

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, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
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

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

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

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

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

Summaries

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

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

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

Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Financial result as a measure of public university performance	555
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
Beata Zaleska , 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

Daria Moskwa-Bęczkowska

Politechnika Świętokrzyska

RACHUNEK KOSZTÓW PUBLICZNYCH SZKÓŁ WYŻSZYCH W POLSCE W ŚWIETLE REFORMY SZKOLNICTWA WYŻSZEGO

Streszczenie: 1 października 2011 r. to istotna data dla sektora szkolnictwa wyższego w Polsce. Z dniem tym weszła w życie reforma polskiego szkolnictwa wyższego. Jej główne założenia to – między innymi – stworzenie nowoczesnego systemu kształcenia, zwiększenie autonomii szkół wyższych oraz zwiększenie nakładów z budżetu państwa na szkolnictwo wyższe. Większość wprowadzanych zmian wiąże się z koniecznością reorganizacji obecnie funkcjonującego systemu zarządzania uczelnią wyższą, w tym także w sferze zarządzania finansami, kosztami, przychodami. Celem niniejszego artykułu jest syntetyczna charakterystyka i krytyczna analiza obowiązującego systemu rachunku kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce w kontekście realizowanych reform szkolnictwa wyższego.

Słowa kluczowe: publiczne szkoły wyższe, reforma sektora szkolnictwa wyższego, rachunek kosztów publicznych szkół wyższych.

1. Wstęp

Sektor szkolnictwa wyższego w Polsce to jeden z najbardziej dynamicznie rozwijających się obszarów życia społecznego i gospodarczego. W okresie przemian gospodarczych, zapoczątkowanych pod koniec lat osiemdziesiątych XX wieku, w sektorze tym dokonano wielu istotnych zmian. Znacząco wzrosła zarówno liczba szkół wyższych, jak i liczba kształconych studentów. W roku akademickim 2011/2012 było w Polsce 460 szkół wyższych¹, co w porównaniu z rokiem 1990 oznacza wzrost o 348 uczelni. Podobną tendencją charakteryzowała się także populacja kształconych studentów. Wzrosła ona z 403 000 w roku 1990/1991 do 1 764 060 w roku 2011/2012 [*Szkoły wyższe i ich finanse w 2011 r.*, 2012].

Zmiany zachodzące w tym czasie, zarówno w polskiej gospodarce, jak i na świecie spowodowały, iż szkoły wyższe także musiały przystosować się do aktualnych

¹ Liczba ta może być nieco mniejsza od podawanej przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego, ponieważ w opracowaniach Głównego Urzędu Statystycznego nie uwzględniono uczelni, w których w listopadzie 2011 r. nie było studentów ani absolwentów.

uwarunkowań społeczno-ekonomicznych. Zgodnie z tzw. Deklaracją Bolońską (tj. dokumentem stanowiącym podstawę tworzenia spójnego systemu szkolnictwa wyższego w Europie, podpisanym w dniu 19 czerwca 1999 r. przez ministrów edukacji 29 krajów) stworzony został Europejski Obszar Szkolnictwa Wyższego, którego celem jest ujednoczenie reguł funkcjonowania szkół wyższych w krajach europejskich. Dla polskiego szkolnictwa wyższego proces boloński stał się szansą na włączenie go w nurt przemian zachodzących w integrującej się Europie. Zapoczątkował także wiele działań reformujących funkcjonowanie szkół wyższych w Polsce.

