

Michał Jerzy Kowalski

Politechnika Wrocławska

RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ W SZKOŁACH WYŻSZYCH

1. Wstęp

Podstawy koncepcji rachunku kosztów działań (ABC), zostały sformułowane pod koniec lat osiemdziesiątych ubiegłego stulecia. Od tego czasu kalkulacja kosztów oparta na działaniach zyskała sobie zwolenników zarówno wśród teoretyków, jak i praktyków rachunkowości zarządczej. Coraz więcej organizacji na całym świecie upatruje w niej klucz do osiągnięcia sukcesu. Współczesne modele ABC różnią się znacznie od tych z pierwszych prób implementacji metody. Obecne ABC jest efektem globalnych badań i doświadczeń związanych z tym tematem.

Analiza literatury, obok ewolucji przedmiotowej, ujawnia bardzo intensywny rozwój koncepcji również w wymiarze podmiotowym. Pierwsze wdrożenia rachunku kosztów działań dotyczyły przedsiębiorstw produkcyjnych, ponieważ one najwcześniej dysponowały systemami kalkulacji kosztów na potrzeby wyceny magazynowej. Pozytywne efekty implementacji starano się wykorzystać w innych branżach. Rachunek kosztów działań wkroczył w sektor usług. Metoda zakorzeniła się na stałe wśród firm sektorów finansowego, telekomunikacyjnego i handlu. Efekty, jakie uzyskiwano po wdrożeniu ABC, sprawiły, że koncepcję zaczęto wykorzystywać również w organizacjach użyteczności publicznej nie nastawionych przede wszystkim na realizację zysków finansowych. W dostępnych publikacjach można odnaleźć doniesienia o wdrożeniach z sukcesem rachunku kosztów działań w takich organizacjach, jak: agencje rządowe, urzędy administracji publicznej, szpitale, ośrodki opieki medycznej i społecznej, departamenty policji, straży pożarnej, oddziały wojskowe i uczelnie wyższe.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie rozważań nad wykorzystaniem rachunku kosztów działań na wyższej uczelni. Bez wątpienia specyfika uniwersytetu, ze względu na misję, jaką realizuje, stawia go wśród organizacji, w których wdrożenie tego typu rozwiązań wymaga specjalnego podejścia. Mimo że nie

brakuje pozytywnych doświadczeń w omawianym zakresie wśród uniwersytetów na świecie, a od pierwszych wdrożeń minęło minimum kilkanaście lat, kwestia ta nie znalazła szerokiego zainteresowania w warunkach polskich. Nieliczne opracowania w tym zakresie z pewnością nie wyczerpują tematu.

Praca stanowi próbę odpowiedzi na pytanie, czy wdrożenie rachunku kosztów działań na uniwersytecie jest zasadne. Intencją jest nakreślenie potencjalnych zadań, jakie system ABC może realizować na uczelniach wyższych, korzyści, jakich może przysporzyć, a także wskazanie trudności i ograniczeń, które z racji specyfiki organizacji należy uwzględnić przy próbie implementacji, i wreszcie przedstawienie szkicu koncepcji modelu ABC dla uniwersytetu. Praca i zawarte w niej propozycje są podsumowaniem studiów dostępnych w literaturze światowej przypadków implementacji rachunku kosztów działań w szkołach wyższych, konsultacji z osobami zajmującymi się zagadnieniami kosztów w dużej polskiej uczelni technicznej oraz własnych sugestii wyrosłych na gruncie doświadczeń z systemami klasy Activity Based Costing i rozmów przeprowadzonych w środowisku akademickim.

2. ABC w szkołach wyższych

Podstawowym zagadnieniem, które należy poruszyć, przystępując do realizacji tematu, wydaje się próba odpowiedzi na pytanie, czy polskie uniwersytety potrzebują rozwiązań typu rachunek kosztów działań.

Szkolnictwo wyższe to jedna z największych krajowych instytucji pod względem zatrudnienia. Wydatki z budżetu państwa na szkolnictwo wyższe wyniosły w 2004 r. ponad 8,8 mld zł, w tym samym okresie przychody operacyjne uczelni osiągnęły poziom 13 mld zł, w tym pochodzące ze szkół niepublicznych 2,1 mld zł [6]. Mimo że poziom wydatków na szkolnictwo wyższe wciąż jest daleki od potrzeb w tym zakresie, powyższe dane liczbowe unaoczniają, iż skala kwot, jakimi dysponują uczelnie, wymaga gospodarowania najwyższej jakości i uzasadnia poszukiwanie narzędzi wspomagających procesy decyzyjne w tym zakresie.

