

**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](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2013

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-381-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

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

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

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

## Summaries

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

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

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

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



**Piotr Urbanek, Ewa Walińska**

Uniwersytet Łódzki

---

## WYNIK FINANSOWY JAKO MIERNIK DOKONAŃ UCZELNI PUBLICZNEJ

---

**Streszczenie:** Wynik finansowy staje się jednym z najważniejszych parametrów oceny działalności uczelni publicznej. Oznacza to potrzebę wprowadzania takich systemów zarządzania uczelnią, które skłoniłyby kierowników jednostek do działań prowadzących do obniżania kosztów i zwiększania przychodów. Cele te można osiągnąć przez przekazanie uprawnień decyzyjnych związanych z zarządzaniem finansami na niższe szczeble zarządzania, takie jak jednostki podstawowe – wydziały i dalej instytuty, katedry, zakłady. Celem opracowania jest prezentacja ewolucji modelu zarządzania finansami uczelni publicznej na przykładzie Uniwersytetu Łódzkiego. Dla każdego z wariantów przedstawiono sposób ujęcia wyniku finansowego jako miernika dokonań jednostek.

**Słowa kluczowe:** uczelnia publiczna, wynik finansowy, zarządzanie finansami.

### 1. Wynik finansowy uczelni publicznej – ujęcie sprawozdawcze

Działalność uczelni publicznych jest finansowana z dotacji z budżetu państwa, przychodów własnych i środków zewnętrznych. Oznacza to konieczność prowadzenia zasad gospodarki finansowej zgodnie z regulacjami obowiązującymi uczelnie publiczne, jednostki sektora publicznego, podmioty gospodarcze działające na zasadach gospodarki rynkowej.

System rachunkowości finansowej uczelni publicznej wymaga integracji różnorodnych regulacji wynikającej z obowiązku sporządzania:

- sprawozdawczości branżowej (ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym)<sup>1</sup>,
- sprawozdawczości finansowej (ustawa o rachunkowości)<sup>2</sup>,
- sprawozdawczości budżetowej (ustawa o finansach publicznych)<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 2012 r. poz. 572, 742, 1544).

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223).

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 i 1241).

W szczególności powinien on dostarczać informacji użytkownikom zewnętrznym na potrzeby:

- kontroli realizacji zadań uczelni określonych w ustawie Prawo o szkolnictwie wyższym,
- sporządzania sprawozdań finansowych zgodnych z ustawą o rachunkowości,
- rozliczenia środków finansowych pozyskanych z budżetu.

Odrębnym użytkownikiem informacji finansowych jest kierownictwo uczelni, które oprócz wyżej wymienionych przekrojów informacyjnych wymaga dodatkowych danych wykorzystywanych w procesie zarządzania uczelnią.

Ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym obliguje uczelnie do prowadzenia gospodarki finansowej na podstawie planu rzeczowo-finansowego, zatwierdzonego przez senat uczelni, zgodnie z przepisami o finansach publicznych oraz o rachunkowości<sup>4</sup>. W obszarze ustalania wyniku finansowego kluczową rolę odgrywają regulacje branżowe i prawo bilansowe. Nadrzędną zasadą ujmowania zdarzeń gospodarczych jest zasada memoriałowa, wynikająca z ustawy o rachunkowości. Ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym i przepisy szczegółowe zawierają klasyfikacje i zakres przychodów i kosztów uczelni, w tym zaliczanych do podstawowej działalności operacyjnej, która obejmuje działalność dydaktyczną, badawczą i działalność gospodarczo wyodrębnioną<sup>5</sup>.

Do przychodów z działalności dydaktycznej zalicza się m.in. dotacje z budżetu państwa, odpłatności za świadczone usługi edukacyjne, opłaty za postępowanie związane z przyjęciem na studia, środki pochodzące ze źródeł zagranicznych przeznaczone na działalność dydaktyczną. Przychody z działalności badawczej obejmują w szczególności: środki na realizację badań naukowych i prac rozwojowych, uzyskane ze środków przewidzianych w budżecie państwa na naukę, odpłatności za usługi badawcze i specjalistyczne, środki pochodzące ze źródeł zagranicznych przeznaczone na działalność badawczą. Do kosztów działalności dydaktycznej zalicza się koszty związane z procesem dydaktycznym na studiach i kursach, kształceniem kadr naukowych, utrzymaniem uczelni publicznej, prowadzeniem innych działań w ramach działalności dydaktycznej. Do kosztów działalności badawczej zalicza się koszty związane z prowadzeniem badań naukowych i prac rozwojowych oraz świadczeniem usług badawczych, których finansowanie zapewniają ww. określone przychody.

