

**NARZĘDZIOWNIK
NOWOCZESNEGO MENEDŻERA
ADMINISTRACJI SAMORZĄDOWEJ**



Tarnów, 2014

Skład, łamanie i projekt okładki, korekta: Marek Karpiński



Creative Commons Uznanie autorstwa – Użycie niekomercyjne – Na tych samych warunkach 3.0 Polska.
Pełne prawa zastrzeżone na rzecz Stowarzyszenia „Miasta w Internecie” oraz autorów poszczególnych treści.



PROJEKT WSPÓŁFINANSOWANY PRZEZ SZWAJCARIĘ, W RAMACH SZWAJCARSKIEGO PROGRAMU WSPÓŁPRACY Z NOWYMI KRAJAMI CZŁONKOWSKIMI UNII EUROPEJSKIEJ

Spis treści

WSTĘP	4
ISTOTA RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ	5
RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ W URZĘDACH SAMORZĄDOWYCH	14
PARTYCYPACJA PUBLICZNA – WYTYCZNE DLA SAMORZĄDÓW	22
BIBLIOGRAFIA	35

WSTĘP

Obserwując to, co dzieje się w administracji samorządowej w ostatnich latach, można dostrzec wyraźny nacisk na profesjonalizację zarządzania jednostkami. Powszechne staje się dążenie do podniesienia jakości i efektywności funkcjonowania jednostek. Nacisk na efektywność działań ujawnia się m. in. w poszukiwaniu narzędzi dostarczających informacji zarządczej pozwalającej na takie zarządzanie zasobami przy realizacji zadań publicznych, aby relacja korzyści do kosztów była jak najlepsza. Dbłość o jakość podejmowanych działań przejawia się z kolei w coraz większej dbałości o opinię klientów administracji publicznej, w szczególności samorządowej. Mieszkańcy jednostek samorządu terytorialnego nie są już tylko petentami urzędów, coraz częściej, z inicjatywy władz samorządowych, stają się współzarządzającymi swoimi wspólnotami, włączając się w różne procesy z obszaru partycypacji obywatelskiej.

W niniejszym narzędziowniku nie podejmujemy dyskusji dotyczącej tego, jaki model administracji powinniśmy budować w Polsce. Nie uprzywilejowujemy także żadnej z koncepcji zarządzania w sektorze publicznym. Mimo, że proponujemy menedżerowi administracji samorządowej rozważenie użyteczności metody wywodzącej się z sektora prywatnego¹, to nie oznacza, że chcemy, aby samorządy rozwijały się tylko w duchu Nowego Zarządzania Publicznego. Wierzymy, że zorientowanie na wzrost efektywności instytucji publicznych można, a nawet trzeba, godzić z wzrostem ich otwartości, rozumianej również jako gotowość władz samorządowych do dzielenia się władzą z mieszkańcami. Dlatego w narzędziowniku menedżer administracji samorządowej odnajdzie podpowiedzi wpisujące się w nurt Dobrego Rządzenia, bowiem dotyczące tego, jak planować i realizować działania włączające społeczność lokalną w życie publiczne, jak otwierać się na opinie mieszkańców.

¹ W narzędziowniku opisany został rachunek kosztów działań (RKD), metoda kalkulacji kosztów wywodząca się z sektora prywatnego.

ISTOTA RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ

GENEZA ROZWOJU RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ ORAZ PRZYCZYNY JEGO ZASTOSOWANIA

Koncepcja Rachunku Kosztów Działania (RKD, z ang. Activity Based Costing) została teoretycznie sformułowana i opublikowana po raz pierwszy w 1988 roku przez R. Cooper'a i R. Kaplan'a. Początkowo metoda była wykorzystywana przez przedsiębiorstwa, które borykały się z problemami związanymi z funkcjonującymi w nich systemami rachunkowości³. W firmach tych zastosowano nowe metody rachunku kosztów, których analiza stanowiła podstawę do przedstawienia głównych zasad modelu RKD.⁴ W wyniku przeprowadzonych badań stwierdzono, że produkty i usługi nie są bezpośrednią przyczyną powstawania kosztów. Przyczyną powstawania kosztów są działania, wykonywane na rzecz wytwarzanych produktów.

Zainteresowanie nową metodą kalkulacji kosztów spowodowało, iż obecnie rachunek kosztów działań cieszy się dużym zainteresowaniem nie tylko wśród przedsiębiorstw, ale także organizacji pożytku publicznego⁵.

Zmiany zachodzące w otoczeniu organizacji, w tym w szczególności zmiany w strukturze kosztów, silna koncentracja na kliencie i próba zaspokojenia jego potrzeb, większa świadomość menedżerów jednostek administracji, co do potrzeby kontroli kosztów, efektywniejszego wykorzystania zasobów oraz racjonalnego wydatkowania środków publicznych wymagają zmian obecnych sposobów kalkulacji kosztów. Tradycyjne metody rozliczenia kosztów dla większości organizacji są dziś nieodpowiednie. Informacje generowane przez te systemy w dużej części są niepełne, nieprzetworzone, stroniczne i niedostosowane do potrzeb zarządzania współczesną organizacją. Tradycyjne systemy kalkulacji nie troszczą się o proporcjonalne przedstawienie kosztów związanych z poszczególnymi rodzajami świadczonych usług, czy grup klientów.⁶ Nie dostarczają rzetelnej informacji na temat kosztów procesów realizowanych w urzędzie. Nie dostarczają także informacji o konieczności podjęcia działań usprawniających, dzięki którym możliwa byłaby poprawa efektywności funkcjonowania jednostki.

² Adiunkt w Instytucie Organizacji i Zarządzania Politechniki Wrocławskiej

³ Jaruga A., Nowak W., Szycha A., Zarządzanie kosztami w praktyce światowej, ODDK, Gdańsk 1997 s.41

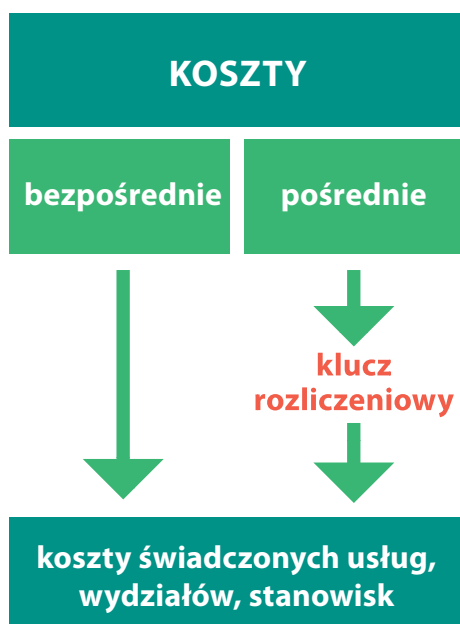
⁴ Jaruga A., Nowak W., Szycha A., Zarządzanie kosztami w praktyce światowej, ODDK, Gdańsk 1997 s.41

⁵ Pengyu Cao, Shin-Ichi Toyabe, Kouhei Akazawa, Development of a Practical Costing Method for Hospitals, Development of a Practical Costing Method for Hospitals, Tohoku J. Exp. Med., 2006, 208, p. 213-224; A.Klaus-Rosińska, R. Ryńca, M.Kowalski, *Analiza kosztów dziekanatu w szkole wyższej z wykorzystaniem rachunku kosztów działań*, Badania Operacyjne i Decyzje. 2007, nr 1, s. 63

⁶ Sobieszczyk T., *Jeśli odpowiedzią jest Rachunek Kosztów Działania...to jak brzmi pytanie?*, Biuletyn Techniczny ABC 2000, s.3

Sytuacja taka prowadzić może do podejmowania błędnych decyzji.⁷ Zgodnie ze znaną zasadą, tego czego nie można zmierzyć, tym nie można zarządzać, słuszną wydaje się być teza, że jakość zarządzania w administracji publicznej w dużej mierze zależy będzie od jakości informacji zarządczej, która obecnie w wielu przypadkach jest nieaktualna i niedostosowana do potrzeb zarządzania współczesnymi organizacjami.

Głównym zarzutem stawianym tradycyjnym systemom kalkulacji kosztów są problemy, jakie mogą wynikać między innymi z grupowania kosztów pośrednich na poszczególne jednostki organizacyjne. Nie ma bowiem jednego powszechnie akceptowanego sposobu grupowania. Praktycznie można zastosować szereg metod podziału kosztów, co do których nie można określić, które z nich są odpowiednie.⁸ W tradycyjnych systemach kalkulacji, koszty pośrednie pierwotnie zbierane są na wydziałach, a następnie rozliczane na usługi za pomocą kluczy podziałowych (głównie roboczogodzin).⁹ Konsekwencją tego podejścia jest rozliczenie kosztów wielu zróżnicowanych działań przy wykorzystaniu jednego klucza podziałowego (patrz rysunek 1). Rachunek kosztów działań, w przeciwieństwie do systemów tradycyjnych, do rozliczania kosztów pośrednich przyjmuje podejście procesowe, tzn. zakłada, że koszty wyodrębnionych działań powinny obciążać usługi w zależności od tego, jak te usługi zużywają te działania. W rachunku tym, koszty są pierwotnie zbierane w przekroju działań, a następnie rozliczane na obiekty kosztowe.¹⁰



Rysunek 1. Idea alokacji kosztów w tradycyjnych systemach kalkulacji kosztów.

Źródło: Opracowanie własne

Kolejną wadą tradycyjnych systemów kalkulacji kosztów jest ich nieprzydatność przy oszacowaniu kosztu procesów i działań. Tradycyjne systemy kalkulacji kosztów nie zapewniają także informacji wspomagającej doskonalenie procesów oraz poprawę ich efektywności.¹¹

⁷ Wnuk-Pel T., *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, pod red. I. Sobańskiej, C.H. Beck, Warszawa 2003, s.424

⁸ Wnuk T., *Controlling*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, 1999, s.508

⁹ Wnuk-Pel T., Leszczyński Z., *Controlling w praktyce*, ODDK Gdańska 2004, s.522

¹⁰ Wnuk-Pel T., Leszczyński Z., *Controlling w praktyce*, ODDK Gdańska 2004, s.523; Jaruga A., Nowak W., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza - koncepcje i zastosowanie*, SWSPZ, Łódź 2001, s.324

¹¹ Kaplan R., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002, s.32-33

WYJAŚNIENIE PRZYJĘTEJ TERMINOLOGII W RACHUNKU RKD

W celu omówienia zasad funkcjonowania rachunku kosztów działań RKD konieczne jest wyjaśnienie stosowanej w nim terminologii.

Jak sama nazwa wskazuje rachunek kosztów działań skoncentrowany jest między innymi na wyznaczeniu kosztów poszczególnych działań zachodzących w organizacji. Dlatego konieczne jest określenie, czym owo działanie jest.

Działanie (z ang. activity) J. Gierusz określa jako wycinek pracy niezbędny do stworzenia wyrobu lub usługi. Działanie w literaturze często definiowane jest jako zbiór powtarzalnych, jednorodnych lub podobnych zdarzeń i czynności wykonywanych w celu realizacji określonej funkcji oraz powodującej powstawanie kosztów.¹² Działanie jest czynnością, która wybiega poza tradycyjną, wydziałową strukturę organizacji. Może bowiem być ono wykonywane zarówno w jednym wydziale, jak i może wymagać współpracy różnych komórek organizacyjnych. Informacje o działaniach powinny być gromadzone w postaci danych finansowych i niefinansowych na poziomie pojedynczych komórek i całego przedsiębiorstwa.¹³ Inną definicję zaproponowała organizacja CAM-I¹⁴. Według, której **działanie to czynność lub czynności wykonywane w ramach organizacji, których analiza jest przydatna dla celów rachunku kosztów działań. Działanie realizowane przez organizacje zwykle są zbiorem czynności niezbędnych do zaspokojenia potrzeb klientów (wewnętrznych jak i zewnętrznych)**¹⁵. Działania są zatem podstawą organizacji zarządzanych procesowo, w których nadrzędną sprawą są potrzeby i wymagania klientów.¹⁶

Działania realizowane w ramach organizacji są zasadniczo zbiorem czynności (zadań) niezbędnych do zaspokojenia potrzeb klienta. Powiązanie działania wykonywane do osiągnięcia określonego celu tworzą proces.

W rachunku kosztów działań termin proces wykracza poza tradycyjne odniesienie wyłącznie do procesu produkcyjnego (procesu świadczenia usługi) i jest rozumiany jako sekwencja działań realizowanych w celu utrzymania określonego efektu finalnego. Według J.W. Dangel, proces to łańcuch działań zmierzający do wytworzenia wartości odpowiadających wymaganiom klienta¹⁷. Procesy zachodzące w przedsiębiorstwie stanowią centra działań, obejmują kilka ściśle powiązanych ze sobą rodzajów działań.

