

SPECYFIKA ROLI KSIĘGOWEGO W SZKOLE WYŻSZEJ

W artykule analizowano rolę księgowego w szkole wyższej wychodząc z ogólnego rozumowania rachunkowości

Wprowadzenie

Administrowanie szkołą wyższą stanowi złożone zagadnienie z wielu prozaicznych powodów. Każdy urząd wymaga od szkoły nieco innego rodzaju sprawozdawczości. W efekcie te same dane trzeba kilkakrotnie przerabiać, zgodnie z wymogami urzędów skarbowych, ZUS, GUS, MEN, KBN. Bardzo wiele instytucji ma też prawo do kontrolowania uczelni. Najważniejszym zadaniem działu finansowego w każdej firmie (szkoła wyższa to też swego rodzaju przedsiębiorstwo), jest utrzymywanie i doskonalenie systemu rachunkowości w celu sprawnego wykonywania zadań określonych przez prawo i zarząd szkoły, przy zgodności z ustawą o rachunkowości i przepisami podatkowymi.

Wśród zadań przypisanych uczelniom, oprócz kształcenia studentów i przygotowywania ich do wykonywania pracy zawodowej albo pracy samodzielnej oraz prowadzenia badań naukowych lub twórczej pracy artystycznej, znalazły się również zadania bardziej wzniosłe takie jak np. wychowanie studentów w duchu poszanowania praw człowieka, patriotyzmu, demokracji i odpowiedzialności za losy społeczeństwa i państwa oraz podejmowanie starań, aby w środowisku akademickim panował kult prawdy i sumiennej pracy oraz atmosfera wzajemnej życzliwości.

Akademicka szkoła wyższa to także duże przedsiębiorstwo, którego działanie jest silnie uwarunkowane ekonomicznie. Szkoła musi realizować własną strategię rozwoju uwzględniając uwarunkowania ekonomiczne, określając w dłuższym horyzoncie zakładany sposób przekształcania się w celu lepszego wywiązywania się ze swojej misji. Dlatego można i potrzeba rozważać specyfikę roli księgowego w szkole wyższej. Postawienie tego problemu i rozpoczęcie dyskusji naukowej jest celem tego artykułu.

1. Szkoła wyższa jako podmiot rachunkowości

Szkoły wyższe, chociaż nie tylko one, mają kapitalne znaczenie w powstawaniu zasobów kapitału ludzkiego. Warto zatem zauważyć jak znaczący jest fakt rozwoju uniwersytetów jako instytucji świeckich, nie mieszczącej się w poprzednich ramach organizacji kościelnych. Początki były jednak ściśle związane z Kościołem. Pod

wpływem form organizacji cechowej, w głównych centrach naukowych Zachodu tworzyć się zaczęły samorzutnie korporacje uczonych przeważnie duchownych oraz ich uczniów. W XII wieku korporacje takie powstały w Paryżu z połączenia trzech sławnych szkół: katedralnej, św. Genowefy i św. Wiktora. W Bolonii w oparciu o istniejącą od stu lat szkołę prawniczą i w Salerno, gdzie znajdował się ośrodek nauk medycznych sięgający IX wieku, a pozostający pod silnym wpływem nauki arabskiej i żydowskiej. Na wzór ich w XIII i pierwszej połowie XIV wieku powstały 24 dalsze uniwersytety, często również na fundamentach szkół wcześniej uformowanych, stąd daty ich powstania pozostają niekiedy sporne. Z ważniejszych trzeba wymienić w Anglii zrodzony z secesji scholarów paryskich Oxford i utworzony przez zbuntowanych uczonych i uczniów szkół oxfordzkich Cambridge – oba te ośrodki z metrykami najstarszych swych kolegiów z przełomu XII i początków XIII wieku. We Francji to dalej Montpellier, odtąd na wieki ośrodek zwłaszcza nauk medycznych, uformowany jako uniwersytet od 1230 roku; we Włoszech Padwa (1222) i Neapol (1224) – uczelnia królewska, kształcąca głównie świeckich urzędników. Na Półwyspie Pirenejskim powstały Salamanka (1251) i Coimbra (1290). Od połowy XIV wieku uniwersytety pojawiają się także w Europie Środkowej, przeważnie jako fundacje monarsze: praski, ufundowany przez Karola IV w 1348 roku, krakowski przez Kazimierza Wielkiego aktem erekcji z 1364 roku, wiedeński, pierwszy z niemieckich w 1365 roku, węgierski w Pięciokościołach (Pecs) w 1367 roku.

Korporacje uniwersyteckie łączyły wykładowców w wydziałach, studentów zaś w nacjach. Wspólnymi organizacjami jednych i drugich były kolegia (bursy), grupujące razem zamieszkałych i zarządzające funduszami, pochodzącymi głównie z beneficjów kościelnych, z czasem również z nadań monarszych, miejskich czy prywatnych. Wzorem dla większości nowych uczelni stał się uniwersytet paryski, podzielony na cztery wydziały: niższy – sztuk wyzwolonych, którego ukończenie było obowiązkowe dla wszystkich studentów i wyższe – teologii, medycyny i prawa. Na czele uniwersytetu stał rektor wybierany spośród grona nauczycielskiego, we Włoszech zaś przez studentów.

