

Zdzisław Kes, Krzysztof Nowosielski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

KONCEPCJA ZARZĄDZANIA KOSZTAMI WYDAWNICTWA UCZELNIANEGO

1. Wstęp

Pojęcie zarządzania jest szeroko rozumiane w literaturze przedmiotu. Spotykamy wiele ujęć tego terminu. Według T. Pszczołowskiego zarządzanie to „działanie polegające na dysponowaniu zasobami” [3, s. 288]. Odnosząc się do terminologii ekonomiki i organizacji przedsiębiorstw, zwrot ten można rozumieć jako zestaw działań obejmujących planowanie i podejmowanie decyzji, organizowanie, kierowanie i kontrolowanie, skierowanych na zasoby organizacji (ludzkie, finansowe, rzeczowe i informacyjne) i wykonywanych z zamiarem osiągnięcia celów organizacji w sposób sprawny i skuteczny. Sprawny, tzn. bez zbędnego marnotrawstwa, skuteczny, czyli nastawiony na osiągnięcie przyjętych celów [1, s. 38].

Zarządzanie kosztami można rozumieć jako specyficzną odmianę zarządzania, którego przedmiotem jest wyrażone wartościowo zużycie zasobów. W wąskim znaczeniu termin ten kojarzony jest z realizacją programów redukcji kosztów. Takie podejście kładzie nacisk na dane historyczne i ogranicza zakres działań realizowanych na kosztach do kontroli ich wielkości. W praktyce częściej spotykane jest szersze pojęcie zarządzania kosztami, zwracające uwagę na budżetowanie i kontrolę kosztów oraz podejmowanie decyzji prowadzących do osiągnięcia i utrzymania założonego poziomu kosztów w organizacji.

Celem niniejszego artykułu jest próba przedstawienia założeń budowy systemu zarządzania kosztami w specyficznej organizacji, jaką jest wydawnictwo wyższej uczelni. W celu zobrazowania treści artykułu posłużono się przykładem wydawnictwa jednej z wrocławskich uczelni.

2. Charakterystyka przykładowego wydawnictwa

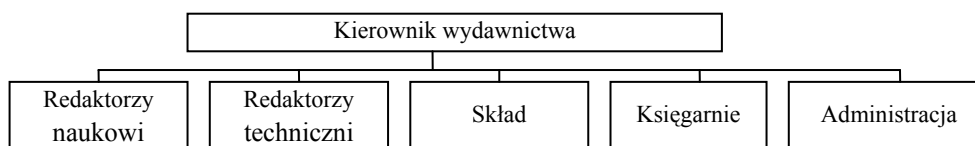
Głównym zadaniem prezentowanego wydawnictwa jest publikowanie podręczników i skryptów adresowanych do studentów oraz utrwalanie i upowszechnianie

dorobku intelektualnego pracowników naukowych. Do typowych publikacji tego wydawnictwa należą:

- materiały dydaktyczne (podręczniki, skrypty),
 - wydawnictwa naukowe (prace naukowe, książki profesorskie, opracowania naukowo-badawcze, publikacje prezentujące dorobek naukowy doktorantów, czasopisma),
 - wydawnictwa informacyjne, jubileuszowe, okolicznościowe oraz informatory.
- W strukturze wydawnictwa funkcjonują następujące komórki:
- redakcje merytoryczna i techniczna, korekta oraz skład komputerowy; głównym zadaniem tej grupy komórek jest redakcyjne i techniczne przygotowanie publikacji do druku,
 - ekonomiczne, zajmujące się sprawami finansowo-księgowymi,
 - sprzedaży – księgarnia uczelniana oraz sklep internetowy,
 - administracja,
 - kierownik wydawnictwa.

Strukturę organizacyjną przedstawiono na rys. 1.

Publikacje, które przeszły drogę redakcji, korekty i składu, przekazywane są do druku do zakładu poligrafii uczelnianej. Poligrafia stanowi oddzielną formę organizacyjną w strukturze uczelni i ma charakter działalności pomocniczej. Sposób jej funkcjonowania zostanie opisany w dalszej części opracowania jedynie w kontekście relacji z wydawnictwem.



Rys. 1. Struktura organizacyjna wydawnictwa

Źródło: opracowanie własne.

