

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

Zygmunt Kral

Politechnika Wroclawska

CONTROLLINGOWY RACHUNEK WYNIKÓW SZKOŁY WYŻSZEJ

1. Wstęp

Oczywiste jest, że pierwszoplanowy cel działalności szkoły wyższej powinno stanowić zapewnienie wysokiej jakości kształcenia jako podstawowego warunku właściwego przygotowania absolwenta do wykonywania określonego zawodu. Osiągnięcie tak sformułowanego celu nie jest jednak proste. W odniesieniu do każdej w zasadzie szkoły wyższej wymaga ono zatrudnienia wysoko kwalifikowanej kadry naukowo-dydaktycznej i stworzenia warunków do stałego jej doskonalenia, zapewnienia właściwej bazy dydaktycznej i przygotowania odpowiednich pomocy dydaktycznych, opracowania nowoczesnych – odpowiadających aktualnym trendom zmiany wiedzy – planów studiów i programów nauczania. Nieodzowne jest również prowadzenie na wysokim poziomie badań naukowych jako najskuteczniejszego sposobu samodoskonalenia się nauczycieli akademickich. Wymienione uwarunkowania wysokiej jakości kształcenia należy zaliczyć jedynie do podstawowych, rzutujących na ową jakość w największym stopniu i bezpośrednio. Wśród uwarunkowań tych mogą być również takie, które wywierają na jakość kształcenia wpływ jedynie pośredni, ale które w istotnym stopniu decydują o poziomie rozwiązań w ramach wskazanych wcześniej warunków podstawowych. Do zasadniczych spośród nich należy zaliczyć poziom kosztów, poziom przychodów – jako źródło finansowania działań podejmowanych przez szkołę wyższą, a w rezultacie – poziom wyników finansowych szkoły. Szkoła wyższa stanowi, co prawda, instytucję *non profit*, ale można ją uznać za jednostkę komercyjną dążącą do zapewnienia sobie, z wykorzystaniem określonych źródeł, właściwego finansowania zadań zgodnych z przyjętymi celami. Obowiązują szkołę wyższą zatem rachunek zysków i strat. Jednak ten klasyczny rachunek posiada szereg powszechnie znanych wad [5, s. 36-44] (cyt. za [1, s. 59-60]), które stanowią przede wszystkim wynik podporządkowania jego zakresu i formuły obowiązującym przepisom prawnym. W rezultacie nie daje on pełnej podstawy do oceny sytuacji szkoły, a zatem do podejmowania właściwych decyzji zarządczych.

Z punktu widzenia zarządzania szkołą wyższą nieodzowne wydaje się uzupełnianie klasycznego rachunku wyników szkoły wyższej rachunkiem dodatkowym – nowoczesnym, stanowiącym warunek sprawnego zarządzania. Dzisiaj przyjmuje się, że warunek ten spełnia controllingowy rachunek wyników. Przesądza o tym przede wszystkim ujmowanie występujących w rachunku wielkości – zarówno pośrednich, jak i wynikowych – przez pryzmat wyodrębnianych uprzednio układów odniesienia, nazywanych ośrodkami odpowiedzialności. Do ośrodków odpowiedzialności odnosi się przychody, koszty i bazujące na nich marże pokrycia kosztów. Jeśli do tego dodać odstępnie od rachunku kosztów pełnych i zastąpienie go rachunkiem kosztów zmiennych – z podziałem kosztów na stałe i zmienne i przyporządkowaniem tych pierwszych jedynie takim ośrodkom odpowiedzialności, których dotyczą (a zatem bez ich rozdziału między ośrodki) – to stanie się oczywista wyjątkowa użyteczność controllingowego rachunku wyników szkoły wyższej w procesie podejmowania różnych decyzji zarządczych. Decyzje te będą bowiem oparte na niezniekształconych wartościach określonych wartości kosztowych. W każdym jednak przypadku controllingowego rachunku wyników szkoły wyższej nieodzowne jest wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności w strukturze organizacyjnej szkoły i przypisanie im określonych kosztów.

