

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

291

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
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 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-389-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana
Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Małgorzata Białas , Wpływ rozbieżności między wynikiem liczonym metodą memoriałową i kasową na wycenę rynkową przedsiębiorstw.....	13
Adam Bujak , Pomiar efektywności systemu rachunkowości przedsiębiorstwa w oparciu o wskaźniki wykorzystania zasobów.....	23
Halina Buk , Koszty kalkulowane w taryfie energii elektrycznej.....	33
Andrzej Bytniewski , Podsystem CRM jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	43
Michał Chalastra , Rachunek zysków i strat a wymogi zarządzania strategicznego.....	54
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , Wpływ kosztów upadłości na rentowność podmiotu gospodarczego	66
Marlena Ciechan-Kujawa , Koncepcja pomiaru odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw w sferze personalnej	82
Ksenia Czubakowska , Planowanie i kontrola w controllingu.....	94
Marcin Czyczerski , Wpływ funkcji personalnej na efektywność controllingu	106
Michał Dyk , Prognozowanie przychodów i kosztów według Boxa-Jenkinsa	115
Wiktor Gabrusewicz , Atrybuty współczesnego rachunku kosztów	125
Stanisław Gędek , Instrumenty wspomagające decyzje krótkookresowe w gospodarstwie rolnym	135
Robert Golej , Selekcja projektów nowych produktów w controllingu innowacji.....	147
Bartosz Góralski , Wycena marki metodą Brand-driven Earnings.....	160
Beata Iwasieczko , Wartość organizacji gospodarczej a efektywność IT a Cloud computing.....	169
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspektywy, bariery i możliwości rozwoju controllingu w uczelniach niepublicznych w świetle wyników badań.....	178
Krzysztof Piotr Jasiński , Wdrażanie controllingu ds. zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie branży motoryzacyjnej.....	188
Magdalena Jaworzyńska , Wykorzystanie controllingu w praktyce zakładów opieki zdrowotnej.....	198
Marcin Jędrzejczyk , Rola produktywności pracy w planowaniu i controllingu działalności przedsiębiorstwa produkcyjnego	208
Angelika Kaczmarczyk , Zarządzanie kosztami w aspekcie wyceny bilansowej	219
Ilona Kędzierska-Bujak , Zbilansowana karta wyników a kompleksowa karta wyników i zarządzanie przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	227

Marcin Klinowski , Biuro wsparcia projektów jako nowy wymiar rachunkowości zarządczej	238
Marta Kołodziej-Hajdo , Koszty logistyki w procesie zarządzania przedsiębiorstwem	246
Ewelina Agnieszka Koltun, Anetta Kadej , Zastosowanie wskaźnika proporcji przy podatku naliczonym w spółdzielni mieszkaniowej	255
Robert Kowalak , Controlling w zakładzie gospodarowania odpadami	265
Mieczysław Kowerski , Dywidenda a wynik finansowy w ostatnim roku obrotowym	278
Wojciech Dawid Krzeszowski , Opodatkowanie wniesienia aportu lub sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa	289
Jarosław Kujawski , Problemy językowe w Earned Value Management	298
Justyna Kulikowska , Controlling jakości jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem	308
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integracja rachunkowości finansowej i zarządczej w systemie ERP	319
Mirosława Kwiecień , Paradygmaty współczesnej rachunkowości a controlling	331
Zbigniew Leszczyński , Narzędzia rachunkowości zarządczej w zintegrowanym programie redukcji kosztów w przedsiębiorstwie produkcyjnym	341
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Optymalizacja kosztów działalności w grupach zakupowych	353
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutylowska , Benchmarking jako nowoczesne narzędzie zarządzania w sektorze wodociągów i kanalizacji – Polska na tle innych krajów europejskich	364
Bożena Nadolna , Problemy walidacji badań jakościowych w rachunkowości zarządczej	380
Bartłomiej Nita , Stopa wzrostu przedsiębiorstwa w kontekście planowania finansowego	393
Michał Pietrzak , Potrzeba kontroli zarządczej w publicznych szkołach wyższych	404
Katarzyna Piotrowska , Rola rachunkowości w dostarczaniu informacji o procesach innowacyjnych zarządzającemu	415
Michał Poszwa , Koszty w rachunku wyniku podatkowego	425
Krzysztof Prymon , Praktyczne problemy ujmowania kosztów i przychodów z działalności rolniczej w aspekcie wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie. Wyniki badań	435
Jolanta Rubik , Wybrane elementy controllingu w PKP SA	446
Paweł Rumniak , Jeden raport	457
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategia, model biznesowy i rachunkowość zarządcza jako komplementarne narzędzia identyfikujące źródła wartości przedsiębiorstwa	469

Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Teoretyczne aspekty pomiaru wartości publicznej jednostek samorządu terytorialnego	481
Radosław Ryńca , Czynniki mające wpływ na ocenę projektów badawczych realizowanych w uczelni przez instytucje finansujące projekty oraz podmioty współpracujące z szkołą wyższą	494
Aleksandra Sulik-Górecka , Systemy wczesnego ostrzegania w controllingu strategicznym	503
Alfred Szydelko , Rola księgowego w controllingu przedsiębiorstwa	512
Łukasz Szydelko , Rachunkowość w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	522
Magdalena Szydelko , Benchmarking jako narzędzie wspomagające controlling w obszarze logistyki	531
Joanna Świerk , Wykorzystanie strategicznej karty wyników w procesie implementacji strategii uczelni wyższej na przykładzie UMCS	541
Adam Węgrzyn , Wieloletni model regulacji jako narzędzie zarządzania wartością przedsiębiorstwa na przykładzie operatorów systemu dystrybucyjnego gazu	552
Marcin Wierziński , Zasady analizy kosztów łańcucha wartości	564

