

# ABC

**Dlaczego, mimo niewątpliwych zalet, rachunku ABC nie stosowano wcześniej do doskonalenia funkcjonowania wyższych uczelni? Z bardzo prostego powodu.**

**Większość uczelni przez wiele lat funkcjonowało bez szczegółowego systemu kalkulacji kosztów.**

**Krzysztof Leja**

Niedawno uczestniczyłem w międzynarodowej konferencji Polskie szkolnictwo wyższe w procesie budowania Europejskiego Społeczeństwa Wiedzy, zorganizowanej przez Wyższą Szkołę Handlową z Wrocławia. Temat konferencji jest niezwykle aktualny, nic więc dziwnego, że do udziału zaproszono wielu gości zagranicznych, w tym również przedstawiciela Dyrektoriatu Generalnego ds. Kultury i Edukacji Komisji Europejskiej. W trakcie obrad dyskutowano m.in. o jakości i internacjonalizacji kształcenia, procesach standaryzacji szkolnictwa wyższego czy strategiach zarządzania instytucjami akademickimi. Często przy tym porównywano sytuację w uczelniach państwowych i niepaństwowych. W wypowiedziach, na szczęście, trudno było doszukać się opinii skrajnych, dalekich od tak zwanej prawdy obiektywnej.

Nasunęła mi się przy tym pewna refleksja. Otóż, niezależnie od wyraźnych różnic między uczelniami państwowymi i niepaństwowymi, pojawiają się również elementy wspólne. Są nimi pewne ograniczenia, z którymi muszą liczyć się wszystkie wyższe uczelnie, niezależnie od struktury ich przychodów. Uczelnie państwowe funkcjonują bowiem w warunkach ograniczeń środków budżetowych przeznaczanych na działalność podstawową. Niepaństwowe szkoły wyższe działają natomiast w warunkach silnej konkurencji, co powoduje, że nie mogą dyktować wysokości czesnego w sposób dowolny.

Wyróżnikiem łączącym wszystkie instytucje edukacyjne oferujące kształcenie na poziomie wyższym jest konieczność optymalizacji kosztów, przede wszystkim dotyczących kształcenia. Problem w tym, jak to uczynić?

## **ZARZĄDZANIE CZY GOSPODAROWANIE**

Sprawozdawczość finansowa uczelni, wynikająca głównie z zapisów ustawy o rachunkowości, ma na celu stwierdzenie, czy środki zostały wydane zgodnie z przepisami prawa, co niekoniecznie musi oznaczać, że w sposób optymalny. Co więcej, nie ma takiego wymogu.

W natłoku biurokracji, rosnącej co najmniej wprost proporcjonalnie do liczby nowych uregulowań prawnych, w uczelniach trudno znaleźć czas na szczegółowe analizy ekonomiczne. Nieustannie trwają dyskusje na temat wysokości kosztów pośrednich (zwanymi narzutami), na które nie mają żadnego wpływu wytwarzający koszty bezpośrednie (te właściwe). Odrębnie obliczane są koszty materiałów, usług, płac itd., a odpowiedź na pytanie, ile kosztuje wykształcenie absolwenta danego kierunku studiów, pozostaje zagadką.

Wyższe uczelnie państwowe to jedne z większych instytucji pod względem zatrudnienia. Np. w Uniwersytecie Jagiellońskim i Uniwersytecie Warszawskim pracuje po ok. 6 tys. osób, w Politechnice Warszawskiej niemal 5 tys., w AGH – ok. 4 tys. Środki finansowe z budżetu państwa przeznaczane w formie dotacji na działalność uczelni są z pewnością niewystarczające, lecz trzeba odnotować, że wydatki publiczne na szkolnictwo wyższe w 2000 roku wyniosły znacznie ponad 5 mld zł, a ogólne przychody uczelni państwowych przekroczyły 8 mld zł. W tym czasie niepaństwowe szkoły wyższe uzyskały przychody ok. 1,5 mld zł. Jest wobec tego czym zarządzać. Dlaczego jednak nie mówimy o gospodarowaniu, lecz o zarządzaniu finansami w biznesie? Pewnie dlatego, że głównym celem firmy komercyjnej jest zysk. Lecz czy to jedyny powód? Wydaje się, że nie. Istotny jest również fakt, że w