Szczegółowe zasady gospodarki finansowej uczelni publicznych obejmują również zasady ewidencji i rozliczania kosztów. Ewidencja powinna być prowadzona w układzie rodzajowym i kalkulacyjnym. Rozliczanie kosztów działalności dydaktycznej powinno umożliwić ustalenie kosztów kształcenia z podziałem na koszty

---

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 2012 r., poz. 572, 742, 1544), art. 100.

<sup>5</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych (Dz.U. 2012, poz. 1553), par. 4.

studiów stacjonarnych i niestacjonarnych oraz koszty pozostałej działalności dydaktycznej. Koszty działalności badawczej są rozliczane według źródeł finansowania, w szczególności w ramach środków budżetowych, odpłatności za usługi i środków pochodzących ze źródeł zagranicznych.

**Tabela 1.** Kryteria klasyfikacji zdarzeń gospodarczych w uczelni publicznej w ujęciu obowiązujących ją regulacji

Prawo o szkolnictwie wyższym	Prawo bilansowe	Przepisy o finansach publicznych
Rodzaj działalności	Zasada memoriałowa	Źródła finansowania
<ul style="list-style-type: none"> <li>• działalność dydaktyczna</li> <li>• działalność badawcza</li> <li>• działalność gospodarczo wyodrębniona</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• przychody</li> <li>• koszty</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• dotacja budżetowa</li> <li>• przychody własne</li> <li>• środki zewnętrzne</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 2.** Ujęcie wyniku działalności operacyjnej uczelni publicznej zgodnie z prawem branżowym

<b>Pozycje</b>
<b>A. Przychody z działalności operacyjnej</b>
<b>Przychody z podstawowej działalności operacyjnej</b>
<b>Przychody ogółem z działalności dydaktycznej, w tym m.in.:</b>
– dotacje z budżetu państwa
– opłaty za świadczone usługi edukacyjne, w tym:
– na studiach niestacjonarnych
<b>Przychody ogółem z działalności badawczej, w tym m.in.:</b>
– dotacje na finansowanie działalności statutowej
– środki na realizację projektów finansowanych przez NCBiR oraz NCN
– środki na finansowanie współpracy naukowej z zagranicą
<b>Przychody ogółem z działalności gospodarczej wyodrębnionej</b>
<b>B. Koszty działalności operacyjnej</b>
<b>Koszty podstawowej działalności operacyjnej według pozycji rodzajowych</b>
Ogółem koszty rodzajowe, z tego:
– działalności dydaktycznej
– działalności badawczej
– działalności gospodarczej wyodrębnionej

Źródło: [Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego...].

Przedstawione kryteria klasyfikacji zdarzeń w uczelni pozwalają na ustalenie częściowych wyników na poszczególnych rodzajach działalności operacyjnej, a także wyniku finansowego na działalności operacyjnej podstawowej jako całości, któ-

ry to wynik stanowi kluczową kategorię prezentowaną w rachunku zysków i strat zgodnie z prawem bilansowym (tabela 2). Szczególnym przekrojem informacyjnym dla uczelni publicznych są źródła finansowania, w tym przede wszystkim dotacje z budżetu i przychody własne. Jako jednostki sektora publicznego są one zobowiązane do wydatkowania pozyskanych środków finansowych na zadania zgodnie z ich przeznaczeniem, czyli muszą być wykorzystane na cel, na jaki zostały przyznane. Wymaga to wprowadzenia dodatkowego kryterium klasyfikacji i rejestracji zdarzeń gospodarczych w porównaniu z kryterium stosowanym przez jednostki komercyjne, jakim jest źródło finansowania [Walińska 2008]. Pozwala to odpowiedzieć na pytanie, na jaki cel środki finansowe zostały przyznane i czy zostały wykorzystane zgodnie z przeznaczeniem. Konieczność ujęcia źródeł finansowania występuje przede wszystkim w odniesieniu do przychodów i kosztów. W przypadku przychodów ich rejestracja według pozycji analitycznych pozwala na bezpośrednią identyfikację źródeł finansowania. W przypadku kosztów przypisanie źródła finansowania nie zawsze jest możliwe na etapie ich rejestracji, co oznacza, że identyfikacja źródeł finansowania ma miejsce w momencie ujmowania przychodów związanych z kosztami.

