

Anna Ćwiąkała-Malys

Uniwersytet Wrocławski
e-mail: anna.cwiakala-malys@uwr.edu.pl

Krzysztof Malys

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

**ROLA ZAKŁADOWEGO PLANU KONT
W BUDOWIE INFORMACJI EKONOMICZNEJ
W PUBLICZNEJ SZKOLE WYŻSZEJ**

**THE ROLE OF THE PLAN OF THE CHART
OF ACCOUNTS IN MANAGEMENT INFORMATION
IN INSTITUTIONS OF PUBLIC HIGHER EDUCATION**

DOI: 10.15611/pn.2018.513.07
JEL Classification: I23, M41

Streszczenie: Podstawą systemu rachunkowości finansowej publicznej uczelni wyższej jest wnikliwe i gruntowne opracowanie tzw. polityki rachunkowości, czyli zestawu prawideł i koncepcji ewidencjonowania, kalkulowania czy rozliczania zdarzeń gospodarczych przy zastosowaniu wymogów wynikających z ustawy o rachunkowości, Krajowych Standardów Rachunkowości oraz ustawy o finansach publicznych. Znaczące miejsce w tych działaniach zajmuje zakładowy plan kont, będący jednocześnie bazą całego systemu rachunkowości finansowej i zarządczej uczelni, gdyż uwzględniając ściśle jej specyfikę, stanowi niezbędne narzędzie generujące syntetyczne informacji w procesie zarządzania bieżącego jak długookresowego. Odpowiednie zorganizowanie zakładowego planu kont jest elementem niezbędnym do wdrożenia w uczelni rozwiązań controllingowych i rozliczania kierowników z uzyskiwanych efektów oraz powierzonych im zadań, a także realizacji budżetu.

Słowa kluczowe: uczelnia publiczna, rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza, plan kont.

Summary: The basis for financial accounting system of a public university is a detailed and thorough preparation of so called accounting policy that is a set of precepts and conceptions of registration, calculation or settlement of economic activity with the usage of prerequisites resulting from Accounting Acts, State Standards of Accounting and law on public finances. Company's chart of accounts have a vital meaning because it is a base of the whole financial accounting and management system of a university as taking into consideration its specificity it constitutes an essential tool which generates synthetic information in a process of a current

and long-run management. The proper organization of company's charts of accounts is a necessary element to implement controlling solutions and account for gained results of given tasks and also for a budget usage.

Keywords: public university, financial accounting, economic accounting, chart of accounts.

1. Wstęp – istota zakładowego planu kont

Prawidłowe funkcjonowanie systemu rachunkowości finansowej publicznej uczelni wyższej wymaga starannego przygotowania tzw. polityki rachunkowości, czyli zestawu zasad i koncepcji, które prezentują rozwiązania obrane przez uczelnię, a wynikają *explicite* z ustawy o rachunkowości Krajowych Standardów Rachunkowości oraz Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, czyli zapewniają wymaganą jakość sprawozdań finansowych [Hass-Symotiuł (red.) 2012, s. 35]. Zgodnie z art. 4 ustawy o rachunkowości jednostki obowiązane są stosować przyjętą politykę rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy [Augustowska, Rup 2018]. Zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zawsze zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

Politykę rachunkowości zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy o rachunkowości tworzą dwie sfery.

Pierwsza określa:

- rok obrotowy i wchodzące w jego skład okresy sprawozdawcze,
- metody wyceny aktywów i pasywów, zarówno na moment ich początkowego ujęcia, jak też na dzień bilansowy,
- metody ustalania wyniku finansowego,
- sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej zakładowy plan kont, wykaz ksiąg rachunkowych, prezentację informacji w sprawozdaniu finansowym.

Druga dotyczy techniczno-organizacyjnych aspektów prowadzenia ksiąg rachunkowych i ich ochrony.

Bezdiskusyjnie bazę dla polityki rachunkowości stanowi zakładowy plan kont, będący jednocześnie fundamentem całego systemu rachunkowości finansowej jednostek, które prowadzą księgi rachunkowe, a zatem również publicznych uczelni wyższych, gdyż ciąży na nich taki obowiązek.

