

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

252

Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Ksenia Czubakowska, Mieczysław Dobija, Wojciech Fliegner,
Wiktor Krawczyk, Dorota Kuchta, Henryk Ronek, Elżbieta Skrzypek

Redaktorzy Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska, Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Małgorzata Czupryńska, Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w 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](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 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-245-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Jacek Barbarski , Rola czynnika ludzkiego w rozwoju sektora bankowego w Polsce	11
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka , Strategiczna karta wyników jako narzędzie realizacji idei zrównoważonego rozwoju organizacji	26
Leszek Borowiec , Koncepcja kosztu netto usług komunalnych w Polsce.....	42
Halina Buk , Kreowanie wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych	54
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Kalkulacja kosztów ubezpieczeń dla przedsiębiorstw na potrzeby rachunków decyzyjnych.....	66
Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , Konstrukcja systematycznego rachunku kosztów logistyki w kontekście tworzenia wartości przedsiębiorstwa.....	76
Alina Dyduch , Budżetowanie kosztów w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe	88
Joanna Dynowska , Metody racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego	104
Waldemar Piotr Gil , Dylemat koncepcji kosztu kapitału własnego	115
Renata Gmińska , Rachunek kosztów logistyki jako narzędzie zarządzania kosztami	126
Joanna Habelman , Pomiar i ocena dokonań w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A.	136
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja zasobów i rachunek kosztów zasobów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego	149
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja procesów i rozliczenie kosztów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego	163
Elżbieta Jaworska , Społeczna odpowiedzialności przedsiębiorstw jako źródło szans i przewagi konkurencyjnej	180
Marcin Kaczmarek , Aspekty wdrożeniowe zarządzania przez zadania w Policji.....	193
Ilona Kędzierska-Bujak , Możliwość połączenia kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	213
Konrad Kochański , Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów i ich przydatność w podejmowaniu decyzji w obszarze logistyki przedsiębiorstwa.....	223

Marcin Kowalewski , Mapy strategii w procesie implementacji w przedsiębiorstwie systemu pomiaru dokonań	237
Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , Wpływ wzrostu sprzedaży na wartość przedsiębiorstwa	248
Jarosław Kujawski , Przychody i marża w rozszerzonym <i>Earned Value Management</i>	263
Grzegorz Lew , „Zrównoważony” rachunek kosztów	280
Agnieszka Lew , Zarządca walory tradycyjnego rachunku kosztów	290
Sebastian Lotz , Target costing w zarządzaniu kosztami w branży motoryzacyjnej .	300
Monika Łada , Analiza rentowności strumieni wartości	312
Anna Łapińska , Specyfika rachunku kosztów w rolnictwie	324
Jarosław Mielcarek , Zarządzanie wynikami za pomocą optymalizacji wielkości serii produkcyjnej	334
Daria Moskwa-Bęczkowska , Zarządzanie kosztami w publicznych szkołach wyższych jako instrument poprawy ich efektywności	349
Przemysław Mućko , Studium przypadku zastosowania rachunku kosztów działań w policji angielskiej	365
Bożena Nadolna , Metody badawcze rachunkowości zarządczej a ich podstawy filozoficzne	377
Agnieszka Nóżka , Rachunek kosztów w instytucie badawczym jako instrument kontroli i oceny ośrodków odpowiedzialności	393
Andrzej Parzonko , Koszty normatywne jako ważny instrument wspomagający zarządzanie gospodarstwem mlecznym – rozwiązania KTBL	403
Michał Pietrzak , <i>Balanced scorecard</i> a kreowanie wartości z zasobów ludzkich poprzez zaangażowanie pracowników	415
Michał Poszwa , Identyfikacja i wycena przychodów z nieodpłatnych świadczeń	432
Sabina Rokita , Wykorzystanie wybranych narzędzi rachunku kosztów w ocenie <i>ex ante</i> i <i>ex post</i> opłacalności innowacji produktowych	440
Anna Stronczek , Kontrola zarządcza w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych	448
Piotr Szczypa , Koszty jakości procesów logistycznych przedsiębiorstwa	458
Alfred Szydelko , Wpływ procesów integracyjnych rachunku kosztów zmiennych na jakość informacji kosztowych	467
Lukasz Szydelko , Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności za koszty	478
Piotr Urbanek , Rachunkowość odpowiedzialności. Teoria a praktyka biznesowa	489
Małgorzata Wasilewska , Wycena przedsięwzięcia inwestycyjnego „Pole Stefanów” kopalni Bogdanka SA z wykorzystaniem opcji realnych	502
Elżbieta Wawrzyniak , Niewykorzystana zdolność produkcyjna a analiza punktu progu rentowności w szpitalu	520
Edward Wiszniewski , Koncepcja skorygowanej ceny nabycia i jej wpływ na pozycje sumy bilansowej	531

Paweł Wroński , Wstępna analiza wyników inwestycyjnych wybranych otwartych funduszy emerytalnych.....	545
Adam Zawadzki , Rachunek ekonomiczny w outsourcingu.....	560

Summaries

Jacek Barburski , The role of human factor in the development of banking sector in Poland.....	25
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Balanced scorecard as a tool for implementing sustainable development idea to an organization.....	41
Leszek Borowiec , The concept of net cost of municipal services in Poland.....	53
Halina Buk , Creation of financial result from the long-time construction contract sales.....	65
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Cost calculation of business insurance in decision accounts.....	75
Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , The construction of conventional cost accounting in logistics in the context of generating the company value.....	87
Alina Dyduch , Cost budgeting in the State Forests National Forest Holding.....	103
Joanna Dynowska , Methods of cost rationalization in responsibility centers in the enterprises in Warmia and Mazury voivodeship.....	114
Waldemar Piotr Gil , Dilemma of the concept of the cost of equity capital.....	125
Renata Gmińska , Logistics costing as a tool of cost management.....	135
Joanna Habelman , Measurement and evaluation of achievements of Szczecin and Świnoujście Seaports Authority.....	148
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of resources and resources consumption accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	162
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of processes and cost accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	179
Elżbieta Jaworska , Corporate social responsibility as a source of opportunities and competitive advantage.....	192
Marcin Kaczmarek , Aspects of implementing performance management in the Police.....	212
Iłona Kędzierska-Bujak , Possibility of combining the total performance scorecard and open book management – selected problems.....	222
Konrad Kochoński , Modern costing concepts and their usefulness in taking decisions in the area of logistics.....	236
Marcin Kowalewski , Strategy maps in performance measurement system.....	247
Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , The influence of sales growth rate on business valuation.....	262