## **2. Ewolucja modelu zarządzania finansami na przykładzie Uniwersytetu Łódzkiego**

Zaprezentowane w poprzednim punkcie zasady gospodarki finansowej uczelni publicznej ograniczają możliwości zarządzania wynikiem finansowym ze względu na ujmowanie najważniejszych kategorii kosztów i przychodów działalności operacyjnej podstawowej w postaci zagregowanej. Nie daje to podstaw do prowadzenia kluczowych z punktu widzenia wyniku finansowego analiz efektywności działań realizowanych w uczelni z podziałem na działalność naukową i dydaktyczną oraz dalszym wyodrębnieniem konkretnych projektów dydaktycznych (np. kierunków studiów) i naukowych (projektów naukowo-badawczych), a także jednostek, w których te działania są realizowane. Aby było to możliwe, należy dokonać zmiany zasad gospodarki finansowej uczelni, których sprzymierzeńcem jest niewątpliwie decentralizacja zarządzania jej finansami.

W tej części opracowania zostanie przedstawiony proces wdrażania zdecentralizowanego modelu zarządzania finansami na przykładzie Uniwersytetu Łódzkiego.

Scentralizowany model zarządzania uczelnią, stosowany do roku 2010, charakteryzował się koncentracją najważniejszych uprawnień decyzyjnych w obszarze zarządzania finansami na szczeblu centrali. Kierownicy jednostek podstawowych – dziekani – dysponowali ograniczonymi środkami finansowymi pochodzącymi z podziału części przychodów własnych wynikających z opłat za studia niestacjonarne. Przychody te były ujmowane w budżetach dydaktycznych wydziałów i stanowiły źródło finansowania m.in. takich pozycji kosztów, jak: godziny ponadwymiarowe, dodatkowe wynagrodzenie wraz z pochodnymi, praktyki i ćwiczenia terenowe, opłaty za usługi telekomunikacyjne, umowy o dzieło i umowy zlecenia, premie wraz

**Tabela 3.** Ewolucja modelu zarządzania finansami w Uniwersytecie Łódzkim

Model zarządzania	Kluczowy użytkownik informacji	Narzędzia zarządzania
Scentralizowany	rektor uczelni	plan rzeczowo-finansowy, wewnętrzny plan ekonomiczny uczelni, budżet dydaktyczny wydziału
I etap decentralizacji – poziom jednostek podstawowych – wydziałów	rektor uczelni i dziekani	plan rzeczowo-finansowy uczelni i wydziałów, wykonanie planu rzeczowo-finansowego
II etap decentralizacji – poziom wydziałów i jednostek wewnętrznych	rektor uczelni, dziekani, kierownicy instytutów, katedr, zakładów, projektów badawczych i dydaktycznych	plan rzeczowo-finansowy uczelni i wydziałów, wykonanie planu rzeczowo-finansowego, jednostkowe raporty o rentowności projektów dydaktycznych, badawczych i pozostałych, rachunek wielostopniowy i wieloblokowy kosztów i wyników

Źródło: opracowanie własne.

z pochodnymi. Przychody i koszty ujmowane w budżecie dydaktycznym wydziałów nie mogły być podstawą do oceny wyniku finansowego generowanego przez jednostki podstawowe. Analiza rentowności była prowadzona w ograniczonym zakresie na szczeblu uczelni jako całości. W wewnętrznym planie finansowym uczelni przychody i koszty były grupowane i prezentowane w układzie przedmiotowo-podmiotowym.

W roku 2010 uchwałą Senatu Uniwersytetu Łódzkiego wprowadzone zostały nowe zasady gospodarki finansowej uczelni<sup>6</sup>. W szczególności uchwała określała zasady podziału środków między centralę i jednostki podstawowe – wydziały – oraz zasady dysponowania środkami przez dziekanów. Najważniejszą zmianą w stosunku do poprzedniego okresu było przekazanie do dyspozycji dziekanów większości przychodów działalności dydaktycznej i całości przychodów związanych z prowadzoną działalnością naukowo-badawczą<sup>7</sup>. Ze środków będących w dyspozycji jednostek pokrywane są wszystkie wydatki na utrzymanie tych jednostek związane z działalnością naukowo-badawczą, dydaktyczną i organizacyjną z wyłączeniem m.in. wydatków inwestycyjnych i remontowych ujętych w planie uczelni na dany rok, na obowiązkowe kształcenie językowe studentów, na publikację rozpraw habilitacyjnych pracowników, na obowiązkowe kształcenie w zakresie wychowania fizycznego, na

<sup>6</sup> Uchwała nr 140 Senatu UŁ w sprawie zasad gospodarki finansowej UŁ, 2009.