¹² Gierusz J., *Rachunek kosztów działań. W: rachunek kosztów w praktyce*, VErIag Dashoffer, Warszawa 1999, s. 2

¹³ Nowak E., Piechota R., Wierzbński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004-11-21, s. 164

¹⁴ CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing-International) jest organizacją non-profit założoną w 1972 w stanie Teksas w Stanach Zjednoczonych przez firmy o wysokim stopniu zaawansowania technologicznego. Jednym z celów organizacji jest dążenie do pogłębienia wiedzy w dziedzinie rachunku kosztów działań i zarządzania kosztami działań. Organizacja ta opracowała w 1991 roku pierwszą wersję słownika terminologii ABC/M, którego celem jest ujednoczenie definicji na potrzeby zespołów CAM-I zajmujących się zarządzaniem kosztami w oparciu o metodologię ABC. Patrz J.Miller, K.Pniewski, M.Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 9 i R.Kaplan, R.Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002

¹⁵ J.Miller, K.Pniewski, M.Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 4

¹⁶ Czekon W., Jakubiec I., *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami – część 2.*, Controlling i rachunkowość zarządcza nr 7/2002, s. 14

¹⁷ Muller R., Rupper P., *Process Reengineering*, Wydawnictwo Astrum, Wrocław 2000, s.21

W literaturze przedmiotu jest wiele rodzajów klasyfikacji procesów.¹⁸ E. Nowak wyróżnia między innymi procesy podstawowe i pomocnicze. Procesy podstawowe obejmują działania związane bezpośrednio z świadczeniem usługi. Procesy pomocnicze traktuje się natomiast jako procesy wspierające, których zadaniem jest wspieranie realizacji procesów głównych (podstawowych).¹⁹

Przykładami procesów możliwych do wyodrębnienia w różnych komórkach organizacyjnych mogą być²⁰:

- Obsługa klienta (obywatela/mieszkańca);
- Kontrola jakości;
- Zarządzanie zasobami finansowymi i rzeczowymi;
- Rozwijanie i zarządzanie zasobami ludzkimi;
- Zabezpieczenie i ochrona urzędu;

Po zdefiniowaniu pojęcia procesu i działania nasuwa się konieczność zdefiniowania pojęcia **zadania**, bądź **czynności**. Zadania bowiem są elementarną częścią działań. Działania wchodzi w skład procesów. Procesy natomiast są związane z określonym produktem (usługą) lub klientem. Zadanie jest to działanie na tak zwanym mikropoziomie. Jest pojedynczą czynnością wykonywaną przez pracownika.²¹ Na rysunku 3 przedstawiono zależności pomiędzy pojęciami proces, działanie i zadanie.



Rysunek 3. Zależności pomiędzy pojęciami proces, działanie i zadanie.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie : J.Miller, K Pniewski, M. Polakowski, Zarządzanie kosztami działań, WIG-Press, Warszawa 2000

Znajomość działań i ich kosztów, będąca wynikiem procesu analizy działań zachodzących w organizacji stanowi niezwykle istotny czynnik, który może być wykorzystywany do zarządzania działaniami i ich kosztami (ABM, z ang. activity based management). Kolejnym elementem rachunku kosztów działań są **zasoby**. Są to składniki ekonomiczne wykorzystywane lub zużywane w trakcie realizacji działań.²² Zasoby mogą być albo dostępne w organizacji albo nabywane w miarę potrzeb. Do

¹⁸ Zobacz także klasyfikacja procesów W: Jaruga A., Nowak W., Szycha A., *Rachunkowość zarządcza- koncepcje i zastosowanie*, SWSPZ, Łódź 2001, s. 166-167 i Nowak E., *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2001, s. 193 i Nowak E., Piechota R., Wierziński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004-11-21, s. 167 i Czekon W., Jakubiec I., *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami – część 2.*, *Controlling i rachunkowość zarządcza* nr 7/2002, s. 14

¹⁹ Nowak E., *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2001, s. 192. W związku z tym, że wielu autorów przedmiotu zamienne stosuje pojęcie procesów i działań. Podobną klasyfikację odnośnie do działań przedstawia D. Sołtys, która proponuje oprócz działań podstawowych i pomocniczych wyróżnia także działania zbędne, które powodują powstawanie niepotrzebnych kosztów. Więcej patrz w: Sołtys D., (red.) *Rachunkowość Zarządcza przedsiębiorstw – Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2003, s. 201 i Marcinkowska M., *Rachunek kosztów działań w bankach*, *Controlling i rachunkowość zarządcza* nr 7/2000, s. 30

²⁰ Szycha A., *Etapy i zasady projektowania rachunku kosztów działań*, *Controlling i rachunkowość zarządcza* nr 2/99,

²¹ Sołtys D., (red.) *Rachunkowość Zarządcza przedsiębiorstw – Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2003, s. 200

²² J.Miller, K Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 44

głównych zasobów, zaliczyć można między innymi:²³

- Zasoby ludzkie (praca);
- Urządzenia biurowe (np. sprzęt komputerowy);
- Środki transportu;
- Materiały, powierzchnie biurowe;
- Media technologiczne takie jak woda, energia, gaz;
- Zasoby dostarczane z zewnątrz w postaci usług obcych.

Wyodrębniając różne rodzaje zasobów należy podkreślić, iż rachunek kosztów działań nie uwzględnia zasobów niematerialnych takich jak wykształcony personel, zdolności innowacyjne, czy morale pracowników. Są to bowiem zasoby, które się nie zużywają, a więc nie powodują powstawania kosztów.²⁴

Zużywanie zasobów przez działania stanowi źródło kosztów dla danej organizacji. W związku z tym, że zasoby występują w ograniczonych ilościach, oraz mając na uwadze wydatkowanie środków publicznych, kierownictwo musi podejmować racjonalne decyzje dotyczące sposobu oraz ilości ich wykorzystania tak, aby ponoszone koszty były jak najmniejsze. Minimalizacja kosztów staje się możliwa dzięki optymalizacji przebiegu działań w danej jednostce.²⁵

Pewne rodzaje zasobów będą zaangażowane jedynie w związku z wykonywaniem konkretnych działań, inne zaś mogą być wykorzystane przez różne działania. Dlatego w celu alokacji kosztów zaangażowania poszczególnych zasobów między poszczególne działania wykorzystuje się nośniki kosztów zasobów, zwane często kluczami rozliczeniowymi pierwszego rodzaju. Podczas alokacji kosztów zasobów na konkretne działania, ważne jest, aby szczegółowo określić, które zasoby są angażowane przy wykonywaniu określonych działań.²⁶

Według P.Horvath'a i R.Mayer'a nośnik kosztów zasobu to miara ilości zasobów wykorzystywanych przez dane działanie.²⁷ Wykorzystywany on jest do alokowania poszczególnych zasobów pomiędzy działania, budując dla każdego z nich tak zwana pulę kosztów. Pula kosztowa jest zbiorem pogrupowanych rodzajów kosztów, określa ona całkowity koszt danego działania.²⁸ Mierniki kosztów zasobów wyrażają przyczynowo-skutkową relację pomiędzy zużyciem zasobów z zachodzącymi w organizacji zdarzeniami. Typowymi jednostkami miar wykorzystywanymi w rachunku kosztów działań RKD mogą być roboczogodziny lub etat dla pracowników oraz m², czy kWh w przypadku zasobów rzeczowych.²⁹

Nośnikami kosztów zasobów powinny być takie wielkości, które w sposób najbardziej adekwatny odzwierciedlają zaangażowanie poszczególnych zasobów przy wykonywaniu działań.

Przykłady nośników kosztów zasobów przedstawiono w tabeli 1.

²³ Nowak E., *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2001, str 195 i Nowak E., Piechota R., Wierziński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004-11-21, s. 167

²⁴ Nowak E., Piechota R., Wierziński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004-11-21, s. 168

²⁵ Nowak E., Piechota R., Wierziński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004-11-21, s. 168

²⁶ Nowak E., *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2001, s. 196

²⁷ Horvath P., Mayer R., *Processkosten rechnung – Konzeption und Entwicklung*, "Kostenrechnungs-praxis" Sonderheft nr 2 1993, s.18

²⁸ Nowak E., Piechota R., Wierziński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004-11-21, s. 168

²⁹ Świderka G. (red.) *Rachunkowość zarządcza*, Poltext Warszawa 1997, s. 98

Kategoria zasobu	Nośnik kosztów zasobów
Zasoby ludzkie	Liczba przepracowanych godzin w celu wykonania poszczególnych działań Liczba pracowników wykonujących dane działanie
Pomieszczenia biurowe	Powierzchnia pomieszczeń związana z wykonywaniem działań Kubatura pomieszczeń związana z wykonywaniem działań
Urządzenia biurowe (np. sprzęt komputerowy)	Czas pracy urządzeń związanych z poszczególnymi działaniami
Energia elektryczna	Zużycie energii na wykonanie określonego działania

Tabela 1. Przykłady nośników kosztów zasobów

Źródło: Nowak E., Piechota R., Wierziński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004-11-21, s. 168 i Czekon W., Jakubiec I., *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami- część 3.*, *Controlling i rachunkowość zarządcza* nr 8/2002, s. 11

Jak już wspomniano, nośniki kosztów zasobów to miary odzwierciedlające intensywność wykorzystania danego zasobu przez działanie. Niezwykle rzadko spotyka się sytuację, gdy wszystkie zasoby są wykorzystywane przez jedno działanie, lub każdy zasób z osobna jest wykorzystywany przez odrębne działania. Oznacza to konieczność, podobnie jak w tradycyjnych systemach kalkulacji kosztów, przypisania odpowiedniej proporcji kosztu w ujęciu księgowym kategorii rachunkowej. W rachunku RKD proporcja ta wynika z intensywności wykorzystania danego zasobu przez działanie.³⁰

Odpowiednia część puli kosztów poszczególnych działań jest przenoszona na obiekty kosztowe za pomocą **nośników kosztów działań**. Bowiem każde działanie musi mieć przyporządkowaną jednostkę pomiaru, za pomocą której będzie się odbywał transfer kosztu z działania na jednostki produktów, klientów, a także na np. na kanały, którymi usługi są świadczone.³¹

Nośnik kosztów działań, zwany także kluczem rozliczeniowym drugiego stopnia jest miarą wielkości i częstotliwości zapotrzebowania obiektów kosztów na określone działania.³²

Nośnikiem kosztów danego działania powinna być wielkość najsilniej skorelowana z jego kosztami. Powinna odzwierciedlać przyczynę powstawania kosztów, być zrozumiała i łatwa do zmierzenia a także wyrażać stopień zapotrzebowania konkretnego obiektu kosztowego na dane działanie³³.

Ostatnim elementem rachunku kosztów działań RKD jest ustalenie **obektu kosztowego**. Przez obiekt kosztowy należy rozumieć obiekt, dla którego gromadzi się i liczy koszty.³⁴ Inną definicję obiektu

³⁰ Czekon W., Jakubiec I., *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami – część 3.*, *Controlling i rachunkowość zarządcza* nr 8/2002, s. 11

³¹ Panfil M., (red.) *Controlling – wiedza i narzędzia praktyczne*, Forum Media Sp. Z o.o., e-forum.pl, s. 18

³² Horvath P., Mayer R., *Processkostenrechnung – Konzeption und Entwicklung*, „Kostenrechnungs-praxis” Sonderheft nr 2 1993, s.18

³³ Coenenberg A.G., Fisher T.M., *Prozesskostenrechnung*, „Deutsche Buchhaltungswesen” nr 1, 1991, s.32

³⁴ Nowak E., Piechota R., Wierziński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004-11-21, s. 163

kosztowego proponuje P. Tunery, uważa on bowiem, że obiekt kosztowy to przyczyna wykonywania działań.³⁵ Według J. Miller'a przez obiekt kosztów należy rozumieć dowolnego klienta, usługę, kontrakt, przedsięwzięcie lub inną jednostkę pracy, dla której wymagany jest odrębny pomiar kosztów.³⁶ Obiekty kosztowe są ostatecznymi beneficjentami działań organizacji.³⁷ Informacja o kosztach usługi ma wartość strategiczną. Pozwala bowiem poznać, które z nich pochłaniają najwięcej zasobów.

