

Wioletta Turowska  <https://orcid.org/0000-0002-6218-7822>

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: wioletta.turowska@ue.wroc.pl

Roman Kotapski  <https://orcid.org/0000-0002-7580-0059>

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: roman.kotapski@ue.wroc.pl

Otrzymano/Received: 21.11.2020

Zaakceptowano/Accepted: 16.03.2021

Opublikowano/Published: 12.04.2021

Rachunek kosztów instytucji kultury w świetle badań literaturowych¹

Abstract

Cost Accounting of Cultural Institutions in Literature Research

The article deals with selected issues associated with cost accounting of cultural institutions in view of literature research. The authors describe and analyse available national monographs as well as scientific and specialist articles. In principle, the analysis reveals a poor state of research on the issues related to the cost of cultural institutions. The deficiencies in literature, combined with the necessity to propose scientific and practical solutions to meet the management needs of cultural institutions, makes it necessary to expand the study of cost accounting in such entities. The aim of the article is to assess the existing acquis in the area of cost accounting in cultural institutions as well as to provide a starting point for discussing the issues associated with the subject.

Keywords: costs, cost records, costing, cultural institution

Słowa kluczowe: koszty, rachunek kosztów, instytucja kultury

¹ Artykuł jest częścią projektu finansowanego w ramach programu Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego pod nazwą „Regionalna Inicjatywa Doskonałości” w latach 2019–2022, nr projektu 015/RID/2018/19, kwota finansowania 10 721 040,00 zł, który realizowany jest przez Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu.

Wprowadzenie

Zarządzanie instytucją kultury wymaga dobrze funkcjonującego rachunku kosztów w zakresie pomiaru, ujmowania, kalkulacji kosztów oraz sprawozdawczości na potrzeby odbiorców zewnętrznych i wewnętrznych. Bez tej wiedzy trudno podejmować decyzje i zarządzać jakąkolwiek instytucją. Problematyka rachunku kosztów w zarządzaniu instytucją kultury jest, według autorów, niezbadanym dostatecznie obszarem szeroko pojętego zarządzania wśród interesariuszy. Słabe rozpoznanie zagadnienia daje się zauważyć najczęściej w momencie pojawienia się kryzysów, na przykład w momencie finansowania zadań instytucji kultury.

Autorzy dokonali przeglądu badań literaturowych w zakresie rachunku kosztów instytucji kultury. Na podstawie przeglądu publikacji naukowych wyselekcjonowano artykuły, które odnoszą się do pomiaru, ujmowania, kalkulacji kosztów oraz sprawozdawczości instytucji kultury na potrzeby ich zarządzania. Badaniem objęte zostały wydawnictwa specjalistyczne, takie jak „Controlling i Zarządzanie”, „Rachunkowość Zarządcza i Controlling”, „Zarządzanie w Kulturze”. Przeanalizowano również monografie dotyczące rachunku kosztów, które odnoszą się do instytucji kultury.

Instytucje kultury stanowią podmioty, których podstawowym celem statutowym jest prowadzenie działalności kulturalnej, tj. działalności polegającej na tworzeniu, upowszechnianiu i ochronie kultury. Powoływane są przez ministra, kierownika urzędu centralnego albo jednostkę samorządu terytorialnego. Formami organizacyjnymi działalności kulturalnej są w szczególności: teatry, opery, operetki, filharmonie, orkiestry, instytucje filmowe, kina, muzea, biblioteki, domy kultury, ogniska artystyczne, galerie sztuki oraz ośrodki badań i dokumentacji w różnych dziedzinach kultury [Ustawa 1991].

Istota i zadanie rachunku kosztów

W literaturze dotyczącej rachunku kosztów przedstawiane są różne jego definicje, zakres i zadania. Na potrzeby niniejszego artykułu przyjęto, że rachunek kosztów to względnie wyodrębniony (przedmiotowo i proceduralnie) w systemie informacyjnym podmiotu gospodarczego zbiór informacji o kosztach opracowywanych według określonego modelu (*ex post* i *ex ante*), dostosowanego do potrzeb informacyjnych użytkowników (odbiorców) informacji. Przeprowadzany w rachunku kosztów pomiar kosztów i ich transformacja mają na celu umożliwienie oceny sytuacji decyzyjnych, podejmowania decyzji i kontroli ich realizacji [Sołtys 1996, s. 66]. Elementami systemu rachunku kosztów są:

- dokumentacja kosztów,
- ewidencja kosztów,
- rozliczanie kosztów,

- kalkulacja kosztów,
- planowanie kosztów,
- analiza kosztów,
- prezentacja kosztów w sprawozdaniach finansowych i zarządczych.