<sup>7</sup> Do dyspozycji jednostek podstawowych UŁ przekazywanych jest 86 proc. ogólnej kwoty dotacji podstawowej, 80 proc. kwoty opłat za kształcenie, z wyjątkiem studiów podyplomowych i kursów dokształcających, 90 proc. opłat za kształcenie na studiach podyplomowych i kursach dokształcających, 80 proc. sumy opłat rekrutacyjnych.

obowiązkowe szkolenia w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy. Ze środków pozostających w dyspozycji jednostek organizacyjnych, które uzyskały dodatni wynik finansowy, tworzony jest Fundusz Spójności przeznaczony m.in. na pokrycie koniecznych wydatków jednostek, które wykazały ujemny wynik finansowy.

Zdecentralizowany model zarządzania uczelnią wprowadził nowy parametr oceny działalności jednostek podstawowych, jakim jest wynik finansowy [Urbanek, Walińska 2013]. Zmienione zasady ewidencji i rozliczania kosztów i przychodów zapewniły przejrzyste ujęcie tych kategorii według miejsc ich powstawania. Dało to możliwość wprowadzenie współuczestnictwa kierowników jednostek podstawowych Uniwersytetu w zarządzaniu kosztami i przychodami oraz ich odpowiedzialności za skutki finansowe podejmowanych decyzji. Wydziały, które osiągnęły dodatni wynik finansowy, mają prawo wypłacać swoim pracownikom dodatkowe wynagrodzenia. W przypadku wydziałów deficytowych kierownik takiej jednostki zobowiązany jest przygotować plan naprawczy. W planie tym należy wykazać źródła i sposoby poprawy wyniku finansowego wraz z harmonogramem.

Najważniejszym narzędziem służącym do planowania i kontroli kosztów, przychodów i wyniku działalności operacyjnej podstawowej jest plan rzeczowo-finansowy wydziału i raport z wykonania planu (tabela 4). Istotną zmianą w stosunku do poprzedniego okresu jest możliwość oceny wyniku finansowego generowanego w każdej z jednostek podstawowych uczelni. Zakres kategorii przychodowych i kosztowych ujmowanych w planie dodatkowo daje możliwość dezagregacji wyniku finansowego na część dydaktyczną i naukowo-badawczą.

**Tabela 4.** Plan rzeczowo-finansowy wydziału

<b>Pozycje</b>
<b>A. Przychody działalności dydaktycznej, w tym:</b>
Dotacja budżetowa razem
Przychody własne będące do dyspozycji wydziału
<b>B. Przychody działalności naukowo-badawczej</b>
<b>C. Przychody z programów międzynarodowych i funduszy strukturalnych</b>
<b>Ogółem przychody</b>
<b>Razem koszty</b>
<b>A. Koszty działalności dydaktycznej w układzie rodzajowym</b>
<b>B. Koszty działalności naukowo-badawczej</b>
<b>Wynik wydziału</b>
<b>Koszty wydziału po rozliczeniu kosztów pośrednich</b>
<b>Wynik wydziału po rozliczeniu kosztów pośrednich</b>

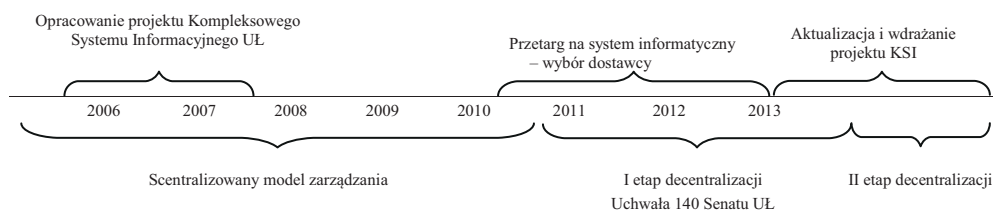
Źródło: opracowanie własne.