Zarówno uczelnie państwowe, jak i prywatne funkcjonują w środowisku ograniczonych środków. Z jednej strony ramy działania wyznacza wysokość przyznawanych na działalność podstawową środków budżetowych, z drugiej zaś wzajemna konkurencja poprzez mechanizmy rynkowe określa maksymalną wysokość czesnego. Problem jakości gospodarowania nabiera dodatkowo szczególnego znaczenia dla polskich uniwersytetów po wkroczeniu do Unii Europejskiej, gdyż stają one wobec zadania konkurencji o studentów i o projekty badawcze z uczelniami Europy i świata.

W rozwijającym się społeczeństwie rośnie zapotrzebowanie na szeroko rozumiane usługi dydaktyczne. W ostatnich latach gwałtownie wzrosła liczba studentów, w roku akademickim 2004/05 studiowało 1,93 mln osób, podczas gdy dekadę wcześniej w roku akademickim 1995/96 jedynie 0,79 mln [7]. W efekcie powstają nowe uczelnie, a

istniejące wprowadzają nowe formy kształcenia. Wciąż uruchamiane są nowe kierunki i specjalności. Obok stacjonarnych jednolitych studiów magisterskich uczelnie oferują studia inżynierskie, licencjackie, uzupełniające, podyplomowe w trybie dziennym, wieczorowym czy zaocznym. Wachlarz oferowanych usług dydaktycznych znacznie się poszerza. Wobec powyższych zmian zasadnicze staje się pytanie o rzeczywiste koszty kształcenia. Niezbędne wydaje się poznanie informacji, jak wyglądają koszty dydaktyki z uwzględnieniem specyfiki poszczególnych wydziałów, kierunków, programów studiów. Należy określić, jaki jest koszt uzyskania tytułu magistra, inżyniera, doktora czy licencjata w rozbiciu na poszczególne semestry lub wręcz kursy realizowane w toku studiów. Warto wskazać różnice w kosztach poszczególnych form dydaktycznych (wykładów, ćwiczeń, seminariów, laboratoriów, konwersatoriów i innych).

Koszt kształcenia powinien uwzględniać całość procesu dydaktycznego, począwszy od etapu promocji uczelni, rekrutacji po moment wydania dyplomu, z uwzględnieniem wszelkich działań, jakie uczelnia wykonuje na rzecz studenta (w tym m.in.: konsultacji z prowadzącymi zajęcia, utrzymania przestrzeni, obsługi administracyjnej i socjalnej, utrzymania bibliotek, stołówek, klubów czy akademików).

Istniejące formy szacowania kosztów dydaktyki nie dają satysfakcjonujących wyników, oparte są na sztywno zdefiniowanych współczynnikach i nie oddają złożoności procesu dydaktycznego. Warto dodać, iż określenie rzeczywistych kosztów kształcenia wymusza Ustawa o szkolnictwie wyższym, która nakłada obowiązek uzasadnienia wysokości czesnego, jakie uczelnia ustala dla studiów niestacjonarnych.

Rzetelne informacje o kosztach kształcenia są niezbędne przy projektowaniu usług dydaktycznych. Dane te pozwolą na określenie rzeczywistych kosztów związanych ze zwiększeniem liczby przyjmowanych studentów czy uruchomieniem nowego programu kształcenia. Możliwe będzie precyzyjne określenie zdolności uczelni do realizacji podejmowanych obciążeń.