Z dniem 1 października 2011 r. weszła w życie reforma polskiego szkolnictwa wyższego, której głównymi założeniami są – między innymi – stworzenie nowoczesnego systemu kształcenia, zwiększenie autonomii szkół wyższych oraz zwiększenie nakładów z budżetu państwa na szkolnictwo wyższe. Większość wprowadzanych zmian wiąże się z koniecznością reorganizacji obecnie funkcjonującego systemu zarządzania uczelniami wyższymi, w tym także w sferze zarządzania finansami, kosztami, przychodami, tj. podstawowymi kategoriami ekonomicznymi determinującymi efektywność ekonomiczną szkół wyższych. Z punktu widzenia tematyki niniejszego artykułu istotny jest fakt, iż efektywne zarządzanie kosztami uczelni wymaga wdrożenia w nich takiego systemu rachunku kosztów, który – z jednej strony – odzwierciedlałby specyfikę działalności szkół wyższych, z drugiej zaś – generował większy zasób informacji na potrzeby podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych, a nie tylko na potrzeby sprawozdawczości finansowej. Dotychczasowe metody ewidencji i rozliczania kosztów własnych uczelni publicznych w Polsce, wynikające z obowiązujących regulacji prawnych, nie odpowiadają potrzebom reformowanego systemu zarządzania szkołami wyższymi.

Celem niniejszego artykułu jest syntetyczna charakterystyka i krytyczna analiza obowiązującego systemu rachunku kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce w kontekście realizowanych reform szkolnictwa wyższego. Jest to jeden z etapów badań autorki artykułu prowadzonych pod kątem oceny możliwości wprowadzenia zmian w dotychczasowym systemie rachunku kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce².

2. Główne założenia i cele reformy sektora szkolnictwa wyższego w Polsce

Problematyka uwarunkowań, założeń, celów i przebiegu reform, dotyczących szkolnictwa wyższego w Polsce, jest przedmiotem dyskusji w środowiskach naukowych od wielu lat. Jest także szeroko odzwierciedlona w literaturze przedmiotu [np. Li-

² Badania prowadzone są w ramach pracy statutowej nr 4.18/7.08 zatytułowanej *Analiza możliwości wykorzystania rachunku kosztów działań w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych*, Politechnika Świętokrzyska w Kielcach, Wydział Zarządzania i Modelowania Komputerowego, Kielce 2012-2013.

pińska-Nałęcz 2012; Papuzińska, Cieśla 2011; Pezda 2012]. Dlatego też w niniejszej części artykułu zasygnalizowane zostaną tylko te aspekty realizowanych w ostatnim czasie reform, które wiążą się bezpośrednio z problematyką rachunku kosztów i jego znaczeniem dla skuteczności wprowadzanych zmian, w tym efektywnego zarządzania uczelnią.

Do podstawowych zadań szkół wyższych, stanowiących główny trzon sektora szkolnictwa wyższego, zalicza się prowadzenie badań naukowych oraz kształcenie młodego pokolenia, wspomagając jego rozwój intelektualny i moralny, a także przygotowywanie przyszłych absolwentów do odpowiedzialnego pełnienia funkcji publicznych i zawodowych w państwie. Szkoły wyższe wspierają także rozwój kulturowy i cywilizacyjny całego społeczeństwa. W obliczu wymagań, jakie stawiane są publicznym uczelniom wyższym w świetle zmieniających się uwarunkowań społeczno-ekonomicznych, konieczne jest wprowadzenie zmian w dotychczasowym sposobie zarządzania nimi. Dotyczy to obu obszarów działalności publicznych szkół wyższych, tj. działalności naukowo-badawczej i edukacyjnej. W tym celu został opracowany pakiet dokumentów tworzących nowy system nauki w Polsce oraz reformujących działalność sektora szkolnictwa wyższego. Z dniem 1 października 2010 r. wszedł w życie pakiet ustaw tworzących nowy system nauki pod wspólnym hasłem „Budujemy na wiedzy”. Są to: Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki, Dz.U. nr 96, poz. 615, Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Narodowym Centrum Nauki, Dz.U. nr 96, poz. 617, Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych, Dz.U. nr 96, poz. 618, Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Narodowym Centrum Badań i Rozwoju, Dz.U. nr 96, poz. 616, Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk, Dz.U. nr 96, poz. 619. Z kolei z dniem 1 października 2011 r. weszły w życie przepisy znowelizowanej Ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym, Dz.U. nr 164, poz. 1365 z późn. zm. oraz Ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki, Dz.U. nr 65, poz. 595 z późn. zm.