IDEA RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ

Rachunek kosztów działań skupia się na odpowiednim sposobie pomiaru kosztów pośrednich i ich rozliczania na obiekty kosztowe, którym może być zarówno usługa, klient, wydział. W rachunku kosztów działań, podobnie jak w tradycyjnych metodach kalkulacji kosztów, koszty bezpośrednie są odnoszone wprost na poszczególne przedmioty kalkulacji. Zasadnicza odmienność między tymi metodami polega na sposobie rozliczania kosztów pośrednich. W rachunku tradycyjnym, koszty pośrednie są wstępnie grupowane według miejsc powstawania, a następnie rozliczane na podstawie kluczy rozliczeniowych. W rachunku kosztów działań natomiast koszty pośrednie są ujmowane w przekroju działań, a następnie rozliczane na obiekty kosztowe na podstawie wielu różnych podstaw rozliczenia (rysunek 2).³⁸



Rysunek 2. Transformacja kosztów w warunkach kosztów działań

Źródło: Nowak E., *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2001, s. 189

W ramach rachunku kosztów działań, określenie kosztu procesu, czy kosztu obiektu kosztowego wynika z założenia, że procesy i działania wykorzystują zasoby, które kosztują.³⁹ Wymagają one zużycia określonych zasobów (materialnych, pracy), a zatem pociągają zatem wydatki na nabycie tych zasobów.⁴⁰ Z kolei obiekty kosztowe wymagają działań. Zasada ta różni się od założeń tradycyjnych

³⁵ Tunery P.B.B., *Activity Based Management*, Management Accounting nr 1, 1992, s.16

³⁶ J.Miller, K.Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 8

³⁷ R.Kaplan, R.Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002, s. 126

³⁸ Nowak E., *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2001, s.189

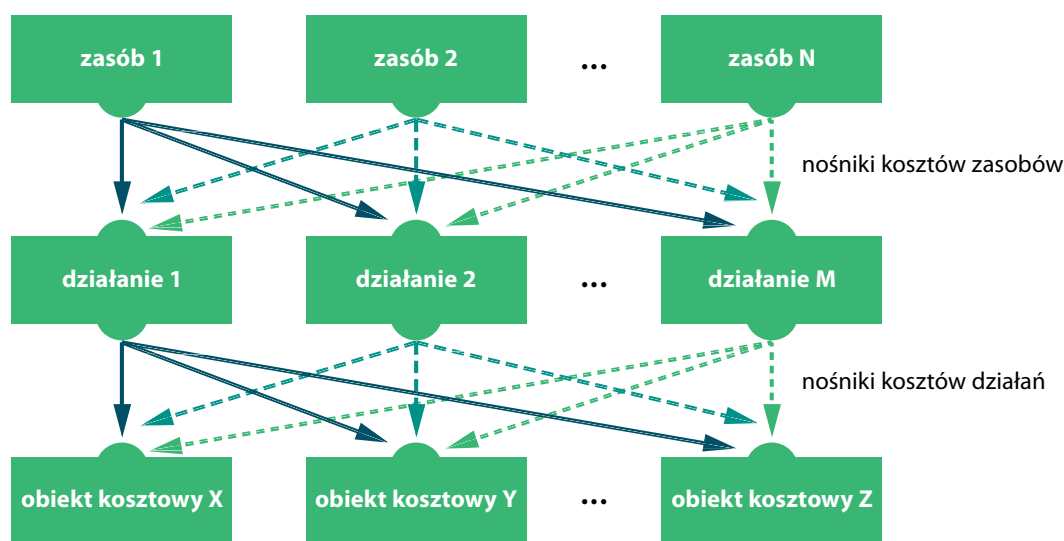
³⁹ Miller J., Pniewski K., Polakowski M., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s.43

⁴⁰ Jaruga A., Nowak W., Szychta A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdański 1997, s.45

systemów rachunku kosztów, które przyjmują, że usługi bezpośrednio wykorzystują zasoby, i w których w ogóle nie liczy się kosztów procesów i działań.⁴¹

Rachunek kosztów działań jest zatem metodą pomiaru i analizy kosztów działań i obiektów kosztowych (np. usług, klientów), polegającą na powiązaniu zużycia zasobów z działaniami oraz działań z obiektami kosztowymi na podstawie stopnia ich wykorzystania.⁴²

Powyższa definicja zakłada przypisanie kosztów zasobów do działań, a następnie kosztów działań do obiektów kosztowych. Nowatorstwem tej metody polega na możliwości uchwycenia przyczyn powstawania kosztów: klienci wymagają obsługi (wykonywania działań), poprzez co zużywane są zasoby ekonomiczne jednostki.



Rysunek 3. Rozliczenie kosztów według RKD

Źródło: na podstawie: R.Kaplan, R.Cooper, Zarządzanie kosztami i efektywnością, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002, s. 115

Na rysunku 3 przedstawiono schematyczne zasady rozliczania kosztów według metody RKD. W pierwszym etapie koszty są przypisywane do działań za pomocą nośników kosztów zasobów. W ten sposób otrzymywane są pule kosztów, które w etapie drugim są rozliczane na obiekty kosztowe za pomocą nośników kosztów działań.

MOŻLIWOŚCI WYKORZYSTANIA RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ W ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ

Rachunek RKD może mieć zastosowanie zarówno w przedsiębiorstwach, jak i w organizacjach nie nastawionych na osiągnięcie zysku. Implementacja rachunku kosztów działań w instytucjach publicznych pozwoliłaby na zwiększenie ich efektywności. Dostarczałaby bowiem informacji, jakie działania są

⁴¹ Miller J., Pniewski K., Polakowski M., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s.43

⁴² Nowak E., Piechota R., Wierzbński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004-11-21, s. 162; J.Miller, K Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 43; Rybarczyk K., *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych-teoria i praktyka*, Materiały konferencyjne, Kraków-Zakopane 2000, s. 233

wysoce kosztowne, które wymagają podjęcia działań usprawniających w pierwszej kolejności, dzięki czemu możliwa byłaby poprawa funkcjonowania urzędu. Rachunek dostarczałby także informacji dotyczących ilości zasobów konsumowanych przez działania. Pozwoliłby na optymalne dopasowanie zasobów do rozmiarów procesów i poziomu świadczonych usług. Informacja o koszcie procesów, jak i zasobów stanowić może podstawę wykorzystania outsourcingu, szczególnie w tych obszarach, które na zewnątrz organizacji mogą być realizowane po niższym koszcie. Aspekt ten jest szczególnie istotny mając na uwadze racjonalne wydatkowanie środków publicznych. Dzięki skutecznej kontroli kosztów w ujęciu procesów i działań możliwa byłoby poprawa nie tylko efektywności procesów i działań realizowanych w organizacji, ale przede wszystkim świadczonych usług. Ma to szczególne znaczenie z punktu widzenia zadowolenia obywatela oraz służebnej roli instytucji wobec społeczeństwa. Analiza działań, będąca etapem opracowania modelu rachunku kosztów, dostarczałaby informacji dotyczących atrybutów działania. Identyfikacja czynników kosztotwórczych, stanowiących podstawę wyboru działań usprawniających, określenie takich parametrów jak czas realizacja działania, zdolności przerobowe oraz zdolności do tworzenia wartości przez dane działania mogą stanowić cenną informację zarządczą dla kadry menedżerskiej. Nie bez znaczenia, z zarządczego punktu widzenia, może mieć uporządkowana informacja o kosztach komórek i zasobów organizacyjnych, wskazujących na te obszary funkcjonowania urzędu, które wymagają zwrócenia uwagi decydentów w zakresie sposobu wydatkowania środków publicznych.

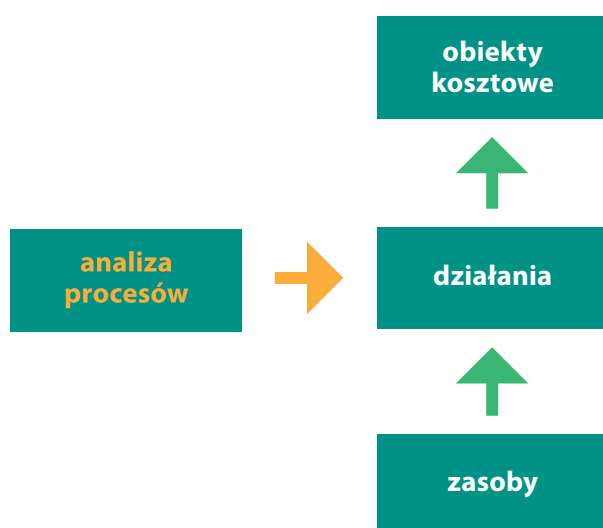
Mając na uwadze powyższe korzyści, uzasadniona wydaje się potrzeba wykorzystania rachunku RKD w jednostkach administracji publicznej. Stopień szczegółowości budowy modelu rachunku RKD byłby uzależniony od potrzeb decyzyjnych kierownictwa jednostki oraz dostępu do informacji, niezbędnej do opracowania i utrzymania modelu.

ZAKOŃCZENIE

Zmieniające się warunki, w których przyszło funkcjonować jednostkom administracji publicznej wymagają zmian ich dotychczasowego sposobu zarządzania oraz wykorzystania nowoczesnych metod i narzędzi, które do tej pory były głównie wykorzystywane w przedsiębiorstwach. Potrzeba skuteczniejszego zarządzania (w tym planowania i kontrolowania) środkami publicznymi, poprawy efektywności realizowanych procesów, dzięki którym możliwe byłoby zwiększenie zadowolenia klienta urzędu staje się motywem przewodnim w poszukiwaniu coraz to lepszych metod i systemów zarządzania. Wydaje się, że szczególnie pomocne w procesie zarządzania urzędem może być wykorzystanie rachunku kosztów działań. Rachunek RKD dostarcza bowiem informacji nie tylko o kosztach realizowanych procesów w urzędzie. Stanowi inicjatywę w zakresie podejmowania skutecznych działań usprawniających, dzięki którym możliwe jest racjonalne wykorzystywanie zasobów, poprawa efektywności realizowanych procesów i działań, a w konsekwencji poprawa funkcjonowania organizacji.

RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ W URZĘDACH SAMORZĄDOWYCH

Przedstawiony w tym opracowaniu model RKD jest wynikiem prac realizowanych w ramach projektu „Obywatelski audyt efektywności świadczenia usług administracyjnych”, w okresie od czerwca 2013 roku do września 2014 roku, w współpracy z 20 urzędami miast i gmin z województwa małopolskiego. Ze względu na fakt, że było to pierwsza próba zastosowania RKD w administracji samorządowej, ważne było, aby wypracowywanie modelu odbywało się przy współudziale wielu urzędów, o różnej skali, aby zwiększyć prawdopodobieństwo tego, że zespół projektowy opracowujący model zetknie się z różnymi problemami, ograniczeniami i barierami w wdrażaniu RKD (różny sposób opisu dokumentów w ewidencji księgowej, różne systemy finansowo-księgowe, różny sposób ewidencji niezbędnych danych itd.). Biorąc pod uwagę ograniczony budżet projektu, zwiększenie ilości urzędów, z którymi podjęto współpracę, musiało odbyć się kosztem zakresu analizy. Ostateczną kalkulacją objęto trzy usługi administracyjne dotyczące: podatku od osób fizycznych, wycinki drzewa oraz podziału działki.



Rysunek 1. Elementy modelu RKD

Źródło: Opracowanie własne

W modelu RKD wyróżniamy trzy podstawowe elementy: zasoby, którymi dysponuje organizacja (np. budynki, zasoby ludzkie, infrastruktura teleinformatyczna itd.), działania, które są w niej realizowane

⁴³ Dyrektor ds. Innowacji i Rozwoju Stowarzyszenia „Miasta w Internecie”

(np. przygotowywanie decyzji administracyjnej, przeprowadzanie wizji lokalnej, wprowadzanie danych dot. nowego podatnika do systemu podatkowego itp.) oraz obiekty kosztowe (np. klient urzędu). W projekcie kalkulację zakończono na poziomie działań, gdyż celem było oszacowanie kosztów wybranych usług administracyjnych, czyli wybranych działań urzędów. Gdyby analiza dotyczyła np. oświaty, to z całą pewnością celem kalkulacji byłoby także oszacowanie kosztów obiektów kosztowych, którymi wówczas byłiby np. uczniowie. Zakres kalkulacji i model RKD zawsze zależą od celów jakie określą decydenci, bo RKD ma dostarczyć informacji zarządczej niezbędnej do podejmowania decyzji w objętym analizą obszarze. W przypadku oświaty istotna jest informacja o koszcie przypadającym na 1 ucznia poszczególnych klas na danym poziomie nauczania. W przypadku usług administracyjnych informacja o koszcie przypadającym na 1 klienta urzędu (którą można by otrzymać przez zsumowanie kosztów wszystkich zrealizowanych na jego rzecz usług administracyjnych) nie ma szczególnej wartości, stąd kalkulacja w projekcie została zakończona na poziomie działań.

Wdrożenie rachunku kosztów działań zmienia sposób patrzenia zarządzających na organizację. Zmusza do spojrzenia na organizację z perspektywy procesów i działań, które są w niej realizowane. Śledząc koszty w ujęciu procesowym, czyli tak jak są one generowane, zarządzający w naturalny sposób przedstawiają się z myślenia w kategoriach „cięcia kosztów” na rzecz poszukiwania usprawnień.



Rysunek 2. RKD jako źródło informacji zarządczej skłaniającej do poszukiwania usprawnień
Źródło: Opracowanie własne

Widząc koszty w układzie rodzajowym, czyli szereg kwot przypisanych kolejno do pozycji: wynagrodzenia, amortyzacja, zużycie materiałów, usługi obce itd., menedżer nie ma właściwie informacji, która pozwoliłaby mu na podejmowanie racjonalnych decyzji. Jeżeli stoi przed nim zadanie podniesienia efektywności instytucji, którą kieruje, to tradycyjne rachunki kosztów nie wyposażają go w informację, która mogłaby mu w realizacji tego zadania pomóc. Informacja o tym, jakie koszty generują poszczególne realizowane w organizacji procesy pozwala rozpocząć poszukiwanie miejsc, w których można by wprowadzić usprawnienia, a w ich konsekwencji obniżyć koszty działań i/lub podnieść jakość w oczach klienta.

