

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 343

Modele zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukow
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-465-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Anna Balicka: Benchmarking a konkurencyjność przedsiębiorstwa	13
Piotr Bednarek: Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań	31
Renata Biadacz: Przesłanki uwzględniania kosztów środowiskowych w MŚP w dobie zrównoważonego rozwoju	42
Anna A. Bialek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Krytyczna analiza kalkulacji kosztów kształcenia w szkołach wyższych w Polsce	52
Halina Buk: Wpływ dokonań jednostek zależnych na wyniki finansowe grupy kapitałowej	69
Jolanta Chluska: Rachunek kosztów standardowych w procesach decyzyjnych podmiotów leczniczych	77
Halina Chłodnicka: Sprawozdanie finansowe a pomiar efektów działalności przedsiębiorstwa w zagrożeniu kontynuacji działania	87
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Pomiar dokonań w działalności ubezpieczeniowej	102
Marlena Ciechan-Kujawa: Funkcja doradcza audytu zewnętrznego i perspektywy jej rozwoju	114
Dorota Czerwińska-Kayzer: Propozycja systemu wskaźników rentowności uwzględniającego płynność finansową	125
Michał Dyk: Kompetencyjna teoria firmy na przykładzie KPMG	134
Izabela Emerling: Rachunek kosztów a nowoczesne zarządzanie przedsiębiorstwem	143
Beata Iwasieczko: Modele biznesowe i ocena czynników ich efektywności	154
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami uczelni niepublicznych w świetle wyników badań	164
Elżbieta Jaworska: Specyfika zarządzania błędami w przedsiębiorstwie	173
Jacek Jaworski: Znaczenie informacji o kosztach dla zarządzania małym przedsiębiorstwem w opiniach menedżerów	183
Magdalena Jaworzyńska: Powiązanie modeli biznesowych z zarządzaniem strategicznym w zakładzie opieki zdrowotnej	192
Marcin Jędrzejczyk: Zyskowność a produktywność w procesie pomiaru dokonań podmiotu gospodarczego	202
Ilona Kędzierska-Bujak: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie wspierające komunikowanie i realizację strategii przedsiębiorstwa	211

Bartosz Kołodziejczuk: Zarządzanie kosztami z wykorzystaniem metody <i>hoshin kanri</i>	220
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	230
Zbigniew Korzeb: Redukcja kosztów osobowych jako element synergii operacyjnej w fuzjach i przejęciach banków komercyjnych.....	241
Mariola Kotłowska: Wpływ statystycznej analizy procesów na kreowanie wartości przedsiębiorstwa.....	249
Robert Kowalak: Produkcyjne mierniki dokonań w sprawozdawczości zarządczej.....	264
Marcin Kowalewski: Pomiar dokonań podporządkowany zasadom <i>lean management</i>	273
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Koszty infrastruktury w kalkulatorze kosztów kształcenia szkół wyższych.....	282
Justyna Kujawska: Koszty niewykorzystanych zasobów na oddziale szpitalnym.....	295
Paweł Kuźdowicz: Model ewidencyjny rachunku kosztów i dokonań w systemie ERP.....	304
Dorota Kuźdowicz: Rachunek kosztów planowanych źródłem informacji zarządczej.....	315
Zbigniew Leszczyński: Analiza łańcucha wartości jako narzędzie redukcji kosztów w średnim przedsiębiorstwie produkcyjnym zarządzanym procesowo.....	324
Agnieszka Lew: Planowanie i rozliczanie kosztów projektów.....	336
Grzegorz Lew: Rachunek kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych.....	344
Tomasz Lewandowski: Wykorzystanie informacji na potrzeby zarządzania kosztami w branży motoryzacyjnej.....	354
Mariusz Lisowski: Metoda <i>Data Envelopment Analysis</i> (DEA) w ocenie efektywności podmiotów.....	364
Małgorzata Macuda: Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala.....	376
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: Wykorzystanie <i>lean accounting</i> w zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa.....	386
Jarosław Mielcarek: Analiza istotnych elementów rachunku kosztów docelowych.....	401
Daria Moskwa-Bęczkowska: Zarządzanie procesowe i jego przydatność do zarządzania kosztami uczelni publicznej.....	417
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Specyfika zrównoważonej karty dokonań w podmiotach leczniczych.....	431
Andrzej Niemiec: Możliwość normalizacji pomiaru osiągnięć na przykładzie miar stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem kurierskim.....	440
Maria Nieplowicz: Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w mieście na przykładzie Urzędu Miasta w Hrubieszowie.....	452

