

Dariusz KOTARSKI*

UŻYTECZNOŚĆ PROCESOWEGO RACHUNKU KOSZTÓW W ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ W WARUNKACH ZARZĄDZANIA KRYZYSOWEGO

Zarys treści: Artykuł traktuje o możliwości zastosowania procesowego rachunku kosztów administracji publicznej w warunkach zarządzania kryzysowego. Ze względu na koncepcyjne ujęcie tematu, szczególną uwagę skupiono na omówieniu zasad i warunków wdrożenia tego rachunku. Teoria rachunkowości zarządczej dowodzi, że procesowy rachunek kosztów, nie tylko pozwala precyzyjne i rzetelne rozliczyć koszty, ale także prowadzi w pewnym stopniu do racjonalizacji działań (np. poprzez eliminację zbędnych procesów), co jest szczególnie ważne w gospodarowaniu ograniczonymi środkami publicznymi.

Słowa kluczowe: zarządzanie kryzysowe, procesowy rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza w administracji publicznej.

Wstęp

Zarządzanie kryzysowe jest istotną funkcją kierowania bezpieczeństwem narodowym, realizowaną na różnych szczeblach administracji publicznej. Niezależnie od rodzaju, zakresu oraz wagi zadań powierzonych poszczególnym organom administracyjnym, zarządzanie kryzysowe odnosi się, zwłaszcza z mocy prawa, do zapobiegania sytuacjom kryzysowym, przygotowania do przejmowania nad nimi kontroli w drodze zaplanowanych działań, reagowania w przypadku wystąpienia sytuacji kryzysowych, usuwania ich skutków oraz odtwarzania zasobów i infrastruktury krytycznej.

Zarządzanie kryzysowe ma charakter czynnościowy, co jest czynnikiem sprzyjającym przy ustalaniu, rozliczeniu i kalkulacji kosztów procesów. Celem artykułu jest przedstawienie możliwości zastosowania procesowego rachunku kosztów do zarządzania kryzysowego w administracji publicznej.

* adiunkt, Zakład Rachunkowości, Instytut Ekonomii i Zarządzania, Politechnika Koszalińska

Działania, zadania i wydatki budżetowe w zarządzaniu kryzysowym

Zarządzanie kryzysowe nierozłącznie związane jest z sytuacją kryzysową, którą najogólniej można zdefiniować jako sytuację wpływającą negatywnie na poziom bezpieczeństwa ludzi, mienia w znacznych rozmiarach lub środowiska, wywołującą istotne ograniczenia w działaniu organów administracji publicznej ze względu na nieadekwatność posiadanych sił i środków.

Ze względu na czas wystąpienia sytuacji kryzysowej, możliwe przedsięwzięcia z zakresu zarządzania można podzielić na działania: przedkryzysowe, podejmowane w trakcie zagrożenia oraz pokryzysowe. W działaniach przedkryzysowych wyodrębnia się również – często analitycznie – procesy zapobiegawcze i przygotowawcze (planistyczne). Planowanie ma na celu koordynowanie i usprawnianie działań podjętych w razie wystąpienia sytuacji kryzysowej. Dotyczy to zwłaszcza czynności złożonych i jednocześnie ważnych, nie tylko z punktu widzenia przeznaczanych środków rzeczowych i finansowych, ale także wysokiego ryzyka z nimi związanego. Prace planistyczne obejmują zwłaszcza¹:

- przygotowanie planów zarządzania kryzysowego;
- przygotowanie struktur uruchamianych w sytuacjach kryzysowych;
- przygotowanie i utrzymywanie zasobów niezbędnych do wykonania zadań ujętych w planie zarządzania kryzysowego;
- utrzymywanie baz danych niezbędnych w procesie zarządzania kryzysowego;
- przygotowanie rozwiązań na wypadek zniszczenia lub zakłócenia funkcjonowania infrastruktury krytycznej;
- zapewnienie spójności między planami zarządzania kryzysowego a innymi planami sporządzanymi w tym zakresie.

