

Agnieszka Nóżka

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

SPRAWOZDAWCZY RACHUNEK KOSZTÓW JEDNOSTEK BADAWCZO-ROZWOJOWYCH JAKO ŹRÓDŁO INFORMACJI ZARZĄDCZEJ

Streszczenie: Nowe uwarunkowania funkcjonowania jednostek badawczo-rozwojowych wymagają unowocześnień sposobu zarządzania tymi jednostkami i wprowadzenia rachunku ekonomicznego. Skuteczność zarządzania uzależniona jest od jakości informacji, na której opiera się podejmowanie decyzji. Wśród tych informacji ważne miejsce zajmuje informacja o kosztach, stąd wskazuje się na zasadniczą rolę rachunku kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa. Tematyka artykułu skupia się na analizie i ocenie sprawozdawczego rachunku kosztów wybranych jednostek badawczo-rozwojowych województwa lubelskiego jako źródła informacji przydatnych do zarządzania. Wskazano na jego ograniczenia oraz niezbędne kierunki zmian, jakie pozwolą go udoskonalić, czyniąc z rachunku kosztów tych jednostek skuteczny instrument wspomagający zarządzanie.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, sprawozdawczy (systematyczny) rachunek kosztów, jednostki badawczo-rozwojowe.

1. Wstęp

Wśród zasobów informacji ekonomicznej o szczególnym znaczeniu dla podmiotów chcących sprostać wyzwaniom współczesnej gospodarki znajduje się informacja kosztowa. Uznanie kosztów za podstawowy parametr decyzyjny podkreśla rangę rachunku kosztów jako czołowego systemu informacyjnego przedsiębiorstwa. Za podstawowy cel rachunku kosztów uznaje się dostarczenie różnym użytkownikom wieloprzekrojowych informacji ekonomicznych służących zaspokojeniu ich potrzeb [Nowak, Wierziński 2010, s. 15]. Z punktu widzenia rachunkowości finansowej jest to przede wszystkim informacja, która ma umożliwić sporządzenie obligatoryjnych sprawozdań finansowych, rozliczenie obciążeń publicznoprawnych i dostarczenie informacji dla celów statystycznych. Zadania te realizowane są przez systematyczny (sprawozdawczy) rachunek kosztów stanowiący względnie wyodrębniony podsystem systemu ewidencyjnego rachunkowości [Nowak, Wierziński 2010, s. 19]. Systematyczny rachunek kosztów, choć stanowi ważne i wiarygodne źródło informacji kosztowej, nie zawsze jest w stanie sprostać oczekiwaniom osób zarządzających. Jest to związane z ograniczonym przekrojem informacji o kosztach oraz

uproszczeniami, jakie stosowane są przy ich ujmowaniu i rozliczaniu w rachunku sprawozdawczym. Istnieje zatem potrzeba rozbudowy rachunku kosztów o rachunki problemowe (pozaewidencyjne), które są podporządkowane różnym sytuacjom decyzyjnym i kontrolnym.

Celem artykułu jest analiza i ocena przydatności systematycznego rachunku kosztów wybranych jednostek badawczo-rozwojowych (instytutów naukowo-badawczych) województwa lubelskiego dla potrzeb osób zarządzających. Artykuł prezentuje jedynie wybrane (zgodnie z przyjętym celem) aspekty spośród objętych analizą i oceną w ramach przeprowadzonych przez autorkę badań empirycznych¹. W artykule skupiono się na wskazaniu, jakie wymagania stawia się rachunkowi kosztów jednostek badawczo-rozwojowych, biorąc pod uwagę uwarunkowania, w jakich one funkcjonują, a następnie przedstawiono wyniki badań i wnioski dotyczące oceny systematycznego rachunku kosztów tych instytucji jako źródła informacji zarządczej.

2. Rola rachunku kosztów w zarządzaniu

Właściwe zarządzanie (w tym podejmowanie decyzji) nie jest możliwe bez odpowiedniego, dostosowanego do jego wymogów systemu informacyjnego, w którym szczególnie miejsce zajmuje informacja o kosztach. Koszty stały się w gospodarce rynkowej ważnym kryterium wyboru decyzji oraz miarą gospodarności przedsiębiorstwa. Z tego względu rachunek kosztów zajmuje zasadnicze miejsce w systemie informacyjnym rachunkowości.