ocenie efektywności funkcjonowania firmy wykorzystywane są określone metody i narzędzia. I wreszcie, czy w przypadku szkoły wyższej, jako złożonej struktury społecznej i organizacyjnej, zasadna jest adaptacja nowoczesnych metod zarządzania stosowanych w biznesie? Jedną z takich metod jest rachunek kosztów działań Activity Based Costing, określane w skrócie ABC. Jego twórcy przyjęli założenie, że wytwarzanie produktów czy świadczenie usług bezpośrednio nie powoduje powstania kosztu. Proces ten jest dwuetapowy. W pierwszym etapie należy zidentyfikować działania (nazywane obiektami kosztowymi) składające się na wytworzenie produktu, w drugim następuje wycena każdego z nich.

Rachunek kosztów działań nie jest analizą kosztów w układzie rodzajowym, lecz w układzie działań i procesów. Składają się nań również działania nie tworzące wartości. W ten sposób można dokonać wnikliwej oceny efektywności, wskazać czynności nieefektywne oraz wyeliminować zbędne, wyodrębnić procesy dublowane lub przynoszące straty. Jest to bardzo istotna cecha modelu ABC, gdyż, jak twierdzi Peter Drucker, koszty wynikające z działań nie tworzących wartości (co nie oznacza niepotrzebnych) często dorównują tym, w wyniku których wartość powstaje.

### ABC W UCZELNI

Dlaczego, mimo niewątpliwych zalet, rachunku ABC nie stosowano wcześniej do doskonalenia funkcjonowania wyższych uczelni? Z bardzo prostego powodu: w przeciwieństwie do przedsiębiorstw produkcyjnych, większość instytucji oferujących usługi, w tym i wyższe uczelnie, przez wiele lat funkcjonowało bez szczegółowego systemu kalkulacji kosztów.

Obecnie w uczelniach szerzy się przekonanie o konieczności orientowania działalności na potrzeby klientów. Sprzyja temu decentralizacja zarządzania, jej cechą jest bowiem przypisywanie kosztów w miejscu ich powstawania oraz alokacja środków wewnątrz uczelni, w znacznym stopniu zależnie od liczby studentów. Są to niewątpliwe symptomy zmian. Wydaje się jednak, że niewystarczające. Dlaczego? Dotychczasowa sprawozdawczość, z natury rzeczy odnosząca się do przeszłości, nie dostarcza bowiem informacji niezbędnych do doskonalenia jakości oferowanych usług i redukcji kosztów. Przyczyna jest prosta. Zbyt duży poziom agregacji informacji, z reguły na poziomie uczelni lub wydziałów, powoduje, że znalezienie słabych punktów funkcjonowania uczelni jest bardzo trudne.

**TABELA: Koszty działalności dydaktycznej uczelni – metoda tradycyjna i ABC**

Metoda tradycyjna	Rachunek kosztów działań (ABC)
Wynagrodzenia 80 mln zł	Koszt kształcenia na kierunku A1; A2... An i w semestrze I, II, ...X studiów w podziale na koszty: związane z rekrutacją ? promocją ? wykładów ? ćwiczeń ? seminariów ? konwersatoriów ? laboratoriów ? konsultacji ? koszt dyplomowania ? koszty obsługi administracyjnej studentów ? inne (wymienione z nazwy)



Wydatki rzeczowe 15 mln zł	
Energia 5 mln zł	
Remonty 1 mln zł	
Koszty wydziałowe 6 mln zł	
Koszty ogólnouczelniane 12 mln zł	
RAZEM 117 mln zł	RAZEM 117 mln zł
<i>Źródło: opracowanie własne</i>	

Ocena efektywności funkcjonowania instytucji akademickiej wymaga wdrożenia koncepcji zarządzania, zapewniającej szczegółową analizę wykorzystania zasobów, których transformacja w wyniku procesów i działań prowadzi do osiągnięcia założonych efektów, czyli realizacji celów strategicznych.