Edward Nowak: Koszty w różnych sytuacjach działalności jednostek gospodarczych.....	462
Piotr Oleksyk: Ewaluacja w działalności jednostki samorządu terytorialnego	470
Ryszard Orliński: Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach ...	478
Michał Poszwa: Zarządzanie kosztami podatkowymi w przedsiębiorstwie	487
Sabina Rokita: Rachunek kosztów działań i analiza wartości kosztów ogólnych jako metody alokacji kosztów pośrednich na projekty.....	496
Wanda Skoczylas: Pomiar dokonań w przedsiębiorstwach sieciowych handlu hurtowego i detalicznego pojazdami samochodowymi i naprawy pojazdów samochodowych	506
Magdalena Szydelko: Benchmarking we wspomaganiu monitoringu procesów na tle podejścia procesowego	519
Alfred Szydelko: Koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych jako kategoria zarządcza.....	529
Joanna Świerk: Koncepcja strategicznej karty wyników w zarządzaniu strategią rozwoju miasta Lublina	538
Piotr Urbanek: Problem agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią publiczną.....	550
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu.....	559
Marcin Wierzbiński: Determinanty konieczności wdrożenia rynku zdolności wytwórczych w energetyce	570
Beata Zaleska: Kalkulacja kosztu jednostkowego procedur medycznych w szpitalu X	582

Summaries

Anna Balicka: Benchmarking vs. competitiveness of an enterprise	30
Piotr Bednarek: Self-assessment of internal auditing in Poland: state of the art and further research perspectives	41
Renata Bładacz: Prerequisites for including environmental costs of SMEs in the era of sustainable development	51
Anna A. Białek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Critical analysis of the higher education costing in Poland.....	68
Halina Buk: Influence of subsidiaries performance on financial results of a consolidated group	76
Jolanta Chluska: Standard costing in decision-making processes of healthcare units	86
Halina Chłodnicka: Financial statement vs. measurement of performance results of an enterprise in the threat of actions continuation	101
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Performance measurement in insurance activity.....	113

Marlena Ciecchan-Kujawa: The advisory function of the external audit and its perspectives	124
Dorota Czerwińska-Kayzer: A proposition to linking financial liquidity with a return on sales ratio system.....	133
Michał Dyk: KPMG as an example of competence company.....	142
Izabela Emerling: Cost accounting and modern company management.....	153
Beata Iwasieczko: Business models and evaluation of the factors of their effectiveness	162
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budgeting as a tool of costs management in non-public higher education institutions (HEIs) in view of the research results.....	172
Elżbieta Jaworska: Specificity of error management in an enterprise	182
Jacek Jaworski: Importance of information on costs in small enterprise management in managers' opinions.....	191
Magdalena Jaworzyńska: Linking business models with strategic management in health care organization.....	201
Marcin Jędrzejczyk: Profitability vs. productivity in the process of assessment of the company achievements	210
Ilona Kędzierska-Bujak: Balanced Scorecard as a tool supporting the communication and implementation of the company strategy.....	219
Bartosz Kołodziejczuk: Cost management by <i>hoshin kanri</i> method	229
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for revenues and profit in building construction enterprises.....	239
Zbigniew Korzeb: Reduction of personnel costs as an element of operating synergy in mergers and acquisitions of commercial banks.....	248
Mariola Kotłowska: Impact of statistical analysis of processes on the creation of corporate value	263
Robert Kowalak: Production performance indicators in management reports.....	272
Marcin Kowalewski: Performance measurement subordinated to lean management	281
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Infrastructure costs in the calculator of teaching costs of universities	294
Justyna Kujawska: Costs of unused resources in a hospital ward	303
Paweł Kuźdowicz: Recording model of cost and achievement accounting in an ERP system.....	314
Dorota Kuźdowicz: Planned cost accounting as a source of management information	323
Zbigniew Leszczyński: Value chain analysis as a tool for cost reduction in the process-based middle enterprise model.....	335
Agnieszka Lew: Planning and accounting projects costs.....	343
Grzegorz Lew: Logistics cost accounting in trade enterprises.....	353
Tomasz Lewandowski: Use of information for cost management in the automotive industry	363

Mariusz Lisowski: Data Envelopment Analysis (DEA) – a method for measuring efficiency	375
Małgorzata Macuda: Diagnosis-Related Groups in hospital's costs and results account.....	385
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: The use of lean accounting in performance management	400
Jarosław Mielcarek: Analysis of target costing relevant elements	416
Daria Moskwa-Bęczkowska: Process management and its usefulness to cost management of public university	430
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Distinctive features of Balanced Scorecard in health care organizations	439
Andrzej Niemiec: The possibility of standardization of performance measurement on the example of measures used in the management of courier company	451
Maria Nieplowicz: The use of the Balanced Scorecard for the city on the example of the city of Hrubieszów	461
Edward Nowak: Cost at various stages of company operation.....	469
Piotr Oleksyk: Evaluation in activity of local government units	477
Ryszard Orliński: The use of target costing in hospitals.....	486
Michał Poszwa: Tax cost management in a company	495
Sabina Rokita: Activity based costing and the analysis of general costs value as methods of allocation of indirect costs on projects	505
Wanda Skoczylas: Performance measurement in network-centric companies of wholesale and retail trade of vehicles and automotive repair of motor vehicles .	518
Magdalena Szydelko: Benchmarking in supporting monitoring of processes against the background of the process approach	528
Alfred Szydelko: Fixed costs of unused normal capacity production as a category of management.....	537
Joanna Świerk: The Balanced Scorecard in the process of managing the development strategy of the city of Lublin	549
Piotr Urbanek: Agency problem in the decentralized model of management in a public university	558
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Comparative analysis of the use of different cost accounting concepts in management.....	569
Marcin Wierzbiński: The determinants of introducing the capacity market in energy industry	581
Beata Zaleska: Calculation of the unit costs for medical procedures in X hospital (case study).....	591

