

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 399

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Piotr Bednarek



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska, Joanna Świrska-Korłub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Marcin Orszulak

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-523-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Anna Balicka: Controlling ekologiczny w przedsiębiorstwie.....	13
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller: Proces wdrażania controllingu w praktyce przedsiębiorstw	22
Wioletta Baran, Sylwia Morawska: Kontrola zarządcza w jednostkach organizacyjnych sądu.....	32
Piotr Bednarek: Premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych a skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym	41
Renata Biadacz: Rys historyczny rachunku zysków i strat w Polsce międzywojennej.....	55
Małgorzata Białas: Wycena instrumentów finansowych według wartości godziwej w bankach	67
Anna Bieniasz: Determinanty rentowności kapitału własnego przedsiębiorstw przemysłu spożywczego w Polsce.....	76
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Controlling strategiczny szkoły wyższej.....	84
Adam Bujak: Ewaluacja przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	103
Andrzej Bytniewski: Podsystem finansowo-księgowy jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	111
Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak: Controlling finansowy w projektach unijnych realizowanych w uczelniach publicznych.....	121
Halina Chłodnicka: Wycena przedsiębiorstwa w upadłości a wartość godziwa	130
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling w zakładzie ubezpieczeń w świetle nowych uwarunkowań rynkowych.....	142
Joanna Dyczkowska: To what extent companies listed on alternative investment markets disclose strategic information in their annual reports? – comparative case studies.....	153
Joanna Dynowska: Czynniki ograniczające wdrażanie controllingu w świetle badań ankietowych	168
Krzysztof Dziadek: Wykorzystanie budżetowania w zarządzaniu projektami unijnymi – wyniki badań	176
Wojciech Flieger: Informatyczne wspomaganie zarządzania ryzykiem poprzez procedury audytu.....	186

Magdalena Jaworzyńska: Analiza strategiczna zakładu opieki zdrowotnej na potrzeby stworzenia jego modelu biznesowego – studium przypadku..	196
Marcin Jędrzejczyk: Addytywna, analityczna funkcja produkcji w ocenie poziomu zarządzania jednostką gospodarczą	208
Angelika Kaczmarczyk: Koncepcje wyceny a przydatność informacji sprawozdawczej małych przedsiębiorstw	216
Zdzisław Kes: Badanie nierównomierności odchyleń w kontroli budżetowej	224
Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywa interesariuszy a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia	235
Marcin Klinowski: Determinanty sukcesu projektów	245
Konrad Kochański: Formy ewidencji działalności gospodarczej a rachunkowość zarządcza w obszarze marketingu w świetle badań empirycznych...	255
Tomasz Kondraszuk: Projekt urzędniowy gospodarstwa jako narzędzie planowania strategicznego w rolnictwie.....	267
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	277
Magdalena Kowalczyk: Mierniki controllingu personalnego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	287
Jarosław Kujawski: Demotywuujące i dysfunkcjonalne aspekty ceny transferowej	295
Agnieszka Lew: Badanie przez biegłego rewidenta przychodów i kosztów jako elementów podatnych na oszustwa księgowo.....	306
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny: Technologia SOA w optymalizacji procesów biznesowych na przykładzie MPWiK Wrocław S.A.....	313
Krzysztof Małys: Controlling w publicznej szkole wyższej – zarys problemu	322
Elżbieta Marcinkowska: Outsourcing i offshoring procesu rachunkowości – modele dostawy usługi	333
Marek Masztalerz: Komunikacja w rachunkowości zarządczej	343
Remigiusz Napiecek: Współzależność głównych obszarów działania uczelni wyższej	352
Bartłomiej Nita: Stan i perspektywy rozwoju rachunkowości zarządczej w XXI wieku w praktyce.....	361
Edward Nowak: Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości	373
Marta Nowak: Czy rachunkowość jest moralna? Dyskurs z pogranicza pomiaru gospodarczego oraz filozofii etyki.....	383
Michał Poszwa: Kasowe uznawanie kosztów uzyskania przychodów – konsekwencje dla rozliczeń i zarządzania	393
Marzena Remlein: Self-billing w transakcjach handlowych pomiędzy podmiotami grupy kapitałowej	401
Dariusz Ryszard Rutowicz: Wyzwania stojące przed rachunkowością zarządczą modeli biznesowych	409

