

**PRACE NAUKOWE**  
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
**RESEARCH PAPERS**  
of Wrocław University of Economics

**252**

# **Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem**

Redaktorzy naukow  
**Edward Nowak**  
**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Ksenia Czubakowska, Mieczysław Dobija, Wojciech Fliegner,  
Wiktor Krawczyk, Dorota Kuchta, Henryk Ronek, Elżbieta Skrzypek

Redaktorzy Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska, Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Małgorzata Czupryńska, Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie [www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl)

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych  
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>  
oraz w 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 2012

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-245-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

Wstęp .....	9
<b>Jacek Barburski</b> , Rola czynnika ludzkiego w rozwoju sektora bankowego w Polsce .....	11
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka</b> , Strategiczna karta wyników jako narzędzie realizacji idei zrównoważonego rozwoju organizacji .....	26
<b>Leszek Borowiec</b> , Koncepcja kosztu netto usług komunalnych w Polsce.....	42
<b>Halina Buk</b> , Kreowanie wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych .....	54
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk</b> , Kalkulacja kosztów ubezpieczeń dla przedsiębiorstw na potrzeby rachunków decyzyjnych.....	66
<b>Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska</b> , Konstrukcja systematycznego rachunku kosztów logistyki w kontekście tworzenia wartości przedsiębiorstwa.....	76
<b>Alina Dyduch</b> , Budżetowanie kosztów w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe .....	88
<b>Joanna Dynowska</b> , Metody racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego .....	104
<b>Waldemar Piotr Gil</b> , Dylemat koncepcji kosztu kapitału własnego .....	115
<b>Renata Gmińska</b> , Rachunek kosztów logistyki jako narzędzie zarządzania kosztami .....	126
<b>Joanna Habelman</b> , Pomiar i ocena dokonań w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A. ....	136
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identyfikacja zasobów i rachunek kosztów zasobów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego .....	149
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identyfikacja procesów i rozliczenie kosztów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego .....	163
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Społeczna odpowiedzialności przedsiębiorstw jako źródło szans i przewagi konkurencyjnej .....	180
<b>Marcin Kaczmarek</b> , Aspekty wdrożeniowe zarządzania przez zadania w Policji.....	193
<b>Ilona Kędzierska-Bujak</b> , Możliwość połączenia kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia .....	213
<b>Konrad Kochański</b> , Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów i ich przydatność w podejmowaniu decyzji w obszarze logistyki przedsiębiorstwa.....	223

<b>Marcin Kowalewski</b> , Mapy strategii w procesie implementacji w przedsiębiorstwie systemu pomiaru dokonań .....	237
<b>Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski</b> , Wpływ wzrostu sprzedaży na wartość przedsiębiorstwa .....	248
<b>Jarosław Kujawski</b> , Przychody i marża w rozszerzonym <i>Earned Value Management</i> .....	263
<b>Grzegorz Lew</b> , „Zrównoważony” rachunek kosztów .....	280
<b>Agnieszka Lew</b> , Zarządca walory tradycyjnego rachunku kosztów .....	290
<b>Sebastian Lotz</b> , Target costing w zarządzaniu kosztami w branży motoryzacyjnej .	300
<b>Monika Łada</b> , Analiza rentowności strumieni wartości .....	312
<b>Anna Łapińska</b> , Specyfika rachunku kosztów w rolnictwie .....	324
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Zarządzanie wynikami za pomocą optymalizacji wielkości serii produkcyjnej .....	334
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Zarządzanie kosztami w publicznych szkołach wyższych jako instrument poprawy ich efektywności .....	349
<b>Przemysław Mućko</b> , Studium przypadku zastosowania rachunku kosztów działań w policji angielskiej .....	365
<b>Bożena Nadolna</b> , Metody badawcze rachunkowości zarządczej a ich podstawy filozoficzne .....	377
<b>Agnieszka Nóżka</b> , Rachunek kosztów w instytucie badawczym jako instrument kontroli i oceny ośrodków odpowiedzialności .....	393
<b>Andrzej Parzonko</b> , Koszty normatywne jako ważny instrument wspomagający zarządzanie gospodarstwem mlecznym – rozwiązania KTBL .....	403
<b>Michał Pietrzak</b> , <i>Balanced scorecard</i> a kreowanie wartości z zasobów ludzkich poprzez zaangażowanie pracowników .....	415
<b>Michał Poszwa</b> , Identyfikacja i wycena przychodów z nieodpłatnych świadczeń .....	432
<b>Sabina Rokita</b> , Wykorzystanie wybranych narzędzi rachunku kosztów w ocenie <i>ex ante</i> i <i>ex post</i> opłacalności innowacji produktowych .....	440
<b>Anna Stronczek</b> , Kontrola zarządcza w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych .....	448
<b>Piotr Szczypa</b> , Koszty jakości procesów logistycznych przedsiębiorstwa .....	458
<b>Alfred Szydelko</b> , Wpływ procesów integracyjnych rachunku kosztów zmiennych na jakość informacji kosztowych .....	467
<b>Lukasz Szydelko</b> , Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności za koszty .....	478
<b>Piotr Urbanek</b> , Rachunkowość odpowiedzialności. Teoria a praktyka biznesowa .....	489
<b>Małgorzata Wasilewska</b> , Wycena przedsięwzięcia inwestycyjnego „Pole Stefanów” kopalni Bogdanka SA z wykorzystaniem opcji realnych .....	502
<b>Elżbieta Wawrzyniak</b> , Niewykorzystana zdolność produkcyjna a analiza punktu progu rentowności w szpitalu .....	520
<b>Edward Wiszniewski</b> , Koncepcja skorygowanej ceny nabycia i jej wpływ na pozycje sumy bilansowej .....	531

<b>Paweł Wroński</b> , Wstępna analiza wyników inwestycyjnych wybranych otwartych funduszy emerytalnych.....	545
<b>Adam Zawadzki</b> , Rachunek ekonomiczny w outsourcingu.....	560

## Summaries

<b>Jacek Barburski</b> , The role of human factor in the development of banking sector in Poland.....	25
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Balanced scorecard as a tool for implementing sustainable development idea to an organization.....	41
<b>Leszek Borowiec</b> , The concept of net cost of municipal services in Poland.....	53
<b>Halina Buk</b> , Creation of financial result from the long-time construction contract sales.....	65
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk</b> , Cost calculation of business insurance in decision accounts.....	75
<b>Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska</b> , The construction of conventional cost accounting in logistics in the context of generating the company value.....	87
<b>Alina Dyduch</b> , Cost budgeting in the State Forests National Forest Holding.....	103
<b>Joanna Dynowska</b> , Methods of cost rationalization in responsibility centers in the enterprises in Warmia and Mazury voivodeship.....	114
<b>Waldemar Piotr Gil</b> , Dilemma of the concept of the cost of equity capital.....	125
<b>Renata Gmińska</b> , Logistics costing as a tool of cost management.....	135
<b>Joanna Habelman</b> , Measurement and evaluation of achievements of Szczecin and Świnoujście Seaports Authority.....	148
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identification of resources and resources consumption accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	162
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identification of processes and cost accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	179
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Corporate social responsibility as a source of opportunities and competitive advantage.....	192
<b>Marcin Kaczmarek</b> , Aspects of implementing performance management in the Police.....	212
<b>Iłona Kędzierska-Bujak</b> , Possibility of combining the total performance scorecard and open book management – selected problems.....	222
<b>Konrad Kochoński</b> , Modern costing concepts and their usefulness in taking decisions in the area of logistics.....	236
<b>Marcin Kowalewski</b> , Strategy maps in performance measurement system.....	247
<b>Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski</b> , The influence of sales growth rate on business valuation.....	262

