



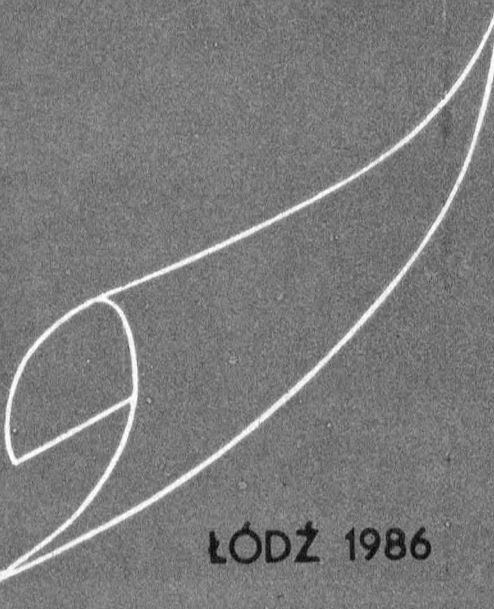
UNIWERSYTET ŁÓDZKI

ACTA UNIVERSITATIS ŁODZIENSIS

FOLIA OECONOMICA

61

RACHUNEK KOSZTÓW W SFERZE NIEMATERIALNEJ
— METODOLOGIA — WYNIKI BADAŃ



ŁÓDŹ 1986

ACTA
UNIVERSITATIS LODZIENSIS

FOLIA OECONOMICA

61

RACHUNEK KOSZTÓW W SFERZE NIEMATERIALNEJ
— METODOLOGIA — WYNIKI BADAŃ

ŁÓDŹ 1986



KOMITET REDAKCYJNY
WYDAWNICTW UNIwersYTETU ŁÓDZKIEGO

Andrzej Banasiak, Bohdan Baranowski, Zdzisław Kłapciński
Wacław Piotrowski (przewodniczący), Krystyna Urbanowicz

REDAKCJA WYDAWNICTW "FOLIA OECONOMICA"

Jerzy Dietl, Krystyna Piotrowska-Marczak
Wiesław Piątkowski, Krystyna Twardowska

REDAKTORZY ZESZYTU

Janusz Chechliński, Krystyna Piotrowska-Marczak

RECENZENT

Michał Gmytrasiewicz

REDAKTOR WYDAWNICTWA UL

Bogusław Pielat

REDAKTOR TECHNICZNY

Grażyna Kaniewska

OKŁADKĘ PROJEKTOWAŁ

Wiesław Czapski



Podr. P.23274/61.1986

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
1986

Wydanie I. Nakład 210+90 egz. Ark. wyd. 10,6.
Ark. druk. 11,0. Papier kl. III, 70 g, 70x100.
Zam. 120/1300/86. P-17. Cena zł 159,-

Drukarnia Uniwersytetu Łódzkiego
Łódź, ul. Nowotki 143

ISSN 0208-6018

A 315

SPIS TREŚCI

Wstęp (J. Chechliński)	5
Część I. PROBLEM RACHUNKU KOSZTÓW W SFERZE NIEMATERIALNEJ ..	7
Rozdział 1. Znaczenie rachunku kosztów w praktyce gospodarki finansowej jednostek sfery niematerialnej (J. Chechliński)	7
Rozdział 2. Próba syntetycznej oceny dotychczasowej praktyki planowania finansowego w jednostkach sfery niematerialnej (J. Chechliński)	17
Rozdział 3. Model rachunku kosztów zmiennych i stałych w sferze niematerialnej i jego specyfika (K. Kietlińska, K. Piotrowska-Marczak)	19
Rozdział 4. Cel i przedmiot badań nad metodologią rachunku kosztów w wybranych podmiotach sfery niematerialnej (K. Piotrowska-Marczak)	29
Część II. RACHUNEK KOSZTÓW W POSZCZEGÓLNYCH DZIAŁACH SFERY NIEMATERIALNEJ	38
Rozdział 5. Rachunek kosztów w ochronie zdrowia i opiece społecznej (J. Chechlińska, J. Rashid, J. Rutkowski, W. Skowroński).....	38
Rozdział 6. Rachunek kosztów w oświacie i wychowaniu (K. Kietlińska, K. Piotrowska-Marczak, W. Szrajber)	67
Rozdział 7. Rachunek kosztów w kulturze i sztuce (J. Marczak)	101
Rozdział 8. Rachunek kosztów w kulturze fizycznej i sporcie (W. Czajczyński)	116
Część III. UWARUNKOWANIA I KIERUNKI WYKORZYSTANIA RACHUNKU KOSZTÓW W SFERZE NIEMATERIALNEJ	132
Rozdział 9. Zakres i charakter informacji o kosztach w świetle badań pilotażowych (J. Chechliński)	132

Rozdział 10. Ewidencyjno-rachunkowy model rachunku kosztów zmiennych i stałych w sferze niematerialnej - uwarunkowania sprawozdawcze i ewidencyjne (J. Chechliński)	143
Rozdział 11. Metody obiektywizacji wyznaczania kosztów zmiennych i stałych (J. Rutkowski, W. Skowroński)	151
Rozdział 12. Wiodąca rola mikroekonomicznego rachunku kosztów zmiennych (J. Chechliński)	158
Bibliografia (A. Szyndler)	166
Costs account in non-material sphere - methodology - results of studies	173
Rozdział 1. Znaczenie rachunku kosztów w praktyce gospodarki (J. Chechliński)	17
Rozdział 2. Problemy wyznaczenia kosztów w przedsiębiorstwie (J. Chechliński)	17
Rozdział 3. Model rachunku kosztów zmiennych i stałych w sferze niematerialnej i jego zastosowanie (J. Chechliński)	17
Rozdział 4. Cel i przedmiot badań nad metodologią rachunku kosztów w wybranych przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 5. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 6. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 7. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 8. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 9. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 10. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 11. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 12. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 13. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 14. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 15. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 16. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 17. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 18. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 19. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 20. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 21. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 22. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 23. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 24. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 25. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 26. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 27. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 28. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 29. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 30. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 31. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 32. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 33. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 34. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 35. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 36. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 37. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 38. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 39. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 40. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 41. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 42. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 43. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 44. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 45. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 46. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 47. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 48. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 49. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17
Rozdział 50. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach (J. Chechliński)	17

WSTĘP

W teorii i praktyce brak jest wzorów nie tylko samego rachunku kosztów w sferze niematerialnej, ale także badań w tym zakresie. W związku z tym w latach 1976-1980 Zespół pracowników i doktorantów Zakładu, obecnie Katedry, Finansów* na Wydziale Ekonomiczno-Socjologicznym Uniwersytetu Łódzkiego zrealizował badania nad kosztami jednostek sfery niematerialnej, w celu dokonania próby opracowania założeń metodologii rachunku kosztów w niektórych działach tej sfery. W badaniach pilotażowych, koordynowanych przez Główny Urząd Statystyczny jako temat międzyresortowy pt.: Metodologiczne problemy rachunku w wybranych dziedzinach sfery niematerialnej, dokonano obserwacji poziomu i struktury kosztów w 46 podmiotach ochrony zdrowia, oświaty i wychowania (bez szkolnictwa), kultury (biblioteki) oraz turystyki i wypoczynku (wczasy), pod kątem widzenia metody ich ujmowania w ewidencji księgowej i pozaksięgowej, sprawozdawczości GUS i resortowej, rzeczowej i finansowej. Na tej podstawie dokonano oceny dotychczasowych modeli rachunku kosztów ze względu na ich przydatność w procesie racjonalnego finansowania podstawowych jednostek sfery niematerialnej. Stało się to punktem wyjścia przy modelowaniu zmiennych i stałych kosztów jednostkowych, tylko w ten bowiem sposób można uchwycić zmiany poziomu i struktury kosztów w związku ze zmianami zakresu i rodzaju świadczeń społecznych. Dla celów analitycznych przygotowano model rachunku kosztów jednostkowych zmiennych oraz stałych i według założeń poddano je analizie w badanych jednostkach.

*Prof. dr habil. Janusz Chechliński - kierownik badań, mgr Jolanta Chechlińska, mgr Witold Czajczyński, mgr Barbara Grad, dr Krystyna Kietlińska, mgr Jarosław Marczak, doc. dr habil. Krystyna Piotrowska-Marczak, mgr Jolanta Rashid, mgr Jerzy Rutkowski, mgr Włodzimierz Skowroński, mgr Wojciech Szrajber, mgr Aleksandra Szyndler.

Punkt ciężkości opracowania został na tej podstawie położony na metodologię rachunku kosztów. Jest to próba oceny stanu dotychczasowego w tym zakresie i projekcja w dwóch przekrojach: uwarunkowań ewidencyjno-sprawozdawczego modelu rachunku kosztów stałych i zmiennych oraz możliwie zobiektywizowanych metod wyznaczania tych kosztów. Stąd w pracy wyeksponowano warstwę teoretyczną i projekcyjną, szczególnie w rozdziałach pierwszym i końcowym - chodzi bowiem o postawienie i kierunkowe rozwiązywanie konkretnych problemów metodologicznych o ogromnym znaczeniu praktycznym, a jak dotychczas teoria i praktyka rachunku kosztów w sferze niematerialnej znajdują się ciągle na etapie dość ogólnej dyskusji.

Autorzy winni są podziękowania Głównemu Urzędowi Statystycznemu, szczególnie zaś Dyrektor dr S. Andrzejakowej i innym pracownikom Departamentu Badań Demograficznych i Społecznych, za merytoryczną i organizacyjną pomoc okazaną zarówno na etapie badań, jak i opracowania wyników.

R o z d z i a ł 1

ZNACZENIE RACHUNKU KOSZTÓW W PRAKTYCE GOSPODARKI
FINANSOWEJ JEDNOSTEK SFERY NIEMATERIALNEJ

Wyodrębnienie w każdym z działów sfery niematerialnej określonych podmiotów działalności dokonane jest pod kątem widzenia związku między charakterem każdej potrzeby i zaspokajającej je działalności, która powinna być adekwatna do rozmiarów i charakteru zapotrzebowania społecznego. Między określonym rodzajem potrzeb a charakterem działalności danego podmiotu zachodzi związek przyczynowo-skutkowy, taki jak między celem i środkami jego realizacji.

Fundusze pieniężne, jako właściwa dla gospodarki towarowej forma podziału, są środkiem realizacji potrzeb indywidualnych i społecznych. Konsumpcja społeczna posługuje się instrumentami finansowymi w dwojaki sposób.

Tam, gdzie świadczenia społeczne przyjmują formę pieniężną, finanse publiczne "docierają" do konsumenta, tworzą jego fundusz nabywczy i decydują o jego wielkości, nie określają jednak struktury rzeczowej spożycia jednostkowego. Wypłata społecznych świadczeń pieniężnych oznacza jedynie rozdział uprzednio zgromadzonych funduszy dystrybucyjnych. W ten sposób utworzone fundusze nabywcze znajdują się w gestii odbiorcy świadczeń społecznych. Można tu więc mówić o systemie finansowym samych świadczeń społecznych.

Przy naturalnej formie świadczeń jest w pewnym sensie odwrotnie. Finanse nie docierają do konsumenta, nie ma więc systemu finansowego samych świadczeń, a pojawia się system finansowy wytwarzających je urządzeń społecznych. Fundusze nabywcze "osiadają" w wyspecjalizowanych instytucjach i tam są wydatkowywane, co oznacza, że finanse nie decydują bezpośrednio o wielkości spożycia nie pozostają jednak w granicach przyjętych form finansowania bez wpływu na rozmiary i jakość działania urządzeń świadczących usług

gi. Rozmiary i struktura spożycia świadczeń w naturze są funkcją warunków techniczno-rzeczowych i kadrowych podmiotów gospodarujących w sferze niematerialnej, a więc wyznacza je - bezpośrednio i pośrednio - wielkość funduszy pieniężnych, ich struktura oraz system finansowy.

Zapewnienie związku między charakterem potrzeb i zaspokajającej je działalności sprowadza się w praktyce do podziału funduszy na miarę potrzeb. Jeśli zależność tę zoperacjonalizować, to podział funduszy winien zabezpieczać odpowiedni do społecznie uzasadnionych potrzeb poziom i strukturę kosztów.

Poziom i struktura kosztów posiadają trzy podstawowe uwarunkowania. Pierwsze tworzą względnie stałe cechy "techniczno-technologiczne" procesu wytwarzania usługi zaspokajającej daną potrzebę, drugie - to względnie stałe cele polityki społecznej państwa socjalistycznego, trzecie - to wymogi postępu ekonomicznego w gospodarce inwestycyjnej i eksploatacyjnej poszczególnych dziedzin i podmiotów działalności niematerialnej¹.

Gospodarka finansowa w sferze niematerialnej jest wyznaczona wielostronnie i na różnych płaszczyznach, w sposób obiektywny i subiektywny. Z punktu widzenia potrzeb winno się przede wszystkim uwzględniać ich obiektywne rodzajowe właściwości, różniące na przykład oświatę i ochronę zdrowia, a wewnątrz tych wielkich obszarów zapotrzebowania społecznego - np. szkolnictwo ogólnokształcące i zawodowe, zawodowe różnych specjalności, przedszkola i domy dziecka, wewnątrznie zróżnicowane leczenie szpitalne, wielofunkcyjne leczenie otwarte i profilaktykę. Rozróżnienie jeszcze wyższego rzędu i związane z tym implikacje finansowe tworzą potrzeby ogólnospołeczne i socjalne ludności. Są to bezspornie dwie odrębne grupy potrzeb, w granicach konsumpcji społecznej.

Potrzeby socjalne ludności znajdują się w znacznej mierze w gestii finansowej państwa socjalistycznego. Nie dotyczy ona jedynie struktury rzeczowej konsumpcji odbiorców świadczeń tam, gdzie przyjmują one postać pieniężną (emerytury, renty, zasiłki, stypendia). O rzeczowej strukturze konsumpcji decyduje wówczas świadczeniobiorca. Ogromna część świadczeń społecznych na rzecz ludności

¹ Por. C. N i e w a d z i, Zagadnienia usług w teorii ekonomii, Warszawa 1979, s. 117, 118.

pozostaje jednak świadczeniem w naturze (np. oświata, ochrona zdrowia), właśnie po to, by o strukturze rzeczowej decydował nie indywidualny konsument, a państwo. Źródła i formy finansowania tej grupy potrzeb wynikają więc z założeń polityki społecznej państwa socjalistycznego, takich jak: zapewnienie wszystkim konsumentom niezbędnego minimum wobec zróżnicowania dochodów z pracy; oddziaływanie przez konsumpcję społeczną na produkcję i cały proces pracy; racjonalizacja struktury rzeczowej konsumpcji społeczeństwa w różnych układach, np. proporcji między konsumpcją materialną i niematerialną. W konsekwencji, jeśli państwo ma określić rozmiar globalnej konsumpcji społecznej, proporcje między poszczególnymi jej działami, a także w znacznej jej części strukturę rzeczową, źródła finansowania muszą być publiczne.

Podstawowe znaczenie ma polityka społeczna państwa socjalistycznego. Szeroki nurt jego działalności socjalnej nie jest odpłatny i w efekcie staje się świadczeniem ze społecznego funduszu spożycia. Nie pozostaje to bez wpływu na zakres kosztów i formy wykorzystania finansów, które nie mogą nie być podporządkowane założeniom tzw. polityk specjalnych, składających się na politykę społeczną państwa (oświatowa, kulturalna, w zakresie ochrony zdrowia, zabezpieczenia na starość itd.).

Działalność niematerialną charakteryzuje z tego punktu widzenia jednostronność gospodarki finansowej - w zasadzie rozdział, a nie gromadzenie funduszy na rachunek podmiotów wytwarzających. Proces gromadzenia można wiązać w sposób celowy z wydatkowaniem funduszy jedynie tam, gdzie działalność jednostek państwowych jest odpłatna i gdzie powstają dochody. Oczywiście, gdyby przyjąć równoległe dwa kryteria - "produkcyjność" gospodarowania i możliwość zorganizowania pełnego związku między dochodami i wydatkami, to wówczas - i tak jest w praktyce - te dwa przedziały nie zawsze się ze sobą pokrywają. Tam natomiast, gdzie w sferze niematerialnej występują świadczenia odpłatne obok procesu wydatkowania, można - jeśli to prowadzi do racjonalizacji gospodarki - zorganizować proces gromadzenia, co powoduje, że zależnie od rozmiarów dochodów powiązanych z ich wydatkami może wystąpić albo pełna (przedsięwzięcie rentowne, bezwynikowe i planowo deficytowe), albo szczątkowa forma rozrachunku gospodarczego (zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze).

Dominującym rozwiązaniem jest jednak, wobec często pełnej i stosunkowo powszechnej nieodpłatności, tzw. jednostka budżetowa. W podmiotach gospodarki budżetowej realizuje się więc przede wszystkim to, co na zewnątrz zostało wypracowane i zgromadzone.

Najogólniej rzecz biorąc, świadczenia, które najbardziej wydatnie wpływają na wszechstronny rozwój społeczeństwa i jednostki (np. oświata, kultura, wypoczynek) i stosunkowo najszerszej realizują tzw. zabezpieczenie społeczne (np. zwalczanie chorób), są w państwie socjalistycznym w bardzo szerokim zakresie świadczeniami społecznymi i dlatego nie mogą być sprzedawane.

Wielkość i struktura funduszy poszczególnych podmiotów jest więc wypadkową dwóch zasadniczych grup czynników potrzebodawczych. Pierwsza grupa czynników ma charakter w tym sensie obiektywny, że wynika ze stałych w danym czasie wymogów "techniczno-technologicznych" procesu zaspokajania potrzeb. Oznacza to konieczność wyposażenia danego podmiotu w określone rzeczowe i osobowe warunki i środki działalności. Struktura tych warunków (infrastruktura), środków rzeczowych oraz osobowych nie jest zupełnie dowolna, lecz na granicy minimum wyposażenia wynika obiektywnie z istoty charakteru procesu zaspokajania potrzeb. Przedstawione uwarunkowania zakładają więc określoną, a nie dowolną kombinację osobowych i rzeczowych czynników tego procesu, jeśli połączenie tych czynników ma (według wszelkiego prawdopodobieństwa) doprowadzić do efektów zbliżonych do założeń polityki społecznej. Zasilanie pieniężne (zabezpieczenie odpowiedniego poziomu i struktury kosztów) tworzy w ten sposób warunki finansowe dla minimum inwestycyjnego i eksploatacyjnego wyposażenia podmiotów, a także zapewnienia im określonej liczby i jakości kadr specjalistów i szeroko pojętej obsługi. Dopiero tak rozumiane minimum finansowe należy odnieść do różnych mierników naturalnych i wartościowych.

Ponad progiem owego minimum finansowego, innego dla każdego z rodzajów podmiotów, znajduje się obszar manewru racjonalizującego nakłady przy określonych założeniach polityki społecznej.

Finanse są nie tylko aktywnym narzędziem kształtowania poziomu i struktury kosztów. Stanowią także potencjalne narzędzie postępu ekonomicznego. Dochodzi do tego dwoma drogami: przez rachunek ekonomiczny i przez tworzenie takich form planowania finansowego i finansowania działalności każdego podmiotu, które będą skłaniać do racjonalizacji ekonomicznej zarówno na etapie prognozowania - pla-

nowania, jak też realizacji zaplanowanych zadań. Racjonalizacja ta ma z kolei dwie postacie. Pierwszą ujmuje formuła maksymalizacji efektu przy danych środkach. Jest ona szczególnie użyteczna w krótszym okresie, albowiem pozwala w operatywnym budżecie rocznym na racjonalizację realizacyjną. Uzyskuje się ją przez oszczędność konsumpcji i zużycia. Oczywiście oszczędność ta nie może w równym stopniu mechanicznie i w zróżnicowanym stopniu przypadkowo dotyczyć wszystkich podziałek budżetowych, prowadząc do oszczędności przez ograniczenie zużycia bez względu na zadania podmiotów.

Druga formuła postępowania racjonalizacyjnego to minimalizacja nakładu przy danych - założonych efektach. Chodzi tutaj o racjonalne zabezpieczenie projektowanego efektu od strony finansowej. Ta prognostyczno-planistyczna racjonalizacja dokonuje się przez optymalizację wyboru kierunków wydatkowania, czyli przez optymalizację nakładów zarówno na czynnik osobowy, jak i na czynnik rzeczowy działalności niematerialnej.

Głównym problemem i progiem racjonalizacji gospodarki jest w sferze niematerialnej kwantyfikacja efektu. Pomiar efektu, wartościowanie jego ilości i jakości jest przy obecnym stanie rozwoju nauki i niedoskonałości metod pomiaru użyteczności usług, obiektywnie ograniczony. Badane podmioty w swym produkcie finalnym dają nie rzecz, tylko usługę, czyli samą działalność i ta działalność zaspokaja określoną potrzebę. Podział realizuje się wówczas nie na drodze ścisłego różnicowania ilościowego, bo nie jest to technicznie możliwe, lecz zaledwie przez nadanie określonego kierunku działalności wytwarzającej usługi. Ukierunkowanie podmiotowe tej działalności oznacza bezpośrednie powiązanie osobowych i rzeczowych czynników wytwarzania usług z określonymi konsumentami i ich grupami. W ten sposób potrzeby zaspokajane są w trakcie trwania procesu wytwarzania. Efekt wytwórczy jest wówczas skutkiem konsumpcji. O ile więc dobra rzeczowe można rozdzielać według ilości i jakości, o tyle dozowanie dokonuje się siłą rzeczy uznaniowo i jest w różnym stopniu subiektywne tak z punktu widzenia konsumenta, jak i od strony podmiotów świadczących usługi, przy danych możliwościach ekonomicznych, technicznych i kadrowych tych ostatnich². W konsekwencji nie można precyzyjnie dostosować procesu

² Patrz szerzej J. C h e c h l i ń s k i, Konsumpcyjne fundusze rozwoju i zabezpieczenia społecznego, "Praca i Zabezpieczenie Społeczne" 1974, nr 3, s. 11.

finansowania do rozmiarów ilościowych i projektowanej jakości "wytworów" działalności niematerialnej. Dodatkową trudność stanowi fakt, że działalność danego podmiotu nie może być opisana po stronie nakładu i efektu za pomocą jednorodnych wskaźników pieniężno-wartościowych. Rachunek ekonomiczny jest w badanym obszarze szczerzątkowy i niejednorodny. Po stronie nakładów (wydatków, kosztów) operuje precyzyjnie wartością, a po stronie efektów - bardzo ogólnym i umownym wskaźnikiem naturalnym.

W tych warunkach szczególnie użyteczny staje się rachunek kosztów, zwłaszcza jednostkowych. Można stwierdzić, iż "rachunek ekonomiczny" sprowadza się właściwie do rachunku kosztów tam wszędzie, gdzie precyzyjny pomiar efektu nie jest możliwy.

Uchwycenie zmian w poziomie kosztów posiada decydujące znaczenie dla procesu świadomego kierowania funkcjonowaniem i rozwojem sfery niematerialnej. Przede wszystkim chodzi tutaj o zrealizowanie i rozwój funkcji konsumpcyjnych infrastruktury społecznej w granicach ustawowych uprawnień ludności, a także o maksymalizację funkcji wytwórczych istniejącej infrastruktury społecznej. W obu przypadkach podstawowym odniesieniem dla procesu planowania finansowego są zróżnicowane ilościowo i jakościowo w wielu przekrojach potrzeby ludności. Bezpośrednie ich rejestrowanie wymaga specjalnych i kosztownych metod badawczych. Sterowanie konsumpcją społeczną na podstawie rachunku kosztów posiada natomiast poważne zalety. Koszty świadczeń i zmiany w nich, jakkolwiek pośrednio, informują jednak nie tylko o efektywności społecznej, ale i o efektywności ekonomicznej działalności jednostek sfery niematerialnej, co wobec ograniczoności środków państwa posiada duże znaczenie. Rachunek kosztów ma jednakże swoje obiektywne i subiektywne ograniczenia.

Po pierwsze - rachunek kosztów jednostkowych zbyt często posługuje się jednostkami miary samej działalności podmiotu zaspokajającego daną potrzebę, zamiast miarami efektu tej działalności. I tak np. w szpitalach przelicza się koszt na chorego, na osobodzień, a nie na wyleczonego; w przedszkolach, żłobkach, domach dziecka czy domach opieki społecznej na dziecko, na podopiecznego, a nie na jednostkę miary efektu, który może się krańcowo różnić ilościowo i jakościowo w każdym z wymienionych rodzajów podmiotów. Miary działalności odniesione do korzystających z usług są bliżej efektu, mimo że informują o nim w znacznym stopniu "blankietowo". Przy

takich miarach zakłada się niejako z góry, że jakość świadczeń wystarcza do zaspokojenia potrzeb na poziomie niezbędnego minimum. Spadek kosztu jednostkowego mówi wówczas, przy innych niezmiennych warunkach i środkach (osobowych i rzeczowych), o racjonalności realizacyjnej. Pozostaje jednak nierozstrzygnięty problem czy, a jeśli tak to na ile skutecznie, świadczenia zaspokajają potrzeby, a także w jakim stopniu oszczędność zużycia została osiągnięta bez uszczerbku dla jakości. Tam, gdzie w sposób ekstensywny, tzn. bez względu na techniczno-technologiczne parametry eksploatacji infrastruktury danego podmiotu, zwiększa się liczba korzystających z niej, jakość efektu zostaje bezspornie podważona.

W większym jeszcze stopniu oddalają się od efektu takie miary kosztu jednostkowego, które dotyczą osobowych lub rzeczowych czynników działalności danego podmiotu - na jednostkę personelu (lekarz, pielęgniarka, wychowawca, opiekun, specjalista, pracownik obsługi, pracownik techniczno-gospodarczy), na łóżko, oddział, m^2 , m^3 itd. Są to ponadto cząstkowe miary działalności podmiotu, które w rachunku kosztów jednostkowych mają swój walor analityczno-porównawczy jedynie przy możliwie pełnej ich liście dla każdego z czynników działalności - osobowego i rzeczowego.

Tam wszędzie, gdzie wytwory działalności przyjmują postać rzeczową, można operować standardową jednostką "wytworu" i samej działalności lub jednostką odniesioną do jednego z jej czynników, tam natomiast, gdzie wytworem jest usługa, takiej jednostki brak, nie tylko jeśli chodzi o efekt, ale także w odniesieniu do samej działalności podmiotu. Czyni to koszt jednostkowy kategorią wysoce umowną i trudno porównywalną. Choćby tylko na tej podstawie ewidencja w sferze materialnej i niematerialnej posiada nierówną wartość. W przedsiębiorstwach na rozrachunku gospodarczym jest ona ze swej istoty i funkcji bogatsza niż w jednostkach czy zakładach budżetowych. Mamy tutaj do czynienia z klasyczną ewidencją kosztów. W jednostkach budżetowych brak jest z obiektywnych powodów możliwości precyzyjnego wartościowania ilości i jakości usług, które do tego nie są sprzedawane, nie mają więc ceny, a jeśli występuje odpłatność, to zazwyczaj częściowa³.

³ Patrz C. N i e w a d z i, Usługi w gospodarce narodowej, Warszawa 1975, s. 60.