Summaries

Małgorzata Białas , The effect of divergence between results calculated on an accrual basis and cash basis for market valuation of companies	22
Adam Bujak , The efficiency measurement of the enterprise's accounting system based on the resource-use indicators	32
Halina Buk , Calculated costs in the tariff of electric energy	42
Andrzej Bytniewski , CRM subsystem as an instrument of management accounting and controlling	53
Michał Chalastra , Profit and loss account and the requirements of strategic management	65
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , The impact of bankruptcy costs on profitability of an economic entity	81
Marlena Ciechan-Kujawa , The concept of measuring corporate social responsibility in the area of human resources	93
Ksenia Czubakowska , Planning and control in controlling	105
Marcin Czyczerski , The impact of HR function on the efficiency of controlling	114
Michał Dyk , Forecasting of incomes and costs with the method of Box-Jenkins	124
Wiktor Gabrusewicz , The attributes of modern cost accounting	134
Stanisław Gędek , Instruments supporting short time farms decisions	146

Robert Golej , Projects selection of new products in innovation controlling ..	159
Bartosz Góralski , Brand-driven Earnings method in trademark valuation ...	168
Beata Iwasieczko , Value Based Management versus effectiveness of Information Technology (IT) versus Cloud Computing.....	177
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspectives, barriers and opportunities for controlling in non-public Higher Education Institutions (HEIs) in view of the research results	187
Krzysztof Piotr Jasiński , Implementation of controlling for risk management in the company of the automotive industry	197
Magdalena Jaworzyńska , The use of controlling in health care units.....	207
Marcin Jędrzejczyk , Wage productivity in budgeting and controlling of the manufacturing company.....	218
Angelika Kaczmarczyk , Costs management in terms of balance sheet valuation	226
Iłona Kędzierska-Bujak , Balanced Scorecard versus Total Performance Scorecard and Open Book Management – selected issues.....	237
Marcin Klinowski , Project Support Office as a new dimension of management accounting.....	245
Marta Kołodziej-Hajdo , Logistics costs in the process of business management.....	254
Ewelina Agnieszka Kołtun, Anetta Kadej , The application of tax ratio accrued in the housing cooperative	264
Robert Kowalak , Controlling for the waste disposal plants	277
Mieczysław Kowerski , Dividend and the earnings in the last fiscal year	288
Wojciech Dawid Krzeszowski , Taxation of a contribution in kind or of the sales of an organized part of an enterprise.....	297
Jarosław Kujawski , Linguistic problems in Earned Value Management.....	307
Justyna Kulikowska , Quality controlling as an instrument in the company management.....	318
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integration of financial and managerial accounting in an ERP system.....	330
Mirosława Kwiecień , The paradigms of contemporary accounting vs. controlling	340
Zbigniew Leszczyński , Managerial accounting tools in integrated cost reduction program in production company	352
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Cost optimization in purchasing groups.....	363
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutyłowska , Benchmarking as a modern management instrument in water and sewage companies – Poland in comparison to European countries.....	379
Bożena Nadolna , Problems of validation of qualitative research in management accounting.....	392

Bartłomiej Nita , Corporate growth rate in the context of financial planning	403
Michał Pietrzak , The need of managerial control in public universities	414
Katarzyna Piotrowska , The role of accounting in providing a manager with information about innovation processes.....	424
Michał Poszwa , Costs in the tax result statement	434
Krzysztof Prymon , Practical aspects of presenting of costs and incomes concerned with agricultural activities in the context of income tax in agriculture. Research results	445
Jolanta Rubik , Chosen elements of controlling in PKP S.A.	456
Paweł Rumniak , One report.....	468
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategy, business model and management accounting as a set of complementary tools used for identifying sources of enterprise value.....	480
Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Theoretical aspects of measuring public value of local government units.....	493
Radosław Ryńca , Factors affecting the evaluation of research projects at the university by funding agencies and entities cooperating with the institution of higher education	502
Aleksandra Sulik-Górecka , Early warning systems in strategic controlling	511
Alfred Szydelko , The role of an accountant in company controlling	521
Łukasz Szydelko , Accounting in process-oriented company – selected issues.....	530
Magdalena Szydelko , Benchmarking as a tool for supporting of controlling in the logistics area	540
Joanna Świerk , Using the Balanced Scorecard to implement the strategy of university on the example of UMCS	551
Adam Węgrzyn , The long term model of regulation as the tool in enterprise value management on the base of example of gas transmission operators	563
Marcin Wierzbiński , The rules of value chain cost analysis	577

Michał Pietrzak

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

POTRZEBA KONTROLI ZARZĄDCZEJ W PUBLICZNYCH SZKOŁACH WYŻSZYCH

Streszczenie: Kontrola zarządcza (sterowanie) jest kluczowa dla osiągnięcia założonych celów organizacji. Stosowanie kontroli zarządczej w publicznych szkołach wyższych w Polsce jest dopiero w fazie załączkowej. Tymczasem stoją one w obliczu bardzo poważnych wyzwań strategicznych. Dynamiczny rozwój szkolnictwa wyższego w Polsce miał charakter ekstensywny – ze wzrostem skali systemu nie szedł w parze wzrost jakości. Stąd też nadrzędnym celem strategicznym w systemie szkolnictwa wyższego powinno być podniesienie jakości we wszystkich obszarach jego funkcjonowania. Cel ten wymaga opracowania strategii przez uczelnie, jak również skutecznego ich wdrażania i adaptacji do zmieniających się warunków, czyli kontroli zarządczej. Godnym polecenia rozwiązaniem jest kompleksowy system zarządzania oparty na Balanced Scorecard.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, szkoły wyższe, sektor publiczny, zarządzanie strategiczne.

