

Kierunki modyfikacji systemu rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego dla potrzeb budżetowania zadań

Wstęp

W praktyce reaktywowanego w 1990 roku 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 działania i funkcji programów realizowanych przez organy samorządu. Dodatkowo, uwagi kierowane ze strony mieszkańców i inwestorów wskazywały na nieczytelność i małą przejrzystość dokumentu budżetowego [Evans i inni, 1996, s. 12.]. 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 pewnych elementów zarządzania przez cele, programowania budżetowego oraz budżetowania zerowego. W literaturze najczęściej spotyka się nazwę „budżet zadaniowy” lub „budżetowanie zadaniowe” dla określenia tej formy zarządzania środkami publicznymi. Pojęcie „budżet zadaniowy” może być rozumiane jako planowe zestawienie dochodów i wydatków jednostki samorządu terytorialnego, przeznaczonych na finansowanie określonych zadań publicznych. Odwołując się do pojęcia „budżet zadaniowy” należy zwrócić uwagę na normatywną treść tej kategorii, wynikającą z konieczności autoryzacji dokumentu przez organy stanowiące jednostki samorządu terytorialnego oraz obowiązywania jego jako decyzji o określonej mocy wykonawczej. Termin „budżetowanie zadań” lub „budżetowanie zadaniowe” podkreśla tymczasem czynnościowy aspekt, obejmując swym zakresem stosowanie określonych metod, technik i narzędzi związanych z przygotowaniem, wykonaniem i kontrolą budżetu. Można więc powiedzieć, że budżetowanie zadań polega na prowadzeniu całej lub części gospodarki budżetowej jednostki samorządu terytorialnego przy stosowaniu budżetu, w którym środki przypisane są do wyodrębnionych zadań. Budżet zadań jest konstruowany w postaci określonej struktury zadań, a więc jest podzielony na elementarne, szczegółowo określone i sparymetryzowane jednostki [Owsiak (red), 2002, s. 89]. W tym rozumieniu, zadanie jest elementarną jednostką, określającą 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,

* Dr, Katedra Rachunkowości Wydziału Zarządzania UG, bucior@panda.bg.univ.gda.pl

- parametry, wskaźniki i inne mierniki wykonania, umożliwiające kwantyfikację efektywności oraz skuteczności realizacji.

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.

Proces pomiaru i 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 umożliwia 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,
- 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.

Celem artykułu jest zaprezentowanie najistotniejszych problemów związanych z wyżej wymienionymi zagadnieniami.

1. Zasady ewidencji księgowej dla potrzeb budżetowania

System ewidencyjny jednostki samorządu terytorialnego powinien zapewnić rejestrację danych o realizacji dochodów i wydatków budżetowych w układzie klasyfikacji budżetowej na kontach księgowych zgodnie z przyjętym zakładowym planem kont. Implementacja budżetowania zadaniowego wymaga dostosowania istniejącego w jednostce systemu ewidencji księgowej do obsługi realizacji budżetu w dwóch płaszczyznach:

1. zgodnej z formalnymi wymogami czyli według kasowego ujęcia dochodów i wydatków związanych ze sklasyfikowanymi obszarami,

2. zadaniowej czyli z podziałem na odrębne zadania/programy w ramach ośrodków odpowiedzialności.

Dualny aspekt funkcjonowania systemu ewidencji podyktowany jest potrzebą generowania informacji w układach zadaniowym i tradycyjnym [Filas i inni, 1999, s. 25]. Wskazać tutaj można na analogię do użytkowanych systemów informacyjnych w przedsiębiorstwach. Równoległość istnienia dwóch systemów informacyjnych, z których jeden nastawiony jest na zaspokojenie potrzeb wewnętrznych, a drugi potrzeb zewnętrznych stanowi cechę nowoczesnego systemu rachunkowości podmiotów sektora prywatnego. Dlatego w ramach rachunkowości funkcjonują podsystemy rachunkowości finansowej i zarządczej. Podobną strukturę należy wprowadzić w jednostce samorządu terytorialnego budżetującej zadania.

