

Anna CWIĄKAŁA-MAŁYS*

PRÓBA TWORZENIA BUDŻETU KOSZTÓW W PAŃSTWOWEJ SZKOLE WYŻSZEJ

Celem artykułu jest określenie mechanizmu tworzenia budżetu kosztów w państwowej szkole wyższej. Zależy on głównie od kosztów wynagrodzeń wraz z narzutami, dlatego ten rodzaj kosztów jest szczególnie ważny w całym procesie budżetowania. W artykule przedstawiono specyfikę naliczania wynagrodzeń zarówno dla kadry pracowników będących nauczycielami akademickimi, jak i pracowników nie będących nauczycielami akademickimi. Określono też inne pozycje kosztów, które generują wynik finansowy uczelni. Przedstawiono propozycje wdrożenia algorytmów obliczeniowych w kształtowanie właściwej wielkości kosztów.

Słowa kluczowe: *państwowa szkoła wyższa, budżetowanie kosztów, koszty nauczania, koszty studiowania, efektywność szkoły wyższej*

Wprowadzenie

Właściwy sposób zarządzania uczelnią publiczną, który warunkuje jej istnienie na rynku usług edukacyjnych, zależy obecnie w dużej mierze od właściwego zarządzania informacją, której podstawowym źródłem jest rachunkowość. System ten powinien być tak zorganizowany, dostosowany do rozmiarów i potrzeb uczelni, aby umożliwiał sprawne dokonywanie czynności obliczeniowych, ewidencyjnych, sprawozdawczych i analitycznych, niezbędnych w procesie decyzyjnym [5, s. 77].

Powstaje zatem absolutna konieczność takiego ukształtowania informacji decyzyjnych oraz systemu ewidencji i monitorowania kosztów i przychodów, aby można było nimi w sposób przemyślany i racjonalny zarządzać.

Wśród zmian, jakie wprowadziła nowa ustawa *Prawo o szkolnictwie wyższym* można wymienić te, które będą miały wpływ na kształtowanie się podstawowych parametrów ekonomicznych uczelni. Są to między innymi:

* Instytut Nauk Ekonomicznych, Uniwersytet Wrocławski, ul. Uniwersytecka 22/26, 50-415 Wrocław, e-mail: acwmalys@prawo.uni.wroc.pl

- rezygnacja z finansowania przez budżet studiów niestacjonarnych,
- obowiązek kształtowania przychodów z czesnego na podstawie ponoszonych, a nie, jak do tej pory, planowanych kosztów kształcenia,
- określenie nowych parametrów decydujących o kosztochłonności kształcenia na poszczególnych kierunkach.

Budżetowanie niewątpliwie sprzyja świadomemu kształtowaniu podstawowych wielkości ekonomicznych, takich jak: przychody, koszty i wynik finansowy [15, s. 263]. Ze względu na swój szczegółowy zasięg obejmuje wszystkie obszary działalności uczelni: czy to te, które są nastawione na maksymalizację zysku, czy o charakterze *non-profit*. Umożliwia w sposób wymierny ocenę efektywności zarządzania.

Budżetowanie działalności uczelni łączy się integralnie z problemem dysponowania środkami finansowymi. W praktyce występują w zasadzie dwa modele finansowania działalności uczelni. Jeden z nich to **model scentralizowany**, w którym podział środków występuje na najwyższym szczeblu kierowania, bez dalszego szczegółowego podziału. Budżet wykazuje wówczas wysoki poziom uogólnienia. W drugim **modelu – zdecentralizowanym** w podziale środków uwzględnia się kilka szczebli kierowania. Włączeni zostają w ten proces decyzyjny dziekani, dyrektorzy instytutów, kierownicy katedr i zakładów jako przedstawiciele pionu naukowo-dydaktycznego. Budżety w tym modelu są bardziej szczegółowe, a odpowiedzialność za realizację spoczywa na kierowniku jednostki organizacyjnej, dla której taki budżet został sporządzony [11, s. 223].

Mechanizm budżetowania w uczelni wyższej [6, s. 201] opiera się na tym, że w wyniku racjonalnego i celowego zarządzania przychodami rozkłada się dysponowaną kwotę środków pieniężnych w pewnym okresie na pokrycie niezbędnych wydatków, które generowane są w różnych dziedzinach jej działalności.

Wdrażanie procedury budżetowania nie jest jednak prostym zadaniem, gdyż wymaga [7, s. 83–84]:

- uwzględnienia ekonomiczno-organizacyjnych uwarunkowań działalności uczelni,
- pełnej akceptacji i zrozumienia ze strony pracowników realizujących procedurę budżetowania,
- współdziałania pozostałych osób uczestniczących w tym procesie,
- zmiany obowiązków i czynności wykonywanych przez pion finansowo-księgowy,
- ujednoczenia dokumentacji techniczno-księgowej z dokumentacją stosowaną w budżetowaniu.

Specyfika tworzenia budżetu kosztów w państwowej szkole wyższej

Celem budżetowania kosztów jest opracowanie efektywnego systemu kształtowania i kontroli kosztów, połączonego z systemem motywowania za wykonane

zadania i osiągnięte wyniki. Poziom wygenerowanych kosztów świadczy o efektywności wykorzystania zasobów, będących w dyspozycji jednostki (uczelni). Pełna kontrola kosztów, a w jej wyniku proces ciągłej redukcji kosztów, skutecznie wpływa na wynik finansowy. Dobrą drogą do jego poprawy staje się planowanie poziomu i struktury kosztów z wykorzystaniem metod budżetowania. Budżet kosztów jest zatem sformalizowanym planem kosztów z uwzględnieniem ich przewidywanej wysokości, w określonym ośrodku odpowiedzialności za koszty [8, s. 36–39]. To ośrodki odpowiedzialności za koszty, zwane również centrami kosztowymi, stanowią podstawę informacji o kosztach. Informacje te służą do budżetowania kosztów i ich kontroli [13, s. 295].

