

**Dorota Kuchta, Agnieszka Bojnowska, Agnieszka Parkitna**

Politechnika Wroclawska

---

## WYKORZYSTANIE RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ W WYŻSZEJ UCZELNI W POLSCE

---

**Streszczenie:** Przedstawiono uzasadnienie potrzeby oraz zarys koncepcji rachunku kosztów działań dla wybranej uczelni technicznej w Polsce. Opisano etapy jego konstrukcji, wskazano, które etapy zostały już wykonane oraz jakimi metodami zamierza się zrealizować kolejne. Wskazano na korzyści płynące dla uczelni wyższych z wdrożenia tego rachunku.

**Słowa kluczowe:** rachunek kosztów, podejście procesowe, obiekt kosztowy

### 1. Wstęp

W czasach kurczenia się zasobów i liczby nabywców (czyli wspólnych elementów na wejściu i wyjściu każdej szkoły wyższej) oraz likwidacji barier prawnych, co sprzyja otwarciu rynku usług edukacyjnych i ich urynkowaniu, coraz istotniejsze staje się traktowanie szkoły wyższej jako „bytu ekonomicznego” i rozumienie istoty jej istnienia jako „naukowo-badawczego łańcucha wartości” [Moszkowicz 2010] (zastosowanie podejścia procesowego). Potwierdza to teoria i praktyka zarządzania, gdzie unika się rozróżniania między instytucjami pełniącymi zadania społeczne, jak szpital, uczelnia czy szkoła (czyli *non profit*), a przedsiębiorstwem nastawionym na zysk (*profit*). Uczelnie również powinny być traktowane jak podmioty rynkowe, chociażby właśnie ze względu na ograniczoność zasobów. Konieczne jest racjonalniejsze wykorzystanie potencjału, unikanie ponoszenia zbędnych kosztów, a także podnoszenie efektywności realizowanych działań.

### 2. Wyzwania dla polskiego szkolnictwa wyższego w kontekście ewolucji światowego rynku usług edukacyjnych

W 2008 r. publiczne szkoły wyższe w Polsce dały zatrudnienie ponad 80 tys. osobom<sup>1</sup>, a miały ponad 1,3 mln klientów (studentów)<sup>2</sup>. Władze uczelni nie mają wy-

---

<sup>1</sup> Zatrudnienie pracowników Politechniki Wrocławskiej według stanu na koniec grudnia 2008 r. wyniosło 3585 osób na pełnych etatach i 497 osób w niepełnym wymiarze czasu pracy, co w przeliczeniu na pełnozatrudnionych stanowi 3854 etaty.

<sup>2</sup> Na Politechnice Wrocławskiej studiuje ponad 32 tys. studentów.

starczających informacji, aby podjąć działania optymalizujące wykorzystanie zasobów czy podejmować decyzje w zakresie racjonalnego i efektywnego zarządzania – do których są zmuszone, jako że dysponują środkami publicznymi i muszą stosować się do ustalonych przez prawo zasad gospodarowania nimi [Ustawa... 2009, art. 44 pkt 3]. Finansowanie działalności państwowych szkół wyższych w przeważającej części z dotacji spowodowało, że nie zostały w nich rozwinięte systemy kontroli kosztów, badanie efektywności dokonań, a także nie wykształciły się odpowiednie mechanizmy usprawniające procesy pozyskiwania przychodów z innych źródeł. Z punktu widzenia zarządzania kosztami uczelni, dotychczasowy sposób ich finansowania wpłynął na brak stosowania w nich systemów kontroli kosztów i panowanie przekonania, że jeżeli uczelnia państwowa istnieje, to musi uzyskać środki finansowe z budżetu państwa w ilości niezbędnej do jej funkcjonowania [Ossowski 2007].

Działające na uczelniach systemy finansowe – co jest szeroko podkreślane w literaturze – ukierunkowane są przede wszystkim na szczegółowe raportowanie, adresowane do dawców funduszy i odbiorców zewnętrznych. Prezentowane dane finansowe służą przede wszystkim realizacji celów, wynikających z przepisów prawa regulującego działalność szkół wyższych. Ich użyteczność w podejmowaniu decyzji, mających doskonalic jakość gospodarowania, jest znacząco ograniczona. Przekroje, w jakich są one ujmowane, są zbyt ogólne i nie pozwalają na czytelne śledzenie efektów podejmowanych inicjatyw. Przekazy ukierunkowane są przede wszystkim na prezentację zdarzeń historycznych i nie wspierają wystarczająco procesów prognozowania czy planowania finansowych skutków, prowadzonej działalności, a także badania relacji nakłady – efekty.