Należy pamiętać, że wydawnictwo stanowi część większej struktury uczelni i jest z nią formalnie oraz organizacyjnie powiązane. System finansowo-księgowy i rachunek kosztów obsługujący wydawnictwo leży po stronie uczelni.

Problemy trapiące kierownictwo omawianego wydawnictwa są bardzo różnorodne. Można je podzielić na kilka grup:

- technologia – proces wydawniczy angażuje przede wszystkim pracę ludzi; widać wyraźny brak specjalistycznego oprogramowania wspomagającego proces wydawniczy oraz odpowiednich stanowisk komputerowych; problem stanowi także przestarzała technologia produkcji; choć kwestia ta dotyczy bezpośrednio poligrafii, ostatecznie odbija się na jakości, czasie wykonania i kosztach poszczególnych publikacji,

- sprzedaż – realizowana jest przede wszystkim na terenie uczelni, poprzez lokalną księgarnię; obserwując strukturę i dynamikę sprzedaży, widać wyraźnie niską aktywność sprzedaży poza uczelnią, w tym poprzez kanały internetowe; brak odpowiednich nakładów na marketing,
- system zarządzania kosztami – proces ewidencji, rozliczania i kalkulacji kosztów jest niedostosowany do potrzeb kadry kierowniczej; szczególnie problematyczna jest kwestia kosztorysowania pozycji wydawniczych oraz odpowiednia rejestracja i analiza kosztów rzeczywistych w przekroju poszczególnych pozycji wydawniczych; system planowania działalności opiera się na tzw. rocznym planie wydawniczym; pomijając kwestie tworzenia kosztorysów poszczególnych publikacji, praktycznie nie prowadzi się usystematyzowanego i systematycznego budżetowania przychodów i kosztów wydawnictwa.

Powyższe problemy w istotnym stopniu decydują o ogólnie niskiej skuteczności i efektywności wydawnictwa. Liczba publikacji w ciągu roku, średni czas trwania procesu wydawniczego oraz niska sprzedaż nie pozwalają porównywać tej organizacji z typowymi podmiotami komercyjnymi.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie koncepcji zarządzania kosztami wydawnictwa uczelnianego, dlatego w dalszej części niniejszego opracowania skoncentrowano uwagę na ostatniej z wymienionych grup problemów.

3. Problematyka zarządzania kosztami wydawnictwa. Propozycje usprawnień

Według Z. Leszczyńskiego i T. Wnuka system zarządzania kosztami powinien zawierać [2, s. 13]:

- bazę normatywną kosztów, która powstaje na podstawie racjonalnie ustalanych norm zużycia zasobów,
- budżetowanie kosztów, w tym kosztów stałych i zmiennych,
- szacunek kosztu postulowanego (produktu, usługi itp.),
- prawidłową ewidencję kosztów,
- analizę kosztów rzeczywistych, w dowolnych przekrojach,
- analizę odchyłeń kosztów rzeczywistych względem budżetowanych,
- długookresową ocenę planowanych kosztów.

Jak widać, powyższa specyfikacja kładzie nacisk na aspekt planistyczny i kontrolny kosztów. W takim też rozumieniu zaprezentowano koncepcję zarządzania kosztami wydawnictwa.

Biorąc pod uwagę specyfikę funkcjonowania badanej organizacji, w szczególności zaś ścisły związek z systemem zarządzania i strukturą uczelni, w procesie konceptualizacji wykorzystano podejście diagnostyczne. Oznacza to, że za punkt wyjścia przyjęto obecny kształt systemu zarządzania oraz systemu informacyjnego wydawnictwa. Na tej podstawie zidentyfikowano możliwości wprowadzenia

usprawnień. Dzięki takiemu podejściu planuje się ewolucyjne osiąganie efektów, z możliwością pomiaru i oceny osiągnięć częściowych. Takie podejście powinno także sprzyjać akceptacji wprowadzanych zmian ze strony głównego beneficjenta, a więc kierownictwa wydawnictwa.

Biorąc pod uwagę największe bolączki obecnego rozwiązania, przed tworzoną koncepcją postawiono trzy cele:

- 1) usprawnienie kosztorysowania pozycji wydawniczych,
- 2) uszczegółowienie systemu rachunku kosztów,
- 3) wprowadzenie koncepcji budżetowania na zasadach controllingu.