W literaturze przedmiotu wymienia się wiele cech i funkcji przypisywanych budżetowaniu kosztów, na przykład [14, s. 16–18]:

1) *funkcję informacyjną* budżetowania kosztów, zorientowaną głównie na odbiorców wewnętrznych, ośrodki decyzyjne uczelni (rektor, dziekan, kanclerz),

2) *funkcję wspomagającą* zarządzanie podmiotem, w tym przypadku katedrą, instytutem, wydziałem, uczelnią bądź administracją,

3) *funkcję motywacyjną* budżetowania kosztów, wynikającą z samej istoty i celowości jego stosowania,

4) *funkcję koordynacyjną*, przejawiającą się w skoordynowaniu celów uczelni poprzez rozpisanie zasobów uczelni na poszczególne jednostki uczelni (katedry, instytutu, wydziały),

5) *funkcję kontrolną* budżetowania kosztów, realizowaną jako kontrolę wstępną, bieżącą oraz wynikową (są to tzw. budżety wynikowe).

Czynniki wpływające na koszty w uczelni wyższej można sklasyfikować w różnorodny sposób. Jedną z możliwości jest podział na czynniki [9, s. 9]:

- obiektywne, np. kierunek studiów, poziom standardów edukacyjnych,
- zależne od ustawodawcy, np. poziom wynagrodzeń i narzutów na płace, wielkość pomocy materialnej dla studentów,
- zależne od samej uczelni, np. optymalna struktura i wykorzystanie kadry naukowo-dydaktycznej, racjonalizacja obsługi administracyjnej, wysoki stopień wykorzystania aparatury i powierzchni użytkowych.

Zasadniczo w uczelni wyróżnia się dwa układy generowania kosztów:

Układ rodzajowy, wynikający z pierwszej części planu rzeczowo-finansowego, jaki sporządzają uczelnie obejmuje:

- odpisy amortyzacyjne,
- zużycie materiałów i energii,
- usługi obce,
- podatki i opłaty,
- wynagrodzenia,
- ubezpieczenia i inne świadczenia na rzecz pracowników,
- pozostałe koszty.

Układ według miejsc powstawania, który w konkretnej uczelni może być rozbudowany i z reguły obejmuje:

- w zakresie dydaktyki:
 - koszty poszczególnych jednostek podstawowych, np. wydziałów uczelni,
 - koszty biblioteki,
 - koszty studium wf,
 - koszty studium języków obcych,
 - koszty wydziałowe,
 - koszty ogólne,
- w zakresie działalności naukowo-badawczej:
 - koszty działalności statutowej,
 - koszty badań własnych,
 - koszty projektów celowych (grantów),
 - koszty sprzedaży prac badawczych,
- w zakresie działalności pomocniczej:
 - koszty grup remontowych,
 - koszty wydawnictwa,
 - koszty zakładu graficznego,
 - koszt grup transportowych itp.

W następstwie rodzajów prowadzonej w uczelni działalności można wyróżnić trzy rodzaje kosztów, właściwe dla publicznej uczelni wyższej [9, s. 17–20]: 1) koszty istnienia i rozwoju uczelni, 2) koszty nauczania, 3) koszty studiowania.

1. Koszty istnienia i rozwoju uczelni obejmują przede wszystkim:

- nakłady ponoszone na utworzenie, utrzymanie i powiększanie majątku uczelni,
- koszty zarządzania uczelnią,
- koszty działalności statutowej i badań własnych,
- koszty kształcenia kadry naukowej,
- koszty biblioteki i informacji naukowej,
- koszty eksploatacji bazy materialnej.

2. Koszty nauczania to wszystkie wydatki ponoszone przez uczelnię, a związane bezpośrednio z prowadzeniem kształcenia, takie jak:

- koszty pracy nauczycieli akademickich,
- koszty pracy osób nie będących nauczycielami akademickimi, pracującymi bezpośrednio na rzecz procesu dydaktycznego,
- koszty osób pracujących w dziale pomocy materialnej dla studentów,
- koszty rzeczowe dydaktyki,
- koszty eksploatacyjne bazy dydaktycznej i socjalnej,
- koszty działalności kulturalnej i sportowej,
- koszty stypendiów, dopłat do posiłków i akademików, ulg komunikacyjnych oraz opieki zdrowotnej.

3. Do kosztów studiowania zalicza się koszty utrzymania, koszty pomocy naukowych, wyjazdów szkoleniowych i praktyk, czesne, koszty miejsca w domu studentem, koszty posiłków.

Podstawowe klasyfikacje kosztów stosowane w procesie ich budżetowania to podział na:

- koszty bezpośrednie (możliwe do przypisania nośnikom kosztów) i pośrednie,
- koszty zmienne (reagujące na poziom produktów) i stałe.

W dalszej części niniejszego artykułu omówiono podstawowe składniki, mające zasadniczy wpływ na budżet kosztów w szkole wyższej.