Podstawą opracowania zakładowego planu kont jest ustawa o rachunkowości. Ponadto uwzględnia się w nim przepisy:

1) ustawy o podatku od towarów i usług oraz rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy w zakresie, w jakim mają wpływ na przebieg księgowania dostaw i nabyć,

2) ustawy o podatku akcyzowym w zakresie jak w pkt 1,

3) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie dotyczącym m.in. momentu sprzedaży, obejmowania akcji lub udziałów w zamian za wkład niepieniężny,

4) ustawy – Kodeks spółek handlowych w zakresie szczegółowych rozwiązań dotyczących ewidencji kapitałów i ich zmian,

5) Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w zakresie dopuszczonym art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości, tj. w przypadku braku właściwego krajowego standardu,

6) inne w zakresie niezbędnym dla potrzeb ewidencji, powoływane przy wyjaśnianiu poszczególnych kwestii.

Dodatkowym źródłem informacji w zakresie ewidencji księgowej i rozliczania kosztów w publicznych szkołach wyższych jest rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych. Normuje ono takie zagadnienia dotyczące rachunkowości w uczelniach publicznych, jak:

- określenie działalności operacyjnej,
- zasady tworzenia oraz zmian stanu funduszy, w tym funduszu rozwoju uczelni,
- zasady ewidencji oraz rozliczania kosztów,
- rozliczanie kosztów pośrednich w szkołach wyższych.

Zakładowy plan kont należy do istotnych dokumentów w danej jednostce. Zgodnie z art. 10 ustawy o rachunkowości jednostka powinna posiadać m.in. dokumentację dotyczącą zakładowego planu kont zawierającą:

- wykaz kont księgi głównej,
- przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń,
- zasady tworzenia i funkcjonowania kont pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej.

To powiązanie kont bilansowych i wynikowych z odpowiednimi pozycjami wynikającymi z bilansu i rachunku zysków i strat generuje możliwości przeprowadzania analiz zmian poszczególnych pozycji oraz podjęcia działań naprawczych. Jest też swego rodzaju nieodzownym wzorcem weryfikacji prawidłowości działań służb finansowo-księgowych, jak i ich oceny.

Opracowanie zakładowego planu kont jest bardzo czasochłonne. W ustawie o rachunkowości wskazano, że w celu ujednoczenia zasad grupowania operacji gospodarczych i zmniejszenia nakładu pracy z tym związanego dopuszczalne staje się stosowanie wzorcowego planu kont (art. 83 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, wzorcowe plany kont, m.in. dla pozostałych jednostek (art. 83 ust. 2 pkt 6 wymienionej ustawy). Specyfiką funkcjonowania publicznej szkoły wyższej jako jednostki sektora finansów publicznych jest fakt, iż w zakresie ewidencji księgowej podlega ona pod ustawę o rachunkowości, a nie pod zasady ewidencji budżetowej.

Zakładowy plan kont jest częścią składową systemu rachunkowości i należy bezwzględnie uważać go za niezbędne narzędzie zaspokajania potrzeb informacyjnych wnoszonych z punktu widzenia rachunkowości. Jest zatem podstawowym narzędziem [Lisiecka-Zajac, Walińska, Hryniuk 2002, s. 48]:

- ewidencji i bazą danych niezbędnych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych,

- realizacji wymagań podatkowych,
- wspomagającym zarządzanie zorientowane na przekazywanie szczegółowej informacji na poszczególne szczeble organizacyjne.

Odpowiednio skonstruowany zakładowy plan kont stanie się swoistym pomostem nie tylko dla rachunkowości finansowej, ale też zarządczej. Dlatego istotne jest jego dostosowanie do wewnętrznych potrzeb danej uczelni, które powinny być weryfikowane w celu wyłączenia zbędnych informacji, ale też zapobiegania brakom informacyjnym [Hass-Symotiuk (red.) 2012, s. 37].

Informacje prezentowane w zakładowym planie kont stanowią zatem podstawę do przeprowadzania rozliczeń finansowych, sporządzania sprawozdań finansowych, deklaracji podatkowych itd. Poza tym są bazą w procesie decyzyjnym, a także umożliwiają realizację funkcji kontroli wewnętrznej. Dlatego należy mieć świadomość, że konstrukcja zakładowego planu kont stanowi swego rodzaju gwarant rzetelnego obrazu sytuacji majątkowo-finansowej jednostki.

