

Anna Cwiakała-Małys

Uniwersytet Wrocławski

PROBLEM BUDŻETOWANIA KOSZTÓW UCZELNI PAŃSTWOWEJ W WARUNKACH NOWEJ USTAWY PRAWO O SZKOLNICTWIE WYŻSZYM – ZARYS PROBLEMU

1. Wstęp

Nowe prawo o szkolnictwie wyższym stawia uczelnie państwowe w warunkach zgoła odmiennych aniżeli te, w których funkcjonowały do tej pory. Warunki te są dla władz i kierownictwa uczelni nowym wyzwaniem, mającym na celu bardziej efektywne wykorzystanie mienia i majątku uczelni. Rodzi się więc konieczność takiego ukształtowania informacji decyzyjnych oraz systemu ewidencji i monitorowania kosztów, aby można było nimi w sposób przemyślany i racjonalny zarządzać.

Wśród zmian wprowadzonych przez nową ustawę możemy wymienić te, które będą miały wpływ na kształtowanie się podstawowych parametrów ekonomicznych uczelni. Są to między innymi:

- 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,
- określenie nowych standardów kształcenia na danym kierunku.

2. Istota budżetowania działalności uczelni

Budżetowanie [6, s. 74] jest uznawane za jedno z podstawowych narzędzi wspomagających czy wręcz determinujących rozwój podmiotu, które prowadzi w końcowym efekcie do uzyskania określonych rezultatów poprzez osiągnięcie wytyczonych celów. Podstawowym celem budżetowania jest zapewnienie efektywnego wykorzystania najczęściej ograniczonych zasobów przez ukierunkowa-

nie zarządzających na ustalone, ściśle określone cele i zobowiązania ich do odpowiedzialności za wyniki. Budżetowanie, ze względu na swój szczegółowy zasięg, obejmuje wszystkie obszary działalności podmiotu – czy to nastawionego na maksymalizację zysku, czy o charakterze *non-profit* – i pozwala w sposób wymierny ocenić efektywność 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. Włącza się w ten proces decyzyjny też dziekanów, dyrektorów instytutów, kierowników katedr i zakładów jako przedstawicieli pionu dydaktyczno-naukowego. Budżety w tym modelu są bardziej szczegółowe, a odpowiedzialność za realizację spoczywa na kierowniku jednostki organizacyjnej, dla której taki budżet został sporządzony [1, s. 223].

W większości państwowych szkół wyższych stosowane są metody kalkulacji oparte na układzie rodzajowym oraz układzie podmiotowym kosztów (tzn. według miejsc powstawania). Wynika to poniekąd z funkcji, jaką spełniają takie układy kosztów, a jest to funkcja głównie informacyjna. W ten sposób otrzymują informację zarówno ośrodki powołujące i dotujące szkoły wyższe (ministerstwa i budżet), jak i ośrodki decyzyjne w samych szkołach wyższych (senat, rektor, dziekani).

Od drugiej połowy lat osiemdziesiątych jedną z najbardziej popularnych koncepcji rachunkowości zarządczej jest metoda rachunku kosztów działań (*Activity Based Costing* – ABC). Różni się ona od tradycyjnych metod kalkulacji kosztów już na samym wstępie ze względu na cel, jakiemu służy. Tradycyjne metody kalkulacji kosztów spełniają głównie swą funkcję informacyjną poprzez dostarczanie danych do bilansu i rachunku zysków i strat. Celem metody ABC jest przygotowanie dokładnych danych o kosztach wyrobów i usług dla podejmowania decyzji, planowania i kontroli, a więc dla prawidłowego procesu zarządzania jednostką – również taką, jak państwowa uczelnia wyższa [2, rozdz. 4, 6].

W warunkach nowej ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym oparcie się na dotychczasowych metodach grupowania kosztów wydaje się daleko niewystarczające. Koszty bowiem grupowane są, poza układem rodzajowym, na poszczególnych wydziałach, w instytutach, zakładach, jednostkach międzywydziałowych (biblioteka, studium językowe, studium wf) oraz w jednostkach pomocniczych (wydawnictwo, poligrafia, jednostki remontowe, transportowe itp.). Bardzo trudno w takiej sytuacji odnieść koszty na konkretne produkty czy usługi (w przypadku uczelni są to usługi edukacyjne), a tym bardziej podejmować wiążące decyzje zarządcze. Poza tym wszystkie jednostki organizacyjne uczelni państwowych świadczą sobie wzajemnie usługi, system powiązań kosztowych jest więc dosyć skomplikowany. Jeżeli tak zebrane koszty na wydziałach powiększymy o rozliczone koszty pośrednie i podzielimy przez liczbę studentów, to

otrzymany przeciętny koszt kształcenia studenta będzie odbiegał od rzeczywistości. Jak zatem zrealizować zapis art. 99 ust. 2 Ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, który mówi o określeniu czesnego na podstawie faktycznie ponoszonych kosztów? A z drugiej strony, jakimi argumentami powinny się kierować władze uczelni, podejmując decyzje dotyczące studiów stacjonarnych, na które będą otrzymywały określone sumy dotacji?

