

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 343

Modele zarządzania kosztami i dokonaniami

Redaktorzy naukow
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-465-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Anna Balicka: Benchmarking a konkurencyjność przedsiębiorstwa.....	13
Piotr Bednarek: Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań.....	31
Renata Biadacz: Przesłanki uwzględniania kosztów środowiskowych w MŚP w dobie zrównoważonego rozwoju.....	42
Anna A. Bialek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Krytyczna analiza kalkulacji kosztów kształcenia w szkołach wyższych w Polsce.....	52
Halina Buk: Wpływ dokonań jednostek zależnych na wyniki finansowe grupy kapitałowej.....	69
Jolanta Chluska: Rachunek kosztów standardowych w procesach decyzyjnych podmiotów leczniczych.....	77
Halina Chłodnicka: Sprawozdanie finansowe a pomiar efektów działalności przedsiębiorstwa w zagrożeniu kontynuacji działania.....	87
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Pomiar dokonań w działalności ubezpieczeniowej.....	102
Marlena Ciechan-Kujawa: Funkcja doradcza audytu zewnętrznego i perspektywy jej rozwoju.....	114
Dorota Czerwińska-Kayzer: Propozycja systemu wskaźników rentowności uwzględniającego płynność finansową.....	125
Michał Dyk: Kompetencyjna teoria firmy na przykładzie KPMG.....	134
Izabela Emerling: Rachunek kosztów a nowoczesne zarządzanie przedsiębiorstwem.....	143
Beata Iwasieczko: Modele biznesowe i ocena czynników ich efektywności.....	154
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami uczelni niepublicznych w świetle wyników badań.....	164
Elżbieta Jaworska: Specyfika zarządzania błędami w przedsiębiorstwie.....	173
Jacek Jaworski: Znaczenie informacji o kosztach dla zarządzania małym przedsiębiorstwem w opiniach menedżerów.....	183
Magdalena Jaworzyńska: Powiązanie modeli biznesowych z zarządzaniem strategicznym w zakładzie opieki zdrowotnej.....	192
Marcin Jędrzejczyk: Zyskowność a produktywność w procesie pomiaru dokonań podmiotu gospodarczego.....	202
Ilona Kędzierska-Bujak: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie wspierające komunikowanie i realizację strategii przedsiębiorstwa.....	211

Bartosz Kołodziejczuk: Zarządzanie kosztami z wykorzystaniem metody <i>hoshin kanri</i>	220
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	230
Zbigniew Korzeb: Redukcja kosztów osobowych jako element synergii operacyjnej w fuzjach i przejęciach banków komercyjnych.....	241
Mariola Kotłowska: Wpływ statystycznej analizy procesów na kreowanie wartości przedsiębiorstwa.....	249
Robert Kowalak: Produkcyjne mierniki dokonań w sprawozdawczości zarządczej.....	264
Marcin Kowalewski: Pomiar dokonań podporządkowany zasadom <i>lean management</i>	273
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Koszty infrastruktury w kalkulatorze kosztów kształcenia szkół wyższych.....	282
Justyna Kujawska: Koszty niewykorzystanych zasobów na oddziale szpitalnym.....	295
Paweł Kuźdowicz: Model ewidencyjny rachunku kosztów i dokonań w systemie ERP.....	304
Dorota Kuźdowicz: Rachunek kosztów planowanych źródłem informacji zarządczej.....	315
Zbigniew Leszczyński: Analiza łańcucha wartości jako narzędzie redukcji kosztów w średnim przedsiębiorstwie produkcyjnym zarządzanym procesowo.....	324
Agnieszka Lew: Planowanie i rozliczanie kosztów projektów.....	336
Grzegorz Lew: Rachunek kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych.....	344
Tomasz Lewandowski: Wykorzystanie informacji na potrzeby zarządzania kosztami w branży motoryzacyjnej.....	354
Mariusz Lisowski: Metoda <i>Data Envelopment Analysis</i> (DEA) w ocenie efektywności podmiotów.....	364
Małgorzata Macuda: Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala.....	376
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: Wykorzystanie <i>lean accounting</i> w zarządzaniu dokonaniami przedsiębiorstwa.....	386
Jarosław Mielcarek: Analiza istotnych elementów rachunku kosztów docelowych.....	401
Daria Moskwa-Bęczkowska: Zarządzanie procesowe i jego przydatność do zarządzania kosztami uczelni publicznej.....	417
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Specyfika zrównoważonej karty dokonań w podmiotach leczniczych.....	431
Andrzej Niemiec: Możliwość normalizacji pomiaru osiągnięć na przykładzie miar stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem kurierskim.....	440
Maria Nieplowicz: Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w mieście na przykładzie Urzędu Miasta w Hrubieszowie.....	452

