

Rola rachunku kosztów w podnoszeniu konkurencyjności instytutów badawczych¹ woj. lubelskiego

Agnieszka Nózka

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

Streszczenie: *Artykuł poświęcony jest problematyce wykorzystania rachunku kosztów do podnoszenia konkurencyjności instytutów badawczych woj. lubelskiego. Na tle ogólnej analizy problemów JBR w regionie lubelskim zaprezentowano główne wnioski wynikające z badań empirycznych przeprowadzonych w wybranych instytutach woj. lubelskiego, dotyczących systemów rachunku kosztów. Następnie sformułowano podstawowe wymagania, jakie stawia się rachunkowi kosztów tego typu jednostek, uwzględniając ich specyfikę i nowe warunki funkcjonowania, w jakich prowadzą swą działalność. Identyfikacja wielu słabości systemów rachunków kosztów badanych jednostek stała się przesłanką do wskazania głównych kierunków ich doskonalenia, również pod kątem wykorzystania ich do zarządzania i podnoszenia konkurencyjności JBR.*

Wstęp

Nauka oraz sfera badawczo-rozwojowa to zgodnie ze Strategią lizbońską jeden z priorytetowych obszarów wspólnej polityki Unii Europejskiej. Funkcjonowanie w erze „społeczeństwa i gospodarki opartych na wiedzy”, jak określa się obecny etap rozwoju ludzkości, czyni z nauki, techniki oraz innowacyjności podstawowe czynniki strategiczne decydujące o rozwoju gospodarczym i dobrobycie społeczeństwa.

Cele określone w Strategii lizbońskiej są z kolei przenoszone na szczebel samorządu terytorialnego. Innowacyjności oraz sferze B + R poświęca się także wiele miejsca w dokumentach strategicznych dla woj. lubelskiego. Dokonując oceny potencjału naukowo-badawczego naszego regionu, zwraca się uwagę na podstawową jego słabość, jaką jest niska konkurencyjność. Cecha ta jest główną bolączką wielu polskich jednostek badawczo-rozwojowych (JBR)², której przyczyn należy dopatrywać się w uwarunkowaniach ich funkcjonowania w polskiej gospodarce zarówno w przeszłości, jak i obecnie.

Na tle ogólnej analizy problemów JBR w regionie lubelskim pojawia się zatem pytanie, jaką rolę w ich rozwiązaniu (w tym przede wszystkim w podnoszeniu konkurencyjności) może odegrać rachunek kosztów. Celem artykułu jest próba odpowiedzi na powyższe pytanie. Zaprezentowane poniżej analizy i wnioski oparte są o badania empiryczne przeprowadzone w wybranych instytutach naukowo-badawczych woj. lubelskiego.

¹ Określenie „instytuty badawcze” (zgodnie z uchwaloną przez Sejm RP ustawą z 18 marca 2010 r. o instytutach badawczych, która w momencie powstawania artykułu oczekuje na poprawki w Senacie) ma zastąpić używane obecnie pojęcie „jednostek badawczo-rozwojowych” (a tym samym wspomniana ustawa ustawę z 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych, DzU z 2008 r., nr 159, poz. 993 ze zm. – zwaną dalej ustawą o JBR). W artykule używa się powyższych określeń zamiennie.

² Jednostkami badawczo-rozwojowymi są państwowe jednostki organizacyjne wyodrębnione pod względem prawnym, organizacyjnym i ekonomiczno-finansowym, tworzone w celu prowadzenia badań naukowych i prac rozwojowych, których wyniki powinny znaleźć zastosowanie w określonych dziedzinach gospodarki narodowej i życia gospodarczego. Art. 1., ust. 1. ustawy o JBR.