1. Wstęp

Kontrola zarządcza w szerokim rozumieniu oznacza działania podejmowane przez kadrę kierowniczą w celu zapewnienia zgodności rezultatów organizacji z założonym poziomem osiągnięć. Innymi słowy kontrola zarządcza ma zapewnić, że organizacja będzie miała dokonania¹ [por. Bednarek 2012, s. 9]. Kontrolę w tym ujęciu można utożsamiać z cybernetycznym pojęciem sterowania².

Simons wyróżnia cztery systemy (dźwignie) kontroli: systemy przekonań, systemy ograniczające, diagnostyczne systemy kontroli oraz interaktywne systemy kontroli [Simons 1994, s. 170-173]. Przykładem diagnostycznego systemu kontroli

¹ Nowak określa dokonania jako osiągnięcie wytyczonych celów działalności poprzez wdrożenie przyjętej strategii, przy czym dokonania są złożoną, wielowymiarową kategorią wykraczającą znacznie poza wyniki finansowe [Nowak 2012, s. 7].

² Sterowanie jest bliższym polskim odpowiednikiem angielskiego *to control*, zaś kontrola (w wąskim ujęciu) to raczej odpowiednik *to check*. Nawiązując do cyklu Deminga (PDCA), sterowanie (kontrola w szerokim rozumieniu) obejmuje fazy *Do*, *Check* i *Act*. W dalszych rozważaniach autor będzie się posługiwał powszechnie przyjętym pojęciem kontroli zarządczej, przez którą rozumie sterowanie w powyższym znaczeniu.

może być Balanced Scorecard traktowana jako system metryczny, tj. system pomiaru i raportowania dokonań – odpowiednik fazy Check (kontrola w wąskim znaczeniu) w cyklu Deminga. Natomiast wykorzystanie BSC do fazy Act (doskonalenie) w cyklu Deminga jest przykładem interaktywnej kontroli nastawionej na strategiczne uczenie się. To drugie zastosowanie rozszerza pierwotną koncepcję BSC jako systemu pomiaru do metody będącej podstawą systemu zarządzania strategicznego, co jest zgodne z ewolucją koncepcji Zrównoważonej Karty Wyników [por. Kaplan, Norton 2001, s. 20; Kaplan, Norton 2004, s. x, Kaplan, Norton 2008, s. 7-9; Pietrzak 2004, s. 15].

Jak zauważa Kowalewski, BSC reprezentuje pierwsze innowacyjne podejście do pomiaru dokonań [Kowalewski 2012, s. 29]. Na tle alternatywnych bądź zmodyfikowanych podejść, takich jak: Pryzmat Dokonań, Nawigator Skandii, Model EFQM itp. BSC cieszy się dużą i wciąż rosnącą popularnością wśród praktyków zarządzania [por. Pietrzak 2007, s. 80]. Jak się wydaje, źródłem przewagi BSC jest połączenie dwóch dźwigni kontroli zarządczej, co znacząco ułatwia wdrażanie strategii za pomocą tej koncepcji.

O ile systemy kontroli zarządczej, w tym Balanced Scorecard, mają ugruntowaną pozycję w zarządzaniu przedsiębiorstwami, o tyle ich zastosowanie w organizacjach publicznych, zwłaszcza w Polsce, jest dopiero w fazie załączkowej. Według standardów INTOSAI kontrola zarządcza w organizacjach sektora publicznego ma zapewnić między innymi, że misja jednostki będzie realizowana poprzez oszczędne, efektywne i wydajne czynności, zapobiegając marnotrawieniu zasobów [za: Stronczek 2012, s. 456-457].

Zagadnienia te są szczególnie istotne w publicznych szkołach wyższych. Jak wykazały opracowania resortowe oraz środowiskowe – polskie uczelnie wyższe stoją w obliczu bardzo poważnych wyzwań strategicznych, wynikających z niekorzystnej w znacznej mierze kombinacji ich atutów i słabości oraz szans i zagrożeń w otoczeniu [*Strategia rozwoju* 2009, s. 8-9, Rószkiewicz (red.) 2009, s. 40-41]. Podjęcie tych wyzwań wymaga nie tylko opracowania strategii przez uczelnie, ale – co równie istotne – skutecznego ich wdrażania i adaptacji do zmieniających się warunków, tj. kontroli zarządczej. Celem niniejszego opracowania jest dyskusja zasadności stosowania kontroli zarządczej w publicznych szkołach wyższych. Dążąc do realizacji zdefiniowanego celu, wykorzystano metodę krytycznej analizy źródeł oraz analizę danych wtórnych. W ramach tej drugiej metody wykorzystano dane gromadzone przez Bank Światowy oraz publikowane w opracowaniach strategicznych dotyczących sektora szkolnictwa wyższego.

2. Sytuacja strategiczna szkolnictwa wyższego w Polsce ze szczególnym uwzględnieniem uczelni publicznych

W systemie szkolnictwa wyższego w Polsce po transformacji ustrojowej dokonał się olbrzymi skok rozwojowy, którego wyrazem jest wzrost współczynnika skolaryzacji w latach 1990/1991-2010/2011 z 8,9 do 40,8% w ujęciu netto i z 12,9 do 53,8% w ujęciu brutto [Moskwa-Bęczkowska 2012, s. 352]. Rysunek 1 prezentuje dynamikę wskaźnika udziału w edukacji trzeciego stopnia brutto w Polsce i wybranych krajach. Wynika z niego, że wskaźnik ten zwiększył się w Polsce ponad trzykrotnie, dzięki czemu Polska, osiągając poziom 70,5%, wyprzedziła takie kraje, jak Francja, Wielka Brytania i Japonia (średnia światowa wskaźnika wyniosła w 2009 r. 27,1%)³.

