

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 343

## Modele zarządzania kosztami i dokonaniaми

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](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](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](http://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

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

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

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

## Summaries

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

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

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

**Anna A. Białek-Jaworska, Renata Gabryelczyk**

Uniwersytet Warszawski

e-mails: {abialek; resa}@wne.uw.edu.pl

---

## KRYTYCZNA ANALIZA KALKULACJI KOSZTÓW KSZTAŁCENIA W SZKOŁACH WYŻSZYCH W POLSCE

---

**Streszczenie:** Rozwój uczelni ukierunkowany na myślenie w kategoriach ekonomicznych wymaga stosowania systematycznego rachunku kosztów dostarczającego miarodajnych informacji na potrzeby zarządzania. Niestety zmiany Prawa o szkolnictwie wyższym w Polsce nie pomagają uczelniom w tym obszarze. Celem artykułu jest krytyczna analiza kalkulacji kosztów kształcenia w szkołach wyższych sporządzanej przez GUS i MNiSW. Analiza wielkości i struktury kosztów uczelni publicznych w latach 1997–2012 ma na celu dowiedzenie tezy, że budżet kosztów uczelni zależy głównie od wynagrodzeń z narzutami, nie tylko kadry dydaktycznej, lecz także administracyjnej. Brak wyodrębnienia kosztów zarządu i właściwej alokacji kosztów może prowadzić do błędnych interpretacji jednostkowych kosztów kształcenia, a co za tym idzie, uniemożliwia ocenę i przejrzystość zarządzania uczelnią.

**Słowa kluczowe:** koszty kształcenia, działalność dydaktyczna, koszty zarządu, szkoły wyższe, GUS.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.04

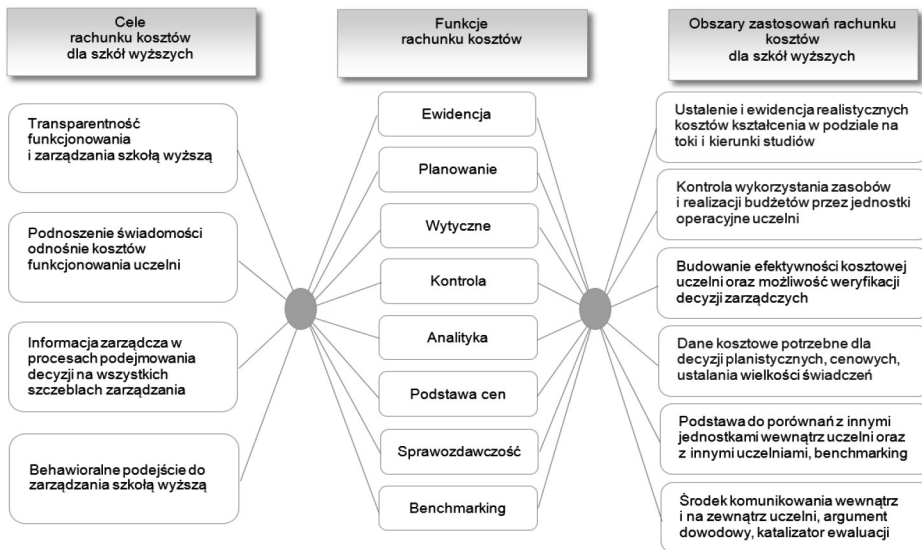
### 1. Wstęp

W kierunku rozwoju koncepcji nowoczesnego zarządzania publicznego New Public Management wpisują się tendencje zmian w obszarze zarządzania uczelniami wyższymi, podkreślające rynkowe podejście do działalności dydaktycznej i badawczej. J.L. Davies w modelu ewolucji kultury europejskich uniwersytetów zauważa, że czynniki destabilizujące *status quo* tradycyjnych kultur uczelni, takie jak redukcja publicznego finansowania, nacisk na rozwój badań stosowanych i kształcenia ustawicznego oraz globalizacja w obszarze szkolnictwa wyższego, prowadzą do powstania *entrepreneurial culture* – kultury przedsiębiorczej w kierowaniu uczelnią, opartej na świadomości rynkowej i finansowej oraz myśleniu strategicznym w zarządzaniu [Davis 2011]. Na potrzebę uzupełnienia wartości akademickich wartościami me-



nedżerskimi (*managerial value*) wskazuje również B.R. Clarke, wyliczając czynniki ograniczające rozwój uczelni zgodnie z kulturą przedsiębiorczą: brak celów, strategii, elastyczności w zarządzaniu, skostniałe przepisy prawne, nieumiejętność integracji i adaptacyjności [Clarke 2004].

W zarządzaniu efektywnością szkół wyższych punkt wyjścia stanowi rachunek kalkulacyjny kosztów umożliwiający badanie i wykorzystanie informacji o kosztach działalności w celu oceny sytuacji finansowej, podejmowania decyzji zarządczych i kontroli ich realizacji. Funkcjonowanie szkół wyższych w określonych ramach instytucjonalnych i ogólnie przyjętym modelu kalkulacji kosztów sprawia, iż zarządzający uczelniami nie dostrzegają, że model ten w obecnej formie nie pozwala realizować klasycznych funkcji rachunku kosztów (rys. 1) lub powoduje, że informacja płynąca z rachunku kosztów jest niepełna, nietransparentna, ogólna i niewystarczająca na potrzeby efektywnego zarządzania uczelnią.



Rys. 1. Cele, funkcje i obszary zastosowań rachunku kosztów w szkołach wyższych

Źródło: opracowanie własne.

Dodatkowo zmiany Prawa o szkolnictwie wyższym w Polsce nie pomagają uczelniom publicznym w budowaniu narzędzi umożliwiających wdrożenie strategii rozwoju i koncepcji zarządzania uczelniami opartej na wartościach menedżerskich, ukierunkowanej na myślenie w kategoriach ekonomicznych (np. zysku z działalności dydaktycznej), gdyż nie zawierają szczegółowych wytycznych ani nie wskazują źródeł problemów. Celem niniejszego artykułu jest analiza krytyczna kalkulacji kosztów kształcenia szkół wyższych sporządzanej przez GUS i Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego ze zwróceniem uwagi na potrzebę wyodrębnienia kosztów