1. Ocena sektora B + R woj. lubelskiego w świetle dokumentów strategicznych na tle sytuacji tego sektora w kraju

JBR uważane są za ważne instytucje w procesie tworzenia w Polsce gospodarki opartej na wiedzy. Od ich działania w różnych ważnych dla rozwoju społeczno-gospodarczego dziedzinach, jak technika i technologia, rolnictwo, leśnictwo, ochrona środowiska, ochrona zdrowia, obronność itp., oczekuje się nie tylko pomnażania zasobów wiedzy, ale przede wszystkim tworzenia innowacji wpływających na wzrost konkurencyjności polskiej gospodarki na rynku światowym. Jednostki te stoją zatem przed nowymi wyzwaniami, borykając się jednocześnie z wieloma problemami. Podstawowa przyczyna tych problemów tkwi w zaniedbaniach kolejnych ekip rządzących w polityce wobec nauki i techniki oraz uwarunkowaniach historycznych, które wpływają na postrzeganie wielu z tych jednostek jako „niepotrzebnej nikomu spuścizny PRL-u”.

Większość funkcjonujących obecnie JBR powstało w czasach gospodarki centralnie planowanej. Nie posiadając samodzielności w zakresie decyzji strategicznych i wykazując nadal silne uzależnienie od finansowania budżetowego, mają trudności z przystosowaniem się do odmienionych warunków funkcjonowania w gospodarce wolnorynkowej. W okresie transformacji pozostały na uboczu głównego nurtu przemian społeczno-gospodarczych.

Jak pokazują badania, do podstawowych problemów jednostek badawczo-rozwojowych w Polsce zaliczyć można dużą ich liczbę, wadliwą strukturę organizacyjną i własnościową, sposób wykonywania nadzoru oraz źródła finansowania [*Program przekształceń strukturalnych i własnościowych jednostek badawczo-rozwojowych* 2003]. Wiele z JBR cechuje niska efektywność, co również świadczy o niedostosowaniu się przez nie do zmienionych warunków funkcjonowania. W praktyce oznacza to konieczność ich likwidacji. Są też jednak liczne przykłady JBR, które w porę podjęły działania zaradcze w celu utrzymania się na rynku i umiały odnaleźć się w nowej rzeczywistości gospodarczej. Prowadzą one różnorodne formy działalności badawczej, usługowej, doradczej, produkcję wyrobów i aparatury. Wiele z nich stało się kooperantami firm zagranicznych lub firm z kapitałem zagranicznym, uczestnicząc w programach europejskich lub zakładając własne dochodowe przedsiębiorstwa.

Od początku XXI w. daje się zaobserwować w Polsce wzrost zainteresowania jednostkami badawczo-rozwojowymi. Wejście Polski do struktur europejskich, a co się z tym wiąże – potrzeba zwiększenia innowacyjności polskiej gospodarki, z drugiej zaś strony – konieczność ograniczenia wydatków budżetowych na sferę B + R – skierowały uwagę władz na JBR i ich problemy.

W *Strategii rozwoju nauki w Polsce do 2015 roku*, stanowiącej podstawowy dokument strategiczny dotyczący sfery nauki i techniki w naszym kraju, za priorytetowy cel uznano wzrost międzynarodowej konkurencyjności polskiej nauki, zaś wśród celów szczegółowych znalazła się m.in. poprawa efektywności instytucji sfery B + R – prowadzących i finansujących badania.

Szansa, jaką dla instytucji naukowych jest napływ do Polski znacznych środków zagranicznych na badania i równocześnie pojawienie się zagrożenia konkurencji ze strony europejskich ośrodków badawczych, wymusza zmiany w organizacji polskich JBR. Wiele z nich już weszło na drogę przekształceń własnościowych i strukturalnych. Konsolidacja, komercjalizacja oraz prywatyzacja tych jednostek ma służyć podnoszeniu ich konkurencyjności w tworzeniu dużych i kompleksowych projektów służących społeczeństwu i gospodarce [*Strategia rozwoju nauki w Polsce do 2015 roku* 2007].

Tak określone priorytetowe kierunki działań na szczeblu kraju znajdują odzwierciedlenie w polityce regionalnej poszczególnych regionów i dokumentach ją opisujących. Podstawowym dokumentem strategicznym dla woj. lubelskiego nawiązującym bezpośrednio do zasad polityki regionalnej państwa i polityki strukturalnej Unii Europejskiej (także w obszarze badań i rozwoju) jest *Strategia rozwoju województwa lubelskiego na lata 2006-2020*³. W oparciu o ten dokument tworzone są z kolei programy wojewódzkie współfinansowane ze środków krajowych i funduszy strukturalnych UE. Jednym z nich jest *Regionalna strategia innowacji województwa lubelskiego na lata 2008-2015*.

