

Nr 14

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

Rachunkowość a controlling

Redaktor naukowy

Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2008

Komitet Redakcyjny

*Andrzej Matysiak (przewodniczący),
Tadeusz Borys, Jan Lichtarski, Adam Nowicki, Zdzisław Pisz,
Waldemar Podgórski, Wanda Ronka-Chmielowiec, Jan Skalik, Stanisław Urban*

Recenzenci

*Ksenia Czubakowska, Maria Hass-Symotiuk, Anna Karmańska, Teresa Martyniuk,
Edward Nowak, Henryk Ronek, Jan Turyna*

Redaktor Wydawnictwa

Joanna Świrska-Korlub

Korektor

Barbara Łopusiewicz

Projekt okładki

Beata Dębska

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2008

PL ISSN 1899-3192

Druk i oprawa: Zakład Graficzny UE we Wrocławiu. Zam. 427/08

Spis treści

Słowo wstępne	11
Urszula Balon: Rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwach przemysłu motoryzacyjnego	13
Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling a podejście procesowe w systemie zarządzania	22
Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA funkcji personalnej – controllingowy instrument diagnozy potencjalnych zagrożeń w obszarze zarządzania personelem	32
Agnieszka Bojnowska: Model rozliczania kosztów według rachunku kosztów działań dla banku spółdzielczego – cz. I: przesłanki, etapy, mapa procesów	43
Adam Bujak: Wykorzystanie wskaźników opartych na kosztach do oceny systemu rachunkowości	51
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zakres kontroli kosztów w zakładzie ubezpieczeń	59
Iwona Chomiak-Orsa: Narzędzia controllingowe w ocenie efektywności przedsięwzięć informatycznych	66
Maciej Chorostkowski: Tytuł biegłego rewidenta tylko dla wybranych? ...	73
Janusz Czerny: Rola i znaczenie rachunkowości w procesie restrukturyzacji przedsiębiorstwa	80
Ksenia Czubakowska: Ustalanie przychodów i kosztów świadczonych usług w ramach kontraktów długoterminowych	90
Anna Cwiakala-Malys: Problem efektywnego wykorzystania zasobów w procesie zarządzania państwową szkołą wyższą	100
Marek Dylewski: Ewidencja kosztów zadań publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego – wybrane problemy	114
Monika Foremna-Pilarska: Budżetowanie operacyjne przychodów a czynnik czasu	120
Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Wiarygodność informacji sprawozdawczej a działalność badawczo-rozwojowa	127
Marcin Kaczmarek: Rachunkowość zadaniowa w systemie rachunkowości budżetowej jednostek sektora finansów publicznych	133
Małgorzata Kamieniecka: Rola controllingu w procedurze ustalania odroczonego podatku dochodowego	141
Zdzisław Kes: Charakterystyka prowadzonych przedmiotów w Katedrze Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej	148

Marcin Klinowski: Analiza cyklu życia projektu w ocenie jego efektywności	161
Katarzyna Kluska: Kontrola wewnętrzna w procesie badania sprawozdania finansowego	167
Tomasz Kondraszuk: Rachunkowość zarządcza w rolnictwie w warunkach globalizacji	174
Roman Kotapski: Problemy z budżetowaniem. Krytyka a praktyka stosowania	183
Beata Kotowska: Zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie poprzez budżet wpływów i wydatków	193
Michał Jerzy Kowalski: Identyfikowanie obiektów kosztowych w rachunku kosztów działań	202
Mieczysław Kowerski: Strategie dywidendowe na rozwiniętych rynkach kapitałowych	210
Zygmunt Kral: Controllingowy rachunek wyników szkoły wyższej	219
Wojciech Dawid Krzeszowski: Stopy procentowe w ocenie efektywności zabezpieczenia	228
Dorota Kuźdowicz: Analiza odchyleń w sztywnym i elastycznym rachunku kosztów planowanych	235
Grzegorz Lew: Kontrola w systemie motywacyjnym przedstawicieli handlowych	241
Teresa Martyniuk: Amortyzacja jako instrument strategicznego rachunku kosztów przedsiębiorstwa	247
Aleksandra Martynowicz: Uwarunkowania wyboru metody ustalania różnic kursowych dla celów podatku dochodowego	252
Marek Masztalerz: Analiza wartości produktu w rachunku kosztów docelowych	256
Jarosław Mielcarek: O potrzebie modyfikacji <i>time-driven ABC</i>	265
Jerzy Mońka: Wartość jako cel i płynność finansowa jako determinanta funkcjonowania przedsiębiorstwa	275
Adam Niewęglowski: Rachunek kosztów działań – wczoraj i dziś	286
Bartłomiej Nita: Ewolucja rachunkowości zarządczej: od rachunku kosztów do strategicznej rachunkowości zarządczej	293
Edward Nowak: Rozwój rachunku kosztów w świetle osiągnięć szkoły wrocławskiej	318
Agnieszka Nózka: Procesowe ujęcie działalności jednostki badawczo-rozwojowej	331
Robert Paradecki: Wpływ współzależności produktów bankowych na wynik ze sprzedaży oraz cykl życia	340
Ewa Pasieczna: Oszacowanie podstawy opodatkowania metodą kosztową – studium przypadku	349
Michał Poszwa: Determinanty opłacalności jednorazowych odpisów amortyzacyjnych	357