Natomiast do zadań rachunku kosztów należą między innymi:

- gromadzenie i weryfikacja dokumentów kosztowych,
- zapewnienie wiarygodności, bezbłędności i kompletności dowodów kosztowych,
- dostarczenie danych liczbowych charakteryzujących koszty przedsiębiorstwa/instytucji w odpowiednich przekrojach na potrzeby zarządzania,
- tworzenie kosztowej bazy danych,
- umożliwienie kierownictwu i załodze przedsiębiorstwa/instytucji oszczędnego gospodarowania,
- zapewnianie informacji dotyczących kosztów i efektów oraz kosztów i korzyści umożliwiających podejmowanie decyzji strategicznych, taktycznych, operacyjnych i specjalnych (dostosowawczych),
- tworzenie i utrzymywanie systemu pomiaru i obliczenia kosztów, pozwalającego określić dolną granicę cen wyrobów i usług w różnych warunkach otoczenia i przy zastosowaniu różnych czynników produkcji, będących w dyspozycji przedsiębiorstwa/instytucji,
- umożliwienie podmiotowego rozliczania z odpowiedzialności za efektywne gospodarowanie (ośrodki odpowiedzialności za koszty, zysk i zwrot zainwestowanego kapitału),
- wycena zasobów i pomiar wyniku działalności,
- informowanie menedżerów w formie wewnętrznych budżetów, sprawozdań i raportów w zakresie planowania oraz kontroli procesów gospodarczych, oceny działalności i pracowników za nią odpowiedzialnych, tak aby mogły służyć do podejmowania decyzji,
- dostarczenie odbiorcom zewnętrznych informacji, głównie w postaci obligatoryjnych sprawozdań [Kotapski, Kowalak, Lew 2020, s. 17–18].

Istotnym elementem przedstawionej wcześniej definicji jest to, że rachunek kosztów instytucji kultury mają kształtować ich użytkownicy. Do tych użytkowników, dla potrzeb zarządzania instytucją kultury, można zaliczyć między innymi dyrektorów, dyrektorów artystycznych, producentów wydarzeń kulturalnych, kierowników produkcji czy też specjalistów, którzy zajmują się jej szeroko rozumianymi finansami. Zakres zadań rachunku kosztów może zaspokoić zarówno instytucje finansujące szeroko rozumianą działalność kulturalną, jak i zarządzających instytucjami kultury, na przykład teatrami, operami, filharmoniami, bibliotekami, muzeami, domami kultury. Dla każdej tego typu organizacji trzeba jednak przygotować odpowiedni model rachunku kosztów i gotowe narzędzia.

W dalszej części artykułu zostały scharakteryzowane publikacje dotyczące rachunku kosztów instytucji kultury.

Przegląd literatury

Obszar rachunku kosztów instytucji kultury powinien być przedmiotem zainteresowania nauki ze względu na to, że instytucje te mają duży wpływ na rozwój lokalnych społeczności. Powinny być również przedmiotem badań naukowych ze względu na to, że jednym z zadań gmin czy też innych jednostek samorządowych jest finansowanie kultury. A zatem warto zweryfikować, jak planowane i kontrolowane są środki publiczne wydawane na rzecz tych instytucji i realizowanych przez nie zadań.