Modyfikując system ewidencji należy przyjąć następujące reguły postępowania [Przetocka, s.2]:

1. Zasady ewidencji budżetu w układzie zadaniowym nie powinny zawierać sztywnych norm. Pożądane efekty można uzyskać stosując różne metody rejestracji danych. W celu minimalizacji nakładów finansowych i pracy przy przekształcaniu systemu ewidencyjnego dla potrzeb obsługi budżetu zadaniowego należy wybrać metodę najbliższą wykorzystywanemu obecnie systemowi prowadzenia księgowości.
2. Ewidencja księgową winna być prowadzona metodą równoczesnego rejestrowania dokumentu księgowego w klasyfikacji budżetowej i według zadania budżetowego. W myśl tej reguły, dowody księgowe powinny być wprowadzane do systemu tylko raz, co minimalizuje lub eliminuje dodatkowe czynności rejestracji danych związanych z budżetem zadaniowym.
3. Informacje budżetowe wykazywane w zestawieniach i sprawozdaniach finansowych w układzie klasyfikacji budżetowej powinny być porównywalne z danymi wykazanymi w zestawieniach generowanych dla potrzeb budżetowania zadań. Wymóg ten oznacza konieczność zgodności zestawień przedstawiających dane z realizacji zadań na poszczególnych etapach realizacji budżetu z informacjami zestawionymi według klasyfikacji budżetowej, za ten sam okres budżetowy. W szczególności, stosowane metody rozliczania zadań pośrednich na bezpośrednio nie mogą powodować przemieszczania danych między poszczególnymi podziałkami klasyfikacji budżetowej, a jedynie ich przenoszenie między poszczególnymi zadaniami, nie zmieniając wprowadzonej wcześniej dla danego wydatku klasyfikacji budżetowej.
4. Ewidencja dokonań powinna uwzględniać podział zadań według zdefiniowanych wcześniej kryteriów. Aby było to możliwe, należy dokonać podziału zadań na grupy o różnych statusach (bezpośrednie, pośrednie-techniczne, pośrednie-wydziałowe).

Nadanie zadaniu określonego statusu wskazuje na jego miejsce i sposób funkcjonowania w budżecie. Ewidencja rachunkowa powinna umożliwić grupowanie wydatków na poszczególne zadania pośrednie (techniczne, wy-

działowe), a następnie ich rozliczenie na podstawie przyjętych kluczy rozliczeniowych na poszczególne zadania bezpośrednio.

5. Należy określić sposób prezentacji zadań w planie budżetowym przy rozliczaniu budżetu. Realizując tę zasadę należy zdecydować o zakresie prezentacji karty zadań:

- czy jedynie według dokonanych wydatków środków pieniężnych,
- czy zestawienie zarówno wydatków jak i kosztów danego zadania.

Pierwszy sposób oznacza ujmowanie operacji gospodarczych związanych z wykonywaniem budżetu z wykorzystaniem konwencji kasowej.

Rozwiązaniem przynoszącym więcej informacji jest powiązanie wydatków z ujmowanymi memoriałowo kosztami. Ponieważ zrealizowane wydatki zwykle nie równają się faktycznie poniesionym kosztom, to jedynie stosowanie konwencji memoriałowej w ewidencji budżetowania zadań daje możliwość uzyskania informacji o rzeczywistych kosztach zadania.

Budżetowanie zadań jednostek samorządu terytorialnego wymaga rozbudowy systemu ewidencji księgowej, głównie w warstwie analitycznej. Podstawowymi kwestiami jakie należy tu rozważyć to:

1. stosowane przekroje ewidencyjne kosztów,
2. szczegółowość ewidencji kosztów zadań.