Adam Putyra: Budżetowanie kosztów działań na podstawie <i>time-driven activity based costing</i>	363
Jolanta Rubik: Audytor a controller – sylwetka zawodowa	375
Bożena Rudnicka: Ujmowanie kosztów działalności operacyjnej w jednostkach budżetowych w świetle obowiązujących regulacji prawnych	380
Kazimierz Sawicki: Rachunkowość i controlling w małych jednostkach gospodarczych	388
Elżbieta Sobów: Koszt surowca w kalkulacji kosztu wytworzenia produktu w zakładzie drobiarskim	396
Kamila Synak: Rola rachunkowości w ograniczaniu zjawiska asymetrii informacji z perspektywy teorii agencji	404
Waldemar Szewc: Praktyczne aspekty usług controllingu w kancelarii doradztwa podatkowego	410
Alfred Szydelko: Możliwości wykorzystania informacji z ewidencji księgowej w obszarach decyzyjnych związanych z działalnością pomocniczą	420
Katarzyna Szymczyk-Madej: Cele kontroli wewnętrznej w zarządzaniu przedsiębiorstwem	427
Marcin Wierzbiński: Podstawowe aspekty controllingu niepublicznej szkoły wyższej	437
Beata Zackiewicz: Przegląd technik i narzędzi wspomagających zarządzanie kosztami nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych	449

Summaries

Urszula Balon: Costs of quality meaning in the automatic enterprises	21
Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling and process approach in the management system	31
Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA of personnel function – the controlling tool for diagnosis of potential threats in the scope of personnel management	42
Agnieszka Bojnowska: The model of calculating costs found on Activity Based Costing for a Polish co-operative bank. Part I: The assumptions, steps, the map of processes	50
Adam Bujak: Using the leant-on-costs indicators to the evaluation of the accounting system	58
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Cost control in insurance companies	65
Iwona Chomiak-Orsa: Controlling tools for it project efficiency evaluation	72
Maciej Chorostkowski: Title of statutory auditor only for the chosens?	79
Janusz Czerny: The role and meaning of accountancy in the process of the enterprise restructuring	89

Ksenia Czubakowska: Determining revenues and costs of provided services in within the frameworks of long-term contracts	99
Anna Ćwiakala-Malys: A problem in effective usage of resources in a process of higher state school management	113
Marek Dylewski: Cost accounting of public tasks in local government units – chosen problems	119
Monika Foremna-Pilarska: Operational incomes budgeting and a time factor	126
Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Reliability of financial information vs. research and development project	132
Marcin Kaczmarek: Performance accounting in a system of budget accounting of the public sector units	140
Małgorzata Kamieniecka: The role of controlling in deferred tax establishment procedure	147
Zdzisław Kes: The characteristic of learning in Department of Cost Calculation and Management Accounting	160
Marcin Klinowski: The project life cycle analysis in its efficiency evaluation	166
Katarzyna Kluska: Internal control in process of auditing of financial statement	173
Tomasz Kondraszuk: Managerial accounting in agriculture in the face of the globalization	182
Roman Kotapski: Budgeting problems in companies. A criticism of budget practice	192
Beata Kotowska: Liquidity management in an enterprise by cash flow budget	201
Michał Jerzy Kowalski: Identification of cost objects in Activity Based Costing	209
Mieczysław Kowerski: Dividends strategies in developed financial markets	218
Zygmunt Kral: Controlling result account of college	227
Wojciech Dawid Krzeszowski: Interest rates in hedging effectiveness evaluation	234
Dorota Kuźdowicz: Variance analysis in fix and flexible planned cost accounting	240
Grzegorz Lew: The control in motivation system of sales representatives ...	246
Teresa Martyniuk: The depreciation as an instrument of a company strategic cost accounting	251
Aleksandra Martynowicz: Conditions of choosing the method of calculation of the foreign exchange differences for income tax purposes	255
Marek Masztalerz: Product value analysis in the target costing process ...	264
Jarosław Mielcarek: On the need for modification of time-driven ABC ...	274
Jerzy Mońka: Value as purpose and financial liquidity as determinant of enterprise function	285

Adam Niewęglowski: Activity-Based Costing – yesterday and today	292
Bartłomiej Nita: The evolution of management accounting: from cost accounting to strategic management accounting	317
Edward Nowak: Cost accounting development on the example of scientific achievements of the Wrocław University of Economics	330
Agnieszka Nózka: Process based R&D unit operation	339
Robert Paradecki: Influence of the interdependence of bank products on the result from the sale and life cycle	348
Ewa Pasieczna: Tax base estimation by the cost Method – a case study	356
Michał Poszwa: Problems of calculating profits of tax depreciation	362
Adam Putyra: Activity Costs Budgeting Based on Time-Driven Activity Based Costing	374
Jolanta Rubik: Auditor vs controller – careers profile	379
Bożena Rudnicka: Formulating costs of operating activity in budgetary units in the light of polish accountancy act regulations and special accountancy policies referring to these units	387
Kazimierz Sawicki: Selected problems of accounting and controlling in small enterprises	395
Elżbieta Sobów: Cost of raw materials in calculation of product manufactured in a poultry processing	403
Kamila Synak: The role of accountancy in reducing information asymmetry from the Agency Theory perspectives	409
Waldemar Szewc: Practical aspects of the services of controlling in a tax consultancy office	419
Alfred Szydelko: The possibilities of using information from record accounting in decision fields connected with support centers	426
Katarzyna Szymczyk-Madej: Goals of internal control in management process	436
Marcin Wierzbński: Responsibility centres in the controlling system of university	450
Beata Zackiewicz: Techniques and tools review for cost management of new product throughout target costing (Target Cost Management)	461

Marcin Wierziński

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

PODSTAWOWE ASPEKTY CONTROLLINGU NIEPUBLICZNEJ SZKOŁY WYŻSZEJ

1. Przemiany szkolnictwa wyższego w Polsce

Szkolnictwo wyższe w Polsce przechodzi obecnie istotne zmiany spowodowane wieloma czynnikami zewnętrznymi. Do zasadniczych czynników wymuszających przekształcenia szkolnictwa wyższego w Polsce można zaliczyć:

- konieczność harmonizacji szkolnictwa wyższego w Unii Europejskiej i szerzej w Europie,
- dążenie do umiędzynarodowienia procesu kształcenia,
- wprowadzanie nowych regulacji prawnych dotyczących finansowania szkolnictwa wyższego, w tym w szczególności badań naukowych,
- konieczność zwiększania współpracy szkolnictwa wyższego z podmiotami gospodarczymi,
- zbliżający się niż demograficzny.