2. Ośrodki odpowiedzialności i koszty jako zasadnicza podstawa controllingowego rachunku wyników szkoły wyższej

Podstawowymi wewnętrznymi jednostkami organizacyjnymi w szkole wyższej są jednostki dydaktyczne – wydziały – i z tego względu należy traktować je jako wyjściowe ośrodki odpowiedzialności w tym rachunku. Dodatkowo wydziały w szkole wyższej mogą stanowić ośrodki odpowiedzialności za wyniki, z odpowiedzialnością dziekana – jako kierownika rozważanej jednostki wewnętrznej – za wyniki finansowe, a więc zarówno za koszty, jak i za przychody [3, s. 110-111]. Odpowiedzialność dziekana za koszty działalności dydaktycznej, ale także naukowo-badawczej jest oczywista. Jak twierdzi M. Sierpińska ich poziom zależy od organizacji procesu dydaktycznego, stopnia kwalifikacji kadry naukowo-dydaktycznej, liczby godzin zajęć dydaktycznych (wynikającej z planów studiów i programów nauczania), zakresu przygotowania pomocy dydaktycznych, struktury form dydaktycznych (zwłaszcza udziału w procesie kształcenia form towarzyszących), korzystania z bazy laboratoryjnej oraz liczebności grup studenckich [4, s. 156]. Wymienione składniki kosztów działalności dydaktycznej stanowią jedynie pozycje główne. Oprócz nich należy również uwzględnić koszty bazy lokalowej wraz z wyposażeniem, jej konserwacji i remontów, koszty bazy bibliotecnej itp. Na większość z wymienionych pozycji kosztowych dziekani wydziałów mają wpływ. Jednak nie na wszystkie, a na niektóre spośród nich wpływ ten może być ograniczony. Rezerwuje się go bowiem dla organów wyższego szczebla kierownictwa. Podobnie przedstawia się sprawa z odpowiedzialnością za przychody. Poziom przychodów

szkoły wyższej w ogólnym przypadku zależy od wartości szeregu wielkości, przede wszystkim od liczby studentów i poziomu opłat za studia, ale również od liczebności i kwalifikacji kadry naukowo-dydaktycznej, kategorii kierunków – w razie dotowania szkoły wyższej z budżetu państwa. Również i w tym przypadku nie na wszystkie wymienione wielkości dziekani wydziałów muszą mieć pełen wpływ. Nie zmniejsza to jednak istotnie możliwości traktowania wydziałów w szkole wyższej jako ośrodków odpowiedzialności za wyniki, co najwyżej wydziały te mogą stanowić – jak twierdzi wspomniana już M. Sierpińska – quasi wynikowe ośrodki odpowiedzialności [4, s. 156].

W ramach wydziałów studia odbywają się na określonych kierunkach, z uwzględnieniem poziomów kształcenia. Wyróżnia się studia pierwszego stopnia, drugiego stopnia i jednolite studia magisterskie. Studia należące do różnych poziomów kształcenia na kierunku mogą być realizowane w dwóch formach – w formie studiów stacjonarnych i niestacjonarnych, a także z wyróżnieniem – bądź nie – określonych specjalności (lub grupy treści do wyboru). Kierunki studiów, poziomy kształcenia, formy studiów i specjalności będą stanowiły zatem kolejne uwzględniane ośrodki odpowiedzialności w proponowanym controllingowym rachunku wyników szkoły wyższej.

W konkretnym przypadku szkoły wyższej problem wyróżniania ośrodków odpowiedzialności może być jednak bardziej skomplikowany. Szkoła wyższa może bowiem tworzyć poza swoją siedzibą (a więc poza wydziałami miejscowymi) również zamiejscowe jednostki organizacyjne w formie:

- zamiejscowych podstawowych jednostek organizacyjnych (wydziałów zamiejscowych),
- filii, obejmujących – w odniesieniu do każdej z nich – co najmniej dwie podstawowe jednostki organizacyjne szkoły,
- zamiejscowych ośrodków dydaktycznych, z możliwością realizacji części zakresu kształcenia na określonych kierunkach poza miejscem siedziby szkoły.