Znaczące umasowienie studiów w minionych dwóch dekadach należy zaliczyć do istotnych atutów polskiego szkolnictwa wyższego [Rószkiewicz (red.) 2009, s. 34]. Jednakże ten niebywały wzrost miał charakter ekstensywny – nie towarzyszył mu odpowiedni poziom jakości nauczania. Fakt ten wynika z kilku kluczowych przyczyn.

Przy 4,6-krotnym wzroście liczby studentów⁴ (rys. 2B) liczebność kadry dydaktycznej wzrosła tylko o kilkadziesiąt procent. Oznacza to znaczący spadek dostępności nauczycieli dla studentów, będącej istotnym wyznacznikiem jakości kształcenia. Dynamiczny wzrost wskaźników skolaryzacji był możliwy nie tylko dzięki zwiększonej liczbie studiujących na uczelniach publicznych, ale także – w dużej mierze – dzięki fenomenowi polskiej transformacji szkolnictwa wyższego, jakim jest rozwój sektora uczelni niepublicznych, których obecnie jest 328, czyli 2,5-krotnie więcej niż uczelni państwowych (rys. 2A). Obydwa zjawiska nie są złe same w sobie, ale wiążą się z istotnymi słabościami.

Wzrost przyjęć studentów na uczelniach publicznych następował głównie na kierunkach tanich⁵. To samo zjawisko dotyczy sektora szkół niepublicznych, które jako przedsiębiorstwa z definicji inwestowały w atrakcyjne „biznesy”, tj. kierunki niewymagające dużych nakładów inwestycyjnych oraz o względnie niskich kosztach bieżących. Świadczy o tym różnica w kosztach studiowania, na uczelniach prywatnych są one przeciętnie dwa razy niższe niż na uczelniach publicznych⁶ [Rószkiewicz (red.) 2009, s. 33]. W efekcie obecna oferta kształcenia szkolnictwa

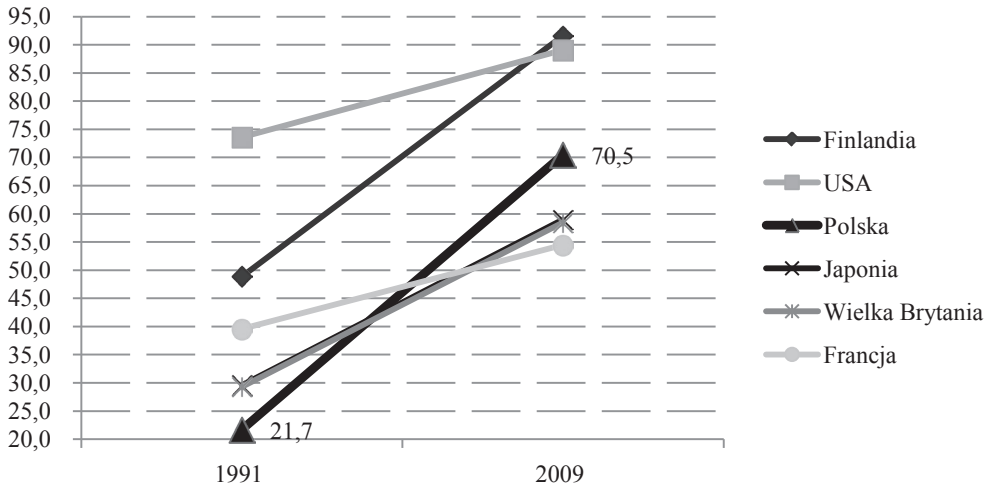
³ Kategoria edukacja trzeciego stopnia (*tertiary education*) w metodologii Banku Światowego jest zbliżona do pojęcia szkolnictwa wyższego, ale obejmuje nie tylko uczelnie wyższe nadające tytuł/stopień zawodowy (np. magister itp.), lecz również wszelkie inne formy kształcenia wymagające ukończenia z sukcesem edukacji drugiego stopnia (szkoły średniej).

⁴ Z 404 do 1841 tys. osób w okresie 1990/1991-2010/2011 [Moskwa-Bęczkowska 2012, s. 352].

⁵ Koszty kształcenia studentów różnią się znacznie w zależności od kierunku, np. na Uniwersytecie Warszawskim koszt kształcenia przypadający na jednego studenta na Wydziale Fizyki był w 2009 r. ponad 11-krotnie wyższy niż na Wydziale Dziennikarstwa i Nauk Politycznych [Wilkin (red.) 2009, s. 130].