W jaki sposób ocenić koszty niezbędne do osiągnięcia założonych celów? Jak np. ocenić koszty związane z likwidacją lub tworzeniem nowego kierunku kształcenia czy nowej specjalizacji? Rzecz w tym, że oferowane przez uczelnię unikalne produkty, jakimi są usługi edukacyjne, wymagają wcześniejszego zaprojektowania. Na każdym z etapów, począwszy od fazy przygotowawczej (analiza potrzeb, określenie cech charakterystycznych usługi), przez fazę projektowania usługi, do jej kreowania, zasadne jest analizowanie kosztów procesów oraz działań podstawowych i wspierających, tak aby ustalić rzeczywisty koszt usługi.

Wydaje się, że rachunek kosztów działań może być również zastosowany do oceny tzw. działalności wspierającej podstawowe funkcje uczelni i przydatny w ich optymalizacji. Efektem powinna być minimalizacja kosztów pośrednich, a wtedy dyskusje na temat ich wysokości staną się bezprzedmiotowe.

### **ABC A EFEKTYWNOŚĆ**

Punktem wyjścia rozważań dotyczących oceny efektywności i zarządzania finansami instytucji akademickiej jest stwierdzenie, iż niemal każda istotna decyzja podejmowana w uczelni niesie za sobą skutki finansowe. Ich wycena jest konieczna, jednak nie zawsze ma miejsce.

Niezbędne wydaje się znalezienie instrumentu weryfikacji potrzeb i oczekiwań uczelni oraz konfrontowanie ich z aktualnymi możliwościami. Co to oznacza w praktyce? Konieczność rozwiązywania bardzo trudnych problemów. Np. pytaniu, czy uczelnię stać na zwiększenie liczby studentów lub uruchomienie nowego kierunku studiów, towarzyszyć powinno dużo trudniejsze, dotyczące zasadności kształcenia na wszystkich dotychczas prowadzonych kierunkach. W ten sposób dotyka się problemów delikatnej natury. Można je pewnie przemilczeć, lecz czy można ich uniknąć? Tym bardziej że prowadzone często dyskusje na temat tego, czy uczelnie są niedofinansowane, czy wręcz przeciwnie – są nieefektywne i dostają zbyt dużo pieniędzy, najczęściej nie mają rzeczywistych podstaw, ponieważ właściwie nie wiadomo, ile kosztuje wykształcenie. (M. Dietrich, Wykorzystać doświadczenie, „FA” 3/2001).

Warunkiem zastosowania rachunku kosztów działań w instytucji akademickiej jest sformułowanie strategii i określenie wynikających z niej celów. Jeżeli warunek ten jest spełniony, zarządzanie finansami może stać się z czynności czysto rachunkowej (porównywania kosztów planowanych i poniesionych), narzędziem zarządzania strategicznego i doskonalenia efektywności. Strategia będzie spełniać swą podstawową rolę, jaką jest tworzenie, podtrzymywanie i rozwój przewagi konkurencyjnej uczelni (A.K. Koźmiński, Misje i strategia szkół wyższych



[w:] Woźnicki J. [red.] Model zarządzania publiczną instytucją akademicką, Warszawa 1999). Pod jednym wszakże warunkiem, najpierw trzeba zidentyfikować procesy i działania składające się na realizację celu i stanowiące źródła kosztów. Tradycyjne przedstawianie kosztów nie stwarza takiej możliwości. Czy rachunek kosztów działań byłby pomocny w optymalizacji kosztów kształcenia? Okazuje się, że takie próby już podjęto w kilku uniwersytetach australijskich. Zaproponowano tam uzupełnienie tradycyjnego podziału kosztów funkcjonowania uczelni innym, ściśle związanym z poszczególnymi elementami procesu kształcenia (por. tabela).