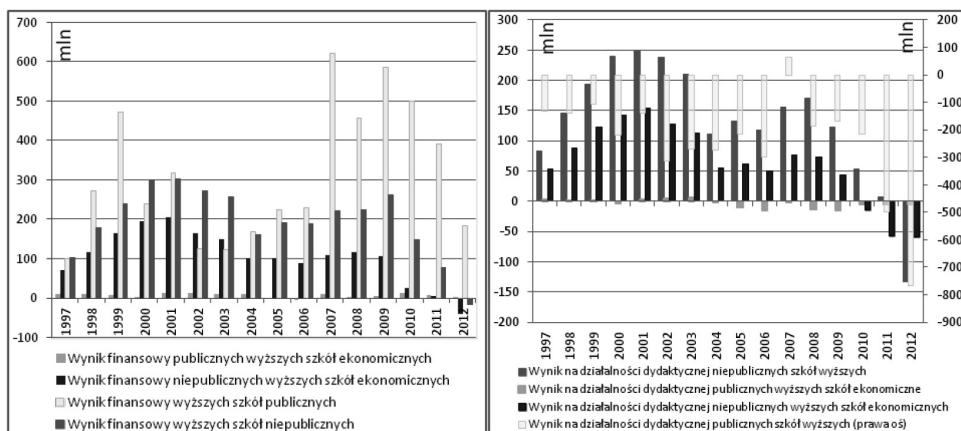
administracji i zarządu. Analiza wielkości i struktury kosztów publicznych uczelni ogółem i publicznych ekonomicznych szkół wyższych w porównaniu z niepublicznymi szkołami wyższymi ogółem i niepublicznymi ekonomicznymi szkołami wyższymi w latach 1997–2012 ma na celu wykazanie tezy, że budżet kosztów uczelni publicznych zależy głównie od kosztów wynagrodzeń z umowy o pracę wraz z narzutami, nie tylko kadry dydaktycznej, lecz zwłaszcza administracyjnej.

## 2. Uwarunkowania instytucjonalne szkolnictwa wyższego w Polsce

Polska należy do grupy krajów, w których występuje dualny system finansowania szkolnictwa (dotacje państwowe, czesne). Prawo o szkolnictwie wyższym rozróżnia dwa odrębne systemy finansowania: pierwszy odnosi się do uczelni publicznych, drugi zaś – do uczelni niepublicznych. Kształcenie stacjonarne w uczelniach publicznych finansowane jest z dotacji z budżetu państwa, a ich majątek trwały z dotacji celowych na inwestycje. Wydatki publiczne na szkolnictwo wyższe w Polsce w latach 1997–2012 średnio stanowiły 0,83% PKB rocznie, ale w latach 2010–2012 zdecydowanie mniej – średnio 0,69% PKB. Ze względu na malejący od 2006 r. udział w PKB wydatków publicznych na szkolnictwo wyższe uczelnie publiczne w coraz większym stopniu korzystają z alternatywnego źródła finansowania, którym są przychody uzyskane z odpłatnej działalności dydaktycznej (studia niestacjonarne: zaoczne, wieczorowe, uzupełniające, podyplomowe) [Klaus i in. 2007]. W 2012 r. opłaty za zajęcia dydaktyczne stanowiły 15,5% przychodów z działalności dydaktycznej wobec dotacji z budżetu państwa wynoszącej 72,4% [GUS 2013]. Stąd problem ustalania wysokości opłat za studia dotyczy również uczelni publicznych, a nie tylko uczelni niepublicznych, funkcjonujących na zasadach rynkowych. Zasadniczym źródłem finansowania działalności uczelni niepublicznych są opłaty pobierane od osób studiujących (85% przychodów z działalności dydaktycznej). Zdecydowanie mniejsze znaczenie mają przychody ze świadczonych usług, środki na realizację projektów badawczych, w tym z Unii Europejskiej, oraz dotacje z budżetu państwa (7,3% przychodów z działalności dydaktycznej), które jeszcze w drugiej połowie lat 90. nie przysługiwały tym podmiotom. Dziś dotacje przysługują zarówno uczelniom publicznym, jak i niepublicznym, to jednak dla tych drugich są one bardziej teoretyczne, gdyż w praktyce 95% dotacji trafia do uczelni publicznych. Dotacje z budżetu państwa dla studentów uczelni niepublicznych mają formę bezzwrotnej pomocy materialnej bez względu na tryb studiowania i są udzielane na takich samych zasadach jak dla uczelni publicznych [Rozmus, Pado 2009].

W sytuacji wzrostu zadań edukacyjnych i braku realnej perspektywy poprawy ich finansowania uczelnie podejmują wysiłek utrzymania bieżącej płynności finansowej kosztem nadmiernej eksploatacji zasobów materialnych oraz sztucznego заниżenia kosztów kształcenia. W większości publicznych uczelni koszty własne działalności dydaktycznej przewyższają przychody z dydaktyki, co potwierdzają straty

na działalności dydaktycznej uczelni publicznych ogółem niemal w całym analizowanym okresie, z wyjątkiem 2007 r., oraz od 2004 r. również publicznych wyższych szkół ekonomicznych ogółem (rys. 2).



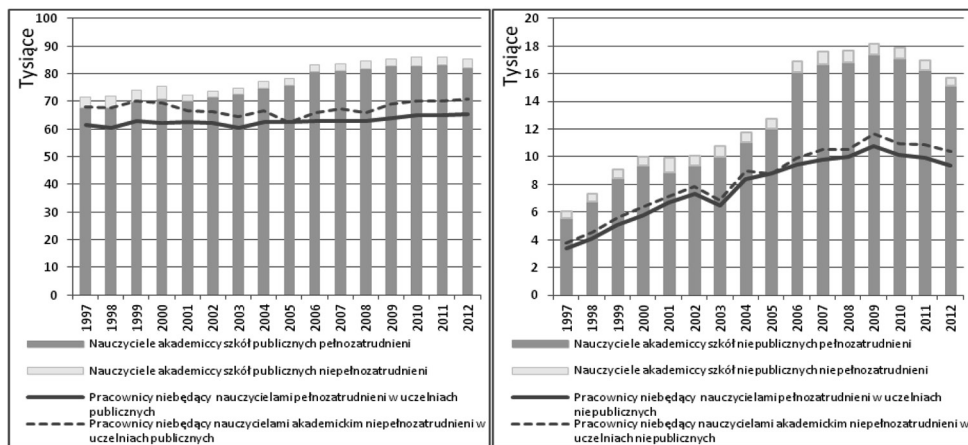
**Rys. 2.** Wynik finansowy brutto a wynik na działalności dydaktycznej szkół wyższych (w mln zł)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS z lat 1997–2012.

W konsekwencji nieznanymi kosztów kształcenia uczelnie dostarczają usługi edukacyjne poniżej kosztów, a straty pokrywają z przychodów z pozostałej działalności operacyjnej, w tym z przychodów finansowych [Ćwiąkała-Małys 2005] oraz dotacji na projekty badawcze w części przewyższającej dotychczas poniesione koszty badań. Potwierdzają to zyski brutto uczelni publicznych ogółem w całym analizowanym okresie w porównaniu z wynikami finansowymi brutto uczelni niepublicznych i niepublicznych wyższych szkół ekonomicznych, które poniosły straty w 2012 r. (rys. 2).