O zapotrzebowaniu na informacje o charakterze zarządczym świadczą podejmowane inicjatywy powoływania na uczelniach odrębnych komórek odpowiedzialnych za przygotowywanie analiz i symulacji, kontrolę wewnętrzną czy wręcz przypadki zatrudniania na wydziałach kontrolerów finansowych. Działania te świadczą o rozpaczliwych próbach poszukiwania przez dziekanów i osoby zarządzające finansami uczelni wsparcia informacyjnego. Istniejące na uczelniach systemy finansowe – co jest szeroko podkreślane w literaturze – ukierunkowane są przede wszystkim na szczegółowe raportowanie adresowane do dawców funduszy. Prezentowane dane finansowe służą przede wszystkim osiaganiu celów wynikających z przepisów prawa regulującego działalność szkół wyższych oraz zewnętrznym odbiorcom. Ich użyteczność w podejmowaniu decyzji mających doskonalić jakość gospodarowania jest mocno ograniczona. Przekroje, w jakich dane te są ujmowane, są zbyt ogólne i nie pozwalają na czytelne śledzenie efektów podejmowanych inicjatyw. Raporty ukierunkowane są na prezentację zdarzeń historycznych i nie wspierają wystarczająco procesów prognozowania i planowania finansowych skutków prowadzonej działalności.

Porównanie zakresu informacji dostarczanych przez tradycyjne systemy finansowo-księgowe i informacji potencjalnie dostępnych z modelu ABC przedstawiono w tab. 1.

Tabela 1. Informacje z tradycyjnego systemu księgowego a modelu ABC

Tradycyjny system księgowy		System ABC
1. Wynagrodzenia podstawowe		1. Koszty kształcenia
z narzutami	80 000	1.1. Kierunek studiów
w tym:		1.1.1. Forma kształcenia
– pracowników naukowych i dydaktycznych	70 000	1.1.1.1. Semestr I (w podziale na formy dydaktyczne)
– pracowników administracyjnych	10 000	a) Formy dydaktyczne:
2. Aparatura, materiały i wyposażenie	15 000	– wykłady
3. Energia	3 000	– ćwiczenia
4. Remonty	7 000	– seminaria
5. Koszty ogólnouczelniane	12 000	– laboratoria
6. Pozostałe	3 000	– konsultacje
		– niewykorzystana zdolność dydaktyczna
		– ...
		b) działania wspierające proces dydaktyczny, np. rekrutacja, ustalanie harmonogramu zajęć, współpraca międzynarodowa, dyplomowanie, inne wymienione z nazwy
		2. Koszty działalności naukowej
		2.1. Koszty bezpośrednie projektów badawczych
		2.1.1. Projekt badawczy I
		...
		2.2. Działania wspierające działalność naukową (wymiana międzynarodowa, działalność patentowa, inne wymienione z nazwy)
		3. Koszty współpracy z przemysłem i usług specjalistycznych w podziale na realizowane działania
		4. Koszty utrzymania uczelni jako całości
Razem	120 000	Razem 120 000

Źródło: opracowanie własne na podstawie [6].

3. Model kalkulacji kosztów ABC dla wyższej uczelni

Głębsza analiza problemu budowy modelu rozliczającego koszty uzmysławia, że w wielu obszarach funkcjonowanie uczelni wyższej nie różni się istotnie od sposobu działania przedsiębiorstwa nastawianego na osiąganie celów wyłącznie zarobkowych. Cały obszar związany z zapewnieniem wsparcia dla działalności naukowej i dydaktycznej,

utrzymaniem infrastruktury, obsługą administracyjną ma ewidentnie usługowy charakter. Niektóre funkcje związane z działalnością uczelni są elementami niemal każdej organizacji (np. dział kadr, kwestura, działy promocji i marketingu). Podobieństwo to sprawia, że w wielu obszarach możliwe jest wykorzystanie szerokich doświadczeń z wdrożeń metody w przemyśle. Także modelowanie kosztów związanych z funkcjonowaniem bibliotek, działalnością dziekanatów czy działów nauczania wydaje się nie stwarzać większych trudności. Obszary te łatwo wpisują się w podejście proponowane przez twórców koncepcji ABC. Na podstawie analizy sposobu funkcjonowania stosunkowo łatwo można zdefiniować działania i procesy, które są przez te jednostki realizowane, określić zasoby, jakie są przy tym wykorzystywane i wreszcie wskazać odbiorców działań (obiekty kosztowe) i ustalić koszty, jakie konsumują.

Dobrze udokumentowane są na przykład doświadczenia związane z rozliczeniem za pomocą rachunku kosztów działań kosztów związanych z funkcjonowaniem bibliotek [1]. Również Stowarzyszenie Bibliotekarzy Polskich akcentuje możliwości wykorzystania metody ABC jako wsparcia w zarządzaniu mieniem i informacją bibliotek [8].