Aby unaocznić jak informacja kosztowa w ujęciu procesowym oddziałuje na decydenta można posłużyć się pewnym abstrakcyjnym przykładem. Jeżeli kierujący jednostką otrzyma informację, że

np. roczne koszty funkcjonowania referatu podatków wynoszą 500 tys. zł, w tym 350 tys. zł to koszty wynagrodzeń, 80 tys. zł - usług obcych i 30 tys. zł - zużycia materiałów itp., to trudno mu racjonalnie stwierdzić, co można by zrobić, aby obniżyć koszty funkcjonowania tego referatu, nie obniżając jednocześnie jakości świadczonych przez niego usług. Jeżeli natomiast otrzyma informację, że roczne koszty funkcjonowania tego referatu wynoszą 500 tys. zł, w tym 200 tys. zł to koszty wprowadzania danych z druków informacji podatkowych do systemu informatycznego, 100 tys. to koszt pomocy klientom w wypełnianiu druków informacji podatkowej itd., to jest to punkt wyjścia do dalszych dociekań (w tym przypadku, w przeciwieństwie do pierwszej informacji, wiadomo co dalej analizować i na czym skoncentrować uwagę). Ostatecznie analiza może doprowadzić np. do wniosku, że skoro pracownicy referatu podatków poświęcają tak dużo czasu, aby pomóc klientom na miejscu w urzędzie wypełnić druki informacji podatkowej, to warto przygotować elektroniczne formularze informacji podatkowej, aby po ich wypełnieniu przez klienta z pomocą pracownika referatu dane mogły zostać przeniesione bezpośrednio do systemu podatkowego, dzięki czemu istotnie ograniczony zostanie czas poświęcany następnie na wprowadzanie danych do systemu.

Aby możliwe było śledzenie kosztów w ujęciu procesowym należy stworzyć mapę procesów organizacji i prześledzić działania składające się na poszczególne procesy, a jeżeli jest taka potrzeba – można zejść do poziomu wykonywanych w poszczególnych działaniach czynności. W toku analizy procesów stosuje się różne podejścia i metody: wywiady z pracownikami realizującymi działania (tzw. metoda oddolna), rozmawia z przedstawicielami kadru kierowniczej (tzw. metoda odgórna), analizuje się dokumentację. W projekcie prowadzona analiza była bardzo szczegółowa, bowiem rozmawiano z pracownikami o realizowanych przez nich czynnościach, niezbędnych, aby móc świadczyć poszczególne usługi. Informacja pochodząca od pracowników była często zestawiana z informacją pochodzącą od kadru kierowniczej, zastosowano zatem połączenie metody odgórnej i oddolnej.

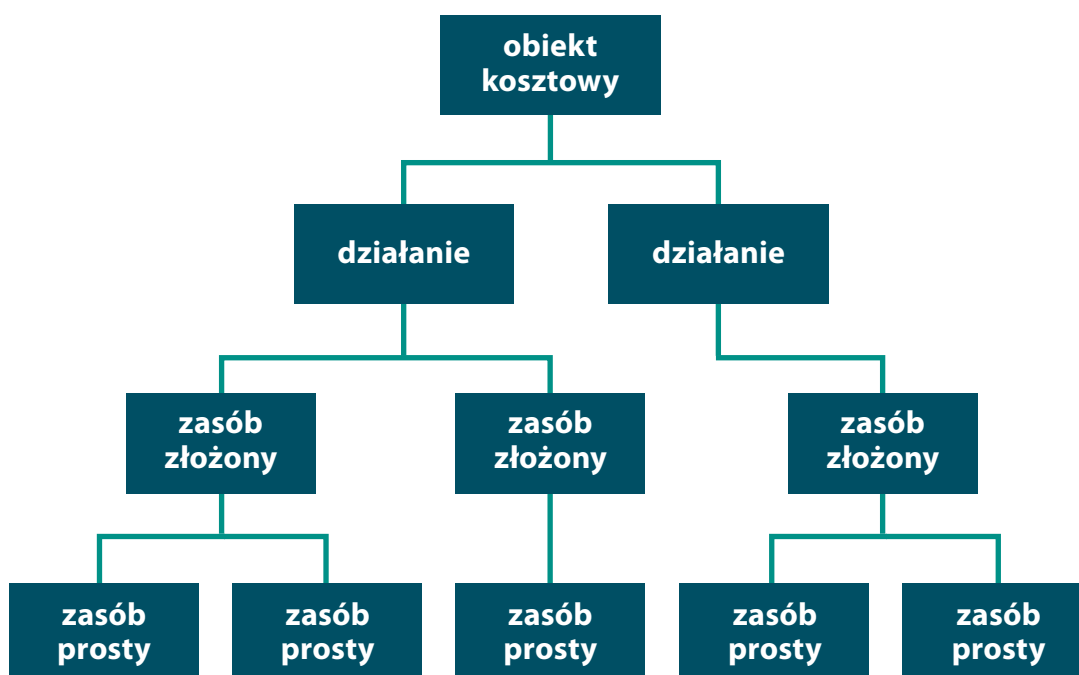
Dopiero po etapie analizy procesów rozpoczęto prace dotyczące bezpośrednio analizy zasobów i kosztów. Należy zwrócić uwagę, że ostateczna kalkulacja i oszacowanie kosztów interesujących nas działań czy obiektów kosztowych (w projekcie były to wybrane usługi administracyjne) następuje po etapie analizy zasobów i kosztów. Bardzo ważnym bowiem krokiem analizy, jest oszacowanie kosztów zasobów. Temu etapowi należy poświęcić odpowiednio dużo uwagi, gdyż od właściwego i możliwie najdokładniejszego oszacowania kosztów zasobów zależy dokładność wszystkich dalszych kalkulacji. Dodatkowo, precyzyjna informacja o kosztach poszczególnych zasobów jest sama w sobie ważną informacją dla zarządzających.



Rysunek 3. Etapy działań przy wdrażaniu RKA
Źródło: Opracowanie własne

To jakie zasoby zostaną wyróżnione zależy, jak większość rzeczy w analizie z wykorzystaniem RKD, od potrzeb decydentów. Oczywiście identyfikacja zasobów musi być rozsądna, tj. taka, która faktycznie odzwierciedla zasoby organizacji i będzie użyteczna do dalszej kalkulacji.

Zanim wskazane zostaną zasoby, jakie zostały wyróżnione w modelu RKD w projekcie, warto zwrócić uwagę na fakt, że w RKD wyróżniamy dwa rodzaje zasobów: proste (pomocnicze) i złożone (docelowe). Zasób pomocniczy to taki zasób, którego koszty podlegają rozliczeniu na inne zasoby⁴⁴. W modelu RKD opracowanym w projekcie takim zasobem pomocniczym (prostym) jest np. budynek, gdyż jego koszty są rozliczane na pracowników korzystających z pomieszczeń urzędu. Tym samym dowiadujemy się już, że pracownicy są zasobem docelowym (złożonym), gdyż znajdują się oni wyżej w hierarchii zasobów, a ich koszty będą rozliczone na działania (w projekcie – usługi administracyjne) i dalej (poprzez działania) mogłyby być rozliczone na obiekty kosztowe (w projekcie tego drugiego kroku nie wykonano ze względów, o których była mowa wcześniej). Rysunek 4 przedstawia hierarchię elementów modelu RKD. Analiza kosztów przebiega od dołu przedstawionej na rysunku piramidy, tj. najpierw określa się koszty zasobów pomocniczych (prostych), następnie można oszacować koszty zasobów docelowych (złożonych) i dopiero w dalszych krokach można dokonać rozliczeń na działanie i obiekt kosztowy.



Rysunek 5. Hierarchia elementów modelu RKD
Źródło: Opracowanie własne

⁴⁴ Klaus-Rosińska A., *Koncepcja rachunku kosztów działań na potrzeby szkół wyższych*, Rozprawa doktorska napisana pod kierownictwem dr hab. inż. Doroty Kuchty, prof. PWr, Politechnika Wrocławska, 2009

W projekcie wyróżniono następujące zasoby pomocnicze (proste): materiały, łączność (w tym podkategoria łączność – poczta), informatyka, budynek, pracownicy, transport, promocja, inne. Zasoby docelowe (złożone) z kolei zostały dobrane do uwarunkowań pilotażowego projektu. Zasobami docelowymi byli pracownicy indywidualni oraz ich grupy. Ponieważ analizowano koszty wybranych trzech usług, to pracownikami, dla których indywidualnie szacowano koszty byli pracownicy zaangażowani w świadczenie tych wybranych usług oraz dodatkowo w taki indywidualny sposób szacowano koszty osób z zarządu⁴⁵. Dodatkowo, na poziomie zasobów docelowych wyróżniono dwie grupy pracowników: pracowników tzw. innych merytorycznych oraz pomocniczych. Pracownicy z grupy „inni merytoryczni” to wszyscy ci, którzy uczestniczą w świadczeniu usług dla klientów urzędu, oczywiście z pominięciem pracowników zaangażowanych w świadczenie trzech wybranych usług, których koszty szacowane były indywidualnie. Natomiast pracownicy „pomocniczy” to wszyscy ci, którzy nie świadczą bezpośrednio usług dla klientów urzędu, nie należą do zarządu urzędu, ale są niezbędni dla funkcjonowania organizacji. W tej grupie znaleźli się m. in.: prawnicy, pracownicy księgowości, informatycy, sprzątaczk.

Po oszacowaniu kosztów zasobów pomocniczych (prostych) ich koszty były rozliczane na zasoby docelowe (złożone). Rozliczenie kosztu zasobu pomocniczego na docelowy oznacza mniej więcej tyle, że zasób docelowy zużywa lub wykorzystuje dany zasób pomocniczy, czyli np. rozliczenie kosztów zasobu pomocniczego „budynek” przez zasób docelowy „pracownicy pomocniczy” oznacza, że pracownicy w tym budynku pracują, korzystają z sal konferencyjnych, ciągów komunikacyjnych itd. Powstaje zatem pytanie jaką część kosztu zasobu pomocniczego „budynek” rozliczyć na ten akurat zasób docelowy – pracowników pomocniczych.

Naturalnym nośnikiem kosztów zasobów pomocniczych, bo tak nazywa się miarę ilości zasobów pomocniczych wykorzystanych lub zużytych przez zasoby docelowe, w tym przypadku będzie ilość m² zajmowanych przez daną grupę pracowników. Takie samo pytanie – o najlepszą miarę zużycia lub wykorzystania zasobów pomocniczych przez docelowe, trzeba sobie zadać w odniesieniu do każdego zasobu pomocniczego. Powinna być to miara w naturalny sposób odzwierciedlająca owo zużycie czy wykorzystanie, ale jednocześnie taka, która nie będzie generowała problemów przy ustaleniu jej wartości. Oznacza to, że np. naturalną miarą w przypadku zużycia prądu przez poszczególne pomieszczenia może być ilość kWh, jednak jest to miara, która generowałaby duże trudności w momencie ustalania owego zużycia w poszczególnych pomieszczeniach.

Przy wyborze nośników kosztów zasobów pomocniczych, podobnie jak przy wielu innych decyzjach podejmowanych przy budowie modelu RKD, należy kierować się zasadą „złotego środka” – ważna jest bowiem precyzja kalkulacji, ale nie należy dążyć do jej maksymalizacji za wszelką cenę, bo często odbywałoby się to kosztem bardzo dużego wysiłku przy zbieraniu danych na potrzeby kalkulacji. Model RKD, który generuje duże koszty jest złym modelem.

Analogicznie, na etapie rozliczania kosztów zasobów docelowych na działania należy wyszukać najlepsze miary wykorzystania, które na tym poziomie rozliczeń noszą nazwę nośników kosztów

⁴⁵ W projekcie przyjęto, że w skład zarządu wchodzi osoby ze ścisłego kierownictwa urzędu, a zatem burmistrz/wójt, skarbnik, sekretarz i zastępcy, jeżeli są. Do kadry zarządczej nie wliczano w projekcie kierowników poszczególnych komórek organizacyjnych.

zasobów docelowych. W projekcie nośnikiem kosztów zasobów docelowych był czas pracy pracowników poświęconych na określone działanie.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na fakt, że podstawowym założeniem RKD jest przypisywanie kosztów do obiektów kosztowych czy działań bezpośrednio, jeżeli tylko jest to możliwe, a stosowanie alokacji, czyli rozliczenia pośredniego – z wykorzystaniem nośnika kosztu – tylko wówczas, gdy nie można kosztu przypisać bezpośrednio. Oznacza to tyle, że jeżeli w analizie kosztów z systemu finansowo-księgowego urzędu pojawił się np. koszt egzekucji komorniczej, a z opisu na dokumencie księgowym wynikało, że dotyczył on egzekucji podatków od osób fizycznych (czyli jednej z analizowanych usług), to koszt taki był przypisywany bezpośrednio do usługi, czyli z poziomu zasobu pomocniczego (samego dołu piramidy na rysunku 4) wędrował do poziomu działania. Jeżeli zaś w czasie analizy pojawił się koszt druków akcydensowych i z opisu na dokumencie księgowym wynikało, że to druki zakupione na potrzeby księgowości, to następowało przypisanie bezpośrednio do zasobu docelowego „pracownicy pomocniczy”. Jeżeli natomiast z opisu na dokumencie księgowym nie dało się ustalić na czyje potrzeby owe druki zostały zakupione, to ich koszt trafiał tylko do zasobu pomocniczego „materiały” i dopiero później był alokowany (w odróżnieniu od bezpośredniego przypisania) na zasoby docelowe z wykorzystaniem nośnika kosztu.