<b>Jarosław Kujawski</b> , Revenue and margin in extended earned value management .....	279
<b>Grzegorz Lew</b> , „Balanced” cost accounting .....	289
<b>Agnieszka Lew</b> , Managing values of traditional bill of costs .....	299
<b>Sebastian Lotz</b> , Target costing in automotive industry costs management processes .....	311
<b>Monika Łada</b> , Value streams profitability analysis .....	323
<b>Anna Łapińska</b> , Specificity of cost accounting in agriculture .....	333
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Performance management with optimum batch size .....	348
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Costs management in public higher education institutes as a tool of their efficiency improvement .....	364
<b>Przemysław Mućko</b> , Case study of activity based costing implementation in English police forces .....	376
<b>Bożena Nadolna</b> , Management accounting research methods and their philosophical foundations .....	392
<b>Agnieszka Nózka</b> , Cost accounting in research institute as a control and evaluation tool of responsibility centers .....	402
<b>Andrzej Parzonko</b> , Normative costs as an important instrument to assist dairy farm management – KTBL solutions .....	414
<b>Michał Pietrzak</b> , Balanced Scorecard and value creation from human resources through employees’ engagement .....	431
<b>Michał Poszwa</b> , Identification and measurement of free of charge benefits revenue .....	439
<b>Sabina Rokita</b> , Using selected instruments of cost accounting in ex ante and ex post assessment of profitability of product innovations .....	447
<b>Anna Stroncsek</b> , Management control of the new public finance act .....	457
<b>Piotr Szczypa</b> , Quality costs of corporation’s logistic processes .....	466
<b>Alfred Szydelko</b> , The effect of direct costing integration processes for the quality of cost information .....	477
<b>Łukasz Szydelko</b> , Using of information from target costing in cost responsibility centers management .....	488
<b>Piotr Urbanek</b> , Responsibility accounting. business theory and practice .....	501
<b>Małgorzata Wasilewska</b> , Real Options Valuation of “Pole Stefanów” investment project by Bogdanka joint stock company .....	519
<b>Elżbieta Wawrzyniak</b> , Unused capacity and the analysis of hospital break-even point .....	530
<b>Edward Wiszniewski</b> , The concept of amortized cost and its impact on balance sheet items of the sum of input .....	544
<b>Paweł Wroński</b> , Preliminary analysis of selected investment open pension funds .....	559
<b>Adam Zawadzki</b> , Outsourcing cost-effectiveness evaluation .....	571

**Alina Dyduch**

AGH Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie

---

## **BUDŻETOWANIE KOSZTÓW W PAŃSTWOWYM GOSPODARSTWIE LEŚNYM LASY PAŃSTWOWE**

---

**Streszczenie:** W artykule przedstawiono budżetowanie kosztów w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe, na przykładzie wybranej regionalnej dyrekcji Lasów Państwowych. Jednostki organizacyjne Lasów Państwowych sporządzają roczne plany finansowo-gospodarcze, które zawierają m.in. zadania rzeczowe, przychody ze sprzedaży, koszty działalności oraz wynik finansowy. Budżetowanie to ma charakter ogólny. Plany gospodarczo-finansowe regionalnych dyrekcji są przygotowywane na podstawie wytycznych otrzymanych z Dyrekcji Generalnej, a plany nadleśnictw – na podstawie założeń przyjętych przez regionalne dyrekcje. Podstawą planowania kosztów jest wskaźnik udziału kosztów w przychodach. W planowaniu kosztów w PGL Lasy Państwowe wykorzystywana jest metoda przyrostowa.

**Słowa kluczowe:** budżetowanie, koszty, Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe.

### **1. Wstęp**

Niezbędnym elementem systemu zarządzania jest budżetowanie, czyli zespół czynności polegających na sporządzaniu budżetu, który stanowi liczbowe wyrażenie planu działania przedsiębiorstwa i obejmuje okres najczęściej nieprzekraczający roku. Budżet jest pojęciem wieloznacznym. W ujęciu mikroekonomicznym oznacza szczegółowy liczbowo wyrażony plan jednostki gospodarczej, ale bywa też rozumiany jako plan finansowy państwa, jednostki samorządu terytorialnego, ujmujący ich dochody i wydatki w pewnym odcinku czasowym (ujęcie makroekonomiczne) [Szychta 2010a, s. 464].

Budżetowanie odgrywa ważną rolę w każdym rodzaju działalności, który determinuje metody budżetowania i rodzaje budżetów. W inny sposób będzie przebiegać proces budżetowania w jednostce produkcyjnej, a w nieco odmienny w jednostce świadczącej usługi czy handlowej. Celem artykułu jest przedstawienie i ocena budżetowania kosztów w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe.

## 2. Istota budżetowania

Budżetowania nie należy utożsamiać z planowaniem. Nieodłączną częścią budżetowania oprócz planowania jest jego kontrola. W systemie planowania można wyróżnić następujące etapy:

1) dotyczące długoterminowego procesu planowania:

- a) identyfikacja celu działania w przyszłości,
- b) poszukiwanie alternatywnych celów działania,
- c) uzyskiwanie informacji o alternatywnych celach działania,
- d) wybór celów działania;

2) dotyczące krótkoterminowego zakresu budżetowania:

- a) sprowadzenie planów długoterminowych do rocznego horyzontu czasowego,
- b) obserwacja bieżących wyników działalności,
- c) kontrola realizacji założonych rocznych planów [Sojak 2003, s. 543].

Proces budżetowania obejmuje wiele czynności, które można podzielić na następujące etapy:

- opracowanie budżetu,
- realizację budżetu,
- kontrolę, czyli ustalenie odchyłeń od wielkości, które były oczekiwane.

Budżety można rozpatrywać, przyjmując różne kryteria klasyfikacyjne. Według kryterium czasowego wyróżnia się budżety krótko- i długookresowe. Budżety krótkookresowe obejmują okres do jednego roku i okresy krótsze: kwartalne lub miesięczne. Okres budżetowania długookresowego wynosi kilka lat. Podstawowym rodzajem budżetu długookresowego jest budżet kapitałowy, wspomagający podejmowanie decyzji inwestycyjnych, a także służący do kontroli ich wykonania. Koncentruje się on na projektach i programach, których skutki rozkładają się na wiele lat. Wymaga dokonania oceny planowanego przedsięwzięcia inwestycyjnego [Szychta 2010b, s. 698].

Z punktu widzenia stopnia uczestnictwa wyróżnia się dwa rodzaje budżetowania [Szychta 2010a, s. 472]:

- odgórne,
- oddolne.

