

Rachunek kosztów w uniwersytetach publicznych Problemy metodologiczne i proces aplikacji w szkołach wyższych w krajach UE

Irena Sobańska, Jacek Kalinowski

12.1. Wprowadzenie

Ewolucyjnie systemy rachunku kosztów zaczęły się rozwijać od początku epoki industrialnej jako systemy informacji o kosztach, przychodach i wynikach istotnych w podejmowaniu i kontroli efektywności decyzji krótkookresowych przez zarządzających przedsiębiorstwami z sektora przemysłowego, zorientowanych na maksymalizowanie zysku. Dynamiczny rozwój tych systemów przez ich reorientację na potrzeby informacyjne zarządzania strategicznego przypada na okres globalizowania się procesów gospodarczych, dynamicznego rozwoju rynku usług, głębokich zmian zachodzących w funkcjonowaniu globalnych przedsiębiorstw i ich otoczeniu w epoce postindustrialnej.

Do lat 90. XX w., systemy rachunku kosztów stanowiły podstawowe narzędzie w tworzeniu systemów rachunkowości zarządczej zorientowanych na potrzeby informacyjne procesów zarządzania operacyjnego tylko w przedsiębiorstwach sektora przemysłowego. Również zainteresowania naukowo-badawcze profesor Alicji Jarugi w latach 1960–1990 były skoncentrowane na problemach rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach sektora przemysłowego. Wyniki prowadzonych badań w tym obszarze profesor A. Jaruga opublikowała w kilku znaczących książkach: *Koszty zarządzania przedsiębiorstw przemysłowych* (1966), *Koszty pośrednie w przedsiębiorstwach przemysłowych* (1972), *Rachunek*

kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa (współautor) (1975) oraz w pierwszym podręczniku akademickim – *Rachunek kosztów* (1979) – którego była współautorem. W późniejszych opracowaniach sygnalizowała rozwój i zastosowanie rachunku kosztów w sektorze publicznym (Jarugowa, Skowroński 1986).

W końcu XX w. zakres zastosowań systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej znacznie się rozszerzył i są one stosowane w innych sektorach, w tym również w dynamicznie rozwijającym się sektorze usług oraz sektorze publicznym, a więc w jego jednostkach nienastawionych na zysk. Od trzydziestu lat, w ramach reformy sektora publicznego w krajach OECD, wprowadzane są zmiany w systemie zarządzania jednostkami tego sektora, w tym w uniwersytetach publicznych. Zmiany w uczelniach wyższych nasiliły się w końcu lat 90. ub. wieku, po ogłoszeniu deklaracji bolońskiej w 1999 r. Uniwersytety europejskie stanęły w obliczu wielkiego procesu reform w obszarze edukacyjnym, badawczym i w systemie rachunkowości zarządczej, pod presją osiągnięcia większej efektywności wykorzystania środków publicznych oraz konieczności rozliczania się z wyników działań. Uczynienie sektora uniwersytetów publicznych bardziej odpowiedzialnym za efektywne wykorzystanie zasobów publicznych wymagało wdrożenia w uczelniach mechanizmów zarządzania biznesowego wspieranych przez informacje tworzone w rachunkowości zarządczej, opartej na nowym rachunku kosztów. Ze względu na brak w teorii i praktyce rozwiązań rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów dla uczelni, rządy wielu krajów europejskich podjęły nie tylko działania legislacyjne wymagające ich wdrożenia, ale również inicjowały i wspierały prace badawcze. Celem tych badań było opracowanie projektu systemu rachunkowości zarządczej opartego na nowoczesnym rachunku kosztów pełnych, dostosowanego do pomiaru kosztów i wyników w specyficznych warunkach działania uczelni publicznych, który zapewniłby realny pomiar kosztów działań i umożliwił rozwój zarządzania kosztami w kontekście realizacji przyjętej przez uniwersytety strategii. Proces wdrażania projektów nowoczesnego rachunku kosztów w uczelniach publicznych okazał się procesem trudnym i długotrwałym. Wskazują na to opublikowane wyniki badań empirycznych przeprowadzone w kilku krajach oraz *case study* uczestników projektu Full Costing prezentowane na spotkaniach organizowanych w jego ramach w latach 2010–2012. Projekt ten był realizowany

w ramach 7. Ramowego Programu Komisji Europejskiej z inicjatywy European University Association¹.

W Polsce, po przystąpieniu do UE, przeprowadzono dwie reformy szkolnictwa wyższego mające na celu wdrożenie postanowień karty bolońskiej. Ustawa z 2005 r., mimo istotnych zmian działalności dydaktycznej i badawczej, nie uwzględniła potrzeby wprowadzenia nowoczesnego rachunku kosztów w uczelniach publicznych, który eliminowałby skróśne finansowanie procesu dydaktycznego i badawczego na poziomie jednostek podstawowych oraz zapewniał prawidłową kalkulację kosztów planowanych i kosztów rzeczywistych usług dydaktycznych i projektów badawczych finansowanych z różnych źródeł, oraz zarządzanie kosztami uczelni w długim okresie. W uczelniach pozostał tradycyjny rachunek kosztów pełnych, który nie zapewnia realnego pomiaru kosztów i ich rozliczania, zwłaszcza kosztów pośrednich. Dlatego w kalkulacjach kosztów projektów badawczych stosowany jest arbitralnie narzut tych kosztów w wysokości 30%.

Do zmian w ustawie wprowadzonych w 2011 r. będzie obowiązywało od 1 stycznia 2013 r. rozporządzenie Rady Ministrów o szczegółowych zasadach gospodarki finansowej uczelni publicznych, które uwzględni zasady rozliczania i ewidencji kosztów. Rozporządzenie to do końca marca 2012 r. jeszcze nie zostało opublikowane oraz Ministerstwo nie podjęło dotychczas żadnych działań w kierunku opracowania projektu nowego rachunku kosztów dla uczelni. Fakty te wskazują, że polskie uczelnie publiczne będą zmuszone do heroicznego wysiłku opracowania projektów nowego rachunku kosztów, bez wsparcia merytorycznego, nabycia nowego oprogramowania w drodze przetargu i ich wdrożenia w bardzo krótkim czasie.