W rozważaniach przyjęto, że kosztami bezpośrednio wpływającymi na poziom kosztów w uczelni wyższej (kosztami bezpośrednimi) są koszty wynagrodzeń nauczycieli akademickich (NA) wraz z narzutami. Koszty pracy tej grupy pracowników uczelni reagują na zmianę wielkości produktów, którą jest liczebność kształconych studentów.

Pozostałe koszty ponoszone w szkole wyższej wykazują cechy kosztów pośrednich, trudniej je przypisać do nośników kosztów, charakteryzują się poza tym względną stałością w relacji do zmiany liczebności studentów. Należałyby do nich takie koszty, jak:

- wynagrodzenia pracowników nie będących nauczycielami akademickimi (NNA) wraz z narzutami,
- pozostałe koszty rzeczowe, tj. amortyzacja, usługi obce, podatki i opłaty, materiały i energia, pozostałe koszty.

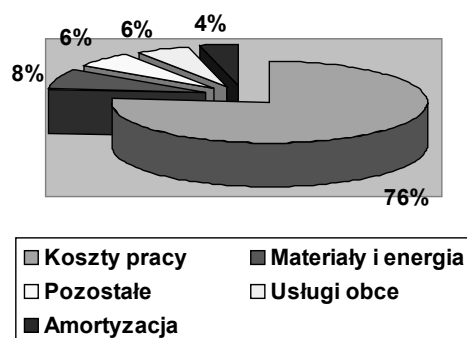
Analizując wielkość i strukturę kosztów realizowanych w państwowych szkołach wyższych, można sformułować tezę, że ich budżet kosztów zależy głównie od kosztów wynagrodzeń wraz z narzutami, dlatego ten rodzaj kosztów jest szczególnie ważny w procesie budżetowania.

Tabela 1. Koszty w państwowych szkołach wyższych w układzie rodzajowym w latach 2000–2004 w tys. zł

Koszty	Lata				
	2000	2001	2002	2003	2004
Ogółem koszty rodzajowe	7 374 136,8	8 137 431,3	8 873 136,0	9 448 882,3	10 715 474,1
Amortyzacja	355 927,7	410 917,3	528 232,8	525 636,0	568 126,9
Materiały	416 585,2	430 753,3	428 960,2	451 816,1	475 774,8
Energia	214 427,2	251 705,9	275 828,3	301 030,9	308 594,0
Usługi obce	672 997,0	693 590,3	724 447,0	741 525,3	812 270,4
Podatki i opłaty	63 419,8	53 308,2	56 555,7	47 434,4	46 692,6
Wynagrodzenia	4 094 080,2	4 626 855,2	5 080 077,0	5 476 969,2	6 349 226,5
Świadczenia na rzecz pracowników	938 844,5	1 077 268,6	1 207 005,2	1 325 877,0	1 546 940,6
Pozostałe koszty	617 855,2	593 032,5	572 029,7	578 593,4	607 848,3

Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Szkoły wyższe i ich finanse*, Zakład Wydawnictw Statystycznych GUS.

Szczególną cechą wynagrodzeń kadry dydaktycznej jest ich zmienność pod wpływem zmiany liczebności studentów. Jak wynika z przedstawionych danych, ponad 70% kosztów rodzajowych stanowią **koszty pracy**.



Rys. 1. Udział kosztów pracy w kosztach kształcenia wybranej uczelni ekonomicznej

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 2. Struktura kosztów w państwowych szkołach wyższych w układzie rodzajowym w latach 2000–2004 (w %)

Koszty	Lata				
	2000	2001	2002	2003	2004
Ogółem	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Amortyzacja	4,8	5,0	6,0	5,6	5,3
Materiały	5,6	5,3	4,8	4,8	4,4
Energia	2,9	3,1	3,1	3,2	2,9
Usługi obce	9,1	8,5	8,2	7,8	7,6
Podatki i opłaty	0,9	0,7	0,6	0,5	0,4
Wynagrodzenia	55,5	56,9	57,3	58,0	59,3
Świadczenia na rzecz pracowników	12,7	13,2	13,6	14,0	14,4
Pozostałe koszty	8,4	7,3	6,4	6,1	5,7

Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Szkoły wyższe i ich finanse*, Zakład Wydawnictw Statystycznych GUS.

Koszty pracy, będące najważniejszym składnikiem kosztów uczelni publicznych, zależą głównie od takich czynników, jak:

- wysokość stawek określanych w rozporządzeniu dotyczącym wynagradzania pracowników uczelni wyższych; dotyczą one płacy zasadniczej, godzin ponadwymiarowych, dodatków funkcyjnych,

- wysokość narzutów na wynagrodzenia (składki na ubezpieczenie społeczne, fundusz pracy, zakładowy fundusz środków socjalnych, fundusz nagród),
- wysokość stawek za honoraria,
- wysokość pensum dydaktycznego oraz zasad rozliczania godzin ponadwymiarowych,
- polityka wynagrodzeń stosowana w uczelni w ramach środków poza limitem wynagrodzeń z dotacji budżetowej,
- liczba i struktura godzin dydaktycznych,
- liczebność grup studenckich.

Zgodnie z klasyfikacją budżetową wynagrodzeń w państwowej uczelni wyższej można je podzielić na:

- wynagrodzenia osobowe wynikające ze stosunku pracy (mianowania lub umowy o pracę),
- wynagrodzenia bezosobowe wynikające ze stosunku cywilnoprawnego (umowy o dzieło, umowy zlecenia),
- honoraria wynikające ze stosunku w ramach prawa autorskiego (umowy w ramach sprzedaży praw autorskich do utworu).

