

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**289**

# Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

**Edward Nowak**

**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Barbara Cibis  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](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](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2013

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-381-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
<b>Anna Balicka</b> , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
<b>Kinga Bauer</b> , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
<b>Piotr Bednarek</b> , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce .....	53
<b>Renata Biadacz</b> , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego .....	70
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym .....	81
<b>Leszek Borowiec</b> , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
<b>Agnieszka Burczyc-Witczak</b> , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
<b>Jolanta Chluska</b> , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
<b>Adam Chmielewski</b> , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego .....	120
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska</b> , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym .....	130
<b>Justyna Dyduch</b> , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych .....	140
<b>Joanna Dynowska</b> , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych .....	151
<b>Wojciech Fliegner</b> , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
<b>Monika Foremna-Pilarska</b> , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	171
<b>Anna Glińska</b> , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej .....	181
<b>Renata Gmińska</b> , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów .....	193

<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska</b> , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej .....	203
<b>Beata Gostomczyk</b> , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania .....	217
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa .....	226
<b>Beata Juralewicz</b> , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej .....	239
<b>Zdzisław Kes</b> , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej .....	249
<b>Magdalena Kludacz</b> , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych .....	258
<b>Konrad Kochański</b> , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
<b>Krzysztof Konstantyn</b> , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
<b>Zbigniew Korzeb</b> , Koncepcja RAPM ( <i>Risk Adjusted Performance Measure</i> ) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym .....	294
<b>Mariola Kotłowska</b> , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
<b>Marcin Kowalewski</b> , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting .....	314
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie .....	323
<b>Paweł Kuzdowicz</b> , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie .....	332
<b>Mariusz Lisowski</b> , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
<b>Sebastian Lotz</b> , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
<b>Monika Łada</b> , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji .....	365
<b>Sylwia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych .....	373
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska .....	383
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
<b>Ewelina Młodzik</b> , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach .....	406
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego .....	416
<b>Edward Nowak</b> , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości .....	427

<b>Marta Nowak</b> , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych .....	438
<b>Agnieszka Nózka</b> , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC .....	449
<b>Piotr Oleksyk</b> , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych .....	459
<b>Marek Ossowski</b> , Budżetowanie kosztów udziału w targach .....	468
<b>Marzena Remlein</b> , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
<b>Sabina Rokita</b> , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach .....	487
<b>Ewa Różańska</b> , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi .....	497
<b>Bogna Sawicka</b> , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
<b>Anna Surowiec</b> , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw .....	517
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice .....	526
<b>Marta Targowicz</b> , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej .....	546
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
<b>Beata Zaleska</b> , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o. ....	566

## Summaries

<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme .....	21
<b>Anna Balicka</b> , Coopetition of public higher education .....	33
<b>Aleksandra Banaszkiwicz, Ewa Makowska</b> , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice .....	42
<b>Kinga Bauer</b> , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs .....	52
<b>Piotr Bednarek</b> , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland .....	69
<b>Renata Biadacz</b> , Risk analysis as part of the management control of local government units .....	80

<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
<b>Leszek Borowiec</b> , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example .....	101
<b>Agnieszka Burczyk-Witczak</b> , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009 .....	110
<b>Jolanta Chluska</b> , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy .....	119
<b>Adam Chmielewski</b> , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University .....	129
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska</b> , Use of Business Intelligence systems in financial controlling .....	139
<b>Justyna Dyduch</b> , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects .....	150
<b>Joanna Dynowska</b> , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys .....	160
<b>Wojciech Fliegner</b> , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes .....	170
<b>Monika Foremna-Pilarska</b> , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company .....	180
<b>Anna Glińska</b> , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
<b>Renata Gmińska</b> , New concepts of management and cost accounting .....	202
<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska</b> , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i> .....	216
<b>Beata Gostomczyk</b> , Time-Driven Activity-Based Costing – application example .....	225
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Management control systems oriented to corporate social responsibility .....	238
<b>Beata Juralewicz</b> , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies .....	248
<b>Zdzisław Kes</b> , Selected aspects of budgetary control .....	257
<b>Magdalena Kludacz</b> , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services .....	267
<b>Konrad Kochański</b> , The concept of project budgeting on the example of construction company .....	279
<b>Krzysztof Konstantyn</b> , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises .....	293
<b>Zbigniew Korzeb</b> , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank .....	303
<b>Mariola Kotłowska</b> , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company .....	313