Edward Nowak: Koszty w różnych sytuacjach działalności jednostek gospodarczych.....	462
Piotr Oleksyk: Ewaluacja w działalności jednostki samorządu terytorialnego	470
Ryszard Orliński: Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach ...	478
Michał Poszwa: Zarządzanie kosztami podatkowymi w przedsiębiorstwie	487
Sabina Rokita: Rachunek kosztów działań i analiza wartości kosztów ogólnych jako metody alokacji kosztów pośrednich na projekty.....	496
Wanda Skoczylas: Pomiar dokonań w przedsiębiorstwach sieciowych handlu hurtowego i detalicznego pojazdami samochodowymi i naprawy pojazdów samochodowych	506
Magdalena Szydelko: Benchmarking we wspomaganiu monitoringu procesów na tle podejścia procesowego	519
Alfred Szydelko: Koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych jako kategoria zarządcza.....	529
Joanna Świerk: Koncepcja strategicznej karty wyników w zarządzaniu strategią rozwoju miasta Lublina	538
Piotr Urbanek: Problem agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią publiczną.....	550
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu.....	559
Marcin Wierzbiński: Determinanty konieczności wdrożenia rynku zdolności wytwórczych w energetyce	570
Beata Zaleska: Kalkulacja kosztu jednostkowego procedur medycznych w szpitalu X	582

Summaries

Anna Balicka: Benchmarking vs. competitiveness of an enterprise	30
Piotr Bednarek: Self-assessment of internal auditing in Poland: state of the art and further research perspectives	41
Renata Bładacz: Prerequisites for including environmental costs of SMEs in the era of sustainable development	51
Anna A. Białek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Critical analysis of the higher education costing in Poland.....	68
Halina Buk: Influence of subsidiaries performance on financial results of a consolidated group	76
Jolanta Chluska: Standard costing in decision-making processes of healthcare units	86
Halina Chłodnicka: Financial statement vs. measurement of performance results of an enterprise in the threat of actions continuation	101
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Performance measurement in insurance activity.....	113

Marlena Ciechan-Kujawa: The advisory function of the external audit and its perspectives	124
Dorota Czerwińska-Kayzer: A proposition to linking financial liquidity with a return on sales ratio system.....	133
Michał Dyk: KPMG as an example of competence company.....	142
Izabela Emerling: Cost accounting and modern company management.....	153
Beata Iwasieczko: Business models and evaluation of the factors of their effectiveness	162
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budgeting as a tool of costs management in non-public higher education institutions (HEIs) in view of the research results.....	172
Elżbieta Jaworska: Specificity of error management in an enterprise	182
Jacek Jaworski: Importance of information on costs in small enterprise management in managers' opinions.....	191
Magdalena Jaworzyńska: Linking business models with strategic management in health care organization.....	201
Marcin Jędrzejczyk: Profitability vs. productivity in the process of assessment of the company achievements	210
Ilona Kędzierska-Bujak: Balanced Scorecard as a tool supporting the communication and implementation of the company strategy.....	219
Bartosz Kołodziejczuk: Cost management by <i>hoshin kanri</i> method	229
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for revenues and profit in building construction enterprises.....	239
Zbigniew Korzeb: Reduction of personnel costs as an element of operating synergy in mergers and acquisitions of commercial banks.....	248
Mariola Kotłowska: Impact of statistical analysis of processes on the creation of corporate value	263
Robert Kowalak: Production performance indicators in management reports.....	272
Marcin Kowalewski: Performance measurement subordinated to lean management	281
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Infrastructure costs in the calculator of teaching costs of universities	294
Justyna Kujawska: Costs of unused resources in a hospital ward	303
Paweł Kuźdowicz: Recording model of cost and achievement accounting in an ERP system.....	314
Dorota Kuźdowicz: Planned cost accounting as a source of management information	323
Zbigniew Leszczyński: Value chain analysis as a tool for cost reduction in the process-based middle enterprise model.....	335
Agnieszka Lew: Planning and accounting projects costs.....	343
Grzegorz Lew: Logistics cost accounting in trade enterprises.....	353
Tomasz Lewandowski: Use of information for cost management in the automotive industry	363