Powszechnie wykorzystywanym układem ewidencyjnym kosztów jest przekrój rodzajowy. Należy stwierdzić, iż nie wypełnia on wymogów budżetowego zarządzania zadaniami. Budżetowanie zadań związane jest bowiem z ośrodkami odpowiedzialności, których to ośrodków dotyczą zarówno koszty bezpośrednie wykonywanych zadań jak i koszty pośrednie przydzielane według określonych kluczy. Dlatego też, system ewidencji kosztowej powinien dostarczać informacje o poziomie wykonania zadań w przekrojach:

1. kosztów poszczególnych zadań,
2. kosztów według zadań wykonywanych przez określone centra,
3. kosztów według typów i rodzajów zadań.

Rozpatrując zagadnienie ewidencji analitycznej wykonania budżetu, dochodzi się do wniosku, że pożądana sytuacja powstanie wówczas gdy system ewidencji będzie rejestrował operacje gospodarcze związane z realizacją budżetu w takim samym układzie analitycznym, w jakim został wykonany budżet zadań. Zachowana dzięki temu będzie zgodność struktury budżetu i systemów księgowych. Poza tym, ewidencja analityczna powinna uwzględniać podziały kosztów:

- na zadania bezpośrednie i pośrednie,
- według klasyfikacji budżetowej wydatków,
- według kategorii zadań (własne, zlecone),
- według ośrodka odpowiedzialności wykonującego zadanie.

Przykład tak rozbudowanego konta analitycznego prezentuje rysunek 1.

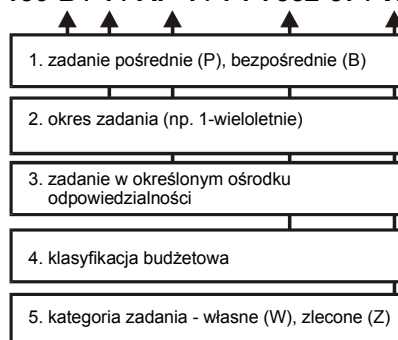
Kolejnym zagadnieniem związanym z ewidencją operacji gospodarczych w ramach budżetowania zadań jest sposób rejestracji odchyleń od wielkości

planowanych. W praktyce podmiotów komercyjnych spotkać można dwie metody ewidencji odchyleń [Gabrusewicz, 2001, s. 241]:

1. dyspozycyjną,
2. rozdzielczą.

Rysunek 1. Struktura konta analitycznego wykonania zadania.

130-B / 1 / AP-1 / 74-7552-37 / W



Źródło: opracowanie własne na podstawie: Przetocka Z., „Dostosowanie systemu finansowo księgowego do potrzeb budżetu zadaniowego”, materiały LGPP opublikowane na stronie WWW: <http://www.partners.org.pl/LGPP/main-9.htm>

Pierwsza metoda charakteryzuje się ewidencjonowaniem kosztów według wielkości planowanych, a nie rzeczywistych. W dyspozycyjnym sposobie ewidencji, różnice pomiędzy wielkościami planowanymi (kosztami normatywnymi), a rzeczywistymi ujmuje się na oddzielnych urządzeniach analitycznych, takich jak np. specjalne konta odchyleń. Odchylenia „in plus” będą zapisami debetowymi, ponieważ wskazują na przekroczenia w stosunku do kosztów standardowych. W odwrotnym przypadku, odchylenia korzystne będą zapisywane po stronie Ma tych kont. W celu uzyskania wartości rzeczywistej kosztu należy jego wielkość wynikającą z ewidencji skorygować o zarejestrowane odchylenia.

Rozdzielczy sposób ewidencji odchyleń polega na oddzielnej ewidencji wielkości planowanych i rzeczywistych przy wykorzystaniu odrębnych urządzeń księgowych. Porównanie wielkości rzeczywistych z planowanymi następuje w ustalonych okresach poza ewidencją księgową [por. Jaruga i inni, 1983, s. 233-236.].