O zapotrzebowaniu na informacje o charakterze zarządczym świadczą inicjatywy powoływania przez decydentów w publicznych szkołach wyższych odrębnych komórek, odpowiedzialnych za przygotowywanie analiz, opracowań, raportów, prognoz czy symulacji<sup>3</sup>, czy wręcz przypadki zatrudniania na wydziałach specjalistów w zakresie analiz finansowych czy kontrolingu. Działania te wskazują na próby poszukiwania i tworzenia przez decydentów oraz osoby zarządzające finansami uczelni wsparcia informacyjnego.

### **3. Przesłanki konieczności zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej**

Aktualna sytuacja gospodarcza i tendencje na rynku usług dydaktycznych wręcz wymuszają poszukiwanie możliwości wykorzystania instrumentów rachunkowości zarządczej na potrzeby zarządzania publiczną szkołą wyższą. Wśród wyraźnych przesłanek do stosowania jej instrumentów należy wymienić:

- umasowienie edukacji poprzez rozwój technologii informatycznej i ułatwienie dostępu do usług w zakresie nauczania, co z jednej strony zmusza szkoły wyższe

---

<sup>3</sup> W przypadku Politechniki Wrocławskiej jest to Biuro Analiz Ekonomicznych.

do dywersyfikacji swojej oferty, a z drugiej sprzyja podniesieniu jakości kształcenia<sup>4</sup>. Wyższe wykształcenie staje się jedną z podstawowych determinant wysokich zarobków i szans na sukces zawodowy w przyszłości;

- wzrost konkurencji na rynku usług dydaktycznych – w efekcie zmian rynkowych i demograficznych, jak również społeczno-kulturowych powstają nowe uczelnie, a istniejące podmioty wprowadzają nowe formy kształcenia. Intensywnie uruchamiane są nowe kierunki i specjalności oraz konieczne staje się prowadzenie marketingu usług dydaktycznych [Ustawa... 2009, art. 44 pkt 3]. Obok studiów stacjonarnych i niestacjonarnych I, II i III stopnia, uruchamia się też różnego rodzaju studia podyplomowe. Wachlarz oferowanych usług dydaktycznych znacząco się poszerza. Problem efektywności gospodarowania i dostosowania oferty dydaktycznej do zmieniających się warunków rynkowych, jak i jej uatrakcyjnienia, nabiera dodatkowo szczególnego znaczenia dla polskich szkół wyższych po wejściu do Unii Europejskiej, gdyż stoją one wobec konieczności konkurowania o studentów i projekty badawcze z uczelniami Europy i świata. Zmiany i stopień współzawodniczenia są w Polsce intensyfikowane poprzez otwarcie rynku edukacyjnego dla uczelni zagranicznych:
- udział w globalnej rywalizacji, wymuszający poszerzenie i udoskonalanie oferty edukacyjnej uczelni w Polsce<sup>5</sup>, jak i dopasowanie jej do rynku pracy – potrzebne jest kształcenie w kierunkach i zawodach, na które istnieje zapotrzebowanie z przemysłu;
- łatwa i szybka dostępność do międzynarodowych porównań jakości kształcenia determinujących wybór uczelni [Kupisiewicz 2006, s. 116];
- zwiększenie znaczenia gospodarki opartej na wiedzy i innowacyjności, przekładający się na wzrost wartości kapitału intelektualnego, zwiększający zapotrzebowanie przemysłu na osoby o wysokich kwalifikacjach i ich specjalizację;
- malejące znaczenie odległości fizycznej od ośrodków kształcenia, wprowadzanie e-learningu, otwarcie granic – tzw. edukacja transgraniczna;
- skala wydatków na szkolnictwo wyższe, które stanowi jedno z największych krajowych instytucji pod względem zatrudnienia. Nakłady z budżetu państwa na szkolnictwo wyższe wyniosły w 2009 r. już ponad 11 mld złotych. Mimo że poziom tych wydatków wciąż jest daleki od potrzeb w tym zakresie, powyższe dane wskazują, że skala kwot, jakimi dysponują uczelnie, wymaga gospodarowania najwyższej jakości i uzasadnia poszukiwanie narzędzi wspomagających procesy decyzyjne w tym zakresie;
- wycofanie się państwa z tzw. miękkiego finansowania sfery budżetowej, co w przypadku szkolnictwa zaowocowało drastycznym zmniejszeniem nakładów na

<sup>4</sup> Posiadanie wyższego wykształcenia w realiach polskich nie jest czymś szczególnym – w zasadzie stanowi normę, a nie wyróżnienie.