Straty na działalności dydaktycznej (rys. 2) wskazują, że do prawidłowego funkcjonowania uczelni publicznych niezbędne staje się wypracowanie właściwego systemu kalkulacji ponoszonych nakładów w obszarze tej działalności. Wymaga to szczegółowego określenia przyjętych do realizacji zadań dydaktycznych uczelni i oszacowania niezbędnych kosztów, koniecznych do poniesienia w celu zapewnienia usług edukacyjnych w danym okresie. Wobec ograniczonych wpływów budżetowych i niżu demograficznego pojawia się konieczność sprawnego zarządzania kosztami, a także racjonalnego kształtowania kosztu kształcenia w szkołach wyższych. Jest to trudniejsze w uczelniach publicznych, gdyż funkcjonuje w nich od dawna rozbudowana struktura organizacyjna z dużym udziałem jednostek pomocniczych, administracji i obsługi [Klaus-Rosińska, Kuchta 2011], co potwierdza struktura zatrudnienia w uczelniach publicznych przedstawiona na rys. 3. Pracownicy niebędący nauczycielami akademickimi w uczelniach publicznych stanowią 82–93% liczby na-

uczycieli akademickich pełnozatrudnionych i niepełnozatrudnionych. W uczelniach niepublicznych pracownicy niebędący nauczycielami akademickimi stanowili 80% w 2002 r., a w latach 2003–2012 59–72%. Zdecydowanie mniejszy udział pracowników niedydaktycznych w latach 2006–2012 może stanowić o konkurencyjności wobec uczelni publicznych, a po 2010 r. może świadczyć o wdrożeniu narzędzi restrukturyzacji kosztów w związku z niżem demograficznym.

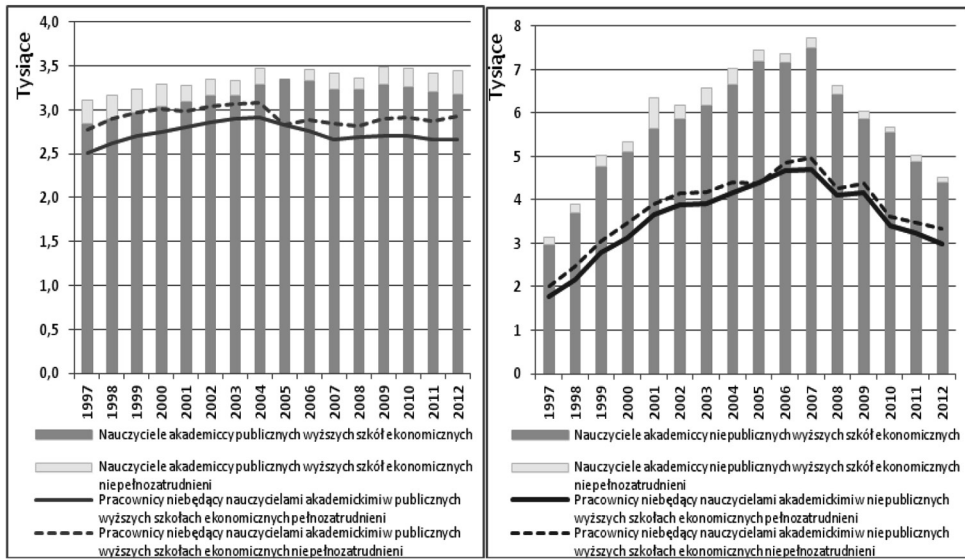


Rys. 3. Porównanie struktury zatrudnienia w uczelniach publicznych i niepublicznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS z lat 1997–2012.

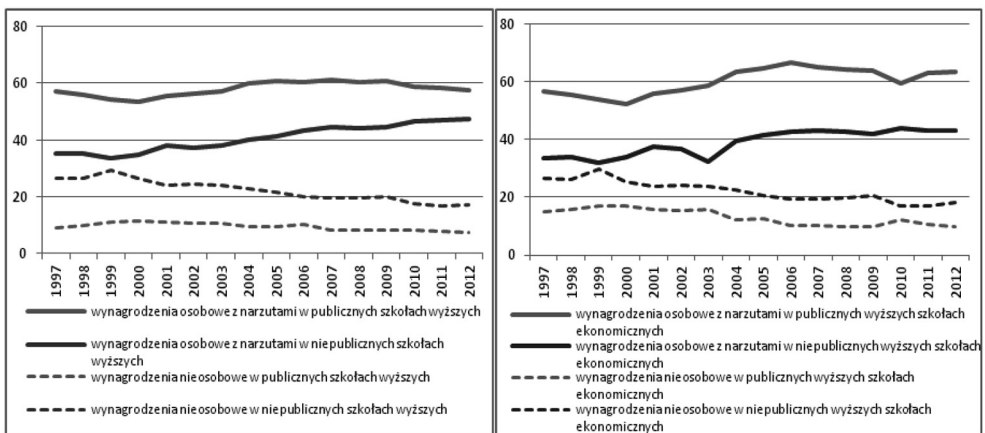
Zmiany zatrudnienia nauczycieli akademickich w niepublicznych ekonomicznych szkołach wyższych wskazują na nasycenie tego rynku usług edukacyjnych od 2008 r. W ślad za spadkiem wielkości zatrudnienia nauczycieli akademickich podążał spadek zatrudnienia pracowników niedydaktycznych (ta grupa stanowiła 63–67% kadry dydaktycznej). Natomiast w publicznych ekonomicznych szkołach wyższych pracownicy niebędący nauczycielami akademickimi z uwzględnieniem niepełnozatrudnionych do 2001 r. dorównywali liczbie pełnozatrudnionych nauczycieli akademickich. Dopiero od 2002 r. obserwowany jest spadek udziału pracowników administracyjnych w strukturze zatrudnienia publicznych ekonomicznych szkół wyższych. Pracownicy niebędący nauczycielami akademickimi w przeliczeniu na pełne etaty stanowili co najmniej 80% nauczycieli akademickich (rys. 4).

Porównanie analiz struktury zatrudnienia w szkołach publicznych i niepublicznych może potwierdzać klasyfikację McNaya [Andrzejczak 2008, s. 136] ukazującą proces ewolucji uczelni i ich kultur od modelu kolegium, przez model biurokracji, następnie korporacji i najwyższy model przedsiębiorstwa, bliższy uczelniom niepublicznym. W uczelniach publicznych natomiast, zgodnie z modelem biurokracji, ważniejszą rolę odgrywają administracja uczelni i władza akademicka.



Rys. 4. Struktura zatrudnienia w wyższych szkołach ekonomicznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS z lat 1997–2012.



Rys. 5. Struktura wynagrodzeń w uczelniach publicznych i niepublicznych (w %)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS z lat 1997–2012.

