

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami
i dokonaniami**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-597-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Wioletta Baran: Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities	11
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector	21
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting	32
Renata Biadacz: Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry	52
Anna Bialek-Jaworska: Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing	61
Jolanta Chluska: Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity	75
Dorota Czerwińska-Kayzer: Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed	83
Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz: Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniem / The role of leadership in performance management	93
Izabela Emerling: Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility	102
Wiktor Gabrusewicz: Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments	112
Marek Gajewski: Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals	122

Rafał Jagoda: Wpływ sezonowości na koszty i przychody przedsiębiorstwa z branży budowlanej / Seasonal impact on costs and income of enterprises in the building industry	136
Elżbieta Jaworska, Grzegorz Bucior: Koszty w przedsiębiorstwach hotelarskich / Costs in enterprises from hotel industry.....	146
Jacek Jaworski, Marek Witkowski: Podstawy koncepcyjne strategicznej karty wyników dla spółdzielni mieszkaniowej / Conceptual basis of Balanced Scorecard for housing cooperative	155
Magdalena Jaworzyńska: Znaczenie perspektywy interesariuszy w zarządzaniu strategicznym zakładem opieki zdrowotnej na przykładzie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w Puławach / The role of perspective of stakeholders in the strategic management of health care facility on the example of health care in Puławy.....	165
Beata Juralewicz: Identyfikacja i wyodrębnianie przychodów i kosztów przewozów o charakterze użyteczności publicznej w przedsiębiorstwach transportu samochodowego / Identification and distinction of revenues and costs of public utility transport in bus enterprises	175
Marta Kołodziej-Hajdo: Kontrola zarządcza w jednostkach administracji publicznej – aspekty praktyczne / Management control in government administration units – practical aspects.....	184
Bartosz Kołodziejczuk, Magdalena Szydelko: Benchmarking w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa / Benchmarking in business cost management	194
Roman Kotapski: Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych / Responsibility centers and cost centers in water and sewerage companies.....	203
Robert Kowalak: Mierniki dokonań w kokpitach menedżerskich przedsiębiorstwa / Performance indexes in dashboard	213
Marcin Kowalewski: Systemy rachunku kosztów w <i>lean accounting</i> / Cost accounting of lean system.....	222
Justyna Kujawska: Koncepcja pomiaru efektywności podmiotu leczniczego / Effectiveness measurement concept of hospitals	230
Dorota Kuźdowicz, Janina Jędrzejczak-Gas, Paweł Kuźdowicz: Raportowanie przepływów strumieni wartości w systemie ERP / Reporting value stream flows in the ERP system.....	240
Paweł Kuźdowicz: Zastosowanie obliża kosztowego w analizie odchyleń przedsięwzięcia / Cost obligation of an enterprise	249
Zbigniew Leszczyński: Analizy wartości cyklu procesów w programie redukcji zużycia zasobów produkcyjnych (kosztów produkcji) / Value analysis of process cycle as a part of production resources reduction program (production costs)	258

Grzegorz Lew: Koszty klienta w przedsiębiorstwach handlowych / Customer costs in commercial companies	270
Krzysztof Małys: Analiza struktury kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce / Cost structure analysis in institutions of public higher education	278
Jarosław Mielcarek: Falsyfikacja tradycyjnego modelu rachunku kosztów docelowych / Target costing traditional model falsification	290
Andrzej Niemiec: Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu (CSFS) za pomocą macierzy istotności-sterowalności (<i>Relevance-Manageability Matrix</i>) na przykładzie firm sektora transportu lądowego / Identification of critical success factors by Relevance-Manageability Matrix on the example of land transport sector companies.....	304
Maria Niepłowicz: Analiza porównawcza zastosowania zrównoważonej karty wyników w podmiotach leczniczych / The use of Balanced Scorecard in health care organizations. Comparative analysis.....	317
Bartłomiej Nita: Krytyka zrównoważonej karty wyników / The critique of Balanced Scorecard	325
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Próba wyceny innowacji uelastyczniającej technologię wytwarzania / Attempt to evaluate innovation making manufacturing process flexible.....	334
Edward Nowak: Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat małych jednostek gospodarczych / Information capacity of profit and loss accounts in small economic entities.....	349
Ryszard Orliński: Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala / Cost accounting of patients on the example of hospital.....	358
Sabina Rokita: Możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa / Possibilities of use of the Strategic Scorecard in enterprises innovative activity management.....	368
Jolanta Rubik: Wytyczne i uregulowania raportowania społecznej odpowiedzialności / Guidelines and regulations of corporate social responsibility reporting.....	379
Wojciech Sadkowski: Przegląd dotychczasowych modeli rachunku kosztów jakości / Review of existing models of quality costs calculation	388
Beata Sadowska: System pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe – proces przygotowania i implementacji / Achievements measurement system at the State Forests National Forests Holding – process of preparing and implementation.....	399
Dorota Śładkiewicz: Nośniki wartości i ich rola w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / Value drivers and their role in creating enterprise value.....	408

Aleksandra Sulik-Górecka: Wyzwania w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych / Cost accounting challenges regarding transfer pricing documentation	417
Anna Surowiec: Rachunek kosztów działań jako jedna z metod zarządzania kosztami łańcucha dostaw / Activity-Based Costing as one of the methods of supply chain management	428
Waldemar Szczepaniak: Przychody z działalności badawczej jako miernik dokonań szkół wyższych – analiza w odniesieniu do wielkości relatywnych / Revenues from research activity as a measure of achievements of universities – analysis in relation to the relative value	438
Olga Szolno: System monitorowania realizacji celów w samorządowej jednostce budżetowej / System of monitoring the objectives achievements in self-government budget unit	447
Alfred Szydelko: Rola rachunkowości finansowej w pomiarze dokonań / The role of financial accounting in performance measurement	459
Lukasz Szydelko: Ekonomiczna wartość dodana w bankach spółdzielczych / Economic value added in cooperative banks	468
Joanna Świerk: Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników / An analysis of readiness of Polish local authorities for implementation of Balanced Scorecard	478
Monika Ucieszńska: Pomiar w kontroli zarządczej funkcjonującej w administracji podatkowej / Measurement in management control in tax administration	487
Piotr Urbanek: Strategie uniwersytetów publicznych w Polsce – próba oceny / Strategies of public universities in Poland – an attempt to access	500
Piotr Wanicki: Innowacje jako źródło wartości przedsiębiorstwa / Innovation as a source of enterprise value	510
Lidia Wiatrak: Badanie satysfakcji klientów w kontekście zarządzania jakością w organach administracji podatkowej / Study of customer satisfaction in the context of quality management in the authority tax administration .	519
Marcin Wierzbiński: System zarządzania dokonaniem a model biznesowy / Performance management system vs. business model	533
Grzegorz Zimon: Koszty zarządzania kapitałem obrotowym w przedsiębiorstwie handlowym / Performance management system vs. business model	552

Wstęp

Zmiany zachodzące na rynku, związane z coraz większą konkurencją, powodują, że przedsiębiorcy szukają rozwiązań dotyczących nie tylko utrzymania się na nim, lecz również rozwoju, co ma służyć poprawie ich pozycji względem innych jednostek gospodarczych. Zarządzanie kosztami i pomiar dokonań stanowią istotny element systemu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach. Są one stosowane w przedsiębiorstwach nie tylko dużych, ale również średnich i małych. Każda działalność jednostki gospodarczej generuje koszty, które powinny być pod stałą kontrolą zarządzających. Jest to temat wciąż aktualny w artykułach naukowych publikowanych w Polsce i na świecie, poruszany zarówno przez teoretyków, jak i praktyków.

Niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu jest poświęcony zagadnieniom zarządzania kosztami i pomiarowi dokonań. W związku z tym zawarte w nim artykuły dotyczą dwóch odrębnych tematycznie obszarów:

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

W obrębie każdego z nich zaprezentowano problemy zarówno teoretyczne, jak i praktyczne dotyczące systemów kosztów w podejmowaniu decyzji, mierników dokonań, raportowania dokonań.

Artykuły poświęcone zarządzaniu kosztami mają głównie charakter praktyczny. Ukazują przypadki jego zastosowania w szpitalu, podmiocie świadczącym usługi komunalne, szkole wyższej oraz w organach administracji podatkowej. Skupiają się również na rozważaniach poświęconych kontroli kosztów w jednostkach mikro, wprowadzonych do ustawy o rachunkowości w 2014 roku.

Teksty związane z tematyką zarządzania dokonaniem są połączeniem rozważań teoretycznych z empirycznymi. Dociekania teoretyczne dotyczą zagadnień pomiaru dokonań, raportowania dokonań, zastosowania narzędzi, jakimi są zrównoważona karta dokonań, budżetowanie, oraz kreowania wartości przedsiębiorstwa. Artykuły związane z wdrożeniem zarządzania dokonaniem w jednostkach gospodarczych dotyczą takich podmiotów, jak: zakład gospodarowania odpadami, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty lecznicze, banki.

Redaktorzy zeszytu mają nadzieję, że opublikowane w nim artykuły będą inspiracją do poszukiwań nowych rozwiązań w obszarze zarządzania kosztami i dokonaniem, a jednocześnie pomogą rozwiązać problemy związane z ich wykorzystaniem w wybranych organizacjach.

Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek

Anna Bialek-Jaworska

Uniwersytet Warszawski
e-mail: abialek@wne.uw.edu.pl

**ZRÓŻNICOWANIE KOSZTÓW KSZTAŁCENIA
W SZKOŁACH WYŻSZYCH A ICH FINANSOWANIE**

**DIFFERENCES IN HIGHER EDUCATION COSTS
AND THEIR FINANCING**

DOI: 10.15611/pn.2016.442.05

JEL Classification: I23, M41, M48

Streszczenie: Celem artykułu jest rozpoznanie zróżnicowania kosztów kształcenia w szkołach wyższych i ich niedofinansowania w zależności od formy własności szkół wyższych (publiczne i niepubliczne), ich rodzaju i związanego z tym kierunku kształcenia, wielkości (liczby studentów) i koncentracji na kształceniu na studiach niestacjonarnych lub stacjonarnych. W artykule przeprowadzono analizę wskaźnikową kosztów kształcenia w szkołach wyższych w 2013 r., zidentyfikowano lukę między kosztami kształcenia a przychodami z działalności dydaktycznej oraz wpływami z dotacji, potwierdzono znaczenie wpływów z odpłatnej edukacji i oszczędności kosztów dzięki elastycznym formom zatrudnienia. W 2013 r. przychody z działalności dydaktycznej – wahające się od 4429 zł w dużych pozostałych uczelniach publicznych do 40 811 zł w wyższych szkołach filmowych i teatralnych, a w uczelniach niepublicznych od 5531 zł do 9940 zł – pokrywały 95% kosztów kształcenia.

Słowa kluczowe: koszty kształcenia, szkoły wyższe, dotacja, studia niestacjonarne.

Summary: This paper aims to recognize the diversity of cost of education in higher education institutions and their underfunding depending on the form of ownership (public or private), their type and the related field of study, the size (number of students) and a focus on education for part-time or full-time students. In the article we analysed the ratio analysis of higher education costs in 2013, we identified the gap between the costs and funding of education with proceeds from donations and fees, we confirmed the importance of revenues from paid education and cost savings due to flexible forms of employment. In 2013 income from education covered 95% of the higher education cost, ranging from 4429 PLN in other large public universities to 40 811 PLN in the higher schools of film and theater, and in non-public schools from 5531 to 9940 PLN.

Keywords: costs of education, higher education, donation, part-time studies.

1. Wstęp

W 2013 r. w publicznych szkołach wyższych dotacja podstawowa pokrywała średnio 71% kosztów działalności dydaktycznej. Był to pierwszy rok po zmianie algorytmu dotacji zmniejszającej stałą przeniesienia z 70% do 65%, a podwyższającej wagi przypisywane nauczycielom akademickim według tytułu. Do 2012 r. składnik kadrowy był rozliczany wg stanowisk (profesora zwyczajnego i nadzwyczajnego przeliczano ze współczynnikiem 2, natomiast adiunktów ze współczynnikiem 1,5) [RMNiSW 2007]. Od 2013 r. za tytuł profesora stosuje się przelicznik 2,5, a za stopień dr hab. – wagę 2 [RMNiSW 2013]. W 2013 r. przychody z działalności dydaktycznej pokrywały średnio 95% kosztów działalności dydaktycznej publicznych i niepublicznych szkół wyższych, przy czym w uczelniach niepublicznych wykazywały wyższą medianę, ale też większą zmienność. Choć średnio dotacja podstawowa w uczelniach publicznych w pełni pokrywa koszty płac (102%), to już jej mediana nie wystarcza na zabezpieczenie pełnych kosztów wynagrodzeń kadry zatrudnionej na podstawie umowy o pracę (98%). Artykuł ma na celu zidentyfikowanie zróżnicowania kosztów kształcenia i skali ich niedofinansowania w zależności od formy własności szkół wyższych (publiczne i niepubliczne), ich rodzaju i związanego z tym kierunku kształcenia, wielkości (liczby studentów) i koncentracji na kształceniu na studiach stacjonarnych lub niestacjonarnych. Jako metodę badawczą wykorzystano autorską analizę wskaźnikową kosztów kształcenia w szkołach wyższych w 2013 r. oraz luki między kosztami kształcenia a przychodami z działalności dydaktycznej i wpływami z dotacji.

