

Agata Klaus

Politechnika Wroclawska

**RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ
– ODPOWIEDŹ NA ZWIĘKSZONE POTRZEBY
POLSKICH UCZELNI WYŻSZYCH
W ZAKRESIE INFORMACJI KOSZTOWEJ**

1. Wstęp

Szkolnictwo wyższe w Polsce znajduje się obecnie w sytuacji, w której konieczne jest zweryfikowanie i usprawnienie sposobu jego dotychczasowego funkcjonowania. „Niezbędna jest zmiana systemu zarządzania nauką i zbliżenie go do zarządzania menedżerskiego opartego na racjonalnym planowaniu, metodach i technikach zarządzania strategicznego oraz kształceniu kadr” [14, s. 32]. Bardzo istotnymi czynnikami wpływającymi na taki stan rzeczy są dokonujące się przemiany demograficzne, bardziej restrykcyjne regulacje prawne co do jakości kształcenia oraz kalkulacji kosztów i większe wewnętrzne potrzeby w zakresie posiadanej informacji kosztowej. Biorąc także pod uwagę to, że uczelnie wyższe są jednostkami o skomplikowanej strukturze organizacyjnej, świadczącymi złożone usługi (dydaktyczne, badawcze) oraz mającymi zróżnicowanych odbiorców swoich działań (studenci poszczególnych wydziałów, firmy zewnętrzne itd.) zarządzanie nimi musi odbywać się w sposób profesjonalny. Potrzebne są więc dokładniejsze informacje na temat kosztów oraz wydajności działań i procesów podejmowanych w uczelniach wyższych, oferowanych usług oraz kosztów związanych z wykształceniem studentów czy zrealizowaniem określonych projektów badawczych [6, s. 17]. Konieczne jest tym samym wprowadzenie w funkcjonowanie szkół wyższych odpowiednich narzędzi dostarczających informacji zarządczych, wspomagających procesy decyzyjne.

2. Zwiększone potrzeby polskich uczelni wyższych w zakresie pozyskiwanej informacji kosztowej

Nowa sytuacja na rynku usług edukacyjnych

Zmiany w sposobie zarządzania uczelniami wyższymi są konieczne, jeśli się weźmie pod uwagę zwiększoną konkurencję na rynku usług edukacyjnych. Z powodu ciągle rosnącej liczby szkół¹ oraz spadku liczby kandydatów na studia (spowodowanego niższym demograficznym oraz zmianami preferencji edukacyjnej) uczelnie zaczynają działać w rynkowych warunkach gospodarki, gdzie konieczne staje się konkurowanie o studenta. Dodatkowo konieczność posiadania przewagi konkurencyjnej potęguje fakt przystąpienia Polski do Unii Europejskiej. Rywalizacja o studenta oraz o możliwość realizowania usług specjalistycznych dla przemysłu stała się trudniejsza, ponieważ polskie uczelnie wyższe często nie dorównują uczelniom europejskim pod względem standardów kształcenia czy środowiska badawczego (laboratoriów, aparatury badawczej, środków finansowych itd.). W przypadku działalności dydaktycznej można zauważyć efekty zaistniałej sytuacji. Polskie szkoły wyższe poszerzają swoją ofertę edukacyjną poprzez uruchamianie nowych kierunków studiów, specjalności, rozbudowywanie programów nauczania oraz uruchamianie nowych form kształcenia (np. e-learning).

Dodatkowo od niedawna zmienił się również system kształcenia. Poszerzenie istniejących form kształcenia w polskim szkolnictwie wyższym jest koniecznością. Zgodnie z zasadami procesu bolońskiego² od roku akademickiego 2005/2006 student edukuje się przez trzy lata na studiach zawodowych (licencjaty, studia inżynierskie), a następnie może kontynuować naukę w postaci uzupełniających studiów magisterskich oraz dalej studiów doktoranckich.

Zakres oferowanych usług dydaktycznych jest więc szeroki: jednolite studia magisterskie, studia licencjackie, inżynierskie, uzupełniające, doktoranckie, podyplomowe, do tego prowadzone w różnych trybach kształcenia: stacjonarnym i niestacjonarnym. Aby sprawnie zarządzać tak dużym wachlarzem usług dydaktycznych konieczne są dokonywanie precyzyjnej analizy kosztów kształcenia i wycena poszczególnych obiektów kalkulacji (kursów, kierunków, form kształcenia itd.).