Korporacje uniwersyteckie zyskały sobie bardzo szybko prawo wyłącznego nauczania w całym świecie chrześcijańskim, wyłączność nadawania stopni naukowych, prawo strajku i secesji z miasta (tak powstawały niekiedy nowe uczelnie), a wreszcie autonomię sądową z prawem odwołania się do papieża. Przywileje te uniwersytety zdobywały często w walce z władzami świeckimi oraz biskupami, a to dzięki przychylnemu na ogół stanowisku kurii rzymskiej, która widziała w nich, podobnie jak w scentralizowanych nowych zakonach, skuteczne narzędzie kontroli i inspiracji całego chrześcijaństwa, był to ważny instrument jedności Kościoła, a zarazem nowy element jedności kultury europejskiej. Zarazem czołowe uczelnie posiadały autorytet intelektualno-polityczny, pozwalający im orzekać w spornych

kwestiach teologicznych czy prawnych: rozpoczynała się gra polityczna, trwająca odtąd nieprzerwanie przez stulecia, w której korporacje intelektualistów z jednej strony dawały ich gronom siłę i wpływy, z drugiej wciągały w orbitę władzy, nadając nauce służebną wobec polityki rolę.

“I. Prigogine i I. Stengers¹ pisze, że w początkach dziewiętnastego wieku program Newtona – sprowadzenie wszystkich zjawisk fizykochemicznych do działania sił (oprócz przyciągania grawitacyjnego siły te obejmowały odpychającą siłę ciepła, która sprawia, że ciała się rozszerzają i sprzyja rozpuszczaniu się ciał, jak również siły elektryczne i magnetyczne) – stał się oficjalnym programem szkoły Laplace’a, dominującej w świecie naukowym od czasu gdy Napoleon zawładnął Europą. Wczesne lata dziewiętnastego stulecia były świadkiem powstania wielkich francuskich *écoles* i reorganizowania się istniejących już uniwersytetów. To czasy, gdy naukowcy stają się nauczycielami i zawodowymi badaczami i podejmują trud kształcenia swoich następców. To również okres pierwszych prób przedstawienia syntezy wiedzy, zgromadzenia tej wiedzy w podręcznikach i pracach popularyzatorskich. O nauce nie dyskutuje się już w salonach; wykłada się ją i popularyzuje. Nauka nabiera rangi profesjonalnego konsensusu i prawomocnego źródła informacji. Pierwszy taki konsensus dotyczył systemu newtonowskiego: we Francji niezłomne przeświadczenie Buffona wzięło ostatecznie górę nad racjonalnym sceptycyzmem oświecenia.”

W sto lat po entuzjastycznym przyjęciu nauki Newtona w Anglii, syn Ampère’a pisze wiersz, w którego patetycznych strofach pobrzmiewają echa epitafium ułożonego przez Pope’a:

“Głosząc nadejście Mesjasza nauki
Kepler rozproszył chmury wokół Arki.
Potem słowo widzącego Boga, co czcił go Platon,
Stało się człowiekiem, a zwał się on Newton.
Przyszedł i objawił najwyższą zasadę,
Wieczną, powszechną, jedyłą, jak Bóg jest jeden.”

Korporacje uniwersyteckie łączyły wykładowców w wydziałach, studentów zaś w nacjach. Wspólnymi organizacjami jednych i drugich były kolegia (bursy), grupujące razem zamieszkałych i zarządzające funduszami, pochodzącymi głównie z beneficjów kościelnych, z czasem również z nadań monarszych, miejskich czy prywatnych. Wzorem dla większości nowych uczelni stał się uniwersytet paryski, podzielony na cztery wydziały: niższy – sztuk wyzwolonych, którego ukończenie było obowiązkowe dla wszystkich studentów i wyższe – teologii, medycyny i prawa. Na czele uniwersytetu stał rektor wybierany spośród grona nauczycielskiego, we

¹ I. Prigogine, I. Stengers, *Z chaosu ku porządkowi*, Państwowy Instytut Wydawniczy, Warszawa 1990.

Włoszech zaś przez studentów. Korporacje uniwersyteckie zyskały sobie bardzo szybko prawo wyłącznego nauczania w całym świecie chrześcijańskim, wyłączność nadawania stopni naukowych, prawo strajku i secesji z miasta (tak powstawały niekiedy nowe uczelnie), a wreszcie autonomię sądową z prawem odwołania się do papieża. Przywileje te uniwersytety zdobywały często w walce z władzami świeckimi oraz biskupami, a to dzięki przychylnemu na ogół stanowisku kurii rzymskiej, która widziała w nich, podobnie jak w scentralizowanych nowych zakonach, skuteczne narzędzie kontroli i inspiracji całego chrześcijaństwa, był to ważny instrument jedności Kościoła, a zarazem nowy element jedności kultury europejskiej. Zarazem czołowe uczelnie posiadały autorytet intelektualno-polityczny, pozwalający im orzekać w spornych kwestiach teologicznych czy prawnych: rozpoczynała się gra polityczna, trwająca odtąd nieprzerwanie przez stulecia, w której korporacje intelektualistów z jednej strony dawały ich gronom siłę i wpływy, z drugiej wciągały w orbitę władzy, nadając nauce służebną wobec polityki rolę.

Od czasów wspomnianych *écoles* do czasów obecnych wykształciły się ostatecznie cechy środowiska naukowego, jego związek z polityką, gospodarką i instytucjami. Obecnie istnieją różnorakie programy badawcze o zasięgu krajowym i międzynarodowym, które dofinansowują działalność naukową. Polski system szkolnictwa wyższego oraz badań naukowych nawiązuje swoją organizacją do rozwiązań europejskich i amerykańskich.