Reagowanie kryzysowe jest bezpośrednim działaniem na zaistniałą sytuację, która stanowi zagrożenie dla infrastruktury krytycznej, ludności, jej mienia lub środowiska. Procesy wykonawcze obejmują na tym etapie wykorzystanie sił oraz środków rzeczowych i finansowych, stosownie do wielkości powstałego zagrożenia. Równolegle rozpoczynają się także czynności zmierzające do likwidacji skutków sytuacji kryzysowej. „W tym wszystkim – podkreśla J. Piłzys – ważną sprawą jest ciągłe monitorowanie i analizowanie rozwoju sytuacji po wystąpieniu jakiegokolwiek zagrożenia związanego ze

¹ Art. 4 ustawy z 26 kwietnia 2007 r. o zarządzaniu kryzysowym (Dz. U. z 2007 r., Nr 89, poz. 590, z późn. zm.).

zdarzeniami kryzysowymi oraz szacowanie szkód fizycznych powstałych w wyniku jego wystąpienia”².

Wykonywanie zadań z zakresu zarządzania kryzysowego wymaga zaplanowania ich finansowania w ramach budżetów gmin, powiatów i samorządów województw oraz budżetu państwa. W przypadku budżetów jednostek samorządu terytorialnego konieczne jest stworzenie rezerwy celowej na realizację tych zadań. Aktualnie poziom rezerwy powinien być zaplanowany w wysokości nie mniejszej niż 0,5 proc. wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pomniejszonych o wydatki inwestycyjne, wydatki na wynagrodzenia i pochodne oraz wydatki na obsługę długu. Na dofinansowanie zadań własnych z zakresu zarządzania kryzysowego jednostki samorządu terytorialnego mogą otrzymywać również dotacje celowe z budżetu państwa³.

Zakres bieżących wydatków budżetowych (przedkryzysowych) dotyczy głównie realizacji spraw planistycznych, prowadzenia akcji informacyjno-przygotowawczych, w tym szkoleń, ćwiczeń i treningów z zakresu zarządzania kryzysowego, zakup specjalistycznego sprzętu oraz monitorowania i prognozowania rozwoju zjawisk mogących stanowić zagrożenie. Wydatki na zarządzanie kryzysowe obejmują również wynagrodzenia pracowników funkcjonujących w strukturze zarządzania kryzysowego oraz wydatki infrastrukturalne, związane głównie z zakupem środków trwałych oraz inwestycji (modernizacji) przeprowadzonych na potrzeby funkcjonowania komórek zarządzania kryzysowego.

Na etapie wystąpienia sytuacji kryzysowej, środki będące w dyspozycji organów administracji publicznej, przeznaczane są na reagowanie na zagrożenia oraz ograniczania i likwidację ich skutków. Relatywnie wysoki udział w całkowitych wydatkach przeznaczanych na zarządzanie kryzysowe będą mieć, w przypadku wystąpienia poważnej sytuacji kryzysowej, wydatki na ochronę i ewentualne odtworzenie infrastruktury krytycznej, czyli obiektów budowlanych, urządzeń, instalacji i usług zasadniczych dla bezpieczeństwa podmiotów zagrożonych, zwłaszcza ludności, organów administracji publicznej, a także instytucji i przedsiębiorców. W ujęciu rzeczowym wydatki na infrastrukturę krytyczną mają zapewnić prawidłowe i ciągle funkcjonowanie systemów⁴:

- zaopatrzenia w energię, surowce energetyczne i paliwa,
- łączności,
- sieci teleinformatycznych,
- finansowych,

² J. Pilżys, *Zarządzanie kryzysowe*, Międzynarodowe Stowarzyszenie „Edukacja dla obronności i bezpieczeństwa”, Szczecin 2007, s. 70.

³ Art. 26, ust. 1-5, ustawy z 26 kwietnia 2007 r. o zarządzaniu kryzysowym (Dz. U. z 2007 r., Nr 89, poz. 590, z późn. zm.).

⁴ Ibidem, art. 3, ust. 2.

- zaopatrzenia w żywność i wodę,
- ochrony zdrowia,
- transportowych,
- ratowniczych,
- zapewniających ciągłość działania administracji publicznej.

