

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 Burczyk-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

Bogna Sawicka

Politechnika Lubelska

KALKULACJA KOSZTÓW STUDIÓW NIESTACJONARNYCH NA UCZELNIACH PUBLICZNYCH

Streszczenie: W artykule poruszono problematykę kalkulacji kosztów kształcenia na studiach niestacjonarnych w Polsce. W oparciu o analizę zewnętrznych uwarunkowań determinujących decyzje w obszarze studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych wskazano ograniczenia stosowania rachunku kosztów pełnych w procesie ustalania opłat za studia oraz możliwości wykorzystania rachunku kosztów pełnych w ocenie opłacalności prowadzenia studiów niestacjonarnych. W artykule zaproponowano zastosowanie wyceny kosztów relevantnych prowadzenia studiów niestacjonarnych jako kryterium ich opłacalności. Narzut kosztów pośrednich, dotyczący studiów niestacjonarnych, powinien być ustalany wynikowo, jako nadwyżka przychodów nad kosztami bezpośrednimi, i traktowany jako odciążenie kosztów pośrednich obciążających działalność dydaktyczną.

Słowa kluczowe: full costing, koszty kształcenia, rachunek kosztów, uczelnia publiczna.

1. Wstęp

Współczesne tendencje zmian w sposobie finansowania wyższych uczelni wprowadzają coraz silniej elementy konkurencji o środki na finansowanie poszczególnych projektów, nie odchodząc od koncepcji finansowania uczelni ze środków budżetu państwa.

Znajomość rzeczywistych kosztów podejmowanych działań jest wskazywana jako podstawowy warunek, by uczelnia wyższa mogła w sposób aktywny kształtować strategię swojego rozwoju, planować i decydować, jakie obszary swojej działalności rozwijać oraz w sposób efektywny wykonywać swoje zadania i wykorzystywać posiadane zasoby¹.

¹ Powyższe rekomendacje zostały zawarte w Raporcie Komisji Europejskiej, „Impact of external project-based research funding on financial management in Universities”, http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download_en/external_funding_final_report.pdf, listopad 2008 (6.04.2013).

Prowadzone przez European University Association badania, poświęcone wdrożeniu w uczelniach europejskich systemu full costing, wykazały znaczne zróżnicowanie zaawansowania prac w tym obszarze oraz wiele trudności w praktycznym podziale kosztów pośrednich ponoszonych przez wyższe uczelnie². Problem ten dotyczy również rachunkowości polskich uczelni publicznych, co wyraźnie zaakcentowała NIK we wnioskach po kontroli wykorzystania środków publicznych przez szkoły wyższe. Zgodnie z raportem NIK [Informacja o wynikach... 2010, s. 7] w 20 uczelniach (74% skontrolowanych) nie prowadzono odrębnej ewidencji księgowej kosztów zadań finansowanych z dotacji budżetowej, związanych z kształceniem w formie stacjonarnej studentów, uczestników stacjonarnych studiów doktoranckich oraz kadr naukowych, utrzymaniem uczelni oraz kosztów kształcenia na studiach niestacjonarnych, co zdaniem kontrolujących uniemożliwia określenie, czy dotacja była wykorzystywana zgodnie z jej przeznaczeniem oraz czy prawidłowo ustalono wysokość opłat za kształcenie studentów na studiach niestacjonarnych.

Zmiany w ustawie o szkolnictwie wyższym oraz w przepisach wykonawczych, dyktowane zarówno tendencjami europejskimi, jak i zaleceniami NIK, wprowadziły od 2013 roku na uczelniach publicznych obowiązek ustalenia zasad kalkulacji kosztów umożliwiających ustalenie kosztów bezpośrednich i pośrednich odpłatnych form kształcenia. Z założenia nowe regulacje mają służyć transparentności wykorzystania środków publicznych oraz zapobiegać dofinansowywaniu ze środków budżetowych m.in. kosztów prowadzenia studiów niestacjonarnych. Wstępne kalkulacje kosztów kształcenia na studiach niestacjonarnych wykonane na polecenie NIK wykazały deficytowość studiów niestacjonarnych, co wskazuje na potrzebę rozważenia możliwości i zasadności stosowania idei full costing do wyceny kosztów kształcenia na studiach niestacjonarnych.