Zaplecze naukowo-badawcze woj. lubelskiego tworzy 11 wyższych uczelni (które obok działalności dydaktycznej prowadzą też działalność naukowo-badawczą i wdrożeniową), 8 instytutów naukowych oraz Lubelski Park Naukowo-Technologiczny, którego zadaniem jest integracja działań dla rozwoju innowacji w regionie [*Strategia rozwoju województwa lubelskiego na lata 2006-2020*, 2005, t. I: *Uwarunkowania i diagnoza stanu wyjściowego*].

³ Strategia stanowi dwuczęściowy dokument opracowany przez Zarząd Województwa Lubelskiego w lipcu 2005 r., z czego tom I nosi tytuł *Uwarunkowania i diagnoza stanu wyjściowego*, zaś II – *Cele i priorytety strategii oraz system wdrażania*.

Podstawowe wnioski na temat diagnozy stanu potencjału naukowo-badawczego woj. lubelskiego zawiera *Strategia rozwoju województwa lubelskiego*. Choć istniejący w regionie potencjał naukowo-badawczy uznano za jedną z mocnych stron i szans w budowaniu konkurencyjności regionalnej gospodarki, podkreśla się jednocześnie słabości sfery naukowo-badawczej, w tym niską jakość oferty badawczo-rozwojowej oraz niedostosowanie jej do potrzeb gospodarki. Do czynników wpływających na słabą konkurencyjność regionalnych jednostek naukowych zaliczono:

- niski poziom i niekorzystną strukturę finansowania nauki i działalności B + R,
- niedostateczne wyposażenie jednostek w aparaturę naukowo-badawczą oraz wysoki stopień zużycia tej aparatury,
- brak podstawowej infrastruktury transferu wiedzy i komercjalizacji badań [*Strategia rozwoju województwa lubelskiego na lata 2006–2020*, 2005, t. II: *Cele oraz priorytety Strategii oraz system wdrażania*].

Po rozpoznaniu i zdiagnozowaniu sytuacji sfery badawczo-rozwojowej w regionie wśród celów i priorytetów zapisanych w dokumencie odnaleźć można te dotyczące poprawy jej kondycji, co świadczy jednocześnie o docenianiu znaczenia tego sektora dla rozwoju gospodarczego Lubelszczyzny.

Nadrzędnym celem, jaki założono w *Strategia rozwoju województwa...*, jest „osiąganie trwałego i zrównoważonego rozwoju społeczno-gospodarczego Lubelszczyzny poprzez zwiększenie konkurencyjności województwa oraz optymalne wykorzystanie jego wewnętrznych potencjałów rozwojowych” [*Strategia rozwoju województwa lubelskiego na lata 2006–2020*, 2005, t. II: *Cele oraz priorytety Strategii oraz system wdrażania*].

Na podstawie tak określonego celu wskazano następnie priorytetowe kierunki rozwoju (cele pośrednie), wśród których znalazł się m.in. wzrost konkurencyjności regionalnej gospodarki oraz jej zdolności do tworzenia miejsc pracy. Cele pośrednie zostały z kolei uszczegółowione w postaci celów operacyjnych. W zakresie przytoczonego powyżej priorytetowego kierunku rozwoju wyszczególniono cel operacyjny w postaci rozwoju regionalnego potencjału B + R oraz jego wykorzystanie dla potrzeb gospodarki.

Podobne, choć bardziej szczegółowe wnioski, jeśli chodzi o ocenę potencjału naukowo-badawczego, zawarto w *Regionalnej strategii innowacji dla województwa lubelskiego na lata 2008–2015*. Według jej autorów kondycja instytucji sektora B + R w regionie oceniona została jako dobra⁴, chociaż wskazuje się także na szereg obszarów wymagających działań naprawczych. Podobnie jak w skali całego kraju, tak i w woj. lubelskim przeważającą część prac stanowią badania podstawowe, które z racji swego charakteru nie mają zastosowania w przedsiębiorstwach. Taka struktura finansowania prac B + R wskazuje na brak rynkowego podejścia wciąż uzależnionych od budżetowego finansowania jednostek. Konieczna jest zmiana orientacji w kierunku prac rozwojowych oraz badań stosowanych, a tym samym zwiększenie pozabudżetowego finansowania działalności B + R na Lubelszczyźnie.