Mariusz Lisowski: Data Envelopment Analysis (DEA) – a method for measuring efficiency	375
Małgorzata Macuda: Diagnosis-Related Groups in hospital's costs and results account.....	385
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: The use of lean accounting in performance management	400
Jarosław Mielcarek: Analysis of target costing relevant elements	416
Daria Moskwa-Bęczkowska: Process management and its usefulness to cost management of public university	430
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Distinctive features of Balanced Scorecard in health care organizations	439
Andrzej Niemiec: The possibility of standardization of performance measurement on the example of measures used in the management of courier company	451
Maria Nieplowicz: The use of the Balanced Scorecard for the city on the example of the city of Hrubieszów	461
Edward Nowak: Cost at various stages of company operation.....	469
Piotr Oleksyk: Evaluation in activity of local government units	477
Ryszard Orliński: The use of target costing in hospitals.....	486
Michał Poszwa: Tax cost management in a company	495
Sabina Rokita: Activity based costing and the analysis of general costs value as methods of allocation of indirect costs on projects	505
Wanda Skoczylas: Performance measurement in network-centric companies of wholesale and retail trade of vehicles and automotive repair of motor vehicles .	518
Magdalena Szydelko: Benchmarking in supporting monitoring of processes against the background of the process approach	528
Alfred Szydelko: Fixed costs of unused normal capacity production as a category of management.....	537
Joanna Świerk: The Balanced Scorecard in the process of managing the development strategy of the city of Lublin	549
Piotr Urbanek: Agency problem in the decentralized model of management in a public university	558
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Comparative analysis of the use of different cost accounting concepts in management.....	569
Marcin Wierzbiński: The determinants of introducing the capacity market in energy industry	581
Beata Zaleska: Calculation of the unit costs for medical procedures in X hospital (case study).....	591

Piotr Oleksyk

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: piotr.oleksyk@ue.wroc.pl

EWALUACJA W DZIAŁALNOŚCI JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Streszczenie: Niniejszy artykuł ma na celu wskazanie rozwiązań pozwalających na doskonalenie działalności prowadzonej przez jednostki samorządu terytorialnego. Doskonalenie działalności powinno następować na zasadzie sprzężenia zwrotnego eliminującego skutki negatywnych decyzji podjętych w przeszłości w celu eliminacji błędów na przyszłość. W przypadku jednostek samorządu terytorialnego, które wdrożyły procedurę budżetowania zadaniowego, elementem wspierającym doskonalenie jest efektywnie wdrożona ewaluacja. Autor proponuje modelowe wdrożenie ewaluacji, jako wieloetapowej metody poprawy efektywności działania. Warunkiem przeprowadzenia skutecznej ewaluacji jest zapewnienie szczegółowej informacji pochodzącej z sytemu rachunkowości. Ewaluacja powinna być przeprowadzana z dużą częstotliwością w celu szybkiej korekty.