Szkoła wyższa ma specyficzną strukturę i znacznie różni się od zwyczajnego przedsiębiorstwa. Ustawa o szkolnictwie wyższym w zasadzie nie do końca określa jej struktury. Rolą uczelni jest działalność dydaktyczna, polegająca na kształceniu tysięcy studentów ale także działalność badawcza. W szkole wyższej przenikają się zatem różne struktury: naukowa, dydaktyczna i gospodarcza. Zarządzanie tym złożonym organizmem wymaga właściwej fachowej wiedzy i odpowiedzialności. Do sprawnego zarządzania finansami uczelni, która także może zbankrutować, potrzebni są fachowcy z dziedziny rachunkowości i finansów. Jak ważna i odpowiedzialna jest rola księgowego w szkole wyższej obserwujemy na podstawie systemu finansowego uczelni, który określa rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 sierpnia 1991 r. (Dz. U. Nr 84, poz. 380 z póź. zm.). Zgodnie z tym rozporządzeniem:

1. Uczelnie prowadzą samodzielną gospodarkę finansową na podstawie planu rzeczowo-finansowego uchwalanego przez senat.

2. Inwestycje budowlane uczelni są finansowane lub dofinansowywane z dotacji budżetowych.

3. Uczelnie mogą realizować także inne inwestycje, o ile finansują je całkowicie ze środków własnych.

4. Inwestycje związane z potrzebami nadawczymi mogą być finansowane z budżetu zgodnie z odrębnymi przepisami.

5. Środki finansowe uczelni pochodzą przede wszystkim z dotacji budżetowych.

Przychody na rzecz uczelni mogą także pochodzić m. in. z darowizn, ofiarności publicznej, z odpłatnej działalności badawczej oraz z opłat za zajęcia dydaktyczne za studia inne niż dzienne (o ile studia dzienne nie są powtarzane z powodu złych wyników w nauce).

Szkolnictwo wyższe państwowe finansowane jest w formie dotacji podmiotowych z budżetu państwa na działalność dydaktyczną i utrzymywanie uczelni oraz na pomoc materialną dla studentów i dotacji celowych na działalność inwestycyjną, głównie w zakresie inwestycji budowlanych (w uczelniach akademickich). Źródłem finansowania państwowych szkół wyższych są też przychody własne, pozyskiwane głównie w ramach działalności dydaktycznej, zwłaszcza z odpłatności za studia, ale także z działalności badawczej. Państwowe szkoły wyższe są zaliczane do sektora finansów publicznych w świetle postanowień ustawy z dnia 28 listopada 1998 o finansach publicznych.

Za wszystkie zadania finansowe jest odpowiedzialny główny księgowy (kwestor) wyższej szkoły, na nim spoczywa obowiązek prawidłowego gospodarowania przyznanymi środkami. Działalność księgowego w pełni opiera się na szeroko rozumianej rachunkowości i w tym miejscu konieczne jest przypomnienie o jej roli jaką spełnia w życiu gospodarczym każdego przedsiębiorstwa.

Rola rachunkowości w gospodarce rynkowej wzrosła przede wszystkim z tego względu, iż stała się przedsiębiorstwu potrzebna. Służy jego globalnym interesom. W procesie transformacji najbardziej na znaczeniu zyskały funkcje marketingowe oraz finansów i rachunkowości. O rosnącym znaczeniu rachunkowości w instytucji można mówić dopiero wtedy, kiedy wyjaśnimy, jakim konkretnym potrzebom służy rachunkowość na obecnym etapie rozwoju instytucji. Syntetycznie rzecz ujmując, należy stwierdzić, iż rachunkowość służy następującym głównym potrzebom przedsiębiorstwa, a mianowicie:

- ewidencji operacji gospodarczych;
- wykorzystaniu danych do analizy i oceny działalności przedsiębiorstwa;
- potrzebom zarządzania;
- sprawozdawczości finansowej.

Podstawową funkcją księgowego jest poprawna ewidencja operacji gospodarczych. Zachodzące w przedsiębiorstwie procesy gospodarcze muszą być poprawnie zaewidencjonowane, tak aby właściciel przedsiębiorstwa wiedział, jakimi dysponuje zasobami, ile ma środków pieniężnych w określonym momencie, jakie płatności czekają przedsiębiorstwo w najbliższym czasie. Kiedy mówimy o ewidencji operacji gospodarczych, musimy odróżnić ewidencję księgową od rachunkowości. Pojęcie rachunkowości jest znacznie szersze od ewidencji księgowej. Ewidencja księgowa, jak słusznie podkreśliła A. Jarugowa, jest elementem proceduralnym

rachunkowości². Jest to niewątpliwie element ważny, ale do tego nie można sprowadzać rachunkowości. O wadze tego elementu świadczy chociażby fakt, iż księgowi starają się zaprojektować takie rozwiązania ewidencyjne, dziś już powszechnie wspomagane komputerem, które najlepiej służyłyby potrzebom przedsiębiorstwa. Istotne jest, aby informacje wynikające z ewidencji odzwierciedlały prawdziwy i rzetelny obraz sytuacji, w jakiej się przedsiębiorstwo znajduje, oraz żeby były szybko sporządzane. Dopiero wówczas mogą być przydatne do analizy i oceny działalności przedsiębiorstwa oraz podejmowania decyzji. Chodzi tu głównie o ocenę kondycji finansowej przedsiębiorstwa, jego rentowności, płynności finansowej, sprawności działania i zdolności obsługi zadłużenia. Szerokie włączenie rachunkowości w proces zarządzania przedsiębiorstwem stało się podstawą wyodrębnienia dwóch rodzajów rachunkowości, czyli rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.