Należy tu wziąć jeszcze pod uwagę takie niedomogi ewidencyjne, które występują w polskiej praktyce: brak powiązania między ewidencją rzeczową i wartościową oraz operowanie w gospodarce budżetowej głównie kategorią wydatku, a nie kosztu. Wszystko to poważnie zawęża rachunek ekonomiczny, czyni nawet rachunek kosztów zabiegiem niepełnym i utrudnia posługiwanie się rozwiniętymi i zmiennymi strukturami kosztów. Stąd niezmiernie ważne są wszystkie te przedsięwzięcia naukowe, które nastawiają się na skonstruowanie umownych i możliwie syntetycznych jednostek pomiaru efektów działalności w sferze niematerialnej. Dopiero one pozwolą na bardziej precyzyjne konstatacje ekonomiczne co do efektywności wewnętrznej działalności określonych podmiotów.

Drugie istotne ograniczenie wynika z faktu, że rachunek kosztów jest tylko szacunkowym rachunkiem ekonomicznym. Wnioskowanie o ilości i jakości świadczeń na podstawie obserwacji zmian w rozmiarach i strukturze kosztów globalnych i jednostkowych, nie jest wystarczające bez dodatkowych informacji ujętych w formę miar naturalnych charakteryzujących: korzystających z usług, wielkość i charakter infrastruktury, zużycie rzeczy oraz rozmiary i strukturę osobowego czynnika działalności niematerialnej. Sprawa polega na tym, że wzrost nakładów - kosztów tworzy najczęściej zaledwie domniemanie wzrostu ilości i jakości świadczeń. Dopiero wszechstronne badanie poszczególnych podmiotów może wykazać, że np. trend wzrostu kosztów wcale nie musi być wprost proporcjonalny do trendu zmian w ilości i jakości efektów⁴. Zachodzi tutaj cały szereg różnych możliwości, nawet takich, że przy wzroście kosztów, ilość i jakość efektów nie ulega zmianie, a nawet spada.

Przykładowo biorąc można rozpatrzyć następującą sytuację: przy wzroście kosztów i niezminionej jakości usług następuje wzrost ich ilości; podwyższenie kosztów może być wówczas albo szybsze, albo wolniejsze, albo wprost proporcjonalne do wzrostu ilości usług; zależy to od szeregu różnych czynników egzogenicznych (np. liczba uczniów, podopiecznych czy pacjentów, system płac, cen, finansowania) i endogenicznych (np. kwalifikacje personelu, jego podatność na bodźce ekonomiczne i pozaekonomiczne, organizacja

⁴ Patrz J. Ch e c h l i ń s k i, Istota i funkcje społecznego funduszu spożycia, [w:] Wybrane problemy finansowania konsumpcji społecznej w PRL i CSRS, Zesz. Nauk. UŁ 1979 ser. III, z. 43, s. 11.

pracy). Zmian w poziomie kosztów nie można oczywiście utożsamiać ze zmianami w poziomie wydatków. Szybszy wzrost wydatków niż kosztów nie tworzy nawet domniemania co do wzrostu ilości i jakości usług, lecz z całą pewnością może jedynie świadczyć o wzroście zapasów i odwrotnie. Stąd wniosek o dużym znaczeniu, jakie ma dla rachunku kosztów korelacja ewidencji ilościowej i wartościowej. W jednostkach i zakładach budżetowych rachunek ekonomiczny powinien być co najmniej rachunkiem rzeczywiście poniesionych nakładów a więc kosztów, a nie rachunkiem wydatków. Szczególną trudność tworzy tutaj amortyzacja środków trwałych, która w gospodarce budżetowej pozostaje klasycznym rachunkiem wydatków na remonty. Nie są bowiem uwzględniane, bo nie są dokonywane, odpisy amortyzacyjne, co w konsekwencji nie zapewnia aktualizacji wartości tych środków.

Omówione wyżej główne odniesienia między kosztami a ilością i jakością usług, także między wydatkami a kosztami, mówią z jednej strony o znaczeniu rachunku kosztów, z drugiej zaś o wysokim stopniu trudności jego przeprowadzania w warunkach gospodarki budżetowej, która dotyczy najczęściej nieodpłatnych świadczeń usług, trudno mierzalnych ilościowo i jakościowo oraz, jak dotąd, funkcjonuje w praktyce raczej na podstawie systemu ewidencji wydatków, tzn. w systemie klasyfikacji budżetowej.

Trzecie ograniczenie wiąże się z niepełnym pomiarem "wartości" świadczeń niematerialnych w rachunku kosztów. Rozmiarów działalności niematerialnej nie można mierzyć wyłącznie materialnymi kosztami rzeczowymi i osobowymi. Składnikiem "wartości" usług niematerialnych jest również bezpośrednio nieopłacona (w formie płacy) praca nieprodukcyjna. Dowodzi tego choćby następujący "sprawdzian obserwacji pośredniej". Przy innych czynnikach niezmiennych spotykamy w praktyce bezekwiwalentny (nie znajdujący odzwierciedlenia w przyroście płacy) wzrost ilości i jakości pracy, np. nauczyciela i lekarza, co prowadzi do lepszego, w sensie ilościowym i jakościowym, zaspokojenia potrzeb socjalnych ludności. Brak możliwości pomiaru pełnej wartości świadczeń usług nie upoważnia do twierdzenia, że ich społeczna wartość kształtuje się na poziomie kosztów materialnych, podobnie jak brak możliwości skwantyfikowania określonego zjawiska nie może dowodzić, że zjawisko w ogóle nie wystąpiło.

Rachunek ekonomiczny napotyka więc w sferze niematerialnej na

przeszkody kwantyfikacyjne i siłą rzeczy może w tych warunkach przyjąć dwie formy. Pierwsza jest rachunkiem pełnym - nakładów i efektów - z tym, że wskaźnik efektu może być jedynie umowny i pośredni (pomiar efektywności wewnętrznej, a nie zewnętrznej danego podmiotu). Wchodzi tutaj także w grę równoczesne operowanie wieloma tego typu wskaźnikami cząstkowymi. W sumie pozwala to jedynie na względne szeregowanie efektów w czasie - od gorszych do lepszych lub odwrotnie, bez możliwości bezwzględnego pomiaru efektu w każdym czasie i odniesienia go do odpowiednich kwot kosztów. Druga forma jest wyłącznie rachunkiem kosztów. Jakkolwiek ten typ rachunku ma szczątkowy charakter i cechują go w sferze niematerialnej - jak stwierdzono - poważne ograniczenia i trudności, jest szczególnie użytecznym narzędziem planowania, stanowi bowiem równocześnie rachunek potrzeb każdego podmiotu działalności niematerialnej. W tej funkcji staje się podstawową alternatywą tradycyjnie ukształtowanego mechanizmu planowania finansowego i budżetowego.

Rachunek kosztów posiada wreszcie duże znaczenie orientacyjne dla polityki finansowej we wszelkich obszarach spożycia społecznego, przede wszystkim przy określaniu proporcji podziału dochodu narodowego na sferę materialną i niematerialną. Polityka społeczna nie może być prowadzona w granicach reszty dochodu narodowego, która pozostanie po rozdysponowaniu go na nie zawsze efektywną produkcję materialną. Zaangażowanie produkcyjne wykazuje od wielu lat stałą tendencję do wykraczania poza ustalenia planowe. Z drugiej strony fundusze w sferze niematerialnej, wobec braku sprawdzalnych i porównywalnych danych kosztowych, pozornie najlepiej i przy najmniejszym uszczerbku dla zaspokojenia potrzeb nadają się do wszelkiego typu kurtyzacji. W ostatecznym rezultacie jest to szczególnie szkodliwe dla tempa rozwoju całego kraju i zaspokojenia potrzeb ludności w dłuższym okresie.

Funkcje i możliwości rachunku kosztów w całej sferze niematerialnej, w poszczególnych jej działach i podmiotach wchodzących w ich skład o różnym stopniu podobieństwa i odrębności, tworzą przy obecnym stanie rozwoju nauki i badań, a także ewidencji i sprawozdawczości we wszystkich układach, konieczność specjalnego badania kosztów.

R o z d z i a ł 2

PRÓBA SYNTETYCZNEJ OCENY DOTYCHCZASOWEJ PRAKTYKI
PLANOWANIA FINANSOWEGO W JEDNOSTKACH SFERY NIEMATERIALNEJ

Badanie kosztów przedstawia sobą różny stopień trudności przy poszczególnych formach finansowania działalności społeczno-gospodarczej.

Uchwycenie zmian w poziomie i strukturze kosztów posiada decydujące znaczenie dla procesu planowania. Mechanizm planowania budżetowego jest oparty na tzw. ekstrapolacji trendów statystycznych. Oznacza to, że preliminarz budżetowy danej jednostki jest na rok bieżący zatwierdzany na miarę wykonania budżetu w roku ubiegłym. Powstają w związku z tym trzy grupy negatywnych skutków.

Po pierwsze - każda jednostka, aby utrzymać się przynajmniej na poziomie roku ubiegłego musi, bez względu na rzeczywiste potrzeby, wydać środki we wszystkich podziałkach budżetowych w granicach pełnego limitu. Jest to w każdej podziałce punkt wyjścia do ich zaplanowania na okres bieżący w kwocie nie mniejszej niż w roku ubiegłym.

Po drugie - utrwalają się tradycyjne struktury nakładów. Oczywiście nie można wykluczyć, że przy niezmiennych nakładach na bazę materialną, dobra organizacja pracy i wysokie motywacje moralne i kwalifikacje pracowników spowodują, iż nawet w skromnych warunkach materialnych zostaną uzyskane wyróżniające się rezultaty. Takie przypuszczenie może nie znaleźć potwierdzenia w skali masowej, zwłaszcza w dłuższym okresie, nawet przy wysokich kwalifikacjach zawodowych pracowników.

Po trzecie - ekstrapolacja trendu statystycznego skłania do planowania i redukowania "na wyrost". Planowanie na wyrost powoduje niejako automatycznie redukowanie na wyrost. Centralny planifikator i decydent nie posiada informacji w jakim zakresie preliminarze budżetowe wychodzą poza racjonalne potrzeby, musi natomiast zapewnić równowagę gospodarczą oraz rynkową i dlatego skłonny jest dokonywać bilansujących redukcji, nawet jeśli są one mechaniczne. W warunkach gospodarki budżetowej nie wolno wydatków przerzucać z jednej do drugiej podziałki budżetowej. Dlatego planowanie i redukowanie na wyrost tworzy sytuację, w której wielkość i struktura

oddanych do dyspozycji funduszy może znaleźć się w przypadkowym stosunku do potrzeb danego podmiotu. Stąd tylko rachunek kosztów, zwłaszcza jednostkowych, może być obiektywną podstawą oceny potrzeb podmiotów działalności niematerialnej i alternatywą dotychczasowego, w istocie uznaniowego przecież mechanizmu planowania i zatwierdzania preliminarzy budżetowych.

Sterowanie strukturą podmiotową kosztów (w tych ramach i w różnych rodzajach podmiotów) i oddziaływanie na przedmiotową strukturę kosztów, które w poważnym stopniu znajdują się w gestii samych podmiotów sfery niematerialnej, wymaga odpowiedniego systemu kontroli państwowej, sprawowanej przez organy centralne. Jej skuteczność zależy od dwóch rodzajów czynników - niezależnych i zależnych. Te pierwsze wiążą się z faktem, że w państwie socjalistycznym świadczenia społeczne z założenia nie są sprzedawane, co powoduje niemożliwość zorganizowania związku między wydatkami i dochodami. Stąd konieczność wprowadzenia podmiotów sfery niematerialnej w ramy gospodarki budżetowej, która eksploruje przede wszystkim to, co na zewnątrz zostało wypracowane i zgromadzone. W tym mechanizmie ekonomicznym kontrola nie przekształca się spontanicznie w samokontrolę na szczeblu samego podmiotu, tak jak ma to miejsce wewnątrz podmiotu gospodarującego na zasadach rozrachunku gospodarczego. W jednostkach budżetowych na czoło wysuwa się kontrola za pomocą pieniądza idealnego (miernik wartości), która nie tworzy wprawdzie samoczynnych mechanizmów sygnalizacji i bodźcowania, pozwala jednak na kontrolę ex post i na oddziaływanie na etapie planowania.

Kontrola za pomocą pieniądza z pozycji organów państwowych, realizujących politykę społeczną, mieści się już w obszarze czynników zależnych i wymaga:

1) zintegrowanej ewidencji oraz sprawozdawczości ilościowej i wartościowej we wszystkich przekrojach,

2) związanego z taką ewidencją i sprawozdawczością systemu norm i normatywów, opartych na badaniach statystycznych wielkich populacji:

- potrzeb jednostek sfery niematerialnej mierzonych wskaźnikami naturalnymi i wartościowymi,

- zużycia infrastruktury, sprzętu i materiałów,

- wydatków bieżących - osobowych, rzeczowych, eksploatacyjnych, inwestycyjnych itd.

Ocena i postulaty związane z ewidencją, sprawozdawczością, a także dotyczące perspektyw innych metod rachunku kosztów są przedmiotem dalszych rozważań. W tym miejscu należy jedynie stwierdzić, że spełnienie drugiego warunku, związanego z systemem norm i normatywów, pozwoli na wprowadzenie do procesu zarządzania sferą niematerialną swego rodzaju surogatu związku między wydatkami i dochodami, jakim może stać się związek między nakładem normatywnym a nakładem rzeczywistym. Byłby on wprawdzie znacznie mniej skuteczny niż związek między wydatkiem a dochodem, ale wniósłby nową jakość do procesu kontroli, a co za tym idzie i do zarządzania w sferze niematerialnej.

Spełnienie dalszych warunków, takich jak odpowiedni model zmiany norm i normatywów, oparty m. in. na eliminacji wpływu zmian cen, może pozwolić na uruchomienie systemu wyróżnień znacznie bardziej skutecznych i zobiektywizowanych niż to ma miejsce obecnie (ekonomicznych i innych, jednostkowych i grupowych). Byłaby to niewątpliwie jakościowa zmiana w niemałym stopniu sztywnych ("zadministratywizowanych") reguł gospodarki budżetowej.

Przydatność rachunku kosztów jednostkowych w obu procedurach racjonalizujących (prognostyczno-planistyczna i realizacyjna) wynika stąd, że wskaźniki tych kosztów wiążą pomiar ilościowy z wartościowym, co wyraża w sposób mniej lub bardziej bezpośredni stosunek nakładów do potrzeb. O stopniu bezpośredniości tego stosunku stanowi już dobór nośników tych kosztów i powiązanie ich z takimi pozycjami, które reagują na zmianę wartości nośnika, tzn. są zależne od zmian w wielkości zapotrzebowania na usługi i czynniki ich wytwarzania.

R o z d z i a ł 3

MODEL RACHUNKU KOSZTÓW ZMIENNYCH I STAŁYCH W SFERZE NIEMATERIALNEJ I JEGO SPECYFIKA

Racjonalizacja gospodarki środkami pieniężnymi w warunkach braku powiązania między nakładami i dochodami w sferze niematerialnej jest szczególnie skomplikowana. Ponadto brak tutaj możliwości pre-

czyjnego pomiaru efektu nawet w ograniczonym zakresie. W tych warunkach zasadniczym problemem staje się określenie podstawy do planowania kosztów (wydatków). Sprowadza się on do odpowiedzi na pytanie, co uczynić jednostką odniesienia kosztów.

Działalność sfery niematerialnej polega w głównej mierze na świadczeniu usług.

Najszerzej rzecz ujmując usługi można określić jako "wszelkie czynności związane bezpośrednio lub pośrednio (np. przy podziale produktów) z zaspokojeniem potrzeb ludzkich, ale nie służące bezpośrednio do wytwarzania przedmiotów"⁵. Ze względu na swoją specyfikę działalność usługowa wyodrębniła się od działalności produkcyjnej⁶, chociaż niezbędnym atrybutem jednej i drugiej jest proces pracy, który wymaga zarówno bezpośredniego (surowce), jak i pośredniego (budynki) zaangażowania dóbr materialnych oraz określonych umiejętności człowieka⁷. Działalność produkcyjną i usługową różni przede wszystkim ich efekt. O ile w pierwszym przypadku jest on mierzalny fizycznie i wartościowo, to w drugim nie zawsze jest to możliwe nawet częściowo⁸. Inną cechą usług jest ich zróżnicowanie rodzajowe. Z funkcjonalnego punktu widzenia najbardziej istotny jest podział usług na materialne i niematerialne⁹. Efekty tych ostatnich nie są zawsze postrzegalne zmysłowo, nie można bowiem np. dostrzec czy zmierzyć wartościowo posiadanego wykształcenia¹⁰, chociaż pewne próby w tym zakresie poczyniono

⁵ O. Lange, *Ekonomia polityczna, zagadnienia ogólne*, Warszawa 1959, s. 15.

⁶ Por. Z. Pirotzyski, *Koszty i źródła finansowania działalności nieprodukcyjnej*, "Studia Finansowe" 1969, nr 6.

⁷ Dlatego podobnie jak w produkcji "wartość usług nieprodukcyjnych równa się sumie wydatków materialnych i wartości pracy" - J. Chęćliński, *Z zagadnień teorii podatku*, Warszawa 1963, s. 218.

⁸ Dlatego m. in. "Podmioty gospodarujące w sferze niematerialnej w zdecydowanej większości przypadków zajmują się rozdzielaniem, nie mogą bowiem organizować własnego procesu gromadzenia środków pieniężnych" - J. Chęćliński, M. Dziarmakowski, *Finanse wojska, cz. I*, Warszawa 1972, s. 40.

⁹ M. Ryłke, *Organizacja usług w gospodarce narodowej*, Warszawa 1970, s. 123.

¹⁰ K. Szymańska-Piotrowska, *Społeczne a indywidualne wydatki na oświatę*, Łódź 1980, s. 13.

zarówno w Stanach Zjednoczonych, jak i w Związku Radzieckim (T. Schultz, S. G. Strumilin).

Inną cechą specyficzną usług jest ich sposób oddziaływania na otaczającą rzeczywistość. Może ono być skierowane na określony podmiot lub przedmiot. W procesie tym udział biorą odpowiednie narzędzia, środki oraz umiejętności człowieka. W usługach niematerialnych występuje więc przede wszystkim oddziaływanie na podmioty - poszczególnych ludzi lub grupy społeczne. Nie oznacza to jednak, że nie występuje w ogóle oddziaływanie na przedmioty.

W wyniku oddziaływania tak na przedmiot, jak i podmiot dochodzi do pewnego jego przekształcenia, które "pochłania" przede wszystkim część pracy zatrudnionego w tej sferze człowieka. Te przekształcenia mają w sferze niematerialnej swoisty charakter, np. jednostka w procesie nauczania staje się "bogatsza" o pewną sumę wiedzy i zdobywa określone doświadczenia.

Jeśli w sferze niematerialnej odniesieniem realizowanych świadczeń jest przedmiot, to będzie to np. porada w przychodni, godzina lekcyjna w szkole, dzień pobytu w szpitalu, a jeśli podmiot - to pacjent, uczeń czy hospitalizowany.

W praktyce planistycznej dąży się do operowania uniwersalnym miernikiem usługi, którym np. w szpitalu ma być osobodzień czy hospitalizowany i dopiero na podstawie wyników pomiaru za pomocą takiego miernika przewiduje się koszty danej placówki.

Wiadomo jednak, że koszty funkcjonowania poszczególnych instytucji są wewnętrznie zróżnicowane - biorąc pod uwagę nawet najbardziej generalny ich podział na koszty osobowe, materiałowe i koszty usług. Z kolei związek poszczególnych rodzajów kosztów z usługobiorcą czy samą usługą jest bezpośredni lub pośredni. Powoduje to różne reakcje zmian kosztów na skutek podwyższenia lub obniżenia wartości jednostki odniesienia, np. liczby usługobiorców.

W tej sytuacji wydaje się celowe poszukiwanie nie jednej uniwersalnej jednostki odniesienia dla całości kosztów, ale wielu różnych, powiązanych w sposób bezpośredni z danym rodzajem czy grupą kosztów.

Takie postępowanie stwarza szansę bardziej precyzyjnego przewidywania zapotrzebowania na środki pieniężne, dostosowanego do potrzeb określonej placówki, tworzy podstawę racjonalnej gospodarki finansowej w sferze niematerialnej i pozwala ponadto uniknąć

tw. "planowania na wyrost", czyli zgłaszania większego zapotrzebowania na środki pieniężne niż to wynika z potrzeb, w obawie przed takim ich zmniejszeniem, przy którym reszta nie pozwoli pokryć faktycznych kosztów.

W tym miejscu pojawia się kolejne pytanie: czym ma być ta "właściwa" jednostka odniesienia przy planowaniu kosztów? Dla potrzeb badawczych i niniejszych rozważań ściśle sprecyzowano pojęcie nośnika kosztów¹¹. Jest to rzecz lub cecha działalności, do których odnosi się koszty (w całości lub określonej części, np. tylko koszty osobowe). Jest to zatem konstrukcja, w której podejmuje się próbę powiązania dwóch układów, w rzeczywistości ściśle ze sobą powiązanych, a w planowaniu często separowanych, mianowicie układu pieniężnego i rzeczowego, wartościowego i ilościowego.

Nośniki mogą mieć charakter podmiotowy, np. korzystający lub przedmiotowy - np. m².

Aby określić związek między nośnikiem a kosztami trzeba posługiwać się wskaźnikami, które wyrażają w tym przypadku ilościowy stosunek między wielkością nośnika a kosztami. Dzięki takiemu postępowaniu otrzymuje się np. koszty na jednego korzystającego. Dochodzi zatem do powiązania ilościowych i wartościowych cech badanej instytucji. Przeprowadzona w takim układzie analiza ma dodatkowy walor, tzn. pozwala uchwycić zmiany w czasie, których nie da się zaobserwować tak wyraźnie na podstawie liczb bezwzględnych¹². Ponadto miary te mogą być stosowane w planowaniu, a także dla porównania różnych placówek tego samego typu, funkcjonujących w sferze niematerialnej.

Następnym ogniwem postępowania jest ustalenie, jakie koszty są z danym nośnikiem powiązane i jaki charakter ma ten związek.

Operacjonalizacja empiryczna wymaga jednak ustalenia konkretnych nośników dla poszczególnych typów placówek oraz ich weryfikacji pod kątem widzenia stałości związku z kosztami.

Punktem wyjścia przy poszukiwaniu nośników było ich ujęcie w grupy, w jakich mogą występować. Przy grupowaniu nośników oparto

¹¹ W naukach ekonomicznych pojęcia tego się nie precyzuje. Wyjątek stanowi rachunkowość, gdzie nośnik kosztów rozumie się jako "ostateczne księgowe jednostki odniesienia kosztów" - S. S k r z y w a n, Teoretyczne podstawy rachunkowości, Warszawa 1973, s. 211.

¹² Patrz T. P u c h a l s k i, Statystyka. wykład podstawowy do zagadnień z ćwiczeniami, Warszawa 1969, s. 358.

się na kryterium celu, jaki każda jednostka ma do spełnienia. Przyjęcie takiego kryterium nie nasuwa wątpliwości z tego względu, że jednostki sfery niematerialnej, tak jak wszystkie jednostki gospodarujące, zaspokajają określone, specyficzne dla danego rodzaju działalności potrzeby, czyli realizują cele, będące ogniwem w łańcuchu potrzeb społeczeństwa - np. opieka i wychowanie w przedszkolach, wypoczynek na wczasach, ochrona zdrowia w szpitalach, przychodniach itp. Cele te mogą być osiągnęte dzięki podmiotowo i przedmiotowo wyodrębnionym zadaniom, jakie jednostki mają do spełnienia (zapewnienie odpowiednio kwalifikowanej kadry, wyposażenie w różnego rodzaju urządzenia itd.).

Na podstawie tych założeń wyodrębniono 5 grup nośników. Dwie pierwsze związane są z określonymi podmiotami (zadania ujęte podmiotowo), natomiast trzy pozostałe z samymi świadczeniami (zadania ujęte przedmiotowo).

Pierwsza grupa nośników związana jest z odbiorcami usług. Celem działania jednostki sfery niematerialnej jest w tym przypadku zaspokojenie określonej potrzeby konkretnego człowieka (pensjonariusza w domu opieki, wczasowicza w domu wczasowam, pacjenta w przychodni, hospitalizowanego w szpitalu itp.).

Ta grupa nośników wydaje się najważniejsza, gdyż mieszczą się w niej odniesienia do podmiotu, do którego dana działalność została zaadresowana.

Druga grupa, dotycząca dawców usług, nastawiona jest na pomiar nakładów przeznaczonych dla pracowników zatrudnionych w danej jednostce; może to być równocześnie wskaźnik pośrednio wyrażający efektywność pracy.

Trzy pozostałe grupy nośników zostały wyodrębnione według kryterium przedmiotowego.

Trzecia grupa jest związana z wewnętrzną organizacją podmiotu. Wyodrębnia się tutaj miejsce etatowe, oddział, klasę, turnus itd. Korespondują one z nakładami zapewniającymi odpowiednie wyposażenie w określony sposób zorganizowanej "jednostki usługi", tak aby zaspokajała ona możliwie dobrze dany typ potrzeb.

W czwartej grupie, opisującej rodzaj usług i czas ich trwania, wyróżnia się poradę, dzień funkcjonowania danej placówki, osobodzień.

Piąta grupa charakteryzuje infrastrukturalne warunki funkcjonowania podmiotu. Nakłady odniesione są tutaj do m^2 i m^3 powier-

chni oraz do 1 zł wartości majątku trwałego i obrotowego. Wiązane są w ten sposób nakłady rzeczowe z najbardziej uniwersalnymi, bo występującymi w każdej jednostce sfery niematerialnej, desygnatami (przedmiotami). Uniwersalność ich jest jednak ograniczona, gdyż nie uwzględniają nakładów na osobowy czynnik działalności.

Następnym krokiem na drodze do ustalenia miar kosztów jednostkowych jest enumeracja nośników z każdej grupy. Jest to najbardziej odpowiednie dla uchwycenia całości kosztów, a przy miarach cząstkowych dla takiego wiązania kosztów z określonymi nośnikami, które pozwoli ująć w konsekwencji całość kosztów, co oznacza, że nie będzie miało miejsca nakładanie się dwóch lub więcej nośników na te same rodzaje kosztów.

W dotychczasowych badaniach i w praktyce, dla wyliczenia kosztu jednostkowego każdemu przyjętemu nośnikowi przyporządkowywano najczęściej globalną sumę kosztów. Grupowanie nośników na podstawie kryterium celu poddaje w wątpliwość tę koncepcję przyporządkowania każdemu nośnikowi globalnej sumy kosztów.

Jeżeli dany nośnik jest rozpatrywany z punktu widzenia zadań, jakie spełnia dana jednostka, to rodzi się przypuszczenie, że każdemu z nośników można przyporządkować tylko określone, specyficzne rodzaje kosztów. Mówiąc inaczej można stwierdzić, że każdy nośnik "ciągnie" za sobą pewne charakterystyczne dla niego koszty, które służą realizacji specyficznego dla danego nośnika zadania. Na gruncie tych założeń zrodziła się koncepcja kosztów zmiennych i względnie stałych.