Analiza porównawcza obu metod pod kątem wykorzystania w systemie ewidencji budżetowania zadań jednostek samorządu terytorialnego wskazuje, że metoda rozdzielcza, choć łatwiejsza w stosowaniu nie daje pełnej oceny dokonań, bowiem:

- analiza odchyleń w metodzie rozdzielczej ma zawsze znaczne opóźnienie wynikające z periodyczności momentu porównania danych rzeczywistych i planowanych. Niedostępność bieżącej informacji o wystąpieniu odchyleń nie pozwala na odpowiednio szybką reakcję na przekroczenia planu, a to zmniejsza skuteczność i efektywność zarządzania,

- metoda dyspozycyjna jest znacznie efektywniejsza z punktu widzenia sprawności zarządzania, gdyż pozwala na bieżącą analizę odchyłeń. Moment ujawnienia różnic i odpowiedniej reakcji na nie zależy w głównej mierze od stosowanych technik ewidencji, np. od posiadania odpowiedniego systemu informatycznego. Ponieważ system umożliwia ujawnianie odchyłeń na bieżąco można stosować mechanizm sprzężenia zwrotnego w czasie rzeczywistym, co uważane jest za jedną z głównych cech sprawnego systemu controllingu w podmiocie gospodarującym.

Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, że w procesie modyfikacji systemu ewidencji budżetowej należy dążyć do wprowadzenia i stosowania dyspozycyjnego sposobu rejestracji odchyłeń.

2. Systemy informatyczne w procesie budżetowania

Stosowanie budżetowania zadań komplikuje systemy informacyjne a w szczególności system rachunkowości. Jedyną receptą na odpowiednią informacyjną obsługę budżetowania zadań (bez znacznego wzrostu zatrudnienia w działach finansowych) jest implementacja odpowiedniego systemu informatycznego. Jedynie komputeryzacja jest bowiem w stanie zapewnić szybki i bezbłędny przebieg procesów przetwarzania danych, takich jak rejestracja, przetwarzanie danych i analiza. Dodatkowo, elastyczność systemów informatycznych umożliwia odpowiednie dostosowanie funkcjonalności systemu do częstych zmian prawno-ekonomicznych charakterystycznych dla sektora publicznego.

Rodzaj systemu informatycznego używanego przez samorząd lokalny zależy od potrzeb informacyjnych oraz możliwości finansowych podmiotu wdrażającego. Pełna informatyzacja wszystkich obszarów zarządzania jednostek samorządu terytorialnego, działających zwykle w warunkach niedoboru finansowego, nie jest możliwa choć byłaby korzystna z punktu widzenia efektywności przetwarzania danych. Dlatego wymuszone jest stopniowe, etapowe wdrażanie komputeryzacji w kolejnych obszarach zarządzania. Istotne jest w takim przypadku posiadanie strategii dochodzenia do pełnego wprowadzenia systemu informatycznego, określającego stopniowe jego rozszerzanie w sposób pozwalający na płynną integrację kolejnych podsystemów [por. Kubiak i inni, 2002, s. 25-28].

Dotychczas głównym zastosowaniem komputerów w samorządach były systemy księgowania, nastawione na rejestrację i raportowanie operacji gospodarczych związanych z wykonaniem budżetu jednostek samorządu terytorialnego. Kolejne podsystemy instalowane w samorządach pokrywają coraz szerszy obszar operacji finansowych. Zintegrowane pakiety rachunkowości rozszerzają podstawowy system finansowo-księgowy o moduły rachunkowości zarobkowej, majątku trwałego, rozrachunków itp. Obecna tendencja w rozwoju systemów informatycznych polega na integracji systemów informatycznych rachunkowości z innymi systemami informacji ekonomicznej takimi jak zarządzanie jakością, projektami czy zasobami ludzkimi [por. Będziński, 1999, s. 182-184].

Znaczenie stosowania systemów informatycznych w gospodarce budżetowej jednostki samorządu terytorialnego jest szczególnie istotne dla [Evans i inni, 1999, s. 161]:

1. planowania i analizy budżetowej,
2. sporządzania budżetu,
3. prezentacji budżetu,
4. rewizji ksiąg rachunkowych,
5. oceny programów i zadań.