Dorota Śladkiewicz: Wartość przedsiębiorstwa w świetle teorii zasobowej ..	419
Anna Stronczek, Sylwia Krajewska: Oczekiwania jednostek sektora zamówień publicznych w zakresie wsparcia rachunkowości zarządczej przez zintegrowane systemy zarządzania.....	428
Wiesław Szczęsny: „Pułapka” rentowności w polityce finansowej przedsiębiorstw	436
Alfred Szydelko: Wpływ KSR nr 9 „Sprawozdanie z działalności” na rachunkowość	446
Magdalena Szydelko: Ramy koncepcyjne zastosowania benchmarkingu w klastrze	456
Agnieszka Tubis: Controlling procesu eksploatacji – wstępna charakterystyka	466
Piotr Urbanek: Przesłanki i bariery budżetowania operacyjnego w uczelni publicznej.....	477
Wiesław Wasilewski: Controlling ryzyka w instytucjach kultury.....	485
Aleksandra Wiercińska: Wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu finansami szpitali na przykładzie województwa pomorskiego.....	491
Grzegorz Zimon: Wpływ strategii zarządzania zapasami na wyniki finansowe przedsiębiorstw	500

Summaries

Anna Balicka: Ecological controlling in the company.....	13
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller: The process of controlling implementation in companies practice	22
Wioletta Baran, Sylwia Morawska: Management control in organizational units of courts	32
Piotr Bednarek: Bonuses and rewards for internal auditors vs. internal audit effectiveness in a private and public sector	41
Renata Biadacz: Historical aspect of income statement of interwar period in Poland	55
Małgorzata Białas: Valuation of financial instruments at fair value in the banks	67
Anna Bieniasz: Determinants of return on equity of companies in the food industry	76
Agnieszka Bienkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka: Strategic controlling of universities	84
Adam Bujak: The evaluation of investments relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	103
Andrzej Bytniewski: A financial and accounting subsystem as an instrument for management accounting and controlling	111
Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak: Financial controlling in the EU projects implemented in public universities	121

Halina Chłodnicka: Valuation of an insolvent business vs. fair value	130
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling in the insurance company in the new market conditions.....	142
Joanna Dyczkowska: W jakim stopniu spółki notowane na rynkach alternatywnego obrotu ujawniają informacje strategiczne w raportach rocznych – analiza porównawcza przypadków	153
Joanna Dynowska: Factors that limit controlling implementation as revealed by questionnaire surveys.....	168
Krzysztof Dziadek: Use of budgeting in the EU projects management – research findings	176
Wojciech Fliegner: Computer aid of risk management through audit procedures	186
Magdalena Jaworzyńska: Strategic analysis of public healthcare centre to create its business model – case study	196
Marcin Jędrzejczyk: The additive, cost production function in the management assessment process of business entity	208
Angelika Kaczmarczyk: Valuation concepts vs. usefulness of reporting information of small businesses.....	216
Zdzisław Kes: The study of fluctuation of deviations in the budgeting control	224
Iłona Kędzierska-Bujak: The stakeholders perspective vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues	235
Marcin Klinowski: Project success factors	245
Konrad Kochański: Account and tax books vs. management accountancy in the area of marketing in the light of empirical research	255
Tomasz Kondraszuk: Appliance project of agricultural farm as a tool for strategic planning in agriculture	267
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for investment in building construction enterprises	277
Magdalena Kowalczyk: Personnel controlling measures in local government units.....	287
Jarosław Kujawski: Demotivating and dysfunctional aspects of transfer price	295
Agnieszka Lew: Auditor’s revenue and expense audit as an element susceptible to accounting fraud	306
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny: SOA technology in business process optimalization on the example of MPWiK Wrocław S.A.	313
Krzysztof Małys: Controlling in public institutions of higher education – the outline of the problem.....	322
Elżbieta Marcinkowska: Outsourcing and offshoring of accounting process – service delivery models	333
Marek Masztalerz: Communication in management accounting	343