Znajomość kosztów w zarządzaniu uczelniami wyższymi jest aspektem niezmiernie ważnym. Jednak równie istotne znaczenie mają także jakość oferowanych przez nie usług³ oraz szybkie dostosowywanie się do potrzeb klientów (studentów,

¹ Liczba szkół wyższych w roku akademickim 2006/2007 w porównaniu z rokiem akademickim 1990/1991 wzrosła o 300%, a w porównaniu z rokiem ubiegłym – o 1% [5, s. 20].

² Proces boloński został wprowadzony w europejskie szkolnictwo 19 czerwca 1999 r. tzw. deklaracją bolońską. Jego celami są tworzenie harmonijnego systemu szkolnictwa w Europie, dostosowanie systemu do potrzeb rynkowych oraz propagowanie tematyki europejskiej w kształceniu.

³ Problematyka jakości usług realizowanych przez szkoły wyższe zaczęła być szeroko rozpatrywana w kręgach akademickich po podpisaniu przez Polskę wspomnianej już deklaracji bolońskiej. Jeden z jej postulatów dotyczy bowiem rozwoju współpracy europejskiej w zakresie zapewnienia jakości kształcenia.

firm korzystających z ekspertyz uczelnianych). Uczelnie zagraniczne dostrzegły konieczność „to elevate the university to a new level of efficiency, accountability, and quality” [1, s. 231] już dłuższy czas temu. Dlatego łatwiej osiągnąć im wysoką renomę, a tym samym uzyskać przewagę konkurencyjną.

Uwarunkowania formalne

Rzetelne kalkulowanie kosztów uczelni stało się obligatoryjne. W przypadku kosztów kształcenia pojawiła się regulacja w Ustawie Prawo o szkolnictwie wyższym. Wprowadziła ona obowiązek samofinansowania się studiów niestacjonarnych, natomiast pobierane za nie opłaty „nie mogą przekraczać kosztów ponoszonych w zakresie niezbędnym do uruchomienia i prowadzenia w danej uczelni, odpowiednio studiów lub studiów doktoranckich” [21, art. 99]. Na podstawie zapisów tej ustawy można stwierdzić, że studia niestacjonarne nie mogą przynosić zysków. Niestety, większość uczelni nie potrafi określić w prawidłowy sposób kosztu przypadającego na studenta danego kierunku, istnieje więc ryzyko zaistnienia takiej sytuacji. Tezę tą potwierdzają badania, Najwyższa Izba Kontroli ujawnia, że znaczna liczba uczelni zawyża opłaty za studia zaoczne i wieczorowe, co z kolei jest niedopuszczalne i będzie karane odpowiednimi sankcjami [15]. Prawidłowe szacowanie kosztów kształcenia wydaje się więc sprawą priorytetową, tym bardziej że niedopuszczalne jest także pobieranie opłat zbyt niskich (co z kolei jest konsekwencją niedoszacowania kosztów). Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest bowiem: „niepobranie lub niedochodzenie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych albo pobranie lub dochodzenie tej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia” [22, art. 5]. Ponadto pojawił się obowiązek podpisywania umów pomiędzy wszystkimi uczelniami a ich studentami wieczorowymi i zaocznymi [21, art. 160]. Umowy takie bardzo ograniczają możliwość wprowadzania zmian w odpłatnościach za studia. Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów⁴ podkreśla, że podwyżki wysokości czesnego powinny być zawsze uzasadnione i wynikać z faktycznie zaistniałej zmiany kosztów kształcenia czy funkcjonowania uczelni wyższych. Po raz kolejny warta podkreślenia jest więc ważność prawidłowej estymacji kosztów uczelni.

Ważnym regulowanym przepisami aspektem jest także kalkulacja kosztów związanych z badaniami naukowymi. 7 Ramowy Program Unii Europejskiej wymaga, aby budżety projektów badawczych sporządzane były w sposób rzetelny, przy czym dopuszczalne są dwie metody ich sporządzania. Różnią się one między sobą podejściem w wykazywaniu kosztów pośrednich projektu⁵.