Dodatkowym czynnikiem konkurencyjnym uczelni niepublicznych, determinującym wysokość kosztów kształcenia, jest wykorzystanie umów cywilnoprawnych w zatrudnianiu kadry dydaktycznej w znacznie większym stopniu niż w publicznych

szkołach wyższych, co potwierdza udział wynagrodzeń nieosobowych przedstawiony na rys. 5.

Do 2006 r. wynagrodzenia nieosobowe w uczelniach niepublicznych stanowiły średnio 24,6%, następnie spadły średnio do 20% w latach 2007–2009 i 17,2% w latach 2010–2012. Udział wynagrodzeń nieosobowych w strukturze kosztów rodzajowych uczelni publicznych był ponaddwukrotnie niższy i wynosił średnio 9,5%, w tym w latach 1999–2003 średnio 11%, a w latach 2007–2012 średnio 8%. Wykorzystanie umów cywilnoprawnych zapewnia uczelniom niepublicznym elastyczność dostosowania oferty edukacyjnej do potrzeb rynku i pozwala generować zyski z działalności dydaktycznej, nawet w warunkach zagrożenia niżem demograficznym, do 2011 r. włącznie. Wyższy udział wynagrodzeń nieosobowych w publicznych wyższych szkołach ekonomicznych niż w uczelniach publicznych ogółem, zbliżony do niepublicznych wyższych szkół ekonomicznych, wskazuje na dostrzeganie korzyści restrukturyzacyjnych z tej formy zatrudnienia, pomimo ograniczenia ze strony znacznego udziału wynagrodzeń administracji zatrudnianych na umowę o pracę. Wyniki powyższej analizy wielkości i struktury kosztów publicznych uczelni ogółem i ekonomicznych szkół wyższych w porównaniu z niepublicznymi szkołami wyższymi ogółem i ekonomicznymi w latach 1997–2012 potwierdzają tezę, że budżet kosztów uczelni publicznych zależy głównie od kosztów wynagrodzeń z umowy o pracę wraz z narzutami (53–60% w uczelniach publicznych ogółem i 52–67% w publicznych wyższych szkołach ekonomicznych), nie tylko kadry dydaktycznej, lecz zwłaszcza administracyjnej.

### 3. Kalkulacja kosztów kształcenia szkół wyższych w Polsce

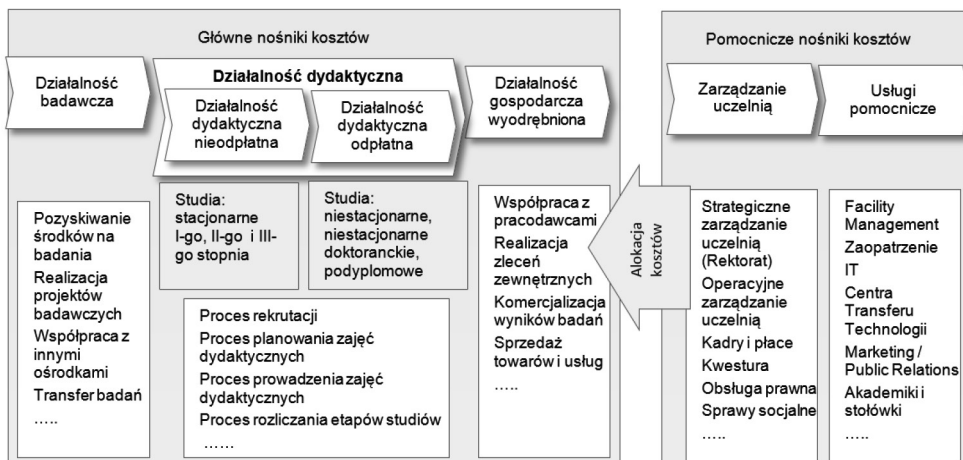
W niepublicznych szkołach wyższych szczególną cechą wynagrodzeń kadry dydaktycznej jest ich zmienność pod wpływem zmiany liczebności studentów. Jednak w uczelniach publicznych nie obserwuje się podobnych tendencji ze względu na znacznie większy udział działalności badawczej w realizowanych zadaniach. Jak wynika z danych GUS za lata 1997–2012, 64–70% ich kosztów rodzajowych stanowią koszty pracy, zależące od:

- modelu zarządzania uczelnią wyrażającego się udziałem kadry niedydaktycznej w strukturze zatrudnienia, zasad wynagrodzeń pracowników administracji publicznej niebędących nauczycielami akademickimi,
- stawek określanych w rozporządzeniu dotyczącym wynagradzania pracowników szkół wyższych, dotyczące płacy zasadniczej, godzin ponadwymiarowych, dodatków funkcyjnych,
- wysokości narzutów na wynagrodzenia (składki na ubezpieczenie społeczne, fundusz pracy, zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, fundusz nagród),
- wysokości honorariów,
- wysokości pensum dydaktycznego oraz zasad rozliczania godzin ponadwymiarowych,



- polityki wynagrodzeń stosowanej w szkole wyższej w ramach środków poza limitem wynagrodzeń z dotacji budżetowej,
- liczby i struktury godzin dydaktycznych danego toku lub kierunku studiów,
- liczebności grup studenckich na danym toku lub kierunku studiów.

Istotny udział w kosztach działalności dydaktycznej wynagrodzeń z narzutami pracowników niebędących nauczycielami akademickimi, zwłaszcza w uczelniach publicznych, wskazuje na potrzebę szczegółowej analizy struktury kosztów kształcenia, a nie tylko wysokości kosztów kształcenia ogółem na poziomie szkoły wyższej. Rysunek 6 wskazuje docelowe miejsce kosztów administracyjnych i ogólnego zarządu w strukturze rachunku kosztów szkół wyższych, wyodrębniającego trzy główne rodzaje działalności uczelni (główne nośniki kosztów): działalność badawczą, dydaktyczną (w tym odpłatną i nieodpłatną) oraz gospodarczo wyodrębnioną. Koszty zarządzania uczelnią i usług pomocniczych jako pomocniczych nośników kosztów powinny być alokowane na odbiorców tych usług i świadczeń np. przy wykorzystaniu cennika usług wewnętrznych.



Rys. 6. Główne a pomocnicze nośniki kosztów działań szkół wyższych

Źródło: opracowanie własne.

Wyodrębnienie w strukturze kosztów kształcenia alokowanych na działalność dydaktyczną kosztów zarządzania uczelnią strategicznego, operacyjnego, kadr i płac, kwestury, obsługi prawnej, świadczeń socjalnych itp. oraz alokowanych świadczeń pomocniczych (*facility management*, zaopatrzenie, IT, centra transferu technologii, marketing/public relations itp.) zwiększyłoby świadomość wielkości i struktury ponoszonych kosztów, umożliwiłoby sprawniejsze zarządzanie kosztami poprzez budżetowanie, kontroling i wytyczne pokontrolne, a także usprawniłoby wdrażanie działań optymalizacyjnych.