Wśród podstawowych zadań rachunku kosztów wymienia się najczęściej:

- tworzenie podstaw decyzyjnych,
- ustalanie kosztów dla potrzeb polityki cenowej,
- kontrolę przebiegu procesów produkcyjnych i uzyskiwanych efektów,
- obserwację i badanie zmian strukturalnych przedsiębiorstwa,
- dostarczanie informacji kosztowych odbiorcom zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym [Sawicki 1996, tom I, s. 33].

Sformułowane powyżej zadania można z kolei umiejscowić w obrębie funkcji zewnętrznej i wewnętrznej rachunku kosztów, które to funkcje stanowią rozwinięcie funkcji informacyjnej. Ze względu zatem na coraz bardziej zaznaczającą się odmienną obszarów realizacji funkcji informacyjnej rachunku kosztów wymienia się:

- funkcję zewnętrzną rachunku kosztów, która polega na dostarczaniu informacji użytkownikom zewnętrznym; dostarczone w ramach tej funkcji informacje mają być m.in. podstawą prowadzenia określonych rachunków makroekonomicznych,

¹ Badania prowadzone były w latach 2003-2005 w 4 (spośród 139 działających wówczas w Polsce) instytutach naukowo-badawczych. Były to: Państwowy Instytut Weterynaryjny w Puławach, Instytut Nawozów Sztucznych w Puławach, Instytut Uprawy Nawożenia i Gleboznawstwa w Puławach oraz Instytut Medycyny Wsi im. W. Chodźki w Lublinie. Głównym celem badań była diagnoza stanu rachunku kosztów badanych jednostek oraz wskazanie kierunków ich doskonalenia.

przygotowania wniosków kredytowych, uzgodnień i negocjacji cenowych, ustalania i kontroli obciążeń podatkowych,

- funkcję wewnętrzną rachunku kosztów, która polega na dostarczaniu informacji wspomagających proces zarządzania w przekroju funkcji zarządzania.

I właśnie funkcja wewnętrzna, jaką spełnia rachunek kosztów, konkretyzuje i umacnia jego związki z zarządzaniem [Sołtys 2003, s. 37]. Funkcje zarządzania (na które w najbardziej syntetycznym ujęciu składają się: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie) mogą być traktowane jako procesy informacyjno-decyzyjne. Na podstawie informacji (z wewnątrz przedsiębiorstwa i jego otoczenia) podejmowane są decyzje o doborze celów, zadań i sposobów działania. Zatem zarządzanie nie jest możliwe bez dopływu informacji, w tym informacji pochodzących z systemu rachunkowości.

Biorąc pod uwagę funkcje zarządzania, należy stwierdzić, że rachunek kosztów dostarcza informacji potrzebnych do:

- planowania – rolą rachunku kosztów jest dostarczenie informacji pozwalających zmniejszyć stopień ryzyka przy dokonywaniu wyborów (wykorzystuje się tu tzw. planistyczny rachunek kosztów), jak również informacji o kosztowych ograniczeniach realizacji już podjętych decyzji (budowa wzorców kosztowych),
- kontroli – informacja o kosztach rzeczywistych może być wykorzystywana do porównania jej z planem (wzorcami kosztowymi) i identyfikacji odchyłeń (ich przyczyn, miejsc, osób odpowiedzialnych) oraz podejmowania decyzji o ich eliminowaniu,
- organizowania – informacje z rachunku kosztów są wykorzystywane m.in. do określenia celów, zakresienia granic ośrodków odpowiedzialności, wskazania zadań kosztowych dla każdego ośrodka,
- motywowania i komunikowania – na podstawie informacji kosztowych budowane są wewnętrzne systemy ocen i raportów z wykonania zadań przez ośrodki odpowiedzialności, oceny powinny się zaś przekładać na systemy zachęt (materiałnych i niemateriałnych) [Gierusz 1996, s. 28-31].

Można zatem stwierdzić, że praktycznie wszystkie decyzje i działania, jakie podejmowane są w przedsiębiorstwie, muszą być oparte na kosztach jako podstawowym kryterium wyboru.