Działalność gospodarcza prowadzona przez organizacje złożona jest z wielu różnego rodzaju procesów. Kontrola poprawności ich przebiegu wymaga przeprowadzenia okresowych analiz. Analiza tego typu nosi nazwę analizy działalności przedsiębiorstwa lub analizy ekonomicznej w przedsiębiorstwie. Tak rozumiana analiza polega na podzieleniu obiektu badania na elementy składowe w celu wykrycia prawidłowości i związków występujących w tym obiekcie jako całości. Przedmiotem analizy ekonomicznej są wszystkie zjawiska występujące we wszystkich sferach działalności przedsiębiorstwa. Wykrywane podczas badań analitycznych prawidłowości ekonomiczne zachodzące w dotychczasowej działalności pozwalają wykorzystać je w działaniach przyszłych okresów. Inne podejście zwraca uwagę na dodatkowe aspekty związane z zakresem przeprowadzonych analiz procesów gospodarczych w organizacjach. Analiza odnosząca się do działalności gospodarczej w przedsiębiorstwie to analiza ekonomiczna. Z punktu widzenia przedmiotowego wyróżnia się przede wszystkim analizę finansową i techniczno-ekonomiczną. Analiza finansowa obejmuje zazwyczaj ocenę finansową przedsiębiorstwa, na którą składają się głównie analiza bilansu oraz analiza zysków i strat³. W odniesieniu do szkoły wyższej wskazane jest utożsamienie jej z analizą sprawozdań finansowych obowiązujących uczelnie, poza bilansem oraz analizą zysków i strat są nimi:

- informacja dodatkowa;
- zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym;
- rachunek przepływów pieniężnych.

² A. Jarugowa, *Wprowadzenie do rachunkowości zarządczej*, w: A. Jarugowa, I. Sobańska, L. Kopczyńska, A. Szychta, E. Walińska, *Rachunkowość dla menedżerów*, Rafib, Łódź 1994, s.7.

³ H. Miłosz, *Analiza kosztów kształcenia w szkołach wyższych*, Stowarzyszenie na Rzecz Rozwoju Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej, Legnica 2003, s. 9.

Dodatkowymi sprawozdaniami są sprawozdania z programem badań statystyki publicznej jak:

- sprawozdanie o przychodach, kosztach i wyniku finansowym szkół wyższych F – 01/s;
- sprawozdanie o zatrudnieniu i wynagrodzeniach Rb – 70;
- sprawozdanie o pracujących, wynagrodzeniach i czasie pracy Z – 06;
- sprawozdanie o stanie i ruchu środków trwałych oraz o działalności inwestycyjnej F – 03.

Rachunkowość finansowa, jak wiadomo, służy głównie celom zewnętrznym. Dostarcza informacji ujętych w sprawozdaniach zewnętrznych, tj. w bilansie, rachunku zysków i strat oraz sprawozdaniu z przepływu środków pieniężnych. Należy podkreślić, iż rachunkowość finansowa w szkole wyższej - realizując cel zewnętrzny - stoi także na straży interesów państwa. **Główny księgowy** jest nie tylko pracownikiem przedsiębiorstwa, ale także pełni funkcje powiernika dobra ogólnego. Kierując się ustalonymi przepisami prawa, ma on obowiązek czuwania nad wysokością dochodu państwa z działalności gospodarczej prowadzonej w przedsiębiorstwach bez względu na formę ich własności.

Szkoły wyższe **posiadają osobowość prawną** oraz, mimo silnego uzależnienia finansowego od budżetu państwa, znaczną autonomię. Większość szkół wyższych działa na podstawie ustawy z dnia 12 września 1990 r. o szkolnictwie wyższym. Na podstawie odrębnych aktów prawnych funkcjonują jedynie uczelnie wojskowe i wyższe szkoły zawodowe. Aktem regulującym szczegółowe kwestie związane z funkcjonowaniem uczelni jest statut uchwalany przez Senat, po zasięgnięciu opinii związków zawodowych działających na terenie uczelni.

Nadzór nad działalnością szkół wyższych polega na ocenie zgodności działania organów uczelni z przepisami ustawowymi i statutowymi. **Organami nadzorującymi** działalność poszczególnych typów uczelni cywilnych są: minister właściwy do spraw szkolnictwa wyższego (dalej: Minister Edukacji Narodowej), Minister Kultury i Ochrony Dziedzictwa Narodowego, Minister Zdrowia oraz Minister Transportu i Gospodarki Morskiej. Uczelnie są zobligowane do przedstawienia właściwym organom rocznych sprawozdań ze swojej działalności oraz informacji o stanie i strukturze zatrudnienia.