Remigiusz Napiecek: Interdependence of the main areas of university activity	352
Bartłomiej Nita: The state and development trends of management accounting in 21 st century in practice	361
Edward Nowak: The discriminant function of accounting	373
Marta Nowak: Is accounting moral? Discourse on economic measurement and philosophy of ethics	383
Michał Poszwa: Checkout the cost to obtain revenue recognition – implications for settlements and management	393
Marzena Remlein: Self-billing in commercial transactions between the entities of the capital group.....	401
Dariusz Ryszard Rutowicz: Challenges facing management accounting of business models.....	409
Dorota Śładkiewicz: Enterprise value in the light of resource-based theory ..	419
Anna Stroncsek, Sylwia Krajewska: Expectations of public procurement sector units concerning the support for managerial accounting through integrated management systems	428
Wiesław Szczęsny: The “trap” of profitability in the financial policy of enterprises	436
Alfred Szydelko: The influence of the Polish Accounting Standard No. 9 “Report on the activities” on accounting	446
Magdalena Szydelko: A conceptual framework for benchmarking companies in a cluster.....	456
Agnieszka Tubis: Controlling of maintenance and operation process – preliminary characteristics.....	466
Piotr Urbanek: Premises and barriers of operational budgeting in public higher education institution	477
Wiesław Wasilewski: Risk controlling in cultural institutions.....	485
Aleksandra Wiercińska: The use of benchmarking in the financial management of hospitals on the example of Pomeranian Voivodeship.....	491
Grzegorz Zimon: Influence of inventory management strategy on financial results of companies	500

Piotr Urbanek

Uniwersytet Łódzki
e-mail: piotrur@uni.lodz.pl

PRZESŁANKI I BARIERY BUDŻETOWANIA OPERACYJNEGO W UCZELNI PUBLICZNEJ

PREMISES AND BARRIERS OF OPERATIONAL BUDGETING IN PUBLIC HIGHER EDUCATION INSTITUTION

DOI: 10.15611/pn.2015.399.47

Streszczenie: Zarządzanie finansami w uczelniach publicznych wymaga metod wykorzystywanych w jednostkach sektora prywatnego. Jedną z nich jest budżetowanie operacyjne umożliwiające planowanie kluczowych kategorii finansowych, determinujących sytuację finansową uczelni – kosztów i przychodów działalności operacyjnej podstawowej – w ośrodkach odpowiedzialności, którymi są jednostki podstawowe – wydziały, i dalej w ramach wydziałów, instytuty, katedry, zakłady, jednostki administracyjne. Budżetowanie kosztów i przychodów w uczelni publicznej musi uwzględniać specyfikę takich jednostek wynikającą z zasad gospodarki finansowej. Składają się na nią m.in. możliwość powiązania budżetów operacyjnych z obowiązkiem sporządzania obligatoryjnego planu rzeczowo-finansowego uczelni, wymóg budżetowania poszczególnych kategorii według źródeł finansowania, struktura przychodów i kosztów, harmonogram prac budżetowych, konieczność harmonizacji roku obrotowego i roku akademickiego i in. W artykule przedstawiona została ocena możliwości implementacji procedur budżetowych w uczelni publicznej, ze wskazaniem barier, które mogą wystąpić na etapie tworzenia koncepcji systemu budżetowania i jego wdrożenia do praktyki.

Słowa kluczowe: uczelnie publiczne, budżetowanie operacyjne, zarządzanie finansami.

Summary: Financial management in public universities requires to implement the methods employed in the private sector entities. One of such methods is operational budgeting. It enables to plan key financial categories, which determine the financial position of the university – the costs and revenues of the basic operations – in the centers of responsibility, which are the basic units – faculties, and institutes, departments, administrative units. Budgeting costs and revenues in public higher education units must take into account the specificity of these units resulting from the mandatory financial rules for public sector institutions. The article presents the budget procedures used in public higher education institutions, indicating the barriers that have occurred at the stage of creating the budgeting system concept and its implementation in practice.

Keywords: public higher education institutions, operational budgeting, financial management.

1. Wstęp

Zarządzanie finansami w uczelniach publicznych w coraz większym stopniu wymaga metod wykorzystywanych w jednostkach sektora prywatnego. Uczelnie powinny być traktowane jako swoiste „przedsiębiorstwa” zarządzane przy wykorzystaniu logiki biznesowej, której istotą jest dążenia do efektywności ekonomicznej [Urbanek 2014].

