych poziomach kalkulacji, informacja pochodząca z poziomów 6 do 8 wykorzystywana jest do planowania przyszłego zapotrzebowania na zasoby (oraz związanych z nimi kosztów). Planowanie odbywa się w sposób pozwalający na powiązanie prognozowanego (planowanego) popytu na produkty i usługi z odpowiednim poziomem (dostępnością) zasobów. Każdy z kolejnych poziomów dąży do zapewnienia coraz lepszego wglądu w informacje o zasobach oraz związanych z nimi kosztach krańcowych (marginalnych).

Poziomy 9 – 12 równoważą nacisk na finalne obiekty kosztowe z zasobami, na jakie zgłaszają te obiekty zapotrzebowanie. W tym rozumieniu, najwyższe 4 poziomy kalkulacji odwracają kierunki rozliczania (alokowania) kosztów w porównaniu do poziomów 1 do 8, gdzie nacisk kładziony był na wynikającą z realizowanych działań prawidłową kalkulację kosztów produktów i usług. W celu planowania kosztów w poziomach 9 – 12 wymagana jest możliwość odwrotnego uruchomienia przepływów w modelu kosztowym (tj. od obiektów kosztowych, aż do zasobów).

Poziom 11 to metodyka Resource Consumption Accounting – RCA. RCA stawia zasoby i związane z nimi charakterystyki kosztów jako punkt startowy dla wszystkich kalkulacji w modelu kosztowym. Prawidłowa marża brutto uzyskana na kliencie wynika z poprawnego ujęcia zasobów oraz charakterystyk ich kosztów (koszty stałe / zmienne).

Zasoby są źródłem wszystkich kosztów w organizacji. Zasoby, w jakie zainwestowała organizacja/institucja, również determinują strukturę kosztów, z jaką dyrektorzy mają osiągać założone cele strategiczne. Dla przykładu, wyobraźmy sobie strukturę kosztów dla portu lotniczego, gdzie funkcjonuje w pełni zautomatyzowany system obsługi bagażu, w porównaniu do portu lotniczego opierającego się wyłącznie na pracy ludzkiej (struktura kosztów będzie zupełnie inna).

Silny nacisk na zasoby, ich koszty oraz charakterystyki zmienności ich kosztów jest ważny z trzech powodów: (a) ułatwienia planowania, budżetowania kosztów, (b) dostarczenia w modelu kosztowym dokładnej informacji o kosztach krańcowych (marginalnych) oraz (c) odseparowania informacji o kosztach niewykorzystanych lub nadmiernych zasobów.

Poziomy 9 – 12 zastępują „szacunkową” kalkulację kosztów niewykorzystanych zasobów poprzez przejście z modeli kosztowych typu „push” (top down) na modele kosztowe typu „pull” (bottom up).

W ten sposób, każdy z poziomów pozwala empirycznie określić (tj. w wyniku kalkulacji) wartość kosztu niewykorzystanego zasobu dla każdego z posiadanych zasobów (tj. jako różnica wynikająca z posiadanego potencjału oraz faktycznego wykorzystania (zużycia) zasobu).

Wybór każdego z wyższych poziomów dojrzałości w kalkulacji kosztów, powinien wynikać z wewnętrznych potrzeb decyzyjnych i satysfakcjonować: controllerów (professional accountants in business - PAIB), dyrektorów, menedżerów, pracowników oraz klientów organizacji.





Każdy z kolejnych poziomów dojrzałości Modelu oceniany jest z punktu widzenia dwóch kluczowych cech:

- prawidłowa kalkulacja kosztów zarówno historycznych, jak i przyszłych (np. poprzez budżetowanie);
- jakość informacji o kosztach krańcowych (marginalnych), jaką zapewnia dany poziom.

Druga z cech (informacja o kosztach marginalnych) ważna jest z punktu widzenia wsparcia decyzji, ponieważ wiele z nich skutkuje krańcowymi (marginalnymi) zmianami w kosztach zasobów. Informacja ta, zwłaszcza w przypadku wyższych poziomów dojrzałości w kalkulacji, może być wykorzystywana w celach planistycznych jak np.: kalkulacja kosztów docelowych (target costing), decyzje inwestycyjne oraz analiza odchyień kosztów planowanych od rzeczywistych.

Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów może mieć zastosowanie w instytucjach jako całości lub w wewnętrznych działach, które:

- dostarczają produkty lub usługi do klientów komercyjnych lub wewnętrznych, do sektora publicznego lub do organizacji non-for profit;
- potrzebują odpowiedniego poziomu zasobów organizacyjnych do zaspokojenia potrzeb swoich klientów;
- potrzebują przychodów lub dotacji dla zapewnienia długoterminowej płynności finansowej niezbędnej do finansowania zasobów i przyszłych inwestycji.

Każdy z kolejnych poziomów dojrzałości w kalkulacji kosztów rozwija poprzedni poziom, co oznacza, że wysiłki poniesione na osiągnięcie poprzedniego poziomu mogą zostać zachowane lub zweryfikowane.

### **Dwa podstawowe kryteria oceny rachunku kosztów**

Każdy z 12 poziomów dojrzałości oceniony został pod względem spełnienia 2 podstawowych kryteriów oceny rachunku kosztów:

- Prawidłowa kalkulacja kosztów;
- Jakość informacji o kosztach krańcowych (marginalnych).

### **Kryterium nr 1 - Prawidłowa kalkulacja kosztów**

Pierwsze z kryteriów oceny to poprawność kalkulacji kosztów. Dotyczy to powiązania kosztów posiadanego potencjału zasobów (typów i ilości: maszyn, pracowników, mediów, pojazdów, materiałów, systemów informatycznych itp.) z rezultatami, produktami, usługami i klientami, które konsumują te zasoby. Kryterium to dotyczy przede wszystkim powiązania i równoważenia związków pomiędzy popytem na produkty i usługi organizacji a podażą





posiadanych zasobów. Innymi słowy chodzi o poprawność realizowanej kalkulacji rozpoczynając od kosztów zasobów, aż do produktów, usług i klientów organizacji/institucji.

### **Kryterium nr 2 - Jakość informacji o kosztach krańcowych (marginalnych)**

Drugie z kryteriów oceny mówi o prawidłowym odzwierciedleniu natury (zmienności) kosztów zużywanych zasobów podczas równoważenia w/w popytu i podaży.

Drugie kryterium wymaga pokazania, że niektóre zasoby (a właściwie ich koszty) zmieniają się wraz ze zmianą popytu na konkretne produkty i usługi organizacji, podczas gdy koszty innych zasobów zostają stałe niezależnie od zmian w wielkości tego popytu (oczywiście koszty są stałe, aż do momentu, gdy następną dyskretną jednostką danego zasobu nie będzie potrzebna do zwiększenia jego potencjału np. nowa maszyna, nowy pracownik, nowy samochód czy nowa licencja systemu informatycznego itp.).

Spełnienie drugiego kryterium oznacza dostęp dla dyrektorów, menedżerów i controllerów do informacji o krańcowych (marginalnych) zmianach w wysokości kosztów różnych zasobów, jakie wywołwane są wahaniami w popycie na konkretne produkty i usługi firmy. Ponadto realizacja tego kryterium pozwala instytucji uniknąć tzw. spirali śmierci kosztów stałych, jaka wynika z braku prawidłowej kalkulacji kosztów niewykorzystanych zasobów.

Każdy kolejny z 12 poziomów dojrzałości zapewnia organizacji/institucji lepszy stopień spełnienia wcześniej wymienionych dwóch podstawowych kryteriów oceny rachunku kosztów organizacji/institucji.

Im lepsza informacja kosztowa, tym łatwiej organizacji/institucji zrozumieć, jak popyt na produkty i usługi ma się do podaży zasobów oraz jak koszty zachowują się podczas konsumpcji tych zasobów. Dla dyrektorów, menedżerów i controllerów oznacza to:

- lepsze zrozumienie kosztów i rentowności produktów, usług i klientów organizacji/institucji;
- łatwiejszą analizę i interpretację danych kosztowych;
- bardziej precyzyjne planowanie;
- świadome budżetowanie oraz podejmowanie decyzji.





## PROCESY CZY KOSZTY? – OTO JEST PYTANIE ... - NA CO KŁAŚĆ NACISK W ZARZĄDZANIU KOSZTAMI?

Sposób przedstawiania informacji kosztowych menedżerom ma znaczenie. Przedstawianie informacji kosztowych w ujęciu procesów i działań, w sposób automatyczny kieruje dyrektora do myślenia w kategoriach usprawnień a nie cięcia kosztów (redukowania zasobów). Dyrektorzy zarządzają działaniami a nie kosztami, ponieważ to wykonywanie działań powoduje powstawanie kosztów w organizacji.

Proces (działanie) jest podstawowym obiektem zainteresowań współczesnego dyrektora zdającego sobie sprawę, że organizacje konkurują i doskonalą się na poziomie procesów, a przewaga konkurencyjna należy się tej organizacji, która lepiej i efektywniej wykonuje swe działania i procesy.

Definicja: Działanie jest tym, co ludzie / systemy robią w organizacji. Działania konsumują zasoby w celu wytworzenia rezultatu (produktu).

Dlaczego ważna jest koncentracja na „działaniach”<sup>3</sup>:

- Działania są „żywe” gdyż są tym, co robi organizacja;
- Działania konsumują zasoby;
- Działania są łatwo rozumiane przez różnorodne grupy ludzi;
- Działania łączą planowanie i kontrolę oraz integrują finansowe i niefinansowe mierniki efektywności;
- Działania podkreślają zależności pomiędzy działaniami organizacji;
- Działania ułatwiają zrozumienie czynników kosztotwórczych;
- Działania dają podstawę do ciągłego doskonalenia.

Działania są „żywe” gdyż są tym, co robi organizacja – w przedsiębiorstwie wykonywane są działania np. Kompletowanie dostaw, Transportowanie Dostaw, Przyjmowanie Zamówień, Przebieranie Maszyn, Wizytowanie Klientów, Wystawianie Faktur. Trudno przecież powiedzieć, że przedsiębiorstwo to amortyzacja, świadczenia na rzecz pracowników, wynagrodzenia, czy usługi obce, nie jest to przecież działalność podstawowa organizacji. Łatwiej powiedzieć, co jest zresztą logiczne, że organizacja wykonuje działania, a w rezultacie zużywane są zasoby (generowane koszty). Wykonywanie działań powoduje powstawanie kosztów, koszty same z siebie się nie generują.

Działania są łatwo rozumiane przez różnorodne grupy ludzi – podejście procesowe w zarządzaniu kosztami ma tą zaletę, że każdy pracownik rozumie działania, np. co to jest Kompletowanie, Transportowanie, Organizowanie Promocji, Rozładowywanie Pojazdów czy Kontrolowanie Jakości Dostaw. Działania stanowią doskonałą podstawę do budowy wspólnego języka do porozumiewania się w całym przedsiębiorstwie w zakresie zarządzania kosztami,

3 J.A. Brimson, Activity Accounting, John Wiley & Sons Inc 1991, s. 67.





niezależnie od podziału funkcjonalnego firmy. Pojęcia księgowe takie jak amortyzacja, narzuty na wynagrodzenia, zużycie materiałów, nie są dobrą bazą do porozumiewania się w organizacji, gdyż nie każdy pracownik musi rozumieć często dla niego abstrakcyjne pojęcia księgowe. Wreszcie menedżer wydający polecenia mówi do pracownika „Idź i skompletuj dostawę” zamiast „Zużyj trochę swojego czasu pracy, trochę paliwa wózka widłowego, zamortyzuj wózek i zużyj papier na dokumenty kompletacyjne. Ludzie porozumiewają się w kategoriach czynności, a nie w kategoriach zużywanych zasobów, dlatego procesowy rachunek kosztów jest bardziej przyjaznym i naturalnym dla człowieka narzędziem w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa.

Działania podkreślają zależności pomiędzy działami organizacji – poziomy przebieg procesów biznesowych w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa sprawia, że znajdując się na poziomie działań, łatwiej jest zrozumieć rezultaty wykonywanej pracy i zidentyfikować odbiorców tych rezultatów. Jeżeli rezultatem działania Przetwarzanie Zamówień jest wydrukowany dokument kompletacyjny w magazynie, to wskazanym jest, aby opracowany był on w odpowiedniej formie i układzie sprzyjającym realizacji sprawnej kompletacji w magazynie. Zwiększa to świadomość menedżerów, że rezultaty działań, jakie „wychodzą” z ich działów dalej podlegają przetwarzaniu w przedsiębiorstwie. Analogicznie, rezultatem Pakowania Produktów na końcu procesu produkcyjnego jest zapakowany produkt, w sposób gwarantujący sprawne manipulowanie produktami na magazynie. Poruszając się w zarządzaniu na poziomie działań, łatwiej jest zapewnić koordynację i sprawny przebieg pełnego procesu obsługi klienta, eliminując przy okazji niekorzystny wpływ funkcjonalnych struktur organizacyjnych.

Działania ułatwiają zrozumienie czynników kosztotwórczych – myśląc o działaniu i koszcie danego działania łatwiej jest menedżerom poszukiwać usprawnień i źródeł obniżania kosztów dzięki analizie czynników kosztotwórczych. Spoglądając na koszty rodzajowe w tradycyjnym rachunku kosztów nie można uniknąć zarządzania kosztami na zasadzie „ciąć”, co często nie prowadzi do poprawy efektywności realizowanych działań. Zarządzanie kosztami metodą „ciąć” de facto zwiększa ryzyko pogorszenia się jakości wykonywanych działań, ponieważ redukowaniu zasobów często nie towarzyszy usprawnienie procesu (zmniejszenie obciążenia pracą).





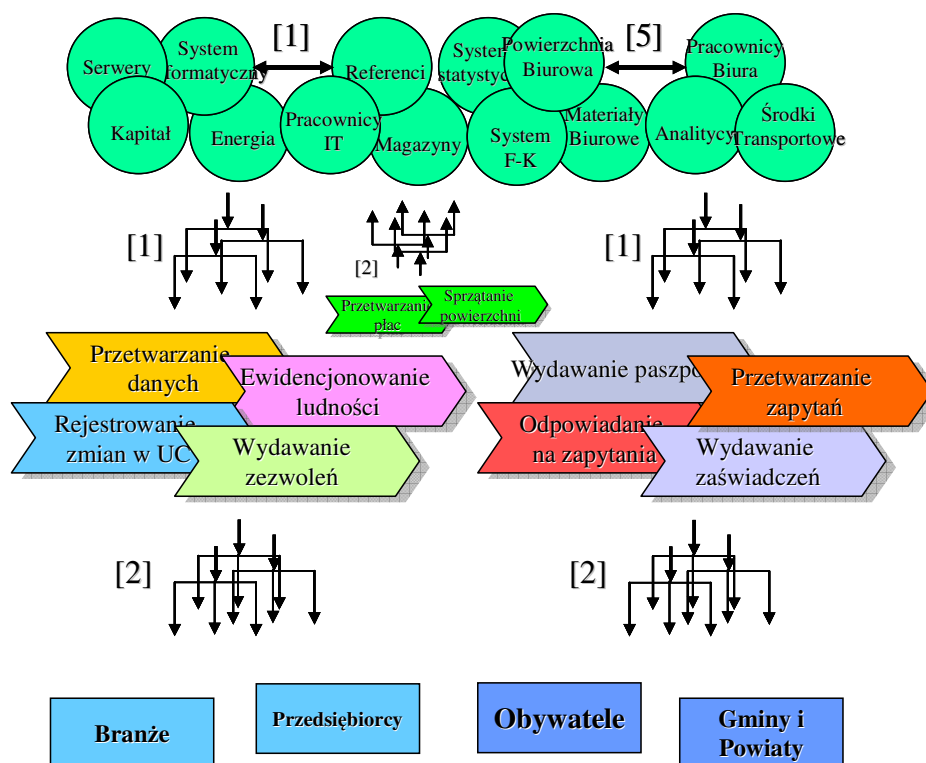
## PROCESOWY RACHUNEK KOSZTÓW A PODEJMOWANIE DECYZJI W JEDNOSTKACH ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ

- Zasoby (resources) – identyfikacja i definiowanie.
- Działania (activities) – identyfikacja i definiowanie.
- Obiekty kosztowe (cost objects) – ile kosztuje świadczenie usług dla ...?

Procesowy rachunek kosztów (ABC/M – Activity Based Costing Management) jest menedżerskim rachunkiem kosztów dostarczającym dyrektorom i menedżerom informacji niezbędnych do identyfikowania obszarów nieefektywności oraz potencjalnych usprawnień. Aktualnie rekomendowane na świecie systemy rachunkowości zarządczej koncentrują się na dostarczaniu precyzyjnych informacji kosztowych zarówno o zasobach, realizowanych procesach, jak i o usługach oraz klientach wewnętrznych i zewnętrznych organizacji. Oznacza to, że nowoczesne systemy rachunkowości zarządczej mają charakter wielowymiarowy zapewniając tym samym kadrze menedżerskiej kompleksową informację zarządczą.

Rachunek kosztów działań (Activity Based Costing) to przepływ kosztów zasobów poprzez działania do obiektów kosztowych z wykorzystaniem nośników kosztów zasobów oraz nośników kosztów działań (rysunek 5).

**Rysunek 5. Rachunek kosztów działań – Activity Based Costing**



Źródło: Opracowanie własne w materiałach szkoleniowych firmy ABC Akademia Sp. z o.o., 2011 r.







Uznane definicje rachunku kosztów działań to: Activity Based Costing jest techniką alokowania pośrednich kosztów organizacji do czynności (działań) zużywających zasoby organizacji, a następnie do przypisywania kosztów wykonania działań do produktów, usług i klientów zużywających te działania<sup>4</sup>. Model ABC jest związaną z działaniami, ekonomiczną mapą kosztów i rentowności organizacji<sup>5</sup>.

Rachunek kosztów działań niweluje wszystkie mankamenty tradycyjnych systemów księgowych w zakresie prawidłowej kalkulacji kosztów i rentowności poszczególnych klientów oraz usług organizacji. Jest menedżerskim rachunkiem kosztów logicznie wspierającym zarządzanie procesami biznesowymi instytucji.

Dzięki przyczynowo-skutkowemu przypisywaniu kosztów wykonanych działań (czynności) do poszczególnych klientów i usług organizacji, systemy ABC/M, eliminują uśrednianie i arbitralność w alokowaniu kosztów, jakie ma miejsce w tradycyjnych systemach finansowo-księgowych.

Procesowy rachunek kosztów dostarczając kompleksowej informacji kosztowej może mieć następujące zastosowania i korzyści dla administracji publicznej:

- Informacja kosztowa o ZASOBACH:
  - Zwiększenie efektywności w zarządzaniu kosztami i poziomem zasobów organizacyjnych;
  - Skuteczne stosowanie outsourcingu zasobów;
  - Dopasowywanie zasobów do rozmiarów procesów i poziomu świadczonych usług
  - Uporządkowanie informacji o kosztach komórek i zasobów organizacyjnych oraz możliwość skutecznej kontroli i śledzenia kosztów w ujęciu kilkuset pozycji zasobów;
  - Dostęp do informacji wspierających zarządzanie zasobami oraz benchmarking kosztów zasobów pomiędzy lokalizacjami;
  - Przyczynowo-skutkowa wycena zasobów, kosztów stałych i zmiennych oraz kosztów niewykorzystanych zasobów;
  - Monitorowanie kosztów niewykorzystanych zasobów oraz benchmarking wykorzystania zasobów pomiędzy lokalizacjami.
  
- Informacja kosztowa o DZIAŁANIACH:
  - Zwiększenie efektywności procesów i działań realizowanych w organizacji;
  - Zwiększanie efektywności świadczenia usług;
  - Skuteczne stosowanie outsourcingu procesów;
  - Uporządkowanie informacji o kosztach procesów oraz możliwość skutecznej kontroli i śledzenia kosztów w ujęciu kilkuset działań;

<sup>4</sup> B.J. LaLonde, T.L. Pohlen, Issues in Supply Chain Costing, The International Journal of Logistics Management 1996 Vol. 7, nr 1.

<sup>5</sup> R.S. Kaplan, R. Cooper, Zarządzanie kosztami i efektywnością, OE i DWABC, Kraków 2000 r., s. 109.

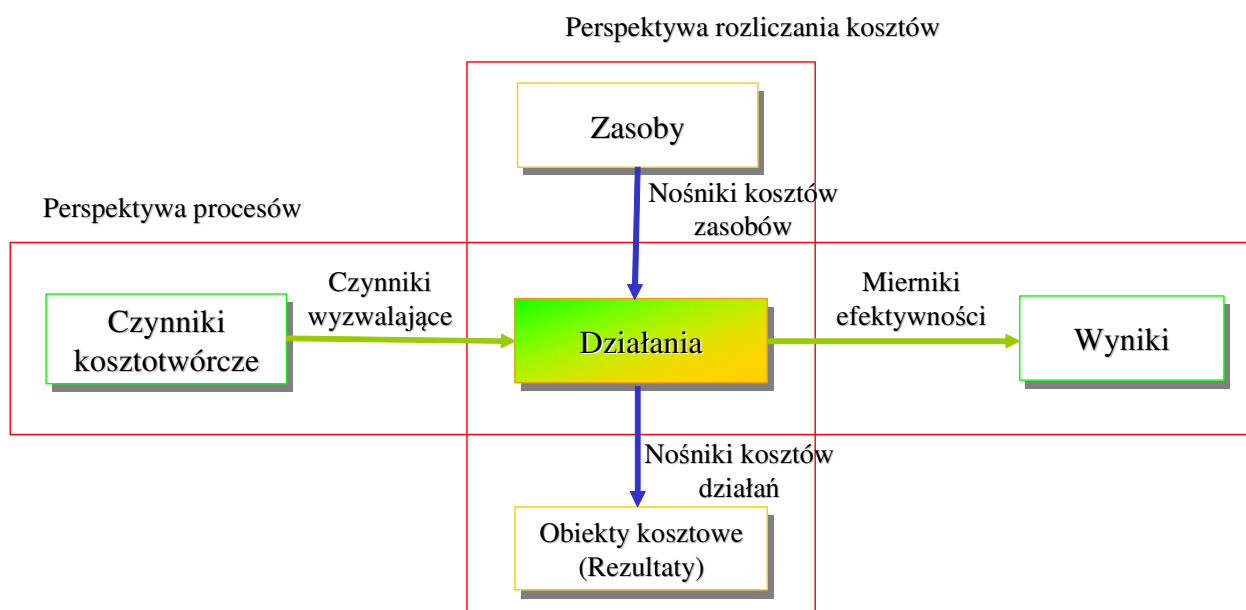




- Dostęp do informacji wspierających zarządzanie procesami oraz benchmarking kosztów procesów pomiędzy lokalizacjami;
- Monitorowanie efektywności procesów.

Model rachunku kosztów działań posiada dwie perspektywy: procesów oraz rozliczania kosztów (rysunek 6).

**Rysunek 6. Rozszerzony model ABC – „CAM-I The ABC Cross”**



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: The CAM-I Glossary of Activity Based Management v.1.2., R-91-CMS-06, CAM-I July 1992, s. 22

Perspektywa procesów biznesowych modelu ABC ma charakter dynamiczny, wskazuje potrzebę koncentracji w zarządzaniu na procesach (działaniach) oraz konieczność ciągłego pomiaru efektywności realizowanych działań. Proces biznesowy rozumiany jest jako sekwencja lub sieć zależnych działań, które są wykonywane w celu osiągnięcia konkretnego rezultatu<sup>6</sup>. Myślenie w kategoriach procesów, wizualizowane jako obrócenie struktury organizacyjnej o 90° dominuje w nowoczesnych koncepcjach menedżerskich<sup>7</sup>.

Perspektywa rozliczania kosztów to element statyczny modelu ABC, który ukazuje podejście do rozliczania kosztów przedsiębiorstwa. Oś pionowa modelu pokazuje, że zasoby zużywane są podczas wykonywania różnych działań, a działania te konsumowane są przez obiekty kosztowe.

<sup>6</sup> T. Pryor, Using Activity Based Management for Continuous Improvement, ICMS, s. 14.

<sup>7</sup> G. Cokins, Activity Based Cost Management (An Executive's ..., op. cit., s. 16.





Koszty zasobów organizacji, za pośrednictwem wykonanych działań (powodujących powstawanie kosztów), rozliczane są na obiekty kosztowe, zgodnie z zapotrzebowaniem, jakie zgłaszają one na wykonanie tych działań. Kluczowe znaczenie ma tutaj słowo „wykonanych”, oznacza mianowicie, że rachunek kosztów działań nie przypisuje do usług, produktów, klientów i innych obiektów kalkulacji, kosztów niewykorzystanych mocy „usługowych, produkcyjnych” zasobów, odzwierciedlając tym samym rzeczywistą efektywność obsługi produktów czy klientów. Informacja o kosztach niewykorzystanych zasobów jest przedmiotem oddzielnego raportowania i wykorzystywana jest do zarządzania zasobami przedsiębiorstwa np. realokacja, eliminacja zasobów.

#### Podstawowe definicje w koncepcji ABC/M:

Definicje oznaczone\* pochodzą z The CAM-I Glossary of Activity Based Management, pod red. N. Raffish, P.B.B. Turney, Arlington: CAM-I, 1999.

Działanie (activity) – to czynność (praca) wykonywana w ramach organizacji\*. Działanie jest tym, co ludzie / systemy robią w organizacji. Podczas wykonywania działań zużywane są zasoby organizacyjne. Działania są dynamiczne, są realizowane w czasie, stąd, aby poznać koszty działań, menedżerowie muszą mierzyć zużycie zasobów organizacyjnych w działaniach. Przykłady działań to: przetwarzanie zamówień, przezbieranie maszyn, wizytowanie klientów, kompletowanie dostaw, wystawianie faktur itd.

Nośnik kosztu działania (activity driver) – jest miarą częstotliwości i wielkości zapotrzebowania na działania generowane przez obiekty kosztów\*. Każde działanie może być alokowane na obiekty kosztowe innym nośnikiem kosztu działania.

Obiekt Kosztowy (cost object) – to klienci, usługi, produkty, dostawcy, kanały dystrybucji, na rzecz których realizowane są działania.

Zasób (resource) – definiowany jest jako składnik ekonomiczny wykorzystywany lub zużywany w trakcie realizacji działań\*. Zasoby są statyczne, widoczne „gołym okiem”, stąd większość z nich łatwo jest zidentyfikować. Przykładowe zasoby to: pracownicy, powierzchnia, linie produkcyjne, kapitał, system informatyczny, środki transportowe itd.

Nośnik Kosztu Zasobu (resource cost driver) – stanowi podstawę przypisania zasobów (kosztów) do działań i zasobów. Jest miarą ilości i intensywności zużycia zasobów przez działania i inne zasoby\*. Celem ustalenia nośników kosztów zasobów jest zamiana ujęcia funkcjonalnego kosztów na ujęcie procesowe.





## ZASOBOWY RACHUNEK KOSZTÓW W JEDNOSTKACH ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ – DLACZEGO ISTOTNA JEST INFORMACJA O ZASOBACH W ZARZĄDZANIU KOSZTAMI ORGANIZACJI?

Aktualnie najbardziej na świecie promowane systemy rachunkowości zarządczej jak GPK czy RCA promują szczegółowe podejście do analizy kosztów zasobów organizacyjnych stawiając je jako pierwszy z obiektów zarządzania i kalkulacji kosztów. Podejście Zasobowego Rachunku Kosztów w porównaniu z rachunkami kosztów jakie aktualnie funkcjonują w administracji publicznej w Polsce można ująć jak 1 do 100. Oznacza to, że aktualnie na świecie promuje się zdecydowanie bardziej szczegółowe podejście do analizy kosztów zasobów niż jest to stosowane w Polsce.

Istota Zasobowego Rachunku Kosztów polega na przeorganizowaniu rachunku kosztów według miejsc powstawania kosztów w taki sposób, że w ramach poszczególnych miejsc powstawania kosztów reprezentujących komórki organizacyjne:

- najpierw definiowane są pule zasobów (resource pools – miejsca powstawania kosztów) reprezentujące poszczególne zasoby lub grupy jednorodnych zasobów (np. pracowników, maszyn, rodzajów materiałów czy usług obcych);
- a dopiero na tak zdefiniowanych pulach zasobów (MPK) księgowane są koszty rodzajowe związane z danym zasobem.

Niewątpliwie zasobowe rachunki kosztów są nieco bardziej rozbudowane niż tradycyjnie projektowane struktury miejsc powstawania kosztów. Dzieje się tak chociażby z powodu wielości zasobów organizacyjnych, jakimi dysponują instytucje. W organizacjach zatrudniających do 500 pracowników zasobowe rachunki kosztów osiągają liczebności od 200-500 miejsc powstawania kosztów reprezentujących główne zasoby. Doświadczenia firm, które wdrożyły zasobowy rachunek kosztów pokazują, że wdrażanie tego rachunku nie wiąże się z dodatkowymi kosztami np. w dziale księgowości firmy. Liczba transakcji (księgowania kosztów) nie zwiększa się przecież, zwiększa się tylko liczba miejsc powstawania kosztów. Organizacje bardzo szybko przyswajają zasobowy rachunek kosztów jako nowy system ewidencyjny<sup>8</sup>.

Wśród podstawowych zalet zasobowego rachunku kosztów wyróżnić należy:

- szansę na obniżenie kosztów dzięki ścisłej kontroli kosztów oraz potencjału na poziomie poszczególnych zasobów organizacyjnych;
- uzyskanie doskonałej podstawy do wdrożenia koncepcji rachunku kosztów działań (Activity Based Costing) pozwalającej na przyczynowo-skutkową wycenę kosztu procesu obsługi poszczególnych klientów i świadczenia usług;
- przejrzystą ewidencję kosztów posiadanych zasobów umożliwiającą menedżerom sprawne zarządzanie poziomem i wykorzystaniem zasobów – przyjęcie zasobowego

<sup>8</sup> Doświadczenia firmy ABC Akademia z wdrażania systemów ABC/M w przedsiębiorstwach produkcyjnych i dystrybucyjnych (lata 2004-2011).





- rachunku kosztów sprawia, że każdy koszt musi być przypisany do konkretnego zasobu, stąd zmniejsza się liczebność i znaczenie tzw. „worków kosztów”, gdzie „wrzucane” są koszty bez głębszego zastanowienia i kontroli;
- ścisłą kontrolę kosztów na poziomie posiadanych zasobów – pozwalającą na kalkulowanie jednostkowych stawek przerobu zasobów, a przez to lepsze zarządzanie potencjałem i kosztami zasobów;
  - lepszą możliwość dopasowywania poziomu zasobów do rozmiaru działalności – dzięki zrozumieniu dostępnego potencjału zasobów oraz zmierzeniu kosztów jego utrzymania, menedżerowie efektywniej zarządzają zasobami i kosztami niewykorzystanych zasobów;
  - szerokie możliwości analityczne w zakresie analizy kosztów – z tytułu samej wielości miejsc powstawania kosztów reprezentujących poszczególne zasoby lub ich jednorodne grupy;
  - lepsze budżetowanie kosztów dzięki zasobowemu ujęciu i zrozumieniu podstawowej natury kosztów posiadanych zasobów – budżetowanie kosztów na poziomie konkretnego zasobu (np. budynku, samochodu jest po prostu łatwiejsze niż budżetowanie kosztów dla całego działu). Organizacje, które dokładnie budżetują koszty i tak w kalkulacjach osiągają poziom poszczególnych zasobów;
  - doskonałe wsparcie do podejmowania decyzji inwestycyjnych w zasoby organizacji – decyzje inwestycyjne związane z wymianą zasobów wymagają informacji kosztowej na poziomie zasobów.

## PODSUMOWANIE

Przedstawiony w niniejszym rozdziale Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów może stanowić doskonałą okazję do oceny jakości swojego rachunku kosztów oraz wykorzystywanych w nim technik kalkulacji kosztów. Co więcej, model pokazuje drogę jaką organizacje mogą obrać modyfikując i zmieniając posiadany rachunek kosztów w takim kierunku, aby w coraz większym stopniu wspierał on podejmowanie trafnych decyzji menedżerskich w organizacji.

Aktualnie rekomendowane na świecie rachunki kosztów jak ABC/M, GPK czy RCA postulują coraz bardziej precyzyjną kalkulację kosztów. Oznacza to, że przed organizacjami stoi ogromne wyzwanie w rozwoju kompetencji z obszaru rachunkowości zarządczej, które pozwolą rozwijać w przyszłości coraz bardziej zaawansowane i precyzyjne systemy zarządzania kosztami w administracji publicznej.





## VII. Narzędzia rachunkowości zarządczej w administracji rządowej

Cele strategiczne stawiane powinny być jednocześnie w wielu obszarach funkcjonowania jednostki. Nie należy ograniczać się w tym procesie jedynie do zagadnień wymiernych w jednostkach ekonomicznych. Cele strategiczne należy wyznaczać we wszystkich obszarach mających istotny wpływ na rozwój podmiotu. Bardzo dobre rezultaty można uzyskać stosując w tym zakresie metodę zrównoważonej karty wyników. Często dla jej określenia używa się również równoznacznych nazw takich jak zrównoważona karta dokonań, balanced scorecard lub w skrócie BSC. Metoda ta w swojej klasycznej wersji polega na ustalaniu celów jednocześnie w czterech następujących i niezależnych bezpośrednio od siebie perspektywach:

- perspektywa rynkowa;
- perspektywa procesów wewnętrznych;
- perspektywa ekonomiczno – finansowa;
- perspektywa rozwoju.

W jednostkach administracji państwowej nie występuje klasyczny klient jak w firmach komercyjnych. Rolę klienta pełni tu jednak osoba czy instytucja korzystająca z usług urzędu. W których z tych obszarów będą stawiane cele w konkretnej jednostce zdecydować musi specyfika jej działalności. Powinny być to zakresy mające najbardziej istotny wpływ na poprawianie działalności sfery kontaktów z korzystającymi z usług jednostki. Działania te mają na celu poprawienie postrzegania jednostki przez społeczeństwo.

Perspektywa procesów wewnętrznych ma za zadanie usprawnianie funkcjonowania działalności jednostki. Bezpośrednio podmioty zewnętrzne nie zawsze mają wiedzę o zagadnieniach objętych tym zakresem wyznaczania celów. Mają one jednak bardzo istotny wpływ na cele stawiane w innych perspektywach. W szczególności dotyczy to perspektywy rynkowej i ekonomiczno-finansowej. Cele te umożliwiają szybszą i lepszą jakościowo obsługę klientów oraz zwiększają sprawność działalności jednostki co przekłada się na poprawę jej wyników ekonomicznych. Zakres stosowania perspektywy procesów wewnętrznych obejmować powinien całość podmiotu. Wynika to z faktu możliwości poprawiania jej w każdej komórce i realizowanym procesie. W tej perspektywie wykorzystywać należy zasadę „wąskich gardeł”. Polega ona na poszukiwaniu czynników ograniczających funkcjonowanie jednostki, a następnie ich likwidowanie. Po usunięciu jednego z takich czynników należy zidentyfikować następny i analogicznie usprawnić w tym zakresie działalność. Usuwanie „wąskich gardeł” jest więc procesem ciągłym, gdyż zawsze można usprawniać każdy podmiot.

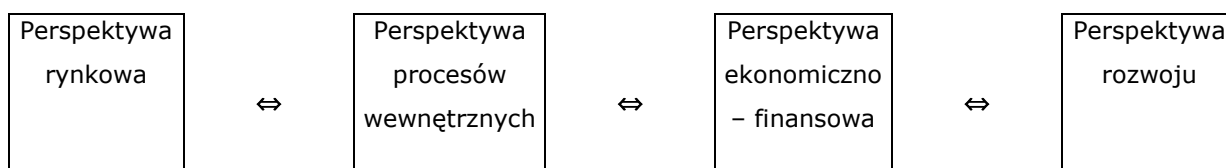




Zadaniem perspektywy rozwoju jest natomiast ciągle poszukiwanie nowych metod prowadzenia działalności i inwestycje. W tym obszarze stawiane są cele osiąmane zazwyczaj w dłuższej perspektywie czasu. Związane są one z prowadzonymi strategiami rozwoju takich obszarów jak:

- wprowadzanie nowego rodzaju usług;
- rozwój stosowanych metod zarządzania;
- rozwój stosowanych technologii;
- rozwój kompetencji pracowników.

#### Rysunek nr 7. Klasyczne perspektywy konstrukcji zrównoważonej karty dokonań.

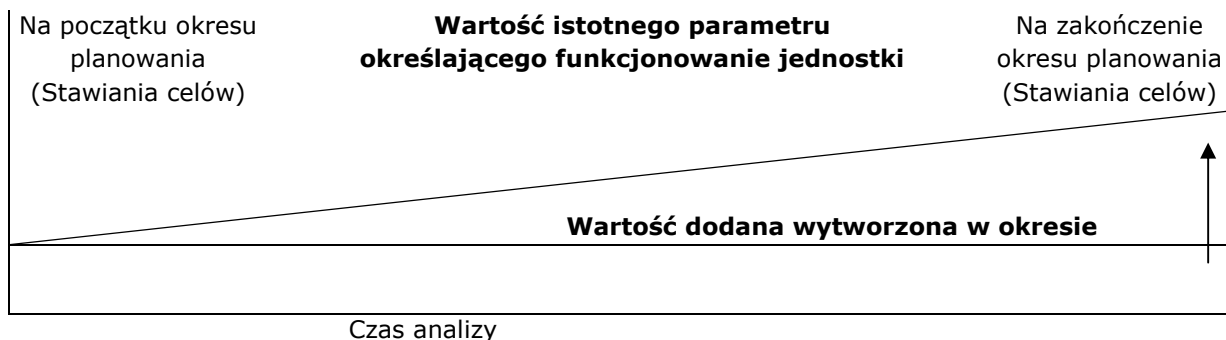


Zagadnienia pomiaru wzrostu wartości nie należą do łatwych z powodu realizacji tego procesu jednocześnie w wielu różnych obszarach. Wyniki w nich osiąmane trudno jest między sobą porównać ze względu na brak wspólnej jednostki określającej taką zróżnicowaną działalność. W wielu podmiotach z tego powodu wzrost wartości mierzy się poprawą istotnych parametrów określających ich funkcjonowanie. Różnica pomiędzy wartością tych parametrów na początku okresu stawiania celów w stosunku do jego końca, nazywana jest wartością dodaną wytworzoną w danym okresie. Zgodnie z zasadą decentralizacji zarządzania, pomiaru takiego wzrostu wartości należy dokonywać nie tylko w skali globalnej w odniesieniu do podmiotu jako całości, lecz również w poszczególnych jej obszarach analitycznych. Sytuacja taka często powoduje jednak trudności z porównaniem efektów uzyskanych w poszczególnych komórkach. Dlatego stosując metodę BSC należy pamiętać, że nie wszystkie efekty uda się przeliczyć na jeden wspólny wymiar. Najczęściej takim jednym mianownikiem wykorzystywanym do prób porównań celów z poszczególnych perspektyw jest wymiar finansowy. Odbywa się to poprzez ustalenie wpływu poszczególnych celów na zwiększenie przychodów lub obniżenie kosztów. Cele należy jednak stawiać również w innych nie tylko finansowych perspektywach, nawet w przypadku trudności z określeniem ich wymiaru ekonomicznego. Jednostka zdecydowanie lepiej zwiększa swoją wartość w długim okresie czasu, gdy realizuje zasadę zrównoważonego rozwoju. Z tego powodu popularność zrównoważonej karty dokonań znacznie wzrosła z chwilą, gdy za główny cel przestano uważać osiąmane zysk w krótkim horyzoncie czasowym, a zaczęto wzrost jej wartości w długim okresie.