Rozpatrując powiązania między systemem rachunkowości (w tym również rachunkiem kosztów) a systemem zarządzania, podkreślić należy wzajemność tych relacji [Ronek 1995, s. 97]. Z jednej strony, rodzaj i jakość informacji z systemu rachunkowości (w tym także rachunku kosztów) wpływa na podejmowane decyzje, z drugiej zaś strony, system zarządzania stawia warunki odnośnie do informacji (np. co do rodzaju, terminu, zakresu).

Zakres współczesnego rachunku kosztów jest wyznaczony przez potrzeby informacyjne użytkowników. Jeśli chodzi o informację kosztową dla potrzeb zewnętrznych, to jej zakres i cechy regulują przepisy. Rachunek kosztów dla celów wewnętrz-

nych jest natomiast kształtowany wyłącznie pod wpływem potrzeb informacyjnych osób zarządzających na różnych szczeblach organizacji. Rachunek kosztów, aby mógł skutecznie wypełniać wszystkie stojące przed nim zadania, powinien uwzględniać specyficzne potrzeby informacyjne danego podmiotu. Często zatem rachunek kosztów stanowiący element systemu ewidencyjnego rachunkowości okazuje się niewystarczający, aby sprostać oczekiwaniom zarządzających, i konieczna jest jego rozbudowa o rachunki problemowe.

3. Wymagania wobec rachunku kosztów jednostek badawczo-rozwojowych na tle nowych uwarunkowań ich funkcjonowania

Jednostki badawczo-rozwojowe (w skrócie określane JBR) znajdują się obecnie w dość specyficznej, a zarazem trudnej sytuacji. Specyfika wynika z przynależności JBR do sfery B+R. Obecny system nauki w Polsce ukształtowany na początku lat 90. XX wieku charakteryzuje się dużym rozdrobnieniem (organizacyjnym i tematycznym), podziałami branżowymi oraz przewagą badań poznawczych nad badaniami przemysłowymi [*Strategia rozwoju...*].

Wśród zasadniczych wad systemu N+T, które wpływają również na uwarunkowania dla funkcjonowania JBR, wymienia się m.in.:

- bardzo niski udział nakładów na badania i rozwój (GERD) w stosunku do PKB,
- dominację finansowania budżetowego i niewielki udział podmiotów gospodarczych w wydatkach ogółem na B+R (co świadczy o nadal niskiej innowacyjności wśród przedsiębiorstw),
- rozdrobnioną strukturę podmiotową, która nie sprzyja integracji badań i realizacji projektów oraz programów w priorytetowych obszarach badawczych,
- słabe powiązanie nauki z gospodarką,
- małą mobilność naukowców, która jest jednym z czynników negatywnie wpływających na skalę transferu wyników działalności B+R do przedsiębiorstw,
- niską konkurencyjność międzynarodową [*Wstępne założenia...*].

Skutki niewłaściwej dotychczas polityki państwa wobec nauki i pogarszającej się sytuacji budżetowej widoczne są szczególnie w JBR. Rozkwit tego typu jednostek przypadł na czasy gospodarki planowej, kiedy powstawały coraz to nowe JBR w celu realizowania wytyczonych centralnie zadań z zakresu wspomagania przemysłu oraz innych sfer życia społecznego i gospodarczego. Wraz z rozpoczęciem transformacji w Polsce sytuacja wielu polskich JBR uległa zmianie. Na skutek przekształceń własnościowych i innych przemian w gospodarce jednostki te traciły swych partnerów przemysłowych, a w związku z tym ograniczony został dopływ środków ze sfery pozabudżetowej. Zwiększyło to zapotrzebowanie na środki z budżetu państwa. Pogarszająca się z jednej strony sytuacja finansów publicznych w Polsce (na których opierała się gospodarka finansowa JBR), z drugiej zaś strony nieumiejętność dostosowania się do warunków gospodarki rynkowej sprawiły, że wiele polskich JBR znalazło się w stanie głębokiego kryzysu.

Niska efektywność oraz inne problemy, z jakimi borykają się JBR (m.in. duże rozdrobnienie, niewłaściwa struktura organizacyjna i własnościowa itp.), zrodziły potrzebę przeprowadzenia przekształceń strukturalnych i własnościowych w tym sektorze. Przekształcenia takie to jedynie niewielki, w porównaniu z potrzebami, obszar koniecznych zmian. Zasadniczo jedyną drogą do „wyciągnięcia” systemu nauki i techniki z kryzysu jest gruntowna reforma całego tego systemu (również sfery finansowej).