Jedną z takich metod zarządzania jest budżetowanie operacyjne umożliwiające planowanie kluczowych kategorii finansowych, determinujących sytuację finansową uczelni – kosztów i przychodów działalności operacyjnej podstawowej: w ośrodkach odpowiedzialności, którymi są jednostki podstawowe – wydziały, i dalej w ramach wydziałów, instytuty, katedry, zakłady, jednostki administracyjne. Budżetowanie kosztów i przychodów w uczelni publicznej musi uwzględniać specyfikę takich jednostek wynikającą z zasad gospodarki finansowej. Na tę specyfikę składają się m.in. możliwość powiązania budżetów operacyjnych z obligatoryjnym planem rzeczowo-finansowym uczelni, wymóg budżetowania poszczególnych kategorii według źródeł finansowania, w szczególności w ramach środków budżetowych, struktura przychodów, w której dominujący udział mają przychody dydaktyczne z dotacji podstawowej, struktura kosztów, w której przeważają koszty stałe utrzymania potencjału, harmonogram prac budżetowych, uwzględniający terminy otrzymywania dotacji budżetowych, konieczność harmonizacji roku obrotowego i roku akademickiego i in.

Celem artykułu jest ocena możliwości implementacji procedur budżetowych w uczelni publicznej ze wskazaniem barier występujących na etapie tworzenia koncepcji funkcjonowania systemu budżetowania oraz jego wdrożenia.

2. Przesłanki budżetowania w uczelni publicznej

Uczelnie publiczne w Polsce prowadzą samodzielną gospodarkę finansową w ramach środków pochodzących z dotacji budżetowych, przychodów własnych z prowadzonej odpłatnie działalności oraz pozostałych przychodów [Ustawa z 27 lipca 2005]. Od kilku lat można zaobserwować tendencję polegającą na zmniejszaniu dynamiki środków pochodzących z dotacji budżetowych oraz ograniczaniu przychodów własnych, wynikającą z coraz mniejszych naborów na odpłatne formy kształcenia. W tej sytuacji zasadnicze znaczenie dla właściwego wykonywania zadań przez uczelnie ma racjonalne gospodarowanie środkami finansowymi. System zarządzania finansami uczelni winien wyzwać inicjatywy pozwalające wymuszać działania oszczędnościowe, prowadzące do redukcji kosztów operacyjnych. Wymaga to wprowadzenia współuczestnictwa kierowników jednostek organizacyjnych w zarządzaniu kosztami i przychodami uczelni oraz odpowiedzialności kierowników za skutki finansowe podejmowanych decyzji [Nowosielski 2001]. Budżetowanie operacyjne jest jednym z narzędzi zarządzania, które umożliwiają praktyczną implementację

takich form zarządzania, stając się jednym z czynników racjonalizujących gospodarkę finansową uczelni [Szuwarzyński 2000]. Ze względu na swój zasięg budżetowanie operacyjne obejmuje wszystkie obszary działalności uczeni, umożliwiając wymierną ocenę efektywności zarządzania [Ćwiakała-Małys 2006]. Pozwala to na podejmowanie decyzji i kontrolę stopnia realizacji decyzji w podstawowych rodzajach działalności określonych ustawą: działalności dydaktycznej i działalności naukowo-badawczej.

Można wskazać szereg celów, które są możliwe do realizacji przy wykorzystaniu procedur budżetowania [Drury 1995, s. 370]:

- wsparcie planowania działalności;
- koordynacja działań ośrodków odpowiedzialności;
- komunikowanie zamierzeń kierownictwa organizacji niższymi szczeblom zarządzania;
- motywowanie menedżerów do realizacji wyznaczonych im zadań;
- ocena pracy menedżerów.

Większość z tych celów dotyczy również uczelni publicznej. Budżetowanie operacyjne umożliwia integrację budżetów jednostkowych sporządzanych w podstawowych ośrodkach odpowiedzialności w zbiorczy budżet kosztów i przychodów działalności dydaktycznej i naukowo-badawczej, będący najważniejszym elementem obligatoryjnego planu rzeczowo-finansowego całej uczelni.