Budżetowanie odgórne polega na tym, że w tworzeniu budżetu biorą udział zarządzający wyższego szczebla, a udział zarządzających niższych szczebli jest niewielki. Wadą tego typu budżetowania jest brak motywacji ze strony pracowników oraz identyfikacji z daną jednostką. Są one również czynnikiem hamującym aktywność poszczególnych pracowników. Przeciwnością budżetowania odgórnego jest budżetowanie oddolne. W jego sporządzaniu biorą udział menedżerowie wszystkich szczebli, a także część pracowników. Czasokres tworzenia takiego budżetu jest znacznie wydłużony ze względu na konieczność uzgadniania informacji pochodzących z różnych szczebli zarządzania. Zaletą tego typu budżetu jest duże zaangażowanie osób, które ten budżet tworzą.



Budżety są planem finansowym przedsiębiorstwa o krótkim horyzoncie czasowym, w sposób pośredni przedstawiającym cele przedsiębiorstwa i sposoby ich osiągnięcia. W budżetach następuje przekazywanie planów przedsiębiorstwa do poszczególnych wewnętrznych jednostek organizacyjnych. Pozwalają one także na koordynację działań odrębnych komórek przedsiębiorstwa i przedstawiają plany przedsiębiorstwa w sposób sformalizowany [Nowak (red.) 1999, s. 10].

Dużą wagę w przedsiębiorstwie przywiązuje się do budżetowania rachunku kosztów, które ma do spełnienia w jednostce gospodarczej wiele funkcji wynikających z jednej strony ze specyficznych cech budżetowania, a z drugiej – z misji całego systemu rachunku kosztów.

Budżetowanie może przynieść danej jednostce gospodarczej wiele korzyści o charakterze wymiernym i jakościowym. Wiązą się one ze szczegółowymi funkcjami budżetowania, do których zalicza się:

- mobilizowanie do okresowego planowania,
- umacnianie koordynacji, współpracy i komunikowania,
- ułatwianie kwantyfikacji opisowych zamierzeń i celów,
- dostarczanie podstaw do kontroli i oceny dokonań,
- dostarczanie danych do opracowania systemów motywacyjnych w przedsiębiorstwie,
- kreowanie świadomości głównie w zakresie kosztów prowadzonej działalności,
- spełnienie wymagań prawnych i związanych z umowami [Szychta 2010a, s. 465–566].

Budżet główny jest zbiorem wzajemnie zależnych budżetów szczegółowych połączonych siecią powiązań. Punktem wyjścia w procesie budżetowania jest budżet sprzedaży. Decyduje on o wielkości zasobów zaangażowanych w produkcję i wpływa na budżet produkcji, budżet zapasów, kosztów bezpośrednich i pośrednich. Budżety te z kolei wpływają na budżet kosztów ogólnych. Wymienione budżety częściowe wraz z budżetem sprzedaży decydują o budżecie wpływów i wydatków pieniężnych. Oprócz wpływów i wydatków operacyjnych zawiera planowane wydatki inwestycyjne pochodzące z budżetu inwestycyjnego. W następnej kolejności sporządza się budżet produkcji, z którego wynika zapotrzebowanie na zużywane w procesie produkcji materiały bezpośrednie, robociznę bezpośrednią, a także te zasoby, których zużycie ustala się w sposób pośredni.

Przed rozpoczęciem procesu budżetowania kosztów na poziomie każdego centrum kosztowego należy dokonać wyboru metody budżetowania. Stosuje się albo metodę budżetowania „od zera”, albo metodę budżetowania przyrostowego.

Budżetowanie przy zastosowaniu metody przyrostowej polega na korygowaniu danych o kosztach z ubiegłego okresu z uwzględnieniem poziomu działalności i kosztów z poprzednich okresów oraz przewidywanych zmian w przyszłych okresach dotyczących zmian wielkości sprzedaży, cen czynników produkcji czy zmian w sposobie wykonywania niektórych działań. Metoda ta ma jednak wady. Najistotniejszą z nich jest to, że uwzględnia ona w bieżących budżetach kosztów

te wszystkie nieprawidłowości, które wystąpiły w budżetach okresów poprzednich. Inną z wad jest to, że nie może ona być stosowana w tych podmiotach, w których w okresach wcześniejszych poziom kosztów nie jest znany. Druga metoda – „budżetowanie od zera” – polega na tym, że poszczególne analityczne pozycje kosztów wycenia się w ten sposób, jak gdyby występowały one po raz pierwszy [Sobańska (red.) 2003, s. 297, 298]. Przygotowanie „budżetu od zera” wymaga uwzględnienia następujących etapów [Szychta 2010a, s. 477]:

- określenia obszarów decyzyjnych w jednostce gospodarczej i wyznaczenia dla nich celów do osiągnięcia,
- opisanie charakteru działalności w każdym obszarze decyzyjnym za pomocą pakietów decyzyjnych,
- oceny i nadania priorytetów pakietom, określenie ich wagi w danym obszarze decyzyjnym oraz dla całej organizacji,
- przydzielenia zasobów w celu wykonania wybranych pakietów decyzyjnych,
- przygotowania budżetu oraz kontroli budżetowej, w wyniku której dokonuje się oceny jego faktycznej użyteczności.

Metoda „budżetowania od zera” jest bardziej pracochłonna od metody budżetowania przyrostowego. Z jednej strony eliminuje możliwość powielania błędów z okresów wcześniejszych i motywuje pracowników do sprawniejszego działania, z drugiej strony powoduje, że opracowanie budżetu według tej metody wymaga zaangażowania dużej liczby pracowników.

Dla różnych podmiotów sporządzane są dwa typy budżetów: budżety sztywne (stałe) lub budżety elastyczne (przeliczone). Pierwszy rodzaj budżetów przeważa w tych podmiotach, w których występują tylko koszty stałe (na ogół zaliczane są do nich podmioty nieprodukcyjne). W przypadku budżetów elastycznych plany kosztów skorelowane są ze zmianami w rozmiarach działalności. Mają one zastosowanie w tych jednostkach gospodarczych, w których nie tylko występują koszty o zróżnicowanym stopniu zmienności, ale także zmieniają się wielkość produkcji i poziom wykorzystania mocy produkcyjnych [Sobańska (red.) 2003, s. 298, 299]. Budżet kosztów na ogół obejmuje: budżet materiałów bezpośrednich, budżet płac bezpośrednich, budżet płac pośrednich, budżet kosztów pośrednich i budżet kosztów sprzedaży i zarządu [Karmańska (red.) 2006, s. 406].

### **3. Zasady funkcjonowania Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe**

Zgodnie z ustawą o lasach [Ustawa z dnia 28 września 1991...] Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe (PGL LP) jest państwową jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. Podstawową strukturę organizacyjną Lasów Państwowych tworzą:

- Dyrekcja Generalna Lasów Państwowych (DGLP),
- 17 regionalnych dyrekcji Lasów Państwowych (RDLP),
- ponad 400 nadleśnictw, które dzielą się na leśnictwa.