Celem autorów artykułu jest przedstawienie doświadczeń kilku krajów europejskich, które w uniwersytetach publicznych przeprowadziły lub kontynuują trudny, złożony proces zmian w systemie rachunku kosztów,

¹ European University Association (w skrócie EUA) to organizacja, która reprezentuje i wspiera instytucje szkolnictwa wyższego z 47 krajów dostarczając im unikalne forum do współpracy i wymiany wiedzy o najnowszych trendach w wyższej edukacji i badaniach naukowych. Członkami EUA są europejskie uczelnie wyższe oraz narodowe stowarzyszenia rektorów i innych organizacji związanych ze szkolnictwem wyższym. EUA odgrywa podstawową rolę w kształtowaniu europejskiej edukacji wyższej oraz badań naukowych. Organizacja ta powstała w wyniku połączenia Stowarzyszenia Uniwersytetów Europejskich (Association of European Universities) oraz Konfederacji Konferencji Rektorów Unii Europejskiej (Confederation of European Union Rectors' Conferences), które miało miejsce w Salamance w Hiszpanii 31 marca 2001 r. Więcej informacji na temat EUA, jej misji, wizji, aktualnych działań oraz organów założycielskich i zarządzających zob. w: <http://www.eua.be/about/at-a-glance.aspx> (odczyt 11.03.2012).

wprowadzając jego nowoczesną formę oraz doświadczeń niektórych polskich uczelni świadomych potrzeby zmian w tym obszarze, mimo braku wsparcia przez agendy rządowe.

W artykule wykorzystane zostały opublikowane wyniki badań ankietowych przeprowadzonych w uniwersytetach niektórych krajów, *case study* prezentowane w ramach europejskiego projektu Full Costing oraz doświadczenia z badań własnych autorów.

12.2. Metodologia badań

Dla zrealizowania założeń badawczych dokonano analizy procesu zmian w zarządzaniu kosztami w uniwersytetach europejskich w latach 1990–2011. W analizie wykorzystano:

- 1) wyniki badań ankietowych publikowane w literaturze europejskiej,
- 2) doświadczenia z wdrażania kosztów pełnych w uniwersytetach europejskich publikowane w literaturze oraz prezentowane w ramach projektu Full Costing.

- 3) badania własne prowadzone w Uniwersytecie Łódzkim.

W analizie procesu zmian wykorzystano badania literaturowe i *case study*, które obejmowały uniwersytety z 9 krajów. W tabeli 12.1 zaprezentowano kraje, w których proces zmian w obszarze kosztów pełnych i rachunkowości zarządczej w uniwersytetach był realizowany, co zostało udokumentowane przez *case study* lub literaturę zawierającą wyniki badań ankietowych przeprowadzonych w uniwersytetach określonego kraju.

Tabela 12.1. Struktura dokumentacji badawczej w wybranych krajach europejskich

Kraj	<i>Case study</i>	Wyników badań ankietowych w literaturze	Okres zmian
Austria	X		2006–2007
Finlandia	X		2009
Holandia	X		–
Niemcy	X	X	2000
Polska	X	X	2003–
Portugalia	X		2000–2007
Szwecja	X	X	2005
Wielka Brytania	X	X	1998–2000
Włochy		X	1998–2000

Źródło: opracowanie własne.

W tabeli 12.1 wskazano strukturę dokumentacji badawczej w krajach, w których wybrane uczelnie wyższe były przedmiotem badań. Źródłem *case study* były publikacje w literaturze oraz prezentacje na spotkaniach roboczych projektu Full Costing².

Projekt ten realizowany był w formie *study visit* oraz *country workshop*, mających na celu wymianę doświadczeń uczestników w zakresie zarządzania kosztami w uczelniach wyższych. Autorzy referatu uczestniczyli w obu rodzajach spotkań. *Study visits* to cztery spotkania w wybranych uczelniach europejskich, których uczestnikami byli rektorzy, kanclerze, kwestorzy i inni przedstawiciele uniwersytetów europejskich należących do European University Association (EUA)³. *Country Workshops* to natomiast narodowe warsztaty organizowane dla przedstawicieli szkół wyższych (kanclerze, kwestorzy, rektorzy, itd.) uczestniczących w projekcie z określonego kraju. Podczas tych spotkań odbywa się dyskusja o lokalnych problemach we wdrażaniu nowoczesnych metod zarządzania kosztami⁴.

² Projekt ten miał na celu:

- zwiększenie świadomości o rachunku kosztów pełnych jako narzędziu do zarządzania strategicznego w uniwersytetach, by skutecznie wspomóc ich w wyborze działań, które podlegają zarządzaniu,
- podanie przykładów najlepszych praktyk, zachęcające do wzajemnej nauki i dzielenia się doświadczeniem w rozwoju rachunku kosztów pełnych,
- dostarczenie specjalistycznego wsparcia w rozwoju i wprowadzaniu rachunku kosztów pełnych w uniwersytetach europejskich biorąc pod uwagę różnorodność sytuacji i doświadczeń,
- zachęcenie do wsparcia narodowego, by sprzyjać rozwojowi rachunku kosztów pełnych, pokazując pozytywną korelację między narodowym wsparciem a rozwojem tego narzędzia rachunkowości zarządczej,
- zachęcenie organów finansujących uniwersytety, by wziąć pod uwagę złożoność, różnorodność i brak elastyczności aktualnych regulacji w zakresie finansowania, które prowadzą do wątpliwości we wdrażaniu rachunku kosztów pełnych kosztorys (raport EUIMA – Full Costing, “The sustainability of university funding, financial management and full costing”, <http://www.eua.be/eua-projects/current-projects/euima/euima-full-costing.aspx> (odczyt 13.11.2011).

³ Odbyły się cztery spotkania: w grudniu 2010 r. w University of Coimbra, w czerwcu 2011 w Technische Universität Dresden, a w październiku 2011 w University of Birmingham. Ostatnie spotkanie miało miejsce w styczniu 2012 w University of Dublin.

