

INTEGRACJA RACHUNKOWOŚCI I BUDŻETOWANIA ZADAŃ JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Streszczenie

Odpowiedzią na postulat zwiększenia efektywności, racjonalności, jawności i przejrzystości gospodarki finansowej samorządu terytorialnego jest sięganie po metody i narzędzia stosowane przez podmioty sektora prywatnego. Ze względu na fakt, że podstawową formą gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego jest corocznie uchwalany i wykonywany budżet, głównym więc obszarem adaptacji nowych sposobów zarządzania jest właśnie budżetowanie zadań publicznych. W tym kontekście, jednostki samorządu terytorialnego mogą osiągnąć istotne korzyści dzięki wdrożeniu i stosowaniu budżetowania zadań. Istotną barierą w rozwoju tej metody są problemy w integracji elementów systemu budżetowania takich jak planowanie budżetowe, rachunkowość budżetowa, pomiar realizacji zadań oraz kontrola tej realizacji. Proces rejestracji wykonania budżetu zadań w wymiarze poszczególnych zadań powinien odbywać się przy wykorzystaniu systemów rachunkowości funkcjonujących w jednostce samorządu terytorialnego. Wiąże się to z koniecznością redukcji kosztów wdrażania nowego budżetowania jak i wystarczającym stopniem adaptacyjności i elastyczności rachunkowości budżetowej. Konieczne jest jedynie dostosowanie, rozszerzenie i scalenie istniejącego systemu ewidencji rachunkowej z innymi elementami systemu.

1. Wprowadzenie

Polskie jednostki samorządu terytorialnego dzięki kolejnym reformom uzyskały daleko posuniętą samodzielność w kreowaniu gospodarki finansowej. W praktyce polskiego samorządu szybko zwrócono uwagę, iż konstrukcja budżetu stosowanego w jednostkach samorządu terytorialnego podkreśla jego funkcję kontrolną. Brak natomiast w stosowanej formie budżetu informacji dotyczących programów realizowanych przez organy samorządu. Dodatkowo, uwagi kierowane ze strony mieszkańców i inwestorów wskazują na nieczytelność i małą przejrzystość dokumentu budżetowego. Chęć uczynienia z budżetu efektywnego narzędzia zarządzania programami i zadaniami, zrozumiałego dla odbiorców zewnętrznych sprawiła, że w latach dziewięćdziesiątych niektóre polskie gminy zaczęły poszukiwać alternatywnych sposobów budżetowania. W wyniku tego można zaobserwować tendencję występującą w polskich jednostkach samorządu terytorialnego do stosowania

* Dr Katedra Rachunkowości Wydział Zarządzania Uniwersytet Gdański

pewnych elementów zarządzania przez cele, programowania budżetowego oraz budżetowania zerowego, które zaczęto określać mianem budżetowania zadaniowego (budżetowania zadań)¹.

Obecnie nowy sposób budżetowania z powodzeniem stosuje kilkadziesiąt jednostek samorządu terytorialnego². Zalety budżetowania zadaniowego dostrzegł również rząd centralny, decydując o wdrożeniu i stosowaniu budżetu zadań dla dochodów i wydatków państwa w okresie 2009-2011³.

Korzyści ze stosowania nowej procedury budżetowej są niewątpliwie wymierne ale w wielu jednostkach samorządu terytorialnego istnieją poważne problemy, które hamują, a w niektórych przypadkach uniemożliwiają wdrożenie i stosowanie budżetowania zadaniowego. Wśród głównych przyczyn blokujących reformę gospodarki budżetowej samorządów można wskazać:

- a) niepewne i niestabilne formalno-prawne otoczenie zewnętrzne,
- b) niedostosowanie struktury urzędów jednostki lokalnej (urzędy miasta, gminy, starostwo itp.) do potrzeb nowej metodologii budżetowania,
- c) niewystarczającą kompleksowość podejmowanych działań związanych z wdrożeniem budżetowania zadaniowego,
- d) nieprecyzyjny podział kompetencji pomiędzy radę, zarząd i urząd skutkujący „rozmyciem” odpowiedzialności za proces wdrożenia,
- e) niedostateczna komunikacja w urzędach,
- f) brak modyfikacji, rozwoju i integracji systemów informacyjnych funkcjonujących w urzędach.

