

Marek Dylewski

Uniwersytet Szczeciński

**MOŻLIWOŚCI ZASTOSOWANIA
RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ
W DZIAŁALNOŚCI
JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO***

1. Wstęp

Podejście procesowe wymaga zmiany filozofii ponoszenia wydatków publicznych, a przede wszystkim wymaga konstrukcji nowoczesnego rachunku kosztów działań, przy którym klasyczne struktury nie sprawdzają się. Dlatego też należy opierać się na osiągnięciach w zakresie rachunkowości zarządczej. Standardowa sprawozdawczość budżetowa jest całkowicie bezużyteczna, ponieważ odpowiada koncepcji budżetu liniowego o budowie typowo branżowej.

Doskonalenie przebiegu procesów, z punktu widzenia zarządzania i planowania, prowadzi do bardziej przejrzystego oraz odpowiedzialnego systemu zarządzania w jednostce samorządu terytorialnego. Rozmywanie odpowiedzialności i rozproszenie struktury organizacyjnej to najczęstsze mankamenty systemu świadczenia usług w jednostkach samorządu terytorialnego. Nawet jeśli dokonywane są zmiany pod kątem usprawnienia całego systemu zarządzania, to brak jest wkomponowanych mechanizmów jego ciągłego udoskonalania. Otoczenie oraz potrzeby społeczeństwa ewoluują, stąd też konieczność spojrzenia procesowego oraz doskonalenia działań – to duże wyzwanie dla zarządzających w jednostkach samorządu terytorialnego. Możliwości zastosowania nowego spojrzenia na problem ewidencji i rachunku kosztów działalności jednostek samorządu to podstawowy cel artykułu.

* Praca naukowa finansowana ze środków na naukę w latach 2006-2008 jako projekt badawczy nr 1H02C11330.

2. Podejście procesowe w działalności jednostek samorządu terytorialnego

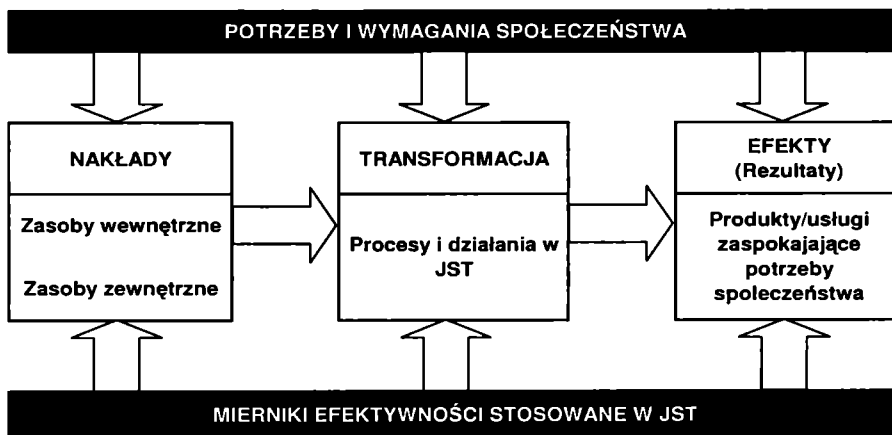
Podejście procesowe ma swoją genezę w zarządzaniu procesowym, w którym analizie i ocenie poddawane są działania od fazy ukierunkowywania i określania celów i oczekiwanych rezultatów działalności, aż po analizę, organizację i nadzór procesów. A co najważniejsze, cechą charakterystyczną zarządzania procesowego jest stałe udoskonalanie i usprawnianie [6, s. 14]. Gruntowną zmianą w podejściu do sposobu zarządzania może być wprowadzenie koncepcji zarządzania opartego na działaniach (*activity-based management*) i na zarządzaniu kosztami działań (*activity-based costing*). Z tym że działanie należy rozumieć szerzej, nie tylko w ujęciu czynnościowym, ale także jako ciąg zdarzeń, przedsięwzięć, zadań lub programów traktowanych jako proces. Dlatego koncepcja ta może dotyczyć nie tylko wycinków działalności organizacji, ale i całościowego podejścia do działań związanych z osiąganiem zakładanych celów. Ma ona zastosowanie nie tylko w sektorze komercyjnym, służy innemu spojrzeniu na proces zarządzania także w sektorze publicznym. Jako że sektor publiczny coraz częściej styka się z elementami rynku i stosowania mechanizmów rynkowych w zakresie dostarczania produktów i usług publicznych i wręcz wchodzi w nie, zmiana orientacji i spojrzenia na przebieg procesów, zwłaszcza w sektorze samorządowym, jest zasadna¹.