Jak wspomniano, do najważniejszych założeń reformy szkolnictwa wyższego należy zaliczyć: stworzenie nowoczesnego systemu kształcenia, zwiększenie autonomii finansowej uczelni wyższych oraz efektywne wykorzystanie środków publicznych otrzymywanych z budżetu państwa. Wprowadzane zmiany kładą większy nacisk na jakość kształcenia studentów oraz mobilizację kadry dydaktycznej do rozwoju badań naukowych. Większość środków finansowych na badania naukowe rozdzielana jest pomiędzy uczelnie w drodze konkursów. Dotychczas głównym decydentem przy podziale tych środków był minister właściwy do spraw nauki, co w dużej mierze oznaczało centralizację uprawnień decyzyjnych. Wprowadzona reforma kompetencje w zakresie finansowania badań naukowych i prac rozwojowych przesunęła do Narodowego Centrum Nauki oraz Narodowego Centrum Badań i Rozwoju. Powyższa zmiana ma na celu skuteczniejszą realizację polityki proinnowacyjnej, wykorzystującej przy tym nowo opracowane procedury i mechanizmy. Uczelnie zostają uwolnione od skomplikowanych centralnych procedur administra-

cyjnych, a najlepsze otrzymują dużą swobodę w zakresie tworzenia autorskich, innowacyjnych i interdyscyplinarnych kierunków studiów [Założenia do nowelizacji ustawy..., 2009].

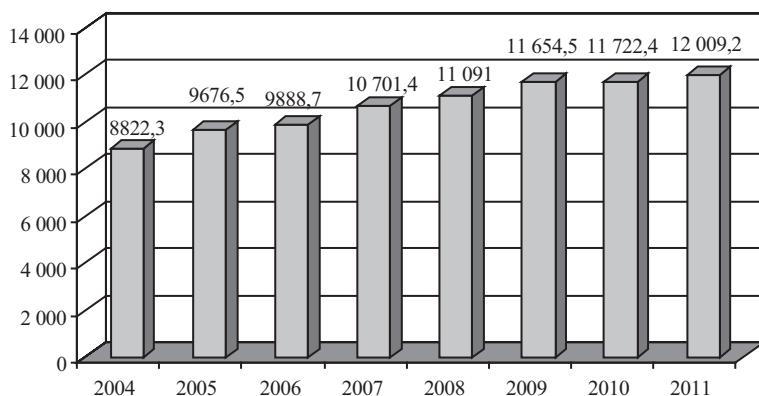
Zmiany w dotychczasowym systemie kształcenia studentów mają na celu podniesienie jakości świadczonych przez uczelnie wyższe usług edukacyjnych do poziomu najlepszych ośrodków akademickich na świecie. Zamiast sztywnych standardów kształcenia, nowe programy studiów tworzone są przy udziale pracodawców i ekspertów, z uwzględnieniem funkcjonujących w Europie tzw. Ram Kwalifikacji. Takie podejście do koncepcji programowych studiów umożliwia identyfikację i porównanie wiedzy, umiejętności i kompetencji absolwentów legitymujących się dyplomem ukończenia studiów na różnych uczelniach.

Duże zmiany dotyczą także sfery finansowej uczelni publicznych. Jedną z nich jest wprowadzenie obowiązku sporządzania programów naprawczych dla tych uczelni publicznych, w których suma strat netto w okresie nie dłuższym niż ostatnie 5 lat przekracza 25% kwoty dotacji z budżetu państwa. Celem programu naprawczego jest opracowanie szczegółowej charakterystyki stanu finansów uczelni, zaplanowanie działań służących odzyskaniu równowagi finansowej uczelni publicznych przez zrównoważenie planowanych kosztów działalności z osiąganymi przychodami [Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r., poz. 1365 z późn. zm., art. 100] wraz z uzasadnieniem wyboru zastosowanych środków naprawczych [Rozporządzenie MNiSW z dnia 5 października 2011 r., poz. 1446]. Wymaga to od szkół wyższych odpowiedniego zasobu informacji o przychodach i kosztach uczelni, w tym o czynnikach generujących powstawanie kosztów, o ich strukturze, miejscu i przyczynach powstawania.