Zadanie koordynacji działań ośrodków odpowiedzialności jest szczególnie widoczne na etapie tworzenia rzeczowego planu obciążeń dydaktycznych jednostek podstawowych – wydziałów. Plan ten musi uwzględniać zapotrzebowanie na wewnętrzne usługi dydaktyczne świadczone przez pracowników innych jednostek. Podobnie jak w jednostkach komercyjnych również w uczelniach publicznych występują typowe świadczenia wewnętrzne wykonywane przez jednostki uczelniane wspomagające proces dydaktyki i prac naukowo-badawczych: bibliotekę, wydawnictwo, centrum szkoleniowo-konferencyjne, studium wychowania fizycznego, studium języków obcych i in. Budżetowanie kosztów i przychodów dla tego rodzaju jednostek organizacyjnych wymaga wcześniejszego przygotowania planu rzeczowego na podstawie zapotrzebowania zgłaszanego przez jednostki podstawowe – wydziały. Wymaga to zatem kontroli występujących między jednostkami przepływów rzeczowo-finansowych.

Budżet operacyjny wydziału musi być spójny z długookresowymi planami oszczędnymi w strategii uczelni. Obowiązek opracowania i realizacji strategii uczelni (planu długookresowego) wynika z Ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym. Właściwa integracja planów krótko- i długookresowych warunkuje optymalną alokację zasobów ludzkich, rzeczowych i finansowych uczelni. Wymusza to efektywną komunikację pomiędzy różnymi szczeblami zarządzania. Kluczową rolę w tym procesie, oprócz władz centralnych, powinni pełnić kierownicy jednostek podstawowych, kierownicy projektów naukowych i dydaktycznych, pracownicy odpowiedzialni merytorycznie za wybrane obszary budżetowania.

Parametry oceny jednostek wynikające z wykonania budżetów mogą być uwzględniane w systemie oceny i motywowania pracowników, chociaż ich ranga jest inna niż parametrów wynikających z oceny jakości procesu dydaktycznego i działalności naukowo-badawczej.

3. Specyfika budżetowania operacyjnego

Istotą budżetowania operacyjnego jest sporządzanie i zastosowanie do zarządzania rocznego budżetu globalnego jednostki gospodarczej oraz budżetów wyodrębnionych w niej ośrodków odpowiedzialności za koszty i za wyniki [Szychta 2008]. Takie ujęcie procesu budżetowania podkreśla kompleksowe i całościowe podejście do kwestii planowania kosztów i przychodów działalności operacyjnej. Wyrazem tego jest przekazanie uprawnień do budżetowania najważniejszych kategorii determinujących poziom wyniku operacyjnego jednostki do jednostek budżetowych – ośrodków odpowiedzialności za koszty, przychody i wynik. Zbiorczy budżet działalności operacyjnej powstaje poprzez agregację budżetów jednostkowych przygotowanych przez uprawnionych uczestników procesu budżetowania.

Budżetowanie operacyjne w uczelni publicznej różni się od tego, jakie ma miejsce w jednostkach komercyjnych. Ta specyfika wynika z szeregu czynników:

- potrzeby powiązania budżetów operacyjnych obligatoryjnym planem rzeczowo-finansowym uczelni;
- obowiązku budżetowania poszczególnych kategorii kosztowych i przychodowych według źródeł finansowania;
- struktury przychodów, w której dominujący udział mają przychody dydaktyczne z dotacji podstawowej;
- struktury kosztów, w której dominujący udział mają koszty stałe utrzymania potencjału kadrowego i rzeczowego uczelni;
- harmonogramu prac budżetowych, który musi uwzględniać terminy otrzymywania dotacji budżetowych;
- konieczności harmonizacji roku obrotowego i budżetowego;
- specyfiki zarządzania uczelniami publicznymi wynikającej z kadencyjności władz, oraz charakteru procesu decyzyjnego, w którym kluczową rolę odgrywają naukowcy, a nie profesjonalnie przygotowani menedżerowie.

Uczelnia publiczna prowadzi gospodarkę finansową na podstawie planu rzeczowo-finansowego, zatwierdzanego przez senat uczelni, przygotowanego z uwzględnieniem przepisów Ustawy o finansach publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2009] oraz przepisów szczegółowych [Rozporządzenie Rady Ministrów z 18 grudnia 2012]. Jest to krótkookresowy plan operacyjny, który obejmuje m.in. szczegółowe kategorie przychodów i kosztów zaplanowane na jeden rok. Oznacza to potrzebę stworzenia spójnego systemu, łączącego procedury budżetowania operacyjnego na szczeblu jednostek podstawowych, uczelni jako całości (wewnętrzny plan finanso-