<b>Marcin Kowalewski</b> , Performance management of beyond budgeting .....	322
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
<b>Paweł Kuźdowicz</b> , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
<b>Mariusz Lisowski</b> , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
<b>Sebastian Lotz</b> , Managerial dimension of target costing.....	364
<b>Monika Łada</b> , Organization target performance modelling .....	372
<b>Sylvia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumental role of management control in public finance area .....	382
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budgeting as a tool of environment protection costs management .....	393
<b>Jarosław Mielcarek</b> , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations .....	405
<b>Ewelina Młodzik</b> , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
<b>Edward Nowak</b> , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
<b>Marta Nowak</b> , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
<b>Agnieszka Nózka</b> , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
<b>Piotr Oleksyk</b> , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
<b>Marek Ossowski</b> , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
<b>Marzena Remlein</b> , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group .....	486
<b>Sabina Rokita</b> , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
<b>Ewa Różańska</b> , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
<b>Bogna Sawicka</b> , Costs calculation of non stationary studies at public universities .....	516
<b>Anna Surowiec</b> , Target costing for supply chain management .....	525
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
<b>Marta Targowicz</b> , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing .....	545

---

<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Financial result as a measure of public university performance .....	555
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
<b>Beata Zaleska</b> , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company .....	574



**Adam Chmielewski**

Uniwersytet Warszawski

---

## IMPLEMENTACJA BUDŻETOWANIA ZADANIOWEGO NA WYDZIALE ZARZĄDZANIA UNIwersYTETU WARSZAWSKIEGO

---

**Streszczenie:** Budżetowanie zadaniowe jest zwykle kojarzone z planowaniem wydatków środków publicznych. Jest to jednak koncepcja, którą można stosować z dobrym skutkiem także w przypadku środków pozabudżetowych. Niniejszy artykuł stanowi studium przypadku wdrożenia budżetu w ujęciu zadaniowym na Wydziale Zarządzania UW. Pilotażowy projekt wdrożenia pozwolił na uporządkowanie dotychczasowych sposobów formułowania zadań, oceny ich znaczenia, a także planowania kosztów ich realizacji. Zmienił sposób myślenia o budżecie. Obecnie budżet jest traktowany jako zbiór zadań do wykonania, z przydzielonymi na ich wykonanie zasobami. Ponadto nowy format budżetu pozwala na dokonanie solidnej analizy odchyleń. Szereg korzyści z wdrożenia budżetu w ujęciu zadaniowym potwierdza możliwość skutecznego zastosowania tej metodologii budżetowania w przypadku środków pozabudżetowych.

**Słowa kluczowe:** budżetowanie, budżet zadaniowy, studium przypadku.

### 1. Przyczyny wprowadzenia budżetu zadaniowego

Budżetowanie zadaniowe to określenie zwykle kojarzone z planowaniem wydatków środków publicznych. Jest to jednak koncepcja, którą można stosować z dobrym skutkiem także w przypadku środków pozabudżetowych. Niniejszy artykuł stanowi studium przypadku wdrożenia budżetu w ujęciu zadaniowym na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego. Konieczność wprowadzenia nowej metodologii budżetowania zdeterminowały z jednej strony kwestie ekonomiczne, z drugiej zaś typowo zarządcze.

Od kilku lat na polskich uczelniach wyższych, prowadzących studia płatne, można zauważyć problem malejących wpływów i rosnących wydatków. Malejące wpływy to efekt zmniejszonej rekrutacji, wywołanej nie tylko niżem demograficznym, ale także wyczerpaniem się grupy osób, które podejmowały studia w celu uzupełnienia, weryfikacji i certyfikacji wykształcenia zdobytego w poprzednim ustroju gospodarczym. Rosnące wydatki zaś to przede wszystkim efekt zjawisk inflacyj-

nych. Taki stan rzeczy może doprowadzić w konsekwencji do niedoboru finansowego. Jedną z możliwości uniknięcia realizacji tego scenariusza jest wdrożenie skutecznych narzędzi kontroli wydatków, uszczelnienie systemu ściągania należności i prowadzenie racjonalnej polityki rozwojowej. Można do tego wykorzystać dobrze zaprojektowany model budżetowania. Na Wydziale Zarządzania UW postanowiono przeprowadzić pilotażowy projekt wdrożenia odmiennego niż dotychczas sposobu planowania.