Niniejszy artykuł stanowi próbę analizy ostatniego determinanta poprawnego wdrożenia i stosowania budżetowania zadań w samorządach lokalnych. Ponieważ podstawowym systemem informacyjnym funkcjonującym w ramach gospodarki finansowej samorządów terytorialnych jest system rachunkowości, celem pracy jest określenie zasad integracji tego systemu z procedurą budżetowania zadaniowego.

2. Budżetowanie zadań jednostki samorządu terytorialnego

Podstawową ideą budżetowania zadaniowego jest ujęcie planu działalności w zadaniach, które dana jednostka ma wykonać w okresie budżetowym. Odnosi się to

¹ Por. Filas J., Piszczek M., Stopnicka I., Budżet zadaniowy – narzędzia i procedury, ARK, Warszawa 1999, s. 19.

² Por. Owsiak S. (red), Budżet władz lokalnych, PWE, Warszawa 2002, s. 136.

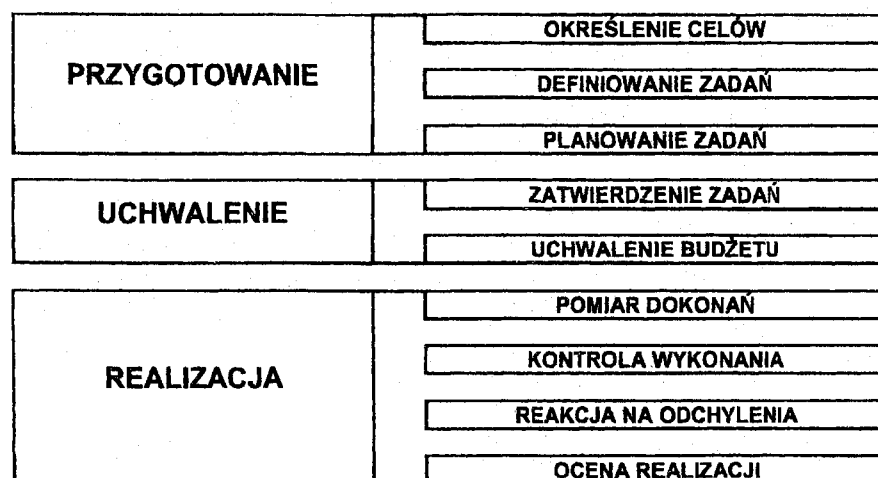
³ Por. www.budżet Zadaniowy.gov.pl

zarówno do zadań obowiązkowo wykonywanych przez jednostkę jak i innych wynikających z woli samorządu. Nie ma również znaczenia czy zadania mają charakter jednoroczny czy też związane są z wieloletnimi programami inwestycyjnymi. Tym samym budżetowanie zadaniowe stanowi alternatywny, w stosunku do układu tradycyjnego budżetowania przyrostowego opartego na klasyfikacji budżetowej. Budżet zadaniowy czerpiąc z metodologii budżetowania stosowanego w przedsiębiorstwach komercyjnych, takich jak budżetowanie zerowej podstawy (zero based budgeting – ZBB), budżetowanie oparte na wynikach i rezultatach (performance budgeting, planning-programming budgeting – PPB) czy budżetowanie działań (activity based budgeting – ABB), pozwala na lepszą alokację zasobów finansowych i rzeczowych. W konsekwencji prawidłowego zastosowania nowych metod budżetowania w sektorze lokalnym następuje właściwsze zaspokojenie potrzeb mieszkańców. Dzięki temu w pełniejszy sposób realizowany jest postulat celowości wydatkowania ograniczonych środków finansowych. Poza tym, zyskują zasady jawności i przejrzystości gdyż układ zadaniowy budżetu jest bardziej czytelny i przejrzysty i tym samym zrozumiały zarówno dla organów jednostki, wykonawców budżetu jak i jego beneficjentów.

Budżet zadań jest konstruowany w postaci określonej struktury zadań, a więc jest podzielony na elementarne, szczegółowo określone i sparametryzowane jednostki. W tym rozumieniu, zadanie określa jednorodną działalność podejmowaną przez samorząd w celu osiągnięcia określonego rezultatu. Każde zadanie opisane jest na etapie projektowania budżetu poprzez:

- zakres rzeczowy zadania,
- normatyw kosztów jego realizacji,
- parametry, wskaźniki i inne mierniki wykonania, umożliwiające kwantyfikację efektywności oraz skuteczności realizacji.