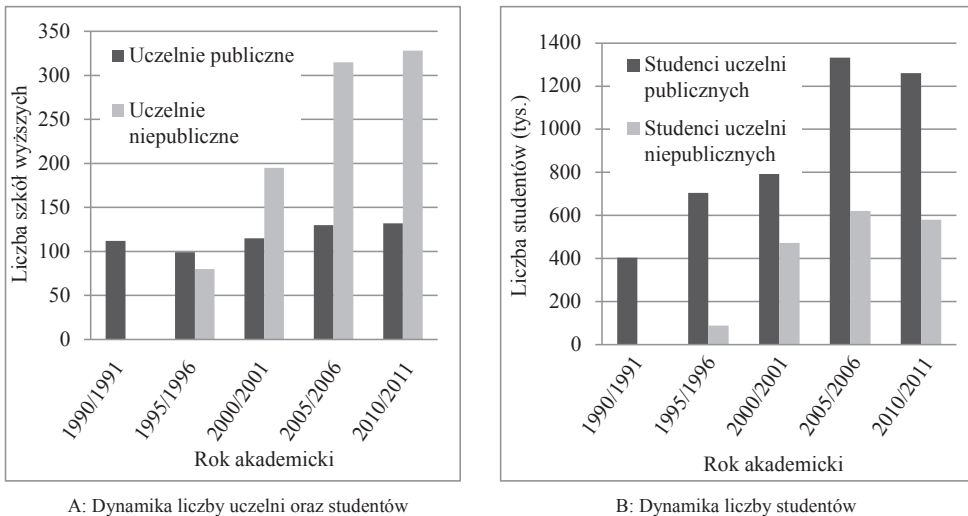
⁶ 5,5 tys. zł na studenta w szkołach niepublicznych wobec 11 tys. zł w szkołach publicznych.

wyższego wyniku z warunków podaźowych przy bardzo słabej komunikacji z rynkiem pracy [Rószkiewicz (red.) 2009, s. 34].



Rys. 1. Poziom i dynamika wskaźnika udziału w edukacji trzeciego stopnia brutto (%) w okresie 1991-2009 w Polsce i wybranych krajach

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Education, The World Bank Database].



Rys. 2. Dynamika liczby uczelni oraz studentów w Polsce w podziale na szkoły publiczne i niepubliczne

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Moskwa-Bęczkowska 2012, s. 351-352].

Tabela 1. Liczba studentów (mln os.) stacjonarnych i niestacjonarnych w podziale na szkoły publiczne i niepubliczne w roku akademickim 2008/2009

Wyszczególnienie	Liczba studentów stacjonarnych	Liczba studentów niestacjonarnych
Uczelnie publiczne	0,83	0,44
Uczelnie niepubliczne	0,12	0,54
Razem	0,95	0,98

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Strategia rozwoju... 2009, s. 4]

Kolejnym zjawiskiem wpływającym negatywnie na jakość kształcenia był dynamiczny wzrost liczby studiujących w trybie niestacjonarnym. W rezultacie liczba studentów zaocznych przekroczyła nieznacznie liczbę studentów dziennych i jest obecnie 2,4-krotnie wyższa niż liczba wszystkich studentów na początku transformacji systemowej (por. tab. 1). Problem dotyczy w głównej mierze uczelni prywatnych, które mają 13% udziału w liczbie studentów dziennych przy 55% udziale w liczbie studentów zaocznych. Na uczelniach tych na jednego studenta studiów stacjonarnych przypada ponad 4 (4,5) studentów studiów niestacjonarnych. Analogiczne proporcje na uczelniach publicznych wynoszą średnio 1:0,5, ale należy pamiętać, że na bardziej popularnych kierunkach, np. ekonomicznych, zbliżają się one do 1:1.

Dynamiczny rozwój uczelni niepublicznych, które reprezentują 71% ogólnej liczby szkół wyższych i w których kształcą się 32% polskich studentów, nie byłby możliwy bez powszechnego przyzwolenia na wieloletowość nauczycieli akademickich. Powoduje to jeszcze niższą realną dostępność wykładowców dla studentów na uczelni macierzystej (zazwyczaj publicznej) i co najwyżej symboliczną dostępność dla studentów na drugiej uczelni.

Zarysowane wyżej zjawiska wpływają negatywnie także na potencjał badawczo-publikacyjny polskich uczonych oraz na możliwości rozwijania transferu wiedzy do gospodarki. Kluczowy jest oczywiście fakt ograniczonych środków przeznaczanych w Polsce na działalność B+R. Według danych Banku Światowego w naszym kraju na B+R przeznaczana się 0,6% PKB, podczas gdy w krajach takich, jak Niemcy, USA, Japonia, ale również Finlandia i Korea Płd., rezerwuje się na ten cel 2,5-3,5% PKB. Od lat czołowe miejsca w zakresie skali nakładów badawczo-rozwojowych zajmują: USA, Japonia i Niemcy, wydając łącznie w 2007 r. 608 mld euro (3/4 puli światowej) – kraje te są powszechnie uważane za liderów postępu naukowo-technicznego. Tymczasem analogiczna pula środków w Polsce wyniosła w 2007 r. zaledwie 2,4 mld euro (0,3% puli światowej).

Przychody z działalności operacyjnej szkół publicznych w Polsce w 2010 r. wyniosły 16,4 mld zł, z tego 12,9 mld zł z działalności dydaktycznej i 3,5 mld zł z pozostałych (w tym głównie badawczej). Szanse na zwiększenie skali środków publicznych przeznaczanych na dydaktykę i działalność badawczo-rozwojową w Polsce są niewielkie [Ciżkowicz 2010; Moskwa-Bęczkowska 2012, s. 359-360]. Wynika to nie tylko z rosnącego długu publicznego. Niezwykle istotnym zagrożeniem dla

szkolnictwa wyższego w Polsce jest niż demograficzny. Obecnie liczba osób w wieku studenckim wynosi 4,2 mln. Prognozuje się, że do 2020 r. liczba ta zmniejszy się o 35%, tj. do 2,7 mln. W rezultacie można szacować, że liczba studentów zmaleje o ponad pół miliona osób do około 1,3 mln. Przełoży się to na spadek popytu na studia płatne. Przemiany demograficzne dodatkowo utrudnią zwiększenie wydatków publicznych – konieczny wzrost wydatków z tytułu zabezpieczenia społecznego, ochrony zdrowia itp., wynikający z rosnącej liczby osób starszych (co oznacza wzrost wpływów podatkowych lub redukcję innych wydatków) [Ciżkowicz 2010].