Elżbieta Janczyk-Strzała

Wyższa Szkoła Bankowa we Wrocławiu

e-mail: elzbieta.janczyk-strzala@wsb.wroclaw.pl

BUDŻETOWANIE JAKO NARZĘDZIE ZARZĄDZANIA KOSZTAMI UCZELNI NIEPUBLICZNYCH W ŚWIETLE WYNIKÓW BADAŃ

Streszczenie: Niniejszy artykuł prezentuje teoretyczne rozważania dotyczące procesu budżetowania oraz wyniki badań dotyczących stosowania budżetowania przez uczelnie niepubliczne. Jego celem jest prezentacja wybranych aspektów budżetowania w kontekście zarządzania kosztami uczelni niepublicznej, a w szczególności określenie na ile uczelnie niepubliczne korzystają z opisywanych w artykule narzędzi. Przedstawiony został pewien uniwersalny schemat budżetowania, który może służyć za wskazówkę możliwą do zastosowania w konkretnej uczelni, po uprzednim dostosowaniu do jej specyfiki. Zagadnienie to zilustrowano również wynikami badań empirycznych przeprowadzonych w uczelniach niepublicznych w Polsce.

Słowa kluczowe: budżetowanie, zarządzanie, uczelnie niepubliczne.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.14

1. Wstęp

Transformacja ustrojowa w Polsce po 1989 r. zapoczątkowała zmiany w różnych obszarach społeczno-gospodarczych, w tym również w sektorze szkolnictwa wyższego. Uchwalona 12 września 1990 r. przez Sejm RP Ustawa o szkolnictwie wyższym stworzyła podstawy prawne do rozwoju szkolnictwa niepublicznego w Polsce [Ustawa z 12 września 1990]. W sierpniu 1990 r., na mocy Ustawy o szkolnictwie wyższym, zarejestrowano pierwszą uczelnię niepubliczną [GUS 2000]. Od tego czasu liczba uczelni niepublicznych dynamicznie rośnie – w roku 2010/11 było ich aż 338¹.

¹ Według danych OECD polski sektor niepubliczny jest największy spośród krajów europejskich (34% ogółu studentów). Jedynie w Portugalii udział tego sektora w łącznej liczbie studentów przekracza 20%, we Francji wynosi 14%, a w Hiszpanii 11%.

Szkolnictwo wyższe (zarówno publiczne jak i prywatne) ma do spełnienia trzy funkcje – kształcenie studentów, prowadzenie badań naukowych oraz oddziaływanie na rzecz otoczenia (społeczności lokalnych i otoczenia gospodarczego regionu, w jakim działa). Pomimo specyficznej misji edukacyjno-wychowawczej, jaką mają do spełnienia uczelnie niepubliczne, osoby zarządzające nimi powinny mieć na uwadze zapewnienie bezpieczeństwa finansowego, a to jest możliwe dzięki optymalizacji podejmowanych decyzji operacyjnych i strategicznych. Dzieje się tak ze względu na specyfikę uczelni niepublicznych – pozyskiwanie głównych przychodów z opłat wnoszonych przez studentów, ich status prawny i sposób zarządzania nimi. Te właściwości sprawiają, że prywatne uczelnie należy traktować jako odrębny sektor rynku usług edukacyjnych². Szkoły wyższe w Polsce funkcjonują bowiem obecnie w bardzo złożonych, dynamicznie zmieniających się warunkach, co znacznie utrudnia sprawne zarządzanie nimi. Uczelnie te powinny być więc tak zarządzane, by nie tylko móc przewycięzać trudności, jakie napotykać w codziennym funkcjonowaniu, lecz także starać się odpowiadać na wyzwania pojawiające się w ich otoczeniu. Tak więc powinny nie tylko starać się zwiększać jakość oferowanych usług czy racjonalnie gospodarować posiadanymi zasobami, lecz także „inwestować” w odpowiednie koncepcje czy metody zarządzania nimi. Nieodzowne wydaje się więc, by uczelnie czerpały z możliwości płynących z budżetowania. Jego zastosowanie prowadzi do wykształcenia w uczelni pewnych mechanizmów wczesnego ostrzeżenia przyczyniających się do podniesienia sprawności zarządzania tak specyficznymi organizacjami. Z tych powodów niniejszy artykuł ma na celu przedstawienie koncepcji budżetowania w kontekście zarządzania kosztami uczelni niepublicznych. Przeprowadzone rozważania zostaną zilustrowane badaniami literaturowymi oraz wynikami badań empirycznych.