⁴ Prezes UOKiK zakwestionował ponad 40 klauzul podczas kontroli wzorców umownych stosowanych przez publiczne uczelnie wyższe na Dolnym Śląsku i w Lubuskiem [20].

⁵ Według założeń 7 Ramowego Programu UE budżet projektu badawczego składa się z dwóch rodzajów kosztów: kosztów bezpośrednich, czyli kosztów poniesionych bezpośrednio w związku z realizacją projektu (wynagrodzenia personelu zatrudnionego do wykonania poszczególnych zadań, koszty

Sposobem pierwszym rozlicza się koszty pośrednie jako ryczałt według stawki ustalonej przez Komisję Europejską, przy czym jest to procent poniesionych kosztów bezpośrednich z wyłączeniem usług obcych. W sposobie drugim jednostka wylicza i sprawozdaje rzeczywistą wartość swoich kosztów pośrednich. Wyodrębnione tą drogą koszty pośrednie projektu często w rzeczywistości przewyższają ryczałt naliczany według sposobu pierwszego. Stosowanie sposobu drugiego jest jednak możliwe jedynie w sytuacji dokładnej analizy wykorzystania zasobów uczelni (pracowników, aparatury, pomieszczeń itd.), która to analiza w polskich szkołach wyższych jest obecnie niedoskonała.

Brak informacji o kosztach realizowanych procesów

Publiczne uczelnie wyższe są jednostkami, których działalność „jest finansowana z dotacji z budżetu państwa na zadania ustawowo określone oraz może być finansowana z przychodów własnych” [21, art. 92]. Oznacza to, że dopuszczana jest możliwość generowania przez uczelnie wyższe dodatkowych przychodów odrębnie przypisanych do działalności dydaktycznej, badawczo-naukowej oraz z tytułu realizowania innych rodzajów aktywności. Oczywiście nie można mówić o dowolności w pozyskiwaniu dodatkowych źródeł finansowych, każdy bowiem sposób podlega ścisłym regulacjom prawnym.

W zakresie działalności dydaktycznej, oprócz środków z odpłatnych form kształcenia (studiów niestacjonarnych, studiów podyplomowych, kursów dokształcających, zajęć w języku obcym, zajęć spoza planu studiów), uczelnie wyższe mogą uzyskać przychody z odpłatności za powtarzanie kursów, przeprowadzanej rekrutacji oraz odpłatności za wydawanie legitymacji, dyplomów czy innych dokumentów związanych z tokiem studiów [21, art. 98-99].

Konieczna jest więc znajomość rzeczywistych kosztów realizacji procesów działalności dydaktycznej, których efektem są powyższe zaszłości. Przykładowo, aby ustalić koszt postępowania związanego z przyjęciem na studia, niezbędne jest oszacowanie: kosztów przeprowadzenia komisji rekrutacyjnej (uwzględniając koszty związane z kadrą naukowo-dydaktyczną i koszty utrzymania pomieszczeń wykorzystanych na przeprowadzenie egzaminu) oraz kosztów obsługi odpowiedniej dokumentacji (biorąc pod uwagę koszty kadry administracyjnej). Dopiero znając koszt procesu (przeprowadzenia rekrutacji) można ustalić opłatę pobieraną od studentów⁶.

W zakresie działalności naukowo-badawczej publiczna uczelnia wyższa również może osiągać dodatkowe przychody. Mogą one wynikać przede wszystkim z

podróży, materiałów, zakupu sprzętu itp.) oraz kosztów pośrednich, czyli kosztów ogólnych funkcjonowania jednostki związanych z realizacją danego projektu (koszty administracji i zarządzania, wynajęcia lub amortyzacji budynków i aparatury, usług telekomunikacyjnych i pocztowych, wody, elektryczności, ogrzewania, ubezpieczenia, wyposażenia biurowego, zatrudnienia personelu administracyjnego itp.).