W dotychczasowym systemie tworzenia budżetu brakowało jasnych procedur budżetowych, terminarza, wyznaczenia osób odpowiedzialnych za budżety poszczególnych komórek organizacyjnych. Jednocześnie budżet nie stanowił zbioru zadań, za których realizację ktoś odpowiada. Kierownicy ośrodków odpowiedzialności nie mieli pewności, czy uzyskają środki na realizację nowych projektów, a każdy wydatek musieli oddzielnie uzasadniać i otrzymywać na niego akceptację ze strony władz Wydziału. Takie procedury, a raczej ich brak, nie sprzyjały planowaniu i realizacji zadań rozwojowych. Nie występowała także ocena efektywności wydatkowanych środków i zasadności realizacji pewnych projektów. Wymienione powyżej zarówno finansowe, jak i typowo zarządcze kwestie legły u podstaw wdrożenia koncepcji skutecznego i bardziej dokładnego sposobu budżetowania. Przyjęto założenie, że będzie to budżet w układzie zadaniowym.

## 2. Budżet zadaniowy

Budżet zadaniowy jest narzędziem sprawnego zarządzania środkami publicznymi w ramach realizowanych zadań publicznych, zapewniającym osiągnięcie ustalonych dla nich celów [Mielcarz, za: Postuła 2013]. Na uwagę zasługują dwa aspekty przytoczonej definicji: stosowanie budżetu zadaniowego dla środków publicznych oraz powiązanie budżetowania z celami prowadzonej działalności.

Mimo że budżetowanie zadaniowe jest dedykowane instytucjom korzystającym ze środków publicznych, to może być równie skutecznie stosowane w podmiotach działających komercyjnie. Wydaje się zatem tym bardziej uzasadnione w jednostce korzystającej zarówno ze środków budżetowych, jak i pozabudżetowych, a taką właśnie jednostką jest Wydział Zarządzania UW.

Drugim istotnym elementem przytoczonej definicji jest ukierunkowanie budżetu zadaniowego na efekty prowadzonych działań i wydatkowanych środków. Zwraça na to uwagę między innymi amerykański Government Accountability Office, twierdząc, że budżet zadaniowy jest metodą polegającą na powiązaniu informacji efektywnościowej z budżetem [Mielcarz, za: Postuła 2013]. Jest to zatem budżet zorientowany na rezultaty. Podobnie wypowiada się W. Misiąg: „W warunkach budżetowania zadaniowego jasne staje się, że wzrost wydatków na pewne zadanie [...] nie jest wartością samą w sobie, a zmniejszenia wydatków prowadzącego do niewykonania zadań publicznych lub do jego wykonania w niewłaściwy sposób nie powinno się nazywać oszczędnością [Misiąg 2013]. Podejście to jest całkowicie zgodne

z założeniami władz Wydziału Zarządzania UW. Jednym z celów stawianych przed nowym sposobem budżetowania jest zwrócenie większej uwagi zarówno na powiązanie wydatków z realizowanymi zadaniami, jak i ich efektami.

We wdrażanym sukcesywnie w Polsce systemie budżetowania zadaniowego przy konstruowaniu budżetu państwa, a co za tym idzie budżetów poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego, dokonano czteropoziomowej klasyfikacji planowanych zadań:

1. **Funkcje państwa** – grupują wydatki jednego obszaru działalności państwa.
2. **Zadania** – grupują wydatki według celów.
3. **Podzadania** – przypisane zostaną do nich wydatki służące realizacji celów zadania, w ramach którego podzadania te zostały wyodrębnione.
4. **Działania** – obejmują elementy procesu osiągnięcia celów podzadania.