Warunki wdrożenia procesowego rachunku kosztów

W ogólnym ujęciu, procesowy rachunek kosztów⁵ jest metodą pomiaru kosztów, polegającą na powiązaniu, będących w dyspozycji organizacji, zasobów z procesami, których koszty następnie są rozliczane na poszczególne produkty i usługi. Ze względu na koncepcyjne podejście w zakresie ujmowania i rozliczania kosztów, w rachunku tym zakłada się zdefiniowanie i skatalogowanie istotnych, z punktu widzenia zużycia zasobów, procesów (głównych i pomocniczych), mierników i nośników kosztów.

Sporządzenie wykazu procesów występujących w ramach wyodrębnionej jednostki organizacyjnej (miejsca powstania kosztów, wydziału, komórki) może odbywać się na podstawie wywiadów z kadrą tej jednostki⁶. W praktyce stosuje się głównie dwie metody pozyskiwania informacji o procesach. Pierwsza metoda (tzw. metoda *top-down*), wykorzystuje wiedzę kierowników do uzyskania informacji w tym zakresie. Z kolei w metodzie *bottom up* procesy w ramach organizacji określane są na podstawie doświadczeń pracowników. Niesie ona jednak pewne niebezpieczeństwo polegające na naturalnej dla pracowników tendencji do zniekształcania pewnych informacji i wypuklania innych – mniej lub bardziej ważnych⁷.

W administracji publicznej, ze względu na różnorodność, złożoność i specyfikę sytuacji kryzysowych, do charakterystyki procesów wykonawczych, powinno się wykorzystywać wiedzę specjalistów i służb odpowiedzialnych za reagowanie na dane zagrożenie. W sprawach zarządczych określanie procesów i funkcji podporządkowane może być szefowi sztabu lub poszczególni kierownicy jednostek organizacyjnych wyodrębnionych w strukturze systemu zarządzania kryzysowego.

Obok procesów, istotne jest dokładne określenie wszystkich zasobów, które są wykorzystywane lub zużywane w trakcie występowania działań (proce-

⁵ W polskiej literaturze rachunkowości zarządczej stosuje się również określenia: „rachunek kosztów procesów”, „rachunek kosztów działań” oraz „metoda ABC”.

⁶ K. Sawicki (red.), *Rachunek kosztów*, tom II, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996, s. 535.

⁷ D. Sołtys (red.), *Rachunek kosztów. Elementy rachunkowości zarządczej*, Wyd. AE we Wrocławiu, Wrocław 1999, s. 182.

sów). Zasobami zaangażowanymi przy wykonywaniu zadań z zakresu zarządzania kryzysowego są głównie: zasoby ludzkie, materiały, maszyny, urządzenia, środki transportu oraz elementy infrastruktury krytycznej. W systemie procesowego rachunku kosztów zasoby te, jak już wspomniano, powinny być przyporządkowane do wyodrębnionych procesów. To przyporządkowanie zasobów do procesów odbywa się na podstawie nośników kosztów zasobów. Nośnik kosztów zasobów jest miarą ilości zasobów wykorzystywanych lub zużywanych przez poszczególne procesy. W literaturze rachunkowości zarządczej przyjmuje się, że nośnikami kosztów zasobów powinny być takie wielkości, które w sposób najbardziej adekwatny odzwierciedlają zaangażowanie poszczególnych zasobów lub procesów⁸ (tabela 1).

Tabela 1. Istotne nośniki kosztów w zarządzaniu kryzysowym

Table 1. Key cost drivers in crisis management

Zasoby	Nośniki kosztów zasobów
Zasoby ludzkie	- liczba pracowników wykonujących działania ratownicze, planistyczne, prewencyjne, prognostyczne, monitorujące itp., - liczba godzin przepracowanych przy wykonywaniu działań z zakresu reagowania kryzysowego.
Maszyny i urządzenia	- czas pracy związany z wykonywaniem działań (akcji) ratunkowych, - liczba zaangażowanych urządzeń do przeciwdziałania.
Środki transportowe	- liczba przejechanych kilometrów podczas akcji ratunkowej, - czas przewozu, np. ewakuowanych ludzi, - ilość przewiezionych środków i materiałów.
Energia	- ilość zużytej energii na wykonanie działań.
Pomieszczenia	- powierzchnie wykorzystywane przez sztaby kryzysowe, - czas magazynowania środków.
Kontrola działań	- liczba kontroli, - czas trwania kontroli.