⁴ Odbyło się siedem spotkań tego typu:

- 1) CROATIA: University of Zagreb with partner institutions – 16 June 2010;
- 2) TURKEY: The Council of Higher Education of Turkey – 27 September 2010;
- 3) FRANCE: AMUE (Agency for Mutualisation of Universities and HE institutions) with CPU (Conference of University Presidents) – 14 January 2011;

12.3. Proces zmian w rachunku kosztów uczelni wyższych w krajach Unii Europejskiej

Proces zmian w Austrii

Obowiązek implementacji rachunku kosztów pełnych został wprowadzony w 2007 r. w nowelizacji austriackiej ustawy o szkolnictwie wyższym. Nakazuje ona raportowanie o pełnych kosztach dydaktyki i badań naukowych dla potrzeb zarządzania uniwersytetem – rachunek kosztów pełnych jest traktowany jako narzędzie zarządzania strategicznego. Ponadto informacja o kosztach pełnych jest wykorzystywana w zdobywaniu funduszy dla potrzeb działalności operacyjnej. Na jej podstawie przyznawane są przez Ministerstwo Edukacji i Badań odpowiednie środki finansowe.

W Uniwersytecie Wiedeńskim (Universität Wien), który jako największy uniwersytet austriacki rozpoczął proces wdrożenia zasad rachunku kosztów pełnych według działań w 2006/2007 r., dokonano ścisłej integracji systemu rachunkowości finansowej i systemu rachunkowości zarządczej. Wykorzystano w tym celu analityczną ewidencję kosztów powstających w procesie działalności dydaktycznej według kierunków studiów. W rachunku tym koszty bezpośrednie są identyfikowane w czasie rzeczywistym z ustalonymi obiektami kosztów.

Alokacja kosztów pośrednich odbywa się w ujęciu retrospektywnym, w cyklach rocznych. Koszty te są identyfikowane z niewielką liczbą transparentnych, spójnych i wiarygodnych nośników kosztów. Najważniejszym z nich jest czas pracy pracowników naukowych, który jest alokowany według działań: dydaktyka (według kierunków), projekty, pozostałe działania. Sposób alokowania objaśnia wzór:

całkowita ilość czasu pracy (w godzinach) – roboczogodziny dydaktyczne (rozliczone na poszczególne kierunki studiów) – roboczogodziny badawcze według projektów badawczych = roboczogodziny przeznaczone na inne działania.

4) BELGIUM: University of Gent with Fonds de la Recherche Scientifique (FNRS) – 4 February 2011;

5) AUSTRIA: University of Vienna with the Austrian Universities' Conference – 28 February 2011;

6) POLAND: University of Warsaw and University Science Commission – 13 May 2011.

7) GERMANY: HRK (German Rectors' Conference) – 9 December 2011 in Berlin

Ponadto odrębnie alokowane są koszty pełne ponoszone na utrzymanie infrastruktury (jednostki wspólne) i pozostałych jednostek na poziomie wydziałów.

Informacje o kosztach, ustalone zgodnie z zasadami rachunku kosztów działań, umożliwiają ustalenie pełnego kosztu następujących obiektów:

- 1) koszty pełne wydziałów,
- 2) globalne koszty pełne procesów uczelni jako całości – proces dydaktyki, proces badawczy itd.,
- 3) koszty pełne elementarnych procesów (działań), takich jak m.in. kierunki studiów, projekty badawcze.

Koszty z systemu rachunku kosztów pełnych są informacją wyjściową w negocjacjach uniwersytetu z Ministerstwem Edukacji i Badań dotyczących poziomu funduszy. Jednak ostatecznie czynniki polityczne decydują o poziomie funduszy na usługi edukacyjne.

Proces zmian w Holandii

Zarządzanie kosztami oparte na nowoczesnym modelu rachunków kosztów pełnych postrzegane jest w uczelniach holenderskich jako kwestia transparentności finansów tych jednostek. Jednocześnie, podobnie jak w Portugalii, systematycznie wzrasta tu rola sektora prywatnego, który konkuruje z uczelniami państwowymi.

W Holandii wdrażanie nowoczesnego rachunku kosztów w uczelniach wyższych jest realizowane przy silnym wsparciu władz uczelni. Na przykładzie Uniwersytetu Amsterdamskiego (Universeiteit von Amsterdam) wyraźnie widać silną korelację pomiędzy decentralizacją procesów zarządzania (m.in. przekazanie ponad 90% środków finansowych na wydziały) a wzrostem zapotrzebowania na informacje o kosztach realizowanych procesów (dydaktyka, badania, projekty komercyjne).

Stworzenie nowoczesnego systemu rachunku kosztów w University of Amsterdam obejmowało trzy podstawowe etapy:

- 1) wyznaczenie głównych działań w uniwersytecie,
- 2) analiza nośników kosztów (zarówno podstawowych, jak i dodatkowych),
- 3) wykonanie projektu systemu rachunku kosztów.

Główne działania to: dydaktyka, badania naukowe oraz pozostałe działania, takie jak: rozwój kapitału intelektualnego, opieka nad pacjentami (w szpitalach – dotyczy to wydziału medycznego), opieka nad dziedzictwem kulturowym (muzea), konsultacje.

Za najważniejsze nośniki kosztów działań zostały uznane:

- a) dydaktyka i badania naukowe – nośniki kosztów podstawowe,
 - czas pracy personelu akademickiego
- b) usługi pomocnicze i wyposażenie – nośniki kosztów dodatkowych:
 - czas pracy personelu pomocniczego,
 - użytkowanie przestrzeni (w m²) budynków i ich wyposażenia,
 - użytkowanie sieci IT (liczba stacji roboczych, liczba laptopów),
 - wsparcie administracyjne,
 - użytkowanie biblioteki uniwersyteckiej (liczba pracowników naukowych),
 - użytkowanie specjalistycznego sprzętu laboratoryjnego (czas użytkowania).

W projekcie systemu rachunku kosztów wyodrębniono koszty bezpośrednie produktów (projekty badawcze, kierunki studiów, inne) i zasady alokowania kosztów pośrednich (ogólnych) do produktów według *cost drivers*, według ustalonej kolejności faz iteracji.