3. Koszty kształcenia w uczelniach państwowych

Uczelnie państwowe będą musiały podejmować decyzje racjonalizujące ich koszty kształcenia przy danym poziomie dotacji, a tym samym racjonalizować proces dydaktyczny. W chwili obecnej działalność dydaktyczna większości uczelni państwowych przynosi ujemne wyniki finansowe, nie bilansuje się (zob. tab. 1). Wraz ze wzrostem przekazywanych kwot dotacji dydaktycznej wzrastają koszty kształcenia. Powstaje pytanie: czy uczelnie pozostają w permanentnym stanie niedofinansowania, czy może problemów finansowych należy szukać w nieefektywnym wykorzystaniu przyznawanych środków? Na te pytania powinna dać odpowiedź właściwa metoda określania i racjonalizacji kosztów kształcenia, szerzej mówiąc – kosztów dydaktyki.

Tabela 1. 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

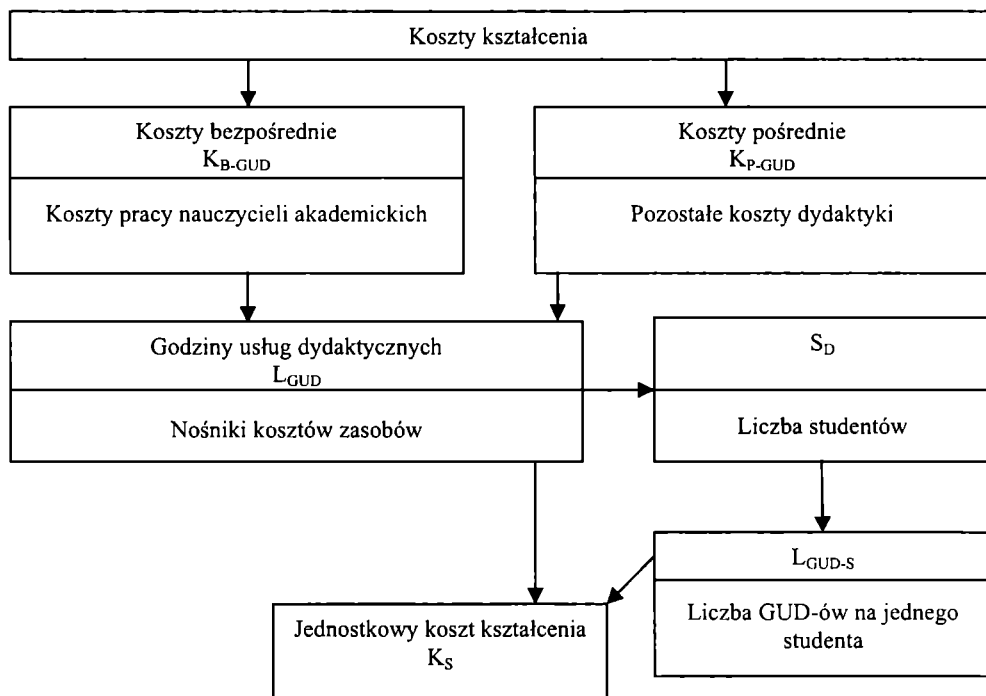
Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Szkoły wyższe i ich finanse w latach 2000-2004*. Zakład Wydawnictw Statystycznych GUS.

Aby prawidłowo oszacować koszty kształcenia na poszczególnych kierunkach, rodzajach i formach studiów, należy potraktować proces kształcenia jako ciąg działań, biorąc pod uwagę takie czynniki, jak [7, s. 221]:

- struktura zajęć na poszczególnych rodzajach, formach i semestrach studiów,
- struktura stanowisk nauczycieli prowadzących te zajęcia,
- koszty utrzymania etatów i stawki godzin ponadwymiarowych nauczycieli prowadzących te zajęcia.

Budując model kosztów kształcenia, można wykorzystać metodę rachunku kosztów działań (ABC). Rachunek kosztów działań zastosowany w uczelni polega na dwuetapowej metodologii rozliczania kosztów:

- najpierw zasoby (koszty) są przeniesione na nośniki zasobów (GUD-y),
- następnie rozliczane na działania, a koszty działań są przypisywane wyrobom lub usługom w stopniu odpowiednim do wykorzystania działania przez wyroby lub usługi, co przedstawia rys. 1.



Rys. 1. Procedura rozliczania kosztów kształcenia według rachunku kosztów działań

Źródło: [4, s. 54].