Jednak o sile i randze każdego uniwersytetu stanowi kadra dydaktyczna, która jest jego najważniejszym i najcenniejszym zasobem. Znajduje to odzwierciedlenie w strukturze kosztów. Dane statystyczne pokazują, że wynagrodzenia wraz z narzutami stanowiły w 2004 r. 72,3% ogółu kosztów polskich uczelni wyższych [7]. Zatem jądro problemu przy próbie implementacji rachunku kosztów działań na uczelni wyższej stanowi zamodelowanie kosztów związanych z działalnością intelektualną jej pracowników. Z pewnością nie jest to zadanie łatwe.

Kluczowym zagadnieniem wydaje się czas, sposób jego zagospodarowania i cele, na jakie jest on przeznaczany. Analiza sposobu wykorzystania czasu pracy członków wydziału pozwoli na rzeczywiste określenie konsumpcji najistotniejszych kosztów uczelni. Pierwszym i podstawowym problemem jest zdefiniowanie procesów i działań, jakie są realizowane. Wszystkie analizowane opracowania prezentujące doświadczenia z wdrożeń ABC na uniwersytetach [2; 3; 4; 6] wskazują trzy najważniejsze procesy realizowane przez członków wydziałów:

- prowadzenie zajęć dydaktycznych,
- prowadzenie badań naukowych,
- realizowanie usług specjalistycznych.

Aktywności mieszczące się wśród wymienionych kategorii pochtaniają większość kosztów każdej wyższej uczelni. Proporcje między nimi będą różne dla poszczególnych pracowników w zależności od zajmowanego stanowiska oraz dla poszczególnych wydziałów czy instytutów w zależności od głównego celu i misji, jaką realizują.

Proces „Prowadzenie zajęć dydaktycznych” obejmuje wszelkie aktywności związane z kształceniem. Obok samego prowadzenia zajęć dydaktycznych będzie on zawierał m.in. takie działania, jak przygotowanie, konsultacje, promowanie dyplomantów czy ocenianie. Często spotykanym podejściem jest wydzielanie w ra-

mach omawianego procesu działań związanych z promowaniem doktorantów. Podstawową przesłanką ku temu jest fakt, iż działanie to wymaga dużego nakładu pracy – poświęcanego czasu, a przez to i kosztów. Dodatkowo zamodelowanie kosztów związanych z nadawaniem tytułu doktora wymaga dodatkowych ustaleń. Niezbędne jest określenie sposobu zamodelowania kosztów związanych z projektami badawczymi oraz zajęciami dydaktycznymi prowadzonymi przez doktoranta. Niektórzy autorzy sugerują, by nie rozliczać dalej tej puli kosztów i traktować prowadzone przez doktorantów zajęcia jako element kształcenia doktoranta i zdobywanie niezbędnych doświadczeń dydaktycznych.

„Prowadzenie badań naukowych” to realizacja projektów badawczych finansowanych zarówno ze środków własnych uczelni, jak i ze źródeł zewnętrznych. Szczegółowa analiza działań w tym zakresie może wynikać z dodatkowych, indywidualnie określanych dla danego projektu celów.

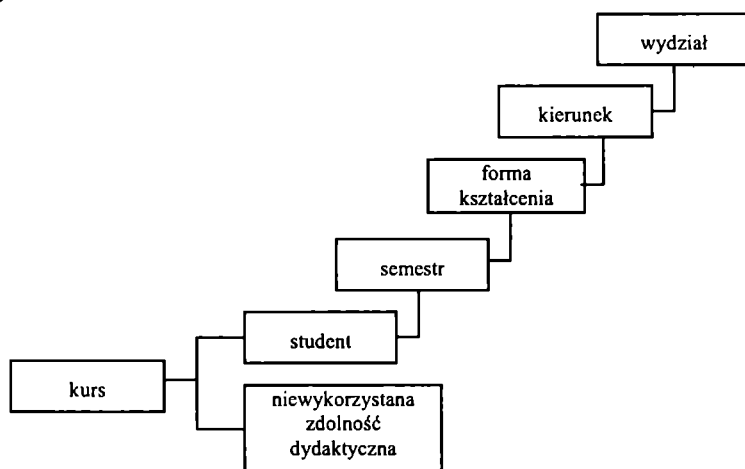
Trzeci podstawowy proces obejmuje działalność ekspercką realizowaną przez pracowników uczelni i jest określany jako „Realizowanie usług specjalistycznych”. Proces ten zawiera m.in. prace nad wszelkiego rodzaju ekspertyzami, opracowaniami dla przemysłu, uczestnictwem w komitetach redakcyjnych. Zamodelowanie tego obszaru kosztów uczelni jest niezmiernie ważne z punktu widzenia wyceny realizowanych usług. Jedynie gruntowna analiza pozwala na wskazanie rzeczywistych kosztów wykonania tego typu zleceń. Należy pamiętać, że oprócz czasu i kwalifikacji pracowników pochłaniają one również inne zasoby uczelni, takie jak specjalistyczna aparatura, materiały czy laboratoria. Obszar ten obejmuje również tzw. służbę publiczną, którą część autorów zaleca wyodrębnić jako oddzielny proces. Pojęcie to obejmuje uczestnictwo w radach naukowych, stowarzyszeniach, gościnnych wykładach itp. Mimo że trudno czasem zdefiniować produkty tych działań, warto poznać koszty, jakie one pochłaniają.