Lasami Państwowymi kieruje dyrektor generalny przy pomocy dyrektorów regionalnych dyrekcji Lasów Państwowych. Do kompetencji dyrektora generalnego, powoływanego przez ministra środowiska, należą m.in.:

- inicjowanie, koordynowanie oraz nadzorowanie działalności dyrektorów regionalnych dyrekcji Lasów Państwowych oraz kierowników innych jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych o zasięgu krajowym,
- organizowanie planowania urzędniowego w lasach i prognozowania w leśnictwie,
- wyrównywanie niedoborów środków finansowych w nadleśnictwach i regionalnych dyrekcjach Lasów Państwowych, wynikające ze zróżnicowanych warunków gospodarki leśnej,
- organizowanie wspólnych przedsięwzięć jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych,
- powoływanie i odwoływanie swoich zastępców, Głównego Inspektora Straży Leśnej, dyrektorów regionalnych dyrekcji Lasów Państwowych oraz kierowników jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych o zasięgu krajowym.

Dyrektor regionalnej dyrekcji Lasów Państwowych w szczególności inicjuje, koordynuje oraz nadzoruje działalność nadleśniczych i kierowników jednostek organizacyjnych o zasięgu regionalnym oraz organizuje wspólne przedsięwzięcia nadzorowanych jednostek organizacyjnych w zakresie ochrony lasu i racjonalnej gospodarki leśnej. Ponadto dysponuje środkami finansowymi, wydzielonymi na wyrównywanie niedoborów środków w poszczególnych nadleśnictwach, wynikających ze zróżnicowanych warunków gospodarki leśnej.

Podstawową jednostką organizacyjną PGL LP jest nadleśnictwo, kierowane przez nadleśniczego. Nadleśniczy prowadzi samodzielnie gospodarkę leśną w nadleśnictwie na podstawie planu urządzenia lasu oraz odpowiada za stan lasu. Do jego zadań należy ustalenie organizacji nadleśnictwa, w tym podział na leśnictwa zapewniający leśniczemu prawidłowe wykonywanie zadań gospodarczych, zatrudnianie i zwalnianie pracowników nadleśnictwa oraz inicjowanie, koordynowanie i nadzorowanie ich działalności. Ponadto nadleśniczy powołuje i odwołuje swojego zastępcę (w uzgodnieniu z dyrektorem RDLP), głównego księgowego nadleśnictwa, inżyniera nadzoru oraz leśniczych.

Lasy Państwowe prowadzą działalność na zasadzie samodzielności finansowej i pokrywają koszty działalności z własnych przychodów [Ustawa z dnia 28 września 1991...]. Działalność Lasów Państwowych obejmuje:

- a) działalność administracyjną w Dyrekcji Generalnej, dyrekcjach regionalnych oraz w nadleśnictwach;
- b) działalność gospodarczą w zakresie gospodarki leśnej w nadleśnictwach, w której wyróżnia się:
  - działalność podstawową obejmującą urządzenie, ochronę i zagospodarowanie lasu, utrzymanie i powiększenie zasobów i upraw leśnych, pozyskiwanie (z wyjątkiem skupu) drewna, a także jego sprzedaż w stanie nieprzerobionym,

- działalność uboczną obejmującą gospodarowanie zwierzyną, pozyskiwanie (z wyjątkiem skupu) żywicy, choinek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów w stanie nieprzerobionym;
- c) działalność dodatkową – produkcyjną i usługową na rzecz gospodarki leśnej, opodatkowaną podatkiem dochodowym od osób prawnych, jeżeli wydatki związane z wytwarzaniem produktów lub świadczeniem usług w ramach tej działalności nie są wyższe od ich zakupu poza Lasami Państwowymi [Rozporządzenie Rady Ministrów...].

Źródła przychodów PGL LP obejmują w szczególności wpływy:

1) ze sprzedaży:

- a) drewna, produktów ubocznych lasów, runa leśnego oraz nasion, szyszek, sadzonek i choinek,
  - b) produktów gospodarki rolnej, łąkowej i rybackiej,
  - c) materiałów, towarów i zbędnych środków trwałych;
- 2) z wydzierżawienia lub wynajmu lasów, gruntów i innych nieruchomości, w tym z wydzierżawiania obwodów łowieckich;
- 3) z zagospodarowania turystycznego i wypoczynkowego lasów;
- 4) z operacji pieniężnych;
- 5) z innych źródeł, m.in. z tytułu dotacji z budżetu państwa i z funduszy UE.

Lasy Państwowe otrzymują dotacje celowe z budżetu państwa na zadania zlecone przez administrację rządową. Do zadań tych należą m.in.:

- wykup lasów i gruntów do zalesień oraz ich rekultywację, a także wykup innych gruntów w celu zachowania ich przyrodniczego charakteru;
- wykonywanie krajowego programu zwiększania lesistości,
- finansowanie edukacji leśnej społeczeństwa.

Kosztami działalności Lasów Państwowych są:

- koszty działalności administracyjnej, gospodarczej i dodatkowej,
- odpis podstawowy na Fundusz Leśny.

Środki Funduszu Leśnego przeznacza się głównie dla nadleśnictw na wyrównywanie niedoborów powstających podczas realizacji zadań gospodarki leśnej. Mogą one być przeznaczone również na wspólne przedsięwzięcia jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych, badania naukowe, tworzenie infrastruktury niezbędnej do prowadzenia gospodarki leśnej oraz inne zadania z zakresu gospodarki leśnej.

Oprócz odpisu podstawowego, obciążającego koszty działalności nadleśnictw i liczonego od wartości sprzedaży drewna, środki Funduszu stanowią należności, kary i opłaty związane z wyłączeniem z produkcji gruntów leśnych, należności wynikające z odszkodowań z tytułu przedwczesnego wyrębu drzewostanów na podstawie przepisów ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych oraz inne dochody. Środkami Funduszu Leśnego dysponuje dyrektor generalny.

#### 4. Ogólne zasady budżetowania przychodów i kosztów w PGL LP

Szczegółowe zasady gospodarki finansowej w PGL LP zostały określone w rozporządzeniu Rady Ministrów [Rozporządzenie Rady Ministrów...]. Podstawą tej gospodarki jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych (czyli DGLP, RDLP, nadleśnictw) są sporządzane przez nie roczne plany finansowo-gospodarcze<sup>1</sup>, zawierające:

- zadania rzeczowe,
- przychody ze sprzedaży,
- koszty działalności,
- wynik finansowy.

Plan finansowo-gospodarczy Lasów Państwowych obejmuje plan Dyrekcji Generalnej i plany dyrekcji regionalnych, zatwierdzane przez dyrektora generalnego. Plany finansowo-gospodarcze regionalnych dyrekcji, oprócz planu własnego, składają się z planów nadleśnictw i zakładów, zatwierdzanych przez dyrektorów dyrekcji regionalnych.