Za koszty zmienne uznano tylko te, które reagują na zmianę wartości (wielkości) nośnika, czyli są bezpośrednio z nim związane.

Natomiast reszta to koszty względnie stałe, które nie ulegają wahaniom przy zmianie wartości nośnika, gdyż są jedynie pośrednio z nim związane.

Przyjęcie takiego toku myślenia oznaczało przyporządkowanie każdemu nośnikowi określonych kosztów zmiennych, a więc tej części kosztów ogółem, które w sposób bezpośredni są z nim sprzężone.

Taka sekwencja logiczna pociąga za sobą określone konsekwencje. W stosunku do pewnych nośników nie można wydzielić kosztów zmiennych i stałych. Brak możliwości wyodrębnienia tych kosztów wynika po pierwsze z braku wystarczająco drobiazgowych informacji bądź

też informacji w ogóle, co w badaniach zdarzało się bardzo rzadko lub - po drugie - z konieczności przyporządkowania określönemu nośnikowi wszystkich kosztów, z czym spotykano się najczęściej.

W pierwszym przypadku odrzucono np. takie nośniki, jak: lekarz w szpitalu czy przychodni, wychowawca w przedszkolu, pracownik działalności podstawowej w innych jednostkach. Nie można tu było wydzielić takich kosztów rzeczowych oraz osobowych, które na te kategorie pracowników są bezpośrednio skierowane. Brak informacji nie pozwolił także na wyliczenie kosztów na 1 zł majątku trwałego i obrotowego. Jeśli nawet dysponowano takimi danymi, to majątek trwały ograniczał się zazwyczaj do budynków, a majątek obrotowy stanowiły urządzenia i rzeczy o cechach nie tylko środków obrotowych, ale i trwałych.

Najczęstszą przyczyną eliminacji nośników była konieczność związania z nimi całości kosztów. Wynikało to z charakterystyki takich nośników, jak oddział, grupa wiekowa, porada, dzień funkcjonowania itd., które z istoty swej nie tolerują odnoszenia do nich tylko części kosztów. Przeprowadzono w ten sposób na zasadzie "eliminacji funkcjonalnej" weryfikację listy przyjętych nośników.

Kolejny problem przy konceptualizacji modelu rachunku kosztów zmiennych i względnie stałych stanowi granica zmiany kosztów. Chodzi mianowicie o określenie rozmiarów ilościowych zmian nośnika, powodujących przyrost lub spadek kosztów zmiennych. Ustalenia te wymagają stwierdzenia, jakie czynniki przyczyniają się do zaistnienia tych zmian.

Należą do nich przede wszystkim:

- 1) organizacja wewnętrzna podmiotu,
- 2) ogólne ilościowe normy rzeczowe.

Oba te czynniki są ze sobą powiązane. O zwiększeniu lub spadku kosztów zmiennych decyduje nie jednostka usługi (np. uczeń), ale sposób zorganizowania danego typu placówki (np. wyodrębnienie w szkole poszczególnych oddziałów). Zwiększenie lub zmniejszenie liczby oddziałów będzie miało wpływ na rozmiary kosztów zmiennych. Reakcje te są ściśle związane z drugim czynnikiem, jakim są normy budżetowe. W zależności od granicy, w jakiej mieści się norma, powstają warunki np. do utworzenia nowego oddziału w szkole. Jeżeli np. liczba uczniów zwiększa się o 10, a przedział w którym

mieści się norma liczby uczniów na oddział wynosi od 15 do 20, to możliwość uruchomienia nowego oddziału powstanie dopiero wtedy, gdy liczba uczniów zwiększy się nie o 10, ale o 15 uczniów. Stawowi to granicę zmiany wielkości nośnika, na którą reagują koszty zmienne.

Mogą występować również sytuacje zwiększenia lub obniżenia rozmiarów kosztów bez zmiany nośnika. Generalnie rzecz biorąc wiąże się to z poprawą jakości świadczonych usług.

W tych warunkach zmiana poziomu kosztów zależeć będzie od następujących czynników:

- stanu bazy materialnej konkretnej placówki w danym momencie,
- elementów infrastruktury związanych z placówką w szerszym układzie przestrzennym (np. danego miasta),
- perspektyw rozwojowych określonej dziedziny sfery niematerialnej, w której mieści się dana placówka.

Pierwszy czynnik wyznacza warunki bazowe, w jakich korzystający pobiera świadczenia. Brak odpowiedniego wyposażenia może spowodować pogorszenie jakości świadczeń i trudności w realizacji usługi na przeciętnym poziomie. Zmiana kosztów powinna następować np. w przedszkolu czy szkole przy wprowadzeniu do procesu dydaktycznego środków audiowizualnych. Wymaga to odpowiedniej aparatury wzbogacającej techniczne uzbrojenie pracy nauczyciela. Nie oznacza jednak, że wzrost kosztów sam przez się świadczy o wprost proporcjonalnym wzroście poziomu nauczania - ten może w ogóle nie wystąpić, być wolniejszy lub szybszy niż wzrost kosztów.

W drugim przypadku mamy do czynienia z sytuacją, w której na wahania kosztów mogą wpływać zadania realizowane przez daną placówkę. Ich zakres i charakter będzie uzależniony od stanu infrastruktury w obszarze, do którego należy dana placówka, np. szkoła. I tak istnienie Miejskiego Domu Kultury w mieście powoduje, że nie ma potrzeby rozbudowywania kółek zainteresowań w szkole. W przeciwnym przypadku jest to uzasadnione. Poszerzenie funkcji pozalekcyjnych szkoły powiększa z kolei koszt jej funkcjonowania.

O poziomie kosztów decyduje także założony model rozwoju danej dziedziny sfery niematerialnej, inne są bowiem rozmiary nakładów przy przyjęciu ekstensywnego, a inne intensywnego modelu rozwoju, np. kształcenia. Kierunki te wyznacza właściwa polityka, np.

oświatowa, określając tempo rozwoju a także narzędzia, za pomocą których może być ona realizowana. Model rozwoju oświaty, w którym kładzie się nacisk np. na politechnizację procesów kształcenia, wymaga odpowiedniego zwiększenia środków nawet wówczas, gdy liczba uczniów się nie zmienia.

Podobne rozumowanie można *mutatis mutandis* odnieść do warunków bazowych, stanu infrastruktury w danym regionie czy środowisku miejskim i wiejskim oraz modelu rozwoju ochrony zdrowia i opieki społecznej, kultury i wypoczynku.

Osobny problem stanowią zasady zaliczania kosztów do grupy zmiennych w stosunku do określonego nośnika.

Zadanie to mają spełnić niżej zaprezentowane wzory obliczania zmiennych kosztów jednostkowych. Dla każdej z pięciu grup nośników opracowano jeden wzór obliczania tych kosztów. W ten sposób uwzględniono wszystkie powtarzające się nośniki, specyficzne dla badanych typów instytucji. Dotyczy to takich nośników, jak: korzystający z usług, dawca usługi, miejsce etatowe, osobodzień, m^2 , m^3 . W przypadku nie powtarzających się nośników, do których zaliczono wypożyczenie, wolumin, wartość księgozbioru (nośniki zastosowane w bibliotekach), opracowano odrębne wzory.

Różnice między poszczególnymi wzorami wynikają z odmiennego sposobu wydzielania części rodzajowo wyodrębnionej grupy kosztów, zależnie od tego, jakie pozycje tych kosztów wiążą się z danym nośnikiem w sposób bezpośredni (osobowe, materiałowe, usług, inne). Przykładowo we wzorze zmiennych kosztów jednostkowych na "korzystającego" wzięto pod uwagę tę część kosztów osobowych, która stanowi stałe wynagrodzenie za pracę. A zatem pomija się takie pozycje kosztów osobowych, jak bezosobowy fundusz płac, nagrody, delegacje i inne.

Dla przykładu do kosztów zmiennych dla nośnika "korzystający z usługi" zalicza się:

1) tę część kosztów osobowych, która stanowi stałe wynagrodzenie za pracę pracowników działalności podstawowej oraz - gospodarczych i obsługi,

2) tę część kosztów materiałowych i kosztów usług, która jest bezpośrednio związana z korzystającym¹³, dokonując obliczenia według następującego wzoru:

¹³ Koszty bezpośrednio związane z korzystającym ponoszone są na

$$K_{jk} = \frac{(O_{sa} + O_{sb} + O_{sc}) + M_k + U_k}{n_1}$$

gdzie:

- K_{jk} - zmienne koszty jednostkowe na korzystającego,
 O_s - stałe wynagrodzenie za pracę,
 a - pracowników działalności podstawowej,
 b - pracowników gospodarczych,
 c - pracowników obsługi,
 M_k - koszty materiałowe bezpośrednio związane z korzystającym,
 U_k - koszty usług bezpośrednio związane z korzystającym,
 n_1 - wartość nośnika (liczba korzystających).

Wzory o których mowa opracowano dla w sumie ośmiu niepowtarzalnych sytuacji odniesionych do wyżej wspomnianych pięciu grup nośników. Wzory te służą jako podstawa ustalenia zapotrzebowania na środki pieniężne przy danej wartości nośnika. Przewidywana zmiana w postaci np. wzrostu wartości któregoś z nośników powinna przy takim ustaleniu spowodować racjonalny przyrost lub spadek nakładów.

Chcąc uchwycić zmiany wartości kosztów należy obliczyć nie tylko zmienne koszty jednostkowe ogółem, ale także zmienne koszty jednostkowe dla podstawowych grup kosztów, tj. osobowych, materiałowych, usług i innych.

Zaprezentowane procedury badawcze mają nie tylko walor teoretyczny, ale także praktyczny. Ich zastosowanie w planowaniu umożliwia w sferze niematerialnej bardziej precyzyjne ustalenie rozmiarów zapotrzebowania na środki pieniężne.

Proponowana metodologia badania i planowania kosztów operuje:

- 1) kilkoma miernikami kosztu jednostkowego w miejsce jednego miernika stosowanego w dotychczasowej praktyce,
- 2) różnymi miernikami, zależnie od specyfiki poszczególnych typów podmiotów,
- 3) takimi miernikami, które uwzględniają zmiany kosztów w zależności od wartości nośnika,
- 4) nie tylko kosztem globalnym, ale także kosztem ujętym według poszczególnych grup rodzajowych.

zakup towarów i usług, z których korzysta odbiorca świadczenia. Będą to np. środki żywności, leki, pościel w szpitalu czy zabawki w przedszkolu.

Rozdział 4

CEL I PRZEDMIOT BADAŃ NAD METODOLOGIĄ RACHUNKU KOSZTÓW

W WYBRANYCH PODMIOTACH SFERY NIEMATERIALNEJ

Opracowanie metodologii rachunku kosztów usług niematerialnych nie było możliwe na podstawie istniejących materiałów statystycznych, co stworzyło konieczność specjalnego badania. Jego celem było z jednej strony określenie czynników wpływających na zróżnicowanie kosztów poszczególnych typów instytucji sfery niematerialnej, co jest warunkiem właściwego rozdysponowania środków zgodnie z racjonalnymi potrzebami. Z drugiej strony chodziło o ustalenie takiego sposobu gromadzenia danych, który umożliwiłby korektę nakładów pod wpływem zmieniających się warunków funkcjonowania poszczególnych typów placówek sfery niematerialnej. W rezultacie badania zmierzały do stworzenia alternatywy dla wspomnianego planowania na wyrost i mechanicznej redukcji kredytów budżetowych przyznawanych poszczególnym jednostkom.¹⁴

Sfera niematerialna jest konglomeratem różnych typów podmiotów, z których każdy posiada swoją specyfikę. Wynika ona z rodzaju i charakteru świadczonych usług, ich zakresu, sposobu finansowania i organizacji oraz z określonych cech ich odbiorców, co z kolei jest związane z zaspokajaniem różnych potrzeb. Każdy typ podmiotu nastawia się więc z założenia na uzyskanie odpowiednich efektów swego działania - ilościowych, rodzajowych i jakościowych. Mimo tych różnic wszystkie typy podmiotów posiadają pewne cechy wspólne. Należą do nich: usługowy charakter działalności, brak możliwości przeprowadzenia pełnego rachunku ekonomicznego oraz częściowy lub całkowity brak dochodów własnych, co w rezultacie stwarza konieczność takiego finansowania, które nie oznacza nic innego, jak tylko rozdział społecznego funduszu społecznego. Chodzi tu bowiem przede wszystkim o zaspokajanie potrzeb wyższego rzędu i związany z tym, nie dający się przecenić, wpływ na przyspieszenie tempa rozwoju kraju.

¹⁴ Por. J. C h e c h l i Ń s k i, Teoretyczne problemy rachunku kosztów w sferze niematerialnej, "Wiadomości Statystyczne" 1978, nr 4.

Biorąc pod uwagę m. in. przedstawione cechy wspólne, analizę kosztów można przeprowadzić w całej sferze niematerialnej, stosując to samo narzędzie badawcze. Potrzebne są oczywiście określone aplikacje, związane ze specyfiką poszczególnych typów podmiotów. Ich wielkość nie pozwala na przeprowadzenie pełnego badania całej sfery niematerialnej i stwarza konieczność dokonania wyboru w ramach poszczególnych działów. W badaniu przeprowadzonym przez Zakład* Finansów na Wydziale Ekonomiczno-Socjologicznym Uniwersytetu Łódzkiego wyboru podmiotów dokonano na podstawie dwóch kryteriów - dotychczasowego stanu badań w tym zakresie i znaczenia poszczególnych typów podmiotów w danym dziale.

W dziale ochrony zdrowia i opieki społecznej poddano analizie następujące podmioty: szpitale, przychodnie, gminne ośrodki zdrowia, domy małych dzieci, domy pomocy społecznej i żłobki.

Z uwagi na znaczenie i miejsce, jakie w ochronie zdrowia pełnią szpitale oraz przychodnie i gminne ośrodki zdrowia włączono je do rozważań, kierując się ponadto faktem, iż pierwszy z podmiotów spełnia swoje funkcje w izolowanym od normalnego środowiska układzie, zdecydowanie różniąc się tym samym od tzw. otwartej opieki zdrowotnej. W badaniach chodzi o uchwycenie pewnych generalnych prawidłowości i oparcie się na standardach "typowych". W związku z tym wyłączono z obszaru badań lecznictwo specjalne, np. rządowe, kolejowe, wojskowe, kliniczne, akademickie oraz przemysłową służbę zdrowia.

Domy małych dzieci i domy pomocy społecznej zostały uwzględnione ze względu na szybki wzrost ich znaczenia. Placówki te spełniają ważne funkcje, zastępując domy rodzinne. Domy małych dzieci przeznaczone są dla dzieci do lat trzech i w związku z tym nie wchodzi tutaj w grę nauczanie. Konieczność organizowania domów pomocy społecznej związana jest natomiast z czynnikami demograficznymi, przede wszystkim zaś z przedłużeniem życia człowieka.

Postępujące zaangażowanie zawodowe kobiet i potrzeba chociażby częściowego odciążenia ich od obowiązku opieki nad dziećmi uzasadnia zajęcie się żłobkami.

W dziale oświaty i wychowania zbadano następujące typy podmiotów: przedszkola, świetlice, półinternaty, domy dziecka i kolo-

* Obecnie Katedrę

nie. Nie przyjęto do tych badań szkół różnych typów i poziomów, ten sam zespół wykonał bowiem w ramach problemu węziowego 11.4 "Modernizacja systemu oświaty w rozwiniętym społeczeństwie socjalistycznym"¹⁵, badanie którym objęto również szkoły ogólnokształcące i zawodowe. Różnorodność placówek szkolnych wymagała ich odrębnego potraktowania w badaniach kosztów.

Wybrano do badań m. in. przedszkola. W nowoczesnym systemie edukacji narodowej stają się one coraz ważniejszym etapem i czynnikiem jego sprawności, przygotowując dzieci do podjęcia obowiązku szkolnego.

Rozwój nowoczesnych metod nauczania zmierza do eliminacji obciążeń ucznia nauką w domu. Stąd konieczność zorganizowania czasu młodzieży nie tylko w trakcie godzin lekcyjnych, lecz również poza nimi. Instytucjonalną formą realizacji tej zasady są świetlice i półinternaty, które także poddano badaniom.

Specjalnym typem placówek oświatowo-wychowawczych są domy dziecka. Poza funkcjami związanymi z nauczaniem spełniają one funkcje rodzinne. Stale zwiększa się liczba dzieci wymagających takiej opieki w związku z nasilającymi się procesami tzw. sieroctwa społecznego. Podmioty te również objęto badaniami.

Współczesna pedagogika przywiązuje dużą wagę do rekreacji dzieci i młodzieży w procesie rozwoju fizycznego i psychicznego. Wpływa to na poziom i rezultaty nauczania. W tym kontekście pojawia się potrzeba zorganizowania określonych form wypoczynku. W badaniach ograniczono się do kolonii, wychodząc z założenia, że jest to najbardziej powszechna i wszechstronnie rozwinięta forma rekreacji w tej grupie wiekowej. Dla celów operacyjnych, jako jednostkę analizy przyjęto ośrodek kolonijny, bez względu na jego gestora.

Z działu kultury i sztuki wybrano jedynie biblioteki publiczne, kierując się faktem, że ze względu na charakter świadczonych usług jest to podmiot względnie jednorodny. Ponadto biblioteki są najbardziej powszechnie dostępną usługą z tego działu.

¹⁵ Patrz raporty badawcze: Źródła finansowania oświaty poszczególnych typów szkół i poziomów oraz innych placówek oświatowo-wychowawczych, Łódź 1980 [maszynopis]; System finansowania szkół różnych typów i poziomów oraz innych placówek oświatowo-wychowawczych w świetle potrzeb, kosztów i efektów, Łódź 1980 [maszynopis]; Finansowanie oświaty, Łódź 1980 [maszynopis]; sporządzone przez Zespół Zakładu Finansów Wydziału Ekonomiczno-Socjologicznego Uniwersytetu Łódzkiego.

W ramach działu turystyki i wypoczynku przyjęto do badań jednostki Funduszu Wczasów Pracowniczych oraz wczasy zakładowe. Są to najbardziej rozpowszechnione i rozwijane formy wypoczynku. Podobnie jak w przypadku kolonii jednostką badania uczyniono ośrodki wczasowy.

Wybór poszczególnych typów podmiotów w ramach określonych działów sfery niematerialnej wynikał z założenia, zgodnie z którym jednostką analizy jest najniższe ogniwo, bezpośrednio realizujące dany rodzaj usługi.

Przyjęcie innego rozwiązania i skoncentrowanie badań na wyższym szczeblu organizacji instytucji sfery niematerialnej, np. ZOZ, nie dałoby szansy zebrania szczegółowych informacji dotyczących określonych podmiotów. Ponadto uniemożliwiłoby to ustalenie zróżnicowania kosztów i znalezienie właściwych miar kosztów jednostkowych.

Daleko posunięta szczegółowość zbieranych informacji stworzyła konieczność ograniczenia okresu badania do jednego roku - 1977.

Nastawienie na uchwycenie czynników różnicujących kształtowanie się poziomu kosztów w poszczególnych podmiotach sfery niematerialnej stało się przesłanką decyzji o celowym doborze konkretnych jednostek. W myśl przyjętych założeń do czynników różnicujących koszty zaliczono:

- usytuowanie badanej jednostki w regionie o określonym profilu rozwoju społeczno-gospodarczego; stąd do analizy wybrano podmioty usytuowane w przemysłowo-rolniczym województwie piotrkowskim i rolniczo-przemysłowym województwie przemyskim,
- typ jednostki urbanizacyjnej; z tego punktu widzenia dokonano wyboru podmiotów usytuowanych w miastach i na wsi,
- przynależność organizacyjna; na podstawie tej przesłanki wybrano podmioty, które podporządkowane są przedsiębiorstwom i organom administracji terenowej.

Badania zrealizowano:

A. W dziale oświaty i wychowania

P r z e d s z k o l a :

1. Województwo piotrkowskie: Przedszkole nr 5 w Piotrkowie Tryb., Przedszkole przy Zbiorczej Szkole Gminnej w Wolborzu, Przedszkole Przyzakładowe Zakładów Przemysłu Dzielarskiego "Sigmatex" w Piotrkowie Tryb.

2. Województwo przemyskie: Przedszkole nr 9 w Przemyśle, Przedszkole przy Zbiorczej Szkole Gminnej w Żurawicy, Przedszkole Przyzakładowe Zakładów Przemysłu Dzielarskiego "Jarlan" w Jarosławiu.

D o m y D z i e c k a :

1. Województwo piotrkowskie: Państwowy Dom Dziecka w Tomaszowie Mazowieckim.

2. Województwo przemyskie: Państwowy Dom Dziecka nr 3 w Przemyśle.

Ś w i e t l i c e :

1. Województwo piotrkowskie: Świetlica przy Szkole Podstawowej nr 3 w Piotrkowie Tryb., Świetlica przy Zbiorczej Szkole Gminnej w Rozprzy.

2. Województwo przemyskie: Świetlica przy Szkole Podstawowej nr 1 w Przemyśle, Świetlica przy Zbiorczej Szkole Gminnej w Birczy.

P ó ł i n t e r n a t y :

1. Województwo piotrkowskie: Półinternat przy III Liceum Ogólnokształcącym w Piotrkowie Tryb., Półinternat przy Zbiorczej Szkole Gminnej w Sulejowie (miasto-gmina), Półinternat przy Zbiorczej Szkole Gminnej w Moszczenicy.

2. W województwie przemyskim przy żadnej ze szkół nie ma zorganizowanego półinternatu. Z tego względu do badań wybrano trzy półinternaty w województwie piotrkowskim zlokalizowane w typowo miejskich, miasteczkowych i wiejskich warunkach.

K o l o n i e :

1. Województwo piotrkowskie: Kolonie Urzędu Wojewódzkiego w Piotrkowie Tryb. organizowane w miejscowości Kurnędza, Kolonie Fabryki Maszyn Górniczych "Pioma" w Piotrkowie Tryb.

2. Województwo przemyskie: Kolonie Kuratorium Oświaty i Wychowania Urzędu Wojewódzkiego w Przemyśle, Kolonie Zakładów Automatyki Przemysłowej "Mera-Polna" w Przemyśle.

B. W dziale ochrony zdrowia.

S z p i t a l e :

1. Województwo piotrkowskie: Specjalistyczny Zespół Opieki Zdrowotnej Gruźlicy i Chorób Płuc w Tuszynie.

2. Województwo przemyskie: Szpital Wojewódzki w Przemyśle.

Przychodnie lekarskie:

1. Województwo piotrkowskie: Przychodnia Rejonowa w Piotrkowie Tryb., Gminny Ośrodek Zdrowia w Woli Krzysztoporskiej.

2. Województwo przemyskie: Przychodnia Rejonowa nr 4 w Przemyśle, Gminny Ośrodek Zdrowia w Birczy.

Żłobki:

1. Województwo piotrkowskie: Rejonowy Żłobek Miejski w Piotrkowie Tryb., Żłobek Wiejski w Tuszynie, Żłobek przy Zakładach Przemysłu Dziwiarskiego "Sigmalex" w Piotrkowie Tryb.

2. Województwo przemyskie: Żłobek Miejski nr 2 w Przemyśle, Żłobek przy Zakładach Przemysłu Dziwiarskiego "Jarlan" w Jarosławiu.

Domy Małych Dzieci:

1. Województwo piotrkowskie: Państwowy Dom Małego Dziecka w Hucie Dłutowskiej.

2. Województwo przemyskie: Państwowy Dom Małego Dziecka w Przemyśle.

Domy Opieki Społecznej:

1. Województwo piotrkowskie: Państwowy Dom Pomocy Społecznej w Lisowicach.

2. Województwo przemyskie: Państwowy Dom Pomocy Społecznej w Przemyśle.

C. W dziale kultury i sztuki.

1. Województwo piotrkowskie: Biblioteka Wojewódzka w Piotrkowie Tryb., Biblioteka Gminna w Rokicinach.

2. Województwo przemyskie: Biblioteka Wojewódzka w Przemyśle, Biblioteka Gminna w Żurawicy.

D. W dziale turystyki i wypoczynku.

1. Województwo piotrkowskie: Ośrodek Funduszu Wczasów Pracowniczych w Spale, Ośrodek Zakładowy Fabryki Maszyn Górniczych "Pioma" w Piotrkowie Tryb.

2. Województwo przemyskie: Miejski Ośrodek Sportu i Rekreacji w Przeworsku, Ośrodek Wczasowy należący do Zakładów Automatyki Przemysłowej "Mera-Polna" w Przemyśle.

W województwie piotrkowskim Fundusz Wczasów Pracowniczych nie posiada ośrodków wczasowych o znaczeniu międzynarodowym, a w województwie przemyskim w ogóle nie prowadzi się ośrodków wczasowych. Z tego względu do badania wybrano Miejski Ośrodek Sportu i Rekreacji w Przeworsku, który w ramach swej działalności organizuje również wczasy i to na podobnych zasadach jak Fundusz Wczasów Pracowniczych.

Ogółem planowano objąć badaniem 46 podmiotów, po 23 w każdym z wytypowanych województw. Zastane realia spowodowały, że analizą objęto 41 podmiotów, z tego w województwie piotrkowskim 23 a w województwie przemyskim 18.

W badaniu posłużono się specjalnie dla jego potrzeb skonstruowaną kartą informacyjną, w której uwzględniono możliwie pełną charakterystykę analizowanych podmiotów z punktu widzenia ich organizacji oraz poziomu kosztów.

Rodzajowy podział kosztów oparty na klasyfikacji budżetowej okazał się niewystarczający. Dokonano ich uszczegółowienia, co spowodowało, że informacje nie mogły pochodzić z obowiązujących sprawozdań finansowych. Stąd wypełnienie ankiety wymagało dotarcia do informacji pierwotnych (faktury, rachunki i inne dowody księgowe). Jednorodność postępowania zapewniała szczegółowa instrukcja o sposobie wypełniania kart informacyjnych i interpretacji zawartych w nich pojęć. Dla sprawdzenia prawidłowości i rzetelności informacji w ankiecie zamieszczono szereg pozycji kontrolnych, umożliwiających weryfikację materiału liczbowego.

Biorąc pod uwagę szczegółowość gromadzonych informacji oraz ich specyficzność w stosunku do obowiązującej sprawozdawczości finansowej i rzeczowej, członkowie zespołu badawczego przekazali bezpośrednio badanym podmiotom narzędzia badawcze. Pozwoliło to równocześnie na szczegółowy instruktaż sposobu wypełniania kart informacyjnych. Przez cały czas trwania badań w terenie utrzymywany był stały kontakt z osobami wypełniającymi karty informacyjne i wyjaśnienia były udzielane na bieżąco. W podobnym trybie rozstrzygano wątpliwości co do merytorycznej zawartości i poprawności danych liczbowych.