Celem artykułu jest wskazanie wagi zakładowego planu kont jako bazy zarządczej w konstruowaniu szczegółowej informacji ekonomicznej, bez której nie może odbywać się proces kierowania uczelnią publiczną. Artykuł został napisany przy zastosowaniu analizy materiałów literaturowych z zakresu rachunkowości finansowej i interpretacji aktów prawnych, w tym ustawy o rachunkowości, ustawy o szkolnictwie wyższym i ustawy o finansach publicznych, jak i wywiadów z kierownictwem kilku uczelni wrocławskich.

2. Zakładowy plan kont w publicznej szkole wyższej

Publiczna szkoła wyższa prowadząc księgi rachunkowe na podstawie ustawy o rachunkowości, jest zobligowana do opracowania w języku polskim dokumentacji zasad rachunkowości, czyli polityki rachunkowości. Głównym jej elementem jest zakładowy plan kont stanowiący fundament całego systemu rachunkowości finansowej uczelni. Od jego struktury, stopnia szczegółowości zależy zarówno sposób prowadzenia ewidencji księgowej w uczelni, jak i zakres oraz rodzaj pozyskiwanych informacji ekonomicznych, czyli stopień realizacji funkcji informacyjnej rachunkowości.

Publiczna szkoła wyższa nie jest jednostką komercyjną, ale jednostką, na której ciąży obowiązek efektywnego wykorzystania środków publicznych. W związku z tym zakładowy plan kont powinien umożliwiać realizację [Kiziukiewicz 2002, s. 94]:

- obowiązku ewidencyjnego wynikającego z ustawy o rachunkowości, ustawy o finansach publicznych,
- zapotrzebowania informacyjnego ze strony kierownictwa uczelni, niezbędnego w bieżącym i strategicznym zarządzaniu uczelnią,
- zapotrzebowania informacyjnego otoczenia uczelni, banków, jednostek komercyjnych współpracujących z uczelnią.

Przykładowy układ planu kont wybranej publicznej uczelni ekonomicznej przedstawiono w tabelach 1-5. Plan kont podzielono według następującego kryterium:

- 1) konta majątkowe,
- 2) konta rozrachunkowe,
- 3) konta wynikowe,
- 4) konta funduszowe,
- 5) konta pozabilansowe.

Tabela 1. Konta majątkowe księgi głównej wybranej publicznej uczelni ekonomicznej w Polsce w 2017 r.

Nr konta	Nazwa konta
010	ŚRODKI TRWAŁE
020	WARTOŚCI NIEMATERIALNE I PRAWNE (WNP)
030	UDZIAŁY
032	ODPISY AKTUALIZUJĄCE WARTOŚCI UDZIAŁÓW
070	UMORZENIE ŚRODKÓW TRWAŁYCH
078	UMORZENIE WNP
080	ŚRODKI TRWAŁE W BUDOWIE
087	ODPIS AKTUALIZUJĄCY WARTOŚĆ ŚRODKÓW TRWAŁYCH W BUDOWIE
090	ŚRODKI TRWAŁE OBCE
101	KASA
131	RACHUNKI BANKOWE
132	RACHUNEK KRAJOWY W WALUTACH OBCYCH
134	KREDYT BANKOWY DŁUGOTERMINOWY
149	INNE AKTYWA PIENIĘŻNE
301	MATERIAŁY I TOWARY
302	ROZLICZENIE ZAKUPU USŁUG
303	ROZLICZENIE ZAKUPU TOWARÓW
304	ROZLICZENIE ZAKUPU ŚRODKÓW TRWAŁYCH I WNP
311	MATERIAŁY
316	OPAKOWANIA
319	MATERIAŁY W PRZEROBIE
330	TOWARY
340	MARŻA HANDLOWA

Źródło: opracowanie własne na podstawie wybranej publicznej uczelni ekonomicznej.