Jarosław Kujawski , Revenue and margin in extended earned value management	279
Grzegorz Lew , „Balanced” cost accounting	289
Agnieszka Lew , Managing values of traditional bill of costs	299
Sebastian Lotz , Target costing in automotive industry costs management processes	311
Monika Łada , Value streams profitability analysis	323
Anna Łapińska , Specificity of cost accounting in agriculture	333
Jarosław Mielcarek , Performance management with optimum batch size	348
Daria Moskwa-Bęczkowska , Costs management in public higher education institutes as a tool of their efficiency improvement	364
Przemysław Mućko , Case study of activity based costing implementation in English police forces	376
Bożena Nadolna , Management accounting research methods and their philosophical foundations	392
Agnieszka Nózka , Cost accounting in research institute as a control and evaluation tool of responsibility centers	402
Andrzej Parzonko , Normative costs as an important instrument to assist dairy farm management – KTBL solutions	414
Michał Pietrzak , Balanced Scorecard and value creation from human resources through employees’ engagement	431
Michał Poszwa , Identification and measurement of free of charge benefits revenue	439
Sabina Rokita , Using selected instruments of cost accounting in ex ante and ex post assessment of profitability of product innovations	447
Anna Stronczek , Management control of the new public finance act	457
Piotr Szczypa , Quality costs of corporation’s logistic processes	466
Alfred Szydelko , The effect of direct costing integration processes for the quality of cost information	477
Łukasz Szydelko , Using of information from target costing in cost responsibility centers management	488
Piotr Urbanek , Responsibility accounting. business theory and practice	501
Małgorzata Wasilewska , Real Options Valuation of “Pole Stefanów” investment project by Bogdanka joint stock company	519
Elżbieta Wawrzyniak , Unused capacity and the analysis of hospital break-even point	530
Edward Wiszniewski , The concept of amortized cost and its impact on balance sheet items of the sum of input	544
Paweł Wroński , Preliminary analysis of selected investment open pension funds	559
Adam Zawadzki , Outsourcing cost-effectiveness evaluation	571

Daria Moskwa-Bęczkowska

Politechnika Świętokrzyska w Kielcach

ZARZĄDZANIE KOSZTAMI W PUBLICZNYCH SZKOŁACH WYŻSZYCH JAKO INSTRUMENT POPRAWY ICH EFEKTYWNOŚCI

Streszczenie: Sektor szkolnictwa wyższego, szczególnie w części dotyczącej wyższych szkół publicznych, jest jednym z elementów sektora publicznego. Podstawowym źródłem finansowania jego działalności są środki pochodzące z budżetu państwa. Charakterystyczne jest to, iż środki te pokrywają ok. 80% kosztów działalności uczelni publicznych. Przedmiotem rozważań niniejszego artykułu jest analiza poziomu i struktury kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce oraz wynikających z niej uwarunkowań dotyczących poprawy ich efektywności przez zarządzanie kosztami. W końcowej części artykułu scharakteryzowany został rachunek kosztów działań jako jedno z nowoczesnych narzędzi zarządzania kosztami.

Słowa kluczowe: sektor publiczny, sektor szkolnictwa wyższego, koszty, rachunek kosztów działań.

1. Wstęp

Szkolnictwo wyższe w Polsce jest jednym z najbardziej dynamicznie rozwijających się sektorów gospodarczych. W latach 1990-2011 liczba szkół wyższych wzrosła ze 112 do 460 (z czego 132 to uczelnie publiczne, a 328 – uczelnie niepubliczne), natomiast liczba studentów – z 403 800 do ok. 1 900 000.

Działalność wyższych uczelni publicznych, szczególnie działalność dydaktyczna i naukowo-badawcza, poddawana jest ocenie za pomocą różnych miar charakterystycznych dla tego sektora, odzwierciedlanych w ogólnopolskich i międzynarodowych rankingach szkół wyższych. Ocena ta dokonywana jest także przez pryzmat klasycznych miar ekonomicznych, jakimi są: wynik finansowy, osiągnięte przychody czy ponoszone koszty.

Sektor szkolnictwa wyższego, szczególnie w części dotyczącej wyższych szkół publicznych, jest jednym z elementów sektora publicznego. Podstawowym źródłem finansowania jego działalności są środki pochodzące z budżetu państwa. Charakterystyczne jest to, iż środki te pokrywają ok. 80% kosztów działalności uczelni publicznych [*Uwarunkowania rozwoju...* 2009, s. 10].

Ograniczenia budżetowe dotyczące sektora publicznego, a wynikające z wielu współczesnych uwarunkowań ogólnoswiatowych, europejskich, a także krajowych sprawiają, że poprawa efektywności sektora publicznego, w tym także sektora szkolnictwa wyższego, staje się istotnym problemem ekonomicznym.

Celem niniejszego artykułu jest analiza poziomu i struktury kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce jako czynnika determinującego ich efektywność. Analiza ta stanowi integralny element badań autorki artykułu, dotyczących możliwości i celowości zmian w systemie rachunku kosztów oraz w zakresie zarządzania kosztami w publicznych szkołach wyższych w Polsce¹. W końcowej części artykułu scharakteryzowany został rachunek kosztów działań jako jedno z nowoczesnych narzędzi zarządzania kosztami.

2. Szkoły wyższe w Polsce – charakterystyka ilościowa

Podstawowym aktem prawnym regulującym zasady funkcjonowania szkół wyższych w Polsce jest Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. *Prawo o szkolnictwie wyższym* [Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r..., poz. 1365 z późn. zm.]. Zgodnie z art. 2 wymienionej ustawy utworzone przez państwo uczelnie, reprezentowane przez właściwe organy władzy lub administracji publicznej, zwane są uczelniami publicznymi, natomiast utworzone przez osobę fizyczną albo osobę prawną niebędącą państwową ani samorządową osobą prawną – uczelniami niepublicznymi. Na potrzeby badań statystycznych uczelnie wyższe definiowane są jako jednostki stanowiące część systemu nauki polskiej i systemu edukacji narodowej, której ukończenie pozwala otrzymać dyplom stwierdzający uzyskanie wyższego wykształcenia [*Zasady metodyczne...* 1993].

Wszystkie uczelnie wyższe (publiczne i niepubliczne), instytucje kształcenia pomałowanego, instytuty naukowe oraz ośrodki doświadczalne tworzą sektor szkolnictwa wyższego. Sektor ten w części dotyczącej uczelni wyższych jest bardzo zróżnicowany pod względem zarówno liczby szkół, jak i liczby kształconych studentów. W roku akademickim 2010/2011 w sektorze tym funkcjonowało ogółem 460 szkół wyższych, w tym 132 publiczne (28,7%) i aż 328 niepublicznych (71,3%). Dane dotyczące liczebności zarówno publicznych, jak i niepublicznych szkół wyższych w Polsce w latach 1990-2011 zawarte są w tab. 1.

W analizowanym okresie zaobserwować można wyraźny wzrost liczby szkół niepublicznych. Znacznie mniejszą tendencją wzrostową charakteryzuje się liczba szkół publicznych, która w latach 1990-2011 wzrosła jedynie o 20. Niemniej jednak dynamika rozwoju całego sektora szkolnictwa wyższego w minionym 20-leciu jest

¹ Badania prowadzone były w ramach pracy własnej nr 4.18/8.58 zatytułowanej *Badanie uwarunkowań wdrożenia i możliwości wykorzystania w przedsiębiorstwie rachunku kosztów działań*, Politechnika Świętokrzyska w Kielcach, Wydział Zarządzania i Modelowania Komputerowego, Kielce 2010-2011.