Do kompetencji senatu należy m.in. ustalanie ogólnych kierunków działalności uczelni, uchwalanie statutu i planu rzeczowo-finansowego uczelni, natomiast rada wydziału zajmuje się sprawami związanymi z funkcjonowaniem wydziału, takimi jak np. ustalanie ogólnych kierunków działania wydziału, uchwalanie planu rzeczowo-finansowego wydziału, ocena działalności dziekana oraz zatwierdzanie rocznego sprawozdania dziekana z działalności wydziału. Senat uczelni jednowydziałowej lub bezwydziałowej pełni również funkcje rady wydziału. Rektor kieruje działalnością

uczelni, a dziekan odpowiada za sprawy wydziału. Administracją i gospodarką uczelni kieruje kanclerz powoływany i odwoływany przez rektora za zgodą senatu. Zastępcą kanclerza pełniącym funkcję głównego księgowego jest kwestor.

2. *Specyficzna rola systemu księgowych i rachunkowości w szkole wyższej*

Rachunkowość przedsiębiorstw w gospodarce rynkowej składa się z dwóch obszarów organizacyjnie wyodrębnionych. W krajach anglo – amerykańskich i Europy Zachodniej określa się je jako rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza, oba te obszary rachunkowości firmy, takich jak bilans oraz rachunek zysków i strat.

Rachunkowość zarządcza jest obszarem rachunkowości firmy, który dostarcza jej menedżerom na wszystkich szczeblach zarządzania istotnych informacji dla procesów planowania i kontroli. Celem informacji zarządczej jest tworzenie informacji, które umożliwiają menedżerom efektywne zarządzanie kosztami firmy w krótkim i długim okresie. Dostarcza ona wiedzy o specyfice zachodzących w firmie procesów i jej otoczeniu oraz relacjach ekonomicznych. Tworzy ona zatem możliwości do efektywniejszego zarządzania oraz szybkiego adaptowania się firm do zmieniających się warunków zewnętrznych i wewnętrznych pod wpływem przeobrażeń zachodzących na rynku.

Szeroko ujmując, można powiedzieć, że cała rachunkowość jest rachunkowością zarządczą, ponieważ wszystkie informacje, jakie są przez nią emitowane, służą zarządzaniu przedsiębiorstwem. Jednak takie szerokie ujęcie rachunkowości nie może być użyteczne w złożonych warunkach zarządzania. Należy więc dokonać ściślejszego przyporządkowania tej części rachunkowości, która służy wprost potrzebom zarządzania i jest nazywana *rachunkowością zarządczą*, oraz tej części, która nie jest bezpośrednio wprzęgnięta w proces zarządzania przedsiębiorstwem i została określona mianem *rachunkowości finansowej*. Istnieje wiele definicji rachunkowości zarządczej. Kierując się aktualnym ustaleniami Międzynarodowej Federacji Rachunkowości (IFAC) oraz literaturą w tej dziedzinie, możemy przyjąć, że: *rachunkowość zarządcza jest systemem gromadzenia, agregacji, klasyfikacji, analizy i prezentowania informacji finansowych i niefinansowych wspomagających kierownictwo przedsiębiorstwa w podejmowaniu decyzji i kontroli ich realizacji*⁴.

Emitowane przez rachunkowość zarządczą informacje są przekazywane w formie wewnętrznych sprawozdań (raportów) adresowanych do konkretnych odbiorców w firmie. Raporty te powinny zawierać informacje, które pozwolą kadrze kierowniczej być partnerami w grze ekonomicznej prowadzonej wewnątrz firmy.

Wysoki stopień użyteczności uzyskują raporty wewnętrzne wtedy, gdy informacje w nich zawarte są: istotne, aktualne, dokładne, przejrzyste, zwarte. Wpływ

⁴ A. Jarugowa, *Wprowadzenie do rachunkowości zarządczej*, w: A. Jarugowa, I. Sobańska, L. Kopczyńska, A. Szychta, E. Walińska, *Rachunkowość dla menedżerów*, Rafib, Łódź 1994, s. 7.

rachunkowości zarządczej na realizację celu przedsiębiorstwa polega głównie na tworzeniu warunków do:

- Sporządzania planów rocznych i strategicznych firmy;
- Budowania systemu wczesnego ostrzegania (np. próg rentowności, próg płynności finansowej);
- Zastosowania realnych kryteriów oceny rentowności produktów (np. marża brutto) i sytuacji finansowej (np. cash flow).

Sterowanie i utrzymywanie równowagi pozwala systemom trwać i rozwijać się. Przetrwanie i utrzymanie się na rynku jest ważnym celem każdego przedsiębiorstwa, w związku z czym zarządzający rozwijają system kontroli i sterowania działalnością firmy. Przedmiotem sterowania są wielkości ekonomiczne i techniczne, a celem jest utrzymanie zgodności bieżących wartości z normą wyznaczającą stan równowagi. W sterowaniu wielkościami ekonomicznymi ważną rolę wypełnia system rachunkowości zapewniający identyfikację, pomiar i porównanie wielkości z normą określoną planem. Rachunkowość zapewnia sprzężenie zwrotne. Dziedzina rachunkowości, której celem jest utrzymanie wewnętrznej równowagi w firmie, nazywa się rachunkowością zarządczą⁵.