Opisywany system rachunku kosztów został uznany przez władze uniwersytetów (zarówno władze rektorskie, jak i władze poszczególnych wydziałów) jako jedyna przejrzysta baza informacji dla potrzeb podejmowania decyzji menedżerskich. Otrzymano m.in. dane o kosztach i przychodach różnych kierunków studiów i ich rentowności. Nowy system stał się również podstawą do raportowania informacji o kosztach dla potrzeb różnych instytucji finansujących – zarówno krajowych, jak i międzynarodowych (np. 7 Program Ramowy UE).

Proces zmian w Niemczech

Reformy szkolnictwa wyższego wprowadzane w Niemczech w latach 90. w obliczu międzynarodowej konkurencji nadały szczególnego znaczenia problemom wdrażania rachunkowości handlowej oraz zintensyfikowały potrzebę zastosowania w uniwersytetach rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, występującej w tym kręgu kulturowym pod nazwą *controlling*.

Jak wykazały badania ankietowe przeprowadzone w 1999 r. wśród wicekanclerzy 79 niemieckich uniwersytetów (61 odpowiedzi), rachunek kosztów w tym czasie stosowało tylko 5% z ankietowanych jednostek, w 29% odbywały się prace wdrożeniowe, a 40% jednostek planowało wdrożenie rachunku kosztów. Z informacji zawartych w tej ankiecie wiadomo, jak niewiele uniwersytetów dysponowało w owym czasie rozwi-

niętym rachunkiem kosztów oraz o dążeniach w wielu jednostkach do jego wprowadzenia (Küpper 2001).

Proces reformowania zasad rachunkowości i rachunku kosztów w Niemczech przebiega w poszczególnych landach w sposób zróżnicowany ze względu na to, że jest uzależniony od rządów tych landów, wykazujących różniące się stanowiska względem stosowania zasad rachunkowości. W niektórych landach, jak Dolna Saksonia i Hesja, zostały w uniwersytetach zastosowane wyłącznie zasady rachunkowości podmiotów prawa handlowego. Na przykład, w styczniu 2000 r. rząd Hesji wydał rozporządzenie dotyczące finansów i rachunkowości państwowych szkół wyższych, w którym stwierdza się, że „szkoła wyższa prowadzi swoje księgi zgodnie z zasadami podwójnej handlowej księgowości na podstawie obowiązujących uregulowań kodeksu handlowego”, oraz zostały określone wszystkie elementy sprawozdania finansowego, wraz ze sprawozdaniem z działalności i informacją dodatkową. W tym samym rozporządzeniu znajduje się zapis, że szkoła wyższa musi wdrożyć rachunek kosztów i wyników składający się z rodzajowego, podmiotowego i przedmiotowego rachunku kosztów, który pozwala na wewnętrzne kierowanie oraz ocenę gospodarności i wydajności szkoły (por. Küpper 2001).

Niektóre uczelnie rozpoczęły eksperymentalne wdrażanie standardów rachunkowości pod koniec XX w. Większość uniwersytetów ma opracowane pewne zasady kalkulacji kosztów dostosowane do wymogów raportów urzędów edukacji w poszczególnych landach w Niemczech. Między innymi z tego powodu organizacja kanclerzy uniwersytetów niemieckich prowadzi prace w ramach komisji o nazwie: Rachunkowość i Podatki w Uczelniach Wyższych mające na celu ujednoczenie i dostosowanie zasad rachunkowości kameralnej do sprawozdawczości 7. Programu Ramowego.

W procesie wprowadzenia zmian zarządzania kosztami w uczelniach wyższych w Niemczech uwzględniane są następujące elementy:

- różnorodność źródeł finansowania działalności naukowej (fundusze federalne, krajowe, europejskie, prywatne),
- pomiar kosztów pełnych w celu pomiaru efektywności prowadzonych działalności,
- pomiar kosztów pełnych produktów w celu porównywania i identyfikacji obszarów dla ciągłego doskonalenia,
- ponoszenia dodatkowych kosztów w celu doskonalenia niezbędnych procesów,
- integracji ze standardami sprawozdawczości finansowej oraz ze sprawozdawczością segmentów i produktów,
- tworzenia krajowych (a może międzynarodowych?) standardów rachunkowości w uczelniach wyższych.

Przykładem uczelni wyższej w Niemczech, w której trwa proces wdrażania systemu rachunku kosztów pełnych, jest Technische Universität Dresden. Do najważniejszych powodów, które spowodowały rozpoczęcie prac nad nowym systemem informacyjnym, można zaliczyć m.in.:

- zapotrzebowanie na informację wewnętrzną: raportowanie według wydziałów, jednostek administracyjnych, centrali uniwersytetu oraz wymogi kalkulacji kosztów dla potrzeb różnych programów i projektów badawczych;
- nowe podejście do zarządzania uniwersytetem w Saksonii: wszystkie koszty muszą zostać przypisane do trzech rodzajów grup produktów: nauczanie, badania naukowe i pozostałe usługi;
- wymogi sprawozdawcze w 7. Programie Ramowym,
- potrzeba odzwierciedlenia rzeczywistego kosztu badań naukowych.

Celem nowego systemu jest pomiar pełnych kosztów poszczególnych produktów – kierunków studiów, projektów badawczych (z uwzględnieniem źródeł ich finansowania) oraz innych działań. Uwzględniono w nim efekt synergii w odniesieniu do badań, szkoleń, infrastruktury i administracji. System rachunku kosztów pełnych stał się narzędziem zarządzania strategicznego, wspomagającym cele strategiczne, takie jak: doskonalenie nauki, zatrudnianie w Dreźnie najlepszych naukowców oraz kształcenie najlepszych studentów z całego świata.

Proces zmian we Włoszech

Reforma funkcjonowania uniwersytetów we Włoszech rozpoczęła się w 1989 r. na mocy ustawy nr 168/89 opartej na artykule 33 Konstytucji włoskiej. Ustawa ta rozpoczęła proces rozszerzania autonomii uczelni państwowych w obszarach: naukowym, dydaktycznym, finansowym, organizacyjnym i rachunkowości. Zasady rachunkowości obowiązujące spółki prawa handlowego zostały wprowadzone na mocy rozporządzenia nr 77/95 w 1995 r. i są one stosowane jednocześnie z zasadami rachunkowości kameralistycznej. Proces przyznawania autonomii uniwersytetom w wymienionych obszarach trwał we Włoszech do 1998 r.