Na wynagrodzenia osobowe składają się następujące czynniki:

1. Dla pracowników (NA):

- wynagrodzenie zasadnicze,
- dodatek za staż pracy (tzw. wysługa),
- dodatkowe wynagrodzenie roczne (DWR, tj. trzynastka),
- dodatki za godziny nadwymiarowe,
- dodatki funkcyjne,
- nagrody jubileuszowe,
- nagrody z funduszu 2%,
- odprawy emerytalne.

2. Dla pracowników (NNA):

- wynagrodzenie zasadnicze,
- premia (regulaminowa, motywacyjna, prowizyjna, zadaniowa),
- dodatek za staż pracy (tzw. wysługa),
- DWR (tj. trzynastka),
- nagrody jubileuszowe,
- godziny nadliczbowe,
- nagrody z funduszu 1%,
- odprawy emerytalne.

Wysokość wynagrodzeń w uczelni publicznej kształtowana jest z jednej strony przez politykę państwa (zarządzenie w sprawie warunków wynagradzania pracowników uczelni publicznych), jak i przez politykę kadrową danej uczelni (systemy wynagrodzeń, regulaminy wynagrodzeń). W procesie budżetowania ośrodki decyzyjne

reprezentowane przez rektora bądź kierowników jednostek podstawowych mają wpływ na kształtowanie się takich składników wynagrodzeń (NA) jak:

- wynagrodzenie zasadnicze,
- wysokość stawek za godziny nadwymiarowe,
- wysokość dodatków funkcyjnych,
- wysokość nagród z funduszu 2%.

Wynagrodzenia zasadnicze ulegają zmianie między innymi pod wpływem awansu kadry dydaktycznej. Czynnikiem wpływającym na ich kształtowanie powinna być jednak wielkość środków, jakie są w posiadaniu uczelni, czy wyodrębnionej jednostki dydaktycznej.

Wartość wynagrodzenia w ramach godzin nadwymiarowych powinna być rozpatrywana w budżecie kosztów jako funkcja stawek za godziny nadwymiarowe oraz liczby godzin nadwymiarowych ujętych w planach zajęć dydaktycznych. Przykładowy plan zajęć dydaktycznych wraz z rozliczeniem godzin zaprezentowano w tabeli 3.

Tabela 3. Przykładowy plan zajęć dydaktycznych

Dane Pracownika NA/ stanowisko	Pensum	Godziny nadwymiarowe			
		Zajęcia miejscowe		Zajęcia zamiejscowe	
		stacjonarne	niestacjonarne	stacjonarne	niestacjonarne
Wydział A :					
• kierunek A1	10				
• kierunek A2	10	10	20	30	40
• kierunek A3	10				
Wydział B:					
• kierunek B1	20				
• kierunek B2	20	10	20	30	40
• kierunek B3	20				
Wydział C:					
• kierunek C1	40				
• kierunek C2	40	10	20	30	40
• kierunek C3	40				
Razem liczba godzin dydaktycznych	210	30	60	90	120
Wartość 1 godziny (w zł)	300,-	80,-	90,-	110,-	120,-
Razem wartość godzin dydaktycznych	63000,-	2400,-	5400,-	9900,-	14400,-

Źródło: Opracowanie własne.

Koszt godziny dydaktycznej z pensum wynika z podzielenia rocznego wynagrodzenia zasadniczego brutto z dodatkami (np. wysługą, dodatkiem funkcyjnym) przez liczbę godzin pensum.

Koszt godziny dydaktycznej ponadwymiarowej wynika z ustalonych stawek w uczelni dla poszczególnych grup pracowników NA (profesor, asystent) mieszczących się w „widelkach rozporządzenia” dotyczącego wynagrodzeń.

Ważne w tym miejscu wydaje się zaznaczenie, że podstawą tworzenia dodatkowych etatów powinna być nie tylko liczba godzin dydaktycznych, jaką dana jednostka ma do objęcia, ale przede wszystkim określone w budżecie środki na wynagrodzenia. Uczelnia powinna bowiem tak gospodarować posiadanymi do objęcia godzinami dydaktycznymi, aby sumaryczna liczba godzin miała pokrycie w realizowanych standardach przyjętych w dydaktyce i realizowanych w ramach przyznanej dotacji z resortu szkolnictwa wyższego, oraz aby wynikała z liczby godzin potrzebnych do realizacji programu studiów niestacjonarnych.

W innym przypadku albo uczelnia będzie kształciła za drogo realizując zbyt obszerny program, albo czesne, które miałyby pokryć zwiększoną liczbę godzin będzie dla rynku czy dla konkretnego studenta ceną zaporową. Mamy wtedy do czynienia z klasycznym zjawiskiem cenowej bariery rynkowej. Student może wówczas wybrać uczelnię o zbliżonym poziomie, lecz kształcąca taniej.

Oczywiście decyzje w zakresie nowych etatów należy rozpatrywać w kontekście polityki uczelni, jej prestiżu, renomy, jakości kształcenia.

Inne składniki wynagrodzeń, takie jak dodatki funkcyjne oraz nagrody z funduszu 2% zależą od indywidualnych decyzji, podejmowanych przez dysponenta tymi środkami. Powinny mieć adekwatny wymiar w planowanych wynagrodzeniach, składających się na budżet kosztów.