Charakterystyczna dla wymienionej w tabeli 1 grupy jest liczba kont bankowych; w przypadku wspomnianej uczelni ekonomicznej występuje ponad 80 wyodrębnionych kont bankowych. Wynika to w przeważającej mierze z obowiązku ich zakładania na podstawie umów w ramach projektów unijnych.

Tabela 2. Konta rozrachunkowe księgi głównej wybranej publicznej uczelni ekonomicznej w Polsce w 2017 r.

Nr konta	Nazwa konta
200	ROZRACHUNKI Z ODBIORCAMI
201	ROZRACHUNKI Z DOSTAWCAMI
220	ROZRACHUNKI Z URZĘDEM SKARBOWYM
221	ROZRACHUNKI Z TYTUŁU UBEZPIECZEŃ SPOŁECZNYCH
222	ROZRACHUNKI Z TYTUŁU UBEZPIECZEŃ ZDROWOTNYCH
231	ROZRACHUNKI Z TYTUŁU WYNAGRODZEŃ
Nr konta	Nazwa konta
232	ROZRACHUNKI Z TYTUŁU POŻYCZEK PRACOWNICZYCH
234	ROZRACHUNKI Z PRACOWNIKAMI
237	ROZSZCZENIA I NALEŻNOŚCI Z TYTUŁU NIEDOBORÓW I SZKÓD
238	ROZLICZENIA WYNAGRODZEŃ
239	NALEŻNOŚCI DOCHODZONE NA DRODZE SĄDOWEJ
240	ODPŁATNOŚĆ ZA STUDIA
241	POŻYCZKI DŁUGOTERMINOWE OTRZYMANE
244	ROZLICZENIE NIEDOBORÓW I NADWYŻEK
249	INNE ROZRACHUNKI
280	ODPISY AKTUALIZUJĄCE NALEŻNOŚCI

Źródło: opracowanie własne na podstawie wybranej publicznej uczelni ekonomicznej.

W grupie kont rozrachunkowych najbardziej rozbudowane są konta rozrachunków z dostawcami i odbiorcami (w systemach klasy ERP stanowią one bazę kontrahentów) oraz rozrachunków z pracownikami (z tytułu wynagrodzeń, pożyczek mieszkaniowych z Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych, rozliczeń kart służbowych i zaliczek).

Grupa kont wynikowych zawiera w sobie konta kosztów:

- w układzie rodzajowym, konta od numeru 400 do numeru 490,
- według rodzaju działalności – układ kalkulacyjny, konta 500 oraz 501,
- pośrednich od numeru 521 do numeru 551, które rozliczane są proporcjonalnie do ponoszonych kosztów bezpośrednich.

Rachunek wyników sporządzany jest w badanej uczelni w ujęciu porównawczym i służy głównie celom sprawozdawczym dla Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego (MNiSW), Głównego Urzędu Statystycznego oraz Urzędu Skarbowego.

W powyższej grupie kont na uwagę zasługują konta rozliczeń międzykresowych przychodów, które tworzy się w uczelni publicznej w związku z następującymi operacjami gospodarczymi:

- opłatami z tytułu studiów I, II i III stopnia, studiów podyplomowych w związku z niepokrywaniem się roku obrotowego i roku akademickiego,
- realizowanymi projektami unijnymi, w których dokonywane są wpłaty w ramach podpisanych umów z tytułu ponoszonych kosztów,

Tabela 3. Konta wynikowe księgi głównej wybranej publicznej uczelni ekonomicznej w Polsce w 2017 r.