### Rysunek nr 8. Zasada pomiaru wzrostu wartości w okresie poprzez wartość dodaną.



Prezentowana metoda ustalania celów może być stosowana w swojej klasycznej formie. Cele wyznaczane są wówczas według czterech prezentowanych perspektyw. Bardzo często jednak standardową strukturę zrównoważonej karty wyników dopasowuje się do indywidualnych wymogów konkretnej jednostki. Zadanie to polega na określeniu ważnych obszarów funkcjonowania, dla których należy tworzyć indywidualne strategie rozwoju. Proces ten może być skorelowany z poszczególnymi pionami występującymi w strukturze organizacyjnej. Polega to na ustalaniu celów w tych pionach zgodnie z analityką zrównoważonej karty wyników. Dzięki temu będzie zsynchronizować strukturę organizacyjną jednostki ze strukturą jego planu strategicznego. Objawia się ona tym, że poszczególne strategie dziedziczne są przypisane do konkretnych komórek odpowiedzialnych za ich realizację. Dzięki temu zachowana zostaje zasada indywidualnego zarządzania. Polega ona na tym, że cele, budżety, wykonywane zadania, zakresy odpowiedzialności i inne narzędzia zarządzania, są precyzyjnie przypisane do konkretnych stanowisk czyli osób za nie bezpośrednio odpowiedzialnych. Zgodnie z zasadami zarządzania procesowego może wystąpić sytuacja odpowiedzialności za konkretne zadania kierownika jednej komórki a ich realizacji w drugiej. Oznacza to, że kierownicy komórek organizacyjnych nie muszą odpowiadać za całość prowadzonej w nich działalności. Mogą powstać w poszczególnych jednostkach wydzielone obszary podlegające innym kierownikom, zgodnie z odpowiednią ich specjalizacją. Kierownicy poszczególnych jednostek organizacyjnych mogą więc mieć wyznaczone cele nie tylko w obrębie granic swoich komórek, lecz również z zakresu ich działalności realizowanej poza nimi. Ważne jest jednak, aby cały zakres działalności każdej komórki został przypisany do zarządzania konkretnej jednostce organizacyjnej. Z sytuacją taką można się spotkać w przypadku specjalizacji poszczególnych działów do realizacji konkretnie określonych zadań w skali całej organizacji/institucji. Przykładowo, kierownik komórki organizacyjnej może nie odpowiadać za takie zagadnienia w niej realizowane jak: amortyzację, ubezpieczenia majątku, politykę wynagrodzeń, specjalistyczne remonty, dostawę mediów, informatyzację itp. Gdy w konkretnym przypadku działania te są istotne i wymagają stosownej wiedzy fachowej czy też specjalistycznych środków, należy wytypować odpowiednie jednostki organizacyjne do ich realizacji w skali całej jednostki. Dzięki temu każda z takich działalności będzie wykonywana przez konkretnie wskazaną i wyspecjalizowaną w tym celu komórkę. Powinno to usprawnić prowadzenie jednej polityki strategicznej w skali całej jednostki w wydzielonych zakresach działalności. W odwrotnym kierunku

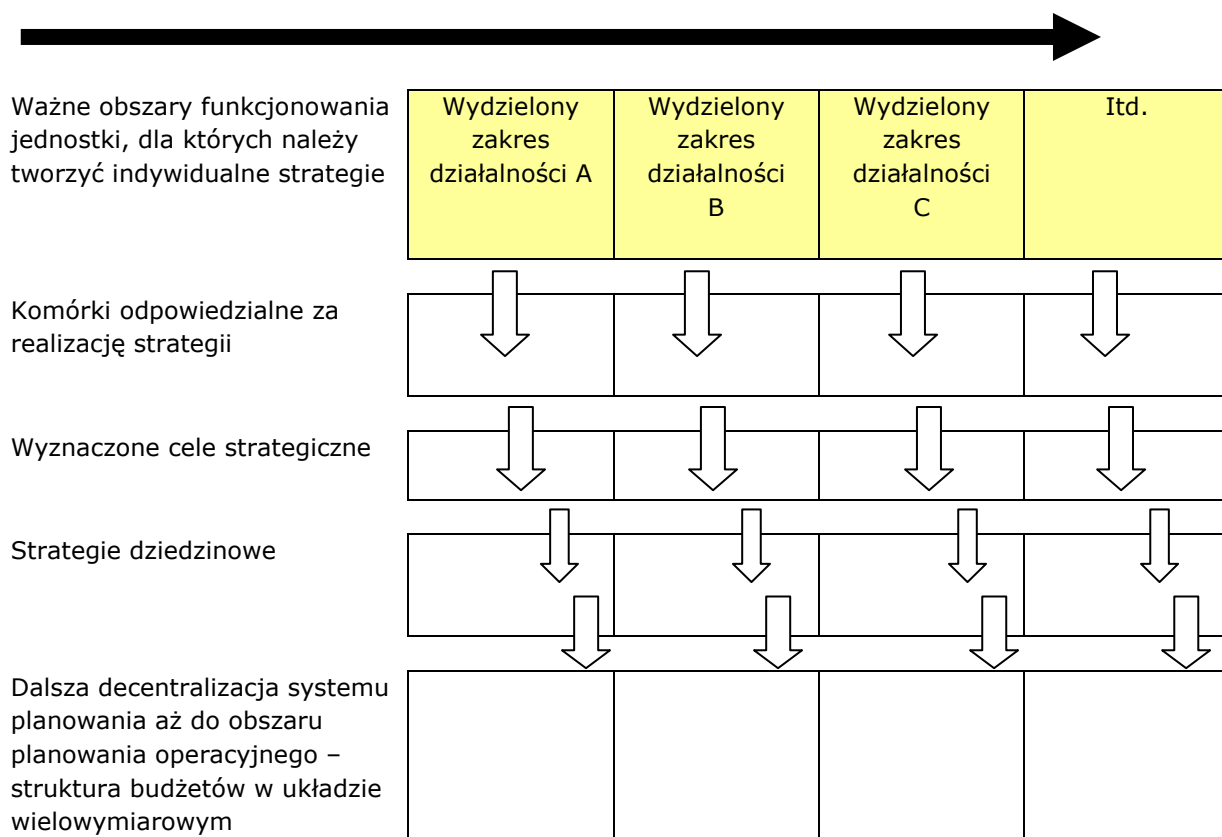






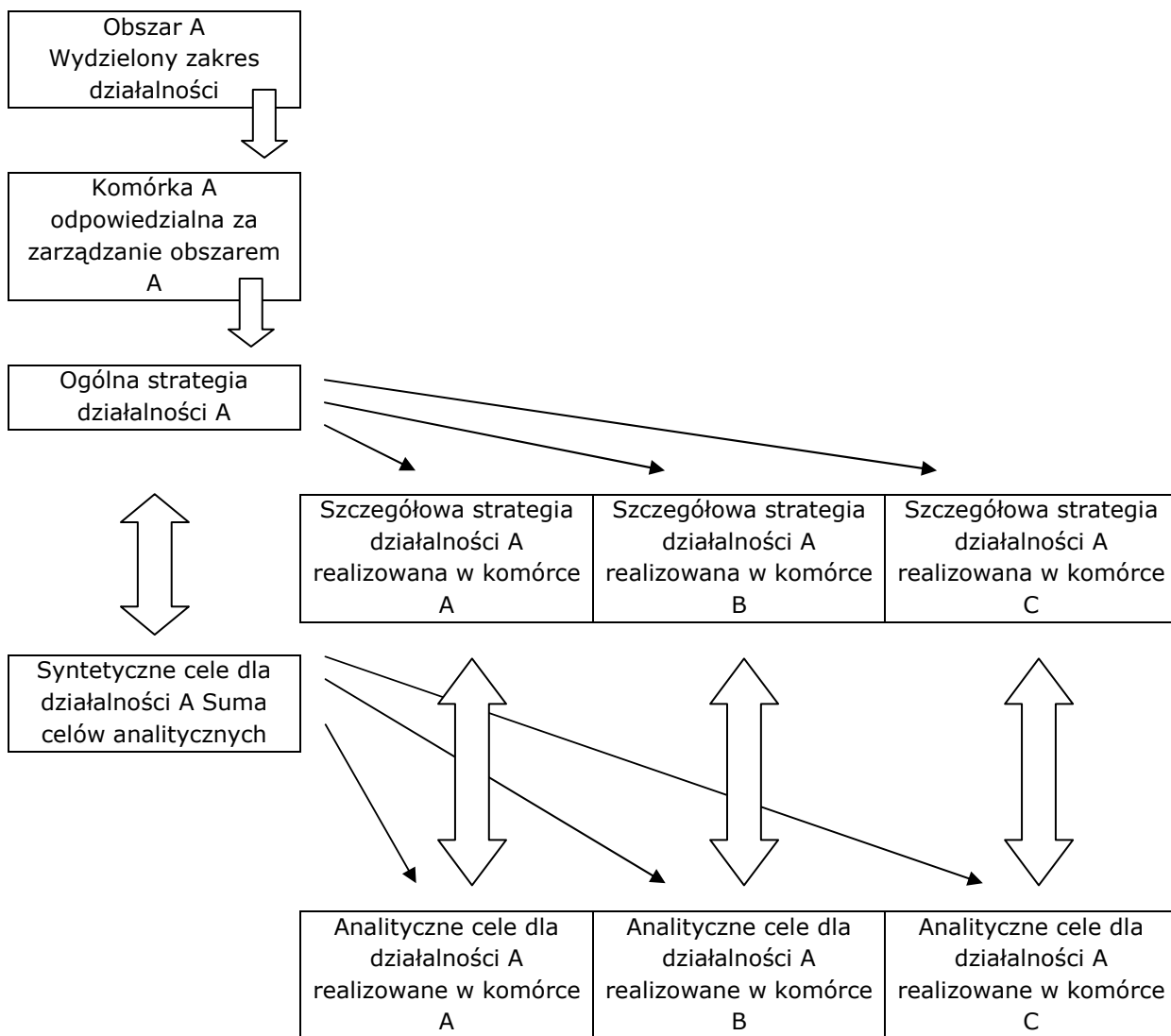
każdy pion organizacyjny powinien mieć wyznaczone indywidualne strategie swojego rozwoju. Obszar ich funkcjonowania może wykraczać poza jego granice. Proces taki nazywa się decentralizacją planowania strategicznego i tworzeniem strategii szczegółowych. Ze względu na fakt, że strategie te dotyczą różnych rodzajów działalności, nazywane są często dziedzinowymi. Zgodnie z zasadami poprawności struktury procesu planowania każda strategia powinna posiadać cele. Wydzielenie indywidualnych strategii dziedzinowych w przedsiębiorstwie oznacza konieczność stawiania dla nich celów. Automatycznie powstaje więc struktura systemu wyznaczania celów dopasowana do indywidualnych wymogów konkretnej jednostki. Struktura ta zazwyczaj jest bardziej rozbudowana i zawiera większą ilość perspektyw niż cztery z klasycznej formy zróżnicowanej karty dokonań. Taki proces konstrukcji tej karty nazywa się rozbudową poziomą.

**Wykres nr 2. Zasady poziomej rozbudowy Zrównoważonej Karty Wyników.**



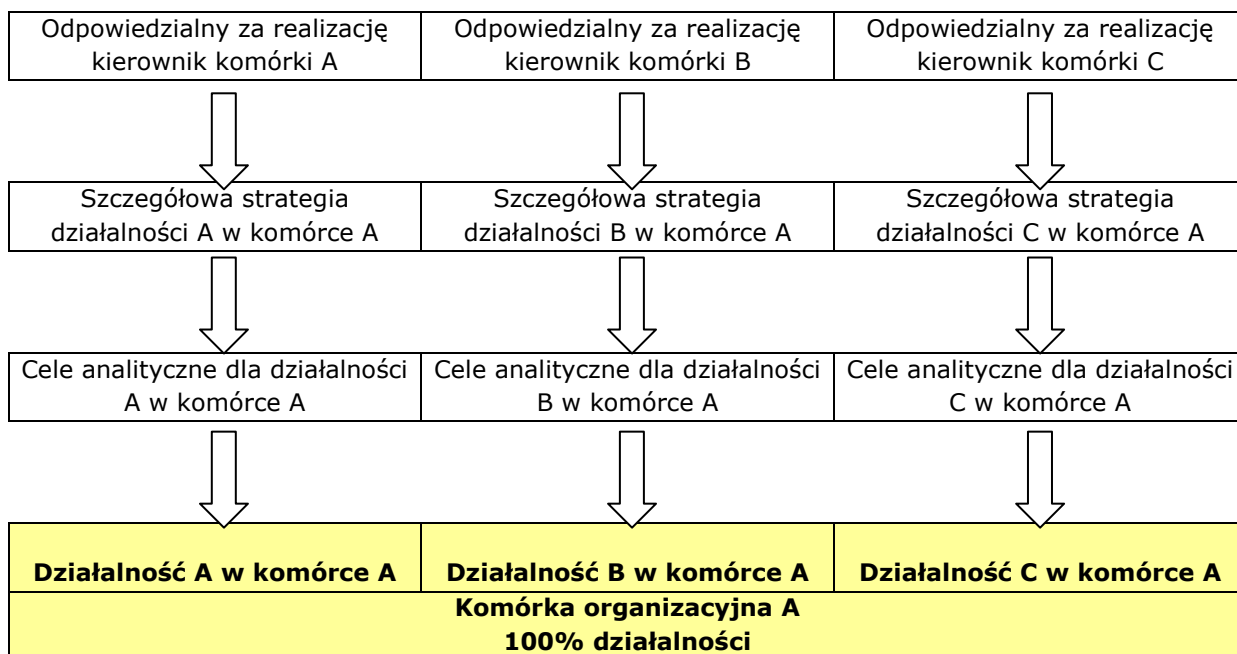


**Wykres nr 3. Zasady konstrukcji celów dla komórki realizującej specjalistyczne zadania w skali całego podmiotu.**





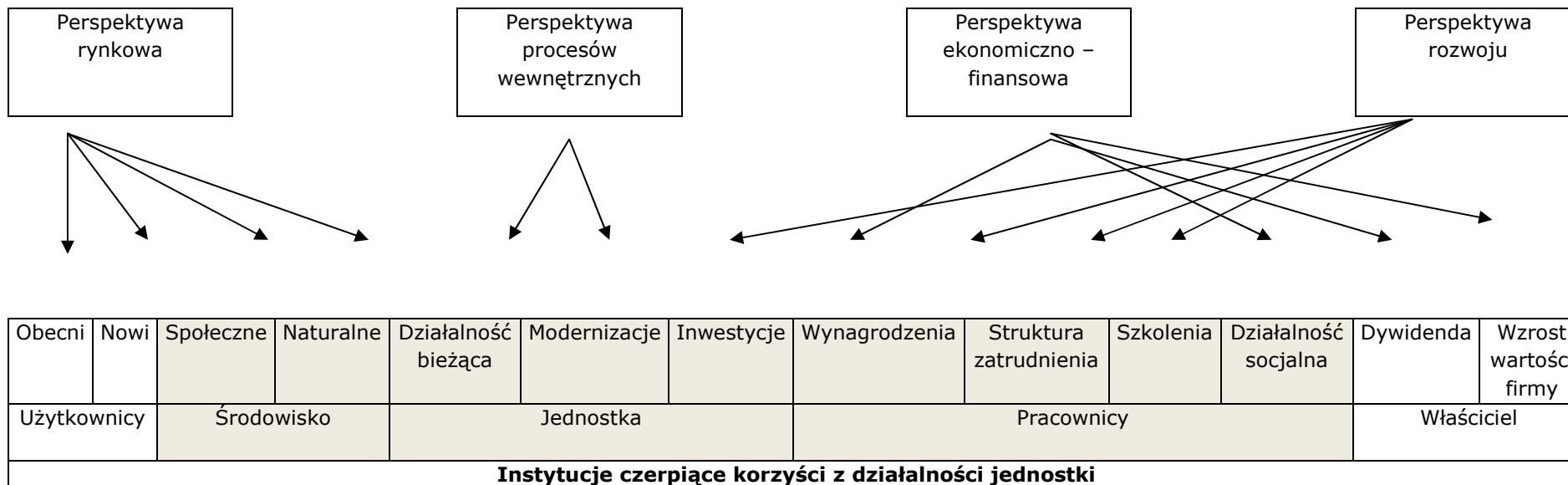
**Wykres nr 4. Zasady konstrukcji celów dla komórki w której wykonywane są zadania przez inne działy.**





**Rysunek nr 9. Zasada modyfikacji klasycznych perspektyw zrównoważonej karty dokonań według indywidualnych wymogów – przykład praktyczny z firmy komercyjnej.**

**Klasyczne perspektywy konstrukcji zrównoważonej karty dokonań**





### Zmodyfikowane perspektywy zrównoważonej karty dokonań.

Pracownicy powinni osiągać korzyści z faktu świadczenia pracy, w przeciwnym przypadku najlepsi znajdą zatrudnienie u lepszego pracodawcy.

Perspektywa	Strategia dziedzinowa	Przykładowe cele	Możliwe warianty
Pracownicy	Wynagrodzenia	Poziom wynagrodzeń średnio na osobę	Ogółem w całej jednostce  W poszczególnych pionach, działach czy specjalnościach
	Struktura zatrudnienia	Struktura według wieku, poziomu wykształcenia itp.	*
	Szkolenia	Poprawa wskaźników szkoleniowych	Fundusz szkoleniowy na osobę  Ilość przeszkolonych osób  Ilość zorganizowanych szkoleń  Uzyskane certyfikaty przez pracowników
	Działalność socjalna	Fundusz socjalny na osobę	Kwota funduszu socjalnego na osobę  Konkretne przedsięwzięcia
	inne	*	*

W jednostkach administracji rządowej perspektywa pracowników ma bardzo istotne znaczenie.

Należy stawiać tu cele z uwzględnieniem następujących czynników:

- poziom płac na 1 pracownika – wartość ta nie może być zbyt wysoka, gdyż źródłem finansowania tych kosztów są środki publiczne; nie powinna być również zbyt niska co wynika z roli społecznej jednostki;
- struktura zatrudnienia – w tym przypadku należy uwzględnić takie zagadnienia jak:
  - podział na kobiety i mężczyzn ogółem i na konkretnych poziomach struktury organizacyjnej;
  - zatrudnianie osób niepełnosprawnych.





Jednostka powinna osiągać korzyści z tytułu istnienia, w przeciwnym przypadku nastąpi dekapitalizacja jej majątku i wiedzy.

Perspektywa	Strategia dziedzinowa	Przykładowe cele	Możliwe warianty
Jednostka	Działalność bieżąca	Poprawa parametrów realizowanych procesów indywidualnych w każdej komórce	Wszystkie procesy firmy
	Modernizacje	Kwota przeznaczona na modernizacje Konkretne zadania	*
	Inwestycje	Kwota przeznaczona na inwestycje Konkretne zadania	*
	Inne	*	*

W jednostkach administracji rządowej szczególne znaczenie mają wskaźniki kosztochłonności. Dotyczyć mogą one kosztów całych procesów, jak i typów działalności.

**Tabela nr 1. Przykładowe wskaźniki wykorzystywane w analizie kosztochłonności procesów pomocniczych realizowanych w komórkach organizacyjnych.**

Nazwa typu działalności	Wskaźniki kosztochłonności - przykłady
Utrzymanie pracowników	1 pracownik – etat
Koszty ogólnie administracyjne	1 pracownik – etat
Szkolenia	1 pracownik – etat
Posiadanie i eksploatacja komputerów osobistych	1 pracownik – etat
Posiadanie samochodu klasy A	1 samochód
Eksploatacja samochodu klasy A	1 kilometr
Posiadanie obiektu klasy A	1 m <sup>2</sup> , 1 pracownik – etat
Eksploatacja obiektu klasy A	1 m <sup>2</sup> , 1 pracownik – etat

Nazwa procesu	Wskaźniki kosztochłonności - przykłady
Wydawanie paszportów	wydanie 1 paszportu
Budowa dróg i autostrad	wybudowanie 1 km autostrady
Kontrola	przeprowadzenie jednej kontroli

W jednostkach administracji rządowej cele powinny uwzględniać elementy środowiska co wynika z ich roli społecznej.

### **Adaptacja prezentowanego wzorca BSC w jednostkach administracji rządowej.**

Większość perspektyw prezentowanego wzorca BSC może być w bezpośredni sposób zastosowana w jednostkach administracji rządowej. Dotyczy to takich perspektyw jak:

- pracownicza;
- środowiska;
- jednostki.



Modyfikacji ulec powinny natomiast cele z perspektyw:

- klienta;
- właściciela, który w tym podejściu nie występuje.

W tym przypadku klientem są osoby fizyczne i instytucje korzystające z usług odpowiednich jednostek administracji rządowej. Celami mogą być tu takie parametry jak:

- szybkość obsługi;
- zakres realizowanych czynności i ich rozwój;
- metody działania.

Odnosnie perspektywy właściciela to jego role pełnią jednostki nadrzędne. W tym przypadku należy stawiać cele z obszaru ekonomiczno-finansowego klasycznej struktury BSC. W jednostkach administracji rządowej mogą być to takie cele jak:

- efekty społeczne lub realne realizowanych zadań;
- wskaźniki kosztochłonności wykorzystywanych zasobów.

Dalsze rozbudowywanie zrównoważonej karty celów w kierunku poziomym nie jest zalecane ze względu na powstanie zbyt skomplikowanej struktury. Należy natomiast rozszerzać podział pionowy, czyli przypisywać cele do poszczególnych komórek organizacyjnych instytucji. Jest to zgodne z jedną z podstawowych reguł zarządzania przez cele w controllingu, mówiącą o ich decentralizacji i personalizacji. Reguła ta oznacza konieczność przyporządkowania każdemu celowi dwóch konkretnie wskazanych osób. Jedna jest odpowiedzialna za jego osiągnięcie, a druga za nadzorowanie poprawności tego procesu. Dzięki temu unika się odpowiedzialności zbiorowej za realizowane wyniki. Problem ten polega na braku wskazania kto jest za co odpowiedzialny. W przypadku nieosiągnięcia zaplanowanych celów musi być konkretnie wiadomo w jakim zakresie działalności wystąpił problem - który kierownik nie wykonał swojego zadania, a który miał proces ten nadzorować. Jedynie wówczas można uruchomić odpowiednie działania korekcyjne. W odwrotnej sytuacji, gdy cele zostaną osiągnięte zgodnie z oczekiwaniami, można w stosunku do odpowiednich kierowników zastosować mechanizmy premiowe i motywacyjne.

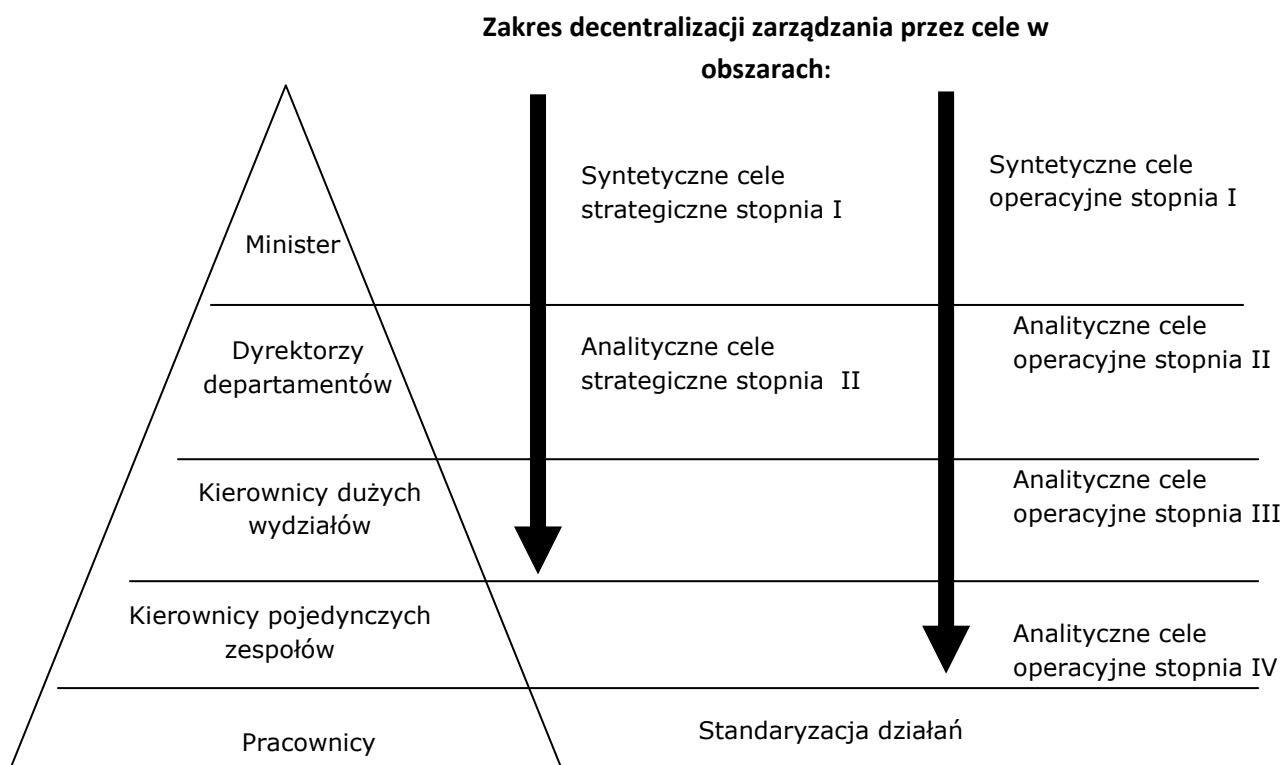
Istotną kwestią jest więc ustalenie poziomu w strukturze zarządzania, do którego stosować będzie się system zarządzania przez cele. System ten funkcjonować powinien odrębnie w zakresie celów strategicznych i operacyjnych. Cele strategiczne wyznaczone powinny być począwszy od najwyższych poziomów struktury organizacyjnej. Granicą dolną ich występowania jest poziom decentralizacji zarządzania strategicznego. Oznacza to poziom w strukturze organizacyjnej, na którym kierownicy współuczestniczą w tworzeniu strategii dla swoich jednostek. Skorelowanie poziomów struktury organizacyjnej organizacji/instytucji z celami strategicznymi pozwala na stworzenie stopni celów strategicznych. Za realizację celów z poziomu pierwszego odpowiedzialny jest zarząd, z poziomu drugiego dyrektorzy pionów, a poziomu trzeciego kierownicy dużych zbiorczych komórek organizacyjnych itd. Idea stopniowania celów zakłada sumowanie ich wartości





osiąganych na poziomach niższych. Sumowanie to niekoniecznie musi polegać na prostym mechanizmie dodawania arytmetycznego.

### Proces decentralizacji systemu zarządzania przez cele.



Tworząc indywidualne struktury zrównoważonej karty celów warto jest pamiętać, aby nadmiernie ich nie rozbudowywać na poziomie lokalnym, czyli poziomie poszczególnych pojedynczych komórek organizacyjnych. Ma to za zadanie uniknięcie niebezpieczeństwa wyznaczenia zbyt wielu celów strategicznych dla jednego stanowiska. Każdy z kierowników powinien mieć określone jako cele strategiczne tylko najważniejsze parametry funkcjonowania swojej jednostki. Dzięki temu kierownicy ci nie będą mieli problemów z identyfikacją swoich celów priorytetowych. Ograniczeniu ulegnie również pojawianie się zbyt wielu celów wzajemnie sprzecznych względem siebie. Zasada sprzeczności logicznej pomiędzy celami przypisanymi do jednego stanowiska polega na tym, że poprawa parametrów jednego celu automatycznie powoduje pogorszenie parametrów drugiego. Reguła ta nie jest złą zasadą ale nie powinna być ona nadmiernie nadużywana. Zalecane jest nawet, aby niektóre cele były w stosunku do siebie wzajemnie przeciwstawne. Dzięki temu uniknie się niebezpieczeństwa realizacji jednego parametru bez względu na pozostałe. Przykładowo, gdy jeden cel ustalony zostanie według parametrów ilościowych to drugi obejmować powinien parametry jakościowe i wartościowe. Taka konstrukcja zapewni kierownikowi realizującemu daną grupę celów lepsze przedstawienie oczekiwań co do pożądaných efektów, które powinien on osiągnąć.



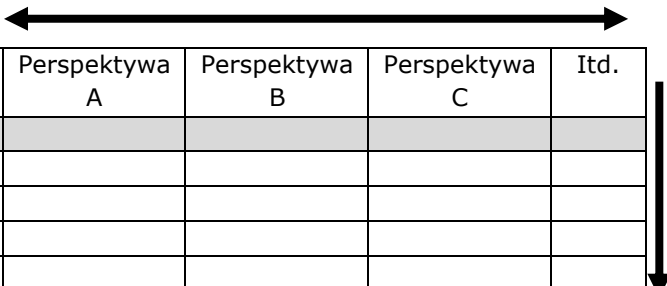




Zrównoważona karta dokonań stanowi macierz, w której będą wyznaczone konkretne cele. W swojej analitycznej formie obejmującej wszystkie pojedyncze stanowiska oraz perspektywy, posiada ona ogromną ilość obszarów ustalania celów. Jest to wynikiem iloczynu ilości wszystkich perspektyw i komórek organizacyjnych, dla których ustala się cele strategiczne. W związku z tym zaznaczyć należy, że niekoniecznie macierz ta musi mieć wyznaczone cele w każdej swojej szczegółowej pozycji powstałej na skutek kombinacji perspektyw i komórek. Pozycje macierzy stanowią jedynie potencjalne możliwości w tym zakresie. W przypadku gdy w danej komórce nie występuje działalność objęta jakimś jej obszarem, nie będą dla niej ustalane cele w tym zakresie. W skali globalnej, czyli obejmującej całe przedsiębiorstwo w każdej z perspektyw cele powinny być jednak wyznaczone. Wynika to z faktu, że perspektywy BSC określone zostały jako obszary, które są istotne dla działalności organizacji/institucji i należy prowadzić w stosunku do nich odrębną politykę strategiczną. Działania w tym zakresie wykonywane będą jednak przez odpowiednio wytypowane w tym celu komórki organizacyjne zgodnie z ich specjalizacją. Spowodowane jest to faktem, że cele syntetyczne realizowane w skali ogólnej jednostki są sumą logiczną celów analitycznych osiąganych w poszczególnych komórkach organizacyjnych.

**Tabela nr 2. Struktura macierzy BSC według pionowej i poziomej struktury.**

**Pozioma rozbudowa struktury BSC**



Perspektywy w BSC	stawiania celów	Perspektywa A	Perspektywa B	Perspektywa C	Itd.
Komórki organizacyjne realizujące cele	Razem firma				
	Komórka 1				
	Komórka 2				
	Komórka 3				
	Komórka 4				

**Pionowa rozbudowa struktury BSC**

**Tabela nr 3. Integracja zrównoważonej karty wyników z innymi systemami zarządzania.**

Systemy zarządzania logicznie zintegrowane z BSC	Zasady integracji
Analiza strategiczna	Celem analizy strategicznej jest określenie przyszłych warunków w jakich będzie funkcjonować jednostka. Jej wyniki decydują o poziomie i obszarach stawiania celów
Strategia	Strategia jest to wybrana metoda postępowania. W zależności od wybranej strategii zmieniają się rodzaje i wartości celów
<b>BSC</b>	*
Budżet	Środki w budżetach ustalone powinny być na podstawie zaplanowanych celów
Rachunkowość	Informacja o stopniu realizacji celów pochodzić może bezpośrednio z systemów rachunkowości
Analiza wykonania planów	Ma za zadanie wskazać stopień realizacji celów
Reakcja na odchylenia	Ma za zadanie doprowadzić do likwidacji odchyleń w rachunku narastającym i osiągnięcia pierwotnie zaplanowanych celów
Systemy motywacyjne	Pracownicy oczekują docenienia swojego zaangażowania w realizację celów poprzez:
Finansowe	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Odpowiednie wynagrodzenie;</li> </ul>
Pozafinansowe	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uznanie zasług.</li> </ul>

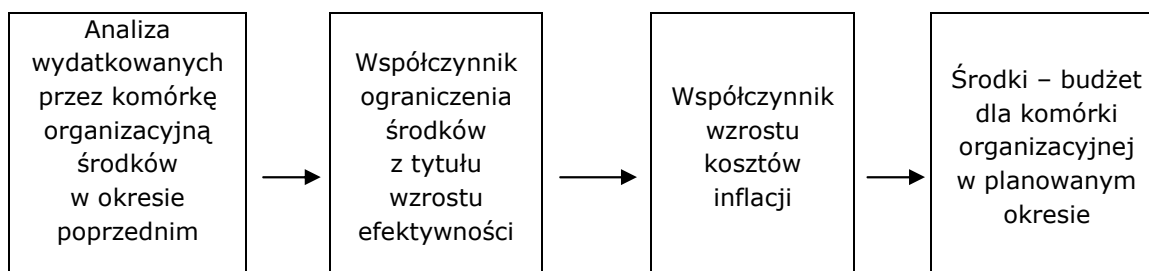


Aby proces planowania środków budżetowych przyznanych poszczególnym komórkom organizacyjnym wynikał z realizowanych przez nie celów, należy zastosować następującą zasadę ustalania budżetu. W pierwszej kolejności wyznaczyć należy cele jakie osiągnąć ma dana komórka organizacyjna. Powinny być one konsekwencją celów ogólnych dla całej jednostki zawartych w zrównoważonej karcie wyników (balanced scorecard). Jest więc to decentralizacja celów ogólnych i przydzielenie ich na poziom poszczególnych komórek organizacyjnych. Zadanie to wykonywane jest za pomocą stanowiskowych kart celów. Kolejnym etapem jest określenie niezbędnych zadań lub potencjału umożliwiającego wykonanie przez komórkę przydzielonych jej celów. Dopiero na zakończenie procesu planowania ustalone są dopiero niezbędne komórce środki. Proces planowania budżetu metodą zarządzania przez cele i ekstrapolacji trendów historycznych, prezentuje poniższy przykład.

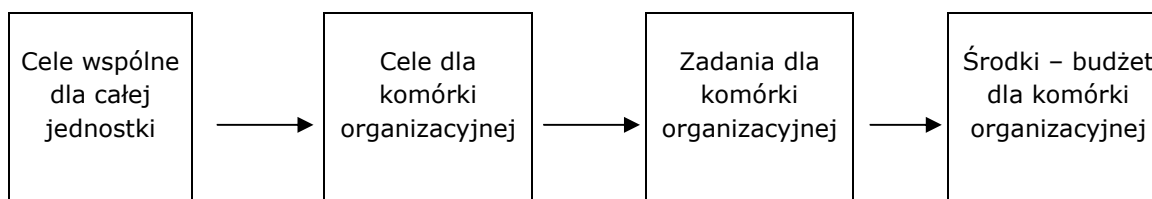




### Wykres nr 5. Planowanie budżetu komórki organizacyjnej metodą ekstrapolacji trendów historycznych.



### Wykres nr 6. Metoda planowania przez cele.



Celem analizy kosztów jest prezentacja szczegółowych informacji w tej kategorii ekonomicznej, według przyjętych kryteriów klasyfikacji. Istnieje wiele przekrojów analiz kosztów, z których część wynika z wymogów rachunkowości finansowej, a inne rachunkowości zarządczej. Ze względu na większą swobodę kreowania nowych rozwiązań, to w obszarze rachunkowości zarządczej częściej wprowadza się zmiany. Nie oznacza to jednak ich braku w zakresie rachunkowości finansowej. Jedną z propozycji takich zmian, wynikającą z wymogów rachunkowości zarządczej, jest wyodrębnienie typu działalności MPK (Miejsce Powstawania Kosztów). Bezpośrednim powodem wprowadzenia wskazanego kryterium jest fakt, iż systematyka oparta na regułach rachunkowości finansowej nie spełnia wszystkich wymogów budżetowania według reguł rachunkowości zarządczej.

Dla potrzeb rachunkowości finansowej dane rejestruje się według dwóch podstawowych kryteriów<sup>9,10</sup>:

- 1) rodzaju kosztów - Zespół 4 planu kont,
- 2) centrów odpowiedzialności tzw. MPK i usług – Zespół 5 planu kont.

Na tej podstawie powstają raporty kosztowe ujmujące informację jedynie dwuwymiarowo, co obrazuje tabela.<sup>11</sup>

<sup>9</sup> Gierusz B. (2002, s. 300), por. Gierusz J. (2007 s. 429), por. Pałka M. (2006. s.336)

<sup>10</sup> Koszty dodatkowo rejestruje się na kontach Zespołu 7.

<sup>11</sup> Por. Macuda M. (2007, s. 68)




**Tabela nr 4. Raport o kosztach MPK wykonany według wymogów rachunkowości finansowej.**

Rodzaj kosztu	
Analiza syntetyczna	Analiza szczegółowa
401	001
	002
	00..
	Razem 401
402	001
	002
	00..
	Razem 402
40..	...

Źródło: Opracowanie własne

Stan taki jest konsekwencją budowy sprawozdania finansowego, a zwłaszcza rachunku zysków i strat. Koszty rodzajowe, takie jak: amortyzacja, ubezpieczenia, usługi obce, zużycie materiałów itp. odniesione na dane centrum budżetowe bez identyfikacji typu działalności, nie prezentują jednak informacji o tak istotnych w budżetowaniu zagadnieniach jak:

- czynnik (powód) poniesienia kosztu;
- zakres odpowiedzialności kierownika tworzącego koszty.

Koszty rodzajowe ponoszone są w przypadku każdego typu działalności. Związane więc mogą być z różnymi zadaniami i tworzone przez wielu kierowników. Są to zatem również koszty ponoszone przez różne inne centra i naliczane w ciężar analizowanego MPK. Tworzone są one na rzecz jednego MPK, ale za ich poziom często odpowiadają kierownicy innych jednostek. Wynikają one z realizacji zadań centralnych wykonywanych przez wyspecjalizowane komórki w skali całej jednostki. Teoretycznie zagadnienia te regulują zasady rozliczeń świadczeń produkcji pomocniczej. Jeżeli rozliczenie produkcji pomocniczej następuje po koszcie złożonym (np. cenie wewnętrznej) to problemy te nie zaistnieją. Zakres odpowiedzialności i typ działalności zidentyfikować będzie można po kierunku rozliczenia kosztów. Gdy jednak w ramach tej działalności następuje obciążanie MPK odbiorcy usługi wewnętrznej kosztami prostymi, to opisane zagadnienie pojawi się. Zjawisko to polega na księgowaniu w ciężar danego MPK będącego świadczeniobiorcą usługi wewnętrznej - dokumentu pierwotnego. Obciąża się więc konkretne MPK kosztem pierwotnym według klasyfikacji rodzajowej. Koszt ten zadysponowany jednak został przez inną osobę niż kierownik jednostki, jakiej dotyczy. Przykładowo, dział remontowy z tytułu remontu zamówił transport materiałów dla wydziału X. Należy więc koszty obcej usługi transportowej zaliczyć w ciężar kosztów podmiotu będącego ich rzeczywistym konsumentem - to jest wydziału X. W tym samym okresie wydział





administracyjny zorganizował dostawę wyposażenia dla tego samego wydziału X. Koszt rodzajowy - usługa obca transportowa - powstał więc z decyzji wydziału administracyjnego. Podobnie w analizowanym centrum budżetowym (wydziale X) mogły wystąpić inne koszty transportu zadysponowane przez różne komórki organizacyjne. Według klasyfikacji rodzajowej będą to jednak te same koszty. Przy analizie powstałych w badanym MPK kosztów, uzyskamy więc informację w następującym układzie:

**MPK – Zespół 5 planu kont**

Departament/Wydział X

**Koszty rodzajowe – Zespół 4 planu kont**

Usługi obce transportowe

Nie będzie natomiast informacji na temat kosztów remontów, za które odpowiada wydział remontowy i kosztów utrzymania obiektów według odpowiedzialności działu administracji. Nieznany będzie więc czynnik (powód) poniesienia kosztu oraz dział go tworzący, czyli za niego odpowiedzialny<sup>12</sup>.