Dane zawarte w lewej kolumnie są zbliżone do rzeczywistej wielkości tych kosztów w jednej z uczelni. Czy na ich podstawie można doskonalic efektywność funkcjonowania tej instytucji? Czy możliwe jest powiązanie kosztów w ujęciu rodzajowym ze strategią uczelni? Odpowiedzi na tak sformułowane pytania są przeczące.

Spoglądając natomiast na prawą kolumnę (podaną w dużym uproszczeniu) można dostrzec, że każdy z wymienionych tam kosztów zawiera szereg elementów ujętych w lewej kolumnie. Przewaga metody ABC polega na tym, że pozwala ona obliczyć m.in. koszty przypadające na 1 studenta na określonym kierunku i w semestrze studiów oraz możliwości zmniejszenia tych kosztów (A. Szuwarzyński, Informacyjne uwarunkowania rachunku kosztów kształcenia, [w:] Gospodarka Polski w okresie transformacji, Gdańsk 2001).

Zaletą metody tradycyjnej jest natomiast jej prostota. Uproszczenie to jednak powoduje, że obraz kosztów jest nieprzejrzysty i mało przydatny. Dlatego właśnie poszukuje się nowych metod, których przykładem jest rachunek kosztów działań. Wdrożenie tej metody wymaga przede wszystkim zmiany sposobu rozumienia kosztów i dostrzegania ich źródeł w konkretnych działaniach. 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.

#### **ZA I PRZECIW**

Wdrożenie metody ABC, mimo niewątpliwych atutów przemawiających za jej zastosowaniem w wyższej uczelni, z pewnością natrafi na szereg trudności. Argumentami przeciw wdrożeniu rachunku kosztów działań w instytucji akademickiej jest to, iż rynek edukacyjny jest nadal mało konkurencyjny. Poza tym, autonomia uczelni jest często rozumiana jako niezależność od otoczenia, a co za tym idzie związki instytucjonalne z otoczeniem są zbyt słabe. Nie sprzyja temu również fakt, że wiele uczelni nie posiada misji oraz planu strategicznego.

Mimo tych przeszkód, szereg argumentów przemawia za celowością podjęcia próby zastosowania rachunków kosztów działań do oceny instytucji akademickiej. Są nimi: precyzyjna analiza kosztów docelowych – np. kształcenia, optymalizacja kosztów pośrednich oraz identyfikacja działań tworzących i nie tworzących wartość, eliminacja działań dublowanych (uczelnia – wydział) i zbędnych (redukcja kosztów), wspieranie decyzji o zleceniu usług zewnętrznych (outsourcing) oraz możliwość zastosowania benchmarkingu na poziomie procesów i działań.

Argumentami skłaniającymi do zastosowania metody ABC są również zmiany zachodzące w otoczeniu uczelni, jak np.: presja – globalna, władz krajowych, władz i społeczności lokalnej, rosnąca konkurencyjność na rynku usług edukacyjnych oraz oczekiwania otoczenia dotyczące poprawy efektywności funkcjonowania uczelni.

Podstawowymi warunkami pomyślnego wdrożenia metody ABC w wyższej uczelni są: możliwie szerokie zrozumienie celowości jej wprowadzenia przez środowisko akademickie oraz przeświadczenie władz uczelni o konieczności permanentnego doskonalenia jej funkcjonowania.

Wymaga to z pewnością metamorfozy w podejściu do oceny funkcjonowania wyższej uczelni. Taka reorientacja jest uwarunkowana postawieniem właściwej diagnozy. Ta z kolei musi być poprzedzona żmudną, lecz, jak się wydaje, niezwykle przydatną analizą kosztów. Przydatną niezależnie od statusu prawnego i źródeł finansowania uczelni. Przecież dążenie do doskonalenia efektywności funkcjonowania to cel uczelni zarówno państwowych, jak i niepaństwowych. Wszystko to jednak wymaga czasu. Problem w tym, jak długiego.

Dr inż. Krzysztof Leja pracuje w Katedrze Marketingu na Wydziale Zarządzania i Ekonomii Politechniki Gdańskiej.

ot. Stefan Ciechan