Roczny plan gospodarczo-finansowy regionalnych dyrekcji Lasów Państwowych obejmuje następujące elementy dotyczące wszystkich nadleśnictw należących do obszaru danej regionalnej dyrekcji:

- przychody, koszty działalności i wynik finansowy nadleśnictw,
- zadania finansowane ze środków budżetowych, źródeł zagranicznych oraz prognozę dochodów budżetu państwa z tytułu sprzedaży nieruchomości,
- finansowanie rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji,
- zatrudnienie i wynagrodzenia,
- wybrane zadania rzeczowe,
- rozrachunki wewnątrzbranżowe,
- działalność jednostek finansowanych z narzutu na utrzymanie jednostek nadrzędnych (zgodnie ze strukturą organizacyjną RDLP).

Plany gospodarczo-finansowe regionalnych dyrekcji są przygotowywane na podstawie wytycznych otrzymanych z DGLP, a plany nadleśnictw – na podstawie założeń przyjętych przez regionalne dyrekcje. Do końca listopada danego roku sporządzane jest tzw. prowizorium na rok następny, a ostateczna wersja planu musi zostać przyjęta do 30 kwietnia roku, którego plan dotyczy. Przygotowanie planu odbywa się za pomocą systemu SILP (Systemu Informatycznego Lasów Państwowych).

Podstawę planowania kosztów stanowi wskaźnik K/P, czyli wskaźnik udziału kosztów w przychodach. Oblicza się go następująco:

wskaźnik K/P = koszt własny działalności administracyjnej, podstawowej i ubocznej pomniejszony o koszty zadań finansowanych z dotacji i koszty nadzoru

---

<sup>1</sup> Termin „plan finansowo-gospodarczy” zawarty jest w Rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe.

nad lasami niepaństwowymi oraz koszty zadań refundowanych z dodatkowych dopłat z Funduszu Leśnego/przychody z działalności administracyjnej, podstawowej i ubocznej pomniejszone o dotacje oraz przychody z tytułu nadzoru nad lasami niepaństwowymi i dopłat na zadania z Funduszu Leśnego.

Ponadto przychody z działalności ubocznej i dodatkowej nie powinny być niższe od kosztów poniesionych na ich prowadzenie. Sprzedaż wyrobów lub usług pomiędzy Dyrekcją Generalną, dyrekcjami regionalnymi i nadleśnictwami jest realizowana po koszcie wytworzenia.

Koszty utrzymania Dyrekcji Generalnej Lasów Państwowych oraz dyrekcji regionalnych Lasów Państwowych finansowane są z wpłat obciążających koszty działalności dodatkowej nadleśnictw. Jest to tzw. narzut na jednostkę nadrzędną. Minister właściwy do spraw środowiska określa, w drodze decyzji, łączną wysokość tego narzutu dla całego PGL LP, dyrektor generalny ustala wielkości dla poszczególnych RDLP, a dyrektorzy RDLP – dla poszczególnych nadleśnictw.

Zgodnie z ustawą o lasach [Ustawa z dnia 28 września 1991...] minister właściwy do spraw środowiska, na wniosek dyrektora generalnego, w drodze decyzji, ustala corocznie Lasom Państwowym wielkość odpisu podstawowego na Fundusz Leśny. Stosownie do tego, dyrektor generalny może ustalać wielkość odpisu dla poszczególnych dyrekcji regionalnych, a dyrektor regionalnej dyrekcji Lasów Państwowych – dla poszczególnych nadleśnictw. Odpis podstawowy ustalany jest wskaźnikiem procentowym na dany rok w stosunku do planowanych przychodów ze sprzedaży drewna. Niewykorzystane w danym roku środki Funduszu Leśnego mogą być wykorzystane w kolejnych latach.

Wynik finansowy PGL LP stanowi sumę wyników finansowych jego wszystkich jednostek organizacyjnych. Wynik finansowy jest różnicą między przychodami a kosztami działalności, skorygowaną o straty i zyski nadzwyczajne. Wynik finansowy nadleśnictw po pomniejszeniu o wartość niewykonanych zadań rzeczowych z zakresu działalności podstawowej oraz o część zysku przekazywanego Generalnej Dyrekcji pozostaje w dyspozycji nadleśnictwa, z przeznaczeniem na powiększenie funduszy własnych.

## **5. Budżetowanie kosztów w wybranej Regionalnej Dyrekcji Lasów Państwowych**

Poniżej przedstawiono budżetowanie kosztów w jednej z regionalnych dyrekcji Lasów Państwowych w południowej Polsce, obejmującej nadleśnictwa nizinne i górskie. Na początku 2010 r. nadleśnictwa otrzymały z RDLP założenia dotyczące przygotowania planu wstępnego na 2011 r. (tzw. prowizorium). Założenia dotyczyły m.in. zaplanowania przychodów, będących podstawą do ustalenia wskaźnika K/P, wielkości tego wskaźnika dla całej RDLP i dla poszczególnych nadleśnictw, ogólne zasady planowania kosztów (np. koszty remontów miały zostać określone na poziomie niezbędnych prac, koszty usług leśnych należało zaplanować, uwzględ-

niając sytuację finansową jednostki, zakładając ich maksymalny wzrost w stosunku do przyjętych w planie 2010 r. na poziomie 2,3%, tj. w wielkości przyjmowanego w założeniach do ustawy budżetowej na 2011 r. poziomu inflacji).

Zaplanowane przez nadleśnictwa na 2011 r. koszty w działalności leśnej na podstawie wytycznych RDLP były jednak wyższe o 29,5 mln zł od dopuszczonych wskaźnikiem K/P uwzględniającym likwidację skutków powodzi w nadleśnictwach i wynoszącym 1,02 dla całej RDLP. Wskaźnik K/P nieuwzględniający likwidacji skutków powodzi ustalono na poziomie 0,99. Zwiększenie kosztów było wynikiem zarówno znacznie wyższych od planowanych na 2011 r. zadań rzeczowych, jak i kosztów jednostkowych. Jednak w opinii RDLP możliwość zrealizowania w roku bieżącym zadań ponadplanowych – uwzględnionych w przewidywanym wykonaniu – nie uzasadniała propozycji tak znacznego zwiększenia zadań w planie prowizorium na 2011 r., tym bardziej że przeprowadzone analizy wykonanych zadań rzeczowych za lata minione odbiegały *in minus* od planu (np. pielęgnacje drzewostanów).

Wielkości zaplanowane przez poszczególne nadleśnictwa zostały zweryfikowane przez odpowiednie wydziały RDLP: Wydział Zagospodarowania Lasu, Wydział Ochrony Lasu i Wydział Infrastruktury, a następnie przez Zespół ds. Planowania, którego zadaniem było opracowanie metody prowadzącej do uzyskania w RDLP udziału kosztów w przychodach określonego przez DGLP na poziomie 1,02 (z uwzględnieniem likwidacji skutków powodzi). Metoda zakładała pokrycie wszystkim nadleśnictwom kosztów stałych, ze szczególnym uwzględnieniem amortyzacji i kosztów wynagrodzeń. Koszty stałe zostały w poszczególnych grupach rozdzielone przyjętym kluczem podziałowym, np. na pracownika umysłowego, na nadleśnictwo.