3. Dlaczego publiczne szkoły wyższe potrzebują kontroli zarządczej?

Zarysowane w punkcie 2 problemy szkolnictwa wyższego w Polsce są bardzo poważnym wyzwaniem strategicznym – zarówno dla poszczególnych uczelni, jak i dla resortu odpowiedzialnego za regulowanie funkcjonowania systemu. Przewyciężenie bądź tylko złagodzenie konsekwencji tych problemów wymaga opracowania wielu skoordynowanych programów – zarówno na poziomie jednostek, jak i ministerstwa. Konieczne wydaje się w tym zakresie zastosowanie koncepcji i metod zarządzania strategicznego, w tym kontroli zarządczej zapewniającej wdrażanie i adaptację strategii. Jest to szczególnie trudne w uczelniach publicznych nienawykłych do podejścia biznesowego.

Klasyk zarządzania strategicznego, Ansoff, wskazuje na istotne różnice pomiędzy przedsiębiorstwami a instytucjami niedochodowymi (organizacje publiczne, organizacje pozarządowe). Przedsiębiorstwa są ściśle zależne od swojego otoczenia rynkowego (handlowego) – właściciele i banki finansują je w zależności od dochodu uzyskiwanego w otoczeniu handlowym i wstrzymują lub wycofują finansowanie w przypadku deficytu. Instytucje niedochodowe mają również swoje otoczenie handlowe, z którego mogą uzyskiwać dochód, ale oddziaływanie otoczenia handlowego na agencje subsydiujące i ofiarodawców jest dużo słabsze niż na właścicieli przedsiębiorstw czy banki i nie bezpośrednie. Subsydia i ofiary nie są zależne od dochodów z otoczenia handlowego i mają zastosowanie w przypadku deficytu [Ansoff 1985, s. 29, 66-68].

Jednocześnie Ansoff dostrzega tendencję do nakładania się cech wspólnych tych dwóch typów organizacji wskutek presji społecznej. Z jednej strony od biznesu oczekuje się odpowiedzialności społecznej, z drugiej zaś od organizacji niedochodowych oprócz realizacji celów statutowych żąda się zachowań przedsiębiorczych i ekonomizacji działalności na wzór firm. Wskutek tego od organizacji niedochodowych oczekuje się doskonalenia metod zarządzania w celu lepszego wykorzystania środków publicznych oraz pochodzących od darczyńców [Ansoff 1985, s. 30, 32]. Wyrazem nasilania się tendencji zarysowanych przez Ansoffa jest rosnąca popularność nowego paradygmatu zarządzania w sektorze publicznym, określanego jako New Public Management (NPM).

Tradycyjny model administracji, tzw. paradygmat biurokratyczny, oparty jest na modelu idealnej biurokracji Webera. Jego istotę stanowi sformalizowany podział obowiązków, bazujący na specjalistycznych kompetencjach. W organizacji opartej na władzy hierarchicznej działania urzędników mają charakter bezosobowy (oddzielenie sfery prywatnej i zawodowej) regulowany precyzyjnie poprzez reguły, procedury, nakazy i sankcje. Dzięki temu urzędnicy powinni działać jako kompetentni, bezstronni decydenci kierujący się dbałością o interes publiczny. Praktyka funkcjonowania modelu weberowskiego odsłoniła jego liczne słabości, takie jak: kult przepisów i instrukcji, konformizm urzędników, rytualne działania służące jedynie uzyskaniu legitymizacji itp. Słabości te prowadzą w efekcie do zjawiska wyuczonyj nieudolności oraz autonomizacji celów i zasobów administracji względem decyzji politycznych. Na fali krytyki modelu tradycyjnego oraz reform administracyjnych w krajach anglosaskich i skandynawskich powstała koncepcja New Public Management (NPM). Podstawą nowego paradygmatu jest przekonanie o konieczności wprowadzenia do organizacji publicznych mechanizmów rynkowych i nowoczesnych metod zarządzania znanych z biznesu. Istotą NPM jest: zmiana sposobu sprawowania władzy publicznej (oszczędności, deregulacja, prywatyzacja, decentralizacja władzy, administracja „steruje, ale nie wiosłuje”), wykorzystanie instrumentów rynkowych (wewnętrzna konkurencja, *quasi*-rynki, uelastycznianie zatrudnienia), podniesienie jakości usług publicznych (poprawa dostępności, wykorzystanie technologii ITC, nowoczesnego zarządzania) [Jeżowski 2002, s. 12; Krynicka 2006, s. 193, 197; Mazur, Olejniczak 2012, s. 28-36; Skoczylas 2012, s. 69].

Istotnymi postulatami NPM są nacisk na wyznaczanie celów i monitorowanie działań oraz wprowadzenie zarządzania strategicznego [Jeżowski 2002, s. 12; Studia Lubuskie 2006, s. 193, 197; Mazur, Olejniczak 2012, s. 34]. W świetle omówionych w punkcie 2 wyzwań i problemów postulaty te są szczególnie istotne w odniesieniu do publicznych szkół wyższych. Jednakże, jak zauważa Ansoff, silnie dotowana instytucja niedochodowa jest „zniechęcana do działania strategicznego” [Ansoff 1985, s. 68]. Publiczne szkoły wyższe w Polsce tylko w 17,4% finansują działalność dydaktyczną z czesnego pobieranego w ramach studiów niestacjonarnych (otoczenie handlowe), natomiast *gros* środków otrzymują w formie dotacji (72,5%) [Moskwa-Bęczkowska 2012, s. 359]. W zakresie działalności badawczej zależność od funduszy publicznych jest jeszcze silniejsza. Wskazuje to na prawdopodobieństwo niskiej skłonności do opracowania strategii i stosowania kontroli zarządczej wyłącznie z powodu poważnych zagrożeń w otoczeniu handlowym.