W związku ze wskazanym problemem merytorycznym w obszarze rachunku kosztów wyższych uczelni publicznych w artykule zostaną zaprezentowane zewnętrzne uwarunkowania procesu decyzyjnego w zakresie prowadzenia studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych, mające na celu wykazanie, że:

1) studia stacjonarne są usługą oferowaną na rynku konkurencyjnym, na którym w krótkim czasie nie jest możliwa akceptacja cen opartych na kalkulacji kosztu pełnego;

2) studia niestacjonarne staną się w przyszłości działalnością uzupełniającą uczelni publicznych, niemającą znaczenia strategicznego w ocenie ich działalności,

3) nie jest możliwe ustalenie kluczy podziałowych kosztów pośrednich, które w dłuższym czasie przy zachowaniu zasady ciągłości umożliwiłyby ustalanie czesnego na poziomie nieprzekraczającym rzeczywistych pełnych kosztów kształcenia.

² Stan zaawansowania prac w procesie wdrażania full costing opisuje Raport European University Association Publications 2008 Financially Sustainable Universities, http://www.p.lodz.pl/main,menu1660,rozne_index.htm (7.04.2013), oraz [Sobańska, Kalinowski 2012].

Celem artykułu jest ocena potencjalnych efektów zastosowania tradycyjnych metod rozliczania kosztów pośrednich na studia stacjonarne i niestacjonarne w uczelniach publicznych przy uwzględnieniu ograniczeń prawnych, rynkowych oraz demograficznych oraz przedstawienie koncepcji kalkulacji kosztów studiów niestacjonarnych, uwzględniającej zarówno uwarunkowania zewnętrzne, jak i wewnętrzne potrzeby informacyjne uczelni publicznych. W artykule posłużono się metodą studiów literaturowych oraz analizy indukcyjnej.

2. Uwarunkowania zewnętrzne procesu kalkulacji kosztów studiów niestacjonarnych

Uwarunkowania zewnętrzne kalkulacji kosztów studiów niestacjonarnych stanowią uwarunkowania prawne, dokumenty programowe dotyczące strategii szkolnictwa wyższego w Polsce, uwarunkowania demograficzne oraz rynkowe.

Zgodnie z art. 99 ust.1. Ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2012 roku uczelnia publiczna może pobierać opłaty za świadczone usługi edukacyjne związane z:

- kształceniem studentów na studiach niestacjonarnych oraz uczestników niestacjonarnych studiów doktoranckich;
- kształceniem studentów na studiach stacjonarnych, jeżeli są to ich studia na drugim lub kolejnym kierunku studiów w formie stacjonarnej;
- kształceniem studentów na studiach stacjonarnych, w przypadku korzystania z zajęć poza dodatkowym limitem punktów ECTS;
- powtarzaniem określonych zajęć na studiach stacjonarnych oraz stacjonarnych studiach doktoranckich z powodu niezadowolających wyników w nauce;
- prowadzeniem studiów w języku obcym;
- prowadzeniem zajęć nieobjętych planem studiów;
- prowadzeniem studiów podyplomowych oraz kursów doszkalających.