Ad. 1. Planowanie budżetowe korzysta z wielu informacji generowanych przez różne systemy i ośrodki. Prawidłowy proces planowania wymaga selekcji, restrykturyzacji i analizy tych informacji. Zastosowanie do tego celu systemu informatycznego w dużym stopniu ułatwia i usprawnia opisane działania.

Ad. 2. Wykorzystanie technik informatycznych przy sporządzaniu budżetu może przynieść korzystne efekty w:

- tworzeniu formularzy budżetowych,
- obiegu informacji wśród podmiotów uczestniczących w procesie kształtowania budżetu; informacje dotyczące budżetu przekazywane za pomocą specjalnych wewnętrznych sieci np. intranetowych mogą dotrzeć do zainteresowanych odbiorców znacznie szybciej z korzyścią dla sprawności procesu decyzyjnego,
- stosowaniu wariantowości opracowywanych budżetów. Wykorzystanie odpowiedniego modułu sporządzania budżetu będącego częścią zintegrowanego systemu rachunkowości, umożliwi tworzenie alternatywnych wersji budżetu. Dzięki temu można tworzyć i analizować różne projekty budżetu stworzone w oparciu o scenariusze opisujące rozmaite uwarunkowania takie jak spadek dochodów, wzrost inflacji, ryzyko kursowe itp.,
- precyzyjnej i szybkiej publikacji dokumentacji budżetowej.

Ad. 3. Wykorzystanie komputerów do prezentacji budżetu może zwiększyć jego atrakcyjność i czytelność. Istnieje wiele aplikacji wspomagających formę opisu danych liczbowych.

Ad. 4. Systemy informatyczne mogą wspomagać bieżącą kontrolę wykonania budżetu, głównie dzięki skomputeryzowanej ewidencji kosztów rzeczywistych i ich odchyleń od planu. Nadzór nad wydatkami realizowany dzięki systemom informatycznym w czasie rzeczywistym (na bieżąco) pozwala na szybką reakcję w momencie przekroczenia planu. Wieloprzekrojowość i elastyczność skomputeryzowanych systemów informacji umożliwia uzyskiwanie rozmaitych raportów i zestawień pomocnych w procesach rewizyjnych i kontrolnych.

Ad. 5. Ocena realizacji programów i zadań może być przeprowadzona znacznie szybciej i efektywniej przy wykorzystaniu specjalistycznych aplikacji analitycznych. Informacja o dokonaniach w okresie budżetowym poddana przetworzeniu pozwala na dogłębną ocenę efektywności i użyteczności programów (zadań).

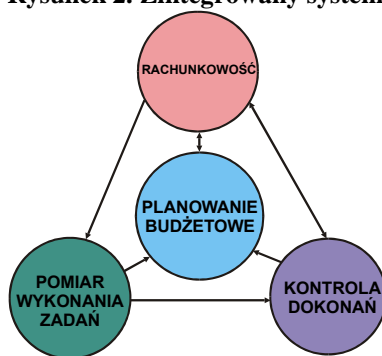
Nie ulega wątpliwości, że implementacja budżetowania zadań skutkująca oczekiwanymi efektami nie byłaby możliwa bez funkcjonowania odpowiednich

systemów informatycznych. Ogromna ilość informacji, które należy zebrać, prze-tworzyć i zanalizować dla poprawnego działania budżetowania wymaga stosowania nowoczesnych technik informatycznych.

3. Integracja systemu rachunkowości i budżetowania zadań

Integracja jest połączeniem różnych ośrodków generujących informację oraz faz obiegu informacji od jej zbierania, przez przetwarzanie do analizy. Dla po-prawy gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego konieczne jest scalenie czterech funkcji finansowych w jeden zintegrowany system. Sys-tem ten można scharakteryzować na rysunku 2.

Rysunek 2. Zintegrowany system gospodarki budżetowej.



Źródło: Evans W., Filas J., Piszczek M., Rosenberg P., Stobnicka I., Doskonalenie metod budżetowania. Poradnik dla polskich samorządów., ARK, Warszawa 1996, s. 199-200.