W ramach poszczególnych centrów odpowiedzialności, czyli MPK, należy zatem wydzielić dodatkowe i niezależne od rodzaju kosztów kryterium analizy danych. Ze względu na brak stosownych uregulowań nie jest jednoznacznie zdefiniowana nazwa tego wymiaru podziału kosztów. W praktycznych przypadkach stosowane są różne określenia, wynikające z nazewnictwa używanego przez poszczególne przedsiębiorstwa. Przykładowo, dla opisu tego kryterium podziału kosztów spotkać można następujące terminy:

- typ działalności MPK;
- rodzaj działalności MPK;
- obiekt budżetowy;
- typ kosztu;
- proces budżetowy;
- zadanie budżetowe.

W dalszej części, w celu ujednoczenia terminologii, wykorzystywana będzie nazwa typ działalności MPK lub krócej typ działalności.

Proces identyfikacji właściwych dla danej organizacji/institucji typów działalności wynikać powinien ze struktury jego planu strategicznego, który wyznacza tzw. strategie dziedzinowe. W dużym uproszczeniu są to ważne zakresy funkcjonowania jednostki, dla których tworzy się strategiczne koncepcje rozwoju. Na ich podstawie budowane są następnie budżety zarówno

<sup>12</sup> Świdarska G. (2006 r., s. 31)





strategiczne jak i operacyjne. Do czynników uwzględnianych przy identyfikacji szczegółowych strategii dziedzinowych zaliczamy:

- duże znaczenie dla funkcjonowania jednostki;
- długi czas reakcji na zmiany;
- wysokie koszty realizacji.

Ponieważ zmiany w tych obszarach wymagają działań w perspektywie dłuższej niż rok, koncepcje te opracowywane są w kilkuletnim horyzoncie czasowym. Taki horyzont planowania dotyczy tzw. syntetycznych strategii dziedzinowych. W ich ramach bardzo często dodatkowo tworzone są strategie bardziej szczegółowe. Ze względu na fakt mniejszego ich znaczenia i szybszej reakcji na zmiany planuje się je w perspektywie operacyjnej, wynoszącej zazwyczaj jeden rok<sup>13</sup>. Wynikają one jednak z zakresu wieloletniego planowania strategicznego. Jeżeli w jednostce wydzielono zarówno syntetyczne jak i analityczne strategie dziedzinowe to warto aby struktura systemu zarządzania operacyjnego była zgodna z tym podejściem. Oznacza to, że powinno się tworzyć budżet operacyjny i rejestrować jego wykonanie zgodnie z kryteriami analizy strategii dziedzinowej<sup>14</sup>. Pozwoli to na ocenę realizacji konkretnych strategii na poziomie działań operacyjnych<sup>15</sup>. Dodatkowo, zgodność ta powinna dotyczyć wielu innych systemów zarządzania, między innymi zarządzania przez cele według zrównoważonej karty wyników, struktury organizacyjnej, systemu rejestracji kosztów, czy systemów motywacyjnych<sup>16</sup>.

**Tabela nr 5. Czasowy horyzont planowania dla strategii dziedzinowych.**

Lata			1	2	3	4	5
Strategiczna perspektywa planowania	Syntetyczna strategia dziedzinowa	A					
Operacyjna perspektywa planowania	Szczegółowe strategie dziedzinowe	A 1		Brak potrzeby i możliwości planowania w perspektywie wieloletniej - strategicznej			
		A 2					
		A 3					
		A 4					

Źródło: Opracowanie własne.

Podsumowując, przez typ działalności będziemy rozumieć zakres funkcjonowania jednostki, który spełnia następujące warunki:

- 1) posiada istotne znaczenie dla funkcjonowania jednostki;
- 2) wynika z zakresu planowania strategicznego;
- 3) umożliwi jednoznaczne zidentyfikowanie kierownika odpowiedzialnego za dokonania w tym obszarze.

<sup>13</sup> Chalastra M. (Controlling i rachunkowość zarządcza nr 9, 2006 r.).

<sup>14</sup> Łada Cieślak M. (2002 r., s. 305) por Nowak W. (2002 r., s. 382), por Panufnik R. (2010 r., s. 8-13).

<sup>15</sup> Płocharz J. (2005 r., s. 16-17).

<sup>16</sup> Nowak Z. (2002 r., s. 385) por. Krajewski M. (Brak roku wydania s. 60).



Wprowadzenie proponowanego kryterium prezentacji danych o kosztach pozwoli na osiągnięcie następujących efektów:

- 1) rejestrowanie kosztów zgodnie z zakresem odpowiedzialności kierowników realizujących powierzone im zadania objęte budżetem;
- 2) uproszczenie zasad ewidencji kosztów;
- 3) zastosowanie odpowiednich metod budżetowania właściwych dla danego rodzaju kosztu w zależności od jego rangi w konkretnym typie działalności;
- 4) planowanie kosztów przez kierowników posiadających specjalistyczne kompetencje w danym obszarze funkcjonowania jednostki;
- 5) optymalizację procesów przez wyspecjalizowane w danym typie działalności jednostki;
- 6) wykorzystanie informacji o kosztach w systemach motywacyjnych;
- 7) uproszczenie analizy wykonania budżetu;
- 8) bardziej przejrzyste planowanie wieloletnie kosztów.

**Rejestrowanie kosztów zgodnie z zakresem odpowiedzialności kierowników realizujących powierzone im zadania objęte budżetem.** W analizie kosztów pojedynczych centrów budżetowych, ustalenie zakresu odpowiedzialności według typów działalności jest o wiele bardziej precyzyjne niż według układu rodzajowego<sup>17</sup>. Jest szczególnie istotne w przypadku wąskiej specjalizacji poszczególnych podmiotów wewnętrznych w typach działalności, realizowanych w skali całej jednostki.

**Uproszczenie zasad ewidencji kosztów.** W tradycyjnej dwuwymiarowej analizie, problem odpowiedzialności za koszty proste ponoszone przez różne działy świadczące usługi wewnętrzne, teoretycznie rozwiązać można drogą akceptowania każdego dokumentu przez kierownika jednostki będącej usługobiorcą. Metoda ta polega na tym, że kierownik MPK akceptuje każdy dokument kosztowy, jaki ma obciążyć jego jednostkę, nawet jeśli koszt wykreował inny dział tzw. usługodawca. Metoda ta wydłuża jednak proces obiegu dokumentów, o etap dokonania takiej akceptacji. Bez względu na to, czy zadanie to jest realizowane na oryginalnych dokumentach, kopiach, czy za pośrednictwem specjalistycznego systemu informatycznego, angażuje czas osób akceptujących dokumenty. Ponadto występują dodatkowe koszty związane z funkcjonowaniem wspomnianych systemów informatycznych, czy kopiowaniem dokumentów, a kierownik akceptujący wielokrotnie nie posiada wiedzy fachowej w danej dziedzinie. Trudno więc jest mu stwierdzić czy wysokość kosztu, jaki ma zaakceptować jest właściwa. Próba wyjaśnienia ewentualnych niejasności wymaga od niego zaangażowania czasu, który przeznaczyć powinien na realizację zadań zgodnych z jego kompetencjami.

**Zastosowanie odpowiednich metod budżetowania właściwych dla danego rodzaju kosztu w zależności od jego rangi w konkretnym typie działalności.** Przy budżetowaniu rodzaje kosztów uzasadniają wartości poszczególnych pozycji zaprezentowanych w innej,

<sup>17</sup> Chalastra M. Gorczyński K. (2002, s. 27) por. Piasecka A. (2008, s.12)





syntetycznej w stosunku do nich kategorii, jaką jest typ działalności. Związane jest to z faktem, że jeden rodzaj kosztu może mieć swoje źródło w kilku typach działalności. W ramach nich, każdemu rodzajowi kosztów można przypisać odpowiednią rangę. Przykładowo koszty obcej usługi transportowej w obszarze działalności logistycznej mogą mieć istotną wartość a szkoleniowej marginalną. W pierwszym przypadku odpowiada za nie kierownik danego MPK, np. działu logistyki, a w drugim szkoleń (jeżeli tak zostały zdefiniowane kompetencje). Proponowana metoda pozwala więc na zastosowanie szczegółowych metod kalkulacji do planowania kosztów o znaczącej wartości. Dany typ działalności można zatem planować według pojedynczych pozycji rodzajowych kosztów, dla każdej z nich przyjmując indywidualne, dopasowane do ich znaczenia i specyfiki metody. Według zupełnie odmiennych zasad można zatem planować koszty usługi obcej transportowej w zakresie zaopatrzenia czy remontów, nawet jeśli w każdym przypadku są one znaczące. Natomiast, gdy w określonym typie działalności - wybrany koszt rodzajowy ma niewielkie znaczenie, może być on planowany metodami uproszczonymi. Przykładowo, można ująć go w zbiorczej kategorii „pozostałe koszty”. Również dla typów działalności o niewielkiej wartości ogółem można stosować uproszczone sposoby planowania. W takim przypadku można odstąpić od budżetowania według poszczególnych pozycji rodzajowych kosztów, a planować jedynie syntetyczne wartości dla całego typu działalności. Przykładowo, w budżecie koszty szkoleń można planować jedną zbiorczą wartością, często nie będzie potrzeby wskazywania wszystkich szczegółowych pozycji rodzajowych, takich jak: podróże służbowe, usługi obce hotelowe, diety, usługi szkoleniowe itp. Przydział konkretnego typu działalności do kategorii: istotne, czy też o niewielkiej wartości, wynika z jej znaczenia w przyjętej strategii rozwoju. Rozwiązanie takie zabezpiecza budżet przed nadużywaniem zbyt prostych i syntetycznych metod (przykładowo według zasad przyrostowych) w odniesieniu do kosztów o istotnych wartościach. Z drugiej zaś strony, usprawnia proces budżetowania poprzez unikanie stosowania pracochłonnych procedur w stosunku do kosztów o niewielkiej wartości.

**Planowanie kosztów przez kierowników posiadających specjalistyczne kompetencje w danym obszarze funkcjonowania.** Typy działalności można przyporządkować konkretnym działom według wyznaczonego im zakresu kompetencji. Koszty planować więc będą kierownicy wyspecjalizowanych jednostek, zgodnie z posiadanymi przez nich umiejętnościami i przydzielonymi zakresami uprawnień. W sytuacji gdy brak jest analizy według omawianego kryterium, pojawia się problem w ustaleniu działu i metody planowania poszczególnych kosztów rodzajowych. Zazwyczaj w takich przypadkach proces ten realizowany jest przez kierowników MPK będących finalnymi konsumentami kosztów. Ze względu na brak wiedzy fachowej i możliwości skorelowania kosztów z konkretnymi zadaniami osoby te często posługują się metodą przyrostową. Koszty budżetuje więc osoba niemająca kwalifikacji w danej dziedzinie i nierealizująca związanych z nimi zadań. Trudno uznać to za właściwe rozwiązanie.

**Optymalizacja procesów przez wyspecjalizowane w danym typie działalności jednostki.** Analizując kryteria prezentacji danych o kosztach szczególną uwagę należy zwrócić na wyjątkowo ważny w budżetowaniu czynnik optymalizacji procesów. Prawidłowo, każdej strategii dziedzinowej jak i kosztom w budżecie operacyjnym, powinien być przypisany konkretny dział oraz







kierownik za nie odpowiedzialny<sup>18</sup>. Odpowiedzialność ta polega na wykonywaniu między innymi następujących czynności dotyczących tej dziedziny<sup>19</sup>:

- 1) ustaleniu celów;
- 2) planowaniu strategii rozwoju;
- 3) przygotowaniu budżetu operacyjnego;
- 4) realizowaniu działań w skali całej firmy, dla wszystkich innych MPK, czyli rzeczywiste tworzenie kosztów;
- 5) optymalizacji działań i kosztów.

Oznacza to, że budżet na kolejny okres tworzony będzie z nastawieniem na poprawę parametrów funkcjonowania konkretnego zakresu obszaru organizacji/instytucji. Aby proces ten był realizowany właściwie, zadania optymalizacyjne wykonywać powinien wyspecjalizowany w konkretnej dziedzinie dział. Kierownik komórki organizacyjnej często nie posiada stosownej wiedzy w zakresie wszystkich obszarów funkcjonowanie podległej mu komórki. Dodatkowo, działania optymalizacyjne wykonywane powinny być kompleksowo w skali całej organizacji, według takich samych zasad. Nie powinni więc podejmować ich kierownicy komórek samodzielnie, gdyż nie zawsze jest to zgodne z ogólną strategią całej jednostki. Podsumowując, zadania związane z usprawnieniem instytucji o wiele poprawniej można przeprowadzić wykorzystując typ działalności, jako kryterium analizy a nie rodzaj kosztu.

**Wykorzystanie informacji o kosztach w systemach motywacyjnych.** Poziom kosztów może być parametrem stosowanym w konstrukcji systemów motywacyjnych. Premie uzależnione mogą zostać w takim przypadku między innymi od obniżki wybranych pozycji kosztów lub osiągnięcia wartości mniejszej od wzorcowej, jaką jest przykładowo cena rynkowa. Bardzo ważnym zagadnieniem jest jednak motywowanie od wartości parametrów, na jakie wpływ ma pracownik. Za koszty jednostki organizacyjnej bardzo często nie odpowiada w całości jej kierownik. Z tego powodu, aby koszty były właściwą podstawą funkcjonowania systemu motywacyjnego, konieczne jest precyzyjne podzielenie ich na zależne i niezależne od kierownika MPK. Gdy analiza kosztów nie pozwoli na dokonanie powyższej klasyfikacji istnieje niebezpieczeństwo motywowania pracowników od wyników niezależnych od ich zaangażowania. Stanowi to naruszenie podstawowych zasad funkcjonowania systemów motywacyjnych.

**Uproszczenie analizy wykonania budżetu.** W fazie realizacji budżetu, informacja o kosztach MPK zaprezentowana powinna zostać w pierwszej kolejności według typu działalności. Dane o rodzaju kosztów pozwalają natomiast na bardziej szczegółowe wyjaśnienie ich poziomu - jeżeli koszty danego typu działalności wymagają uzasadnienia najlepiej jest wykonać to zadanie poprzez uszczegółowienie analizy w przekroju rodzaju kosztów. Przykładowo, ważniejsza jest informacja o kompleksowych kosztach remontów niż o pojedynczych pozycjach, takich jak: zużycie materiałów

<sup>18</sup> Gierusz J. (2001. S. 44) por (Leszczyński Z, Wnuk T. 1999 s.12)

<sup>19</sup> Kotabski R., Kowalak R., Lew L. (2009, s.7)





remontowych, usługi obce czy koszty transportu na rzecz remontu. Porównując koszty podobnych remontów w jednym przypadku może wystąpić tylko usługa obca, a w innym zaprezentowane były by pojedyncze pozycje rodzajowe. Zastosowanie w analizie kosztów MPK klasyfikacji według rodzaju jest więc drugorzędne. Zasadniczym celem powinno być wyjaśnienie poziomu kosztów według kryterium typu działalności. W dobrych praktykach budżetowania nie ma większego uzasadnienia tworzenie raportu dla danego MPK z uszczegółowieniem wyłącznie rodzajowym kosztów. Taki raport ma małe zastosowanie w zarządzaniu, gdyż trudno jest interpretować tego rodzaju dane. Dużo problemów przysparza uzyskanie informacji o łącznych kosztach typu działalności. Często nawet jest to niemożliwe.

**Bardziej przejrzyste planowanie wieloletnie kosztów.** Nie ma większej potrzeby budowania wieloletniego budżetu strategicznego zarówno dla pojedynczych MPK jak i całej organizacji/institucji, tylko według układu rodzajowego kosztów.<sup>20</sup> Dotyczy to zwłaszcza kosztów rodzajowych o mniejszym znaczeniu, takich jak:

- 1) materiały pomocnicze;
- 2) materiały biurowe;
- 3) pozostałe materiały;
- 4) podróże służbowe;
- 5) telefony;
- 6) pozostałe usługi obce.

Natomiast w niektórych przypadkach tzw. istotnych pozycji kosztów rodzajowych, wydaje się uzasadnione planowanie ich w perspektywie wieloletniej. Dotyczyć to może między innymi następujących pozycji:

- 1) materiały bezpośrednie;
- 2) wynagrodzenia;
- 3) amortyzacja;
- 4) energia;
- 5) transport obcy.

Trudno jest skorelować wieloletni budżet wykonany według klasyfikacji rodzajowej kosztów z takimi istotnymi w planowaniu strategicznym czynnikami jak: zarządzanie przez cele, zakresy odpowiedzialności, czy strategie rozwoju. Tymczasem koszty według typu działalności spełniają ten postulat.

---

<sup>20</sup> Chalastra M ( 2006, s 18.)

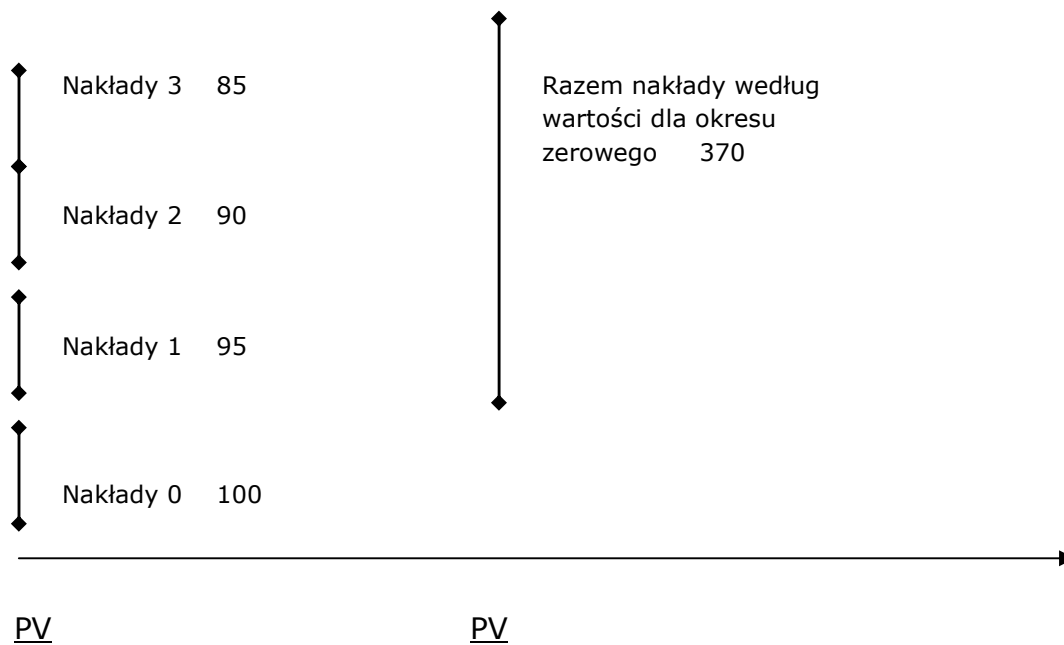




**Zrównanie wartości nakładów do wartości okresu zerowego**

w przypadku ponoszenia ich przez kilka okresów

**Wykres nr 6. Wartość nakładów według wartości okresu zerowego**





W procesie dyskontowania danych do wartości z jednego okresu zalecane jest aby podawać tylko wielkości wynikowe. Najczęściej jest to saldo wolnych środków finansowych cash-flow.

Mniej poprawnym sposobem jest indeksacja wszystkich pozycji analitycznych zarówno przychodów, kosztów eksploatacji jak i nakładów inwestycyjnych. Powodem tego jest konieczność dokonywania dużej ilości przeliczeń wielu drobnych wartości. Utracone zostają również informacje na temat efektywności w poszczególnych okresach.

Okresy	0	1	2	3	4
Przychody	0	100	120	150	120
Koszty eksploatacji	0	90	100	110	100
Nakłady inwestycyjne	15	0	0	0	0
Zysk w okresach	- 15	10	20	40	20
Ranking rentowności okresów	*	3	2	1	2

*Zdyskontowane zyski do wartości z okresu zerowego PV*

Zysk 1	5
Zysk2	5
Zysk 3	5
Zysk 4	1,25
Razem	16,25
Nakłady inwestycyjne	15
Zysk rzeczywisty	1,25





## DYSKONTOWANIE DANYCH

Statyczna metoda planowania przedsięwzięć celowo nie uwzględnia zjawiska zmiany wartości pieniądza w czasie poprzez mechanizmy indeksowania danych. Zastosowanie takiego rozwiązania nie jest błędem, gdyż realizacja poszczególnych projektów zazwyczaj jest krótsza od jednego roku. W takich przypadkach nie ma potrzeby stosowania mechanizmów indeksacji tak jak w wieloletnich analizach efektywności inwestycji. Jeżeli planowany całkowity czas trwania projektu będzie jednak dłuższy od jednego roku, to wówczas właściwszym rozwiązaniem byłoby jednak zastosowanie mechanizmów indeksowania danych. Duże znaczenie ma też w tym przypadku waga wielkości przedsięwzięcia indywidualnie ustalana w każdej organizacji/instytucji. Zazwyczaj mechanizm indeksowania należy stosować, gdy projekt realizowany jest dłużej niż jeden rok oraz gdy jego wartość jest znaczna.

Do wprowadzania zmiany wartości pieniądza w czasie w procesie planowania projektów wykorzystać można narzędzie NPV (net present value) czyli zaktualizowana wartość netto. NPV znane jest z metody UNIDO wykorzystywanej przy opracowywaniu analizy efektywności inwestycji opracowanej przez Bank Światowy jako powszechnie obowiązujący standard. Metoda NPV polega na obliczaniu finansowych przepływów netto, oddzielnie dla każdego okresu objętego analizą, zgodnie z zasadami dynamicznej metody planowania. Następnie, uzyskane wyniki przeszacowywane są do wartości okresu zerowego czyli chwili rozpoczęcia angażowania środków w realizację projektu. Bardzo często okres zerowy nie jest pierwszym okresem prac związanych z przedsięwzięciem. Wcześniej mogą być już realizowane inne zadania, zazwyczaj projektowe czy organizacyjne, lecz ze względu na nieangażowanie środków w tym okresie mogą zostać one pominięte w procesie dyskontowania. Przeliczenie wyników z różnych okresów do wartości czasu zerowego wykonuje się poprzez tak zwany współczynnik dyskonta. Zasada jego działania jest odwrotna do procentu składanego i wyliczyć można go według następującego wzoru:

### Obliczanie współczynnika dyskonta

$$d = \frac{1}{(1+r)^t}$$

*d* – współczynnik dyskonta

*r* – stopa procentowa dla okresu

*t* – ilość okresów

Podczas wykonywania analiz efektywności projektów warto jest pamiętać o stosunkowo krótkim czasie ich realizacji, zwłaszcza w porównaniu z wieloletnimi inwestycjami. Stąd też okresy najczęściej wyrażane są nie w latach a miesiącach. Jeżeli występuje taka sytuacja koniecznie należy pamiętać, że stopa procentowa przyjęta przy wyliczaniu współczynnika dyskonta musi





dotyczyć miesiąca a nie roku. Przykład wyznaczania współczynnika dyskonta dla projektów z miesięcznymi okresami przedstawia poniższe zestawienie.

Roczna stopa procentowa – 10%

Miesięczna stopa procentowa – 0,833% (10%/12miesiący)

Obliczenia dla pierwszego miesięcznego okresu

$$D = \frac{1}{(1+0,00833)^1} = 0,9917$$

Ważnym zagadnieniem jest zastosowanie odpowiedniej stopy dyskonta. W zależności od jej wysokości następuje zmiana czasu osiągnięcia punktu przełomu czyli okresu, w którym wpływy zrównają się z wpływami. Przed osiągnięciem tego punktu projekt jest nierentowny, gdyż pochłoniął większe wydatki niż spowodował wpływów finansowych. W praktyce są stosowane różne wartości stopy dyskonta. Do najczęściej spotykanych można zaliczyć np.:

- lokaty bankowe w przypadku porównania z inwestycją w projekt lub lokatą;
- rentowność porównywalnej inwestycji w inny projekt;
- kredyt w przypadku finansowania projektu kredytem;
- średni ważony koszt kapitału w przedsiębiorstwie;
- obligacje państwowe;
- inne alternatywne kierunki lokowania kapitału.

Podczas wyboru odpowiedniej stopy procentowej koniecznie należy pamiętać, że musi ona dotyczyć czasu równego z realizacją całego przedsięwzięcia. Zazwyczaj tworząc plan projektu nie wprowadza się założeń zmian stopy dyskonta w poszczególnych okresach analizy. Spowodowane jest to przeważnie krótkim czasem jego realizacji i stabilnością stóp procentowych w tym okresie. Wykonując różne analizy wariantowe opłacalności planowanego przedsięwzięcia można symulować zastosowanie różnych stóp procentowych.

Wyższe stopy procentowe powodują, że uzyskiwane wyniki są gorsze, co automatycznie wydłuża osiągnięcie punktu przełomu. Niższe stopy dyskonta poprawiają rezultaty i skracają wystąpienie punktu przełomu. Stopa procentowa dyskonta, dla której wskaźnik NPV (opisany poniżej) osiąga wartość równą zero, czyli wpływy finansowe równają się wpływom,





nazywa się IRR. IRR (ang. Internal Rate of Return) oznacza wewnętrzną stopę zwrotu analizowanego projektu. Jeżeli wskaźnik IRR jest niższy od porównawczych stóp procentowych, to projekt jest rentowny lecz w mniejszym stopniu niż alternatywne metody lokowania kapitału. Gdy natomiast IRR okaże się ujemny oznacza to, że projekt jest nierentowny. Analogicznie, jeśli wskaźnik ten będzie wyższy od alternatywnych stóp procentowych, to analizowane przedsięwzięcie jest od nich bardziej rentowne. Zależności te przedstawione zostały w poniższym przykładzie.

### **IRR < 0**

*projekt całkowicie nierentowny*

### **0 < IRR < alternatywna stopa procentowa**

*projekt rentowny, lecz mniej niż lokaty alternatywne*

### **IRR > alternatywna stopa procentowa**

*projekt rentowny bardziej niż lokaty alternatywne*

NPV jest sumą zdyskontowanych nadwyżek finansowych ze wszystkich okresów realizacji projektu. Oznacza to, że salda przepływów finansowych z poszczególnych okresów przeliczone są poprzez przemnożenie ich współczynnikiem dyskonta do wartości okresu zerowego a następnie zsumowane. Dzięki temu możliwe jest określenie wyniku realizowanego projektu dla jednego wspólnego zerowego okresu. Gdy otrzymany wskaźnik NPV jest większy od zera oznacza to, że projekt generuje dodatnie przepływy finansowe. Gdy zaś jest ujemny, to przedsięwzięcie powoduje większe wypływy niż wpływy finansowe czyli jest nierentowny. NPV można wyznaczyć korzystając z następującego wzoru.

### **Obliczanie współczynnika NPV**

$$\begin{aligned}
 NPV &= \sum dNCF = \\
 &= dNCF_1 + dNCF_2 + dNCF_3 + dNCF_4 = \\
 &= NCF_1 (1+r)^{t1} + NCF_2 (1+r)^{t2} + NCF_3 (1+r)^{t3} + NCF_4 (1+r)^{t4} + \dots
 \end{aligned}$$

*NPV - zaktualizowana wartość netto*

*dNCF - zdyskontowana wartość netto przepływów finansowych*

*NCF - wartość netto przepływów pieniężnych za dany okres*





W planowaniu ważne jest, aby w pierwszej kolejności opracować budżet przedsięwzięcia w metodzie dynamicznej, czyli wykazującej poszczególne pozycje zarówno przychodowe, kosztowe jak i wynikowe względem kryterium czasu. Dopiero w drugiej kolejności indeksacji podlegają liczby wynikowe np. saldo wolnych środków finansowych (net cash flow). Dzięki temu można dokonać porównania wyników przedsięwzięcia w jednym umownym okresie czasu. Z metody dynamicznej tworzony jest wówczas statyczny obraz projektu, ale jedynie w liczbach wynikowych. Nieindeksowane są natomiast pierwotne dane analityczne. Rozwiązanie takie umożliwia oszacowanie i porównanie w jednakowych wartościach stałych planowanych zagadnień szczegółowych ze wszystkich analizowanych okresów. Najczęściej dane prezentowane są według wartości dla pierwszego okresu analizy. Rozwiązanie takie zapewnia dużą realność wszelkich informacji, gdyż nie będą one dotyczyć trudnej do określenia przyszłości lecz znanej teraźniejszości. Prezentowany sposób uwzględniania zmiany wartości pieniądza w czasie i należy go stosować podczas wykonywania analizy efektywności przedsięwzięcia. Zadaniem analizy jest dostarczenie informacji na temat opłacalności projektu. Mechanizm ten funkcjonuje podobnie jak w przypadku klasycznej analizy efektywności inwestycji.







## Bibliografia

1. A. Bartoszewicz *Planowanie i programowanie rozwoju zintegrowane z budżetowaniem zadaniowym narzędziem zarządzania na poziomie kraju*, maszynopis, czerwiec 2011.
2. Ch. Engel, *Quality Management Tools in CEE Candidate Countries: Current Practice, Needs and Expectations*, EIPA 2003.
3. D. Canning, E. Bennathan, *The Social Rate of Return on Infrastructure Investment*, World Bank Working Papers 2000.
4. D. Van de Walle, *Assessing the Welfare Impact of Public Spending*, World Bank Working Papers 1996.
5. Daft R. McIntosh N., *A New Approach to design and use of management information*, California Management Review, 1987 nr 21, s. 399-427.
6. E. Nowak, E. Pielechaty, M. Poszwa, *Rachunek opłacalności inwestycji*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1999.
7. I. Sobańska (red. nauk.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.
8. J. Baffes, A. Shah, *Productivity of Public Spending. Sector Allocation Choices and Economic Growth*, World Bank Working Papers 1996.
9. J. Branco, J. de Araújo, *Bureaucracy and the management-for-results: implementing MBO in a traditional bureaucracy*, European Group of Public Administration, Conference "Public Law and the Modernising State" Lisbon, Portugal, 3-6 September 2003.
10. J. Czaputowicz (red. naukowy), *Administracja publiczna. Wyzwania w obiektywnej integracji europejskiej*, PWN, 2008.
11. J. Hausner, *Zarządzanie publiczne*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2008.
12. J. M. Buchanan, *Finanse publiczne w warunkach demokracji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997.
13. Lacey M.R. *Managing Public Expenditures. An Enveloping World Bank perspective*, World Bank Discussion Papers 1989.
14. N. Birdsall, J. Estelle, *Efficiency and Equity in Social Spending*, World Bank Working Papers, 1990.
15. O. E. Hughes, *Public Management and Administration. An introduction*, The Macmillan Press Ltd, Londyn 1994.
16. P. F. Drucker, *The Practice of Management*, Harper & Row, New York 1954.
17. P. Kotler, N. Lee, *Marketing w sektorze publicznym*, WSPiZ im. L. Koźmińskiego, Warszawa 2008.
18. P. Kotler *Marketing, Analiza, planowanie, wdrażanie i kontrola*. Wydawnictwo Gebethner i Ska, Warszawa 1994.
19. *Performance budgeting in OECD countries*, OECD Publishing 2007.
20. *Przewodnik do analizy kosztów i korzyści projektów inwestycyjnych. Fundusze strukturalne, Fundusz Spójności oraz Instrument Przedakcesyjny*, Komisja Europejska, Dyrekcja Generalna





ds. Polityki Regionalnej, Raport końcowy przedłożony przez TRT Trasporti e Territorio oraz CSIL Centre for Industrial Studies, 16.6.2008.

21. *Public Expenditures Management Handbook*, The International Bank of Reconstruction and Development, Waszyngton, 1998.
22. R. Reinikka, J. Svenson, *How Inadequate Provision of Public Infrastructure and Services Affects Private Investment*, World Bank Working Papers 1999.
23. R.S. Kaplan, D. P. Norton, *Wdrażanie strategii dla osiągnięcia przewagi konkurencyjnej*, PWN, Warszawa 2010.
24. S. Devarajan, S. Vinaya, Z. Heng-fu, *What Governments buy? Composition of Public Expenditures and Economic Performance*, World Bank Working Papers 1993.
25. *Szkolenie w dziedzinie budżetowania zadaniowego w administracji publicznej 2010 r.*, Ministerstwo Finansów, Akademia Biznesu MDDP, Skrypt do projektu szkoleniowego współfinansowanego przez Unię Europejską z Europejskiego Funduszu Społecznego w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki.
26. *The State in the Changing World*, Oxford University Press, 1997.
27. W. A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego: koncepcje, metody, uwarunkowania*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1998.



## Rachunkowość zarządcza a podejmowanie strategicznych decyzji w urzędzie administracji rządowej – część II

- szkolenie dla osób kierujących komórkami właściwymi ds. budżetu i finansów

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## Tomasz M. Zieliński

- Prezes Zarządu firmy ABC Akademia, oraz Lider Centrum Kompetencyjnego ABC/M.
- Autor książki: „Odkrywanie prawdy o zyskach: teoria i praktyka systemów ABC/M”
- Koordynator, Menedżer i wykonawca kilkudziesięciu projektów konsultingowych i wdrożeniowych w zakresie: systemów zarządzania kosztami i rentownością przedsiębiorstw (ABC/M), systemów analitycznych i raportowych klasy Business Intelligence.
- Autor projektów naukowych z zakresu projektowania systemów ABC/M oraz zarządzania procesowego.
- Autor szeregu publikacji i artykułów z zakresu systemów zarządzania kosztami i koncepcji ABC/M.
- Referent tematyki procesowego rachunku kosztów na konferencjach zarówno z obszaru rachunkowości zarządczej jak i sprzedaży i logistyki.
- Wykładowca: Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Uniwersytet Łódzki oraz uznanych firm szkoleniowych.

ABC  
Akademia




---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## PLAN WYKŁADU

- ➔ Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
  - Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
  - Procesowy rachunek kosztów (ABC)
    - Zasoby (resources)
    - Działania (activities)
    - Obiekty kosztowe (cost objects)
  - Zasobowy Rachunek Kosztów
  - Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.1.
    - Koszty zasobów współdzielonych
    - Koszty usług wewnętrznych
    - Pełen koszt zasobu
  - Model Zasobu
  - Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.2.
    - Koszty stałe i zmienne
    - Miara wielkości przerobu zasobu i stopień wykorzystania zasobów
    - Koszty niewykorzystanych zasobów
  - Model Działania
  - Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
    - Nodriki kosztów zasobów (resource drivers)
    - Kalkulacja kosztów działań
    - Nodriki kosztów działań (activity drivers)
    - Kalkulacja kosztów usług i klientów
  - Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
  - Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
  - Wdrażanie i zastosowania nowoczesnego rachunku kosztów
  - Podsumowanie

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## MODEL 12 POZIOMÓW DOJRZAŁOŚCI W KALKULACJI KOSZTÓW

- Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC), globalna organizacja zrzeszająca 164 organizacje księgowych i rewidentów w 125 krajach, opublikowała Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów.
- Model ten stanowi materiał uzupełniający do Międzynarodowych Wytucznych Dobrych Praktyk w zakresie Oceny i Ulepszenia Metod Kalkulacji Kosztów zarówno w sektorze komercyjnym, publicznym, edukacyjnym i nie działającym dla zysku.



**International Federation  
of Accountants**

---

---

---

---

---

---

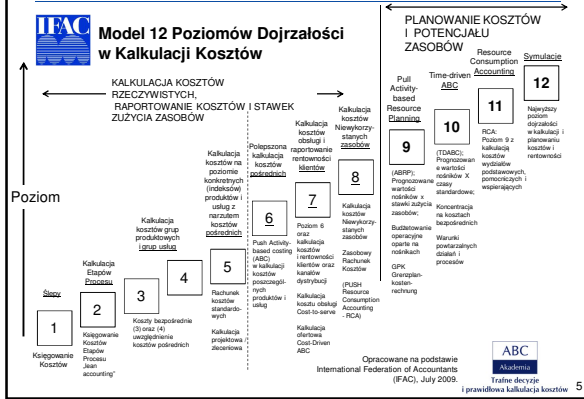
---

---

---

---

## Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów




---

---

---

---

---

---

---

---

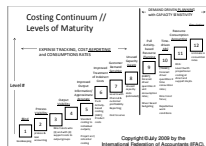
---

---

## DWA KLUCZOWE KRYTERIA OCENY

Każdy z 12 poziomów dojrzałości oceniony został pod względem spełnienia dwóch podstawowych kryteriów oceny rachunku kosztów:

1. Prawidłowa kalkulacja kosztów,
2. Jakość informacji o kosztach krańcowych (marginalnych).




---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## 1. PRAWIDŁOWA KALKULACJA KOSZTÓW

- Dotyczy powiązania kosztów posiadanego potencjału zasobów (typów i ilości: maszyn, pracowników, mediów, pojazdów, materiałów, systemów informatycznych itp.) z rezultatami, produktami, usługami i klientami, które konsumują te zasoby.
- Innymi słowy chodzi o poprawność realizowanej kalkulacji rozpoczynając od kosztów zasobów, aż do produktów, usług i klientów przedsiębiorstwa.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## 2. JAKOŚĆ INFORMACJI O KOSZTACH KRAŃCOWYCH (MARGINALNYCH)

- Drugie z kryteriów oceny mówi o prawidłowym odzwierciedleniu natury (zmienności) kosztów zużywanych zasobów.
- Drugie kryterium wymaga pokazania, że niektóre zasoby (a właściwie, ich koszty) zmieniają się wraz ze zmianą popytu na konkretne produkty i usługi firmy, podczas gdy koszty innych zasobów pozostają stałe, niezależnie od zmian w wielkości tego popytu (Oczywiście koszty są stałe, aż do momentu gdy następną dyskretną jednostką danego zasobu nie będzie potrzebna do zwiększenia jego potencjału np. nowa maszyna, nowy pracownik czy nowa licencja systemu informatycznego itp.).

---

---

---

---

---

---

---

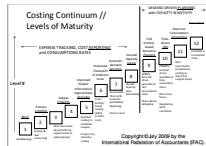
---

---

---

## ROAD TO . . .

- Każdy kolejny z 12 poziomów dojrzałości zapewnia organizacji lepszy stopień spełnienia dwóch podstawowych kryteriów oceny rachunku kosztów organizacji.