Wysokość opłat ustala rektor uczelni publicznej, z tym, że opłaty za kształcenie studentów na studiach niestacjonarnych oraz kształcenie studentów na studiach stacjonarnych, jeżeli są to ich studia na drugim lub kolejnym kierunku studiów w formie stacjonarnej, jak również powtarzaniem określonych zajęć na studiach stacjonarnych oraz stacjonarnych studiach doktoranckich z powodu niezadowolających wyników w nauce nie mogą przekraczać kosztów ponoszonych w zakresie niezbędnym do uruchomienia i prowadzenia w danej uczelni studiów lub zajęć z uwzględnieniem kosztów przygotowania i wdrażania strategii rozwoju uczelni, w szczególności rozwoju kadr naukowych i infrastruktury dydaktyczno-naukowej, w tym amortyzacji i remontów. Ustawa o szkolnictwie wyższym deleguje regulacje w zakresie zasad rozliczania, w tym ewidencji kosztów, a w tym:

a) rozliczania kosztów według rodzajów działalności, z wyodrębnieniem finansowania z dotacji z budżetu państwa oraz z przychodów własnych,

b) rozliczania kosztów w ramach działalności dydaktycznej w podziale na koszty kształcenia na studiach stacjonarnych i studiach niestacjonarnych do przepisów wykonawczych, które stanowi Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 roku (Dz.U. z 2012 r., poz. 1533) w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni.

Istotnym czynnikiem, który musi być uwzględniany w procesie decyzyjnym, jest czynnik demograficzny. Według danych Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego w Polsce ponad połowę studentów stanowią studenci niestacjonarni, przy czym struktura studentów jest odmienna na uczelniach publicznych i niepublicznych. Na uczelniach publicznych dominującą grupę studentów stanowią studenci stacjonarni.

Tabela 1. Studenci według formy kształcenia

	Ogółem	Na studiach			
		stacjonarnych		niestacjonarnych	
Ogółem	1 927 762	928 133	48,1%	999 629	51,9%
Szkoły publiczne	1 268 366	807 615	63,7%	460 751	36,3%
Szkoły niepubliczne	659 396	120 518	18,3%	538 878	81,7%

Źródło: www.mnisw.gov.pl (7.04.2013).

Prognozy demograficzne przewidują spadek liczby studentów, w zależności od scenariusza, w 2015 r. do poziomu 1624-1742 tys., w 2020 r. – 1327-1482 tys. oraz w 2025 r. do poziomu 1171-1343 tys. Polska jest najbardziej starzejącym się społeczeństwem w OECD (co jest kluczowe dla grupy wiekowej 18-24 lat) oraz jest objęta takim systemem szkolnictwa wyższego pośród krajów OECD, który niezależnie od scenariusza wydarzeń do roku 2025 straci największą liczbę studentów w porównaniu z 2005 r. (do poziomu 55% lub 63%) [Analiza... 2009, s. 10].

Zakładane w strategii szkolnictwa wyższego do 2020 roku zastąpienie studiów niestacjonarnych przez wprowadzenie studiów w trybie przedłużonym, przeznaczonych dla studentów, którzy z powodu zatrudnienia lub warunków zdrowotnych nie mogą podołać studiom w trybie standardowym, spowoduje przy uwzględnieniu trendów demograficznych stopniową marginalizację studiów zaocznych w systemie szkolnictwa wyższego.

Obecnie w przypadku uczelni publicznych głównym źródłem przychodów z działalności dydaktycznej są środki publiczne (74%), podczas gdy dla uczelni niepublicznych podstawą funkcjonowania są środki z wnoszonych przez studentów opłat za studia (93%). Oznacza to, że przy zachowaniu obecnego systemu finansowania oczekiwany w nadchodzącej dekadzie spadek liczby studentów doprowadzi do znacznie większych problemów finansowych w uczelniach niepublicznych niż w publicznych [Strategia... 2010, s. 35]. Funkcjonowanie na rynku uczelni publicznych i znacznej liczby uczelni niepublicznych, dla których studenci niestacjonarni stanowią główne źródło przychodów, powoduje silną konkurencję cenową, zwłaszcza

cza w obszarze tzw. kierunków masowych. Rynek konkurencyjny wymusza stosowanie modeli decyzyjnych opartych na koncepcji kosztów zmiennych lub kosztów relewantnych (istotnych). W warunkach malejącej skali działalności – klient – student nie musi akceptować w kalkulacji ceny wzrostu kosztów wynikającego ze spadku poziomu wykorzystania potencjału uczelni. Bezskrytyczne stosowanie formuł cenowych opartych na wycenie świadczeń w koszcie pełnym może prowadzić do szybkiej utraty przez uczelnie publiczne źródeł przychodów własnych wobec niekonkurencyjnej cenowo oferty kształcenia.