Na podstawie badań ankietowych przeprowadzonych przez A. Arcari i A. Cugini w ostatnich latach, w 12 uniwersytetach włoskich (9 uniwersytetów państwowych i 3 prywatne), analizy przypadków dwóch włoskich uniwersytetów oraz wyników badań innych badaczy włoskich, cytowane autorki dokonały oceny stanu zastosowań systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej we włoskich uniwersytetach (Arcari, Cugini 2005). Z oceny tej wynikają następujące wnioski:

1) wprowadzone zmiany prawne inicjowały z jednej strony w uniwersytetach proces innowacyjny, z drugiej zaś pokazały, że samo prawo nie jest zdolne zagwarantować znaczących zmian w sposobie zarządzania publicznymi zasobami i prowadzić do poprawy efektywności tego sektora;

2) większość uniwersytetów włoskich stosuje system rachunku kosztów pełnych z wyodrębnionymi centrami kosztów, które nie stanowią centrów odpowiedzialności za koszty, lecz służą do alokacji środków publicznych, okresowo kontrolowanych;

3) rośnie liczba uniwersytetów próbujących przejść z systemu kontroli biurokratycznej do systemu kontroli zarządczej poprzez wdrażanie rachunkowości zarządczej;

4) dotychczas tylko kilka uniwersytetów publicznych we Włoszech zainwestowało czas i profesjonalizm, aby zmienić tradycyjne procedury rachunkowości finansowej; uniwersytety te przeszły na system rachunkowości integrujący rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą, aby dysponować użytecznymi i wiarygodnymi informacjami w procesach zarządzania uczelnią;

5) tylko uniwersytety prywatne, ze względu na samofinansowanie, mniej złożoną strukturę organizacyjną i większą elastyczność w celu zachowania konkurencyjności, przeszły na logikę zarządzania biznesowego i rachunkowość zarządczą, wraz z rachunkiem kosztów, pełnią w tych jednostkach właściwą rolę;

6) w większości uniwersytetów publicznych są stosowane zintegrowane systemy komputerowe zaprojektowane dla przedsiębiorstw państwowych przez firmę CINECA (aplikacja CIA G); tylko dwie jednostki uniwersyteckie zastosowały zintegrowany system informatyczny SAP;

W swojej ocenie autorki prezentowanych wyników badań często podkreślały, że wdrożenie zasad rachunku kosztów, wraz z procedurami budżetowania i raportowania, oraz odpowiedzialności za koszty, wymaga nie tylko wsparcia prawnego, ale radykalnych zmian kulturowych w każdej organizacji uniwersyteckiej (publicznej).

Proces zmian w Portugalii

W Portugalii otoczenie zewnętrzne wymusiło istotne zmiany w zakresie zarządzania uczelniami wyższymi, w tym przede wszystkim w zakresie zarządzania kosztami. Do głównych czynników wpływających na konieczność tych zmian można zaliczyć:

- 1) wdrożenie deklaracji bolońskiej,
- 2) wzrost działalności naukowej,

- 3) rozwój projektów badawczych mających różne źródła finansowania, zarówno krajowe, jak i międzynarodowe,
- 4) wzrost liczby studentów studiów podyplomowych,
- 5) krajowe zasady finansowania szkolnictwa wyższego,
- 6) wzrost znaczenia uczelni prywatnych i ich konkurencyjności względem uczelni publicznych.

We wdrażaniu rachunku kosztów w uczelniach wyższych w Portugalii wystąpiły dwa momenty zwrotne:

- rok 2000 – zmiana zasad *Systemu rachunkowości w edukacji* zawierająca zasady rachunku kosztów działań,
- rok 2007 – zmiana w portugalskich *Zasadach regulacyjnych dla sektora edukacji wyższej* (RJIES), w tym podobne zasady autonomii finansowej, chociaż z surowymi narzuconymi ograniczeniami budżetowymi wynikającymi z przewyżczenia międzynarodowego kryzysu finansowego.

Jednym z uniwersytetów w Portugalii, gdzie wdrożony został nowoczesny system rachunku kosztów, jest Uniwersytet w Coimbrze (Universidade de Coimbra). Projekt tego systemu oparty został na modelu rachunku kosztów pełnych z elementami rachunku kosztów działań (ABC). Pilotażowe wdrożenie tego systemu rozpoczęło się w latach 2002/2003 na wydziale ekonomii tego uniwersytetu. W latach 2003/2004 do systemu dołączono pięć kolejnych wydziałów, skupiając się w szczególności na monitorowaniu i poprawie kluczy podziałowych kosztów pośrednich na bazie dotychczasowych doświadczeń. Ostatnim wydziałem, który został dołączony do systemu zarządzania kosztami w latach 2005/2006 był wydział medycyny. W kolejnych latach, głównym celem była stabilizacja wypracowanych procedur. Wśród najważniejszych doświadczeń, jakie wyniesiono we wskazanych latach z procesu wdrażania systemu rachunku kosztów można wymienić:

- konieczność precyzyjnego zdefiniowania reguł i metodologii rachunku kosztów,
- duże zaangażowanie naukowców w międzynarodowy programach badawczych (np. 7 Program Ramowy),
- zabezpieczenie warunków technicznych systemu (zarówno w zakresie finansów, jak i zarządzania),
- stymulacja zespołów badawczych w celu wzrostu potencjału naukowego,
- wzrost zewnętrznych źródeł finansowania,
- skupienie się na modelu rachunku kosztów pełnych według działań.

System rachunku kosztów w University of Coimbra uwzględnia zdecentralizowany system zarządzania uczelnią i jest dostosowany do autonomicznej (naukowo i finansowo) struktury poszczególnych wydziałów.