Instytucje kultury, działające w dynamicznych warunkach otoczenia, narażone są na ryzyko i negatywne skutki jego oddziaływania w zakresie osiągnięcia zamierzonych celów, zadań bądź projektów. Wiesław Wasilewski w swoim artykule zwraca uwagę na prawidłowo funkcjonujący controlling ryzyka w instytucji kultury [Wasilewski 2015, s. 488–490]. Wiąże się to z prowadzeniem procesów planowania i kontroli w samej instytucji, jak i z realizacją poszczególnych zadań. Trudno w tym aspekcie ominąć zagadnienia planowania i kontroli kosztów. Niemniej można tylko domniemywać, że elementem controllingu ryzyka będzie rachunek kosztów, na co zwraca uwagę autor w swoim innym artykule, wskazując między innymi na kalkulację kosztów zadania artystycznego czy tworzenie systemu planowania finansowego [Wasilewski 2018, s. 427–435]

Elementem planowania wydarzeń artystycznych, jakimi są koncerty, jest również planowanie ich przychodów i kosztów. W swoim artykule Wasilewski [2017, s. 413–424] przedstawia plan kosztów publicznej instytucji kultury, który w zasadzie ogranicza się do elementów rachunku zysków i strat. Z uwagi na to, że nie jest wymagane od instytucji sporządzanie planu kosztów według zadań czy też przedstawienie kosztów według ośrodków odpowiedzialności i miejsc powstawania kosztów, są one przedstawione tylko w układzie kosztów rodzajowych. A to oznacza, że trudno w takim przypadku o rozsądne zarządzanie kosztami instytucji kultury. Choć już w planach działalności publicznych instytucji kultury finansowanych przez Ministerstwo Kultury są pewne przesłanki bardziej szczegółowego planowania kosztów ich działań. Wyróżnia się na przykład koszty organizacji widowni, koszty promocji i reklam spektakli, koszty obsługi sceny, koszty zatrudnienia pracowników, koszty utrzymania obiektów. Wyodrębnianie tego typu grup kosztów ma istotne znaczenie w zarządzaniu instytucją kultury – nie tylko komercyjną, ale również finansowaną ze środków publicznych. W szczególności dotyczy to ujawniania kosztów stałych, na przykład utrzymania samej instytucji, oraz kosztów zmiennych, które w zasadniczej wysokości mają dotyczyć realizacji zadań artystycznych. Zresztą autor w swoim innym artykule zwraca uwagę na potrzebę zastosowania instrumentów controllingu w instytucjach kultury [Wasilewski 2016, s. 532].

W Polsce działa wiele teatrów finansowanych zarówno ze środków publicznych, jak i komercyjnych, które muszą utrzymać się ze sprzedaży biletów lub

też pozyskują środki na swoją działalność od sponsorów. Niezależnie jednak od źródeł finansowania lub formy organizacyjno-prawnej muszą stosować rachunek kosztów.

Aleksander Szafrński [2016, s. 15–19] przedstawia proces formowania się controlingu w teatrach fundacji prowadzonej przez Krystynę Jandę, która musi pozyskiwać środki na swoją działalność (oprócz sprzedaży biletów). Autor przedstawił w swoim artykule między innymi stosowany – wielostopniowy i wieloblokowy – rachunek wyników z uwzględnieniem procesów, które można wyodrębnić w teatrze. W tym rachunku wyników wyodrębnia się koszty spektaklu, obsługi technicznej, obsługi widowni, obsługi garderoby czy też samej organizacji teatru. Rachunek wyników uwzględnia również poszczególne sceny i ich rentowność. Sporządzane są także budżety działalności teatrów, które są aktualizowane kwartalnie. Uwzględniają one przychody ze sprzedaży, koszty zmienne produkcji spektakli teatralnych i ich wystawienia oraz koszty stałe działalności teatrów.

Koszty działalności teatru i ich kontrola zostały przedstawione w artykule Romana Kotapskiego [2009, s. 9–11]. Koszty działalności teatru zostały opisane pod kątem zarządzania teatrem z uwzględnieniem wyodrębnionych w nim procesów. Wyodrębniono następujące grupy kosztów:

- przygotowanie spektakli lub innego produktu – działania artystycznego,
- realizacja spektakli,
- utrzymanie infrastruktury teatralnej, na przykład sceny,
- działania marketingowe związane z konkretną premierą, spektaklem czy też teatrem,
- obsługa klienta,
- zarządzanie i administrowanie teatrem,
- utrzymanie siedziby teatru, na przykład budynku.