W wymiarze czynnościowym, budżetowanie zadań realizowane jest dzięki procedurze budżetowej. Ma ona charakter etapowy i wiąże się z wykonywaniem czynności związanych z planowaniem, przygotowaniem, uchwaleniem, wykonaniem i kontrolą budżetu. Poszczególne etapy procedury budżetowania zadaniowego przedstawia rysunek 1.



Rysunek 1. Procedura budżetowania zadaniowego

Źródło: opracowanie własne.

Budżetowanie zadań zrywa z zasadą przydzielania środków na podstawie budżetu z poprzedniego roku, charakterystyczną dla prognozowania tradycyjnego (przyrostowego). Alokacja środków pieniężnych dokonywana jest na wyodrębnione i wybrane programy i zadania. Dzieje się to w ramach procesu konstruowania projektu budżet. Proces ten składa się z następujących etapów:

- określenie priorytetów i celów ogólnych.
- oszacowanie dochodów.
- definiowanie zadań i ośrodków odpowiedzialności.
- planowanie zadania przez ośrodki odpowiedzialności.

Listy zadań stworzone przez poszczególne ośrodki odpowiedzialności są weryfikowane oraz opiniowane przez odpowiednie organy jednostki samorządu terytorialnego. Głównym celem oceny i weryfikacji planu jest koordynacja realizacji przedsięwzięć pomiędzy różnymi ośrodkami odpowiedzialności. Kolejny krok to stworzenie i zatwierdzenie przez właściwy organ wykonawczy budżetu zadań będącego zestawem wybranych projektów w określonej wersji (w przypadku gdy ośrodki przygotowały kilka wersji planu zadania). Biorąc pod uwagę wymóg stosowania klasyfikacji budżetowej, równoległe powinien powstać budżet w formie wymaganej prawem. Jest to możliwe dzięki przypisaniu odpowiednich podziałek klasyfikacji do zadań. Uchwalenie budżetu przez organ stanowiący oznacza zatwierdzenie listy zadań oraz ich zakresów rzeczowych. Plan budżetu w takim układzie równoznaczny jest z opracowaniem układu wykonawczego budżetu.

Uchwalenie budżetu stanowi ostateczne ustalenie limitu środków dla poszczególnych zadań. Jest to jednocześnie rozpoczęcie procesu realizacji budżetu. Realizacja budżetu w wymiarze finansowym polega na dokonywaniu wydatków związanych z realizacją zadania. Płynność procesu realizacji budżetu wymaga współdziałania wszystkich podmiotów występujących w tym procesie. Centra kosztowe odpowiedzialne są za prawidłowe wypełnianie planu rzeczowego oraz finansowego realizowanych zadań. Organy nadrzędne powinny dbać o terminowość uruchamianych środków koniecznych do wykonania zadań. Organy nadzoru zobowiązane są do ciągłej i bieżącej kontroli wydatkowania i ewentualnej szybkiej reakcji na przekroczenia planu. Aby ciągła i bieżąca kontrola była możliwa, konieczne jest funkcjonowanie systemu rachunkowości rejestrującego operacje gospodarcze związane z realizacją zadania. Z punktu widzenia zarządzania oraz możliwości oceny efektów wykonywania zadania, niezbędna jest sprawozdawczość dokonań. Sprawozdawczość pozwala zorientować się o stanie zaawansowania procesu realizacji budżetu oraz porównać poniesione wydatki z osiągniętymi efektami. Szybkie stwierdzenie odchylenia na poziomie zagrażającym w osiągnięciu sukcesu w realizacji zadania pozwoli na odpowiednią korygującą reakcję. W krytycznych sytuacjach może być nawet podjęta decyzja o zaprzestaniu wykonania zadania i przekazaniu zwolnionych środków tam, gdzie mogą być lepiej wykorzystane.

3. Elementy systemu gospodarki budżetowej jednostki samorządu terytorialnego

Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego rozumiana jest jako zbiór wszystkich czynności związanych z gromadzeniem i wydatkowaniem środków budżetowych organów samorządowych. W najbardziej ogólnym ujęciu gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego obejmuje zatem⁴:

- 1) planowanie budżetowe,
- 2) gromadzenie dochodów budżetowych,
- 3) dokonywanie wydatków budżetowych,
- 4) kontrolę wykonania budżetu.