Mimo to nie można było uzyskać odpowiedzi na wszystkie postawione pytania. Do najpoważniejszych luk informacyjnych należy zaliczyć:

1. Powszechny brak poprawnych danych o wartości majątku trwałego, nie ma bowiem ewidencji tego majątku, a budynki i budowle nie są nawet zinwentaryzowane. Informacje w tym zakresie, jeśli nimi dysponowano, były oparte na cenach kosztorysowych, często sprzed wielu lat. Dane takie nie uwzględniały ponadto ruchu cen. Dodatkową trudność stanowił fakt, że instytucje sfery niematerialnej są niejednokrotnie zlokalizowane w obiektach zabytkowych, których wartość jest trudna do skwantyfikowania. W tych przypadkach przyjęto wartości szacunkowe.

Inną trudność stanowiły szczegółowe przepisy, dotyczące ewidencji w dziale oświaty i wychowania, zalecające zaliczenie do kategorii przedmiotów nietrwałych, środków, których wartość i przeznaczenie wskazują na to, że są to typowe środki trwałe (np. telewizory, wyposażenie klasopracowni i inne pomoce naukowe).

2. Z zebranych materiałów wynika, że brak jest możliwości ustalenia pozabudżetowych źródeł finansowania w działach: oświata i wychowanie, ochrona zdrowia i opieka społeczna. Sprawia to formuła organizacyjna jednostek finansujących podmioty tej sfery. Są nimi zespoły ekonomiczno-administracyjne szkół, w których roczne planowanie i rozliczenia finansowe oparte są na instytucji "rozdziału budżetowego". Agreguje on dochody ze wszystkich źródeł i wydatki na poszczególne rodzaje działalności, a nie na pojedyncze podmioty. Na przykład rozdział budżetowy - "przedszkola" - obejmuje po stronie dochodów opłaty wnoszone przez rodziców za uczęszczanie dzieci do wszystkich przedszkoli danego zespołu, co uniemożliwia ustalenie jakiego przedszkola dotyczy konkretna wpłata.

Podobnie jest w przypadku zespołów opieki zdrowotnej w rozdziałach budżetowych "żłobki", "domy małych dzieci" i "domy opieki społecznej". Odpłatność za korzystanie z usług konkretnego podmiotu nie jest ewidencjonowana na jego koncie, ale jest uwzględniana w zbiorczym rachunku ZOZ wszystkich tego rodzaju podmiotów, stanowiących rozdział budżetowy.

Stąd wniosek, że przedszkola, żłobki, domy małego dziecka i domy opieki społecznej przestają być instytucją finansową, jaką w myśl założeń miał być zakład budżetowy i stają się, tracąc swój sens ekonomiczny, zaledwie rozwiązaniem techniczno-rozliczeniowym typu księgowego.

3. Analogiczna sytuacja powstaje w dziale turystyki i wypoczyn-

ku, gdzie w przypadku wczasów organizowanych przez przedsiębiorstwo "Fundusz Wczasów Pracowniczych", odpłatność za nie jest ewidencjonowana na szczeblu biur wojewódzkich, a nie na koncie konkretnego ośrodka wczasowego. Otrzymuje on na swoją działalność fundusze typu dotacyjnego, które nie mają bezpośredniego związku z odpłatnością, tzn. z opłatą za usługi świadczone przez ośrodek wczasowy.

Luki informacyjne, o których mowa, miały z punktu widzenia przeprowadzonego badania charakter obiektywny, wynikały bowiem z obowiązującego systemu ewidencji w jednostkach sfery niematerialnej.

Na szczególne podkreślenie zasługuje w tym miejscu fakt wielokrotnego sprawdzania pod względem formalnym i rachunkowym uzyskanych materiałów. Niestety informacje nie zawsze były pełne i rzetelne. Bardzo staranna kontrola pozwoliła na uchwycenie niemałej ilości błędów i nieścisłości oraz umożliwiła uzupełnienie braków, które wynikały ze sposobu wypełniania karty.

W znacznej mierze udało się przełamać bariery informacyjne i dokonać pozytywnej weryfikacji zastosowanego narzędzia badawczego. Do rozważenia pozostaje natomiast kwestia możliwości zastosowania przyjętej techniki do badań systematycznych, gdyż w tego rodzaju postępowaniu nie jest w praktyce możliwa taka droga pokonywania barier informacyjnych, jaką obrał zespół badawczy. Należy jedynie stwierdzić, że badania systematyczne wymagać będą uprzednich zmian w systemie organizacji oraz ewidencji danych i sprawozdawczości stosowanej w sferze niematerialnej. Określenie ich rodzaju i charakteru oraz zakresu podmiotowego zostanie dokonane w dalszym toku wywodów.

Zebrany materiał upoważnia jedynie do weryfikacji założeń metodologicznych modelu rachunku kosztów, narzędzi i założeń badawczych. Ze względu na brak reprezentatywności wybranej do badań populacji podmiotów trudno jest uogólnić wyniki sondażu w zakresie stopnia różnicowania kosztów w poszczególnych typach jednostek sfery niematerialnej.

RACHUNEK KOSZTÓW
W POSZCZEGÓLNYCH DZIAŁACH SFERY NIEMATERIALNEJ

R o z d z i a ł 5

RACHUNEK KOSZTÓW W OCHRONIE ZDROWIA I OPIECE SPOŁECZNEJ

1. Charakterystyka placówek i nakładów w dziale ochrony zdrowia
i opieki społecznej

W literaturze najczęściej określa się zdrowie jako "zasób energii biologicznej, która umożliwia fizjologiczne funkcje ustroju, jego rozwój fizyczny i psychiczny, świadome i celowe działanie, rozmnażanie się i wychowywanie potomstwa oraz pokonywanie przeciwstawnych bodźców środowiskowych"¹⁶. Zapewnienie zdrowia i jego ochrona należą do podstawowych zadań państwa socjalistycznego. Wiąże się to nie tylko z zabezpieczeniem indywidualnych potrzeb w tym zakresie, ale także stanowi przesłanką wydajnej pracy, a co za tym idzie stwarza warunki rozwoju społecznego i wzrostu gospodarczego¹⁷. Zaspokojenie potrzeb w tym zakresie możliwe jest dzięki systemowi "zorganizowanych działań, urządzeń, instytucji i norm prawnych, którymi państwo wpływa na zdrowie społeczeństwa"¹⁸. Funkcjonowanie tego systemu wymaga redystrybucji dochodu narodowego, co wiąże się z jednej strony ze zgromadzeniem odpowiednich środków pieniężnych, z drugiej zaś z ich racjonalnym wykorzystaniem. W państwie socjalistycznym szczególna rola przypada w tym zakresie budżetowi.

¹⁶ M. Miśkiewicz, Ochrona zdrowia, [w:] Polityka społeczna, red. A. Rajkiewicz, Warszawa 1973, s. 402.

¹⁷ Por. M. Nieduszyński, Analiza nakładów na usługi socjalne w krajach RWPG, Warszawa 1973, s. 152 i n.

¹⁸ Miśkiewicz, op. cit.

Z ochroną zdrowia instytucjonalnie i merytorycznie związana jest także opieka społeczna. Jest to "działalność państwa polegająca na zaspokojeniu ze środków państwa niezbędnych potrzeb życiowych osób, które trwale lub chwilowo własnymi środkami lub pracą uczynić tego nie mogą"¹⁹. Ochrona zdrowia i opieka społeczna obok oświaty i wychowania, kultury i sztuki, kultury fizycznej i sportu oraz turystyki i wypoczynku stanowią dziedzinę działalności mieszczącą się w obszarze usług socjalnych i kulturalnych. Wydatki bieżące budżetu państwa na te usługi stanowiły ponad 134 mld zł, tj. 17,5% ogółu wydatków budżetowych. W omawianej grupie wydatków dominuje ochrona zdrowia i opieka społeczna - ok. 47% ogółu tych wydatków²⁰.

W klasyfikacji budżetowej ochrona zdrowia i opieka społeczna mieszczą się w osobnych działach. Spośród pięciu typów podmiotów - domy małego dziecka, żłobki, przychodnie i szpitale, zaliczane są do pierwszego z nich, a domy pomocy społecznej do drugiego. Z tego względu w rozważaniach jako punkt wyjścia przyjęto łączne nakłady na obydwa działy.

Przeprowadzona analiza dotyczy tych placówek, podległych Ministerstwu Zdrowia i Opieki Społecznej, które finansowane są z budżetów terenowych, a pomija lecznictwo specjalistyczne finansowane z innych źródeł (np. wojskowe, kolejowe, kliniczne).

W dziale ochrony zdrowia, w samodzielnym rozdziale budżetowym wyodrębniono "leki dla uprawnionych". Są to dopłaty do leków i środków pomocniczych, które wydaje się ludności w aptekach na podstawie zniżkowych lub bezpłatnych recept lekarskich. Dopłat tych nie można uznać za bezpośredni koszt konkretnego podmiotu ochrony zdrowia lub opieki społecznej. Z tego względu nakłady na obydwa działy pomniejszono o koszty tego ostatniego rozdziału budżetowego. Urealnia to udział badanych typów podmiotów w nakładach na ochronę zdrowia i opiekę społeczną. Dopłaty do leków dla uprawnionych wyniosły w okresie jednego roku, który poddano obserwacji - 13 238

¹⁹ Mała Encyklopedia Powszechna, Warszawa 1959, s. 656; szerzej na ten temat M. K a r c z e w s k i, Opieka społeczna, [w:] Polityka społeczna, s. 427 i n.

²⁰ Obliczenia własne na podstawie Rocznika Statystycznego GUS z 1978 r., tabl. 3(666), s. 418, 6(669), s. 419, 9(672), s. 420.

mln zł, co stanowi 21,7% wszystkich nakładów na ochronę zdrowia i opiekę społeczną²¹. Z pozostałej kwoty - 30 619,92 mln zł, czyli 48,9% jest przeznaczane na objęte badaniem typy podmiotów. Celowe jest więc, aby punkt odniesienia dla danych o badanych podmiotach stanowiła wartość nakładów pomniejszona o kwotę leków dla uprawnionych. W związku z powyższym udział kosztów badanych typów placówek stanowi aż 61,7% wszystkich nakładów tego resortu, tak jak w wariancie B.

Z e s t a w i e n i e 1

Leki i ich udział w nakładach na ochronę zdrowia i opiekę społeczną
(w mln zł)

Wariant	Nakłady na ochronę zdrowia i opiekę społeczną		Nakłady na pięć typów placówek		Leki dla uprawnionych		Nakłady na pozostałe typy placówek	
	Kwota	%	Kwota	%	Kwota	%	Kwota	%
A	62 829	100,00	30 619,9	48,9	13 238	21,7	18 971,1	29,4
B	49 591	100,00	30 619,9	61,7	.	.	18 971,1	38,3

Ź r ó d ł o: Rocznik Statystyczny Ochrony Zdrowia 1979, Warszawa 1979, tabl. 3/10, s. 162.

Tak wysoki udział 5 typów podmiotów w całości nakładów na ochronę zdrowia i opiekę społeczną wskazuje na ich wagę społeczną i ekonomiczną.

Lecznictwo szpitalne jest jedną z podstawowych form opieki zdrowotnej zarówno z punktu widzenia przeznaczonych na ten cel funduszy pieniężnych, jak i spełnianych funkcji. Placówki tego typu wykonują nie tylko zadania związane z leczeniem, lecz organizują ponadto całodobową opiekę nad chorymi, wynikającą z ich separacji przestrzennej. Zakres tych świadczeń wpływa oczywiście na poziom kosztów szpitalnictwa, obejmujących oprócz wy-

²¹ Patrz wariant A poniższego zestawienia.

datków związanych z diagnozowaniem i leczeniem również takie, które dotyczą utrzymania chorego, opieki realizowanej przez średni i niższy personel medyczny itp.

Przychodnie i gminne ośrodki zdrowia są obok szpitali podstawowymi podmiotami działalności ochrony zdrowia, charakteryzującymi się otwartą opieką medyczną. Stanowią więc pośrednie ogniwo między pacjentem a szpitalem.

Prawidłowe wypełnianie funkcji zawodowych przez kobiety wymaga czasowego odciążenia ich od obowiązku opieki nad dziećmi. Zorganizowaną formą opieki nad dziećmi do lat 4 są w Polsce żłobki. Pierwsza połowa lat siedemdziesiątych charakteryzowała się wysokim wzrostem poziomu aktywności zawodowej kobiet, natomiast w drugiej połowie zaobserwowano zahamowanie tego zjawiska "na co niewątpliwie wpłynęła polityka społeczna [...] zapewniająca [...] warunki rozwoju rodzin [...] przez [...] stworzenie kobietom wychowującym dzieci do lat 3 możliwości osobistego sprawowania nad nimi opieki"²² (bezpłatne urlopy wychowawcze przysługujące do lipca 1981 r., a od lipca 1981 r. do chwili obecnej płatne urlopy wychowawcze przez 24 miesiące po urlopie macierzyńskim, a następnie możliwość korzystania z bezpłatnego urlopu wychowawczego do 4 roku życia dziecka.

Domy małych dzieci, mimo iż w nakładach na ochronę zdrowia nie odgrywają większej roli, spełniają jednak ogromnie ważne funkcje społeczne. Są one pierwszym domem rodzinnym dla małych dzieci do trzech lat życia, a także "schronieniem" dla potrzebujących opieki matek w okresie przed i po porodzie. Tak więc za korzystających z usług tych placówek uważa się zarówno małe dzieci, jak i matki tam przebywające.

Domy pomocy społecznej zostały uwzględnione w badaniu z uwagi na ogromny wzrost ich znaczenia w rozwijającym się społeczeństwie. Konieczność ich organizowania związana jest z przedłużeniem życia człowieka i atomizacją rodziny, a więc ze "wzrostem zapotrzebowania na opiekę nad ludźmi starszymi [...] Jest to pośredni skutek zmian zachodzących w rodzinie...", takich jak np. "wysoki odsetek kobiet pracujących zawodowo, duża migracja młodszej generacji, upowszechnienie się małej rodziny i małych

²² Opieka nad dzieckiem i rodziną - z Komisji Sejmowych, "Praca i Zabezpieczenie Społeczne" 1980, nr 2.

mieszkań²³. "Już w 1973 roku NIK stwierdziła, że budowa domu pomocy społecznej jest znacznie tańsza, niż budowa szpitala, niższy jest również koszt utrzymania pacjenta w domu pomocy społecznej niż w szpitalu. Wybudowanie domów pomocy społecznej pozwoliłoby zwolnić miejsca w szpitalach zajęte przez przewlekłe chorych"²⁴. Te i inne czynniki wpłynęły na zróżnicowanie form usług świadczonych przez instytucje opieki społecznej, a więc wyznaczyły potrzebę organizowania różnych rodzajów tych placówek²⁵.

2. Poziom i rodzajowa struktura kosztów

Nakłady na ochronę zdrowia wyniosły w 1977 r. 58 296 mln zł, a na opiekę społeczną 4533 mln zł.

Najważniejszą i najwyższą pozycję kosztów ogółem w całości nakładów na ochronę zdrowia i opiekę społeczną stanowiły szpitale i przychodnie - szpitale 34,2%, czemu w badanym okresie odpowiadała wartość 16 970 392 tys. zł, natomiast przychodnie 20,2% - kwota 9 995 302 tys. zł. W domach pomocy społecznej poniesiono koszty w wysokości 1 647 453 tys. zł, co stanowiło 3,3%, skorygowanych o leki dla uprawnionych ogółu nakładów. Dotacje na żłobki²⁶ wyniosły 1 629 392 tys. zł, co daje udział 3,2%. Stosunkowo najmniej, albowiem 218 674 tys. zł, tzn. zaledwie 0,4% wszystkich nakładów, kosztowały domy małych dzieci. Podstawowym składnikiem kosztów ogółem są koszty osobowe. Ich udział wynosił 54,7% i stanowił 27 134 mln zł.

²³ H. W o r a c h-K a r d a s, Instytucjonalna pomoc społeczna ludziom starszym, "Praca i Zabezpieczenie Społeczne" 1978, nr 2, s. 41.

²⁴ Realizacja programu ochrony zdrowia i opieki społecznej - z Komisji Sejmowych, "Praca i Zabezpieczenie Społeczne" nr 12/1980.

²⁵ Rocznik Statystyczny Ochrony Zdrowia 1979, Warszawa 1979, s. 170.

²⁶ Żłobki zorganizowane są w formie zakładów budżetowych. Zastosowane w badaniu informacje finansowe pochodzą ze sprawozdańczości o kosztach. Dlatego też w analizie udziału żłobków w nakładach na ochronę zdrowia i opiekę społeczną zachodzi konieczność pomniejszenia kosztów o odpłatność ludności. Wyniosła ona według danych Ministerstwa Zdrowia i Opieki Społecznej 158 707 tys. zł, zaś dotacje z budżetu liczyły 1 629 392 tys. zł. W tym miejscu powstaje pytanie czy można ustalić, jak poszczególne rodzaje kosztów

Na koszty materiałowe, przypadała natomiast kwota 13 365 mln zł, a 4282 mln zł to koszty usług, co w kosztach ogółem dało odpowiednio 26,9 oraz 8,6%.

Różnicę między wartością kosztów ogółem a sumą omówionych rodzajów kosztów stanowią tzw. koszty inne, na które składają się głównie odpisy i dotacje na różne fundusze (np. mieszkaniowy, socjalny). Udział kosztów innych w kosztach ogółem ochrony zdrowia wynosił 9,7%, co stanowiło kwotę 4834 mln zł.

Analiza poziomu i struktury nakładów na ochronę zdrowia i opiekę społeczną wskazuje na pewne prawidłowości. Większość środków przeznacza się na działalność szpitali i przychodni, a wśród tychże nakładów największy udział mają koszty osobowe, a następnie rzeczowe.

Wszelkie instytucjonalne formy opieki nad dziećmi, osobami starszymi lub niesprawnymi pozostają zdecydowanie w tyle w stosunku do potrzeb i oczekiwań społecznych w tej dziedzinie. Przyczyn tego stanu rzeczy należy poszukiwać nie tyle w dyspreferencjach polityki państwa, co w ograniczoności środków resortowych i w wadze społecznej celów konkurencyjnych, w szczególności lecznictwa.

Przyjęte do badań podmioty różnią się między sobą wieloma czynnikami rzeczowymi i osobowymi, co nie pozostaje bez wpływu na poziom i strukturę kosztów.

Charakter leczenia szpitalnego, odmienny w przypadku poszczególnych chorób, implikuje zróżnicowaną strukturę kosztów leczenia w przekroju nie tylko poszczególnych szpitali (w badaniach specjalistyczny szpital pulmonologiczny i szpital wojewódzki zespolony), ale również oddziałów pojedynczego szpitala. Podobnie ma się rzecz w układzie terytorialnym. Łącznie zebrano dane o 29 oddziałach. Ponieważ w szpitalu specjalistycznym istnieje dziewięć oddziałów ftyzjatrycznych o podobnym zakresie działania, uznano za wystarczające operować nimi sumarycznie.

partycypują w tej kwocie. Gospodarka finansowa klasycznego zakładu budżetowego wymaga, aby wydatki znajdowały pokrycie w dochodach, a te zaś w przypadku żłobków składają się z dotacji państwa i odpłatności ludności. W rezultacie nie można się dopatrzeć różnic w kierunkach wydatków pokrywanych z tych dwóch źródeł. Dla celów analizy modelowo więc przyjęto, że struktura wydatków finansowanych z dotacji budżetowych jest identyczna ze strukturą kosztów wszystkich żłobków.

Za jednostkę badaną przyjęto oddział, co jest zgodne z hipotezą o zróżnicowaniu kosztów w zależności od specyfiki poszczególnych oddziałów. Przy takim założeniu każdy oddział potraktowany został jako odrębna placówka. Wśród komórek funkcjonalnych szpitali wydzielono oddziały podstawowe i obsługiwo-pomocnicze o różnym charakterze. W pierwszych dokonuje się faktycznej hospitalizacji chorych, drugie świadczą swoje usługi - w zależności od potrzeb - na rzecz wszystkich chorych.

W myśl przyjętych założeń do tych ostatnich zaliczono następujące jednostki organizacyjne: blok operacyjny, rehabilitację, intensywną opiekę medyczną, gabinety dentystyczne, laboratoria i pracownie diagnostyczne, punkt krwiodawstwa, izbę przyjęć, pralnię, kuchnię, magazyny, gospodarstwo ogrodniczo-hodowlane, administrację.

Charakter powyższych jednostek organizacyjnych wskazuje, że ich koszty są zdeterminowane przez rozmiary i strukturę działalności oddziałów podstawowych.

Na tym gruncie powstaje problem metody powiązania kosztów tych oddziałów z kosztami oddziałów podstawowych.

Przyjęcie oddziału podstawowego jako jednostki badanej implikuje konieczność uwzględnienia wielkości kosztów oddziałów pomocniczych przypadających na poszczególne oddziały podstawowe.

Braki natury ewidencyjnej przesądzają o tym, że nie można ustalić rzeczywistego udziału oddziału pomocniczego w kosztach oddziałów podstawowych. Pozostaje więc jedynie szacunkowy sposób ustalania tych wielkości przy wykorzystaniu odpowiednio skonstruowanego klucza.

W praktyce posłużyć się tu można wielkościami będącymi podstawą konstrukcji wskaźników budżetowych, takich jak: liczba miejsc etatowych i rzeczywistych, liczba hospitalizowanych, liczba osobodni itp. Przyjęcie którejkolwiek z tych koncepcji jest jednak daleko idącym uproszczeniem, gdyż udział oddziału podstawowego w kosztach oddziałów pomocniczych byłby taki sam jak udział miejsc etatowych (rzeczywistych), osobodni, hospitalizowanych tego oddziału w całym szpitalu. Trudno zakładać bezkrytycznie, że tak jest w rzeczywistości. Przykładem niech będzie fakt, że noworodków i kobiet ciężarnych w zasadzie się nie prześwietla, zatem błędem jest koszty pracowni rentgenowskich rozliczać na te oddziały. Dlatego

też metodologicznie poprawniejsze wydaje się prowadzenie analizy kosztów dla całego szpitala oraz dla poszczególnych oddziałów podstawowych.

Koszty ogółem obydwu szpitali ukształtowały się na zbliżonym poziomie - w szpitalu zespólnym 74,7 mln zł, w szpitalu specjalistycznym 67,5 mln zł. Mimo zbliżonej wartości kosztów ich rozkład na obsługową i podstawową działalność szpitala jest różny. W szpitalu zespólnym koszty oddziałów podstawowych wynosiły 62,3 mln zł, tj. 83,4% kosztów ogółem, natomiast w szpitalu specjalistycznym koszty te zamknęły się kwotą 39,7 mln zł (58,9% kosztów ogółem). Wszystko wskazuje na to, że tak odmienne proporcje wynikają w przedstawionym zakresie z nastawienia szpitala specjalistycznego na leczenie chorób płuc, a jest to związane na ogół z długim okresem leczenia i przeważnie niskim kosztem leków, a jednocześnie leczenie wspomnianych chorób wymaga przeprowadzenia licznych analiz lekarskich, stąd relatywnie znaczny udział kosztów komórek obsługowo-pomocniczych tego szpitala. O specjalistycznym charakterze omawianej placówki niech świadczy fakt, że oddziały ftyzjatryczne pochłonęły 20,1 mln zł, tj. 50,5 % kosztów oddziałów podstawowych, a jeśli tę kwotę powiększymy o oddziały: pulmonologiczny i chirurgii klatki piersiowej, to koszty oddziałów związanych z leczeniem chorób płuc zamkną się kwotą 26,0 mln zł, tj. 65,3% kosztów podstawowych.

W szpitalu zespólnym występują znaczne zróżnicowania między oddziałami. Najwyższy udział w kosztach ogółem tego szpitala ma oddział ginekologiczno-położniczy - 16,7% (10,4 mln zł), następnie oddział wewnętrzny - 15,7% (9,8 mln zł) oraz oddział chirurgiczny - 14,5% (9,0 mln zł).

Dominującą grupę kosztów w oddziałach podstawowych stanowią w obu szpitalach koszty materiałowe - w szpitalu zespólnym wyniosły one 49,7%, a w specjalistycznym 58,6%. Koszty osobowe w tych oddziałach stanowiły odpowiednio: 46,4 i 37,0%. Koszty materiałowe we wszystkich oddziałach podstawowych szpitala specjalistycznego przewyższały koszty osobowe. Dotyczy to w szczególności oddziałów ftyzjatrycznych, pulmonologii, urologii i chirurgii ogólnej. W szpitalu zespólnym tak znaczne zróżnicowanie struktury kosztów nie występowało, za wyjątkiem laryngologii, gdzie koszty osobowe stanowiły 35,5, a materiałowe 60,8% kosztów ogółem.

Diametralnie różna sytuacja wystąpiła w oddziałach pomocniczych. Zdecydowanie większą część stanowiły tam koszty osobowe. Ich udział w kosztach ogółem szpitala zespolonego ukształtował się na poziomie 87,5%, a w szpitalu specjalistycznym 60,8%. Między kosztami materiałowymi analizowanych oddziałów pomocniczych występowało bardzo duże zróżnicowanie. Koszty te w pierwszej placówce wyniosły 4,0, a w drugiej 32,4% kosztów ogółem.

W kosztach osobowych zdecydowanie przeważał osobowy fundusz płac - od 80,2% w szpitalu specjalistycznym do 83,0% w szpitalu zespolonym.

W zakresie kosztów materiałowych główną pozycję stanowiły leki i środki pomocnicze (w szpitalu zespolonym - 40,3% kosztów materiałowych). Niższe wskaźniki miały oddziały: płucny (12,8%), reumatologiczny (21,6%), ortopedyczny (27,8%) i dermatologiczny (30,8%), natomiast znacznie wyższe oddział ginekologiczno-położniczy (58,6%).

Nieco odmiennie ukształtował się ten wskaźnik w szpitalu specjalistycznym, gdzie wyniósł on 47,0%. Znaczne odchylenia w górę wystąpiły w oddziałach: urologicznym (55,3%) i chirurgii ogólnej (53,7%), a w dół w oddziale neurochirurgicznym (10,8%).

Drugą grupę co do wielkości udziału w kosztach materiałowych, stanowiły w obu szpitalach koszty żywności. W szpitalu zespolonym przeciętne nakłady na żywność stanowiły 19,9, a w szpitalu specjalistycznym 23,1% kosztów materiałowych.

Kolejną grupę o znaczącym udziale w omawianych kosztach tworzą koszty energii. Ich udział w szpitalu zespolonym wyniósł 11,0, a w specjalistycznym 4,6%.

Na znacznie niższym poziomie ukształtowały się koszty usług. W szpitalu zespolonym stanowiły 3,6, a w specjalistycznym 4,3% kosztów ogółem.

Koszty inne w obydwu szpitalach ukształtowały się na niskim poziomie. Udział ich w kosztach ogółem stanowił 1,1%.

W kosztach działalności przychodni i gminnych ośrodków zdrowia występuje wyraźna różnica między miastem i wsią. Przychodnie miejskie miały znacznie wyższe koszty (2,5-2,9 mln zł) niż gminne ośrodki zdrowia (0,6-1,6 mln zł). Były one również dużo wyższe od przeciętnych kosztów dla kraju (1,2 mln zł). Na uwagę zasługuje fakt, iż mimo olbrzymich różnic w rozmiarach działalności (mierzonej liczbą pacjentów, zatrudnienia), w zakresie świadczonych

usług (różnice w liczbie specjalności) i warunkach pracy (przychodnia przemyska ma 4-krotnie większą powierzchnię użytkową), koszty ich działalności były zbliżone. Można więc domniemywać, że decydują o tym różnice w poziomie zaspokajania potrzeb, jakość świadczonych usług oraz wyposażenie w sprzęt medyczny i aparaturę.