Natomiast budżet przygotowany na potrzeby zarządzania teatrem powinien uwzględniać koszty poszczególnych obszarów działalności teatru, takich jak spektakle, utrzymanie zespołu, jednostki organizacyjne, utrzymanie sceny i jej wyposażenia itp. Muszą być także uwzględnione przychody ze sprzedaży z uwzględnieniem poszczególnych spektakli czy też innych działań artystycznych.

Co najważniejsze – artykuł powstał na zamówienie czytelniczki, która zgłosiła pytanie do redakcji w tym zakresie. Dowodzi to, że jest zapotrzebowanie na wiedzę dotyczącą rachunku kosztów instytucji kultury wśród odbiorców.

Istotnym elementem działalności instytucji kultury jest organizacja wydarzeń artystycznych, takich jak organizacja koncertu czy sztuki teatralnej, ale też wydanie książki i przygotowanie spotkań z autorem. Organizacja tego typu wydarzeń, oprócz zagadnień organizacyjnych, wymaga stworzenia budżetu czy też kalkulacji kosztów danego wydarzenia.

W artykułach Krzysztofa Pelecha² [2016, s. 11–13] oraz Michała Pryszczewskiego³ [2016, s. 38–42] omawiane są aspekty organizacji przedsięwzięć artystycznych, tj. organizacji koncertu i spektaklu teatralnego. Także i w tych artykułach przedstawiono problemy kalkulacji kosztów produkcji tego typu przedsięwzięć oraz „rozterki” pomiędzy „duchem artystycznym” a kosztami produkcji i ich pokrycia. Zostały również omówione problemy budżetu realizacji tego typu projektów artystycznych oraz jego zmienności, a w praktyce przekroczenia kosztów produkcji. Trudno, aby producent przed podjęciem decyzji o realizacji wydarzenia nie sporządził jego kosztorysu lub budżetu. Istotnym poruszonym problemem w tych artykułach jest to, jak może dysponować nim kierownik produkcji, na ile budżet wydarzenia artystycznego może być zmieniany, jak utrzymać koszty jego realizacji w ryzach oraz na nim zarobić – zwłaszcza kiedy jest to wydarzenie komercyjne. Ponadto Pryszczewski [2016, s. 40] przedstawia układ kosztów spektaklu teatralnego oraz ich strukturę. Wyróżnia koszty: honorariów artystów, koncepcji muzyki i reżyserii, choreografii, projektu kostiumów, reżyserii oświetlenia, produkcji kostiumów, scenografii, promocji spektaklu, organizacji produkcji oraz inne koszty, które stanowią rezerwę na koszty produkcji spektaklu.

Kosztorysy produkcji wydarzeń artystycznych zostały przedstawione w publikacjach Kotąpskiego i współautorów [Kotąpski 2005, s. 114–124; Kotąpski, Kowalak, Lew 2020, s. 126–127]. Pierwszy z nich dotyczył kosztów produkcji spektaklu teatralnego dla telewizji, a drugi – występu kabaretu. Oba przykłady dotyczyły narzędzi do kalkulacji kosztów produkcji tego typu wydarzeń artystycznych. Uwzględniono w nich same koszty produkcji, w tym dotyczące twórców oraz działań marketingowych, a także niezbędne zasoby do wyprodukowania tego typu wydarzeń.

W artykule Kotąpskiego i Pryszczewskiego [2021, s. 20–26] uwzględniono kosztorys wydarzenia artystycznego na przykładzie występu kabaretu. Przedstawiony układ kosztorysu obejmuje koszty:

- organizacji wydarzenia,
- wynajęcia zespołu/wykonawcy,
- sali koncertowej,
- reklamy koncertu.

W samym kosztorysie uwzględniono niezbędne zasoby do realizacji wydarzenia, ich ilość oraz ich koszty. Kosztorys zawiera koszty bezpośrednie realizacji wydarzenia i w zasadzie jest gotowym narzędziem do wykorzystania w praktyce działalności instytucji kultury. Ponadto w artykule podkreśla się powiązanie aspektów organizacyjnych samego wydarzenia z układem jego kosztorysu.

² Jeden z najlepszych polskich gitarzystów klasycznych, wirtuoz gitary, dyrektor artystyczny festiwalu gitarowych.