Przy implementacji budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania przyjęto podobny układ. Został on jednak ograniczony do trzech poziomów, a ponadto nieco odmiennie je zdefiniowano. Należy przyjąć, że podstawową funkcją realizowaną przez Wydział w ramach środków pozabudżetowych jest edukacja studentów. Kwestią dyskusyjną pozostaje ewentualne wyróżnienie drugiej funkcji – działalności naukowo-badawczej. Ta bowiem powinna być finansowana ze środków budżetu państwa, a zatem nie powinna wpływać na planowanie środków pozabudżetowych. Jednakże wobec niedoboru tych środków i coraz częstszego dofinansowywania działalności naukowo-badawczej środkami własnymi Wydziału zasadne staje się wyodrębnienie kolejnej funkcji. Ten wąski, bo jedno- bądź dwuelementowy zbiór funkcji skłonił twórców koncepcji do podejścia analitycznego i nieco bardziej szczegółowego wyodrębnienia funkcji. Zaliczono do nich: działalność dydaktyczną, pracę naukowo-badawczą, utrzymanie infrastruktury, obsługę informatyczną i współpracę międzynarodową.

Kolejne dwa poziomy, czyli zadania i działania, opracowują kierownicy poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Budżety tych ośrodków są tworzone w oparciu o listę realizowanych zadań, w ramach których opisywane są konieczne do podjęcia działania i ich planowane koszty. Przykładowo, realizując funkcję obsługi informatycznej Wydziału, ośrodek komputerowy zaplanował wymianę systemu operacyjnego na Windows 7. W ramach tego zadania wyodrębniono kilka działań, między innymi: zakup oprogramowania, szkolenia pracowników w zakresie administracji nowym systemem operacyjnym, instalację oprogramowania.

Jasna, przejrzysta struktura budżetu znacząco ułatwia definiowanie zadań i określenie osób odpowiedzialnych za ich realizację. Ponadto daje przegląd nakładów koniecznych na realizację poszczególnych funkcji, wykonanie zadań, a wręcz konkretnych działań. Pozwala to decydom świadomie dokonywać wyborów, a w przypadku niedoboru środków – dokonywać przesunięć czasowych realizacji pewnych zadań bądź z nich rezygnować.

### 3. Założenia budżetu Wydziału Zarządzania

Opracowanie wstępnej koncepcji i filarów budżetu zadaniowego pozwoliło przejść do kolejnego etapu wdrożenia – opracowania zbioru założeń dotyczących konstrukcji, zasad przygotowania budżetu i analiz jego wykonania.

Po pierwsze przyjęto, że budżet będzie tworzony oddolnie. Kierownicy poszczególnych ośrodków odpowiedzialności zostali poproszeni o przygotowanie preliminarzy budżetowych. Są one później negocjowane i po akceptacji stają się wiążące dla „obu stron”. Oznacza to, że kierownik ośrodka odpowiedzialności odpowiada za skuteczną realizację zadań określonych w budżecie, a władze Wydziału zobowiązują się do zapewnienia środków na ich realizację, określonych w zatwierdzonym planie. Wszelkie redukcje środków, zmiany w zakresie zadań itp. są efektem wspólnych rozmów między władzami Wydziału a odpowiadającymi za realizację kierownikami. Daje to poczucie realności przyjętego planu i zwiększa motywację do skutecznej realizacji zadań.

Po drugie przyjęto, że budżet będzie narzędziem elastycznym, bazującym na relacjach przyczynowo-skutkowych i pozwalającym na dostosowanie do zmian w otoczeniu. Wszystkie arkusze budżetowe są zatem budowane w oparciu o formuły i listę założeń. Przykładowo planowanie kosztów honorariów dla wykładowców jest funkcją liczby studentów, uruchomionych kursów i grup ćwiczeniowych. Jednocześnie szczegółowe planowanie liczby studentów z uwzględnieniem typów i kierunków studiów pozwoli na dokładne zaplanowanie poziomu przychodów, a w dalszej kolejności wyliczenie rentowności poszczególnych kierunków i trybów studiów. Tak skonstruowane narzędzie daje możliwość prowadzenia analiz wrażliwości. Prawdłowo zaprojektowane arkusze pozwalają ocenić wpływ planowanych decyzji na wyniki finansowe Wydziału. W szybki i łatwy sposób można ocenić na przykład efekt finansowy zmniejszenia bądź zwiększenia liczebności grup seminaryjnych czy ćwiczeniowych. Można także dokonać analizy wpływu na finanse Wydziału zmniejszonej rekrutacji w kolejnym roku akademickim czy też zmiany stawek honorariów.