Obok zaprezentowanych trzech głównych procesów literatura przedmiotu proponuje wyróżnienie innych aktywności. Wartą przytoczenia, proponowaną przez K. Cox [2], grupą działań jest rozwój profesjonalny. Aktywności te mogą pochłaniać znaczną część czasu pracowników na pewnym etapie rozwoju naukowo-dydaktycznego. Uwzględnienie w modelu tej puli pozwoli na zamodelowanie kosztów związanych m.in. z urlopami naukowymi, zdrowotnymi, stażami naukowymi, uczestniczeniem w wewnętrznych i zewnętrznych programach rozwojowych.

Przedstawione grupy działań obejmują duży zakres czasu członków wydziałów, jednak z pewnością go nie wyczerpują. Jedynie przeprowadzenie rozmów z reprezentantami poszczególnych wydziałów i stanowisk pozwoli na zidentyfikowanie pełnej listy aktywności, które należałoby uwzględnić w budowanym modelu kalkulacji kosztów.

Etap wyznaczenia aktywności i określenia ich kosztów, zarówno dla pracowników naukowych oraz dydaktycznych, jak i administracji uczelni niesie sam w sobie wartość dodaną. Informacje pozwalają na przeprowadzenie pierwszych analiz i porównań. Kolejnym etapem jest rozliczenie kosztów działań na obiekty kosztowe.

W przypadku działalności naukowej obiektami kosztowymi będą programy badawcze i realizowane w ich ramach projekty oraz składające się na nie zadania badawcze. Podobnie w przypadku usług specjalistycznych będą to pojedyncze wykonywane zlecenia. Szczegółowe zasady rozliczania kosztów, którymi należy się tu kierować wynikają z indywidualnych potrzeb w tym zakresie i trudno wskazać ogólne propozycje.



Rys. 1. Hierarchia obiektów kosztowych na poziomie kosztów dydaktyki

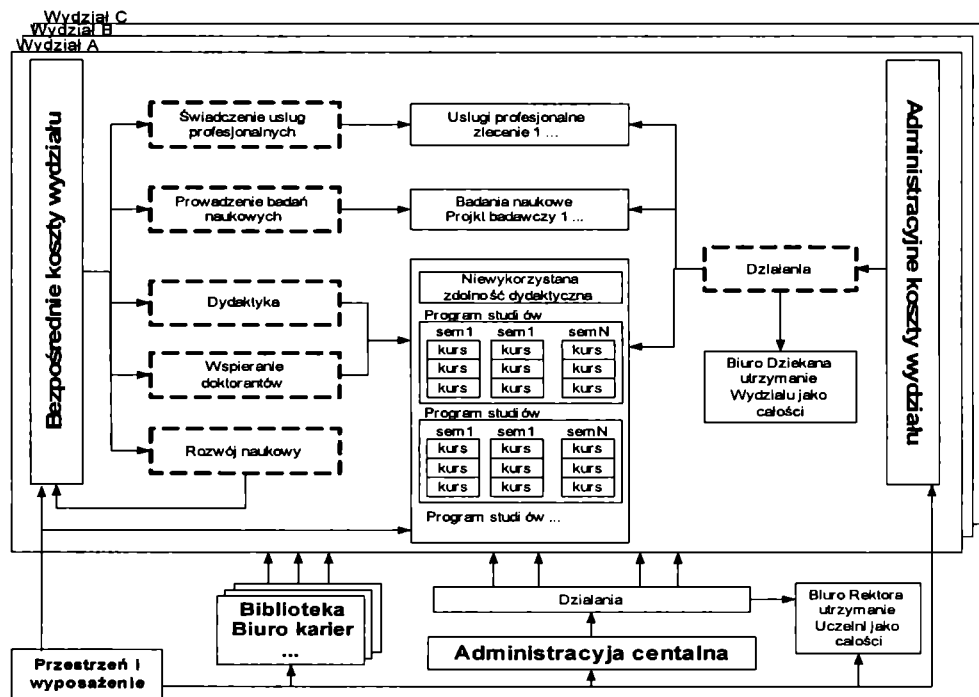
Źródło: opracowanie własne.