Przedmiotem gospodarki budżetowej jednostek samorządu terytorialnego są strumienie dochodów i wydatków budżetowych, a jej podmiotami organy jednostek, które kierują tymi strumieniami. Takie ujęcie gospodarki budżetowej podkreśla jej dynamiczny charakter. Gospodarka budżetowa nie może być bowiem traktowana statycznie, tj. jako suma określonych zasobów pieniężnych. Zasoby jednostek samorządu terytorialnego kształtują się

⁴ Por. Kaleta J., Informator budżetowy., PWE, Warszawa 1989, s. 14.

dynamicznie pod wpływem strumieni dochodów i wydatków budżetowych, wskutek zmiennych z natury stosunków społeczno-ekonomicznych. W metodologii budżetowania zadaniowego zasoby jednostek będą wydatkowane na podstawie planu finansowego skonstruowanego w oparciu o zestaw działań, które należy wykonać w celu osiągnięcia celu jakim jest realizacja zadań.

Gospodarka finansowa jednostki samorządu terytorialnego realizowana w oparciu o budżetowanie zadań składa się z czterech elementów⁵:

1. Planowania budżetu, czyli procedury rozdzielania ograniczonych zasobów publicznych pomiędzy nieograniczone potrzeby społeczności oraz przygotowania planu finansowego samorządu.
2. Rachunkowości, której rola polega na identyfikacji, rejestracji i analizie operacji finansowych związanych z wykonaniem budżetu.
3. Pomiarze wykonania zadań, sprowadzającym się do kwantyfikowania usług świadczonych przez samorząd, głównie dla oceny osiągniętych celów.
4. Kontroli (rewizji) rachunkowej, będącej procedurą sprawdzającą operacje finansowe pod kątem legalności oraz spełniania wymogów racjonalności i efektywności.

Proces rejestracji wykonania budżetu zadań w wymiarze poszczególnych zadań powinien odbywać się przy wykorzystaniu systemów rachunkowości funkcjonujących w jednostce samorządu terytorialnego. Podejście takie podyktowane jest przede wszystkim wysokimi kosztami budowy nowych systemów informacyjnych od podstaw. Poza tym, wykorzystywane systemy rachunkowości w jednostkach samorządowych charakteryzują się wystarczającym stopniem adaptacyjności i elastyczności. Dla prawidłowej obsługi informacyjnej budżetowania zadań jednostek samorządu terytorialnego konieczne jest jedynie dostosowanie i rozszerzenie istniejącego systemu ewidencji rachunkowej. Czynności dostosowawcze powinny wiązać się z:

- wprowadzeniem nowych technik analitycznych ewidencji wykonania zadań; rozszerzona analityka rejestracji wykonania budżetu zadań umożliwi grupowanie operacji kosztowych ze stopniem szczegółowości odpowiednim dla struktury budżetu,
- opracowaniem i wdrożeniem odpowiednich metod rachunku kosztów – tworząc tym samym podstawę planowania, pomiaru i analizy odchyleń kosztu rzeczywistego od założonego danego zadania,

⁵ Por. Evans W., Filas J., Piszczek M., Rosenberg P., Stobnicka I., Doskonalecie metod budżetowania. Poradnik dla polskich samorządów., ARK, Warszawa 1996, s. 200.

- wdrożeniem systemu informatycznego obsługującego budżetowanie zadań, który pozwoli na sprawną i bieżącą rejestrację operacji kosztowych w różnych przekrojach, takich jak układ rodzajowy, koszty dla poszczególnych zadań, koszty według centrów odpowiedzialności itp.,
- integracją istniejącego systemu rachunkowości z procesem budżetowania zadań.

Istotną cechą budżetowania zadań jest pomiar efektów wykonania. W tym celu konieczne jest stosowanie mechanizmu ustalenia kosztu jednostkowego usługi świadczonej w ramach realizacji zadania. Pomiar efektów wykonania stanowi odniesienie całkowitego kosztu zadania do planowanego efektu opisanego parametrem ilościowym. Dlatego też, im lepsza metoda kalkulacji kosztu zadania oraz im lepiej sparametryzowane jest zadanie, tym pomiar efektów jest dokładniejszy.