Koszty działalności obu gminnych ośrodków zdrowia były znacznie niższe od średnich dla kraju, a jednocześnie różniły się między sobą. Rozbieżności te nie są uzasadnione rozmiarami i zakresem rodzajowym świadczonych usług (poradnictwo ogólne i stomatologia, w obu placówkach identyczna powierzchnia użytkowa, także podobna liczba zatrudnionych). Różnice dotyczą jedynie liczby pacjentów.

Struktura kosztów badanych placówek wskazuje na wyraźne różnice między województwami. O ile w placówkach województwa piotrkowskiego koszty osobowe były relatywnie niskie (28,0-31,0% kosztów ogółem), to w podmiotach woj. przemyskiego były one bardzo wysokie (ponad 74,0 - ok. 85,0%). Rzutowało to bezpośrednio na udział kosztów materiałowych w ogóle kosztów, który kształtował się odwrotnie - był wysoki w woj. piotrkowskim (63,5 - ponad 69,0%) i stosunkowo niski w woj. przemyskim (ponad 10,0 - ponad 20,0%). Pozostałe grupy kosztów (usług i inne) nie odgrywały większej roli. Układ kosztów może więc świadczyć o zróżnicowaniach regionalnych. W rozpatrywanej sytuacji lepsze wyposażenie w czynnik rzeczowy leczenia posiadały przychodnie w województwie piotrkowskim, zaś w osobowy - ośrodki przemyskie. Analiza liczby pacjentów przypadających na 1 zatrudnionego (od 1457 do 2104) nie potwierdza jednak w całej rozciągłości tak sformułowanego wniosku i wskazuje raczej na zróżnicowania między miastem a wsią, a nie między miastami wojewódzkimi. Ponadto wszystko zdaje się wskazywać na to, że w woj. przemyskim zatrudniona była kadra z wyższymi kwalifikacjami. Stwierdzenie to wymagałoby jednak odrębnej weryfikacji.

W kosztach osobowych dominującą pozycją były koszty osobowego funduszu płac (ok. 80,0% tych kosztów w badanych placówkach) oraz składka na ubezpieczenia społeczne.

Struktura kosztów materiałowych była w analizowanych jednostkach zróżnicowana. W woj. piotrkowskim główną pozycję tych kosztów stanowiły leki i środki pomocnicze (przychodnia 97,0%, ośrodek zdrowia - ok. 92,0% kosztów materiałowych), natomiast w woj. przemyskim dobra materiałne jednorazowego zużycia (przychodnia - ponad 40,0%, ośrodek zdrowia - ok. 32,0%) oraz przedmioty nietrwałe (przy-

chodnia 36,0 i ośrodek zdrowia - 49,0% kosztów materiałowych). Takie ukształtowanie się dominujących pozycji kosztów materiałowych wskazuje na różnicowanie między badanymi województwami.

Główne kierunki wydatków tej grupy kosztów stanowiły w woj. piotrkowskim dopłaty do leków dla uprawnionych, zakup środków opatrunkowych oraz leków diagnostycznych, natomiast w woj. przemyskim - zakup sprzętu medycznego i gospodarczego, fartuchów oraz węgla, koksu i innych paliw. Różnicowanie między województwami wynikało prawdopodobnie ze struktury rodzajowej potrzeb specyficznej dla badanego roku, różnic w poziomie wyposażenia w aparaturę medyczną i zaopatrzenie w leki, a także z całą pewnością z odmiennej infrastruktury. W tym ostatnim przypadku wskazuje na to pozycja, która również odgrywa pewną rolę w kosztach materiałowych. Są to koszty energii. Najwyższy ich poziom występował w przychodni przemyskiej (ponad 13% kosztów materiałowych). W związku ze swą dyslokacją budynkową zużywa ona znaczne środki na opał.

Pozostałe grupy kosztów odgrywają niewielką rolę w kosztach ogółem. Dominującymi pozycjami w kosztach usług były w woj. piotrkowskim usługi budowlano-montażowe (ośrodki zdrowia) oraz usługi komunalne i wywóz śmieci (przychodnie), natomiast w woj. przemyskim usługi przemysłowe. Tu również różnicowanie wyznacza infrastruktura.

W analizowanych żłobkach koszty ogółem były zróżnicowane (od 891 211 do 2 150 201 zł), a najwyższy poziom osiągnęły w żłobkach przyzakładowych. W porównaniu ze średnią krajową (1384 tys. zł) cztery z badanych żłobków osiągnęły wyższe koszty. Należy zaznaczyć, że średnia krajowa nie uwzględnia rodzajów żłobków (dziennie, tygodniowo itp.), usytuowania na wsi czy w mieście ani względów organizacyjnych (przyzakładowy, rejonowy).

We wszystkich żłobkach dominujący udział w kosztach ogółem miały koszty osobowe (od 43,8 do 64,0%) i zbliżały się do średniej krajowej - 59%.

Najwyższą wartość miał osobowy fundusz płac, który jednak tylko w dwóch żłobkach był identyczny ze średnią krajową, w pozostałych był natomiast niższy. Składka na ubezpieczenia społeczne pozostaje w ścisłym związku z osobowym funduszem płac, gdyż zgodnie z obowiązującymi przepisami jest naliczana w określonym stosunku do jego wysokości.

Koszty materiałowe ukształtowały się na poziomie od ok. 30 do 38,5% kosztów ogółem w badanych żłobkach, co odpowiada średniej krajowej - 34,0%. Najważniejszą pozycję w kosztach materiałowych stanowiły środki żywności (44,5 - 62,8%). Wydatki na żywność w żłobkach podlegają normowaniu. Poziom kosztów związanych ze środkami żywności jest więc funkcją obowiązujących przepisów i nie wynika z innych czynników, zależnych i niezależnych od zarządzających danym podmiotem.

Koszty dóbr jednorazowego zużycia zostały ukształtowane przede wszystkim przez koszty zakupu węgla, koksu i innych paliw. Ich wysokość uzależniona była przede wszystkim od powierzchni użytkowej budynku.

Zakup przedmiotów nietrwałych w największym stopniu wiązał się we wszystkich żłobkach z nabywaniem produktów przemysłu bawełnianego, a w niektórych placówkach z dodatkowym wyposażeniem w meble i wyroby stolarskie.

O kosztach energii decydowały przede wszystkim warunki pracy placówek w ciągu roku. Określały one rodzaj wykorzystywanej energii.

Bezwzględne i względne wartości kosztów usług w żłobkach kształtowały się na bardzo różnym poziomie, co wiąże się z faktem, że występowanie poszczególnych rodzajów usług nie ma charakteru powszechnego. We wszystkich podmiotach koszty usług transportowych miały niewielkie rozmiary. Wyjątek stanowiły usługi budowlano-montażowe w wysokości ponad 400 tys. zł związane z remontem bieżącym i konserwacją budynku w żłobku zakładowym, co zaważyło na relatywnie najniższym udziale kosztów osobowych w tej placówce.

Domy małych dzieci różnią się nie tylko powierzchnią użytkową, a więc warunkami w jakich świadczy się usługi, ale także liczbą personelu i wykorzystaniem miejsc (zapotrzebowanie na pobyt w domu przemyskim było bardzo duże, natomiast w placówce piotrkowskiej miejsca etatowe były niemal w połowie nie wykorzystane).

Przy mniejszej liczbie korzystających, koszty domu piotrkowskiego, jakkolwiek wyższe niż przemyskiego, były jednak właśnie zbliżone do średnich kosztów ogółem przeciętnej placówki w Polsce (3527 tys. zł). Różnica w kosztach badanych domów może wynikać nie tylko z większej liczby zatrudnionych, ale niemal 1,7 krotnie większej powierzchni budynku, jakim dysponuje placówka piotrkowska.

Większa liczba zatrudnionych w domu piotrkowskim zwiększa bezwzględny poziom kosztów osobowych, choć ich udział w kosztach ogółem jest podobny jak w domu przemyskim i niewiele wyższy od udziału kosztów osobowych w kosztach ogółem przeciętnej placówki w Polsce (ok. 62,0%). Na te różnicowania wpływa zapewne fakt, że na 54 zatrudnionych w pierwszej placówce aż 12 osób stanowi niższy personel medyczny, którego w ogóle nie ma w drugim domu.

Koszty materiałowe w obu placówkach są niższe zarówno w wartościach bezwzględnych, jak i względnych, od średnich krajowych. Są one wypadkową różnych rodzajów kosztów zaliczanych do tej grupy. I tak główną pozycję stanowiły tutaj środki żywności, których poziom bezwzględny był o ok. 60 tys. zł wyższy w domu piotrkowskim, choć wartość względna - była tu niższa. Można to uzasadnić mniejszą liczbą korzystających z tego domu. Przeciętnie koszty środków żywności w tego typu placówkach w Polsce kształtują się na o wiele wyższym poziomie, co również przy normach jednostkowych żywienia może wynikać z dużo większej średniej liczby korzystających ze świadczeń tych placówek. Także z powodu zróżnicowania liczby korzystających pozycja "przedmioty nietrwałe" jest znacznie wyższa w domu przemyskim w związku z większymi zakupami odzieży i obuwia.

Sytuacja zmienia się jeśli chodzi o poziom dóbr jednorazowego zużycia. Kształtują je przede wszystkim koszty węgla, koksu i innych paliw i prawdopodobnie zróżnicowania na "korzyść" placówki piotrkowskiej wynikają z większej powierzchni użytkowej jaką ona dysponuje.

Pozostałe pozycje stanowią leki i środki pomocnicze oraz koszty energii. Z "finansowego punktu widzenia" ich znaczenie jest jednak marginesowe.

Koszty usług miały niewielki udział w kosztach ogółem, znacznie jednak odbiegają "w górę" od sytuacji w przeciętnym domu w Polsce. Głównymi składnikami kosztów usług są usługi budowlano-montażowe i transportowe, co w obu domach wiązało się z drobnymi remontami.

Koszty inne są w wartościach bezwzględnych pozycjami zupełnie marginesowymi.

Domy pomocy społecznej różni nie tylko właściwa dla nich specyfika świadczonych usług (dom dzienny i dom specjalny dla przewlekłe chorych), ale także rozmiary działalności (charakteryzowane

przez takie parametry, jak: liczba pensjonariuszy, osobodni, zatrudnionych, powierzchnia, kubatura), które określają wielkość kosztów ogółem i według rodzajów. Wskazują one w dwu badanych domach na trzykrotnie większe rozmiary działalności, co pociąga za sobą ponad 3-krotnie wyższe koszty w jednym domu: 2,3 mln zł i 8,6 mln zł. Przeciętny koszt jednego domu w Polsce wynosił 3,2 mln zł. Jest to jednak miara statystyczna, nie uwzględniająca rodzajów placówek (np. domy rencistów dzienne, całodobowe, specjalne dla upośledzonych umysłowo, dzieci niedorozwiniętych itp.).

Podstawową grupę kosztów tworzył w obu placówkach czynnik osobowy. Względnie biorąc były one niemal identyczne ze średnią krajową (ok. 50%).

Dominującą pozycję posiada w kosztach osobowych osobowy fundusz płac. We względnych wartościach jest on zbliżony do średniej krajowej (ponad 79,8%). Składka na ubezpieczenia społeczne, jako pochodna funduszu płac, jest również liczącą się pozycją. Mimo że dom dla przewlekle chorych jest ponad trzykrotnie większy, kwota funduszu na podróże krajowe jest niższa. Wynika to z usytuowania domu dziennego na wsi, co powoduje konieczność częstszych wyjazdów, chociażby w celach zaopatrzeniowych.

Zapomogi dla pensjonariuszy są, zgodnie z obowiązującą klasyfikacją budżetową, elementem świadczeń społecznych. Z metodologicznego punktu widzenia jednak koszt ten - związany z biorcą usług - został w badaniach celowo wyłączony ze świadczeń społecznych, obejmujących także świadczenia dla dawców usług lub ich rodzin.

Drugą co do wielkości grupę kosztów tworzą koszty materiałowe, których udział w kosztach ogółem, podobnie jak kosztów osobowych, niewiele odbiegał od średniej krajowej (ponad 42%). Największą pozycję stanowią tu środki żywności, których udział w kosztach materiałowych był identyczny (ponad 54,6%) w badanych placówkach i niewiele wyższy od średniej krajowej.

Struktura poszczególnych rodzajów kosztów materiałowych jest w obu badanych domach zbliżona. Różnice dotyczą jedynie dóbr jednorazowego zużycia i energii. Wydaje się, że przyczyną zróżnicowania pierwszej z tych grup kosztów są koszty opału, które w domu dziennym były 2,2 raza niższe niż w placówce dla przewlekle chorych - uzasadniają ten fakt różnice w powierzchni i kubaturze obu placówek.

Zgodnie z klasyfikacją budżetową paragraf dotyczący energii

obejmuje m. in. opłaty za dostawę wody. Wystąpiły one w mieście, ale nie na wsi, pozbawionej sieci wodociągowej. W tym ostatnim przypadku korzystano z własnej studni.

Omówiona wyżej sytuacja potwierdza zależność kosztów materiałowych od infrastruktury technicznej, a w szczególności komunalnej.

Uzupełnieniem kosztów osobowych i materiałowych są koszty usług i inne. Mają one marginalny udział w kosztach ogółem, jednak ich zróżnicowane wartości bezwzględne zasługują na uwagę. Są one wypadkową wielu czynników wynikających zarówno z infrastruktury technicznej, z wydatków na usługi kominiarskie i wywóz śmieci, z okresu eksploatacji budynku (usługi budowlano-montażowe, przemysłowe), jak i zagospodarowania terenu wokół budynków (np. sadzenie krzewów). Uchwycenie kosztów jednego roku daje więc jedynie informację o stanie faktycznym i nie pozwala na szersze wnioskowanie.

3. Zróżnicowanie kosztów jednostkowych - ogółem, zmiennych

Przedstawiona struktura kosztów jest wypadkową wielu czynników. Można ją scharakteryzować dzięki analizie kosztów jednostkowych ogółem oraz zmiennych. Duże znaczenie ma tutaj dobór nośników, które stanowią odniesienie w rachunku kosztów jednostkowych.

Dla szpitali przyjęto następujące nośniki: hospitalizowany, osobodzień, miejsce etatowe, miejsce rzeczywiste, zatrudniony w działalności podstawowej i pomocniczej, zatrudniony w działalności podstawowej, m^2 i m^3 .

W przeprowadzonych badaniach analizą objęto koszty rozliczane na większość spośród wymienionych nośników. W niniejszym opracowaniu, którego celem jest prezentacja metodologii rachunku kosztów ograniczono się do szczegółowego opisu kosztów jednostkowych na nośniki: hospitalizowany i osobodzień. O wyborze tych nośników zdecydował fakt, że w praktyce są one najczęściej stosowane a także wzajemnie się uzupełniają, gdyż koszt jednego osobodnia pomnożony przez średni okres pobytu chorego w szpitalu daje koszt jednego hospitalizowanego. Z tego wynika, że koszt rozliczany na hospitalizowanego uwzględnia dodatkową zmienną, jaką jest czas

leczenia. W konsekwencji z punktu widzenia zakwalifikowania poszczególnych pozycji kosztów do zmiennych lub stałych, między omawianymi nośnikami nie występują żadne różnice, a co za tym idzie udział kosztów zmiennych w kosztach ogółem jest taki sam.

Problemy metodologiczne związane z pozostałymi nośnikami zostana przedstawione w zarysie, co jednak nie oznacza rezygnacji z zastosowania w procesie realizacji optymalnego planowania, którego istotę stanowić powinno "związanie" poszczególnych pozycji kosztów z określonym nośnikiem.

Na podstawie literatury przedmiotu, a także doświadczeń własnych dokonano zakwalifikowania poszczególnych pozycji kosztów do zmiennych lub stałych z punktu widzenia zmienności poszczególnych nośników.

Przeprowadzona kwalifikacja wykazała, że zmienne koszty jednostkowe różnią się znacznie w przypadku poszczególnych nośników. Koszty jednostkowe szpitala zespolonego rozliczone na jednego hospitalizowanego wyniosły 4309,9 zł, a koszty zmienne - 3406,2 zł, czyli stanowiły 79,0% kosztów razem. Koszty zaś na jeden osobodzień wyniosły 314,9 zł, z tego koszty zmienne 248,8 zł. W szpitalu specjalistycznym koszty jednostkowe na hospitalizowanego osiągnęły znacznie większą wartość, bo aż 11 893,0 zł, z czego na koszty zmienne przypadło 74,8%, czyli 8892,8 zł. Natomiast koszty na osobodzień ukształtowały się odpowiednio na poziomie 308,0 i 230,3 zł.

Wynika stąd, że w obydwu szpitalach koszty na osobodzień osiągnęły zbliżony poziom, zaś różnica w kosztach na hospitalizowanego była spowodowana trzykrotnie dłuższym okresem pobytu chorego w szpitalu specjalistycznym (leczenie chorób płuc).

Biorąc to pod uwagę należy dojść do wniosku, że lepszym miernikiem kosztów wydaje się być w planowaniu finansowym osobodzień, ponieważ jego zastosowanie uwzględnia czas pobytu pacjentów wynikający ze specjalizacji szpitala. Jednak niewielkie zróżnicowanie kosztów na ten miernik między szpitalami wynikać może z faktu, że jest on podstawą konstrukcji norm budżetowych, jednolitych dla całego kraju. Potwierdza to fakt znaczniejszego już zróżnicowania kosztów na osobodzień między poszczególnymi oddziałami w obydwu szpitalach. W szpitalu specjalistycznym koszty w oddziale neurochirurgicznym ukształtowały się na poziomie 3995 zł, w tym koszty zmienne stanowiły 44,7%, tj. 1788 zł. Najniższe natomiast koszty

na ten nośnik wystąpiły na oddziałach fizjotratycznych i wynosiły odpowiednio 161,2 zł (w tym zmienne 138,5 zł, czyli 85,9%). Tak wysokie koszty były w oddziale neurochirurgicznym skutkiem stosunkowo niewielkiej w ciągu roku liczby hospitalizowanych - 20 na 27 miejsc etatowych i rzeczywistych, gdyż przy pełnym obłożeniu w przypadku tego nośnika koszt neurochirurgii nie odbiega zbytnio od kosztów innych oddziałów. Wskazuje to ponadto na przydatność nośnika "liczba miejsc etatowych" (rzeczywistych), który w procesie planowania finansowego przeciwdziała dysproporcji w rozdziale środków finansowych. W tym miejscu powstaje jednak problem wykorzystania miejsc w oddziale neurochirurgicznym. Przeciętnie jedno miejsce wykorzystane było przez 19,9 dnia w ciągu roku, podczas gdy przeciętna dla całego szpitala ukształtowała się na poziomie 267,5 dnia.

W szpitalu zespólnym najwyższe koszty na jednego hospitalizowanego wystąpiły na oddziale płucnym i wyniosły 12 517,6 zł, w tym koszty zmienne stanowiły 74,6%, tj. 9341,6 zł. Najniższe zaś w oddziale laryngologicznym - odpowiednio 2516,5 zł, w tym zmienne 83,3%, tj. 2095,1 zł. Wysoki koszt na jednego hospitalizowanego w oddziale płucnym wynika, podobnie jak w szpitalu specjalistycznym, z długiego okresu leczenia, który wyniósł 61,3 dnia, przy przeciętnej dla tego szpitala 13,7 dnia. Przedstawioną tezę potwierdza znacznie mniejsze zróżnicowanie kosztów rozliczonych na jeden osobodzień. Koszty te osiągnęły najwyższy poziom w oddziale ginekologiczno-położniczym - 387,6 zł, w tym koszty zmienne 82,7%, tj. 320,8 zł, najniższe zaś odnotowano w oddziale reumatologicznym - 173,4 zł, w tym zmienne 74,6%, tj. 129,4 zł.

Na koszty ogółem składają się w znacznej mierze koszty osobowe i materiałowe. Koszty osobowe rozliczone na jednego hospitalizowanego w szpitalu zespólnym ukształtowały się na poziomie 1668,7 zł, w tym koszty zmienne stanowiły 78,4%, tj. 1308,4 zł dla wszystkich oddziałów podstawowych i wahały się od 894,2 zł (koszty zmienne 78,7%, tj. 703,6 zł) na oddziale laryngologicznym do 6092,2 zł, (77,2% kosztów zmiennych, tj. 4701,2 zł) na oddziale płucnym.

W szpitalu specjalistycznym koszty osobowe na jednego hospitalizowanego dla oddziałów podstawowych wyniosły 2593,3 zł, co stanowiło 80,2% kosztów zmiennych, czyli 2078,8 zł i wahały się od

1285,6 zł, tj. 79,1% kosztów zmiennych, czyli 1018,1 zł na chirurgii ogólnej do 43 195,2 zł, tj. 79,4% kosztów zmiennych, czyli 34 305 zł na oddziale neurochirurgicznym.

Podstawową zmienną różnicującą koszty na hospitalizowanego jest czas leczenia. Koszty jednostkowe razem i koszty jednostkowe zmienne w szpitalu specjalistycznym były wyższe niż w szpitalu zespólnym. Wyjątek stanowi tu oddział płucny, którego koszt na jednego hospitalizowanego w szpitalu zespólnym był wyższy niż w szpitalu specjalistycznym.

Drugą zmienną o decydującym wpływie na ukształtowanie proporcji kosztów osobowych poszczególnych oddziałów był poziom przeciętnej płacy. Trzeba przede wszystkim stwierdzić, że średnia płaca w obydwu szpitalach ukształtowała się na zbliżonym poziomie. W szpitalu specjalistycznym wyniosła 3456 zł, a w zespólnym 3576 zł miesięcznie. Istotne zróżnicowanie wystąpiło w oddziałach podstawowych. W szpitalu specjalistycznym średnia ta ukształtowała się na poziomie 3210 zł, a w zespólnym była o 1048 zł wyższa. W poszczególnych oddziałach zróżnicowanie średniej płacy nie pokrywało się ze zróżnicowaniem kosztów na hospitalizowanego. Wynika to stąd, że na ten nośnik silniej oddziałuje zróżnicowanie charakteru leczenia niż średniej płacy. Ponieważ nośnik "liczba osobodni" eliminuje wpływ czasu leczenia na poziom kosztów na hospitalizowanego, wpływ zróżnicowania średniej płacy będzie wyraźniej oddziaływał na koszty jednego osobodnia.

Koszty jednostkowe rozliczone na liczbę osobodni w oddziałach podstawowych szpitala zespólnego wyniosły 121,9 zł, w tym koszty zmienne 95,6 zł, i były blisko dwukrotnie wyższe niż w szpitalu specjalistycznym, gdzie osiągnęły poziom 67,2 zł, w tym zmienne 53,8 zł. Największe zróżnicowanie kosztów wystąpiło w szpitalu specjalistycznym, gdzie koszty na jeden osobodzień wahały się od 39,6 zł (w tym 31,0 zł koszty zmienne) na oddziale płucnym, do 1611,7 zł (w tym 1280,0 zł kosztów zmiennych) na oddziale neurochirurgii. Wysoki poziom kosztów osobowych wynikał z faktu, że na tym oddziale było zatrudnionych 19 osób, które obsługiwały tylko 20 chorych, podczas gdy ogółem w oddziałach podstawowych tego szpitala na 1 pracownika przypadało 20 leczonych. W pozostałych oddziałach o zróżnicowaniu w głównej mierze zdecydował poziom średnich plac. I tak w oddziale płucnym, gdzie koszty osobowe są najniższe, najniższy też był poziom przeciętnej płacy, natomiast najwyższy po-

ziom płac wystąpił w oddziale chirurgii klatki piersiowej, co zeterminowało wysoki poziom kosztów na osobodzień - 141,0 zł, w tym koszty zmienne 115,0 zł, a więc najwięcej, poza wyżej omówioną neurochirurgią. Analogiczna sytuacja wystąpiła w szpitalu zespolonym w oddziałach, które mają swoje odpowiedniki w szpitalu specjalistycznym, a więc urologicznym i chirurgii ogólnej, w których wyższemu od przeciętnej poziomowi średniej płacy towarzyszył wysoki poziom kosztów na osobodzień, a w oddziale płucnym niższemu kosztowi na osobodzień odpowiadał niższy od przeciętnego poziom płacy.

W pozostałych oddziałach przedstawiona prawidłowość jest "zakłócona" przez silny wpływ zmiennej, którą jest liczba leczonych przypadających na jednego zatrudnionego. Na przykład w oddziale laryngologicznym pomimo stosunkowo wysokiej średniej płacy koszt na jeden osobodzień był najniższy ze wszystkich oddziałów, albowiem na jednego zatrudnionego przypadała tu najwyższa liczba hospitalizowanych - 70 osób przy średniej dla oddziałów podstawowych 37 osób.

Przedstawione zróżnicowania kosztów wynikać mogą ze specyfiki leczenia, a w związku z tym łączą się z większym lub mniejszym zapotrzebowaniem na zatrudnienie - w szczególności średniego i niższego personelu medycznego. Może na to wpływać poziom kwalifikacji kadr a także intensywność i racjonalność ich wykorzystania. Tego typu czynniki są jednak niezmiernie trudne do skwantyfikowania i na podstawie pojedynczych analiz brak jest podstaw do jakichkolwiek ustaleń, problem więc nie tkwi tutaj w ilościowych analizach, lecz w takiej konstrukcji systemu zasilania finansowego, który eliminowałby niegospodarność.

Drugą grupę mającą istotny wpływ na poziom kosztów jednostkowych, a zatem wyjaśniającą ich zmienność, stanowią koszty materiałowe. O wielkości tych kosztów przesądzają takie pozycje, jak: środki żywności, leki i środki pomocnicze, które łącznie stanowiły w szpitalu zespolonym 60,2, a w szpitalu specjalistycznym 70,1% kosztów materiałowych.

Koszty materiałowe na hospitalizowanego w szpitalu specjalistycznym przekraczały przeszło trzykrotnie koszty w szpitalu zespolonym. Wyniosły one 5688,4 zł (w tym zmienne 4596,9 zł, tj. 80,8%), podczas gdy w szpitalu zespolonym ukształtowały się na poziomie 1815,2 zł (w tym 1570,5 zł koszty zmienne, tj. 86,5%).

