

**Magdalena Krawiec**

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

## **RACHUNKOWOŚĆ PUBLICZNEJ SZKOŁY WYŻSZEJ PODSTAWOWYM ŹRÓDŁEM INFORMACJI SYSTEMU CONTROLLINGU**

### **1. Wstęp**

Rozwój edukacji i oświaty wykształcił w ciągu minionych wieków swoiste formy i metody kształcenia oraz nauki. Do najważniejszych z nich należy szkolnictwo wyższe, które łączy w sobie zarówno dydaktykę, jak i naukę. Potrzeby praktyki gospodarczej wykształciły różnorodne formy szkół wyższych, ukierunkowane na konkretne cele edukacji i rozwoju nauki, m.in. akademie, politechniki oraz uniwersytety.

Różnorodność ta oraz zmiany geopolityczne spowodowały powstanie wielu modeli i rozwiązań organizacyjnych w obrębie szkół wyższych, pozwalających funkcjonować poszczególnym uczelniom w specyficzny, nieco odmienny sposób. Każda z istniejących uczelni różni się nie tylko historią, potencjałem kadrowym, bazą majątkową, ale również ofertą kierunków edukacji. Różnice te decydują o poziomie ich konkurencyjności na rynku nauki i dydaktyki.

### **2. Zadania szkoły wyższej**

Czym jest dzisiaj szkoła wyższa? Najprościej mówiąc, jest to duża, często bardzo duża organizacja, i to nie tylko ze względu na posiadany majątek czy skalę zatrudnienia, ale także ze względu na rozporządzane kapitały i realizowane obroty.

Szkoła wyższa obecnie odgrywa dwie role. Jest organizacją edukacyjno—naukową, a zarazem organizacją gospodarczą. Ma zatem do spełnienia bardzo trudne funkcje. Nie jest bowiem łatwo z jednej zapewnić możliwie szeroki i powszech-

ny dostęp do kształcenia, a z drugiej zaś strony minimalizować koszty powodujące często spadek jakości nauczania oraz liczby prowadzonych projektów badawczych.

Uczelnia wyższa nie jest typowym przedsiębiorstwem i nigdy nim nie będzie. Państwowe szkoły wyższe są finansowane z budżetu państwa w formie dotacji podmiotowej na działalność dydaktyczną i utrzymanie uczelni oraz na pomoc materialną dla studentów. Otrzymują również dotacje inwestycyjne w zakresie inwestycji budowlanych i aparaturowych. Udział tych przychodów dominuje w budżecie szkół wyższych. Ponadto szkoły utrzymują się także z przychodów własnych, generowanych w ramach prowadzonych studiów niestacjonarnych, działalności badawczej i gospodarczej.

System prawny, w obrębie którego funkcjonują uczelnie wyższe, daje jednostce daleko idącą samorządność, samodzielność i autonomię. Z tego też względu obecnie władze uczelni, wyłaniane w demokratycznych wyborach, mają pełne prawo do podejmowania decyzji finansowych w ramach pozyskiwania środków finansowych i dysponowania nimi. Uczelnie mogą zatem starać się o dofinansowania z różnorodnych programów Unii Europejskiej, podłączać swoje zespoły naukowe pod europejskie konsorcja naukowe, nawiązywać współpracę z zagranicznymi podmiotami.

Wszystkie te wspomniane opcje dają możliwość pozyskiwania dodatkowych środków, które dzisiaj przy permanentnie spadających dotacjach budżetowych mogą w niedalekiej przyszłości decydować nie tylko o rozwoju, ale też w wielu przypadkach nawet o samej egzystencji szkół.

Państwowe szkoły wyższe mają osobowość prawną. Podstawą ich funkcjonowania jest Ustawa o szkolnictwie wyższym z dnia 12 września 1990 r. Państwowe szkoły wyższe, zaliczane są do sektora finansów publicznych, podlegają postanowieniom Ustawy z dnia 28 listopada 1998 r. o finansach publicznych oraz Ustawie o zamówieniach publicznych. Pod względem rozliczeń finansowych są zobowiązane stosować się do Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 17 sierpnia 1991 r. w sprawie zasad gospodarki finansowej uczelni, księgi rachunkowe zaś prowadzić zgodnie z zasadami Ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r.