Tabela 1. Liczba szkół wyższych w Polsce w latach 1990-2011

Rok akademicki	Szkoly wyższe			Rok akademicki	Szkoly wyższe		
	ogółem	publiczne	niepubliczne		ogółem	publiczne	niepubliczne
1990/1991	112	112	0	2001/2002	344	123	221
1991/1992	118	106	12	2002/2003	377	125	252
1992/1993	124	106	18	2003/2004	400	126	274
1993/1994	140	104	36	2004/2005	427	126	301
1994/1995	161	105	56	2005/2006	445	130	315
1995/1996	179	99	80	2006/2007	448	130	318
1996/1997	213	99	114	2007/2008	455	131	324
1997/1998	246	100	146	2008/2009	456	131	325
1998/1999	266	108	158	2009/2010	461	131	330
1999/2000	287	113	174	2010/2011	460*	132	328
2000/2001	310	115	195				

* Liczba ta może być nieco mniejsza od podawanej przez MNiSW, ponieważ nie uwzględniono uczelni, w których w listopadzie 2010 r. nie było studentów ani absolwentów [*Szkoly wyższe i ich finanse w 2010 r...* 2011].

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [*Szkoly wyższe i ich finanse w 1995 r.... 1996; Szkoly wyższe i ich finanse w 2004 r....2005; Szkoly wyższe i ich finanse w 2010 r.... 2011*].

ogromna – ogólna liczba szkół wyższych wzrosła przeszło czterokrotnie (ze 112 w roku 1990 do 460 w roku 2010).

Kolejny przekrój analizy strukturalnej sektora szkolnictwa wyższego w Polsce pozwala na identyfikację poszczególnych typów szkół wyższych. Dane analityczne dotyczące tego przekroju dla roku 2010/2011 zawarte są w tab. 2.

Największą grupę stanowią wyższe szkoły ekonomiczne, których udział w całym sektorze szkół wyższych wyniósł 17,2%. Wyższe szkoły techniczne, uczelnie artystyczne oraz uniwersytety mają około 5-procentowe udziały w całej populacji analizowanego sektora. Wyszczególnione w przedostatnim wierszu tab. 2 *Pozostałe szkoły*, których udział w ogólnej liczbie szkół wyższych jest największy (55%), nie mają wyodrębnionego profilu umożliwiającego zaliczenie ich do wyróżnionych w tabeli typów uczelni. Szkoły te prowadzą kształcenie w szerokim zakresie, głównie na studiach niestacjonarnych. Zaliczone tu zostały także wyższe szkoły zawodowe, w tym także publiczne szkoły zawodowe, których – według danych Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego (MNiSW) – na dzień 8.12.2011 r. zarejestrowanych było 36².

² Dane Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego na dzień 8.12.2011 r., www.nauka.gov.pl.

Tabela 2. Szkoły wyższe w Polsce według typów uczelni w roku akademickim 2010/2011

Typy szkół	Liczba szkół
	2010/2011
Uniwersytety	19
Wyższe szkoły techniczne	23
Wyższe szkoły rolnicze	7
Wyższe szkoły ekonomiczne	79
Wyższe szkoły pedagogiczne	18
Uniwersytety/akademie medyczne	9
Wyższe szkoły morskie	2
Akademie wychowania fizycznego	6
Wyższe szkoły artystyczne	22
Wyższe szkoły teologiczne	14
Szkoły resortu obrony narodowej oraz resortu spraw wewnętrznych i administracji	7
Pozostałe szkoły (w tym publiczne szkoły zawodowe)	254
Razem	460

Źródło: opracowanie własne na podstawie [*Szkoły wyższe i ich finanse w 2010 r....* 2011].

Tabela 3. Studenci szkół wyższych w Polsce w uczelniach publicznych i niepublicznych w latach 1990-2011

Rok akademicki	Liczba studentów (w tys.)			Rok akademicki	Liczba studentów (w tys.)		
	ogółem	uczelnie publiczne	uczelnie niepubliczne		ogółem	uczelnie publiczne	uczelnie niepubliczne
1990/1991	403,8	403,8	0	2001/2002	1 718,7	1 209,4	509,3
1991/1992	428,2	413,8	14,4	2002/2003	1 800,5	1 271,7	528,8
1992/1993	495,7	479,5	16,2	2003/2004	1 858,7	1 312,7	546,0
1993/1994	584,0	555,1	28,9	2004/2005	1 926,1	1 343,9	582,2
1994/1995	682,2	632,6	49,6	2005/2006	1 953,8	1 333,0	620,8
1995/1996	794,6	705,2	89,4	2006/2007	1 941,4	1 301,1	640,3
1996/1997	927,5	784,6	142,9	2007/2008	1 937,4	1 277,0	660,4
1997/1998	1 091,8	864,9	226,9	2008/2009	1 927,7	1 268,4	659,3
1998/1999	1 274,0	942,5	331,5	2009/2010	1 900,0	1 266,9	633,1
1999/2000	1 431,9	1 012,7	419,2	2010/2011	1 841,2	1 261,1	580,1
2000/2001	1 584,8	1 112,5	472,3				

Źródło: opracowanie własne na podstawie: jak w tab. 1.

Tak dynamiczny rozwój sektora szkolnictwa wyższego w analizowanym okresie był efektem zmian systemowych zachodzących w Polsce. Zmieniały się uwarunkowania prawne i gospodarcze, które zwiększyły autonomię szkół wyższych oraz wprowadziły niezależność od administracji państwowej. Zmiany te miały także bez-

pośredni związek ze zwiększeniem oraz poszerzeniem oferty programów kształcenia, które niemal od razu znalazły swoje odzwierciedlenie w rosnącej liczbie studentów. I tak w roku 1990/1991 było w Polsce 403 000 studentów, a w roku 2010/2011 – 1 841 251 (tab. 3).

Innym parametrem charakteryzującym rozwój systemu edukacji w danym kraju na poziomie wyższym jest współczynnik skolaryzacji (brutto lub netto). Współczynnik skolaryzacji brutto to stosunek wszystkich osób uczących się na danym poziomie studiów do całej populacji osób znajdujących się w przedziale wiekowym od 19 do 24 lat [*Szkoły wyższe i ich finanse w 2010 r....* 2011]. Natomiast współczynnik skolaryzacji netto to stosunek liczby studentów znajdujących się w przedziale wiekowym od 19 do 24 lat na danym poziomie studiów do liczby ludności w wieku przypisanym temu poziomowi kształcenia [*Szkoły wyższe i ich finanse w 2010 r....* 2011].

W analizowanym okresie obydwa współczynniki skolaryzacji wzrosły przeszło czterokrotnie, co przedstawiono w tab. 4.