⁶ Uwzględniając zasadę, że opłaty nie mogą przekroczyć „kosztów planowanych do poniesienia w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności związanych z dokonywaniem wpisu i przyjmowaniem na studia na danym kierunku studiów i określonym poziomie kształcenia” [21, art. 98].

odpłatności za realizowane usługi badawcze, specjalistyczne czy diagnostyczne. Pojawia się więc konieczność skalkulowania kosztów działań świadczonych usług, oraz pytanie, czy uczelnie są w stanie rzetelnie je oszacować, nie biorąc pod uwagę podejścia procesowego?

Dzięki orientacji procesowej procedury kalkulujące koszty generują znacznie dokładniejsze wyniki niż w przypadku innych technik rozliczeniowych. Rzetelność uzyskiwanych wyników jest natomiast ważna z punktu widzenia przestrzegania przepisów prawnych.

Brak reguł dotyczących rozliczania kosztów uczelni

Ważną kwestią jest również zagadnienie związane z kalkulowaniem kosztów państwowych uczelni wyższych. Dokumentacja⁷ narzuca na nie obowiązek prowadzenia ewidencji kosztów w układzie rodzajowym oraz kalkulacyjnym i dokonywania na ich podstawie rozliczania kosztów według rodzajów działalności. Nie ma natomiast określonych szczegółowych reguł dokonywania rachunku kosztów. Pozostawiona jest duża swoboda, ponieważ to „rektor uczelni publicznej ustala zasady (politykę) rachunkowości” [17].

Można mówić o wadach i zaletach takiego sposobu rozwiązania kwestii rozliczeń kosztów. Z jednej strony uczelnia zachowuje pewnego rodzaju autonomię w prowadzeniu rachunku kosztów, dostosowując go do swoich potrzeb informacyjnych. Z drugiej strony istnieje jednak niebezpieczeństwo późniejszego zakwestionowania zastosowanego sposobu rozliczenia.

Niedoskonały sposób podziału dotacji budżetowej na finansowanie działalności uczelni publicznych

Problem podziału dotacji resortowej na finansowanie działalności uczelni publicznych jest obecnie rozpatrywany w kręgach akademickich. Alokacja ta zgodnie z ustawą Prawo o szkolnictwie wyższym dokonywana jest na podstawie algorytmu matematycznego, opierającego się m.in. na „wskaźnikach kosztochłonności poszczególnych kierunków studiów stacjonarnych i stacjonarnych studiów doktorskich w poszczególnych dziedzinach nauki” [21, art. 96]. Ta sama ustawa przedstawia sposób wprowadzania wskaźników kosztochłonności (określa je w drodze rozporządzenia minister właściwy ds. szkolnictwa wyższego), natomiast nie określa metody ich obliczenia. Stąd pojawiają się wątpliwości co do prawidłowości podziału środków budżetowych. Są one uzasadnione, według przeprowadzonych badań dotychczasowy podział bardzo rzadko odzwierciedla faktyczne koszty kształcenia na poszczególnych kierunkach studiów [12; 13]. Zasada natomiast powinna być prosta: środki z dotacji powinny trafiać w odpowiedniej wysokości, w określonym czasie do strategicznie preferowanych adresatów [18, s. 318].

⁷ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 22 grudnia 2006 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych.

Podział dotacji dydaktycznej może być rozumiany jako czteropoziomowa kompozycja klas, czyli takich obiektów, jak: „grupa uczelni”, „uczelnia”, „podstawowa jednostka organizacyjna” i „jednostka organizacyjna”. Między tymi poziomami jest przekazywana dotacja [19, s. 333]. Oznacza to, że fundusze państwowe rozdzielane są w pierwszej kolejności na poszczególne uczelnie publiczne, następnie dana uczelnia rozdziela je na wydziały czy jednostki organizacyjne, a następnie fundusze dzielone są wewnątrz wydziału czy też jednostki. Z konstytucyjnej autonomii uczelni wyższych może wynikać niejednorodność stosowanych zasad algorytmu podziałowego na różnych poziomach hierarchii. Oznacza to, że inny algorytm może być stosowany na szczeblu ministerstwa, a inny wewnątrz uczelni [18, s. 319]. Zaburza to w pewnym stopniu transparentność dokonywanego podziału, jednak może być odpowiedzią na niedoskonałość algorytmu opracowanego przez ministerstwo.