Po trzecie przyjęto, że wydatki będą planowane i prezentowane dwuwymiarowo. Zachowany został dotychczas stosowany układ rodzajowy kosztów, a planowanie w układzie zadaniowym jest drugim wymiarem ewidencji i prezentacji wydatków<sup>1</sup>. Pozwala to na powiązanie budżetu zarządczego z budżetem sprawozdawanym do władz uczelni. Wydział jest zobowiązany do okresowego przekazywania władzom Uniwersytetu Warszawskiego zarówno planów dotyczących środków pozabudżetowych, jak i stopnia ich realizacji. Raporty te bazują na układzie rodzajowym kosztów i są bardzo syntetyczne. Ponadto Wydział jest zobowiązany do korzystania z narzuconego przez Uniwersytet Warszawski planu kont i nie jest możliwa jego modyfikacja, nawet w zakresie budowania kont analitycznych. Dlatego też konieczne

---

<sup>1</sup> Mając na względzie fakt, iż jednostki budżetowe rozliczają się według zasady kasowej, przyjęto zamienne stosowanie pojęć „koszty” i „wydatki”.

było dostosowanie procesu budżetowania do istniejącego i wykorzystywanego planu kont. Pojawił się jednakże poważny problem związany z uzyskaniem informacji o rzeczywistym wykorzystaniu środków w przekroju zadań. Stosowany plan kont, bez możliwości jego rozbudowy, nie zapewnia bowiem danych analitycznych w innych przekrojach. Dlatego też przyjęto, że opisy zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych Wydziału mają pozwolić na identyfikację wydatków przynajmniej w podziale na ośrodki odpowiedzialności, a w miarę możliwości na poszczególne zadania. Dwuwymiarowa konstrukcja budżetu i wprowadzone zasady opisu zdarzeń gospodarczych umożliwią późniejszą weryfikację wykonania budżetu, a jednocześnie pozwolą na bieżąco kontrolować stopień wykorzystania środków deklarowanych dla poszczególnych zadań i ośrodków odpowiedzialności.

Przyjęte założenia miały doprowadzić do opracowania skutecznej metody planowania finansowego, osiągnięcia większej skuteczności realizacji zadań i zwiększenia efektywności wydatkowania środków. Założono, że budżet przyniesie dokładniejszą informację o kosztach i zamierzonych efektach poszczególnych zadań zarówno decydom, jak i osobom realizującym zadania.

#### **4. Proces budżetowania na Wydziale Zarządzania**

Aby proces budżetowania działał skutecznie, konieczne jest wdrożenie odpowiednich procedur administrowania budżetem. W tym celu wymagane jest powołanie osób odpowiedzialnych za powstanie budżetu, m.in. za zbieranie danych, prowadzenie negocjacji budżetowych, wzajemną koordynację preliminarzy poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, a na etapie realizacji – koordynowanie sprawozdawczości budżetowej i raportów o stopniu realizacji budżetu. Ponadto należy stworzyć harmonogram prac budżetowych, ujednoczyć formularze, ułatwiając tym przepływ informacji i umożliwiając agregację danych. Rok 2013 jest pierwszym rokiem budżetowym, w którym zastosowano koncepcję budżetu zadaniowego. Na podstawie doświadczeń z procesu wdrażania zostały opracowane procedury, wzory arkuszy i zasady konstruowania kolejnych budżetów. Niemniej podlegają one nadal weryfikacji, modyfikacji i zostaną formalnie zatwierdzone przez władze Wydziału po opracowaniu ich ostatecznej wersji.

##### **4.1. Konstrukcja budżetu**

Na Wydziale Zarządzania wyodrębniono szereg ośrodków odpowiedzialności. W większości są to ośrodki odpowiadające za koszty. Tylko niektóre z nich osiągają przychody, są one jednak zwykle marginalne i nie pokrywają kosztów funkcjonowania tych ośrodków. Przykładowymi ośrodkami są: biblioteka, wydawnictwo, ośrodek komputerowy. Kierownicy tych komórek są zobowiązani do przygotowania preliminarzy budżetowych w formie zaprezentowanej w tabeli 1.