---

---

---

---

---

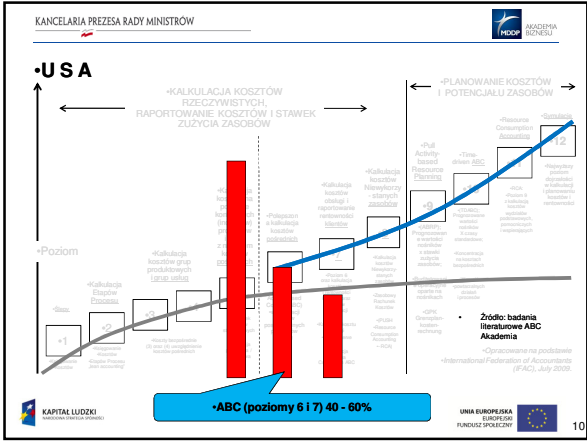
---

---

---

---

---




---



---



---



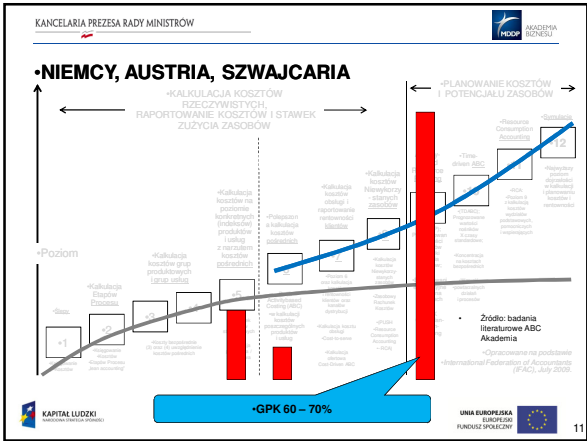
---



---



---




---



---



---



---



---



---

- KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW
- AKADEMIA BIZNESU
- PLAN WYKŁADU**
- Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
  - **Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...**
    - Procesowy rachunek kosztów (ABC)
      - Zasoby (resources)
      - Działania (activities)
      - Obiekty kosztowe (cost objects)
    - Zasobowy Rachunek Kosztów
    - Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.1.
      - Koszty zasobów współdzielonych
      - Koszty usług wewnętrznych
      - Pełen koszt zasobu
    - Model Zasobu
    - Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.2.
      - Koszty stałe i zmienne
      - Miara wielkość zużycia zasobu i stopień wykorzystania zasobów
      - Koszty niewykorzystanych zasobów
    - Model Działania
    - Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
      - Nośniki kosztów zasobów (resource drivers)
      - Kalkulacja kosztów działań
      - Nośniki kosztów działań (activity drivers)
      - Kalkulacja kosztów usług i klientów
    - Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
    - Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
    - Wdrażanie i zastosowania nowoczesnego rachunku kosztów
    - Podsumowanie
- KAPITAŁ LUDZKI
- UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY
- 12

---



---



---



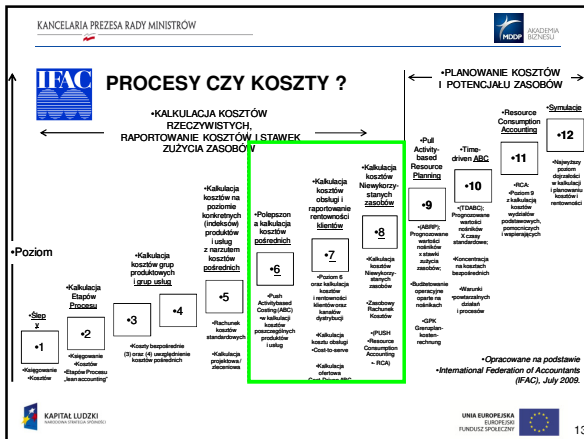
---



---



---




---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

ACADEMIA BIZNESU

### TRADYCYJNY RACHUNEK KOSZTÓW

PRZYKŁAD: Archiwum Urzędu

MPK Archiwum Urzędu: Koszt rodzajowy	Koszt
Wynagrodzenia	6 939 862 zł
Świadczenia na rzecz pracowników	1 999 215 zł
Zużycie materiałów	1 840 583 zł
Óczyszczenie i dzierżawa	1 048 180 zł
Leasing	945 166 zł
Amortyzacja	811 172 zł
Pozostałe	270 320 zł
Usługi obce	102 907 zł
<b>Razem</b>	<b>13 957 404 zł</b>

• Jakiej podejmiesz decyzje, których celem jest obniżenie kosztów?

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

ACADEMIA BIZNESU

### ZMIANA MYŚLENIA – PROCESOWE POSTRZEGANIE ORGANIZACJI

PRZYKŁAD: Archiwum Urzędu

• Tradycyjny rachunek kosztów

MPK Archiwum Urzędu: Koszt rodzajowy	Koszt
Wynagrodzenia	6 939 862 zł
Świadczenia na rzecz pracowników	1 999 215 zł
Zużycie materiałów	1 840 583 zł
Óczyszczenie i dzierżawa	1 048 180 zł
Leasing	945 166 zł
Amortyzacja	811 172 zł
Pozostałe	270 320 zł
Usługi obce	102 907 zł
<b>Razem</b>	<b>13 957 404 zł</b>

• Procesowy rachunek kosztów

MPK Archiwum Urzędu: Proces / Działanie	Koszt
Przyjmowanie i rejestrowanie dokumentów w archiwum	3 434 017 zł
Składanie dokumentów w archiwum	2 527 149 zł
Transportowanie dokumentów do archiwum Państwowego	1 734 364 zł
Reprodukcje przechowywanych dokumentów	1 590 619 zł
Wydawanie odpisów dokumentacji	1 277 954 zł
Udzielanie dokumentów zainteresowanym	1 217 073 zł
Przygotowywanie dokumentów do Archiwum Państwowego	1 001 795 zł
Likwidacja dokumentacji researchowej	400 322 zł
Wydawanie wyciągów	305 943 zł
Generowanie raportów z działalności archiwum	278 204 zł
<b>Razem</b>	<b>13 957 404 zł</b>

• Tradycyjne a nowoczesne zarządzanie kosztami !

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

---

---

---

---

---

---

---

---

**TRADYCYJNY RACHUNEK KOSZTÓW**

PRZYKŁAD: Oddział Spraw Obywatelskich

MPK Oddział Spraw Obywatelskich: Koszt rodzajowy	Koszt
Wynagrodzenia	9 924 002 zł
Świadczenia na rzecz pracowników	2 858 877 zł
Zużycie materiałów	2 632 034 zł
Czynsze i dzierżawy	1 498 897 zł
Leasing	1 351 587 zł
Amortyzacja	1 159 976 zł
Pozostałe	386 557 zł
Usługi obce	147 157 zł
<b>Razem</b>	<b>19 959 088 zł</b>

•Jakie podejmiesz decyzje, których celem jest obniżenie kosztów?

**PROCESOWY RACHUNEK KOSZTÓW**

PRZYKŁAD: Oddział Spraw Obywatelskich

MPK Oddział Spraw Obywatelskich : Proces / Działanie	Koszt
Wydawanie dowodów osobistych	4 910 017 zł
Wydawanie zaświadczeń o wpisie do ewidencji działalności gospodarczej	3 613 823 zł
Prowadzenie postępowań administracyjnych	2 465 840 zł
Przyjmowanie zgłoszeń dotyczących zameldowania i wymeldowania	2 274 585 zł
Wpisanie i skreślenie z rejestru wyborców	2 113 475 zł
Przyjmowanie wniosków o wydanie dowodu osobistego	1 741 273 zł
Wydawanie zaświadczeń z akt ewidencji ludności	1 432 515 zł
Prowadzenie postępowań repatriacyjnych	572 460 zł
Prowadzenie ewidencji ludności	436 641 zł
Generowanie sprawozdań	397 831 zł
<b>Razem</b>	<b>19 959 088 zł</b>

•Jakie podejmiesz decyzje, których celem jest obniżenie kosztów?

**ZMIANA MYŚLENIA – PROCESOWE POSTRZEGANIE ORGANIZACJI**

PRZYKŁAD : Archiwum Urzędu

•Tradycyjny rachunek kosztów

•Procesowy rachunek kosztów

MPK Oddział Spraw Obywatelskich : Koszt rodzajowy	Koszt	MPK Oddział Spraw Obywatelskich : Proces / Działanie	Koszt
Wynagrodzenia	9 924 002 zł	Wydawanie dowodów osobistych	4 910 017 zł
Świadczenia na rzecz pracowników	2 858 877 zł	Wydawanie zaświadczeń o wpisie do ewidencji działalności gospodarczej	3 613 823 zł
Zużycie materiałów	2 632 034 zł	Prowadzenie postępowań administracyjnych	2 465 840 zł
Czynsze i dzierżawy	1 498 897 zł	Przyjmowanie zgłoszeń dotyczących zameldowania i wymeldowania	2 274 585 zł
Leasing	1 351 587 zł	Wpisanie i skreślenie z rejestru wyborców	2 113 475 zł
Amortyzacja	1 159 976 zł	Przyjmowanie wniosków o wydanie dowodu osobistego	1 741 273 zł
Pozostałe	386 557 zł	Wydawanie zaświadczeń z akt ewidencji ludności	1 432 515 zł
Usługi obce	147 157 zł	Prowadzenie postępowań repatriacyjnych	572 460 zł
<b>Razem</b>	<b>19 959 088 zł</b>	Prowadzenie ewidencji ludności	436 641 zł
		Generowanie sprawozdań	397 831 zł
		<b>Razem</b>	<b>19 959 088 zł</b>

•Tradycyjne a nowoczesne zarządzanie kosztami !



### PROCESY CZY KOSZTY? – OTO JEST PYTANIE...

- Sposób przedstawiania menedżerom informacji kosztowych ma znaczenie;
- Przedstawianie informacji kosztowych w ujęciu procesów i działań w sposób automatyczny kieruje menedżera do myślenia w kategoriach usprawnień a nie cięcia kosztów (redukowania zasobów);
- Menedżerowie zarządzają działaniami a nie kosztami, ponieważ to wykonywanie działań powoduje powstawanie kosztów;
- Działania są naturalne dla człowieka, dlatego też informacja kosztowa przedstawiona w ujęciu czynnościowym jest doskonale rozumiana w całej organizacji;
- Procesowe ujęcie organizacji nastawione jest na przyszłość (wspiera rozwój), natomiast ujęcie kosztowe nastawione jest na redukowanie zasobów.

---

---

---

---

---

---

---

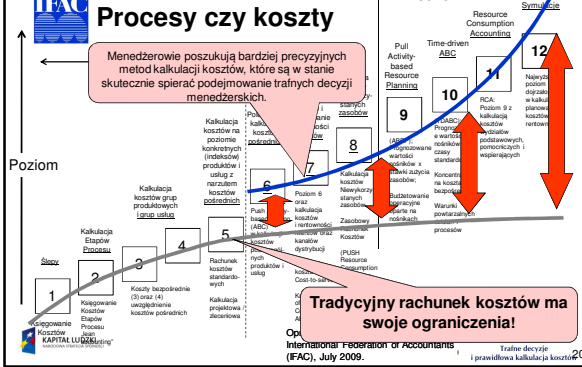
---

---

---

### Procesy czy koszty

Menedżerowie poszukują bardziej precyzyjnych metod kalkulacji kosztów, które są w stanie skutecznie spierać podejmowanie trudnych decyzji menedżerskich.



Poziom

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

### PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- **Procesowy rachunek kosztów (ABC)**
  - Zasoby (resources)
  - Działania (activities)
  - Obiekty kosztowe (cost objects)
- Zasobowy Rachunek Kosztów
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.1.
  - Koszty zasobów współdzielonych
  - Koszty usług wewnętrznych
  - Pełen koszt zasobu
- Model Zasobu
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.2.
  - Koszty stałe i zmienne
  - Miara wielkości zużycia zasobu i stopień wykorzystania zasobów
  - Koszty niewykorzystanych zasobów
- Model Działania
- Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
  - Nośniki kosztów zasobów (resource drivers)
  - Kalkulacja kosztów działań
  - Nośniki kosztów działań (activity drivers)
  - Kalkulacja kosztów usług klientów
- Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
- Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
- Wdrażanie i zastosowanie nowoczesnego rachunku kosztów
- Podsumowanie

---

---

---

---

---

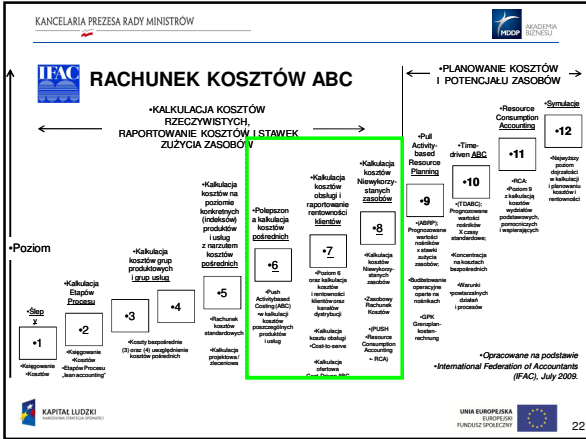
---

---

---

---

---




---

---

---

---

---

---

---

---

---

---




---

---

---

---

---

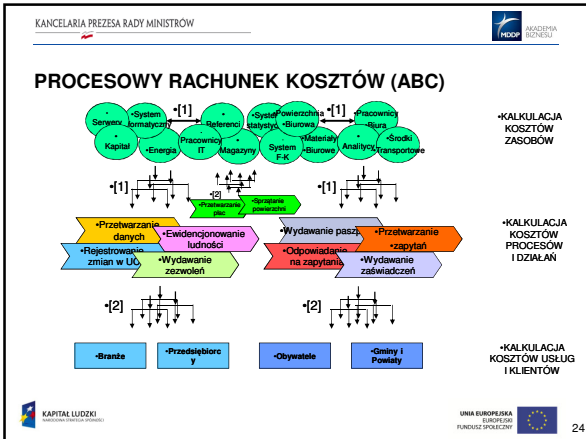
---

---

---

---

---




---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## PROCESOWY RACHUNEK KOSZTÓW (ABC)

• KALKULACJA KOSZTÓW ZASOBÓW

• KALKULACJA KOSZTÓW PROCESÓW I DZIAŁAŃ

• KALKULACJA KOSZTÓW USŁUG I KLIENTÓW

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

25

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
    - Dobrobia (activities)
    - Obiekty kosztowe (post objects)
  - Zasobowy Rachunek Kosztów
    - Resource Consumption Accounting (RCA) – cz. 1.
      - Koszty zasobów współdzielonych
      - Koszty usług wewnętrznych
      - Pełen koszt zasobu
    - Model Zasobu
      - Resource Consumption Accounting (RCA) – cz. 2.
        - Koszty stałe i zmienne
        - Miara wielkości przetworu zasobu i stopień wykorzystania zasobów
    - Koszty niewykorzystanych zasobów
    - Model Działania
      - Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
        - Nosiarki kosztów zasobów (resource drivers)
        - Kalkulacja kosztów działań
        - Nosiarki kosztów działań (activity drivers)
        - Kalkulacja kosztów usług i klientów
      - Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
        - Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
      - Wdrażanie i zastosowania nowoczesnego rachunku kosztów
      - Podsumowanie

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## STRUKTURA SYSTEMU ABC/M ZASOBY

• KALKULACJA KOSZTÓW ZASOBÓW

• KALKULACJA KOSZTÓW PROCESÓW I DZIAŁAŃ

• KALKULACJA KOSZTÓW USŁUG I KLIENTÓW

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

27

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## PRZYKŁADOWE ZASOBY



### Administracja publiczna:

- Wyposażenie informatyczne;
- Referenci;
- Inspektorzy;
- Kierownicy;
- Segregatory;
- Serwery informatyczne;
- System informatyczny;
- Dyrektor Jednostki;
- Samochody osobowe;
- Powierzchnia biurowa;
- Powierzchnia archiwum;
- Papier biurowy;

- Energia elektryczna;
- Woda;
- Energia ciepła;
- Usługi consultingowe.

---

---

---

---

---

---

---

---

## PRZYKŁADOWE ZASOBY



### Procesy transportowe:

- Wyposażenie informatyczne
- Kierowcy;
- Planisci transportu;
- System TMS;
- Środki transportowe;
- Wózki widłowe;
- Regaly magazynowe;
- Powierzchnia biurowa;
- Powierzchnia magazynowa;
- Terminale radiowe;

- Papier biurowy;
- Energia elektryczna;
- Energia ciepła.

---

---

---

---

---

---

---

---

## UKŁAD RODZAJOWY KOSZTÓW A KOSZTY ZASOBÓW

- Układ rodzajowy kosztów grupuje koszty według rodzaju, a nie według zasobów;
- Z danym zasobem mogą wiązać się różne koszty rodzajowe;
- Na kontach kosztów rodzajowych mogą znajdować się „wymieszane” koszty różnych zasobów.

---

---

---

---

---

---

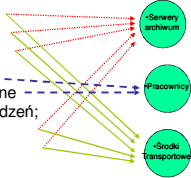
---

---

### UKŁAD RODZAJOWY KOSZTÓW A KOSZTY ZASOBÓW

Podstawowe rodzaje kosztów:

- Amortyzacja;
- Zużycie materiałów i energii;
- Usługi obce;
- Wynagrodzenia;
- Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia z tytułu wynagrodzeń;
- Podatki i opłaty;
- Pozostałe koszty.




---

---

---

---

---

---

---

---

### KTÓRE Z PONIŻSZYCH TO ZASOBY?

- Kierowcy;
- Skanery komputerowe;
- Amortyzacja;
- Regały archiwalne;
- Zużycie materiałów;
- Świadczenia na rzecz pracowników;
- Planowanie tras pojazdów;
- Odzież robocza.

---

---

---

---

---

---

---

---

### ZASOBY



Główne zasoby w organizacjach słuchaczy???

- Przykład nr 1,
- Przykład nr 2,
- Przykład nr 3.

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Drogowości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
  - Działania (activities)**
    - Obiekty kosztowe (cost objects)
- Zasobowy Rachunek Kosztów
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.1.
  - Koszty zasobów wewnętrznych
  - Koszty usług wewnętrznych
  - Pełen koszt zasobu
- Model Zasobu
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.2.
  - Koszty stałe i zmienne
  - Miara wielkości przerobu zasobu i stopień wykorzystania zasobów
  - Koszty nieliniowe/korzystanych zasobów
- Model Działania
- Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
  - Nosiaki kosztów zasobów (resource drivers)
  - Kalkulacja kosztów działań
  - Nosiaki kosztów działań (activity drivers)
  - Kalkulacja kosztów usług i klientów
- Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
- Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
- Ważniejsze zastosowania nowoczesnego rachunku kosztów
- Podsumowanie

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

34

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## STRUKTURA SYSTEMU ABC/M - DZIAŁANIA

The diagram illustrates the structure of the ABC/M system. It shows a flow from resources to activities to cost objects. Resources include Services, Capital, Energy, IT, Materials, and Transport. Activities include System, Personnel, Office, Warehouse, System, and Analysis. Cost objects include Services, Personnel, Office, Warehouse, System, and Analysis. The diagram also shows the calculation of costs for different levels: 1) Resource costs, 2) Activity costs, and 3) Process costs. The diagram is divided into four main sections: 1) Resource costs, 2) Activity costs, 3) Process costs, and 4) Client costs.

1) Nosiaki kosztów zasobów

2) Nosiaki kosztów działań

3) Przepisanie bezpośrednie

4) Rozliczenie wzajemne

KALKULACJA KOSZTÓW ZASOBÓW

KALKULACJA KOSZTÓW PROCESÓW I DZIAŁAŃ

KALKULACJA KOSZTÓW USŁUG I KLIENTÓW

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

35

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## DZIAŁANIE

The diagram shows a flow from 'Reprodukcja dokumentacji' to 'Rejestrowanie obywateli', which then leads to 'Wydawanie dowodów osobistych'. There is also a box for 'Wydawanie dowodów osobistych'.

- Działanie (czynność) jest tym, co ludzie / systemy robią w organizacji. Podczas wykonywania działań używane są zasoby organizacyjne.
- Działania są dynamiczne, są realizowane w czasie.
- Dobre nazwane działanie wskazuje na rezultat i podkreśla powtarzalność.

Nazwa:

- Czasownik lub równoważnik zdania.

Przykłady:

- Przyjmowanie wniosków o przemeldowanie;
- Wydawanie dowodów osobistych;
- Zamawianie materiałów biurowych.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

36

---

---

---

---

---

---

---

---


---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

**SYNONIMY**



- Działanie
- Czynność
- Operacja
- Usługa

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

37

---

---

---

---

---

---

---


---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

**SŁOWNIK DZIAŁAŃ – PRZYKŁADOWE DZIAŁANIA**

- Przyjmowanie i rejestrowanie dokumentów w archiwum
- Składowanie dokumentów w archiwum
- Transportowanie dokumentów do archiwum Państwowego
- Reprodukowanie przechowywanych dokumentów
- Wydawanie odpisów dokumentacji
- Likwidowanie dokumentacji niearchiwalnej
- Wydawanie dowodów osobistych
- Wydawanie zaświadczeń o wpisie do ew. dział. gosp.
- Przyjmowanie zgłoszeń dot. zameldowania i wymeldowania
- Przyjmowanie wniosków o wydanie dowodu osobistego
- Prowadzenie postępowań repatriacyjnych
- Wpisywanie i skreślanie z rejestru wyborców



KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

38

---

---

---

---

---

---

---

---


KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

**SŁOWNIK DZIAŁAŃ – PRZYKŁADOWE DZIAŁANIA (MODEL SCOR)**

Dostarczanie produktów

- Przetwarzanie zapytań ofertowych i ofertowanie;
- Przyjmowanie, wpisywanie i potwierdzanie zamówień;
- Rezerwowanie zapasów i określanie daty dostawy;
- Planowanie tras pojazdów;
- Planowanie załadunków;
- Przyjęcie, kontrola i złożenie produktów do składowania;
- Składowanie produktów;
- Kompletowanie produktów;
- Załadowywanie pojazdów;
- Generowanie dokumentów wysyłki;
- Transportowanie do klienta;
- Rozładowywanie i rozliczanie dostaw u klienta;
- Instalowanie produktów;
- Wystawianie faktur.



KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

39

---

---

---

---

---

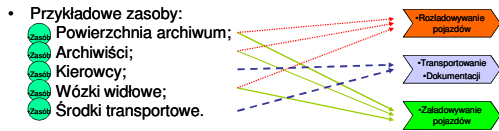
---

---

---

### ZASOBOWY RACHUNEK KOSZTÓW A KOSZTY DZIAŁAŃ

- Zasobowy rachunek kosztów grupuje koszty według typów zasobów;
- Dany zasób może być wykorzystywany do realizacji wielu działań.




---

---

---

---

---

---

---

---

### KTÓRE Z PONIŻSZYCH TO DZIAŁANIA?

- Stanowiska komputerowe;
- Przyjmowanie wniosków o dowód osobisty;
- Amortyzacja;
- Wydawanie paszportów;
- Powierzchnia archiwum;
- Wydawanie odpisów dokumentacji;
- Usługi obce.

---

---

---

---

---

---

---

---

### DZIAŁANIE



Główne procesy i działania w organizacjach słuchaczy???

- Przykład nr 1,
- Przykład nr 2,
- Przykład nr 3.

---

---

---

---

---

---

---

---



## LEKCJA Z POLA BITWY:

Dobrze nazwane działanie umożliwia zdefiniowanie konkretnego rezultatu (produktu) działania!!!

---

---

---

---

---

---

---

---

## PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
  - Działania (activities)
- ➔ **Obiekty kosztowe (cost objects)**
- Zasobowy Rachunek Kosztów
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.1.
  - Koszty zasobów współdzielonych
  - Koszty usług wewnętrznych
  - Pełen koszt zasobu
- Model Zasobu
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.2.
  - Koszty stałe i zmienne
  - Miara wielkości przetworu zasobu i stopień wykorzystania zasobów
- Koszty niewykorzystanych zasobów
- Model Działania
- Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
  - Nodniki kosztów zasobów (resource drivers)
  - Kalkulacja kosztów działań
  - Nodniki kosztów działań (activity drivers)
  - Kalkulacja kosztów usług i klientów
- Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
- Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
- Wdrażanie i zastosowania nowoczesnego rachunku kosztów
- Podsumowanie

---

---

---

---

---

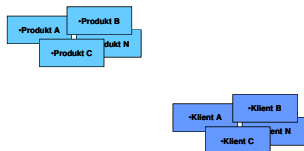
---

---

---

## OBIEKTY KOSZTOWE

- Obiekty wyceniane w rachunku kosztów działań
- Obywatele
- Przedsiębiorstwa
- Urzędy




---

---

---

---

---

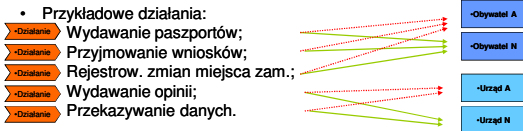
---

---

---

### DZIAŁANIA A KOSZTY OBIEKTÓW KOSZTOWYCH

- Rachunek kosztów działań grupuje koszty w ujęciu działań;
- Dane działanie może być wykonywane na rzecz wielu obiektów kosztowych.




---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

### KTÓRE Z PONIŻSZYCH TO OBIEKTY KOSZTOWE?

- Budynek Biurowy;
- Jan Kowalski;
- Zużycie materiałów;
- Paszporty;
- Cudzoziemcy;
- Transportowanie dokumentów;
- Papier biurowy.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

### OBIEKTY KOSZTOWE



Obiekty kosztowe w organizacjach słuchaczy???

- Przykład nr 1,
- Przykład nr 2,
- Przykład nr 3.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA  
BIZNESU

## „AS EASY AS ABC !!!”

**[1] [9]** Nośnik kosztów zasobów

- Systemy Informatyczne
- Kapitał
- Energia

**[2] [9]** Nośnik kosztów działań

- Systemy Prowadzenia Bieżącej Praktyki
- Systemy Finansowe
- Biuro
- Główna Kuchnia
- Szkolenia
- Sprzęt

**[9]** Przypisanie bezpośrednie

**[4]** Rozliczenie wzajemne

- Przeznaczanie danych
- Przebiegowe zmiany w UO
- Wydawanie zezwoleń
- Ewidencjonowanie ludności
- Wydawanie pasz
- Odpowiadanie na zapytania
- Przeznaczanie
- Zapytania
- Wydawanie zaświadczeń

**-KALKULACJA KOSZTÓW ZASOBÓW**

**-KALKULACJA KOSZTÓW PROCESÓW I DZIAŁAŃ**

**-KALKULACJA KOSZTÓW USŁUG I KLIENTÓW**


**[2]** Branża

**[2]** Przedsiębiorcy

**[2]** Obywatele

**[2]** Gminy i Powiaty

KAPITAŁ LUDZKI



49

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA  
BIZNESU


## PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
- Zasoby (resources)
- Działania (activities)
- Objekty kosztowe (cost objects)

**Zasobowy Rachunek Kosztów**

- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz. 1.
  - Koszty zasobów współdzielonych
  - Koszty usług wewnętrznych
  - Pełen koszt zasobu
- Model Zasobu
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz. 2.
  - Koszty stałe i zmienne
  - Miara wielkośći przerobu zasobu i stopień wykorzystania zasobów
- Koszty niewykorzystanych zasobów
- Model Działania
- Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
  - Nośniki kosztów zasobów (resource drivers)
  - Kalkulacja kosztów działań
  - Nośniki kosztów działań (activity drivers)
  - Kalkulacja kosztów usług i Klientów
- Activity Based Management (ABM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
- Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
- Wdrażanie i zastosowania nowoczesnego rachunku kosztów
- Podsumowanie

KAPITAŁ LUDZKI



50

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA  
BIZNESU

## Zasobowy Rachunek Kosztów

**KALKULACJA KOSZTÓW RZECZYWISTYCH, RAPORTOWANIE KOSZTÓW ZŁYCZIA ZASOBÓW**

**POZIOM**

1. Kolegowanie Kosztów
2. Kolegowanie Kosztów (3) oraz (4) uwzględnienie kosztów podzdrożeń
3. Kalkulacja kosztów podzdrożeń
4. Kalkulacja kosztów podzdrożeń
5. Kalkulacja kosztów podzdrożeń
6. Kalkulacja kosztów podzdrożeń
7. Kalkulacja kosztów podzdrożeń
8. Kalkulacja kosztów podzdrożeń
9. Kalkulacja kosztów podzdrożeń
10. Kalkulacja kosztów podzdrożeń
11. Kalkulacja kosztów podzdrożeń
12. Kalkulacja kosztów podzdrożeń

**PLANOWANIE KOSZTÓW I POTENCJAŁU ZASOBÓW**

Resource Consumption Accounting


10. Resource Planning

11. Pull Activity-based Resource Planning

12. Time-driven ABC

**ABC**

KAPITAŁ LUDZKI



51

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

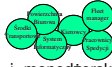
---

---

---

---

## ZASOBOWY RACHUNEK KOSZTÓW



- Zasobowy rachunek kosztów jest bardzo prostą i menedżerską koncepcją.
- W ramach poszczególnych miejsc powstawania kosztów reprezentujących komórki organizacyjne:
  - najpierw definiowane są pula zasobów (MPK, Resource Pools) reprezentujące poszczególne zasoby lub grupy jednorodnych zasobów;
  - a dopiero do puli zasobów są dokładane odpowiednie konta kosztów rodzajowych stanowiące analitykę dla kont syntetycznych, jakimi są zasoby.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## ZASOBOWY RACHUNEK KOSZTÓW



- Zasobowy rachunek kosztów jest zrozumiały w całej organizacji, ponieważ każdy menedżer wie jakimi zasobami dysponuje (np. pracownicy, serwery informatyczne, środki transportowe, powierzchnia magazynowa itd.);
- Doświadczenia ABC Akademia pokazują, że wdrażanie zasobowego rachunku kosztów nie wiąże się z dodatkowymi kosztami w organizacji. Firmy bardzo szybko przyswajają zasobowej ujęcie kosztów jako nowy system ewidencyjny.

---

---

---

---

---

---

---

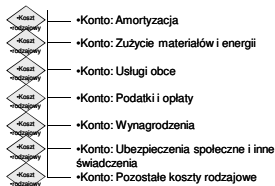
---

---

---

## TRADYCYJNY RACHUNEK KOSZTÓW DLA MPK ARCHIWUM

### •MPK I<sup>o</sup> Archiwum




---

---

---

---

---

---

---

---

---

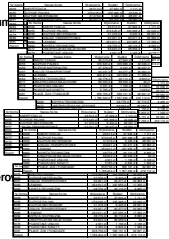
---

### ZASOBOWY RACHUNEK KOSZTÓW (RCA) DLA MPK ARCHIWUM

•MPK I<sup>o</sup> Archiwum

- Zasob0
- Zasob1
- Zasob2
- Zasob3
- Zasob4
- Zasob5
- Zasob6
- Zasob7

- MPK II<sup>o</sup>: Powierzchnia Archiwum
- MPK II<sup>o</sup>: Kierownik
- MPK II<sup>o</sup>: Archiwiści
- MPK II<sup>o</sup>: Wózki Elektryczne
- MPK II<sup>o</sup>: Regały Magazynowe
- MPK II<sup>o</sup>: Segregatory
- MPK II<sup>o</sup>: Stanki komputerowe
- MPK II<sup>o</sup>: Pozostałe



- m2 powierzchni
- Czas pracy
- Czas pracy
- Motogodziny
- Miejsca paletowe
- Sztuki
- Stanki

•Do każdej Pulii Zasobu przypisana jest „Mara Wielkości (liczki) Przerobu Zasobu”.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

### TRADYCYJNY RACHUNEK KOSZTÓW DLA MPK ODDZIAŁ SPRAW OBYWATELSKICH

•MPK I<sup>o</sup> Oddział Spraw Obywatelskich

- Konto
- Konto
- Konto
- Konto
- Konto
- Konto
- Konto
- Konto

- Konto: Amortyzacja
- Konto: Zużycie materiałów i energii
- Konto: Usługi obce
- Konto: Podatki i opłaty
- Konto: Wynagrodzenia
- Konto: Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia
- Konto: Pozostałe koszty rodzajowe

---

---

---

---

---

---

---

---

---

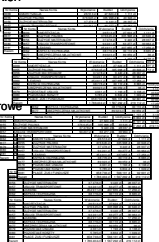
---

### ZASOBOWY RACHUNEK KOSZTÓW (RCA) DLA MPK ODDZIAŁ SPRAW OBYWATELSKICH

•MPK I<sup>o</sup> Oddział Spraw Obywatelskich

- Zasob0
- Zasob1
- Zasob2
- Zasob3
- Zasob4
- Zasob5
- Zasob6
- Zasob7

- MPK II<sup>o</sup>: Powierzchnia Biurowa
- MPK II<sup>o</sup>: Kierownik
- MPK II<sup>o</sup>: Inspektorzy
- MPK II<sup>o</sup>: Stanki Komputerowe
- MPK II<sup>o</sup>: Stanki Obsługi
- MPK II<sup>o</sup>: System informatyczny
- MPK II<sup>o</sup>: Papier biurowy
- MPK II<sup>o</sup>: Pozostałe



- m2 powierzchni
- Czas pracy
- Czas pracy
- Stanki
- Stanki
- Licencje
- Ryzy

•Do każdej Pulii Zasobu przypisana jest „Mara Wielkości (liczki) Przerobu Zasobu”.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

### KRYTERIA DEFINIOWANIA PULI ZASOBÓW A RODZAJ ZASOBU

Środki trwałe – wydzielenie według typu:

- Serwery typu 1
- Serwery typu 2
- Oprogramowanie operacyjne
- Oprogramowanie finansowe
- Urządzenia typu 1
- Urządzenia typu 2
- Samochody ciężarowe 16 palet
- Samochody ciężarowe 10 palet

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

### KRYTERIA DEFINIOWANIA PULI ZASOBÓW A RODZAJ ZASOBU

Zasoby osobowe – wydzielenie według funkcji

- Zespół ds. obsługi
- Zespół ds. planowania
- Zespół ds. obsługi reklamacji
- Brygada kompletujących
- Brygada pakowaczy
- Zespół Analityków
- Zespół Doradców
- Zespół ds. Rozliczeń
- Zespół ds. Ewidencji
- Zespół ds. Rejestracji Wniosków

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

### KRYTERIA DEFINIOWANIA PULI ZASOBÓW A RODZAJ ZASOBU

Kapitał (Usługi obce) – wydzielenie według przeznaczenia

- Transport zaopatrzeniowy
- Usługi reklamowe
- Usługi rekrutacji
- Usługi konsultingowe
- Podatek od nieruchomości
- Usługi serwisowe ERP
- Usługi sprzątania
- Usługi dozoru
- Usługi remontowe
- Usługi poligraficzne
- Badania lekarskie
- Tłumaczenia

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## KRYTERIA DEFINIOWANIA PULI ZASOBÓW A RODZAJ ZASOBU

Zużycie materiałów – wydzielenie według typu

- Energia elektryczna
- Energia ciepła
- Woda
- Folia do pakowania
- Materiały biurowe
- Odzież robocza
- Paliwo technologiczne (np. gaz)

---

---

---

---

---

---

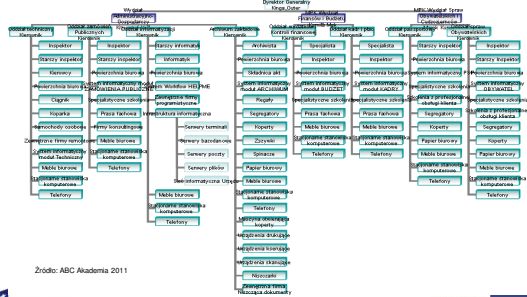
---

---

---

---

## POGLĄD NA ZŁOŻONOŚĆ ZASOBOWEGO RACHUNKU KOSZTÓW (3 WYDZIAŁY)



Źródło: ABC Akademia 2011

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## ZASOBOWY RACHUNEK KOSZTÓW



Zasobowy rachunek kosztów w organizacjach słuchaczy?

- Przykład nr 1
- Przykład nr 2
- Przykład nr 3

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## ZASOBY – NAJLEPSZE PRAKTYKI

- Aktualnie najbardziej na świecie promowane systemy rachunkowości zarządczej rekomendują szczegółowe podejście do analizy kosztów zasobów organizacyjnych stawiając je jako pierwszy z obiektów zarządzania i kalkulacji kosztów:
  - Resource Consumption Accounting – RCA – IFAC obecnie uznaje metodykę RCA jako najbardziej zaawansowaną (Poziom 11). Metodyka bazuje na założeniach niemieckiego GPK,
  - Grenzplankostenrechnung – GPK - stosowany przez ponad 60% firm niemieckojęzycznych (Poziom 9).
- Podejście Zasobowego Rachunku Kosztów w porównaniu z rachunkami kosztów jakie aktualnie funkcjonują w polskich organizacjach można ująć jak 100 do „1”.
- Liczba Miejsc Powstawania Kosztów reprezentujących zasoby w liczebności od 300 – 1000 i więcej to nie rzadkość w nowoczesnych koncepcjach rachunku kosztów.
- Oznacza to, że aktualnie na świecie promuje się zdecydowanie bardziej szczegółowe podejście do analizy kosztów zasobów niż jest to stosowane w Polsce.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## ZALETY ZASOBOWEGO RACHUNKU KOSZTÓW W RACHUNKU KOSZTÓW WEDŁUG MPK

- szansa na obniżenie kosztów dzięki ścisłej kontroli kosztów oraz potencjału na poziomie poszczególnych zasobów organizacyjnych,
- uzyskanie doskonałej podstawy do wdrożenia koncepcji rachunku kosztów działań (Activity Based Costing) pozwalającej na przyczynowo-skutkową wycenę kosztu procesów,
- przejrzysta ewidencja kosztów posiadanych zasobów umożliwiająca menedżerom sprawne zarządzanie poziomem i wykorzystaniem zasobów – przyjęcie zasobowego rachunku kosztów sprawia, że każdy koszt musi być przypisany do konkretnego zasobu, stąd zmniejsza się liczebność i znaczenie tzw. „worków kosztów”, gdzie „wrzucane” są koszty bez głębszego zastanowienia i kontroli,
- ścisła kontrola kosztów na poziomie posiadanych zasobów – pozwalająca na kalkulowanie jednostkowych stawek przerobu zasobów, a przez to lepsze zarządzanie potencjałem i kosztami zasobów,

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## ZALETY ZASOBOWEGO RACHUNKU KOSZTÓW W RACHUNKU KOSZTÓW WEDŁUG MPK

- ścisła kontrola kosztów na poziomie posiadanych zasobów – pozwalająca na kalkulowanie jednostkowych stawek przerobu zasobów, a przez to lepsze zarządzanie potencjałem i kosztami zasobów,
- lepsza możliwość dopasowywania poziomu zasobów do rozmiaru działalności – dzięki zrozumieniu dostępnego potencjału zasobów oraz zmierzeniu kosztów jego utrzymania, menedżerowie efektywniej zarządzają zasobami i kosztami niewykorzystanych zasobów,

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

### ZALETY ZASOBOWEGO RACHUNKU KOSZTÓW W RACHUNKU KOSZTÓW WEDŁUG MPK

- szerokie możliwości analityczne w zakresie analizy kosztów – z tytułu samej wielkości miejsc powstawania kosztów reprezentujących poszczególne zasoby lub ich jednorodne grupy,
- lepsze budżetowanie kosztów dzięki zasobowemu ujęciu i zrozumieniu podstawowej natury kosztów posiadanych zasobów – budżetowanie kosztów na poziomie konkretnego zasobu,
- doskonałe wsparcie do podejmowania decyzji inwestycyjnych w zasoby organizacji – decyzje inwestycyjne związane z wymianą zasobów wymagają informacji kosztowej na poziomie zasobów.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

67

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

### LEKcja z POLA BITWY:

Jedną z najczęstszych przyczyn niepowodzeń wdrażania nowoczesnego rachunku kosztów jest brak Zasobowego Rachunku Kosztów!!!