Kolejnym założeniem reformy szkolnictwa wyższego jest zwiększenie poziomu finansowania uczelni publicznych ze środków budżetowych. Poziom ten najczęściej przedstawiany jest w liczbach bezwzględnych lub poprzez odniesienie do PKB. Rysunek 1 przedstawia wydatki publiczne na szkolnictwo wyższe w Polsce w liczbach bezwzględnych w latach 2004-2011.

Z danych przedstawionych na rys. 1 wynika, że od roku 2004 następuje sukcesywny wzrost poziomu wydatków z budżetu państwa na sektor szkolnictwa wyższego w Polsce (mimo prezentacji problemu w cenach bieżących, tj. niewuwzględniających inflacji). Wzrost ten uważany jest nadal za niewystarczający. Zwiększa się zatem rola i znaczenie efektywnego wydatkowania publicznych środków budżetowych otrzymywanych przez uczenie wyższe. Identyfikacja i pomiar tejże efektywności z punktu widzenia zarządzania szkołami wyższymi wymaga większego zasobu informacji, niż wynika to z obowiązujących zasad rachunkowości prowadzonej w tychże uczelniach.

Inną możliwością uzyskania dodatkowych środków pieniężnych jest wprowadzenie od 2012 r. dotacji projakościowej (w wysokości 230 mln zł) dla najlepszych uczelni publicznych i niepublicznych, które w drodze konkursów uzyskują status Krajowych Naukowych Ośrodków Wiodących (KNOW) [*Reforma szkolnictwa wyższego*, 2011, s. 16].



Rys. 1. Wydatki publiczne na szkolnictwo wyższe w Polsce w latach 2004-2011 (dane w cenach bieżących)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [*Szkoły wyższe i ich finanse w 2005 r.*, 2006; *Szkoły wyższe i ich finanse w 2011 r.*, 2012].

Reasumując, zmiany gospodarcze, technologiczne, polityczne, społeczno-kulturowe oraz w szczególności demograficzne, w obliczu których stoją polskie uczelnie publiczne, wymuszają konieczność reorganizacji ich systemów zarządzania. Główne zagrożenia wiążące się z malejącą liczbą studentów, globalizacją szkolnictwa wyższego oraz zmianami w organizacji i finansowaniu badań naukowych powodują, iż istotnego znaczenia nabierają informacje o ponoszonych przez te uczelnie kosztach. Informacje te umożliwiają bardziej skuteczne zarządzanie sferą dydaktyczną i naukowo-badawczą, a tym samym poprawę efektywności ekonomicznej szkół wyższych.

3. System rachunku kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce

Publiczne szkoły wyższe w Polsce na mocy ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994 r., poz. 330] są zaliczane do grupy podmiotów gospodarczych zobligowanych do prowadzenia rachunkowości zgodnie z przepisami ww. ustawy. Z uwagi na ograniczoną objętość artykułu dalsza część rozważań poświęcona zostanie wyłącznie charakterystyce tej części systemu rachunkowości publicznych szkół wyższych w Polsce, która dotyczy zasad ewidencji i rozliczania kosztów własnych.

Do głównych aktów prawnych odnoszących się do kwestii ewidencji i rozliczania kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce należy zaliczyć: Ustawę z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157 poz. 1240, Ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. nr 0, poz. 330, Ustawę z dnia

27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym, Dz.U. nr 164, poz. 1365 z późn. zm. oraz Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych, Dz.U. nr 0, poz. 1533.