3. Ograniczenia zastosowania rachunku kosztów pełnych w kalkulacji kosztów studiów niestacjonarnych

Nowe przepisy wykonawcze dotyczące rachunku kosztów uczelni publicznych mają charakter ramowy i w wielu przypadkach odwołują się do przyjętych przez daną uczelnię zasad rachunkowości. Oznacza to, że każda uczelnia ma prawo zastosować rozwiązania ewidencyjne i zasady wyceny odpłatnych form kształcenia w sposób, który uzna za najbardziej adekwatny do charakteru swojej działalności. Ta dowolność rozwiązań jest uważana przez niektórych ekspertów za zagrożenie dla osiągnięcia oczekiwanych efektów nowych rozwiązań prawnych, w tym transparentności wykorzystania środków publicznych. Równocześnie eksperci rachunkowości podnoszą, że przyporządkowanie kosztów do studiów stacjonarnych i niestacjonarnych nie jest proste z uwagi na to, że w obu rodzajach działalności są wykorzystywane te same zasoby. Jak zauważa A. Karmańska [*Finanse uczelni...* 2013, s. B2], rozliczenie kosztów utrzymania tych zasobów wymaga przyjęcia kluczy rozliczeniowych. Wyniki kalkulacji w takim przypadku mają charakter szacunkowy wobec faktu, że każdy klucz daje inne wyniki. Z. Luty [*Finanse uczelni...* 2013, s. B2] z kolei podkreśla, że stosowanie kluczy rozliczeniowych w procesie wyceny kosztów kształcenia spotyka się również z krytyką w zakresie wykorzystania wyników kalkulacji w procesach decyzyjnych.

Decyzje podjęte na gruncie polityki rachunkowości jednostki mają charakter długoterminowy, zgodnie z obowiązującą w rachunkowości zasadą ciągłości. Nie oznacza to oczywiście, że raz przyjętych rozwiązań nie można zmodyfikować, wymaga to jednak za każdym razem pracochłonnego doprowadzania danych za rok poprzedni do porównywalności³. Rozważając możliwe rozwiązania w zakresie wyceny kosztów kształcenia na studiach niestacjonarnych, należy uwzględnić czynniki zewnętrzne determinujące długoterminowo skutki wyceny. W warunkach spadku liczby studentów niestacjonarnych, przy stosowaniu klasycznej kalkulacji doliczeniowej nastąpi wzrost kosztów kształcenia w przeliczeniu na jednego studenta wynikający ze spadku poziomu wykorzystania potencjału uczelni. Zmienność warun-

³ Zasady prezentowania skutków zmian polityki rachunkowości szczegółowo opisuje Krajowy Standard Rachunkowości nr 7.

ków zewnętrznych powoduje, że zadanie „dopasowania” przychodów z czesnego do rzeczywiście poniesionych pełnych kosztów kształcenia nie jest możliwe, nawet przy stosowaniu najbardziej wyrafinowanych kluczy podziałowych w metodzie kalkulacji doliczeniowej.