³ Kierownik produkcji przedsięwzięć artystycznych, tj. koncertów, sztuk teatralnych, widowisk artystycznych.

Wiele instytucji kultury wydaje różne publikacje, między innymi książki o swoich działaniach. Traktują to jako zadanie promocyjne bądź element swojej misji. Stąd też podczas kwerendy zwrócono uwagę na artykuły dotyczące kosztów produkcji książek.

Agnieszka Janczak i Roman Kotapski [2011, s. 234–245] zwracają uwagę na aspekty kosztowe w systemie controllingu projektu, jakim jest wydawanie książki. Dotyczą one planowania i kontroli kosztów wydania książki z uwzględnieniem niezbędnych zasobów. Chodzi tu głównie o aspekt podejmowania decyzji dotyczący publikacji. Po podjęciu decyzji o jej wydaniu i zatwierdzeniu kosztorysu – trzymanie się ustalonych celów, w tym kosztów produkcji. Wydanie książki nie ogranicza się przy tym tylko do samych kosztów jej publikacji, ale zwraca się też uwagę na koszty działań marketingowych z nią związanych, które ujmowane są w budżecie kosztów marketingowych wydawnictwa. Tym samym wpływa to na planowanie i kontrolowanie tego typu zadań. W artykule Kotapskiego i Roberta Migdała [2021, s. 20–24] również zostały przedstawione koszty wydania książki, koszty sprzedaży oraz koszty działań marketingowych dotyczących książki, tj. koszty, które należy ponieść, aby książka dotarła do czytelnika. Został przedstawiony rachunek wyników książki, który można wykorzystać w zarządzaniu wydawnictwem.

Natomiast w artykule Kotapskiego [2015, s. 41–51] zostały przedstawione koszty działalności wydawnictwa książkowego. Wydawanie książek jest często częścią działalności instytucji kultury, takich jak teatr, filharmonia czy też muzeum, które popularyzują w ten sposób swoją działalność. Często te instytucje otrzymują środki na swoje publikacje z różnych grantów. Przy czym muszą przedstawić kosztorys przedsięwzięcia. W artykule przedstawiono i omówiono koszty bezpośrednie wydania książki.

Warte odnotowania jest to, że zbiór zadań do rachunkowości zarządczej [Kotapski, Kowalak, Poszwa, Szczerbiński 2009] zawiera wiele zadań, które dotyczą szeroko rozumianych instytucji kultury. Dotyczą one między innymi kalkulacji kosztów wydarzeń artystycznych i ich rentowności, kalkulacji kosztów kampanii reklamowej wydarzeń artystycznych, kosztorysów audycji radiowych, kosztów produkcji reportażu telewizyjnego, organizacji castingu, sporządzania budżetu wydania gazety. Wszystkie te zadania mieszczą się w zakresie rachunku kosztów szeroko rozumianych instytucji kultury.

Jednymi z niewielu stałych prac naukowych poruszających problematykę zarządzania w obrębie działalności twórczej są zeszyty naukowe „Zarządzanie w Kulturze”, wydawane przez Uniwersytet Jagielloński. Jak już wcześniej wspomniano, rachunek kosztów jest elementem zarządzania instytucją kultury. Przegląd artykułów opublikowanych w latach 2015–2020 w „Zarządzaniu w Kulturze” wykazał, iż brak jest publikacji dotyczących rachunku kosztów instytucji kultury. Bez znajomości kosztów działalności instytucji kultury trudno podejmować decyzje i właściwie nią zarządzać.

Istotną częścią rachunku kosztów i wyników instytucji kultury są źródła finansowania ich samych, jak i poszczególnych realizowanych przez nie zadań. Temu aspektowi, tj. źródłom finansowania, również poświęcono prace naukowe. Dotyczyły one

problemów finansowania instytucji kultury na przykładzie teatru [Suchowian 2011, s. 175–184], filharmonii [Gabriel 2012, s. 323–338] czy też przychodów ze sprzedaży filmu, jak i w ogóle zarządzania projektami filmowymi [Kotlińska 2017, s. 13–121]. Realizacja przedsięwzięć będzie wymagała pozyskania środków. Od ich wysokości w jakimś sensie zależy końcowy rezultat wydarzenia artystycznego. Stąd też przygotowanie projektu musi uwzględniać z jednej strony koszty realizacji, a z drugiej – źródła finansowania.