Większej uwagi wymaga natomiast działalność dydaktyczna, ponieważ, zgodnie z przedstawionymi na początku pracy argumentami, wyznaczenie rzeczywistych kosztów kształcenia jest najpilniejszym problemem kosztowym polskich uczelni. Model ABC powinien w tym zakresie umożliwiać śledzenie kosztów w podziale na poszczególne formy dydaktyczne, kierunki i formy kształcenia. Ostatecznym beneficjentem wszystkich działań związanych z dydaktyką jest uczestnik danego kursu. M. Granof zwraca jednak w swoim raporcie uwagę na konieczność uwzględnienia w modelu niewykorzystanej zdolności dydaktycznej. Mamy z nią do czynienia w sytuacji, gdy w danych zajęciach uczestniczy mniej słuchaczy niż mogłoby uczestniczyć. Istniejące systemy ewidencji pozwalają na jej śledzenie w postaci wskaźników ilościowych (wykorzystanie zdolności dydaktycznej jako stosunek liczby studentów, która mogłaby uczestniczyć w danych zajęciach do liczby studentów faktycznie uczestniczących), natomiast model ABC pozwoli na poznanie rzeczywistych kosztów z nią związanych. Istnienie niewykorzystanej zdolności dydaktycznej na pewnym poziomie jest nieuniknione, można jednak próbować ograniczać jej skalę, doskonalić funkcje harmonogramowania zajęć czy organizacji zapisów. Ponieważ niewykorzystana zdolność dydaktyczna stanowi potencjalne źródło optymalizacji wykorzystania zasobów, warto uwzględnić ją w

modelu ABC, nawet jeśli ostatecznie związane z nią koszty zostaną włączone do kosztów semestru czy kierunku, którego dotyczy.

Przykładową hierarchię obiektów kosztowych na poziomie rozliczania kosztów dydaktyki zaprezentowano na rys. 1

Koszty działań powinny być odnoszone w hierarchii na poziom, którego dotyczą. Przykładowo koszty związane z prowadzeniem zajęć dydaktycznych zostaną przypisane do studenta i niewykorzystanej zdolności dydaktycznej, koszty opracowania harmonogramu zajęć podzielone na semestry, a koszty rekrutacji na formy kształcenia, których dotyczył nabór. Hierarchiczne ujęcie kosztów gwarantuje właściwe ich przypisanie i możliwość prowadzenia wielowymiarowych analiz i porównań rozliczonych kosztów dydaktyki. Jak pisze K. Doyle [3], w wielu przypadkach nośnik w postaci liczby studentów jest niewystarczający. Jak pokazały przeprowadzone przez autorów badania, istnieją bardzo niewielkie różnice w kosztach obsługi administracyjnej studentów dziennych i zaocznych (por. [3]).



Rys. 2. Schemat poglądowy modelu ABC dla wyższej uczelni

Źródło: na podstawie [4].

Na rys. 2 przedstawiono schematycznie propozycję modelu ABC dla szkoły wyższej.

4. Potencjalne problemy i trudności implementacyjne

Procedura budowy modelu ABC dla uczelni nie będzie się różnić od kroków realizowanych przy tego typu przedsięwzięciach prowadzonych w organizacjach nastawionych na zysk. Zastosowanie zatem będzie mieć dobrze udokumentowany i zweryfikowany praktycznie sposób postępowania. Możliwe jest zastosowanie tradycyjnego ABC i podejścia opartego na czasie (TD-ABC). Struktura uczelni sprawia, że raz zebrane w danym obszarze doświadczenia będą mogły być wprost lub przy niewielkich modyfikacjach przenoszone na inne.