Problem ten potwierdzają wyniki wstępnych kalkulacji przeprowadzonych na potrzeby NIK [Informacja o wynikach 2010, s. 23-24]. Na podstawie wyliczeń dokonanych przez uczelnie w trakcie kontroli NIK wynika, że w czterech uczelniach przychody z odpłatności za kształcenie na studiach niestacjonarnych były niższe od poniesionych kosztów. Ponadto w czterech uczelniach stwierdzono znaczne dysproporcje między kosztami kształcenia na studiach stacjonarnych a odpłatnością za kształcenie w formie studiów niestacjonarnych. Dla przykładu w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie z dokonanego szacunkowego wyliczenia kosztów prowadzenia studiów stacjonarnych i niestacjonarnych metodą proporcjonalnego podziału kosztów wynagrodzeń nauczycieli akademickich i kosztów utrzymania obiektów uczelni w odniesieniu do liczby godzin zrealizowanych na poszczególnych typach studiów, z uwzględnieniem faktu prowadzenia zajęć dydaktycznych średnio pięć dni w tygodniu na studiach stacjonarnych i jeden dzień w tygodniu na studiach niestacjonarnych, wynikało, że koszt kształcenia jednego studenta studiów stacjonarnych wynosił 11 730 zł w 2008 r. i 12 155 zł w 2009 r., zaś na studiach niestacjonarnych odpowiednio 5606 zł i 6848 zł, co stanowiło odpowiednio 47,8% i 56,3%, a tym samym wpływy z czesnego były niższe od szacunkowych kosztów kształcenia studentów na studiach niestacjonarnych o kwotę 2620 tys. zł [Informacja o wynikach... 2010, s. 23-24]. Przedstawione wyniki kalkulacji narażają uczelnie publiczne na zarzuty niegospodarności lub też finansowania kosztów dotyczących przychodów własnych ze środków pochodzących z dotacji dydaktycznej. Tymczasem w teorii rachunkowości zarządczej, której elementem jest rachunek kosztów, wyraźnie akcentowany jest problem ryzyka podejmowania błędnych decyzji gospodarczych w oparciu o koszty historyczne. Jak podkreśla m.in. S. Sojak [2003, s. 360]: „dla skutecznego podejmowania niektórych decyzji ekonomicznych niezbędne jest wykorzystywanie kosztów relewantnych (istotnych), bowiem koszty historyczne mają drugorzędne znaczenie”.

4. Zastosowanie zmodyfikowanej metody reszty (kalkulacji podziałowej odjemnej) w procesie rozliczania kosztów kształcenia na uczelniach publicznych

Przedstawione zewnętrzne uwarunkowania dotyczące procesu kształcenia studentów niestacjonarnych oraz ograniczenia rachunku kosztów pełnych w warunkach konkurencji na rynku studiów niestacjonarnych wskazują, że proces kalkulacji kosztów studiów niestacjonarnych musi uwzględniać następujące okoliczności:

- studia niestacjonarne nie stanowią strategicznego dla uczelni publicznych źródła przychodów w perspektywie długoterminowej,

- uczelnie nie mogą dowolnie ustalać odpłatności za studia niestacjonarne, wyłącznie w oparciu o model rachunku kosztów pełnych,
- spadek liczby studentów, wobec wysokich kosztów stałych utrzymania potencjału uczelni publicznych, spowoduje wzrost poziomu kosztów jednostkowych kształcenia,
- szacunek przyszłych kosztów kształcenia jest obarczony ryzykiem błędu m.in. w zakresie prognozowanej liczby studentów, co uniemożliwia precyzyjne skonstruowanie oferty cenowej studiów, spełniającej warunek pokrywania kosztów bezpośrednich i pośrednich kształcenia.

Decyzje w zakresie kosztów studiów niestacjonarnych powinny koncentrować się wokół kalkulacji kosztów relewantnych (istotnych), czyli takich, które powstają pod wpływem podjętej decyzji, np. o prowadzeniu studiów niestacjonarnych na danym kierunku. Uwzględniając specyfikę i strukturę kosztów uczelni publicznych, najistotniejszym zagadnieniem jest wycena kosztów wynagrodzeń wraz z narzutami dotyczącymi studiów niestacjonarnych. W tym obszarze obecnie na uczelniach publicznych mogą występować dwa przypadki:

- pracownicy naukowo-dydaktyczni i dydaktyczni realizują pensum na studiach stacjonarnych, uruchomienie studiów niestacjonarnych powoduje powstanie kosztów godzin ponadwymiarowych,
- pracownicy naukowo-dydaktyczni i dydaktyczni realizują część pensum na studiach niestacjonarnych.