Dodatkowo, jeśli dana szkoła wyższa prowadzi studia podyplomowe, to celowe byłoby ich uwzględnianie w ramach poziomów kształcenia. Wymienione jednostki organizacyjne mogłyby zatem stanowić dodatkowe ośrodki odpowiedzialności w controllingowym rachunku wyników szkoły wyższej. Na określonych kierunkach studiów mogłyby natomiast nie wystąpić specjalności. Można by też nie uwzględniać w rachunku na przykład poziomów czy lat studiów. Nie należy się natomiast zgodzić z A. Dziewiątkowskim, który za ośrodki odpowiedzialności w controllingowym rachunku wyników szkoły wyższej przyjmuje lata studiów [2, s. 27-28]. Nie stanowiłyby one bowiem rozłącznych ośrodków odpowiedzialności, co nie dawałoby możliwości – w zależności od wyniku ich oceny – zwiększania lub zmniejszania liczby studentów na określonych latach studiów w celu poprawy wyników finansowych szkoły wyższej. Wszystko wskazuje jednak, że do wyróżniania ośrodków odpowiedzialności w konkretnym przypadku controllingowego rachunku wyników szkoły wyższej należy podchodzić indywidualnie. Wyszczególnić po-

winno się takie ośrodki odpowiedzialności, które dadzą istotną podstawę oceny wyników działalności szkoły wyższej, a w rezultacie dążenia do ich poprawy.

Drugą zasadniczą podstawę controllingowego rachunku wyników szkoły wyższej, tak jak i w odniesieniu do controllingowego rachunku wyników w ogóle, stanowią koszty. Koszty te należy przypisywać ośrodkom odpowiedzialności, a przed przystąpieniem do procesu przypisywania należy przyjąć określone zasady jego dotyczące. Zdaniem K. Czubakowskiej zasady te powinny uwzględniać:

- grupowanie kosztów w przekroju podmiotowym i przedmiotowym,
- podział kosztów całkowitych na stałe i zmienne,
- bezpośrednie grupowanie kosztów zmiennych według elementarnych ośrodków odpowiedzialności,
- rozróżnianie wśród kosztów stałych kosztów zależnych (kontrolowanych) i niezależnych od danego podmiotu odpowiedzialnego za koszty,
- wyodrębnianie w bloku kosztów stałych kosztów uwzględniających różny stopień ich powiązania z ośrodkami odpowiedzialności [1, s. 64].

Podstawową zasadę wśród zasad wymienionych – uwzględnianą we wszystkich pozostałych zasadach – stanowi podział kosztów całkowitych na stałe i zmienne. Dodatkowo – zarówno w odniesieniu do kosztów stałych, jak i zmiennych – należy wyszczególniać pozycje tych kosztów w układzie rodzajowym.

W proponowanej koncepcji controllingowego rachunku wyników szkoły wyższej koszty zmienne zostaną odniesione do specjalności jako elementarnych ośrodków odpowiedzialności. Najistotniejszym ich składnikiem są płace pracowników naukowo-dydaktycznych. W określonych sytuacjach istotne pozycje tych kosztów mogą przykładowo stanowić koszty wynajmu obiektów lub pomieszczeń dydaktycznych. Część kosztów zmiennych będzie można bezpośrednio odnieść do specjalności, część natomiast może dotyczyć szerszego układu odniesienia, co będzie wymagało ich rozdzielenia między poszczególne specjalności. Jako podstawę rozdzielenia proponuje się przyjąć liczbę studentów lub liczbę godzin zajęć dydaktycznych w ramach poszczególnych specjalności. Koszty zmienne specjalności mogą też być zróżnicowane w ramach form studiów.

Koszty stałe jako drugi rodzaj kosztów uwzględnianych w controllingowym rachunku wyników szkoły wyższej odnieść się do wszystkich wyróżnionych ośrodków odpowiedzialności. W konkretnym przypadku tego rachunku będzie chodziło o takie koszty stałe ośrodków odpowiedzialności, których faktycznie one dotyczą, a więc bez ich podziału między ośrodki odpowiedzialności niższego rzędu. W szczególności wyróżni się koszty stałe związane:

- ze specjalnościami, na przykład koszty utrzymania laboratorium dydaktycznego uruchomionego w celu prowadzenia określonych ćwiczeń laboratoryjnych tylko dla studentów danych specjalności;
- z formą studiów, przykładowo koszty płac pracowników administracyjnych wydziału realizujących prace dotyczące oddzielnie studiów stacjonarnych i niestacjonarnych (jeżeli przyjęto tego typu podział prac);