Harmonizacja systemu szkolnictwa wyższego w Europie jest realizowana poprzez tzw. proces boloński. Proces ten stanowi ogólnoeuropejskie przedsięwzięcie, które zostało zapoczątkowane podpisaniem w 1999 r. przez ministrów odpowiedzialnych za szkolnictwo wyższe w 29 krajach europejskich dokumentu zwanego deklaracją bolońską. Istotą tego procesu jest przekształcanie i ujednocnianie systemów szkolnictwa wyższego w Europie, a ostatecznym jego celem ma być utworzenie do 2010 r. europejskiego obszaru szkolnictwa wyższego. Postulaty zawarte w deklaracji bolońskiej dotyczą przede wszystkim:

- wprowadzenia systemu „łatwo czytelnych” i porównywalnych stopni (dyplomów),
- wprowadzenia studiów dwustopniowych,
- wprowadzenia punktowego systemu rozliczania osiągnięć studentów (ECTS),
- wspierania mobilności studentów i pracowników,
- współdziałania w zakresie zapewniania jakości kształcenia,

- propagowania spraw europejskich w kształceniu (europejski wymiar kształcenia).

Postulaty te powinny być uwzględniane w procesie przekształcania krajowych systemów szkolnictwa wyższego.

Innym istotnym czynnikiem wpływającym na funkcjonowanie rynku szkolnictwa wyższego jest zbliżający się niż demograficzny, który będzie w szczególności sposób determinował sytuację finansową szkół wyższych. Zbliżający się niż demograficzny wraz z większą otwartością systemów szkolnictwa wyższego na świat zewnętrzny spotęguje konkurencję na tym rynku. Warunkiem przetrwania i rozwoju wielu szkół wyższych, szczególnie niepublicznych, będzie podnoszenie jakości kształcenia, umiędzynarodawianie procesu kształcenia, lepsze dostosowanie oferty do wymagań rynku, a także konsolidacja, której celem będzie łączenie się w większe podmioty potrafiące sprostać nowym wyzwaniom.

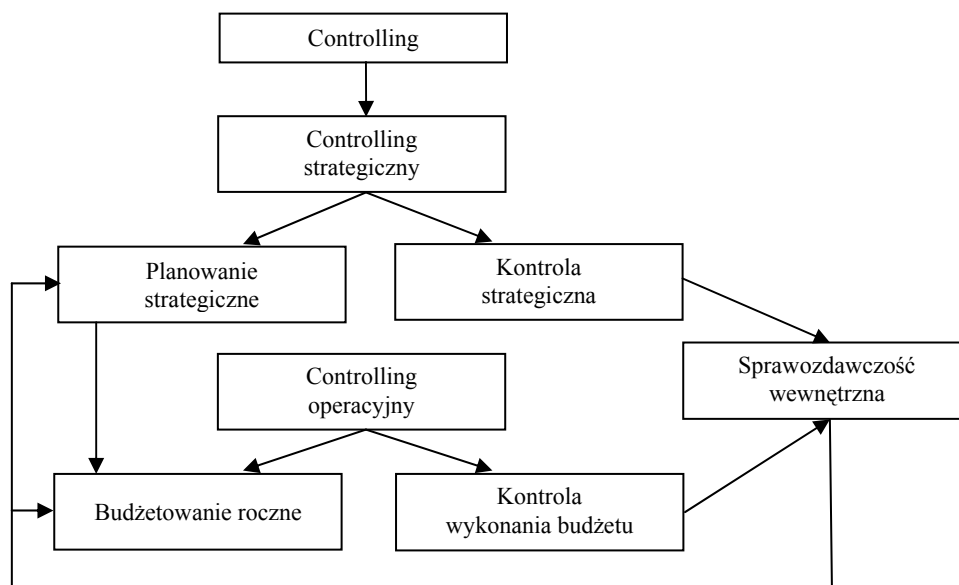
W przedstawionych warunkach działania szczególnie istotne dla przetrwania i rozwoju wielu szkół wyższych będzie miało zacieśnienie dyscypliny finansowej, w tym przede wszystkim wyrobienie wśród pracowników większej świadomości osiągniętych wyników, nie tylko w zakresie dydaktyki czy badań naukowych, lecz również w sferze finansowej. Wzrost dyscypliny finansowej i zorientowanie pracowników na osiąganie wyników finansowych może i powinno się odbyć poprzez wdrażanie dobrze skonstruowanych systemów controllingu. Istotnym elementem systemu controllingu jest natomiast rachunek odpowiedzialności za osiągnięte wyniki, który powinien być powiązany ze sposobami wynagradzania pracowników.

W związku z tym celem artykułu jest przedstawienie możliwości i sposobów wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności za wyniki finansowe w szkole wyższej oraz tworzenie procedur budżetowania. Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności jest ściśle związane z decentralizacją zarządzania i przekazywaniem uprawnień niższemu szczeblom decyzyjnym. Przez taki ośrodek należy zatem rozumieć wydzielony obszar odpowiedzialności za konsekwencje powierzonych uprawnień do podejmowania decyzji.