Im więcej kosztów z systemu finansowo-księgowego zostanie przypisanych bezpośrednio, a nie alokowanych na działania czy zasoby docelowe, tym większa precyzja naszych szacunków. Jeżeli dokładniej możemy powiedzieć, ile dany proces czy działanie faktycznie zużywa i/lub wykorzystuje zasobów, tym dokładniejsze wyniki zastosowania RKD. Aby móc to zrobić, wdrażając RKD należy pomyśleć o ustaleniu pewnych standardów, czy choćby dobrych praktyk, jeżeli chodzi o opisywanie kosztów. Może być to przyjęcie zasad dotyczących tego jakie informacje co najmniej powinny znaleźć się w opisie kosztu przy księgowaniu. Jednak jeżeli chcemy, aby stosowanie RKD dawało urzędowi jak dużo korzyści przy rozsądnie niskich nakładach pracy, to należy w systemie finansowo-księgowym gromadzić metadane, które pozwolą później przypisywać poszczególne koszty do elementów modelu RKD w sposób automatyczny.

W projekcie, ponieważ było to pilotażowe zastosowanie RKD, a zatem nie było mowy o ingerowaniu w systemy finansowo-księgowo urzędów, analiza ta musiała być przeprowadzona ręcznie. Oznacza to, że wszystkie pozycje kosztowe z działu 750: administracja publiczna, po wyeksportowaniu z systemu (o ile była taka możliwość), były w pierwszym kroku opisywane w następujący sposób:

- Jakiego zasobu pomocniczego dotyczy koszt?
- Jakiego zasobu docelowego dotyczy koszt (jeżeli da się bezpośrednio przypisać)?
- Jakiego działania dotyczy koszt (jeżeli da się bezpośrednio przypisać)?

Część kosztów była pomijana np. ze względu na fakt, że były to koszty incydentalne lub dotyczyły innych organizacji (najczęściej w rozdziale 75095: Pozostała działalność).

Do tej pory pokazane zostały wertykalne „przepływy” kosztów, czyli rozliczenia zachodzące pomiędzy kolejnymi piętrami piramidy z rysunku 4. Natomiast RKD dopuszcza także przepływy pomiędzy

zasobami jednego poziomu i w opracowanym modelu RKD taką możliwość wykorzystano. Do przepływów pomiędzy zasobami dochodzi na poziomie zasobów docelowych. Koszty zasobu „pracownicy pomocniczy” są w części alokowane na pozostałych pracowników urzędów lub wybrane grupy tych pracowników lub pracowników indywidualnych. W tym celu dokonano wydzielenia podgrup w grupie „pracowników pomocniczych”. Wyróżniono np. pracowników finansowo-księgowych, aby móc następnie ustalić, jaki czas ich pracy poświęcany jest na obsługę transakcji związanych bezpośrednio z pracownikami urzędu (np. wypłaty wynagrodzeń, zwroty za podróże służbowe, przelewy zaliczek itp.) i odpowiadającą mu część kosztu tego zasobu alokować na pozostałych pracowników urzędu. Lista tego typu alokacji (bazujących na wiedzy o realizowanych przez te zasoby działaniach na rzecz innych) pomiędzy zasobami docelowymi jest długa.

Analizując opracowany model RKD, można dostrzec zatem, że koszty, które „gromadzą się wokół” poszczególnych zasobów docelowych (pracowników lub ich grup) nie są tylko kosztami bezpośrednimi związanymi z tymi zasobami. Jest to znamienne dla RKD, że koszt zasobu, to nie tylko koszt, który w prosty sposób można mu przypisać analizując tradycyjny układ kosztów wg rodzajów. W RKD mówi się o tzw. pulach kosztów zasobów. Pula kosztu pracownika to nie tylko jego wynagrodzenie i inne świadczenia na jego rzecz, to także koszty podróży służbowych, które odbywa, koszty stanowiska, przy którym pracuje, oprogramowanie, które jest mu niezbędne do pracy, ale także koszty pracy innych pracowników, którzy wykonują coś na jego rzecz, np. koszty obsługi kadrowej tego stanowiska, wspomnianych wypłat wynagrodzeń itd. itp.

Jak już zostało to wcześniej napisane, model RKD opracowuje się z myślą o konkretnym celu, w projekcie został on opracowany z myślą o oszacowaniu kosztów wybranych usług administracyjnych. Stanowi on jednak podstawę, która może być rozbudowywana i modyfikowana w zależności od potrzeb. Rozumiejąc zalety RKD, można sobie wyobrazić jak wartościowej informacji mogłoby dostarczyć zarządzającym jego zastosowanie w odniesieniu do usług publicznych, np. społecznych czy technicznych.

Obserwując nacisk na wzrost efektywności funkcjonowania jednostek, czego przejawem są np. prace nad budżetem zadaniowym, można się spodziewać wzrostu zainteresowania narzędziami zarządzania sprawdzonymi w sektorze prywatnym, ale także (co jest prawdziwe w przypadku RKD) przez administracje samorządowe innych krajów.

Obowiązek stosowania budżetowania zadaniowego może być zatem czynnikiem zachęcającym do wdrożenia RKD. Dlaczego? Korzyści, jakie odnieść może JST w wyniku właściwego wdrożenia budżetowania zadaniowego wydają się oczywiste; wystarczy wskazać na oszczędności środków finansowych czy wzrost skuteczności osiągnięcia zaplanowanych celów. Jednak wdrożenie budżetu zadaniowego nie jest jednak prostym zabiegiem. Podstawowym problemem, przed którym stają samorządy chcące wprowadzić budżetowanie w układzie zadaniowym, jest właściwa kalkulacja kosztów zadań. Biorąc pod uwagę, ciągle dość powszechny, brak zdolności instytucjonalnych jednostek administracji do dokonywania analiz kosztów jednostkowych świadczonych usług oraz określania ich parametrów

jakościowych, pozostających w związku z kosztami⁴⁶, przygotowanie JST do odpowiedniej kalkulacji kosztów wydaje się być zadaniem priorytetowym.

Musza być ku temu spełnione min. dwa warunki: po pierwsze – przyjęcie odpowiedniej metody kalkulacji kosztów, a po drugie – systemu księgowego. Ten ostatni winien zostać przystosowany do wymogów budżetowania zadaniowego, tzn. ewidencja kosztów musi być prowadzona nie tylko wg rodzajów (zespół 4), ale także wg typów działalności (zespół 5), o dodatkowych wymaganiach wspomniano wcześniej. Natomiast alternatywą dla tradycyjnego rachunku kosztów może być właśnie rachunek kosztów działań – metoda od kilkudziesięciu lat z powodzeniem rozwijana w sektorze prywatnym, która doczekała się już wdrożeń także w administracji publicznej (np. w Wielkiej Brytanii).

Na koniec warto zaznaczyć – jak pisze Miller w publikacji „Zarządzanie kosztami działań” – iż rachunek kosztów działań, co prawda pozwala na precyzyjną wycenę produktów i usług, stanowi jednak przede wszystkim metodę ułatwiającą inicjowanie, wspieranie oraz mierzenie wyników inicjatyw na rzecz poprawy efektywności procesów, a także usprawnianie procesu podejmowania decyzji. I to właśnie wokół tych aspektów zastosowania rachunku kosztów działań skupia się uwaga zespołu projektowego i uczestników projektu „Obywatelski audyt efektywności świadczenia usług administracyjnych przez samorządy lokalne”.

⁴⁶ Baza Dobrych Praktyk w zakresie zarządzania w administracji samorządowej, Program Rozwoju Instytucjonalnego, <http://pri.dobre-praktyki.pl>

PARTYCYPACJA PUBLICZNA – WYTYCZNE DLA SAMORZĄDÓW

PO CO PARTYCYPACJA W SAMORZĄDZIE?

Otwieranie się samorządów na aktywne włączanie mieszkańców w dyskusję nad sprawami publicznymi, aż do poszukiwania form ich autentycznego współdecydowania o ich kształcie, wiąże się z przekrojowymi przemianami w sposobie myślenia o demokracji lokalnej i miejscu obywatela w sprawowaniu władzy na szczeblu lokalnym. Ostatnie lata pozwalają obserwować stopniowe przesunięcie w myśleniu o samorządzie lokalnym z modelu lokalnego rządu w stronę „współrządzenia” (ang. *government* i *governance* – od „samorządu” do „samorządzenia”). Te przemiany są wypadkową szerszego splotu przemian społecznych, m.in. wzmocnienia nowych aktorów społecznych (media, organizacje pozarządowe, indywidualni zaangażowani obywatele, ruchy społeczne), ale także coraz wyraźniejszego wyczerpywania się modelu władzy „wszechwiedzącej”, zdolnej samodzielnie rozwiązywać wszelkie problemy. W wielu ważnych dziedzinach życia społecznego władze lokalne muszą wykraczać poza własne rutynowe sposoby działania i sięgać po bezpośrednie zaangażowanie obywateli – po ich wiedzę ekspercką, siłę ich mobilizacji. W wielu przypadkach taka formuła jest też niezbędnym warunkiem uniknięcia mechanizmów „społecznego veta”, czyli aktywnego oporu mieszkańców przeciwko rozmaitym rozwiązaniom proponowanym przez władze, zwykle opartym na rutynowych podejściach do problemów, których dotyczą.

Potrzeby i oczekiwania „nowych obywateli”, coraz częściej dysponujących szerokimi kompetencjami oraz czasem i zasobami by aktywnie uczestniczyć w życiu społecznym, wykraczają poza standardowe rozwiązania proponowane przez struktury władzy lokalnej i administracji publicznej. Towarzyszy im **konieczność wypracowania nowych modeli odpowiadania na tak formułowane oczekiwania, bardziej aktywna, oparta na ciągłym procesie dialogu z obywatelami i współtworzenia rozwiązań przez ich dostawców i odbiorców na zasadach partnerstwa.**

ZASADY PROWADZENIA DIALOGU OBYWATELSKIEGO

Do najważniejszych celów prowadzenia dialogu obywatelskiego przez władze i administrację publiczną należą:

- zaangażowanie partnerów społecznych w realizację i upowszechnianie decyzji i rozwiązań

⁴⁷ Kierownik zespołu Laboratorium Partycypacji Obywatelskiej w Pracowni Badań i Innowacji Społecznych „Stocznia”

podejmowanych w zakresie realizacji rozmaitych polityk publicznych, a więc uwzględnianie ich głosu w różnych procesach decyzyjnych,

- uzupełnienie tradycyjnych form kontroli administracji publicznej – poprzez włączenie partnerów społecznych w bieżące monitorowanie i komentowanie podejmowanych przez nią działań,
- optymalizacja i wprowadzenie lepszych jakościowo rozwiązań w podejmowaniu decyzji dotyczących polityk publicznych – sprzyja temu wykorzystanie wiedzy pochodzącej od wielu interesariuszy życia publicznego, którzy są partnerami władz i administracji w dialogu obywatelskim.

Nadrzędnym celem dialogu obywatelskiego powinno być oczywiście dążenie do zagwarantowania realizacji interesu publicznego we wszystkich działaniach podejmowanych przez władze i administrację, do czego przybliży uwzględnianie zróżnicowanych punktów widzenia partnerów społecznych na ważne dla lokalnej społeczności sprawy.

Aby dialog społeczny spełniał stawiane przed nim cele, wymaga od obu stron – władz i administracji oraz partnerów społecznych (czy to w osobie obywateli zrzeszonych w organizacjach, czy indywidualnych mieszkańców) przestrzegania zestawu kluczowych zasad, które gwarantują jego autentyczność i sprzyjają skuteczności. Szczególnie duża odpowiedzialność za ich zachowanie leży po stronie władz, które zawsze występują w procesie dialogu obywatelskiego z pozycji uprzywilejowanej – jako ostateczni decydenci i realizatorzy polityk publicznych.