Słowa kluczowe: budżetowanie, efektywność, ewaluacja, nowe zarządzanie publiczne.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.43

1. Wstęp

Efektywność wydatków publicznych jest problemem często poruszonym w teorii finansów publicznych, zwłaszcza w aspekcie przewidywanego wzrostu zapotrzebowania na dobra i usługi publiczne, wynikającego w dużej mierze z niekorzystnych tendencji ogólnoswiatowych. Misją działania jednostek samorządu terytorialnego (jst) jest szeroko rozumiana służba na rzecz społeczeństwa. Pomimo braku orientacji na zysk w tych jednostkach nie można rezygnować ze sprawdzonych rozwiązań biznesowych w zakresie optymalizacji i racjonalności funkcjonowania tych podmiotów. Brak zysku nie zwalnia żadnego z decydentów z ciągłego podwyższania efektywności i sprawności działania w celu świadczenia „usług publicznych” dla członków społeczeństwa na najwyższym poziomie. Należy zwrócić szczególną uwagę, aby wdrożenie nowoczesnych metod, które mogą zostać usankcjonowane prawnie nie stało się kolejnym wymogiem administracyjnym. Nowoczesne formy zarządzania jednostkami samorządu terytorialnego powinny być kluczem do dosko-

nalenia działalności tych podmiotów, co proporcjonalnie przełoży się na zwiększenie sprawności i efektywności ich działania. Ważnym elementem rozwoju działalności jst mogłoby być wdrożenie procedury budżetu zadaniowego w zarządzaniu finansami publicznymi. Procedura ta ma na celu lepsze definiowanie celów polityki jednostki, szczegółowe planowanie zadań, monitorowanie postępów w ich realizacji oraz kontrolę realizacji założonych celów pozwala na lepsze rozdysponowanie ograniczonych środków [Ślódowa-Hełpa 2011 s. 131].

Celem artykułu jest przedstawienie najważniejszych czynników wspomagających ocenę trafności dekompozycji zadań przyjętych mierników oraz celów w ramach metody budżetowania zadaniowego przez jednostki samorządu terytorialnego. Zarządzanie jednostką związane jest ściśle z przedstawieniem rzetelnej i wiarygodnej informacji o efektywności prowadzonej działalności zwłaszcza w zakresie wydatkowanych środków, które w większości jednostek występują w niedostatecznej ilości. W obliczu znacznej decentralizacji obowiązków publicznych, prowadzącej do zwiększenia zakresu zadań, a w konsekwencji także środków publicznych będących w gestii samorządu lokalnego, kluczowe stają się zagadnienie efektywności wydatków publicznych jednostek samorządu terytorialnego oraz identyfikacja czynników, wpływających na tę efektywność. Wdrożenie procedury powinno być na bieżąco kontrolowane z użyciem zaproponowanej w artykule ewaluacji.

Ewaluację należy przeprowadzać w sposób kompleksowy oraz z zastosowaniem zasady obiektywizmu. Kolejnym ważnym założeniem jest etyczne podejście zarządzających mające na celu pozyskiwanie informacji nawet najbardziej negatywnych, które mogą być podstawą do negatywnej oceny jakości ich pracy.

2. Istota monitoringu i ewaluacji

Jednostki samorządu terytorialnego realizują zarówno zadania powierzone przez ustawodawcę, jak i zadania własne związane ze strategią rozwoju lokalnej społeczności. Najważniejszym obowiązkiem związanym z poszczególnymi zadaniami jest ciągłość wykonywania poszczególnych procesów. W mniejszym stopniu zwraca się uwagę na jakość wykonania poszczególnych zadań. Za jeden z aspektów pomiaru jakości można uznać pomiar efektywności wydatkowania środków publicznych. Również doskonalenie działalności jednostek jest często marginalizowane. Rozwiązaniem może być wdrożenie nowych narzędzi, jednak samo ich wdrożenie nie rozwiąże wszystkich problemów. Jednostki szczebla centralnego wdrożyły obowiązek ewidencji wykonania w układzie zadaniowym, jednak sam ten fakt nie spowodował jednoczesnego wzrostu efektywności wydatkowania środków publicznych [Strąk 2012, s. 203]. Niestety dotychczas nie opracowano efektywnego narzędzia monitorującego jakość wykonywania zadań publicznych. Jednym z kroków pozwalających na pomiar jakości może być procedura budżetowania zadaniowego.