W związku z nowymi wyzwaniem dla Polski wynikającymi z członkostwa w Unii oraz potrzebą zmian kilka lat temu zapoczątkowany został rozciągnięty w czasie (do 2020 r.) proces reform systemu N+T. Obok wyznaczenia kierunków polityki naukowej i innowacyjnej, stworzenia odpowiednich rozwiązań systemowych oraz klimatu dla rozwoju nauki, a także inwestycji w badania i rozwój (np. przez różne formy preferencji dla podmiotów inwestujących) potrzebna jest przede wszystkim zmiana sposobu zarządzania jednostkami naukowymi. Zarządzanie tymi jednostkami pod wieloma względami upodobniło się do zarządzania każdym innym przedsiębiorstwem w gospodarce rynkowej, a więc tak jak w ich przypadku powinno opierać się ono na racjonalnym planowaniu oraz wykorzystaniu różnych nowoczesnych metod i technik zarządzania.

Z powyższych względów wydaje się, iż rachunek kosztów stanowić powinien ważne źródło informacji dla tego typu jednostek. Z jednej strony, poddane są one przekształceniom „odgórnym” i muszą odnaleźć się w nowej rzeczywistości, z drugiej zaś, zmuszone są do podnoszenia efektywności, stawania się bardziej konkurencyjnymi na europejskim rynku badawczym oraz skuteczniejszymi w zabieganiu o nowe źródła finansowania (w tym pochodzące z przedsiębiorstw). Do podejmowania każdego z wyżej wymienionych działań konieczna jest informacja na temat kosztów, informacja, którą cechowałaby odpowiednio wysoka jakość, dokładność, informacja, którą można by pozyskać w odpowiednim momencie, a nie dopiero po zamknięciu roku obrotowego ze sprawozdań rocznych.

Biorąc pod uwagę te wszystkie nowe uwarunkowania funkcjonowania JBR oraz ich obecną sytuację finansową, można sformułować następujące funkcje, jakie powinien pełnić rachunek kosztów tych jednostek:

- zaspokojenie potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej (sprawozdawczości finansowej, statystycznej, sprawozdawczości związanej z pozyskiwaniem i rozliczaniem środków otrzymywanych na działalność B+R),
- wspieranie procesów decyzyjnych (np. stworzenie odpowiedniej bazy informacyjnej dla przedsięwzięć ofertowych – gdy JBR samodzielnie zabiegają o środki na finansowanie działalności),
- pomiar procesu narastania kosztów realizowanych prac (procesy badawczo-rozwojowe są bowiem często rozciągnięte w czasie),
- kontrola wydatkowania środków (budżetowych i pozabudżetowych),
- pomiar efektywności i gospodarności (np. pomoc w identyfikacji obszarów działalności, w których zasoby są wykorzystywane nieefektywnie, obszarów i działań nieprzynoszących wartości dodanej),

- monitorowanie przebiegu procesów przemian w JBR i ich wpływu na koszty,
- tworzenie podstaw do decyzji cenowych (na potrzeby ustalenia cen zewnętrznych i wewnętrznych).

4. Ocena systematycznego rachunku kosztów wybranych JBR (na podstawie badań empirycznych)

W obszarze stanowiącym tematykę niniejszego artykułu przeprowadzone badania empiryczne służyły analizie i ocenie: stosowanych przekrojów grupowania kosztów, rozwiązań ewidencyjnych oraz metod rozliczania kosztów pośrednich. Zamierzeniem było także ustalenie, czy badane jednostki wykorzystują rachunek kosztów do celów zarządczych i ewentualnie, w jakich obszarach zarządzania korzysta się z informacji o kosztach.

Systemy rachunku kosztów na potrzeby sprawozdawcze w analizowanych jednostkach charakteryzują się wieloma cechami wspólnymi, zwłaszcza jeśli chodzi o ogólny kształt oraz główne problemy rachunku kosztów. W zakresie rozwiązań szczegółowych zidentyfikowano natomiast różnice wynikające przede wszystkim z różnego zakresu działalności poszczególnych jednostek i potrzeb informacyjnych z tym związanych.