2. Rola i miejsce budżetowania w uczelni niepublicznej

W literaturze przedmiotu można się spotkać z różnorodnym spojrzeniem na to, czym jest budżetowanie, w związku z tym pojawia się również wiele definicji budżetu:

- strategia wyrażona w kategoriach finansowych [Muhlemann 1997, s. 54],
- istotne narzędzie do efektywnego planowania i kontroli w organizacjach [Anthony, Govindarajan 2007, s. 380],
- plan działania [Myddelton 1996],
- zatwierdzone zadania do wykonania [Steinman, Schreyögg 1992],
- zestawienie dochodów i wydatków na przyszły okres [*Nowy leksykon...* 1998],
- kwantytatywne wyrażenie planu działania, mające na celu zastosowanie oraz koordynację zamierzeń planistycznych danego podmiotu gospodarczego [Jaruga i in. 2010, s. 464],

² Więcej na temat specyfiki i zadań uczelni niepublicznych por.: [Janczyk-Strzała 2013, s. 25–43].

- plan działania wraz z zapewnieniem środków na jego realizację w odpowiedniej wysokości, przydzielony określonej jednostce decyzyjnej w danym okresie [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 72],
- plan wyrażony w jednostkach ilościowych i wartościowych, przydzielony wewnętrznej jednostce w danym okresie budżetowym z określonym zakresem obowiązywalności [Goliszewski 1991];
- zbiór zadań przedstawionych w jednolitej (pieniężnej) formie, przyjętych do wykonania w planowanym okresie [Śliwczyński 2007, s. 297],
- sformalizowane wyrażenie sumy pieniędzy przydzielonych na pewne czynności lub zakupy [Webb 2008, s. 84],
- plan, w którym określa się zasoby przeznaczone na poszczególne projekty, czynności lub programy; służy do podziału deficytowych zasobów na rozmaite, niekiedy konkurencyjne zamierzenia [Schermerhorn 2008, s. 115],
- plan działalności będący zbiorem zadań przyjętych do wykonania w okresie roku gospodarczego i przedstawionych w jednolitej, finansowej formie [Zarrecki 2003, s. 235],
- w najszerszym rozumieniu zestawienie planowanego pozyskania środków finansowych i ich zużycia na określony cel, sporządzone dla jakiegoś podmiotu na oznaczony okres [Trocki, Grucza (red.) 2007, s. 157].

Jak wynika z przytoczonych definicji, budżetowanie stanowi rezultat wielu czynności, w wyniku których opracowywane są liczbowo wyrażone plany dla poszczególnych jednostek wewnętrznych danej jednostki. Wśród funkcji, jakie budżetowanie ma do spełnienia w przedsiębiorstwie, należy w szczególności wskazać na [Drury 1996, s. 370]:

- planowanie – budżety krótkookresowe działów powinny być zgodne i wynikać z długookresowej strategii przedsiębiorstwa,
- koordynację – budżetowanie wymaga ciągłej kontroli wzajemnych powiązań pomiędzy poszczególnymi komórkami organizacyjnymi,
- komunikowanie – poprzez proces opracowywania budżetu zarząd przekazuje informację o swoich zamierzeniach kierownikom niższych szczebli zarządzania,
- motywowanie – poprzez budżety można wpływać na zachowania innych,
- kontrolę – poprzez porównania wartości planowanych i rzeczywistych kierownicy poszczególnych jednostek mają możliwość dostrzec pojawiające się odchylenia i wdrożyć ewentualne działania korygujące,
- ocenę – informacje o wykonaniu budżetów mogą stanowić podstawę oceny wyników pracy poszczególnych kierowników.

Wymienione funkcje są istotne również w procesie budżetowania uczelni niepublicznej. Przystępując do procesu planowania, należy mieć na uwadze, iż powinno być ono powiązane z celami i strategią działania uczelni. Należy również pamiętać, iż budżetowanie powinno być procesem elastycznym, reagującym na zmiany zachodzące zarówno wewnątrz uczelni, jak i w jej bliższym lub dalszym otoczeniu. Z tych względów cele wyznaczone w planowaniu strategicznym powinny być uwzględniane i weryfikowane w planowaniu operacyjnym.