Pozostałe składniki wynagrodzeń: DWR, wysługa, nagrody oraz odprawy emerytalne są wynikową aktów prawnych regulujących ich wysokość (np. DWR 8,5%, wysługa według stażu pracy, nagrody i odprawy zgodnie z ustawami i rozporządzeniami, regulującymi ich wysokość). Można te składniki zaplanować z dosyć dużą dokładnością i załączyć do planu wynagrodzeń¹.

Nie ulega wątpliwości, że dla właściwego oszacowania kwoty kosztów oraz zobowiązań z tytułu określonych świadczeń pracowniczych konieczne i zasadne jest zastosowanie metody wyceny aktuarialnej, przedstawionej w MSR nr 19². W związku z koniecznością przyjęcia wielu założeń oraz dokonania dość skomplikowanych obliczeń przy wycenie istotnych zobowiązań z tytułu świadczeń pracowniczych, wskazane jest korzystanie przez uczelnię z usług aktuariuszy. Jeśli otoczenie i sytuacja wewnątrz uczelni jest na tyle stabilna, że nie występują znaczące

¹ Szerzej w: A. Cwiąkała-Małys, *Tworzenie rezerw na świadczenia pracownicze na przykładzie państwowej szkoły wyższej* (współaut. K. Małys), [w:] *Rachunkowość krajów w drodze do Unii Europejskiej. Rezerwy w rachunkowości*, T. Cebrowska, W. Dotkuś (red.), Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 992, Wydawnictwo AE, Wrocław 2003, s. 83–91.

² Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 19 (MSR 19) – Świadczenia Pracownicze, zaktualizowany w 2000 r.

wahania założeń przyjmowanych do wycen, to prognozowanie salda rezerw na przyszłe daty bilansowe staje się możliwe z dużą dokładnością, a aktualizowanie wyceny wymaga mniejszej częstotliwości. Pozwoli to na korzystanie z usług aktuarusza raz na kilka lat. Niestety obecna sytuacja i duża zmienność ekonomiczna wymagają aktualizowania przewidywań, gdyż nieaktualizowane przewidywania mogą być obciążone znaczącymi błędami.

Pierwszą, najbardziej obszerną grupą kosztów pośrednich są wynagrodzenia wraz z narzutami pracowników NNA, nieuczestniczących bezpośrednio w procesie dydaktycznym bądź w badaniach naukowych. Dużą rolę w wynagrodzeniach dla pracowników NNA odgrywa zazwyczaj premia (regulaminowa, motywacyjna, prowizyjna czy zadaniowa). Z reguły wynika ona z regulaminów premiowania obowiązujących w jednostce, a te są lub powinny być powiązane z możliwościami ekonomicznymi danej uczelni.

Tabela 4. Przykładowy model planu wynagrodzeń będący częścią składową budżetu kosztów

Grupy zatrudnionych	NA	Pracownicy NNA				
		Administracyjni	Inżynieryjno- -techniczni	Obsługa	Godzinowi	Inne grupy
Składniki wynagrodzenia						
Zasadnicze						
Wysługa						
Premia						
Dodatki funkcyjne						
DWR (trzynastka)						
G. ponadwymiarowe						
G. nadliczbowe						
Nagr. jubileuszowe						
Nagrody 2%, 1%						
Odprawy emerytalne						

Źródło: Opracowanie własne.

W tym miejscu należy tylko zaznaczyć, że zwłaszcza premia może być skutecznym środkiem wiążącym – poprzez system motywacyjny – cele i zadania postawione przez kierującego uczelnią rektora z ich wykonaniem, a więc być środkiem do ich skutecznego egzekwowania w procesie realizacji budżetu. Przykładowy plan wynagrodzeń, będący częścią składową budżetu kosztów, w tabeli 4.

Oddzielnym problemem przy konstruowaniu budżetu wynagrodzeń jest optymalne określenie struktury zatrudnienia w grupie pracowników NNA. Jest to o tyle trudniejsze w państwowych uczelniach wyższych, że funkcjonuje w nich od dawna rozbudowana struktura organizacyjna z dużym udziałem jednostek pomocniczych, administracji i obsługi; grupy te stanowią około połowy zatrudnionych. Wynika to w pewnym

sensie z potrzeby administrowania ogromnym majątkiem rzeczowym, często usytuowanym w różnych miejscach.

Ciekawą propozycję określenia liczebności tej grupy pracowników zaprezentowano na **seminarium naukowym w SGH** [10]. Przyjmuje się tutaj sumaryczną liczbę godzin potrzebnych do obsługi poszczególnych zajęć procesu dydaktycznego w roku. Przyjmuje się również, że pracownik szeroko rozumianej administracji powinien świadczyć swoją pracę na rzecz tego procesu przez 30 tygodni w roku po 40 godzin tygodniowo. Dla poszczególnych zajęć dydaktycznych przyjęto rangi. Można je kształtować np. w następujący sposób:

- dla ćwiczeń ranga 1,0 (grupy studenckie 30-osobowe),
- dla wykładu ranga 0,2 (grupy studenckie 150-osobowe),
- dla seminariów, laboratoriów, lektoratów ranga 0,5 (grupy 15-osobowe).

Liczbę potrzebnej kadry administracyjnej L_{NNA} można więc zapisać wzorem [10]:

$$L_{NNA} = \frac{W}{1200} 0,2 + \frac{C}{1200} 1,0 + \frac{S}{1200} 0,5,$$

gdzie:

W – sumaryczna liczba godzin wykładów w roku,

C – sumaryczna liczba godzin ćwiczeń w roku,

S – sumaryczna liczba godzin seminariów, laboratoriów, lektoratów w roku.