Kosztami bezpośrednimi są koszty wynagrodzeń nauczycieli akademickich, a kosztami pośrednimi są pozostałe koszty dydaktyki. Koszty pośrednie, w tym koszty wynagrodzeń pracowników niebędących nauczycielami akademickimi, przypisane są według klucza, którym jest liczba godzin dydaktycznych [4, s. 53-73].

Zróżnicowanie kosztów kształcenia na poszczególnych wydziałach, kierunkach, specjalnościach czy w danej grupie dziekańskiej zależy od następujących przesłanek:

- liczba godzin usług dydaktycznych przypadająca na jednego studenta jest uzależ-

- niona od liczby godzin programu studiów i liczebności grup wykładowych, ćwiczeniowych, laboratoryjnych itd., struktura zajęć ma znaczny wpływ na koszty,
- koszt jednej godziny usług dydaktycznych jest zróżnicowany i zależy od wysokości wynagrodzeń, rocznego pensum NA i struktury kadry dydaktycznej, która realizuje zajęcia,
 - koszt kształcenia przypadający na jednego studenta, będącego obiektem kosztów działań, jest iloczynem liczby godzin usług dydaktycznych przypadających na jednego studenta L_{GUD-S} i średniego kosztu jednej godziny usług dydaktycznych K_{GUD}

$$K_S = L_{GUD-S} \cdot K_{GUD}.$$

Koszt jednej godziny usług dydaktycznych K_{GUD} składa się z kosztu bezpośredniego i kosztu pośredniego

$$K_{GUD} = K_{B-GUD} + K_{P-GUD},$$

gdzie: K_{GUD} – łączny koszt jednej godziny usługi dydaktycznej,
 K_{B-GUD} – koszt bezpośredni jednej godziny usługi dydaktycznej,
 K_{P-GUD} – koszt pośredni jednej godziny usługi dydaktycznej,

$$K_{B-GUD} = K_P \cdot U_P + K_W \cdot U_W + K_a \cdot U_a,$$

gdzie: K_P – koszt pracy jednej godziny zajęć profesora,
 K_W – koszt jednej godziny zajęć wykładowcy,
 K_a – koszt jednej godziny zajęć asystenta,
 U_P – udział godzin realizowanych przez profesora,
 U_W – udział godzin realizowanych przez wykładowcę,
 U_a – udział godzin realizowanych przez asystenta.

Koszty pośrednie uczelni rozliczone są na ogólną liczbę godzin realizowanych w roku akademickim (studiów dziennych, zaocznych, wieczorowych i podyplomowych). Przeciętny koszt pośredni przypadający na jedną godzinę usług dydaktycznych K_{P-GUD} oblicza się według wzoru:

$$K_{P-GUD} = \frac{K_D - K_{NA}}{L_{GUD}},$$

gdzie: K_{P-GUD} – przeciętny koszt pośredni przypadający na godzinę dydaktyczną,
 K_D – łączny koszt dydaktyki uczelni/wydziału,
 K_{NA} – łączny koszt pracy nauczycieli akademickich (wynagrodzenia z pochodnymi),
 L_{GUD} – łączna (roczna) liczba godzin zajęć dydaktycznych realizowanych w uczelni [5, s. 53-73].

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

Koszty	Lata				
	2000	2001	2002	2003	2004
Amortyzacja	4,8	5,0	6,0	5,6	5,3
Materialy	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
Ogółem	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Szkoły wyższe i ich finanse w latach 2000-2004*, Zakład Wydawnictw Statystycznych GUS.

Struktura kosztów kształcenia w uczelniach państwowych wykazuje przeważający udział kosztów pracy (tab. 2).

4. Czynniki wpływające na koszty kształcenia

Wskaźnik reagowalności kosztów (zwany również wskaźnikiem elastyczności) zbliżony do jedności występuje w pozycji koszty pracy nauczycieli akademickich, co sugeruje, że są to koszty zmienne w procesie kształcenia. Oczywiście nie reagują one na każdy wzrost liczby studentów; zwiększając liczbę studentów przy takiej samej liczbie grup studenckich, nie spowodujemy znacznego wzrostu kosztów kształcenia. Liczba godzin zajęć dydaktycznych nie powinna ulec zmianie, chociaż mogą wzrosnąć koszty zależne od liczby studentów, np. koszty promotorstwa czy koszty seminariów [4, s. 35-39].

Drugim czynnikiem wpływającym na koszt kształcenia, a w dalszej kolejności, zgodnie z nową ustawą, na kształtowanie się przychodów uczelni, jest struktura zajęć dydaktycznych. Studenci odbywają w trakcie studiów wykłady, ćwiczenia, seminaria, zajęcia z języków obcych, laboratoria różniące się znacznie specyfiką. Zmienna liczebności studentów na poszczególnych formach zajęć wpływa na liczbę odbywanych godzin dydaktycznych, poza tym zajęcia te prowadzone są przez kadrę dydaktyczną od asystenta do profesora, koszt jednej godziny tych zajęć jest zatem odmienny.