<sup>5</sup> Przykładowo, chcąc przeciwstawić się niżowi demograficznemu, polskie uczelnie kierują swoją ofertę do studentów z innych krajów, wprowadzając do swoich standardów kształcenia studia w języku angielskim.

sferę usług publicznych oraz wprowadzeniem mechanizmu rynkowego, kreującej wartość szkoły wyższej;

- obowiązek efektywnego gospodarowania powierzonymi środkami – bez wątplenia zamiarem każdej organizacji, niezależnie od deklarowanych celów statutowych, jest dążenie do maksymalizacji stopnia wykorzystania posiadanych zasobów. Uczelnie – zarówno państwowe, jak i prywatne – podobnie jak inne jednostki gospodarcze, funkcjonują w środowisku ograniczonych środków. Ramy działania wyznaczone są poprzez wysokość przyznawanych na działalność podstawową środków budżetowych oraz przez mechanizmy rynkowe;
- konieczność ustalenia kosztu kształcenia (niezbędna jest wręcz znajomość realnego kosztu kształcenia).

#### **4. Potrzeba wykorzystania rachunku kosztów działań na uczelniach**

Zmiana systemu kształcenia i poszerzenie istniejących form kształcenia w polskim szkolnictwie wyższym jest koniecznością. Zgodnie z zasadami Procesu Bolońskiego od roku akademickiego 2005/2006 edukacja studenta odbywa się przez trzy lata na studiach zawodowych (licencjaty, studia inżynierskie), a następnie może on kontynuować naukę na uzupełniających magisterskich oraz dalej na doktoranckich. Zakres oferowanych usług dydaktycznych jest więc szeroki: jednolite magisterskie, studia licencjackie, inżynierskie, uzupełniające, doktoranckie, podyplomowe, do tego prowadzone w różnych trybach kształcenia: stacjonarnym i niestacjonarnym. Aby sprawnie zarządzać tak szerokim wachlarzem usług dydaktycznych, konieczne jest dokonywanie precyzyjnej analizy kosztów kształcenia i wyceny poszczególnych obiektów kalkulacji (kursów, kierunków, form kształcenia itd.). Znajomość kosztów w zarządzaniu uczelniami jest aspektem niezmiernie ważnym. Jednak równie istotne znaczenie ma także jakość oferowanych przez nie usług oraz szybkie dostosowywanie się do potrzeb klientów (studentów, firm korzystających z ekspertyz uczelnianych).

Efektywne zarządzanie w zakresie tworzenia konkurencyjnej oferty dydaktycznej nie jest możliwe bez informacji o kosztach dydaktyki, z uwzględnieniem specyfiki poszczególnych uczelni, wydziałów, kierunków czy programów studiów. Z punktu widzenia podejmowania decyzji, istotnym staje się określenie kosztu wykształcenia licencjata, magistra, inżyniera, doktora, a nawet w rozbiciu na poszczególne semestry lub wręcz kursy realizowane w toku studiów. Również ważne jest wykazanie różnic 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 uczelnie wykonuje na rzecz studenta (w tym między innymi: konsultacji z prowadzącymi zajęcia, utrzymania sal naukowych, bibliotek, stołówek, klubów

czy akademików oraz innych pomieszczeń pomocniczych, obsługi administracyjnej i socjalnej itd.). Tego nie zapewniają obecnie stosowane algorytmy kalkulacji. Istniejące formy szacowania kosztów dydaktyki nie dają satysfakcjonujących wyników, oparte są na sztywno zdefiniowanych współczynnikach i nie oddają złożoności procesu dydaktycznego.

Co więcej, ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym, art. 22 [Ustawa... 2005] wręcz wymusza określenie rzeczywistych kosztów kształcenia, nakładając obowiązek uzasadnienia wysokości czesnego, jakie uczelnia ustala dla studiów niestacjonarnych. Publiczne szkoły wyższe nie mogą również pobierać zbyt niskich opłat za studia. Nie tylko jest to dla nich niekorzystne ze względów ekonomicznych, ale dodatkowo oznacza nieprzestrzeganie kolejnej regulacji prawnej – Ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, art. 5 [Ustawa... 2004].

Ponadto pojawił się obowiązek podpisywania umów pomiędzy wszystkimi uczelniami a ich studentami wieczorowymi i niestacjonarnymi. Umowy takie unieumożliwiają wprowadzanie zmian w odpłatnościach za studia w okresie obowiązywania umowy, co dodatkowo wskazuje na wagę prawidłowej estymacji kosztów kształcenia.

