

SYLWIA ŁĘGOWIK-ŚWIĄCIK
Politechnika Częstochowska

KONTROLA ZARZĄDCZA NA UCZELNIACH PUBLICZNYCH – TEORIA A PRAKTYKA

Wprowadzenie

W dniu 1 stycznia 2010 roku weszła w życie nowa ustawa o finansach publicznych¹. Zakłada ona gruntowne zmiany w organizacji i funkcjonowaniu sektora finansów publicznych. Celem nowej ustawy jest zwiększenie przejrzystości finansów publicznych poprzez zmiany organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych, wprowadzenie Wieloletniego Planu Finansowego Państwa i elementów budżetu w układzie zadaniowym. Ustawa wprowadza kontrolę zarządczą w celu racjonalizacji gospodarki finansowej i poprawy efektywności jednostek sektora finansów publicznych.

Wymieniona ustawa usprawnia audyt wewnętrzny oraz wzmacnia normy ostrożnościowe w budżetach jednostek sektora finansów publicznych. Nowym zagadnieniem jest zmiana sposobu gospodarowania środkami europejskimi niepodlegającymi zwrotowi.

W kontekście funkcjonowania uczelni publicznych nowe regulacje ustawowe odnoszą się w szczególności do obowiązku planowania zadaniowego, rozszerzenia zakresu czynności kontrolnych, doprecyzowania przepisów dotyczących dotacji i sposobów finansowania projektów unijnych oraz poszerzenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

¹ Ustawa z 27 sierpnia 2009 o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240, ze zm.

1. Identyfikacja procesów kontroli

Ojcem polskiej teorii kontroli jest Karol Adamiecki². Jego wkład pracy w rozwój teorii kontroli podkreśla B.R. Kuc, stwierdzając, że „rzadko spotyka się tak dojrzałe, mądre i przenikliwe rozważania, które ponadto nie straciły na swej aktualności przez dziesiątki lat”³. K. Adamiecki był zwolennikiem równowagi pomiędzy ciągłością, skutecznością i dokładnością kontroli⁴, która ma wykrywać nieprawidłowości i pozwalać na korygowanie planu.

Kontrola jest jedną z czterech podstawowych funkcji zarządzania. W literaturze przedmiotu funkcjonuje wiele definicji kontroli. Według R.W. Griffina kontrola jest „regulacją działań organizacji sprzyjającą łatwiejszemu osiągnięciu jej celów”⁵. To znaczy, że kontrola to proces, którego zadaniem jest obserwacja, ocena i korekta działań przedsiębiorstw zmierzających do realizacji określonych celów.

Kontrola ma „sprawdzać skuteczność czynności planistycznych, organizacyjnych i przewodzenia”⁶, powinna umożliwiać podjęcie działań korygujących. Zdaniem P. Szczepankowskiego „kontrola polega na porównywaniu informacji o tym, co rzeczywiście następuje w trakcie wdrażania planu w życie z preliminarzami, budżetami, programami, wzorcami opracowanymi podczas planowania”⁷. Powyższa definicja wskazuje, że proces kontroli jest konsekwencją procesu planowania. Za pomocą kontroli dokonuje się oceny pozycji przedsiębiorstwa w kontekście zamierzonych planów.

L.R. Bittel ujmuje kontrolę jako „systematyczne działanie kierownictwa na rzecz ustanowienia norm (standardów) efektywnościowych przy planowanych celach, zaprojektowania informacyjnych sprzężeń zwrotnych, porównywania rzeczywistej efektywności z wyznaczonymi normami (standardami), ustalenia odchyłań i pomiaru ich znaczenia oraz podejmowania wszelkich kroków potrzeb-

² Współczesną teorią kontroli zajmowali się między innymi: F. Taylor, H. Fayol, H. Emerson. Por.: K. Winiarska, *Kontrola finansowo-księgowa w praktyce*, ODDK, Gdańsk 2001, s. 7.

³ B.R. Kuc: *Kontrola w systemie zarządzania*, PTM, Warszawa 2006, s. 13.

⁴ *Ibidem*, s. 14–15.

⁵ R.W. Griffin: *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 2000, s. 585.

⁶ J.F. Stoner, R. Freeman, D. Gilbert: *Kierowanie*, PWE, Warszawa 2000, s. 538.