W pierwszym przypadku w kalkulacji kosztów studiów niestacjonarnych można ująć koszty wynagrodzeń skalkulowane w oparciu o obowiązujące stawki godzin ponadwymiarowych wraz z narzutami. Rozwiązanie takie niesie za sobą jednak ryzyko, że w warunkach spadającej liczby studentów założenie realizacji studiów niestacjonarnych w ramach nadgodzin stanie się nieprawdziwe. Opisane czynniki demograficzne wskazują na to, że bezpieczniejszym rozwiązaniem jest przyjęcie w kalkulacji studiów zaocznych średniej stawki wynagrodzenia z narzutami za godzinę, kalkulowanej z założeniem, że wszyscy pracownicy wykonują pensum. Ewentualne koszty wynagrodzeń przypadające na niewykorzystane pensum roczne pracownika powinny obciążać koszty studiów stacjonarnych, ponieważ decyzje personalne na uczelniach publicznych wobec opisanych trendów długoterminowych powinny być podejmowane w odniesieniu do możliwości realizacji kształcenia na studiach stacjonarnych.

Innymi kosztami wymagającymi analizy przy ustalaniu kosztów relewantnych (istotnych) powinny być koszty rekrutacji, dodatkowe koszty dyżurów dziekanatu, pracowników administracji, dodatkowe koszty zużycia mediów w czasie zjazdów.

Decyzja w zakresie czesnego powinna uwzględniać dolny poziom ceny oparty na sumie kosztów relewantnych oraz cenach rynkowych. W warunkach, gdy cena rynkowa przewyższa dolny poziom ceny, decyzja o prowadzeniu studiów stacjonarnych jest korzystna dla uczelni, ponieważ każda nadwyżka przychodów z tytułu czesnego nad kosztami relewantnymi stanowi źródło finansowania części kosztów

pośrednich działalności dydaktycznej, które w większości na uczelniach publicznych mają charakter kosztów stałych, których poziom nie zależy od bieżących decyzji dotyczących funkcjonowania studiów niestacjonarnych.

W zakresie rozwiązań ewidencyjnych proponowana koncepcja mogłaby przebiegać według poniższego schematu:

1. Ewidencja kosztów bezpośrednich studiów niestacjonarnych na odpowiednich kontaktach analitycznych⁴.

2. Wynikowe ustalenie narzutu kosztów pośrednich jako różnicy przychodów z tytułu opłat za studia niestacjonarne oraz kosztów bezpośrednich.

Powyższy sposób ewidencji za każdym razem spełni warunek bezwynikowego rozliczenia studiów niestacjonarnych. Wartość wynikowo ustalonego narzutu kosztów pośrednich należy rozumieć jako zmniejszenie poziomu kosztów działalności dydaktycznej, pozostających do sfinansowania ze środków budżetowych. Przyjęcie proponowanego rozwiązania pozwoliłoby na uniknięcie „kreatywnej” rachunkowości na uczelniach publicznych, ukierunkowanej na poszukiwanie kluczy rozliczeniowych, które w warunkach klasycznej kalkulacji doliczeniowej umożliwiłyby uzyskanie wartości narzutu kosztów pośrednich dokładnie o wartości równej nadwyżce przychodów z tytułu opłat nad kosztami bezpośrednimi.