W przypadku stosowania własnych rozwiązań konieczne jest jednak zwrócenie uwagi na prawidłowość w kształtowaniu postaci algorytmu. Niedopuszczalne są niedoszacowanie czy przeszacowanie wskaźników, w konsekwencji bowiem poszczególne wydziały mogłyby otrzymać zaniżone lub zawyżone dotacje.

Prognozy co do zmiany sposobu finansowania uczelni wyższych

Coraz częściej poruszana zostaje kwestia samofinansowania się publicznych szkół wyższych. Zniesienie „bezpłatnych” studiów miałyby wpłynąć na poprawę jakości kształcenia, zapewnienie szkolnictwu wyższemu pełnej demokracji, a także wprowadzenie do niego większej ilości pieniędzy. Ważnym argumentem wydaje się zjawisko tzw. dwuetatowości – słabo opłacani naukowcy najczęściej szukają sposobów powiększenia swoich zarobków, zatrudniając się na kolejnej uczelni, co z kolei pogrąża sferę badań naukowych. Odpłatność (współpłatność) za studia pozwoliłaby na podwyższenie uposażenia pracownika naukowo-dydaktycznego, miałby on czas na prowadzenie badań naukowych, a w związku z tym również lepiej by nauczał⁸.

Podkreśla się także, iż fakt odpłatności za studia wyższe nie jest niczym nowym. W większości krajów zachodnioeuropejskich opłaty za studia dzienne są już od dawna wprowadzone, a w niektórych z nich planowane jest nawet ich podwyższenie, m.in. we Francji i Anglii [11].

Z punktu widzenia zarządzania kosztami uczelni wyższych, dotychczasowy sposób ich finansowania wpłynął na brak stosowania w nich systemów kontroli kosztów. Może to być spowodowane przekonaniem niektórych pracowników o tym, że jeżeli uczelnia państwowa istnieje, to musi uzyskać środki finansowe z budżetu państwa, w ilości niezbędnej do jej funkcjonowania [16]. Tymczasem uczelnie wyższe pod względem zarządzania kosztami oraz efektywnością powinny być traktowane jak inne podmioty, a nawet na szczeblu wyższym, właśnie ze względu na ograniczoność zasobów.

⁸ Wypowiedź prof. Tadeusza Lutego, Rektora Politechniki Wrocławskiej, KRASP.

Gdyby, pokonując bariery kwestii społecznej, wprowadzono system odpłatności za studia dzienne, polskie uczelnie wyższe musiałyby zmienić sposób funkcjonowania. Aby osiągać jak największe zyski, konieczne stałoby się racjonalniejsze wykorzystanie zasobów, unikanie ponoszenia zbędnych kosztów, a także podnoszenie efektywności realizowanych działań.

3. Rachunek kosztów działań w szkolnictwie wyższym

Aby polskie instytucje edukacyjne mogły stawić czoła aktualnym i przyszłym warunkom ich funkcjonowania, niezbędne jest wprowadzenie w nich odpowiednich technik wspomagających podejmowanie decyzji o charakterze zarządczym⁹ (techniką taką mógłby być rachunek kosztów działań).

Rachunek kosztów działań został już przeniesiony w środowisko edukacyjne. Jego zastosowania można odnaleźć w takich krajach, jak Australia, Wielka Brytania czy Stany Zjednoczone. Sytuacja polskich uniwersytetów jest podobna do sytuacji brytyjskich uczelni sprzed kilkunastu lat, kiedy podkreślano potrzebę „strong financial management within universities through improvements in planning, monitoring and resource allocation, thereby necessitating the introduction of more sophisticated costing” [3, s. 61]. Odpowiedzią na usprawnienie obszaru zarządzania kosztami tamtejszych instytucji edukacyjnych okazał się rachunek kosztów działań. W 1998 r. żadna tamtejsza uczelnia nie zanegowała jego użycia z takich powodów, jak zawodność czy nieefektywność działania. Był on już zaimplementowany w 9 uniwersytetach, natomiast kolejnych 16 miało zamiar to uczynić [3, s. 64].