Ostatni z wymienionych aktów prawnych dotyczy różnych aspektów i zagadnień gospodarki finansowej uczelni, w tym stosowanego rachunku kosztów, odnosząc się wyłącznie do uczelni publicznych. Zgodnie z § 16 ww. rozporządzenia uczelnie te mają obowiązek rozliczania kosztów według rodzajów prowadzonej działalności, a zatem działalności: dydaktycznej, badawczej oraz gospodarczo wyodrębnionej. Ponieważ działalność uczelni publicznych finansowana jest w przeważającej części ze środków publicznych, uczelnie publiczne są zobligowane do rozliczania kosztów według rodzajów prowadzonej działalności z wyodrębnieniem finansowania z dotacji z budżetu państwa oraz przychodów własnych. Wynikająca z przepisów ustawy o rachunkowości konieczność sporządzania sprawozdań finansowych w określonej formie i o określonym zakresie informacji sprawia, że ewidencja kosztów ich działalności prowadzona jest przede wszystkim w dwóch przekrojach: rodzajowym i kalkulacyjnym. Natomiast do obowiązków rektora uczelni publicznej należy opracowanie szczegółowych zasad ich ewidencji i rozliczania w ramach tworzonej polityki rachunkowości.

W tabeli 1 przedstawiono pozycje kosztów zaliczanych, zgodnie z Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych, do działalności dydaktycznej, badawczej oraz gospodarczo wyodrębnionej.

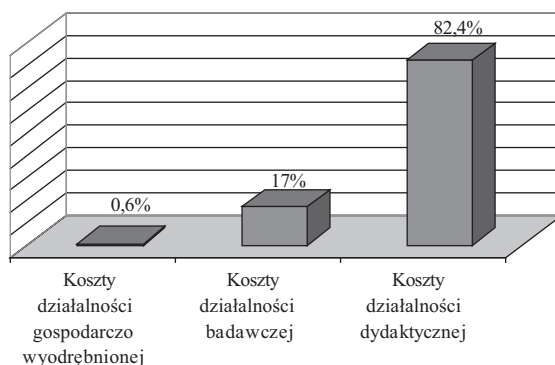
Tabela 1. Koszty publicznych szkół wyższych w Polsce według rodzajów działalności

Rodzaj prowadzonej działalności	Pozycja kosztu
Działalność dydaktyczna	Koszty związane z: <ul style="list-style-type: none"> • procesem dydaktycznym na wszystkich stopniach studiów, w tym studiach podyplomowych, kursach i szkoleniach, oraz koszty związane z realizacją zadań przez np. uczelnie wojskowe, uczelnie służb państwowych, uczelnie artystyczne czy morskie, • kształceniem kadr naukowych, • utrzymaniem uczelni publicznej, w tym koszty remontów, z wyjątkiem domów i stołówek studenckich, • prowadzeniem innych działań podejmowanych przez uczelnię publiczną w ramach działalności dydaktycznej, których finansowanie zapewniają przychody z działalności dydaktycznej.
Działalność badawcza	Koszty związane z: <ul style="list-style-type: none"> • prowadzeniem badań naukowych i prac rozwojowych oraz świadczeniem usług badawczych, których finansowanie zapewniają przychody z działalności badawczej.
Działalność gospodarczo wyodrębniona	<ul style="list-style-type: none"> • Koszty funkcjonowania wyodrębnionych organizacyjnych jednostek w uczelni publicznej

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 r., poz. 1533].

Przedstawione w tabeli 1 pozycje kosztów w poszczególnych rodzajach działalności rozlicza się, i tym samym ewidencjonuje, w podziale na koszty kształcenia na studiach stacjonarnych i niestacjonarnych oraz koszty pozostałej działalności dydaktycznej³. Natomiast koszty działalności badawczej ewidencjonowane są według źródeł finansowania w podziale na środki budżetowe, odpłatności za świadczone usługi oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych.

W roku 2011 poziom kosztów działalności operacyjnej (na którą składają się działalność dydaktyczna, badawcza oraz gospodarczo wyodrębniona) w publicznych szkołach wyższych w Polsce wyniósł 16,5 mld zł. Największą grupę kosztów stanowiły koszty związane z działalnością dydaktyczną – 13,6 mld zł, tj. 82,4% kosztów działalności operacyjnej. Koszty związane z działalnością badawczą wyniosły 2,8 mld zł (17%), natomiast koszty działalności gospodarczo wyodrębnionej – 0,1 mld zł (0,6%) – rys. 2.