Nr konta	Nazwa konta
400	AMORTYZACJA
411	ZUŻYCIE MATERIAŁÓW
416	APARATURA
419	ENERGIA
426	USŁUGI TRANSPORTOWE
427	USŁUGI REMONTOWE
429	POZOSTAŁE USŁUGI OBCE
431	WYNAGRODZENIA
440	UBEZPIECZENIA
450	ODPIS NA ZAKŁADOWY FUNDUSZ ŚWIADCZEŃ SOCJALNYCH
455	ŚWIADCZENIA NA RZECZ PRACOWNIKÓW
461	PODATKI I OPŁATY
463	PODRÓŻE SŁUŻBOWE
469	POZOSTAŁE KOSZTY RODZAJOWE
490	ROZLICZENIE KOSZTÓW
500	DZIAŁALNOŚĆ DYDAKTYCZNA
501	DZIAŁALNOŚĆ NAUKOWO-BADAWCZA
521	KOSZTY WYDZIAŁOWE
530	DZIAŁALNOŚĆ POMOCNICZA – KOSZTY BEZPOŚREDNIE
531	DZIAŁALNOŚĆ POMOCNICZA – KOSZTY WYDZIAŁOWE
538	KOSZTY REMONTÓW
551	KOSZTY OGÓLNOUCZELNIANE
600	PRODUKTY I ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE
Nr konta	Nazwa konta
620	ODCHYLENIA OD CEN EWIDENCYJNYCH WYROBÓW GOTOWYCH
640	ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE KOSZTÓW
700	PRZYCHODY – DZIAŁALNOŚĆ DYDAKTYCZNA
701	PRZYCHODY – DZIAŁALNOŚĆ NAUKOWO-BADAWCZA
704	PRZYCHODY Z TYTUŁU USŁUG WYDAWNICZYCH
705	PRZYCHODY – USŁUGI
710	KOSZT WŁASNY – DZIAŁALNOŚĆ DYDAKTYCZNA
711	KOSZT WŁASNY – DZIAŁALNOŚĆ BADAWCZA
714	KOSZT WŁASNY USŁUG WYDAWNICZYCH
715	KOSZT WŁASNY USŁUG
716	KOSZT WŁASNY REMONTÓW
732	SPRZEDAŻ MATERIAŁÓW
733	PRZYCHODY ZE SPRZEDAŻY TOWARÓW
734	WARTOŚĆ SPRZEDANYCH TOWARÓW
750	PRZYCHODY FINANSOWE
755	KOSZTY FINANSOWE
760	POZOSTAŁE PRZYCHODY OPERACYJNE
765	POZOSTAŁE KOSZTY OPERACYJNE
769	OBROTY WEWNĘTRZNE I KOSZT OBROTÓW WEWNĘTRZNYCH
770	ZYSKI NADZWYCZAJNE
771	STRATY NADZWYCZAJNE
860	WYNIK FINANSOWY
870	PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

Źródło: opracowanie własne na podstawie wybranej publicznej uczelni ekonomicznej.

- dotacjami otrzymywanymi z MNiSW oraz grantami z Narodowego Centrum Nauki i Narodowego Centrum Badań i Rozwoju, rozliczanymi w czasie,
- organizowanymi konferencjami i innymi przychodami rozliczanymi w czasie.

Tabela 4. Konta funduszowe i rozliczeniowe księgi głównej wybranej publicznej uczelni ekonomicznej w Polsce w 2017 r.

Nr konta	Nazwa konta
800	FUNDUSZ ZASADNICZY
820	ROZLICZENIE WYNIKU FINANSOWEGO
840	REZERWY
Nr konta	Nazwa konta
841	ROZLICZENIE MIĘDZYOKRESOWE PRZYCHODÓW – PRAWO WIECZYSTEGO UŻYTKOWANIA GRUNTU
843	ROZLICZENIE MIĘDZYOKRESOWE PRZYCHODÓW – STUDIA
844	ROZLICZENIE MIĘDZYOKRESOWE PRZYCHODÓW – PROJEKTY
845	ROZLICZENIE MIĘDZYOKRESOWE PRZYCHODÓW
846	ŚRODKI TRWAŁE POZABUDŻETOWE
851	ZAKŁADOWY FUNDUSZ ŚWIADCZEŃ SOCJALNYCH
852	WŁASNY FUNDUSZ STYPENDIALNY
855	FUNDUSZ POMOCY MATERIALNEJ DLA STUDENTÓW I DOKTORANTÓW

Źródło: opracowanie własne na podstawie wybranej publicznej uczelni ekonomicznej.

Specyfiką w publicznych uczelniach wyższych w zakresie kont funduszowych jest również funkcjonowanie kont Funduszu Pomocy Materialnej dla Studentów i Doktorantów oraz Własnego Funduszu Stypendialnego.

Tabela 5. Konta pozabilansowe wybranej publicznej uczelni ekonomicznej w Polsce w 2017 r.