Dokonane korekty kosztów były następujące:

1) w zakresie hodowli lasu – korekta łącznie o 10,0 mln zł:

a) szkółki leśne – korekta o 1,1 mln zł (korekty dokonano po analizie wykonania kosztów za osiem miesięcy 2010 r. w tym dziale oraz uwzględniając propozycje własne nadleśnictw),

b) wyprzedzające przygotowanie gleby – korekta o 2,7 mln zł (zakres rzeczowy i koszty pozostawiono niezmiennione w nadleśnictwach dotkniętych powodzią, w pozostałych, z wyjątkiem nadleśnictw górskich, gdzie zrezygnowano z całości, zakres rzeczowo ograniczono do 50 ha; koszty zostały obliczone na podstawie kosztu jednostkowego nadleśnictwa),

c) melioracje agrotechniczne – korekta o 1,2 mln zł (korektą objęto dwa nadleśnictwa ograniczając zakres rzeczowy oraz koszty jednostkowe),

d) odnowienia – korekta o 2,9 mln zł (nie korygowano zakresu rzeczowego, wzrost o 600 ha w stosunku do roku ubiegłego uznano za zasadny; koszty zredukowano, przyjmując zasadę wzrostu kosztu jednostkowego o 3% w stosunku do kosztu jednostkowego nadleśnictwa w 2010 r.),

e) pielęgnacja gleby – korekta o 1,7 mln zł (skorygowano zakres rzeczowy w tym dziale oraz koszt w oparciu o zasadę wzrostu kosztu jednostkowego o 3% w stosunku do kosztu jednostkowego nadleśnictwa w 2010 r.),

f) czyszczenia późne – korekta o 0,4 mln zł (zakres rzeczowy poddano korekcie w przypadku wzrostu o 100% w stosunku do lat ubiegłych; koszty zredukowano w oparciu o zasadę wzrostu kosztu jednostkowego o 3% w stosunku do kosztu jednostkowego nadleśnictwa w 2010 r.);

2) w zakresie ochrony lasu – korekta łącznie o 7,5 mln zł, w tym:

a) ochrona przed zwierzyną – korekta o 2 982 tys. zł (kluczem do korekty była liczebność zwierzyny łownej oraz udział gatunków liściastych w nowo zakładanych uprawach; koszty ochrony ograniczono do 500 tys. zł dla sześciu nadleśnictw o największej presji zwierzyny oraz do 400 tys. zł dla sześciu nadleśnictw o nieco mniejszym rozmiarze szkód; w pozostałych nadleśnictwach dokonano proporcjonalnej redukcji kosztów o 9,4%),

b) ochrona przed owadami – 2066 tys. zł (w związku ze znacznym ograniczeniem populacji kornika drukarza w 2010 r. zredukowano koszty w nadleśnictwach górskich, ograniczając je proporcjonalnie do masy wydzielającego się posuszu; korekcie poddano również planowane koszty przekraczające 50 tys. zł w nadleśnictwach okiściowych),

c) pozostałe zabiegi ochronne lasu 1 038 tys. zł (przyjęto zasadę redukcji kosztów w nadleśnictwach wyraźnie odbiegających od pozostałych jednostek, uznając kwotę 50 tys. zł za poziom uzasadniony),

d) prognoza: 148 tys. zł (kierując się udziałem drzewostanów sosnowych oraz występowaniem szkodników, ograniczono koszty w nadleśnictwach odbiegających w tym zakresie od nadleśnictw gospodarujących w podobnych warunkach przyrodniczych; korekty nastąpiły w siedmiu nadleśnictwach),

e) utrzymanie infrastruktury turystycznej – korekta o 227 tys. zł (w związku z koniecznością ograniczania wydatków przyjęto zasadę zaniechania budowy nowych obiektów, ograniczając działalność do remontów i napraw urządzeń już istniejących; postanowiono nie wyróżniać żadnego z nadleśnictw, ograniczając koszty w 11 jednostkach do 30 tys. zł),

f) utrzymanie pozostałych obiektów edukacyjnych – korekta o 267 tys. zł (uznając obecnie funkcjonującą bazę edukacyjną za wystarczająco dobrze rozwiniętą i niewymagającą dalszego powiększania, zmniejszono koszty utrzymania obiektów w 13 nadleśnictwach do wysokości 300 tys. zł),

g) zakładanie i utrzymanie Leśnych Kompleksów Promocyjnych – korekta o 272 tys. zł (na obecnym etapie planowania ograniczono koszty utrzymania ośrodków edukacyjnych w LKP w trzech nadleśnictwach do 100 tys. zł),

h) porządkowanie terenu – korekta o 252 tys. zł (koszty nadleśnictw zostały dostosowane do potrzeb; wysokość korekty wynikała z wykonania kosztów w minionych latach),

i) punkty obserwacyjne – korekta o 50 tys. zł (skorygowano koszty w jednym nadleśnictwie do poziomu w pozostałych jednostkach),

j) patrolowanie – korekta o 141 tys. zł (wystarczająco dobre pokrycie kompleksów leśnych wieżami obserwacyjnymi oraz możliwość szybkiego działania czarterowanych samolotów i śmigłowców pozwoliły na rezygnację z patrolowania pieszego),



k) gaszenie, dogaszanie pożarów – korekta o 58 tys. zł (skorygowano poziom kosztów do aktualnej liczby pożarów w ciągu roku);

3) w zakresie kosztów zarządu – korekta o 2,4 mln zł (korekta dotyczyła utrzymania mieszkań Służby Leśnej w porównaniu z planem 2010 r.);

4) w zakresie utrzymania infrastruktury leśnej – korekta o 9,6 mln zł; Zgodnie z wyjaśnieniem DGLP zweryfikowano zadania dokonując ich podziału na:

- usuwanie szkód spowodowanych klęską powodzi przeznaczone do finansowania z Funduszu Leśnego w ramach dodatkowej dopłaty,
- pozostałe zadania.

W tabeli 1 przedstawiono planowane wielkości kosztów przed korektami i po nich dokonanych w planie-prowizorium na 2011 r. w analizowanej RDLP.

**Tabela 1.** Planowane koszty działalności administracyjnej, podstawowej i ubocznej przed i po korektach w wybranej RDLP na 2011 rok (w tys. zł)

Nadleśnictwo	Koszty działalności administracyjnej, podstawowej i ubocznej przed korektami <sup>a)</sup>	Przychody z działalności administracyjnej, podstawowej i ubocznej <sup>b)</sup>	Korekty (zmniejszenie) kosztów	Wskaźnik K/P <sup>c)</sup> przed korektami	Wskaźnik K/P <sup>c)</sup> po korektach
1	12 021,4	10 585,4	165,8	1,14	1,12
2	10 249,1	6 559,3	278,9	1,56	1,52
3	17 261,0	18 641,0	856,9	0,93	0,88
4	13 025,6	14 209,6	379,1	0,92	0,89
5	13 408,3	10 457,1	336,9	1,28	1,25
...	...	...	...	...	...
40	18 713,4	17 116,3	1 425,9	1,09	1,01
Razem RDLP	562 516,3	522 478,7	29 588,0	1,08	1,02

<sup>a)</sup> z uwzględnieniem kosztów likwidacji skutków powodzi bez uwzględnienia kosztów zadań finansowanych z dotacji, kosztów nadzoru nad lasami niepaństwowymi oraz kosztów zadań refundowanych z dodatkowych dopłat z Funduszu Leśnego; <sup>b)</sup> z uwzględnieniem dotacji bez uwzględnienia dotacji oraz przychodów z tytułu nadzoru nad lasami niepaństwowymi i dopłat na zadania z Funduszu Leśnego; <sup>c)</sup> uwzględniający koszty likwidacji skutków powodzi.