- z poziomem kształcenia, na przykład koszty ponoszone w związku ze studenckimi praktykami zawodowymi (jeżeli są one w konkretnym przypadku realizowane tylko na studiach pierwszego stopnia);
- z kierunkami studiów, na przykład koszty reklamy kierunków studiów (jeżeli w budżecie szkoły wyższej dokonano podziału środków finansowych przeznaczonych na reklamę między poszczególne kierunki);
- z wydziałami, przykładowo koszty płac pracowników administracyjnych i materiałów biurowych ponoszonych w związku z funkcjonowaniem całego wydziału;
- ze szkołą jako całością, na przykład koszty zarządu szkoły związane z inwestycjami i remontami obiektów szkoły itp.

Koszty, które trudno odnieść do określonych ośrodków odpowiedzialności, należy uwzględnić w oddzielnym bloku, jako koszty pozostałe.

Punktem wyjścia controllingowego rachunku wyników szkoły wyższej są przychody. Podobnie jak koszty zmienne należy odnosić je do elementarnych ośrodków odpowiedzialności, w rozpatrywanym problemie – specjalności. W przypadku szkół niepublicznych, w których głównym składnikiem przychodów szkoły wyższej jest czesne studentów, określenie poziomu przychodów w ramach specjalności nie stworzy problemów. Podobnie dla szkół publicznych w odniesieniu do studiów niestacjonarnych. Odnośnie do studiów stacjonarnych w tych szkołach, dotowanych z budżetu państwa, uzyskaną dotację należy rozdzielić między poszczególne specjalności. W konkretnym przypadku szkoły wyższej rozdział jej przychodów między specjalności może przedstawiać się bardziej osobliwie.

Różnica między przychodami szkoły wyższej a kosztami stanowi marżę pokrycia kosztów – główną wielkość w controllingowym rachunku wyników szkoły wyższej. Jej określanie wymaga przyjęcia formuły tego rachunku.

3. Formuła controllingowego rachunku wyników szkoły wyższej

Z dotychczasowych rozważań wynika, że zostanie przyjęta wielostopniowa formuła controllingowego rachunku wyników szkoły wyższej. Pozwoli ona wyliczyć wiele rodzajów marż pokrycia kosztów z uwzględnieniem kosztów zmiennych i różnych składowych kosztów stałych. Schemat postępowania w proponowanym controllingowym rachunku wyników szkoły wyższej przedstawia tab. 1.

W przyjętym postępowaniu wyróżniono osiem marż pokrycia kosztów. Marża pokrycia kosztów 1. rodzaju stanowi nadwyżkę przychodów dotyczących specjalności nad ich kosztami zmiennymi. Daje ona odpowiedź na pytanie, czy przychody pokrywają koszty zmienne specjalności. Odjęcie od tej marży kosztów stałych specjalności daje marżę pokrycia kosztów 2. rodzaju, mówiącą o ewentualnej nadwyżce przychodów dotyczących specjalności nad całkowitymi kosztami przypisanymi specjalnościom z uwzględnieniem form studiów. Pomniejszenie z kolei wyliczonej marży o koszty stałe form studiów pozwala uzyskać marżę pokrycia kosz-

Tabela 1. Wielostopniowy controlllingowy rachunek wyników szkoły wyższej

Skladniki rachunku wyników		Ośrodki odpowiedzialności szkoła wyższa																								Razem
		W1												W2												
		K1						K2						K3												
		P1		P2		P1		P2		P1		P2		P1		P2										
F1		F2		F1		F2		F1		F2		F1		F2		F1		F2								
S1		S2		S3		S4		S5		S6		S7		S8		S9		S10		S11		S12				
specjalności																										
Przechody		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		
– Koszty zmienne		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		
=Marża pokrycia kosztów 1. rodzaju		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		
– Koszty stałe specjalności		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		
=Marża pokrycia kosztów 2. rodzaju		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		
– Koszty stałe form studiów		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		
=Marża pokrycia kosztów 3. rodzaju		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		
– Koszty stałe poziomów kształcenia		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		
=Marża pokrycia kosztów 4. rodzaju		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		
– Koszty stałe kierunków studiów		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		
=Marża pokrycia kosztów 5. rodzaju		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		
– Koszty stałe wydziałów		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		
= Marża pokrycia kosztów 6. rodzaju		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		
– Koszty stałe szkoły wyższej		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		
= Marża pokrycia kosztów 7. rodzaju		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		
– Koszty pozostałe		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		
= Marża pokrycia kosztów 8. rodzaju (wynik operacyjny szkoły wyższej)		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		