Przykładowe wyliczenie $L_{NNA} = 146$ przedstawiono w tabeli 5.

Analizując otrzymane wyliczenia wydaje się, że bardziej uzasadnione byłoby nie stosowanie rang do poszczególnych rodzajów zajęć. Wówczas analiza zatrudnienia pracowników NNA wynikałaby bezpośrednio z zapotrzebowania na obsługę godzin dydaktycznych, a nie pośrednio dodatkowo zależała od liczebności studentów. Takie podejście wydaje się bardziej przydatne. Liczba pracowników w omawianym przykładzie wyniosłaby wówczas $L_{NNA} = 251$ (tab. 6).

Tabela 5. Praktyczny aspekt wykorzystania algorytmu struktury zatrudnienia w grupie pracowników NNA

Rodzaj zajęć dydaktycznych	Udział rodzaju zajęć w %	Liczba godzin w roku akademickim	Ranga zajęć	Liczba pracowników NNA potrzebna do obsługi zajęć dydaktycznych
Wykłady	40	120000	0,2	20
Ćwiczenia	40	120000	1,0	100
Seminaria	7	21000	0,5	9
Laboratoria	6	18000	0,5	8
Lektoraty	7	21000	0,5	9
Razem :	100	300000		146

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 6. Praktyczny aspekt wykorzystania algorytmu struktury zatrudnienia w grupie pracowników NNA

Rodzaj zajęć dydaktycznych	Udział rodzaju zajęć w %	Liczba godzin w roku akademickim	Ranga zajęć	Liczba pracowników NNA potrzebna do obsługi zajęć dydaktycznych
Wykłady	40	120000	1,0	100
Ćwiczenia	40	120000	1,0	100
Seminaria	7	21000	1,0	18
Laboratoria	6	18000	1,0	15
Lektoraty	7	21000	1,0	18
Razem :	100	300000		251

Źródło: Opracowanie własne.

Pozostałe koszty mające wpływ na koszt kształcenia szacuje się według następujących zasad:

- amortyzacja (zależna od powierzchni uczelni oraz od kosztu wybudowania lub wyposażenia metra kwadratowego budynku dydaktycznego i stawki amortyzacji),
- koszty materiałów (zależne od liczby godzin pracy nauczycieli akademickich i kosztów materiałowych przypadających na godzinę pracy nauczyciela),
- koszty energii (zależne od powierzchni uczelni oraz od kosztu energii przypadającego na metr kwadratowy uczelni),
- usługi obce (zależne od powierzchni uczelni oraz od kosztu usług obcych liczonych na metr kwadratowy uczelni),
- pozostałe koszty (zależne od liczby godzin pracy nauczycieli akademickich i kosztów pozostałych przypadających na godzinę pracy nauczyciela).

Kolejne etapy budżetowania kosztów pośrednich to jest: określenie kosztów wydziałowych, kosztów ogólnego zarządu oraz kosztów sprzedaży, zostaną zaprezentowane zgodnie z podziałem rodzajowym.

Pierwszym ze składników tego podziału jest wielkość i poziom amortyzacji. Aby prawidłowo oszacować koszty amortyzacji, należy wziąć pod uwagę takie czynniki jak:

- opracowany na dany rok plan amortyzacji, wynikający z wielkości posiadanego majątku trwałego oraz bezpośrednio z tabel amortyzacyjnych,
- przewidywane nakłady inwestycyjne i zakupy inwestycyjne do realizacji w danym roku obrotowym,
- przyjętą na uczelni politykę w zakresie amortyzacji środków trwałych (np. środki do 2 tys. zł umarzane w 100% w momencie przyjęcia i wprowadzenia do ksiąg).

W tym miejscu nie sposób pominąć tak ważnego problemu, jakim jest amortyzacja, a dokładnie jej brak, budynków i budowli uczelnianych. Na ten temat napisano już wiele. Faktem bezspornym jest, że brak ujęcia amortyzacji w wyniku finansowym uczelni powoduje, że wynik ten jest zawyżony. W przypadku wyniku oscylującego wokół zera świadczy

to o tym, że uczelnia kształci poniżej swoich kosztów³. Tym bardziej musi budzić zdziwienie, że kwestia ta nie została uregulowana w najnowszym *Prawie o szkolnictwie wyższym*. Skoro uczelnia ma kształcić za cenę zgodną z ponoszonymi kosztami, to brak amortyzacji znacząco zniekształca koszty kształcenia studenta. Przypomnijmy, że uczelnie stosują w swojej ewidencji zasadę memoriału i podlegają pod ogólne zasady wynikające z ustawy o rachunkowości, inaczej aniżeli niektóre podmioty finansów publicznych. Co prawda w jednostkach i zakładach budżetowych nie nalicza się amortyzacji od środków otrzymanych od Skarbu Państwa lub gminy, ale środki te nie są własnością jednostki budżetowej i nie wchodzi do jej ewidencji. Inaczej jest w uczelniach wyższych, gdzie zarówno budynki, jak i budowle oraz prawo użytkowania wieczystego lub prawo własności gruntu podlegają ewidencji bilansowej [17, s. 129–131].