Źródło: Opracowanie własne

Source: Own conception

⁸ E. Nowak, *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Wyd. Ekspert, wyd. 2, Wrocław 2003, s. 195.

Początkowy etap wdrożenia procesowego rachunku kosztów często poprzedza zmiana sposobu zarządzania organizacją, opartego na teorii zarządzania procesowego (AMB – activity based management), który w istocie sprowadza się do stałej analizy i planowania procesów i ich rozmiarów. Dzięki temu, zarządzaniu podlegają przyczyny wywołujące koszty, a nie tylko koszty będące skutkiem określonych procesów. Planowanie kosztów procesów może odbywać się z wykorzystaniem zasad budżetowania kosztów procesów. Budżety kosztowe stwarzają bowiem bazę do porównań z rzeczywistymi kosztami o do określenia ewentualnych odchyłeń, a następnie podjęcia odpowiednich działań interwencyjnych i zapobiegawczych⁹.

Mając na uwadze powyższe stwierdzenia należy zaznaczyć, że w organizacjach administracji publicznej zarządzanie procesowe i związany z nim rachunek kosztów procesów mogą stanowić, w obecnym uwarunkowaniu prawnym, elementy systemu rachunkowości zarządczej, których wdrożenie wymaga przede wszystkim¹⁰:

1. doskonalenia procesów wykonywanych w każdej jednostce organizacyjnej w postaci usystematyzowanej metody selekcji i analizy tych kluczowych procesów, które są istotne z punktu widzenia osiągniętych celów;
2. redukcowania kosztów procesów, które są zbędne lub można ograniczyć ich zakres (eliminacja błędów daje lepsze wyniki niż oszczędności poczynione w ramach etatów i kosztów rzeczowych);
3. poszukiwania wzorcowych sposobów postępowania, umożliwiających osiągnięcie najlepszych wyników przez uczenie się od innych jednostek organizacyjnych,
4. redefinicji procesów zarządczych, poprzez funkcjonalne łączenie w integralnie ze sobą związane grupy procesów dotychczas realizowanych odrębnie.

Kalkulacja kosztu jednostkowego sytuacji kryzysowej

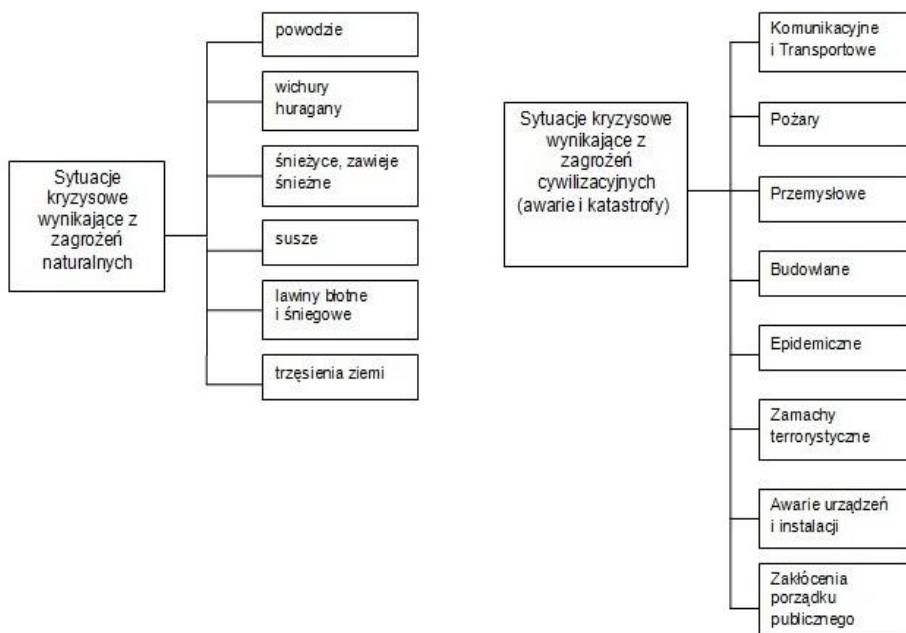
Kolejnym etapem procesowego rachunku kosztów jest kalkulacja kosztu jednostkowego sytuacji kryzysowej. Istota kalkulacji kosztów zarządzania kryzysowego wywodzi się z jednego z podstawowych założeń, że reagowanie na sytuacje kryzysowe, powoduje zapotrzebowanie na określone procesy, których