Rys. 2. Struktura kosztów działalności operacyjnej w publicznych szkołach wyższych w Polsce w roku 2011

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [*Szkoły wyższe i ich finanse w 2011 r.*, 2012].

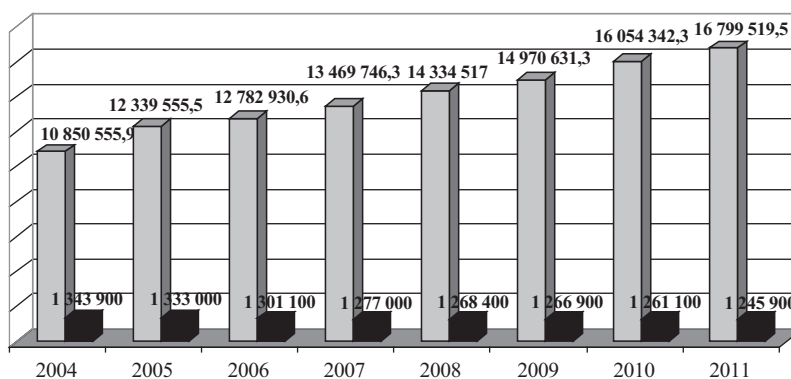
Zakres i jakość informacji o poziomie i strukturze kosztów, dostarczanych uczelniom publicznym zgodnie z obowiązującymi zasadami ich ewidencji, w świetle obecnych uwarunkowań społeczno-ekonomicznych nie są wystarczające. Publiczne szkoły wyższe potrzebują bardziej rozbudowanych informacji o poziomie i strukturze kosztów, miejscach ich powstawania, czynnikach powodujących ich zmiany itp. Zobligowane są także do szczegółowego rozliczania pozyskanych środków finansowych w zależności od źródeł ich pochodzenia. Oznacza to, iż każdy poniesiony koszt musi mieć pokrycie w konkretnym źródle finansowania.

Wymaga to wdrożenia w nich takiego systemu rachunku kosztów, który byłby dostosowany do specyfiki ich działalności oraz zaspokajałby bieżące i przyszłe potrzeby informacyjne szkół wyższych, umożliwiając efektywne zarządzanie nimi.

³ Zmiany te obowiązują od 1 stycznia 2013 roku.

4. Koszty własne uczelni publicznych w świetle przeprowadzonych badań kontrolnych

Przeprowadzona przez autorkę artykułu analiza strukturalna kosztów własnych uczelni publicznych w Polsce wykazała, że pomimo spadającej liczby studentów poziom kosztów w uczelniach publicznych wzrósł [Moskwa-Bęczkowska 2012]. W roku 2011 koszty te wzrosły o 54% w porównaniu z rokiem 2004 – rys. 3.



* dane dotyczące kosztów podawane są w cenach bieżących

Rys. 3. Koszty ogółem oraz liczba studentów publicznych szkół wyższych w Polsce w latach 2004-2011

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [*Szkoły wyższe i ich finanse w 2006 r.*, 2007; *Szkoły wyższe i ich finanse w 2011 r.*, 2012].

Wnioski wynikające z przeprowadzonej analizy kosztów potwierdzają fakt, iż zarówno zakres, jak i jakość informacji dostarczanych przez tradycyjny rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w kontekście poprawy ich efektywności są niewystarczające. Potwierdzają to także wyniki kontroli wykorzystania środków publicznych przez szkoły wyższe, przeprowadzonej w 2010 roku przez Najwyższą Izbę Kontroli.