Jeżeli chcemy stworzyć w Polsce warunki do studiowania zbliżone poziomem do europejskich, zgodne z europejską przestrzenią szkolnictwa wyższego, to należy dać uczelniom możliwość pełnego odtwarzania majątku trwałego – taką, jaką mają inne podmioty funkcjonujące na rynku, w tym uczelnie niepubliczne.

W większości państwowych uczelni wyższych koszty własne działalności dydaktycznej są wyższe aniżeli przychody z dydaktyki (tab. 7). W związku z tym szkoły wyższe „sprzedają” swoje usługi edukacyjne poniżej ich kosztów, a różnicę pokrywają z przychodów pochodzących z pozostałej działalności operacyjnej oraz ze sprzedaży prac badawczych i przychodów finansowych. W następstwie zaniżonej z jednej strony kwoty dotacji na dydaktykę, a z drugiej zaniżonych opłat z tytułu czesnego odbywa się ukryte dotowanie usługobiorców⁴.

Tabela 7. Przychody, koszty i wynik działalności dydaktycznej państwowych szkół wyższych w latach 2000–2004 w tys. zł

Lata	Przychody działalności dydaktycznej	Koszty działalności dydaktycznej	Wynik działalności dydaktycznej
2000	5 887 400,6	6 106 874,1	-219 473,5
2001	6 715 515,1	6 853 358,2	-137 843,1
2002	7 260 454,3	7 572 607,0	-312 152,7
2003	7 815 478,4	8 085 288,5	-269 810,1
2004	8 988 232,7	9 260 612,7	-272 380,0

Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Szkoły wyższe i ich finanse*, Zakład Wydawnictw Statystycznych GUS.

³ Szerzej w: A. Ćwiąkała-Małys, *Problem amortyzacji budynków i budowli w państwowych szkołach wyższych*, [w:] *Rachunkowość krajów w drodze do Unii Europejskiej. Utrata wartości aktywów* (współaut. K. Małys), Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wydawnictwo AE, nr 1082, Wrocław 2005, s. 296–300.

⁴ Zob. A. Ćwiąkała-Małys, *Problem kalkulacji kosztów kształcenia*, [w:] *Systemy controllingowe przedsiębiorstw i instytucji* (współaut. K. Małys), pod red. E. Nowaka, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej, nr 948, Wrocław 2002, s. 51.

Odpisy amortyzacyjne odzwierciedlające utratę wartości początkowej majątku trwałego na skutek jego używania lub upływu czasu powinny stanowić ważny czynnik wpływający na możliwość odtworzenia jego stanu. Nie można bowiem mówić o istnieniu i rozwoju uczelni bez odpowiednio wyposażonej i utrzymywanej bazy materialnej. Koszty amortyzacji budynków i budowli powinny zatem w dłuższej perspektywie czasowej wpływać na poziom kalkulacyjnych kosztów kształcenia.

W obecnym stanie prawnym dotyczącym funkcjonowania państwowych szkół wyższych utrata wartości aktywów uczelni w postaci budynków i budowli nie ma swojego odzwierciedlenia w amortyzacji. W związku z tym, że w kosztach operacyjnych brak jest tak istotnego składnika, mającego powiązanie z infrastrukturą budowlaną uczelni, koszty kształcenia mogą wydawać się zaniżone.

Kolejną grupę kosztów podlegającą budżetowaniu stanowią koszty materiałów i energii. Zużycie energii związane jest z posiadanym majątkiem trwałym uczelni. Realizując politykę rozwojową, należy odpowiednio oszacować wzrost kosztów utrzymania nowych obiektów, wśród których niepośrednią wielkość stanowią koszty energii. Na koszty te duży wpływ mają również prognozy cen nośników energetycznych i przewidywana wielkość inflacji.

Koszty materiałów są pozycją, którą można budżetować po przydzieleniu zadań dla poszczególnych centrów kosztowych, takich jak:

- 1) w zakresie dydaktyki:
 - wydziały,
 - studium językowe, wf,
 - biblioteka,
 - wydawnictwo, zakłady poligraficzne,
- 2) w zakresie administracji:
 - grupy remontowo-techniczne,
 - grupy transportowe,
 - działy administracyjne,
 - obsługa,
 - administracja centralna.

Koszty usług należą do kosztów związanych z istnieniem i utrzymaniem uczelni. Można tutaj wyspecyfikować takie pozycje jak: opłaty telekomunikacyjne, reklamowe, dozór mienia, poligraficzne itp. W ciągu ostatnich kilku lat obserwuje się znaczący wzrost kosztów konferencyjnych, związanych z odpłatnością za udział w konferencjach naukowych. Koszty te są pokrywane w przeważającej większości w ramach działalności naukowo-badawczej i dlatego powinny podlegać dokładnemu budżetowaniu, z reguły w obrębie katedr bądź zakładów na wydziale.

W kolejnej grupie kosztów, tzw. pozostałych, największe pozycje na uczelni to z reguły: aparatura naukowo-badawcza; podróże służbowe związane z udziałem w konferencjach, sympozjach, zjazdach, ale i z dojazdami do ośrodków zamiejsco-

wych; stypendia doktoranckie; czynsze za lokale w ramach dydaktyki; ubezpieczenia majątkowe; koszty przewodów doktorskich i habilitacyjnych.