Podstawowym aktem prawnym regulującym zasady rachunkowości w Polsce jest Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 roku nazywana polskim prawem bilansowym. Do ustawy tej stosują się wszystkie jednostki prowadzące rachunkowość bez względu na rodzaj prowadzonej działalności. Nie zawiera więc ona wzoru postępowania, odpowiedzi na każdy problem, który może się pojawić, specyficzny dla danej jednostki. Oprócz ustawy o rachunkowości, szkoły wyższe podlegają również uregulowaniom prawnym charakterystycznym tylko dla tych podmiotów. Są to: Ustawa z dnia 12 września 1990 roku o szkolnictwie wyższym oraz Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 sierpnia 1991 roku w sprawie zasad gospodarki finansowej uczelni. W zarządzaniu finansami uczelni ważne jest więc uwzględnienie przepisów wynikających z tych specyficznych aktów prawnych, w części odnoszącej się do gospodarki uczelni. W tym też zakresie rachunkowość szkół wyższych różni się od systemów istniejących w podmiotach gospodarczych; chociaż instytucje te również muszą składać sprawozdania ze swojej działalności oraz przekazywać informacje o swoich potrzebach finansowych, tak jak robią to inne jednostki. Rozporządzenie w sprawie zasad gospodarki finansowej uczelni wymaga obecnie aktualizacji. Nie jest ono dostosowane do znowelizowanej ustawy o rachunkowości, zawiera wytyczne, z których część dawno nie jest już stosowana. Poza wymienionymi regulacjami szkoły

⁵ M. Dobija, *Rachunkowość zarządcza i controlling*, wydanie drugie, Wydawnictwo Naukowe PWN S.A., Warszawa 2005, s. 46.

wyższe, jako jednostki sektora publicznego, muszą mieć na uwadze również Ustawę z dnia 26 listopada 1998 roku o finansach publicznych.

Z dotacji, które Uczelnia otrzymuje z MEN jest zobowiązana do tworzenia funduszy na cele związane z podstawowymi zadaniami, które określa zarządzenie Rektora.

Fundusz zasadniczy oraz fundusz z aktualizacji wyceny zaliczane są do funduszy własnych uczelni i tak też są wykazywane w bilansie. Pozostałe fundusze stanowią natomiast fundusze specjalne.

Fundusz zasadniczy każda uczelnia tworzy obligatoryjnie. Pierwotnie odzwierciedla on wartość majątku, który uczelnia otrzymała od Skarbu Państwa w momencie jej powstania. Majątek ten stanowią głównie nieruchomości takie jak grunty, budynki i budowle. W kolejnych latach funkcjonowania uczelni fundusz zasadniczy powiększa się w szczególności o odpisy z zysku netto. Zgodnie z rozporządzeniem minimum 80% zysku netto musi zostać przeznaczona na zasilenie funduszu zasadniczego, reszta może zostać przeznaczona na: własny fundusz stypendialny, uczelniany fundusz nagród i inne cele. Oprócz dodatniego wyniku finansowego fundusz zasadniczy zwiększa się o: otrzymane dotacje na inwestycje (na finansowanie środków trwałych w budowie) oraz o środki pochodzące z innych źródeł. Zmniejszenie funduszu następuje natomiast przede wszystkim o straty uczelni. W myśl rozporządzenia na fundusz zasadniczy wpływają również kwoty zwiększenia i zmniejszenia majątku uczelni będące skutkiem aktualizacji wyceny środków trwałych, przeprowadzonej na podstawie odrębnych przepisów. W rzeczywistości takie zmiany odnotowywane są na fundusz z aktualizacji wyceny.

Fundusz z aktualizacji wyceny tworzy się obligatoryjnie w myśl ustawy o rachunkowości. Zwiększają go, powstałe na skutek aktualizacji wyceny, różnice powodujące wzrost wartości środków trwałych. Fundusz podlega zmniejszeniu o różnicę z aktualizacji wyceny zmniejszającą wartość uprzednio zaktualizowanych na plus środków trwałych.

Fundusz pomocy przeznaczony jest na pomoc materialną na rzecz studentów, tzn. na wypłaty stypendiów i zapomóg oraz na pokrycie kosztów utrzymania w tym remontów domów, stołówek oraz bufetów studenckich. Jest on tworzony z przeznaczonych na ten cel środków z budżetu państwa przyznanych uczelni w formie dotacji, z opłat za korzystanie z domów studenckich, stołówek i bufetów studenckich oraz z innych przychodów w tym opłat za wynajem pomieszczeń w domach i stołówkach studenckich.

Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych łączy w sobie wymienione w rozporządzeniu w sprawie zasad gospodarki finansowej uczelni zakładowy fundusz socjalny i zakładowy fundusz mieszkaniowy. Zgodnie z ustawą o szkolnictwie wyższym fundusz ten jest tworzony w wysokości 8% planowanych rocznych środków

przeznaczonych na wynagrodzenia osobowe. Dla byłych pracowników uczelni będących emerytami lub rencistami fundusz ten tworzy się w wysokości 5% pobieranych przez nich rent i emerytur.

Zakładowy fundusz nagród zgodnie z ustawą o szkolnictwie wyższym tworzy się: dla nauczycieli akademickich za ich osiągnięcia naukowe, artystyczne i dydaktyczne w wysokości 2% planowanych rocznie wynagrodzeń osobowych oraz dla pracowników nie będących nauczycielami akademickimi za osiągnięcia w pracy zawodowej w wysokości 1% planowanych rocznych wynagrodzeń osobowych. Zasady przyznawania nagród z tego funduszu określa senat uczelni. Nagrody te obciążają koszty działalności w roku, w którym są wypłacane.