Jak już wspomniano, zamodelowanie kosztów działalności administracyjnej i wspierającej nie powinno stwarzać większych trudności. Warto natomiast zwrócić uwagę na problem identyfikacji działań realizowanych przez pracowników naukowych i dydaktyków. W wielu przypadkach podstawowe procesy wskazane w pkt 2 przenikają się wzajemnie. Czynności te cechuje duża niejednorodność. Na przykład podczas badań naukowych mogą być zaangażowani dyplomanci i doktoranci. Prowadzenie badań naukowych współistnieje w tej sytuacji z działalnością dydaktyczną i z promowaniem doktorantów. Podobnie dla większej części działań członków wydziałów jednoznaczne wskazanie obiektu kosztowego, który je konsumuje, może się okazać niemożliwe. Przykładowo czas poświęcany na studia literaturowe służy zarówno badaniom naukowym, dydaktyce, jak i przyszłym realizacjom usług specjalistycznych. Problem niejednorodności działań podkreślany jest w pracach [2; 3; 4; 6] i powinien zostać uwzględniony przy próbie implementacji. Jednym z możliwych rozwiązań jest uwzględnienie w modelu działań dotyczących rozwoju pracowników i traktowanie ich jako działań wspierających, zwiększających wartość puli kosztowej związanej z pracownikiem. Innym rozwiązaniem jest rozliczanie do poziomu obiektów kosztowych jedynie tych kosztów, które można jednoznacznie do nich przypisać.

Przy rozliczaniu bezpośrednich kosztów wydziału na dydaktykę zasadne wydaje się zastosowanie podejścia opartego na czasie (*Time-Driven ABC*). Po ustaleniu listy realizowanych działań należałoby zidentyfikować czynniki powodujące zmienność czasu przeznaczanego na ich realizację. Przykładowo czas niezbędny na przygotowanie do zajęć będzie dłuższy w przypadku nowo uruchomionego kursu. Odpowiednia liczba konsultacji, wspartych ewentualnie kwestionariuszami, pozwoli na określenie standardowych czasów realizacji działań, czynników powodujących odchylenia od wielkości standardowych i zaproponowanie równań czasowych. Podejście to umożliwia szybkie uzyskanie pierwszych wyników przy stosunkowo niewielkim absorbowaniu kadr naukowo-dydaktycznych. W stosunku do proponowanego przez K.S. Cox rozwiązania, polegającego na ankietowaniu członków wydziału w celu określenia procentu czasu, jaki poświęcają na zidentyfikowane aktywności [2], jest ono mniej pracochłonne i narażone na mniejszy opór ze strony badanych osób.

Kolejną wartą zasygnalizowania kwestią jest dostępność danych. Modele ABC wymagają zasilenia wieloma informacjami nie tylko o charakterze finansowym. Pro-

blemy pojawiają się przede wszystkim na poziomie ewidencji finansowo-księgowej, która zorientowana na zewnętrznych odbiorców w wielu przypadkach jest niewystarczająca dla potrzeb o charakterze zarządczym. Należy się liczyć z tym, że implementacja rachunku kosztów działań będzie wymagać ścisłej współpracy z kwesturą i być może zmian w sposobie ewidencji księgowej. Konieczne jest precyzyjne umiejscowienie kosztów związanych z wyposażeniem (z dokładnym rozbiciem kosztów odpisów amortyzacyjnych), utrzymaniem przestrzeni i aparatury, wszystkich kosztów osobowych niezależnie od źródeł ich pochodzenia itd. Dodatkowo należy uwzględnić źródła informacji pozafinansowej, takie jak: przeznaczenie powierzchni, liczbę studentów, obciążenie dydaktyczne pracowników, informacje o liczbie realizowanych projektów badawczych itp. Obecnie wiele uczelni posiada hurtownie danych gromadzące w sposób centralny wszelkie dane o charakterze finansowo-kadrowym i związane z dydaktyką, publikacjami czy inną działalnością naukową, co z pewnością jest ogromnie pomocne przy próbie implementacji metody.