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

68

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

### ZASOBOWY RACHUNEK KOSZTÓW

← PLANOWANIE KOSZTÓW I POTENCJAŁU ZASOBÓW →

**KALKULACJA KOSZTÓW RZECZYWISTYCH, RAPORTOWANIE KOSZTÓW ZUŻYCIA ZASOBÓW**

**PLANOWANIE KOSZTÓW I POTENCJAŁU ZASOBÓW**

**1** Kalkulacja Etapów Produkcji  
**2** Koszty bezpośrednie (0 i nie 0) wyciągnięcie kosztów podmiotów

**3** Kalkulacja kosztów grup produkcyjnych **4** Kalkulacja kosztów na poziomie konkretnych zasobów

**5** Kalkulacja kosztów na poziomie konkretnych zasobów

**6** Kalkulacja kosztów na poziomie konkretnych zasobów

**7** Kalkulacja kosztów na poziomie konkretnych zasobów

**8** Kalkulacja kosztów na poziomie konkretnych zasobów

**9** Kalkulacja kosztów na poziomie konkretnych zasobów

**10** Kalkulacja kosztów na poziomie konkretnych zasobów

**11** Kalkulacja kosztów na poziomie konkretnych zasobów

**12** Kalkulacja kosztów na poziomie konkretnych zasobów

ABC

Opracowane na podstawie: International Federation of Accountants (IFAC), July 2009.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

69

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Degradacji w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
  - Działania (activities)
  - Obiekty kosztowe (cost objects)
- Zasobowy Rachunek Kosztów
- ➔ **Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.1.**
  - Koszty zasobów współdzielonych
  - Koszty usług wewnętrznych
  - Pełen koszt zasobu
- Model Zasobu
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.2.
  - Koszty stałe i zmienne
  - Miara wielkości przetworu zasobu i stopień wykorzystania zasobów
- Koszty nietykalnych zasobów
- Model Działania
- Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
  - Nodniki kosztów zasobów (resource drivers)
  - Kalkulacja kosztów działań
  - Nodniki kosztów działań (activity drivers)
  - Kalkulacja kosztów usług i klientów
- Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
- Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
- Wyzwania i zastosowania nowoczesnego rachunku kosztów
- Podsumowanie

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

70

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING (RCA)

PLANOWANIE KOSZTÓW I POTENCJAŁU ZASOBÓW

**PLANOWANIE KOSZTÓW I POTENCJAŁU ZASOBÓW**

**SYMULACJA**

**Resource Consumption Accounting**

**12** Najwyższy poziom dyspozycji w kalkulacji i planowaniu kosztów i rentowności

**11** RCA, Poziom 9 z kalkulacji kosztów i rentowności

**10** (TD)ABC, Prognozowanie nakładów i kosztów podlegałymi wycenami i standardami wspierającymi

**9** Zastosuj: Prognozowane nakłady w relacjach do kosztów zasobów; Koncentracja na kosztach wspierających

**8** Kalkulacja kosztów niewykorzystanych zasobów; Budżetowanie operacyjne; Wzrostkie odwołanie na potencjalnych obrotach i procesach

**7** Kalkulacja kosztów niewykorzystanych zasobów; Zastosowy Rachunek Kosztów; GPK; Grenzplankostenrechnung

**6** Poziom 6 oraz kalkulacja kosztów zasobów; (PUSH) Resource Consumption Accounting (RCA)

**5** Kalkulacja kosztów stałych; Case-Driven ABC

**4** Kalkulacja kosztów grup produkcyjnych; Kalkulacja kosztów podziałów

**3** Rachunek kosztów standardowych

**2** Kalkulacja kosztów podziałów

**1** Kalkulacja kosztów grup produkcyjnych

Opracowane na podstawie International Federation of Accountants (IFAC), July 2005.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

71

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING®

- IFAC obecnie uznaje metodykę RCA jako najbardziej zaawansowaną.
- Koncepcja RCA jest koncepcją kalkulacji kosztów zasobów. Założenia merytoryczne wywodzą się z niemieckiego GPK.
- Jest to metodologia komplementarna, uzupełniająca dla Procesowego Rachunku Kosztów (ABC) oraz Zasobowego Rachunku Kosztów.
- Dzięki pełnej obsłudze tej metodologii oprogramowanie Profit Management System® jest doskonałym narzędziem wspierającym zarządzanie kosztami zasobów.
- RCA to:
  - Rozliczanie kosztów zasobów współdzielonych,
  - Rozliczenie kosztów usług wewnętrznych,
  - Koszty stałe i zmienne zasobów,
  - Kalkulacja kosztów niewykorzystanych zasobów.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

72

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

## ROZLICZANIE KOSZTÓW POMIĘDZY ZASOBAMI

**[5] – Rozliczenie kosztów zasobów współdzielonych**  
[1 → 1] i [1 → n]

**[6] – Rozliczenie kosztów usług wewnętrznych**  
[1 → 1] i [1 → n]

Zródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI  
UNIA EUROPEJSKA  
FUNDUSZ SPOŁECZNY

73

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

## PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Dojrzalsości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
  - Działania (activities)
  - Objekty kosztowe (cost objects)
- Zasobowy Rachunek Kosztów
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.1.
  - Koszty zasobów współdzielonych
    - Koszty usług wewnętrznych
    - Pełen koszt zasobu
  - Model Zasobu
    - Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.2.
    - Koszty stałe i zmienne
    - Miara wielkości przeobrażenia zasobu i stopień wykorzystania zasobów
  - Koszty niewykorzystanych zasobów
  - Model Działania
    - Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
      - Notniki kosztów zasobów (resource drivers)
      - Kalkulacja kosztów działań
      - Notniki kosztów działań (activity drivers)
      - Kalkulacja kosztów usług i klientów
    - Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
      - Beyond Budgeting a budowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
      - Wdrażanie i zastosowania nowoczesnego rachunku kosztów
      - Podsumowanie

KAPITAŁ LUDZKI  
UNIA EUROPEJSKA  
FUNDUSZ SPOŁECZNY

74

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

## KOSZTY ZASOBÓW WSPÓLDZIELONYCH

**[5] – Rozliczenie kosztów zasobów współdzielonych**  
[1 → 1] i [1 → n]

**[6] – Rozliczenie kosztów usług wewnętrznych**  
[1 → 1] i [1 → n]

Zródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI  
UNIA EUROPEJSKA  
FUNDUSZ SPOŁECZNY

75

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

### [5] KOSZTY ZASOBÓW WSPÓLDZIELONYCH

Zasoby współdzielone to takie, jakie wykorzystywane są przez inne zasoby:

- Powierzchnia biurowa i produkcyjna
- Energia ogólna
- Systemy informatyczne

Źródłowa Pula Zasobu → Docelowa Pula Zasobu




---

---

---

---

---

---

---

---

### ROZLICZANIE KOSZTÓW ZASOBÓW WSPÓLDZIELONYCH

ZASÓB



Liczba KWH  $\Sigma = 1\ 100\ KWH$

NOŚNIK KOSZTU ZASOBU

200 kwh

900 kwh

ZASOBY



Źródło: ABC Akademia 2011

---

---

---

---

---

---

---

---

### ROZLICZANIE KOSZTÓW ZASOBÓW WSPÓLDZIELONYCH

ZASÓB



Potencjał 500 m<sup>2</sup>

Stopień wykorzystania zasobu 80%

NOŚNIK KOSZTU ZASOBU

m<sup>2</sup> powierzchni  $\Sigma = 400\ m^2$

ZASOBY

25 m<sup>2</sup>

50 m<sup>2</sup>

200 m<sup>2</sup>

50 m<sup>2</sup>

75 m<sup>2</sup>



Źródło: ABC Akademia 2011

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## ROZLICZANIE KOSZTÓW ZASOBÓW WSPÓLDZIELONYCH

ZASÓB

NOŚNIK KOSZTU ZASOBU

ZASOBY

Zródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA

FUNDUSZ SPOŁECZNY

79

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Dojrzności w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
  - Działania (activities)
  - Objekty kosztowe (cost objects)
- Zasobowy Rachunek Kosztów
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.1.
  - Koszty zasobów współdzielonych
  - Koszty usług wewnętrznych**
    - Pełen koszt zasobu
- Model Zasobu
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.2.
  - Koszty stałe i zmienne
  - Miara wielkości przerobu zasobu i stopień wykorzystania zasobów
- Koszty nierekonsumowanych zasobów
- Model Działania
- Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
  - Notniki kosztów zasobów (resource drivers)
  - Kalkulacja kosztów działań
  - Notniki kosztów działań (activity drivers)
  - Kalkulacja kosztów usług i klientów
- Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
  - Beyond Budgeting a budowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
  - Wdrażanie i zastosowanie nowoczesnego rachunku kosztów
  - Podsumowanie

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA

FUNDUSZ SPOŁECZNY

80

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## [6] KOSZTY USŁUG WEWNĘTRZNYCH

[5] – Rozliczanie kosztów zasobów współdzielonych [1 → 1] i [1 → n]

[6] – Rozliczanie kosztów usług wewnętrznych [1 → 1] [1 → n]

Zródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA

FUNDUSZ SPOŁECZNY

81

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

### [6] KOSZTY USŁUG WEWNĘTRZNYCH

- Usługi wewnętrzne to działania realizowane na rzecz własnych zasobów.
- Ich celem jest zapewnienie sprawności i obsługa zasobów podstawowych firmy.
- Działania wspierające realizowane są na rzecz zasobów i często są outsourcowane:
  - Przetwarzanie plac
  - Remontowanie budynków
  - Sprzątanie powierzchni
  - Serwisowanie IT
  - Mycie pojazdów
  - Szkolenia pracowników

Źródłowe Działanie → Docelowa Pula Zasobu




---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

### ROZLICZANIE KOSZTÓW USŁUG WEWNĘTRZNYCH

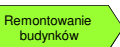
ZASOBY



Potencjał: 600 rbh

Stożek wykorzystania zasobu 60%

USŁUGA WEWNĘTRZNA



NOŚNIK KOSZTU DZIAŁANIA

Liczba roboczogodzin remontów  $\Sigma = 360$  rbh

ZASOBY (Klienci wewnętrzni)




---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

### ROZLICZANIE KOSZTÓW USŁUG WEWNĘTRZNYCH

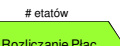
ZASOBY



Potencjał: 76 szt

Stożek wykorzystania zasobu 76%

USŁUGA WEWNĘTRZNA



NOŚNIK KOSZTU DZIAŁANIA

Liczba etatów  $\Sigma = 76$  szt

ZASOBY (Klienci wewnętrzni)




---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Degradacji w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
  - Działanie (activities)
  - Obiekty kosztowe (cost objects)
- Zasobowy Rachunek Kosztów
  - Resource Consumption Accounting (RCA) – cz. 1.
  - Koszty zasobów wewnętrznych
  - Koszty usług wewnętrznych
- ➔ **Pełen koszt zasobu**
- Model Zasobu
  - Resource Consumption Accounting (RCA) – cz. 2.
  - Koszty stałe i zmienne
  - Miara wielkości przerobu zasobu i stopień wykorzystania zasobów
- Koszty niewykorzystanych zasobów
- Model Działania
- Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
  - Nadrzeczności kosztów zasobów (resource drivers)
  - Kalkulacja kosztów działań
  - Nadrzeczności kosztów działań (activity drivers)
  - Kalkulacja kosztów usług i klientów
- Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
- Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
- Wdrażanie i zastosowania nowoczesnego rachunku kosztów
- Podsumowanie

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

85

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## KALKULACJA KOSZTÓW ZASOBÓW

Źródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

86

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## PEŁEN KOSZT ZASOBU – URZĄDZENIA

Źródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

87

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## BEZPOŚREDNIE I POŚREDNIE ELEMENTY KOSZTOWE ZASOBU

Amortyzacja

Zużycie materiałów – części zamienne

Usługi obce

Remonty zewnętrzne

Powierzchnia

Remonty wewnętrzne (usługa)

Bezpośrednie elementy kosztowe zasobu (księgowane)

Pośrednie elementy kosztowe zasobu (rozliczane)

Źródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA

FUNDUSZ SPOŁECZNY

88

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## KALKULACJA KOSZTÓW ZASOBÓW

Pracownicy Biura

Pracownicy Techniczni

Pracownicy Eksploatacyjni

Pracownia Maszynowa

Pracownia Biurowa

Pracownia Eksploatacyjna

Pracownia Diagnostyczna

Pracownia Gospodarcza

System Informatyczny ERP

Współczesne Informatyczne

Usługi infrastruktury IT

Sprzęt Powierzchni

Podstawki do diagnostyki

Energia Elektryczna

Energia Ciepła

ABC Akademia

Źródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA

FUNDUSZ SPOŁECZNY

89

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## PEŁEN KOSZT ZASOBU - PRACOWNICY

Pracownicy Biura

Pracownicy Techniczni

Pracownicy Eksploatacyjni

Pracownia Maszynowa

Pracownia Biurowa

Pracownia Eksploatacyjna

Pracownia Diagnostyczna

Pracownia Gospodarcza

System Informatyczny ERP

Współczesne Informatyczne

Usługi infrastruktury IT

Sprzęt Powierzchni

Podstawki do diagnostyki

Energia Elektryczna

Energia Ciepła

ABC Akademia

Źródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA

FUNDUSZ SPOŁECZNY

90

---

---

---

---

---

---

---

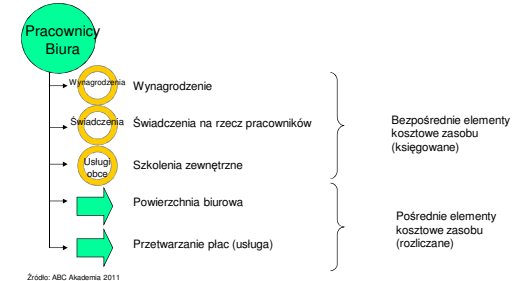
---

---

---



### BEZPOŚREDNIE I POŚREDNIE ELEMENTY KOSZTOWE ZASOBU



Źródło: ABC Akademia 2011

---

---

---

---

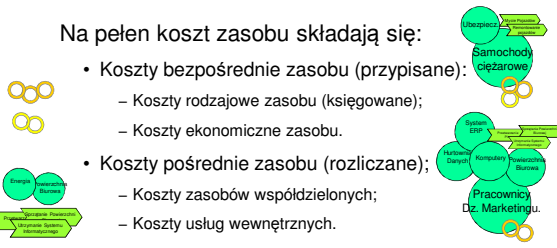
---

---

---

---

### PEŁEN KOSZT ZASOBU




---

---

---

---

---

---

---

---

### PEŁNE KOSZTY ZASOBÓW



Pełne koszty zasobów w organizacjach słuchaczy?

- Przykład nr 1
- Przykład nr 2
- Przykład nr 3

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## LEKCJA Z POLA BITWY:

Dzięki zastosowaniu Zasobowego Rachunku Kosztów rozliczanie tzw. kosztów ogólnych i usług wewnętrznych ma charakter przyczynowo skutkowy a nie arbitralny (narzuty)!!!

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

94

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## Resource Consumption Accounting (RCA)

← PLANOWANIE KOSZTÓW I POTENCJAŁU ZASOBÓW →

**KALKULACJA KOSZTÓW RZECZYWISTYCH, RAPORTOWANIE KOSZTÓW I STAWEK ZUZYCIA ZASOBÓW**

**PLANOWANIE KOSZTÓW I POTENCJAŁU ZASOBÓW**

**Podsumowanie**

**Poziom**

1. Księgowanie Kosztów  
2. Kalkulacja Etapów Produkcyjnych  
3. Kalkulacja Kosztów Grupa Produkcyjnych (tzw. usługa)  
4. Kalkulacja Kosztów Grupa Produkcyjnych (tzw. usługa)  
5. Kalkulacja Kosztów Grupa Produkcyjnych (tzw. usługa)  
6. Kalkulacja Kosztów Grupa Produkcyjnych (tzw. usługa)  
7. Kalkulacja Kosztów Grupa Produkcyjnych (tzw. usługa)  
8. Kalkulacja Kosztów Grupa Produkcyjnych (tzw. usługa)  
9. Pull Activity-based Resource Accounting  
10. Time-driven ABC  
11. RCA  
12. Resource consumption accounting

Opracowane na podstawie International Federation of Accountants (IFAC), July 2009. i wewnętrzna kalkulacja kosztów

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

95

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
  - Działania (activities)
  - Obiekty kosztowe (cost objects)
- Zasobowy Rachunek Kosztów
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz. 1.
  - Koszty zasobów współdzielonych
  - Koszty usług wewnętrznych
  - Pełen koszt zasobu
- Model Zasobu**
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz. 2.
  - Koszty stałe i zmienne
  - Miara wielkości zużycia zasobu i stopień wykorzystania zasobów
  - Koszty niewykorzystanych zasobów
  - Model Działania
  - Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
    - Podstawowe koszty zasobów (resource drivers)
    - Kalkulacja kosztów działań
    - Podstawowe koszty działań (activity drivers)
    - Kalkulacja kosztów usług klientów
  - Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
  - Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
  - Wdrażanie i zastosowania nowoczesnego rachunku kosztów
  - Podsumowanie

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

96

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

### MODEL ZASOBU

The diagram illustrates the Resource Model (Model Zasobu) with 'ZASÓB' at the center. It is surrounded by several key components:

- Bepośrednie elementy kosztowe (stałe / zmienne)**: Direct cost elements (fixed / variable).
- Pośrednie elementy kosztowe – Zasoby współdzielone**: Indirect cost elements – shared resources.
- Pośrednie elementy kosztowe – Usługi wewnętrzne**: Indirect cost elements – internal services.
- Teoretyczna, Praktyczna, Planowana, Rzeczywista Wielkość Przerobu Zasobu**: Theoretical, Practical, Planned, Actual Resource Processing Quantity.
- Miara Wielkości Przerobu Zasobu**: Measure of Resource Processing Quantity.
- Nośnik Kosztu Zasobu**: Resource Cost Carrier.
- Odpowiedzialny za koszty**: Cost Responsible.

Zródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

97

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

### MODEL ZASOBU

The diagram illustrates the Resource Model (Model Zasobu) for recruitment, with 'Specjaliści ds. rekrutacji' at the center. It is surrounded by several key components:

- Wynagrodzenia Świadczenia**: Salaries / Benefits.
- Szkolenia Zewnętrzne**: External Training.
- Szkolenia Wewnętrzne**: Internal Training.
- Przetwarzanie Plac**: Job Processing.
- Liczba dostępnych rh pracowników w okresie**: Number of available HR employees in the period.
- Liczba etatów**: Number of positions.
- Liczba rh**: Number of HR employees.
- Menedżer Działu Kadry**: HR Department Manager.
- Powierzchnia Biurowa**: Office Space.
- System Kadrowy**: HR System.
- Stanowisko Komputerowe**: Computer Workstation.

Zródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

98

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

### MODEL ZASOBU

The diagram illustrates the Resource Model (Model Zasobu) with 'Przykład 1, Przykład 2, Przykład 3' at the center. It is surrounded by several key components:

- Bepośrednie elementy kosztowe (stałe / zmienne)**: Direct cost elements (fixed / variable).
- Pośrednie elementy kosztowe – Zasoby współdzielone**: Indirect cost elements – shared resources.
- Pośrednie elementy kosztowe – Usługi wewnętrzne**: Indirect cost elements – internal services.
- Teoretyczna, Praktyczna, Planowana, Rzeczywista Wielkość Przerobu Zasobu**: Theoretical, Practical, Planned, Actual Resource Processing Quantity.
- Miara Wielkości Przerobu Zasobu**: Measure of Resource Processing Quantity.
- Nośnik Kosztu Zasobu**: Resource Cost Carrier.
- Odpowiedzialny za koszty**: Cost Responsible.

Zródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

99

---

---

---

---

---

---

---


---

---

---



---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW 

## PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Degradacji w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
  - Działania (activities)
  - Obiekty kosztowe (cost objects)
- Zasobowy Rachunek Kosztów
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.1.
  - Koszty zasobów wspólnych
  - Koszty usług wewnętrznych
  - Pełen koszt zasobu
- Model Zasobu
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.2.
- ➔ **Koszty stałe i zmienne**
  - Miara wielkości przerobu zasobu i stopień wykorzystania zasobów
  - Koszty niewykorzystanych zasobów
  - Model Działania
  - Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
    - Nośniki kosztów zasobów (resource drivers)
    - Kalkulacja kosztów działań
    - Nośniki kosztów działań (activity drivers)
    - Kalkulacja kosztów usług i klientów
  - Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
  - Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
  - Wdrażanie i zastosowania nowoczesnego rachunku kosztów
- Podsumowanie

KAPITAŁ LUDZKI  UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY  100

---

---

---

---

---


---

---

---



---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW 

## STAŁE I ZMIENNE ELEMENTY KOSZTOWE

- **Koszt stały:** Jeżeli na elemencie kosztowym zasobu znajdują się koszty przypadające zarówno na efektywnie wykorzystywaną jak i niewykorzystywaną część tego zasobu, to element kosztowy kwalifikowany jest jako stały. Koszty utrzymania gotowości zasobu.
- **Koszt zmienny:** Jeżeli na elemencie kosztowym zasobu znajdują się koszty przypadające wyłącznie na efektywnie wykorzystywaną część tego zasobu, to element kosztowy kwalifikowany jest jako zmienny. Koszty procesu.

KAPITAŁ LUDZKI  UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY  101

---

---

---

---

---


---

---

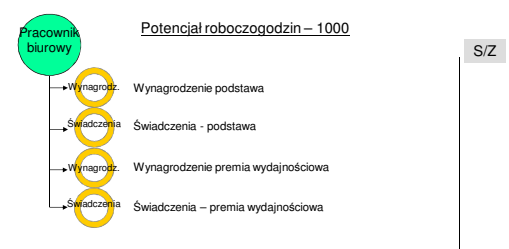
---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW 



## STAŁE I ZMIENNE ELEMENTY KOSZTOWE ZASOBU



Potencjał roboczogodzin – 1000

- Wynagrodz. Wynagrodzenie podstawowe
- Świadczenia Świadczenia - podstawowe
- Wynagrodz. Wynagrodzenie premii wydajnościowa
- Świadczenia Świadczenia – premia wydajnościowa

Źródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI  UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY  102

---

---

---

---

---

---

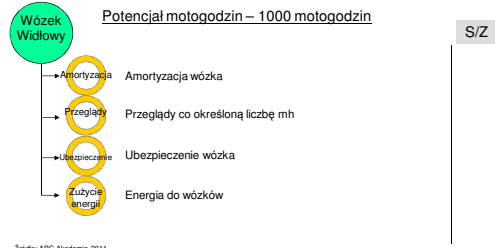
---

---

---

---

### STAŁE I ZMIENNE ELEMENTY KOSZTOWE ZASOBU



Źródło: ABC Akademia 2011

---

---

---

---

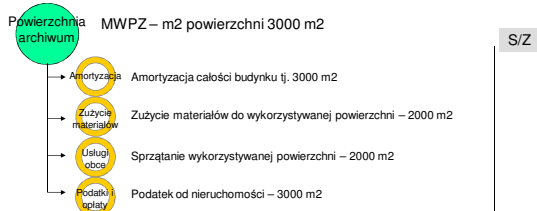
---

---

---

---

### STAŁE I ZMIENNE ELEMENTY KOSZTOWE ZASOBU



Źródło: ABC Akademia 2011

---

---

---

---

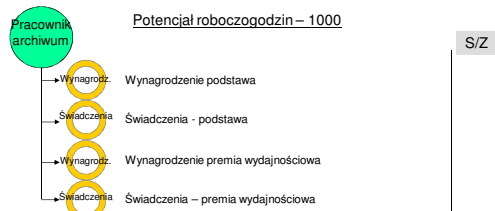
---

---

---

---

### STAŁE I ZMIENNE ELEMENTY KOSZTOWE ZASOBU



Źródło: ABC Akademia 2011

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

### STAŁE I ZMIENNE ELEMENTY KOSZTOWE ZASOBU

**Samochoły Ciężarowe** MWPZ – 10 000 km

- Amortyzacja Amortyzacja samochodu
- Zużycie paliwa Zużycie paliwa – 5000 km
- Przeglądy okresowe Przeglądy okresowe co określona liczbę km
- Ubezpieczenie OC i AC

S/Z

Źródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

106

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

### STAŁE I ZMIENNE ELEMENTY KOSZTOWE ZASOBU

**Usługi Transportowe** MWPZ – kilometry

- Usługi Obsługi Usługi transportowe

S/Z

Źródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

107

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

### Śledzenie przepływu kosztów stałych i zmiennych

**Stale**

**Zmienne**

KALKULACJA KOSZTÓW ZASOBU

KALKULACJA KOSZTÓW PROCESÓW I DZIAŁAŃ

KALKULACJA KOSZTÓW USŁUG I KLIENTÓW

Źródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

108

---

---

---

---

---

---

---

---

## KOSZTY STAŁE I ZMIENNE



Koszty stałe i zmienne w organizacjach słuchaczy?

- Przykład nr 1
- Przykład nr 2
- Przykład nr 3

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
  - Działania (activities)
  - Obiekty kosztowe (cost objects)
- Zasobowy Rachunek Kosztów
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.1.
  - Koszty zasobów współdzielonych
  - Koszty usług wewnętrznych
  - Pełni koszt zasobu
- Model Zasobu
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.2.
  - Koszty stałe i zmienne
  - **Miara wielkości przerobu zasobu i stopień wykorzystania zasobów**
- Koszty niewykorzystanych zasobów
- Model Działania
- Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
  - Nodniki kosztów zasobów (resource drivers)
  - Kalkulacja kosztów działań
  - Nodniki kosztów działań (activity drivers)
  - Kalkulacja kosztów usług i klientów
- Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
- Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
- Wdrażanie i zastosowanie nowoczesnego rachunku kosztów
- Podsumowanie

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## MIARA WIELKOŚCI PRZEROBU ZASOBU

- Przykładowe miary wielkości (ilości) przerobu dla zasobów to:
  - Powierzchnia biurowa: **liczba metrów kwadratowych**,
  - Pracownicy Biura Obsługi Klienta: **liczba roboczogodzin**,
  - Pracownicy IT: **liczba roboczogodzin**,
  - Energia: **liczba KWH**.
- Miary wielkości przerobu zasobów są podstawą w zarządzaniu potencjałem (wydajnością) zasobów organizacyjnych.
- Pomiar MWPZ zapewnia wgląd w wykorzystanie (konsumpcję czy zużycie) zasobu niezależnie od kombinacji działań wykonywanych przez dany zasób.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## TYPY WYDAJNOŚCI ZASOBÓW

- **Teoretyczna wielkość przerobu zasobu** – jest to wielkość przerobu, jaką przedsiębiorstwo teoretycznie może osiągnąć, tzn. gdy będzie w 100% eksploatować zasób (w praktyce nieosiągalna z tytułu np. awarii, przerw itp.);
- **Praktyczna wielkość przerobu zasobu** – jest to wielkość przerobu, jaką przedsiębiorstwo osiąga w normalnych (standardowych) warunkach produkcyjnych. Ta właśnie wydajność wykorzystywana jest jako podstawa odniesienia do obliczania kosztów niewykorzystanych zasobów;
- **Planowana wielkość przerobu zasobu** – jest to wielkość przerobu, jaką przedsiębiorstwo planuje wykorzystać z tytułu realizacji określonego planu produkcyjnego;
- **Rzeczywista wielkość przerobu zasobu** – jest to wielkość przerobu, jaką przedsiębiorstwo faktycznie wykonało z tytułu realizacji określonego planu produkcyjnego.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## STOPIEŃ WYKORZYSTANIA ZASOBU

Stoień wykorzystania zasobu wynika z różnicy pomiędzy praktyczną (lub planowaną) a rzeczywistą wielkością przerobu poszczególnych zasobów.

$$\text{Stoień Wykorzystania Zasobu} = \frac{\text{Rzeczywista wydajność zasobu}}{\text{Praktyczna (planowana) wydajność zasobu}} \times 100\%$$

Zasób	MWPZ	Praktyczna (planowana)	Rzeczywista	% wykorzystania zasobu
Zespół ds. Statystyki	# roboczogodzin	800	500	62,5%
Samochód osobowy	# kilometrów	2000	1500	75%

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## STOPIEŃ WYKORZYSTANIA ZASOBÓW



Stoień wykorzystania zasobów w organizacjach słuchaczy?

- Przykład nr 1
- Przykład nr 2
- Przykład nr 3

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Degradacji w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
  - Działanie (activities)
  - Obiekty kosztowe (cost objects)
- Zasobowy Rachunek Kosztów
  - Resource Consumption Accounting (RCA) – cz. 1.
    - Koszty zasobów wspólnych
    - Koszty usług wewnętrznych
    - Pełen koszt zasobu
  - Model Zasobu
  - Resource Consumption Accounting (RCA) – cz. 2.
    - Koszty stałe i zmienne
    - Manażerski poziom zasobu i stopień wykorzystania zasobów
- Koszty niewykorzystanych zasobów**
  - Model Działania
  - Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
    - Nadrzeczony kosztów zasobów (resource drivers)
    - Kalkulacja kosztów działań
    - Nadrzeczony kosztów działań (activity drivers)
    - Kalkulacja kosztów usług i klientów
  - Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
  - Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
- Ważniejsze i zastosowania nowoczesnego rachunku kosztów
- Podsumowanie

KAPITAŁ LUDZKI  
AKADEMIA BIZNESU  
UNIA EUROPEJSKA  
EUROPEJSKI  
FUNDUSZ SPOŁECZNY

115

---

---

---

---

---

---

---

---

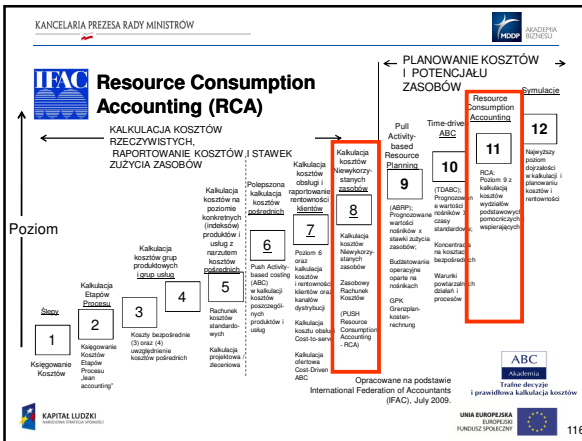
---

---

---

---

---




---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## KOSZTY NIWYKORZYSTANYCH ZASOBÓW

### KOSZTY NIWYKORZYSTANYCH ZASOBÓW:

$$KNZ = (1 - \text{Stopień Wykorzystania Zasobu}) \times \text{Koszty Stałe}$$

### KOSZTY WYKORZYSTANYCH ZASOBÓW:

$$KWZ = \text{Stopień Wykorzystania Zasobu} \times \text{Koszty Stałe} + \text{Koszty Zmienne}$$

KAPITAŁ LUDZKI  
AKADEMIA BIZNESU  
UNIA EUROPEJSKA  
EUROPEJSKI  
FUNDUSZ SPOŁECZNY

117

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## LEKCJA Z POLA BITWY:

Pomiar stopnia i kalkulacja kosztów niewykorzystanych zasobów jest jednym z podstawowych narzędzi zarządzania efektywnością organizacji

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

121

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## Resource Consumption Accounting (RCA)

KALKULACJA KOSZTÓW RZECZYWISTYCH, RAPORTOWANIE KOSZTÓW I STAWEK ZUZYSANIA ZASOBÓW

PLANOWANIE KOSZTÓW I POTENCJAŁU ZASOBÓW

12

11

10

9

8

7

6

5

4

3

2

1

Poziom

ABC

Opacowane na podstawie International Federation of Accountants (IFAC), July 2009.

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

122

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
  - Działania (activities)
  - Obiekty kosztowe (cost objects)
- Zasobowy Rachunek Kosztów
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz. 1.
  - Koszty zasobów współdzielonych
  - Koszty usług wewnętrznych
  - Pełen koszt zasobu
- Model Zasobu
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz. 2.
  - Koszty stałe i zmienne
  - Miara wielkości przerobu zasobu i stopień wykorzystania zasobów
  - Koszty niewykorzystanych zasobów
- Model Działania**
  - Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
    - Nosiarki kosztów zasobów (resource drivers)
    - Kalkulacja kosztów działań
    - Nosiarki kosztów działań (activity drivers)
    - Kalkulacja kosztów usług klientów
  - Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
  - Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
  - Wdrażanie i zastosowania nowoczesnego rachunku kosztów
  - Podsumowanie

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

123

---

---

---

---

---

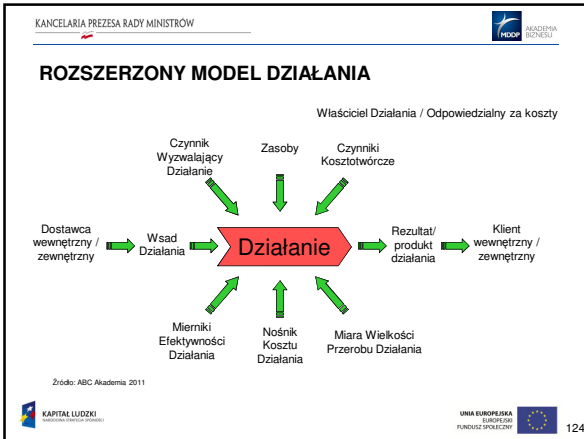
---

---

---

---

---




---

---

---

---

---

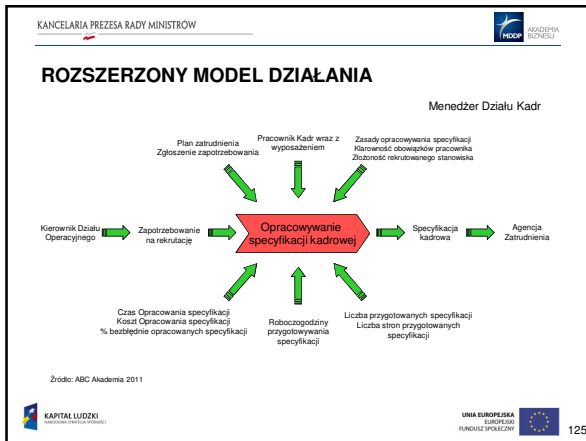
---

---

---

---

---




---

---

---

---

---

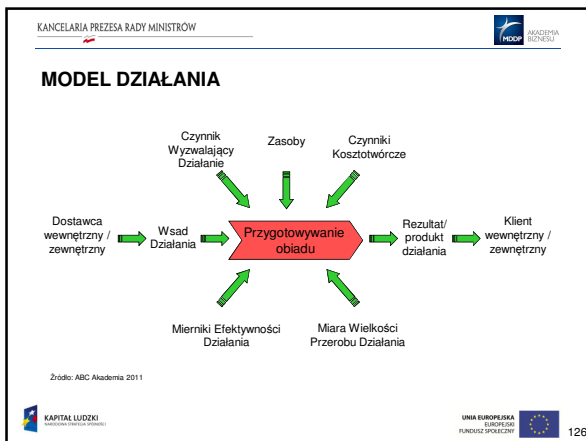
---

---

---

---

---




---

---

---

---

---

---

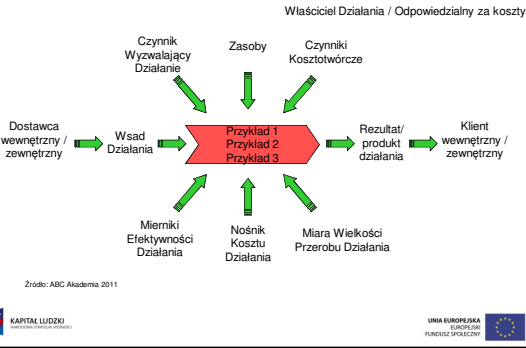
---

---

---

---

### ROZSZERZONY MODEL DZIAŁANIA

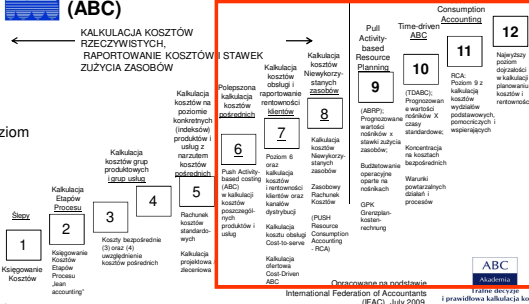


### PLAN WYKŁADU

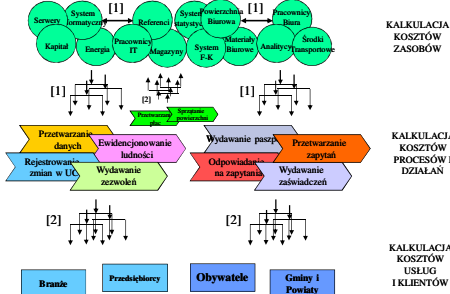
- Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
  - Działania (activities)
  - Obiekty kosztowe (cost objects)
- Zasobowy Rachunek Kosztów
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.1.
  - Koszty zasobów współdzielonych
  - Koszty usług wewnętrznych
  - Półen koszt zasobu
- Model Zasobu
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.2.
  - Koszty stałe i zmienne
  - Miara wielkości przerobu zasobu i stopień wykorzystania zasobów
- Koszty niewykorzystanych zasobów
- Model Działania
- Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
  - Nadrzeczki kosztów zasobów (resource drivers)
  - Kalkulacja kosztów działań
  - Nadrzeczki kosztów działań (activity drivers)
  - Kalkulacja kosztów usług i klientów
- Activity Based Management (ABM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
- Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
- Wdrażanie i zastosowania nowoczesnego rachunku kosztów
- Podsumowanie



### Activity Based Costing (ABC)



## PROCESOWY RACHUNEK KOSZTÓW (ABC)




---

---

---

---

---

---

---

---

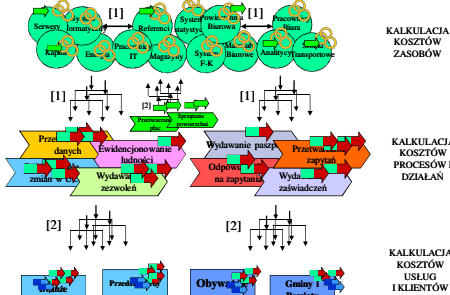
---

---

---

---

## PROCESOWY RACHUNEK KOSZTÓW (ABC)




---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
  - Działania (activities)
  - Obiekty kosztowe (cost objects)
- Zasobowy Rachunek Kosztów
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.1.
  - Koszty zasobów współdzielonych
  - Koszty usług wewnętrznych
  - Pełen koszt zasobu
- Model Zasobu
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.2.
  - Koszty stałe i zmienne
  - Miara wielkości przerobu zasobu i stopień wykorzystania zasobów
  - Koszty niewykorzystanych zasobów
- Model Działania
- Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
- Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
  - **Nośniki kosztów zasobów (resource drivers)**
    - Kalkulacja kosztów działań
    - Nośniki kosztów działań (activity drivers)
    - Kalkulacja kosztów usług i klientów
- Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
- Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
- Wdrażanie i zastosowania nowoczesnego rachunku kosztów
- Podsumowanie

---

---

---

---

---

---

---

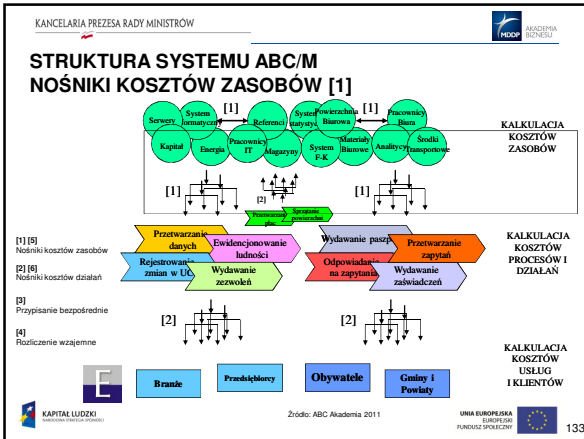
---

---

---

---

---




---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## NOŚNIKI KOSZTÓW ZASOBÓW

- Nośnik kosztów zasobu (resource cost driver) – stanowi podstawę przypisania zasobów (kosztów) do działań i zasobów.
- Jest miarą ilości i intensywności zużycia zasobów przez działania i inne zasoby.
- Celem ustalenia nośników kosztów zasobów jest zamiana ujęcia funkcjonalnego kosztów na ujęcie procesowe.
- Każdy zasób może być alokowany na działania innym nośnikiem kosztu zasobu. Oznacza to, że w modelu ABC/M może funkcjonować wiele nośników kosztów zasobów gwarantujących przyczynowo-skutkowe powiązanie pomiędzy kosztem zasobów a działaniami.
- Nie jest problemem jakim nośnikiem rozliczyć koszty zasobu na działania ale jak zmierzyć wartości nośnika.