### 3. System informacyjny szkoły wyższej

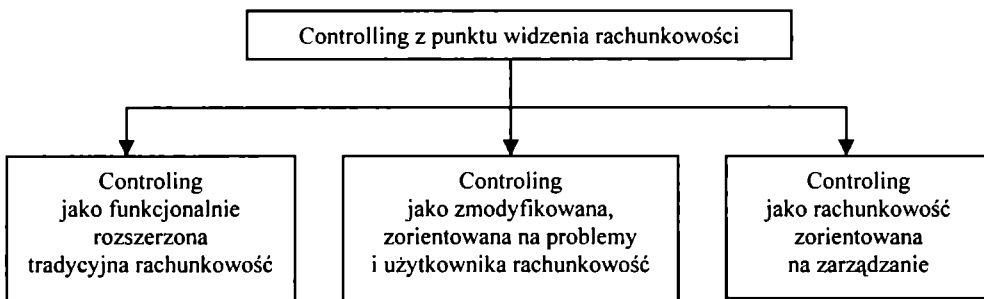
Jednak bez względu na formę funkcjonowania każda jednostka gospodarująca środkami finansowymi potrzebuje informacji niezbędnych do racjonalnego ich wydatkowania, tj. do podejmowania słusznych decyzji, ustalania priorytetów, alokacji środków i bieżącego monitorowania prowadzonych działań.

Wymienione potrzeby stały się głównym powodem stworzenia zintegrowanego systemu informacyjnego, który na bieżąco, przy ciągłych zmianach warunków funkcjonowania jednostek, dostarczałby danych umożliwiających osiągnięcie wyzna-

czonych celów dzisiaj i w przyszłości. Takim systemem bez wątpienia może być system zarządzania zwany controllingiem.

Pojęcie controllingu nie jest jednoznacznie definiowane w literaturze. W rozumieniu bardzo szerokim controlling można ująć jako system wzajemnie określonych przedsięwzięć, zasad, metod i technik, służących wewnętrznemu systemowi planowania, sterowania i kontroli, zorientowanemu na osiągnięcie wyznaczonych celów i założonych wyników.

Jednym z koniecznych warunków wdrożenia systemu controllingu w jednostce jest stworzenie odpowiedniego systemu informacyjnego. System ten w większości szkół wyższych opierać się będzie, przede wszystkim z powodu braku innych systemów, na informacjach tworzonych przez rachunkowość.



Rys. 1. Controlling w ujęciu funkcjonalnym

Źródło: [5, s. 15].

Rachunkowość według A. Jarugowej to proces identyfikacji, pomiaru i przekazywania informacji, które są potencjalnie niezbędne do podejmowania decyzji gospodarczych. Z punktu widzenia działań, jakie składają się na system rachunkowości, odróżnia się identyfikację, grupowanie, opis, ewidencję, przetwarzanie, przekazywanie i prezentację informacji o wynikach działalności jednostki, o zmianach w majątku i sytuacji finansowej. Dlatego rachunkowość jest współcześnie rozumiana jako system informacyjny służący użytkownikom do podejmowania decyzji gospodarczych, zwłaszcza finansowych, oraz rozliczania kierownictwa z odpowiedzialnego i efektywnego zarządzania powierzonym mieniem.

W ramach rachunkowości do pomiaru wielkości ekonomicznych mierzonych miernikiem finansowym (koszt, dochód lub zysk) wypracowano modele operacyjno-ewidencyjne (tzw. księgowość), z zastosowaniem których otrzymuje się pomiar wielkości zgodne z obowiązującym systemem prawnym.

Spojrzenie na rachunkowość w aspekcie controllingu pozwala postrzegać ją jako instrument dostarczający różnym szczeblom decyzyjnym wieloprzekrojowych informacji niezbędnych w zarządzaniu, z nastawieniem na przyszłość [8, s. 11].

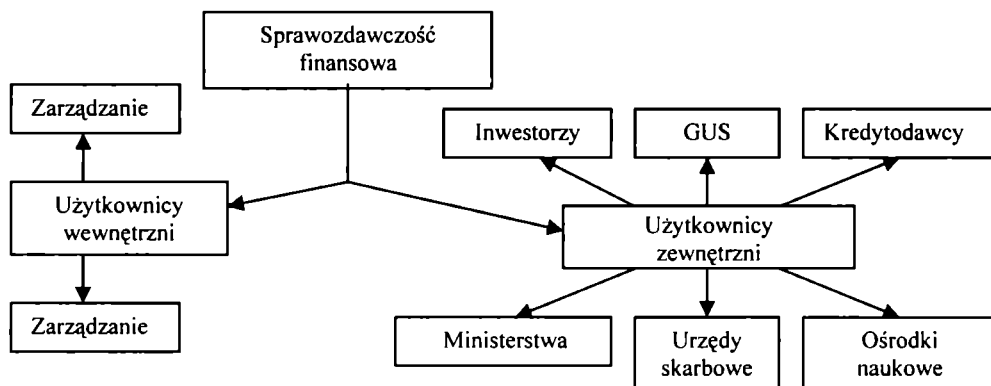
Możliwe jest także spojrzenie odwrotne, tj. na controlling w odniesieniu do systemu rachunkowości. Ujęcie controllingu z punktu widzenia rachunkowości przedstawia rys. 1.