Zarządzanie oparte na działaniach i ich koszcie obejmuje wszystkie te elementy, które są bezpośrednio i pośrednio związane z wykonywaniem zadań, oraz realizacją założeń programów powtarzających się czynności. Wykorzystując przy tym rachunek kosztów działań, dochodzimy do zupełnie innego spojrzenia na działalność jednostek samorządu terytorialnego. Opierając się na informacjach o rzeczywistych kosztach produktów i usług, procesów, działań, kanałów dystrybucji (poprzez własne jednostki lub outsourcing), grupach docelowych odbiorców produktów i usług, kontraktów i przedsięwzięć, można prowadzić analizy wartości, czynników kosztotwórczych oraz mierników efektywności, a przede wszystkim prowadzić działania skierowane na ciągłe usprawnianie procesów i działań prowadzonych w trakcie ich realizacji. Nie ma w tym miejsca znaczenia, czy jest to jednostka samorządu terytorialnego czy też nie. Każda z nich ma zdefiniowaną strukturę i w określony sposób realizuje swoje ustawowe zadania, robiąc to bardziej lub mniej efektywnie. Ale cechą wspólną dla sektora publicznego, w tym również podsektora samorządowego, w warunkach polskich, jest aktualnie brak odpowiedzialności za nieefektywne albo wręcz błędne decyzje, które skutkują nieuzasadnionym, z punktu widzenia ekonomicznego, wzrostem zaangażowania środków publicznych, a przede wszystkim ich marnotrawstwem, którego nie można określić niegospodarnością w ujęciu przestępstwa karnego.

¹ Problem terminologii oraz szerszego rozumienia istoty działania jako procesu omówiono szerzej w [4, s. XXIII-XXIV].

Obserwacja działalności jednostek samorządu terytorialnego, a także całego sektora publicznego, pozwala wysunąć wniosek, że rozwój i zaspokajanie potrzeb społeczeństwa odbywa się w sposób ekstensywny. Oznacza to, że każde nowe zadanie wymaga tworzenia kolejnych stanowisk pracy, komórek, jednostek organizacyjnych itp. Można także wskazać na łatwość podejmowania decyzji o reorganizacjach, zmianach, często o charakterze rewolucyjnym.

Ideowo podejście procesowe w zarządzaniu jednostką samorządu terytorialnego zaprezentowano na rys. 1.



Rys. 1. Model działalności jednostki samorządu terytorialnego zorientowanej procesowo

Źródło: opracowanie na podstawie [4, s. 2].

Dla organizacji zarządzanych procesowo sprawą nadrzędną są potrzeby i wymagania odbiorców. Każda organizacja istnieje po to, aby zaspokajać te potrzeby. Z punktu widzenia jednostek samorządu terytorialnego mówimy tu o całości danej społeczności, a nie tylko o tej części, która popiera opcję rządzącą. W każdej organizacji procesy i działania mają na celu transformację kapitału, surowców i zakupionych usług na produkty i usługi, na które zapotrzebowanie i popyt zgłaszają klienci (społeczeństwo). Wartość dodaną przez organizację reprezentują procesy i działania, których efekt powinien być przedmiotem pomiarów i analiz. Pomiar efektywności dystrybutorów, dostawców, obsługi klienta, procesów wewnętrznych, produktów i usług oraz czynności jest niezbędny do oceny efektywności funkcjonowania całej organizacji. Procesy i działania są rdzeniem organizacji zorientowanej procesowo, istotą tworzenia wartości dla interesariuszy (społeczeństwa przede wszystkim) [5, s. 27-56]

Poprawa efektywności procesów i działań jest podstawowym celem w zasadzie każdej organizacji. A podstawową różnicą w podejściu nie jest rozwiązywanie

problemów, ale doskonalenie procesów. Jeżeli widzimy działanie, które rozumiemy także jako zadanie, program ze wszystkimi jego elementami bezpośrednimi i pośrednimi, to nie zajmujemy się ciągłym rozwiązywaniem problemów, lecz ich przewidywaniem, czego wyrazem jest ciągły proces udoskonalania działalności, w tym przypadku jednostki samorządu terytorialnego. Podstawowym problemem, jaki się pojawia w tej sytuacji, jest najczęściej zgodność celów doraźnych z celami politycznymi, które nie zawsze są jednak zgodne z celami długookresowymi i szeroko rozumianą efektywnością alokacji zasobów publicznych. Podejście menedżerskie wymaga też większej świadomości społeczeństwa, które powinno być odporne na populistyczne hasła i cele (często nierealne), najczęściej szkodzące tym, którzy je popierają [4, s. 2-3; 2, s. 71-74].