**Tabela 1.** Arkusz budżetu ośrodka odpowiedzialności**Budżet na rok 20XX**

Ośrodek odpowiedzialności: .....

Osoba odpowiedzialna: .....

Nr konta	Opis konta	Razem	Zadanie 1	Zadanie 2	Zadanie 3	Zadanie...
401 - 01	zużycie materiałów	$\Sigma$				
402 - 01	usługi transportowe	$\Sigma$				
...	...	...				
<b>RAZEM</b>		$\Sigma \Sigma$	$\Sigma 1$	$\Sigma 2$	$\Sigma 3$	$\Sigma \dots$

Źródło: opracowanie własne.

W poszczególnych kolumnach „zadanie ...” kierownicy planują wydatki konieczne do zrealizowania zadania. Są one prezentowane w układzie rodzajowym. Suma kolumny wskazuje na łączne nakłady wymagane do wykonania zadania. Dodatkowo kierownicy są zobowiązani do załączenia opisu każdego zadania, zawierającego:

- cel zadania,
- korzyści dla Wydziału wynikające z realizacji zadania,
- priorytet zadania (ocena według skali punktowej),
- działania w ramach zadania i ich koszty.

Kolumna „razem” zawiera sumę kosztów wszystkich zadań realizowanych przez komórkę w układzie rodzajowym. Pozwala to tworzyć plan w ujęciu sprawozdawczym. Wiersz „razem” zawiera sumę planowanych kosztów w układzie zadaniowym, co pozwala tworzyć zbiorcze raporty zarządcze. W komórce oznaczonej w tabeli symbolem „ $\Sigma \Sigma$ ” znajduje się suma kosztów planowanych na realizację zadań nałożonych na dany ośrodek odpowiedzialności. Tak przygotowane budżety poszczególnych komórek są zbierane w zbiorczy arkusz budżetu wydatków.

**Tabela 2.** Arkusz zbiorczy budżetu wydatków**Budżet na rok 20XX**

Plan wydatków

Nr konta	Opis konta	Razem	Ośrodek 1	Ośrodek 2	Ośrodek 3	Ośrodek ...
401 - 01	zużycie materiałów	$\Sigma 401-01$				
402 - 01	usługi transportowe	$\Sigma 402-01$				
...	...	$\Sigma \dots$				
<b>RAZEM</b>		$\Sigma \Sigma$	$\Sigma 1$	$\Sigma 2$	$\Sigma 3$	$\Sigma \dots$

Źródło: opracowanie własne.

W tym arkuszu w poszczególnych kolumnach prezentowane są wydatki poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Sumy w wierszu „razem” pokazują ich łączne planowane wydatki. Podobnie jak w tabeli 1 kolumna „razem” zawiera sumę kosztów wszystkich ośrodków w układzie rodzajowym. W komórce oznaczonej „ $\Sigma$   $\Sigma$ ” jest suma wszystkich zaplanowanych wydatków. Plan wydatków nie uwzględnia kosztów wynagrodzeń i ich pochodnych, dla których sporządza się odrębne zestawienie.

Plan kosztów wynagrodzeń, jako że stanowią one znaczną część obciążeń Wydziału, jest przygotowywany odrębnie i w sposób bardzo szczegółowy. Planowane są honoraria odrębnie za prowadzone wykłady, ćwiczenia, seminaria, egzaminy czy recenzje prac dyplomowych. Wynagrodzenia są też dzielone w przekroju trybów studiów, kierunków i roczników, a wszystkie wyliczenia są oparte na formułach uwzględniających liczbę studentów, uruchomionych grup zajęciowych i seminarijnych. Pozwala to na bardzo elastyczne planowanie kosztów wynagrodzeń przy zmianach liczby studentów, stawek za zajęcia czy liczebności grup.

W równie szczegółowy sposób planowane są przychody. Większość wpływów pochodzi od studentów z opłat za studia. Plan wpływów jest oparty na formułach uwzględniających obowiązujące stawki opłat, plany rekrutacyjne i liczbę aktualnie studiujących studentów. Ten arkusz do planowania wpływów jest również elastycznym narzędziem, pozwalającym na analizy wrażliwości i ocenę wpływu zmian liczby studiujących lub wysokości opłat na wielkość wpływów.