Rzetelne szacowanie kosztów kształcenia wydaje się być sprawą priorytetową również ze względu na fundusze europejskie (7. Projekt Ramowy). Refundacja wykonanej usługi naukowo-badawczej przez Komisję Europejską następuje w określonym procencie, w zależności od rodzaju wykonanych działań. Przyjęcie takiego rozwiązania skutkuje ujednoczeniem modelu kosztowego w odniesieniu do wszystkich uczestników programu, w tym szkół wyższych. Dokonanie wyceny usługi edukacyjnej czy naukowo-badawczej wymaga prawidłowego określenia kosztów bezpośrednich oraz pośrednich.

Gdyby – pokonując bariery społeczne – wprowadzono system odpłatności za studia dzienne, polskie uczelnie wyższe musiałyby dokonywać rzetelnej analizy kosztów przez nie ponoszonych, w celu określenia ceny świadczonych usług edukacyjnych, a tym samym ustalenia wysokości czesnego. Ale już dzisiaj, ze względu na wyżej wymienione przyczyny, rzetelna analiza kosztów jest niezbędna. Może ona być zrealizowana poprzez wykorzystanie systemów, bazujących na rachunku kosztów działań.

Metoda ta, podobnie jak tradycyjne podejścia, alokuje koszty pośrednie na wybrane obiekty kosztowe, ale robi to uwzględniając wykonywane działania i procesy. Przykładowo, aby ustalić koszt postępowania związanego z przyjęciem na studia, niezbędne jest oszacowanie: kosztów przeprowadzenia rekrutacji (tych związanych z kadrami naukowo-dydaktyczną, a także kosztów utrzymania pomieszczeń wykorzystanych na przeprowadzenie egzaminu), jak również kosztów prowadzenia odpowiedniej dokumentacji (biorąc pod uwagę koszty kadry administracyjnej). Dopiero znając koszt procesu, „przeprowadzenie rekrutacji” można ustalić opłatę pobieraną od studentów. W zakresie działalności naukowo-badawczej publiczna uczelnia wyższa również może osiągać dodatkowe przychody. Mogą one wynikać przede wszystkim

kim z odpłatności za realizowane usługi badawcze, specjalistyczne czy diagnostyczne. Pojawia się więc konieczność skalkulowania kosztów, świadczonych usług oraz pytanie, czy uczelnie są w stanie rzetelnie je oszacować, nie stosując podejścia procesowego. Zastosowanie koncepcji rachunku kosztów działań na uczelni umożliwi zarządzającym uzyskać istotne informacje, takie jak:

- całkowity koszt kształcenia studenta na poszczególnych wydziałach, kierunkach i specjalnościach oraz poszczególnych latach,
- całkowity rzeczywisty koszt procesu dydaktycznego,
- koszt poszczególnych form kształcenia (wykładów, ćwiczeń, seminariów, laboratoriów) w różnych płaszczyznach, takich jak semestr, rok akademicki, wydział – co pozwala na rozliczenie kosztów usług międzywydziałowych,
- całkowity koszt realizacji programu dydaktycznego na poszczególnych przedmiotach kierunkowych, specjalistycznych, programowych – rozliczenie kosztów pracowników dydaktycznych,
- rozliczenie kosztów związanych z powierzchniami wykorzystywanymi na cele dydaktyczne,
- określenie niewykorzystanej zdolności dydaktycznej,
- koszt prowadzonych badań naukowych,
- koszty świadczonych usług specjalistycznych dla przemysłu.

Wyniki przeprowadzonej kalkulacji mogą stanowić bazę do konstruowania różnego rodzaju mierników efektywności dla poszczególnych obszarów uczelni. Mogą one pomóc w zarządzaniu obszarami wspierającymi, takimi jak: dziekanaty, służby techniczne i kadrowe. Uzyskane informacje mogą być używane w strategicznych kartach wyników, opracowywanych przez coraz większą liczbę uczelni. Pełna integracja systemów pozwoli wypracować spójny i kompletny model zarządzania szkołą wyższą. Pozwoli ona również na zastosowanie nowego podejścia do budżetowania, opartego na działaniach i procesach. Bezpośrednio pomoże on udzielić odpowiedzi na pytania typu:

- ile będzie kosztowało uruchomienie nowego kierunku studiów?,
- jaka powinna być minimalna wysokość czesnego na nowo uruchamianych formach kształcenia?,
- jaka jest minimalna liczba studiujących, zapewniająca przy danej wysokości czesnego osiągnięcie progu rentowności?