Zróżnicowanie między oddziałami szpitala specjalistycznego w

zakresie materiałowych kosztów na hospitalizowanego było większe niż w szpitalu zespólnym. Najwyższy poziom osiągnęły omawiane koszty na oddziale neurochirurgii, wyniosły one 58 661,8 zł, w tym koszty zmienne 13 211,8 zł, tj. 22,5%. Należy zauważyć, że jest to niezwykle niski udział, gdyż w oddziałach podstawowych całego szpitala wyniósł on 89,6%. Dysproporcja ta wynika zapewne stąd, że oddział ten obsłużył tylko 20 hospitalizowanych. W związku z tym ogółowi kosztów nie odbiegających nadto od przeciętnych kosztów całego oddziału towarzyszył niski koszt zmienny związany z małą liczbą leczonych. Musiał zatem wystąpić duży koszt stały - nie związany ze zmiennością nośnika. Wysoki koszt - 5871,2 zł (w tym koszty zmienne 5564,0 zł, tj. 94,8%) zaobserwowano w oddziałach ftyzjatrycznych. Wynika to zapewne z siły oddziaływania zmiennej - czas leczenia jako funkcji specyfiki leczenia gruźlicy. Najniższy zaś koszt wystąpił na oddziale wewnętrznym (1682,2 zł, w tym koszty zmienne 1576,7 zł, tj. 93,5%). W oddziale tym wystąpił niski koszt leków - 779 zł, przy średniej dla oddziałów podstawowych 1968 zł. Natomiast w szpitalu zespólnym najwyższy koszt osiągnął oddział płucny - 5718,0 zł, w tym zmienne 4608,8 zł, tj. 80,6%, a najniższy koszt odnotowano na oddziale laryngologicznym - 1530,8 zł, w tym zmienne 1363,7 zł, tj. 89,1%. Średnia zaś dla oddziałów podstawowych ukształtowała się na poziomie 1786,9 zł, w tym zmienne 1550,6 zł, tj. 86,8%. W szpitalu tym trudno jest jednoznacznie wyjaśnić zmienność i zróżnicowanie przedstawionych kosztów, gdyż wystąpiły braki natury ewidencyjnej.

W związku z faktem stosowania norm budżetowych koszty jednostkowe liczone na osobodzień powinny być zbliżone w obydwu szpitalach. W szpitalu specjalistycznym jednostkowy koszt na osobodzień wyniósł 147,3 zł, w tym zmienne 119,1 zł, tj. 80,8%, a w szpitalu zespólnym odpowiednio 132,6 zł, w tym zmienne 114,7 zł, tj. 86,5%. Oczywiście zabiegi normujące dotyczą szpitali jako całości, a nie stanowią przeszkody w zróżnicowaniu kosztów poszczególnych oddziałów w zależności od potrzeb. Znalazło to odzwierciedlenie w kosztach oddziałów szpitala zespólnego, gdzie skrajne wartości kosztu jednostkowego wyniosły w oddziale płucnym 85,2 zł, w tym kosztów zmiennych 68,6 zł, tj. 80,6%, a w oddziale ginekologiczno-położniczym 180,2 zł, w tym 172,3 zł kosztów zmiennych, tj. 91,0%, przy średniej dla oddziałów podstawowych 130,5 zł, w tym zmiennych 113,3 zł, tj. 86,8%.

Przedstawionych rozbieżności nie można w omawianym przypadku wyjaśnić, gdyż w szpitalu zespolonym leki rozliczono na każdego hospitalizowanego w jednakowym stopniu, stąd też zróżnicowanie kosztów leków na jeden osobodzień uzasadnia zróżnicowanie w kosztach materiałowych, co z kolei wynika wyłącznie z długości leczenia.

W szpitalu specjalistycznym koszty materiałowe wahały się od 83,6 zł (w tym koszty zmienne 80,7 zł, tj. 96,5%) w oddziale płucnym do 154,3 zł (odpowiednio 129,7 zł, tj. 84,0%) w oddziale chirurgii klatki piersiowej oraz 2188,9 zł (w tym zmiennych 493,0 zł, tj. 22,5%) w nietypowym oddziale neurochirurgii. Różnica między kosztami tych oddziałów wynika z różnicy w kosztach leków i środków pomocniczych oraz materiałów i przedmiotów nietrwałych. Jednocześnie niski udział kosztów zmiennych w kosztach oddziału neurochirurgii pośrednio świadczy o niewykorzystanym potencjale tego oddziału.

Trzecią grupę kosztów stanowią koszty usług. W szpitalu zespolonym koszty te wahały się od 71,2 zł w oddziale neurologicznym do 575,3 zł w oddziale płucnym, co wynikało z różnego okresu leczenia oraz różnego poziomu usług budowlano-montażowych. Wobec braków natury ewidencyjnej koszty zmienne oddziałów rozliczono na podstawie liczby hospitalizowanych.

Natomiast w szpitalu specjalistycznym najniższe koszty usług na jednego hospitalizowanego wystąpiły w oddziale wewnętrznym - 101,2 zł, w tym zmienne 15,3 zł, tj. 15,1%, w oddziale chirurgii klatki piersiowej - 476,0 zł, w tym 44,8 zł zmienne, tj. 9,4%, a najwyższe - na neurochirurgii - zamknęły się kwotą 3781,2 zł, w tym zmienne 399,3 zł, tj. 10,6%. W zakresie kosztów razem przyczyną ich zróżnicowania są dopłaty do stołówek i usługi w dziedzinie ochrony zdrowia. Kosztami zmiennymi są one jednak tylko z punktu widzenia nośnika "liczba zatrudnionych".

Koszty usług rozliczone na nośnik "1 osobodzień" w obu szpitalach są znikome tak z finansowego, jak i społecznego punktu widzenia.

Ostatnią grupę stanowią koszty inne, które z punktu widzenia omawianych nośników są kosztami stałymi, a ich udział w kosztach ogółem jest minimalny.

Zmienność kosztów nie da się w pełni wyjaśnić za pomocą opisanych wyżej nośników, wskazane jest zatem prowadzenie analizy na podstawie innych, wymienionych wcześniej, nośników.

Szczegółowa analiza zróżnicowania kosztów jednostkowych i zmiennych między szpitalami oraz między oddziałami związana z nośnikiem "1 miejsce rzeczywiste" prowadzi do wniosku, że przyczyna tych różnic tkwi w różnym wskaźniku obłożenia łóżek - bowiem większej liczbie chorych towarzyszą większe koszty.

Natomiast zróżnicowanie kosztów związane z nośnikiem "zatrudniony" wynika z odmienności w poziomie średniej płacy, na którą mogą oddziaływać czynniki regionalne (np. położenie szpitala na wsi wiąże się z zatrudnieniem taniej opłacanego niższego personelu medycznego, rekrutującego się z miejscowej ludności).

W przychodniach i gminnych ośrodkach zdrowia analiza kosztów jednostkowych dotyczy nośników: pacjent, zatrudniony i m².

Koszty jednostkowe związane z powyższymi trzema nośnikami są zdecydowanie wyższe w placówkach woj. piotrkowskiego.

Trzykrotna różnica (103,5 zł i 33,6 zł) w kosztach jednostkowych ogółem na 1 pacjenta wynika m. in. z innej organizacji pracy i odmiennego wyposażenia w specjalistyczną aparaturę medyczną. Wysokie koszty mogą wskazywać także na wyższą jakość świadczonych usług, co oczywiście nie oznacza, że przy każdym poziomie kosztów zachodzi między nimi a jakością silna korelacja.

Udział kosztów zmiennych w kosztach ogółem w omawianym nośniku jest bardzo wysoki w placówkach woj. piotrkowskiego, co w połączeniu z poziomem kosztów jednostkowych ogółem rzutuje na poziom kosztów jednostkowych zmiennych ogółem (88,6 zł w gminnym ośrodku zdrowia w woj. piotrkowskim w porównaniu z 17,4 zł w przychodni w Przemyśle). Takie zróżnicowanie poziomu kosztów zmiennych zostało wyznaczone przede wszystkim przez koszty materiałowe (od 0,9 zł w gminnym ośrodku przemyskim do 62,5 zł w gminnym ośrodku piotrkowskim). Koszty osobowe zmienne mają mniej więcej zbliżony poziom, tak więc potwierdza się tu reguła o wpływie zróżnicowania wyposażenia placówek w materiały wszelkiego typu, sprzęt, przedmioty nietrwałe na zróżnicowanie kosztów. Wyjątkowe znaczenie miały tu także koszty zakupu leków w placówkach piotrkowskich (bezpośrednio związane z tym nośnikiem), które stanowiły 97,0 i 91,8% kosztów materiałowych w porównaniu z 9,7 i 17,6% w placówkach przemyskich. Mogło to być oczywiście m. in. wynikiem bliskości centralnej składnicy leków dla całego kraju, która znajduje się na terenie województwa. Dodatkowego wyjaśnienia dominującej pozycji leków w

przychodniach tego województwa można także poszukiwać w zmiennej losowej zachorowań i zmiennej przypadkowej "polityki wystawiania recept".

Koszty jednostkowe ogółem na 1 zatrudnionego są także zdecydowanie wyższe w woj. piotrkowskim, natomiast w kosztach zmiennych ogółem sytuacja jest odwrotna. Udział kosztów zmiennych w kosztach ogółem był znacznie wyższy w placówkach przemyskich (ponad 84,0 i 93,0% w porównaniu z ponad 29,0 i 33,0% - w placówkach piotrkowskich), co miało wyraźny wpływ na poziom zmiennych kosztów jednostkowych. Tak więc placówki o najwyższych kosztach jednostkowych ogółem miały najniższe zmienne koszty jednostkowe.

O poziomie kosztów jednostkowych zmiennych ogółem zadecydowały przede wszystkim koszty osobowe (wyższy osobowy fundusz płac w woj. przemyskim).

Koszty materiałowe mają z reguły charakter stały w związku z dominacją w tej grupie kosztów leków, które nie łączą się z tym nośnikiem. Występujące zróżnicowania w kosztach zmiennych materiałowych - prawie pięciokrotnie wyższe w przychodniach przemyskich niż w piotrkowskich - wynikały z większego obciążenia placówki przemyskiej kosztami infrastruktury (dobra jednorazowego zużycia i przedmioty nietrwałe: 80,0 i 2-7,0%). Na uwagę zasługuje fakt, iż rozmiary i struktura (kwalifikacyjna i stażowa) zatrudnionych nie są skorelowane z liczbą pacjentów, co jest istotne zwłaszcza wobec znacznego udziału funduszu płac w kosztach ogółem. Koszty te powinny być funkcją potrzeb ujętych ogólnie wskaźnikiem liczby pacjentów, a w szczególności skorelowaniem tej liczby z rodzajami opieki ambulatoryjnej. Mogłoby to świadczyć o wyższej jakości usług i racjonalności działania tych placówek.

Koszty jednostkowe ogółem na 1 m² wykazują podobną tendencję, jak koszty jednostkowe ogółem na 1 zatrudnionego, z tym jednak, że różnice między poszczególnymi placówkami są znacznie większe (najwyższe w przychodni w Piotrkowie, dwukrotnie niższe w ośrodku zdrowia w tym województwie, czterokrotnie niższe w przychodni w Przemyśle i aż sześciokrotnie niższe w ośrodku zdrowia w tym województwie). Koszty zmienne na ten nośnik związane są jedynie z wybranymi kosztami rzeczowymi, tak więc ich udział w kosztach ogółem jest minimalny i wynosi od 2,8 do 8,5%. Ma to oczywiście wpływ na ich wielkości bezwzględne, które są relatywnie niskie (od 72 do 380 zł).

Przedstawiona analiza poziomu kosztów jednostkowych ogółem i ich rodzajowych odpowiedników związanych z różnymi nośnikami kosztów wskazuje na relatywnie lepsze uwarunkowania materialne świadczeń ambulatoryjnych placówek piotrkowskich. Należy więc domniemywać, że jedynie wyższa intensywność i wydajność pracy personelu przychodni przemyskiej może zniwelować różnice w efektywności świadczeń tych ośrodków pod warunkiem podobnej struktury zapotrzebowania na świadczenia.

Analizowane żłobki znacznie różniły się rozmiarami działalności mierzonej liczbą dzieci, osobodni, miejsc etatowych, zatrudnionych, m^2 i m^3 , które to parametry były jednocześnie nośnikami kosztów jednostkowych. Dostępne ogólnopolskie dane statystyczne pozwalają jedynie w przypadku korzystającego, osobodnia i miejsca etatowego dokonać porównań.

Koszty jednostkowe związane z nośnikiem "1 dziecko" wahały się od 10,9 do 32 tys. zł i w każdym przypadku przekraczały średni koszt pobytu dziecka w żłobku w Polsce, który wynosi 9,9 tys. zł. Przyczyną tak dużych rozpiętości były poważne różnice w liczbie korzystających (32 i 83 dzieci). Pobieżna analiza kosztów jednostkowych ogółem wykazuje brak zależności między liczbą korzystających a poziomem kosztów, gdyż np. w 2 żłobkach, z których usług korzystało 49 i 71 dzieci, koszty jednostkowe związane z tym nośnikiem ukształtowały się na tym samym poziomie. Jednak szczegółowa analiza pozwala wysunąć tezę, że generalnie biorąc, powiększająca się liczba dzieci w placówce powoduje zmniejszanie się wielkości kosztów jednostkowych ogółem.

Udział kosztów jednostkowych zmiennych w kosztach jednostkowych ogółem wahał się od 63,0 do ponad 76,0%. Skrajne wartości względne nie pokrywały się z wartościami bezwzględnymi. Wielkości te są wyznaczone w największym stopniu przez koszty osobowe i materiałowe, gdyż koszty zmienne ogółem na ten nośnik wyznacza w badanych żłobkach czynnik osobowy i warunki w jakich placówki pracują. W związku z tym koszty inne są kosztami stałymi, natomiast koszty usług, mimo że mają charakter kosztów zmiennych, ze względu na niewysokie wartości bezwzględne nie wpływają na wielkość kosztów zmiennych ogółem. "Rozkład" kosztów jednostkowych zmiennych w badanych placówkach zbliżony jest do "rozkładu" kosztów jednostkowych ogółem osobowych i materiałowych. Ekstremalne wartości kosztów jednostkowych osobowych (ok. 3 i 11 tys. zł)

oraz koszty jednostkowe materiałowe (ok. 4 i ponad 9 tys. zł) dotyczą tych samych placówek. Sytuacja ta jest wypadkową takich czynników, jak: liczba dzieci przypadających na 1 zatrudnionego w działalności podstawowej i pomocniczej (2 i 6), liczba dzieci przypadających na 1 zatrudnionego w działalności podstawowej, a więc bezpośrednio związanego z opieką i wychowawstwem (ok. 4 i ponad 9), liczba m^2 przypadających na 1 dziecko (10,8 i 4).

Analiza kosztów zmiennych ogółem i ich rodzajowych grup nie potwierdza wniosku o zmniejszaniu się kosztów jednostkowych ogółem na jedno dziecko wraz ze wzrostem liczby dzieci w placówce, wpływającego z analizy kosztów jednostkowych ogółem. Wyraziło się to faktem, że koszty jednostkowe zmienne na ten nośnik ukształtowały się na zbliżonym poziomie, a koszty jednostkowe stałe spadały w miarę wzrostu liczby dzieci, jakkolwiek w mniejszym stopniu niż koszty jednostkowe ogółem. Większy udział kosztów zmiennych w ogóle kosztów na ten nośnik zdecydował więc o odmiennej tendencji niż to miało miejsce przy jednostkowych kosztach ogółem.

Koszty jednostkowe ogółem i zmienne związane z nośnikami "osobodzień" i "miejsce etatowe" ukształtowane są przez te same czynniki co koszty związane z nośnikiem "dziecko".

Grupę dawców usług reprezentuje nośnik "zatrudniony" zarówno w działalności podstawowej, jak i pomocniczej. Ekstremalne wartości bezwzględne tych kosztów wystąpiły w żłobkach zakładowych, a więc podporządkowanie organizacyjne nie wyjaśnia tych różnicowań. Na różnicowanie kosztów jednostkowych ogółem miały wpływ znaczne rozpiętości kosztów materiałowych.

Natomiast w kosztach zmiennych największe znaczenie miały koszty osobowe.

Najniższe koszty zmienne ukształtowały się w obydwu badanych żłobkach przemysłowych. Mógł mieć na to wpływ fakt różnicowań regionalnych, bowiem woj. piotrkowskie ma rozwinięty przemysł maszynowy, a woj. przemyskie jest regionem rolno-spożywczym. Dlatego też mówiąc o placówkach piotrkowskich trzeba pamiętać o wyższym poziomie płac w tym województwie.

Koszty jednostkowe ogółem związane z nośnikiem " m^2 " miały niewielkie różnicowanie, mimo dużych rozpiętości w powierzchni budynków, co sugeruje wpływ innych czynników na te koszty. Można odnotować tendencję do nieznacznego obniżania się kosztów jednostkowych wraz ze wzrostem powierzchni placówek, co występuje dopiero po eliminacji kosztów stałych.

Koszty jednostkowe zmienne stanowiły od 10,0 do 31,0% kosztów ogółem, przy czym ekstrema względne pokrywają się w tym przypadku z bezwzględnyymi. Głęboko zróżnicowane udziały omawianych kosztów w kosztach ogółem świadczą także o nieregularności występowania kosztów rodzajowych, związanych z tym nośnikiem. Koszty osobowe i koszty inne są zgodnie z założeniami kosztami stałymi, natomiast koszty materiałowe zmienne wykazały zróżnicowanie jedynie w 2 żłobkach - nie mogły więc mieć dużego wpływu na poziom kosztów ogółem. Największe zróżnicowanie wykazały koszty zmienne usług - od 21 do 529 zł, przy czym dotyczy to placówek o największej powierzchni użytkowej. Logiczne więc wydaje się przypuszczenie, że koszty te były związane ze sporadycznie występującymi w 1977 r. usługami. Jak wynika z materiałów źródłowych były nimi usługi budowlano-montażowe, które prawdopodobnie pociągnęły za sobą wyższy poziom kosztów materiałowych w tych podmiotach. Odnotowane właśnie w badanym roku remonty bieżące i konserwacje budynków mogą uzasadniać brak oczekiwanych tendencji do obniżania się kosztów jednostkowych wraz ze wzrostem powierzchni placówek.

Nośnikami związanymi z biorcą usług jest w domach małych dzieci "korzystający", "osobodzień" i "miejsce etatowe".

Koszty jednostkowe ogółem na 1 korzystającego były 1,8 raza wyższe w domu piotrkowskim i znacznie, bo 2,5-krotnie odbiegały od średnich kosztów przeciętnego domu w Polsce.

Ich poziom ukształtowały przede wszystkim koszty osobowe, a w szczególności osobowy fundusz płac. Pozostałe koszty były także wyższe w tym domu, co wynikało z wyższych kosztów ogółem i mniejszej liczby korzystających.

Koszty jednostkowe zmienne stanowiły 67,0% kosztów ogółem w domu piotrkowskim i 84,8% w przemyskim. Na ich poziom miały wpływ koszty osobowe, z tym że ich poziom zmienności wyznaczały tylko koszty osobowego funduszu płac. Nieco inaczej natomiast przedstawia się wpływ zmienności kosztów materiałowych, gdyż w domu w Przemyśle stanowiły one 100,0% kosztów materiałowych ogółem, a w placówce piotrkowskiej 96,0% tych kosztów. Koszty inne są w całości kosztami stałymi, natomiast koszty usług z uwagi na ich niewielką wartość, mimo znacznego zróżnicowania między podmiotami, nie odgrywają większej roli.

Koszty jednostkowe ogółem i zmienne - nośnik "1 osobodzień" - były bezpośrednio związane z nośnikiem "1 korzystający". Występu-

jące różnice dotyczyły jedynie wartości bezwzględnych, natomiast układ strukturalny kosztów rodzajowych był przy zastosowaniu tych nośników niemal identyczny, te same uwarunkowania kształtowały bowiem relacje między kosztami.

"Miejsce etatowe" jest trzecim rodzajem nośnika kosztów związanych z biorcą usług w domach małych dzieci. Poziom kosztów jednostkowych ogółem był tu - odwrotnie niż w przypadku poprzednich nośników - wyższy w domu w Przemyślu. Wiąże się to nie tylko z niemal dwukrotnie mniejszą wartością nośnika, ale także z wyższym poziomem kosztów jednostkowych osobowych, materiałowych, usług i innych w tej placówce.

Niewątpliwy wpływ na odwrotność relacji kosztów jednostkowych ogółem ma fakt różnego wykorzystania placówek - dom piotrkowski mógłby opiekować się znacznie większą liczbą dzieci, podczas gdy druga placówka jest ponad normę "przepełniona". Zmniejsza to wprawdzie koszty jednostkowe, ale nie może pozostawać bez wpływu na jakość świadczonych usług.

Udział kosztów zmiennych w kosztach ogółem na 1 miejsce etatowe jest w badanych domach niemal identyczny jak w przypadku nośników "korzystający" i "osobodzień". W związku z odwrotnymi relacjami kosztów jednostkowych ogółem między tymi nośnikami, musiało to wyznaczyć odwrotne relacje w kosztach jednostkowych zmiennych ogółem. Nie są to jednak odwrotnie proporcjonalne różnice między kosztami ogółem a ich zmiennymi odpowiednikami w badanych domach. Występuje tu prawidłowość, według której różnice w kosztach zmiennych między placówkami pogłębiają się na miarę różnic w kosztach ogółem, jeżeli udział kosztów zmiennych w kosztach ogółem jest wyższy w placówce o wyższych kosztach ogółem²⁷. Natomiast w sytuacji odwrotnej, tj. gdy udział kosztów zmiennych w kosztach ogółem jest mniejszy w placówce o wyższych kosztach ogółem to różnice między kosztami ogółem i zmiennymi placówek zmniejszają się²⁸.

²⁷ W przypadku nośnika "1 miejsce etatowe", gdzie koszt jednostkowy ogółem jest wyższy w domu w Przemyślu, także udział kosztów zmiennych w kosztach ogółem jest tam wyższy - różnica między kosztem jednostkowym ogółem wynosi 7938,9 zł, a kosztem jednostkowym zmiennym 13 846,3 zł.

²⁸ Jest tak w przypadku nośnika "1 korzystający", gdzie różnice między kosztami jednostkowymi ogółem wynoszą 33 385,1 zł, zaś między kosztami jednostkowymi zmiennymi ogółem 15 195 zł oraz w przypadku nośnika "1 osobodzień" kolejno: 51,6 zł i 4,9 zł.

Nośnikiem związanym z dawcą usług w domach małych dzieci jest "i zatrudniony". Koszty jednostkowe ogółem były wyższe o ponad 7,7 tys. zł w domu piotrkowskim. Największy wpływ na ich ukształtowanie i zróżnicowanie miały koszty osobowe, które w tej placówce były wyższe o ponad 7,1 tys. zł. W przypadku, gdy wskaźnik relacji między kosztami ogółem obu domów jest wyższy od wskaźnika relacji między wartościami nośnika, uzasadnione są wyższe koszty jednostkowe tam, gdzie poziom kosztów ogółem i wartość nośnika są wyższe²⁹.

Koszty jednostkowe zmienne na ten nośnik stanowiły ok. 65,0% kosztów ogółem w obu domach. Zgodnie z założeniami metodologicznymi stanowią je koszty osobowe i koszty inne, gdyż pozostałe grupy kosztów mają charakter stały. Koszty inne są wielkością znikomą, tak więc decydujący wpływ ma tutaj czynnik osobowy. Wyższy ich poziom w podmiocie pierwszym związany jest z omówionymi wyżej czynnikami.

Koszty jednostkowe ogółem związane z nośnikiem określającym warunki funkcjonowania placówek są wyższe w domu przemyskim. Jest to uzasadnione prawidłowością odwrotną niż w przypadku nośnika "zatrudniony"³⁰. Charakter zmienności tych kosztów określa niewielki udział kosztów zmiennych w kosztach ogółem (ponad 14,5%), a także ich niewysoki poziom. Kształtują je jedynie koszty materiałowe i koszty usług. Pierwsze z nich w przeliczeniu na 1 m² były wyższe w domu piotrkowskim, co łączy się z ponad 2,5-krotnie wyższym kosztem zakupu dóbr jednorazowego zużycia (węgiel, koks), drugie natomiast były wyższe w placówce przemyskiej, co z kolei wynika z faktu wyjątkowo wysokich kosztów budowlano-montażowych.

Nośnikami związanymi z biorcą usług są w domach pomocy społecznej "pensjonariusz" i "osobodzień".

Koszty jednostkowe ogółem na jednego pensjonariusza były zdezeterminowane w obu placówkach zróżnicowaniem kosztów osobowych, gdyż koszty materiałowe były na identycznym poziomie, zaś koszty

²⁹ Koszty ogółem: $\frac{3\ 549\ 533}{2\ 433\ 813} = 1,45$; wektor nośnika: $\frac{54}{42} = 1,28$.

³⁰ Wskaźnik relacji między kosztami ogółem obu domów (1,45) jest niższy od wskaźnika relacji między wartością nośnika $\frac{1\ 325\ m^2}{780\ m^2} = 1,69$.

usług i koszty inne, wprawdzie znacznie zróżnicowane, mają jednak niewielki wpływ, z uwagi na ich relatywnie marginesowy udział. Można także domniemywać, iż nie bez znaczenia mógł być tutaj fakt trzykrotnie większej liczby korzystających z domu dla przewlekłe chorych.

Koszty jednostkowe zmienne stanowiły 74,85% kosztów ogółem w domu piotrkowskim a 81,13% w domu przemyskim i ukształtowały je przede wszystkim koszty materiałowe.

Porównania kosztów jednostkowych ogółem na nośnik "1 osobodzień" wskazują na ich znacznie niższą wartość od średniej krajowej, należy więc przypuszczać, że wpływ na te odchylenia miały nie tylko zróżnicowania regionalne, ale także infrastruktura techniczna budynków (np. wyposażenie pokoi) czy układ organizacyjny (liczba pacjentów w pokojach).

Koszt jednostkowy ogółem i zmienny związany z nośnikiem "1 pensjonariusz" łączy się bezpośrednio z nośnikiem "1 osobodzień" Tak więc relacje między rodzajowymi kosztami w podmiotach na obydwie nośniki są niemal identyczne.

Nośnik związany z dawcą usługi to "1 zatrudniony" zarówno w działalności podstawowej, jak i pomocniczej. Największy wpływ na ukształtowanie kosztów jednostkowych ogółem miały koszty osobowe, nieco mniejszy materiałowe. Różnice w kosztach osobowych wynikały nie tylko z wyższego poziomu płac w placówce przemyskiej, ale także z faktu, że w kosztach osobowych wykazano (zgodnie z klasyfikacją budżetową) kwotę ponad 160 tys. zł zapomóg dla pensjonariuszy tej placówki. Różnice w kosztach materiałowych wynikały przede wszystkim z opłat za wodę, które poniesiono w kwocie ponad 200 tys. zł jedynie w domu w Przemyśle.

Koszty jednostkowe zmienne na 1 zatrudnionego stanowiły w placówce piotrkowskiej 51,35% kosztów jednostkowych ogółem, a w przemyskiej 48,27%. Główny ciężar stanowiły w nich koszty osobowe i koszty inne. Koszty usług jedynie w niewielkim stopniu dotyczyły nośnika "1 zatrudniony", gdyż z założenia związane były z nośnikiem odnoszącym się do biorcy usług (dotyczy to tylko przejazdów miejscowych pracowników, dopłat do kosztów utrzymania stołówek oraz usług w zakresie ochrony zdrowia).

Koszty jednego metra kwadratowego kształtuje przede wszystkim wartość kosztów osobowych i materiałowych, które w placówce piotrkowskiej były wyższe.