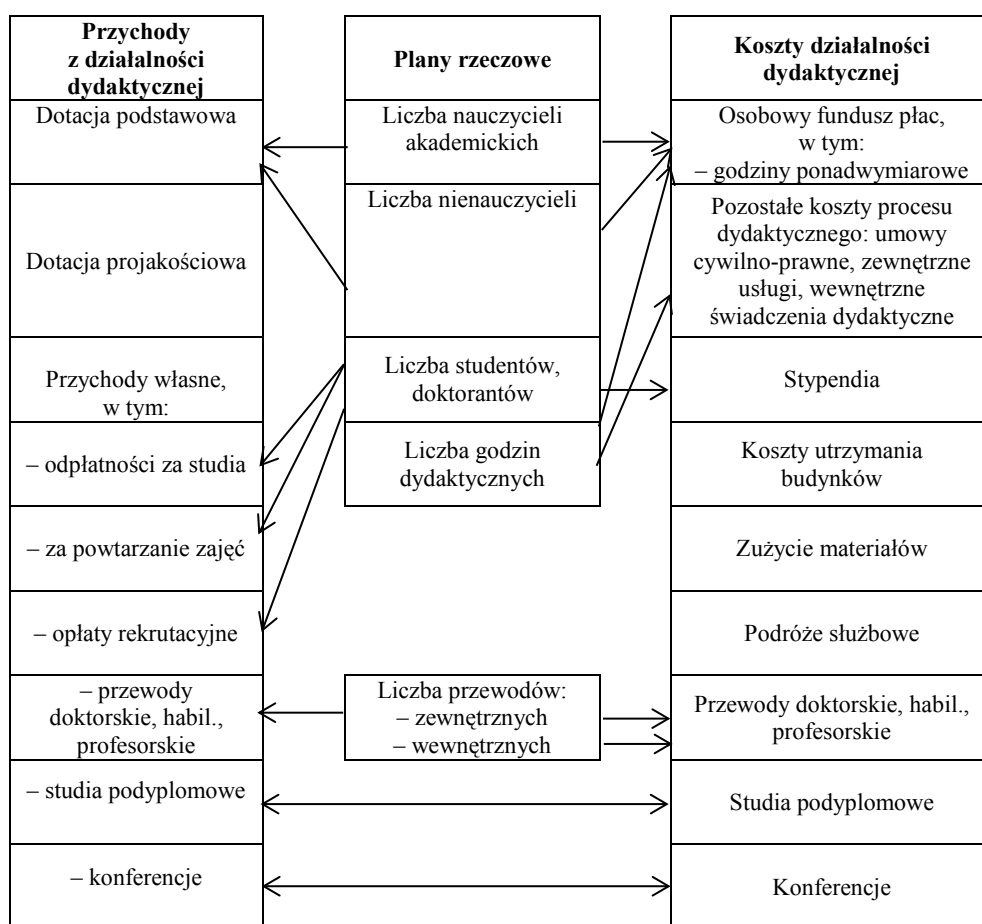
wy) z procesem planowania finansowego uwzględniającego obowiązki sporządzania obligatoryjnego planu rzeczowo-finansowego.

Szczególnym przekrojem informacyjnym dla uczelni publicznych są źródła finansowania, w tym przede wszystkim dotacje z budżetu. Jako jednostki sektora publicznego są one zobowiązane do wydatkowania pozyskanych środków finansowych zgodnie z ich przeznaczeniem [Urbanek, Walińska 2013]. Wymaga to wprowadzenia dodatkowego kryterium rejestracji, ale również budżetowania skutków finansowych zdarzeń gospodarczych, jakim jest źródło finansowania. Pozwala to na etapie tworzenia budżetów odpowiedzieć na pytanie, na jaki cel środki finansowe zostaną przyznane i czy będą wykorzystane zgodnie z przeznaczeniem. Taki sposób ujmowania źródeł finansowania występuje przede wszystkim w odniesieniu do przychodów i kosztów. Budżet operacyjny jednostek podstawowych musi uwzględniać dwa podstawowe rodzaje działalności: dydaktyczną i naukowo-badawczą i dalej w ich ramach poszczególne zadania finansowane z dotacji budżetowych i przychodów własnych.