2. Problem badawczy w świetle regulacji prawnych

Od 2013 r. na uczelnie zostały nałożone ustawowe wymogi w zakresie odrębnej ewidencji kosztów działalności dydaktycznej na studiach stacjonarnych i niestacjonarnych oraz pozostałej działalności dydaktycznej [RRM 2012, par. 16, ust. 4], mimo że podział studiów na stacjonarne i niestacjonarne został wprowadzony ustawą – Prawo o szkolnictwie wyższym z 2005 r. Konsekwencją nowelizacji z 2005 r. było finansowanie studiów stacjonarnych w uczelniach publicznych w pełni ze środków budżetowych oraz samofinansowanie studiów niestacjonarnych z opłat wnoszonych przez studentów, które wcześniej były częściowo finansowane z dotacji [Bieliński 2006]. Zniesienie częściowego publicznego finansowania studiów niestacjonarnych miało stworzyć dogodne warunki do rozwoju konkurencji uczelni publicznych i niepublicznych w obrębie studiów płatnych. Jednak zastrzeżenie przepisów od 2013 r. może wynikać z obaw, że koszty kształcenia na studiach niestacjonarnych w uczelniach publicznych kształtują się na poziomie kosztu krańcowego, a nie kosztu pełnego. Wskazywałoby to na nierówność między uczelniami publicznymi i niepublicznymi, nawet na rynku studiów niestacjonarnych. Uczelnie niepubliczne, realizujące jedynie studia niestacjonarne, nie mogą podejmować decy-

zji w oparciu o koszty przyrostowe, tylko o koszty pełne. Kategorie ustawowe odrębnej ewidencji studiów stacjonarnych i niestacjonarnych, wprowadzone od 2013 r., rozdzielają strumienie finansowania z określeniem celu finansowania, ale nie nakazują wysokiej szczegółowości zasad ewidencji na szczeblu uczelni prowadzącej studia. W praktyce na niektórych uczelniach zajęcia prowadzone są łącznie dla studentów studiów stacjonarnych i niestacjonarnych, np. na niektórych kierunkach studiów na Uniwersytecie Warszawskim. Jak wskazuje Jerzy Woźnicki: „nie wymusza to bezwzględnie równości kosztów kształcenia na studiach stacjonarnych i niestacjonarnych na tym samym kierunku studiów ze względu na poziom agregacji kosztów studiów niestacjonarnych, ustalany niekiedy nawet na poziomie całej uczelni lub na poziomie kształcenia na danym kierunku studiów” [Białek-Jaworska, Żukowski 2014, s. 61].

Przepisy nie określają szczegółowo sposobu obliczania kosztów kształcenia, pozostawiając uczelniom swobodę co do zasad prowadzenia rachunku kosztów (sposobu rozliczania kosztów i metody rozłącznej ewidencji kosztów studiów stacjonarnych i niestacjonarnych). Uczelnia publiczna rozlicza koszty według rodzajów działalności, z wyodrębnieniem finansowania z dotacji z budżetu państwa oraz z przychodów własnych, na podstawie ewidencji kosztów w układzie rodzajowym i kalkulacyjnym, stanowiących podstawę sporządzania sprawozdań finansowych [RRM 2012, par. 16, ust. 1]. Do kosztów działalności dydaktycznej zalicza się koszty procesu dydaktycznego na studiach pierwszego stopnia, studiach drugiego stopnia, jednolitych studiach magisterskich i studiach doktoranckich oraz koszty prowadzenia studiów podyplomowych i kursów dokształcających, kształcenia kadr naukowych, utrzymania uczelni publicznej (w tym koszty remontów, z wyjątkiem domów i stołówek studenckich) [RRM 2012, par. 8], ale też odpisy na własny fundusz stypendialny co najwyżej w wysokości 20% planowanego zysku netto na dany rok z uwzględnieniem korekty zmniejszającej w przypadku osiągnięcia zysku niższego niż planowany [RRM 2012, par. 13, ust. 1-3]. Katalog kosztów jest otwarty i może obejmować koszty prowadzenia innych działań uczelni publicznej w ramach działalności dydaktycznej finansowanych z uzyskiwanych przychodów [RRM 2012, par. 8].

Głównymi kategoriami kosztów usług edukacyjnych świadczonych przez szkoły wyższe są: koszty osobowe (wykładowców – koszty bezpośrednie, oraz administracji, bibliotekarzy – koszty pośrednie) oraz koszty korzystania z infrastruktury (sal dydaktycznych i aparatury). W przypadku kosztów bezpośrednich głównym problemem jest ich ewidencja i brak jednoznacznych przepisów co do podziału czasu pracy nauczycieli akademickich między działalność dydaktyczną, naukowo-badawczą i organizacyjną. Stąd w statystyce publicznej zbierane są dane o łącznych kosztach wynagrodzeń ogółu działalności operacyjnej (obejmującej działalność dydaktyczną, badawczą i gospodarczo wyodrębnioną) oraz dane o łącznych kosztach działalności dydaktycznej ogółem, bez wyodrębniania ich struktury. Rodzi to podstawowy problem sprowadzający się do pytania o wpływ asymetrii informacji na podejmowanie

decyzji w zakresie rozdysponowania środków publicznych i zapewnienie wykorzystania dotacji zgodnie z ich przeznaczeniem, a nie na częściowe dofinansowanie odpłatnego kształcenia na studiach niestacjonarnych.

Zgodnie z obowiązującymi od 2013 r. przepisami rektor uczelni publicznej powinien w ramach polityki rachunkowości wydać zarządzenie dotyczące rozliczania kosztów kształcenia, szczegółowo regulujące ewidencję i rozliczanie kosztów bezpośrednich i pośrednich działalności dydaktycznej na koszty kształcenia na studiach stacjonarnych, niestacjonarnych i pozostałe formy [RRM 2012, par. 16, ust. 3, par. 18 i 19]. W szczególności rektor powinien ustalić sposób rozliczania kosztów bezpośrednich działalności dydaktycznej, w tym kosztów wynagrodzeń, których na bieżąco nie można zakwalifikować do kosztów studiów stacjonarnych, niestacjonarnych lub pozostałych form. Dopuszczalne jest rozliczenie proporcjonalne do liczby godzin dydaktycznych realizowanych w ramach studiów stacjonarnych, niestacjonarnych lub pozostałej działalności dydaktycznej [RRM 2012, par. 19, ust. 1]. Rozliczenia kosztów działalności dydaktycznej dokonuje się raz w roku obrotowym, choć rektor uczelni może ustalić rozliczanie tych kosztów w krótszych okresach [RRM 2012, par. 20].