Nr konta	Nazwa konta
980	SPRAWY SĄDOWE – NIESKUTECZNE POSTĘPOWANIE KOMORNICZE
990	ROZLICZENIE APARATURY
991	APARATURA
992	KONFERENCJE I INNE
993	STUDIA
994	PODATEK VAT NALICZONY
995	ZADANIA

Źródło: opracowanie własne na podstawie wybranej publicznej uczelni ekonomicznej.

W grupie kont pozabilansowych ujmuje się w uczelni ekonomicznej ewidencje takich zdarzeń, jak np.: wygrane sprawy sądowe po bezskutecznej egzekucji komorniczej, aparaturę naukową, środki do wykorzystania z tytułu organizowanych konferencji itp.

Jeśli informacje prezentowane w obligatoryjnych sprawozdaniach finansowych nie zaspokajają szerokich potrzeb informacyjnych zarówno kierownictwa uczelni, jak i jej otoczenia, powinno się w zakładowym planie kont wprowadzić taką klasyfikację kont, aby można było zaspokajać na bieżąco potrzeby informacyjne szeroko rozumianego otoczenia, które wykazują powtarzalność [Kiziukiewicz 2002, s. 95].

Zakładowy plan kont powinien być szczegółowy na tyle, aby zagwarantować dostosowanie się do potrzeb informacyjnych uczelni z uwagą na:

- strukturę organizacyjną (wydziały, katedry, administracja),
- rodzaj realizowanych zadań (związek bezpośredni i pośredni – studia stacjonarne i niestacjonarne),
- zadania audytowe na różnych szczeblach zarządzania uczelnią.

Dlatego istotny staje się katalog zweryfikowanych potrzeb informacyjnych w przekroju obiektów zarządzania (np. wydział, katedra) z uwzględnieniem swoistych cech zagadnień decyzyjnych. Odpowiednio do nich powinna być rozbudowana struktura zakładowego planu kont [Kiziukiewicz 2002, s. 95].

3. Plan kont narzędziem wspomagającym zarządzanie

Zakładowy plan kont powinien uwzględniać potrzeby informacyjne danej jednostki uczelni, w tym uczelni [Augustowska, Rup 2018, s. 5]. Wynika to z faktu, iż sama rachunkowość finansowa jest nastawiona na zaspokajanie potrzeb informacyjnych. Plan kont pełniący w uczelni rolę narzędzia ewidencji rachunkowości finansowej może być bezpośrednio przydatny w gromadzeniu danych niezbędnych w procesie zarządzania.

Wynika to z następujących faktów [Walińska (red.) 1998, s. 43-44]:

1) określone dane gromadzone w księgach rachunkowych zgodnie z ustawą o rachunkowości mogą być wprost wykorzystane w analizach, np. finansowych, efektywności gospodarowania przeprowadzanych w ramach rachunkowości zarządczej,

2) ilość i rodzaj pewnych danych powinny być uszczegółowione, aby można było je wykorzystać w procesie zarządzania; można to uzyskać poprzez:

- zwiększenie liczby kont syntetycznych,
- zwiększenie liczby kont analitycznych,
- zwiększenie liczby poziomów i „głębokości” wykorzystania kont analitycznych [Chojnacka-Komorowska 2011, s. 73].

3) zebrania tych samych danych, ale zagregowanych według innych kryteriów; agregacja może nastąpić w wyniku zastosowania:

- dodatkowych kont bądź zespołów kont pozabilansowych,
- dodatkowych poziomów analitycznych dla kont już istniejących,

Jak zauważa E. Nowak, spojrzenie na rachunkowość w aspekcie controllingu pozwala postrzegać ją jako instrument dostarczający różnym szczeblom decyzyjnym wieloprzekrojowych informacji niezbędnych w zarządzaniu [Nowak 2003, s. 9-13]. Aby jednak wykorzystać rachunkowość w uczelni publicznej jako system informacyjny controllingu, musimy mieć świadomość, że konieczne staje się dokonanie wielu zmian w istniejących obecnie systemach ewidencyjnych. Systemy te bowiem przez lata były dostosowywane do potrzeb sprawozdawczości finansowej i podatkowej. Potrzeby informacyjne controllingu są o wiele bardziej złożone. Zmiany systemu rachunkowości sięgają zatem dużo dalej poza dział księgowości.