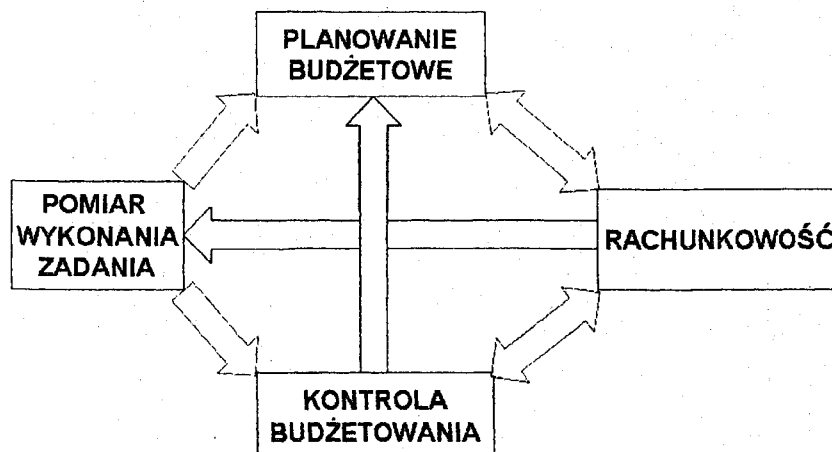
Kontrola finansowa budżetowania zadań jest realizowana na dwóch płaszczyznach. Pierwsza z nich to sprawdzanie zgodności ksiąg rachunkowych, zwane też rewizją lub audytem ksiąg rachunkowych. Funkcja ta wykonywana jest przez rewidenta wewnętrznego, przez regionalną izbę obrachunkową lub przez rewidenta zewnętrznego. W zakresie rewizji ksiąg rachunkowych zawiera się sprawdzenie czy księgi były prowadzone rzetelnie, bieżąco i prawidłowo oraz czy to samo dotyczy generowanych sprawozdań.

Drugim obszarem kontroli powinna być rewizja wykonania zadania. Ocena ta jest nakierowana na rezultat realizacji zadania. Badaniu podlega osiągnięcie celów programów i zadań w oparciu o pomiar dokonany podczas wykonywania zadania oraz sparametryzowane mierniki. Dzięki tej kontroli można:

- ocenić pracę ośrodków odpowiedzialności za zadania,
- dokonać korekt w planowaniu budżetowym na następny rok,
- zmienić sposób wykonywania zadania w celu zwiększenia efektywności wykorzystania środków.

4. Integracja elementów systemu gospodarki budżetowej

Dla poprawy gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego konieczne jest scalenie czterech podstawowych elementów gospodarki budżetowej finansowych opisanych w poprzednich częściach pracy w jeden zintegrowany system. Wzajemne powiązanie elementów prezentuje rysunek 2.



Rysunek 2. Zintegrowany system gospodarki budżetowej

Źródło: opracowanie własne.

Szczególną uwagę należy zwrócić na związek rachunkowości z pozostałymi elementami. Rachunkowość jest tym systemem, który dostarcza informacji historycznych o dochodach i wydatkach związanych z programami (zadaniami). W odniesieniu do planowania budżetowego, istotne jest określenie sposobów i metod, które rachunkowość będzie stosować do pomiaru i kalkulacji kosztów wykonania zadań oraz efektów ich realizacji.

Pomiar wykonania zadania realizowany jest dzięki rejestracji operacji odpowiednio odniesionych do właściwego zadania. Możliwe jest to dzięki oparciu się o rozbudowany układ kont analitycznych dla poszczególnych projektów. W trakcie wykonania budżetu powinna również być prowadzona bieżąca kontrola wykonania zadań w oparciu o sparametryzowane mierniki.

Dzięki przejrzystości i precyzji informacji księgowej dotyczącej wykonania programu, możliwe jest stwierdzenie czy osiągnięto założone cele. Jeśli wystąpiły odchylenia, następuje ich analiza zakończona zaleceniami co do metod podniesienia efektywności wykorzystania środków.

Wskazane powyżej elementy stanowią podstawowe składniki planowania budżetu i nadzorowania jego wykonania. Od poziomu ich integracji w dużej mierze zależy skuteczność zarządzania działalnością jednostki samorządu terytorialnego. Niedostateczne powiązanie planowania budżetu, rachunkowości, pomiaru wykonania zadań i kontroli w znacznym stopniu utrudnia zarządzanie finansami. Trudności w integracji elementów gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego wynikają głównie z tego, że każda z funkcji zwykle rozwija się niezależnie. Poza tym, gospodarka finansowa samorządu

nakierowana jest na nadzorowanie legalności wydatków. Służy temu sprawozdawczość dla władz nadrzędnych. Tym samym zaniedbuje się realizację funkcji nakierowanych na efektywność i racjonalność zarządzania środkami publicznymi samorządu.