Podczas procesu wdrażania uczelnia musiała pokonać bariery o różnym charakterze:

- finansowe – koszt projektu rachunku kosztów musiał być poniesiony w całości przez University of Coimbra, ze względu na brak wsparcia rządowego dla tego rodzaju projektów;
- techniczne – trudność oszacowania kosztu projektu przed rozpoczęciem jego wdrażania, estymacja i szacowanie ryzyk, bariery prawne (np. własność budynków, amortyzacja, ubezpieczenia, rzeczywisty koszt budynków historycznych);
- rachunkowe – nowe zasady księgowy (kodowanie kont księgowych, raporty itd.), powiązanie nowego modelu rachunku kosztów z wymaganiami sprawozdawczości finansowej;
- kulturowe – pomiar i rejestracja czasu pracy przez pracowników naukowych, opór wobec zmian.

Wśród kluczy do sukcesu wdrożenia projektu rachunku kosztów w University of Coimbra należy wymienić:

- przejrzystą, centralną wizję zmian strategicznych u władz uczelni,
- porównywalność danych finansowych pomiędzy różnymi wydziałami,
- zaangażowanie poszczególnych wydziałów w proces wdrażania nowego systemu,
- wdrożenie pilotażowe,
- wiedza i umiejętności pracowników zaangażowanych w proces wdrożenia,
- profesjonalny zespół wdrożenia projektu rachunku kosztów.

Proces zmian w Wielkiej Brytanii

W Wielkiej Brytanii wdrażanie nowoczesnego systemu rachunku kosztów w uczelniach wyższych jest realizowane przy silnym wsparciu centralnym, na poziomie regulacji rządowych. Początek tego procesu datuje się na rok 1998, kiedy to rozpoczęto prace na projektem Transparent Approach to Costing (TRAC), zakończone opublikowaniem jego pierwszej wersji w styczniu 2000 r. Projekt ten ma na celu ujednoczenie na poziomie krajowym zasad pomiaru kosztów w uczelniach wyższych.

Na początku opracowywania projektu TRAC (rok 1998) wybrano uczelnie pilotażowe. Jedną z nich był University of Birmingham. Aby przygotować i wdrożyć nowe zasady ewidencji i rozliczania kosztów wykonano następujące czynności przygotowawcze:

- zapewniono bezpośrednie zaangażowanie osób zarządzających uniwersytetem;
- wybrano i powołano zespół ekspertów naukowych z zakresu rachunkowości;
- utworzono zespół projektowy;
- przeprowadzono wiele seminariów i dyskusji wewnątrz uniwersytetu;
- wyjaśniono korzyści stosowania cennika usług wewnętrznych opartego na kosztach;
- zmierzono przychody i koszty od 1999 r. w podziale na działalność dydaktyczną i działalność naukową.

Przygotowując nowe zasady rachunku kosztów zespół projektowy szczególną uwagę zwracał na ich akceptację przez kadrę naukową. W tym celu starano się wdrożyć jak najprostsze procedury dotyczące pomiaru czynników ilościowych. Dotyczyło to m.in. pomiaru czasu pracy, opracowania procedur rozliczania kosztów oraz procedur dla potrzeb ustalania cen transferowych (wewnętrznych). Informacje o kosztach były raportowane na koniec każdego roku.

Ponieważ prace nad zmianą systemu zarządzania kosztami w Uniwersytecie w Birmingham (University of Birmingham) były jednym z elementów zmian na poziomie krajowym w Wielkiej Brytanii, to do końcowego sukcesu, oprócz czynników wewnętrznych, przyczyniły się też istotnie czynniki zewnętrzne:

- 1) wzrost zaufania pomiędzy rządem a uniwersytetami,
- 2) polepszenie relacji z innymi fundatorami,
- 3) pozwolenie uniwersytetowi przez jeden rok na niesporządzanie części sprawozdań w celu wdrożenia nowych zasad.

Po zakończeniu pierwszego etapu (rok 2000) projektu TRAC w Wielkiej Brytanii ujednolicono zasady raportowania przez uniwersytety. Każda uczelnia prezentuje coroczne sprawozdanie z kosztów pełnych dostępne dla wszystkich pozostałych jednostek. Dostępne są szczegółowe informacje o każdej z głównych działalności poszczególnych szkół, dzięki czemu możliwe stało się wzajemne porównywanie efektywności prowadzonych działań i uczenie się od siebie (*benchmarking*).

Proces zmian w Polsce

Fundamentalne zmiany w szkolnictwie wyższym rozpoczęte ustawą z 2005 r. nie wprowadziły zmian systemowych w rachunku kosztów uczelni publicznych. Stosowany w uczelniach uproszczony tradycyjny rachunek kosztów pełnych rzeczywistych został rozszerzony w obszarze procesu

badawczego o zasady rachunku kosztów planowanych. Projekty badawcze KBN i projekty UE wymagały sporządzania przez kierowników budżetów kosztów pełnych projektu (koszty bezpośrednie powiększane o arbitralnie ustalony narzut procentowy kosztów pośrednich) oraz informacji o rzeczywistych kosztach bezpośrednich ponoszonych w realizacji projektów. W ewidencji kosztów (plan kont) wyodrębniane są koszty bezpośrednie każdego z realizowanych projektów.

Polska jest obecnie na początku procesu wdrażania nowoczesnego rachunku kosztów w uczelniach wyższych. Dotychczasowa praktyka wskazuje na wiele problemów i zagrożeń związanych z tym procesem. Są to, jak wskazywano na konferencji EUA Country Workshop w Warszawie⁵, m.in.:

a) deficyt zaufania pomiędzy Ministerstwem Nauki i Szkolnictwa Wyższego a uczelniami wyższymi,

b) rozbieżność priorytetów budżetu państwa z priorytetami uczelni,

c) obawa przed konsekwencjami podatkowymi nowych rozwiązań.