W strukturze przychodów większości polskich uczelni publicznych największy udział mają przychody z działalności dydaktycznej, w ich ramach przychody z dotacji podstawowej. Przychody dydaktyczne przekraczają 80% przychodów ogółem, a dotacja podstawowa stanowi ponad 70% przychodów dydaktycznych [GUS 2014]. Algorytm naliczania dotacji jednoznacznie określa parametry, według których naliczana jest kwota dotacji. Zarazem możliwości oddziaływania władz uczelni na jej poziom, zwłaszcza w krótkim okresie są ograniczone. Wynika to z mało transparentnego sposobu określania przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego zasad alokacji tych środków, braku możliwości oszacowania z wyprzedzeniem kwoty dotacji, którą otrzyma uczelnia i dodatkowo z zastosowania mechanizmu stałej przeniesienia. Tego typu uwarunkowania oznaczają, że najważniejsza kategoria przychodów, determinująca wynik finansowy, jest w dużym stopniu niezależna od kierownictwa jednostki.

Specyfika procedur budżetowych wynika również ze struktury kosztów operacyjnych. Dominujący udział w tych kosztach mają koszty stałe utrzymania potencjału kadrowego i rzeczowego jednostek, w tym przede wszystkim wynagrodzenia osobowe, które stanowią prawie 70% kosztów działalności operacyjnej [GUS 2014]. Cechą wynagrodzeń kadry dydaktycznej w uczelni publicznej jest ich mniejsza zmienność pod wpływem zmiany liczebności studentów, niż ma to miejsce w niepublicznych szkołach wyższych [Białek-Jaworska, Gabrielczak 2014]. Zasady ustalania wynagrodzeń pracowników zatrudnionych w uczelniach publicznych są regulowane przepisami [Rozporządzenie MNiSW 11 grudnia 2013], które określają wysokość minimalnych stawek wynagrodzenia zasadniczego dla poszczególnych grup pracowników, wynagrodzenie z tytułu wysługi lat, dodatków funkcyjnych, nagród jubileuszowych, stawek za godziny ponadwymiarowe i in. Praktycznie jedynymi kategoriami wynagrodzeń, które mogą być elastycznie planowane w zależności od zakresu działalności dydaktycznej i planowanego wyniku finansowego są wyna-

grodenia ponadwymiarowe oraz premie i nagrody. Drugą grupą kosztów działalności operacyjnej są koszty utrzymania potencjału rzeczowego: amortyzacja, koszty zużycia energii i ciepła, usługi obce (remontowe, ochrona, sprząatanie, wywóz nieczystości). Ich poziom w krótkim okresie również cechuje się niewielką zmiennością. Struktura kosztów, w której dominujący udział mają koszty stałe, oznacza, że w uczelniach publicznych rzeczowy plan zadań nie jest podstawą do zaplanowania tych kategorii kosztowych. Związki przyczynowo-skutkowe występujące między poszczególnymi budżetowanymi kategoriami mają inny charakter niż te występujące w jednostkach komercyjnych (rys. 1). Dotyczy to przede wszystkim działalności dydaktycznej.



Rys. 1. Powiązania występujące w procesie budżetowania między najważniejszymi kategoriami przychodów i kosztów

Źródło: opracowanie własne.

Harmonogram prac budżetowych w uczelni publicznej jest determinowany terminami przekazywania uczelniom podstawowych zasobów finansowych, jakimi są: dotacja podstawowa, dotacja statutowa i inne środki budżetowe. Przyjęcie budżetu jest możliwe najwcześniej w drugim kwartale roku kalendarzowego. W pierwszych miesiącach gospodarka finansowa musi się odbywać w ramach prowizorium budżetowego. W ostatnim kwartale roku dokonywana jest korekta budżetu uwzględniająca przede wszystkim wyniki rekrutacji na nowy rok akademicki w ramach odpłatnych form kształcenia.

W szkołach wyższych rok budżetowy nie pokrywa się z rokiem akademickim. Szereg istotnych z punktu widzenia wyniku finansowego kategorii kosztowych i przychodowych jest kształtowanych w ramach planowania przede wszystkim działalności dydaktycznej w roku akademickim. Ich skutki finansowe są ujmowane w budżecie sporządzanym nie zawsze dla tego roku kalendarzowego, w którym występowały. Przykładem jest rozliczenie wypłat godzin ponadwymiarowych, rozliczenie wewnętrznych świadczeń i zewnętrznych usług dydaktycznych, które odbywa się zazwyczaj po zakończeniu roku akademickiego. Oznacza to, że na wynik finansowy danego roku mają wpływ zdarzenia roku poprzedniego.