Chociaż ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym wymusza znajomość kosztów kształcenia na poziomie studiów stacjonarnych i niestacjonarnych, w tym również doktoranckich, to niestety brakuje szczegółowych wytycznych ministerialnych w zakresie metody kalkulacji tych kosztów, a także doniesień o sukcesach polskich uczelni we wdrażaniu kalkulacji kosztów kształcenia, np. wyników wdrożenia rachunku kosztów działań, a nie samej koncepcji. Rachunek kosztów działań – ABC (*Activity Based Costing*) eliminuje arbitralność i uśrednianie kosztów. Podstawę metody ABC stanowi założenie, że zasoby organizacji zużywane są przez działania (procesy), a nie produkty lub komórki organizacyjne oraz że zasadnicza część kosztów ogólnych i pośrednich nie zależy od wolumenu produktów, lecz zmienia się wraz z intensywnością wykonywanych działań. W odniesieniu do uczelni wyższych przypisanie działań określonym obiektom kosztowym (np. procesom kształcenia, procesom administracyjnym, studentom, kierunkom, tokom studiów) powinno następować w wyniku pomiaru intensywności działań spowodowanych przez ten obiekt i zdefiniowania wskaźnika kosztów działań, którym może być np. liczba studentów czy liczba podpięć przedmiotów w procesie rejestracji na zajęcia (rys. 7).



Rys. 7. Ogólna koncepcja rachunku kosztów ABC procesu dydaktycznego szkoły wyższej

Źródło: opracowanie własne.

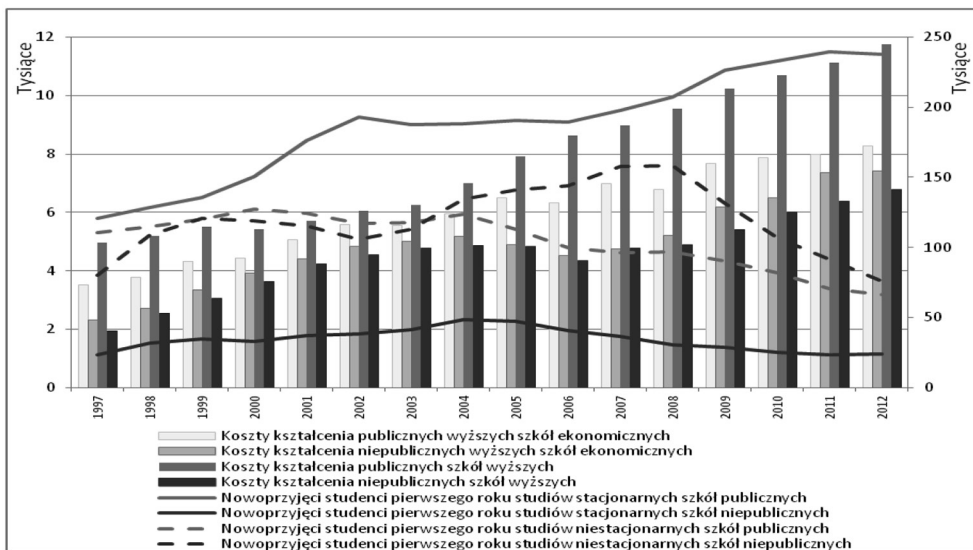
Warunkiem zastosowania rachunku ABC jest przypisanie kosztów do poszczególnych zasobów, co umożliwić może sprawne zarządzanie ich poziomem i wykorzystaniem oraz wyliczenie i pokazanie kosztów niewykorzystanych zasobów. Trudności w praktycznych wdrożeniach wynikają głównie z braku danych o nośnikach zasobów i działań oraz problemów z ich gromadzeniem w nowych przekrojach (działań, a nie np. jednostek organizacyjnych).

Zarówno GUS, jak i MNiSW niezmiennie posługują się kosztami kształcenia na poziomie uczelni, a nie toku czy kierunku studiów, w przeliczeniu na tzw. studenta przeliczeniowego ustalonego z zastosowaniem różnych współczynników dla studentów studiów niestacjonarnych w każdej z instytucji (GUS – 0,6, a MNiSW – 0,5).



### 3.1. Metodologia GUS i MNiSW obliczania kosztów kształcenia

GUS publikuje przeciętne koszty kształcenia ogółem ustalone na poziomie uczelni, w odniesieniu do liczby studentów przeliczeniowych, w dwóch wariantach: (1) jako sumę kosztów własnych podstawowej działalności operacyjnej (tj. działalności dydaktycznej, kosztów działalności badawczej i działalności gospodarczej wyodrębnionej), wykorzystanego funduszu pomocy materialnej dla studentów i własnego funduszu stypendialnego uczelni; (2) jako sumę kosztów własnych działalności dydaktycznej, wykorzystanego funduszu pomocy materialnej dla studentów i własnego funduszu stypendialnego. Liczbę studentów przeliczeniowych GUS ustala, przyjmując od 2007 r. dla studentów studiów niestacjonarnych współczynnik na poziomie 0,6, natomiast dla studentów studiów stacjonarnych, słuchaczy studiów podyplomowych oraz uczestników studiów doktoranckich – współczynnik równy 1,0. Do 2006 r. studentów studiów zaocznych przeliczał współczynnikiem na poziomie 0,5, studentów dziennych i wieczorowych na poziomie 1,0, słuchaczy studiów podyplomowych – 1,5, natomiast doktorantów współczynnikiem równym 2,5. Na rysunku 8 przedstawiono wysokość kosztów jednostkowych kształcenia ustalanych przez GUS w wariancie 2 dla uczelni publicznych i niepublicznych, ogółem i ekonomicznych, jednak po wyłączeniu z nich wykorzystanego funduszu pomocy materialnej dla studentów i własnego funduszu stypendialnego.



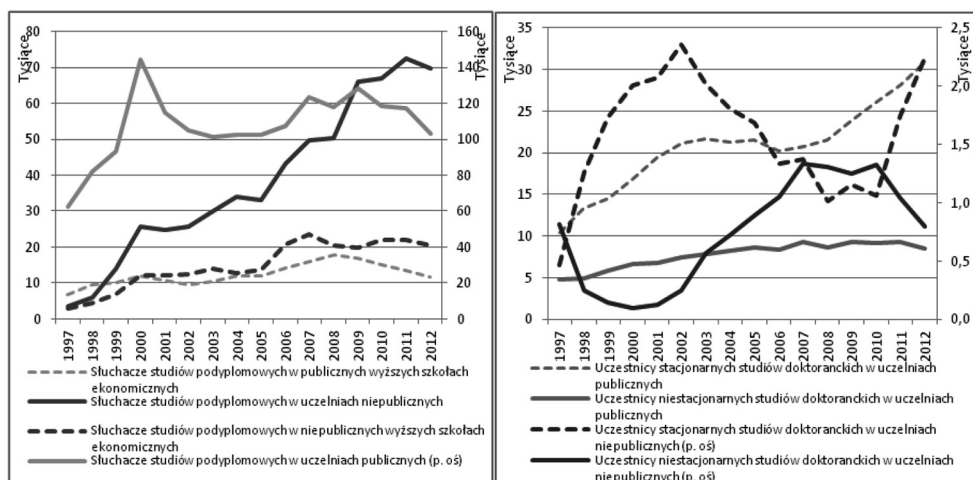
Rys. 8. Koszty jednostkowe kształcenia bez pomocy materialnej dla studentów

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS z lat 1997–2012.

Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego natomiast do określania liczby „studentów przeliczeniowych” na potrzeby kalkulacji jednostkowych kosztów

kształcenia dla poszczególnych typów uczelni wciąż stosuje dla studentów studiów niestacjonarnych przelicznik 0,5, dla słuchaczy studiów podyplomowych – 1,5, a dla uczestników studiów doktoranckich – 2,5 w celu zachowania porównywalności z latami ubiegłymi [Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego 2013].

Ustalanie jednostkowych kosztów kształcenia na poziomie uczelni, a nie kierunków kształcenia czy toków studiów, jest raczej obliczaniem kosztów jednostkowych działalności dydaktycznej uczelni, a nie kalkulacją kosztów kształcenia. Stosowane zarówno przez MNiSW, jak i przez GUS podejście metodologiczne wydaje się tym bardziej nieuzasadnione, im głębiej spojrzymy w złożoność procesów składających się na usługę edukacyjną i czynniki kosztotwórcze, uwzględniając różnice w programach studiów (liczbę godzin i rodzaje zajęć dydaktycznych, udział zajęć warsztatowych i laboratoryjnych w małych grupach, infrastrukturę wymaganą do zapewnienia odpowiedniej jakości zajęć, strukturę organizacyjną uczelni, w tym udział pracowników niebędących nauczycielami akademickimi). Ponadto należy zwrócić uwagę na nieporównywalnie małą liczbę godzin na studiach doktoranckich w stosunku do studiów stacjonarnych i różne wymagania co do obowiązku prowadzenia zajęć dydaktycznych przez uczestników studiów doktoranckich, różnice w wymiarze godzin dydaktycznych studiów niestacjonarnych wieczorowych (w przypadku których niejednokrotnie program i wymiar godzinowy studiów nie różnią się od studiów stacjonarnych) i zaocznym (60% liczby godzin na studiach stacjonarnych).



Rys. 9. Słuchacze studiów podyplomowych i uczestnicy studiów doktoranckich

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS z lat 1997–2012.

Istotne są również różnice w źródłach finansowania, zwłaszcza studiów podyplomowych i niestacjonarnych studiów doktoranckich, korzystających z odrębnych

jednostek administracyjnych (sekretariatów) szkół wyższych. Jednak należy zwrócić uwagę, że znaczny wzrost liczby słuchaczy studiów podyplomowych w 2000 r. nie wpłynął na spadek jednostkowych kosztów kształcenia uczelni publicznych.

Natomiast w niepublicznych szkołach wyższych ogółem i ekonomicznych wzrost liczby słuchaczy studiów podyplomowych i uczestników niestacjonarnych studiów doktoranckich w latach 2005–2007 wpłynął na zauważalny spadek jednostkowych kosztów kształcenia (rys. 8 i 9). Od 2009 r. spadkowi liczby studentów studiów niestacjonarnych zarówno w uczelniach publicznych, jak i niepublicznych towarzyszył wzrost jednostkowych kosztów kształcenia, pomimo wzrostu liczby studentów studiów stacjonarnych uczelni publicznych (rys. 8).

#### **4. Znaczenie kalkulacji kosztów kształcenia dla ustalania opłat za usługi edukacyjne szkół wyższych od 2013 r.**

Od 2013 r. ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym [Ustawa z 27 lipca 2005] wprowadziła w art. 99 obowiązek samofinansowania przez uczelnie publiczne studiów niestacjonarnych, zaznaczając, że opłaty nie mogą przekraczać kosztów ponoszonych w zakresie niezbędnym do uruchomienia i prowadzenia w danej uczelni studiów (nie tylko niestacjonarnych, ale też stacjonarnych, np. w przypadku studiowania na drugim lub kolejnym kierunku studiów w formie stacjonarnej) lub niestacjonarnych studiów doktoranckich oraz zajęć dydaktycznych (w przypadku ich powtarzania z powodu niezadowolających wyników w nauce), z uwzględnieniem kosztów przygotowania i wdrażania strategii rozwoju uczelni, w szczególności rozwoju kadr naukowych i infrastruktury dydaktyczno-naukowej, w tym amortyzacji i remontów [Ustawa z 27 lipca 2005, art. 99]. Ustawodawca nałożył *takie same ograniczenia co do wysokości ustalanych opłat za studia niestacjonarne* lub powtarzanie zajęć dydaktycznych w postaci warunku nieprzewyższania kosztów kształcenia, uwzględniających proces dydaktyczny, począwszy od uruchomienia studiów poprzez ich prowadzenie, po rozwój zarówno kadry, jak i infrastruktury uczelni. Podnosi to znaczenie świadomości wyniku finansowego z *działalności dydaktycznej i konieczność powiązania opłaty za studia lub pojedyncze zajęcia dydaktyczne z kosztami kształcenia i nakładami niezbędnymi* do stworzenia i wdrożenia strategii rozwoju uczelni zarówno publicznej, jak i prywatnej, w tym planowania inwestycji w infrastrukturę oraz planowania i finansowania rozwoju kadr.

Umożliwienie uczelniom publicznym pobierania opłat za korzystanie przez studentów z zajęć poza dodatkowym limitem punktów ECTS [Ustawa z 27 lipca 2005, art. 170a], prowadzenie studiów w języku obcym oraz zajęć nieobjętych planem studiów i kursów dokształcających [Ustawa z 27 lipca 2005, art. 99] (oprócz studiów podyplomowych) z jednej strony można interpretować jako wskazanie dodatkowych źródeł pokrycia straty na działalności dydaktycznej. Jednak z drugiej strony wykorzystanie takiej możliwości stanowi wyzwanie dla uczelni w zakresie kalku-

lacji kosztów usług edukacyjnych ponadprogramowych oraz kosztów kształcenia w języku obcym, aby przeciwdziałać pogłębianiu strat na działalności dydaktycznej. Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego nie sformułowało szczegółowych zasad ani procedur kalkulacji kosztów kształcenia odrębnie na studiach stacjonarnych i niestacjonarnych, to jednak nałożyło na uczelnie obowiązek informacyjny prezentacji na własnych stronach internetowych wysokości kosztów ponoszonych w zakresie niezbędnym do świadczenia usług edukacyjnych przy wysokości opłat za usługi edukacyjne.