3. Schemat procesu budżetowania w uczelni niepublicznej

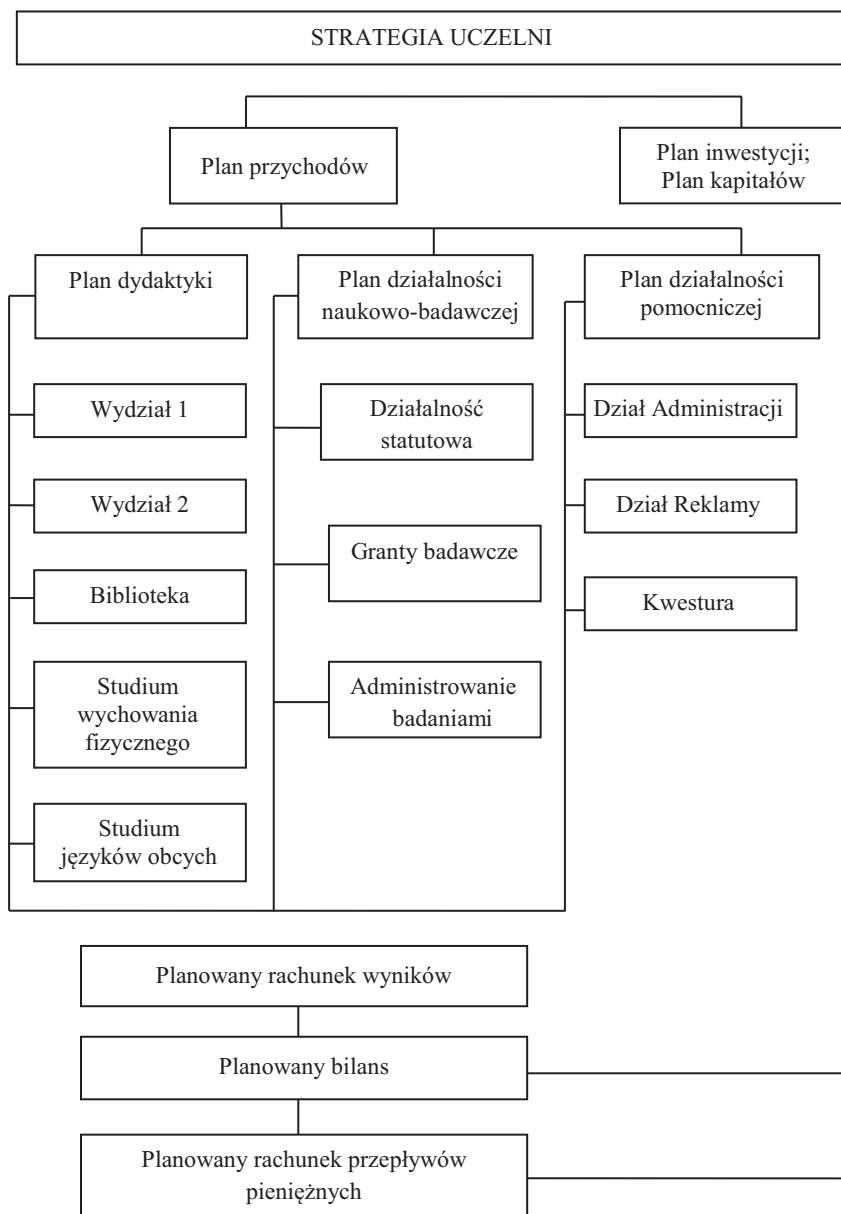
Analogicznie jak w przedsiębiorstwie, proces budżetowania w uczelni niepublicznej powinien rozpocząć się od opracowania strategii uczelni, na podstawie przeprowadzonej uprzednio analizy mocnych i słabych stron uczelni oraz identyfikacji szans i zagrożeń w otoczeniu uczelni³. Uzmysłowanie sobie własnych „plusów” i „minusów” ma bowiem kluczowe znaczenie dla kształtowania strategii działania uczelni, podczas którego należy uwzględniać kreowanie przyszłości uczelni w oparciu o mocne strony, przy jednoczesnym minimalizowaniu oddziaływania słabych stron, wykorzystaniu szans oraz zapobieganiu zagrożeniom. Uczelnie niepubliczne powinny więc starać się tak wykorzystywać swoje zasoby, by zapewnić sobie jak najlepsze efekty.