Duży zakres wykorzystania omawianej metody dotyczy zwłaszcza Australii. W 1998 r. tutejszy rząd stwierdził, że dotychczasowy sposób funkcjonowania publicznych uczelni wyższych jest nieefektywny, że muszą one funkcjonować wydajniej oraz sprawniej. Efektem tych wniosków był projekt, który miał za zadanie odnalezienie odpowiedniej metody kalkulacji kosztów spełniającej narzucane warunki. Firma Ernst and Young, powołana do realizacji tego przedsięwzięcia, zaproponowała użycie rachunku kosztów działań oraz zobligowała się do weryfikacji metody w kilku wybranych instytucjach edukacyjnych. Kontynuacją projektu były działania jednej z australijskich uczelni (University of Newcastle), która podjęła prace nad wykorzystaniem rachunku kosztów działań w swoim obszarze zaplecza bibliotecznego i informatycznego. Na podstawie tych implementacji powstały dwa raporty¹⁰, udzielające informacji na temat zastosowania rachunku kosztów działań w środowisku edukacyjnym, czy to na poziomie całej uczelni, czy to w niektórych obszarach jej działalności.

⁹ Więcej na temat rachunku kosztów działań w polskim środowisku edukacyjnym można odnaleźć w [7-9].

¹⁰ *A Study to Develop a Costing Methodology for the Australian Higher Education Sector* (2000), *A Study to Develop a Costing Methodology for Library and Information Technology Activities for the Australian Higher Education Sector* (2001).

Nad zastosowaniem rachunku kosztów działań w środowisku edukacyjnym prowadzono także badania w Stanach Zjednoczonych, ich wyniki jednoznacznie wskazują na możliwość rozwiązania problemu „lack even rudimentary information about the costs” [4, s. 7] amerykańskich uczelni wyższych. W Jackson State University dokonano nawet implementacji „unowocześnień” rachunku kosztów działań, opartego na czasie (TD-ABC). Umożliwił on: lepszy wgląd w koszty uczelni, zwiększenie sposobności pomiaru zasobów i lepszą kontrolę kosztów. „The project team was surprised to see how tracing all of a department’s support costs caused the total department cost to be much higher than its direct general-ledger assignment” [1, s. 236]. Dzięki kalkulacji opartej na TD-ABC wykazano znaczne różnice w kosztach kształcenia studentów poszczególnych wydziałów czy w kosztach prowadzonych kursów [1, s. 235-237]. Podkreślono istotność rzetelnej informacji o kosztach, która owocuje możliwością poprawy procesów, realokacji zasobów i planowania ich poziomu według bieżących potrzeb.

Tabela 1. Tradycyjne ujęcie kosztów oraz informacje możliwe do osiągnięcia dzięki RKD

Tradycyjne ujęcie kosztów	Rachunek kosztów działań (RKD)	
	(I etap kalkulacji)	(II etap kalkulacji)
Wynagrodzenia Aparatura Remonty Koszty ogólnouczelniane Pozostałe	1. Proces dydaktyczny	1. Proces dydaktyczny
	1.1. Rekrutacja	Wydział A
	1.2. Planowanie studiów	Kierunek kształcenia 1
	1.3. Kształcenie	Forma kształcenia 1
	1.3.1. Projektowanie kursów	Semestr 1
	1.3.2. Prowadzenie zajęć	– wykłady
	1.3.3. Ocenianie studentów	– seminaRIA
	1.4. Dyplomowanie	– laboratoria
		– niewykorzystana zdolność dydaktyczna
		Wydział B (...)
	2. Proces badań naukowych	2. Proces badań naukowych
2.1. Prowadzenie badań	Obiekty kosztowe związane z badaniami	
2.2. Przygotowywanie literatury naukowej		
2.3. Rozwijanie współpracy z przemysłem		
3. Proces świadczonych usług	3. Proces świadczonych usług	
Activities	Obiekty kosztowe świadczonych usług	
Suma kosztów 400 mln zł	Suma kosztów 400 mln zł	Suma kosztów 400 mln zł

Źródło: opracowanie własne na podstawie [2; 4; 9].