Doświadczenia wielu polskich samorządów w zakresie wdrażania i stosowania budżetowania zadań wskazują, że integracja czterech elementów gospodarki budżetowej samorządu w sprawny system planowania, wykonania i kontroli jest zadaniem niełatwym, ale wykonalnym⁶. Wśród potencjalnych głównych trudności i problemów w obszarze integracji elementów systemu gospodarki finansowej można wskazać:

1. Brak odpowiedniej współpracy pomiędzy podmiotami odpowiedzialnymi za realizację gospodarki budżetowej samorządu. Personel w wydziałach i jednostkach skupiony jest na wypełnianiu jedynie swoich, formalnie określonych obowiązków. Dla przykładu, wydział budżetowy zajmuje się sporządzaniem budżetu i nadzorowaniem wydatków, nie współpracując przy tym z wydziałem rachunkowości w zakresie pomiaru operacji i analizy odchyień. Z kolei dział rachunkowości zajmuje się jedynie rejestracją wykonania budżetu i przypisywaniem wydatków do odpowiedniej klasyfikacji.
2. Trudności w podejmowaniu decyzji wskutek niedostatku informacji opisujących realizację zadań. Informacje dotyczące programów i zadań nie są zbierane na wystarczającym poziomie. Ze względu na ujęcie kasowe operacji gospodarczych zakres informacji źródłowych zawężany jest zwykle do tych, związanych z wydatkowaniem środków budżetowych, z pominięciem danych o ilościowym charakterze zadań, jakości wykonania usług, poziomie satysfakcji społecznej z realizacji zadań itp.
3. Brak dostatecznej wymiany informacji pomiędzy centrami odpowiedzialnymi za wykonanie zadań, a organami nadzorującymi. Chodzi tutaj głównie o informacje dotyczące:
 - wymagań i zaleceń co do oczekiwanych rezultatów zadań – przekazywane przez organy nadzoru do ośrodków odpowiedzialności,
 - wynikach pracy ośrodków odpowiedzialności – przekazywane przez te ośrodki do organów nadzoru.
4. Wąski zakres funkcjonalny istniejących systemów informacyjnych. Systemy informacji finansowej są zwykle zaprojektowane dla zaspokojenia potrzeb

⁶ Por. Evans W., Filas J., Piszczek M., Rosenberg P., Stobnicka I., Op. cit, s. 201. Poza tym wnioski takie wynikają z badań przeprowadzonych przez autora w latach 2001-2002 w Urzędzie Miasta Gdyni

rachunkowości i sprawozdawczości. Rządziej potrafią obsłużyć potrzeby informacyjne centrów odpowiedzialności za zadania oraz organów naczelnych w zakresie zarządzania programami i zadaniami.

5. Niedostateczny poziom kontroli realizacji zadań. Mimo, że w ramach gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego wykonuje się szereg czynności kontrolno-rewizyjnych przez organy zarówno wewnętrzne jak i zewnętrzne to rzadko kiedy, bądź w niewielkim zakresie sprawdza się wykonanie zadań w aspekcie ustalonych priorytetów, oczekiwań społecznych, efektywności realizacji itp.
6. Opór pracowników wobec dokonywanych zmian integracyjnych. Obawa i niechęć przed zmianami są charakterystyczne dla osób uczestniczących w procesach związanych z usprawnianiem i rozbudową systemów. Pracownicy nie lubią zmian wymagających większej pracy, kreatywności i elastyczności, a integracja niewątpliwie przysparza pracy. Dodatkowo należy pamiętać, że choć zintegrowany system gospodarki finansowej daje wiele korzyści, niewiele z nich można osiągnąć w krótkim okresie.

Wskazane wyżej problemy mogą zniechęcić decydentów czy wręcz powstrzymać ich od prac związanych z zaimplementowaniem i funkcjonowaniem nowego budżetowania. Tymczasem zwykle dla sprawnego i prawidłowego przebiegu procesu integracji systemów wystarczy określenie odpowiedniej strategii działania i późniejsze konsekwentne jej realizowanie. Główne elementy i założenia tej strategii można opisać w następujący sposób:

1. Za realizację procesu integracji powinien odpowiadać specjalny wydział lub komórka. Ważna jest możliwie szeroka reprezentacja w tej wyspecjalizowanej komórce przedstawicieli:
 - organu zarządczego i nadzorczego jednostki,
 - wydziału budżetowego, finansowego i informatycznego jednostki samorządu terytorialnego,
 - innych wydziałów operacyjnych.