Podsumowanie

Analizy efektywności szkoły wyższej nie powinno się jednak sprowadzać wyłącznie do aspektów dydaktycznych i naukowych, ale też do finansowych [12]. Brak korelacji pomiędzy tymi dziedzinami doprowadza – w wyniku oderwania systemu informacyjnego od przebiegu procesu dydaktycznego czy naukowego – do błędnych decyzji finansowych [16, s. 216]. Szczegółowa analiza poziomu kosztów i dążność do ich redukcji przy zadanej wielkości sprzedaży stanowi niezbędny etap działań, jaki powinien być obecnie podjęty przez kierownictwo państwowej uczelni wyższej w celu osiągnięcia jej stabilizacji, przejawiającej się trwałym istnieniem dodatniego wyniku finansowego, akumulowanego i przeznaczanego na dalszy rozwój instytucji akademickiej utrzymującej właściwą jakość.

Bibliografia

- [1] ĆWIAKAŁA-MALYS A., *Problem kalkulacji kosztów kształcenia*, [w:] *Systemy controllingowe przedsiębiorstw i instytucji* (współaut. K. Małys), pod red. E. Nowaka, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej, nr 948, Wydawnictwo AE, Wrocław 2002.
- [2] ĆWIAKAŁA-MALYS A., *Problem amortyzacji budynków i budowli w państwowych szkołach wyższych*, [w:] *Rachunkowość krajów w drodze do Unii Europejskiej. Utrata wartości aktywów* (współaut. K. Małys), Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 1082, Wydawnictwo AE, Wrocław 2005.
- [3] ĆWIAKAŁA-MALYS A., *Tworzenie rezerw na świadczenia pracownicze na przykładzie państwowej szkoły wyższej* (współaut. K. Małys), [w:] *Rachunkowość krajów w drodze do Unii Europejskiej. Rezerwy w rachunkowości*, T. Cebrowska, W. Dotkuś (red.), Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 992, Wydawnictwo AE, Wrocław 2003.
- [4] ĆWIAKAŁA-MALYS A., *Złożoność problemu finansowania działalności dydaktycznej państwowego szkolnictwa wyższego. Problem tworzenia budżetu przychodów* (w druku).
- [5] KOCZUBA-SOBIERAJ M., *Analiza porównawcza rachunkowości szkół wyższych w Polsce i w USA*, [w:] *Standardy edukacyjne rachunkowości – praktyka i stan badań*, pod red. A. Kardasza, Prace AE, nr 1079, Wrocław 2005.
- [6] KOMOROWSKI J., *Planowanie finansowe w przedsiębiorstwie*, ODDiK, Gdańsk 2001.
- [7] KOMOROWSKI J., *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, PWN, Warszawa 1997.
- [8] KOPEĆ K., *Budżet kosztów w systemie budżetów przedsiębiorstwa*, [w:] *Budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa*, pod red. E. Nowaka, ODDiK, Gdańsk 2002.
- [9] *Koszty kształcenia w szkołach wyższych w Polsce, Model kalkulacyjny kosztów kształcenia*, Instytut Problemów Współczesnej Cywilizacji, XI, Warszawa, marzec 1999.
- [10] LEJA K., *Administracja uniwersytecka – teraźniejszość i przyszłość*, [w:] *Nowe prawo – szanse i zagrożenia dla szkolnictwa wyższego. Materiały seminaryjne*, SGH, 22.09.2005.

- [11] NOWICKA-SKOWRON M., *Budżetowanie w uczelniach wyższych*, [w:] *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, pod red. W. Krawczyka, Wydział Zarządzania Akademii Górniczo-Hutniczej, Kraków–Zakopane 2000.
- [12] POPIŃSKI K., *Polityka finansowa dolnośląskich szkół wyższych w procesie transformacji*, artykuł, wersja niepublikowana.
- [13] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. BECK, Warszawa 2003.
- [14] NOWAK E., *Budżetowanie kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, [w:] *Budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa*, pod red. E. Nowaka, ODDiK, Gdańsk 2002.
- [15] SUWARZYŃSKI A., *Budżetowanie w zarządzaniu uczelnią*, [w:] *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, pod red. W. Krawczyka, Wydział Zarządzania Akademii Górniczo-Hutniczej, Kraków–Zakopane 2000.
- [16] SUWARZYŃSKI A., *Rachunek kosztów kształcenia jako czynnik zwiększenia efektywności zarządzania szkołą wyższą*, [w:] *Polskie szkolnictwo wyższe w procesie budowy Europejskiego Społeczeństwa Wiedzy*, Wrocław 2001.
- [17] ZYSNARSKA A., *Rachunkowość finansowa sektora budżetowego*, ODDiK Gdańsk, 1999.

An attempt to create a budget in a state school of higher education

The aim of this article is to define a mechanism of creating costs in a state school of higher education system. To this end, an analysis of budget components has been conducted. To provide further evidence empirical data were taken into consideration. The data were collected during the examination of state schools of higher education between 2000 and 2004, and it presents costs' shaping on the basis of 'costs of the kind' configuration. The budget was found to depend on remuneration (together with overheads). That is why this kind of costs is particularly important in the whole budgeting process. The author points to the necessity of implementing budgeting in the process of management of higher education school. The most important factors being the components of the costs of higher education school functioning were specified, too.

In this article, the author also shows the specificity of assessing remuneration of academic staff, both teachers and non-teachers. Additionally, the costs of both scheduled and overtime lecture hours were defined. Moreover, the author presents different costs that generate the financial result of a given academic unit (academy, college etc.). The author puts forward computation algorithms to be implemented for the purpose of appropriate creation of costs.

Keywords: *a state school of higher education, budgeting of costs, costs of teaching, costs of studying, effectiveness of a school of higher education*