Doskonalenie działalności powinno następować na zasadzie sprzężenia zwrotnego eliminującego skutki negatywnych decyzji podjętych w przeszłości w celu

eliminacji błędów na przyszłość. Cykl decyzyjny zgodnie z omawianą koncepcją powinien przebiegać w następujących etapach [Owsiak 2002]:

- prognoza zorientowana na przyszłe potrzeby jednostki dostarczająca podstawę do podjęcia decyzji, najczęściej operacyjnych, na podstawie prognozowanych źródeł finansowania;
- planowanie finansowe oraz ewidencja wykonania poszczególnych zadań oparte na koncepcji budżetowania zadaniowego poprzez dostarczenie szczegółowych informacji dotyczących całości działania jednostki;
- niezależna i wiarygodna ocena wykonania zaplanowanych zadań również oparta na metodzie pomiaru efektywności w ramach budżetowania zadaniowego;
- działania korygująco-doskonające mające na celu eliminację błędnych założeń, planów lub bieżących decyzji operacyjnych.

Każde działanie, aby było efektywne, wymaga ciągłej kontroli i niezbędnych modyfikacji. Ewaluacja jest narzędziem pozwalającym na stwierdzenie zasadności wykonywanych działań. Kontrola powinna być widoczna na każdym etapie działalności jednostki. Kontrola ta powinna obejmować w głównej mierze przygotowanie poszczególnych działań w postaci wyczerpującego planu zgodnego ze długoterminową strategią działania jednostki [Probst 2007, s. 65]. Kolejnym elementem podlegającym kontroli jest zapewnienie środków na zaplanowane zadania. Nie jest to trudne zadanie w krótkim terminie, jednak ustalenie wieloletniej prognozy powinno podlegać ciągłej kontroli. Również operacyjny podział planu na szczegółowe zadania i działania wymaga ciągłego doskonalenia, a także ewentualnych czynności korygujących. Wszystkie te elementy działalności jednostek samorządu terytorialnego mogą być udoskonalane dzięki prawidłowo zdefiniowanej ewaluacji.

Procedura budżetowania zadaniowego zawiera element nazywany monitorowaniem i ewaluacją wykonywanych zadań. Celem ewaluacji jest gromadzenie informacji zwrotnych dotyczących poszczególnych działań i zadań w celu usprawniania funkcjonowania sektora finansów publicznych. Najważniejszym aspektem jest niezależność całego procesu. Konieczne jest, aby zbierane informacje były kompleksowe i zawierały przekrojowe dane na temat całego zadania. Założeniem kompleksowej ewaluacji jest gromadzenie informacji ilościowych (finansowych lub liczbowych), jednak należy zachować umiar, gdyż nadmiar informacji powoduje zaciemnienie obrazu działalności jednostki, które czasami nazywane jest „szumem informacyjnym” [Haber, Szałaj 2009, s. 41]. Podstawą skutecznej ewaluacji jest właściwie sparametryzowany system informacyjny, który powinien zawierać następujące elementy:

- moduł prognostyczny (projekcyjny) – tworzenie planu finansowego nie powinno być oparte wyłącznie na korekcie zwiększającej lub zmniejszającej dotychczasowe wykonanie poszczególnych wartości. Moduł ten powinien korzystać również z bazy informacji o inwestycjach centralnych, która może być podstawą efektywnego powiązania działań lokalnych z działalnością instytucji rządowych;
- moduł sprawozdawczości zarządczej (wewnętrznej) – niezbędny do dostarczenia kompleksowej i szczegółowej informacji koniecznej do bieżącego zarządza-

nia operacyjnego (przygotowanie tego modułu musi być oparte na szczegółowej analizie potrzeb informacyjnych, dodatkowo jego przygotowanie wymusza dostosowanie zakładowych zasad rachunkowości);

- moduł oceny efektywności – pozwalający na ocenę poszczególnych działań i zadań;
- moduł księgowy – każda jednostka posiada system o różnym poziomie szczegółowości, na tym etapie najważniejszym zadaniem jest jego integracja z pozostałymi modułami systemu.

Najważniejszymi czynnikami kompleksowej ewaluacji są obiektywizm i kompleksowość. Ważne jest również etyczne podejście, którego przejawem jest całościowe gromadzenie informacji z naciskiem na informacje związane z negatywnymi skutkami podejmowanych w ramach zadań działań. Niedopuszczalna jest sytuacja tzw. wybiórczej ewaluacji, której celem może być ukazanie zarządzających jednostką jako perfekcjonistów poprzez wybór tylko tych pozytywnych aspektów [Albiński (red.) 2012, s. 43].