3. Jednostkowe koszty kształcenia w szkołach wyższych w 2013 r.

Analizy rozwoju szkolnictwa wyższego w Polsce podkreślają rosnące znaczenie dywersyfikacji źródeł finansowania, dotacji celowych, konkurencyjności oraz wzrost obciążeń studentów i ich gospodarstw domowych kosztami kształcenia [Dąbrowa-Szeffler, Jabłeczka-Pryśłowska 2007]. W latach 1997-2009 Dawidziuk [2010] zaobserwował znaczne zróżnicowanie jednostkowego kosztu kształcenia od 6400 w publicznych wyższych szkołach pedagogicznych do 10 000 zł w publicznych wyższych szkołach rolniczych. W uczelniach niepublicznych wartość ta osiąga około 4200 zł.

Punktem wyjścia do naszego badania zróżnicowania kosztów kształcenia w szkołach wyższych było wyznaczenie jednostkowych kosztów kształcenia dla wybranych grup uczelni z wykorzystaniem dwóch metodologii: GUS i MNiSW. W metodologii GUS kalkulacja kosztów kształcenia w szkołach wyższych bazuje na kosztach działalności dydaktycznej, bez pomocy materialnej i funduszu stypendialnego uczelni, ustalonych w odniesieniu do liczby studentów przeliczeniowych, równej ważonej sumie liczby studentów studiów niestacjonarnych z wagą 0,6 i studiów stacjonarnych, podyplomowych i doktoranckich z wagą 1. Natomiast w metodologii MNiSW koszty działalności dydaktycznej są odnoszone do liczby studentów przeliczeniowych równej ważonej sumie liczby studentów studiów niestacjonarnych z wagą 0,5, a stacjonarnych i słuchaczy studiów podyplomowych z wagą 1 oraz uczestników studiów doktoranckich z wagą 2,5. Przeciętny jednostkowy koszt kształcenia (*kk* zdefiniowany poniżej) dla wyodrębnionych grup uczelni publicznych wg metodologii GUS jest wyższy od kosztu kształcenia wg metodologii MNiSW ze względu na różne mianowniki, o 5%, a dla uczelni niepublicznych niższy o 0,3-3,9%

Tabela 1. Jednostkowe koszty kształcenia w szkołach wyższych w 2013 r. (w tys. zł)

Rodzaj uczelni	Miara statystyczna/ grupa uczelni	Jednostkowe koszty kształcenia		Koszty bezpośrednie	
		metodologia GUS	metodologia MNiSW	wynagrodzenia/ mianownik GUS	wynagrodzenia/ mianownik MNiSW
Wyższe szkoły publiczne	średnia	18,076	17,208	13,043	12,422
	mediana	12,607	12,276	9,429	9,011
	wsp. zmienności	0,595	0,587	0,581	0,573
Wyższe szkoły niepubliczne	średnia	7,197	7,384	3,554	3,650
	mediana	6,737	6,755	3,320	3,283
	wsp. zmienności	0,206	0,247	0,244	0,285
Grupy uczelni: Uniwersytety	duże	14,245	13,118	9,786	9,011
	większe średnie	11,622	10,926	8,402	7,899
	mniejsze średnie	10,604	10,003	7,963	7,512
	większe małe	21,006	20,060	15,303	14,614
	najmniejsze	31,152	29,190	21,387	20,040
Wyższe szkoły techniczne	duże	12,307	11,737	10,287	9,810
	średnie	12,607	12,276	8,839	8,607
	małe	10,974	10,859	7,852	7,770
Wyższe szkoły rolnicze		12,751	12,324	10,160	9,819
Wyższe szkoły pedagogiczne		9,663	9,237	7,470	7,141
Wyższe szkoły publiczne z przewagą studiów niestacjonarnych		8,510	8,088	6,468	6,147
Wyższe szkoły publiczne z przewagą studiów stacjonarnych		36,624	35,156	28,097	26,970
Niepubliczne wyższe szkoły ekonomiczne	duże	6,341	6,361	2,717	2,725
	średnie	6,737	6,755	3,327	3,336
	małe	9,940	10,331	5,192	5,397
Pozostałe niepubliczne szkoły wyższe	duże	5,951	5,943	2,879	2,875
	średnie	5,531	5,326	2,933	2,824
	małe	7,095	7,016	3,320	3,283
Uniwersytety ekonomiczne i SGH		9,236	8,429	6,691	6,107
Wyższe szkoły artystyczne	muzyczne	37,906	35,925	27,824	26,370
	sztuk pięknych	29,428	28,002	17,983	17,111
	teatr + film	40,811	38,513	29,244	27,597
Akademie wychowania fizycznego		11,275	10,823	8,543	8,200
Pozostałe publiczne szkoły wyższe	duże	4,429	4,452	3,387	3,405
	średnie	9,839	9,869	7,172	7,194
	małe	10,899	11,049	8,016	8,127

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS za 2013.

w przypadku kształcenia na kierunkach ekonomicznych, a wyższy o 0,15-0,38% dla uczelni niepublicznych kształcących na pozostałych kierunkach (tabela 1).

$$kk = \frac{kd}{wls},$$

gdzie: *kk* – jednostkowe koszty kształcenia w szkołach wyższych (na jednego studenta przeliczeniowego); *kd* – ogółem koszty działalności dydaktycznej (poz. 61, dział I F-01/S); *wls* – łączna liczba studentów przeliczeniowych równa ważonej sumie liczby studentów studiów niestacjonarnych, stacjonarnych, podyplomowych i doktoranckich z wagami w metodologii GUS lub MNiSW.

Wskazane różnice wynikają z różnych wag stosowanych do przeliczania liczby studentów na studiach niestacjonarnych (0,5 lub 0,6), podyplomowych (1,5 lub 1) i doktoranckich (2,5 lub 1). Podobne różnice dotyczą bezpośrednich kosztów kształcenia, tj. wynagrodzeń z umowy o pracę z narzutami ZUS i odpisów na ZFŚS w uczelniach prowadzących głównie działalność dydaktyczną. Ossowski [2009] stwierdził, że głównym kosztem kształcenia w szkołach wyższych są koszty pracy, które na niektórych uczelniach stanowią nawet 90% ogółu kosztów.

Z danych zbieranych przez GUS na podstawie formularza F-01/S nie ma możliwości wyodrębnienia kosztów wynagrodzeń dotyczących wyłącznie działalności dydaktycznej, gdyż w układzie rodzajowym zbierane są łącznie koszty podstawowej działalności operacyjnej. Mając na uwadze wskazane ograniczenia dostępności danych na poziomie statystyki publicznej, można stwierdzić, że przeciętnie wynagrodzenia z narzutami z umowy o pracę stanowią w uczelniach publicznych 72% kosztów kształcenia, natomiast w uczelniach niepublicznych jedynie 49%.