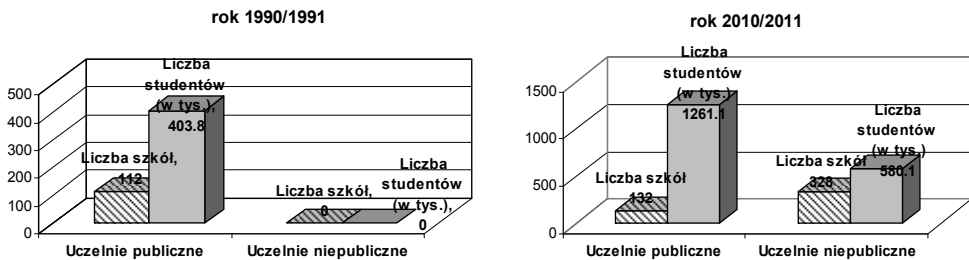
Tabela 4. Współczynniki skolaryzacji w szkolnictwie wyższym w Polsce w latach 1990-2011

Rok akademicki	Współczynnik skolaryzacji	
	brutto	netto
1990/1991	12,9	8,9
1995/1996	22,3	17,2
2000/2001	40,7	30,6
2005/2006	48,9	38,0
2006/2007	49,9	38,8
2007/2008	51,1	39,7
2008/2009	52,7	40,6
2009/2010	53,7	40,9
2010/2011	53,8	40,8

Źródło: opracowanie własne na podstawie: jak w tab. 1.

Z powyższych danych wynika, że w publicznych szkołach wyższych, których udział w roku akademickim 2010/2011 w ogólnej liczbie szkół wyniósł 30%, studiuwało aż 70% studentów (por. rys. 1).

Jednakże dalsze zmiany w tym sektorze w zakresie liczby studiujących zdeterminowane są uwarunkowaniami demograficznymi. Badania przeprowadzone przez Główny Urząd Statystyczny wskazują, iż w latach 2008-2020 ogólna liczba ludności w Polsce zmniejszy się o ok. 280 tys. osób – z 38,1 mln do 37,8 mln [*Prognoza ludności... 2009*]. Liczba osób w wieku do 17 lat spadnie o ok. 400 tys., liczba osób



Rys. 1. Liczba szkół wyższych oraz studiujących w nich studentów w podziale na uczelnie publiczne i niepubliczne w latach 1990/1991 oraz 2010/2011

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Szkoly wyższe i ich finanse w 1995 r. ... 1996; Szkoly wyższe i ich finanse w 2010 r. ... 2011].

w wieku 18-24 lata spadnie o 1,5 mln, natomiast liczba osób w wieku 24 lata i więcej wzrośnie o 1,6 mln [Uwarunkowania przyszłego rozwoju... 2009, s. 26]. Zmiany te spowodują znaczny spadek liczby studentów w Polsce do 2020 r.

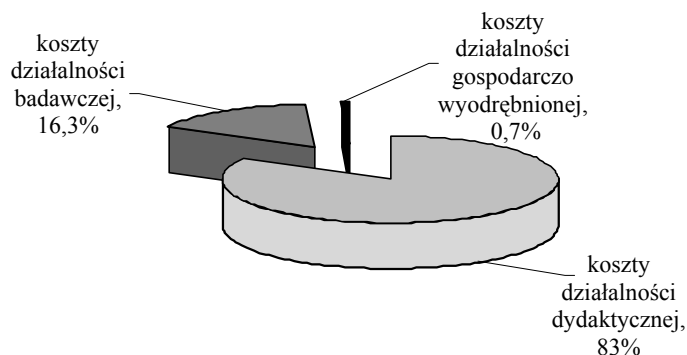
3. Analiza poziomu i struktury kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce

Jak wspomniano, działalność publicznych szkół wyższych, jak też innych podmiotów gospodarczych, podlega ocenie ekonomicznej. Do klasycznych miar efektywnościowych zalicza się – między innymi – ponoszone koszty i osiągnięte przychody. Koszty własne podmiotów gospodarczych, w tym także publicznych szkół wyższych, definiuje się jako pieniężny wyraz nakładów ponoszonych w związku z działalnością gospodarczą w pewnym okresie [Jarugowa i in. 1979, s. 9]. Swym zakresem obejmują zarówno nakłady pracy żywej (wynagrodzenia za pracę wraz z narzutami), jak i nakłady pracy uprzedmiotowionej (zużycie materiałów i surowców oraz maszyn i budynków). Systematycznie gromadzone informacje o ponoszonych kosztach, ujmowanych w różnych przekrojach tworzą rachunek kosztów [Nowak 1996, s. 33]. Stanowi on integralną część systemu informacyjnego rachunkowości.

Sposób ewidencji i rozliczania kosztów własnych w uczelniach publicznych reguluje wiele aktów prawnych, w tym: Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157 poz. 1240), Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU nr 121, poz. 591 z późn. zm.), Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. *Prawo o szkolnictwie wyższym* (DzU nr 164, poz. 1365 z późn. zm.). Aktem wykonawczym do ostatniej z wymienionych ustaw jest Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 22 grudnia 2006 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych (DzU nr 246, poz. 1796), które reguluje konkretne kwestie z zakresu ewi-

dencji kosztów. § 14, ust. 2 wyżej wymienionego rozporządzenia obliguje publiczne szkoły wyższe do ewidencji kosztów w układzie rodzajowym oraz kalkulacyjnym.

Jednym z przekrojów klasyfikacyjnych kosztów własnych uczelni publicznych jest grupowanie ich według rodzaju prowadzonej działalności. Zgodnie z § 3 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 22 grudnia 2006 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych działalność operacyjną publicznych szkół wyższych tworzą działalność dydaktyczna, badawcza oraz gospodarczo wyodrębniona. W roku 2010 koszty działalności operacyjnej publicznych szkół wyższych w Polsce wyniosły 15,9 mld zł. Strukturę poziomu kosztów działalności operacyjnej przedstawia rys. 2.



Rys. 2. Struktura kosztów działalności operacyjnej w publicznych szkołach wyższych w Polsce w roku 2010

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [*Szkoły wyższe i ich finanse w 2010 r...* 2011].

Z informacji przedstawionych powyżej wynika, iż największą część kosztów uczelni publicznych w Polsce stanowią koszty związane z działalnością dydaktyczną – 13,1 mld zł w 2010 r., tj. 83% kosztów działalności operacyjnej. Koszty związane z działalnością badawczą wyniosły 2,6 mld zł (16,3%), natomiast koszty działalności gospodarczo wyodrębnionej – 0,1 mld zł (0,7%).

Kolejny przekrój analizy kosztów – układ rodzajowy – pozwala podzielić koszty na bardziej szczegółowe kategorie w zależności od ich rodzaju, np. zużycie materiałów i energii, amortyzacja, wynagrodzenia itp. Prezentacja kosztów w układzie rodzajowym umożliwia poznanie całkowitej sumy kosztów danej kategorii, bez względu na to, gdzie powstały i w jakim celu zostały poniesione. Strukturę kosztów w układzie rodzajowym publicznych uczelni wyższych w Polsce przedstawia tab. 5 i 6.