Obecnie w uczelniach wyższych w Polsce można wyróżnić następującej podejścia do zmian w systemie rachunku kosztów:

a) opracowanie modelu (koncepcji) kompleksowego systemu rachunkowości (w tym nowoczesnego rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej) dla całej uczelni, którego wdrożenie jest wciąż odkładane w czasie ze względu na brak środków finansowych i skomplikowaną, długotrwałą procedurę zamówień publicznych – Uniwersytet Łódzki,

b) pilotażowe wdrożenie (na wybranym, pojedynczym wydziale) systemu rachunku kosztów bez wsparcia zintegrowanego systemu informatycznego – np. Politechnika Wrocławska,

c) zakup zintegrowanego systemu informatycznego klasy ERP, na bazie którego usprawniane są procesy realizowane przez daną uczelnię wyższą, z wyłączeniem systemu rachunku kosztów. Działanie te mogą w przyszłości wesprzeć projektowanie i wdrożenie nowoczesnego systemu rachunku kosztów, jednak w obecnym kształcie nie zapewniają właściwych informacji o przychodach, kosztach i wynikach dla potrzeb zarządzania projektami i zarządzania strategicznego uczelni.

Władze rektorskie Uniwersytetu Łódzkiego już w 2004 r. miały pełną świadomość niskiej jakości informacji generowanych przez dotychczas stosowany tradycyjny rachunek rzeczywistych kosztów pełnych, dla potrzeb zarządzania uczelnią, w kontekście postanowień karty bolońskiej. Punktem wyjścia do rozpoczęcia procesu zmian w zakresie systemu infor-

⁵ Na podstawie wystąpień i prezentacji na konferencji EUA Country Workshop zorganizowanej w ramach projektu Full Costing na Uniwersytecie Warszawskim 13 maja 2011 r.

macyjnego i jego dostosowania do potrzeb informacyjnych zdecentralizowanego zarządzania uczelnią było powołanie zespołu wewnętrznego do opracowania projektu kompleksowego systemu informacyjnego UŁ. Zespół kierowany był przez prof. dr hab. Irenę Sobańską. Członkami byli w większości pracownicy Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania UŁ w składzie⁶: prof. dr hab. Irena Sobańska, prof. dr hab. Ewa Walińska, dr Przemysław Kabalski, dr Lucyna Kopczyńska, dr Jan Michalak, dr Anna Szychta, dr Ewa Śniezek, dr Mikołaj Turzyński, dr Tomasz Wnuk-Pel, mgr Przemysław Czajor, mgr Dorota Ćmiełewska, mgr Anna Jaroszczak, mgr Jacek Kalinowski, mgr Grażyna Łoin, mgr Beata Mazuchowska, mgr Marcin Michalak, mgr Agnieszka Wencel, mgr Michał Wiatr, mgr Katarzyna Wróbel, mgr Joanna Żurawska.

Szeroka wiedza kierownika projektu i większości członków zespołu oraz ich wieloletnie doświadczenie i umiejętności w projektowaniu systemu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej dla praktyki gospodarczej zdecydowały o podjęciu przez zespół realizacji tego innowacyjnego zadania.

Zespół w 2007 r. zakończył opracowanie wymienionego projektu. Zbudowano nowy system rachunkowości uwzględniający elementy systemu rachunkowości finansowej (plan kont, sprawozdawczość finansowa) oraz elementy systemu rachunkowości zarządczej jak: wielozadaniowy rachunek kosztów i wyników w zdecentralizowanej strukturze zarządzania, ceny transferowe do wyceny świadczeń wewnętrznych i system pomiaru dokonań.

Nowy system rachunku kosztów jest innowacyjnym rozwiązaniem, ze względu na brak takich systemów w teorii rachunku kosztów i praktyce innych uniwersytetów w Polsce. Jest on zgodny z kierunkiem zmian wprowadzanych w systemach rachunku kosztów w uczelniach publicznych innych krajów europejskich, które wcześniej zostały tutaj przedstawione.

Opracowany system rachunku kosztów pełnych ma charakter wielozadaniowy, zapewnia prawidłowy pomiar kosztów w procesie kształcenia według różnych obiektów (koszt kształcenia studenta, koszt kierunku) według stopni i źródeł finansowania (studia stacjonarne i niestacjonarne, koszt procesu kształcenia w jednostce (stacjonarne i niestacjonarne studia), w procesie badawczym według projektów i źródeł ich finansowania, oraz kosztów usług uczestniczących w wymianie wewnętrznej między jednostkami podstawowymi i jednostkami infrastruktury wspomagającej podstawowe procesy uczelni. Jednocześnie system ten zapewnia informacje

⁶ Podano stopnie i tytuły naukowe aktualne w momencie zakończenia projektu – kwiecień 2007 r.

o kosztach i wynikach niezbędne do sporządzania sprawozdawczości finansowej i resortowej (plany i sprawozdania z wykonania). W systemie tym zakłada się, że działalność podstawowa uczelni realizowana jest w formie projektów edukacyjnych (trzy- dwu- lub pięcioletnie projekty, roczne, np. studia podyplomowe) oraz projektów badawczych o różnym okresie realizacji i źródłach finansowania. Projekt kompleksowego systemu informacyjnego UŁ został dostosowany do potrzeb zarządzania strategicznego długookresowymi projektami edukacyjnymi i badawczymi, finansowanymi z wielu źródeł.

Wdrożenie tego projektu jest uwarunkowane zastosowaniem zintegrowanego systemu komputerowego klasy ERP. Jednakże ze względu na specyfikę wielkość i złożoność funkcjonowania uczelni publicznych systemy ERP dostępne na rynku, zorientowane na działalność produkcyjną, nie mogą być zastosowane bez wprowadzenia istotnych zmian. Problemy z oprogramowaniem nowoczesnych systemów rachunku kosztów uczelni w innych krajach również występują. Są one różnie rozwiązywane, najczęściej przy wsparciu agend rządowych.

12.4. Podsumowanie

Z analizy dotychczasowych doświadczeń uniwersytetów z różnych państw w zakresie wdrażania rachunku kosztów i innych metod rachunkowości zarządczej wyłania się obraz wielkiego „placu budowy”, przy czym, w zależności od kraju, budowa ta jest mniej lub bardziej zaawansowana. Mimo to daje się zauważyć, że w procesie zmian zachodzi konwergencja metod i zasad rachunkowości zarządczej.

Z analizy przedstawionego procesu zmian w rachunku kosztów w uniwersytetach europejskich wynika szereg wskazówek i wniosków istotnych dla skuteczności przeprowadzenia tego procesu w kontekście zarządzania strategicznego w polskich uniwersytetach publicznych.