⁷ *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, red. A.K. Koźmiński, W. Piotrowski, PWN, Warszawa 2006, s. 253.

nych do zapewnienia, by zasoby przedsiębiorstwa były wykorzystywane najsukuteczniej i najsprawniej do osiągania celów”⁸.

Definicja L.R. Bittla najpełniej ujmuje istotę kontroli, wskazując na jej wieloaspektowość. Podkreśla rolę kierownictwa. Zwraca uwagę na sprawność osiągania celów i zaznacza, że kontrola musi być prowadzona w trybie ciągłym, aby na bieżąco można było korygować odchylenia. Kontrola wymaga określenia stanu rzeczywistego oraz porównania go ze stanem pożądanym, co umożliwi ocenę stanu rzeczywistego i pozwoli na podjęcie działań korygujących, jeżeli takie są konieczne.

2. Cele kontroli zarządczej

Nowym uregulowaniem odnoszącym się do funkcjonowania uczelni publicznych jest kontrola zarządcza. W ustawie zrezygnowano z kontroli finansowej, która miała charakter operacyjny, i zastąpiono ją kontrolą zarządczą, będącą elementem zarządzania strategicznego uczelnią.

Celami kontroli zarządczej w jednostkach finansów publicznych są⁹:

- zgodność działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi,
- skuteczność i efektywność działania,
- wiarygodność sprawozdań,
- ochrona zasobów,
- przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania,
- efektywność i skuteczność przepływu informacji,
- zarządzanie ryzykiem.

Kontrola zarządcza ma charakter systemowy, a proces dochodzenia do zgodności z jej wymaganiami powinien być działaniem długofalowym, tak aby nie doprowadzić do biurokratyzacji lub utrudnień w realizacji celów uczelni. Zadaniem kontroli zarządczej jest „zapewnienie realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”¹⁰. Efektywne funkcjonowanie kontroli zarządczej wymaga aktywnego działania ze strony kierownika

⁸ L.R. Bittel: *Krótki kurs zarządzania*, PWN, Warszawa 2002, s. 186, por.: *Zarządzanie. Teoria i praktyka...*, s. 235; J. Uryga, I. Bienias: *Organizacja systemu rachunkowości i kontroli wewnętrznej w podmiocie badanym*, SKwP, Warszawa 2005, s. 21.

⁹ Ustawa z 27 sierpnia 2009 o finansach publicznych..., art. 68 ust. 2.

¹⁰ *Ibidem*.

jednostki, a także wszystkich osób na stanowiskach kierowniczych, które biorą udział w zarządzaniu uczelnią. Kontrola zarządcza nie może zostać przypisana lub ograniczona do jednej jednostki czy osoby.

Za zaprojektowanie, wdrożenie, funkcjonowanie, ocenę i doskonalenie kontroli zarządczej na uczelni odpowiedzialny jest kierownik jednostki – rektor. Ustawa nadaje kontroli zarządczej rolę systemu monitorującego stopień realizacji celów i zadań. Odpowiedzialność za funkcjonowanie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej ponosi kierownik jednostki wspierany przez komórkę audytu wewnętrznego¹¹.

Proces dochodzenia kontroli zarządczej do zgodności ze stanem wymaganym jest procesem standaryzowanym. Celem standardów jest wdrażanie w sektorze finansów publicznych jednolitego modelu kontroli zarządczej, zgodnego z międzynarodowymi standardami w tym zakresie, uwzględniającego specyficzne cele i zadania jednostki, która je wdraża. Dlatego realizacja kontroli zarządczej ma opierać się na standardach europejskich, zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów określającymi standardy kontroli zarządczej¹² oraz uregulowaniami wewnętrznymi jednostki.

3. Kluczowe wyzwania stojące przed uczelniami w Polsce

Elementem kontroli zarządczej jest przygotowanie strategii zarządzania i rozwoju oraz monitorowanie jej realizacji. Uczelnie wyższe są instytucjami funkcjonującymi na styku sektora publicznego i prywatnego. Podobnie jak wszystkie inne organizacje powinny skupić swoje działania na takich obszarach, jak: efektywność zarządzania kapitałem ludzkim i zarządzania wiedzą, rozwój technologiczny, zapewnienie ładu organizacyjnego oraz równowagi pomiędzy centralną koordynacją zadań a delegowaniem uprawnień i zadań na wydziały, jednostki i pracowników. Uczelnie wyższe powinny konkurować z innymi uczelniami w kraju i za granicą pod względem jakości usług i sprawności funkcjonowania. Jednakże konkurencja nie powinna wykluczać kooperacji. W tym celu konieczne jest zaadaptowanie strategicznego modelu zarządzania oraz ocena wykonania zadań realizowana w formie kontroli zarządczej.