Strategia stanowi następnie podstawę do opracowywania planu przychodów, obejmującego swym zakresem przychody z działalności edukacyjnej (uwzględniające liczbę studentów studiujących na poszczególnych wydziałach/kierunkach/trybach i wysokość płaconego przez nich czesnego) oraz z innych źródeł (np. z działalności badawczej, wynajmu, uzyskanego dofinansowania ze środków zewnętrznych). Dopiero znając możliwości finansowe uczelni (stanowiące odzwierciedlenie planu przychodów), można przystąpić do opracowywania budżetów częściowych. Na ich kształt wpływają w głównej mierze: struktura organizacyjna uczelni oraz przyjęta struktura ewidencjonowania kosztów. Należy przy tym pamiętać, iż w każdej uczelni niepublicznej układ kalkulacyjny kosztów (według miejsc powstawania) powinien być dostosowany do specyficznych, konkretnych potrzeb danej uczelni. Odbiciem tych zaakceptowanych struktur kosztów są budżety częściowe poszczególnych jednostek administracyjnych uczelni.

Przykładowy schemat przebiegu procesu budżetowania w uczelni niepublicznej zaprezentowano na rys. 1.

Dopełnieniem procesu planowania jest kontrola. Odgrywa ona dość istotną rolę za względu na wysoki stopień niepewności i turbulentności rynku edukacyjnego w Polsce. Dopiero bowiem poprzez systematyczny, nieustanny proces weryfikowania i wyznaczania działań naprawczych kontrola może przyczynić się do zmniejszenia stopnia niepewności prowadzonych działań. Istotne jest więc, by wielkości kontrolne nie miały tylko wymiaru wartościowego, lecz by swym zakresem obejmowały również inne kluczowe obszary (np. wizerunek uczelni w oczach opinii publicznej, pozycję na rynku, perspektywy rozwoju i potencjał pracowników). Poza tym, oprócz realizowania działań *stricte* kontrolnych niezbędne jest wprowadzenie działań korygujących i niwelujących powstałe odchylenia, a także działań prewencyjnych, zabezpieczających przed wystąpieniem analogicznych nieprawidłowości w przyszłości.

³ Wyznacznikiem pozycji strategicznej uczelni niepublicznych jest metoda łącząca analizę otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego, w którym uczelnie te działają, zwana powszechnie analizą SWOT. Więcej na temat analizy SWOT w uczelni niepublicznych por.: [Janczyk-Strzała 2013, s. 30–32].



Rys. 1. Schemat procesu budżetowania w uczelni niepublicznej

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Janczyk-Strzała 2013, s. 91; Cwiąkała-Małys 2007, s. 8; Wnuczak 2011, s. 273].

4. Wyniki badań empirycznych

Badaniem objęte zostały 54 uczelnie niepubliczne w okresie czerwiec–listopad 2012 r. Przeprowadzone ono zostało metodą wywiadu bezpośredniego z wykorzystaniem odpowiednio skonstruowanego kwestionariusza.

Otrzymane wyniki badań pozwoliły ustalić, iż w 73% badanych polskich uczelni niepublicznych licencjackich oraz 37% magisterskich⁴ stosuje się budżetowanie, które stanowi jeden z elementów wdrożonego w nich systemu controllingu. Zobrazowane to zostało w tab. 1.

Tabela 1. Odsetek uczelni deklarujących budżetowanie

	Uczelnie magisterskie	Uczelnie licencjackie
Budżetowanie	73	37
Brak budżetowania	27	63

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Jednocześnie wyniki badań przeprowadzonych w polskich uczelniach pozwoliły na ustalenie, iż ok. 25% polskich magisterskich uczelni niepublicznych i niemal 75% uczelni licencjackich nie wprowadziło budżetowania. Należy to uznać za bardzo niepokojące zjawisko. Choć wydawałoby się, iż budżetowanie można uznać za popularną koncepcję zarządzania finansami, to, jak widać z przytoczonych powyżej danych, jest jeszcze dużo do zrobienia w celu zwiększenia świadomości budżetowej wśród pracowników uczelni niepublicznych i zmiany metod zarządzania uczelniami niepublicznymi.

Odpowiedzi uzyskane od ankietowanych uczelni stosujących budżetowanie zostały przedstawione w tab. 2.

Jak wskazują odpowiedzi respondentów, znaczenie planowania w uczelniach niepublicznych jest bardzo duże. Należy ponadto zauważyć, iż uczelnie niepubliczne, świadome funkcjonowania na dynamicznym i konkurencyjnym rynku edukacyjnym, sporządzają plany nie tylko operacyjne, lecz także strategiczne. Tymczasem jeśli spojrzelibyśmy na firmy z innych sektorów, moglibyśmy zaobserwować, iż często ograniczają się głównie do planów operacyjnych (szczególnie małe i średnie).

Opracowując plany, uczelnie wykorzystują różnorodne źródła informacji. najczęściej wykorzystują dane historyczne oraz wiedzę i doświadczenie pracowników biorących udział w procesie planowania. Wynika to bowiem ze specyfiki uczelni niepublicznych, w których zasoby ludzkie są najcenniejszym zasobem. Należy rów-

⁴ Na potrzeby prezentacji wyników badań w niniejszym artykule zastosowano pewne uproszczenie językowe, określając uczelnie kształcące na studiach I stopnia jako licencjackie, a posiadające uprawnienia również do kształcenia na studiach II stopnia – jako magisterskie.