Plan kont publicznej uczelni, zwłaszcza w zakresie grupy kont wynikowych, należy przystosować do potrzeb controllingu. Podstawą tego wyznaczenia powinno

Tabela 6. Konta wynikowe dotyczące przychodów z tytułu dotacji oraz opłat za zajęcia dydaktyczne

Nr konta	Nazwa konta
Poziom pierwszy – syntetyczny	
700	PRZYCHODY – DZIAŁALNOŚĆ DYDAKTYCZNA
Poziom drugi – rodzaj studiów	
700-100	PRZYCHODY STUDIÓW STACJONARNYCH – DOTACJA
700-200	PRZYCHODY STUDIÓW NIESTACJONARNYCH – OPLATY
Poziom trzeci – stopień studiów	
700-100-1	PRZYCHODY STUDIÓW STACJONARNYCH I STOPIEŃ – DOTACJA
700-100-2	PRZYCHODY STUDIÓW STACJONARNYCH II STOPIEŃ – DOTACJA
700-200-1	PRZYCHODY STUDIÓW NIESTACJONARNYCH I STOPIEŃ – OPLATY
700-200-2	PRZYCHODY STUDIÓW NIESTACJONARNYCH II STOPIEŃ – OPLATY
Poziom czwarty – kierunek studiów	
700-100-1-A	PRZYCHODY STUDIÓW STACJONARNYCH I STOPIEŃ KIERUNEK A – DOTACJA
700-100-1-B	PRZYCHODY STUDIÓW STACJONARNYCH I STOPIEŃ KIERUNEK B – DOTACJA
700-100-1-C	PRZYCHODY STUDIÓW STACJONARNYCH I STOPIEŃ KIERUNEK C – DOTACJA
700-200-1-A	PRZYCHODY STUDIÓW NIESTACJONARNYCH I STOPIEŃ KIERUNEK A – OPLATY
700-200-1-B	PRZYCHODY STUDIÓW NIESTACJONARNYCH I STOPIEŃ KIERUNEK B – OPLATY
700-200-1-C	PRZYCHODY STUDIÓW NIESTACJONARNYCH I STOPIEŃ KIERUNEK C – OPLATY

Źródło: opracowanie własne.

być oddzielenie zarówno przychodów, jak i kosztów działalności dydaktycznej w obrębie studiów stacjonarnych i niestacjonarnych. Pierwsze z nich finansowane są z dotacji, która powinna być ewidencyjnie podzielona i przypisana do poszczególnych kierunków studiów, zgodnie z algorytmem i zasadami jej przyznawania. Podobnie w przypadku opłat za zajęcia na studiach niestacjonarnych ewidencja powinna uwzględniać wpłaty według kierunków studiów niestacjonarnych. Przykładowe rozwinięcie kont wynikowych w zakresie przychodów zaprezentowano w tabeli 6.

Poziom analityki powinien być adekwatny do potrzeb informacyjnych kierownictwa uczelni i może być dalej rozwijany „w dół”, np. według specjalności, grupy dziekańskiej itp. Zarys podziału kosztów działalności dydaktycznej w planie kont określa wspomniane wcześniej rozporządzenie Rady Ministrów, które stanowi, iż koszty działalności dydaktycznej rozlicza się, w tym ewidencjonuje, w podziale co najmniej na koszty kształcenia w zakresie studiów pierwszego, drugiego i trzeciego stopnia, w podziale na koszty kształcenia na studiach stacjonarnych i niestacjonarnych. Przykładowe rozwinięcie kont wynikowych w zakresie kosztów zaprezentowano w tabeli 7.