¹¹ Por.: *Ibidem*, art. 69 ust. 1 pkt 3; art. 272 ust. 1.

¹² Standardy kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, <http://www.mf.gov.pl/index.php?const=7&dzial=290&wysw=4&sub=sub3>.

4. Podejście procesowe w zarządzaniu strategicznym na uczelniach publicznych

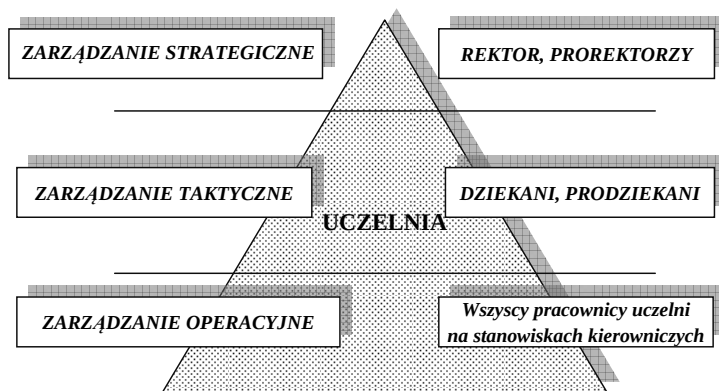
Skoncentrowanie działalności uczelni na realizacji strategicznego modelu zarządzania powinno być powiązane z przeobrażeniem funkcjonalnego sposobu zarządzania organizacją w zintegrowane podejście procesowe. W ramach podejścia procesowego należy wdrażać systemowe zarządzanie projektami jako narzędzie przeprowadzenia zmian w organizacji. Wprowadzenie zintegrowanego podejścia procesowego przyczyni się do zwiększenia efektywności, wydajności i skuteczności realizowanych zadań.

Wdrożenie strategicznego modelu zarządzania na uczelni spowoduje zmiany polegające na ewolucyjnym przeobrażeniu dotychczasowego, funkcjonalnego modelu zarządzania uczelnią w model docelowy: procesowy, systemowy, synergiczny i kooperacyjny, mający podstawy w nowoczesnych trendach zarządzania organizacjami i uwzględniający powszechnie stosowane standardy międzynarodowe¹³.

Istotnym elementem formułowania procesu zarządzania strategicznego jest zdefiniowanie wizji, misji i celów strategicznych uczelni oraz systematyczne informowanie wszystkich interesariuszy o nowych wyzwaniach, przed którymi stoi uczelnia. Zarządzanie strategiczne jest działaniem planowym. Plan działalności, sprawozdanie z działalności oraz oświadczenie o stanie kontroli zarządczej podlega publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej.

W celu optymalnego wdrożenia procesu zarządzania strategicznego (rysunek 1) oraz systemu kontroli zarządczej na uczelni, wskazane jest przygotowanie zakresu i harmonogramu prac dochodzenia do pełnej zgodności ze standardami. Istotną rolę w tym procesie powinna odgrywać administracja centralna oraz osoby na stanowiskach kierowniczych w poszczególnych jednostkach organizacyjnych. Jednostki organizacyjne powinny wystąpić z propozycjami aktualizacji wewnętrznych aktów prawnych.

¹³ Załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. (poz. 84) podaje: „Międzynarodowe standardy wykorzystane przy opracowaniu standardów kontroli zarządczej to: Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa oraz Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie” – raporty opracowane przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadwaya (*COSO*); Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym (*INTOSAI*); Zmienione Standardy Kontroli wewnętrznej służące skutecznemu zarządzaniu Komisji Europejskiej.



Rys. 1. Proces zarządzania strategicznego na uczelniach publicznych

Źródło: opracowanie własne.

Zapewnienie realizacji adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej wymaga ustanowienia uprawnień i odpowiedzialności w ramach jednostek organizacyjnych uczelni, przeglądu i modyfikacji istniejących procedur i aktów wewnętrznych, unikania biurokratyzacji procesów i działań, wyznaczenia obszarów wrażliwych na wystąpienie ryzyk, usprawnienie przepływu informacji pomiędzy poszczególnymi jednostkami organizacyjnymi w celu poprawy komunikacji wewnętrznej.