Powyższe cele zostały tak skonstruowane, aby mogły stanowić wiązkę wewnętrzną spójną i aby jednocześnie nadawały się do sekwencyjnej realizacji. Wydzielenie procesu kosztorysowania z szerszej koncepcji budżetowania wynika z potrzeby etapowego wprowadzania zasad planowania działalności.

W dalszej części opracowania omówiono szczegółowo proponowane rozwiązania, odnosząc się do postawionych celów. Przyjęto następującą formułę prezentacji tych rozwiązań:

- skrócony opis aktualnych rozwiązań w danym obszarze,
- propozycje usprawnień,
- sposób wprowadzania usprawnień,
- oczekiwane efekty końcowe.

3.1. Usprawnienie kosztorysowania pozycji wydawniczych

Kalkulacja kosztów pozycji wydawniczej obejmuje:

- koszty redakcji, korekty, składu oraz innych czynności wykonywanych w ramach wydawnictwa,
- koszty przygotowania i wykonania druku oraz przygotowania do sprzedaży w ramach poligrafii.

Kalkulacja kosztów w wydawnictwie wynika ze stosowania stawek określonych co roku przez komisję wydawniczą i uchwalonych przez senat uczelni. Określają one dokładnie poziom kosztów poszczególnych prac wydawniczych (redakcji, korekty, składu itd.). Stawki te nie wynikają z analizy danych historycznych kosztów wydawnictwa oraz liczby wytworzonych publikacji, a jedynie z przewidywań członków komisji. Ten sposób normowania kosztów powoduje dwa poważne zagrożenia dla jakości kalkulacji. Po pierwsze, rozdziela dany koszt od zdarzenia, które go powoduje. Po drugie, blokuje w długim czasie możliwości aktualizacji poziomu kosztów uwzględnionych w uchwale, a tym samym przyczynia się do błędnego szacunku kosztów poszczególnych pozycji wydawniczych, a także cen ich sprzedaży.

Oddzielnym elementem kalkulacji jest koszt samej produkcji realizowanej przez zakład poligrafii. W tym zakresie wykorzystywany jest specjalny arkusz

kalkulacyjny oparty na rozwiązaniu stosowanym w zakładach komercyjnych. Niedopasowanie tego narzędzia do specyfiki poligrafii uczelni, a przede wszystkim do wykorzystywanej technologii produkcji powoduje istotne różnice kosztów planowanych w odniesieniu do rzeczywistych (rejestranych przez księgowość uczelni). Zidentyfikowano przykłady pozycji książkowych, które pokazują, że szacowane koszty mogą być zaniżone w stosunku do kosztów rzeczywistych nawet o 40%. Może także dochodzić do sytuacji odwrotnych, w których koszty wykonania książek mogą być rzeczywiście niższe od szacowanych. Różnica ta może wynikać z kilku powodów:

- braku identyfikacji czynników determinujących powstawanie kosztów druku,
- niedostosowania procedury kosztorysowania oraz wykorzystanego narzędzia informatycznego (arkusz kalkulacyjny) do specyfiki funkcjonowania zakładu poligrafii,
- braku aktualizacji bazy normatywnej kosztów,
- niezajomości zasad i sposobów kalkulacji kosztów.

Przeprowadzono konsultacje z prywatnymi podmiotami z branży, dzięki którym potwierdzono postawioną tezę. Niedooszacowanie kosztów książek w procesie planistycznym powoduje, że pod koniec roku obrachunkowego powstaje różnica między kosztami naliczonymi w procesie kosztorysowania a kosztami rzeczywistymi (kilkaset tysięcy zł rocznie). Jest ona rozliczana na podmioty wewnętrzne uczelni, w tym m.in. na wydawnictwo jednorazowo pod koniec roku, z wykorzystaniem tzw. klucza podziałowego. Ponadto rozliczone koszty nie wchodzi do kalkulacji planowanego kosztu jednostkowego wytworzenia poszczególnych pozycji wydawniczych, który stanowi podstawę ustalenia ceny sprzedaży; ceny poszczególnych pozycji książkowych nie gwarantują pokrycia kosztów ich wytworzenia.