Capaldi i Abbey [2011] zwrócili uwagę na zróżnicowanie kosztów kształcenia między dyscyplinami naukowymi, w których prowadzone jest kształcenie. W sprawozdaniach finansowych, sporządzanych zgodnie z ustawą o rachunkowości, różnice te nie są widoczne, gdyż koszty kształcenia są podawane łącznie dla wszystkich kierunków kształcenia. Podawanie łącznych kosztów kształcenia umożliwia ukryte subsydiowanie kierunków bardziej kosztochłonnych przez mniej kosztochłonne.

Jednostkowe koszty kształcenia (według metodologii GUS) wahają się w uczelniach publicznych od 8510 zł w szkołach skoncentrowanych na realizacji kształcenia na studiach niestacjonarnych i 4429 zł w dużych pozostałych publicznych szkołach wyższych do 40 811 zł w wyższych szkołach artystycznych (filmowych i teatralnych). Wysokie koszty kształcenia związane są z realizacją specjalistycznych zajęć w małych grupach i z wykorzystaniem drogiej specjalistycznej aparatury i materiałów na zajęciach laboratoryjnych. Uczelnie niepubliczne nie realizują kształcenia na relatywnie drogich kierunkach studiów, wymagających specjalistycznej aparatury i pomocy dydaktycznych, realizowanych w specjalnych warunkach i w małych grupach, stąd ich koszty kształcenia kształtują się na znacznie niższym poziomie, od 5531 zł

w średnich niepublicznych szkołach wyższych do 9940 zł w małych niepublicznych szkołach ekonomicznych. Potwierdzają to również wskaźniki średniej ważonej kosztochłonności studiów, w których za wagi przyjęto liczbę studentów studiów stacjonarnych wg kierunków kształcenia [Białek-Jaworska 2015].

4. Niedofinansowanie kosztów kształcenia

W 2013 r. przychody z działalności dydaktycznej pokrywały średnio 95% kosztów działalności dydaktycznej publicznych i niepublicznych szkół wyższych, przy czym w uczelniach niepublicznych wykazywały wyższą medianę, ale też większą zmienność. Przychody z działalności dydaktycznej z wyższą nadwyżką pokrywają koszty wynagrodzeń ze stosunku pracy i umów cywilnoprawnych wraz ze składkami ZUS w niepublicznych szkołach wyższych (średnio 142%) niż w uczelniach publicznych (średnio 123%). Jednak stopień pokrycia kosztów wynagrodzeń z narzutami z przychodów z działalności dydaktycznej w uczelniach niepublicznych wykazuje wyższą zmienność. Choć średnio dotacja podstawowa w publicznych szkołach wyższych w pełni pokrywa koszty wynagrodzeń ze stosunku pracy z narzutami składek ZUS (102%), to już jej mediana nie wystarcza na zabezpieczenie pełnych kosztów wynagrodzeń kadry zatrudnionej na podstawie umowy o pracę (98%, przy najwyższym współczynniku zmienności dla uczelni publicznych – 13,6%). Niedofinansowanie kosztów kształcenia Wsk1 definiujemy następująco:

$$\text{Wsk1} = \frac{kd - pd}{kd},$$

gdzie: Wsk1 – luka niedofinansowania kosztów kształcenia w szkołach wyższych;
 kd – ogółem koszty działalności dydaktycznej (poz. 61, dział I F-01/S);
 pd – przychody ogółem z działalności dydaktycznej (poz. 03, dział I F-01/S).

W celu identyfikacji przyczyn i wielkości niedofinansowania kosztów kształcenia wykorzystamy następujące wskaźniki pokrycia przychodami z dydaktyki lub dotacją kosztów dydaktyki ogółem lub bezpośrednich kosztów kształcenia (wynagrodzeń z umowy o pracę wraz z narzutami składek ZUS):

$$\text{Wp2} = \frac{pd}{w}$$

$$\text{Wdp1} = \frac{d}{kd}$$

$$\text{Wdp2} = \frac{d}{w},$$

gdzie: Wp2 – wskaźnik pokrycia kosztów wynagrodzeń z narzutami przychodami z działalności dydaktycznej; Wdp1 – wskaźnik pokrycia kosztów działalności dydaktycznej z dotacji; Wdp2 – wskaźnik pokrycia kosztów wynagrodzeń

z narzutami z dotacji; *pd* – jak wyżej; *kd* – jak wyżej; *d* – dotacja podstawowa (poz. 05, dział I F-01/S); *w* – wynagrodzenia z narzutami z umowy o pracę (poz. 47 i 48, dział I F-01/S).

Wśród uniwersytetów największe problemy z pokryciem kosztów działalności dydaktycznej z przychodów z usług edukacyjnych wykazują uczelnie z najmniejszą liczbą studentów, poniżej 5400 studentów ($Wsk1 = 13\%$), na skutek uzyskiwania najniższych dotacji w stosunku do kosztów działalności dydaktycznej ($Wdp1 = 62,5\%$). Zaistniałe problemy mogą wynikać z wysokiej kosztochłonności świadczonych usług, niskiej zdolności do uzyskiwania przychodów z odpłatnej edukacji w warunkach niżu demograficznego, a także niepełnego pokrycia kosztów utrzymania kadry akademickiej i administracji z dotacji ($Wdp2 = 95,05\%$). Do 2004 r. studia niestacjonarne były częściowo finansowane przez MNiSW z dotacji ze współczynnikiem 0,3 dla studentów studiów niestacjonarnych [Bieliński 2006]. Niepełne finansowanie wynagrodzeń stałej kadry może wynikać z faktu, że dotacja jest przeznaczona na pokrycie wynagrodzeń pracowników niebędących nauczycielami akademickimi oraz pracowników naukowo-dydaktycznych, ale nie *stricte* pracowników naukowych.

Z podobnymi problemami z pokryciem kosztów działalności dydaktycznej z osiągniętych przychodów z usług edukacyjnych borykają się duże uniwersytety, kształcące 36,7-46,1 tys. studentów ($Wsk1 = 4,8\%$). Dotacja wystarcza w ich przypadku na pokrycie średnio 62,6% kosztów działalności dydaktycznej ($Wdp1$), w tym 95,13% kosztów utrzymania zasobów kadrowych związanych stosunkiem pracy ($Wdp2$). Chociaż ich przychody z dydaktyki pokrywają pełne koszty wynagrodzeń z narzutami z umów o pracę i cywilnoprawnych z najwyższą nadwyżką ($Wp2 = 127,8\%$) w grupie, to problemem są wysokie koszty pośrednie dydaktyki.