Z przedstawionych powyżej danych wynika, że koszty działalności operacyjnej – w tym działalności dydaktycznej, badawczej oraz gospodarczo wyodrębnionej – w uczelniach publicznych w latach 2004-2010 znacznie wzrosły. W roku 2010 koszty

Tabela 5. Koszty w publicznych szkołach wyższych w układzie rodzajowym w latach 2004-2010 (w mln zł)

Rok	Amortyzacja	Zużycie materiałów	Zużycie energii	Usługi obce	Podatki i opłaty	Wynagrodzenia	Świadczenia na rzecz pracowników	Pozostałe	Razem
2004	568,1	475,8	308,6	812,3	46,7	6 349,2	1 546,9	607,8	10 715,4
2005	614,1	508,2	329,9	917,6	69,3	7 369,4	1 805,1	599,5	12 213,1
2006	593,9	526,0	338,8	908,4	111,3	7 571,3	1 816,2	605,9	12 471,8
2007	587,0	933,3	351,3	1 040,2	129,0	7 913,4	1 817,1	842,8	13 614,1
2008	639,4	617,9	392,6	1 152,9	144,0	8 448,0	1 835,0	875,4	14 105,2
2009	657,4	621,1	470,7	1 449,7	176,5	9 003,3	1 925,5	995,0	15 299,2
2010	742,0	676,9	511,0	1 238,4	243,8	9 377,1	1 964,9	1 130,3	15 884,4

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Szkoły wyższe i ich finanse w 2006 r... 2007; Szkoły wyższe i ich finanse w 2010 r... 2011].

Tabela 6. Struktura kosztów w publicznych szkołach wyższych w układzie rodzajowym w latach 2004-2010 (w %)

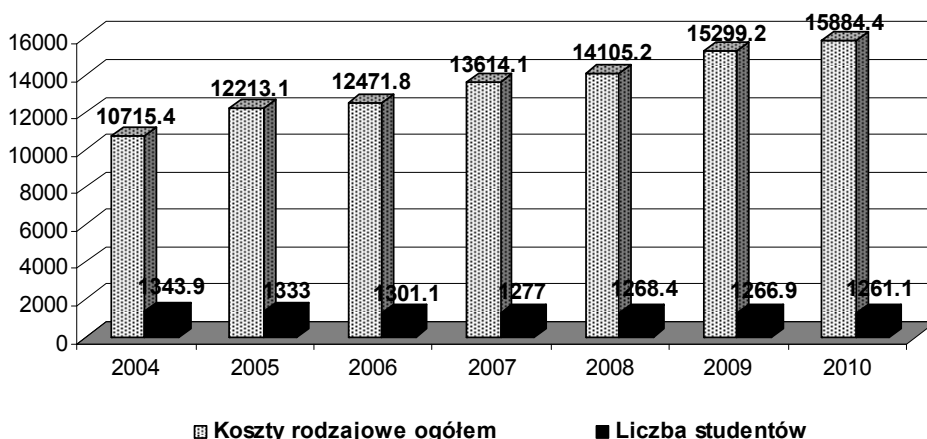
Rok	Amortyzacja	Zużycie materiałów	Zużycie energii	Usługi obce	Podatki i opłaty	Wynagrodzenia	Świadczenia na rzecz pracowników	Pozostałe	Razem
2004	5,3	4,4	2,9	7,6	0,4	59,3	14,4	5,7	100
2005	5,0	4,2	2,7	7,5	0,6	60,3	14,8	4,9	100
2006	4,8	4,2	2,7	7,3	0,9	60,7	14,6	4,9	100
2007	4,3	6,9	2,6	7,6	0,9	58,1	13,3	6,2	100
2008	4,5	4,4	2,8	8,2	1,0	59,9	13,0	6,2	100
2009	4,3	4,1	3,1	9,5	1,2	58,8	12,6	6,5	100
2010	4,7	4,3	3,2	7,8	1,5	59,0	12,4	7,1	100

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tab. 5.

też działalności w porównaniu z rokiem 2004 wzrosły prawie o 5,2 mln zł (tj. o prawie 50%)³. Największy udział w nich miały wynagrodzenia pracowników wraz z pochodnymi. Można także zauważyć, iż sukcesywnemu wzrostowi kosztów działalności operacyjnej od roku 2004 towarzyszył równocześnie spadek liczby studentów (rys. 3).

Układ kalkulacyjny – kolejny przekrój analizy strukturalnej kosztów – odgrywa dużą rolę w ustaleniu kosztu jednostkowego, np. kosztu kształcenia studenta, wskazując cel, na jaki koszty te zostały poniesione. W ramach tego układu wyróżnia się koszty bezpośrednie oraz pośrednie. W przypadku publicznych uczelni wyższych

³ W rzeczywistości wzrost ten był niższy, ponieważ wartości zawarte w tab. 5 nie uwzględniają inflacji – podane są w wartościach nominalnych.



Rys. 3. Koszty w układzie rodzajowym oraz liczba studentów w publicznych szkołach wyższych w Polsce w latach 2004-2010

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tab. 5 i 3.

istotną rolę odgrywają pośrednie koszty wydziałowe, które można podzielić na koszty związane z funkcjonowaniem wydziału, obsługą procesu dydaktycznego oraz koszty ogólnowydziałowe [§ 15 Rozporządzenia Rady Ministrów dnia 22 grudnia 2006 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych]. Ostatni wymieniony typ kosztów dotyczy kosztów działalności wydziału traktowanego jako całość, mających bezpośredni związek z procesami realizowanymi na danym wydziale [Miłosz 2003, s. 42]. Drugą grupę kosztów pośrednich stanowią koszty administracyjno-gospodarcze, do których zaliczyć należy np. wynagrodzenia pracowników pionu rektora, koszty służbowe, koszty biurowe itp., oraz koszty ogólne dotyczące tej części, która nie jest związana z poszczególnymi wydziałami.

Podobnie jak w układzie rodzajowym w układzie kalkulacyjnym liczba i treść pozycji kosztów nie są ściśle określone, mogą być uzależnione od wielu czynników, np. sposobu planowania i kontroli kosztów oraz możliwości i złożoności obliczeń poszczególnych pozycji [Nowak 1996, s. 51]. Z tego względu nie ma jednego, obligatoryjnego układu kalkulacyjnego kosztów, obowiązującego wszystkie jednostki. W zależności od potrzeb układ ten może być odpowiednio modyfikowany. Tak właśnie dzieje się w przypadku publicznych szkół wyższych, wzór rachunku zysków i strat (wariant porównawczy), który zgodnie z art. 45 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości muszą sporządzać szkoły wyższe, przygotowywany i przekazywany jest rektorom uczelni przez Departament Budżetu i Finansów Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego.

Istniejący system ewidencji kosztów w uczelniach publicznych wynikający z obowiązujących przepisów prawnych zaspokaja przede wszystkim potrzeby informacyjne wynikające z obowiązków sprawozdawczych. W mniejszym stopniu nast-

wiony jest on na potrzeby decyzyjne. Sytuacja ekonomiczna sektora publicznego, w tym sektora szkolnictwa wyższego, sprawia, iż system ewidencji i analizy kosztów musi zaspokajać także potrzeby rachunkowości zarządczej.

4. Koszty własne a wynik finansowy publicznych szkół wyższych w Polsce

Zarówno ponoszone koszty, jak i osiągnięte przychody zaliczane są do podstawowych czynników determinujących wyniki finansowe podmiotów gospodarczych. Wyniki finansowe są także kolejną kategorią ekonomiczną opisującą sytuację finansową podmiotów, w tym publicznych szkół wyższych.