W monografii dotyczącej controllingu instytucji kultury [Wnuczak 2017] przedstawiono narzędzia controllingu, takie jak budżety, strategiczna karta wyników, wyliczenia NPV dotyczące projektów kulturalnych, wielostopniowy i wieloblokowy rachunek wyników, ale jest to opis bardzo ogólny. Nie ma w niej rozdziału poświęconego rachunkowi kosztów instytucji kultury, a rachunek kosztów każdej organizacji jest podstawą controllingu operacyjnego. Duża część pracy poświęcona jest zakresowi działalności instytucji kultury, ujęciu teoretycznemu controllingu, wykorzystaniu narzędzi controllingu w podejmowaniu decyzji. Jeśli chodzi o zakres poświęcony rachunkowi kosztów instytucji kultury, są to w zasadzie jego ogólne podstawy teoretyczne. Jak zresztą zauważa sam autor w swojej monografii [Wnuczak 2017, s. 188], w literaturze przedmiotu niewiele miejsca poświęca się kwestiom związanych z rachunkiem kosztów dostosowanych do potrzeb instytucji kultury. Prezentowane są głównie zasady ewidencji kosztów dla celów rachunkowości finansowej, rzadko natomiast omawiane są kwestie związane z rachunkiem stworzonym dla celów zarządczych. Na uwagę zasługuje przedstawiona kwalifikacja kosztów działalności teatru z uwzględnieniem ośrodków odpowiedzialności i miejsc powstawania kosztów. Autor omawia też problemy rozliczania kosztów pośrednich działalności teatru. Zwraca również uwagę na konieczność wyodrębniania kosztów stałych i kosztów zmiennych działalności teatru [Wnuczak 2017, s. 190]. W pracy przedstawiono także układ budżetu wraz z wieloblokowym i wielostopniowym rachunkiem wyników teatru jako studium przypadku.

W monografii poświęconej zarządzaniu instytucją kultury [Wróblewski (red.) 2014] w zasadzie nie poświęca się w ogóle uwagi problemom szeroko rozumianego rachunku kosztów. Planowanie i kontrola kosztów instytucji kultury czy też poszczególnych wydarzeń artystycznych jest ich immanentną częścią. Trudno sobie wyobrazić podejmowanie decyzji przez menedżera kultury bez znajomości kosztów produkcji, na przykład organizacji koncertu, realizacji i wystawienia sztuki teatralnej.

W kolejnej monografii poświęconej zarządzaniu w kulturze i sztuce [Gołuchowski, Spyra (red.) 2014] również praktycznie brak jest mowy o rachunku kosztów instytucji kultury. Jedynie sporadycznie wymienia się narzędzia, takie jak plan finansowy [Gołuchowski, Spyra (red.) 2014, s. 32], jako element projektu bez wchodzenia w szczegóły, na przykład przedstawienia jego założeń. W pracy przedstawia się też budżet projektu [Gołuchowski, Spyra (red.) 2014, s. 216–222]. Są to jednak ogólne założenia bez praktycznego przykładu.

W innej publikacji dotyczącej koncepcji zarządzania i marketingu w kulturze [Łodziana-Grabowska, Wiktor (red.) 2014] w ogóle nie poświęca się uwagi kosztom funkcjonowania instytucji kultury czy też poszczególnych zadań. Realizacja zadań marketingowych również wymaga odpowiednich nakładów, i to dobrze przemyślanych, w warunkach ograniczonych środków na działalność kulturalną.

Istotnym źródłem wiedzy o kosztach działalności instytucji kultury są obowiązujące i stosowane w nich zakładowe plany kont. Źródłem ich tworzenia są obligatoryjne przepisy wynikające z ustaw, na przykład o rachunkowości, z przepisów branżowych czy też ogólnodostępnych poradników w tym zakresie.