Oprócz wyżej omówionych funduszy uczelnie mogą tworzyć również:

- własny fundusz stypendialny;
- uczelniany fundusz nagród;
- fundusz wdrożeniowy.

Własny fundusz stypendialny tworzony jest z odpisów z zysku netto oraz z przeznaczonych na ten cel wpłat osób fizycznych i prawnych. Fundusz ten przeznaczony jest na stypendia dla pracowników i studentów, w tym również dla asystentów – stażystów, którzy przez ostatnie dwa lata studiów przygotowują się do podjęcia obowiązków nauczyciela akademickiego.

Uczelniany fundusz nagród również tworzony jest z odpisów z zysku netto. Przeznacza się go na wypłatę nagród (wraz z pochodnymi) indywidualnych i zespołowych dla pracowników i studentów za osiągnięcia w badaniach naukowych oraz pozostałej działalności. Szczegółowe zasady i tryb wykorzystania funduszu określa regulamin zatwierdzany przez rektora po zasięgnięciu opinii senatu.

Fundusz wdrożeniowy uczelnie mogą tworzyć z przeznaczonych na nagrody wpłat podmiotów gospodarczych, przekazanych na podstawie umów dotyczących wdrożenia nowych rozwiązań technicznych lub organizacyjnych będących wynikami prac badawczych uczelni. Zasady wypłacania nagród określa regulamin ustalony przez rektora uczelni.

Nie wykorzystane w danym roku kalendarzowym środki z wyżej opisanych funduszy przechodzą na rok następny⁶.

3. Wzrost roli księgowych w procesie zarządzania szkołą

Przy obecnym stanie rozwoju procesów zarządzania wzrasta rola księgowych zajmujących się rachunkiem kosztów i rachunkowością zarządczą, są to bowiem osoby tworzące informacje dla zarządzających, potrzebne do bieżącego, efektywnego sterowania każdą dziedziną działalności organizacji. Pomiar wielkości ukazujących

⁶ M. Koczuba-Soberaj, *Accounting for Universities in Poland and the USA*, *International Conference General Accounting Theory Towards Balanced Development*, editors Mieczysław Dobija, Susan Martin, Pracownia Poligraficzna Cracow University of Economics, 108/2005, s. 233.

ekonomiczną kondycję firmy, takie jak koszt, czy zyskowność poszczególnych produktów, są dziełem tej właśnie grupy zatrudnionych. Tworzone przez nich informacje, ujęte w formie odpowiednich raportów, wspierają kierownicze działania w zakresie operacyjnym, a także ocenę wykonania planowanych przedsięwzięć firmy i jej zdecentralizowanych pod względem zarządzania jednostek, kierownictwo korzysta ze sprzężenia zwrotnego umożliwiającego efektywne zarządzanie⁷.

Bilans uczelni jest skomplikowaną częścią pracy księgowego. Osobami odpowiedzialnymi za prawidłową gospodarkę finansową szkoły wyższej jest kanclerz i kwestor. Bywa, że kanclerz może nie zawsze posiada kwalifikacje do profesjonalnego zarządzania skomplikowanymi mechanizmami ekonomiczno-organizacyjnymi szkoły wyższej, wobec tego za gospodarkę finansową jednostki odpowiada kwestor. W procesie podejmowania decyzji gospodarczych należy kierować się intuicją popartą ogromną wiedzą i doświadczeniem. Zawiera ona w sobie olbrzymi element ryzyka, który powinien być zminimalizowany żmudnymi analizami i ocenami. Wiedza ta powinna obejmować wszystkie zagadnienia związane z prowadzeniem interesów. Trzeba dobrze rozeznąć zagadnienia marketingu, zarządzania, prawa finansowego i podatkowego i oczywiście kwestie finansów i rachunkowości.

W odniesieniu do zapisu w akcie prawnym regulującym zasady rachunkowości widzimy jak bardzo wzrasta rola księgowego w przedsiębiorstwie, odpowiednio w przypadku szkoły wyższej zakres działań księgowego jest bardziej złożony. Księgowy w szkole wyższej działa w oparciu (poza Ustawą o rachunkowości) o Ustawę o Szkolnictwie Wyższym oraz dodatkowe akty prawne⁸ obowiązujące w danej uczelni. Jego zadaniem jest czuwanie nad prawidłowym przebiegiem procesu ewidencji księgowej. W praktyce księgowy musi łączyć w sobie dwie role, finansisty i rachunkowca. Rachunkowość zajmuje się odzwierciedlaniem w księgach już podjętych decyzji gospodarczych, a finansista zajmuje się oceną i planowaniem tych decyzji zanim one w rzeczywistości zapadną. Gospodarkę finansową na uczelni prowadzi się na podstawie planu rzeczowo – finansowego na dany rok kalendarzowy przedstawianego przez Rektora (kierownika jednostki) i zatwierdzanego przez Senat. Za właściwą jego realizację w skali uczelni odpowiada Rektor. Za realizację wydatków w ramach kosztów ogólnouczelnianych odpowiada Kanclerz przed Rektorem natomiast za sprawy płacowe oraz wydatki na remonty budynków i budowli odpowiedzialny jest księgowy. Rolą księgowego, do której został upoważniony przez rektora jest podpisywanie zawieranych umów, dopilnowanie właściwej realizacji

⁷ M. Dobija, *Rachunkowość zarządcza i controlling*, wydanie drugie, Wydawnictwo Naukowe PWN S.A., Warszawa 2005, s. 11.