Proponowane zmiany w procesie kosztorysowania pozycji wydawniczych obejmują:

- 1) rezygnację z ogólnego sposobu regulowania stawek za poszczególne prace wydawnicze,
- 2) stworzenie bazy normatywnej kosztów procesu wydawniczego, która powinna podlegać okresowej aktualizacji,
- 3) opracowanie narzędzi informatycznych wspomagających proces kosztorysowania,
- 4) aktualizację procedur planistycznych kosztów poligrafii, w szczególności sposobów kalkulacji kosztów bezpośrednich i pośrednich.

Działania te mają zagwarantować aktualność i kompletność przygotowywanych kosztorysów. W celu wprowadzenia ich w życie należy:

- 1) opracować nowy algorytm kosztorysowania, obejmujący zaktualizowane procedury planistycznych kosztów wydawnictwa i poligrafii,
- 2) opracować narzędzie informatyczne automatyzujące i wspomagające proces kosztorysowania,

3) przeszkolić osoby odpowiedzialne za proces kosztorysowania w wydawnictwie i poligrafii.

W rezultacie uaktualnienia procedur planistycznych kosztów poligrafii oczekuje się przede wszystkim zwiększenia jakości wyników kalkulacji na potrzeby kosztorysów. Na tej podstawie możliwe będzie uzyskanie zasilania systemu zarządzania kosztami wydawnictwa w wiarygodnie ustalone dane planistyczne. Dodatkowo, pracownicy wydawnictwa i poligrafii powinni pozyskać umiejętność sprawnego kosztorysowania zgodnie z przyjętymi założeniami systemu planistycznego.

3.2. Uszczegółowienie systemu rachunku kosztów

Istniejący system rachunku kosztów jest anachroniczny. Umożliwia całkowite rozliczanie kosztów, niezależnie od ich poziomu. W ten sposób kadra kierownicza nie ma szans na podejmowanie racjonalnych decyzji. Ponadto informacje kosztowe ewidencjonowane są w układzie rodzajowym i podmiotowym. Brak jest ujęcia przedmiotowego, co z kolei uniemożliwia skalkulowanie rzeczywistych kosztów poszczególnych pozycji wydawniczych. Ewidencja kosztów badanej działalności odbywa się na kontach o następującej budowie:

$$AAA - BB - CCCC - DDD - EE,$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

A – działalność podstawową,

B – MPK I (działalność podstawowa, pomocnicza itd.),

C – MPK II (w tym m.in. wydawnictwo, poligrafia, księgarnie itd.),

D – koszt rodzajowy – syntetyka,

E – koszt rodzajowy – analityka.

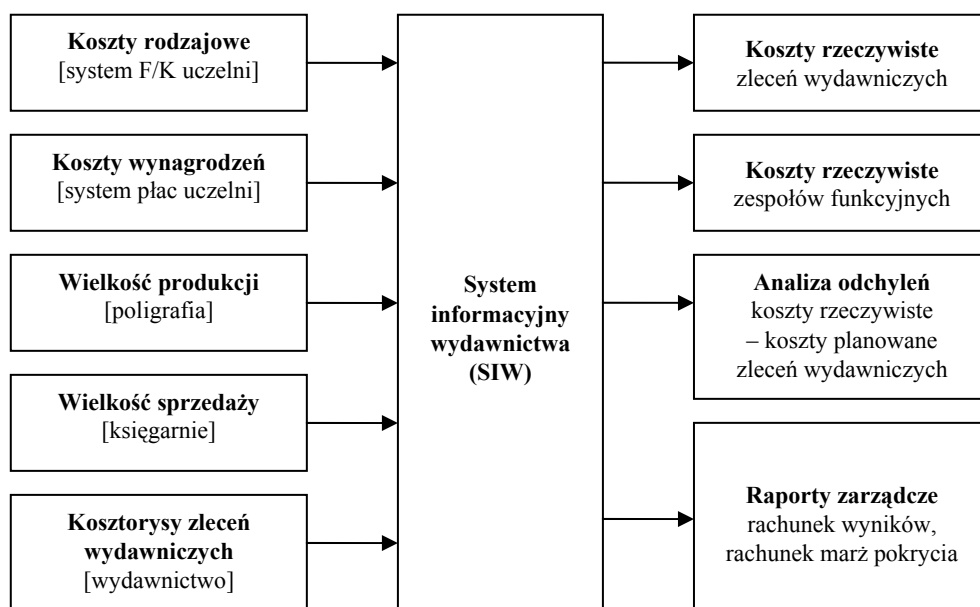
Proponowane zmiany idą w kierunku pozaewidencyjnego uszczegółowienia informacji do poziomu:

- MPK III – rozumianego jako zespoły funkcyjne (np. redaktorzy techniczni, korektorzy, składacze itd.),
- nośników kosztów – rozumianych jako zlecenie obejmujące konkretną pozycję wydawniczą.

To z kolei umożliwi wdrożenie zarządzania zasobami oraz dokonywanie kalkulacji kosztów rzeczywistych w ramach poszczególnych zleceń wydawniczych. W związku z możliwością przypisywania większości kosztów bezpośrednio do zleceń kalkulacja będzie odzwierciedlała rzeczywiste zużycie zasobów w ramach działalności podstawowej. Wprowadzenie powyższych zmian będzie wymagało utworzenia odpowiedniego systemu informacyjnego wydawnictwa (SIW), służącego do gromadzenia i przetwarzania kosztów (z kosztorysów i ksiąg rachunkowych). Działanie tego systemu powinno polegać na:

- pobieraniu i przetwarzaniu danych kosztowo-przychodowych z systemu informacyjnego uczelni (system finansowo-księgowy i płace),
- przetwarzaniu danych ilościowych produkcji i sprzedaży (zewnętrznej i wewnętrznej),
- ewidencji czasu pracy poszczególnych zespołów (redaktorów, korektorów, składaczy itd.),
- rozliczaniu kosztów na poszczególne nośniki (zlecenia),
- wygenerowaniu informacji o kosztach rzeczywistych poszczególnych nośników w układzie miesięcznym, narastająco, w przekroju poszczególnych zespołów,
- wygenerowaniu informacji o kosztach poszczególnych zespołów,
- wygenerowaniu raportów zarządczych (rachunek wyników, rachunek marż pokrycia, analizy wskaźnikowe itp.).

Budowa powyższego systemu informacyjnego wydawnictwa została przedstawiona na rys. 2.



Rys. 2. System informacyjny wydawnictwa (SIW)

Źródło: opracowanie własne.

Wprowadzanie zmian w systemie rachunku kosztów powinno zakładać:

- 1) opracowanie koncepcji i wdrożenie SIW (źródła informacji, arkusze przetwarzania danych, klucze rozliczeniowe, szablony raportów, narzędzie informatyczne wspomagające SIW),

- 2) budowę i wdrożenie kart pracy pracowników wydawnictwa,
- 3) stworzenie kanału transferu danych kosztowo-przychodowych z systemu finansowo-kosztowego oraz systemu płac uczelni do SIW,
- 4) przeszkolenie osób odpowiedzialnych za przetwarzanie danych przychodowo-kosztowych w wydawnictwie.

W wyniku wprowadzonych zmian można oczekiwać przede wszystkim usprawnienia procesu podejmowania decyzji przez kierownictwo wydawnictwa, głównie dzięki:

- gromadzeniu w jednym miejscu danych z różnych etapów procesu wydawniczego (w tym kosztorysowania),
- uzyskaniu wiarygodnej informacji o rzeczywistych przychodach i kosztach w przekroju poszczególnych pozycji wydawniczych,
- porównaniu kosztów planowanych poszczególnych publikacji z kosztami rzeczywiście poniesionymi,
- możliwości regularnego otrzymywania raportów zarządczych.

3.3. Wprowadzenie koncepcji budżetowania na zasadach controllingu

Na obecnym etapie rozwoju systemu zarządzania kosztami w wydawnictwie nie stwierdzono istnienia systemowego podejścia do budżetowania kosztów. Istniejące rozwiązania dotyczące sposobu naliczania kosztów wydawniczych oraz arkusze kalkulacji kosztów druku nie spełniają standardów systemu budżetowania. Przed przystąpieniem do opracowania takiego systemu muszą zostać zrealizowane zmiany opisywane w punktach 3.1 i 3.2.