Warto zwrócić także uwagę na możliwości wykorzystania informacji płynących z rachunku kosztów działań i na niebezpieczeństwa, jakie się z tym wiążą. Środowisko uczelniane i misja uczelni sprawiają, że podejmując jakiekolwiek decyzje, w sposób szczególny należy mieć na uwadze oprócz kwestii kosztowych również wymiar jakościowy. Z pewnością kurs prowadzony przez pracownika o mniejszych kwalifikacjach i dla dużej liczby słuchaczy będzie tańszy niż kurs realizowany przez profesora najwyższej rangi dla mniejszej liczby studentów. Warianty te zapewnią różny poziom jakości kształcenia. Można próbować zaadaptować tu podejście proponowane przez twórców koncepcji ABC, którzy sugerują analizowanie decyzji z punktu widzenia co najmniej czterech wymiarów: produktywności, jakości, czasu realizacji i zadowolenia klienta. Przy budowie modelu warto zadbać o definiowanie mierników efektywności dla poszczególnych obszarów i procesów. Ich definicje powinny wynikać z przyjętej strategii uczelni, podlegać okresowej weryfikacji i być uwzględniane przy każdej analizie aspektów kosztowych.

Bez wątpienia dla powodzenia przedsięwzięcia mającego na celu implementację rachunku kosztów działań niezbędne jest przekonanie władz uczelni o jego zasadności. Poparcie projektu ze strony władz jest koniecznym czynnikiem sukcesu przedsięwzięcia. Projekt wymaga współpracy ze strony członków kadry naukowo-dydaktycznej i administracyjnej na etapie konstruowania modelu. Wreszcie musi istnieć realne zapotrzebowanie władz uczelni i wydziałów na wykorzystywanie uzyskanych informacji przy podejmowaniu decyzji operacyjnych i strategicznych.

5. Podsumowanie

Jak pokazują liczne doświadczenia światowe, zastosowanie rachunku kosztów działań w szkolnictwie wyższym przynosi korzyści nie do przecenienia, a proces implemen-

tacji jest możliwy do przeprowadzenia. Wobec konieczności zwiększania konkurencyjności polskich uczelni doskonalenie systemu informacji o charakterze zarządczym wydaje się naturalną potrzebą, a rachunek kosztów działań – narzędziem godnym najwyższej uwagi.

Literatura

- [1] Activity Based Costing, A Study to Develop a Costing Methodology for Library and Information Technology Activities for the Australian Higher Education Sector, Information and Education Services Division, Higher Education Division, The University of Newcastle April 2001, ISBN 0 642 45702 6 (Internet copy).
- [2] Cox K.S., Downey R.G., Smith L.G., *ABC's of Higher Education – Getting Back to the Basics An Activity-Based Costing Approach to Planning and Financial Decision Making*, A Paper Presented at the Association for Institutional Research 39th Annual Forum Seattle, Washington, May 30-June 2, 1999.
- [3] Doyle K., *Study of Student Costs Using Activity Based Costing Methodology*, Rapport University of Technology, Australasian Association for Institutional Research, Sydney, www.aair.org.au.
- [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] Kaplan R.S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2002.
- [6] Leja K., *ABC Rachunek kosztów działań w doskonaleniu funkcji uczelni*, „Forum Akademickie” 2002 nr 3.
- [7] *Szkoły wyższe i ich finanse w 2004 r.*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa, wrzesień 2004, http://www.stat.gov.pl/dane_spol-gosp/warunki_zycia/.
- [8] Szymorowska T., *Efektywność kosztowa biblioteki publicznej w aspekcie zarządzania mieniem i źródłami informacji, Standaryzacja kosztów w bibliotekach publicznych*, Chełm – Okuninka, 19-21 września 2002 r., <http://ebib.oss.wroc.pl/matkonf/standardy/szymor.php>.

ACTIVITY BASED COSTING IN COLLEGES

Summary

In the paper author ponders upon the possibilities of utilising the activity based costing by Polish colleges and universities. There was presented a draft of a university's expenditures calculation model, as well as threats its successive implementation process may bear. The below piece of work and the propositions herewith included constitute the results of the subject literature researches, consultations with cost experts at a major Polish technical university, inquiries made in academic environment and finally the author's own suggestions stemmed from his experience with Activity Based Costing systems.