Tabela 2. Zestawienie wyników badań

Obszar badań	Wyniki badań
Główne zadania w obszar budżetowania	Przygotowywanie prowizorium budżetowego, planowanie finansowe i przygotowanie planu rzeczowo-finansowego; opracowanie planów inwestycji, sporządzenie planowanego bilansu, rachunku wyników i <i>cash flow</i> , wsparcie kierownictwa jednostek przy przygotowywaniu budżetów oraz podejmowaniu decyzji ekonomiczno-finansowych, opracowywanie prognoz i planów oraz przygotowywanie propozycji podziału środków z dotacji budżetowych.
Podstawy tworzenia planów	Głównie dane z okresów poprzednich oraz wiedza i doświadczenie pracowników. Ponadto 14% uczelni magisterskich korzysta z wyników badań rynku edukacyjnego czy danych statystycznych.
Proces opracowywania planów	W 86% badanych uczelni licencjackich oraz 64% magisterskich odgórne podejście, proces scentralizowany.
Horyzont planowania	Operacyjne (roczne; w części również miesięczne i kwartalne) i strategiczne (max 3-letnie).
Proces planowania	We wszystkich ankietowanych uczelniach licencjackich oraz w 86% magisterskich według ściśle określonego harmonogramu.
Główne zadania kontrolne	Kontrola prowadzonych projektów inwestycyjnych, porównania w układzie plan-wykonanie, monitorowanie osiągnięcia celów strategicznych.
System motywacyjny	Większość ankietowanych uczelni (98% magisterskich i 77% licencjackich) okresowo premiuje pracowników po osiągnięciu zaplanowanych celów, a część deklaruje chęć wprowadzenia tego w przyszłości.

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

niez podkreślić, iż żadna z ankietowanych uczelni, konstruując swoje plany, nie ogranicza się do jednego źródła. Jest to szczególnie istotne, jeśli weźmiemy pod uwagę, iż uczelnie niepubliczne pragnące sprostać wymaganiom konkurencyjnego rynku edukacyjnego, muszą mieć jasno wytyczone cele dalszego działania oraz osiągać je, będąc w posiadaniu jak najpełniejszej informacji.

86% badanych uczelni licencjackich oraz 64% magisterskich deklaruje odgórne podejście planistyczne, co umożliwi skrócenie czasu planowania, lecz jednocześnie wiąże się z ryzykiem braku poczucia współodpowiedzialności za tworzenie wartości uczelni, braku możliwości wzajemnej komunikacji czy poczucia wyalienowania (co może być szczególnie widoczne wśród kierowników niższych szczebli zarządzania).

Dynamicznie zmieniający się rynek edukacyjny, rosnąca na nim konkurencja oraz nadchodzący niż demograficzny skłaniają uczelnie niepubliczne do optymalizacji podejmowanych decyzji (zarówno tych strategicznych, jak i operacyjnych)

oraz kontroli i analizowania wykonania prowadzonych działań w różnych przekrojach. Przeprowadzone badania wykazały, że im mniejsza uczelnia, tym większą wagę przywiązuje się w niej do kwestii kontrolnych, co jest głównie spowodowane posiadaniem m.in. mniejszych zasobów finansowych, a co za tym idzie, znacznie większą wagę przywiązują one do wydatkowania niemal „każdej złotówki”. Ponadto badane uczelnie nie analizują jedynie samych wyników liczbowych, lecz również proces ich osiągania pod kątem oceny działalności poszczególnych działów i całej uczelni, dzięki czemu mają one możliwość monitorowania zmian zachodzących nie tylko w jej wnętrzu, lecz również w jej otoczeniu. Można więc stwierdzić, że właśnie poprzez kontrolę wykonania wyznaczonych celów i przyjętych planów uczelnie zyskują możliwość oceny, czy działają zgodnie z przyjętymi planami i czy nadal podążają wyznaczonym kursem.

Specyfika uczelni niepublicznych, jako organizacji gospodarczych, uwidacznia się również, gdy przeanalizujemy funkcję motywacyjną budżetowania. Zdecydowana większość uczelni (98% badanych uczelni magisterskich i 77% licencjackich) dokonuje okresowego premiowania pracowników po osiągnięciu zaplanowanych celów. Wydaje się, że główną przyczyną takiego stanu rzeczy może być również i w tym przypadku specyfika uczelni niepublicznych, których najcenniejszym zasobem są zatrudnieni w niej ludzie. Jeśli będą odczuwali, że wyniki ich pracy są doceniane, to tym bardziej zwiększą się ich wysiłki w kierunku osiągania wytyczonych celów i kreowania coraz większej wartości uczelni. Premiowanie pracowników, jako element systemu motywacyjnego w uczelni, często przyczynia się do zwiększenia efektywności działania całej uczelni oraz unaocznia poszczególnym osobom wpływ wyników ich codziennej pracy na wyniki osiągnięte przez całą uczelnię. Ponadto część uczelni, która nie ma dotychczas wprowadzonego premiowania za osiągnięte cele, deklaruje chęć jego wprowadzenia w najbliższej przyszłości.