Struktura stanowisk nauczycieli prowadzących te zajęcia ma więc bezpośredni wpływ na koszty procesu dydaktycznego.

Opierając się na powyższych wytycznych, możemy przy podejściu do procesu kształcenia jak do ciągu działań zarówno oszacować koszty kształcenia na studiach

niestacjonarnych, a tym samym właściwie określić przychody dydaktyczne z tego tytułu, jak i oszacować, czy otrzymana dotacja pokryje nam koszty studiów stacjonarnych. Jest to o tyle ważne, że – jak wspomniano na wstępie – zgodnie z ustawą dotacja budżetowa będzie finansowała wyłącznie studia stacjonarne.

Na proces budżetowania w uczelni państwowej będą wpływały pośrednio współczynniki kosztochłonności przypisywane do konkretnego kierunku kształcenia. Od nich między innymi będzie zależała wielkość dotacji, jaką otrzyma dana uczelnia. Ma to ścisły związek z określeniem nowych standardów kształcenia, których zasadniczym składnikiem jest liczba godzin dydaktycznych realizowanych na poszczególnych kierunkach. Współczynniki kosztochłonności można policzyć jako iloraz liczby godzin dydaktycznych przypadających na jednego studenta danego kierunku (specjalności) do kierunku (specjalności) o najmniejszej liczbie godzin [4, s. 109].

5. Podsumowanie

Strategia rozwoju edukacji w Polsce na lata 2007-2013 w odniesieniu do szkolnictwa wyższego zakłada, jako pierwsze podstawowe zadanie, usprawnienie systemu zarządzania szkoł wyższych (przy zachowaniu ich autonomii), z wykorzystaniem najlepszych praktyk stosowanych w gospodarce [3, s. 28].

Brak systemów pomiaru efektywności kształcenia w połączeniu z niedostatecznym finansowaniem ze strony budżetu może się stać dla uczelni podstawowym problemem, z jakim będą musiały się zmierzyć w najbliższych latach. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że systemy kształcenia muszą podlegać takim samym zasadom jak inne systemy wytwórcze, a szkoły wyższe muszą być traktowane jak organizacje świadczące określone usługi, zgodnie z ustaloną polityką edukacyjną [5, s. 136].

Przedstawiony w artykule model może w sposób efektywny wspierać proces budżetowania w szkole wyższej, co w obliczu postępujących zmian w funkcjonowaniu i otoczeniu uczelni staje się warunkiem koniecznym do zrealizowania.

Literatura

- [1] *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, red. W. Krawczyk, Wydział Zarządzania Akademii Górniczo-Hutniczej, Kraków- Zakopane 2000.
- [2] Jaruga A., Nowak W., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza: koncepcje i zastosowania*, Absolwent, Łódź 1999.
- [3] MENiS – *Strategia rozwoju edukacji na lata 2007-2013*, sierpień 2005, s. 28, <http://www.menis.gov.pl/>
- [4] Miłosz H., *Analiza kosztów kształcenia w szkołach wyższych*, Stowarzyszenie na rzecz Rozwoju PWSZ w Legnicy „Wspólnota Akademicka”, Legnica 2003.
- [5] Morawski Z., *Kryteria efektywności instytucji akademickich*, [w:] J. Woźnicki, *Model zarządzania publiczną instytucją akademicką*, Instytut Spraw Publicznych, Warszawa 1999.
- [6] Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003.

-
- [7] Szuwarzyński A., *Rachunek kosztów kształcenia jako czynnik zwiększenia efektywności zarządzania szkołą wyższą*, [w:] *Polskie szkolnictwo wyższe w procesie budowania Europejskiego Społeczeństwa Wiedzy*, red. G. Świątowsy, Wyższa Szkoła Handlowa we Wrocławiu, Wydawnictwo Continuo, Wrocław 2001.
- [8] Ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym, DzU nr 164, poz. 1365 (z 30 sierpnia 2005 r.).
- [9] Woźnicki J., *Model zarządzania publiczną instytucją akademicką*, Instytut Spraw Publicznych, Warszawa 1999.

THE PROBLEM OF COST BUDGETING IN A PUBLIC COLLEGE UNDER A NEW ACT ON HIGHER EDUCATION

Summary

The article shows the problems of budgeting in a public college under conditions of a new Polish law: Act on Higher Education. The necessity of changing the way of cost calculation in the process of teaching is indicated. The paper presents the model of more effective (rational) system of calculation of teaching costs. This model shows how to use endowments received by colleges in a better way.