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów analizowanej RDLP.

Rzeczywiste koszty działalności administracyjnej, podstawowej i ubocznej w analizowanej RDLP w 2011 r. były wyższe od zaplanowanych (skorygowanych) łącznie o 3453,5 tys. zł, czyli o 6,2%. Odchylenia od wielkości planowanych wynikały:

- ze zwiększenia jednostkowych kosztów zakupu sadzonek, co wpłynęło na wzrost kosztów odnowień i zalesień o 97,89 tys. zł,

- ze zwiększenia kosztów zrywki drewna z powodu konieczności korzystania z alternatywnych i dłuższych dróg leśnych do wywozu drewna z powodu złej jakości dróg dotychczas wykorzystywanych w wysokości 5025,56 tys. zł,
- z mniejszej liczby szkód w uprawach leśnych spowodowanych przez zwierzynę leśną – odchylenie *in minus* o 124,3 tys. zł,
- z mniejszej liczby pożarów w lasach i powierzchni nimi objętych – odchylenie *in minus* o 1545,6 tys. zł.

Zaplanowane przez nadleśnictwa na 2012 r. koszty działalności leśnej były większe o 31,9 mln zł od dopuszczonych wskaźnikiem K/P dla całej RDLP, wynoszącym 0,99. Po weryfikacji planów przez merytoryczne wydziały RDLP oraz po uzyskaniu opinii Zespołu ds. Planowania, w celu doprowadzenia wskaźnika K/P do poziomu oczekiwanego ustalono odpowiednie metody ograniczania kosztów. W tabeli 2 przedstawiono planowane przychody będące podstawą do obliczenia wskaźnika K/P, a w tab. 3 – koszty przed dokonaniem korekt i po nim wraz ze wskaźnikami K/P w wybranej RDLP.

**Tabela 2.** Planowane przychody z działalności administracyjnej, podstawowej i ubocznej (bez dotacji i przychodów z tytułu nadzoru nad lasami niepaństwowymi i dopłat na zadania z Funduszu Leśnego) w wybranej RDLP w 2012 r. (w tys. zł)

Nadleśnictwo	Przychody ze sprzedaży drewna	Przychody z działalności administracyjnej oraz pozostałe przychody z działalności podstawowej	Przychody z działalności ubocznej	Ogółem przychody
1	11 574,00	0,00	3,00	11 577,00
2	7 290,80	22,00	6,00	7 318,80
3	20 454,30	645,00	781,10	21 880,40
4	17 241,80	100,00	35,00	17 376,80
5	12 254,00	25,00	15,00	12 294,00
...	...	...	...	...
40	53 517,90	6,00	4,00	53 527,90
Razem RDLP	580 803,80	7 518,50	4 285,10	592 607,40

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów analizowanej RDLP.

Sposoby korekty kosztów były następujące:

1) w zakresie hodowli lasu:

a) odnowienia i zalesienia – przyjęto 10% wzrost kosztów jednostkowych w stosunku do kosztu jednostkowego zaplanowanego na 2011 r.,

b) pielęgnowanie gleby, czyszczenia wczesne i późne – przyjęto 8-procentowy wzrost kosztów jednostkowych w stosunku do kosztu jednostkowego zaplanowane-

**Tabela 3.** Planowane koszty działalności administracyjnej, podstawowej i ubocznej (bez kosztów zadań finansowanych z dotacji i kosztów nadzoru nad lasami niepaństwowymi) przed korektami i po nich w wybranej RDLP w 2012 r. (w tys. zł)

Nadleśnictwo	Koszty działalności administracyjnej, podstawowej i ubocznej przed korektami	Wskaźnik K/P przed korektami	Korekty kosztów		Koszty działalności administracyjnej, podstawowej i ubocznej po korektach	Wskaźnik K/P po korektach
			ogółem	w tym koszty zarządu		
1	13 521,60	1,17	271,31	-29,8	13 250,29	1,14
2	12 952,00	1,77	1 117,20	188,9	11 834,80	1,62
3	20 425,70	0,93	1 310,65	89,5	19 115,05	0,87
4	14 709,90	0,85	-273,95	-75,3	14 983,85	0,86
5	14 681,20	1,19	533,35	240,3	14 147,85	1,15
...	...	...	...	...	...	...
40	37 778,00	0,71	1 073,76	-40,9	36 704,24	0,69
Razem RDLP	618 895,20	1,04	31 871,58	1 605,60	587 023,62	0,99

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów analizowanej RDLP.

go na 2011 r., przy czym zakres prac w dziale pielęgnowanie gleby zredukowano do poziomu 2011 r.,

c) awansowe przygotowanie gleby – zredukowano zakres rzeczowy do wykonania 2010 r., nie zmieniając kosztów jednostkowych,

d) melioracje agrotechniczne – skorygowano koszty bez zmian zakresu rzeczowego, przyjmując następującą zasadę:

- dla kosztu jednostkowego do 1450 zł/ha bez redukcji kosztów,
- dla kosztu jednostkowego 1451–1700 zł/ha redukcja o 10 tys. zł,
- dla kosztu jednostkowego 1701–1900 zł/ha redukcja o 20 tys. zł,
- dla kosztu jednostkowego 1901–2100 zł/ha redukcja o 30 tys. zł,
- dla kosztu jednostkowego 2101–2300 zł/ha redukcja o 40 tys. zł,
- dla kosztu jednostkowego 2301–2500 zł/ha redukcja o 50 tys. zł,
- dla kosztu jednostkowego powyżej 2500 zł/ha redukcja o 60 tys. zł,

e) szkółki leśne – korekty dokonano w oparciu o wykonanie z lat poprzednich;

2) w zakresie ochrony lasu:

a) ochrona przed owadami – korektę przeprowadzono głównie w stosunku do nadleśnictw górskich, zmniejszając koszty do poziomu wykonania 2010 r. oraz planu 2011 r.; taką wielkość redukcji kosztów uzasadniała stabilna sytuacja zdrowotna świerczyn górskich,

b) ochrona przed zwierzyną – korekta objęła proporcjonalnie wszystkie jednostki; w nadleśnictwach, w których koszty znacząco odbiegały od planu 2011 r. i wykonania 2010 r., koszty te ograniczono do poziomu nieprzekraczającego 600 tys. zł;

3) w zakresie ścinki, wyróbki i zrywki drewna: skorygowano koszty jednostkowe, zapewniając 8–10-procentowy przyrost w stosunku do kosztów jednostkowych – plan 2011 r.; zróżnicowania dokonano według warunków przyrodniczo-gospodarczych, ewentualnej zmiany struktury sortymentów;

4) w zakresie kosztów zarządu:

a) utrzymanie mieszkań Służby Leśnej – skorygowano koszty do wysokości planu na 2011 r.,

b) koszty reprezentacji i reklamy – przyjęto po 14 tys. zł na nadleśnictwo,

c) pozostałe koszty Służby Leśnej, wydatki biurowe, pozostałe koszty administracyjne skorygowano, uwzględniając zatrudnienie planowane na 2012 r. oraz wyliczony zbiorczo dla RDLP według propozycji nadleśnictw jednostkowy wskaźnik jednostkowych kosztów administracyjnych przypadających na osobę;

5) w zakresie infrastruktury leśnej zabezpieczono pokrycie kosztów amortyzacji i ubezpieczeń; pozostałą kwotę wyliczono, uwzględniając w 50% wielkość pozyskania drewna, a w pozostałych 50% – powierzchnię leśną.