#### 4. Rachunkowość jako system informacyjny

Z punktu widzenia controllingu najbardziej przydatnymi elementami pochodzącymi z systemu rachunkowości są informacje pochodzące ze sprawozdań finansowych (z rachunkowości finansowej, a w jej ramach z księgowości) oraz z kalkulacji kosztów.

Pierwszym etapem procesu generowania informacji księgowych jest dokonywanie zapisów w księgach rachunkowych. Tym samym zostaje spełniony obowiązek rejestracyjny polegający na chronologicznym zapisie skutków operacji gospodarczych dokonywanych w ramach jednostki. Zapisów tych dokonuje się na podstawie obowiązującego w jednostce planu kont, skonstruowanego zgodnie z potrzebami jednostki, uwzględniającego rodzaj działalności, strukturę organizacyjną i problemy decyzyjne różnych szczebli zarządzania oraz różnych odbiorców informacji. Odbiorcami tych informacji mogą być w szkole wyższej m.in.: rektor, prorektorzy, dziekani, dyrektor administracyjny i jego zastępcy, kierownicy działów i pionów. Tworzą oni grupę odbiorców wewnętrznych.

Na zewnątrz jednostki odbiorcami informacji mogą być banki obsługujące, urzędy, ministerstwa itd.



Rys. 2. Odbiorcy informacji systemu rachunkowości

Źródło: [1, s. 31].

Należy zwrócić szczególną uwagę na konstrukcję zakładowego planu kont. Trzeba rozważyć z jednej strony potrzeby informacyjne wynikające z wymaganej

prawem sprawozdawczości i otoczenia, z drugiej zaś wewnętrzne potrzeby informacyjne jednostki, takie jak potrzeby controllingowe. Budowa zakładowego planu kont powinna dawać możliwość jasnego i precyzyjnego prezentowania stanu majątku jednostki oraz efektów jej działalności.

Plan kont składa się z kont księgi głównej, które dzieli się na zespoły. W ramach kont księgi głównej prowadzone są konta syntetyczne, a w ich ramach konta analityczne. Stopień rozbudowy analityki powinien być rozpatrywany w ścisłym związku z potrzebami informacyjnymi (głównie pod względem ich szczegółowości) oraz z uwzględnieniem zawartości kont księgi głównej. Warto w tym miejscu zaznaczyć, że o wiele prościej agreguje się dane szczegółowe w dane bardziej ogólne aniżeli odwrotnie. Czasami nakład pracy może być na tyle duży, że koszt uzyskania informacji analitycznej jest o wiele wyższy aniżeli jego wartość informacyjna. Wynika z tego, że plan kont będzie spełniał swoją funkcję informacyjną wówczas, gdy będzie:

- elastyczny, tzn. będzie uwzględniać w swojej konstrukcji możliwość dowolnej jego zmiany w zależności od bieżących potrzeb,
- pojemny, tzn. będzie zapewniać wprowadzenie takiej liczby poziomów analityk, która umożliwi wielopoziomowe ich agregowanie.

Po dokonaniu wszelkich korekt w ewidencji i po uzupełnieniu brakujących zapisów rozpoczyna się etap agregowania informacji księgowych, zgodnie z wymogami obowiązującego prawa, tj. etap sporządzania sprawozdania finansowego.

Sprawozdanie finansowe jest podstawowym źródłem informacji o sytuacji finansowej jednostki. Zgodnie z art. 64 Ustawy o rachunkowości sprawozdanie finansowe szkoły wyższej podlega badaniu przez biegłego rewidenta w celu jego oceny pod względem wiarygodności, rzetelności i zgodności z regulacjami prawnymi. Ponadto zgodnie z art. 70 Ustawy o rachunkowości podlega ogłoszeniu w „Monitorze B”.

Sprawozdanie finansowe składa się z czterech dokumentów, tj. bilansu, rachunku zysków i strat, informacji dodatkowej i sprawozdania z przepływu środków pieniężnych. Każdy z tych elementów wnosi pewne wartości informacyjne.