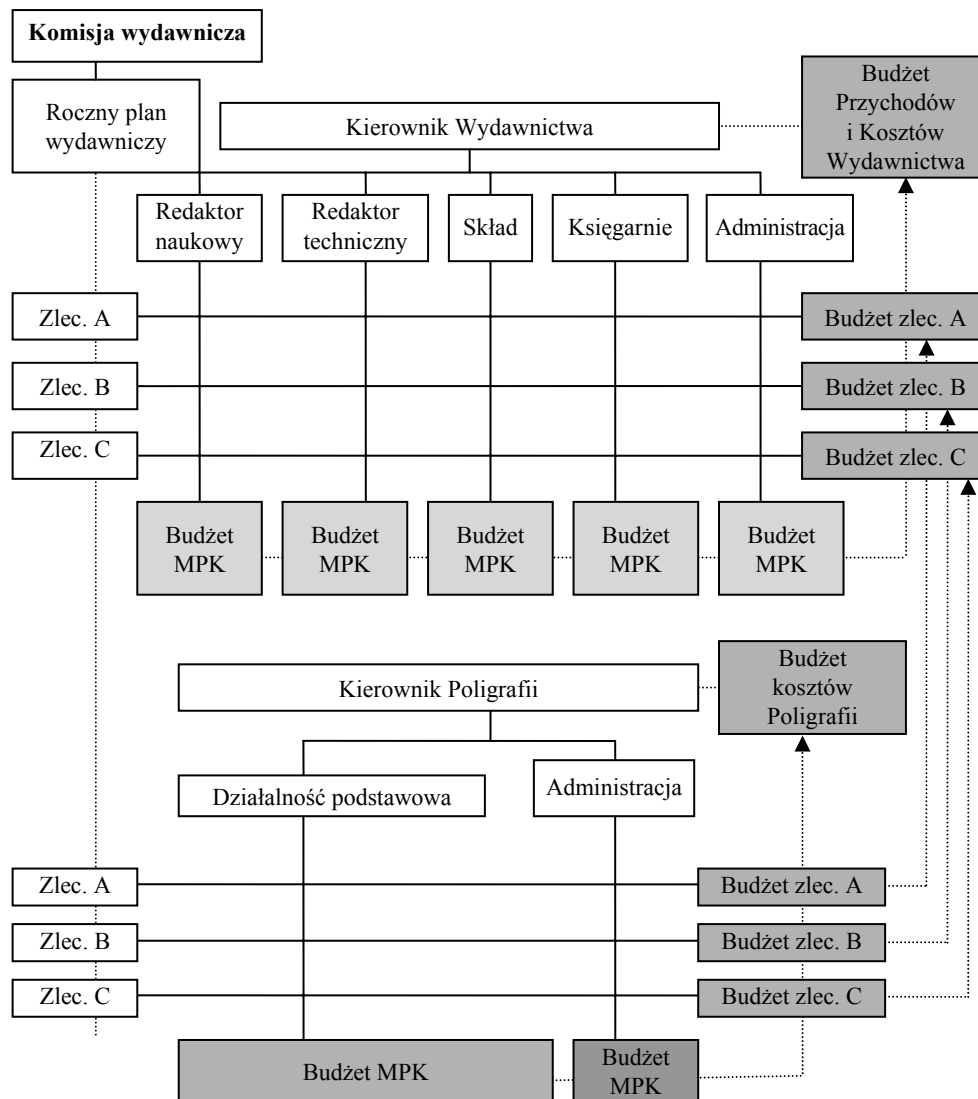
Koncepcja budżetowania zakłada osiągnięcie następujących celów:

- 1) umożliwienia wprowadzenia systemowej kontroli kosztów i przychodów w wydawnictwie,
- 2) ułatwienia tworzenia oraz uszczegółowienia planów rzeczowo-finansowych w wydawnictwie,
- 3) wprowadzenia systemu oceny ośrodków odpowiedzialności (wydzielonych w ramach struktury wydawnictwa),
- 4) pozyskania informacji na potrzeby optymalizacji wykorzystania zasobów wydawnictwa,
- 5) wprowadzenia nowych kryteriów oceny działalności wydawniczej.