2. Istota controllingu w szkole wyższej

Wdrażany w szkole wyższej controlling powinien mieć wymiar zarówno strategiczny, jak i operacyjny. Wzajemne powiązania pomiędzy controllingiem strategicznym oraz operacyjnym przedstawiono na rys. 1.

Controlling strategiczny powinien być zorientowany na wspomaganie realizacji strategii szkoły wyższej, w tym na okresowy przegląd strategii pod względem jej aktualności w stosunku do otoczenia i sytuacji wewnętrznej, oraz na kontrolę wykonania strategicznych programów realizacyjnych. Controlling operacyjny z kolei powinien obejmować zespół narzędzi oraz procedur związanych z tworzeniem



Rys. 1. Ideowy schemat controllingu w szkole wyższej

Źródło: opracowanie własne.

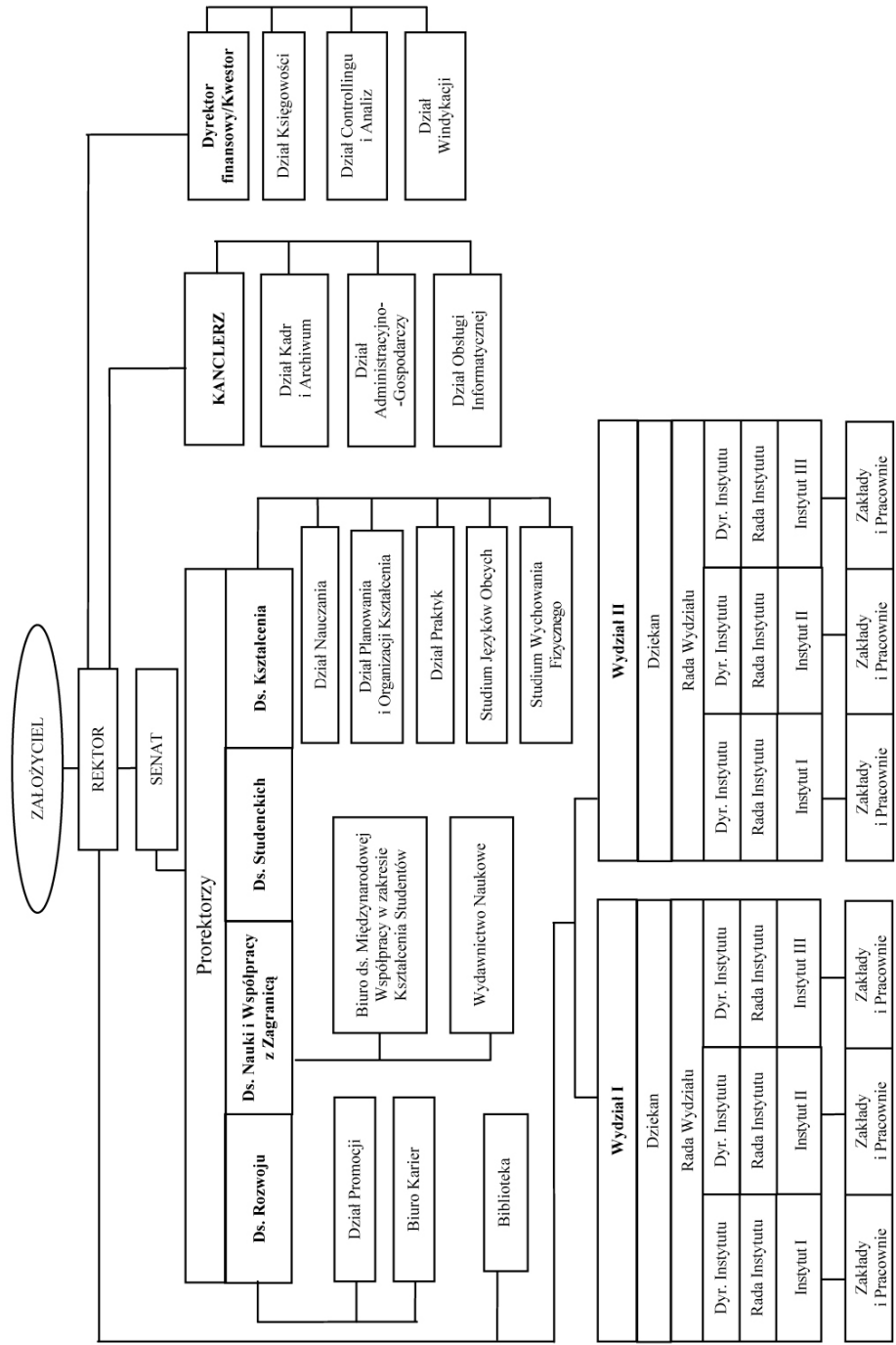
budżetu rocznego, kontrolą jego wykonania oraz z dostosowywaniem tego budżetu do zmieniających się warunków prowadzenia działalności.

Pomiędzy controllingiem strategicznym a operacyjnym powinny zachodzić ściśle związki. W szczególności tworzenie budżetu rocznego powinno być uwarunkowane długookresowym planem finansowym szkoły wyższej, który powinien stanowić kwantyfikację najważniejszych celów strategicznych i który powinien podlegać okresowej weryfikacji oraz aktualizacji. Innymi słowy, budżet roczny szkoły wyższej powinien stanowić uszczegółowienie długookresowego jej planu finansowego.

3. Ośrodki odpowiedzialności w controllingu operacyjnym

Podstawą wdrożenia controllingu operacyjnego w każdej organizacji, w tym również w szkole wyższej, jest przejrzysta struktura organizacyjna określająca rodzaje występujących komórek, ich wzajemne zależności, podział kompetencji oraz zakres zadań. Przed wdrożeniem systemu controllingu często konieczne jest dokonanie analizy struktury organizacyjnej pod kątem wymagań stawianych przez system controllingu i wprowadzenie do niej koniecznych zmian. Przykładowa struktura organizacyjna szkoły wyższej została przedstawiona na rys. 2.