KAPITAŁ LUDZKI  
KONCEPCJA WARTOŚCI

UNIA EUROPEJSKA  
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

134

---

---

---

---

---

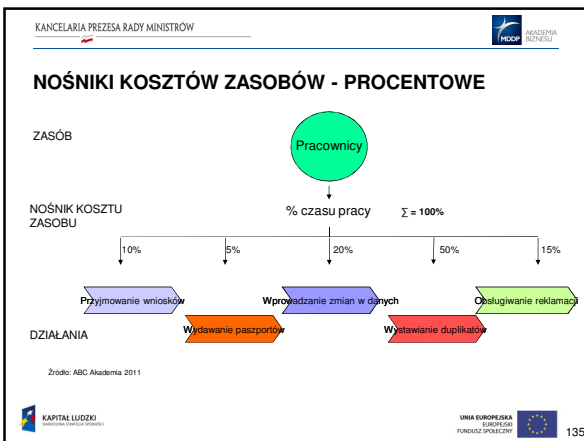
---

---

---

---

---




---

---

---

---

---

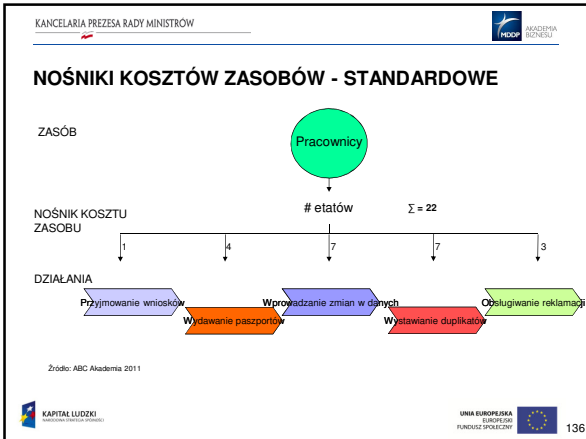
---

---

---

---

---




---

---

---

---

---

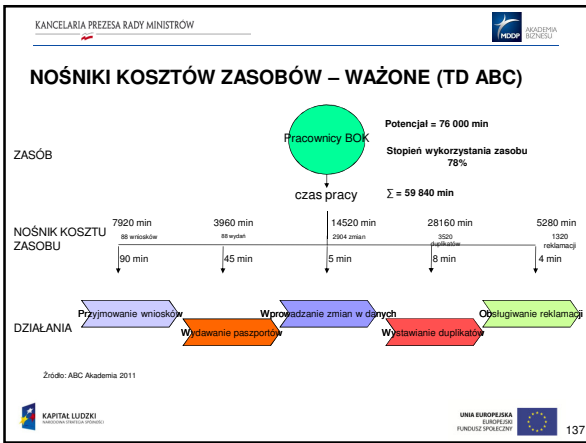
---

---

---

---

---




---

---

---

---

---

---

---

---

---

---




---

---

---

---

---

---

---

---

---

---



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## NOŚNIKI KOSZTÓW ZASOBÓW - BEZPOŚREDNIE

ZASÓB

NOŚNIK KOSZTU ZASOBU

DZIAŁANIA

Archiwści      Kartony archiwizacyjne      Regaly archiwum

bepośrednio  $\Sigma = 100\%$

Archiwizowanie dokumentów

Źródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA

FUNDUSZ SPOŁECZNY

139

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## NOŚNIKI KOSZTÓW ZASOBÓW - BEZPOŚREDNIE

ZASÓB

NOŚNIK KOSZTU ZASOBU

DZIAŁANIA

Drukarze      Papier do drukowania      Maszyny drukarskie

bepośrednio  $\Sigma = 100\%$

Drukowanie dokumentacji

Źródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA

FUNDUSZ SPOŁECZNY

140

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
  - Działania (activities)
  - Obiekty kosztowe (cost objects)
- Zasobowy Rachunek Kosztów
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz. 1.
  - Koszty zasobów współdzielonych
  - Koszty usług wewnętrznych
  - Pełen koszt zasobu
- Model Zasobu
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz. 2.
  - Koszty stałe i zmienne
  - Miara wielkości przerobu zasobu i stopień wykorzystania zasobów
  - Koszty niewykorzystanych zasobów
- Model Działania
- Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
  - Nośniki kosztów zasobów (resource drivers)
- **Kalkulacja kosztów działań**
  - Nośniki kosztów działań (activity drivers)
  - Kalkulacja kosztów usług i klientów
- Activity Based Management (ABM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
- Beyond Budgeting & budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
- Wdrażanie i zastosowanie nowoczesnego rachunku kosztów
- Podsumowanie

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA

FUNDUSZ SPOŁECZNY

141

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## KOSZT DZIAŁANIA

Koszt działania to suma kosztów zasobów zużytych do realizacji tego działania.

---

---

---

---

---

---

---

---

## PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
  - Działania (activities)
  - Objekty kosztowe (cost objects)
- Zasobowy Rachunek Kosztów
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.1.
  - Koszty zasobów współdzielonych
  - Koszty usług wewnętrznych
  - Pełen koszt zasobu
- Model Zasobu
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.2.
  - Koszty stałe i zmienne
  - Miara wielkości przerobu zasobu i stopień wykorzystania zasobów
  - Koszty niewykorzystanych zasobów
- Model Działania
- Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
  - Notniki kosztów zasobów (resource drivers)
  - Kalkulacja kosztów działań
- ➔ **Nośniki kosztów działań (activity drivers)**
  - Kalkulacja kosztów usług i klientów
- Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
- Beyond Budgeting a budowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
- Wdrażanie i zastosowanie nowoczesnego rachunku kosztów
- Podsumowanie

---

---

---

---

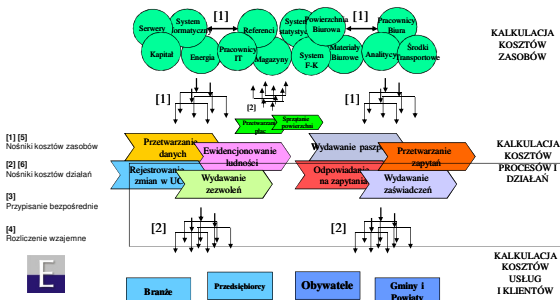
---

---

---

---

## STRUKTURA SYSTEMU ABC/M NOŚNIKI KOSZTÓW DZIAŁAŃ [2]




---

---

---

---

---

---

---

---

### NOŚNIKI KOSZTÓW DZIAŁAŃ

- Nośnik kosztów działania (activity cost driver) - jest miarą częstotliwości i wielkości zapotrzebowania na działania generowane przez obiekty kosztów.
- Każde działanie może być alokowane na obiekty kosztowe innym nośnikiem kosztu działania.
- Oznacza to, że w modelu ABC może funkcjonować wiele nośników kosztów działań gwarantujących przyczynowo skutkowe powiązanie pomiędzy kosztem działania a obiektem kosztowym.

---

---

---

---

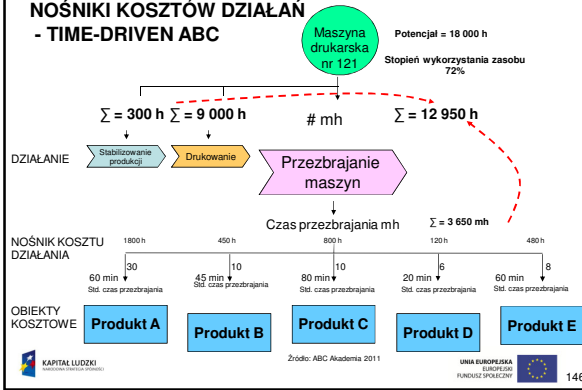
---

---

---

---

### NOŚNIKI KOSZTÓW DZIAŁAŃ - TIME-DRIVEN ABC




---

---

---

---

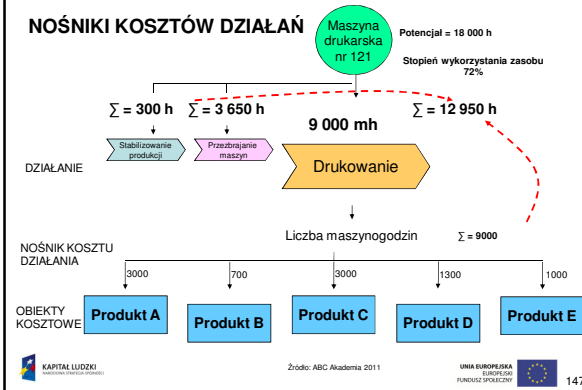
---

---

---

---

### NOŚNIKI KOSZTÓW DZIAŁAŃ




---

---

---

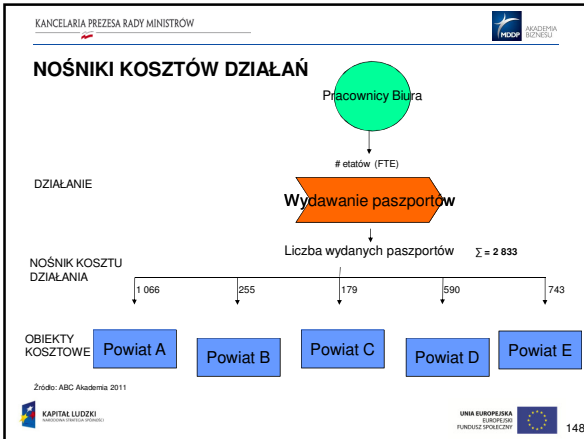
---

---

---

---

---




---

---

---

---

---

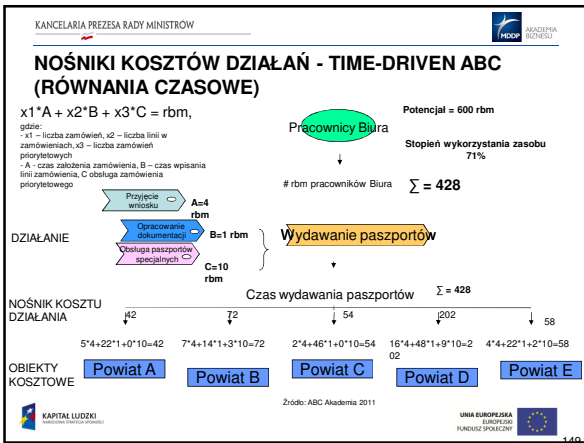
---

---

---

---

---




---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

- KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW
- AKADEMIA BIZNESU
- ### PLAN WYKŁADU
- Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
  - Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
  - Procesowy rachunek kosztów (ABC)
    - Zasoby (resources)
    - Działania (activities)
    - Obiekty kosztowe (cost objects)
  - Zasobowy Rachunek Kosztów
  - Resource Consumption Accounting (RCA) – cz. 1.
    - Koszty zasobów współdzielonych
    - Koszty usług wewnętrznych
    - Pełen koszt zasobu
  - Model Zasobu
  - Resource Consumption Accounting (RCA) – cz. 2.
    - Koszty stałe i zmienne
    - Miara wielkości przerobu zasobu i stopień wykorzystania zasobów
    - Koszty niewykorzystanych zasobów
  - Model Działania
  - Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
    - Nosiarki kosztów zasobów (resource drivers)
    - Kalkulacja kosztów działań
    - Nosiarki kosztów działań (activity drivers)
  - Kalkulacja kosztów usług i klientów
    - Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
    - Beyond Budgeting & budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
    - Wdrażanie i zastosowanie nowoczesnego rachunku kosztów
    - Podsumowanie
- Źródło: ABC Akademia 2011
- KAPITAŁ LUDZKI
- UNIA EUROPEJSKA FUNDUSZ SPÓŁNOŚCI
- 150

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## KOSZT USŁUGI I KLIENTA

Koszt usługi i klienta to suma kosztów działań zrealizowanych na ich rzecz.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA FUNDUSZ SPÓŁNOTY

151

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## KALKULACJA KOSZTÓW USŁUG I KLIENTÓW W ORGANIZACJACH SŁUCHACZY

The diagram illustrates the cost calculation process in three main modules:

- MODUL ZASOBÓW (Resource Module):** Top level, involving planning and execution of activities.
- MODUL DZIAŁAŃ (Activity Module):** Middle level, showing processes like planning, execution, and control.
- MODUL OBIEKTÓW KOSZTOWYCH (Cost Object Module):** Bottom level, categorizing costs by product and client.

Flow: [1] (Resource) → [2] (Activity) → [3] (Product) → [4] (Client)

Źródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA FUNDUSZ SPÓŁNOTY

152

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

## Activity Based Costing (ABC)

PLANOWANIE KOSZTÓW I POTENCJAŁU ZASOBÓW

Symulacja

The IFAC diagram outlines 12 stages of Activity Based Costing:

- 1 Kalkulacja Kosztów** (High-level cost calculation)
- 2 Kalkulacja Etapów Procesa** (Process-based cost calculation)
- 3 Koszty bezpośrednie** (Direct costs)
- 4 Kalkulacja kosztów podzestwi** (Sub-component cost calculation)
- 5 Rachunek kosztów standardowych** (Standard cost accounting)
- 6 Kalkulacja kosztów grup produkcyjnych** (Plant-level cost calculation)
- 7 Kalkulacja kosztów ogólnych** (Overhead cost calculation)
- 8 Kalkulacja kosztów indywidualnych** (Individual cost calculation)
- 9 Kalkulacja kosztów rzeczywistych** (Actual cost calculation)
- 10 Kalkulacja kosztów potencjalnych** (Potential cost calculation)
- 11 Kalkulacja kosztów z wykorzystaniem zasobów** (Resource-based cost calculation)
- 12 Kalkulacja kosztów z wykorzystaniem czasu** (Time-based cost calculation)

International Federation of Accountants (IFAC), July 2009. i prawidła kalkulacji kosztów

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA FUNDUSZ SPÓŁNOTY

153

---

---

---

---

---

---

---

---

**PLAN WYKŁADU**

- Model 12 Poziomów Drogowości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
  - Działania (activities)
  - Obiekty kosztowe (cost objects)
- Zasobowy Rachunek Kosztów
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz. 1.
  - Koszty zasobów wspólnych
  - Koszty usług wewnętrznych
  - Pełen koszt zasobu
- Model Zasobu
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz. 2.
  - Koszty stałe i zmienne
  - Miara wielkości poboru zasobu i stopień wykorzystania zasobów
- Koszty niewykorzystanych zasobów
- Model Działania
- Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
  - Nośniki kosztów zasobów (resource drivers)
  - Kalkulacja kosztów działań
  - Nośniki kosztów działań (activity drivers)
  - Kalkulacja kosztów usług i klientów
- ➔ • **Activity Based Management (ABC/M) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań**
  - Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
  - Wdrażanie i zastosowania nowoczesnego rachunku kosztów
  - Podsumowanie

---

---

---

---

---

---

---

---

**ZARZĄDZANIE KOSZTAMI DZIAŁAŃ  
(ACTIVITY BASED MANAGEMENT)**

- To dyscyplina zarządzania organizacją wykorzystująca rachunek kosztów działań (ABC) jako podstawowe źródło informacji;
- Organizacja stosująca ABM osiąga pożądane wyniki przy zmniejszonym zapotrzebowaniu na organizacyjne zasoby, tzn. osiąga te same wyniki (np. przychody) przy niższych kosztach całkowitych (mniejszych wydatkach na zasoby organizacyjne).

---

---

---

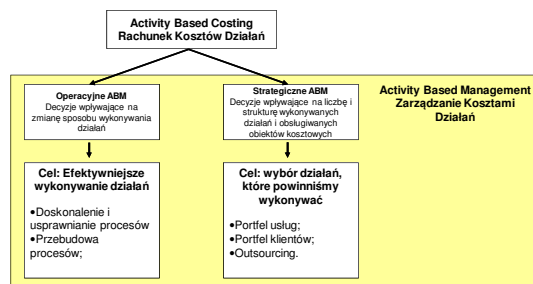
---

---

---

---

---

**OPERACYJNE I STRATEGICZNE ABM**

---

---

---

---

---

---

---

---

## OPERACYJNE ZARZĄDZANIE KOSZTAMI DZIAŁAŃ

- Operacyjne zarządzanie kosztami działań obejmuje podejmowanie inicjatyw, których celem jest podnoszenie efektywności, obniżanie kosztów, lepsze wykorzystanie aktywów, czyli w skrócie służy wykonywaniu działań w sposób efektywny;
- Operacyjne ABM przyjmuje, że zapotrzebowanie na wykonywanie pewnego poziomu działań jest stałe i stara się zaspokoić je za pomocą mniejszej ilości zasobów;
- Innymi słowy, próbuje albo zwiększyć efektywność działań albo obniżyć koszty zasobów zużywanych przy realizacji działań (tzn. zredukować koszty jednostkowe działań).

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## OPERACYJNE ZARZĄDZANIE KOSZTAMI DZIAŁAŃ

MPK Archiwum Urzędu: Proces/ działanie	Koszt
Przyjmowanie i rejestrowanie dokumentów w archiwum	3 434 017 zł
Śledzenie dokumentów w archiwum	2 527 143 zł
Transportowanie dokumentów do Archiwum Państwowego	1 724 364 zł
Reprodukowanie przechowywanych dokumentów	1 590 619 zł
Wydawanie odbiorów dokumentacji	1 477 994 zł
Udoskonalanie dokumentów zamierzonych	1 217 673 zł
Przygotowywanie dokumentów do Archiwum Państwowego	1 001 759 zł
Ukwiżdżanie dokumentacji niearchiwalnej	400 322 zł
Wydawanie wyciągów	305 343 zł
Generowanie raportów z działalności archiwum	278 204 zł
<b>Razem</b>	<b>13 957 404 zł</b>

### Archiwum Urzędu

### Oddział Spraw Obywatelskich

MPK Oddział Spraw Obywatelskich: Proces/ działanie	Koszt
Wydawanie dowodów osobistych	4 910 644 zł
Wydawanie zaświadczeń: o wpisie do ew. dział. gosp.	3 613 823 zł
Prowadzenie postępowań administracyjnych	2 485 840 zł
Przyjmowanie zgłoszeń dot. zameldowania i wymeld.	2 274 535 zł
Wpisania i skreślenia z rejestru wyborców	2 113 475 zł
Przyjmowanie wniosków o wydanie dowodu osobistego	1 741 273 zł
Wydawanie zaświadczeń z akt ewidencji ludności	1 432 515 zł
Prowadzenie postępowań rozpoznawczych	572 460 zł
Prowadzenie ewidencji ludności	436 641 zł
Wpisywanie i skreślanie z rejestru wyborców	397 831 zł
<b>Razem</b>	<b>19 959 088 zł</b>

Źródło: ABC Akademia 2011

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## STRATEGICZNE ABM

- Przyjmując założenie stałego poziomu efektywności działań, dąży do zmiany ich liczebności i struktury w celu podniesienia efektywności;
- Strategiczne ABM dotyczy podejmowania decyzji, których celem jest modyfikowanie zapotrzebowania na wykonywanie działań, w celu podniesienia efektywności.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## STRATEGICZNE ZARZĄDZANIE KOSZTAMI DZIAŁAŃ

MPK Archiwum Urzędu: Procesi / działanie	Koszt
Przyjmowanie i rejestrowanie dokumentów w archiwum	3 434 017 zł
Składowanie dokumentów w archiwum	2 527 149 zł
Transportowanie dokumentów do archiwum Państwowego	1 724 354 zł
Reprodukcjowanie przechowywanych dokumentów	1 590 819 zł
Wydawanie odpisów dokumentacji	1 477 954 zł
Ubezpieczanie dokumentów zabezpieczonymi	1 201 873 zł
Przepraszanie dokumentów do Archiwum Państwowego	1 001 759 zł
Likwidowanie dokumentacji niearchiwalnej	400 322 zł
Wydawanie wyciągów	305 343 zł
Generowanie raportów z działalności archiwum	278 204 zł
<b>Razem</b>	<b>13 957 404 zł</b>

Archiwum Urzędu

### Oddział Spraw Obywatelskich

Źródło: ABC Akademia 2011

## SYNERGIA OPERACYJNEGO I STRATEGICZNEGO ABM

Najlepsze wyniki organizacja osiągnie, redukując zasoby zaangażowane w dany obszar działań przy jednoczesnej zmianie struktury działań w kierunku bardziej rentownych procesów świadczenia usługi i obsługi klientów.

## PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
  - Działania (activities)
  - Obiekty kosztowe (cost objects)
- Zasobowy Rachunek Kosztów
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.1.
  - Koszty zasobów współdzielonych
  - Koszty usług wewnętrznych
  - Pełen koszt zasobu
- Model Zasobu
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.2.
  - Koszty stałe i zmienne
  - Miara wielkości przerobu zasobu i stopień wykorzystania zasobów
- Koszty niewykorzystanych zasobów
- Model Działania
- Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
  - Nosiarki kosztów zasobów (resource drivers)
  - Kalkulacja kosztów działań
  - Nosiarki kosztów działań (activity drivers)
  - Kalkulacja kosztów usług i klientów
- Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań

### ➔ Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)

- Wzajemnie – zastosowania nowoczesnego rachunku kosztów
- Podsumowanie



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

### KLASYCZNE BUDŻETOWANIE

(coraz więcej przedsiębiorstw rezygnuje z tego podejścia)

DZIAŁ PRZEDSTAWICIELI HANDLOWYCH	styczeń	lutycy	marzec	kwiecień	maj	czerwiec	lipiec	sierpień	wrzesień	październik	listopad	grudzień
Planowanie budżetowe tradycyjne	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Planowanie budżetowe według elementów kosztów	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie metody przyrostowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie dyscypliny budżetowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie metody przyrostowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie dyscypliny budżetowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie metody przyrostowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie dyscypliny budżetowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie metody przyrostowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie dyscypliny budżetowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie metody przyrostowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie dyscypliny budżetowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie metody przyrostowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie dyscypliny budżetowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie metody przyrostowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie dyscypliny budżetowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie metody przyrostowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie dyscypliny budżetowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie metody przyrostowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie dyscypliny budżetowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12

Zródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

163

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

### WADY KLASYCZNYCH SYSTEMÓW BUDŻETOWANIA

- Zbyt rozbudowane struktury wykonane według klasyfikacji rodzajowej kosztów
- Nadużywanie metody przyrostowej planowania
- Nadużywanie dyscypliny budżetowej

Zródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

164

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

### BEYOND BUDGETING

Wersja 1 – Zasobowy rachunek kosztów

DZIAŁ PRZEDSTAWICIELI HANDLOWYCH - PROCES POZYSKIWANIA ZAMÓWIEŃ	styczeń	lutycy	marzec	kwiecień	maj	czerwiec	lipiec	sierpień	wrzesień	październik	listopad	grudzień
Planowanie budżetowe tradycyjne	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie metody przyrostowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie dyscypliny budżetowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie metody przyrostowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie dyscypliny budżetowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12

Wersja 2 – Procesowy rachunek kosztów

DZIAŁ PRZEDSTAWICIELI HANDLOWYCH - PROCES POZYSKIWANIA ZAMÓWIEŃ	styczeń	lutycy	marzec	kwiecień	maj	czerwiec	lipiec	sierpień	wrzesień	październik	listopad	grudzień
Planowanie budżetowe tradycyjne	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie metody przyrostowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie dyscypliny budżetowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie metody przyrostowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12
Nadużywanie dyscypliny budżetowej	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12

Zródło: ABC Akademia 2011

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

165

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## ZASADY POPRAWNEGO BUDŻETOWANIA

- Odgórny proces budżetowania nastawiony na realizację celów strategicznych przedsiębiorstwa
- Budżetowanie według obszarów działalności firmy
- Budżetowanie według kosztów syntetycznych np. na poziomie zasobów lub procesów
- Budżetowanie jako metoda optymalizacji procesów a nie kontroli kosztów

---

---

---

---

---

---

---

---

## PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
  - Działania (activities)
  - Objekty kosztowe (cost objects)
- Zasobowy Rachunek Kosztów
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.1.
  - Koszty zasobów współdzielonych
  - Koszty usług wewnętrznych
  - Pełen koszt zasobu
- Model Zasobu
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.2.
  - Koszty stałe i zmienne
  - Miara wielkości przerobu zasobu i stopień wykorzystania zasobów
- Koszty niewykorzystanych zasobów
- Model Działania
- Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
  - Nośniki kosztów zasobów (resource drivers)
  - Kalkulacja kosztów działań
  - Nośniki kosztów działań (activity drivers)
  - Kalkulacja kosztów usług i hierarów
- Activity Based Management (ABCM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
- Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)

---

---

---

---

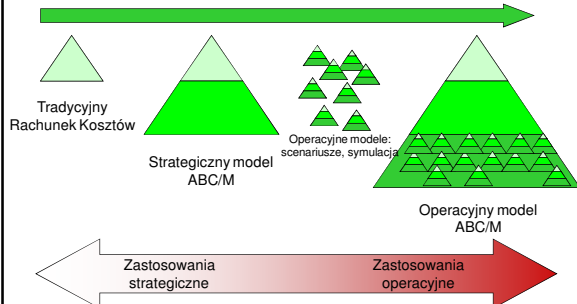
---

---

---

---

## ROZWÓJ PROCESOWEGO RACHUNKU KOSZTÓW




---

---

---

---

---

---

---

---

## 80% EFEKTU PRZY 20% WYSIŁKÓW

Strategiczny model ABC/M to **80%** efektów decyzyjnych przy **20%** wysiłków wdrożeniowych.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## STRATEGICZNY MODEL ABC/M

- Wdrożenie Strategicznego Modelu ABC/M polega na stworzeniu stabilnej podstawy do dalszego rozwoju rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie.
- Strategiczny Model ABC/M stanowi doskonałą podstawę do optymalnego rozwoju systemu zarządzania kosztami i rentownością przedsiębiorstwa.
- Wdrażanie Strategicznego Modelu jest rekomendowane w przedsiębiorstwach, które rozpoczynają prace związane z koncepcją ABC a rozwój modelu jest kontynuowany w przypadkach sprawdzonej dostępności danych operacyjnych (nośników) i rzeczywistej potrzeby menedżerów na dokładniejsze informacje kosztowe.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## PRZYCZYNY NIEPOWODZEŃ WDRÓŻENIOWYCH

- Niedocenianie istoty wdrożenia systemu ABC/M przejawiające się słabym merytorycznym zaangażowaniem najwyższej kadry kierowniczej i brak odpowiedniego zaangażowania pracowników firmy.
- Brak zasobowego rachunku kosztów przekładający się na niedostępność informacji o kosztach poszczególnych zasobów organizacyjnych, przez co już w pierwszej fazie rozliczeń kosztów zespoły wdrożeniowe napotykały na duże problemy.
- Nadmierny apetyt menedżerów na informację o rzeczywistym, faktycznym i w 100 procentach dokładnym, koszcie obsługi każdego produktu i każdego klienta (rozdmuchane słowniki działań).
- Brak przyjaznego i specjalistycznego środowiska informatycznego do projektowania i utrzymania złożonych modeli kosztowych przedsiębiorstw.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## ZARZĄDZANIE ZASOBAMI

- Zwiększenie efektywności w zarządzaniu kosztami i poziomem zasobów organizacyjnych.
- Skuteczne stosowanie outsourcingu zasobów.
- Dopasowywanie zasobów do rozmiarów procesów i poziomu świadczonych usług.
- Uporządkowanie informacji o kosztach komórek i zasobów organizacyjnych oraz możliwość skutecznej kontroli i śledzenia kosztów w ujęciu kilkuset pozycji zasobów.
- Dostęp do informacji wspierających zarządzanie zasobami oraz benchmarking kosztów zasobów pomiędzy lokalizacjami.
- Przyczynowo skutkowa wycena zasobów, kosztów stałych i zmiennych oraz kosztów niewykorzystanych zasobów.
- Monitorowanie kosztów niewykorzystanych zasobów oraz benchmarking wykorzystania zasobów pomiędzy lokalizacjami.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## ZARZĄDZANIE DZIAŁANAMI

- Zwiększenie efektywności procesów i działań realizowanych w organizacji.
- Zwiększanie efektywności świadczenia usług.
- Skuteczne stosowanie outsourcingu procesów.
- Uporządkowanie informacji o kosztach procesów oraz możliwość skutecznej kontroli i śledzenia kosztów w ujęciu kilkuset działań.
- Dostęp do informacji wspierających zarządzanie procesami oraz benchmarking kosztów procesów pomiędzy lokalizacjami
- Monitorowanie efektywności procesów.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## KADRA MENEDŻERSKA

- Procesowa orientacja menedżerów.
- Systemowe postrzeganie organizacji (przełamanie barier struktury funkcjonalnej).
- Dbłość menedżerów o doskonałą znajomość efektywności własnych obszarów działalności i ich wpływu na inne obszary działania firmy oraz zyskowość klientów czy produktów.

---

---

---

---

---

---

---

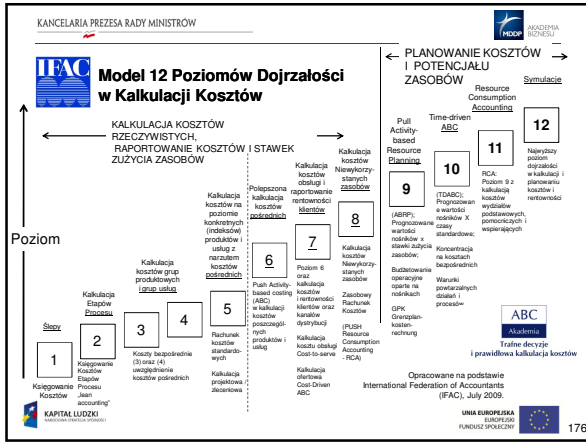
---

---

---

### PLAN WYKŁADU

- Model 12 Poziomów Dojrzałości w Kalkulacji Kosztów (IFAC)
- Procesy czy koszty? – oto jest pytanie ...
- Procesowy rachunek kosztów (ABC)
  - Zasoby (resources)
  - Działania (activities)
- Obiekty kosztowe (cost objects)
- Zasobowy Rachunek Kosztów
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.1.
  - Koszty zasobów wspólnych
  - Koszty usług wewnętrznych
  - Pełen koszt zasobu
- Model Zarobku
- Resource Consumption Accounting (RCA) – cz.2.
  - Koszty stałe i zmienne
  - Miara wielkości poboru zasobu i stopień wykorzystania zasobów
- Koszty niewykorzystanych zasobów
- Model Działania
- Activity Based Costing (ABC) – procesowy rachunek kosztów
  - Nośniki kosztów zasobów (resource drivers)
  - Kalkulacja kosztów działań
  - Nośniki kosztów działań (activity drivers)
  - Kalkulacja kosztów usług i klientów
- Activity Based Management (ABM) – Operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań
- Beyond Budgeting a budżetowanie kosztów działań (Activity Based Budgeting)
- Wdrażanie i zastosowania nowoczesnego rachunku kosztów



**Dziękuję za uwagę!**





**Studium przypadku nr 1**

**CASE  
ABC CK 065  
Urząd Wojewódzki**

**Zasobowy Rachunek Kosztów  
w Urzędzie Wojewódzkim**

**Spis treści**

1.	Zasobowy rachunek kosztów w Urzędzie Wojewódzkim .....	2
1.1.	Cel Realizacji.....	2
1.2.	Opis działalności Urzędu .....	2
1.3.	Podjęcie decyzji o wdrożeniu zasobowego rachunku kosztów.....	2
1.4.	Opis organizacji Wydziałów .....	4
1.5.	Zadania do wykonania.....	11
1.6.	Podsumowanie .....	11





## 1. Zasobowy rachunek kosztów w Urzędzie Wojewódzkim<sup>1</sup>

### 1.1. Cel Realizacji

Celem realizacji ćwiczenia jest samodzielne zaprojektowanie przez uczestników koncepcji Zasobowego Rachunku Kosztów dla przykładowego działu lub departamentu w jednostce administracji publicznej. Uczestnicy w 4-5 osobowych zespołach na podstawie opisu projektują pod okiem eksperta Zasobowy Rachunek Kosztów.

### 1.2. Opis działalności Urzędu

Urząd Wojewódzki jest państwową jednostką budżetową, która swoim zasięgiem działania obejmuje granice administracyjne jednego z polskich województw. Rosnące wymagania dotyczące efektywnego gospodarowania posiadanymi zasobami oraz podnoszenia jakości oferowanych usług, wpływają na istotność zagadnień zarządzania i kontroli kosztów w Urzędach.

Istotności kwestii kosztów nadaje dodatkowo fakt zmniejszających się środków finansujących działalność bieżącą Urzędów, co wymaga ciągłego zwiększania efektywności pracy.

*Opisy zakresów działań poszczególnych Oddziałów zostały opracowane na podstawie strony [www.lodzkie.eu](http://www.lodzkie.eu).*

### 1.3. Podjęcie decyzji o wdrożeniu zasobowego rachunku kosztów

#### 1.3.1 Potrzeby informacyjne

**Przed Dyrektorem Generalnym Urzędu Kingą Guter stoi ambitne zadanie, którego celem jest poprawa efektywności procesów realizowanych w Urzędzie.**

Pani Dyrektor stwierdziła, że potrzebne jej są szczegółowe zestawienia kosztowe i analizy związane z kosztami Urzędu.

Po dogłębnym zastanowieniu się nad problemem doszła do wniosku, że będzie potrzebowała informacji kosztowych, które pozwolą jej odpowiedzieć na następujące **pytania:**

1. Ile kosztują poszczególne stanowiska pracownicze w przeliczeniu na etat?
2. Ile kosztują poszczególne typy operacyjnych systemów informatycznych oraz stanowisk komputerowych?
3. Ile kosztują poszczególne typy materiałów biurowych?

<sup>1</sup> CASE ABC CK 065 opracowany został przez ABC Akademia Sp. z o.o.





4. Ile kosztują poszczególne typy środków transportowych, budynków?
5. W jakim stopniu wykorzystywane są zasoby i ile wynoszą koszty niewykorzystanych zasobów?
6. Czy występują różnice pomiędzy poszczególnymi zasobami, jeżeli chodzi o stawki za roboczogodzinę, licencję i metry kwadratowe? Jak duże są te różnice?

Po tym, jak Dyrektor zdefiniowała swoje potrzeby informacyjne, przekazała je do Oddziału Budżetu i Finansów, sugerując, że spodziewa się odpowiedzi w przeciągu 3 dni oraz, że analizy te będą wykonywane w kolejnych miesiącach na bieżąco.

### 1.3.2 Duża prędkość dostarczenia informacji w oparciu o dotychczasowy rachunek kosztów

Analityk z Oddziału Budżetu i Finansów, znając aktualnie funkcjonujący rachunek kosztów (część rachunku kosztów prezentuje rysunek 1), wiedział, że jednorazowe wykonanie tych analiz jest możliwe, ale bardzo pracochłonne, ponieważ wymaga przeglądu wszystkich dokumentów kosztowych i dużego zaangażowania pracowników Księgowości.

**Rysunek 1. Rachunek kosztów**



Jednakże, zapewnienie tych zestawień w kolejnych miesiącach na bieżąco wydawało się niemożliwe ze względu na zamieszanie i ogrom pracy, jaki trzeba by







wykonać w związku z przeglądaniem tysięcy poszczególnych transakcji kosztowych. Rozwiązaniem problemu byłoby wdrożenie Zasobowego Rachunku Kosztów i wówczas dostęp do danych byłby nieograniczony i szybki.

### 1.3.3 Decyzja o wdrożeniu zasobowego rachunku kosztów

Na, zaaranżowanym w kolejnym tygodniu, spotkaniu Pani Dyrektor Generalnej i Dyrektorów Wydziałów, Analityk przedstawił problem braku dostępności informacji kosztowych, które w odpowiedni sposób mogłyby wspierać podejmowanie decyzji dotyczących kosztów. Okazało się, że Dyrektorzy Wydziałów zgodnie stwierdzili, że informacja o kosztach powierzonych im zasobów organizacyjnych jest potrzebna i że pozwoliłaby na lepsze kontrolowanie kosztów i zarządzanie nimi.

Analityk pokazał, że Zasobowy Rachunek Kosztów jest dużo bardziej szczegółowy. Wskazał, że podobnie jak wcześniej, miejscem powstawania kosztów będzie Komórka Organizacyjna, ale dodatkowo zostanie wprowadzony podział kosztów najpierw według posiadanych zasobów, a dopiero jako kolejny poziom – ujęcie rodzajowe kosztów.

Pomysł ten spodobał się Dyrektorom. W rezultacie spotkania powołano zespół projektowy i przystąpiono do projektowania zasobowego rachunku kosztów dla Wydziału Administracyjno – Gospodarczego, Wydziału Finansów i Budżetu, Wydziału Nadzoru i Kontroli.

## 1.4. Opis organizacji Wydziałów

Urząd dysponuje następującymi terenami:

- teren Urzędu przy ulicy Białej, gdzie znajduje się Wydział Spraw Obywatelskich i Cudzoziemców i Wydział Finansów i Budżetu;
- teren Urzędu przy ulicy Kwiatowej, gdzie znajduje się Wydział Administracyjno-Gospodarczy.

Urząd dysponuje następującymi budynkami:

- budynek biurowy „U1” o powierzchni 1 090 m<sup>2</sup> przy ulicy Białej;
- budynek biurowy „U2” o powierzchni 1 450 m<sup>2</sup> przy ulicy Kwiatowej;
- składnica akt o powierzchni 1 200 m<sup>2</sup> przy ulicy Kwiatowej.

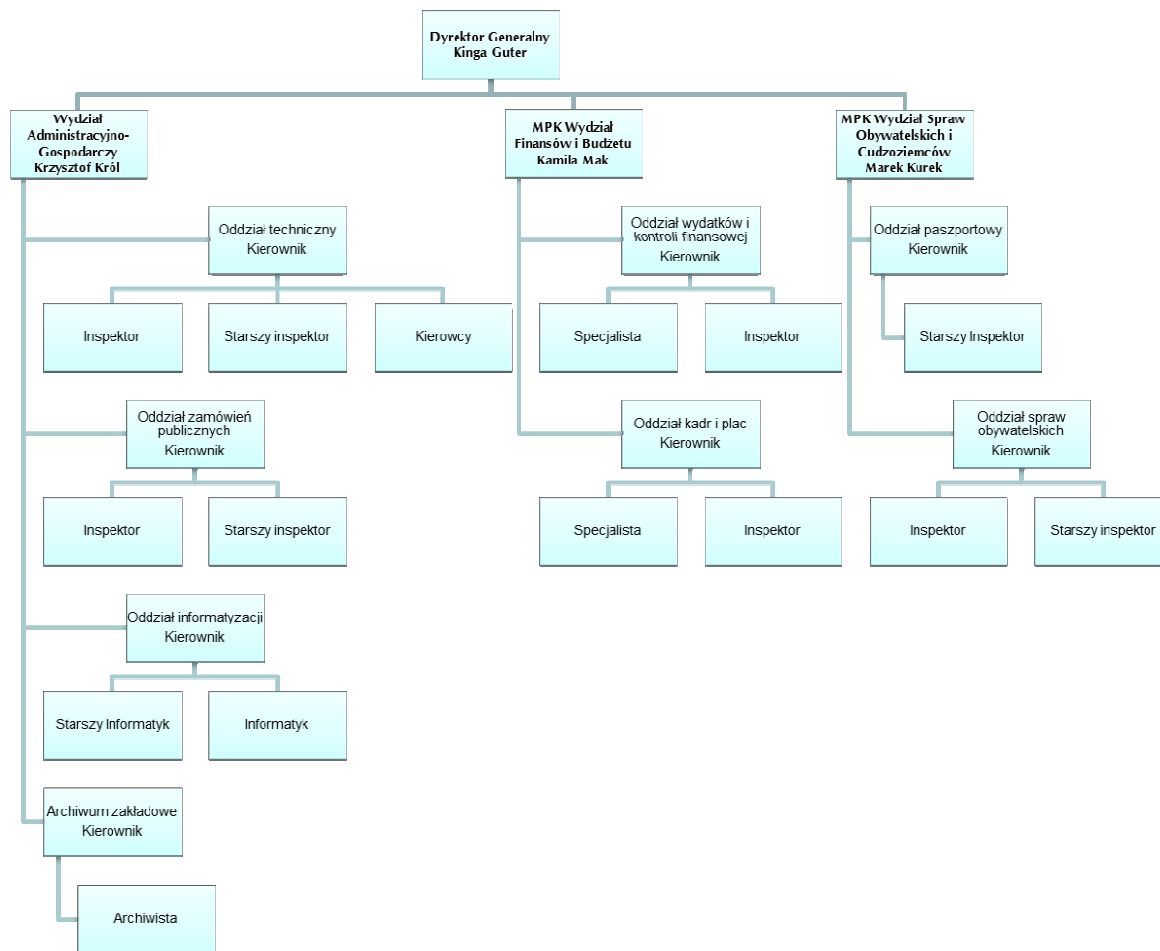
Poniżej przedstawiono informacje związane ze sposobem organizacji i funkcjonowania Urzędu.





1.4.1 Schemat organizacyjny Urzędu

Rysunek 2. Schemat organizacyjny



1.4.2 Procesy Administracyjno - Gospodarcze

Procesy Administracyjno - Gospodarcze realizowane są przez Wydział Administracyjno - Gospodarczy, który kierowany jest przez Dyrektora Krzysztofa Króla.