Niezwykle interesująca jest ocena kosztów jednostkowych zmiennej tak ogółem, jak i według rodzajów. Stanowiły one ok. 15,0% kosztów ogółem w obu placówkach. Z założenia kształtują je koszty materiałowe i usług, gdyż są one związane m. in. z wyposażeniem budynku (meble, wyroby dekoracyjne), utrzymaniem czystości pomieszczeń, opłatami za energię różnego rodzaju itp.

Porównanie poszczególnych rodzajów kosztów jednostkowych ujętych według różnych nośników pozwala stwierdzić, że koszty ogółem, koszty osobowe i osobowy fundusz płac na nośniki: 1 pensjonariusz, 1 osobodzień i $1 m^2$ były wyższe w placówce piotrkowskiej. Koszty materiałowe na nośniki: 1 pensjonariusz i 1 osobodzień były tylko nieznacznie zróżnicowane, natomiast na nośnik "1 zatrudniony" były wyższe w domu w Przemyślu, a na $1 m^2$ - odwrotnie. Koszty usług obliczone na wszystkie nośniki były wyższe w domu piotrkowskim w przypadku zaś kosztów innych zachodziła prawidłowość odwrotna.

Jeśli chodzi o koszty jednostkowe zmienne powyższe oceny wykazały ich odmienne ukształtowanie. W związku z tym potwierdzona została celowość powiązania określonych rodzajów kosztów z odpowiadającymi im nośnikami. Dopiero na podstawie badań reprezentacyjnych będzie możliwe precyzyjne wskazanie tych kosztów lub ich grup, które ze zmiennością określonego nośnika związane są najsilniej.

R o z d z i a ł 6

RACHUNEK KOSZTÓW W OŚWIACIE I WYCHOWANIU

1. Charakterystyka placówek i nakładów w dziale oświaty i wychowania

Oświata i wychowanie zajmują w sferze niematerialnej podstawowe miejsce pod względem roli społecznej oraz rozmiarów nakładów. W badanym okresie otrzymywały one 32,3% ogółu środków budżetowych przeznaczonych na działalność socjalno-kulturalną. W literaturze przedmiotu brak jest powszechnie przyjętej definicji oświaty. Po-

tożsamość utożsamia się ją najczęściej z wykształceniem. W istocie oświata jest jednym z elementów całego systemu społecznego³¹. Powiązanie między oświatą a systemem społecznym ma charakter zwrotny³² i dotyczy gospodarki jako całości sfery produkcyjnej, pozostałych części sfery niematerialnej itd. Egzogeniczne uwarunkowania i specyfika funkcji³³ oświaty nie oznaczają, że można abstrahować od jej wewnętrznego zintegrowania. Stąd zarówno w teorii, jak i w praktyce oświata winna być traktowana jako "swoista całość", tzn. jako system oświatowy³⁴. Rozróżnia się tu. "całkowity system oświaty" oraz "system oświatowy"³⁵. Ten pierwszy pojmuje się bardzo szeroko, jako "całkowity system, tzn. nie tylko system szkolny, od przedszkoli do studiów doktoranckich, ale ogół instytucji kształcących i wychowujących obywateli, nawet tych instytucji, dla których są to tylko uboczne funkcje"³⁶.

Z kolei system oświaty określa się jako "ogół odpowiednio powiązanych ze sobą placówek i instytucji wychowania bezpośredniego i pośredniego, umożliwiających obywatelom zdobywanie wykształcenia ogólnego i zawodowego oraz wszechstronny rozwój osobowości"³⁷.

W każdym z tych systemów można wyodrębnić określone podsystemy. W odniesieniu do całkowitego systemu oświaty wydziela się:

- 1) system oświatowy
- 2) kształcenie i wychowanie organizowane celowo w instytucjach, których główną funkcją społeczną nie jest kształcenie i wychowanie,
- 3) kształcenie i wychowanie naturalne, np. w rodzinie³⁸.

Na system oświaty składają się 4 podsystemy:

³¹ S z y m a ń s k a - P i o t r o w s k a, s. 32.

³² B. S u c h o d o l s k i, Oświata a gospodarka narodowa, Warszawa 1966, s. 29.

³³ Raport o stanie oświaty w PRL, Warszawa 1973, s. 42.

³⁴ M. P ę c h e r s k i, System oświatowy w Polsce Ludowej na tle porównawczym, Wrocław 1981, s. 8.

³⁵ Ibidem, s. 10.

³⁶ J. S z c z e p a ń s k i, Refleksje nad oświatą, Warszawa 1973, s. 146.

³⁷ W. O k o ń, Słownik Pedagogiczny, Warszawa 1975, s. 283.

³⁸ P ę c h e r s k i, op. cit., s. 10 oraz J. W o ł c z y k, Elementy polityki oświatowej, Warszawa 1974, s. 33 i n.

- 1) system kształcenia i wychowania w okresie przed pójściem dziecka do szkoły (np. przedszkole),
- 2) system szkolny - obejmujący szkoły wszystkich stopni i rodzajów,
- 3) system kształcenia i wychowania pozaszkolnego (równoległego),
- 4) system kształcenia i wychowania pozaszkolnego (ustawicznego)³⁹.

Na podstawie przedstawionej klasyfikacji można wyróżnić sformalizowane i niesformalizowane formy oświaty. Do tych pierwszych należeć będzie cały system kształcenia szkolnego i pozaszkolnego. Ten ostatni prowadzony jest przez wyspecjalizowane instytucje, zakłady pracy itp. Niesformalizowane formy oświaty są natomiast związane np. z samokształceniem.

Z kolei w ramach systemu szkolnego⁴⁰ wyodrębnić można instytucje szkolne sensu stricto i instytucje opiekuńczo-wychowawcze⁴¹.

Przedmiotem analizy i syntezy uczyniono w niniejszym opracowaniu sformalizowane formy oświaty działające w ramach systemu instytucji opiekuńczo-wychowawczych.

W dotychczasowych badaniach prowadzonych w Polsce⁴² zajmowano się przede wszystkim analizą kosztów w odniesieniu do szkolnictwa, ze względu na jego specyficzne funkcje w gospodarce narodowej i społeczeństwie. Mniejsze zainteresowanie okazywano gospodarce fi-

³⁹ P e c h e r s k i, op. cit., s. 9 oraz t e n ż e, Problemy i perspektywy rozwoju szkolnictwa w Polsce Ludowej, Warszawa 1973, s. 126.

⁴⁰ System szkolny definiuje się jako "ogół szkół i przedszkoli wraz z nauczycielami, uczniami (studentami), programami, bazą lokalowo-tenerową i wyposażeniem oraz ogół związków między szkołami a administracją szkolną, instytucjami finansowymi szkoły i innymi instytucjami społecznymi i kulturalnymi. Do systemu szkolnego zalicza się również takie placówki, jak domy dziecka, poradnie wychowawczo-zawodowe, świetlice i inne" - O k o Ń, op. cit., s. 283.

⁴¹ P e c h e r s k i, System oświatowy..., s. 18-21.

⁴² M. G m y t r a s i e w i c z, M. M i s i a k, M. N i e m y s k i, Koszty rzeczowe w liceach ogólnokształcących, finansowanie, uwarunkowania, normowanie [maszynopis powielony]; B. C i a s t o c h, Funkcjonowanie gospodarki finansowej szkolnictwa ogólnokształcącego w dzielnicy Wola m. st. Warszawa w latach 1971-1975 [maszynopis]; J. W i é c h, Funkcjonowanie gospodarki finansowej zbiorczych szkół gminnych w woj. przemyskim w latach 1973-1977 [maszynopis].

nansowej placówek opiekuńczo-wychowawczych, co wynikało z ich uzupełniającej roli w stosunku do działalności szkół.

Na wyższych szczeblach rozwoju społecznego coraz większego znaczenia nabiera opieka przedszkolna, pozaszkolna oraz nad grupą dzieci i młodzieży, która pozbawiona jest rodzin ze względów biologicznych i społecznych. Powyższe względy zdecydowały o tym, iż analizom empirycznym poddano w omawianym dziale właśnie tę grupę placówek. Eliminacja szkół ograniczyła wprowadzić możliwość wnioskowania m. in. do zróżnicowania kosztów w całej oświacie, równocześnie jednak pozwoliła skoncentrować się w badaniach na dotąd pomijanych placówkach oświatowo-wychowawczych, które i tak ze względu na swą specyfikę powinny być badane i traktowane oddzielnie.

Niniejsze badania mają - jak już stwierdzono - charakter studium przypadku. W związku z tym powstaje szczególna potrzeba odniesienia uzyskanych informacji empirycznych do danych ogólnopolskich. W pełni adekwatne porównania niestety nie są możliwe ze względu na kształt sprawozdawczości i ewidencji oraz zakres statystycznej eksploracji tej ostatniej w przekroju wojewódzkim i ogólnopolskim. Zestawienie danych ogólnopolskich z wynikami prowadzonych badań ma więc w każdym odniesieniu różną wartość porównawczą - tym znacniejszą, im większymi agregatami przedmiotowymi się operuje. Dane ogólnopolskie jako ogólniejsze odniesienia pełnią więc dość często funkcję zaledwie swoistej ramy dla analizy i syntezy - zawartej zwłaszcza w końcowej części niniejszych wywodów.

Dane ogólnopolskie zebrane w Głównym Urzędzie Statystycznym, Ministerstwie Oświaty i Wychowania oraz Ministerstwie Finansów nie zapewniły uzyskania pełnych informacji. Dotyczy to przede wszystkim źródeł pochodzenia środków przeznaczonych na finansowanie placówek oświatowo-wychowawczych. Spowodowało to zniekształcenie obrazu rozmiarów i struktury kosztów części badanych instytucji. Wśród placówek oświatowo-wychowawczych znajdują się bowiem takie, w których obok źródła budżetowego występuje obligatoryjnie odpłatność ludności - przedszkola, świetlice, półinternaty i kolonie, a w niektórych przypadkach środki przedsiębiorstw (kolonie, przedszkola).

Jeśli chodzi o przedszkola, to sprawozdania Ministerstwa Finansów obejmują zarówno odpłatność ludności, jak i dotacje budże-

towe. Ustalenie wysokości środków płynących z każdego z tych źródeł nie napotyka na specjalne przeszkody, brak jednak możliwości uzyskania informacji o kierunkach wykorzystania kwot pochodzących z każdego z tych źródeł z osobna. Dzieje się tak dlatego, że kwoty płynące z budżetu i z odpłatności ludności gromadzone są na wyższym szczeblu, tj. np. w Zespołach Ekonomiczno-Administracyjnych Szkół i przekazywane do jednostki podstawowej jako łączna suma środków przeznaczonych na jej działalność. Stąd przyjęto, że struktura rozrzutu dotacji budżetowych na poszczególne grupy rodzajowe kosztów jest taka sama, jak struktura kosztów eksploatacyjnych poniesionych z obu źródeł. Na podstawie tego założenia rozliczono koszty finansowania przedszkoli ze środków budżetowych na poszczególne grupy rodzajowe. Proponowaną metodologię, bez zmiany przyjętej w sprawozdawczości ogólnopolskiej formy prezentacji danych, można zastosować do obu rodzajów przedszkoli typu miejskiego i wiejskiego, jakkolwiek niniejszymi badaniami objęto tylko przedszkola miejskie.

W przypadku świetlic, półinternatów i kolonii brak z kolei ogólnopolskich informacji o poziomie środków ludności. Prowadzi to nie tylko do obniżenia poziomu nakładów na te placówki w stosunku do faktycznie poniesionych, ale również wpływa na zniekształcenie struktury rodzajowej kosztów. Środki ludności są w tych placówkach wykorzystywane głównie na finansowanie wyżywienia. Stanowi ono istotną część kosztów materiałowych. Gdyby zatem koszty materiałowe powiększyć w ogólnopolskich danych o wydatki na żywność finansowaną ze środków ludności, struktura kosztów uległaby zmianie.

Przy analizie kolonii powstał dodatkowy problem. Prezentowane wartości danych są niższe od faktycznych także dlatego, że znaczna część środków przeznaczonych na ten cel pochodzi z funduszy socjalnych zakładów pracy.

Informacje finansowe dotyczące placówek opiekuńczo-wychowawczych są względnie pełne w odniesieniu do środków budżetowych. Z tego względu badania ograniczono do tego źródła. Nie oznacza to jednak, że analiza środków budżetowych nie nastrocza określonych trudności. Wynikają one przede wszystkim z przyjętego układu sprawozdawczości. Powoduje on m. in. konieczność rezygnacji ze sprawozdawczych danych dotyczących domów dziecka. Dane zawarte w

rozdziale budżetowym "placówki opiekuńczo-wychowawcze" agregują obok domów dziecka także ośrodki szkolno-wychowawcze, pogotowia opiekuńcze, specjalne zakłady wychowawcze. Wyodrębnienie kwot przeznaczonych na finansowanie domów dziecka nie jest w tych warunkach możliwe. Fakt, iż w sprawozdawczości rzeczowej operuje się danymi dotyczącymi liczby domów dziecka sytuacji nie zmienia, albowiem kategoria kosztów jednostkowych operuje nie tylko odpowiednim nośnikiem (ilość), lecz także informacją o wartości kosztów, a ta właśnie informacja o domach dziecka jest zagregowana z danymi o innych podmiotach. Z podobną sytuacją mamy do czynienia w odniesieniu do kolonii. W istniejącej sprawozdawczości występuje rozdział budżetowy "kolonie i obozy", w którym obok kolonii mieszczą się nakłady na wszystkie inne formy wypoczynku dzieci i młodzieży. Nie daje to możliwości wydzielenia środków przeznaczonych na finansowanie kolonii. Dodatkową trudność stanowi ustalenie liczby placówek organizujących wypoczynek dla dzieci i młodzieży wobec różnorodności ich form (biwaki, obozy wędrowne itp.).

Osobny problem związany jest ze szczeblem, na którym ewidencjonowane są niektóre koszty. Dotyczy to głównie odpisów na fundusz socjalny i mieszkaniowy. Są one składnikiem kosztów innych, w większości przypadków tworzone nie w placówkach podstawowych, lecz na szczeblu wyższym (Zespół Ekonomiczno-Administracyjny Szkół, Kuratorium). Są one zatem możliwe do uchwycenia w skali kraju, natomiast brak jest takich możliwości w odniesieniu do pojedynczych placówek. Nakłady na przyjęte do badania typy placówek opiekuńczo-wychowawczych stanowią w skali kraju 15,4% ogółu nakładów na oświatę i wychowanie. Tak niski udział nie daje podstaw do wnioskowania o rozdziale środków w całym dziale oświata i wychowanie. Najwyższą kwotę nakładów angażowały w 1977 r. przedszkola (9,8%). Wynika to z kilku przyczyn. Między innymi decyduje o tym powszechność opieki przedszkolnej 6-latków oraz stopień zatrudnienia kobiet posiadających dzieci. Ta ostatnia przyczyna wpływała także w tej grupie placówek na dość znaczne zaangażowanie środków na finansowanie świetlic (2,9%). Stosunkowo najniższe były nakłady kierowane na półinternaty (0,7%), co może świadczyć z jednej strony o mniejszym zapotrzebowaniu ludności na tego typu placówki, a z drugiej stanowi dowód, iż władze oświatowe w mniejszym stopniu rozwijają tego typu działalność. Bez dodatkowych badań nie można jednak stwierdzić, co jest tutaj przyczyną, a co skutkiem. Nie

można bowiem orzec czy półinternatów nie rozwija się ze względu na niskie zapotrzebowanie na ich usługi, czy też występuje sytuacja odwrotna - potrzeby nie obiektywizują się, ponieważ nie ma możliwości ich zaspokojenia.

Ze względu na przedstawione niedomogi sprawozdawczości analiza kosztów pojedynczej placówki musi być z konieczności ograniczona do przedszkoli, półinternatów i świetlic.

Koszty przypadające na jedną placówkę kształtują się na najwyższym poziomie w półinternatach i wyniosły średnio w Polsce 819,1 tys. zł. Przyjęte do badań półinternaty zlokalizowane w jednym mieście wojewódzkim i w 2 gminach na prawach miast, znajdują się poniżej tej granicy. Poziom rozbieżności jest różny i zależny od tego czy do porównań przyjmie się jedynie środki ze źródła budżetowego, czy też ze wszystkich źródeł. W pierwszym przypadku najniższe koszty obserwuje się w półinternacie zlokalizowanym w mieście wojewódzkim (209 tys. zł). W pozostałych dwóch mniejszych ośrodkach były one nieco wyższe i wynosiły 236 i 276 tys. zł. Jeśli jednak porównać koszty ogółem badanych półinternatów, ponoszone ze wszystkich źródeł, to różnica między nimi a średnią dla kraju będzie mniejsza (wynosiły one odpowiednio 714,4 tys. zł, 467,7 tys. zł i 574,8 tys. zł).

Należy stwierdzić, iż różnice w poziomie środków budżetowych poszczególnych badanych placówek nie są wielkie i najniżej kształtują się w mieście wojewódzkim. Natomiast wielkość środków pochodzących ze wszystkich źródeł (budżet, ludność) w dużo większym stopniu różnicuje analizowane półinternaty i daje pierwszeństwo temu z miasta wojewódzkiego. Źródłem, które wpływa na różnice w poziomie kosztów były w badanych półinternatach środki ludności.

Na drugim miejscu pod względem wielkości nakładów znajdowały się przedszkola. Średni poziom środków budżetowych przeznaczanych na 1 placówkę wynosił 515,6 tys. zł. Do badania przyjęto 4 przedszkola kuratoryjne (2 miejskie i 2 wiejskie) oraz 2 zakładowe. Wszystkie one z wyjątkiem jednego przedszkola wiejskiego dysponowały środkami budżetowymi na poziomie przewyższającym średnią krajową (587-777 tys. zł), przy czym rozbieżności te nie były duże, z wyjątkiem jednego przedszkola miejskiego kuratoryjnego, w którym poziom nakładów był prawie 3-krotnie wyższy od średniej krajowej (1390,4 tys. zł).

Najniższe średnie koszty w kraju mają świetlice. Ich wielkość na placówkę kształtuje się na poziomie 233,4 tys. zł i dotyczy środków pochodzących z budżetu. Do badań przyjęto 2 placówki zlokalizowane w dwóch różnych miastach wojewódzkich i 2 w gminach. Koszty pokrywane z budżetu kształtowały się w tych placówkach na poziomie zbliżonym do średniej krajowej (ok. 220 tys. zł) z wyjątkiem jednej świetlicy w gminie, w której odbiegały znacznie od tego poziomu (ok. 40 tys. zł).

Biorąc pod uwagę koszty pokrywane ze wszystkich źródeł można zauważyć dużo większe różnice między placówkami. Podobnie jak w przypadku półinternatów, upoważnia to do wniosku, iż na zróżnicowanie nakładów między poszczególnymi świetlicami mają wpływ przede wszystkim środki pozabudżetowe.

Jak już wcześniej wspomniano, nie ma możliwości uzyskania danych ogólnopolskich w odniesieniu do dwóch pozostałych typów placówek (domy dziecka, kolonie). Można jednak dokonać porównań kosztów między przyjętymi do badań podmiotami.

Koszty ponoszone na domy dziecka były ogromnie zróżnicowane. W jednym z województw były dwukrotnie wyższe niż w drugim. Wynika to prawdopodobnie z dwukrotnie większej liczby dzieci objętych opieką w tym pierwszym przypadku. Zbyt mała liczba badanych domów dziecka i brak odniesień ogólnopolskich nie pozwalają jednak na uogólnienie tej obserwacji.

W przypadku kolonii przyjęto do analizy dwie finansowane przez zakłady przemysłowe i dwie z budżetu. Porównanie wielkości globalnych nakładów pozwala stwierdzić znacznie wyższy poziom w ośrodkach zakładowych (1046,8 tys. zł i 452,7 tys. zł) niż w koloniach finansowanych z budżetu (217,7 tys. zł i 77 tys. zł), jakkolwiek różnice między poszczególnymi koloniami w ramach tych grup były także bardzo duże. Wynikały one z różnic w ramach ośrodków (mierzonych liczbą personelu, liczbą korzystających czy powierzchnią użytkową) oraz z intensywności ich wykorzystania. Zatem obok podporządkowania organizacyjnego, czynnikiem wpływającym na różnice w kosztach badanych kolonii była liczba i zakres świadczonych usług.

2. Poziom i struktura rodzajowa kosztów

Kolejny problem, który powstaje w analizie kosztów w skali ogólnopolskiej odnosi się do badania struktury rodzajowej kosztów placówek opiekuńczo-wychowawczych. Badanie to jest utrudnione z dwóch podstawowych względów. Po pierwsze w danych GUS stosuje się odmienny sposób grupowania kosztów. W związku z tym zaszła konieczność zestawienia danych ogólnopolskich w takie grupy rodzajowe, aby były one porównywalne z danymi z badań. Po drugie wyodrębnione w danych ogólnopolskich grupy rodzajowe kosztów nie obejmują wszystkich składających się na nie pozycji, stąd ich suma jest niższa niż koszty całej grupy rodzajowej. Powstała zatem potrzeba wyprowadzenia pozycji "koszty pozostałe", w której uchwyciono różnicę między kosztami ogółem a sumą poszczególnych pozycji uwzględnionych w układzie rodzajowym danych ogólnopolskich. Do kosztów osobowych zaliczono:

- 1) osobowy fundusz płac,
- 2) bezosobowy fundusz płac,
- 3) nagrody i inne wynagrodzenia,
- 4) fundusz na podróże służbowe krajowe,
- 5) składki na ubezpieczenia społeczne.

Z kolei do kosztów materiałowych zaliczono:

- 1) materiały i przedmioty nietrwałe,
- 2) środki żywności.

Na koszty usług składają się:

- 1) usługi materialne,
- 2) usługi niematerialne.

W kosztach innych uwzględniono:

- 1) stypendia,
- 2) dotacje dla zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych i środków specjalnych,
- 3) dotacje dla organizacji społecznych i inne,
- 4) odpisy na zakładowy fundusz mieszkaniowy,
- 5) odpisy na zakładowy fundusz socjalny.

Koszty pozostałe ujmują więc różnicę między kosztami ogółem a wyszczególnionymi wyżej pozycjami kosztów. Koszty te stanowią zaledwie ok. 3% ogółu środków przeznaczonych na oświatę i wychowanie co powoduje, że nie mają wpływu na strukturę poszczególnych grup rodzajowych.

Porównanie rodzajowej struktury kosztów w całej oświacie z rodzajową strukturą kosztów poszczególnych typów placówek oświatowo-wychowawczych nie jest przydatne ze względu na fakt, iż główną rolę w strukturze nakładów ogółem odgrywa szkolnictwo, które decyduje o rozmieszczeniu środków w całym układzie oświatowo-wychowawczym. W związku z tym wchodzi w grę jedynie dwa rodzaje porównań:

- przeciętnej dla kraju struktury kosztów poszczególnych typów placówek,
- struktury kosztów badanych jednostek w stosunku do średniej krajowej.

Najwyższe koszty osobowe można było odnotować kolejno w świetlicach (63,63%), przedszkolach (52,17%), półinternatach (39,73%), a najniższe na koloniach i obozach (2,29%). Występujące różnice mogą wynikać ze specyfiki funkcji poszczególnych typów placówek z jednej strony, a z drugiej z różnego udziału środków pozabudżetowych w ich zasilaniu (np. kolonie i obozy). Nie pozostaje to z kolei bez wpływu na standard usług.

Podobne czynniki wpływają na udział kosztów materiałowych w kosztach ogółem poszczególnych typów placówek. Świadczy o tym chociażby bardzo niski udział tej grupy kosztów w świetlicach (8,12%) i zdecydowanie wysoki w półinternatach (56,96%). Swoistym uwarunkowaniem tego stanu rzeczy jest integracja finansowa świetlic ze szkołami, podczas gdy półinternaty są ze swej istoty finansowane odrębnie.

W grupie obejmującej koszty usług, ich zdecydowana przewaga występowała w kosztach kolonii i obozów (66,66%). Decydowały o tym mieszczące się w tej grupie koszty transportu (dowóz dzieci) oraz środków żywności i usług hotelowych (noclegi). W pozostałych typach placówek wahały się one w granicach 6,48-0,99%. Podobną sytuację obserwowano w grupie kosztów innych, z tą jednak różnicą, że najwyższy wskaźnik odnosił się do świetlic (27,26%). Odbiegał on znacznie od pozostałych podmiotów, w których ta grupa kosztów mieściła się w przedziale od 0,99 (półinternaty) do 0,06 (kolonie i obozy).

Analizując strukturę rodzajową kosztów przyjętych do badań typów placówek opiekuńczo-wychowawczych można zauważyć, że koszty osobowe, jako najbardziej stabilny składnik nakładów, wyznaczają

niejako strukturę kosztów rzeczowych. Jedynym wyjątkiem były tutaj kolonie i obozy, w przypadku których udział środków pozabudżetowych w zdecydowany sposób tę strukturę zmieniał.

Porównując strukturę rodzajową przyjętych do badań placówek opiekuńczo-wychowawczych ze średnią w kraju zauważamy, że największa rozbieżność powstała w przypadku świetlic i kolonii.

Z analizy struktury kosztów w świetlicach wynika, iż mamy tu do czynienia z dwoma podstawowymi rodzajami kosztów - osobowymi i materiałowymi. Pozostałe - tzn. koszty usług i inne w badanych świetlicach bądź nie wystąpiły, bądź stanowiły nieistotny margines. Wynika to z organizacyjnych i finansowych powiązań świetlic z macierzystymi jednostkami, jakimi są szkoły. Wyjątek stanowiła świetlica w jednym z miast wojewódzkich, gdzie koszty usług stanowiły 52,0% ogółu kosztów. Poniesiono je na prace budowlano-montażowe ze środków pozabudżetowych. Wobec faktu, że tego typu nakłady przyjmują formy inwestycji lub remontu kapitałnego i winny być rozliczane w dłuższym okresie, można je pominąć w analizie wydatków bieżących. Jeśli chodzi natomiast o dane ogólnopolskie, to w strukturze kosztów dość istotną rolę odgrywały koszty inne (27,2%), które nie wystąpiły w badanych świetlicach, co wynika z wcześniej omówionych względów. Różnica w strukturze kosztów między badanymi świetlicami a średnią krajową wynika z przedstawionych wyżej różnic w informacjach o źródłach finansowania tych placówek. W badanych świetlicach dominowały koszty materiałowe (34,5-91,9%), a w nich koszty żywności (54,3-93,9% kosztów materiałowych) finansowane ze środków ludności. Ze względu na fakt, iż dane ogólnopolskie ujmują tylko środki budżetowe, udział kosztów materiałowych w kosztach ogółem był tu znacznie niższy (8,1%). Dominują tu koszty osobowe, które stanowiły ok. 63,6% ogółu kosztów.