3. Koncepcja zmian w zarządzaniu jednostką samorządu terytorialnego na podstawie rachunku kosztów działań

Podejście procesowe wymaga zmiany filozofii ponoszenia wydatków publicznych, a przede wszystkim takiej konstrukcji nowoczesnego rachunku kosztów działań, przy którym klasyczne struktury nie sprawdzają się. Dlatego też należy opierać się na osiągnięciach w zakresie rachunkowości zarządczej. Standardowa sprawozdawczość budżetowa jest całkowicie bezużyteczna, ponieważ odpowiada koncepcji budżetu liniowego o budowie typowo branżowej. Cykl zarządzania kosztami działań zaprezentowano na rys. 2.

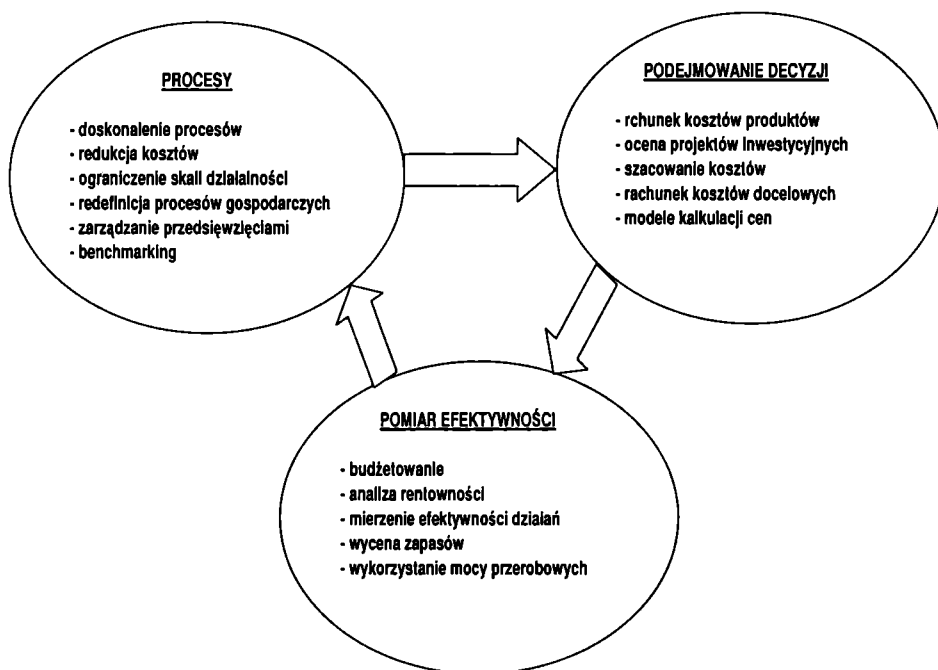
Z rysunku 2 wynika, że zarządzanie procesowe obejmuje trzy grupy elementów, które w sposób dynamiczny zachodzą w procesie zarządzania i gospodarowania w podsektorze samorządowym i służą ciągłemu doskonaleniu działań realizowanych w danym podmiocie. Elementy te są jednocześnie związane z korzyściami, jakie mogą być czerpane w związku z wykorzystywaniem zarządzania na podstawie kosztów działań. Grupy elementów to: procesy (działania), podejmowanie decyzji i pomiar efektywności.

Pierwsza grupa to procesy i zarządzanie procesami. Obejmuje ona [3, s. 17-25]:

1. Doskonalenie działań wykonywanych w danym podmiocie w postaci usystematyzowanej metody selekcji i analizy tych kluczowych procesów i działań, które są istotne z punktu widzenia osiągania celów jednostki samorządowej. Działania są definiowane, analizowane oraz wyceniane, aby ustalić rzeczywisty przebieg procesów w zakresie dostarczania produktów i usług na rzecz społeczności.

2. Redukcję kosztów lub ograniczanie rozmiarów działalności. Obserwacja praktyki zarówno samorządowej, jak i podsektora rządowego pokazuje, że zwykle redukcja kosztów i poszukiwanie oszczędności odbywa się raczej na oślep bez uwzględniania rzeczywistych skutków takich działań. Redukcja kosztów w systemie zarządzania procesowego koncentruje się na działaniach i procesach realizowanych w

danej organizacji. Poszukuje się w tym wypadku tych wszystkich działań, które są zbędne lub można znacznie ograniczyć ich zakres. Bardzo często eliminacja błędów daje lepsze wyniki niż oszczędności w ramach etatów i kosztów rzeczowych.



Rys. 2. Cykl zarządzania kosztami działań

Źródło: opracowanie na podstawie [4, s. 25].