Zaprezentowany powyżej zintegrowany system gospodarki finansowej składa się z czterech elementów:

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.

Warto w tym miejscu zwrócić większą uwagę na kontrolę finansową. W budżetowaniu zadań realizowana jest ona 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.

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.

Integracja czterech elementów gospodarki budżetowej samorządu w sprawny system planowania, wykonania i kontroli jest zadaniem niełatwym, ale wykonalnym. Wśród głównych trudności i problemów w obszarze integracji elementów systemu gospodarki finansowej można wskazać:

1. Brak kooperacji 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 odchyłeń. 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 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.

Dla sprawnego i prawidłowego przebiegu procesu integracji systemów nie-zbędne jest określenie odpowiedniej strategii działania. 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 wyznaczeniu 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:

1. rozpoczęcie od systemów najważniejszych z punktu widzenia działalności jednostki samorządowej,
2. 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.

Integracja systemów finansowych jednostki samorządu terytorialnego usprawnia przepływ danych i ich przetwarzanie pozbawiając system redundancji. Właśnie nadmiar i dublowanie się danych oraz funkcji powodujące marnotrawstwo i trudności w uzyskiwaniu aktualnych i dokładnych informacji budżetowych jest jedną z głównych przeszkód w implementacji nowoczesnych metod w gospodarce samorządowej.

Literatura

1. Evans W., Filas J., Piszczek M., Rosenberg P., Stobnicka I. (1996), Doskonalenie metod budżetowania. Poradnik dla polskich samorządów., ARK, Warszawa
2. Filas J., Piszczek M., Stobnicka I. (1999), Budżet zadaniowy – narzędzia i procedury., ARK, Warszawa
3. Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H. (2001), Rachunkowość zarządcza., PWE, Warszawa
4. Jaruga A., Malc W., Sawicki K. (1983), Rachunek kosztów., PWE, Warszawa
5. Kubiak B.F., Korowicki A. (2002), Strategia informatyzacji rachunkowości i finansów w świetle restrukturyzacji procesów gospodarczych w Zastosowanie Informatyki w Rachunkowości i Finansach, PTI, Gdańsk
6. Przetocka Z., Dostosowanie systemu finansowo-księgowego do potrzeb budżetu zadaniowego, Materiały LGPP, prezentowane na stronie internetowej <http://www.partners.org.pl/LGPP/main-9.htm>
7. Owsiak S. (red) (2002), Budżet władz lokalnych, PWE, Warszawa

Streszczenie

Budżet jednostki samorządu terytorialnego jest zasadniczym narzędziem realizacji gospodarki finansowej. Jego rola polega na planowaniu, zarządzaniu i kontroli realizacji zadań. Budżet zadań jest konstruowany w postaci określonej struktury zadań, a więc jest podzielony na elementarne, szczegółowo określone i sparametryzowane jednostki. Istotną cechą budżetowania zadań jest pomiar i rejestracja efektów wykonania. W tym celu należy obsłużyć informacyjnie procedurę budżetową a to zapewnić powinien system rachunkowości funkcjonujący w jednostce samorządu terytorialnego. Aby można było w pełni wykorzystać ten system, należy dokonać jego odpowiednich modyfikacji.

Główne czynności dostosowawcze powinny przebiegać w sferze:

- wprowadzenia nowych technik analitycznych ewidencji wykonania zadań,
- opracowania i wdrożenia odpowiednich metod rachunku kosztów,
- wdrożenia systemu informatycznego obsługującego budżetowanie zadań, który pozwoli na sprawną i bieżącą rejestrację operacji kosztowych w różnych przekrojach,
- integracji istniejącego systemu rachunkowości z procesem budżetowania zadań.

Modification of accounting system in local government units for tasks budgeting (Summary)

The article describes how to modify accounting system existing in polish local government units for tasks budgeting information needs. The main issues of changing the system are defined as:

- implementing new methods of registrating the tasks performance,
- creating and implementing proper cost accounting,
- implementing computer system which can support tasks budgeting,
- integration of existing accounting system with budgeting.