Niepokojący jest również niski poziom wykorzystania środków zagranicznych w finansowaniu działalności badawczej w regionie, co odkrywa kolejną słabą stronę sektora B+R. Granicząc z państwami takimi, jak np. Ukraina czy Białoruś, należałoby oczekiwać, że regionalne jednostki naukowe powinny stanowić pomost do nawiązywania współpracy naukowo-badawczej Unii z krajami spoza niej, a tymczasem tak nie jest.

W *Regionalnej strategii innowacji...* zwraca się uwagę na wysoki poziom badań prowadzonych w określonych instytutach regionu, które już w chwili obecnej są ośrodkami wiodącymi w obszarze innowacyjności także w kraju. Zauważalne jest jednocześnie skoncentrowanie działalności naukowo-badawczej w obszarze nauk rolniczych, co wiąże się ze specyfiką naszego regionu. W tym także kryje się pewne zagrożenie, a mianowicie w dłuższej perspektywie może to mieć niekorzystny wpływ na rozwój nowoczesnych technologii na Lubelszczyźnie. Postuluje się zatem poszukiwanie nowych obszarów naukochołnych, co byłoby szansą również dla poprawy pozycji konkurencyjnej instytutów Lubelszczyzny w kraju.

Obok działań, które poprawiłyby pozycję regionalnych jednostek naukowych w kraju i na świecie, w omawianym dokumencie strategicznym podkreśla się również potrzebę zwiększenia konkurencyjności nauki w regionie, zwłaszcza jeśli chodzi o współpracę z przedsiębiorstwami.

Podsumowując wnioski płynące z analizy dokumentów strategicznych, można stwierdzić, że sektor B + R Lubelszczyzny stoi przed wieloma nowymi wyzwaniem. Z jednej strony – jawią się przed nim szanse w postaci możliwości pozyskania środków unijnych na badania i wyjścia z ofertą na rynki europejskie, z drugiej

⁴ Potencjał sektora B + R w regionie oceniano na podstawie badań w 27 jednostkach prowadzących działalność badawczo-rozwojową (jednostki PAN, przedsiębiorstwa, szkoły wyższe, jednostki badawczo-rozwojowe). Podano za: *Regionalna strategia innowacji województwa lubelskiego na lata 2008–2015. Innowacyjna Lubelszczyzna – przeobrażenie pomysłów w działanie* (2008).

zaś – zagrożenie marginalizacji znaczenia regionalnego sektora B + R ze względu na niską konkurencyjność. Rozpoczęte procesy reform powinny służyć przede wszystkim wzrostowi ich pozycji konkurencyjnej oraz otwarciu na potrzeby gospodarki.

2. Rola rachunku kosztów w JBR na przykładzie wybranych instytutów woj. lubelskiego

Sprostanie nowym wyzwaniom, jakie stoją przed jednostkami sfery B + R, wymaga zmiany sposobu zarządzania tymi instytucjami, bowiem zarządzanie nimi pod wieloma względami upodobiło się do zarządzania każdym innym przedsiębiorstwem w gospodarce rynkowej, a więc tak, jak i w ich przypadku, powinno opierać się na odpowiedniej i rzetelnej informacji, w tym również na temat kosztów.

Określone cechy kosztów, takie jak ich nieunikniony oraz pierwotny względem przychodów i zwrotny charakter [zob. szerzej w: Czerny 2010, s. 79–86], a także nowe uwarunkowania funkcjonowania przedsiębiorstw uczyniły z kosztów podstawowy parametr decyzyjny. W literaturze przedmiotu podkreśla się wzrost roli kosztów jako parametrów decyzyjnych dla jednostek działających w nowych uwarunkowaniach gospodarczych, jakie obserwuje się obecnie. Są one wyznaczone m.in. przez ostrą konkurencję, rosnące oczekiwania klientów, ograniczony dostęp do kapitału i zasobów [Gabrusewicz 2001, s. 39–42]. Są to zatem te procesy i zjawiska, z którymi mają do czynienia także instytuty naukowe.