Do najważniejszych zasad należą:

- **dobra wiara stron** - gotowość do słuchania się nawzajem, dyskusowania przedstawianych stanowisk oraz przyjmowania potencjalnych uwag krytycznych,
- **przejrzystość procesu** – określenie ram procesu, jasne zasady uczestnictwa, jednoznaczne formułowanie stanowisk przez uczestników procesu,
- **odpowiedzialne zarządzanie oczekiwaniami** – wyraźne nakreślenie możliwej przestrzeni dla zmiany w obrębie kwestii, która jest przedmiotem dialogu na samym jego początku, tak by nie stwarzać pozorów wpływu, dla którego nie ma w danym procesie przestrzeni (z różnych powodów),
- **responsywność** – zaangażowanie wszystkich aktorów w proces rozmowy i reagowanie na działania i postulaty drugiej strony, tj. nie pozostawianie żadnych pytań czy postulatów bez odpowiedzi, nawet jeśli którąś ze stron nie zgadza się z ich wymową,
- **odpowiedzialność i kierowanie się interesem publicznym.**

PARTYCYPACJA KROK PO KROKU

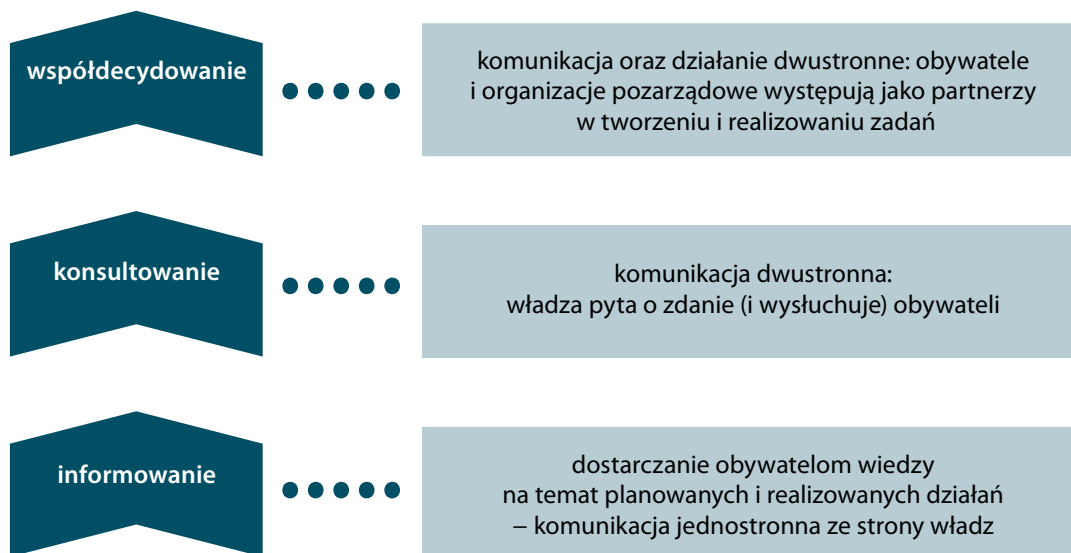
W dzisiejszych czasach otwieranie samorządu na głos mieszkańców, w sposób bardziej „codzienny” i angażujący niż tylko udział w wyborach samorządowych raz na 4 lata, staje się powoli standardem, a nawet oczywistością. Świadczą o tym najlepiej kolejne projekty dedykowane „szerzeniu partycypacji”, nagrody dla „obywatelskich” samorządów, przyznawane właśnie za włączanie mieszkańców we

współdecydowanie o losach lokalnych wspólnot. Coraz częściej domagają się tego też sami mieszkańcy: od jakiegoś czasu także w Polsce wzrastają w siłę tzw. ruchy miejskie, obywatele coraz głośniej i dobitniej domagają się możliwości zabrania głosu w sprawie tego, jak wydawane są pieniądze z lokalnego budżetu, jak planowane są lokalne inwestycje czy świadczone usługi publiczne – chcą, by konsultowano z nimi ważne decyzje i by mogli mieć bardziej bezpośredni wpływ na ich ostateczny kształt. Chcą możliwości partycypacji.

Partycypacja obywatelska to – najprościej rzecz ujmując – **uczestnictwo obywateli (mieszkańców) w podejmowaniu decyzji, które ich dotyczą, decyzji w sprawach dotyczących życia publicznego.** Włączanie obywateli procesy decyzyjne zakłada ich zaangażowanie w relację z przedstawicielami władz publicznych, które owe decyzje podejmują na mocy demokratycznego mandatu – polega na szczególnej formie współpracy pomiędzy władzami a obywatelami (zorganizowanymi w ramach stowarzyszeń i innych organizacji pozarządowych oraz niezrzeszonych) we wspólnym podejmowaniu decyzji.

Partycypacja może mieć różną intensywność: w zależności od tematu, który ma być jej przedmiotem, ale też „przygotowania” do takiego zaangażowania – tak po stronie władz i administracji, jak i samych obywateli. Jeśli zaangażowanie mieszkańców w szeroką debatę nad ważnymi dla lokalnej społeczności sprawami jest czymś nowym w danej gminie, warto zaczynać od tematów „prostszych” i stopniowo uruchamiać procesy bardziej angażujące, tak by wszyscy mogli się nauczyć w praktyce, jak takie zaangażowanie może wyglądać.

Intensywność działań partycypacyjnych najlepiej obrazuje tzw. drabina partycypacyjna:



Co bardzo ważne, partycypacja nie jest jedynie pewną „metodą” układania relacji pomiędzy władzami a mieszkańcami czy kolejnym instrumentem zarządzania lokalną społecznością: podejście partycypacyjne do rozwoju społeczności to realizacja określonego sposobu myślenia o funkcjonowaniu społeczności lokalnych, zarządzaniu lokalnymi wspólnotami oraz kształtowaniu kierunków ich rozwoju, w którym uznaje się **mieszkańców za ekspertów we własnej sprawie, uprawnionych do aktywnego**

zabierania głosu w sprawach publicznych oraz zakłada, że władze i mieszkańcy powinni współdziałać na rzecz rozwoju społeczności, na zasadach jak najbardziej partnerskich. Dopiero realizacją takiej wizji jest wdrażanie określonych mechanizmów partycypacyjnych do sposobu zarządzania wspólnotą samorządową – takich jak konsultacje czy metody bliższe współdecydowaniu.

Zanim jednak przedstawiciele samorządu podejmą decyzje o uruchomieniu jakiegoś konkretnego procesu partycypacyjnego, powinni sobie na wstępie zadać pytanie, czy faktycznie wierzą w sens otwierania dialogu ze społecznością i do jakiego stopnia są gotowi podzielić się z nią władzą. Uruchomienie rozwiązań partycypacyjnych nie jest dla władzy obowiązkiem, lecz dobrowolną decyzją, z której konsekwencjami władze muszą się liczyć i za które muszą wziąć pełną odpowiedzialność, także polityczną.

Pierwszym krokiem we wdrażaniu partycypacji w samorządzie powinno więc być podjęcie świadomej decyzji o wprowadzeniu takiego podejścia do sposobu działania władz i urzędu.

Drugim krokiem, powinno być wytypowanie obszarów, w których urząd i władze chcą się w pierwszej kolejności otwierać na dialog mieszkańcami oraz ustalenie, jakimi metodami mogą to robić, w tym, jakie mechanizmy dialogu są już w danej jednostce samorządu dostępne i jakie zasoby są potrzebne, by móc z nich korzystać.

Oznacza to z m.in. inwentaryzację dostępnych mechanizmów, które mogą działać w samorządach w oparciu o przepisy ustawowe, bez konieczności doregulowywania ich aktami prawa miejscowego (np. konsultacje), jak i tych, po które można sięgać, o ile mają one już umocowanie w lokalnych przepisach (np. inicjatywa lokalna czy obywatelska inicjatywa uchwałodawcza). W tym miejscu warto ustalić, czy są jakieś mechanizmy, po które samorząd mógłby sięgnąć, ale najpierw musi się do tego przygotować, np. podejmując stosowne chwały – jak właśnie dla działań inicjatyw lokalnej.

Równolegle, należy przeprowadzić *analizę zasobów* – ludzkich i finansowych, związanych z możliwościami prowadzenia działań partycypacyjnych: Czy w urzędzie są osoby, które znają się na takich działaniach, czy trzeba może kogoś przeszkolić w tym celu? Czy są środki w budżecie na realizację konsultacji i innych procesów partycypacyjnych lub – jeśli nie zabezpieczono ich w poprzednim roku – gdzie można je znaleźć, by móc podjąć pierwsze działania partycypacyjnego jeszcze w danym roku budżetowym. Docelowo, dobrym rozwiązaniem jest wyznaczenie w strukturach urzędu jednostki (wydziału, biura) lub chociażby osoby (np. pełnomocnika), która będzie odpowiadała za ogół działań partycypacyjnych, np. nadzorowała wszystkie procesy konsultacyjne prowadzone w samorządzie. Pozwala to na lepsze odkładanie doświadczeń i wiedzy w instytucji niż każdorazowe „testowanie” rozwiązań partycypacyjnych przez coraz to inne osoby w wydziałach merytorycznych. Umiejętności i wiedza związane z prowadzeniem dialogu są specyficznym zbiorem kompetencji, których uruchamianie w samorządzie wymaga przygotowania – dobrze zainwestować w tym celu w kompetencje osób, które będą się takimi działaniami zajmować w urzędzie w najbliższej przyszłości. Warto też od razu pomyśleć jakie wydziały/jednostki urzędowe mogą być pomocne przy prowadzeniu procesów partycypacyjnych – często dotyczy to np. wydziałów komunikacji czy promocji, które zwykle mają najlepsze rozeznanie w tym, jak komunikować mieszkańcom o różnych inicjatywach podejmowanych

przez urząd i najprawdopodobniej będą naturalnymi współorganizatorami procesów partycypacyjnych na poziomie komunikacji. Dobrze by i oni, w pierwszej kolejności zapoznali się ze specyfiką tych procesów, by móc się potem skutecznie w nie włączać.

Trzecim krokiem w przygotowaniu do uruchamiania partycypacji jest ustalenie standardów działań – tak, jeśli chodzi o procedury wewnątrzurzędowe, jak i działania skierowane już bezpośrednio do mieszkańców. Na tym pierwszym poziomie kluczowe jest ustalenie podziału zadań wewnątrz administracji, np. wyznaczenie osób odpowiedzialnych za prowadzenie konsultacji, powołanie stosownego biura, ustalenie wewnątrzurzędowych procedur dotyczących np. podejmowania decyzji o uruchomieniu konsultacji. Na tym drugim, warto wypracować i przyjąć pewne standardy prowadzenia dialogu, np. w formie lokalnego regulaminu konsultacji społecznych – wtedy zasady realizacji takich procesów będą możliwie przejrzyste także dla ich uczestników. Jak mogą wyglądać takie standardy, można podpatrzeć w innych samorządach – wiele gmin przyjęło je już na własny użytek. Dużym wsparciem dla jednostek samorządu terytorialnego (jst), które dopiero chcą takie dokumenty tworzyć, może być Kanon Konsultacji Lokalnych, przygotowany w 2014r. przez Fundację Inicjatyw Społeczno-Ekonomicznych i dostępny online pod adresem <http://kanonkonsultacji.pl>. Jest to publikacja zbierająca najważniejsze zasady prowadzenia konsultacji społecznych i podpowiadająca, jakie elementy powinien zawierać dobry regulamin konsultacji na poziomie samorządowym.

W działaniach partycypacyjnych kluczowe jest przestrzeganie szeregu zasad i wartości, które stanowią o autentyczności dialogu oraz budują podłoże dla przekonania mieszkańców, że ich zaangażowanie faktycznie ma sens. Należą do nich m.in.:

● **Przejrzystość i jawność wszelkich działań partycypacyjnych**

Wszelkie procesy partycypacyjne, do których zaprasza się mieszkańców, powinny przebiegać wedle możliwie przejrzystych, spisanych reguł, które muszą być znane mieszkańcom jeszcze przed uruchomieniem całej procedury i nie powinny podlegać zmianie w trakcie procesu. Należą do nich m.in. jasno określony cel procesu i zasady uczestnictwa w nim, ale też możliwy zakres zmian, do których może prowadzić proces. Organizatorzy procesu powinni zadbać także o dostępność informacji na temat jego przebiegu i uwarunkowań dla wszystkich potencjalnie zainteresowanych osób.

● **Otwartość i inkluzyjność podejmowanych działań**

Procesy partycypacyjne powinny opierać się na przyjaznych mieszkańcom procedurach, a ich organizatorzy (czyli w praktyce zazwyczaj władze samorządowe czy urzędnicy administracji samorządowej) powinni zapewnić wszystkim chętnym możliwość włączenia się w proces (o ile oczywiście nie jest on prowadzony metodą, która np. zakłada udział reprezentatywnej grupy mieszkańców). Kluczowa jest również dbałość o informowanie o możliwości udziału w procesie jak najszerzych grup mieszkańców.

● **Otwartość na różnorodność opinii**

Rozpoczęcie dialogu musi być powiązane z otwartością na możliwość pojawienia się w nim bardzo różnych głosów i opinii, także takich, które stoją w sprzeczności z wyjściowymi intuicjami czy propozycjami władz. Partycypacja nie oznacza obowiązku poszukiwania konsensusu,

ale nie może się od niego odżegnywać i musi zakładać otwartość na wysłuchanie wszelkich opinii i stanowisk. Ich ostateczne przyjęcie lub odrzucenie w większości procesów pozostaje oczywiście prerogatywą władz lokalnych, nie może jednak przybierać formy ich lekceważenia, skoro poprzedziła je deklaracja, że chce się poznać opinie różnych interesariuszy.