5. Zakończenie

Zaprezentowane w artykule rozważania i wyniki badań wykazały, iż budżetowanie ma coraz powszechniejsze zastosowanie, aktywnie wspierając proces zarządzania uczelniami niepublicznymi w Polsce, choć nadal jest w tym obszarze wiele do zrobienia w celu zwiększenia świadomości budżetowej wśród pracowników uczelni niepublicznych. Konkurencyjny rynek usług edukacyjnych wymusza bowiem na uczelniach dostosowywanie się do rosnących wymagań oraz konieczność zapewnienia podstaw do podejmowania trafniejszych decyzji. Ponadto uczelnie zaczynają dostrzegać w budżetowaniu jego opiekuńczą rolę, pozwalającą na zidentyfikowanie i rozwijanie indywidualnych atutów danej uczelni. Należy jednocześnie podkreślić, iż wprowadzając budżetowanie do tak specyficznego i złożonego podmiotu, jakim jest uczelnia niepubliczna, należy pamiętać, że musi być to usankcjonowane przez jej władze. Bez uświadomienia bowiem władzom uczelni, czym w istocie jest budżetowanie, jakie są jego zalety i wady, istnieje duże ryzyko, iż będzie ono postrzegane jako kolejny element zbiurokratyzowania uczelni.

Literatura

- Anthony R., Govindarajan V., 2007, *Management Control Systems*, McGraw-Hill, Boston, MA.
- Ćwiąkała-Małys A., 2007, *Próba tworzenia budżetu kosztów w państwowej szkole wyższej*, *Badania Operacyjne i Decyzje*, nr 3/4, Wrocław.
- Drury C., 1996, *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Goliszewski J., 1991, *Controlling operacyjny*, *Przegląd Organizacji*, nr 7.
- GUS, 2000, *Szkoły wyższe i ich finanse w 1999 r.*, Warszawa.
- Janczyk-Strzała E., 2013, *Controlling we wspomaganii zarządzania uczelnią niepubliczną funkcjonującą w Polsce*, CeDeWu, Warszawa.
- Jaruga A.A., Kabalski P., Szychta A., 2010, *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa.
- Muhlemann A., 1997, *Zarządzanie: produkcja i usługi*, PWN, Warszawa.
- Myddelton D., 1996, *Rachunkowość i decyzje finansowe*, PWN, Warszawa.
- Nowy leksykon PWN*, 1998, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Schermerhorn J.R., 2008, *Zarządzanie. Kluczowe koncepcje*, PWE, Warszawa.
- Sierpińska M., Niedbała B., 2003, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Steinman H., Schreyögg G., 1992, *Zarządzanie. Podstawy kierowania przedsiębiorstwem*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław.
- Śliwczyński B., 2007, *Planowanie logistyczne. Podręcznik do kształcenia w zawodzie technik logistyk*, Biblioteka Logistyka, Poznań.
- Trocki M., Grucza B. (red.), 2007, *Zarządzanie projektem europejskim*, PWE, Warszawa.
- Ustawa z 12 września 1990 r. o szkolnictwie wyższym, Dz.U. z 1990 r. Nr 65, poz. 385 z późn. zm.
- Webb A., 2008, *Wartość wypracowana w praktyce*, PROED, Warszawa.
- Wnuczak P., 2011, *Proces budżetowania w niepublicznej szkole wyższej*, [w:] J. Dworak, J. Jaworski (red.), *Zarządzanie szkołą wyższą. Dylematy i wyzwania*, *Prace Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Gdańsku*, t. 14/2011, CeDeWu, Warszawa.
- Zarzecki D., 2003, *Zarządzanie finansami, mierzenie wyników i wycena przedsiębiorstw*, t. 2, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.

BUDGETING AS A TOOL OF COSTS MANAGEMENT IN NON-PUBLIC HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS (HEIS) IN VIEW OF THE RESEARCH RESULTS

Summary: This article aims to present selected aspects of costs budgeting in the context of management of non-public higher education institutions (HEIs). A universal scheme of budgeting has been presented which can serve as a clue to a possible designed application, adapted to the needs and abilities of non-public HEIs. Budgeting system can in fact increase the efficiency of the management and help build a competitive advantage. This issue is also illustrated by the results of empirical research conducted among private universities in Poland.

Keywords: budgeting, management, non-public higher education institutions.