⁹ T. Kiziukiewicz (red.), *Zarządcze aspekty rachunkowości*, PWE, Warszawa 2003, s. 214.

¹⁰ E. Nowak (red.), *Rachunkowość a controlling*, Wyd. Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2007, s. 133-134.

wykonanie wymaga zaangażowania odpowiednich zasobów, co z kolei powoduje ponoszenie kosztów.

Kalkulacja kosztów jednostkowych, obejmuje sumę wartości wszystkich zasobów zużywanych w celu realizacji zadań z zakresu zarządzania kryzysowego. Z punktu widzenia wydatków jednostek organizacyjnych istotną kwestią w tym zakresie są koszty pośrednie i bezpośrednie. Do kosztów bezpośrednich zalicza się te elementy kosztów reagowania kryzysowego, które można przypisać określonym sytuacjom kryzysowym na podstawie dokumentów źródłowych. Są to głównie: koszty materiałów, paliw i energii, wynagrodzenia pracowników biorących udział w akcji kryzysowej, bądź nią dowodzących w centrum kryzysowym. Inną możliwością rozliczenia kosztów bezpośrednich jest wydzielenie procesów na poziomie poszczególnych sytuacji kryzysowych, a następnie określenie kosztów tych procesów.



Rysunek 1. Istotne rodzaje sytuacji kryzysowych

Figure 1. Key crisis situations

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: J. Bagiński, W. Gasz, Nowe zarządzanie kryzysowe w praktyce. *Gotowe procedury, plany reagowania, schematy organizacyjne według nowych przepisów*, Wyd. Forum, Poznań 2008

Source: Based on J. Bagiński, W. Gasz, Nowe zarządzanie kryzysowe w praktyce. *Gotowe procedury, plany reagowania, schematy organizacyjne według nowych przepisów*, Wyd. Forum, Poznań 2008

Należy jednocześnie zaznaczyć, że zasięg obszarowy i wielkość powstałych szkód wpływają na to, czy reagowanie kryzysowe będzie się odbywać na poziomie gminnym, powiatowym lub wojewódzkim. Sytuacje kryzysowe różnią się między sobą także pod względem: ponoszonych wydatków, częstości występowania, oraz rodzajowym (zob. rys. 1).

Rachunek kosztów procesów zarządzania kryzysowego powinien zakładać przeprowadzenie indywidualnej kalkulacji kosztów jednostkowych sytuacji kryzysowych na różnych szczeblach administracji publicznej. W przypadku przerwania wałów i wystąpienia lokalnych podstopień, reagowanie kryzysowe będzie odbywać się tylko na poziomie gminnym. Wykorzystane więc zostaną rezerwy budżetu gminnego na zakup, np. worków, piasku i pomp szlamowych. W podobnej rodzajowo sytuacji kryzysowej, obejmującej teren województwa, finansowanie zadań z zakresu reagowania kryzysowego nastąpi z budżetu samorządu województwa; kalkulacja kosztu jednostkowego sytuacji kryzysowej nastąpi wtedy tylko na wojewódzkim poziomie administrowania.

Koszty pośrednie traktowane są jako te elementy kosztów całkowitych, które nie mogą być wprost odniesione do działań związanych z określoną sytuacją kryzysową na podstawie dokumentów źródłowych. Przykładem mogą tu być koszty działań przedkryzysowych, np. prowadzenie szkoleń i treningów z zakresu zarządzania kryzysowego lub wynagrodzenia pracowników sfery zarządzania kryzysowego, którzy monitorują i prognozują istotne zagrożenia.