● **Różnorodność technik/metod**

Dobór metod i technik do prowadzenia działań partycypacyjnych powinien być zawsze pochodną celu, jaki stawiamy sobie przed danym procesem oraz specyfiki przedmiotu procesu i grup, z którymi będziemy w nim pracować. W prowadzeniu partycypacji „forma powinna iść za funkcją”, nigdy na odwrót; nawet najbardziej wyszukana technika nie gwarantuje jakości i skuteczności dialogu.

● **Szukanie lokalnych partnerów**

Działania partycypacyjne powinny zawsze opierać się na założeniu o wartości dialogu dla całej lokalnej społeczności. Wokół tego założenia można budować partnerstwa i wsparcie dla inicjatyw partycypacyjnych, np. wśród organizacji pozarządowych czy mediów lokalnych, które będą informować o prowadzonych działaniach, zachęcać do udziału w nich, a także długofalowo budować zaufanie i przywiązanie do tego typu angażujących praktyk w członkach społeczności lokalnej.

● **Myślenie długofalowe**

Procesy partycypacyjne powinny być uruchamiane w kontekście długofalowego myślenia o rozwoju gminy. Oczywiście poszczególne procesy odnoszą się zwykle do konkretnych kwestii czy decyzji, przed którymi staje lokalna społeczność, ale warto konsekwentnie wpisywać pewne procesy w doroczny czy kilkuletni cykl funkcjonowania gminy, np. jeśli chodzi o pisanie/aktualizację strategii czy debaty wokół nowego budżetu gminy. Wbudowanie pewnych rozwiązań partycypacyjnych jako „systemowych” mechanizmów funkcjonowania gminy sprawi, że mieszkańcy będą mieli pewniejsze punkty zaczepienia w dialogu z władzami, a te z kolei będą w ich odbiorze bardziej przewidywalne.

Aby partycypacja nie miała charakteru fasadowego i realnie stwarzała obywatelom szansę na uczestnictwo w decydowaniu o losach wspólnoty, a nie jedynie pozory takiego wpływu, powinno się ją **rozpocząć na jak najwcześniejszym etapie działań wokół danej sprawy**. Najlepiej, gdy ma to miejsce zanim pojawią się konkretne propozycje rozwiązań, tj. jeszcze na etapie diagnozy potrzeb i zgłaszania przez mieszkańców/organizacje własnych propozycji w danym obszarze, w oparciu, o które samorząd może przygotować kilka scenariuszy rozwiązań spośród których ostatecznie dokona wyboru – także w oparciu o sugestie i wskazania obywateli. Np. w przypadku prac nad dokumentem strategicznym (choćby strategią rozwoju gminy), warto zacząć partycypację od wspólnego z mieszkańcami wypracowywania założeń do dokumentu, np. wskazania kluczowych dla nich obszarów rozwoju gminy, próby wypracowania szczegółowych rozwiązań, które mogłyby prowadzić do realizacji celów w tych obszarach, a nie jedynie konsultować z nimi gotowy dokument.

Na każdym etapie działań partycypacyjnych niezwykle istotne jest **formułowanie i wskazanie konkretnych możliwych efektów zaangażowania**, np. czy w jego efekcie powstaną rekomendacje, które

strona samorządowa weźmie pod uwagę w podejmowaniu decyzji, czy zagwarantowane są środki na realizację ewentualnych nowych rozwiązań itp. Tylko takie komunikowanie o procesie daje gwarancję, że ludzie, którzy zaangażują się w partycypację będą od początku wiedzieli na co się decydują i nie będą mieli na końcu procesu poczucia zawiedzionych oczekiwań (a w każdym razie będzie można zminimalizować ryzyko wystąpienia wśród nich takiego poczucia). Z tym postulatem wiąże się też kolejny – o **wyraźne komunikowanie ostatecznych decyzji**, aby nikt, kto zaangażował się w działanie wokół wspólnej sprawy nie miał poczucia, że właściwie nie wiadomo, do czego to zaangażowanie doprowadziło.

Bardzo ważne z perspektywy samorządu jest, by w całym toku procesu partycypacyjnego **dawać wyraz docenianiu zaangażowania po stronie mieszkańców**. Zaangażowanie w partycypację jest zawsze pewnym dodatkowym wysiłkiem, który może bardzo pomóc władzom i administracji w podejmowaniu trudnych decyzji, wypada go więc doceniać i wzmacniać w mieszkańcach poczucie, że strona zapraszająca do dialogu naprawdę słucha i szanuje ich głos. W najprostszej formie powinno to zachodzić w warstwie komunikacyjnej – podziękowaniach za zaangażowanie, podkreśleniu znaczenia głosu mieszkańców dla władz itd.

ETAPY DZIAŁAŃ PARTYCYPACYJNYCH

Gdy samorząd będzie przygotowany do prowadzenia działań partycypacyjnych od strony organizacyjnej (zasobów, standardów i procedur), może skupiać się już na uruchamianiu i realizacji poszczególnych procesów. W ramach każdego z nich dobrze jest poruszać się po pewnym „kontinuum etapów”, w myśl którego każdy proces partycypacyjny powinien składać się z 5 elementów:



ETAP DIAGNOZY

Na ten etap składają się **działania przygotowawcze (ustalenie ram dla procesu) i rozpoznanie tematu**, który stanowić będzie przedmiot partycypacji w danym procesie, aby dobrze zaplanować jego przebieg (np. jak konsultowano dotąd podobne tematy, jakie metody się sprawdziły, jacy aktorzy są aktywni w tym obszarze, jakich problemów można się spodziewać itp.).

Na początek należy przede wszystkim przeprowadzić **analizę celów procesu**, czyli odpowiedzieć sobie na pytanie, co właściwie chcemy osiągnąć uruchamiając dany proces – rozeznaczyć się w opiniach mieszkańców, zebrać pomysły na rozwiązanie jakiejś kwestii czy wypracować konkretne rozwiązanie

z zaangażowaniem wielu aktorów?

Działania partycypacyjne mogą prowadzić do realizacji bardzo różnych celów i osiągnięcia różnych efektów, np.:

- wygenerowania zupełnie nowych pomysłów i innowacyjnych rozwiązań,
- stworzenia mapy istniejących wśród uczestników procesu różnorodnych opinii i uwag,
- wypracowania uwspólnionego poglądu czy rozwiązania,
- wskazania preferencji, wyboru spośród gotowych rozwiązań,
- recenzji dotychczasowych działań.

Pozytywnymi efektami „ubocznymi” w procesach partycypacyjnych może też być ujawnienie wspólnych interesów i tym samym poprawienie relacji między uczestnikami procesu oraz wzmocnienie uczestników takich procesów – zyskanie przez nich poczucia wpływu na dotyczące ich procesy decyzyjne.

W następnym kroku należy dokonać **analizy sytuacji**, w której się znajdujemy i w której zachodzi proces, czyli: Kto jest interesariuszem w tym temacie? Kogo należy zapytać o zdanie i jak trafić do tych osób? Czy były podejmowane już jakieś działania w tym obszarze (skąd wziąć wiedzę na ten temat)?

Na tym etapie organizator musi też precyzyjnie określić **ramy dla procesu, tj. potrzebne nakłady i dostępne zasoby na jego realizację (czas, środki finansowe, osoby) i wyznaczyć osoby odpowiedzialne za proces**, które będą go realizowały, nadzorowały jego przebieg oraz będą kontaktem dla wszystkich potencjalnie zainteresowanych tą kwestią.

Ważnym krokiem na tym etapie jest przeprowadzenia tzw. analizy interesariuszy, czyli określenie, czyj głos powinien w danym procesie wybrzmieć. Definiując takie grupy, warto zawsze szukać ich w różnych obszarach i zastanowić się, czy w danym przypadku zależy nam bardziej na zachowaniu reprezentatywności czy też równoważne są głosy wszystkich, którzy sami zgłoszą się do procesu.

Najważniejsze typy uczestników procesów partycypacyjnych, o których warto pamiętać, to:

- osoby i instytucje pochodzące z samoselekcji, a więc po prostu zainteresowane daną kwestią, chcący wypowiedzieć swój pogląd i samodzielnie się zgłaszający,
- przedstawiciele interesariuszy, reprezentujący poglądy i wartości specyficznych grup interesu (np. przedsiębiorców, organizacji pozarządowych, członków spółdzielni mieszkaniowej, pracowników),
- reprezentatywni przedstawiciele społeczności (ma to szczególne znaczenie w tych metodach, w których ważne jest poznanie opinii i recenzji osób odzwierciedlających skład szerszej populacji, np. mieszkańców danego miasta, czy specyficznej ich grupy - np. osób starszych),
- inne osoby lub instytucje, np. posiadający wyjątkową wiedzę ekspercką lub nową a ważną perspektywę na daną kwestię.

ETAP INFORMOWANIA

Istotą tego etapu jest przygotowanie i przeprowadzenie działań informacyjnych (a więc przede wszystkim komunikacyjnych i promocyjnych), które mają pozwolić mieszkańcom dowiedzieć się, że w ich gminie realizowane są dziaania partycypacyjne oraz zachęcić ich do bezpośredniego zaangażowania się w nie.

Na początek należy **zmapować dostępne kanały informowania** (począwszy od mediów, poprzez kanały „zwyczajowe” – np. ogłoszenia parafialne, aż po miejsca, gdzie można powiesić plakat czy zostawić ulotkę z informacjami o procesie), a następnie **wybrać te z nich** (kilka, dostosowanych do różnych grup odbiorców przedsięwzięcia), **które dadzą szansę dotarcia z informacjami o procesie do wszystkich grup potencjalnych interesariuszy**.

Tworząc wszelkie komunikaty informacyjne o procesie należy pamiętać, że powinny one być zrozumiałe i konkretne. W praktyce dobrze jest pamiętać o 5 pytaniach, na które odpowiedzi obiorca powinien móc znaleźć w danym komunikacie:

- - czego dotyczy sprawa?
- - co i kiedy będzie się działo?
- - czemu warto się w nią zaangażować?
- - jak można to zrobić?
- - gdzie uzyskać dodatkowe informacje?

ETAP ZASIĘGANIA OPINII

Ten etap jest zasadniczym elementem procesu partycypacyjnego: tu zachodzi faktyczna partycypacja, tzn. mieszkańcy uczestniczą w dialogu z władzami, dzielą się swoimi opiniami, wypracowują pomysły i rozwiązania, komentują i konsultują przedkładane propozycje. Dobór metod i technik w partycypacji powinien zawsze być dopasowany do tematu procesu i grup, które w nim uczestniczą. Dobrze, gdy w ramach jednego procesu **łączymy różne techniki**, zwłaszcza mniej i bardziej angażujące, co pozwoli wypowiedzieć się i tym, którzy znajdą czas i ochotę, by zaangażować się bardziej (np. uczestnicząc w cyklu warsztatów), i tym, którzy wybiorą zaangażowanie w mniejszym zakresie (np. wypełniając ankietę lub przesyłając mejl z uwagami).

Planując przebieg działań na tym etapie trzeba koniecznie pamiętać o **dokładnym zaplanowaniu ich przebiegu w czasie**, nie tylko, jeśli chodzi o zapewnienie odpowiednio dużej ilości czasu na np. zgłaszanie uwag, ale też o nieogłaszanie istotnych konsultacji w okresie wakacyjnym czy świątecznym, gdy ryzykujemy, że wiele osób wyjeżdża bądź nie będzie w stanie znaleźć czasu na udział w procesie lub w godzinach pracy, jeśli interesuje nas przede wszystkim udział osób dorosłych, potencjalnie pracujących.

Im bardziej proces dotyczy wypracowywania wspólnie jakiś propozycji, a nie tylko opiniowania gotowych rozwiązań, tym bardziej aktywne techniki powinien wykorzystywać – przede wszystkim warto sięgać wtedy po różne metody warsztatowe. Planując szeroki, wieloetapowy proces, warto łączyć je

też z innymi typami działań, np. różnego rodzaju dyskusjami i debatami, konsultacjami pisemnymi (zarówno prowadzonymi przy użyciu metod tradycyjnych jak pisma czy maile, jak i wykorzystaniu narzędzi on-line, np. w postaci forum konsultacyjnego) czy elementami badań społecznych (np. ankiet, wywiadów grupowych czy np. spacerów badawczych, które mogą umożliwić zebranie opinii mieszkańców o jakimś wycinku przestrzeni).

Dobierając metody prac w procesach partycypacyjnych, warto posiłkować się licznymi bazami wiedzy i źródłami wiedzy o metodach i technikach partycypacyjnych, których jest już dużo w języku polskim. Do największych z nich należą portale www.partycypacjaobywatelska.pl oraz www.dobrepraktykidecydujemyrazem.pl. Dużo stron internetowych zbierających doświadczenia z praktyki procesów partycypacyjnych powstaje także przy okazji realizacji poszczególnych projektów poświęconych temu zagadnieniu – warto je śledzić, bo często są dobrym źródłem informacji o możliwościach stosowania rozwiązań partycypacyjnych w różnych specyficznych obszarach tematycznych (np. usług publicznych, projektowania przestrzeni) czy pracy z różnymi grupami interesariuszy (np. osobami starszymi, niepełnosprawnymi, młodzieżą).