Cechą szczególną procesów zarządzania uczelnią publiczną jest kadencyjność władz, oraz charakter procesu decyzyjnego, w którym kluczową rolę odgrywają naukowcy, a nie profesjonalnie przygotowani menedżerowie. Stanowi to swoistą barierę determinującą jakość decyzji zarządczych. Obowiązki nakładane na kadre kierowniczą na różnych szczeblach zarządzania uczelnią wynikające z potrzeby planowania, ewidencji, kontroli kosztów i przychodów są dodatkowe w stosunku do zadań związanych z realizacją procesu dydaktycznego i działalnością naukowo-badawczą. Należy liczyć się z możliwością wystąpienie niechętnych reakcji związanych z brakiem doświadczenia w wykonywaniu czynności niezbędnych do funkcjonowania systemu, niezrozumieniem potrzeb wdrażania tego systemu, oporami związanymi ze zwiększonym zakresem obowiązków.

4. Zakończenie

Uczelnie publiczne w procesie zarządzania finansami powinny sięgać do narzędzi umożliwiających optymalną alokację ograniczonych zasobów ludzkich, finansowych, rzeczowych. Budżetowanie operacyjne jest przykładem narzędzia planowania i kontroli kosztów, przychodów i wyników, które może i powinno znaleźć szerokie zastosowanie w tego rodzaju podmiotach.

Specyfika działalności szkół wyższych powoduje, iż proces praktycznej implementacji i wykorzystania budżetowania jako narzędzia zarządzania może różnić się istotnie od tego, z jakim mamy do czynienia w jednostkach komercyjnych. Wynika to po pierwsze z faktu, iż uczelnie publiczne działają w otoczeniu regulacyjnym obowiązującym zarówno jednostki sektora publicznego, jak i podmioty gospodarcze działające na zasadach gospodarki rynkowej. Sama działalność operacyjna uczelni

różni się od działalności firm produkcyjnych, handlowych, usługowych, co ma odzwierciedlenie w strukturze kosztów i przychodów oraz związkach występujących między zachodzącymi zdarzeniami gospodarczymi a ich skutkami finansowymi. Ważnym aspektem procesu zarządzania uczelnią jest dualizm funkcji pełnionych przez osoby podejmujące decyzje, łączących stanowiska akademickie i organizacyjne.

Ta specyfika szkół wyższych tworzy bariery, które mogą w istotny sposób utrudnić zarówno przygotowanie samej koncepcji procedur budżetowania operacyjnego, jak i wdrożenia tych procedur oraz ich praktycznego wykorzystania.

Literatura

- Ćwiakła-Małys A., 2006, *Problem budżetowania kosztów uczelni państwowej w warunkach nowej ustawy prawo o szkolnictwie wyższym – zarys problemu*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, nr 1139.
- Białek-Jaworska A., Gabrielczak R., 2014, *Krytyczna analiza kosztów kształcenia w szkołach wyższych w Polsce*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 343.
- Drury C., 1995, *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Główny Urząd Statystyczny, 2014, *Szkoły wyższe i ich finanse*, Warszawa.
- Nowosielski S., 2001, *Centra odpowiedzialności w publicznej szkole wyższej*, [w:] W. Krawczyk (red.), *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Wydział Zarządzania Akademii-Górnictwo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie, Kraków.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych, Dz.U. z 2012, poz. 1533.
- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 11 grudnia 2013 r. w sprawie warunków wynagradzania za pracę i przyznawania innych świadczeń związanych z pracą dla pracowników zatrudnionych w uczelni publicznej, Dz.U. z 2013, poz. 1571.
- Szuwarzyński A., 2000, *Budżetowanie w zarządzaniu uczelniami*, [w:] W. Krawczyk (red.), *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Wydział Zarządzania Akademii Górnictwo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie, Kraków.
- Szycha A., 2008, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Urbanek P., 2014, *Problem agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią publiczną*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 343.
- Urbanek P., Walińska E., 2013, *Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 289.
- Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym, Dz.U. z 2012 r. poz. 572, 742, 1544, z 2013 r. poz. 675, 829, 1005, 1588, 1650, z 2014 r. poz. 7, 768, 821, 1004, 1146, 1198.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2009 r., nr 157, poz. 1240 i 1241.