3. Redefinicję procesów gospodarczych, czyli nic innego jak próbę odmiennego, najczęściej szerszego, spojrzenia na zadania realizowane w jednostkach samorządu terytorialnego oraz sposoby ich realizacji. Spojrzenie szersze pozwala na funkcjonalne konsolidowanie i łączenie w integralnie ze sobą związane grupy działań dotychczas realizowanych odrębnie, daje możliwość łączenia potencjału danej jednostki organizacyjnej lub jednostki samorządu w całość, ale także możliwość oceny, które działania można transferować na zewnątrz w postaci outsourcingu realizacji zadań na rzecz społeczeństwa.

4. Zarządzanie przedsięwzięciami (projektami), czyli propozycję działaniowego podejścia do zadań realizowanych w jednostkach samorządu terytorialnego. Przedsięwzięcie (projekt) to wiele działań lub kroków zmierzających do osiągnięcia określonego celu, co oznacza konieczność zarządzania działaniami niezbędnymi do jego zakończenia. Definiowanie zadań jako celów do osiągnięcia i desygnowanie odpowiedzialnych za ich realizację w kontekście koncentracji działań i pro-

cesów usprawnia cały proces gospodarowania zasobami publicznymi, a przede wszystkim planowania realizacji zadań w przyszłości.

5. Benchmarking, jako metodę poszukiwania wzorcowych sposobów postępowania, umożliwiających osiągnięcie najlepszych wyników przez uczenie się od innych i wykorzystywanie ich doświadczenia. Metoda ta pozwala na określenie, czy procesy bądź realizowane funkcje powinny być udoskonalane, i obejmuje analizę produktów i usług w kategoriach kosztów i jakości, analizę ekonomiczną w odniesieniu do procesów i działań oraz analizę postaw odbiorców produktów i usług [1, s. 139-143; 3, s. 35]

Doskonalenie przebiegu procesów prowadzi do bardziej przejrzystego oraz odpowiedzialnego systemu zarządzania w jednostce samorządu terytorialnego. Rozmywanie odpowiedzialności i rozproszenie struktury organizacyjnej to najczęstsze mankamenty systemu świadczenia usług w jednostkach samorządu terytorialnego. Nawet jeśli dokonywane są zmiany pod kątem usprawnienia całego systemu zarządzania, to brak jest wkomponowanych mechanizmów jego ciągłego udoskonalania. Otoczenie oraz potrzeby społeczeństwa ewoluują, stąd też konieczność spojrzenia procesowego oraz doskonalenia działań – to duże wyzwanie dla zarządzających w jednostkach samorządu terytorialnego.

Proces podejmowania decyzji to następna grupa elementów, które są nierozłącznie związane z zarządzaniem procesowym. Odpowiedni punkt odniesienia przy podejmowaniu decyzji minimalizuje negatywne skutki ich powzięcia (zwłaszcza z punktu widzenia horyzontu czasowego ich oddziaływania). Podstawowe elementy tej grupy to:

1. Rachunek kosztów produktów i usług, obejmujący sumę wartości wszystkich zasobów zużywanych do stworzenia, produkcji (świadczenia usług), projektowania, prac przygotowawczych, obsługi i dostarczania produktu lub usługi odbiorcy. Z punktu widzenia jednostek samorządu terytorialnego istotną kwestią w tym zakresie są koszty pośrednio ponoszone przy realizacji zadań publicznych, które często nie są rozliczane na poszczególne działania. Zdarza się, że koszty działań, w ujęciu budżetu liniowego, są w sposób świadomy przenoszone do innych linii budżetu w celu zaniżania bądź ukrywania rzeczywistych kosztów działań ponoszonych przy realizacji danych zadań.

2. Ocena projektów inwestycyjnych. Ujęcie nakładów i efektów związanych z realizacją zadań w jednostkach samorządu terytorialnego pozwala na pełne i kompleksowe spojrzenie na planowane do realizacji przedsięwzięcia, w tym przede wszystkim na te, z którymi związane są planowane do poniesienia nakłady inwestycyjne. Często w praktyce widzi się tylko problem budowy i skupienia się jedynie na fazie inwestycyjnej przedsięwzięcia, co z punktu widzenia całego okresu wykonywania zadań jest fazą najprostszą i występującą jednorazowo. Cały zaś okres eksploatacji i uzyskiwania zakładanych korzyści jest fazą zdecydowanie bardziej złożoną. Wykorzystanie standardowych metod oceny efektywności przed-

siewzięć inwestycyjnych pozwala na podejmowanie decyzji w sposób profesjonalny z minimalnym udziałem czynników uznaniowych.