Tak więc będą to informacje służące aktywnemu konstruowaniu konkurencyjnej oferty dydaktycznej, dokonywaniu pomiaru jakości i skuteczności kształcenia, efektywnemu świadczeniu usług specjalistycznych dla przemysłu czyli nowoczesnemu zarządzaniu szkołą wyższą.

## **5. Koncepcja rachunku kosztów działań dla uczelni wyższej**

Warunkiem zastosowania rachunku kosztów działań w instytucji akademickiej jest istnienie strategii, której zadaniem jest tworzenie, podtrzymywanie i rozwój przewagi konkurencyjnej uczelni. Jeżeli warunek ten jest spełniony, rachunek kosztów



działań może stać się skutecznym instrumentem zarządzania strategicznego i doskonalenia efektywności. Do stworzenia koncepcji rozliczania nakładów według rachunku kosztów działań konieczna jest jednak przede wszystkim identyfikacja procesów podstawowych i wspierających, a także działań składających się na realizację celu i stanowiących źródła kosztów. Tradycyjne przedstawianie ich w układzie rodzajowym czy kalkulacyjnym nie stwarza takiej możliwości, gdyż obraz kosztów jest nieprzejrzysty i mało przydatny dla wyceny wytypowanych obiektów kosztowych i realizowanych działań.

Wdrożenie metody ABC w uczelni, chociaż w przypadku sukcesu może przynieść wiele korzyści (precyzyjna analiza ważnych pozycji kosztowych, optymalizacja kosztów pośrednich oraz identyfikacja działań tworzących i nietworzących wartość, eliminacja działań dublowanych i zbędnych, wspieranie decyzji o zleceniu usług zewnętrznych oraz możliwość zastosowania benchmarkingu na poziomie procesów i działań), z pewnością natrafia na szereg trudności, które są charakterystyczne dla tej metody niezależnie od podmiotu, w którym jest wdrażana. Pomimo tego podejmowano już próby wykorzystania rachunku kosztów działań w kilku uniwersytetach australijskich. Zaproponowano tam uzupełnienie tradycyjnego podziału kosztów funkcjonowania uczelni innym, ściśle związanym z poszczególnymi działaniami procesu kształcenia. Jednak proponowane modele są niepełne, ponieważ nie obejmują całości zjawisk zachodzących w szkołach wyższych, przynajmniej jeśli chodzi o uczelnie polskie. W podrozdziale 5.1 zostanie przedstawiony zarys modelu zbudowanego dla Politechniki Wrocławskiej.

### 5.1. Założenia modelu rachunku kosztów działań dla szkoły wyższej

W konstrukcji modelu rozliczania kosztów dla potrzeb oceny i poprawy efektywności procesów w szkole wyższej, opartego na koncepcji rachunku kosztów działań, autorki przyjmują następujące założenia:

- tworzony model rachunku kosztów bazuje na metodyce stosowanej w rachunku kosztów działań, a więc podmiot badawczy postrzegany będzie przez pryzmat procesów i działań w nim zachodzących, a nie, jak to ma miejsce aktualnie, przez pryzmat działań i funkcji<sup>6</sup>;
- skonstruowany model ma służyć jako narzędzie do oceny i poprawy efektywności procesów zachodzących w badanej jednostce, a więc celem budowy modelu ma być wykorzystanie go jako narzędzia na potrzeby wewnętrznych użytkowników. Rachunku tego nie można stosować na potrzeby sprawozdawczości finansowej, czyli tej wymaganej ustawowo, stąd rachunek ten nie zastąpi istniejącego już systemu rozliczania kosztów w jednostce akademickiej. Będzie on funkcjonował obok istniejącego dotychczas rachunku kosztów. Ma on wspomóc władze

<sup>6</sup> Struktura organizacyjna badanego podmiotu jest strukturą funkcjonalną.

uczelni w podejmowaniu racjonalnych decyzji, dotyczących w szczególności oceny zachodzących procesów i możliwości ich poprawy;

- dane na wejściu do budowy rachunku kosztów działań pochodzą z opublikowanych sprawozdań finansowych badanego podmiotu, jak też innych, udostępnionych dokumentów wewnętrznych, oraz przeprowadzonych wywiadów i obserwacji;
- dane na wyjściu zostaną zaprezentowane w przekroju klientów (rodzajów studentów) i kosztów głównych procesów.

## 5.2. Konstrukcja modelu rachunku kosztów działań dla szkoły wyższej

W niniejszym podrozdziale zostanie przedstawiony proponowany zarys modelu rozliczania kosztów szkoły wyższej, opartego na rachunku kosztów działań dedykowanego dla Politechniki Wrocławskiej.