Dane zbierane w zaprezentowanych budżetach wpływów, kosztów wynagrodzeń i budżecie wydatków są przenoszone do arkusza zbiorczego. Prezentuje on łączną kwotę planowanych wpływów i wydatków, a co za tym idzie – nadwyżkę bądź niedobór środków.

Tabela 3. Budżet Wydziału

#### Budżet na rok 20XX

Wpływy		
opis	kwota	źródło danych
<b>Oplaty za studia</b>	...	arkusz nr ...
<b>Oplaty za najem</b>	...	arkusz nr ...
	...	...
<b>RAZEM</b>	$\Sigma$ wpływów	
<b>Nadwyżka/niedobór</b>	$\Sigma$ wpl. - $\Sigma$ wyd.	

Wydatki		
opis	kwota	źródło danych
Fundusz płac	...	arkusz nr ...
Administracja	...	arkusz nr ...
Utrzymanie budynków	...	arkusz nr ...
...	...	...
...	...	...
<b>RAZEM</b>	$\Sigma$ wydatków	

Źródło: opracowanie własne.

## 4.2. Harmonogram budżetowy

Pilotażowy rok funkcjonowania budżetu zadaniowego wskazał na wiele problemów ze zbieraniem i przepływem informacji. Część istotnych danych była trudno dostęp-



na, a ich zbieranie okazało się czasochłonne. Podobnie dotychczasowy brak procedur tworzenia budżetu nie motywował do szybkiego i skutecznego przekazywania informacji przez osoby nimi dysponujące. Z tego też względu tworzenie pierwszego budżetu zadaniowego było mocno rozciągnięte w czasie, a jego zatwierdzenie możliwe dopiero pod koniec pierwszego kwartału trwającego już roku budżetowego.

Przyjęto założenie, że kolejne budżety będą tworzone w oparciu o sformalizowane procedury, które powinny doprowadzić do szybszego zbierania danych i przygotowania budżetu na początku roku, który budżet ten obejmuje. Zgodnie z propozycją, która jest obecnie przedmiotem dyskusji, tworzenie budżetu odbywać się będzie według następującego schematu:

1. Przekazanie założeń władz Wydziału poszczególnym kierownikom ośrodków odpowiedzialności – do 15 października.
2. Przygotowanie preliminarzy – do 15 listopada.
3. Przygotowanie arkuszy zbiorczych – do 31 listopada.
4. Negocjowanie preliminarzy – do 20 grudnia.
5. Przygotowanie i zatwierdzenie ostatecznej wersji budżetu – do 20 stycznia.
6. Przekazanie budżetu osobom odpowiedzialnym za realizację zadań – do 31 stycznia.

## 5. Wnioski z wdrożenia budżetu zadaniowego

Pilotażowy projekt wdrożenia budżetu zadaniowego na Wydziale Zarządzania przyniósł szereg doświadczeń i wniosków. Przede wszystkim pozwolił na uporządkowanie dotychczasowych sposobów formułowania zadań, oceny ich znaczenia, a także planowania kosztów ich realizacji. Przejrzysta forma prezentacji budżetu, ułatwiła jego ocenę i akceptację przez decydentów. Arkusze budżetowe pozwalają władzom Wydziału zaznajomić się z ogólną sytuacją finansową, a następnie przyjrzeć poszczególnym elementom wpływającym na tę sytuację. Podwójna prezentacja kosztów, w układzie rodzajowym i zadaniowym, w sposób klarowny wskazuje na źródła największych wydatków i ułatwia dyskusję na temat możliwych korekt w budżecie.

Bardzo ważną korzyścią z wdrożenia budżetu zadaniowego jest zwiększenie świadomości decydentów każdego szczebla. Nowa formuła budżetowa uświadomiła kierownikom ośrodków odpowiedzialności konieczność oszczędności, racjonalności wydatkowania pieniędzy i pełnego nadzoru nad środkami Wydziału. Ponadto wskazała na powiązanie wydatków z ich efektami. Dotychczas budżet był traktowany jako zbiór przyznanых środków do wydania przez konkretną komórkę, obecnie budżet jest traktowany jako zbiór zadań do wykonania, z przydzielonymi na ich wykonanie zasobami. Jednocześnie kierownicy ośrodków uzyskali gwarancję otrzymania środków na realizację zamierzeń. Z kolei decydenci wyższego szczebla zauważyli, że decyzje ograniczające środki budżetowe wiążą się już nie tylko z koniecznością wskazania komórki organizacyjnej, ale także konkretnego zadania,



któremu środki się odbiera. Niekiedy wymaga to rezygnacji z realizacji zamierzeń bądź ograniczenia ich zakresu.