1. Skuteczne wdrożenie rachunku kosztów i innych metod rachunkowości zarządczej w uniwersytetach wymaga w każdym kraju wielorakiego wsparcia centralnych organów administracji rządowej, przejawiającego się w koordynacji i stymulacji działań dla potrzeb stworzenia jednolitych, na poziomie krajowym, zasad systemu rachunku kosztów dla struktur zarządzania uczelniami wyższymi. System ten powinien zapewnić między innymi kontrolę alokacji środków przekazywanych przez różnych fundatorów nie tylko w odniesieniu do typów studiów: stacjonarnych i niesta-

cyjnych, ale również z uwzględnieniem kierunków studiów i innych form kształcenia.

2. Konieczne jest wsparcie merytoryczne agend rządowych (narodowych) dla poszczególnych uniwersytetów w opracowaniu i wdrożeniu projektów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej oraz finansowe w celu nabycia systemu ERP.

3. Wprowadzanie zmian w zarządzaniu kosztami wymaga, tak samo jak w działalności komercyjnej, opracowania kompleksowego projektu takiego systemu odzwierciedlającego specyfikę danego uniwersytetu (różne typy działalności, różne fundusze, różne struktury potrzeb informacyjnych interesariuszy).

4. Wdrożenie projektu nowego rachunku kosztów i metod rachunkowości zarządczej wymaga sporządzenie szczegółowego planu jego wdrażania oraz powołania zespołu wdrażającego.

5. Korzystne jest włączenie w proces projektowania rachunku kosztów i proces jego wdrażania własnej kadry akademickiej, profesjonalnie zajmującej się rachunkowością finansową i rachunkowością zarządczą w danej uczelni. Brak takiej kadry może być zastąpiony usługami specjalistycznych firm *consultingowych* lub specjalistami z innych uniwersytetów.

6. Skuteczne wdrożenie zmian wymaga pełnej determinacja najwyższych władz uniwersytetu (rektor, kanclerz, kwestor) w całym procesie wdrożenia nowego systemu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, gdyż umożliwi to szybkie pokonywanie barier (opór pracowników) i istotnych problemów (organizacyjnych, kompetencyjnych itd.).

7. Zarządzanie kosztami w uniwersytetach wymaga zdecentralizowanego modelu zarządzania, dającego istotną autonomię i odpowiedzialność za koszty i wyniki przynajmniej na poziomie poszczególnych wydziałów i samodzielnych jednostek organizacyjnych, wspierających działalność operacyjną.

8. Jednym z głównych ryzyk wdrożenia systemu rachunku kosztów, na które trzeba zwrócić uwagę, jest to, że system rachunkowości zarządczej w zdecentralizowanej strukturze organizacyjnej jest realizowany również przez tzw. „niefinansistów”, którzy są także beneficjentami wiedzy pozyskiwanej z tego systemu.

9. Proces wdrażania nowych zasad i metod rachunkowości zarządczej powoduje instytucjonalizację tej wiedzy, tzn. wzrost świadomości i wiedzy merytorycznej osób zaangażowanych w proces tworzenia informacji o kosztach, przychodach i wynikach według nowych zasad rachunku

kosztów. Instytucjonalizację wiedzy przyspieszają cykle szkoleń organizowane dla pracowników działów finansowych i księgowych oraz dla kadry akademickiej i pracowników administracyjnych, którzy będą uczestniczyć w procesie tworzenia nowych informacji i będą je wykorzystywać w procesach decyzyjnych na różnych szczeblach zarządzania i zarządzania projektami.

10. Wdrożenie nowego systemu rachunku kosztów i innych metod rachunkowości zarządczej spowoduje odejście od obecnej kultury wpływów i wydatków i tworzenie się nowej kultury organizacyjnej w uniwersytetach zorientowanej na odpowiedzialność za efektywność wykorzystania zasobów.

11. Zorganizowanie systemu rachunku kosztów i systemu rachunkowości zarządczej w strukturach uniwersyteckich i jego zintegrowanie z obligatoryjnie obowiązującym systemem kontroli zarządczej wdrażanym w uczelniach wyższych na mocy ustawy o finansach publicznych.

Bibliografia

- Arcari A., Cugini A. (2005), *The Italian University Reform Impact on Management Control Systems: a Comparison between Two Italian Experiences*, 28th Annual Congress of the European Accounting Association, Göteborg.
- Brignall S., Modell S. (2005), *An Institutional Analysis of Resource and Cost Allocation Practices in the British and Swedish University Sectors*, 28th Annual Congress of the European Accounting Association, Göteborg.
- Jarugowa A. (1966), *Koszty zarządzania przedsiębiorstw przemysłowych*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Jarugowa A. (1972), *Koszty pośrednie w przedsiębiorstwach przemysłowych*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Jarugowa A., Malc W., Sawicki K. (1979), *Rachunek kosztów*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Jarugowa A. Skowroński J. (1986), *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Kopp U.C. (2002), *Steuerung von Hochschulen - illustriert am Beispiel der Universität Witten/Herdecke*, „Kostenrechnungspraxis Sonderheft”, Nr 2.
- Küpper H.U. (2000), *Hochschulrechnung auf der Basis von doppelter Buchführung und HGB*, „Zeitschrift für Betriebswirtschaftliche”, Forschung.
- Mitchell M. (1996), *Activity Based Costing in UK Universities*, „Public Money & Management”, January–March 1996.
- Schweitzer M., Küpper H.U. (1988), *Systeme der Kosten-und Erlösrechnung*, 7, Verlag Vahlen, München.

V. Rachunkowość w sektorze publicznym

Sobańska I. (2006), *Rachunkowość zarządcza w uniwersytetach publicznych: z badań empirycznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 31 (87), SKwP, Warszawa.

Sobańska I., Szychta A., Michalak J., Michalak M. (2007), *Założenia i ogólna struktura projektu systemu rachunkowości zarządczej w Uniwersytecie Łódzkim*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 36 (92), SKwP, Warszawa.

Prezentacje wygłaszane podczas spotkań w ramach projektu Full Costing, źródło: <http://www.eua.be/eua-projects/current-projects/euima/euima-full-costing.aspx> (odczyt 01.04.2012).