Opisana metoda mieści się w powszechnie uznanym katalogu tzw. księgowych metod kalkulacji kosztów prezentowanych jako kalkulacja podziałowa odjemna. Uwzględniając założenia strategiczne rozwoju szkolnictwa wyższego oraz czynniki demograficzne, prowadzenie studiów niestacjonarnych może być potraktowane jak działalność uboczna w stosunku do studiów stacjonarnych. Nadwyżka rynkowej ustalonej wartości opłat nad kosztami bezpośrednimi pomniejsza koszty pełne realizacji studiów stacjonarnych, na których opiera się strategia uczelni.

5. Podsumowanie

Wprowadzone w Polsce wymogi odnośnie do rozliczania kosztów pełnych z uwzględnieniem źródeł finansowania nie uwzględniają opisanych w artykule ograniczeń wynikających z czynników niezależnych od uczelni publicznych. Rozwiązania te już na etapie projektu spotkały się z ostrą krytyką środowiska ekspertów rachunkowości⁵. Wdrożenie nowych rozwiązań w zakresie ewidencji

⁴ Koszty bezpośrednie nie muszą pokrywać się z kosztami relewantnymi. Główną grupę kosztów bezpośrednich stanowią relewantne koszty wynagrodzeń. W odniesieniu do kosztów zużycia mediów, kosztów rekrutacji można odstąpić od przypisywania ich do kosztów bezpośrednich. Koszty te ewidencyjnie pozostaną w grupie kosztów pośrednich, gwarancją ich pokrycia z przychodów uzyskanych z opłat za studia jest ich budżet sporządzony na etapie planowania opłat. Poziom tych kosztów powinien podlegać okresowej kontroli.

⁵ Rada Naukowa SKWP wystosowała pismo do minister Barbary Kudryckiej, wskazując m.in. na brak systemowych rozwiązań w zakresie dostosowania rachunku kosztów do specyfiki funkcjonowania współczesnych uczelni publicznych, ukierunkowanie wyłącznie na wyodrębnianie kosztów w celu

i rozliczania kosztów w warunkach fundamentalnych zmian zasad finansowania podstawowych procesów realizowanych przez uczelnie publiczne jest zadaniem, które wymaga krytycznej oceny skutków wprowadzanych rozwiązań i właściwego zrozumienia celów wdrażania koncepcji *full costing*. Wycena świadczeń w rachunku kosztów pełnych jest skutecznym narzędziem wspomagającym realizację strategii, niezbędnym w procesach pozyskiwania funduszy na poszczególne działania w obszarze nauki lub dydaktyki, prowadzi do wzrostu efektywności alokacji zasobów wewnętrznych, pozwala na lepsze zrozumienie decyzji inwestycyjnych, daje możliwości przeprowadzania analiz porównawczych⁶. Należy jednak pamiętać, że rachunek kosztów pełnych wspiera głównie decyzje długoterminowe i powinien być stosowany z dokładnością do strategicznych obszarów działalności uczelni, jakim może być np. kierunek studiów, gdzie decyzje dotyczące zaangażowanego potencjału ludzkiego i infrastrukturalnego zgodnie ze strategią rozwoju szkolnictwa wyższego powinny być optymalizowane z uwzględnieniem zarówno kosztów, jak i jakości kształcenia.