Ogólny schemat ideowy controllingu wraz z przedstawioną strukturą organizacyjną warunkują rodzaje wyodrębnianych ośrodków odpowiedzialności. W con-



Rys. 2. Przykładowy schemat organizacyjny szkoły wyższej

Źródło: opracowanie własne.

trollingu operacyjnym szkoły wyższej można wskazać następujące rodzaje ośrodków odpowiedzialności:

- ośrodki odpowiedzialności za wielkość sprzedaży, a w przypadku wyższej – za liczbę nowo przyjmowanych studentów – wyodrębnione części szkoły wyższej posiadające uprawnienia i odpowiedzialność wyłącznie za decyzje wpływające na rodzaj i środki promocji, od których zależy liczba nowo przyjmowanych studentów; ośrodek odpowiedzialności za liczbę nowo przyjmowanych studentów to przede wszystkim:
 - Prorektor ds. Rozwoju (stały ośrodek odpowiedzialności) – od skuteczności działania Prorektora ds. Rozwoju oraz podległych mu działów i podejmowanych przez nich inicjatyw zależy liczba studentów przyjmowanych na pierwszy rok studiów stacjonarnych i niestacjonarnych,
- ośrodki odpowiedzialności za koszty – wyodrębnione części szkoły wyższej posiadające uprawnienia i odpowiedzialność wyłącznie za decyzje wpływające na rodzaj i poziom ponoszonych kosztów; takimi ośrodkami w szkole wyższej mogą być:
 - Prorektor ds. Kształcenia (stały ośrodek odpowiedzialności) – zadania i uprawnienia Prorektora ds. Kształcenia w controllingu operacyjnym można podzielić na dwa obszary dotyczące:
 - Prorektor dokonywania i zatwierdzania zmian w planie zajęć (we współpracy z Działem Controllingu i Działem Planowania i Organizacji Kształcenia), w tym także dotyczących optymalizacji przydzielania zasobów (zasoby własne, godziny nadliczbowe zasobów własnych, zasoby zewnętrzne) na studiach stacjonarnych i niestacjonarnych (Prorektor ds. Kształcenia nie ma najczęściej wpływu na wysokość wynagrodzeń pracowników naukowo-dydaktycznych oraz na programy nauczania – te zagadnienia pozostają zazwyczaj w gestii Rektora oraz stosownych ciał kolegialnych);
 - realizacji budżetu pozostałych kosztów dydaktyki, w tym kosztów prowadzenia dziekanatów i administracji w instytutach, praktyk studenckich itp.;
 - Prorektor ds. Studenckich (stały ośrodek odpowiedzialności) – Prorektor ds. Studenckich powinien być odpowiedzialny za realizację budżetu kosztów związanych ze sprawami studenckimi, w tym za koszty dofinansowania kół naukowych i organizacji studenckich;
 - Prorektor ds. Rozwoju (stały ośrodek odpowiedzialności) – Prorektor ds. Rozwoju powinien być odpowiedzialny za całokształt decyzji związanych z promocją uczelni, w tym za budżet kosztów promocji i marketingu;
 - Prorektor ds. Nauki i Współpracy z Zagranicą (stały ośrodek odpowiedzialności) – Prorektor ds. Nauki i Współpracy z Zagranicą powinien być odpowiedzialny za decyzje dotyczące realizacji budżetu kosztów współpracy z zagranicą oraz budżetu kosztów działalności naukowej; w szczególno-

- ści Prorektor ds. Nauki i Współpracy z Zagranicą powinien być odpowiedzialny za koszty wyjazdów na konferencje krajowe i zagraniczne, dofinansowania projektów badawczych i publikacji pracowników, na które pracownicy zdobyli środki zewnętrzne (granty itp.), koszty składek członkowskich w organizacjach i stowarzyszeniach naukowych oraz inne koszty działalności naukowej;
- Kierownik Biblioteki (stały ośrodek odpowiedzialności) – Kierownik Biblioteki powinien być odpowiedzialny za realizację budżetu kosztów funkcjonowania biblioteki, w tym za koszty zakupu nowych pozycji książkowych i czasopism;
 - Kanclerz (stały ośrodek odpowiedzialności) – zakres odpowiedzialności Kanclerza powinien obejmować realizację budżetu kosztów utrzymania bazy dydaktyczno-naukowej (budynków własnych i wynajmowanych) oraz budżetu kosztów ogólnego zarządu, który obejmuje wszystkie koszty administracyjne, w tym koszty działów podległych poszczególnym prorektorom;
 - ośrodki odpowiedzialności za wyniki – wyodrębnione części szkoły wyższej posiadające uprawnienia i odpowiedzialność za decyzje wpływające na rodzaj i poziom osiąganych przychodów ze sprzedaży oraz ponoszonych kosztów ściśle związanych z tymi przychodami; takimi ośrodkami w szkole wyższej mogą być:
 - kierownicy konferencji (ośrodki odpowiedzialności powstające *ad hoc*) – kierownicy konferencji powinni być odpowiedzialni za wyniki osiągnięte przez zespoły organizujące konferencje;
 - kierownik Wydawnictwa (stały ośrodek odpowiedzialności) – kierownik Wydawnictwa powinien być odpowiedzialny za całokształt przychodów ze sprzedaży i kosztów związanych z działalnością wydawniczą;
 - kierownicy programów doktoranckich (ośrodki odpowiedzialności powstające *ad hoc*) – kierownicy programów doktoranckich powinni być odpowiedzialni za przychody z tego programu oraz ponoszone w jego ramach koszty;
 - kierownicy studiów podyplomowych (ośrodki odpowiedzialności powstające *ad hoc*) – kierownicy studiów podyplomowych powinni być odpowiedzialni za całokształt spraw związanych z przychodami i kosztami danego studium;
 - kierownicy szkoleń i kursów (ośrodki odpowiedzialności powstające *ad hoc*) – kierownicy szkoleń i kursów powinni być odpowiedzialni za całokształt spraw związanych z przychodami i kosztami danego kursu;
 - kierownicy projektów badawczych (ośrodki odpowiedzialności powstające *ad hoc*) – kierownicy projektów badawczych finansowanych ze środków zewnętrznych oraz współfinansowanych przez szkołę wyższą powinni być odpowiedzialni za osiągnięty wynik, przy czym do zadań tych ośrodków