1.4.2.1 Administrowanie rzeczowymi składnikami majątku

Administrowaniem rzeczowymi składnikami majątku zajmuje się Oddział techniczny. Nad pracą Oddziału czuwa jego Kierownik. Pracownicy (Inspektorzy, Starsi inspektorzy, Kierowcy) zajmują biuro o powierzchni 350 m<sup>2</sup> przy ulicy Kwiatowej.

Do podstawowych obowiązków Oddziału należy planowanie inwestycji oraz remontowanie budynków i środków transportowych; gospodarowanie i administrowanie



nieruchomościami Urzędu oraz zapewnienie bezpiecznego funkcjonowania urządzeń i instalacji elektrycznych budynków. Dodatkowo w gestii Oddziału jest realizacja potrzeb transportowych Urzędu i utrzymanie posiadanego taboru samochodów (ciągnik, koparka, samochody osobowe – 25 sztuk).

Remonty i konserwacje wykonywane są przez zewnętrzne firmy wybierane w drodze postępowań o udzielenie zamówienia publicznego.

Administrowanie rzeczowymi składnikami majątku ewidencjonowane jest w systemie informatycznym w module Techniczny. Na wyposażeniu biura znajdują się meble biurowe, stacjonarne stanowiska komputerowe oraz telefony.

#### 1.4.2.2 Przeprowadzanie zamówień publicznych

Prowadzeniem postępowań z zakresu zamówień publicznych zajmuje się Oddział zamówień publicznych. Nad pracą Oddziału czuwa jego Kierownik. Pracownicy (Inspektorzy i Starsi inspektorzy) zajmują biuro o powierzchni 500 m<sup>2</sup> przy ulicy Kwiatowej.

Do obowiązków pracowników należy prowadzenie postępowań z zakresu zamówień publicznych udzielanych przez Wojewodę lub Urząd oraz dbałość o ich właściwe i zgodne z prawem przeprowadzanie. Dodatkowo pracownicy sporządzają plany zamówień publicznych na podstawie projektów planów zgłaszanych przez wydziały oraz prowadzą rejestr umów, których płatnikiem jest Wojewoda, Urząd lub innych zleconych umów.

Pracownicy do realizacji swoich obowiązków wykorzystują system informatyczny moduł ZAMÓWIENIA PUBLICZNE.

Pracownicy średnio raz na pół roku biorą udział w specjalistycznych szkoleniach oraz prenumerują prasę fachową. W niektórych przetargach korzystają ze specjalistycznych usług świadczonych przez firmy konsultingowe.

Na wyposażeniu biura znajdują się meble biurowe, stacjonarne stanowiska komputerowe oraz telefony.

#### 1.4.2.3 Administrowanie zasobami IT

Oddział informatyzacji odpowiada za utrzymanie wszystkich systemów informatycznych Urzędu oraz całej infrastruktury sprzętowej. Nad pracą Oddziału czuwa jego Kierownik. Pracownicy (Informatycy i Starsi Informatycy) zajmują biuro o powierzchni 150 m<sup>2</sup> przy ulicy Kwiatowej.

Zadaniem Informatyków jest utrzymanie ciągłości funkcjonowania sieci informatycznej Urzędu oraz systemów operacyjnych.





Zespół Informatyków wyposażony w system Workflow HELPME zajmuje się bieżącym wsparciem użytkowników systemów w Urzędzie.

Oddział nadzoruje również prace programistyczne realizowane przez firmy zewnętrzne na rzecz Urzędu. Prace te dotyczą tworzenia nowych i doskonalenia posiadanych systemów informatycznych.

Oddział zarządza następującą infrastrukturą informatyczną:

- serwery terminali;
- serwery bazodanowe;
- serwery poczty;
- serwery plików;
- sieć informatyczna Urzędu.

Na wyposażeniu biura znajdują się meble biurowe i stacjonarne stanowiska komputerowe oraz telefony.

#### 1.4.2.4 Archiwizowanie dokumentów

Archiwum zakładowe odpowiada za archiwizację dokumentów Urzędu. Nad pracą Archiwum czuwa jego Kierownik. Pracownicy (Archiwiści) zajmują biuro o powierzchni 450 m<sup>2</sup> przy ulicy Kwiatowej. Dodatkowo Oddział posiada Składnicę akt o powierzchni 1200 m<sup>2</sup>.

Do zakresu działania Oddziału należy prowadzenie archiwum zakładowego, składnicy akt oraz archiwum dla zlikwidowanych zakładów pracy, dla których Wojewoda był organem założycielskim. Dodatkowo w gestii Oddziału leży przyjmowanie materiałów archiwalnych i dokumentacji niearchiwalnej z komórek organizacyjnych Urzędu; przechowywanie zasobów archiwalnych; udostępnianie dokumentów oraz wydawanie odpisów, wyciągów i reprodukcji przechowywanych dokumentów; weryfikowanie, klasyfikowanie oraz przekazywanie materiałów archiwalnych do Archiwum Państwowego oraz likwidowanie dokumentacji niearchiwalnej.

Pracownicy do realizacji swoich obowiązków wykorzystują system informatyczny moduł ARCHIWUM.

Na Oddziale ponoszone są koszty związane z zakupem regałów, segregatorów, kopert różnego rodzaju, zszywek, spinaczy, papieru biurowego.





Na wyposażeniu biura znajdują się meble biurowe, stacjonarne stanowiska komputerowe, telefony, maszyna otwierająca koperty, urządzenia drukujące, kserujące i skanujące.

W przypadku dokumentów przeznaczonych do zniszczenia są one albo niszczone na miejscu (przy pomocy niszczarek) albo usługa zlecana jest na zewnątrz.

### 1.4.3 Procesy finansowo – budżetowe

Procesy finansowo - budżetowe realizowane są przez Wydział Finansów i Budżetu, który kierowany jest przez Dyrektora Kamila Maka.

#### 1.4.3.1 Oddział wydatków i kontroli finansowej

Prowadzeniem postępowań z zakresu wydatków Urzędu i kontroli finansowej zajmuje się Oddział wydatków i kontroli finansowej. Nad pracą Oddziału czuwa jego Kierownik. Pracownicy (Inspektorzy i Specjaliści) zajmują biuro o powierzchni 150 m<sup>2</sup> przy ulicy Białej.

Do obowiązków pracowników należy między innymi: obsługa księgowych rachunków bankowych Urzędu; planowanie i opracowywanie projektów planów finansowych i planów finansowych wydatków Urzędu; realizacja wydatków Urzędu, ich rozliczanie oraz kontrolowanie zgodności z planem; ewidencjonowanie dowodów księgowych oraz uzgadnianie ksiąg rachunkowych; opracowywanie okresowych analiz dotyczących wykonania budżetu Urzędu oraz przewidywanego wykonania w zakresie wynagrodzeń. Dodatkowo osoby odpowiedzialne za kontrolę finansową zajmują się: opracowywaniem planów kontroli finansowych w jednostkach podległych i nadzorowanych przez wojewodę oraz jednostkach samorządu terytorialnego, oceną przebiegu ich realizacji; przeprowadzaniem kontroli finansowej w jednostkach podległych i nadzorowanych przez wojewodę w jednostkach samorządu terytorialnego oraz jednostkach niezaliczanych do sektora finansów publicznych; sporządzaniem protokołów i sprawozdań z przeprowadzonych kontroli finansowych; opracowywaniem okresowych ocen i sprawozdań z przeprowadzonych kontroli finansowych.

Pracownicy do realizacji swoich obowiązków wykorzystują system informatyczny moduł BUDŻET.

Pracownicy średnio raz w roku biorą udział w specjalistycznych szkoleniach oraz prenumerują prasę fachową.

Na wyposażeniu biura znajdują się meble biurowe, stacjonarne stanowiska komputerowe oraz telefony.





#### 1.4.3.2 Oddział kadr i płac

Prowadzeniem zadań z zakresu obsługi kadrowo-płacowej zajmuje się Oddział kadr i płac. Nad pracą Oddziału czuwa jego Kierownik. Pracownicy (Inspektorzy i Specjaliści) zajmują biuro o powierzchni 140 m<sup>2</sup> przy ulicy Białej.

Do obowiązków pracowników z obszaru kadr należy między innymi: prowadzenie spraw wynikających ze stosunku pracy oraz spraw rentowych i emerytalnych pracowników Urzędu; prowadzenie spraw wynikających ze stosunku pracy kierowników jednostek administracji zespolonej w województwie oraz kierowników jednostek podporządkowanych Wojewodzie; prowadzenie spraw związanych z ewidencją czasu pracy, w tym z wykorzystaniem urlopów oraz prowadzeniem kontroli dyscypliny pracy; prowadzenie spraw wynikających z ustawy o powszechnym obowiązku obrony RP, dotyczących pracowników Urzędu. Natomiast obsługa płacowa pracowników Urzędu polega na: sporządzaniu list wypłat wynagrodzeń dla pracowników urzędu; prowadzeniu spraw związanych z ubezpieczeniem społecznym; obsłudze finansowej zakładowego funduszu świadczeń socjalnych; wypłacie należności z tytułu umów cywilnoprawnych; sporządzaniu analiz wykorzystania wydatków na wynagrodzenia.

Pracownicy do realizacji swoich obowiązków wykorzystują system informatyczny moduł KADRY.

Pracownicy średnio raz w roku biorą udział w specjalistycznych szkoleniach oraz prenumerują prasę fachową.

Na wyposażeniu biura znajdują się meble biurowe, stacjonarne stanowiska komputerowe oraz telefony.

#### 1.4.4 *Procesy Wydziału Spraw Obywatelskich i Cudzoziemców*

Procesy z obszaru spraw obywatelskich realizowane są przez Wydział Spraw Obywatelskich i Cudzoziemców, który kierowany jest przez Dyrektora Marka Kurka.

##### 1.4.4.1 Oddział paszportowy

Prowadzeniem zadań z zakresu obsługi paszportowej obywateli zajmuje się Oddział paszportowy. Nad pracą Oddziału czuwa jego Kierownik. Pracownicy (Starsi Inspektorzy) zajmują biuro (powierzchnia biurowa plus boksy do przyjmowania interesantów) o powierzchni 300 m<sup>2</sup> przy ulicy Białej.





Do obowiązków pracowników należy między innymi: obsługa obywateli polskich w zakresie spraw paszportowych; obsługa Paszportowego Systemu Informatycznego (PSI); prowadzenie postępowań w sprawach dotyczących utraty paszportów; obsługa archiwum wniosków paszportowych; prowadzenie postępowań administracyjnych w sprawach dotyczących odmowy wydania lub unieważnienia paszportu; egzekucja unieważnionych paszportów; udzielanie informacji polskim placówkom dyplomatycznym w sprawach paszportowych.

Pracownicy do realizacji swoich obowiązków wykorzystują system informatyczny PSI.

Pracownicy średnio raz w roku biorą udział w specjalistycznych szkoleniach, a raz na pół roku szkoleni są z profesjonalnej obsługi klienta.

W Oddziale ponoszone są koszty związane z zakupem segregatorów, kopert różnego rodzaju oraz papieru biurowego.

Na wyposażeniu biura znajdują się meble biurowe, stacjonarne stanowiska komputerowe oraz telefony.

#### 1.4.4.2 Oddział spraw obywatelskich

Prowadzeniem zadań z zakresu rejestrowania aktów urodzenia i wydawania dowodów osobistych zajmuje się Oddział spraw obywatelskich. Nad pracą Oddziału czuwa jego Kierownik. Pracownicy (Inspektorzy i Starsi Inspektorzy) zajmują biuro (powierzchnia biurowa plus boksy do przyjmowania interesantów) o powierzchni 500 m<sup>2</sup> przy ulicy Białej.

Do obowiązków pracowników należy między innymi: nadzór nad wykonywaniem przez jednostki samorządu terytorialnego zadań określonych w ustawach: prawo o aktach stanu cywilnego, o ewidencji ludności i dowodach osobistych, o zmianie imienia i nazwiska. Dodatkowo pracownicy zajmują się przygotowaniem i prowadzeniem szkoleń dla pracowników urzędów stanu cywilnego.

Pracownicy do realizacji swoich obowiązków wykorzystują system informatyczny OBYWATEL.

Pracownicy średnio raz w roku biorą udział w specjalistycznych szkoleniach, a raz na pół roku szkoleni są z profesjonalnej obsługi klienta.

W Oddziale ponoszone są koszty związane z zakupem segregatorów, kopert różnego rodzaju oraz papieru biurowego.

Na wyposażeniu biura znajdują się meble biurowe, stacjonarne stanowiska komputerowe oraz telefony.





### 1.5. Zadania do wykonania

Na podstawie opisu przekazanego przez prowadzącego trenera wykonaj następujące zadania:

1. Opracuj projekt zasobowego rachunku kosztów dla Wydziału Administracyjno – Gospodarczego, Wydziału Finansów i Budżetu, Wydziału Nadzoru i Kontroli.
2. Zdefiniuj miary wielkości przerobu dla poszczególnych zasobów.
3. Uzasadnij, w jaki sposób nowy rachunek kosztów zapewni informacje niezbędne do udzielenia odpowiedzi na pytania Pani Dyrektor?

### 1.6. Podsumowanie

1. Ile kosztują poszczególne stanowiska pracownicze w przeliczeniu na etat?
2. Ile kosztują poszczególne typy operacyjnych systemów informatycznych oraz stanowisk komputerowych?
3. Ile kosztują poszczególne typy pojazdów i budynków?
4. Ile kosztują poszczególne typy materiałów biurowych?
5. W jakim stopniu wykorzystywane są zasoby i ile wynoszą koszty niewykorzystanych zasobów?
6. Czy występują różnice pomiędzy poszczególnymi zasobami, jeżeli chodzi o stawki za roboczogodzinę, licencję i metry kwadratowe? Jak duże są te różnice?
7. Jak należy wycenić koszt systemu informatycznego?
8. Jak wycenić koszt procesu prowadzenie spraw wynikających ze stosunku pracy oraz spraw rentowych i emerytalnych pracowników Urzędu?
9. Jak wycenić koszt postępowania z zakresu zamówień publicznych?







## Studium przypadku nr 2

# CASE ABC CK 047

## RESOURCE & ACTIVITY MODEL

### Spis treści

1. Wprowadzenie.....	2
2. Model Zasobu - (Resource Model).....	3
2.1. Schemat – Model Zasobu.....	3
2.2. Definicje – Model Zasobu.....	4
2.3. Zadanie – Model Zasobu.....	5
3. Model Działania (Activity Model).....	6
3.1. Schemat – Model Działania.....	6
3.2. Definicje – Model Działania.....	7
3.3. Zadanie – Model Działania.....	8





## 1. Wprowadzenie<sup>1</sup>

Celem realizacji ćwiczenia jest samodzielna identyfikacja modelu zasobu i modelu działania dla konkretnej działalności przykładowego działu lub departamentu w jednostce administracji publicznej. Uczestnicy samodzielnie na podstawie wiedzy i doświadczenia, pod okiem eksperta identyfikują składowe obu modeli.

---

<sup>1</sup> CASE ABC CK 047 opracowany został przez ABC Akademia Sp. z o.o.



## 2. Model Zasobu - (Resource Model)

### 2.1. Schemat – Model Zasobu





## 2.2. Definicje – Model Zasobu

*Zasób (resource)* – definiowany jest jako składnik ekonomiczny wykorzystywany lub zużywany w trakcie realizacji działań\*. Zasoby są statyczne, widoczne „gołym okiem”, stąd większość z nich łatwo jest zidentyfikować. Przykładowe zasoby to: pracownicy, powierzchnia, linie produkcyjne, kapitał, system informatyczny, środki transportowe itd.

- *Bezpośrednie elementy kosztowe zasobu (stałe i zmienne)* - Koszty bezpośrednio związane z zasobem.
- *Pośrednie elementy kosztowe zasobu (zasoby współdzielone)* - Zasoby z jakich korzysta zasób główny.
- *Pośrednie elementy kosztowe zasobu (usługi wewnętrzne – działania wspierające)* - Usługi wewnętrzne z jakich korzysta zasób główny.
- *Nośnik kosztu zasobu (resource cost driver)* - Stanowi podstawę przypisania zasobów (kosztów) do działań i zasobów. Jest miarą ilości i intensywności zużycia zasobów przez działania i inne zasoby. Celem ustalenia nośników kosztów zasobów jest zamiana ujęcia funkcjonalnego kosztów na ujęcie procesowe.
- *Miara wielkości przerobu zasobu (output measure)* - Miary wielkości przerobu zasobów są podstawą w zarządzaniu potencjałem (wydajnością) zasobów organizacyjnych. Pomiar MWPZ zapewnia wgląd w wykorzystanie (konsumpcję czy zużycie) zasobu niezależnie od kombinacji działań wykonywanych przez dany zasób.
- *Poziomy wielkości przerobu zasobu* - Teoretyczna, praktyczna, planowana i rzeczywista.
- *Odpowiedzialny za koszty zasobu* - Osoba odpowiedzialna za koszty zasobu.





### 2.3. Zadanie – Model Zasobu

Wypełnij poniższą tabelę dla przykładowych zasobów:

NAZWA ZASOBU	Bezpośrednie elementy kosztowe	Zasoby współdzielone	Usługi wewnętrzne	Miara wielkości przerobu zasobu	Praktyczna wielkość przerobu zasobu	Odpowiedzialny za koszty	Przykładowe działania realizowane przez zasób	Nosnik kosztu zasobu



### 3. Model Działania (Activity Model)

#### 3.1. Schemat – Model Działania





### 3.2. Definicje – Model Działania

- *Działanie* jest tym, co ludzie / systemy robią w organizacji. Działania konsumują zasoby w celu wytworzenia rezultatu (produktu).
- *Rezultat (produkt) działania (Output)* - Rezultat działania - to „produkt” działania. Jest tym, co otrzymuje wewnętrzny lub zewnętrzny klient w efekcie wykonania działania. Np. wyroby gotowe, dokumenty, usługi, informacja. Rezultat działania ma za zadanie zaspokoić potrzeby klienta. Klient w tym rozumieniu jest zarówno klientem zewnętrznym jak i wewnętrznym.
- *Klient działania (Customer)* - Kluczowym elementem działania jest klient, będący odbiorcą lub beneficjentem rezultatu działania. Klientem może być osoba, organizacja, ale również szeroko rozumiany rynek. Klient może być klientem wewnętrznym w organizacji, jak i klientem zewnętrznym.
- *Miara wielkości przerobu działania (output measure)* - Miara wielkości przerobu działania - to policzalna miara rezultatu (produktu) działania, opisuje ile razy wykonane było działanie lub określa liczbę rezultatów działania np. liczba zamówień zakupu, liczba faktur, liczba linii na zamówieniach zakupu,.
- *Czynnik kosztotwórczy (Cost driver)* - Czynniki kosztotwórcze - to czynniki, który ma wpływ na zmianę jednostkowego kosztu i efektywności działania. Działanie może mieć wiele czynników kosztotwórczych. Analiza czynników kosztotwórczych identyfikuje przyczynę powstawania kosztów.
- *Mierniki efektywności (Performance measures)* - Mierniki efektywności - to mierzalny wskaźnik wykonanej pracy oraz osiągniętych wyników dla działania, procesu lub jednostki organizacyjnej. Mierniki efektywności mogą mieć charakter finansowy i niefinansowy i powinny wspierać realizację globalnych celów przedsiębiorstwa.
- *Zasoby (Resources)* - Składniki ekonomiczne zużywane w trakcie realizacji działania (zasoby ludzkie, samochody, budynki, maszyny, system informatyczny, materiały biurowe, komputery, wózki widłowe, regały magazynowe itp.).
- *Wsuad (Input)* - Wsuad - to czynnik, inny niż zasoby, wymagany do wykonania działania np. informacja (elektroniczna lub papierowy dokument), półprodukty, produkty, usługi.
- *Dostawca (Supplier)* - Dostawca - to zewnętrzny lub wewnętrzny „producent” wsadu działania.
- *Czynnik wyzwalający działanie (Trigger)* - Czynniki wyzwalające działanie - to zdarzenie, które uruchamia działanie. Pojawienie się zamówienia od klienta uruchamia całą sekwencję procesu obsługi klienta.
- *Właściciel działania (procesu)* - Osoba odpowiedzialna za przebieg i funkcjonowanie procesu
- *Nośnik kosztu działania (Activity cost driver)* - jest miarą częstotliwości i wielkości zapotrzebowania na działania generowane przez obiekty kosztów.





### 3.3. Zadanie – Model Działania

Wypełnij poniższą tabelę dla przykładowych działań:

NAZWA DZIAŁANIA	Wsad działania	Dostawca wsadu	Rezultat	Klient Działania	Zasoby	Miara wielkości przerobu działania	Czynnik wyzwalający	Miernik efektywności	Czynniki kosztotwórcze	Nosnik kosztu działania







**Studium przypadku nr 3**

**CASE  
ABC CK 067  
Ministerstwo**

**Kalkulacja zasobów współdzielonych i usług wewnętrznych  
w działalności Ministerstwa**

Spis treści

1. Zasoby współdzielone .....	2
1.1. Biuro Administracyjno - Gospodarcze .....	2
1.2. Biuro Finansów i Budżetu.....	2
1.3. Koszty Pracowników.....	3
1.4. Koszty Powierzchni Biurowej .....	4
1.5. Koszty Systemu informatycznego .....	5
1.6. Rozliczanie kosztów zasobów współdzielonych.....	5
2. Pytania do części 1. ....	7
3. Usługi wewnętrzne w Urzędzie. ....	8
3.1. Koszty Pracowników Oddziału Kadr .....	8
3.2. Koszty Pracowników Oddziału Informatyzacji .....	8
3.3. Rozliczanie kosztów usług wewnętrznych .....	10
3.4. Koszty całkowite zasobu .....	12
4. Pytania do części 2. ....	13





## 1. Zasoby współdzielone<sup>1</sup>

Biura Administracyjno – Gospodarczy oraz Finansów i Budżetu są częścią jednego z Ministerstw.

### 1.1. Biuro Administracyjno - Gospodarcze

W Wydziale Zamówień Publicznych pracuje 7 osób zajmujących się prowadzeniem postępowań z zakresu zamówień publicznych udzielanych przez Ministerstwo.

Kluczowymi Kosztami, ponoszonymi przez Wydział są:

- koszty wynagrodzeń Pracowników Wydziału,
- koszty powierzchni biurowej,
- koszty systemu informatycznego do obsługi przetargów,
- koszty wynagrodzeń pracowników Wydziału Kadr oraz Wydziału Informatyzacji (związane z realizowanymi przez nich usługami wewnętrznymi na rzecz pracowników Wydziału).

### 1.2. Biuro Finansów i Budżetu

W Wydziale Planowania i Wykonania Budżetu pracuje 18 osób zajmujących się wprowadzaniem, nadzorowaniem i zatwierdzaniem planu dochodów i wydatków.

Kluczowymi Kosztami, jakie ponoszone są przez Wydział są:

- koszty wynagrodzeń Pracowników Wydziału,
- koszty powierzchni biurowej,
- koszty systemu informatycznego do obsługi planu dochodów i wydatków,
- koszty wynagrodzeń pracowników Wydziału Kadr oraz Wydziału Informatyzacji (związane z realizowanymi przez nich usługami wewnętrznymi na rzecz pracowników Wydziału).

**Problem**, z jakim spotkali się Kierownicy obu Wydziałów, to kwestia kalkulacji pełnych kosztów stanowisk pracowniczych poprzez uwzględnienie nie tylko kosztów związanych z wynagrodzeniami, ale również kosztów zasobów, z których oni korzystają np.: powierzchnia biurowa oraz system informatyczny oraz kosztów usług wewnętrznych np.: przetwarzania płać i usługi Help Desk.

W związku z tym, poproszono Analityka z Biura Finansów i Budżetu o wykonanie kalkulacji pełnego kosztu w ujęciu 2 kategorii pracowników wymienionych Wydziałów.

<sup>1</sup> CASE ABC CK 067 opracowany został przez ABC Akademia Sp. z o.o.





### 1.3. Koszty Pracowników

Na koszty Pracowników składają się 4 elementy kosztowe (Rysunek 1). Informacja kosztowa dotyczy standardowego miesiąca pracy.

**Rysunek 1. Koszty Pracowników**

<b>Pula Zasobu</b>	<b>Elementy kosztowe</b>	<b>Koszt</b>
<b>Pracownicy Wydziału Zamówień Publicznych</b>		
	Wynagrodzenia podstawa	92 600 zł
	Świadczenia od wynagrodzeń - podstawa	10 368 zł
	Wynagrodzenia premie	4 020 zł
	Świadczenia od wynagrodzeń - premie	823 zł
	<b>Koszty bezpośrednie zasobu</b>	<b>107 811 zł</b>
<b>Pula Zasobu</b>	<b>Elementy kosztowe</b>	<b>Koszt</b>
<b>Pracownicy Wydziału Planowania i Wykonania Budżetu</b>		
	Wynagrodzenia podstawa	184 000 zł
	Świadczenia od wynagrodzeń - podstawa	35 120 zł
	Wynagrodzenia premie	7 415 zł
	Świadczenia od wynagrodzeń - premie	935 zł
	<b>Koszty bezpośrednie zasobu</b>	<b>227 470 zł</b>





#### 1.4. Koszty Powierzchni Biurowej

Na koszty Powierzchni Biurowej składa się 5 elementów kosztowych (rysunek 2).

**Rysunek 2. Koszty Powierzchni Biurowej**

<b>Pula Zasobu</b>	<b>Elementy kosztowe</b>	<b>Koszt</b>
Powierzchnia biurowa	Amortyzacja	32 000 zł
	Przeglądy i konserwacje	16 900 zł
	Materiały do remontów	1 800 zł
	Ubezpieczenie	4 000 zł
	Energia elektryczna	21 500 zł
	<b>Koszty bezpośrednie zasobu</b>	





### 1.5. Koszty Systemu informatycznego

Na koszty systemu informatycznego składają się 2 elementy kosztowe (rysunek 3).

**Rysunek 3. Koszty Systemu Informatycznego**

Pula Zasobu	Elementy kosztowe	Koszt
System informatyczny		
	Amortyzacja	44 900 zł
	Usługi serwisowe	6 800 zł
<b>Koszty bezpośrednie zasobu</b>		<b>51 700 zł</b>

### 1.6. Rozliczanie kosztów zasobów współdzielonych

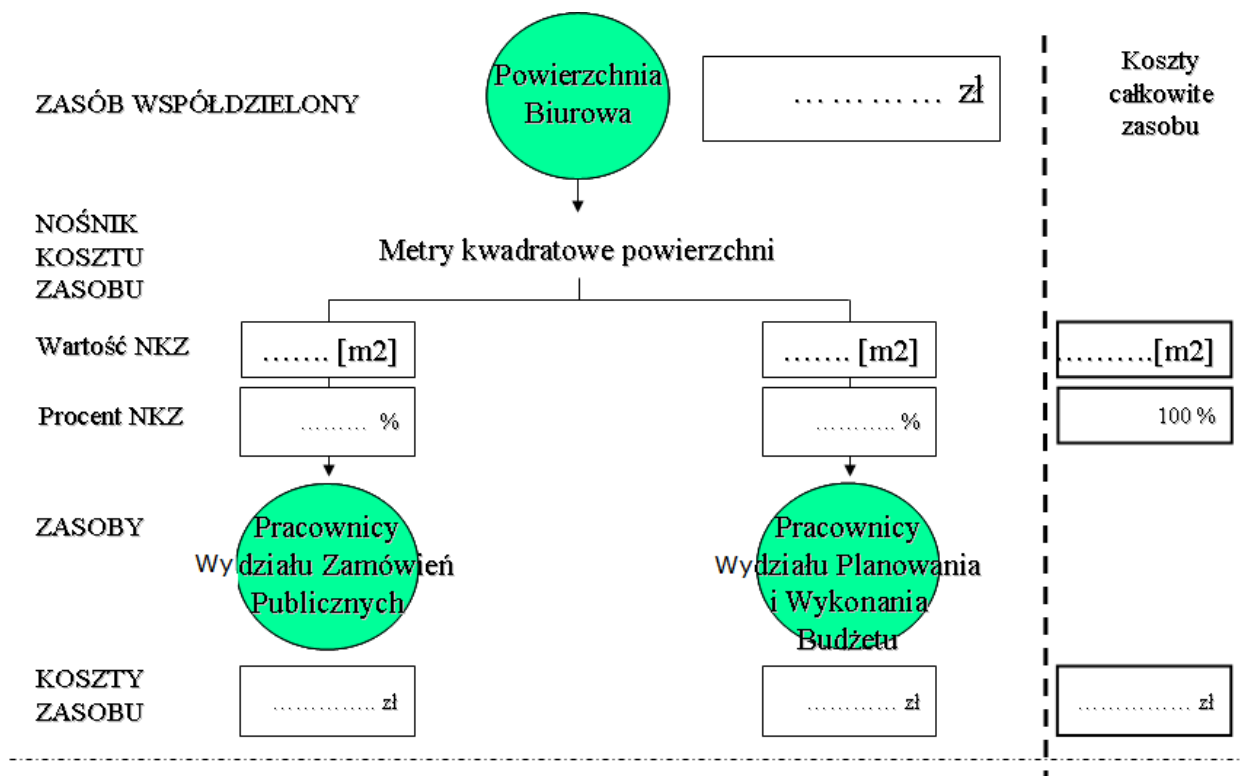
Powierzchnia biurowa 125 m<sup>2</sup> wykorzystywana jest przez oba Wydziały w następującym podziale:

- pracownicy Wydziału Zamówień Publicznych – 35 m<sup>2</sup>,
- pracownicy Wydziału Planowania i Wykonania Budżetu – 90 m<sup>2</sup>.

Zdanie nr 1.1.:

Rozlicz koszty powierzchni biurowej na pracowników z wykorzystaniem nośnika kosztu zasobu - **m<sup>2</sup> zajmowanej powierzchni.**





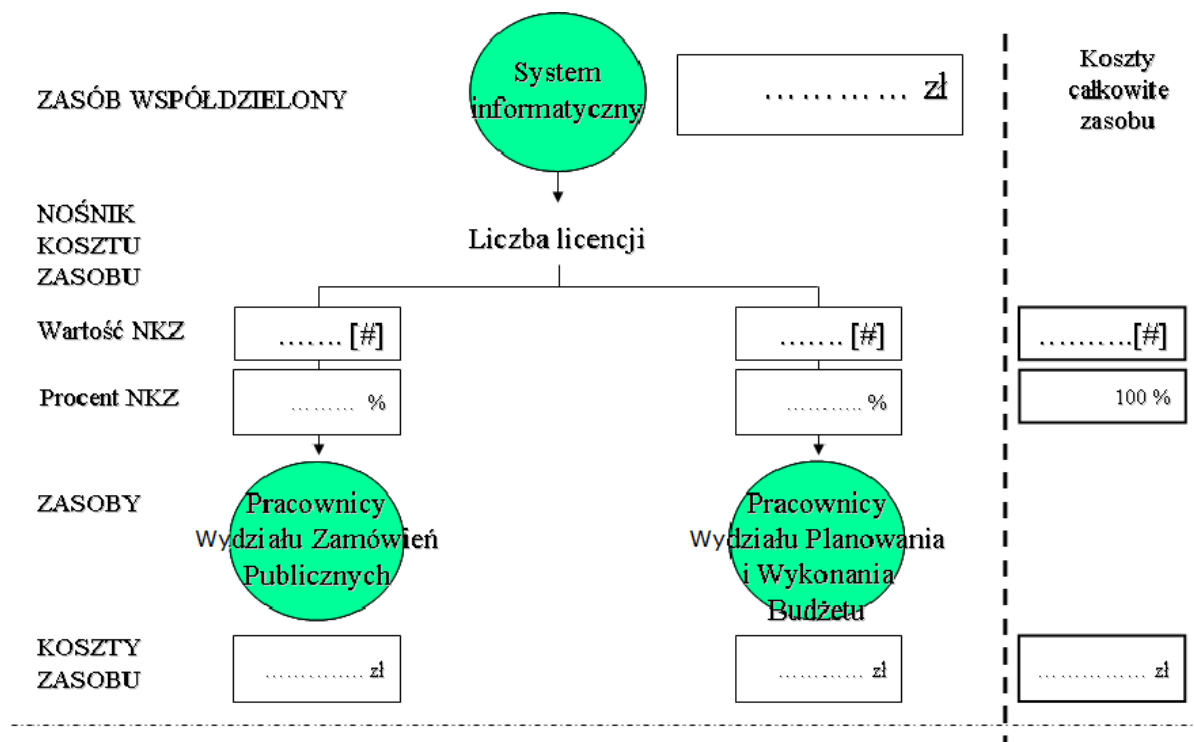


Łącznie Wydziały dysponują 25 licencjami systemu informatycznego. Poszczególne kategorie pracowników wykorzystują następujące liczby licencji:

- pracownicy Wydziału Zamówień Publicznych – wykorzystują 7 licencji,
- pracownicy Wydziału Planowania i Wykonania Budżetu – wykorzystują 18 licencji.

Zdanie nr 1.2.:

Rozlicz koszty systemu informatycznego na pracowników z wykorzystaniem nośnika kosztu zasobu – **liczba wykorzystywanych licencji**.



## 2. Pytania do części 1.

- 1) Powiedz, jaka jest różnica pomiędzy księgowaniem kosztów zasobów współdzielonych a rozliczaniem kosztów z wykorzystaniem wartości nośników kosztów zasobów?
- 2) Omów i zinterpretuj wyniki.
- 3) Jeżeli zmniejszeniu ulegnie liczba pracowników danej grupy to, jakie Kierownik ma możliwości obniżenia kosztów zasobów współdzielonych?
- 4) Czy przyczynowo-skutkowe rozliczanie kosztów zasobów współdzielonych da szansę na lepsze zarządzanie tymi kosztami?



### 3. Usługi wewnętrzne w Urzędzie.

Na rzecz pracowników Wydziału Zamówień Publicznych oraz Wydziału Planowania i Wykonania Budżetu realizowane są dwie usługi wewnętrzne:

- 1) przetwarzanie Płac wykonywane przez Pracowników Oddział Kadr,
- 2) usługi Help Desk wykonywane przez Oddział Informatyzacji.

#### 3.1. Koszty Pracowników Oddziału Kadr

Na koszty Pracowników Wydziału Kadr składają się 4 elementy kosztowe (rysunek 4). Informacja kosztowa dotyczy standardowego miesiąca pracy.

#### Rysunek 4. Koszty Pracowników

Pula Zasobu	Elementy kosztowe	Koszt
Pracownicy Wydziału Kadr		
	Wynagrodzenia podstawa	4 800 zł
	Świadczenia od wynagrodzeń - podstawa	850 zł
	Wynagrodzenia premie	1 800 zł
	Świadczenia od wynagrodzeń - premie	330 zł
<b>Koszty bezpośrednie zasobu</b>		<b>7 780 zł</b>

#### 3.2. Koszty Pracowników Oddziału Informatyzacji

Na koszty Pracowników Wydziału Informatyzacji składają się 4 elementy kosztowe (rysunek 5). Informacja kosztowa dotyczy standardowego miesiąca pracy.





**Rysunek 5. Koszty Pracowników**

<b>Pula Zasobu</b>	<b>Elementy kosztowe</b>	<b>Koszt</b>
Pracownicy Wydziału Informatyzacji		
	Wynagrodzenia podstawa	23 000 zł
	Świadczenia od wynagrodzeń - podstawa	4 200 zł
	Wynagrodzenia premie	5 000 zł
	Świadczenia od wynagrodzeń - premie	900 zł
<b>Koszty bezpośrednie zasobu</b>		<b>33 100 zł</b>

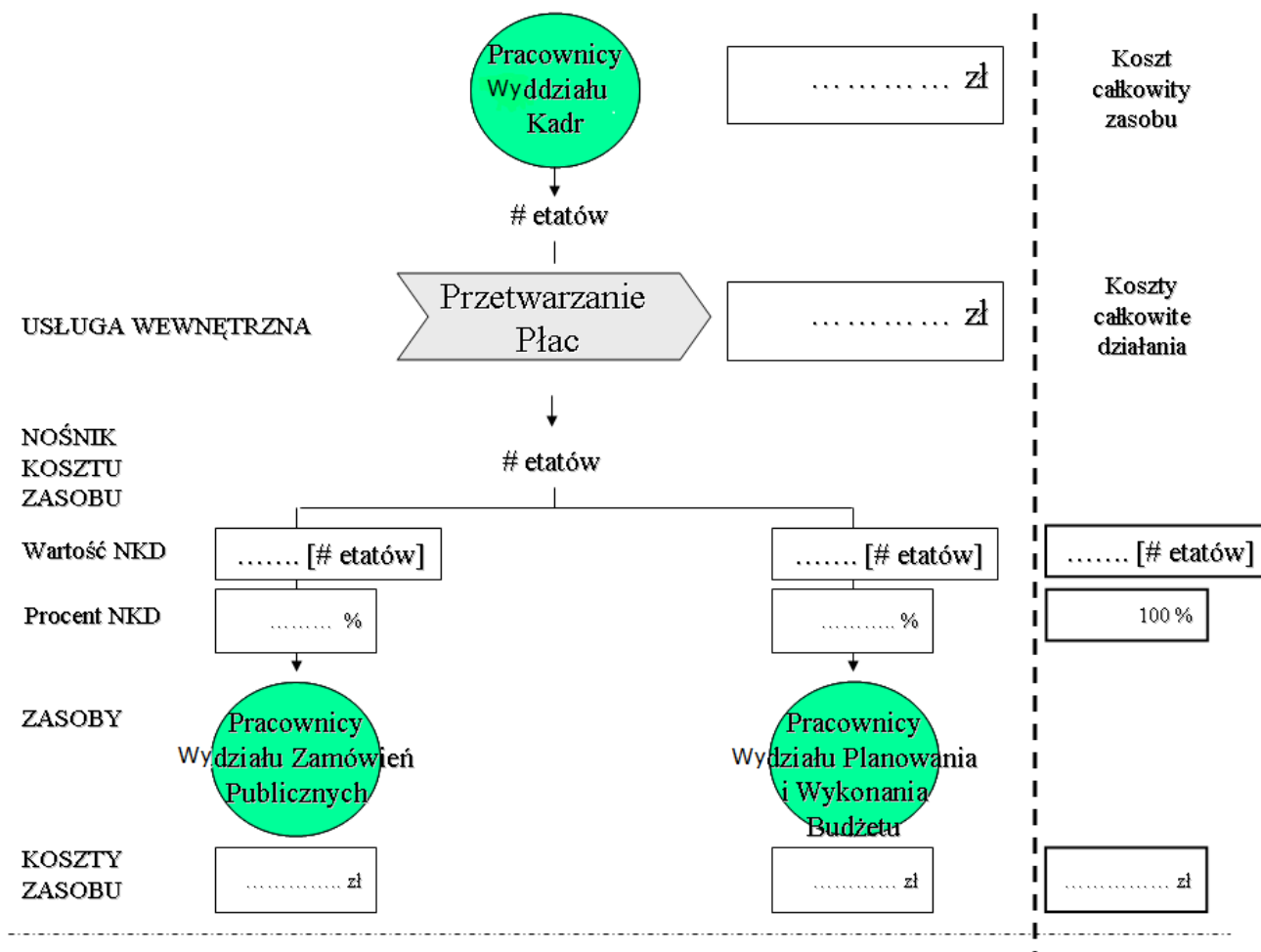


### 3.3. Rozliczanie kosztów usług wewnętrznych

Działanie Przetwarzanie Płac, wykonywane przez Pracowników Wydziału Kadr, rozliczane jest na Pracowników Oddziałów zgodnie z liczbą obsługiwanych etatów pracowniczych (nośnik kosztów działania).

Zdanie nr 3.1.:

Rozlicz koszty Przetwarzania Płac na pracowników z wykorzystaniem nośnika kosztu działania – **liczba etatów**.