Wzrost znaczenia kosztów kieruje uwagę w stronę rachunku kosztów, który zajmuje się zbieraniem i przetwarzaniem informacji o kosztach. Rachunek kosztów można zdefiniować jako „badanie i transformowanie według przyjętego modelu informacji o kosztach działalności podmiotu służące użytkownikom do oceny sytuacji, podejmowania decyzji gospodarczych i kontroli ich urzeczywistnienia” [Jarugowa, Malc, Sawicki 1990, s. 54]. Wśród 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 zarówno odbiorcom wewnętrznym, jak i zewnętrznym [Sawicki 1996, t. I, s. 33].

Tak określone zadania wskazują, że rachunkowi kosztów nie przypisuje się jedynie funkcji sprawozdawczych (choć i te nie mogą zostać pominięte), ale także wiele ważnych funkcji wewnętrznych. Co więcej, to rosnące oczekiwania informacyjne z wewnątrz przedsiębiorstwa są „siłą napędową” rozwoju rachunku kosztów, w efekcie którego powstawały i nadal powstają nowe metody, zasady, techniki wykorzystywane do jego prowadzenia.

Odpowiedni rachunek kosztów może stać się narzędziem dostarczającym cennych informacji do zarządzania instytucjami naukowymi. Biorąc pod uwagę nowe uwarunkowania funkcjonowania oraz wyzwania, przed jakimi stoją jednostki naukowe, konieczna jest diagnoza obecnego stanu rachunku kosztów JBR oraz wskazanie, jaką rolę odgrywa aktualnie i w jakim kierunku powinien się rozwijać, aby stać się skutecznym instrumentem wspomagającym zarządzanie.

Ocenie stanu rachunku kosztów woj. lubelskiego służyły badania empiryczne, którymi objęto cztery instytuty badawcze regionu: Instytut Medycyny Wsi w Lublinie, Instytut Uprawy Nawożenia i Gleboznawstwa w Puławach, Instytut Nawozów Sztucznych w Puławach oraz Państwowy Instytut Weterynaryjny – Państwowy Instytut Badawczy w Puławach.

W trakcie badań prowadzonych w latach 2003–2005 analizowano następujące aspekty rachunku kosztów:

- przekroje i zasady ewidencji kosztów,
- metody rozliczania kosztów pośrednich,
- zakres rachunku kosztów poza ewidencją księgową i jego wykorzystanie w zarządzaniu instytutami,
- organizacyjno-techniczne aspekty funkcjonowania rachunku kosztów w badanych jednostkach.

Podstawowym wnioskiem, jaki nasunął się w toku prowadzonych badań, jest poprawność rachunku kosztów z punktu widzenia potrzeb zewnętrznych, ale prawie całkowity brak wykorzystania go do wspierania procesów decyzyjnych w instytutach.

Wśród zalet badanych systemów rachunku kosztów (które mają również wpływ na jakość informacji o kosztach) można wskazać:

- stosowanie pełnego wariantu ewidencji kosztów, który pozwala uzyskać najobszerniejszy zasób informacji o ponoszonych kosztach,
- bardzo szczegółową (zwłaszcza w niektórych instytutach) analitykę do poszczególnych kategorii kosztów,

- szczegółowy podział instytutów na miejsca powstawania kosztów oraz nośniki, którym koszty są przypisywane (poszczególne tematy badawcze i prace realizowane przez instytuty),
- szczegółowy system sprawozdawczości wewnętrznej na temat czasu pracy pracowników poszczególnych zakładów badawczych służący dokładniejszemu rozliczeniu kosztów wynagrodzeń (i wybranych pozycji kosztów pośrednich) na poszczególne zadania badawcze,

W systemach rachunku kosztów zidentyfikowano również szereg niedociągnięć i uproszczeń, które choć dopuszczalne z punktu widzenia sprawozdawczości zewnętrznej, ograniczają jego użyteczność na potrzeby wewnętrzne. Wśród nich można wymienić:

- uproszczenia w rozliczeniach kosztów pośrednich (stosowanie „odgórnych”, niemających żadnego uzasadnienia narzutów kosztów, stosowanie źle dobranych, niewykazujących związku z wielkościami rozliczanymi kluczy rozliczeniowych kosztów),
- niejednolite zasady traktowania niektórych grup kosztów przez różne instytuty (chodzi tu zwłaszcza o tzw. koszty działalności wspomagającej badania), co utrudnia porównywalność informacji pomiędzy jednostkami,
- pobieżne traktowanie zagadnień rachunku kosztów w dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości, co osłabia funkcję informacyjną tego rachunku.