Pierwszy etap decentralizacji ujawnił zalety takiego modelu zarządzania. Pozwoliło to wykazać wynik finansowy generowany przez jednostki podstawowe uczelni. Najważniejszym rezultatem było podniesienie efektywności działań ośrod-

ków odpowiedzialności – wydziałów. Do wymiernych skutków wprowadzonych zmian należała wyraźna poprawa wyniku, przede wszystkim na wydziałach deficytowych. Było to spowodowane swoistą presją na kierowników tych jednostek, związaną z koniecznością redukcji deficytu w ściśle określonym przedziale czasowym. Najważniejszą metodą poprawy wyniku było lepsze zagospodarowanie zasobów rzeczowych i ludzkich przede wszystkim poprzez lepszą organizację procesu dydaktycznego. Cechą tego rodzaju rezerw prostych jest ograniczona możliwość ich wykorzystywania w dłuższym horyzoncie czasowym. Trzy lata po wprowadzeniu nowych zasad gospodarki finansowej w Uniwersytecie Łódzkim podjęta została decyzja o kolejnej modyfikacji modelu zarządzania finansami, polegającej na dalszej decentralizacji.

Warunkiem decentralizacji było, po pierwsze, merytoryczne przygotowanie nowego systemu rejestracji zdarzeń gospodarczych. Najważniejszą cechą tego systemu jest większa szczegółowość ewidencji kosztów i przychodów działalności operacyjnej podstawowej oraz innych kategorii, pozwalająca na ujmowanie ich w przekroju podmiotowym – na poziomie jednostek wewnętrznych – instytutów, katedr, zakładów, oraz przedmiotowym – projektów dydaktycznych i naukowo-badawczych.

Drugim warunkiem jest narzędzie implementacji systemu, czyli nowoczesny system informatyczny, który umożliwi właściwą rejestrację, przetwarzanie i raportowanie szczegółowych danych finansowych. Na rysunku 1 przedstawione zostały etapy wdrażania Kompleksowego Systemu Informacyjnego do zarządzania UŁ i narzędzia – systemu informatycznego klasy ERP.



**Rys. 1.** Etapy wdrażania zdecentralizowanego modelu zarządzania finansami w Uniwersytecie Łódzkim  
Źródło: opracowanie własne na podstawie [Sobańska 2013].

### 3. Wynik finansowy w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią

Nowy model gospodarki finansowej w Uniwersytecie Łódzkim ma charakter wielozadaniowy. Koszty porównywane są z przychodami w różnych przekrojach. Prowadzi to do uzyskania wielostopniowego wyniku w ujęciu podmiotowym i przedmiotowym. Jest to zatem rachunek wielostopniowo łączonych kosztów i przychodów grupowanych w przekroju rodzajów działalności, podmiotów i szczebli zarządzania oraz w przekroju przedmiotowym.

Analityczne ujęcie przychodów w ramach wymienionych rodzajów działalności pozwala uzyskać informację o źródłach ich finansowania z podziałem na dotacje budżetowe i przychody własne. Przychody są przyporządkowane podmiotom, a w ich ramach rodzajom działalności, realizowanym procesom oraz projektom. Takie ujęcie przychodów w zestawieniu z przekrojami kosztowymi umożliwia ustalenie wyników jednostkowych na produktach, procesach, rodzajach działalności i podmiotach.

Prowadzenie analiz efektywności w różnych przekrojach wymaga również analitycznego ujęcia kosztów. Koszty działalności operacyjnej podstawowej są ewidencjonowane za pomocą pięciu kryteriów klasyfikacyjnych: rodzajowego, podmiotowego, przedmiotowego, procesowego i według źródeł finansowania.

Kryterium rodzajowe zostało znacznie rozbudowane w stosunku do wcześniej stosowanych zasad. Jest ono dostosowane do potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej, ale przede wszystkim służy procedurom budżetowania operacyjnego, kalkulacji kosztów projektów i rozliczeniom wewnętrznym. Klasyfikacja podmiotowa umożliwia odniesienie ponoszonych kosztów do podstawowych ośrodków odpowiedzialności, którymi są jednostki wewnętrzne wydziałów – instytuty, katedry, zakłady oraz podmioty administracyjne. W klasyfikacji procesowej wyróżnia się grupy kosztów procesu dydaktycznego, badawczego, infrastruktury technicznej i logistyki, procesu zarządzania uczelnią i koszty marketingu. W klasyfikacji przedmiotowej koszty są ewidencjonowane w podziale na projekty dydaktyczne (np. kierunki studiów), badawcze i inne. Ostatni segment informacyjny obejmuje źródła finansowania, co – jak wspomniano wyżej – ma kluczowe znaczenie dla jednostek finansowanych również ze środków publicznych.