Jednocześnie w ostatnim okresie pojawiła się silna presja ze strony administracji centralnej, przekładająca się na akty prawne – zmierzająca w kierunku wyznaczonym przez paradygmat NPM. Nowa reforma szkolnictwa wyższego wprowadziła regulacje, które wskazują na potrzebę opracowania strategii rozwoju – zarówno na poziomie uczelni, jak i podstawowych jednostek organizacyjnych (wydziałów). Zmieniona ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym zobligowała szkoły wyższe do sformułowania, a następnie wdrożenia strategii rozwoju. Art. 66 ust. 1a usta-

wy stwierdza, że: „rektor uczelni opracowuje i realizuje strategię rozwoju uczelni, uchwaloną przez organ kolegialny uczelni wskazany w statucie”; art. 70 ust. 1 tejże ustawy głosi, iż „do kompetencji kierownika podstawowej jednostki organizacyjnej należy w szczególności opracowanie strategii rozwoju jednostki zgodnej ze strategią rozwoju uczelni”. Rozporządzenie MNiSW w sprawie oceny programowej i instytucjonalnej w § 8 pkt 1 stwierdza, że: „ocena instytucjonalna obejmuje zgodność strategii rozwoju jednostki ze strategią rozwoju uczelni” (Dz.U. nr 164, poz. 1365 z późn. zm.; Dz.U. nr 207 poz. 1232).

Z kolei przepisy ustawy o finansach publicznych wprowadzają obowiązek zapewnienia kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, wśród których art. 9 tejże ustawy wymienia uczelnie publiczne (Dz.U. z 2009 r. nr 157, poz. 1240). Ustawowe pojęcie kontroli zarządczej niejako wchłonęło dotychczasową kontrolę finansową, ale jest pojęciem znacznie szerszym, wprowadzającym nowe elementy zaczerpnięte z praktyki firm sektora prywatnego. Kontrola zarządcza jest rozumiana w ustawie jako zbiór czynności podejmowanych, by zapewnić realizację celów organizacji w sposób efektywny, oszczędny, terminowy oraz zgodnie z prawem [Skoczyła 2012, s. 78; Stronczek 2012, s. 448].

Ministerstwo Finansów opublikowało komunikat w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Standardy te stanowią uporządkowany zbiór wskazówek, które powinny być wykorzystane do opracowania, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej – zostały one ułożone w pięciu grupach, wśród których standardy grupy B dotyczą celów i zarządzania ryzykiem. Standardy grupy B obejmują między innymi problematykę definiowania misji, określania wynikających z niej celów i zadań oraz monitorowania i oceny ich realizacji. Wspomniany komunikat podkreśla, że właśnie te aspekty stanowią najistotniejszy element kontroli zarządczej [Stronczek 2012, s. 451-454].

Metodą przydatną do realizacji zadań związanych z kontrolą zarządczą jest zdaniem autora Balanced Scorecard. Zrównoważona Karta Wyników zaprojektowana pierwotnie jako koncepcja pomiaru i raportowania dokonań przedsiębiorstw ewoluowała w ciągu ostatnich dwudziestu lat i współcześnie jest postrzegana jako kompleksowy system zarządzania stosowany nie tylko w biznesie, ale również w organizacjach non profit i administracji publicznej [Kaplan, Norton 2004, s. x, 7-9; Smith 2007, s. 131-134; Kaplan, Norton 2008, s. 7-9; Niven 2008, s. 25-43]. Twórcy koncepcji BSC proponują obecnie, aby wykorzystywać ją jako podstawę systemu zarządzania obejmującego formułowanie i planowanie strategii oraz jej realizację w oparciu o sześć etapów [Kaplan, Norton 2008, s. 7-18]:

- tworzenie strategii (misja i wizja, analiza strategiczna, sformułowanie strategii),
- rozplanowanie strategii (mapa strategii, mierniki i wartości docelowe, projekty strategiczne wraz z budżetami),

- ustawienie organizacji w szyku zgodnym ze strategią (kaskadowanie celów⁷ na jednostki biznesowe i wsparcia, ewentualnie na pracowników),
- planowanie operacyjne,
- przegląd celów strategicznych i operacyjnych,
- testowanie i adaptacja strategii.

4. Podsumowanie

Niezwykle dynamiczny rozwój szkolnictwa wyższego w Polsce miał charakter ilościowy, ekstensywny – ze wzrostem skali systemu nie szedł w parze wzrost jakości jego funkcjonowania. Stąd też nadrzędnym celem strategicznym systemu szkolnictwa wyższego powinno być podniesienie jakości we wszystkich obszarach jego funkcjonowania. Realizacja tego celu wymaga opracowania strategii przez uczelnie, jak również skutecznego ich wdrażania i adaptacji do zmieniających się warunków. Jest to istotą sterowania określanego jako kontrola zarządcza. Staje się ona nie tylko potrzebą chwili wynikającą z trudnej sytuacji strategicznej szkół wyższych, ale w odniesieniu do szkół publicznych jest także wymogiem formalnym, wynikającym z nowych przepisów. Aby jednak kontrola zarządcza w uczelniach publicznych nie była rytuałem i działaniem pozorowanym, warto korzystać z wzorcowych rozwiązań sprawdzonych w praktyce biznesowej. Godnym polecenia rozwiązaniem jest w tym względzie kompleksowy system zarządzania oparty na Balanced Scorecard, zaproponowany przez Kaplana i Nortona.