Tabela 7. Konta wynikowe dotyczące kosztów

Nr konta	Nazwa konta
Poziom pierwszy – syntetyczny	
500	KOSZTY DZIAŁALNOŚCI DYDAKTYCZNEJ
Poziom drugi – rodzaj studiów	
500-100	KOSZTY STUDIÓW STACJONARNYCH
500-200	KOSZTY STUDIÓW NIESTACJONARNYCH
Poziom trzeci – stopień studiów	
500-100-1	KOSZTY STUDIÓW STACJONARNYCH I STOPNIA
500-100-2	KOSZTY STUDIÓW STACJONARNYCH II STOPNIA
500-100-3	KOSZTY STUDIÓW STACJONARNYCH III STOPNIA
Poziom czwarty – kierunek studiów	
500-100-1-A	KOSZTY STUDIÓW STACJONARNYCH I STOPNIA NA KIERUNKU A
500-100-1-B	KOSZTY STUDIÓW STACJONARNYCH I STOPNIA NA KIERUNKU B
500-100-1-C	KOSZTY STUDIÓW STACJONARNYCH I STOPNIA NA KIERUNKU C

Źródło: opracowanie własne.

Podobnie jak w przypadku przychodów z działalności dydaktycznej, poziom analityczny powinien wynikać z przyjętej polityki rachunkowości i uwzględniać potrzeby controllingu w danej uczelni.

4. Zakończenie

Potencjalne zmiany organizacyjne wpisane w reformę szkolnictwa wyższego spowodują konieczność innego spojrzenia na sposób dostarczania niezbędnych informacji do podejmowania decyzji zarządczych. Przy zachowaniu podstawowych celów funkcjonowania publicznych szkół wyższych coraz większą rolę będzie odgrywać podejście controllingowe. Wiąże się to z szybkim rozwojem systemów informatycznych implementowanych w uczelniach (systemy „jednobazowe”, zarządzania informacją), jak i z wymogiem efektywniejszego gospodarowania środkami publicznymi. Przygotowanie adekwatnych do zmieniających się warunków modeli funkcjonowania publicznych szkół wyższych staje się obecnie jednym z zasadniczych zadań i wyzwań, przed jakimi stają uczelnie w Polsce.

Z przedstawionych dociekań wynika bezdyskusyjnie, że zakładowy plan kont odgrywa znaczącą rolę w procesie pozyskiwania szeroko rozumianej informacji ekonomicznej. Kierownik jednostki powinien go tworzyć, kierując się rodzajem, przekrojem i zakresem zapotrzebowania na nią, co przekłada się na przebieg procesu decyzyjnego. Zakładowy plan kont ma służyć konkretnej jednostce, więc jego układ czy stopień szczegółowości musi być dostosowany do specyfiki jej działalności oraz formy prawnej. Zatem przy jego opracowywaniu powinno się brać pod uwagę także zapotrzebowanie na informacje płynące z różnych szczebli struktury organizacyjnej. W praktyce prowadzi to do konieczności rozbudowania i uszczegółowienia tych zespołów kont, które najmocniej definiują specyfikę procesów zachodzących w uczelni, a z drugiej strony – potraktowania w sposób marginesowy tych zespołów, które są stosowane incydentalnie, a nawet wręcz rezygnacji z nich dla zachowania jasności zapisów, jeżeli są zbędne, gdyż w działalności uczelni po prostu nie występują [Chojnacka-Komorowska 2011].

Literatura

- Augustowska M., Rup W., 2018, *Komentarz do planu kont 2018 dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych oraz dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego (z suplementem elektronicznym)*, ODDiK, Gdańsk.
- Chojnacka-Komorowska A., 2011, *Organizacja zakładowego planu kont na potrzeby budżetowania*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 668, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 41.
- Hass-Symotiuk M. (red.), 2012, *Wzorcowy plan kont a rachunkowość finansowa i zarządcza podmiotów leczniczych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Kiziukiewicz T., 2002, *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa.
- Krawiec M., 2005, *Rachunkowość publicznej szkoły wyższej podstawowym źródłem informacji systemu controllingu*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 1085.

- Lisiecka-Zajac B., Walińska E., Hryniuk J., 2002, *Komentarz do znowelizowanej ustawy o rachunkowości*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Nowak E., 2003, *Controlling a rachunkowość*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 989.
- Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych, Dz.U. z 2012 r. poz. 1533.
- Ustawa – Prawo o szkolnictwie wyższym z dnia 27 lipca 2005 r., tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r. poz. 2183.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r. poz. 395.
- Walińska W. (red.), 1998, *Plan kont a sprawozdawczość finansowa i zarządcza*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.