Systematycznej oceny systemu kontroli zarządczej dokonuje audyt wewnętrzny. Audyt ma zapewniać, iż system kontroli zarządczej jest skuteczny. Audyt jest działalnością obiektywną i niezależną, która za pomocą analizy ryzyka ocenia efektywność mechanizmów kontroli zarządczej niezbędnych do zapewnienia realizacji celów i zadań uczelni zawartych w planie działalności za dany okres. Monitorowanie systemu kontroli zarządczej należy również do Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego, który jest zobowiązany do złożenia oświadczenia o kontroli zarządczej (wg wzoru przygotowywanego przez Ministerstwo Finansów)¹⁴.

Audyt wewnętrzny ma wspierać kierownika jednostki w realizacji celów i zadań poprzez opiniowanie, systematyczną ocenę systemu kontroli zarządczej i czynności doradcze, jednakże audyt nie może tworzyć nowych procedur i rozwiązań, to jest zadanie kierownictwa uczelni.

¹⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r., Dz.U. 2010, nr 238, poz. 1581 w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

Ustawa rozszerza zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Zgodnie z art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za sprawozdania z działalności i realizacji planu finansowego¹⁵. Na mocy art. 18a tejże ustawy kierownik jednostki jest odpowiedzialny za prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostce¹⁶.

Ograniczenie prawdopodobieństwa wystąpienia nieprawidłowości na uczelniach publicznych wymaga posiadania przejrzystego i spójnego opisu struktur i procesów, czytelnego systemu delegowania zadań, uprawnień i odpowiedzialności, dokumentacji systemu kontroli zarządczej i przebiegu poszczególnych jej procesów oraz spójnego systemu wdrażania rekomendacji i wniosków z niezależnej oceny audytu wewnętrznego.

5. Wdrożenie kontroli zarządczej w uczelniach publicznych

Wymogi nowej ustawy o finansach publicznych w zakresie kontroli zarządczej są efektem dostosowywania polskiego prawa do wymogów Unii Europejskiej. Cele kontroli zarządczej stawiają przed uczelniami publicznymi nowe wyzwania. Większość celów kontroli zarządczej wymienionych w art. 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych jest od dawna realizowana przez uczelnie publiczne. Wiarygodność sprawozdań finansowych potwierdzają badania biegłych rewidentów, zgodność działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi weryfikują kontrole zewnętrzne (np. NIK), skuteczność i efektywność działania, przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania, ochrona zasobów, efektywność i skuteczność przepływu informacji nadzorowane są przez władze uczelni na wszystkich szczeblach zarządzania.

Nowością, dotąd nie występującą w sektorze finansów publicznych, jest zarządzanie ryzykiem. Realizacja zarządzania ryzykiem na uczelniach publicznych wymaga przygotowania dwóch ważnych dokumentów: strategii i polityki

¹⁵ Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, art. 18 pkt 2.

¹⁶ Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudnienia audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą, art. 18a.

zarządzania ryzykiem. Strategia zarządzania ryzykiem jest dokumentem o charakterze ogólnym i odnosi się zarówno do szans rozwojowych wynikających z rosnącego znaczenia wiedzy we współczesnym świecie, jak również wzrastającej konkurencji i niekorzystnych zmian demograficznych. Polityka zarządzania ryzykiem jest dokumentem uszczegóławiającym realizację strategii zarządzania ryzykiem w uczelni. Jest zbiorem procedur określających zakres podmiotowy i przedmiotowy, wskazujący osoby odpowiedzialne za realizację polityki zarządzania ryzykiem. Polityka zarządzania ryzykiem musi precyzować metody i techniki identyfikacji i analizy czynników ryzyka na uczelni.

Proces zarządzania ryzykiem na uczelni powinien być dokumentowany, oceniany i monitorowany. Powinien również podlegać aktualizacji. Uzupełnieniem polityki zarządzania ryzykiem są załączniki obejmujące¹⁷:

- wykaz obszarów działalności uczelni,
- wykaz kategorii i czynników ryzyka w poszczególnych obszarach,
- procedury zarządzania ryzykiem na poszczególnych szczeblach zarządzania uczelnią,
- mapę ryzyka,
- arkusz właścicieli ryzyka,
- arkusz identyfikacji i analizy ryzyka na poszczególnych szczeblach zarządzania uczelnią,
- zgłoszenie zidentyfikowanych czynników ryzyka,
- rejestr odstępstw od przyjętych procedur.