3. Etapy i zasady ewaluacji

Ewaluację należy rozumieć jako ustalenie wartości opracowanej metody. W przypadku procedury budżetowania zadaniowego ewaluacja oznacza w szerokim sensie ocenę wyznaczonych celów, dekompozycji zadań, przydziału odpowiednich środków pieniężnych oraz zasad współpracy pomiędzy komórkami merytorycznymi jednostki. Zadaniem ewaluacji jest więc w szerokim rozumieniu doskonalenie wdrożonej procedury budżetowania zadaniowego. Ewaluacja jest procesem skomplikowanym, dlatego ważne jest wyznaczenie najważniejszych etapów, które mogą być wykonywane w sposób cząstkowy. Najważniejsze etapy procesu ewaluacji to [Kelly, Rivenbark 2003, s. 87]:

- Określenie obszarów ewaluacji – jeżeli nie jest możliwe przeprowadzenie kompleksowej ewaluacji wówczas należy wybrać najważniejsze elementy procedury budżetowania zadaniowego. Najczęstszym kryterium jest wysokość środków przeznaczanych na realizację poszczególnych zadań – zadania o niższym budżecie podlegają procesowi ewaluacji rzadziej niż te z wyższym budżetem.
- Ustalenie najważniejszych problemów do rozwiązania – każdy określony problem musi być możliwy do rozwiązania; najczęstszym problemem ogólnym jest prawidłowość przypisania budżetów do konkretnych zadań. Kolejnym elementem tego etapu jest również określenie trafności przypisanych celów do poszczególnych zadań, a także sprawdzenie, które mierniki nie zostały właściwie dobrane.
- Określenie kryteriów oceny w procesie ewaluacji – trudnością jest określenie celów oraz mierników, jednak na tym etapie należy określić kryteria oceny trafności wyboru. Każdy cel i miernik powinien być poddany dodatkowej ocenie np. poprzez dodatkowe badania ankietowe przeprowadzone wśród członków lokalnej społeczności [Turowski, Zawicki 2007, s. 176].

- Określenie źródeł informacji niezbędnych do przeprowadzenia badań – podstawowym źródłem informacji jest ewidencja księgowa jednostki. Jednak ewidencja ta pozwala na dostarczenie informacji historycznych, które gromadzone są na podstawie wcześniej określonych założeń (mierników, celów itp.); w przypadku oceny poprawności przyjętych założeń należy zastosować również symulacje mające na celu ocenę scenariuszy alternatywnych do tych, które zostały przyjęte do realizacji.
- Dobór metod badawczych – wśród najważniejszych należy wymienić badania ankietowe, symulacje, analizy dokumentacji, wywiady oraz obserwacje bezpośrednie.
- Wybór narzędzi niezbędnych do analizy przeprowadzonych badań – niezbędne są w tym przypadku właściwie dobrane próbki statystyczne. W przypadku symulacji niezbędne są również metody związane z szeroko rozumianym prognozowaniem finansowym.
- Ustalenie harmonogramu ewaluacji – należy ułożyć go w taki sposób, aby jego przeprowadzenie nie dezorganizowało pracy jednostki. W ustalaniu harmonogramu ważne jest ustalenie minimalnych zasobów kadrowych niezbędnych do przeprowadzenia ewaluacji.
- Określenie niezbędnych narzędzi monitoringu – na tym etapie należy zaplanować procedury kontrolne pozwalające na sprawdzenie, czy proces ewaluacji przebiega zgodnie z założonym planem. Narzędzia monitoringu pozwalają w tym przypadku na szybkie wykrycie nieprawidłowości oraz podjęcie niezbędnych działań naprawczych.

Realizację każdego skomplikowanego procesu trzeba na bieżąco monitorować i oceniać. Monitoring można rozumieć w szerokim znaczeniu jako kontrolę całościową nad prawidłowością przebiegu całej procedury budżetowania zadaniowego jak również w znaczeniu wąskim, którego podmiotem jest proces ewaluacji [Misiąg 2007, s. 141].