Przedstawione rozwiązania w obszarze kosztów studiów niestacjonarnych mogą być wykorzystywane w odniesieniu do innych odpłatnych form kształcenia, o ile nie są to działania, na których oparta jest strategia uczelni. Przedstawiona koncepcja nie neguje przydatności koncepcji *full costing* w szkolnictwie wyższym, lecz jedynie wskazuje na ryzyka i ograniczenia związane ze stosowaniem rachunku kosztów pełnych w odniesieniu do kalkulacji kosztów studiów niestacjonarnych. Ponadto w kalkulacji kosztów relewantnych mogą znaleźć zastosowania elementy rachunku kosztów ABC, zwłaszcza w odniesieniu do takich działań, jak: przeprowadzenie zajęć, obsługa studenta, rekrutacja, utrzymanie sal dydaktycznych⁷. Kalkulacja ta dotyczy kosztów przyszłych i powinna stanowić podstawę do podjęcia decyzji o realizacji studiów niestacjonarnych w warunkach cen rynkowych. Ewidencyjne obciążenie kosztów studiów niestacjonarnych kosztami pośrednimi działalności dydaktycznej do wysokości nadwyżki przychodów nad kosztami bezpośrednimi realizuje warunek nieosiągnięcia zysku na tej działalności oraz wskazuje na kierunek przepływu źródeł finansowania. Realizacja studiów niestacjonarnych pozwala na alokację części kosztów utrzymania potencjału dydaktycznego z obszaru finansowanego ze środków budżetowych do obszaru finansowanego z przychodów własnych. Rynkowy charakter cen oraz konkurencja stanowią skuteczne mechanizmy zabezpieczające przed nieuzasadnionym obciążeniem studiów niestacjonarnych kosztami pośrednimi.

umożliwienia oceny wykorzystania wyłącznie środków pochodzących z budżetu państwa, brak wsparcia ze strony organów państwa dla procesu wdrożenia nowych rozwiązań.

⁶ Korzyści z tytułu wdrożenia koncepcji *full costing* obszernie opisuje Raport European University Association [Raport EUA 2008, s. 8].

⁷ Koncepcję rachunku kosztów działań dla pracy dziekanatu wyższej uczelni publicznej zaprezentowały A. Klaus-Rosińska, D. Kuchta [2011].

Literatura

- Analiza trendów i najlepszych praktyk wynikających z dokumentów definiujących strategię szkolnictwa wyższego na świecie. Raport cząstkowy przygotowany przez konsorcjum: Ernst & Young Business Advisory, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, listopad 2009, www.mnisw.gov.pl (7.04.2013).
- Finanse uczelni staną się bardziej przejrzyste*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 14 stycznia 2013.
- Informacja o wynikach kontroli wykorzystania środków publicznych przez szkoły wyższe NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI KNO-4101-02/00/2010, www.nik.gov.pl (7.04.2013).
- Klaus-Rosińska A., Kuchta D., *Zastosowanie rachunku kosztów działań (ABC) do kalkulacji kosztów kształcenia na uczelniach wyższych*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Oficerskiej Wojsk Łądowych”, nr 2(160), Wrocław 2011.
- Raport European University Association Publications 2008, Financially Sustainable Universities, http://www.p.lodz.pl/main_menu1660,rozne_index.htm (7.04.2013).
- Raport Komisji Europejskiej, „Impact of external project-based research funding on financial management in Universities” listopad 2008, http://ec.europa.eu/invest-in_research/pdf/download_en/external_funding_final_report.pdf (6.04.2013).
- Sobańska I., Kalinowski J., *Rachunek kosztów w uczelniach publicznych – czas na zmiany*, „Rachunkowość” nr 7/2012.
- Sojak S., *Rachunkowość zarządcza*, „Dom Organizatora” Toruń 2003.
- Strategia rozwoju szkolnictwa wyższego w Polsce do 2020 roku – drugi wariant, marzec 2010. Raport cząstkowy przygotowany przez konsorcjum Ernst & Young Business Advisory, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, www.mnisw.gov.pl (20.03.2013).

COSTS CALCULATION OF NON STATIONARY STUDIES AT PUBLIC UNIVERSITIES

Summary: The article discusses the problem of calculating the cost of non stationary education in Poland. Based on the analysis of external conditions that determine the decisions in the area of non stationary studies at public universities, the restrictions of the use of full cost accounting in the process of setting fees and the possibility of using full cost accounting in assessing the profitability of non stationary studies were indicated. This paper proposes the use of decision-making costs as a criterion for the cost-effectiveness of non stationary studies. Indirect costs should be established on the level of revenues over direct costs and treated as reduction of indirect costs which charge stationary studies.

Keywords: full costing, education costs, cost accounting, public university.