Przeprowadzone przez autorkę badania dotyczące wyników finansowych publicznych szkół wyższych w Polsce wykazały, że wynik finansowy netto dla całego sektora szkolnictwa wyższego w roku 2010 był dodatni i wyniósł 496 408,5 tys. zł. Jednakże wyniki finansowe poszczególnych typów szkół ukształtowały się na zróżnicowanym poziomie (tab. 7).

Tabela 7. Wyniki finansowe netto w podziale na typy publicznych szkół wyższych w Polsce w latach 2004-2010

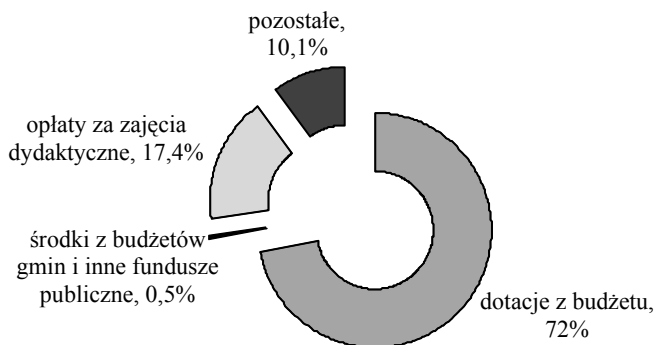
Wyszczególnienie	Wynik finansowy netto w tysiącach złotych w latach						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Uniwersytety	47 418,7	64 641,0	11 556,8	156 381,6	172 353,7	173 550,3	128 136,4
Wyższe szkoły techniczne	57 251,8	101 027,7	124 361,9	252 601,3	146 711,1	184 573,2	169 057,9
Akademie rolnicze	-848,0	23 510,1	-830,2	59 790,2	20 589,1	38 689,4	68 484,0
Wyższe szkoły ekonomiczne	9 768,3	-3 191,0	-5 588,4	11 002,0	2 218,3	5 871,5	13 209,5
Wyższe szkoły pedagogiczne	1 772,2	-1 078,2	4 071,2	18 644,4	14 769,2	11 973,1	7 399,6
Akademie medyczne	-27 452,1	-26 596,9	6 271,9	8 747,3	-24 054,9	59 540,4	34 912,2
Akademie wychowania fizycznego	14 323,3	5 932,4	7 132,9	10 073,6	10 212,1	9 759,5	-5 580,3
Wyższe szkoły artystyczne	-1 609,6	2 184,9	12 287,7	12 967,2	28 432,6	14 316,4	11 948,2
Wyższe szkoły zawodowe	63 623,5	56 941,7	48 797,8	69 114,7	52 823,5	64 740,9	brak danych
Pozostałe	1 861,0	-5 056,8	-2 334,8	2 635,6	31 233,2	23 058,1	68 841,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie [*Szkoły wyższe i ich finanse w 2004 r...* 2005; *Szkoły wyższe i ich finanse w 2010 r...* 2011].

Powyższe dane potwierdzają, że poszczególne typy szkół mają różny poziom efektywności finansowej, co oczywiście może zależeć od różnych czynników (nieanalizowanych bliżej w tej części artykułu). W latach 2004-2010 ujemne wyniki finansowe osiągnęły akademie rolnicze, wyższe szkoły ekonomiczne, wyższe szkoły

pedagogiczne, akademie medyczne, akademie wychowania fizycznego oraz wyższe szkoły artystyczne.

Wyniki finansowe determinowane są także (oprócz kosztów) przez poziom i strukturę przychodów. W 2010 r. przychody ogółem wyniosły 16,6 mld zł, w tym przychody z działalności operacyjnej – 16,4 mld zł. Ponieważ publiczne szkoły wyższe są częścią sektora publicznego gospodarki, stąd głównym źródłem finansowania ich działalności operacyjnej są środki pochodzące z budżetu państwa. Do przychodów z działalności operacyjnej zalicza się: przychody z działalności dydaktycznej – ok. 80%, przychody z działalności badawczej – ok. 16% [*Szkoły wyższe i ich finanse w 2010 r...* 2011]. Mniej znaczący udział w strukturze przychodów miały pozostałe rodzaje działalności, w tym z wydzielonej działalności gospodarczej. W roku 2010 przychody publicznych szkół wyższych w Polsce z działalności dydaktycznej wyniosły 12,9 mld zł. Obowiązujące wówczas zasady finansowania działalności operacyjnej sprawiły, że aż 72% przychodów z działalności dydaktycznej stanowiły środki otrzymywane z dotacji budżetu państwa. Pozostałe przychody to opłaty za zajęcia dydaktyczne oraz inne środki publiczne, w tym z budżetów gmin i innych funduszy publicznych (rys. 4).



Rys. 4. Struktura przychodów z działalności dydaktycznej w publicznych szkołach wyższych według źródeł finansowania

Źródło: opracowanie własne na podstawie [*Szkoły wyższe i ich finanse w 2010 r...* 2011].

Pomimo wysokiego udziału dotacji budżetowych w ogólnych przychodach z działalności dydaktycznej ich poziom nie jest wystarczający. Uwarunkowania funkcjonowania sektora finansów publicznych w Polsce i wydatków z budżetu państwa na ten sektor stwarzają ogromne bariery w zwiększeniu budżetowego poziomu finansowania publicznych szkół wyższych. W ostatnich latach szybko pogarsza się relacja deficytu sektora finansów publicznych do produktu krajowego brutto, rośnie państwowy dług publiczny, coraz bardziej zbliżając się do konstytucyjnej granicy zadłużenia (60% PKB) [*Uwarunkowania szkolnictwa wyższego...* 2009, s. 4]. Wiązać się to będzie z bezwzględną koniecznością zahamowania wzrostu wydatków.

Publiczne szkoły wyższe muszą zatem poszukiwać i wdrażać nowoczesne mechanizmy ekonomiczne, również w zakresie zarządzania kosztami, które przyczynią się do poprawy ich efektywności finansowej.

5. Instrumenty zarządzania kosztami

Istnieje wiele różnych instrumentów zarządzania kosztami w podmiotach gospodarczych. Oprócz tych najbardziej popularnych, jak rachunek wyników, w literaturze przedmiotu można odnaleźć wiele opracowań i przykładów wdrożeń takich instrumentów, jak np.: rachunek kosztów docelowych, controlling strategiczny, controlling operacyjny, rachunek kosztów standardowych, rachunek kosztów jakości oraz rachunek kosztów działań.

Poszukiwanie odpowiednich instrumentów zarządzania kosztami w uczelniach wyższych jest szczególnie istotne w kontekście powszechnego zainteresowania przechodzeniem uczelni na system rachunku kosztów, tzw. *full cost*, polegający na rzeczywistym wyliczaniu bezpośrednich i pośrednich kosztów działalności. W literaturze przedmiotu istnieje pogląd, iż system ten jest podstawowym warunkiem aktywnego planowania, kształtowania i decydowania o strategii rozwoju uczelni, aby w sposób efektywny mogły one wykonywać swoje zadania i wykorzystywać posiadane zasoby [European Commission – Directorate-General for Research 2008].