Ocena dotyczyła między innymi wykorzystania dotacji przez publiczne szkoły wyższe na zadania związane z: kształceniem studentów studiów stacjonarnych, uczestników stacjonarnych studiów doktoranckich i kadr naukowych, utrzymaniem uczelni, realizacją inwestycji, bezzwrotną pomocą materialną dla studentów i doktorantów oraz działalnością badawczą [*Informacja o wynikach...*, 2010, s. 4]. Kontrolą objęto Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego oraz 38 szkół wyższych, z czego 27 to uczelnie publiczne, a 11 – niepubliczne. W wyniku przeprowadzonej analizy stwierdzono kilka nieprawidłowości dotyczących działalności uczelni publicznych. Mianowicie w 20 skontrolowanych uczelniach wykryto, iż nie prowadzą one odrębnej ewidencji księgowej kosztów zadań finansowanych ze środków budżet-

towych obejmujących: koszty kształcenia studentów studiów stacjonarnych, stacjonarnych studiów doktoranckich, kadr naukowych, utrzymania uczelni oraz kosztów kształcenia na studiach niestacjonarnych.

Obowiązujące w tym czasie zasady rachunkowości nie zapewniały transparentności wykorzystania środków publicznych, gdyż nie obliżowały służb księgowych do ustalania kosztów działalności dydaktycznej z podziałem na studia stacjonarne i niestacjonarne. Brak odrębnej ewidencji ww. pozycji kosztów uniemożliwia określenie, czy dotacja była wykorzystana zgodnie z jej przeznaczeniem oraz czy prawidłowo ustalono wysokość opłat za kształcenie studentów na studiach niestacjonarnych. Spowodowało to zmianę przepisów dotyczących ewidencji kosztów kształcenia w uczelniach publicznych. Zgodnie z nowym Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznej, od 1 stycznia 2013 roku uczelnie publiczne mają obowiązek ewidencjonować koszty kształcenia odrębnie na studiach stacjonarnych i niestacjonarnych.

Jednakże zmiana ta nie rozwiązuje w pełni problemu ewidencji kosztów kształcenia w podziale na studia stacjonarne i niestacjonarne. Zapis rozporządzenia ogranicza się jedynie do zobligowania uczelni publicznych do nowego sposobu ewidencji powyższych kosztów, nie precyzując przy tym, za pomocą jakiego klucza podziałowego mają być rozliczone koszty wspólne dla obu form kształcenia, tj. koszty pośrednie. Co więcej, odpowiedzialność za opracowanie modelu prawidłowego rozliczania kosztów kształcenia nadal spoczywa na rektorach uczelni.

Najczęściej stosowanym kluczem podziałowym tych kosztów jest liczba studentów studiów niestacjonarnych, co zdaniem specjalistów nie jest najlepszym rozwiązaniem [por. Miłosz 2012]. Przypisywanie kosztów odpłatnym formom kształcenia metodą podziałową, w której kluczem podziałowym jest udział liczby studentów studiów niestacjonarnych w łącznej liczbie studiujących, zawyża koszty kształcenia studiów niestacjonarnych, które – zgodnie z ustawą Prawo o szkolnictwie wyższym – stanowią podstawę ustalania wysokości opłat za usługi edukacyjne. Niewłaściwie dobrany klucz podziałowy może wpłynąć na wysokość opłat za usługi świadczone na rzecz studentów studiów niestacjonarnych w uczelniach publicznych. Opłaty te mogą okazać się wyższe lub niższe aniżeli ponoszone koszty. Należy także zaznaczyć, iż opłaty za studia niestacjonarne ustalone są w oparciu o dane szacunkowe. Wspomniana wcześniej liczba studentów jest wartością planowaną w dniu ustalania wysokości pobieranej opłaty. Ostateczny poziom liczby kształconych studentów ustala się po zakończeniu rekrutacji na pierwszy rok studiów i rozpoczęciu roku akademickiego. Realna liczba studentów może okazać się wtedy mniejsza niż planowana.

5. Zakończenie

Sektor szkolnictwa wyższego w Polsce jest obecnie w fazie wielu istotnych zmian organizacyjnych wynikających z przeprowadzanych reform kształcenia academic-

kiego oraz nauki. Wymusza to konieczność wdrażania w uczelniach wyższych kompleksowego modelu zarządzania uczelniami, w tym zarządzania ich kosztami, przychodami i efektywnością. Wiele uczelni publicznych w Polsce ma już opracowane koncepcje nowoczesnego systemu zarządzania uczelnią, niektóre z nich są także na etapie ich wdrożenia.