Przegląd monografii dotyczących rachunkowości w instytucjach kultury [Liżewski i in. 2016, s. 118–126] wskazuje, że w zakładowym planie kont instytucji kultury koszty ujęte są według rodzajów oraz według typów działalności z podziałem na koszty działalności statutowej i koszty zarządu. Inna publikacja [Ostapowicz (red.) 2013, s. 101] rozdziela koszty według typów działalności na: koszty nieodpłatnej działalności kulturalnej, koszty sprzedaży, koszty odpłatnej działalności kulturalnej, koszty działalności gospodarczej, koszty zarządu. W praktyce ujęcie kosztów nie odbiega od standardowych, wzorcowych planów kont dostępnych na rynku. Z kolei Dorota Skrzypka [2009, s. 184–190] zwraca tylko uwagę, że w razie potrzeby wyodrębnia się stanowiska kosztów dla różnych wyodrębnionych organizacyjnie form i odmian działalności kulturalnej, prowadzonych przez daną instytucję. Jako przykład podaje wyodrębnienie kosztów bezpośrednich działalności statutowej w podziale na poszczególne zadania, na przykład w teatrze na koszty eksploatacji poszczególnych spektakli czy koszty przygotowania premier. Autorka zaznacza, że praktyka wskazuje, iż instytucje kultury powszechnie stosują jeden wariant ewidencjonowania kosztów, a mianowicie układ rodzajowy [Skrzypka 2009, s. 190].

Urszula Pietrzak [2011, s. 23] wskazuje na to, iż instytucje kultury powinny bardziej uszczegółowić koszty swojej działalności. Dotyczą one na przykład kosztów realizowanych zadań, kosztów stałych utrzymania instytucji, kosztów utrzymania poszczególnych jednostek organizacyjnych instytucji, pracowni. Oznacza to, że rośnie świadomość zagadnienia kosztów działalności w instytucjach kultury. W innej pracy [Pietrzak 2020, s. 193–214] autorka wydziela koszty działalności instytucji kultury na kontakach zespołu (5. *Koszty według zadań, miejsc powstawania i ich rozliczenie*) w podziale na miejsce (siedzibę) prowadzenia imprezy/zadania i dalej w układzie rodzajowym. Wydziela również koszty utrzymania etatów (zatrudnienia), koszty utrzymania obiektów (budynków i gruntów) oraz koszty ogólnozakładowe.

Wnioski

Przeprowadzone badania literaturowe w zakresie rachunku kosztów instytucji kultury pokazały, iż nie ma wielu artykułów i monografii poświęconych temu zagadnieniu. Przedstawiona analiza artykułów pozwala stwierdzić, że w dużej części artykuły naukowe w tym zakresie charakteryzują się ogólnością. Często dla menedżerów kultury są w zasadzie bezwartościowe z punktu widzenia wdrożenia tych treści w zarządzanych przez nich instytucjach. Natomiast artykuły publikowane w czasopiśmie specjalistycznych przedstawiają rozwiązania, które mogą być wykorzystane w zarządzaniu tymi instytucjami. Konfrontacja treści, prezentowanych przez naukowców i praktyków, wymaga przeprowadzenia badań w zakresie funkcjonowania rachunku kosztów w wybranych instytucjach kultury. Rosnące zainteresowanie problematyką rachunku kosztów wśród kadry zarządzającej instytucjami kultury uwidacznia się również podczas zajęć prowadzonych w ramach studiów podyplomowych Zarządzanie instytucjami kultury na Uniwersytecie Ekonomicznym we Wrocławiu.

Zagadnienia z zakresu rachunku kosztów w instytucjach kultury są słabo rozpoznane i traktowane jedynie jako element rachunkowości dla celów sprawozdawczości finansowej, a nie dla potrzeb zarządzania instytucją kultury. Brak jest zarówno całościowych propozycji badawczych, jak i rozwiązań praktycznych dla tego typu podmiotów. Stąd wnioski, że należy rozwijać badania nad istotą i rolą rachunku kosztów instytucji kultury. Artykuł stanowi ponadto punkt wyjścia do dyskusji nad problemami rachunku kosztów w instytucjach kultury.