Literatura

- Ansoff H.I., *Zarządzanie strategiczne*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1985.
- Bednarek P., *Systemy kontroli zarządczej w przedsiębiorstwie*, [w:] *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, CeDeWu, Warszawa 2012.
- Cizkowicz P., *Trendy demograficzne a finansowanie szkolnictwa wyższego*, Forum Akademickie nr 7-8, 2010, <http://forumakademickie.pl/fa/2010/07-08/trendy-demograficzne-a-finansowanie-szkolnictwa-wyzszego/>, odczyt: 03.04.2013.
- Education, The World Bank Database, <http://data.worldbank.org/topic/education>, odczyt: 28.03.2013.
- Jeżowski P., *New Public Management – nowy paradygmat zarządzania w sektorze publicznym*, [w:] *Zarządzanie w sektorze publicznym – rozwój zrównoważony – metody wyceny*, red. P. Jeżowski, Wyd. SGH, Warszawa 2002.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna Karta Wyników. Praktyka*, Centrum Informacji Menedżera, Warszawa 2001.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategy Maps. Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press, Boston 2004.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *The Execution Premium. Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*, Harvard Business School Press, Boston 2008.

⁷ W polskiej literaturze zagadnienie kaskadowania celów BSC omawia szerzej między innymi Nieplowicz [2012, s. 65-81].

- Kowalewski M., *Systemy pomiaru dokonań przedsiębiorstwa*, [w:] *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, CeDeWu, Warszawa 2012.
- Krynicka H., *Koncepcja nowego zarządzania w sektorze publicznym (New Public Management)*, Studia Lubuskie, nr 2, 2006.
- Mazur S., Olejniczak K., *Rola organizacyjnego uczenia się we współczesnym zarządzaniu publicznym*, [w:] *Organizacje uczące się. Model dla administracji publicznej*, red. K. Olejniczak, Wyd. Naukowe Scholar, Warszawa 2012.
- Moskwa-Bęczkowska D., *Zarządzanie kosztami w publicznych szkołach wyższych jako instrument poprawy ich efektywności*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 252, Wrocław 2012.
- Nieplowicz M., *Kaskadowanie celów strategicznych i ich mierników dokonań*, [w:] *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, CeDeWu, Warszawa 2012.
- Niven P.R., *Balanced Scorecard Step-by-Step for Government and Nonprofit Agencies*, John Wiley & Sons Inc., Hoboken 2008.
- Nowak E., *Wprowadzenie*, [w:] *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, CeDeWu, Warszawa 2012.
- Pietrzak M., *Balanced Scorecard – Zrównoważona Karta Wyników*, [w:] *Metody i techniki menedżerskie*, red. M. Pietrzak, Wyd. SGGW, Warszawa 2007.
- Pietrzak M., *Mapowanie strategii w BSC*, *Manager* nr 4, 2004.
- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 29 września 2011 r. w sprawie warunków oceny programowej i oceny instytucjonalnej (Dz.U. nr 207, poz. 1232).
- Rószkiewicz M. (red.), *Diagnoza stanu szkolnictwa wyższego w Polsce. Wyzwania w obszarach strategicznych*, [w:] *Polskie szkolnictwo wyższe. Stan, uwarunkowania i perspektywy* (praca zbiorowa), Wyd. Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2009.
- Simons R., *How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal*, *Strategic Management Journal*, Vol. 15, 1994.
- Skoczylas A., *Management Control – a remedy to improve the management of Public Finance Sector entities or a necessary evil – on the basis of Polish experiences*, [w:] *Innowacyjne metody i instrumenty zarządzania w organizacjach publicznych*, red. A. Gardocka-Jałowicz, Wyd. Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2012.
- Smith R.F., *Business Process Management and the Balanced Scorecard*, John Wiley & Sons Inc., Hoboken 2007.
- Strategia rozwoju szkolnictwa wyższego w Polsce do 2020 roku. Streszczenie*, Ernst & Young, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 2009.
- Stronczek A., *Kontrola zarządcza w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 252, Wrocław 2012.
- Ujednolicony tekst ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 2005 r. nr 164, poz. 1365 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r. nr 157, poz. 1240).
- Wilkin J. (red.), *Ekonomiczno-finansowe uwarunkowania rozwoju szkolnictwa wyższego w Polsce*, [w:] *Polskie szkolnictwo wyższe. Stan, uwarunkowania i perspektywy*, (praca zbiorowa), Wyd. Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2009.

THE NEED OF MANAGERIAL CONTROL IN PUBLIC UNIVERSITIES

Summary: Managerial control is a key factor in achieving goals of an organisation. Although the use of managerial control in public universities in Poland is at the initial stage, they already face very serious strategic problems. The dynamic development of universities in Poland was based on the extensive growth, while the quality of the high education system remained low. Therefore it is clear that the most important strategic aim for this system should be to improve quality in all areas of its functioning. In order to achieve this goal it is necessary that universities form strategies, as well as execute, test and adapt them effectively. In other words, Polish universities need managerial control. A good answer to this need seems to be a complex management system based on Balanced Scorecard.

Keywords: managerial control, universities, public sector, strategic management.