### **Etap I: Identyfikacja zasobów**

W celu zaprojektowania nowej koncepcji rozliczania kosztów konieczne było zapoznanie się z istniejącym systemem kosztowym oraz identyfikacja zasobów koniecznych do realizacji działań. Z tego powodu rozpoczęto prace nad analizą dokumentacji uczelni typu: plan kont, słowniki, rejestry z systemu finansowo-księgowego, regulamin gospodarki finansowej, instrukcja obiegu dokumentów księgowych, zarządzenia wewnętrzne dotyczące sfery finansowej, polityka rachunkowości, zasady podziału dotacji na kształcenie studentów studiów stacjonarnych oraz uczestników stacjonarnych studiów doktoranckich, uchwały senatu dotyczące planu rzeczowo-finansowego oraz inne informacje o stosowanych metodach rozliczania kosztów pośrednich w organizacji. Uzyskana dotychczas dokumentacja, wraz ze statutem uczelni, regulaminem organizacyjnym oraz schematem organizacyjnym, jak i informacjami zebranymi w trakcie wywiadów z zarządzanym podmiotem stały się podstawą do przeprowadzenia analizy prowadzonej działalności uczelni i jej zasobów (kosztów).

### **Etap II: Identyfikacja procesów i działań, opracowanie mapy procesów**

Identyfikacji procesów i działań na Politechnice Wrocławskiej dokonano na podstawie analizy dokumentów wewnętrznych oraz informacji zgromadzonych podczas rozmów z przedstawicielami władz uczelni, a także studiując literaturę z tego zakresu. Sporządzono mapę procesów, ilustrującą zachodzące w ramach organizacji procesy i występujące między nimi zależności. Poniżej przedstawiono najważniejsze procesy realizowane na Politechnice Wrocławskiej, przyjmując następującą klasyfikację [Maciejczak 2008]:

- **procesy podstawowe** – związane z realizacją zadań statutowych uczelni,
- **procesy pomocnicze** (wspierające, wspomagające procesy główne) – dzięki nim procesy podstawowe mogą być sprawnie realizowane, a podmiot może funkcjonować.



Zgodnie z tak przyjętą klasyfikacją wyróżniono trzy podstawowe procesy realizowane w uczelni: dydaktyczny, prowadzenia badań naukowych i świadczenie specjalistycznych usług dla przemysłu, siedem procesów wspierających (marketingowy, zarządzanie zasobami IT, zarządzanie majątkiem i nieruchomościami, zarządzanie majątkiem ruchomym i aparaturą dydaktyczną, zarządzanie zasobami ludzkimi, zaopatrzenie i transport, zarządzanie finansami) oraz proces zarządczy (zarządzanie uczelnia) – co pokazują tabele 1 i 2. Odzwierciedlają one w pełni charakter działalności organizacji, jakim jest jednostka akademicka. Taka klasyfikacja będzie podstawą dla opracowania koncepcji modelu rozliczania kosztów dla Politechniki Wrocławskiej.

**Tabela 1.** Procesy podstawowe wyodrębnione na Politechnice Wrocławskiej

Nr identyfikacyjny	Nazwa procesu
1	Prowadzenie dydaktyki
2	Prowadzenie badań naukowych
3	Świadczenie specjalistycznych usług dla przemysłu

Źródło: opracowanie własne.

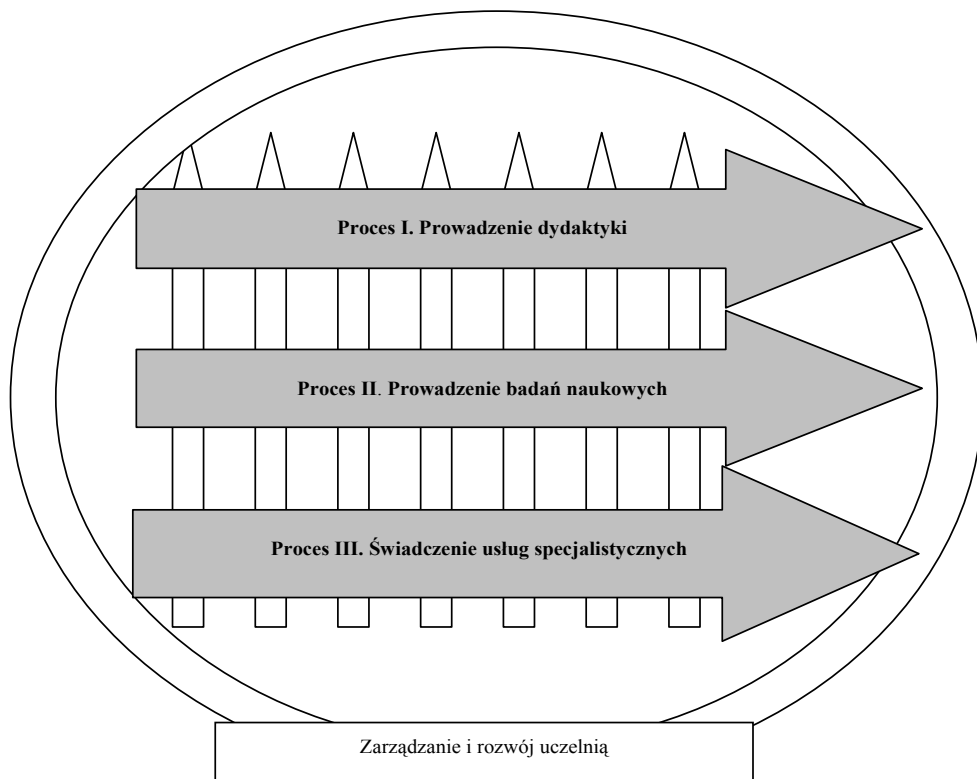
**Tabela 2.** Procesy wspierające (pomocnicze) wyodrębnione na Politechnice Wrocławskiej