W tabeli 1 ukazano porównanie informacji, którą uczelnie wyższe posiadają dzięki tradycyjnym systemom finansowo-księgowym, z informacją możliwą do osiągnięcia dzięki rachunkowi kosztów działań.

Literatura

- [1] Anderson S.R., Kaplan R.S, *Time-Driven Activity Based Costing. A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*, Harvard Business School Press, Boston 2007.
- [2] *A Study to Develop a Costing Methodology for the Australian Higher Education Sector*, Final Report, Australian Department of Education, Training and Youth Affairs, Ernst and Young, May 2000.
- [3] Cropper P., Cook R., *Activity-Based Costing in Universities – Five Years On*, „Public Money&Management” April-June 2000.
- [4] Granof M.H., Platt D.E., Vaysman I., *Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively*, Grant Report, Department of Accounting College of Business Administration University of Texas at Austin, January 2000
- [5] GUS, *Szkoły wyższe i ich finanse w 2006*, Warszawa.
- [6] Kaplan R.S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2000.
- [7] Klaus A., *Activity-Based Costing in universities*, [w:] *Information Systems Architecture and Technology. Decision Making Models*, red. J. Świątek i in., Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2007, s. 53-61.
- [8] Klaus A., Kowalski M., *Kalkulacja kosztów kształcenia w uczelni wyższej na podstawie rachunku kosztów działań*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1174, AE, Wrocław 2007, s. 257-267.
- [9] Klaus A., Kowalski M., Ryńca R., *Analiza kosztów dziekanatu w szkole wyższej z wykorzystaniem rachunku kosztów działań*, „Badania Operacyjne i Decyzje” 2007 nr 1, s. 63-78.
- [10] Leja K., *ABC Rachunek kosztów działań w doskonaleniu funkcji uczelni*, „Forum Akademickie” 2002 nr 3.
- [11] Macioł K., *Studia wyższe w Polsce – bezpłatne czy odpłatne? Opinie warszawskich licealistów i studentów*, „E-mentor”, czasopismo internetowe SGH w Warszawie.
- [12] Miłosz H., Stefaniak J., *Oddzielny algorytm*, „Forum Akademickie” 2006 nr 9.
- [13] Miłosz H., Stefaniak J., *Dotacja podzielona – czy sprawiedliwie?*, „Forum Akademickie” 2007 nr 6.
- [14] Ministerstwo Nauki i Informatyzacji, *Założenia polityki naukowej, naukowo-technicznej i innowacyjnej państwa do 2020 r.*, Warszawa, grudzień 2004.
- [15] Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli odpłatności za studia w państwowych szkołach wyższych*, Warszawa 2006.
- [16] Ossowski M., *Koncepcja budżetowania kosztów i przychodów państwowej szkoły wyższej*, rozprawa doktorska, Uniwersytet Gdański, Sopot 2007.
- [17] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 22 grudnia 2006 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych, DzU 2006 nr 246, poz. 1796.
- [18] Szczurowski L., *Algorytm podziału dotacji dydaktycznej dla uczelni jako przedmiot symulacji, Modelowanie symulacyjne systemów społecznych i gospodarczych II*, red. A. Balcarek, E. Radomiński, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2007.
- [19] Szczurowski L., *Założenia badań algorytmu podziału dotacji w szkole wyższej*, [w:] *Modelowanie symulacyjne systemów społecznych i gospodarczych II*, red. A. Balcarek, E. Radomiński, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2007.
- [20] UOKiK, *Szkoły wyższe pod kontrolą*, komunikat prasowy z dnia 24.01.2007.
- [21] Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym, DzU 2005 nr 164, poz. 1365.
- [22] Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, DzU 2005 nr 14, poz. 114.

**ACTIVITY BASED COSTING
– THE ANSWER ON ACCRUED REQUIREMENTS
OF POLISH UNIVERSITIES IN RANGE OF COST INFORMATION**

Summary

Universities are units with expanded organizational structure, they accomplish compound services (instructive, scientific) and have differentiated recipients of their activities (students of each department, external enterprises, etc.). Therefore, management of these institutions of higher education is very complicated. The article presents the factors and suggests use of proper techniques of providing managerial information by educational institutions. The technique is Activity Based Costing.