**Tabela 5.** Zasady grupowania kosztów i przychodów na potrzeby rachunku wielostopniowego i wieloblokowego

Rodzaj działalności	dydaktyczna	naukowo-badawcza
Przekrój	przedmiotowy – projekty dydaktyczne	podmiotowy – katedry zakłady
Źródła finansowania	<ul style="list-style-type: none"> <li>– przychody własne – opłaty studentów, opłaty za studia podyplomowe, studia w językach obcych, kursy kształcące</li> <li>– dotacja podstawowa – składnik studencko-doktorancki, składnik kadrowy, składnik dostępności kadry, składnik wymiany</li> <li>– środki z UE</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– dotacja statutowa</li> <li>– przychody z działalności naukowo-badawczej (NCN, NCBR)</li> <li>– dotacja podstawowa – składnik badawczy, składnik uprawnień</li> <li>– środki samorządowe</li> <li>– środki z programów międzynarodowych i funduszy strukturalnych</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne.

Najważniejszym narzędziem oceny efektywności działań realizowanych w jednostkach podstawowych jest wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników. Uzyskanie wiarygodnej informacji o źródłach nadwyżki ekonomicznej



i miejscach, w których generowane są straty, wymaga zastosowania odmiennego podejścia do ujmowania kosztów i przychodów, niż to wynika z przedstawionego w punkcie 1 niniejszego opracowania ujęcia sprawozdawczego.

#### 4. Zakończenie

W dobie zbliżającego się niżu demograficznego zasadniczym zmianom powinny zostać poddane reguły zarządzania finansami uczelni wyższych. Przedstawione w artykule rozważania dotyczą wyniku finansowego, który staje się jednym z najważniejszych parametrów oceny efektywności działań uczelni. Stosowanie go przyczynia się nie tylko do transparentności finansów uczelni, ale także pozwala wykazać obszary przynoszące zyski i straty. Aby można było wykorzystywać w praktyce wynik finansowy jako podstawę podejmowania decyzji, należy dysponować, po pierwsze, projektem merytorycznym kompleksowego systemu informacyjnego do zarządzania uczelnią, a po drugie – narzędziem jego realizacji, czyli nowoczesnym systemem informatycznym, który pozwoli na właściwą rejestrację zdarzeń gospodarczych, w szczególności przypisywanie poniesionych kosztów bezpośrednio do określonych zadań. Wdrożenie takich systemów staje się dziś priorytetowym zadaniem dla wielu publicznych uczelni wyższych.

#### Literatura

- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 25 kwietnia 2012 r. w sprawie określenia wzoru rocznego sprawozdania z działalności uczelni albo związku uczelni oraz wzoru sprawozdania z wykonania planu rzeczowo-finansowego (Dz.U. z 2012 r., poz. 515).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych (Dz.U. 2012, poz. 1553).
- Sobańska I., *System informacyjny do zarządzania uczelnią publiczną – czas zmian*, referat na konferencję „Rola systemu rachunkowości w kompleksowym zarządzaniu uczelnią publiczną”, Łódź, marzec 2013.
- Uchwała nr 140 Senatu UE w sprawie zasad gospodarki finansowej UE, 2009.
- Urbanek P., Walińska E., *Dziekan jako kluczowy odbiorca informacji Kompleksowego Systemu Informacyjnego w warunkach zdecentralizowanego zarządzania*, referat na konferencję „Rola systemu rachunkowości w kompleksowym zarządzaniu uczelnią publiczną”, Łódź, marzec 2013.
- Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 2012 r., poz. 572, 742, 1544).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 i 1241).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223).
- Walińska E., *Źródła finansowania jako obszar pomiaru i prezentacji w systemie rachunkowości – artykuł dyskusyjny*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, nr 44.

## **FINANCIAL RESULT AS A MEASURE OF PUBLIC UNIVERSITY PERFORMANCE**

**Summary:** Financial result has become one of the most important parameters for assessing performance in public universities. This implies the need to introduce such systems of university management which would prompt managers to activities aimed at lowering costs and increasing revenues. These goals may be achieved by transferring decision-making powers relating to financial management to lower levels of management, such as basic units, departments, institutes etc. The aim of the study is to present the evolution of a financial management model of a public university on the example of the University of Łódź. The manner in which the financial result is seen as a measure of university performance was presented for each of the options.

**Keywords:** public university, financial result, financial management.