Zasadniczo w badanych instytutach brakuje decyzyjnych rachunków kosztów. Nie pogłębia się (lub też nie dokonuje w niektórych instytutach wcale) badań i analiz kosztów. Najbardziej rozwiniętą formą pozaewidencyjnego rachunku kosztów w badanych jednostkach jest predykcja kosztów, choć zasadniczo rodzaje i zakres planowania podyktowany jest głównie potrzebami sprawozdawczości zewnętrznej (przede wszystkim wypełniania wniosków przy ubieganiu się o dofinansowanie lub finansowanie działalności ze środków budżetowych).

3. Zadania rachunku kosztów JBR na tle nowych uwarunkowań ich funkcjonowania

Na podstawie przeprowadzonej analizy systemów rachunku kosztów wybranych instytutów woj. lubelskiego można stwierdzić, że aby stał się on skutecznym narzędziem wspomagającym zarządzanie, konieczne jest jego udoskonalenie. Aby wskazać podstawowe kierunki tych ulepszeń, trzeba określić cel oraz zadania, jakie powinien spełniać rachunek kosztów w instytucji naukowej.

Podstawowym celem rachunku kosztów tego typu jednostek, biorąc pod uwagę obecne uwarunkowania ich funkcjonowania, jest zapewnienie skutecznej kontroli wydatkowania środków i prawidłowego pomiaru kosztów realizowanych prac. Rachunek kosztów powinien wskazać również te obszary w działalności instytutów, gdzie konieczna jest poprawa gospodarności, a przede wszystkim musi stanowić źródło informacji do poprawy efektywności oraz wzmocnienia pozycji konkurencyjnej na krajowym i europejskim rynku prac B + R.

Tak sformułowany ogólny cel prowadzenia rachunku kosztów można następnie uszczegółowić, wskazując zadania, jakie powinien on pełnić. Są to:

- 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 – pozwoli to tym jednostkom skuteczniej konkurować na rynku, zapewniając jednocześnie odpowiednią rentowność),
- pomiar procesu narastania kosztów realizowanych prac (procesy badawczo-rozwojowe są bowiem często rozciągnięte w czasie, a ich koszty muszą być kontrolowane w całym okresie trwania),
- 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 strukturalnych i własnościowych w JBR i ich wpływu na koszty,
- tworzenie podstaw do decyzji cenowych (na potrzeby ustalenia cen zewnętrznych i wewnętrznych).

Obecny rachunek kosztów instytutów wymaga zatem udoskonalenia w celu stworzenia z niego aktywnego instrumentu oddziaływania na koszty, umożliwiającego ich uzasadnioną redukcję, efektywne zużywanie posiadanych zasobów oraz podejmowanie racjonalnych decyzji. Dostosowania wymaga przede wszystkim rachunek kosztów pośrednich, gdyż niedociągnięcia w tym zakresie wpływają w znacznym stopniu na obniżenie jakości uzyskiwanych informacji. Problem ten nabiera szczególnego znaczenia w obliczu wzrostu wartości kosztów pośrednich oraz ich udziału w strukturze kosztów.

W obliczu aktualnych uwarunkowań gospodarczych i zjawisk zachodzących w otoczeniu instytutów koniecznością jest stworzenie decyzyjnych (problemowych) rachunków kosztów, które mogłyby wspierać podejmowanie decyzji dzięki dostarczaniu odpowiednich informacji. Wśród przykładów decyzji w instytutach, dla których wsparciem mogłyby stać się problemowe rachunki kosztów, wymienić można m.in.:

- optymalizację struktury prowadzonej działalności badawczej i pozabadaawczej oraz optymalną alokację posiadanych zasobów, która zapewniłaby wzrost efektywności,
- decyzje o ewentualnym outsourcingu – zwłaszcza w odniesieniu do różnego rodzaju czynności pomocniczych (transportu wewnętrznego, własnej działalności wydawniczej),
- ocenę opłacalności inwestycji (np. zakupu kosztownej aparatury, rozbudowy zaplecza badawczego),
- analizę opłacalności realizacji dodatkowych zleceń na prace B + R i innych (np. produkcyjnych) m.in. dzięki zastosowaniu dolnych granic cen,
- politykę cen zewnętrznych i transferowych.