Rozliczenie kosztów pośrednich w danym okresie następuje za pomocą odpowiedniego klucza rozliczeniowego w celu przypisania ich poszczególnym sytuacjom kryzysowym, zgodnie z ich stopniem kosztochłonności. W rachunku kosztów działań nie uśrednia się kosztów pośrednich, tak jak to ma miejsce w rachunku tradycyjnym. Istota rozliczenia kosztów pośrednich w procesowym rachunku kosztów sprowadza się do ustalenia stawek kosztów określonych procesów dla każdego nośnika kosztów w powiązaniu z odnośną charakterystyką liczbową. Mnożąc ustaloną stawkę kosztów procesu przez ilość jednostek miernika tego procesu przypisanej określonej sytuacji kryzysowej (np. na podstawie założeń normatywnych lub danych rzeczywistych) ustala się kwotę kosztów tego procesu, przypadających na konkretną sytuację kryzysową¹¹.

Należy jednak zaznaczyć, że część kosztów pośrednich to koszty stałe (np. koszty kierownika komórki zarządzania kryzysowego), dlatego nie można ich powiązać z określonymi sytuacjami kryzysowymi i wymagają zastosowania kluczy rozliczeniowych, które stosowane są w tradycyjnym rachunku kosztów.

¹¹ K. Sawicki (red.), *Rachunek...*, op. cit., s. 537.

Uwagi końcowe

W pracy przedstawiono istotę procesowego rachunku kosztów w administracji publicznej w warunkach zarządzania kryzysowego. Możliwość wdrożenia procesowego rachunku kosztów wymaga nie tylko sporządzenia i aktualizowania istotnych procesów, wykorzystujących posiadane zasoby, mierników i nośników kosztów procesów, ale także rozwiązania problemu prawidłowego rozliczenia kosztów sytuacji kryzysowych, różniących się pod względem rodzajowym, częstotliwości występowania, kosztochłonności i zasięgu terytorialnego. Równoległe konieczne jest poszukiwanie nowych i lepszych działań (procesów), co ma prowadzić do ich racjonalizacji.

Ze względu na powyższy wniosek, procesowy rachunek kosztów w sferze zarządzania kryzysowego ma szansę znaleźć zwolenników wśród kadry administracyjnej, choć w oglądzie proceduralnym wiąże się z potrzebą redefinicji procesów zarządczych, które często są regulowane prawnie. Nie wyklucza to jednak możliwości prowadzenia tego rachunku w ramach rachunkowości zarządczej.

Bibliografia

1. J. Bagiński, W. Gasz, Nowe zarządzanie kryzysowe w praktyce. *Gotowe procedury, plany reagowania, schematy organizacyjne według nowych przepisów*, Wyd. Forum, Poznań 2008.
2. Kiziukiewicz (red.) T., *Zarządcze aspekty rachunkowości*, PWE, Warszawa 2003.
3. Nowak E. (red.), *Rachunkowość a controlling*, Wyd. Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2007.
4. Nowak E., *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Wyd. Ekspert, wyd. 2, Wrocław 2003.
5. Piłzys J., *Zarządzanie kryzysowe*, Międzynarodowe Stowarzyszenie „Edukacja dla obronności i bezpieczeństwa”, Szczecin 2007.
6. Sawicki K. (red.), *Rachunek kosztów*, tom II, Fundacja Rozwoju rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996.
7. Sołtys D. (red.), *Rachunek kosztów. Elementy rachunkowości zarządczej*, Wyd. AE we Wrocławiu, Wrocław 1999.
8. Ustawa z 26 kwietnia 2007 r. o zarządzaniu kryzysowym (Dz. U. z 2007 r., Nr 89, poz. 590, z późn. zm.).

THE USEFULNESS OF ACTIVITY BASED COSTING IN PUBLIC ADMINISTRATION DURING CRISIS MANAGEMENT

The paper shows the rules of activity-based costing in public administration during crisis management. The usage of this account is important, especially for spending limited public funds, when an organization can precisely estimate the cost of its individual crises. Apart from that in the paper one can find a new vision of crisis management based on processes and costs, which involves dealing with threats before and after they have occurred.

Keywords: crisis management, activity-based costing, management accounting in public administration.