Przykładowe obszary zastosowania partycypacji i metody do wykorzystania w tego typu procesach:

- planowanie przestrzeni – wspólne wymyślanie zagospodarowania wnętrza klubu, podwórka, parku, konsultowanie planu zagospodarowania ulicy – planowanie partycypacyjne, praca z makietą, spacerowanie badawcze,
- tworzenie oferty/programu instytucji – zajęć w ośrodku kultury, bibliotece – warsztaty, World Cafe
- konsultowanie usług publicznych – ocena przez użytkowników usług transportowych, zdrowotnych – panel obywatelski, komórki planujące
- planowanie budżetu – wspólne decydowanie o przeznaczeniu budżetu lub jego części -> budżet partycypacyjny, konsultacje publiczne
- tworzenie/konsultowanie dokumentów – konsultowanie strategii rozwoju miasta, planów inwestycyjnych -> ocena partycypacyjna, warsztaty kreatywne, grupy robocze

ETAP INFORMOWANIA ZWROTNEGO

To niezwykle ważny, a zwykle zaniedbywany etap, który często stanowi o tym, czy zaangażowanie mieszkańców nie zostanie zaprzepaszczone. Polega na powrocie do uczestników procesu partycypacyjnego z informacją zwrotną na temat wyników zaangażowania, ostatecznego kształtu decyzji, która jest podejmowana w danej sprawie czy też dalszym losach zagadnienia, nad którym debatowano w ramach procesu partycypacyjnego.

Na ten etap składać powinno się informowanie, o co najmniej kilku rzeczach: finalnym rezultacie procesu, wykorzystaniu efektów wspólnej pracy na dotychczasowych etapach, ale i kolejnych krokach w procesie podejmowania decyzji w danej sprawie. Najlepiej wykorzystywać do tego te same kanały

informowania, poprzez które zapraszano do udziału w procesie (i które się sprawdziły!) oraz skorzystać z zebranych w trakcie zasięgnięcia opinii kontaktów do poszczególnych mieszkańców czy organizacji.

Niezbędnym elementem informowania zwrotnego jest przygotowanie jakiejś formy syntetycznego podsumowania procesu, np. w formie raportu czy chociażby zestawienia wypracowanych w nim propozycji. Jeśli proces był wieloetapowy i takich wniosków jest bardzo dużo, najlepiej przygotować 2 wersje podsumowania - pełną i skróconą, i przekazywać w komunikacie skrócone podsumowanie, a do wersji pełnej odsyłać np. na stronę internetową urzędu.

ETAP EWALUACJI

Każdy proces partycypacyjny powinien na końcu zawierać element ewaluacji, tj. zastanowienia się nad jego przebiegiem i rezultatami oraz nad tym, czego organizatorzy dowiedzieli się i nauczyli z danego procesu. **Celem ewaluacji jest przede wszystkim zastanowienie się nad tym, w jakim stopniu udało się zrealizować założone przed procesem cele, czy zastosowane metody i sposoby działania były skuteczne i co ewentualnie można poprawić pod kątem prowadzenia podobnych działań w przyszłości.**

Ewaluacja nie musi być zawsze odrębnym procesem, zlecanym profesjonalnym ewaluatorom, (choć takie działania przydają się raz na jakiś czas, zwłaszcza w odniesieniu do dużych i kosztownych procesów, które urząd chce powtarzać, np. budżetów partycypacyjnych). W przypadku bardziej powtarzalnych działań, np. kolejnych procesów konsultacyjnych, wystarcza zwykle **ewaluacja wewnętrzna**, dokonywana przez same osoby zaangażowane w prowadzeniu procesu, np. w formie podsumowującego spotkania, którego celem jest autorefleksja nad tym, co w procesie wyszło, a co niekoniecznie. Aby można było z ewaluacji wyciągnąć konkretne wnioski, warto formułować możliwie jak najbardziej konkretne pytania na wybrane tematy, np. czy spotkanie było dobrze zorganizowane? czy uczestnicy byli dobrze poinformowani? czy do wszystkich dotarła informacja zwrotna?

Na etapie ewaluacji warto pochylić się nad potencjalnymi przeszkodami, które mogły utrudnić mieszkańcom uczestnictwo w procesie. Do najważniejszych barier w uczestnictwie w działaniach partycypacyjnych, czyli rzeczy, których władze i administracja powinny się wystrzegać i na co zwracać szczególną uwagę, należą:

- zbyt krótki okres trwania procesów, np. za mało czasu na zgłaszanie uwag w konsultacjach,
- prowadzenie partycypacji na zbyt późnym etapie, czyli uruchamianie procesów fasadowych, gdy decyzja już została podjęta – uczestnicy mają wtedy poczucie „straty czasu”,
- poczucie fasadowości i pozorności procesu, np. gdy w procesie lekceważone są pewne opinie,
- zapraszanie do konsultacji tych samych uczestników, ograniczenie konsultacji do instytucji – gdy w ramach procesu niewystarczająco szeroko o nim informowano lub nie zadbano o to, by mogły wziąć w nich udział różne grupy interesariuszy,
- brak konsultacji dotyczących spraw znajdujących się w sferze autentycznych zainteresowań obywateli.

JAK MODEROWAĆ DIALOG W PROCESACH PARTYCYPACYJNYCH

Bardzo istotnym elementem działań partycypacyjnych jest rzetelna i szeroka zakrojona komunikacja: informowanie jest jednym z podstawowych szczebli na tzw. drabinie partycypacji (poniżej konsultowania i współdecydowania). Powodzenie działań zmierzających do włączania mieszkańców w dialog wokół kwestii publicznych opiera się w znacznej mierze na umiejętnym dotarciu do nich z zaproszeniem do takiego zaangażowania, czyli z przekazem o tym, do czego się ich zaprasza, jak mogą wziąć w tym udział oraz jakie potencjalnie płyną z tego korzyści.

Dyskusja nad wybranymi kwestiami istotnymi dla społeczności może oczywiście toczyć się częściowo w Internecie – zarówno w postaci bardziej „tradycyjnej”, np. na forach elektronicznych czy liście mailingowej, jak i poprzez tzw. media społecznościowe, np. na portalach typu Facebook czy Twitter, czy wokół materiałów multimedialnych zamieszczanych przez inicjatora dyskusji lub jej uczestników (np. filmików ilustrujących proponowane rozwiązania jakiejś kwestii).

Zwłaszcza przy okazji złożonych procesów, które dotyczą skomplikowanych kwestii i są rozciągnięte w czasie, warto jako element działań partycypacyjnych uwzględnić możliwość prowadzenia długotrwałego dialogu online, np. za pomocą forum internetowego. Takie forum może być częścią osobnego działu czy podstrony lokalnego samorządu poświęconego konsultacjom (takie strony ma coraz więcej jst, np. Warszawa – www.konsultacje.um.warszawa.pl). Do zbierania opinii (np. pomysłów na jakieś rozwiązania czy komentarzy propozycji) można też próbować wykorzystywać media społecznościowe, np. profil gminy w wybranym serwisie społecznościowym. Zawsze jednak powinien być to element towarzyszący, jeden w pełnym procesie partycypacyjnym, a nie podstawowa metoda jego prowadzenia!

Moderując dyskusje na temat, w odniesieniu do którego chcielibyśmy zasięgnąć opinii mieszkańców, warto pamiętać o kilku podstawowych zasadach:

- Określmy precyzyjnie, czego dotyczy proces zasięgania opinii: czy pytamy o „luźne pomysły”, czy o komentarze do konkretnej propozycji i ewentualnie gdzie znaleźć to, do czego mieszkańcy mają się odnosić (najlepiej oczywiście załączyć lub podlinkować to bezpośrednio w danym wątku).
- Nie ograniczajmy się do zamieszczenia dokumentu z prośbą o uwagi, zwłaszcza jeśli przedmiotem procesu jest np. jakiś dokument prawa lokalnego. Dyskusję zawsze wspomogą precyzyjne pytania, na które mieszkańcy powinni spróbować odpowiedzieć zabierając głos. Takie pytania pomagają uczestnikom procesu w „przebicciu się” przez czasami trudne i skomplikowane dokumenty, pozwalają spojrzeć na przedmiot procesu z perspektywy autentycznych konsekwencji wdrożenia różnych rozwiązań itd.
- Jeśli mamy taką możliwość, postarajmy się o zobrazowanie bardziej skomplikowanych kwestii, które są przedmiotem partycypacji w prostszej, łatwej do przyswojenia formie, np. infografiki czy prostego schematu.

W zależności od tematu prowadzonego procesu partycypacyjnego, przydatnym wsparciem mogą

okazać się różne narzędzia do tzw. crowdsourcingu, czyli zbiorowego (społecznościowego) gromadzenia informacji czy pomysłów. Najprostsze z nich pozwalają np. na mapowanie uwag i pomysłów dotyczących przestrzeni, np. sugestii, gdzie postawić nowe światła drogowe lub stojaki dla rowerów (w taki sposób działa np. serwis www.naprawmyto.pl, który oprócz informowania o usterkach może być też dla urzędu świetnym źródłem informacji o postrzeganiu przestrzeni przez mieszkańców, np. pod kątem jej dostosowania do potrzeb różnych grup, takich jak rowerzyści czy osoby z niepełnościami). W tym celu można wykorzystać np. któreś z darmowych narzędzi pozwalających zakładać własne systemy mapujące z dowolnie zdefiniowanymi kategoriami spraw – od problemów aż po propozycje lokalizacji czy pomysły na wprowadzenie zmian w przestrzeni publicznej. Ciekawym i darmowym narzędziem, które na to pozwala jest np. mechanizm www.crowdmap.com.

Bibliografia

1. Batko R., (red.), Zarządzanie zmianą w organizacjach publicznych, Wojewódzki Urząd Pracy w Krakowie, Kraków 2011
2. Coenenberg A.G., Fisher T.M., Prozesskostenrechnung, „Deutsche Buchhaltungswesen” nr 1, 1991
3. Czekon W., Jakubiec I., Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami- część 2., Controlling i rachunkowość zarządcza nr 7/2002
4. Gierusz J., Rachunek kosztów działań. W: rachunek kosztów w praktyce, VErлаг Dashoffer, Warszawa 1999
5. Horvath P., Mayer R., Processkosten rechnung- Konzeption und Etwicklung, “Kostenrechnungs-praxis” Sonderheft nr 2 1993
6. Jaruga A., Nowak W., Szychta A., Zarządzanie kosztami w praktyce światowej, ODDK, Gdański 1997
7. Jaruga A., Nowak W., Szychta A., Rachunkowość zarządcza - koncepcje i zastosowanie, SWSPZ, Łódź 2001.
8. Kaplan R., Cooper R., Zarządzanie kosztami i efektywnością, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002
9. Klaus-Rosińska A., Ryńca R., Kowalski M., Analiza kosztów dziekanatu w szkole wyższej z wykorzystaniem rachunku kosztów działań, Badania Operacyjne i Decyzje. 2007, nr 1.
10. Miller J., Pniewski K., Polakowski M., Zarządzanie kosztami działań, WIG-Press, Warszawa 2000
11. Muller R., Rupper P., Process Reengineering, Wydawnictwo Astrum, Wrocław 2000,
12. Nowak E., Rachunek kosztów przedsiębiorstwa, Ekspert, Wrocław 2001
13. Nowak E., Piechota R., Wierzbiński M., Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem, PWE, Warszawa 2004
14. Nowak E., Rachunek kosztów przedsiębiorstwa, Ekspert, Wrocław 2001
15. Panfil M., (red.) Controlling- wiedza i narzędzia praktyczne, Forum Media Sp. Z o.o., e-forum.pl
16. Pengyu Cao, Shin-Ichi Toyabe, Kouhei Akazawa, Development of a Practical Costing Method for Hospitals, Development of a Practical Costing Method for Hospitals, Tohoku J. Exp. Med., 2006, 208, p. 213-224

17. Rybarczyk K., Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych-teoria i praktyka, Materiały konferencyjne, Kraków-Zakopane 2000
18. Sobieszczuk T., Jeśli odpowiedzią jest Rachunek Kosztów Działań...to jak brzmi pytanie?, Biuletyn Techniczny ABC 2000
19. Sołtys D., (red.) Rachunkowość Zarządcza przedsiębiorstw- Rachunek kosztów, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2003
20. Świderka G. (red.) Rachunkowość zarządcza, Poltext Warszawa 1997
21. Szychta A., Etapy i zasady projektowania rachunku kosztów działań, Controlling i rachunkowość zarządcza nr 2/99
22. Tunery P.B.B., Activity Based Management, Management Accounting nr 1, 1992
23. Wnuk-Pel T., Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza, pod red. I. Sobańskiej, C.H. Beck, Warszawa 2003
24. Wnuk T., Controlling, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, 1999.
25. Wnuk-Pel T., Leszczyński Z., Controlling w praktyce, ODDK Gdańska 2004



PROJEKT WSPÓŁFINANSOWANY PRZEZ SZWAJCARIĘ,
W RAMACH SZWAJCARSKIEGO PROGRAMU WSPÓŁPRACY
Z NOWYMI KRAJAMI CZŁONKOWSKIMI UNII EUROPEJSKIEJ