Źródło: opracowanie własne.

tów 3. rodzaju. Wskazuje ona na stopień pokrycia przez przychody kosztów zmiennych i stałych odniesionych do form studiów w ramach danego kierunku i poziomu kształcenia. Marżę pokrycia kosztów 4. rodzaju otrzymuje się w wyniku pomniejszenia marży pokrycia kosztów 3. rodzaju o koszty stałe poziomów kształcenia. Interpretację otrzymanej marży można uzyskać przez analogię do interpretacji marży wcześniejszej. W marży pokrycia kosztów 4. rodzaju uwzględnia się koszty stałe kierunków studiów, co daje marżę pokrycia kosztów 5. rodzaju, która pozwala ocenić poszczególne kierunki studiów z punktu widzenia przychodów dotyczących kierunków, ich kosztów stałych i kosztów stałych ośrodków odpowiedzialności niższego rzędu. Marżę pokrycia kosztów 6. rodzaju, dotyczącą wydziałów, wylicza się zgodnie z logiką zaprezentowanego postępowania. Wreszcie marża pokrycia kosztów 7. rodzaju stanowi różnicę między marżą pokrycia kosztów 6. rodzaju i kosztów stałych dotyczących szkoły wyższej jako całości. Marżę tę pomniejsza się o koszty pozostałe, otrzymując końcową marżę pokrycia kosztów 8. rodzaju. Wskazuje ona na wynik operacyjny szkoły wyższej.

Wyszczególnione marże pokrycia kosztów w controllingowym rachunku wyników szkoły wyższej należy wyliczać w ujęciu wartościowym i procentowym.

4. Znaczenie controllingowego rachunku wyników szkoły wyższej

Podstawowe znaczenie proponowanego controllingowego rachunku wyników szkoły wyższej sprowadza się do możliwości oceny – wyróżnionych w tym rachunku – ośrodków odpowiedzialności. Dokonuje się tego na podstawie niezniekształconych marż pokrycia kosztów ośrodków odpowiedzialności, gdyż otrzymanych z uwzględnieniem kosztów w pełni dotyczących tych ośrodków. W procesie oceny znaczenie mają marże pokrycia kosztów w ujęciu zarówno wartościowym, jak i procentowym. Marże pokrycia kosztów w ujęciu wartościowym – odnosząc się do całego zakresu kształcenia w ramach danego ośrodka odpowiedzialności, a więc z uwzględnieniem zarówno liczby studentów, jak i opłat za studia – informują o całkowitym wyniku dotyczącym ośrodka. Marże procentowe – otrzymane przez odniesienie marż wartościowych do przychodów dla danego ośrodka odpowiedzialności, czyli przypadające na jednego studenta przy założonych opłatach za studia – dają natomiast podstawę do określenia wpływu zmian zakresu kształcenia na uzyskiwane wyniki. Oczywiście, pod warunkiem że zmiany te są możliwe. Tak więc kierownictwo szkoły wyższej i wydziałów może zastanawiać się – na podstawie marż pokrycia kosztów ośrodków odpowiedzialności – nad taką zmianą struktury kształcenia, która prowadziłaby w rezultacie do wyższej łącznej marży pokrycia kosztów. Może też badać wpływ opłat za studia na ową marżę i w rezultacie przyjmować taką opłatę, która gwarantowałaby korzystniejszą marżę z uwzględnieniem liczby kandydatów na studia.

Controllingowy rachunek wyników szkoły wyższej może być stosowany na etapie zarówno planowania, jak i realizacji zadań kształcenia w szkole wyższej.