3. Szacowanie kosztów oraz rachunek kosztów docelowych to spojrzenie na problem ponoszonych kosztów (wydatków) w warunkach przyszłych planowanych działań. Zdefiniowanie zakresu działań w ujęciu pełnym pozwala w sposób precyzyjny szacować koszty, zwłaszcza te, które mogą wystąpić jako uboczne lub niebezpośrednio związane z realizacją danych zadań.

4. Modele kalkulacji cen, które przy usługach świadczonych odpłatnie lub częściowo odpłatnie mają znaczenie ze względu na częstą konieczność uzupełniania ze środków publicznych różnicy pomiędzy ceną produktów lub usług a rzeczywistymi kosztami ponoszonymi przez realizatora zadania (dotacje przedmiotowe). Jednakże należy pamiętać o zachowaniach konsumentów na rynku, na którym funkcjonuje także jednostka samorządu terytorialnego. Wzrost cen za produkty lub usługi może uruchamiać jednocześnie mechanizmy oszczędnościowe po stronie ich odbiorców.

Ostatnia grupa to elementy związane z pomiarem efektywności. Trzeba podkreślić, że sektor publiczny nie powinien być zwalniany z pomiaru efektywności. Jeżeli wprowadzamy zarządzanie procesowe, to także elementy pomiaru ich efektywności. Oczywiście, należy dodać, że pomiar efektów w działalności jednostek samorządu terytorialnego nie jest sprawą prostą, ale nie niemożliwą do zastosowania. Na pewno oznacza to zmianę sposobu myślenia w trakcie procesu podejmowania decyzji, a przede wszystkim w procesie planowania, kiedy powinno się rozpoczynać ten proces od określenia celów, oczekiwanych wyników i sposobów ich pomiaru. Takie podejście umożliwia porównanie zaangażowanych zasobów z oczekiwanymi i rzeczywiście osiągniętymi efektami.

Podejście procesowe opiera się na takim doborze instrumentów i metod planowania, które będą warunkowały skuteczność procesu planowania i tym samym realizację zadań publicznych wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego. Daje ono możliwość spojrzenia dynamicznego, a nie statycznego na procesy realizacji zadań publicznych. Ponadto zapewnia to zupełnie inne spojrzenie, z punktu widzenia kryteriów oceny kosztów i korzyści, na realizację zadań przez jednostki samorządu.

4. Wnioski

Zastosowanie nowoczesnych rozwiązań w zakresie zarządzania oraz poszukiwanie możliwości zwiększenia skuteczności i efektywności alokowanych środków publicznych to wciąż aktualny postulat odnoszący się nie tylko do podsektora samorządowego, ale i do całego sektora finansów publicznych. Możliwości zastosowania podejścia procesowego i tworzenie rachunku kosztów działań podporządkowanego osiąganiu celów głównych jednostek samorządu terytorialnego to głów-

ny kierunek, w jakim powinny te jednostki zmierzać. Ten kierunek wynika z prostej przyczyny, a mianowicie z tego, że obecnie stosowany klasyczny system, w przeważającej części oparty na systemie historycznym planowania i wykonywania budżetu, oraz ewidencja odzwierciedlająca klasyfikację budżetową to za mało, aby w sposób nowoczesny zarządzać jednostką samorządu terytorialnego. Wprowadzenie nowoczesnego rachunku kosztów działań wydaje się być pierwszym krokiem w kierunku podniesienia racjonalizacji wydatkowania środków publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego.

Literatura

- [1] Borowiecki R., Romanowska M. (red.), *System informacji strategicznej*, Difin, Warszawa 2001.
- [2] Gianakis G.A., McCue C.P., *Local Government Budgeting. A Managerial Approach*, Praeger, Westport 1999.
- [3] Karlöf B., Östblom S., *Benchmarking – równaj do najlepszych*, Biblioteka Menedżera i Bankowca, Warszawa 1995.
- [4] Miller J.A., Pniewski K., Polakowski M., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.
- [5] Moore M.H., *Creating Public Value. Strategic Management in Government*, Harvard University Press, Cambridge 2000.
- [6] Müller R., Rupper P., *Process Reengineering*, Astrum, Wrocław 2000.

POSSIBILITIES OF USING ACTIVITY-BASED COSTING IN LOCAL GOVERNMENT PRACTICE

Summary

Process management needs the change of philosophy in spending public funds, first of all, it requires a construction of modern activity-based costing where classical costing form is not useful. Therefore, there is necessity to adopt accomplishments of management accounting. Standard budget statements are useless because they respond to a line item budget with a branch structure. A possibility of implementation of the new looking on local government activity is the main objective of the article.