Ze względu na formalne ograniczenia dotyczące objętości niniejszego artykułu scharakteryzowanie wszystkich wyżej wymienionych instrumentów zarządzania kosztami nie jest możliwe. Ponieważ z doświadczeń zagranicznych uczelni wynika, iż narzędziem wspomagającym proces zarządzania kosztami w publicznej szkole wyższej jest wspomniany wcześniej rachunek kosztów działań, będzie on przedmiotem rozważań w dalszej części artykułu.

Rachunek kosztów działań (*ABC – activity based costing*) został opracowany w 1987 r. przez R.S. Kaplana, R. Coopera i H.T. Johnsona z Uniwersytetu Harvarda w USA. W polskiej literaturze przedmiotu istnieją publikacje dotyczące istoty i koncepcji tego rachunku, jak również przykłady jego wdrożeń [Kaplan, Anderson 2008; Miller 2000; Piechota 2005; Wnuk-Pel 2011]. Rachunek kosztów działań to metodologia pomiaru kosztów i efektywności działań, zasobów i obiektów kosztów. W rachunku ABC przyjęta została podstawowa teza, że bezpośrednią przyczyną powstawania kosztów są nie wytwarzane produkty, lecz wykonywane procesy [Nowak i in. 2004, s. 162]. Proces traktowany jest jako sekwencja działań wykonywanych w celu wyprodukowania i dostarczenia określonego produktu na rynek. Procesy te z kolei powodują konieczność zużywania zasobów. Działanie jest więc traktowane jako bezpośrednia przyczyna powstawania kosztów.

Według koncepcji rachunku kosztów działań, koszty (w uczelniach publicznych szczególnie dotyczy to kosztów pośrednich) przypisuje się do odpowiednio mierzonych wywołujących je działań, a następnie rozlicza na produkty lub odbiorców w proporcji do liczby zużytych działań [Wnuk-Pel 2006, s. 26-31]. Istotna dla

zrozumienia odmiennego sposobu rozliczania kosztów w sposób tradycyjny oraz według koncepcji ABC jest różnica między jednostką odniesienia kosztów w obu systemach rachunku. W koncepcji ABC jest nią działanie, natomiast w systemach tradycyjnych podmiot wewnętrzny jako miejsce powstawania kosztów. Istotne jest także to, iż [Wnuk-Pel 2006, s. 26-31]:

- liczba działań wyróżnionych przy koncepcji ABC jest zazwyczaj znacznie większa od liczby miejsc powstawania kosztów wyróżnionych dla potrzeb tradycyjnego rozliczenia; dlatego rachunek kosztów działań jest bardziej szczegółowy i dokładny od tradycyjnego rachunku kosztów;
- działania, których koszty rozlicza się, np. na produkty, obejmują nie tylko koszt wytworzenia, jak przy rozwiązaniach tradycyjnych, ale również koszty zaopatrzenia wewnętrznego i zewnętrznego, sprzedaży i marketingu, a nawet niektórych działań ogólnych (np. fakturowania); dzięki temu rachunek kosztów działań umożliwia powiązanie z produktem większej kwoty kosztów, a tym samym pełniejszą analizę rentowności;
- niektóre działania wyodrębnione w rachunku kosztów działań zachodzą na styku kilku podmiotów wewnętrznych (jedno działanie wykonywane jest w kilku podmiotach);
- klucze podziałowe nie zawsze związane są z wielkością produkcji; może to być także np. liczba badań.

W przypadku publicznych szkół wyższych rachunek kosztów działań mógłby znaleźć zastosowanie do kalkulacji jednostkowych kosztów kształcenia. W świetle obowiązujących uregulowań prawnych dokładna kalkulacja kosztów jednostkowych nie jest do końca możliwa. Wysokość opłat za zajęcia dydaktyczne podlega wielu ograniczeniom⁴, muszą one spełniać kryteria opracowanych algorytmów, które niekoniecznie wiernie oddają rzeczywisty obraz sytuacji finansowej uczelni publicznych. Z istoty rachunku kosztów działań wynika, że jego zastosowanie mogłoby umożliwić bardziej precyzyjne obliczenie poziomu kosztów kształcenia w określonym przedziale czasu (semestr, rok, kilka lat) odnoszących się np. do całej grupy dziekańskiej, a w końcowym etapie w przeliczeniu na jednego studenta [*Kalkulacja...* 2007, s. 2]. Procedurę wdrożenia rachunku kosztów działań należałoby przeprowadzić w dwóch etapach. Pierwszy odnosiłby się do zasobów i rozliczania ich na działania. Etap drugi polegałby na przypisywaniu, np. grupom dziekańskim, odpowiednich działań. Zróżnicowanie kosztów świadczonych usług edukacyjnych wynika z dwóch zasadniczych przesłanek [*Kalkulacja kosztów...*, 2007, s. 4]:

- liczba godzin usług dydaktycznych przypadająca na jednego studenta jest uzależniona od liczby godzin programu studiów i liczebności grup wykładowych, a także struktury aktywnych form zajęć (np. seminaria, laboratoria, ćwiczenia),
- koszt jednej godziny usług dydaktycznych jest zróżnicowany i zależy od wysokości wynagrodzeń, rocznego pensum i struktury zatrudnienia kadry dydaktycznej.

⁴ Ograniczenia te wynikają głównie z przepisów Ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym, DzU nr 164, poz. 1365 z późn. zm. oraz statutów uczelni publicznych.

Przedstawiona wyżej koncepcja modelu rachunku kosztów działań pozwala przypuszczać, iż model ten umożliwiłby bardziej dokładne obliczanie jednostkowego kosztu kształcenia. Za obiekt kosztów działań można by uznać pojedynczego studenta, uzależniając go od liczby godzin dydaktycznych oraz kosztu jednej godziny dydaktycznej. Wydaje się, iż taki sposób prezentacji danych pomógłby władzom uczelni w urealnieniu kosztów kształcenia i tym samym w bardziej realistycznym określaniu odpłatności za studia. Jednym z największych atutów zastosowania rachunku kosztów działań w publicznych szkołach wyższych wydaje się precyzyjna analiza kosztów docelowych. Dzięki tej metodzie mógłby zostać rozwiązany problem wiarygodnej kalkulacji czesnego. Ponadto uczelnie miałyby możliwość redukcji zbędnych kosztów i rezygnacji z działań nierentownych. Jest to szczególnie istotne w świetle zmian zachodzących w otoczeniu publicznych szkół wyższych, jak również w obrębie całego sektora szkolnictwa wyższego.