Całość procedury budżetowania zadaniowego należy na bieżąco kontrolować i sprawdzać sprawność przebiegu poszczególnych etapów. Monitoring w ujęciu całościowym związany jest z przestrzeganiem terminów realizacji procedury budżetowania zadaniowego ustalonych w harmonogramie. Monitoring powinien być związany z terminowym dostarczeniem i przetwarzaniem następujących informacji:

- wieloletnich planów oraz prognoz oraz ich modyfikacjami,
- arkuszy podziału środków na poszczególne obszary działalności,
- planowanych zadań do wykonania w podziale na obowiązkowe i fakultatywne,
- podziału zadań na poszczególne działania,
- raportów zawierających cele mierniki poszczególnych zadań,
- raportów zawierających dane dotyczące stopnia realizacji zadań.

Ważne jest, aby monitoring przeprowadzany był ze stosunkowo dużą częstotliwością. Jest to warunkiem szybkiej reakcji mającej na celu usunięcie zakłóceń lub wprowadzenie najbardziej potrzebnych działań korygujących. Poza przestrzeganiem

harmonogramu monitoring jest również elementem procedury wczesnego reagowania, dzięki któremu omawiane działania naprawcze zostają rozpatrywane i wprowadzane w życie jednostki.

W wąskim znaczeniu monitoring jest procesem gwarantującym skuteczność przeprowadzenia procesu ewaluacji. Opisana procedura ewaluacji jest bardzo skomplikowana i wymaga ustalenia tzw. ścieżki krytycznej, czyli ostatecznych terminów zamknięcia poszczególnych etapów, które nie mogą być przekroczone. Monitoring przeprowadzania ewaluacji będzie skoncentrowany na następujących elementach:

- pozyskaniu informacji o wybranych w procesie obszarów przeznaczonych do oceny,
- opracowaniu sposobu raportowania przebiegu ewaluacji oraz terminów tego raportowania,
- ujednoczeniu technik przeprowadzania poszczególnych badań,
- wybranych losowo elementach podlegających ocenie,
- terminach przeprowadzania badań.

Przeprowadzenie procesu ewaluacji nie zawsze jest możliwe wyłącznie przy wykorzystaniu zasobów wewnętrznych. W przypadku korzystania z ekspertyz specjalistów zewnętrznych monitoring jest niezbędnym narzędziem związanym z prawidłowym przekazaniem danych dla tych specjalistów. Niezbędne jest, aby zgodnie z ustalonym harmonogramem w momencie rozpoczęcia prac przez ekspertów zewnętrznych wszystkie wcześniejsze etapy były zamknięte, gdyż może to wiązać się z marnotrawieniem środków [Olejniczak 2008, s. 122].

Ważnym elementem jest również ustalenie harmonogramu monitoringu. Nie zawsze jest możliwe przeprowadzanie go w sposób ciągły. Wiele elementów monitoringu może zostać zautomatyzowanych z użyciem odpowiednio sparametryzowanego systemu finansowo-księgowego oraz prawidłowo zdefiniowanych baz danych. Jednak niektóre elementy wymagają uwagi pracowników przeprowadzających ten proces. W przypadku braku współpracy pomiędzy komórkami organizacyjnymi jednostki w procesie monitorowania niezbędny jest udział najwyższego kierownictwa jednostki.

4. Zakończenie

Rozbudowane narzędzia ewaluacji pozwalają na określenie przydatności danej metody w systematycznej działalności jednostki. Dla jednostek samorządu terytorialnego, które wykorzystują fakultatywnie procedurę budżetowania zadaniowego, ewaluacja jest narzędziem bezwzględnie koniecznym, gdyż pozwoli na określenie przydatności wdrożenia procedury budżetowania zadaniowego. W przypadku symulacji i testowego wdrożenia omawianej procedury dla wybranego obszaru działalności jednostki prawidłowo przeprowadzona ewaluacja będzie podstawą decyzji o pełnym wdrożeniu budżetowania zadaniowego dla wszystkich obszarów działalności jednostki.