Kolejnym istotnym efektem wprowadzenia budżetu w ujęciu zadaniowym jest możliwość dokonania solidnej analizy odchyleń. Dotychczas realizacja budżetu była prezentowana jedynie w układzie rodzajowym, co pozwalało na ocenę wielkości tych odchyleń. Trudno było jednak oceniać ich przyczyny. W nowym układzie możliwe będzie porównanie zbioru zadań zaplanowanych z wykonanymi, kosztów realizacji poszczególnych zadań i ich efektów. Będzie także możliwe dokonanie oceny pracy poszczególnych osób odpowiedzialnych za realizację budżetu i zawartych w nim zadań.

Wdrożenie i przygotowanie pierwszego budżetu w nowej formule wskazało na wiele niedoskonałości w systemie zbierania i przepływu informacji. Uświadomiło to konieczność wprowadzenia systemu regulacji wewnętrznych, które poprawią przepływ informacji, ujedynoliją sposób ich prezentacji, a także doprowadzą do zbierania potrzebnych decydującym danych, które do tej pory nie były gromadzone. Sformalizowanie procedur doprowadzi do wyznaczenia osób odpowiedzialnych, terminów raportowania i w konsekwencji zapewni, że wymagane informacje będą zbierane i dostępne w przejrzystej formie.

Obecnego budżetu nie można jeszcze nazwać w pełni zadaniowym. Brakuje w nim jasnego zdefiniowania miar efektywności realizowanych zadań. Jest to kolejny krok w rozwoju systemu budżetowania, nad którym należałoby popracować. Wprowadzenie miar do oceny stopnia realizacji zadań i ich efektów znacząco wzbogaciłoby system informacji dostępnej władzom Wydziału.

Opisane powyżej zauważalne korzyści z wdrożenia budżetu zadaniowego pozwalają uznać projekt za udany. Osiągnięte rezultaty wskazują na to, że budżetowanie w ujęciu zadaniowym można z powodzeniem wdrażać także w środkach pozabudżetowych. Pozwala to sądzić, iż podejście takie będzie także możliwe do zastosowania i skuteczne w podmiotach działających komercyjnie.

## Literatura

- Drury C., *Rachunek kosztów. Wprowadzenie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998.
- Jaruga A., Nowak W., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź 2001.
- Jaruga A., Szychta A., Kabalski P., *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Łódź 2010.
- Mielcarz A., *Modernizacja budżetowania zadaniowego (GPRAMA) jako działanie podejmowane przez administrację prezydenta Obamy w celu racjonalizacji finansów publicznych w Stanach Zjednoczonych*, [w:] *Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków*, B. Woźniak, M. Postuła (red.), CeDeWu.pl, Warszawa 2012, s. 173.
- Misiąg W., *Siedem lat wdrażania budżetu zadaniowego – refleksje i prognozy*, Studia BAS Nr 1(33) 2013, s. 59-84.
- Postuła M., *Budżet zadaniowy w Polsce – osiągnięcia i wyzwania*, Studia BAS, Nr 1(33) 2013, s. 59-84.
- Świdorska G. (red.), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa 2010.

## **IMPLEMENTATION OF PERFORMANCE BUDGETING AT THE FACULTY OF MANAGEMENT OF WARSAW UNIVERSITY**

**Summary:** Performance budgeting is usually connected with public funds planning. It is possible to use that method of budgeting also for nonpublic funds planning. This article presents the case study of implementation of performance budgeting at the Faculty of Management at Warsaw University. This implementation allowed to settle formal rules of planning, increased awareness of managers and changed the way of thinking about budget. Now it is treated as a group of tasks which have to be done with the use of acceptable funds. A new method of budgeting allows also to prepare appropriate variation analysis. The implementation proved the usefulness of performance planning for nonpublic funds.

**Keywords:** budget, performance budgeting, case study.