odpowiedzialności nie należy maksymalizacja wyniku, lecz przede wszystkim nieprzekroczenie przyznanego budżetu połączone z jak najlepszym osiągnięciem celów naukowych;

- ośrodki odpowiedzialności za inwestycje – wyodrębnione części szkoły wyższej posiadające uprawnienia i odpowiedzialność za decyzje w sprawie określania terminów realizacji i zakresu rzeczowego przedsięwzięć inwestycyjnych; takim ośrodkiem w szkole wyższej powinien być Kanclerz (stały ośrodek odpowiedzialności).

Zestawienie wszystkich ośrodków odpowiedzialności w controllingu operacyjnym i przygotowywanych oraz wykonywanych przez nich budżetów zawarto w tab. 1.

Tabela 1. Zestawienie ośrodków odpowiedzialności w szkole wyższej

Ośrodki odpowiedzialności powstające <i>ad hoc</i>	Stale ośrodki odpowiedzialności
<ul style="list-style-type: none"> • Kierownicy projektów badawczych (budżet przychodów, kosztów, wyników projektów badawczych) • Kierownicy konferencji (budżet przychodów, kosztów, wyników konferencji) • Kierownicy studiów podyplomowych (budżet przychodów, kosztów, wyników studiów podyplomowych) • Kierownicy programów doktoranckich (budżet przychodów, kosztów, wyników programów studiów doktoranckich) • Kierownicy szkoleń i kursów (budżet przychodów, kosztów, wyników szkoleń i kursów) 	<ul style="list-style-type: none"> • Prorektor ds. Nauki i Współpracy z Zagranicą (budżet kosztów nauki i budżet kosztów współpracy z zagranicą) • Prorektor ds. Kształcenia we współpracy z Działem Controllingu i Działem Planowania i Organizacji Kształcenia (budżet kosztów wynagrodzeń dydaktyki) • Prorektor ds. Kształcenia (budżet pozostałych kosztów dydaktyki, budżet kosztów administracji wydziałów) • Prorektor ds. Rozwoju (plan rekrutacji, budżet kosztów promocji) • Kierownik Biblioteki (budżet kosztów biblioteki) • Kierownik Wydawnictwa (budżet przychodów, kosztów i wyników wydawnictwa) • Kanclerz (budżet kosztów utrzymania bazy naukowo-dydaktycznej, budżet kosztów ogólnego zarządu, budżet nakładów inwestycyjnych)

Źródło: opracowanie własne.

W wyodrębnionych ośrodkach nie ma komórek organizacyjnych, które byłyby odpowiedzialne za pozyskiwanie środków zewnętrznych od sponsorów oraz z innych podobnych źródeł. Wydaje się, iż nie ma potrzeby wskazywania konkretnych komórek organizacyjnych szkoły wyższej odpowiedzialnych za pozyskiwanie środków od sponsorów. Korzystniejszym rozwiązaniem jest opracowanie takiego systemu motywacyjnego, aby każdy z pracowników uczelni, w tym przede wszystkim spośród naczelnego kierownictwa, był ukierunkowany na pozyskiwanie środków finansowych od sponsorów bądź agencji rządowych.

4. Procedura budżetowania w szkole wyższej

Ze względu na specyfikę działalności budżet szkoły wyższej powinien być tworzony na okres roczny rozpoczynający się 1 października, a kończący się 30 września następnego roku. Okres budżetowy powinien pokrywać się z długością trwania roku akademickiego oraz okresem wakacyjnym. Rozpoczęcie okresu budżetowego od 1 października jest uzasadnione tym, iż w tym momencie jest znany wynik rekrutacji na I rok studiów stacjonarnych oraz niestacjonarnych, który determinuje przeważającą część osiągniętych przychodów ze sprzedaży.

Ze względu na konieczność opracowania budżetu do końca września każdego roku proces tworzenia budżetu powinien rozpocząć się co najmniej 15 czerwca. W pierwszej kolejności powinno nastąpić sformułowanie ogólnych wytycznych do tworzenia budżetu. Podstawą do sformułowania tych wytycznych powinna być aktualizacja planu długoterminowego, w którym powinny zostać odzwierciedlone efekty związane z realizacją strategii. Na podstawie tego planu powinny być formułowane ogólne wytyczne do tworzenia budżetu dotyczące między innymi:

- minimalnego poziomu przychodów ze sprzedaży,
- maksymalnego poziomu kosztów operacyjnych,
- maksymalnego poziomu nakładów inwestycyjnych,
- poziomu wydatków na obsługę zadłużenia.

Postępowanie w ten sposób pozwoli na zachowanie ciągłości pomiędzy planowaniem strategicznym a budżetem rocznym.