Natomiast najniższe niedofinansowanie kosztów działalności dydaktycznej z osiągniętych przychodów z zajęć dydaktycznych oraz dotacji wykazują uniwersytety kształcące 7-9 tys. studentów („większe małe” uniwersytety w tabeli 2). Przy wysokich kosztach kształcenia na kierunkach medycznych i technologicznych niedofinansowanie działalności dydaktycznej sięga 3,7% kosztów kształcenia. Dotacja pokrywa 68,5% kosztów kształcenia ($Wdp1$), w tym 98,3% wynagrodzeń z umowy o pracę z narzutami ($Wdp2$). Przychody z działalności dydaktycznej pokrywają koszty wynagrodzeń z pochodnymi ze stosunku pracy i umów cywilnoprawnych z nadwyżką 125,1% ($Wp2$).

Wyższe wartości wskaźnika $Wp2$ wykazują uniwersytety duże i większe średnie, kształcące powyżej 20,4 tys. studentów, które borykają się z wyższymi pośrednimi kosztami kształcenia (poza wynagrodzeniami) i muszą liczyć się z niedofinansowaniem kosztów kształcenia rzędu 4,8% i 6%. Największym niedofinansowaniem kosztów kształcenia charakteryzowały się najmniejsze uniwersytety ($Wsk1 = 12,9\%$) oraz średnie politechniki ($Wsk1 = 8,2\%$). Mimo to najmniejsze uniwersytety pokrywały z dotacji 95,05% wynagrodzeń z narzutami ze stosunku pracy.

Tabela 2. Analiza kosztów działalności dydaktycznej szkół wyższych w 2013 r. (w %)

Rodzaj uczelni	Statystyka	Stopień pokrycia kosztów działalności dydaktycznej				Udział w przychodach z dydaktyki		Struktura kosztów personelu i formy zatrudnienia		
		Wsk1	Wp2	Wdp1	Wdp2	opłaty za usługi edukacyjne	opłaty za studia niestacjonarne	umowa o pracę	umowy cywilno-prawne	usługi obce
Wyższe szkoły publiczne	średnia	4,8	123,1	71,3	102,2	13,9	10,4	63,1	6,7	6,9
	mediana	4,2	122,7	69,4	98,3	13,1	9,7	61,8	6	6,8
	odch. std.	4,2	6,8	8,7	13,9	6,9	5,7	6,1	2,9	1,2
	współczynnik zmienności	4,4	5,5	12,2	13,6	49,3	54,3	9,7	42,8	17
Wyższe szkoły niepubliczne	średnia	5	142,4	0	0	92	69	45,6	17,3	18,3
	mediana	2	147,2	0	0	91,9	70,9	45,4	17,8	18,5
	odch. std.	9,2	17	0	0	1,9	5,9	3,9	2	2,3
	współczynnik zmienności	9,7	12	-	-	2,0	8,5	8,6	11,3	12,7
Uniwersytety	duże	4,8	127,8	62,6	95,13	14,6	9,4	52,3	6,9	6,8
	większe średnie	6	126,4	66,8	96,5	14,6	11,9	61,8	4,6	6,7
	mniejsze średnie	7,8	119,4	68,3	95,12	13,6	10,4	64,9	4,9	6,1
	większe małe	3,7	125,1	68,5	98,3	19,5	17,7	60,6	6,3	6,8
	najmniejsze	12,9	119,8	62,5	95,05	20,3	12,8	56,6	6	7,2
Wyższe szkoły techniczne	duże	3,2	103,4	74,4	93	9,8	5,9	56,5	9,6	6,9
	średnie	8,2	118,8	66,5	99,3	9,7	7,1	54,3	8,4	8,7
	małe	7,6	121,9	69,4	101,7	11,4	9,7	60,8	6,7	4,8
Wyższe szkoły pedagogiczne		7,3	116,8	66,4	89,6	18,3	14,4	69,1	4,9	5,8
Uczelnie z przewagą studiów niestacjonarnych		2	125,2	58,9	80,8	27,6	23,3	69,5	5,1	7,4
Uczelnie z przewagą studiów stacjonarnych		4,2	118,6	88,4	120,6	2,1	0,0	72,1	7,3	6,2
Niepubliczne wyższe szkoły ekonomiczne	duże	-3,5	160,6	0	0	92,4	63	39,2	20,1	21,9
	średnie	3,1	151,6	0	0	95,5	70,8	45,8	13,6	18
	małe	23,2	107,7	0	0	89,3	75,6	47,4	17,7	16,1
Pozostałe niepubliczne szkoły wyższe	duże	-3,3	152,9	0	0	90,7	59,5	43,9	17,9	19
	średnie	1	142,7	0	0	92,0	74,4	52,3	16,5	15
	małe	9,3	139	0	0	91,9	70,9	45,1	18	20,1
Uniwersytety ekonomiczne i SGH		1,1	127,3	57,7	83,1	28,6	19,5	66,4	8	8,2

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS za 2013.

W pewnym stopniu do niedofinansowania kosztów kształcenia, a w konsekwencji do ponoszonych strat na działalności dydaktycznej przyczyniło się wysokie nasylenie kadrami tych uczelni, a także stosunkowo wysoka kosztochłonność procesu produkcji ich usług edukacyjnych. Wyższe szkoły pedagogiczne, pomimo stosunkowo niskiej kosztochłonności studiów, borykały się z niedofinansowaniem kosztów głównej działalności rządu 7% kosztów działalności dydaktycznej (Wsk1), gdyż z dotacji pokrywały 66,4% tych kosztów (Wdp1). Pomimo stosunkowo niskich stawek wynagrodzeń w uczelniach pedagogicznych dotacja finansuje 89,6% kosztów wynagrodzeń z narzutami ze stosunku pracy (Wdp2).

Może to wynikać z niedopasowania wielkości zatrudnienia kadry akademickiej do popytu na świadczone usługi edukacyjne ze względu na spadek liczby studentów w warunkach niżu demograficznego. Poziom zatrudnienia kadry akademickiej jest kształtowany w odpowiedzi na zapotrzebowanie (popyt) na kształcenie nie tylko na studiach stacjonarnych, ale też niestacjonarnych. Jednak zwiększenie zatrudnienia ponad wymagane do obsługi kształcenia na studiach stacjonarnych powoduje, że zapewnienie wypłat wynagrodzeń stałej kadrze akademickiej i administracyjnej wymaga od uczelni prowadzenia odpłatnych usług edukacyjnych. Potwierdza to wskaźnik pokrycia kosztów wynagrodzeń z pochodnymi z umów o pracę i cywilnoprawnych z łącznych przychodów z działalności dydaktycznej. Niewątpliwie prowadzenie odpłatnych form kształcenia poprawia zdolność uczelni do pokrycia kosztów działalności dydaktycznej z osiągniętych przychodów z dotacji i czesnego.