Celem rachunkowości zarządczej stosowanej w jednostkach sektora rynkowego jest dostarczanie rzetelnych informacji finansowych, umożliwiających podejmowanie decyzji o charakterze operacyjnym i strategicznym. Istotnym jej elementem jest właściwy system rachunku kosztów. Zmieniające się wewnętrzne i zewnętrzne uwarunkowania funkcjonowania szkół wyższych w Polsce sprawiły, że rachunkowość ta winna być prowadzona także w tych jednostkach sektora publicznego. Uzyskiwanie szczegółowych informacji o poziomie i strukturze kosztów działalności uczelni publicznych, przyczynach i miejscach ich powstawania z całą pewnością pozwoliłoby na podejmowanie przez kierownictwo uczelni racjonalnych ekonomicznie decyzji, umożliwiając tym samym efektywne zarządzanie uczelnią.

Na uczelniach publicznych spoczywa ponadto ogromna odpowiedzialność poprawnego ewidencjonowania i rozliczania kosztów na potrzeby sprawozdawczości finansowej, a zatem optymalny system rachunku kosztów w publicznych szkołach wyższych winien dostarczać takich informacji, których zakres i jakość umożliwiłby zarówno efektywne zarządzanie uczelnią, jak i sporządzanie odpowiednich sprawozdań finansowych.

Literatura

- Informacja o wynikach kontroli wykorzystania środków publicznych przez szkoły wyższe*, Najwyższa Izba Kontroli, KNO-4101-02/00/2010.
- Lipińska-Nałęcz D., *Szkolnictwo wyższe w dybach czy na drodze do wolności?*, „Forum Akademickie”, 2012, nr 7-8.
- Moskwa-Bęczkowska D., *Zarządzanie kosztami w publicznych szkołach wyższych jako instrument poprawy ich efektywności*, [w:] *Instrumenty zarządzania kosztami i dokonania*, red. E. Nowak, M. Nieplowicz, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu Nr 252, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław 2012.
- Miłosz H., *Jak ewidencjonować koszty studiów*, „Forum Akademickie” 2012, nr 6.
- Papuzińska M., Cieśla J., *Mitologia wyższa*, „Polityka” nr 10 (2797), 2011, www.polityka.pl (11.03.2013 r.).
- Pezda A., *Minister nauki grozi uczelniom wprowadzeniem komisarzy*, „Gazeta Wyborcza” z dnia 31.08.2012.
- Reforma szkolnictwa wyższego*, Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego, Warszawa 2011.
- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z 5 października 2011 r., w sprawie zakresu i trybu realizacji programu naprawczego prowadzącego do uzyskania równowagi finansowej uczelni publicznej, Dz.U. nr 243, poz. 1446.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych, Dz.U., nr 0, poz. 1533.
- Szkoły wyższe i ich finanse w 2005 r.*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2006.

Szkoły wyższe i ich finanse w 2006 r., Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2007.

Szkoły wyższe i ich finanse w 2011 r., Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2012.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. nr 0, poz. 330.

Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym, Dz.U. nr 164, poz. 1365 z późn. zm.

Założenia do nowelizacji ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym oraz ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki, Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego, Warszawa 2009.

COST ACCOUNTING OF PUBLIC UNIVERSITIES IN POLAND IN THE LIGHT OF THE REFORM OF HIGHER EDUCATION

Summary: 1st October 2011 is an important date for the higher education sector in Poland. On that day the reform of Polish higher education came into force. Its main objectives are, among others, creating a modern education system, increasing the autonomy of universities and increasing expenditure from the state budget for higher education. Most of the introduced changes involves the reorganization of valid management system of university, including the area of finances, costs and revenues management. The purpose of this article is a synthetic description and critical analysis of the valid cost accounting system in public universities in Poland in the context of ongoing reforms of higher education.

Keywords: public universities, reform of higher education sector, cost accounting of public universities.