Jednocześnie uczelnia publiczna nie może pobierać opłat za rejestrację na kolejny semestr lub rok studiów, egzaminy poprawkowe, komisyjne, dyplomowe, wydanie dziennika praktyk zawodowych, złożenie i ocenę pracy dyplomowej oraz wydanie suplementu do dyplomu [Ustawa z 27 lipca 2005, art. 99a], co wskazywałoby na konieczność uwzględnienia kosztów tych procesów w standardowym koszcie kształcenia.

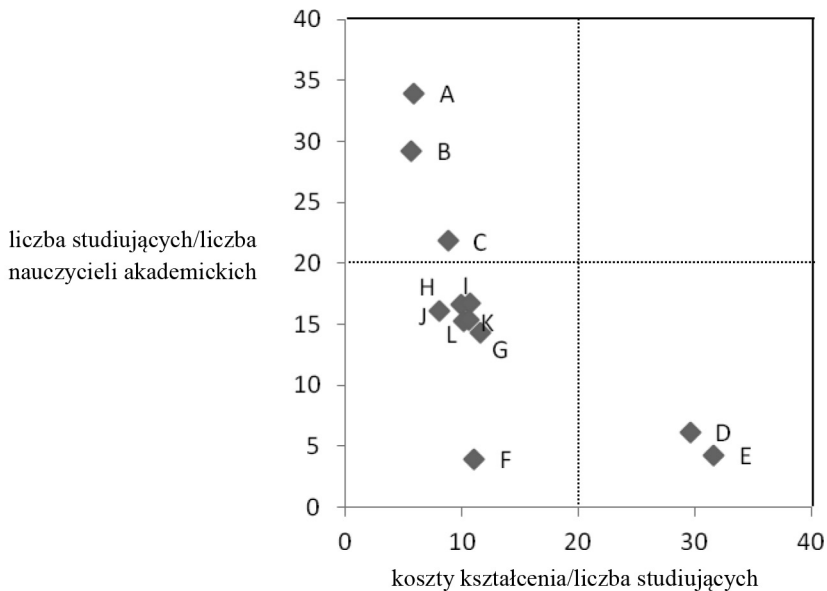
## **5. W kierunku zarządzania kosztami uczelni – koszty jako przedmiot porównań**

Na potrzeby budowania przedsiębiorczej kultury uczelni wyższych i wzmocnienia wartości menedżerskich warto zwrócić uwagę na koncepcje i metody zarządzania stosowane z sukcesem od lat w sektorze przedsiębiorstw. Odpowiednim instrumentem, szczególnie w kontekście analiz kosztów funkcjonowania szkolnictwa wyższego w Polsce, wydaje się benchmarking służący systematycznemu porównywaniu wyników (osiągnięć) organizacji z wynikami organizacji, stosujących najlepsze praktyki. Benchmarking w kontekście szkolnictwa wyższego może służyć porównywaniu z rynkiem, w szczególności określeniu pozycji uczelni lub wydziału w odniesieniu do tych, którzy funkcjonują lepiej oraz przejmowaniu od nich lepszych rozwiązań.

Zarówno benchmarking, jak i systemy pomiaru wydajności uczelni tworzone przez porównania specyficznych wskaźników muszą sięgać do informacji o kosztach. Jeżeli informacje te są błędnie identyfikowane, gromadzone i interpretowane, uczelnie nie są w stanie skorzystać z instrumentów porównań w sposób, który umożliwi im lepsze poznanie wewnętrznych mechanizmów funkcjonowania uczelni i mechanizmów rynkowych. Benchmarking kosztów może pozwolić uczelniom na zestawienia kosztów własnych lub opartych na kosztach wskaźników z analogicznymi wartościami wykazywanymi w uczelniach stosujących najlepsze praktyki. Punkt odniesienia mogą stanowić przeciętne roczne koszty wybranego kierunku studiów przeliczone na studenta w uczelni danego typu, koszt absolwenta danego toku studiów, ale również wydatki administracyjne przeliczone na studenta czy koszty wybranych usług, na przykład bibliotecznych, na studenta.

Wizualizacja wyników porównań pozwala ocenić miejsce danej uczelni w odniesieniu do innych szkół wyższych. Zestawienie wskaźników kosztów i wydajności

wybranych typów uczelni wyższych w 2012 r. prowadzi do wniosku, że niepubliczne szkoły wyższe, zwłaszcza ekonomiczne, mają niższe koszty kształcenia w przeliczeniu na liczbę studiujących m.in. ze względu na większą liczbę studentów przypadającą na nauczyciela akademickiego, co wynika prawdopodobnie z ekonomicznych przesłanek uruchamiania bardziej licznych grup zajęciowych. W przeciwległej części macierzy plasują się szkoły artystyczne i uniwersytety medyczne, w których ze względu na charakter uczelni z konieczności przypada największa liczba nauczycieli akademickich na jednego studiującego i idące za tym wysokie koszty kształcenia (rys. 10).



**Rys. 10.** Porównanie szkół wyższych na podstawie relacji koszty–wydajność w 2012 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS z 2012 r.

Największą wartość porównawczą mają jednak wskaźniki uczelni tego samego typu, w których benchmarking pozwala identyfikować wielkość luk w wydajności funkcjonowania uczelni, odnosić ją do przeciętnych wyników i wyznaczać kierunki usprawniania jej procesów. Podobnie skonstruowane macierze mogą poddawać analizom zmiany położenia wskaźników w czasie, co pozwoli obserwować trendy i podejmować decyzje zarządcze odnośnie do programów restrukturyzacji kosztów. Benchmarking pozwala identyfikować wielkość luk w wydajności funkcjonowania uczelni i wyznaczać kierunki usprawniania jej procesów. Niemieckojęzyczne piśmiennictwo łączące problematykę kosztów uczelni wyższych i stosowania benchmarkingu podkreśla, że miarodajne porównania mogą być dokonywane jedynie

**Tabela 1.** Wskaźniki kosztów i wydajności wybranych typów szkół wyższych w 2012 r.

Ozn.	Typ szkoły wyższej	Koszty kształcenia/ liczba studiujących	Liczba studiujących/ liczba nauczycieli akademickich	Liczba studiujących
A	Niepubliczne wyższe szkoły	5,8	34,0	153 600
B	ekonomiczne	5,6	29,2	459 450
C	Niepubliczne szkoły wyższe	8,8	21,8	70 506
D	Publiczne wyższe szkoły			
	ekonomiczne	29,6	6,1	60 595
E	Uniwersytety medyczne	31,6	4,3	16 101
F	Publiczne wyższe szkoły			
	artystyczne	11,0	4,0	77 892
G	Publiczne wyższe szkoły rolnicze	11,5	14,3	1 217 477
H	Publiczne szkoły wyższe	9,9	16,6	1 676 927
I	Uczelnie ogółem	10,7	16,7	327 817
J	Publiczne wyższe szkoły			
	techniczne	8,1	16,1	41 952
K	Publiczne wyższe szkoły			
	pedagogiczne	10,6	15,3	26 459
L	Akademie wychowania			
	fizycznego			
	Uniwersytety	10,1	15,2	478 205

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS z 2012 r.

w oparciu o jednolite definicje pojęć, przejrzyste i stosowane przez wszystkich partnerów benchmarkingu praktyki w zakresie alokacji kosztów i szeroką akceptacją zainteresowanych stron [Harms 2009].