Zarządzanie ryzykiem jest tylko jednym z celów kontroli zarządczej. Porównując doświadczenia kilku śląskich uczelni z wdrożenia kontroli zarządczej, należy stwierdzić, iż proces ten zachodzi w sposób indywidualny. Wynika to zarówno z braku szczegółowych aktów wykonawczych, jak i braku doświadczeń w tym zakresie. (W literaturze przedmiotu można spotkać opisy funkcjonowania procesu zarządzania ryzykiem i kontroli zarządczej w krajach europejskich oraz USA, jednakże specyfika polskich uczelni publicznych nie pozwala w pełni zaadaptować tych rozwiązań, co powoduje konieczność poszukiwania własnego modelu).

Należy podkreślić, iż subiektywne podejście do kontroli zarządczej wynika także ze specyfiki funkcjonowania uczelni publicznych. Działalność uczelni technicznych jest narażona na innego typu ryzyko niż uczelni medycznych czy wojskowych. Wdrożenie wymogów ustawowych nie jest zadaniem prostym. Kontrola

¹⁷ Opracowanie własne na podstawie badań własnych z zakresu wdrożenia zarządzania ryzykiem na uczelni publicznej.

zarządcza ma zmniejszać biurokratyzację procesów i usprawniać przepływ informacji, niemniej jednak w przygotowanie dokumentacji z realizacji celów kontroli zarządczej angażuje się wszystkich pracowników uczelni na stanowiskach kierowniczych.

Uwagi końcowe

Reasumując, należy stwierdzić, że zmiany w ustawie o finansach publicznych są ukierunkowane na ograniczenie występowania nieprawidłowości na uczelniach publicznych. Realizacja nowych rozwiązań powinna być poprzedzona przygotowaniem akcji informacyjnej w formie szkoleń adresowanej do wszystkich pracowników uczelni. Sukces prac związanych z wdrożeniem rozwiązań wynikających z przepisów nowej ustawy o finansach publicznych jest uwarunkowany uczestnictwem w nim władz uczelni zarówno na poziomie strategicznym – rektora, prorektorów, jak i na poziomie taktycznym i operacyjnym – dziekanów, prodziekanów, kanclerza, kvestora i pozostałych pracowników uczelni.

Literatura

- Bittel L.R.: *Krótki kurs zarządzania*, PWN, Warszawa 2002.
- Griffin R.W.: *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 2000.
- Kosikowski C.: *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2010.
- Kuc B.R.: *Kontrola w systemie zarządzania*, PTM, Warszawa 2006.
- Rozporządzenie Ministra Finansów nr 1581 z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.
- Standardy kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, <http://www.mf.gov.pl/index.php?const=7&dzial=290&wysw=4&sub=sub3>.
- Stoner J.F., Freeman, R., Gilbert D.: *Kierowanie*, PWE, Warszawa 2000.
- Szczepankowski P.: *Kontrola i controlling*, w: *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, red. A.K. Koźmiński, W. Piotrowski, PWN, Warszawa 2006.
- Uryga J., Bienias I.: *Organizacja systemu rachunkowości i kontroli wewnętrznej w podmiocie badanym*, SKwP, Warszawa 2005.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 o finansach publicznych, Dz.U., nr 157, poz. 1240, ze zm.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, wyciąg dotyczący kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego, <http://www.mf.gov.pl/index.php?const=7&dzial=462&wysw=4&sub=sub3>.

Winiarska K.: *Kontrola finansowo-księgowa w praktyce*, ODDK, Gdańsk 2001.

Zarządzanie. Teoria i praktyka, red. A.K. Koźmiński, W. Piotrowski, PWN, Warszawa 2006.

Załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r.

MANAGEMENT CONTROL IN PUBLIC UNIVERSITIES – THEORY AND PRACTICE

Summary

The aim of this article is to present the subject connected with the duty of implementing the management control in public universities. In article identify the control processes based on literature researchers was made. There were presented targets of management control according to the new regulations. The key challenges of universities in Poland connected with management control were shown. Moreover, process issue in strategic management in public universities and problems with implementing control management in public Universities as a result of own researches was talked .

Translated by Sylvia Łęgowik-Świącik