⁸ Zarządzenie JM Rektora PK, *Zasady Decentralizacji Zarządzania i Finansowania w Politechnice Krakowskiej*, Kraków PK 1997, s. 17 - 18.

przychodów z działalności badawczej, usługowej i dydaktyczną oraz innych źródeł. Dla uporządkowania i racjonalizacji gospodarki środkami będącymi w dyspozycji Uczelni ustala się tryb opracowania planu rzeczowo – finansowego w podziale na jednostki organizacyjne i rodzaje prowadzonych działalności.

Kwestor Uczelni, po akceptacji Senackiej Komisji ds. Budżetu i Finansów, do dnia 31 stycznia nowego roku finansowego określa - na podstawie uczelnianego planu rzeczowo – finansowego zawierającego koszty ogólne, przygotowanego przez Kanclerza Uczelni – wskaźniki planu finansowego Uczelni, pozwalające na oszacowanie wysokości kosztów pośrednich kwotowo. Przekazuje on Wydziałom i pozostałym jednostkom organizacyjnym wskaźniki niezbędne do ich planów rzeczowo – finansowych oraz spodziewane kwoty dotacji na poszczególne rodzaje działalności. Księgowość w szkole wyższej ma specyficzny charakter ze względu na złożoność zadań i usług, które wykonuje Uczelnia. Jak już wcześniej wspomniano, szkoła wyższa prowadzi dydaktykę kształcąc pokolenia młodych ludzi, prowadzi badania naukowe, współpracuje z przemysłem i świadczy inne usługi dydaktyczne.

Zakończenie

W pracy analizowano rolę księgowego wychodząc z ogólnego rozumowania rachunkowości jako nauki stanowiącej dyscyplinę ekonomiczną zajmującą się teorią pomiaru ekonomicznego i teorią analizy wielkości ekonomicznych charakteryzujących działalność gospodarczą jednostki ekonomicznej w ujęciu retrospektywnym i prospektywnym⁹. Autorzy wielu znaczących prac podkreślają rangę zawodu księgowego w przedsiębiorstwie oraz wykazują ścisły związek z rachunkowością, stąd też w pracy odwołano się do wielu pozycji literatury autorów specjalizujących się w dziedzinie rachunkowości. W celu uzasadnienia wzrostu roli tego zawodu w szkolnictwie wyższym sięgnięto do historii powstania pierwszych szkół w Europie. Przedstawiony zarys z historii daje nam wiedzę o celowości powstania zawodu księgowego i roli jaką ma do spełnienia w każdym przedsiębiorstwie. Szczególnie w obecnych czasach gdzie widoczny jest wzrost konkurencji na rynku szkół wyższych coraz większą wagę przykłada się do wykształcenia, wiedzy i kompetencji księgowego w szkole wyższej. Dodać jeszcze należy, że rolą księgowego jest dokonywanie analizy bieżącej, której celem jest ocena przebiegu realizowanych procesów i sygnalizowanie negatywnych skutków w postaci odstępstw od wartości planowanych w takim czasie, aby było jeszcze możliwe dokonanie niezbędnych korekt zapewniających prawidłowy tok dalszej działalności. W szkołach wyższych ze względu na specyfikę kształcenia nie mającego tak dynamicznie zmieniających się zdarzeń zastosowanie tego typu analizy jest ograniczone, niemniej jednak stosowanej. Najkrótszym okresem przyjętym

⁹ M. Dobija, *Teoria rachunkowości w zarysie*, wydanie pierwsze, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2005, s. 158.

w analizie kosztów kształcenia jest semestr, dodatkowym utrudnieniem jest fakt, że rok akademicki nie pokrywa się z rokiem obrachunkowym. Zatem można twierdzić, iż księgowy ponosi odpowiedzialność za bezpieczeństwo i równowagę sfery ekonomicznej w przedsiębiorstwie, w tym przypadku, szkole wyższej.

BIBLIOGRAFIA:

1. Dobija M., *Rachunkowość zarządcza i controlling*, wydanie drugie, Wydawnictwo Naukowe PWN S.A, Warszawa 2005.
2. Dobija M., *Teoria rachunkowości w zarysie*, wydanie pierwsze, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2005.
3. Jarugowa A., *Wprowadzenie do rachunkowości zarządczej*, w: Jarugowa A., Sobańska I., Kopczyńska L., Szycha A., Walińska E., *Rachunkowość dla menedżerów*, Rafib, Łódź 1994.
4. Koczuba-Sobieraj, Martin Susan, *Accounting for Universities in Poland and the USA*”, *International Conference General Accounting Theory Towards Balanced Development*, editors Mieczysław Dobija, Susan Martin, Pracownia Poligraficzna Cracow University of Economics, 108/2005.
5. Miłosz H., *Analiza kosztów kształcenia w szkołach wyższych*, Stowarzyszenie na Rzecz Rozwoju Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej, Legnica 2003.
6. Prigogine I., Stengers I., *Z chaosu ku porządkowi*, Państwowy Instytut Wydawniczy, Warszawa 1990.
7. Zarządzenie JM Rektora PK, *Zasady Decentralizacji Zarządzania i Finansowania w Politechnice Krakowskiej*, Kraków PK 1997.