Omawiany system budżetowania powinien obejmować następujące rodzaje budżetów:

- przychodów łącznych w przekroju rodzajów pozycji wydawniczych i kierunków sprzedaży,
- produkcji (na podstawie planu wydawniczego),
- kosztów w układach: rodzajowym, podmiotowym, przedmiotowym z podziałem na koszty bezpośrednie i pośrednie,
- rachunek marż pokrycia.

Budżety będą przygotowywane przed rozpoczęciem roku kalendarzowego przez osobę wskazaną w wydawnictwie. Na rysunku 3 przedstawiono miejsce budżetów w SIW.



Rys. 3. Rodzaje i miejsce budżetów w SIW

Źródło: opracowanie własne.

Wprowadzenie tak istotnych zmian w systemie zarządzania kosztami wymaga przeprowadzenia wielu prac. Do najważniejszych można zaliczyć:

- 1) analizę procesów wydawniczych, sprzedaży, przychodów, kosztów, struktury organizacyjnej wydawnictwa,
- 2) opracowanie struktury ośrodków odpowiedzialności,
- 3) opracowanie struktury budżetów dla poszczególnych ośrodków oraz rodzajów budżetów,
- 4) utworzenie zasad kontroli wykonania budżetów oraz analizy odchyleń,
- 5) opracowanie instrukcji budżetowania wraz z odpowiednimi procedurami i formularzami oraz harmonogramu procesu budżetowania,
- 6) opracowanie systemu oceny ośrodków odpowiedzialności,
- 7) opracowanie narzędzia informatycznego wspomagającego budżetowanie oraz planowanie i monitorowanie wykorzystania zasobów,
- 8) opracowanie harmonogramu wdrożenia,
- 9) wdrożenie opracowanego systemu.

Wdrożenie systemu budżetowania umożliwi osiągnięcie kilku istotnych efektów. Po pierwsze, jedyny jak do tej pory rzeczowy plan działalności wydawnictwa, tzw. roczny plan wydawniczy, zostanie rozwinięty o odpowiednie budżety przychodów i kosztów. Zastosowanie dwóch dodatkowych przekrojów rejestracji kosztów (podmiotowego – MPK III, oraz nośnikowego) umożliwi racjonalne podejmowanie decyzji przez kierownictwo wydawnictwa. Ułatwi także prowadzenie oceny zespołów zadaniowych (redaktorzy, korektorzy itd.) oraz zarządzanie portfelem publikacji.

4. Podsumowanie

System zarządzania kosztami może stanowić sprawne i efektywne narzędzie utrzymywania kosztów na optymalnym poziomie. Wymaga sporych nakładów pracy na etapie wdrożenia i eksploatacji, jednak w ostatecznym rozrachunku korzyści, jakie można osiągnąć dzięki usystematyzowanemu oraz systematycznemu budżetowaniu i kontroli kosztów, mogą przewyższać poniesione nakłady.

Analizując możliwości wdrożenia koncepcji zarządzania kosztami w wydawnictwie uczelni wyższej, należy mieć w szczególności na uwadze specyfikę jego funkcjonowania. Jedynie część zleceń wydawniczych może być źródłem przychodu. Pozostałe publikacje są niezbędne do prowadzenia statutowej działalności uczelni i nie zawsze dają możliwości pokrycia poniesionych na nie kosztów. Nie powinno to jednak przeszkadzać w skutecznym funkcjonowaniu systemu zarządzania kosztami, którego głównym celem jest umożliwienie świadomego oddziaływania na koszty, a nie zagwarantowanie dodatniego wyniku finansowego.

Literatura

- Griffin R.W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
Leszczyński Z., Wnuk T., *Controlling*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 2000.
Pszczółowski T., *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum, Wrocław 1978.

**THE CONCEPT OF COST MANAGEMENT
IN UNIVERSITY PUBLISHER**

Summary

In the paper the main guidelines of cost management in a university publisher were presented considering its specificity. The attention was paid to calculation process both *ex ante* and *ex post*. The authors proposed multistage implementation process based on the example of one of Wrocław university publishers. Typical problems in cost budgeting and control in this kind of units were also pointed out.