Jednak nieuchronną konsekwencją skoncentrowania się publicznych szkół wyższych na studiach niestacjonarnych jest relatywny spadek dotacji i wskaźników pokrycia kosztów kształcenia z dotacji. Uczelnie publiczne skoncentrowane na świadczeniu usług edukacyjnych na studiach niestacjonarnych z osiągniętych przychodów z kształcenia pokrywają o 2,2 p.p. więcej kosztów działalności dydaktycznej niż szkoły wyższe realizujące niemal wyłącznie studia stacjonarne, a o 6,6 p.p. kosztów wynagrodzeń z pochodnymi z umów o pracę i cywilnoprawnych. Natomiast uczelnie wykorzystujące posiadane zasoby do realizacji niemal wyłącznie studiów stacjonarnych finansowały o 29,5 p.p. więcej kosztów kształcenia z dotacji, w tym o 39,8 p.p. więcej wynagrodzeń kadry akademickiej i administracyjnej z umowy o pracę z narzutami niż uczelnie skoncentrowane na świadczeniu odpłatnych usług edukacyjnych.

Uniwersytety ekonomiczne z SGH wykazywały niedofinansowanie kosztów kształcenia (Wsk1) w wysokości 1,1%, podczas gdy duże niepubliczne wyższe szkoły ekonomiczne generowały nadwyżkę (zyski) na działalności dydaktycznej średnio w wysokości 3,5% kosztów kształcenia. W znacznym stopniu wynikało to ze stosunkowo niskiej dotacji pokrywającej jedynie 57,7% kosztów kształcenia (Wdp1). Dotacja (Wdp2) umożliwiała im sfinansowanie tylko 83,1% wynagrodzeń z narzutami kadry związanej z uczelnią stosunkiem pracy, ale dzięki przychodom z odpłatnych form kształcenia pokrywały one pełne koszty wynagrodzeń z narzutami z umów o pracę i cywilnoprawnych z nadwyżką (Wp2) wynoszącą 27,3%. Niepu-

bliczne wyższe szkoły ekonomiczne dzięki osiąganym przychodom z czesnego i realizacji strategii finansowej ograniczania kosztów zatrudnienia pokrywały koszty wynagrodzeń z nadwyżką sięgającą 60,6% w dużych, 51,6% w średnich i niemal 7,7% w małych szkołach wyższych. W zakresie optymalizacji kosztów wynagrodzeń kadry akademickiej i administracyjnej wyższą sprawnością wykazywały się małe pozostałe niepubliczne szkoły wyższe ($Wp2 = 139\%$). Jednak pomimo oszczędności na kosztach wynagrodzeń małe i średnie niepubliczne szkoły wyższe, zarówno kształcące na kierunkach ekonomicznych, jak i pozostałych, borykały się z niedofinansowaniem kosztów kształcenia. Choć średnie i małe pozostałe niepubliczne szkoły wyższe ponosiły straty na usługach edukacyjnych, to były one niższe odpowiednio o 2 p.p. i 14 p.p. niż w niepublicznych szkołach ekonomicznych (tabela 2).

W publicznych wyższych szkołach technicznych z pokryciem pełnych kosztów działalności dydaktycznej z osiąganymi przychodami z kształcenia i dotacji najlepiej radzą sobie największe politechniki i AGH, choć ich luka niedofinansowania kosztów kształcenia $Wsk1$ i tak wynosi 3,2%. Przyczyniają się do tego stosunkowo wysokie stawki wynagrodzeń, gdyż mają one najniższe wskaźniki ($Wdp1$) pokrycia kosztów wynagrodzeń ogółem z przychodów z działalności dydaktycznej (103,4%) i wskaźniki $Wdp2$ kosztów wynagrodzeń kadry akademickiej ze stosunku pracy z dotacji (93%) spośród analizowanych grup uczelni technicznych. Bezproblemowo pokrywają koszty kadry akademickiej stałej i angażowanej dodatkowo małe politechniki ($Wdp2 = 101,7\%$), prawdopodobnie dzięki stosowaniu niższych stawek płac.

5. Przychody z odpłatnej edukacji

Przychody z odpłatnej edukacji stanowią alternatywne źródło finansowania kosztów kształcenia obok dotacji pełniące funkcję dystrybucyjną, a nie kreacyjną (przyrostową). W 2013 r. w publicznych szkołach wyższych dotacja z budżetu państwa średnio (i dla obserwacji środkowej) stanowiła 76% przychodów z działalności dydaktycznej, najwięcej w uczelniach prowadzących kształcenie wyłącznie na studiach stacjonarnych (93,3%), a najmniej w uniwersytetach ekonomicznych i SGH (59,2%).

Opłaty za usługi edukacyjne stanowiły średnio (i w medianie) 92% przychodów z działalności dydaktycznej niepublicznych szkół wyższych, w tym 75% pochodziło z opłat za studia niestacjonarne. Przychody z działalności dydaktycznej niepublicznych szkół wyższych wykazywały się bardzo wysoką stabilnością, podczas gdy w uczelniach publicznych współczynnik zmienności opłat za usługi edukacyjne przewyższał 49%, a zmienność przychodów ze studiów niestacjonarnych była jeszcze wyższa (54,3%). Średnio opłaty za kształcenie stanowiły prawie 14% przychodów z działalności dydaktycznej, najwięcej w uniwersytetach ekonomicznych i SGH (28,6%) i uczelniach koncentrujących się na kształceniu na studiach niestacjonarnych (27,6%), a najmniej w uczelniach prowadzących kształcenie wyłącznie na studiach stacjonarnych (2,1%) oraz w publicznych wyższych szkołach teatralnych

i filmowych (4,2%). Najwyższy udział w przychodach z dydaktyki opłaty za studia niestacjonarne stanowiły w małych niepublicznych wyższych szkołach ekonomicznych (75,6%) i średnich pozostałych uczelniach niepublicznych (74,4%), podczas gdy w uczelniach publicznych, koncentrujących się na kształceniu na studiach niestacjonarnych, wynosiły 23,3%. Poza tym ważną rolę studia niestacjonarne odgrywały w uniwersytetach ekonomicznych i SGH (19,5%) i w „większych małych” politechnikach (17,7%). Przytoczone dane wskazują, że uniwersytety ekonomiczne i SGH osiągają znaczne przychody z odpłatnych usług edukacyjnych nie tylko na studiach niestacjonarnych (w tym wieczorowych), lecz także na studiach podyplomowych i stacjonarnych prowadzonych w języku obcym (głównie w angielskim) lub na odpłatnym (w 2013 r.) drugim i kolejnym kierunku studiów. Aż 32% opłat za usługi edukacyjne nie pochodzi z wpływów ze studiów niestacjonarnych (tabela 2).