Wobec znacznej korekty kosztów w zakresie utrzymania infrastruktury leśnej przewidziano możliwość złożenia wniosku do Funduszu Stabilizacji, będącego w dyspozycji Dyrektora Generalnego, w celu uzyskania środków finansowych na tę działalność.

Narzut na jednostki nadrzędne (RDLP i DGLP) oraz wielkość odpisu na Fundusz Leśny dla poszczególnych nadleśnictw zostały określone przez dyrektora RDLP. Odpis podstawowy na Fundusz Leśny stanowi wprawdzie koszt nadleśnictw, ale jednocześnie nadleśnictwa otrzymują dopłaty z Funduszu Leśnego (por. tab. 4).

Zaplanowane po korekcie koszty działalności i wynik finansowy wszystkich nadleśnictw w wybranej RDLP na 2012 rok przedstawiono w tab. 5.

**Tabela 4.** Planowany narzut na jednostki nadrzędne i rozliczenia z Funduszem Leśnym

Nadleśnictwo	Narzut na utrzymanie jednostek nadrzędnych (w tys. zł)	Odpis podstawowy na Fundusz Leśny		Dopłata z Funduszu Leśnego (w tys. zł)	Rozliczenia z Funduszem Leśnym (w tys. zł)
		w tys. zł	w %		
1	403,0	347,2	3,0	2 026,4	-1 679,2
2	254,0	218,7	3,0	5 040,1	-4 821,4
3	711,00	2 659,1	13,0	587,1	2 072,0
4	600,0	2 413,9	14,0	137,7	2 276,2
5	426,0	245,1	2,0	2 584,0	-2 338,9
...	...	...	...	...	...
40	1 861,0	16 590,5	31,0	559,8	16 030,7
Razem RDLP	20 200,0	58 080,4	10%	67 039,5	-8 959,1

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów analizowanej RDLP.

**Tabela 5.** Zaplanowane koszty i wyniki z poszczególnych rodzajów działalności nadleśnictw w wybranej RDLP na 2012 rok (w tys. zł)

Wyszczególnienie	Koszty	Wynik
Działalność podstawowa i administracyjna*	601 077,7	-694,60
Działalność uboczna	4 106,4	178,7
Działalność dodatkowa	7 818,0	5 961,7
Pozostałe działalność operacyjna	5 520,3	850,3
Działalność finansowa	94,3	4 282,7
Ogółem (wynik brutto)	618 616,7	10 578,8
Podatek dochodowy	-	1 257,3
Wynik finansowy netto	-	9 321,5

\* Z uwzględnieniem zadań finansowanych z dotacji, nadzoru nad lasami niepaństwowymi, rozliczeń z Funduszem Leśnym, narzutu na utrzymanie jednostek nadrzędnych oraz podatku leśnego.

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów analizowanej RDLP.

## 6. Podsumowanie

Budżetowanie stanowi ważne ogniwo w zarządzaniu daną jednostką gospodarczą. Budżetowanie może mieć zastosowanie w jednostkach zarówno produkcyjnych czy handlowych, jak i świadczących różnego rodzaju usługi. Przedstawione ogólne zasady budżetowania kosztów w PGL Lasy Państwowe dowodzą, że podstawą planowania kosztów jest wskaźnik K/P, czyli wskaźnik udziału kosztów w przychodach. Jednostki organizacyjne Lasów Państwowych sporządzają roczne plany finansowo-gospodarcze, które zawierają m.in. zadania rzeczowe, przychody ze sprzedaży, koszty działalności oraz wynik finansowy. Budżetowanie to ma charakter odgórny. Plany gospodarczo-finansowe regionalnych dyrekcji są przygotowywane na podstawie wytycznych otrzymanych z Dyrekcji Generalnej, a plany nadleśnictw – na podstawie założeń przyjętych przez regionalne dyrekcje. Do planowania kosztów w PGL Lasy Państwowe wykorzystywana jest metoda przyrostowa, co oznacza, że poszczególne koszty działalności administracyjnej, podstawowej i ubocznej są planowane w ten sposób, że zakłada się pewien ich wzrost w stosunku do roku poprzedniego (np. koszty usług leśnych na 2011 r. należało zaplanować uwzględniając sytuację finansową jednostki i uwzględniając ich maksymalny wzrost w stosunku do przyjętych w planie 2010 r. na poziomie 2,3%). W budżetowaniu kosztów w PGL LP występują pewne ograniczenia, wynikające z narzucenia odgórnie wskaźnika udziału kosztów w przychodach. Bariery budżetowania jest również sam charakter gospodarki leśnej, zdeterminowany warunkami naturalnymi. Wydaje się, że analizowana RDLP, podobnie jak pozostałe regionalne dyrekcje, w niewielkim stopniu może wpłynąć na wyeliminowanie tych ograniczeń.

## Literatura

- Karmańska A. (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 2006.
- Nowak E. (red.), *Budżetowanie kosztów*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1999.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe, DzU z 1994, nr 134, poz. 692.
- Sobańska I. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Sojak S., *Rachunkowość zarządcza*, TNOiK SWU „Dom Organizatora”, Toruń 2003.
- Szychta A., *Budżetowanie operacyjne jako instrument planowania i kontroli*, [w:] A.A. Jaruga, P. Kabacki, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010a.
- Szychta A., *Budżetowanie kapitałowe: planowanie i ocena efektywności przedsięwzięć inwestycyjnych*, [w:] A.A. Jaruga, P. Kabacki, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010b.
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach, DzU z 1991, nr 101, poz. 444, z późn. zm.

## COST BUDGETING IN THE STATE FORESTS NATIONAL FOREST HOLDING

**Summary:** The article presents cost budgeting in the State Forests National Forest Holding on the example of a regional directorate of the State Forests. Organizational units of the State Forests prepare yearly financial-economic plans that consist, among others, of tasks, sale revenues, costs of activity and financial outcome. This budgeting is a top-down (imposed) budget. The financial-economic plans of regional directorates are prepared on the basis of directions received from the Directorate General, and the plans of forest districts – on the basis of directions of regional directorates. The basis of cost planning is the rate of cost share in revenues. When planning costs in the State Forests National Forest Holding, an accrual method is used.

**Keywords:** budgeting, costs, State Forests National Forest Holding.