Bilans, przedstawiający stan aktywów oraz źródeł ich pochodzenia, czyli pasywów, jest odzwierciedleniem sytuacji majątkowo-finansowej jednostki. Rachunek zysków i strat dostarcza informacji na temat zdolności jednostki do osiągania zysku oraz zdolności samofinansowania swojej działalności. W informacji dodatkowej są zawarte dane nie ujęte w dwóch poprzednich dokumentach, co powinno być wspomniane, aby obraz finansowy jednostki nie był zniekształcony. Ostatni element sprawozdania, tj. sprawozdanie z przepływu środków pieniężnych, przedstawia dane, które stanowią podstawę dokonania oceny płynności finansowej jednostki.

Sprawozdanie finansowe stanowi podstawę informacyjną w analizie wskaźnikowej. Wskaźniki są cennym źródłem informacji generowanych na potrzeby controllingowe. Chodzi tutaj przede wszystkim o takie wielkości, które dostarczają danych o

pojawiających się zagrożeniach. Od specyfiki danej jednostki zależy, które wskaźniki należy uznać za ważne, dokonując ich bieżącej weryfikacji, które zaś nie.

Duże znaczenie informacyjne przypisuje się rachunkowi kosztów. W dużych jednostkach rachunek kosztów jest wyodrębnionym obszarem rachunkowości. Na potrzeby controllingu koszty ujmowane są według różnych kryteriów klasyfikacyjnych w zależności od rodzaju działalności i wielkości jednostek.

W szkołach wyższych, które w większości mają strukturę wysmukłą, rachunek kosztów prowadzi się w obrębie działalności naukowo-badawczej na poziomie wydziałów lub w układzie bardziej szczegółowym, tzn. w zależności od struktury organizacyjnej, na poziomie instytutów, katedr i zakładów, natomiast w obrębie administracji i obsługi na poziomie kierowników pionów lub działów im podległych.

## 5. Zakończenie

Podsumowując, warto nadmienić, że główną przyczyną niepowodzeń wdrażania controllingu w jednostkach są, według F. Hulsenberga i J. Wróbla, problemy z pozyskiwaniem informacji, zwłaszcza nieprawidłowe określenie potrzeb informacyjnych tego systemu. Wskazują również na to, że informacje:

- przychodzą zbyt późno (dotyczą przeszłości, a nie teraźniejszości),
- są zbyt szczegółowe,
- są zbyt ogólne,
- są niejasne lub wykluczające się.

Chcąc wykorzystywać rachunkowość jako system informacyjny controllingu, należy mieć świadomość, że konieczne będzie dokonanie wielu zmian w istniejących obecnie systemach ewidencyjnych jednostek. Systemy te bowiem przez lata były dostosowywane do potrzeb sprawozdawczości finansowej i podatkowej. Potrzeby informacyjne controllingu są o wiele bardziej złożone. Zmiany systemu rachunkowości sięgną zatem dużo dalej poza dział księgowości. Stąd niezbędne jest zaangażowanie całej kadry praktycznie na wszystkich szczeblach organizacyjnych jednostki. Dlatego każdy z pracowników musi być nie tylko świadomy zmian, ale przede wszystkim gotowy do nauki i współpracy.

## LITERATURA

- [1] Brzezina W., *Ogólna teoria rachunkowości*, Wyd. Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa 1998.
- [2] Chalastra M., *Wspomaganie informatyczne controllingu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002 nr 4.
- [3] *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2004.
- [4] Hulsenberg F., Wróbel J., *Controlling*, TNOiK, Zielona Góra 2001.
- [5] Kiziukiewicz T., *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 2002.

- 
- [6] *Model publicznej szkoły wyższej i jej otoczenia systemowego*, red. J. Woźnicki, Konferencja Rektorów Akademickich Szkół Polskich, Warszawa 1998.
- [7] Nowak E., *Rachunkowość zarządcza*, Wyd. Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2001.
- [8] Nowak E., *Controlling a rachunkowość*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 989, Wrocław 2003.
- [9] Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- [10] *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, red. A. Jarugowa, A. Szychta, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, 1997.

## ACCOUNTING OF PUBLIC ACADEMY AS A BASIC SOURCE OF CONTROLLING SYSTEM INFORMATION

### Summary

The main aim of this article is to present relations between accounting system and controlling in public academy. An accounting system is considered as a basic source of information for controlling.

An academy is described as a big and heterogeneous organization where controlling should be put into practice.