Jeśli mowa o stosowaniu na etapie planowania, to należy mieć na uwadze i etap planowania operatywnego, i strategicznego. W procesie planowania operatywnego – na podstawie wyników controllingowego rachunku wyników szkoły wyższej – można zastanawiać się nad taką modyfikacją kształcenia, która byłaby możliwa w aktualnych uwarunkowaniach działalności szkoły, a więc bez istotnych dodatkowych nakładów na kształcenie i w stosunkowo krótkim czasie. Rozważanie zmian istotniejszych, dotyczących przykładowo modyfikacji struktury wydziałowej w szkole wyższej czy kierunków kształcenia na określonych wydziałach, wymagałoby przygotowania decyzji z określonym wyprzedzeniem i nakładów finansowych. Miałoby zatem związek z procesem planowania strategicznego. W procesie realizacji zadań kształcenia w szkole wyższej można i należy porównywać oraz oceniać osiągnięte marże pokrycia kosztów z marżami planowanymi w celu korekty realizacji i/lub planów związanych z kształceniem.

Omawiany controllingowy rachunek wyników szkoły wyższej może być stosowany w odniesieniu do szkoły wyższej jako całości lub określonych podzbiorów ośrodków odpowiedzialności. Ma to na celu zmniejszenie rozmiaru dokonywanego rachunku. Na podstawie rachunków cząstkowych dla wyróżnionych ośrodków odpowiedzialności będzie można wówczas uzyskiwać wyniki rachunku całościowego.

5. Podsumowanie

Jak wykazano, aplikacja controllingowego rachunku wyników może mieć określone znaczenie w procesie zarządzania szkołą wyższą. Niesie ona ze sobą również pewne trudności stanowiące uwarunkowania jego zastosowania. Pojawia się tu przede wszystkim konieczność podziału wszystkich kosztów ponoszonych w szkole wyższej na stałe i zmienne. Wymaga to znajomości metod podziału kosztów i niezależnie od tego obserwacji poziomu różnych pozycji kosztów w zależności od rozmiarów kształcenia. Zachodzi także potrzeba wprowadzania kont analitycznych do księgowania kosztów stałych dotyczących wyróżnionych w controllingowym rachunku wyników szkoły wyższej ośrodków odpowiedzialności. Chodzi jednocześnie o to, aby jak najwięcej pozycji kosztów stałych odnieść do określonych ośrodków odpowiedzialności, a dopiero te koszty stałe, których nie da się przyporządkować ośrodkom odpowiedzialności, należy traktować jako koszty dotyczące szkoły wyższej jako całości. W procesie tym należy dążyć zatem do przebudowy istniejącego systemu pomiaru i ewidencji kosztów w szkole wyższej. Całościowo oznacza to zmianę sposobu myślenia – myślenia nastawionego nie na uwzględnianie w rachunku wyników kosztów pośrednich, ale stałych i zmiennych, oraz odnośnienie tych pierwszych do detalicznie wyróżnionych ośrodków odpowiedzialności, a nie szkoły wyższej jako całości lub ewentualnie jej zagregowanych wewnętrznych jednostek organizacyjnych.

Literatura

- [1] Czubakowska K., *Rachunek wyników w procesie controllingu*, [w:] *Podstawy controllingu*, red. E. Nowak, AE, Wrocław 1996.
- [2] Dziewiątkowski A., *Controlling w zarządzaniu szkołami na podstawie doświadczeń Wyższej Szkoły Zarządzania w Częstochowie*, [w:] *Informacyjne wspomaganie controllingu*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 798, AE, Wrocław 1998.
- [3] Kral Z., *Rozwiązania organizacyjne controllingu szkoły wyższej*, [w:] *Poszukiwanie modelu wyższej szkoły niepaństwowej*, red. M. Dudek, Wyd. Wyższej Szkoły Menedżerskiej w Legnicy, Legnica 2003.
- [4] Sierpińska M., *Controlling jako metoda zarządzania niepubliczną szkołą wyższą*, [w:] *Poszukiwanie modelu wyższej szkoły niepaństwowej*, red. M. Dudek, Wyd. Wyższej Szkoły Menedżerskiej w Legnicy, Legnica 2003.
- [5] Siwoń B., *Współczesne tendencje rozwoju rachunku kosztów i wyników*, PWE, Warszawa 1972.

CONTROLLING RESULT ACCOUNT OF COLLEGE

Summary

The need for using the controlling result account in a higher education school has been justified. The responsibility centres as a reference standard in that account have been separated and characterized as well as cost distinguished in the account. A formulae of the controlling result account in a higher education school has been adduced. The presented account implementation meaning has been emphasized and preconditions have been specified.