6. Koszty wynagrodzeń i nasycenie kadrami w szkołach wyższych

W 2013 r. w publicznych szkołach wyższych koszty wynagrodzeń z narzutami z umowy o pracę średnio stanowiły 63,1% kosztów rodzajowych, najwięcej w uczelniach realizujących głównie studia stacjonarne (72,1%), niestacjonarne (69,5%) i na uczelniach pedagogicznych (69,1%), a najniższy w dużych uniwersytetach (52,3%).

W uczelniach niepublicznych umowa o pracę jest rzadziej stosowana, dlatego też koszty wynagrodzeń z pochodnymi ze stosunku pracy średnio (i w medianie) stanowią 45% kosztów rodzajowych. Największym nasyceniem kadrami w prywatnym szkolnictwie wyższym charakteryzują się średnie pozostałe niepubliczne szkoły wyższe, gdzie wynagrodzenia z pochodnymi ze stosunku pracy stanowią 52,3% kosztów rodzajowych, i małe wyższe szkoły ekonomiczne (47,4%) (tabela 2).

W sektorze prywatnym średni udział wynagrodzeń z umów cywilnoprawnych w kosztach rodzajowych był ponad 2,5 razy wyższy (17,3%) niż w szkołach publicznych i wykazywał niemal czterokrotnie niższą zmienność (11,3%). W uczelniach publicznych najbardziej popularne były one w akademiach sztuk pięknych (16,8%) i akademiach muzycznych (12%) oraz w dużych politechnikach i AGH (9,6%).

Poza tym uczelnie niepubliczne częściej pozyskiwały personel administracyjny i pomocniczy na podstawie kontraktów z przedsiębiorstwami lub przedsiębiorcami, co potwierdza niemal trzykrotnie wyższy udział usług obcych w kosztach rodzajowych (18,3%) niż w uczelniach publicznych 6,9% (tabela 2).

7. Zakończenie

W artykule przeanalizowano zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych i zdiagnozowano stopień ich niedofinansowania w zależności od formy własności (uczelnie publiczne i niepubliczne), rodzajów uczelni i związanych z nimi profili kształcenia oraz wielkości szkół wyższych (wg liczby studentów).

Wykazano niedofinansowanie kosztów kształcenia w uniwersytetach ekonomicznych i SGH w wysokości 1,1%, przy dotacji pokrywającej jedynie 57,7%. Dla porównania w pozostałych publicznych szkołach wyższych dotacja finansowała 75-85% kosztów kształcenia. Opłaty za usługi edukacyjne stanowiły 92% przychodów z działalności dydaktycznej niepublicznych szkół wyższych, w tym 75% pochodziło z opłat za studia niestacjonarne. W publicznych szkołach wyższych średnio opłaty za kształcenie stanowiły prawie 14% przychodów z działalności dydaktycznej, najwięcej w uniwersytetach ekonomicznych i SGH (28,6%), a najmniej w uczelniach prowadzących kształcenie wyłącznie na studiach stacjonarnych (2,1%) oraz w publicznych szkołach wyższych teatralnych i filmowych (4,2%).

Dla przeprowadzenia pogłębionych analiz kosztów kształcenia w szkołach wyższych niezbędne byłoby zbieranie danych o kosztach działalności dydaktycznej w przekroju rodzajowym. Z danych zbieranych przez GUS w obecnej formie (F-01/S) nie ma bowiem możliwości wyodrębnienia kosztów wynagrodzeń dotyczących wyłącznie działalności dydaktycznej. Wskazana wydaje się zmiana układu rachunku zysków i strat w formularzu F-01/S z odrębnego zestawienia przychodów i kosztów operacyjnych na układ właściwy dla rachunku marż, przeciwstawiający przychodom z działalności dydaktycznej współmiernych z nimi kosztów w przekroju rodzajowym, tj. w szczególności przychodom z dotacji kosztów kształcenia na studiach stacjonarnych, a przychodom z opłat na studiach niestacjonarnych kosztów tych studiów. Umożliwiłoby to analizę stopnia pokrycia kosztów kształcenia w poszczególnych segmentach działalności dydaktycznej.

Literatura

- Białek-Jaworska A., 2015, *Determinanty kosztów kształcenia w szkołach wyższych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 398, s. 62-72.
- Białek-Jaworska A., Żukowski M., 2014, *Prawne uwarunkowania kształtowania kosztów kształcenia i ich finansowania w szkołach wyższych*, [w:] Sztanderska U. (red. naukowa), *Koszty kształcenia na poziomie wyższym*, Raport przygotowany przez Zespół Badawczy Wydziału Nauk Ekonomicznych Uniwersytetu Warszawskiego w ramach projektu systemowego Badanie jakości i efektywności edukacji oraz instytucjonalizacja zaplecza badawczego, współfinansowanego przez Unię Europejską ze środków Europejskiego Funduszu Społecznego, realizowanego przez Instytut Badań Edukacyjnych, Warszawa.
- Bieliński J., 2006, *Dotacja i czesne*, Forum Akademickie, nr 12, <https://forumakademickie.pl/fa/2006/12/dotacja-i-czesne/> (1.10.2014).
- Capaldi E.D., Abbey C.W., 2011, *Performance and Costing Higher Education. A proposal for better data*, Change, 43(2), s. 8-15.
- Dawidziuk R., 2010, *Analiza sytuacji finansowej działalności dydaktycznej szkolnictwa wyższego w Polsce w latach 1997-2009 – wybrane aspekty*, Nauka i Szkolnictwo Wyższe, 1-2(35-36).
- Dąbrowa-Szefler M., Jabłeczka-Pryślopska J., 2007, *Report for Poland*, OECD, Paris.

- Ossowski M., 2009, *Rachunek kosztów działań w publicznych szkołach wyższych*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, 2(2), s. 20-28.
- RMNiSW 2007, Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 17 października 2007 r. w sprawie kryteriów i trybu przyznawania oraz rozliczania środków finansowych na działalność statutową, Dz.U. z 2007, nr 205, poz. 1488 i 1489.
- RMNiSW 2013, Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 20 lutego 2013 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu podziału dotacji z budżetu państwa dla uczelni publicznych i niepublicznych, Dz.U. z 2013 r., poz. 273.
- RRM 2012, Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych, Dz.U. z 2012 r., poz. 1533.