Budowa systemu wewnętrznej informacji kosztowej powinna być oparta o różne klasyfikacje kosztów i modele rachunku kosztów, których nie stosuje się w rachunku sprawozdawczym, a których użyteczność w rozwiązywaniu problemów decyzyjnych oraz kontrolnych jest powszechnie znana i często podkreślana w literaturze przedmiotu⁵.

Ważnym obszarem rachunku kosztów wymagającym zmian i udoskonalień jest planowanie i budżetowanie w instytutach. Odpowiedni system budżetowania pomógłby – z jednej strony – zdyscyplinować i kontrolować wydatkowanie środków finansowych pod względem celowości i efektywności gospodarowania [Komorowski 1997, s. 25], z drugiej zaś – umożliwiłby optymalizację sposobów działania dla realizacji założonego celu oraz przyczyniłby się do kreowania świadomości kosztowej wśród pracowników.

Zakończenie

Specyficzne warunki funkcjonowania jednostek badawczo-rozwojowych w trudnych dla nauki czasach wywołują konieczność „odgórnego” zreformowania sfery B + R, ale także zmiany w sposobie funkcjonowania i myślenia wewnątrz samych jednostek. W rachunku kosztów można upatrywać podstawowego narzędzia ekonomicznego, które może być wykorzystane do podejmowania wielu ważnych dla instytutów decyzji i poprawy ich pozycji konkurencyjnej. Wymaga on jednak gruntownych zmian, ponieważ w obecnym kształcie jest w stanie zaspokoić jedynie potrzeby użytkowników zewnętrznych.

Literatura

- CZERNY M. (2010): *Pojęcie i klasyfikacja kosztów*, [w:] A. Kamela-Sowińska (red.), *Rachunkowość zaawansowana*, cz. III: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wyd. Wyższej Szkoły Handlu i Rachunkowości, Poznań 2010.
- GABRUSEWICZ W. (2001): *Decyzyjny charakter kosztów*, [w:] *Zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwach w aspekcie integracji Polski z Unią Europejską. Materiały konferencyjne*, Wyd. Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
- JARUGOWA A., MALC W., SAWICKI K. (1997): *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa.
- KOMOROWSKI J. (1997): *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, PWN, Warszawa.
- NOWAK E., WIERZBIŃSKI M. (2010): *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa.
- Program przekształceń strukturalnych i własnościowych jednostek badawczo-rozwojowych* (2003), Zespół Międzyresortowy ds. Przekształceń Własnościowych JBR, Warszawa.
- Regionalna Strategia Innowacji Województwa Lubelskiego na lata 2008–2015. Innowacyjna Lubelszczyzna – przeobrażanie pomysłów w działanie* (2008), Lublin.
- SAWICKI K. (red.) (1996): *Rachunek kosztów*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Strategia rozwoju nauki w Polsce do 2015 roku* (2007), Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego, Warszawa.
- Strategia Rozwoju Województwa Lubelskiego na lata 2006–2020* (2005), t. I: *Uwarunkowania i diagnoza stanu wyjściowego* i t. II: *Cele i priorytety strategii oraz system wdrażania*, Zarząd Województwa Lubelskiego, Lublin.
- Ustawa z 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych (DzU z 2008 r., nr 159, poz. 993 ze zm.).

⁵ Chodzi tu przede wszystkim o następujące koncepcje: rachunek kosztów zmiennych, wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów oraz wyników, rachunek kosztów cyklu życia produktu, rachunek kosztów docelowych i ciągłego doskonalenia, rachunek kosztów działań. Charakterystykę tych koncepcji znaleźć można np. w książce: [Nowak, Wierziński 2010].