W badanych JBR ewidencjonuje się i rozlicza koszty działalności podstawowej, stosując wariant pełny (układ rodzajowy i podmiotowo-nośnikowy). Wariant ten daje najobszerniejszą wiedzę o kosztach, co należy ocenić pozytywnie z punktu widzenia potrzeb informacyjnych osób zarządzających. To jednak nie potrzeby zarządzania, ale sprawozdawczości związanej z pozyskiwaniem i rozliczaniem środków budżetowych na działalność B+R są przyczyną stosowania wariantu pełnego.

Podstawowy układ pozycji kosztów rodzajowych zawarty we Wzorcowym Planie Kont [Iskra, Witkowska, Żyznowski 2001, s. 194-217] rozbudowany jest w każdej z badanych jednostek adekwatnie do potrzeb o składniki kosztów prostych, jakie występują i podlegają obserwacji w poszczególnych jednostkach (jako konta syntetyczne), oraz pogłębiony przez konta księgi pomocniczej.

Na kontach zespołu 5 gromadzone są koszty bezpośrednie i pośrednie działalności badawczej i innej działalności prowadzonej przez instytuty, dotyczące jednego okresu sprawozdawczego. Wyróżnia się tu najczęściej następujące grupy kosztów:

- koszty działalności podstawowej – z podziałem na poszczególne rodzaje działalności badawczej (np. działalność statutową, projekty badawcze i celowe, pozostałe) i pozabadaawczej,
- koszty działalności wspomagającej badania (zwanej również DOT – działalnością ogólnotechniczną),
- koszty działalności pomocniczej i bytowej,
- koszty ogólnozakładowe.

Koszty bezpośrednie gromadzone są w przekroju nośników kosztów, które w przypadku działalności B+R stanowią najczęściej poszczególne zadania badawcze

(tematy działalności statutowej, granty, projekty celowe, umowy międzynarodowe itp.) lub ich grupy (np. działalność statutowa). W odniesieniu do działalności pozabadaawczej obiekty odniesienia kosztów są zindywidualizowane ze względu na zakres prowadzonej przez poszczególne instytuty działalności. Nośnikami mogą tu być np. rodzaje usług i produktów (dla usług i produktów powtarzalnych) lub zlecenia.

Porównując sposób ewidencji kosztów na kontach zespołu 5, wśród rozwiązań stosowanych w badanych jednostkach można stwierdzić rozbieżności dotyczące traktowania niektórych pozycji. Tak jest w przypadku kosztów działalności wspomagającej badania. Ujmuje się tu najczęściej: koszty działalności wydawniczej, prenumeratę czasopism fachowych, koszty związane z prowadzeniem bibliotek, koszty tworzenia i utrzymywania baz danych, koszty szkoleń i promocji, organizację konferencji czy też koszty ochrony własności intelektualnej i przemysłowej. O ile niektóre badane jednostki traktują tę działalność jako pomocniczą dla działalności naukowej (co skutkuje rozliczeniem kosztów tej kategorii na inne nośniki), o tyle inne uznają ją za jeden z kierunków działalności (obciążając ją dodatkowo narzutem kosztów pośrednich, np. zarządu).

Koszty pośrednie, a więc koszty, w przypadku których nie ma możliwości zidentyfikowania ich związku z nośnikiem kosztów, ujmowane są według miejsc występowania (poszczególnych komórek instytutów i funkcji), a następnie rozliczane na nośniki według kluczy. Jeśli chodzi o ten etap, stwierdza się duże zróżnicowanie w zakresie stopnia szczegółowości rozliczeń oraz stosowanych kluczy i metod.

Do rozliczenia kosztów pośrednich działalności badawczej rozpatrywane instytuty wykorzystują najczęściej klucze ilościowe, wśród których szczególną popularnością cieszy się liczba roboczogodzin poświęconych na wykonanie poszczególnych zadań badawczych (tematów działalności statutowej i innych prac). Na podstawie tego klucza rozlicza się także koszty wynagrodzeń pracowników zajmujących się działalnością B+R. Badane jednostki deklarują duży udział wynagrodzeń z narzutami w strukturze kosztów (nawet do 70%), zatem rozliczeniom tych kosztów poświęca się dużo uwagi. Rozliczenie wynagrodzeń pracowników zajmujących się bezpośrednio lub pośrednio działalnością B+R następuje na podstawie kart czasu pracy, które są okresowo wypełniane indywidualnie (przez poszczególnych pracowników) lub zbiorczo (np. przez pracowników danego zakładu badawczego).