Tworzenie budżetu rocznego powinno się odbywać w dwóch etapach:

- w etapie pierwszym (do 30 lipca) powinna powstać wstępna wersja budżetu rocznego,
- w etapie drugim (do 10 października) powinna powstać ostateczna wersja budżetu, która podlega zatwierdzeniu przez kierownictwo lub specjalnie utworzony komitet budżetowy.

Pierwszy etap tworzenia budżetu

Po sformułowaniu na podstawie planu długoterminowego ogólnych wytycznych do tworzenia budżetu powinny one zostać przekazane przez Dział Controllingu poszczególnym ośrodkom odpowiedzialności (do 15 czerwca). Ośrodki odpowiedzialności samodzielnie sporządzają wstępne wersje budżetów częściowych i przesyłają je bezpośrednio do Działu Controllingu.

Zadaniem Działu Controllingu na etapie sporządzania budżetów częściowych jest samodzielne opracowanie wstępnej wersji budżetu kosztów wynagrodzeń w zakresie dydaktyki. Dział Controllingu opracowuje wstępną wersję budżetu kosztów wynagrodzeń w obszarze dydaktyki, posiadając dokładną informację o liczbie studentów na 2 i 3 roku studiów licencjackich oraz 2 roku studiów magisterskich, a także zakładając na podstawie doświadczeń z lat wcześniejszych i na podstawie

decyzji o uruchamianiu nowych kierunków określony wynik procesu rekrutacji na 1 rok studiów. Wszystkie budżety częściowe zostają opracowane do końca czerwca.

Po opracowaniu budżetów częściowych Dział Controllingu przystępuje do ich agregacji i opracowania budżetu głównego, w tym budżetu gotówki służącego do zarządzania płynnością finansową oraz sprawozdania finansowego *pro forma* (rachunku zysków i strat oraz bilansu).

Po opracowaniu wstępnej wersji budżetu głównego Dział Controllingu powinien porównać budżetowane wyniki z ogólnymi wytycznymi sformułowanymi na podstawie planu długoterminowego i jeżeli zachodziłaby konieczność, to powinien dokonać stosownych korekt w budżecie. Następnie wstępna wersja budżetu głównego powinna zostać przekazana do dyskusji kierownictwu/komitetowi budżetowemu, które wspólnie z Działem Controllingu może wprowadzać dalsze korekty do wstępnej wersji budżetu. Do 30 lipca powinno nastąpić zatwierdzenie wstępnej wersji budżetu i rozesłanie stosownych informacji o skorygowanych wstępnych budżetach częściowych poszczególnym ośrodkom odpowiedzialności.

Drugi etap tworzenia budżetu

Drugi etap budżetowania może się rozpocząć nie wcześniej niż 15 września, kiedy są już znane pierwsze dane o wynikach rekrutacji i kiedy może się rozpocząć proces planowania zajęć oraz przydzielenia do nich stosownych zasobów. Opracowanie planu zajęć powinno być kluczowym elementem drugiego etapu budżetowania, gdyż plan ten determinuje około 70% wszystkich kosztów operacyjnych, którymi są koszty wynagrodzeń. Nad tworzeniem planu zajęć powinien czuwać jeden ośrodek, tj. np. Dział Planowania i Organizacji Kształcenia, przy czym w proces tworzenia tego planu powinny być również zaangażowane inne komórki.

Tworzenie planu zajęć powinno się rozpocząć od określenia liczby grup, rodzajów wykładów oraz ćwiczeń, liczby godzin dydaktycznych (na podstawie zatwierdzonych programów nauczania) oraz zapotrzebowania na zasoby (wykładowcy, ćwiczeniowcy, lektorzy). Te czynności mogą wykonywać opiekunowie poszczególnych kierunków i specjalności. Wstępne zapotrzebowanie na zasoby powinno być przekazywane dyrektorom instytutów, którzy wyznaczają pracowników do poszczególnych zajęć. Dyrektorzy instytutów przydzielają wszystkie rodzaje zasobów do odpowiednich zajęć (pracowników na I etacie, na II etacie, w ramach umów-zleceń). Następnie opiekunowie kierunków oraz dyrektorzy instytutów przekazują informacje o zajęciach i zasobach do Działu Planowania i Organizacji Kształcenia, który uwzględnia je w tworzonym na centralnym poziomie planie zajęć. Do takiego tworzenia planu zajęć niezbędne jest wdrożenie stosownego oprogramowania, które umożliwi szybkie uzyskiwanie informacji o:

- harmonogramie wykładów i ćwiczeń odbywanych przez grupy studenckie,
- przypisaniu pracowników do poszczególnych wykładów i ćwiczeń,
- strukturze godzin wykładów i ćwiczeń prowadzonych przez pracowników z różnymi tytułami naukowymi,

- rozróżnieniu godzin dydaktycznych wykonywanych przez poszczególnych pracowników w ramach pensum, godzin nadliczbowych, umów-zlecenia,
- dostępności sal dydaktycznych,
- obciążeniu poszczególnych obiektów dydaktycznych w poszczególnych godzinach doby.

Posiadanie wymienionych informacji umożliwia szybkie ich wykorzystanie w procesie tworzenia budżetu kosztów wynagrodzeń związanych z dydaktyką. W tym celu powinno istnieć powiązanie pomiędzy systemem informatycznym wspomagającym planowanie zajęć a budżetowaniem kosztów, w szczególności kosztów wynagrodzeń związanych z dydaktyką. Na podstawie planu zajęć i przydzielenia do nich stosownych zasobów Dział Controllingu może opracować bardzo szczegółowy budżet kosztów wynagrodzeń związanych z dydaktyką.