Nr identyfikacyjny	Nazwa procesu
1	Zarządzanie i rozwój uczelni (proces zarządczy)
2	Zarządzanie marketingowe
3	Zarządzanie zasobami IT
4	Zarządzanie majątkiem i nieruchomościami
5	Zarządzanie majątkiem ruchomym i aparaturą dydaktyczną
6	Zarządzanie zasobami ludzkimi
7	Zaopatrzenie i transport
8	Zarządzanie finansami

Źródło: opracowanie własne.

Po dokonaniu powyższej analizy przystąpiono do budowy mapy procesów Politechniki Wrocławskiej. Pokazuje ją rysunek 1.

W ramach poszczególnych procesów należy wyszczególnić wykonywane działania. Dla procesu I lista działań jest w zasadzie gotowa, pozostałe wymagają jeszcze przeprowadzenia odpowiednich badań (głównie za pomocą wywiadów i ankiet). Kolejny krok związany jest z obiektami kosztowymi.



Rys. 1. Mapa procesów dla Politechniki Wrocławskiej

Źródło: opracowanie własne.

### **Etap III: Identyfikacja obiektów kosztowych i zarys kalkulacji ich kosztów**

Obiektami kosztowymi w przypadku uczelni będą przede wszystkim absolwenci studiów różnych typów (ewentualnie w rozbiciu na semestry czy lata studiów) na poszczególnych wydziałach. Rozróżnienie takie jest konieczne, ponieważ studenci na różnych typach studiów i na różnych wydziałach konsumują w różnym stopniu działania, a poprzez nie również w różnym stopniu zasoby.

Absolwenci w momencie zakończenia studiów będą obiektami, które skonsumowały następujące działania: prowadzenie zajęć dydaktycznych, przygotowywanie zajęć dydaktycznych, przygotowywanie tematów zaliczeń i egzaminów, przeprowadzanie i sprawdzanie tychże, praca z dyplomantami (procesy dydaktyczne), obsługa administracyjna, obsługa biblioteczna, obsługa laboratoriów, rekrutacja, dyplomowanie, zarządzanie aparaturą dydaktyczną itp. (procesy wspierające). Niektórzy absolwenci (np. absolwenci zamiejscowych ośrodków dydaktycznych) konsumują również działania typu transport czy utrzymanie siedzib zamiejscowych ośrodków dydaktycznych (o którego koszcie już wiadomo, że w przeliczeniu na jednego stu-

denta jest znacznie wyższy niż w przypadku studentów „wrocławskich”). Szczególnym obiektem kosztowym, który pojawił się na Politechnice Wrocławskiej niedawno i który musi zostać poddany osobnej kalkulacji jest student, który przez pierwszy rok studiuje w Studium Kształcenia Podstawowego, gdzie nie ma rozróżnienia na wydziały, a dopiero na drugim roku dokonuje ich wyboru.

Aby wyznaczyć koszt tak określonych obiektów kosztowych, trzeba w systemie informacyjnym uczelni zbierać informacje na temat wielkości konsumpcji poszczególnych działań przez poszczególne obiekty kosztowe oraz na temat konsumpcji zasobów przez wyżej wymienione działania. Zatem trzeba dysponować informacją – w przekroju wydziału i typu studiów, z wyróżnieniem typu studiów „pierwszy rok w Studium Kształcenia Podstawowego” – na temat liczby godzin i typu zajęć, używanych pomieszczeń oraz aparatury czy materiałów (np. odczynników), prowadzących zajęcia i ich wynagrodzeń, używanych środków transportu itp. Na szczęście większość tych informacji będzie dostępna w momencie, kiedy na wszystkich wydziałach wdrożony będzie Jednolity System Obsługi Studenta, który już działa na wybranych wydziałach Politechniki Wrocławskiej.