Korzystny jest również udział przedstawicieli organu stanowiącego, w szczególności odpowiedniej komisji budżetowej Rady.

2. Zadanie wydzielonej komórki polegałoby na wyznaczaniu priorytetów, strategii i planu realizacji integracji oraz kontroli i ocenie wykonania. Pierwotnym zadaniem tej komórki jest sformułowanie oczekiwań w odniesieniu do rezultatów procesów integracyjnych i celów podejmowanych działań. Obowiązkiem tego ośrodka

powinna być również koordynacja działań różnych podmiotów, jednostek i pojedynczych osób zaangażowanych w procedury integracyjne.

3. W przypadku integracji systemów w dużych jednostkach samorządowych może okazać się, iż realizacja tego zadania przekracza możliwości dotychczas zatrudnionego personelu. Powstanie konieczność zatrudnienia nowych pracowników lub też skorzystania z usług zewnętrznych podmiotów specjalizujących się w tego typu działaniach. Wynajęcie konsultantów bądź firm doradczych będzie również nieodzowne w przypadku niedostatku kompetencji personelu zatrudnionego w urzędzie jednostki samorządowej, w zakresie usprawniania systemu gospodarki finansowej.
4. Punktem wyjścia działań powinien być audyt funkcjonujących systemów i na podstawie tego wskazanie niedociągnięć w nich występujących. Najlepszym sposobem na uzyskanie prawidłowych wyników audytu jest skorzystanie z usług specjalistycznych firm konsultingowych, gdyż posiadają one zestaw odpowiednich narzędzi rewizyjnych i analitycznych. Firmy te, dysponując odpowiednią bazą danych porównawczych mogą na przykład porównać istniejący system z cechami zintegrowanego systemu gospodarki finansowej, używanego przez inne jednostki samorządowe o zbliżonych parametrach.
5. Kolejny krok powinien polegać na ustaleniu szczegółowego planu działania zawierającego spis czynności modyfikujących systemy informacyjne. Zakres i szczegółowość takiego planu zależy od:
 - wskazań podanych podczas kontroli i oceny istniejących systemów,
 - ustaleń co do oczekiwań o sposobie i poziomie integracji systemów,
 - możliwości zaangażowania sił i środków.

Ponieważ rzadko kiedy istnieje możliwość kompleksowej zmiany i modernizacji systemów finansowych ze względu na niedostatek środków oraz obawy przed paraliżem bieżącego funkcjonowania systemów, należy ustalić etapy i harmonogram usprawniania systemu gospodarki finansowej. Można tutaj podać dwie strategie wdrażania usprawnień :

- a) rozpoczęcie od systemów najważniejszych z punktu widzenia działalności jednostki samorządowej,
- b) rozpoczęcie od systemów mniej ważnych i stopniowe rozszerzanie zakresu zmian o bardziej istotne obszary.

Pierwsze podejście jest charakterystyczne dla sytuacji kryzysowej, gdy konieczna jest szybka i radykalna zmiana istotnych elementów systemu finansowego. Drugi sposób zwykle

jest stosowany w warunkach stosunkowo stabilnych warunków wewnętrznych i zewnętrznych. W takich okolicznościach istnieje możliwość dłuższej integracji (na przykład poprzez wstępną realizację tzw. programów pilotażowych), co najczęściej skutkuje lepszym efektem końcowym.

LITERATURA

- [1] Evans W., Filas J., Piszczek M., Rosenberg P., Stobnicka I., Doskonalenie metod budżetowania. Poradnik dla polskich samorządów., ARK, Warszawa 1996.
- [2] Filas J., Piszczek M., Stopnicka I., Budżet zadaniowy – narzędzia i procedury, ARK, Warszawa 1999.
- [3] Kaleta J., Informator budżetowy., PWE, Warszawa 1989.
- [4] Owsiak S. (red), Budżet władz lokalnych, PWE, Warszawa 2002.
- [5] www.budżet Zadaniowy.gov.pl