Zasadność powyższych rozważań potwierdzają badania dotyczące wdrożeń rachunku kosztów działań prowadzone zarówno w Polsce, jak i za granicą. Wyniki badań krajowych opublikowane zostały między innymi w polskim czasopiśmiennictwie [Klaus, Kowalski 2007, s. 257-267; Klaus i in. 2007, s. 63-78; Leja 2002; Szoltysek 2009]. Wykazały one, że rachunek kosztów działań jest przydatnym narzędziem umożliwiającym wzrost skuteczności w zakresie zarządzania kosztami w publicznych szkołach wyższych. Zapewnia on większy zakres informacji o naturze i czynnikach determinujących powstawanie kosztów, jednocześnie dobrze odwzorowując złożoność procesów realizowanych w publicznych szkołach wyższych. Mimo to, praktyczne wykorzystanie rachunku kosztów działań w publicznych szkołach wyższych jest stosunkowo niewielkie. Większe doświadczenie w zakresie praktycznego wykorzystania metody ABC mają uniwersytety za granicą. Świadczy o tym zagraniczna literatura przedmiotu oraz prowadzone projekty europejskie – European University Association, The EUIMA – Full Costing Project. Z literatury tej, zawierającej także analizę wybranych studiów przypadków, wynika, iż wdrożenie rachunku kosztów działań w uczelniach publicznych zapewnia lepszą kontrolę nad kosztami w porównaniu z tradycyjnymi systemami rachunku kosztów [Krishnan 2006, s. 75-90; Cox i in.]. Do podstawowych przyczyn poszukiwania skutecznych metod zarządzania kosztami w uczelniach zagranicznych zaliczyć należy: stale rosnące koszty funkcjonowania uczelni, ograniczone możliwości w zakresie pozyskiwania przychodów oraz konieczność zapewnienia wysokiej jakości kształcenia. Ograniczenia w zakresie objętości artykułu nie pozwalają na szerszą analizę studiów literaturowych i badań dotyczących problematyki zastosowania rachunku kosztów działań w szkolnictwie wyższym.

6. Zakończenie

Zmieniające się uwarunkowania społeczno-gospodarcze i demograficzne w Polsce wpływają na sytuację całego sektora publicznego, w tym również na sektor szkolnictwa wyższego. Ograniczoność środków otrzymywanych z budżetu państwa finansu-

jących w głównej mierze działalność dydaktyczną oraz ciągły wzrost kosztów tejże działalności powodują, iż w dłuższej perspektywie czasu publiczne uczelnie wyższe mogą natrafić na poważne problemy finansowe. Poprawa efektywności funkcjonowania uczelni publicznych, pomimo negatywnych zjawisk demograficznych, wydaje się możliwa. Uczelnie muszą położyć większy nacisk na jakość informacji uzyskiwanych z dotychczasowych metod ewidencji i pomiaru kosztów własnych działalności.

Uczelnie muszą zatem poszukiwać nowoczesnych metod generowania informacji o kosztach w celu efektywnego zarządzania nimi, a tym samym efektywnością finansową. Z doświadczeń wielu podmiotów w innych sektorach gospodarki wynika, iż zastosowanie rachunku kosztów działań przyczyniło się do poprawy dokładności rozliczania kosztów i kalkulacji kosztów jednostkowych. Ponadto wdrożenie rachunku kosztów działań w tych podmiotach umożliwiło wyodrębnienie kosztów niewykorzystanego potencjału oraz usprawnienie systemu budżetowania [Wnuk-Pel 2011, s. 339].

Literatura

- Cox K.S., Downey R.G., Smith L.S., *Activity-Based Costing and Higher Education – Can it Work?*, Kansas State University Office of Planning and Analysis.
- European Commission – Directorate-General for Research, *Impact of external project-based research funding on financial management in Universities*, 2008.
- Jarugowa A., Maić W., Sawicki K., *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1979.
- Kalkulacja kosztów kształcenia w szkołach wyższych. Opis metody obliczania kosztów kształcenia*, MHM Consulting, Elbląg 2007.
- Kaplan R.S., Anderson S. R., *Rachunek kosztów działań sterowany czasem (TDABC – Time-Driven Activity-Based Costing)*, PWN, Warszawa 2008.
- Klaus A., Kowalski M., *Kalkulacja kosztów kształcenia w uczelni wyższej na podstawie rachunku kosztów działań*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1174, Wydawnictwo AE, Wrocław 2007.
- Klaus A., Ryńca R., Kowalski M., *Analiza kosztów dziekanatu w szkole wyższej z wykorzystaniem rachunku kosztów działań*, „Badania Operacyjne i Decyzje” 2007, nr 1.
- Krishnan A., *An application of activity based costing in higher learning*, “Contemporary Management Research” 2006, vol. 2, no. 2.
- Leja K., *ABC Rachunek kosztów działań w doskonaleniu funkcji uczelni*, „Forum Akademickie” 2002, nr 3.
- Miller J.A., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.
- Miłosz H., *Analiza kosztów kształcenia w szkołach wyższych*, Wyd. Stowarzyszenie na rzecz Rozwoju Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Legnicy „Wspólnota Akademicka”, Legnica 2003.
- Nowak E., *Teoria kosztów z zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWN, Warszawa 1996.
- Nowak E., Piechota R., Wierziński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- Piechota R., *Projektowanie rachunku kosztów działań. Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005.
- Prognoza ludności na lata 2008-2035*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2009.
- Rozporządzenia Rady Ministrów dnia 22 grudnia 2006 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych, DzU, nr 246, poz. 1796.

- Szkoły wyższe i ich finanse w 1995 r.*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 1996.
- Szkoły wyższe i ich finanse w 2004 r.*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2005.
- Szkoły wyższe i ich finanse w 2006 r.*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2007.
- Szkoły wyższe i ich finanse w 2010 r.*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2011.
- Szołtysek B., *Rachunek kosztów działań w zarządzaniu szkołą wyższą*, Zeszyty Naukowe Małopolskiej Szkoły Wyższej w Brzesku 2009, nr 1.
- Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. *Prawo o szkolnictwie wyższym*, DzU, nr 164, poz. 1365 z późn. zm.
- Uwarunkowania przyszłego rozwoju szkolnictwa wyższego w Polsce: globalizacja, demografia i zmiany społeczno-gospodarcze w Polsce*, Ernst&Young Business Advisory, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, 2009.
- Uwarunkowania rozwoju szkolnictwa wyższego: prawo, finanse publiczne, czynniki kulturowe, przygotowanie absolwentów*, Ernst&Young Business Advisory, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, 2009.
- Zasady metodyczne statystyki edukacji*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 1993.
- Wnuk-Pel T., *Wdrożenie i wykorzystanie rachunku kosztów działań w firmie produkcyjno-handlowej*, „Rachunkowość” 2006, nr 10.
- Wnuk-Pel T., *Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach państwowych w Polsce*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2011.

COSTS MANAGEMENT IN PUBLIC HIGHER EDUCATION INSTITUTES AS A TOOL OF THEIR EFFICIENCY IMPROVEMENT

Summary: Higher education sector, in particular, in the part concerning public higher education institutes, is one of the elements of public sector. The basic source of financing its activity are funds coming from the government budget. The characteristic feature is that these funds finance about 80% of public higher education activity costs. The aim of this article is the analysis of level and structure of public higher education institutes costs in Poland. Conditioning, resulting from this analysis, concerning the improvement of public higher education institutes efficiency through costs management are also examined. In the last part of the article activity based costing is characterized as one of the modern tools of costs management.

Keywords: public sector, higher education sector, costs, activity based costing.