Opracowując system rozliczania kosztów uczelni oparty na rachunku kosztów działań, będziemy rozpatrywać również inne obiekty kosztowe, m.in. zrealizowane projekty, ogłoszone publikacje itp. Identyfikacja działań (też wspierających ze strony administracji uczelni) wykonanych na rzecz poszczególnych projektów oraz zużytych przez nie zasobów, będzie ułatwiona, kiedy na uczelni zakończony będzie proces wprowadzania ulepszanego systemu ewidencji kosztów, umożliwiającego ich analizę również w rozbiciu na poszczególne projekty. Natomiast określenie działań i zasobów potrzebnych do „wytworzenia” publikacji czy patentów będzie możliwe po opracowaniu wyników ankiety, dotyczącej działań wykonywanych przez pracowników naukowych w ich pracy badawczej, która znajduje się obecnie w fazie testowania.

Produktem pośrednim, choć również niezwykle ważnym, zastosowania rachunku kosztów działań na uczelni będzie koszt poszczególnych procesów i działań. Będzie wiadomo, ile kosztuje działanie „przeprowadzenie rekrutacji”, „obsługa dyplomanatów” itp. Umożliwi to wyciąganie wniosków istotnych dla zarządzania uczelnią.

## 6. Podsumowanie

Celem nadrzędnym instytucji akademickiej, jako organizacji zorientowanej procesowo, jest sprostanie potrzebom i wymaganiom klienta. Efektem ma być wzrost prestiżu uczelni i uzyskanie przewagi konkurencyjnej. Dobrze byłoby te efekty „zmierzyć”. Podstawowym zadaniem jest optymalizacja relacji między nakładami (zasoby – studenci, kadra, baza, finanse oraz opracowana i wdrożona strategia) a efektami (wysoka jakość oferowanych usług i optymalna ich cena), w celu uzyskania przewagi konkurencyjnej i zapewnienia wysokiej reputacji uczelni.

Niewątpliwie można uznać, że koncepcja rachunku kosztów działań jest oryginalnym podejściem do rachunku kalkulacyjnego szkoły wyższej. Pozwala uzyskać informacje kosztowe użyteczne w procesie analizy przyczyn powstawania kosztów. Zaprojektowany model rozliczania kosztów na poszczególne obiekty kosztowe dostarczałby potencjalnie wiele istotnych informacji na potrzeby zarządcze.

Podstawowymi warunkami pomyślnego wdrożenia metody rachunku kosztów działań w wyższej uczelni są możliwie szerokie zrozumienie celowości jej wprowadzenia przez środowisko akademickie oraz przeświadczenie władz uczelni o konieczności permanentnego doskonalenia jej funkcjonowania – tak jak w klasycznych podmiotach gospodarczych nastawionych na zysk.

## Literatura

- Kupisiewicz Cz., *Szkola w XX wieku*, Wydawnictwo PWN, Warszawa 2006.
- Maciejczak M., *Klasyfikacja, analiza i ocena procesów*, wykład 3, konspekty wykładów z przedmiotu „Zarządzanie procesami”, Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego, 2008/2009, [www.maciejczak.pl](http://www.maciejczak.pl) (dostęp: 3.12.2008).
- Moszkowicz M., *Założenia strategii Politechniki Wrocławskiej*, [http://pryzmat.pwr.wroc.pl/Pryzmat\\_184/184mo.html](http://pryzmat.pwr.wroc.pl/Pryzmat_184/184mo.html) (dostęp: 01.2010).
- Ossowski M., *Koncepcja budżetowania kosztów i przychodów państwowej szkoły wyższej*, rozprawa doktorska, Uniwersytet Gdański, Sopot 2007.
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. 2005, nr 14, poz. 114).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240).
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. 2005, nr 164, poz. 1365).

## THE USE OF ACTIVITY BASED COSTING AT A POLISH UNIVERSITY

**Summary:** Both a justification of the need for an Activity Based Costing system at a selected technology university in Poland and a scheme of such a system are presented. Individual phases of its construction are described. It is indicated which phases have already been performed and by means of which methods the following ones are to be carried out. The advantages for a university linked to the implementation of an Activity Based Costing system are shown.