Zadaniem benchmarkingu nie jest jedynie identyfikacja słabych stron uczelni, ale przede wszystkim analiza przyczyn ich powstawania oraz próba przezwyciężenia. W procesie benchmarkingu porównaniom mogą podlegać nie tylko wskaźniki ilościowe, ale również metody, procedury i procesy, które pozwalają zrozumieć działania generujące koszty [Camp 1989, s. 5–7]. Benchmarking jako element kontroli wewnętrznej i instrument samokontroli w procesach zarządzania uczelnią może pozwolić identyfikować potencjalne obszary redukcji kosztów, usprawniać systemy decyzyjne w kierowaniu uczelnią, wzmacniać odpowiedzialność w zarządzaniu zdecentralizowanymi jednostkami uczelni oraz tworzyć bazę do monitorowania procesów rozwojowych.

## 6. Wnioski, dyskusja i kierunki przyszłych badań

Literatura tematu wskazuje, że całkowite koszty kształcenia powinny obejmować zarówno koszty działalności dydaktycznej, jak i wszelkie nakłady służące realizacji procesu dydaktycznego obecnie, jak i w przyszłości oraz wydatki ponoszone przez uczelnię na pomoc materialną dla studentów. Estymacja kosztów powinna uwzględ-



niać cały proces dydaktyczny, począwszy od promocji uczelni, rekrutacji, poprzez zajęcia dydaktyczne, po wydanie dyplomu, z uwzględnieniem wszelkich działań, jakie uczelnia wykonuje na rzecz studenta (w tym konsultacji z prowadzącymi zajęcia, utrzymaniem przestrzeni, obsługi administracyjnej i socjalnej, utrzymaniem bibliotek, stołówek, klubów czy akademików) [Klaus i in. 2007; Ćwiąkała-Małys, Małys 2002].

Jednak na potrzeby wdrożenia działań optymalizacyjnych i porównań między uczelniami kosztów kształcenia poszczególnych toków lub kierunków studiów, porównań między wydziałami tej samej uczelni czy też porównań w czasie niezbędna jest znajomość struktury kosztów kształcenia, z wyodrębnieniem kosztów procesów głównych i pomocniczych. W celu uzyskania porównywalności kosztów kształcenia niezbędne jest wdrożenie budżetów na poziomie toków studiów, a nie jednostek organizacyjnych.

Rachunek kosztów szkół wyższych, przygotowany w celu spełnienia wymagań ustawowych w zakresie ewidencji i sprawozdawczości finansowej, nie dostarcza informacji wspomagających osoby zarządzające w procesie podejmowania decyzji, gdyż nie jest źródłem miarodajnych informacji do zarządzania. Dalsze badania zostaną ukierunkowane na stworzenie metodologii kalkulacji kosztów kształcenia uczelni publicznych i niepublicznych w Polsce zarówno na poziomie mikro – pojedynczej uczelni publicznej i niepublicznej, jak i na poziomie makro – typów uczelni wyodrębnionych przez GUS i MNiSW.

## Literatura

- Andrzejczak A., 2008, *Przedsiębiorczość w edukacji*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Camp R., 1989, *Benchmarking. The search for industry best practices that lead to superior performance*, ASQC Quality Press, Milwaukee.
- Clarke B.R., 2004, *Sustaining Change in Universities. Continuities in Case Studies and Concepts*, The Society for Research into Higher Education & Open University Press, Berkshire–New York.
- Ćwiąkała-Małys A., Małys K., 2002, *Problem kalkulacji kosztów kształcenia jako element systemu budżetowania w państwowej uczelni wyższej*, [w:] E. Nowak (red.), *Systemy controllingowe przedsiębiorstw i instytucji*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 948.
- Ćwiąkała-Małys A., 2005, *Problem amortyzacji budynków i budowli w państwowych szkołach wyższych*, [w:] T. Cebrowska (red.), *Rachunkowość krajów w drodze do Unii Europejskiej. Utrata wartości aktywów*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 1082.
- Davis J.L., 2011, *The emergence of entrepreneurial culture in European universities*, *Higher Education Management*, vol. 13, no. 2.
- GUS, 2013, *Szkoły wyższe i ich finanse w 2012 r.*, Warszawa.
- Harms G., 2009, *Prozessorientierte Kostenträgerrechnung in der Hochschullehre*, praca doktorska na Uniwersytecie w Hamburgu.
- Klaus A., Ryńca R., Kowalski M., 2007, *Analiza kosztów dziekanatu w szkole wyższej z wykorzystaniem rachunku kosztów działań*, *Badania Operacyjne i Decyzje*, nr 1, Instytut Organizacji i Zarządzania Politechniki Wrocławskiej.

- Klaus-Rosińska A., Kuchta D., 2011, *Zastosowanie rachunku kosztów działań (ABC) do kalkulacji kosztów kształcenia na uczelniach wyższych*, Zeszyty Naukowe WSOWL, nr 2 (160).
- Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego, 2013, *Sprawozdanie z realizacji zadań i budżetu w 2012 r. w zakresie szkolnictwa wyższego oraz realizacji budżetu w części 38 – Szkolnictwo wyższe*, Warszawa.
- Rozmus A., Pado K., 2009, *Finansowanie szkolnictwa wyższego w Polsce – wybrane dylematy i sugerowane rozwiązania*, Finansowy Kwartalnik Internetowy e-Finanse, nr 2.
- Ustawa z 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym, t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 572.

## CRITICAL ANALYSIS OF THE HIGHER EDUCATION COSTING IN POLAND

**Summary:** The development of higher education oriented towards economic thinking requires to apply systematic costing for reliable managerial information. Regrettably, changes in law do not help universities in this area. The paper is aimed to critical analyse of the higher education costing performed by GUS and MNiSW in Poland. The expenses of the public higher education for the years 1997–2012 have been analysed to prove that university budgets are concerned primarily with salaries and related outlays, not only of academic staff but administration staff, as well. If general and administrative expenses are neither identified as a separate category nor allocated correctly may lead to an erroneous interpretation of the unit education cost, and, consequently, prevent the evaluation and transparency in the management of higher education institutions.

**Keywords:** cost of education, teaching activities, general and administrative expenses, higher education institutions, Central Statistical Office.