Szczegółowe badania bezpośrednie, które składają się na proces ewaluacji, pozwalają na lepsze zrozumienie przez zarządzających jednostką potrzeb członków lokalnej społeczności. Badania ankietowe i wywiady mogą być podstawą oceny właściwości doboru zadań do realizacji w danym roku lub w dłuższym okresie czasu (w przypadku zadań kontynuowanych). Niewłaściwie zaspokajane potrzeby społeczne ujawnione w trakcie przeprowadzonej ewaluacji powinny być podstawą zmiany planów oraz właściwego doboru zadań do realizacji w możliwie najkrótszym terminie.

Ewaluacja jako ustalenie wartości dodanej z przyjętej metody jest również narzędziem chroniącym jednostkę przed ustaleniem tzw. kreatywnego budżetowania zadaniowego. Zawsze istnieje pokusa wśród zarządzających jednostką, aby przedstawić działalność jednostki w okresie danej kadencji w jak najlepszym świetle. Często w takim przypadku dobór mierników realizacji celów nie jest obiektywny. Prawidłowo przeprowadzona ewaluacja pozwoli na szybką eliminację „propagandowych mierników” i niezwłoczne zastąpienie ich bardziej wiarygodnymi. Dodatkowym elementem jest w tym przypadku kontrola prawidłowości założonych celów poszczególnych działań. Ujawnione w procesie ewaluacji niewłaściwie sformułowane cele powinny być niezwłocznie zastąpione bardziej ambitnymi.

Literatura

- Albiński P. (red.), 2012, *Budżetowanie zadaniowe w kontekście sanacji finansów publicznych w krajach Unii Europejskiej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Haber E. Szałaj M., 2009, *Ewaluacja wobec wyzwań stojących przed sektorem finansów publicznych* PARP, Warszawa.
- Kelly J.M., Rivenbark W.C., 2003, *Performance Budgeting for State and Local Government*, M.E. Sharpe, Armonk, NY.
- Misiąg W., 2007, *Bariery wdrażania budżetowania zadaniowego*, [w:] A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, J. Głuchowski (red.), *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, Wydawnictwo KUL, Lublin.
- Olejniczak K., 2008, *Ewaluacja jako proces badawczy*, [w:] K. Olejniczak, M. Kozak, B. Ledzion (red.), *Teoria i praktyka ewaluacji interwencji publicznych*, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa.
- Owsiak S., 2002, *Budżet władz lokalnych*, PWE, Warszawa.
- Probst A., 2007, *Performance Measurement & Performance Based Budgeting (PBB)*, Financial Management Series, no. 8, University of Wisconsin-Extension, Madison.
- Słodowa-Helpa M., 2011, *Dylematy związane z wdrażaniem budżetu zadaniowego do realizacji funkcji państwa dotyczącej kształtowania rozwoju regionalnego*, [w:] A. Siedlecka (red.), *Budżet zadaniowy jako nowoczesne narzędzie zarządzania gospodarką narodową*, Wydawnictwo Państwowej Szkoły Wyższej im. Papieża Jana Pawła II w Białej Podlaskiej, Biała Podlaska.
- Strąg T., 2012, *Modele dokonań jednostek sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa.
- Turowski B., Zawicki M., 2007, *Funkcje, metody i narzędzia ewaluacji*, [w:] S. Mazur (red.), *Ewaluacja funduszy strukturalnych – perspektywa regionalna*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Kraków.

EVALUATION IN ACTIVITY OF LOCAL GOVERNMENT UNITS

Summary: The following article is aimed to identify solutions to improve the activity by local government units . Limited budgets for ongoing operations should be spent in the most efficient way. Improvement activities should take place on the basis of feedback to eliminate the effects of negative decisions in the past in order to eliminate errors in the future. In the case of local government units that have implemented performance budgeting procedure the implemented evaluation is an element supporting the improvement. The author proposes a model to implement the evaluation as a multi-step methods to improve efficiency. The subject to an effective evaluation is to provide detailed information derived from the accounting system especially internal management reporting. The evaluation should be performed at a high frequency in order to prompt the correction of improperly adopted efficiency measures and other factors.

Keywords: budgeting, efficiency, evaluation, new public management.