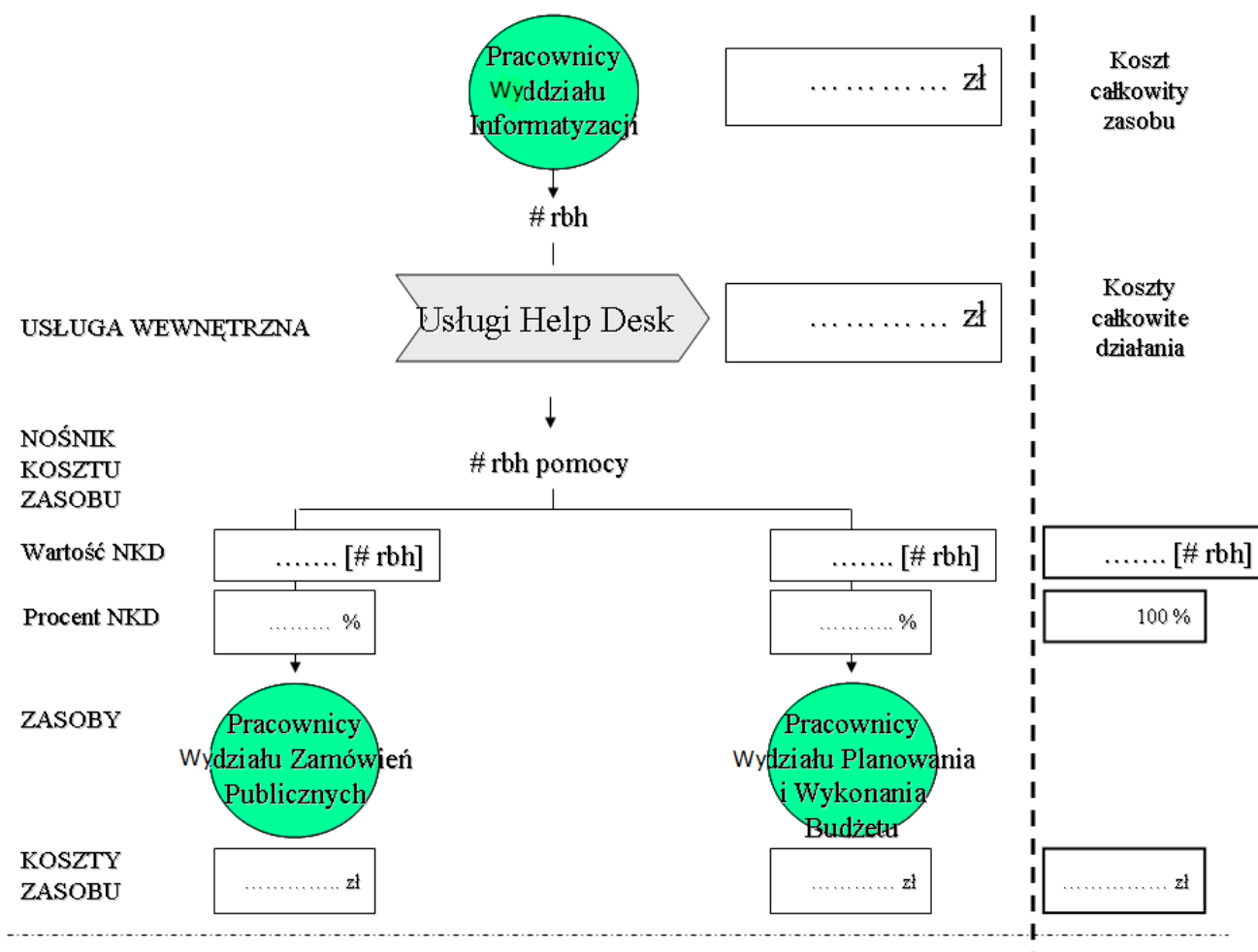


Działanie Usługi Help Desk, wykonywane przez Pracowników Wydziału Informatyzacji, rozliczane jest na Pracowników Wydziałów zgodnie z liczbą roboczogodzin pomocy (nośnik kosztów działania). Łącznie realizują oni w miesiącu 72 roboczogodziny pomocy w podziale na poszczególne kategorie pracowników:

- pracownicy Wydziału Zamówień Publicznych – 48 rbh pomocy,
- pracownicy Wydziału Planowania i Wykonania Budżetu – 24 rbh pomocy.

Zdanie nr 3.2.:

Rozlicz koszty Usług Help Desk na pracowników z wykorzystaniem nośnika kosztu działania – **liczba rbh pomocy**.





### 3.4. Koszty całkowite zasobu

Zdanie nr 4:

Oblicz koszty całkowite i jednostkowe zasobów.

Koszt	Pracownicy Wydziału Zamówień Publicznych	Pracownicy Wydziału Planowania i Wykonania Budżetu
Koszty bezpośrednie zasobu	107 811 zł	227 470 zł
Koszty zasobów współdzielonych: Powierzchnia biurowa	.....zł	.....zł
Koszty zasobów współdzielonych: System informatyczny	.....zł	.....zł
Usługi wewnętrzne: Przetwarzanie Płac	.....zł	.....zł
Usługi wewnętrzne: Usługi Help Desk	.....zł	.....zł
Koszt Całkowity	.....zł	.....zł
Liczba etatów	7	18
Koszt Bezpośredni Jednostkowy	.....zł	.....zł
Koszt Pośredni Jednostkowy	.....zł	.....zł
Koszt Całkowity Jednostkowy	.....zł	.....zł





#### 4. Pytania do części 2.

- 1) Czy przyczynowo skutkowe rozliczanie kosztów usług wewnętrznych daje szansę na lepsze zarządzanie kosztami tych usług?
- 2) Dlaczego rozliczanie kosztów zasobów współdzielonych i usług wewnętrznych może być przydatne w Twojej organizacji?
- 3) Jeżeli zmniejszeniu ulegnie liczba pracowników danej grupy to jakie Kierownik ma możliwości obniżenia kosztów usług wewnętrznych?
- 4) Omów i zinterpretuj wyniki.





**Studium przypadku nr 4**

**CASE  
ABC CK 066  
Oddział Spraw Obywatelskich**

Kalkulacja kosztów niewykorzystanych zasobów  
w Oddziale Spraw Obywatelskich Urzędu Wojewódzkiego

Spis treści

1. ABC CK 066 CASE Oddział Spraw Obywatelskich .....	2
1.1. Cel realizacji .....	2
1.2. Wstęp .....	2
1.3. Koszty Pracowników .....	3
1.4. Stopień wykorzystania zasobów .....	4
1.5. Koszty niewykorzystanych zasobów .....	6
1.6. Podsumowanie .....	8
2. Koszty procesów - Wariant 1 .....	9
3. Koszty procesów - Wariant 2 .....	12
4. Podsumowanie .....	15





## 1. ABC CK 066 CASE<sup>1</sup> Oddział Spraw Obywatelskich

### 1.1. Cel realizacji

Celem realizacji ćwiczenia jest samodzielne obliczenie i zinterpretowanie wyników przez uczestników szkolenia problemu kosztów niewykorzystanych zasobów dla przykładowego działu lub departamentu w jednostce administracji publicznej. Uczestnicy samodzielnie na podstawie opisu kalkulują pod okiem eksperta koszty niewykorzystanych zasobów.

### 1.2. Wstęp

Oddział Spraw Obywatelskich jest częścią Wydziału Spraw Obywatelskich i Cudzoziemców Urzędu Wojewódzkiego. Oddział swoim zasięgiem działania obejmuje granice administracyjne jednego z polskich województw.

Do zadań Oddziału należy między innymi nadzór nad wykonywaniem przez jednostki samorządu terytorialnego zadań określonych w ustawach: prawo o aktach stanu cywilnego, o ewidencji ludności i dowodach osobistych, o zmianie imienia i nazwiska..

W Oddziale pracuje 15 pracowników (Inspektorów i Starszych Inspektorów) zajmujących się między innymi Rejestrowaniem aktów urodzenia oraz Wydawaniem dowodów osobistych.

Problem z jakim spotkał się Dyrektor Wydziału, to kwestia kosztów niewykorzystanych zasobów, jakie jego zdaniem generowane są przez to, że pracownicy nie są wykorzystywani w pełnym zakresie.

W związku z tym, poproszono Oddział Budżetu i Finansów o wykonanie kalkulacji kosztów niewykorzystanych pracowników OSO oraz kosztów procesów: Rejestrowanie aktów urodzenia oraz Wydawanie dowodów osobistych w przeliczeniu na 1 sprawę danego rodzaju. Ustalono, że analiza wykonana zostanie w 2 wariantach:

**Wariant 1:** Koszty niewykorzystanych zasobów zostaną skalkulowane i nie będą uwzględnione przy wycenie kosztu procesów *Rejestrowania aktów urodzenia oraz Wydawani dowodów osobistych*.

**Wariant 2:** Koszty niewykorzystanych zasobów nie będą kalkulowane i będą uwzględnione przy wycenie kosztu procesów *Rejestrowania aktów urodzenia oraz Wydawania dowodów osobistych*.

---

<sup>1</sup> CASE ABC CK 066 opracowany został przez ABC Akademia Sp. z o.o.





### 1.3. Koszty Pracowników

Na koszty Pracowników składa się 8 elementów kosztowych (rysunek 1). Informacja kosztowa dotyczy standardowego miesiąca pracy.

**Rysunek 1. Koszty Pracowników**

Pula Zasobu	Elementy kosztowe	Koszt
Pracownicy Oddziału Spraw Obywatelskich		
	Wynagrodzenia podstawa	21 000 zł
	Świadczenia od wynagrodzeń - podstawa	3 780 zł
	Wynagrodzenia premie	1 118 zł
	Świadczenia od wynagrodzeń - premie	201 zł
	Powierzchnia Biurowa	6 240 zł
	System Informatyczny	12 000 zł
	Stanowiska Komputerowe	4 667 zł
	Materiały biurowe	7 200 zł
	<b>RAZEM</b>	<b>56 206 zł</b>

Kwalifikacja kosztów Pracowników jako stałe lub zmienne jest następująca:

- Wynagrodzenia podstawa – to część wynagrodzenia wypłacana Pracownikom jako podstawa wynagrodzenia. Koszt kwalifikowany jako .....
- Świadczenia od wynagrodzeń - podstawa – to część świadczeń przypadająca na pensję podstawową. Koszt kwalifikowany jako .....
- Wynagrodzenia premie – to część wynagrodzenia wypłacana Pracownikom za faktycznie wykonany czas pracy. Koszt kwalifikowany jako .....
- Świadczenia od wynagrodzeń - premie – to część świadczeń przypadająca na premię. Koszt kwalifikowany jako .....
- Powierzchnia biurowa – to koszty utrzymania powierzchni biurowej Oddziału. Koszt kwalifikowany jako .....
- System Informatyczny – to koszty utrzymania i serwisu systemu informatycznego. Koszt kwalifikowany jako .....
- Stanowiska Komputerowe – to koszty utrzymania stanowisk Pracowników. Koszt kwalifikowany jako .....
- Materiały Biurowe – to materiały zużywane w bieżącej pracy Pracowników, głównie związanych z wykonywanymi sprawami. Koszt kwalifikowany jako .....







Jak łatwo można zauważyć, koszty które wiążą się z wykonywanym procesem klasyfikowane są jako zmienne, natomiast te związane z utrzymaniem gotowości zasobu do realizacji działań traktowane są jako stałe.

Zadanie nr 1:

Jakie są koszty stałe i zmienne Pracowników Oddziału Spraw Obywatelskich.?

Typ kosztu	Wartość [zł]	%
Koszty stałe Pracowników		
Koszty zmienne Pracowników		
<b>RAZEM</b>	<b>56 206 zł</b>	100,0%

#### 1.4. Stopień wykorzystania zasobów

Pracownicy przychodzą do pracy na pełne 8 godzin, ale praktyczna wielkość przerobu roboczogodzin jaka została przyjęta dla efektywnej pracy Pracowników OSO to 7,5 h (pół godziny to czas na przerwy oraz przygotowanie i zakończenie pracy). Oblicz łączną praktyczną wielkość przerobu Zespołu Pracowników.

Zadanie nr 2:

Jaka jest praktyczna wielkość przerobu Pracowników?

Zasób	Praktyczna wielkość przerobu Pracowników [rbh]	Ilość dni w miesiącu	Ilość Pracowników [etaty]	Praktyczna wielkość przerobu Zespołu Pracowników [rbh]	Praktyczna wielkość przerobu Zespołu Pracowników [roboczominuty]
Pracownicy		20			

W analizowanym miesiącu Zespół Pracowników wykorzystywany był w następujących procesach *Rejestrowania aktów urodzenia oraz Wydawania dowodów osobistych*.

W tabeli oblicz rzeczywistą wielkość przerobu Zespołu Pracowników z wykorzystaniem jednostkowych czasów standardowych obsługi spraw (czasy podane w przeliczeniu na sprawę):

- rejestrowania aktów urodzenia – 18 minut,
- wydawania dowodów osobistych – 15 minut.





Zadanie nr 3:

Jaka jest rzeczywista wielkość przerobu Pracowników?

PROCES	Ilość spraw	Czas jednostkowy obsługi sprawy [minuty]	Czas całkowity obsługi [minuty]
Rejestrowanie aktów urodzenia	1990		
Wydawanie dowodów osobistych	3720		
<b>RAZEM</b>	<b>5710</b>		

Zadanie nr 4:

Jaki jest stopień wykorzystania Pracowników Oddziału Spraw Obywatelskich.?

%





### 1.5. Koszty niewykorzystanych zasobów

**Wariant 1:** Koszty niewykorzystanych zasobów zostaną skalkulowane i nie będą uwzględnione przy wycenie kosztu procesów *Rejestrowania aktów urodzenia oraz Wydawania dowodów osobistych*.

Zadanie nr 5:

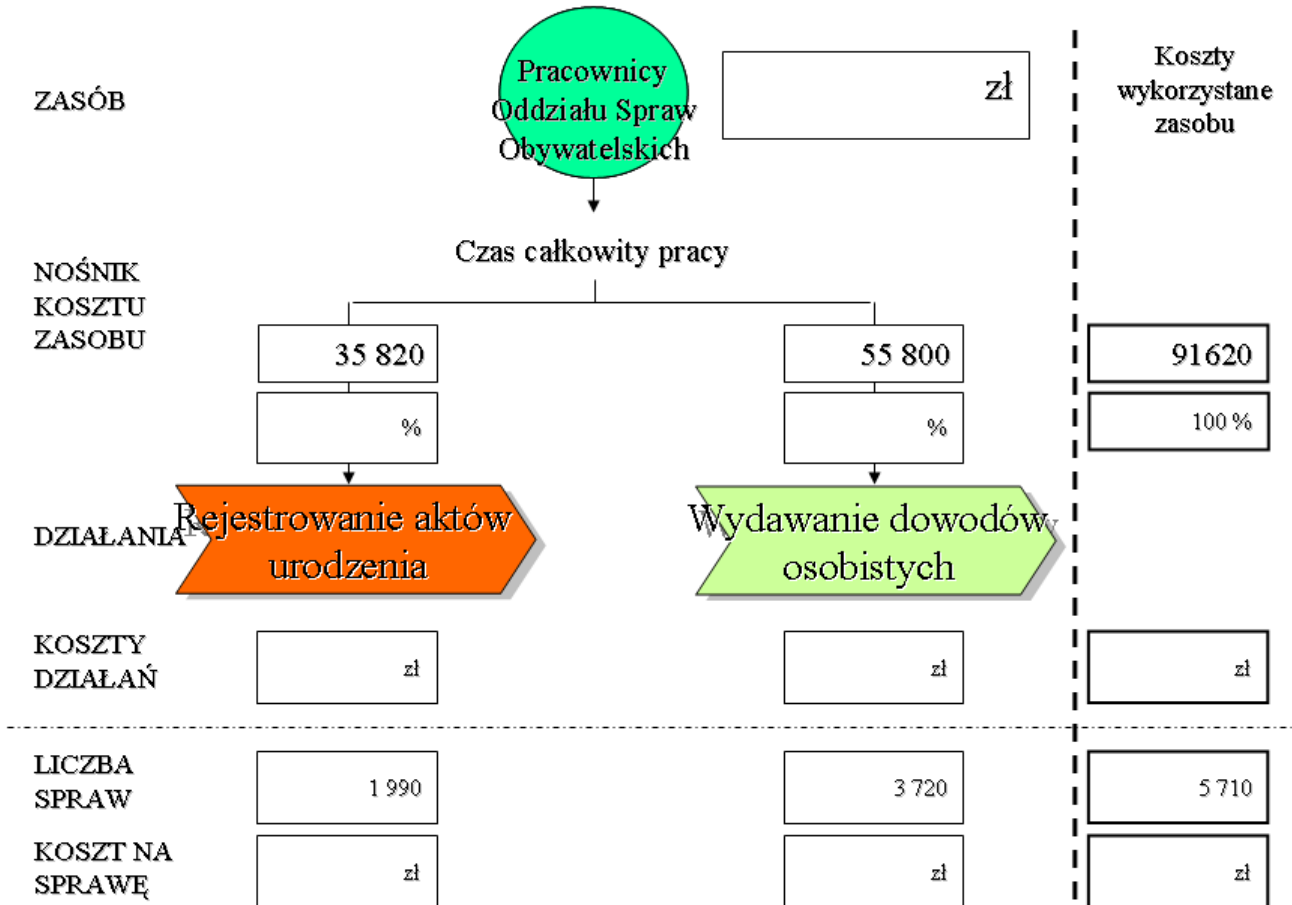
Znając stopień wykorzystania Pracowników oblicz, jakie są koszty niewykorzystane i wykorzystane tych Pracowników?

Typ kosztu	Wartość [zł]	%
Koszty niewykorzystane Pracowników		
Koszty wykorzystane Pracowników		
<b>RAZEM</b>	<b>56 206 zł</b>	<b>100,0%</b>

Zadanie nr 6 (Wariant 1):

Jakie są koszty procesów *Rejestrowania aktów urodzenia oraz Wydawania dowodów osobistych* przez Pracowników OSO oraz koszty jednostkowe procesów w przeliczeniu na sprawę?



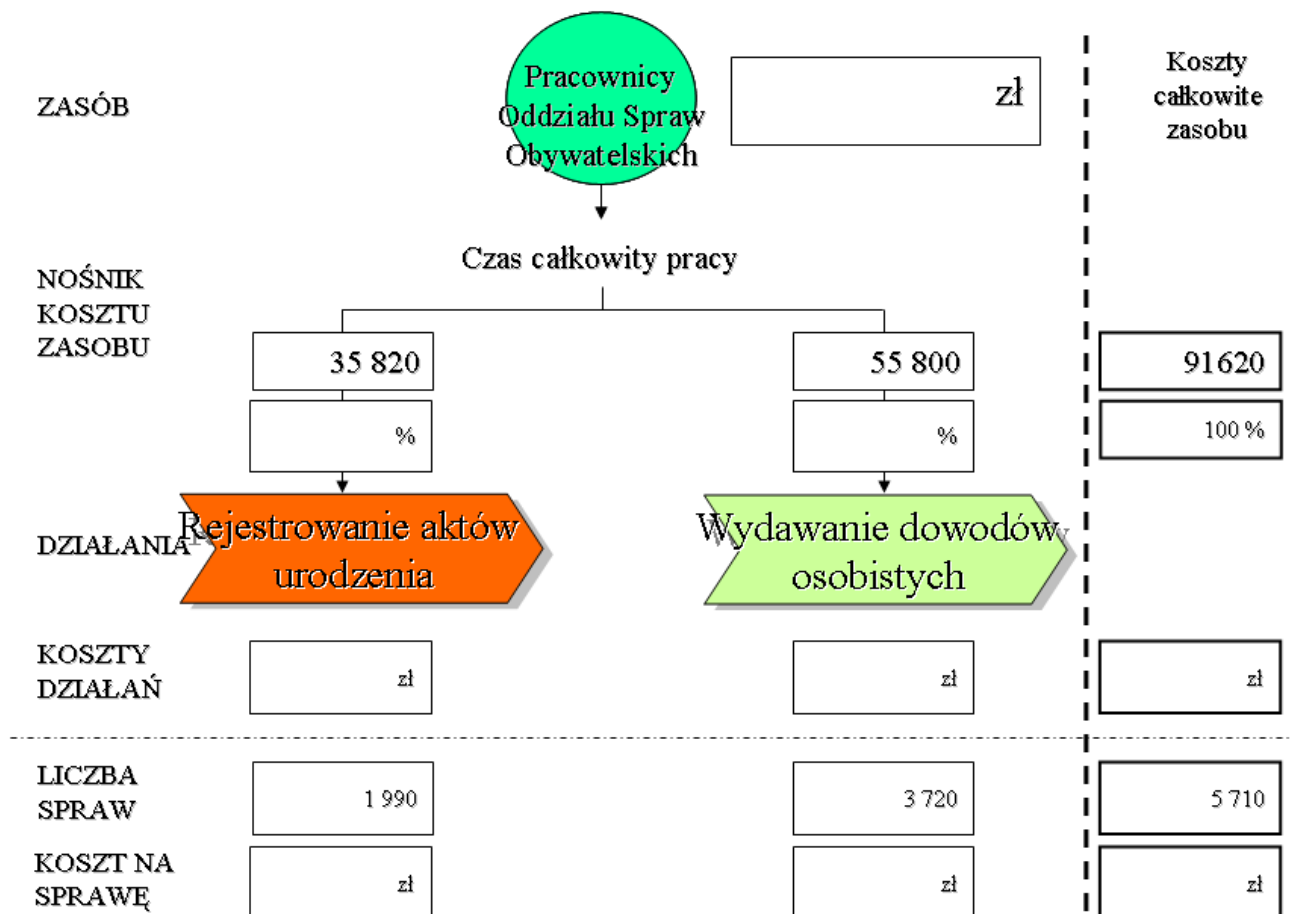




**Wariant 2:** Koszty niewykorzystanych zasobów nie będą kalkulowane i będą uwzględnione przy wycenie kosztu procesów *Rejestrowania aktów urodzenia oraz Wydawania dowodów osobistych*.

Zadanie nr 7 (Wariant 2):

Jakie są koszty procesów *Rejestrowania aktów urodzenia oraz Wydawania dowodów osobistych* przez Pracowników OSO oraz koszty jednostkowe procesów w przeliczeniu na rozmowę?



### 1.6. Podsumowanie

Zadanie nr 8:

- 1) Porównaj wyniki kalkulacji dla obu Wariantów kalkulacji i zinterpretuj.
- 2) Odpowiedz, czy kalkulowanie kosztów niewykorzystanych zasobów pomaga w zarządzaniu zasobami firmy? Uzasadnij.
- 3) Jeżeli skrócony zostałby czas związany z Rejestrowaniem to...?
- 4) Dlaczego % kosztów niewykorzystanych zasobów różni się od % niewykorzystanych zasobów?

## 2. Koszty procesów - Wariant 1

**Wariant 1:** Koszty niewykorzystanych zasobów zostaną skalkulowane i nie będą uwzględnione przy wycenie kosztu procesów *Rejestrowania aktów urodzenia oraz Wydawania dowodów osobistych.*

Zadanie nr 9 (Wariant 1):

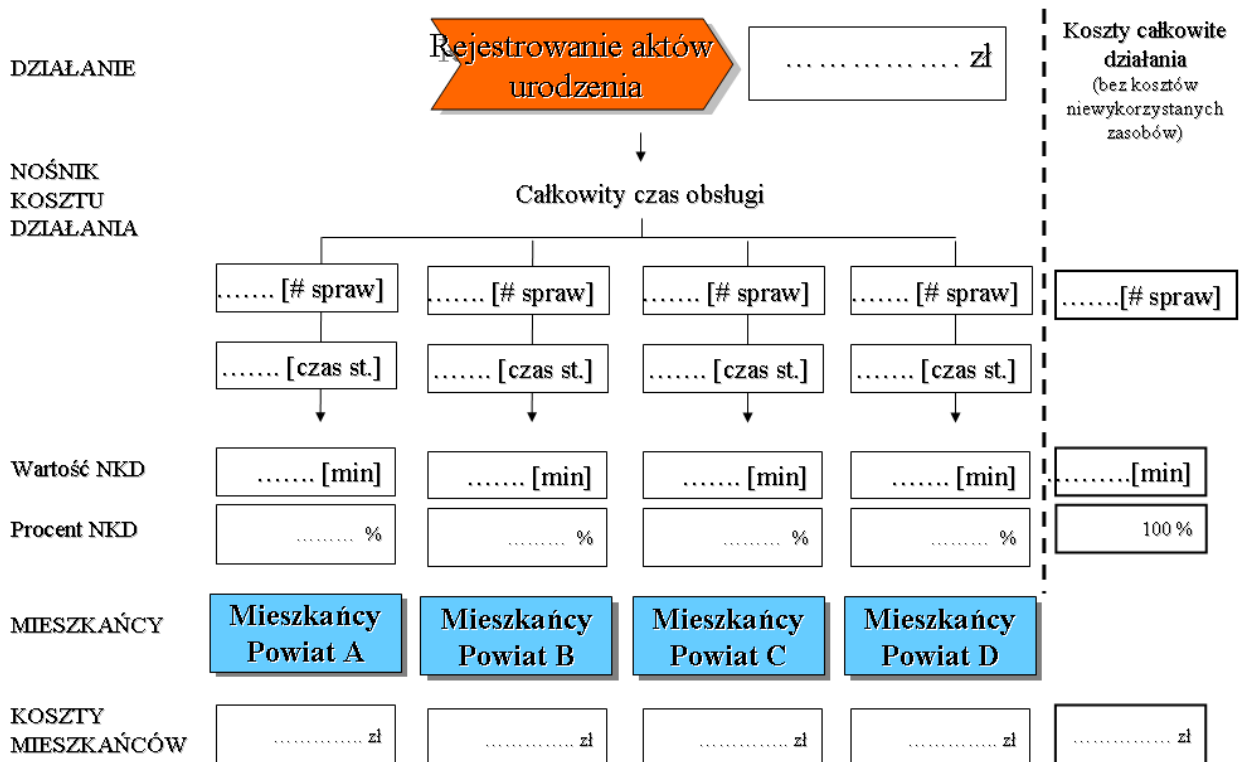
Działanie *Rejestrowanie aktów urodzenia* realizowane było na rzecz mieszkańców w następującym układzie:

- Mieszkańcy Powiat A: 378 spraw,
- Mieszkańcy Powiat B: 139 spraw,
- Mieszkańcy Powiat C: 856 spraw,
- Mieszkańcy Powiat D: 617 spraw.

Standardowy czas rejestracji jednego aktu urodzenia to 18 minut.

Koszt działania zostanie rozliczony na mieszkańców nośnikiem – Całkowity czas obsługi.

### Wariant 1



Zadanie nr 10 (Wariant 1):

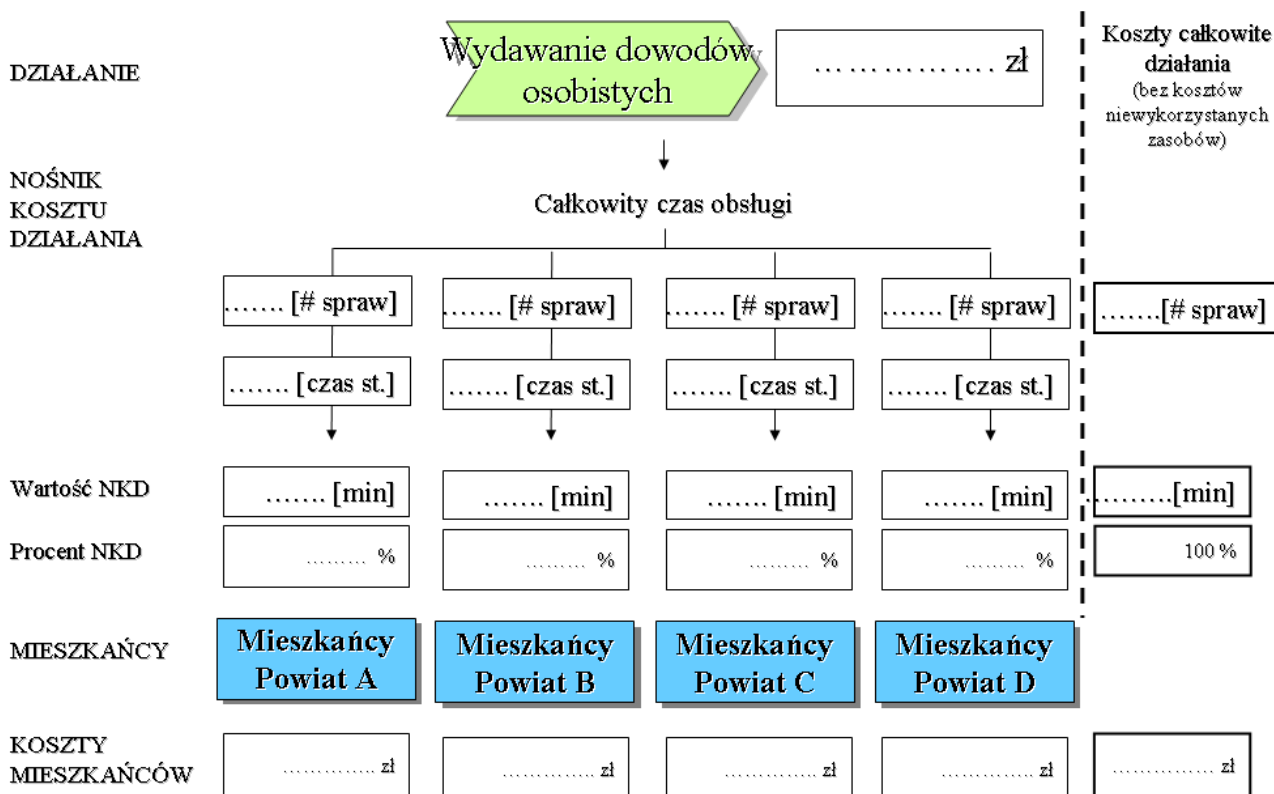
Działanie *Wydawanie dowodów osobistych* realizowane było na rzecz mieszkańców w następującym układzie:

- Mieszkańcy Powiat A: 298 spraw,
- Mieszkańcy Powiat B: 446 spraw,
- Mieszkańcy Powiat C: 1302 spraw,
- Mieszkańcy Powiat D: 1674 spraw.

Standardowy czas rejestracji jednego aktu urodzenia to 15 minut.

Koszt działania zostanie rozliczony na klientów nośnikiem – Całkowity czas obsługi.

## Wariant 1





Zadanie nr 11 (Wariant 1):

Wypełnij poniższą tabelę.

WARIANT I					
Koszt	Mieszkańcy Powiat A	Mieszkańcy Powiat B	Mieszkańcy Powiat C	Mieszkańcy Powiat D	RAZEM
Rejestrowanie aktów urodzenia	..... zł	..... zł	..... zł	..... zł	..... zł
Wydawanie dowodów osobistych	..... zł	..... zł	..... zł	..... zł	..... zł
Koszty całkowite procesów	..... zł	..... zł	..... zł	..... zł	..... zł
Liczba spraw ogółem	676	586	2 158	2 291	5 710
koszt jed spraw	..... zł	..... zł	..... zł	..... zł	..... zł
Koszty niewykorzystanych zasobów					..... zł
Koszt całkowity urzędu					..... zł







### 3. Koszty procesów - Wariant 2

**Wariant 2:** Koszty niewykorzystanych zasobów nie będą kalkulowane i będą uwzględnione przy wycenie kosztu procesów *Rejestrowania aktów urodzenia oraz Wydawania dowodów osobistych*.

Zadanie nr 12 (Wariant 2):

Działanie *Rejestrowanie aktów urodzenia* realizowane było na rzecz mieszkańców w następującym układzie:

- Mieszkańcy Powiat A: 378 spraw,
- Mieszkańcy Powiat B: 139 spraw,
- Mieszkańcy Powiat C: 856 spraw,
- Mieszkańcy Powiat D: 617 spraw.

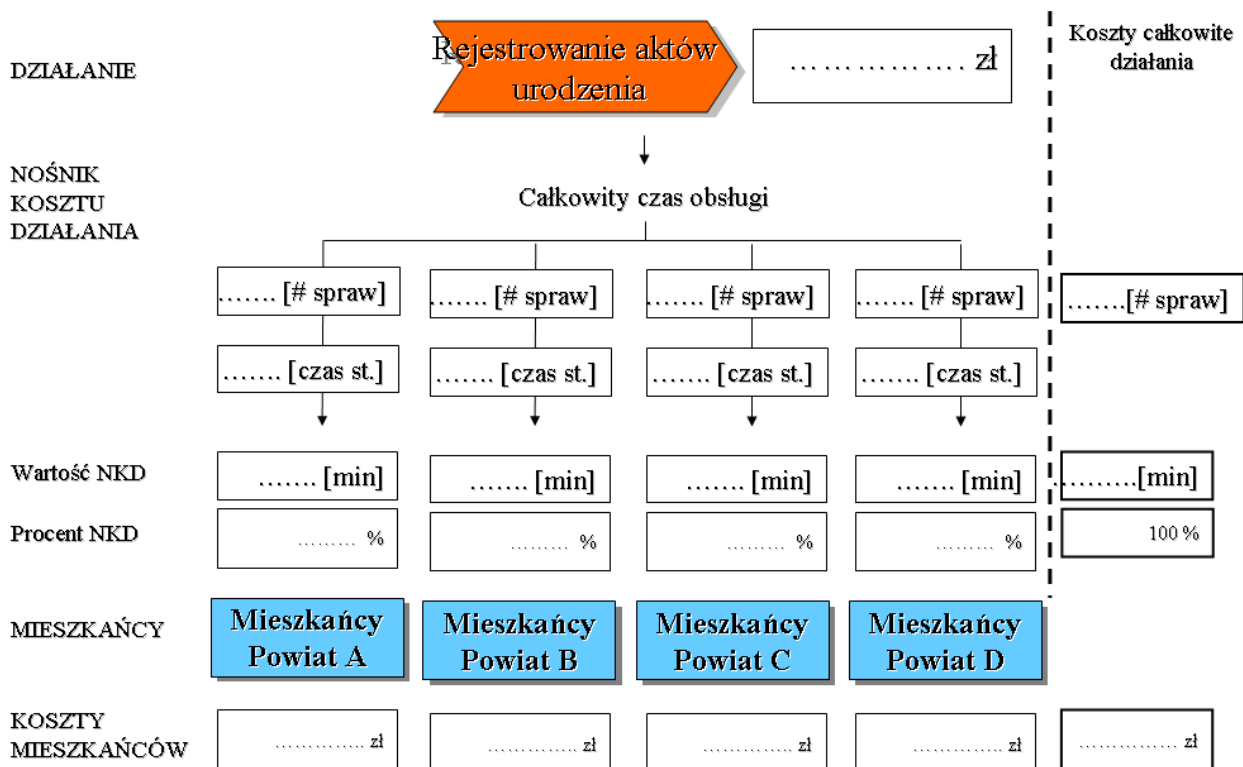
Standardowy czas rejestracji jednego aktu urodzenia to 18 minut.

Koszt działania zostanie rozliczony na mieszkańców nośnikiem – Całkowity czas obsługi.





# Wariant 1



Zadanie nr 13 (Wariant 2):

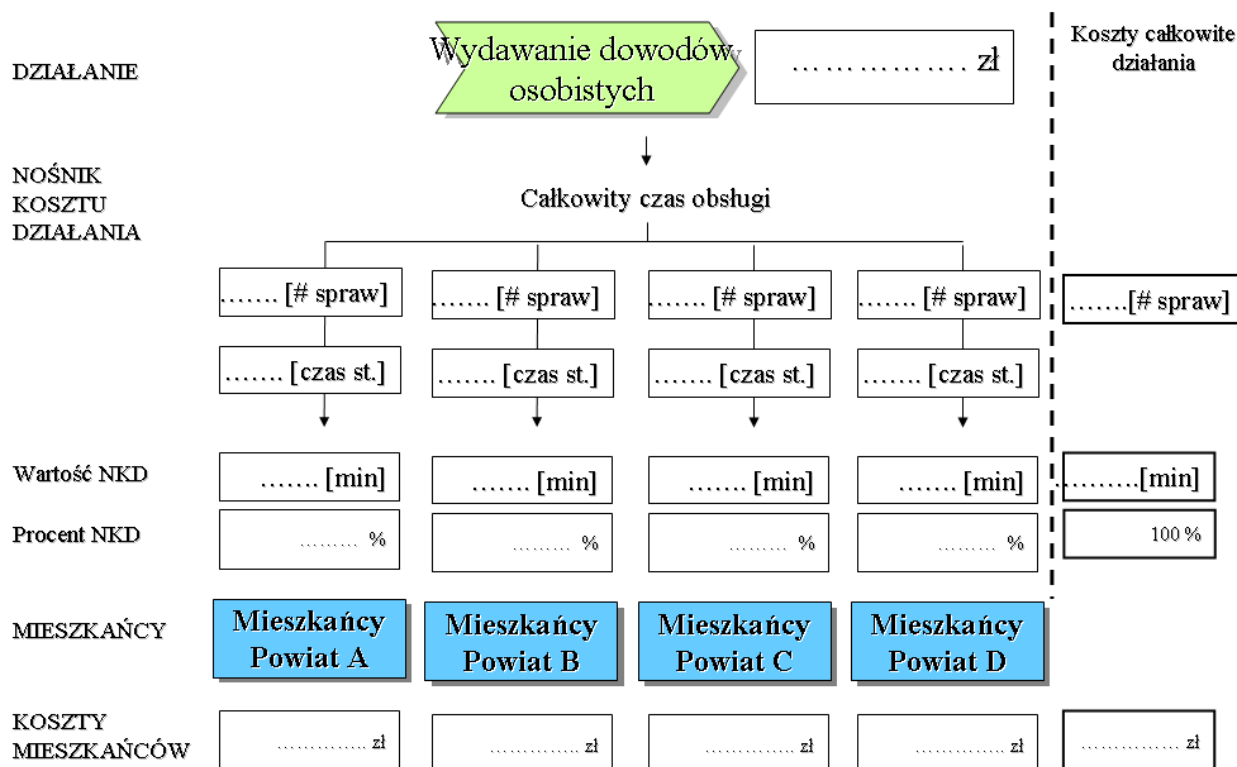
Działanie *Wydawanie dowodów osobistych* realizowane było na rzecz mieszkańców w następującym układzie:

- Mieszkańcy Powiat A: 298 spraw,
- Mieszkańcy Powiat B: 446 spraw,
- Mieszkańcy Powiat C: 1302 spraw,
- Mieszkańcy Powiat D: 1674 spraw.

Standardowy czas wydania jednego dowodu osobistego to 15 minut.

Koszt działania zostanie rozliczony na klientów nośnikiem – Całkowity czas obsługi.

## Wariant 1





Zadanie nr 14 (Wariant 2):

Wypełnij poniższą tabelę.

WARIANT II					
Koszt	Mieszkańcy Powiat A	Mieszkańcy Powiat B	Mieszkańcy Powiat C	Mieszkańcy Powiat D	RAZEM
Rejestrowanie aktów urodzenia	..... zł	..... zł	..... zł	..... zł	..... zł
Wydawanie dowodów osobistych	..... zł	..... zł	..... zł	..... zł	..... zł
Koszty całkowite procesów	..... zł	..... zł	..... zł	..... zł	..... zł
Liczba spraw ogółem	676	586	2 158	2 291	5 710
koszt jed spraw	..... zł	..... zł	..... zł	..... zł	..... zł
Koszty niewykorzystanych zasobów					..... zł
Koszt całkowity urzędu					..... zł

#### 4. Podsumowanie

Zdanie nr 15:

- 1) Porównaj wyniki kalkulacji dla obu Wariantów kalkulacji i zinterpretuj.
- 2) Jaki jest koszt całkowity usług?
- 3) Czy koszty niewykorzystane zasobu powinny być uwzględnione w kosztach obsługi mieszkańców?
- 4) Jakie decyzje można podjąć w oparciu o informacje o kosztach niewykorzystanych zasobów?