Spośród kluczy wartościowych służących do rozliczenia kosztów pośrednich (np. kosztów zarządu) wykorzystuje się najpowszechniej wynagrodzenia bezpośrednie z narzutami, a także koszty bezpośrednie.

Na podstawie przeprowadzonych badań stwierdzono także pewne, specyficzne dla tego rodzaju instytucji, zasady rozliczania kosztów pośrednich. Tematy i kierunki działalności statutowej (finansowane z dotacji podmiotowej) obciążane są kosztami pośrednimi według stawek rzeczywistych. Jeśli zaś chodzi o projekty badawcze, celowe i inne umowy, w przypadku których koszty pośrednie zostały wynegocjowa-

ne (i określone w umowach), obciążenie kosztami pośrednimi następuje tylko do wysokości tych kwot. Zatem koszty pośrednie w tym wypadku określone są na podstawie stawek planowanych, natomiast tematy działalności statutowej i kierunki działalności pozabadawczej są obciążane narzutem rzeczywistych kosztów pośrednich – według przyjętego klucza.

Krytycznie należy ocenić dobór kluczy rozliczeniowych kosztów pośrednich. W żadnej z badanych jednostek wybór kluczy do rozliczenia nie został oparty na obserwacji czy analizie zachowania się kosztów. Stosowanie określonej podstawy rozliczenia jest raczej wynikiem przyjęcia określonej zasady oraz wprowadzenia odpowiednich parametrów do programów finansowo-księgowych. Co więcej, klucze nie podlegają żadnej weryfikacji często przez wiele lat. Badanie trafności doboru klucza rozliczeniowego, jakie przeprowadzono na podstawie analizy regresji, pozwoliło stwierdzić brak proporcjonalnego związku rozliczanych kosztów z podstawą rozliczeń².

W badanych jednostkach nie przeprowadza się także kalkulacji kosztów jednostkowych usług i produktów, choćby na potrzeby określenia ceny. W wątpliwość można podać także wiarygodność oceny efektywności poszczególnych kierunków badań (przeprowadzanej w niektórych instytutach) z racji zarówno zniekształconej informacji o kosztach, jak i problemów z pomiarem efektów niektórych prac B+R.

Oceniając wykorzystanie rachunku kosztów w zarządzaniu badanymi instytucjami, należy stwierdzić bardzo niewielki jego zakres. Głównym obszarem, w którym wykorzystuje się informacje, jest planowanie wielkości kosztów. Jednocześnie trzeba podkreślić, że rodzaje i zakres predykcji kosztów wynika przede wszystkim z potrzeby pozyskiwania środków (a zatem i konieczności wypełniania stosownych wniosków, w których wymaga się m.in. zaplanowania wielkości kosztów) oraz rozliczania się z nich (raporty końcowe). Niektóre z badanych instytutów przeprowadzają analizę kosztów na potrzeby wewnętrzne. Jest to zwłaszcza analiza porównawcza w czasie i analiza struktury oparta na układzie rodzajowym kosztów.

Podsumowując wyniki badań rachunku kosztów w JBR, stwierdza się, iż sprawozdawczy rachunek kosztów stanowi główne źródło informacji na temat kosztów w tych instytucjach, gdyż zakres rachunków pozaewidencyjnych jest marginalny. Rachunek kosztów jest zatem podporządkowany jedynie potrzebom sprawozdawczości zewnętrznej, uproszczenia zaś, a nawet niedociągnięcia nie wpływają na przydatność sprawozdań. Niemniej nieprawidłowości w doborze metod i kluczy rozliczeniowych oraz rozbieżności w ujmowaniu i rozumieniu niektórych kategorii kosztów zasadniczo ograniczają przydatność otrzymanej informacji dla potrzeb decyzyjnych czy kontrolnych.

² Sposób budowy modelu statystyczno-ekonometrycznego i wykorzystania go do oceny dopasowania klucza rozliczeniowego kosztów pośrednich opisano szczegółowo w monografii autorki [Nózka 2008, s. 103-114].