Bibliografia

- Gabriel B. (2012), *Przychody ze źródeł prywatnych w strukturze przychodów filharmonii*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 737, s. 323–336.
- Gołuchowski J., Spyra Z. (red.) (2014), *Zarządzanie w kulturze, sztuce i turystyce rozrywkowej*, Warszawa: CeDeWu.
- Janczak A., Kotapski R. (2011), *Wpływ realizacji projektu książki „Słownik polsko@polski z Miodkiem” na zmiany w systemie controllingu wydawnictwa*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 181, s. 234–245.
- Kotapski R. (2005), *ABC kosztów przedsiębiorstwa telewizyjnego*, Warszawa: Studio Filmowe Montevideo.
- Kotapski R. (2009), *Kontrola kosztów w teatrze*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 1, s. 9–11.
- Kotapski R. (2015), *Ujmowanie kosztów na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem na przykładzie wydawnictwa książkowego*, „Prace Naukowe Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego. Finanse i Rachunkowość”, nr 1, s. 41–51.
- Kotapski R., Kowalak R., Lew G. (2020), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Kompendium wiedzy*, Wrocław: Wydawnictwo MARINA.

- Kotapski R., Kowalak R., Poszwa M., Szczerbiński A. (2009), *Rachunkowość zarządcza. Zbiór zadań*, Wrocław: Wydawnictwo MARINA.
- Kotapski R., Migdał R. (2021), *Koszty książki – co się na nie składa*, „Controlling i Zarządzanie”, nr 3, s. 20–24.
- Kotapski R., Pryszczewski M. (2021), *Jak sporządzić i co powinien zawierać kosztorys wydarzenia artystycznego?*, „Controlling i Zarządzanie”, nr 1, s. 20–26.
- Kotlińska M. (2017), *Ryzyko w projektach filmowych – analiza wybranych aspektów*, „Przegląd Nauk Ekonomicznych”, nr 25, s. 113–120.
- Liżewski S., Ostapowicz E., Sobolewska M., Walczak P., Wieczorek P. (2016), *Rachunkowość i podatki w instytucjach kultury*, Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Łodziana-Grabowska J., Wiktor J.W. (red.) (2014), *Koncepcje zarządzania i marketingu w sferze kultury*, Warszawa: CeDeWu.
- Ostapowicz E. (red.) (2013), *Rachunkowość i podatki w instytucjach kultury*, Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Pełech K. (2016), *Z głową w chmurach*, „Controlling i Zarządzanie”, nr 3, s. 11–13.
- Pietrzak U. (2011), *Budżet zadaniowy i wydatki strukturalne w instytucjach kultury*, Gdańsk: ODDK.
- Pietrzak U. (2020), *Plan kont z komentarzem dla instytucji kultury*, Gdańsk: ODDK.
- Pryszczewski M. (2016), *Zorganizować czy wyprodukować? Dylematy humanisty przy realizacji projektów (przedsięwzięć) kulturalnych*, „Controlling i Zarządzanie”, nr 1, s. 38–42.
- Skrzypska D. (2009), *Rachunkowość z planem kont w instytucjach kultury*, Wrocław: Presshouse.
- Sołtys D. (1996), *Rachunek kosztów a controlling*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, Warszawa: Wydawnictwo PWE, s. 66.
- Suchowian J. (2011), *Problemy finansowania instytucji kultury w Polsce na przykładzie Teatru im. St. I. Witkiewicza w Zakopanem*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 640, s. 175–184.
- Szafrąński A. (2016), *Controlling w teatralnym otoczeniu non profit*, „Controlling i Zarządzanie”, nr 5, s. 15–19.
- Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 194 z późn. zm.).
- Wasilewski W. (2015), *Controlling ryzyka w instytucjach kultury*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 399, s. 485–490.
- Wasilewski W. (2016), *Specyfika planowania i analizy sprawozdania finansowego w instytucjach artystycznych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 440, s. 523–533.
- Wasilewski W. (2017), *Planowanie artystyczne w instytucjach kultury*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 471, s. 413–424.
- Wasilewski W. (2018), *Identyfikacja ryzyka w działalności miejskiej instytucji kultury*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 51, s. 427–435.
- Wnuczak P. (2017), *Controlling w instytucjach kultury*, Warszawa: POLTEXT.
- Wróblewski Ł. (red.) (2014), *Zarządzanie w instytucjach kultury*, Warszawa: CeDeWu.