Ze względu na fakt, iż koszty wynagrodzeń w obszarze dydaktyki stanowią często niemal 70% wszystkich kosztów operacyjnych, istnieje konieczność zwrócenia szczególnej uwagi na ich optymalizację poprzez odpowiedni dobór struktury wykorzystywanych zasobów w przekroju:

- tytułów naukowych (od posiadanego tytułu zależy stawka wynagrodzenia za godziny nadliczbowe oraz wypłacanego w ramach umowy-zlecenia),
- pochodzenia zasobów (zasoby wewnętrzne – pensum i godziny nadliczbowe, zasoby zewnętrzne – umowy-zlecenia).

Dział Controllingu wspólnie z Działem Planowania i Organizacji Kształcenia powinien na etapie opracowywania budżetu formułować zalecenia ukierunkowane na optymalizację kosztów wynagrodzeń dotyczących dydaktyki. Ponieważ oba działy nie mają najczęściej mocy decyzyjnej, to wprowadzenie tych zaleceń w życie wymaga przedstawiania ich Prorektorowi ds. Kształcenia, który po ich rozpatrzeniu może je zatwierdzić i przekazać do wykonania dyrektorom instytutów. Następnie dyrektorzy instytutów powinni przekazywać zmodyfikowane przydzielenie zasobów do zajęć Działowi Planowania i Organizacji Kształcenia, który uwzględni je w planie zajęć, a Dział Controllingu w tworzonym budżecie kosztów. Przedstawione postępowanie może być wykonywane w sposób iteracyjny aż do wypracowania optymalnego planu zajęć i budżetu kosztów wynagrodzeń dotyczących dydaktyki. Przedstawiony sposób optymalizacji planu zajęć i budżetu kosztów wynagrodzeń w odniesieniu do dydaktyki wymaga ścisłej współpracy wszystkich zaangażowanych komórek.

Po opracowaniu ostatecznej wersji budżetu kosztów wynagrodzeń w obszarze dydaktyki, a także budżetu przychodów ze sprzedaży pochodzących z czesnego Dział Controllingu konfrontuje te budżety z ich wersjami wstępnymi, a następnie, jeżeli zachodzi potrzeba, dokonuje korekt innych budżetów cząstkowych w taki sposób, aby spełnić ogólne wytyczne sformułowane na podstawie długoterminowego planu finansowego. Opracowana ostateczna wersja budżetu powinna być następnie omówiona przez kierownictwo/komitet budżetowy. Po wprowadzeniu dalszych możliwych korekt kierownictwo/komitet budżetowy powinno budżet

zatwierdzić i przekazać go do wykonania ośrodkom odpowiedzialności. Procedura budżetowania powinna zostać zakończona do 1 października.

Przedstawione dwuetapowe podejście do tworzenia budżetu jest uzasadnione specyfiką działalności uczelni. W etapie pierwszym powstaje wstępna wersja budżetu określająca spodziewany poziom przychodów oraz kosztów operacyjnych, na podstawie których można oceniać planowany poziom wyników, sytuację finansową uczelni oraz stan płynności finansowej w poszczególnych miesiącach objętych budżetowaniem. Na podstawie wstępnej wersji budżetu uczelnia może wstępnie zidentyfikować i ocenić rozmiar ewentualnych niedoborów środków pieniężnych w poszczególnych miesiącach, co umożliwia jej przygotowanie narzędzi do zachowania płynności finansowej.

W drugim etapie wstępna wersja budżetu podlega dopracowaniu, gdyż uczelnia dysponuje już informacjami o wynikach przeprowadzonej rekrutacji na pierwszy rok studiów stacjonarnych oraz niestacjonarnych. Posiadając informację o wynikach rekrutacji, można opracować:

- dokładny budżet przychodów ze sprzedaży pochodzących z czesnego od studentów, które stanowią często niemal 80% wszystkich przychodów,
- dokładny plan zajęć, obsadę zajęć, strukturę godzin dydaktycznych (godziny w ramach pensum, godzin nadliczbowych, umów-zleceń), co pozwala na dokładne opracowanie budżetu kosztów wynagrodzeń związanych z dydaktyką, które stanowią niemal 70% wszystkich kosztów operacyjnych.

Posiadanie precyzyjnego budżetu 80% przychodów ze sprzedaży oraz 70% kosztów operacyjnych powinno stanowić podstawę do weryfikacji budżetów pozostałych przychodów oraz kosztów w kierunku, który umożliwia uczelni spełnienie wytycznych z planu długoterminowego oraz pozwala na zachowanie płynności finansowej w poszczególnych miesiącach objętych budżetowaniem.

5. Podsumowanie

Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności jest warunkiem wdrożenia controllingu w każdej instytucji, w tym również w szkole wyższej. Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności w controllingu operacyjnym powinno być uwarunkowane istniejącą strukturą organizacyjną.

Wydzielenie ośrodków odpowiedzialności jest jedynie warunkiem wstępnym wdrożenia controllingu. Równoległe do wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności należy opracować procedury budżetowania oraz raportowania osiągniętych wyników, a także szereg narzędzi i formularzy do budżetowania oraz raportowania. Wdrożenie controllingu w szkole wyższej powinno wzmocnić dyscyplinę finansową oraz ukierunkować działania pracowników na osiąganie wyników finansowych, co może mieć istotne znaczenie dla przetrwania i rozwoju szkoły wyższej w zbliżającym się burzliwym czasie.

RESPONSIBILITY CENTRES IN THE CONTROLLING SYSTEM OF UNIVERSITY

Summary

In the article, the author presents the way in which universities can set up responsibility centres in their organizations. The author also states that establishing responsibility centres and introduction of controlling will have critical consequences for survival and development of universities in Poland where the sector of higher education is exposed to turbulent changes.