5. Podsumowanie

Aby rachunek kosztów JBR mógł stać się ważnym instrumentem wspomagającym informacyjnie zarządzanie, w pierwszej kolejności niezbędne staje się wyeliminowanie mankamentów w sprawozdawczym rachunku kosztów.

Głównym obszarem wymagającym doskonalenia są zasady repartycji kosztów. Informacja o kosztach poszczególnych kierunków działalności JBR (w tym np. realizowanych zadań badawczych) jest w dużej mierze zniekształcona z racji stosowania źle dobranych metod i kluczy podziału kosztów. Badane JBR deklarują co prawda duży udział kosztów wynagrodzeń bezpośrednich (z narzutami) w kosztach ogółem, ale w ocenie autorki niekoniecznie wynagrodzenia te można zaliczyć do kosztów bezpośrednich. Trzeba pamiętać, że w dużej mierze są one przypisywane do tematów/kierunków działalności w sposób pośredni (na podstawie wypełnionych przez pracowników kart czasu pracy). Z tych samych powodów nie można uznać wynagrodzeń bezpośrednich z narzutami za poprawny klucz podziałowy, tym bardziej że poszczególne zadania badawcze charakteryzują się różną pracochłonnością, wymagają różnych kwalifikacji i różnego poziomu zmechanizowania pracy.

W zakresie sprawozdawczego rachunku kosztów badanych JBR wskazane byłoby również zweryfikowanie zasad grupowania kosztów pośrednich w przekroju miejsc powstania oraz funkcji realizowanych w JBR w celu zapewnienia skuteczniejszej kontroli kosztów i zwiększenia dokładności kalkulacji.

Kolejnym kierunkiem niezbędnych, jak się wydaje, zmian jest uzupełnienie systematycznego rachunku kosztów o problemowe rachunki kosztów w obszarach, jakie pozwolą na wypełnienie wszystkich zadań stojących przed rachunkiem kosztów JBR.

Literatura

- Gierusz J., *Rachunek kosztów produkcji sprzężonej. Aspekty metodologiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 1996.
- Iskra I., Witkowska M., Żywnowski T., *Wzorcowy Plan Kont*, Finans-Servis, Warszawa 2001.
- Nowak E., Wierziński M., *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010.
- Nózka A., *Rachunek kosztów w zarządzaniu jednostkami badawczo-rozwojowymi*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2008.
- Ronek H., *Rachunkowość jako źródło informacji ekonomicznej*, [w:] *Ekonometryczne modelowanie danych finansowo-księgowych*, red. E. Nowak, M. Urbanek, Norbertinum, Lublin 1995.
- Sawicki K. (red.), *Rachunek kosztów*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996, tom I i II.
- Sołtys D. (red.), *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw. Rachunek kosztów*, AE, Wrocław 2003.
- Strategia rozwoju nauki w Polsce do 2015 roku*, Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego, Warszawa, czerwiec 2007 r. Wersja elektroniczna dokumentu dostępna: http://www.bip.nauka.gov.pl/_gAllery/20/48/2048/20070629_Strategia_Rozwoju_Nauki_w_Polsce_do_2015.pdf, 20.02.2009 r.

Wstępne założenia do zmiany systemu badań naukowych i prac rozwojowych, Ministerstwo Edukacji i Nauki, Warszawa, 3 marca 2006 r. Wersja elektroniczna dokumentu dostępna: http://www.nauka.gov.pl/mn/gALLERY/16/24/16240/Wstepne_zalozenia_do_zmiany_systemu_badan_naukowych_i_prac_rozwojowych_-_03-03-2006.pdf. 22.02.2009 r.

COST ACCOUNTING IN RESEARCH AND DEVELOPMENT UNITS AS THE SOURCE OF MANAGEMENT INFORMATION

Summary: New circumstances in R&D units operations require a modern approach in their management and implementation of the costing system. Efficient management depends on the quality of information systems where cost accounting plays the major role. In the article the focus is placed on the analysis and evaluation of reporting of cost accounting in the chosen R&D units located in Lubelski region. The limitations and the required adaptations of the cost accounting have been explored to enhance its efficiency in the given business conduct of R&D units.

Keywords: cost accounting, systematic cost accounting, research and development entities.