Drugą grupę placówek, w których zaobserwowano duże rozbieżności w strukturze kosztów między danymi ogólnopolskimi i badanymi podmiotami, były kolonie. Różnice były tak duże, a ich przyczyny tak różnorodne (o czym była wyżej mowa), że można jedynie rozpatrywać podobieństwa i różnice w strukturze kosztów między przyjętymi do analizy koloniami. Dominującą pozycję stanowiły tu koszty materiałowe. Ich udział w kosztach ogółem w koloniach przyzakładowych był zbliżony (56,7-59,7%). Różnice między koloniami finansowanymi z budżetu wynikały natomiast z faktu, iż jedna z nich organizowana była przez kuratorium a druga przez Urząd Wojewódzki.

Kolonie kuratoryjne są najczęściej lokalizowane w szkołach, co przy ograniczonych środkach kuratorium pozwala jedynie na stosunkowo tani wypoczynek dzieci i młodzieży. Urzędy Wojewódzkie dysponują większą ilością środków, nie tylko zresztą przy tego typu świadczeniach (np. ośrodki wczasowe). Dominującą pozycję kosztów materiałowych stanowiły koszty żywności (64,0-90,0% kosztów materiałowych). Tak wysoki udział wydatków na żywność w tej grupie kosztów oznacza, że wyposażenie ośrodków kolonijnych w sprzęt wypoczynkowy i inny nie mogło być dostateczne, co jest ważne, jeśli wypoczynek ma być aktywny a jednocześnie kształcący.

Udział kosztów osobowych w kosztach ogółem kształtował się w badanych koloniach na zbliżonym poziomie (20-25,0%), a ich głównym składnikiem był osobowy fundusz płac.

Zróżnicowanie udziału kosztów usług w badanych ośrodkach kolonijnych (8,3-39,6%) wynikało z poziomu wydatków poniesionych na transport w poszczególnych ośrodkach. Ważnym czynnikiem była tutaj lokalizacja danego ośrodka, jego oddalenie od miejsca zamieszkania dzieci i dokonywania zakupów artykułów żywnościowych. Inną zmienną jest podporządkowanie organizacyjne. Wpływa ono na zróżnicowanie źródeł finansowania ośrodków kolonijnych.

W pozostałych placówkach opiekuńczo-wychowawczych nie zaobserwowano większych różnic w strukturze kosztów między badanymi podmiotami a danymi ogólnopolskimi.

W przedszkolach jedną z głównych grup kosztów były koszty osobowe, przy czym nie we wszystkich badanych przedszkolach miały one dominujący udział w kosztach ogółem. Najwyższy (55,0%) wystąpił w jednym z przedszkoli wiejskich, najniższy zaś (37,4%) w jednym z miejskich przedszkoli kuratoryjnych, przy średniej krajowej 52,2%.

Koszty materiałowe są w przedszkolach najważniejszą pozycją kosztów rzeczowych. Najwyższy ich udział w kosztach ogółem obserwowano w dwóch badanych przedszkolach miejskich, podporządkowanych kuratorium (49,4%), najniższy natomiast w jednym z przedszkoli wiejskich (37,6%), przy średniej dla kraju 40,4%. Udział zarówno kosztów osobowych, jak i materiałowych w kosztach ogółem kształtował się na dość wyrównanym poziomie i to tak między badanymi przedszkolami, jak i w odniesieniu do danych ogólnopolskich. W przypadku kosztów osobowych wynikało to prawdopodobnie z faktu

jednolitego systemu płac jaki obowiązuje w tej dziedzinie w kraju. Rozbieżności zaś wynikały z różnic w: liczbie, kwalifikacjach i stażu pracy zatrudnionego personelu. Jeśli natomiast chodzi o koszty materiałowe, to w przedszkolach dominującym ich składnikiem były koszty żywności. Podlegały one narmowaniu w zależności od liczby posiłków podawanych dzieciom⁴³. Poziom kosztów związanych ze środkami żywności był więc funkcją obowiązujących przepisów. Wpływały one zatem na wyrównanie poziomu udziału kosztów materiałowych w kosztach ogółem zarówno w pojedynczych placówkach, jak i w skali kraju.

Różnice w tym względzie wynikały natomiast z różnego udziału pozostałych składników kosztów materiałowych. Należą do nich przede wszystkim koszty energii, które były drugą co do wielkości pozycją kosztów materiałowych. Ich poziom w poszczególnych przedszkolach zależał nie tylko od liczby dni pracy placówki w ciągu roku, ale także od rozmiarów i rodzaju budynku oraz wykorzystywanej energii.

Grupą kosztów, która również wpływała na zróżnicowanie udziału kosztów materiałowych w kosztach ogółem między poszczególnymi przedszkolami są koszty pomocy dydaktycznych. W grupie tej głównym kierunkiem wydatków jest zakup zabawek, gier itp. oraz mebli i wyrobów stolarskich, które spełniają pomocniczą rolę w procesie dydaktycznym. Ich poziom zależy od stopnia wyposażenia placówek w okresach wcześniejszych.

Udział kosztów usług w kosztach ogółem kształtował się w badanych przedszkolach w granicach 4-13,0%, przy średniej krajowej 6,5%. Zróżnicowanie między placówkami oraz w stosunku do średniej krajowej wynikało w tym przypadku z różnych rodzajów usług zarówno materialnych, jak i niematerialnych, jakie składają się na tę grupę kosztów. W zależności od potrzeb placówki, w danym okresie korzysta ona z określonego rodzaju usług.

Koszty inne wystąpiły jedynie w jednym z przedszkoli zakładowych, o czym była mowa wyżej.

Pólinternaty są typem placówek oświatowo-wychowawczych, które organizowane są tak przy szkołach podstawowych, jak i liceach.

⁴³ Na podstawie informacji z Ministerstwa Finansów opartych na Uchwale Rady Ministrów w sprawie projektów budżetu państwa i zadań finansowych przedsiębiorstw na 1977 r.

Sprawują one określoną formę opieki nad dziećmi i młodzieżą. Czas ich pracy jest jednak przedłużony, a zakres usług, szczególnie związanych z żywieniem, rozszerzony. Dominującą pozycją kosztów w półinternatach są koszty materiałowe. Ich udział w kosztach ogółem wahał się w poszczególnych placówkach w granicach 58-74,4%, przy średniej krajowej 57,0%.

Inną ważną grupą kosztów są koszty osobowe. Ich udział w kosztach ogółem wynosił w analizowanych placówkach 23,8-37,8%, przy średniej dla kraju 39,7%. Udział kosztów materiałowych w kosztach ogółem wyznacza strukturę pozostałych grup kosztów, a w tym przypadku kosztów osobowych. Zatem poza liczbą, kwalifikacjami i stażem pracy zatrudnionych w półinternatach pracowników i ten element należy brać pod uwagę szukając przyczyn rozbieżności w strukturze kosztów.

Koszty usług nie odgrywają większej roli w półinternatach i to zarówno według danych ogólnopolskich, jak i w badanych placówkach, zaś koszty inne z podanych wyżej przyczyn w półinternatach w ogóle nie wystąpiły.

Jak już stwierdzono, nie było możliwości obliczenia średniej dla kraju struktury kosztów w domach dziecka. Porównanie natomiast struktury rodzajowej kosztów w badanych placówkach wskazuje na duże rozbieżności między nimi. Koszty osobowe w jednej placówce stanowiły 50,0% kosztów ogółem, w drugiej zaś tylko 30,0%. Może to być uzasadnione większą liczbą dzieci w przeliczeniu na zatrudnionego w tym drugim przypadku. Natomiast koszty materiałowe kształtowały się odwrotnie (39,8 i 47,5%), co może wynikać z różnej liczby dzieci, na które trzeba ponosić wydatki na żywność, odzież itp. Zróżnicowany udział kosztów usług wynika z kolei z poziomu usług budowlano-montażowych, jakie były w badanym okresie wykonane w domach dziecka.

3. Zróżnicowanie kosztów jednostkowych ogółem i kosztów jednostkowych zmiennych

Analiza kosztów jednostkowych w poddanych badaniu Państwowych Domach Dziecka wykazuje znaczne ich zróżnicowanie. Koszty jednostkowe na 1 korzystającego wynosiły 60 916 zł w jednej i 48 444 zł

w drugiej placówce. Wynikało to głównie ze znacznego zróżnicowania liczby dzieci przypadających na jednego zatrudnionego, co w efekcie - przy zbliżonym zatrudnieniu (22 pełnozatrudnionych w jednym domu i 21 plus 2 osoby niepełnozatrudnione w drugim), a w związku z tym zbliżonych kosztach osobowych - powoduje tak znaczne zróżnicowanie poziomu kosztów na 1 korzystającego. Nieco mniejsze różnice obserwuje się odnosząc koszty do liczby miejsc etatowych. Koszty przypadające na ten nośnik w jednej z placówek były analogiczne z przypadającymi na 1 korzystającego i wynosiły 48 444 zł, co wynikało z faktu pełnego wykorzystania posiadanych możliwości. Natomiast druga z badanych placówek miała wyższą liczbę miejsc etatowych w porównaniu z faktycznym ich wykorzystaniem. Stąd poziom omawianych kosztów jednostkowych był tam wyższy i wynosił 54 147 zł.

Koszty jednostkowe obliczone na 1 zatrudnionego wykazywały również znaczną dyspersję (88 605 zł wobec 136 907 zł), co związane było z faktem zatrudnienia takiej samej liczby pracowników przy różnym poziomie kosztów.

Koszty zmienne odniesione do liczby korzystających, osobodni i miejsc etatowych kształtowały się na podobnym poziomie w każdej z badanych jednostek. Jednocześnie jednak dało się zauważyć znaczne zróżnicowanie ich poziomu przy porównaniu badanych placówek. Decydowały o tym te same czynniki, które powodowały różnice w kosztach ogółem. Podstawową przyczyną był fakt zaliczenia do kosztów zmiennych takich pozycji, które najbardziej różnicują poziom kosztów obu domów dziecka. Należą do nich prawie wszystkie koszty materiałowe. Stanowiły one 57,0-65,0% ogółu kosztów zmiennych w jednym i 48,0-55,0% w drugim domu. Powodowało to, w połączeniu ze znacznymi dysproporcjami w liczbie dzieci w obu placówkach, zróżnicowanie poziomu odpowiednich kosztów zmiennych przeliczonych na nośniki "korzystający", "osobodzień" i "miejsce etatowe".

Na rozbieżności między placówkami wpływał także zróżnicowany poziom kosztów usług. Natomiast niewielkie znaczenie miały tu koszty osobowe, które w obu domach dziecka były na podobnym poziomie.

W kosztach zmiennych liczonych w stosunku do nośnika "zatrudniony", ze względu na zbliżoną wielkość kosztów osobowych nie występowały znaczne różnice między badanymi placówkami (1 128 268 oraz 1 087 963 zł). Nie znajduje to odzwierciedlenia w udziale kosztów zmiennych na ten nośnik, w kosztach ogółem wynosił on odpo-

wiednio 37,2 oraz 55,8%. Jest to zrozumiałe z uwagi na wcześniej wspomnianą dużą rozbieżność w poziomie kosztów ogółem, co przy podobnym poziomie zmiennych kosztów osobowych powodowało różnice w omawianych wskaźnikach.

Z kolei koszty zmienne odniesione do m^2 powierzchni są najsilniej związane z kosztami rzeczowymi. W związku z tym, że w badanych placówkach wystąpiło znaczne zróżnicowanie poziomu kosztów rzeczowych w kosztach ogółem, również zmienne koszty jednostkowe liczone na m^2 wykazały daleko idące zróżnicowanie i wyniosły 717 694 oraz 317 077 zł.

Zupełnie odmiennie kształtowały się zmienne koszty jednostkowe odniesione do poszczególnych nośników. Wynika to z faktu, iż obok poziomu kosztów zmiennych znaczną rolę odgrywa tu wartość poszczególnych nośników. Zmienne koszty jednostkowe na korzystającego, osobodzień i miejsce etatowe były wyższe w placówce, która wykazała również większe koszty jednostkowe ogółem. Decydował o tym wyższy udział kosztów osobowych oraz niektórych pozycji kosztów materiałowych. Można na tej podstawie suponować, że warunki pobytu dzieci w domu dziecka o wyższych kosztach jednostkowych były nieco korzystniejsze, gdyż mimo wyższych kosztów bezwzględnych w drugiej placówce, uzasadnionych prawie dwukrotnie większą liczbą dzieci, zmienne koszty jednostkowe na dziecko, osobodzień i miejsce etatowe były tam niższe. Świadczy to o niższym poziomie świadczonych usług, gdyż zmienne koszty jednostkowe w stosunku do wymienionych nośników są w sposób najbardziej bezpośredni związane z dzieckiem i jego pobytem w placówce opiekuńczej.

Zmienne koszty jednostkowe na zatrudnionego kształtowały się w obu placówkach na zbliżonym poziomie (49 055 i 49 452 zł), co wynikało - jak wspomniano - stąd, że koszty zmienne na zatrudnionego to głównie koszty osobowe - w obu domach zbliżone, co przy podobnej liczbie zatrudnionych niweluje różnice w jednostkowych kosztach zmiennych obu jednostek i kształtuje je odmiennie niż jednostkowe koszty ogółem.

Natomiast zmienne koszty jednostkowe na $1 m^2$ wykazywały zróżnicowanie (448 i 355 zł) i kształtowały się odwrotnie proporcjonalnie niż koszty jednostkowe ogółem (1889 oraz 2182 zł). Nośnik " m^2 " związany jest, jak stwierdzono, głównie ze zmiennymi kosztami rzeczowymi, które osiągnęły znacznie wyższy poziom w pierwszej placów-

ce, stąd i jednostkowe koszty - mimo prawie dwukrotnie większej powierzchni - były tutaj wyższe. Natomiast koszty jednostkowe ogółem biorą za podstawę wszystkie koszty, co przy podobnym poziomie kosztów osobowych wykazywało tendencję odwrotną od przedstawionej.

Podstawowym nośnikiem kosztów związanych z biorą świadczonych usług w przedszkolach jest liczba korzystających. W grupie przedszkoli kuratorskich zlokalizowanych w mieście, najwyższy koszt jednostkowy wynosił 18 008 zł przy 105 dzieciach w placówce. W drugim analogiczny koszt ukształtował się na poziomie 9675 zł w przedszkolu o 147 korzystających. Wiejskie przedszkola kuratorskie wykazały koszty jednostkowe rzędu 17 740 zł przy 19 dzieciach oraz 10 284 zł przy 80 dzieciach. W przedszkolach przyzakładowych analogiczne wartości wynosiły 10 305 zł (132 dzieci) oraz 10 207 zł przy 160 dzieciach. Można więc na tej podstawie sądzić, że w całej badanej grupie przedszkoli (niezależnie od podporządkowania organizacyjnego) brak jest wyraźnej tendencji obniżki kosztu jednostkowego przy wzroście liczby korzystających. Występuje ona jedynie (z wyjątkiem przedszkoli przyzakładowych o względnie wyrównanym koszcie jednostkowym) w przypadku przedszkoli kuratorskich wiejskich porównywanych między sobą i miejskich - także między sobą.

Liczba osobodni jest silnie związana z liczbą korzystających, wahała się ona w sposób znaczny - porównując przedszkola wiejskie i przyzakładowe. Ekstremalne nakłady jednostkowe na osobodzień wynosiły odpowiednio 66 zł w przedszkolu wiejskim i 38,5 zł w przedszkolu przyzakładowym. Można więc stwierdzić, że wysokość jednostkowego nakładu na osobodzień jest funkcją liczby osobodni realizowanych w danej placówce. Tendencja ta nie potwierdziła się w obydwu przedszkolach miejskich. Informacja o liczbie miejsc etatowych dotyczyła 5 placówek z wyłączeniem jednego z przedszkoli wiejskich. W czterech z nich było 120 miejsc, zaś w przedszkolu wiejskim 35. Mimo to koszty jednostkowe ogółem związane z tym nośnikiem ukształtowały się na różnym poziomie - od 9,6 tys. zł w przedszkolu wiejskim do 15,8 tys. zł, w jednym z przedszkoli miejskich. Wyjątkowo niski poziom omawianego kosztu jednostkowego w przedszkolu wiejskim był spowodowany stosunkowo niewielkim stopniem wykorzystywania miejsc etatowych - 19 na 35.

Na koszty ogółem, a także na koszty jednostkowe, mają wpływ poza odbiorcami usług, także świadczący je - zatrudnieni oraz wa-

runki w jakich przebiega praca danej placówki. Przybliżonym odzwierciedleniem tych warunków może być np. powierzchnia użytkowa mierzona w m^2 .

Analiza kosztów jednostkowych ogółem, związana z nośnikiem "zatrudniony", wskazuje na wzrost kosztów jednostkowych wraz ze wzrostem wartości nośnika. W badanych placówkach najmniejsze zatrudnienie wykazywało jedno z przedszkoli wiejskich (5 osób), tam też były najniższe koszty jednostkowe - 67,4 tys. zł, największe (25 osób) - przedszkola miejskie, gdzie koszt jednostkowy wyniósł 82,2 tys. zł. Wyjątek stanowiło tu drugie przedszkole miejskie, w którym przy 16 zatrudnionych koszt jednostkowy ogółem wyniósł 87,0 tys. zł. Mogło to wynikać z faktu, że w placówce tej przypadało najwięcej, bo ponad 9 dzieci na 1 zatrudnionego, podczas gdy w przedszkolu wiejskim, gdzie była najmniejsza liczba dzieci, na jednego zatrudnionego przypadało tylko 4 podopiecznych, koszty więc "rozkładały się" na mniejszą liczbę personelu. Bardziej wnikliwa analiza pozwoliła odrzucić podejrzenie o decydującym wpływie "ceny" czynnika osobowego na wielkość kosztów jednostkowych. W konsekwencji należy stwierdzić, że wzrost kosztu jednostkowego ogółem nie jest spowodowany jedynie kosztami osobowymi na 1 zatrudnionego, a w większym stopniu stanowi wypadkową rozmiarów innych rodzajów kosztów.

Badane przedszkola pracowały w różnych warunkach infrastrukturalnych. Analiza kosztów jednostkowych dotycząca nośnika " m^2 " pozwala stwierdzić, że w najmniejszej ($72 m^2$) placówce - a była nią placówka wiejska, koszty jednostkowe ogółem były najwyższe i wynosiły 11,2 tys. zł. W pozostałych placówkach, których powierzchnia użytkowa zawierała się między 212 a $843 m^2$, koszt jednostkowy ukształtował się na poziomie od 1,6 do 2,7 tys. zł. Wydaje się, że ma to związek z warunkami pracy przedszkoli wyrażonymi liczbą m^2 na 1 korzystającego. W przedszkolu, w którym koszty jednostkowe na m^2 były najwyższe, na jedno dziecko przypadało zaledwie $0,9 m^2$, podczas gdy najlepsze warunki miały dzieci w przedszkolu wiejskim, gdzie przypadało na każde z nich $11,2 m^2$ i tam też koszt jednostkowy ogółem był najniższy.

Kolejny przekrój analizy związany jest z kosztami zmiennymi odniesionymi do poszczególnych nośników.

Najważniejszym nośnikiem związanym z "biorcą" usług jest dzie-

oko. Udział kosztów zmiennych na ten nośnik w stosunku do kosztów ogółem w 6 badanych podmiotach wahał się od 71,7% w przedszkolu wiejskim, czemu odpowiada kwota 589 905 zł do 84,07% w przedszkolu miejskim kuratorskim, co stanowi 1 589 645 zł. Ten sam udział miały koszty jednostkowe zmienne w kosztach ogółem. Najwyższe jednostkowe koszty zmienne wystąpiły w placówkach o zróżnicowanej liczbie dzieci, a mianowicie: w przedszkolu wiejskim - przy 19 dzieciach koszt jednostkowy wyniósł 14 140 zł, a w przedszkolu miejskim przy 105 dzieciach ukształtował się na poziomie 15 139 zł. Najniższy był w drugim przedszkolu miejskim, świadczącym usługi dla 147 dzieci i wyniósł tam 7373 zł. Wynika stąd, że analiza kosztów jednostkowych zmiennych na 1 dziecko nie pozwala na zmianę uprzednio postawionego wniosku, że liczba dzieci w danej placówce ma wpływ na ukształtowanie się kosztów jednostkowych. Podobnie różna liczba dzieci nie wpływa na ukształtowanie się rodzajowych kosztów zmiennych jednostkowych, osobowych i materiałowych, co potwierdza tezę, że koszty usług ulegają obniżeniu wraz ze wzrostem liczby dzieci.

Koszty zmienne usług stanowiły niewielki odsetek (maksymalnie 28,4%) kosztów usług ogółem. Ich wielkość w poszczególnych przedszkolach była bardzo zróżnicowana. W odniesieniu do nośnika "1 korzystający" zaobserwowano również pewne wahania. Omawiane koszty miały wartość od 158 do 184 zł, a w jednym z badanych przedszkoli w ogóle nie wystąpiły. Należy zauważyć, że najwyższy ich poziom zaobserwowano w przedszkolu o najniższej liczbie dzieci (15). Jak wykazuje analiza danych, przebieg zmienności omawianych kosztów jako funkcji liczby korzystających, nie jest regularny i ukształtowanie się wartości zmiennych kosztów jednostkowych usług ma charakter przypadkowy.

Koszty zmienne zaliczane do grupy innych w badanych przedszkolach nie wystąpiły.

Drugim ważnym nośnikiem kosztów związanych z "biorcą" świadczonych usług jest osobodzień. W przypadku tego nośnika i nośnika "dziecko" te same koszty reagują na ich zmiany. Stąd też różnice w poziomie jednostkowych kosztów zmiennych na te nośniki wynikają z wartości iloczynu kosztów na jedno dziecko przez liczbę dni pracy przedszkola. Ponieważ liczba dni pracy poszczególnych przedszkoli jest zbliżona, stąd wahania kosztów są wywołane takimi samymi przyczynami, jak w przypadku nośnika "dziecko".

Koszty zmienne ogółem na jeden osobodzień wahały się od 32 do 54,26 zł. Najwyższy udział miały w nich koszty osobowe kształtujące się na poziomie od 13,99 do 27,86 zł. Koszty materiałowe wynosiły od 16,23 do 30,68 zł, a koszty zmienne usług w jednym przypadku w ogóle nie wystąpiły, a swoje maksimum osiągnęły w kwocie 0,59 zł. Koszty zmienne inne w stosunku do nośnika "osobodzień" w badanych podmiotach nie wystąpiły.

Grupę nośników związanych z "dawcą" świadczonych usług reprezentuje "zatrudniony". Koszty zmienne na jednego zatrudnionego w badanych przedszkolach stanowiły od 38,0 do 55,9% kosztów ogółem. Wahania udziału jednostkowych kosztów zmiennych w jednostkowych kosztach ogółem, z uwagi na metodologię ich obliczania są takie same jak w przypadku kosztów zmiennych w kosztach ogółem. Najniższy poziom jaki osiągnęły koszty jednostkowe zmienne wyrażone w wartościach bezwzględnych wyniósł 33 068 zł, najwyższy 41 794 zł. Analiza ukształtowania się poziomu kosztów jednostkowych zmiennych na zatrudnionego jako funkcji wielkości zatrudnienia nie pozwala stwierdzić wyrażonych prawidłowości. Koszty ogółem są bowiem wypadkową kosztów osobowych, materiałowych, usług i innych.

Koszty osobowe stanowiły przeważającą część kosztów zmiennych. Wahały się one od 32 550 do 41 129 zł. Analiza kosztów osobowych jako funkcji wielkości zatrudnienia nie wykazała również prawidłowości. W związku z tym rozpatrzono jedynie wielkość jednostkowego kosztu osobowego funduszu płac. Jego rozkład jako funkcji wielkości zatrudnienia jest równie nieregularny. Najniższy osobowy fundusz płac (27 110 zł) wystąpił w jednym z przedszkoli miejskich. Należy w tym miejscu odnotować fakt, że w tym właśnie przedszkolu na 1 zatrudnionego przypadało najwięcej, bo aż dwięścioro, dzieci. Połączenie tych dwóch informacji wskazuje na to, że poziom usług świadczonych przez tę placówkę wydaje się najniższy, co ma swoje uzasadnienie w fakcie, że najniższe płace łączyły się z niskimi kwalifikacjami zawodowymi zatrudnionych tam pracowników. W połączeniu z najwyższą liczbą dzieci musiało się to odbić negatywnie na poziomie opieki. Należy podkreślić, że mimo iż najwyższe koszty zmienne osobowe na jednego zatrudnionego wystąpiły w jednym z przedszkoli wiejskich, to osobowy fundusz płac nie był tam najwyższy i wynosił 30 133 zł na jednego zatrudnionego, podczas gdy rzeczywiście najwyższy - 31 523 zł zanotowano w innym przedszkolu przyzakładowym.

W przedszkolu, w którym wystąpiły najwyższe zmienne koszty osobowe na zatrudnionego, stwierdzono również najwyższy poziom bezosobowego funduszu płac - 5370 zł (w innych przedszkolach - tylko w jednym 3085 zł), najwyższy poziom kwoty nagród - 21 131 zł (w pozostałych wypadkach - 21 000 oraz 11 700 zł) oraz przede wszystkim najwyższy poziom różnego typu wydatków na rzecz osób fizycznych - 26 315 (w innych przedszkolach 3000 oraz 754 zł). W rezultacie rozważań poświęconych kosztom osobowym należy stwierdzić, że najwyższy poziom płac wystąpił w przedszkolu zakładowym. Stąd wniosek, że na ich poziom ma pewien wpływ podporządkowanie organizacyjne.

Drugą grupę kosztów zmiennych na zatrudnionego stanowią koszty materiałowe. W porównaniu z kosztami osobowymi odgrywają one rolę znacznie mniejszą. Trzeba przede wszystkim wskazać, że w dwóch z trzech badanych przedszkoli, zlokalizowanych w jednym z badanych województw, materiałowe koszty jednostkowe zmienne w ogóle nie wystąpiły. W trzecim przedszkolu zlokalizowanym w owym województwie koszt ten wyniósł 119,6 zł. Natomiast badane przedszkola w drugim z województw wykazały te koszty na poziomie - 55,6, 240,7 oraz 312,5 zł. Analiza przedstawionych liczb w porównaniu z wielkością zatrudnienia nie pozwala na uchwycenie żadnej prawidłowości. Można jedynie stwierdzić, że omawiana grupa kosztów kształtowała się na różnych poziomach w placówkach każdego z województw. Świadczyć to może o działaniu czynników związanych z usytuowaniem przedszkoli w regionie o określonym profilu rozwoju społeczno-gospodarczego.

Zmienne koszty usług nie wystąpiły w trzech badanych placówkach (w tym w obydwu przedszkolach zakładowych). W pozostałych przedszkolach ich wartość wyniosła dla dwóch przedszkoli miejskich - 204,6 oraz 211,4 zł, natomiast w przedszkolu wiejskim 425,6 zł. Koszty usług w przedszkolach miejskich w całości przeznaczone zostały na usługi materialne, a w przedszkolu wiejskim na usługi niematerialne - czynsze.

Z powyższych rozważań wynika, że koszty zmienne usług na nośnik "1 zatrudniony" kształtują się na niewysokim poziomie, nie występują powszechnie i opierając się na przeanalizowanym materiale trudno jest wskazać na prawidłowości, jakie nimi rządzą.

Koszty zmienne inne związane są jedynie z nośnikiem "1 zatrudniony". W badanych placówkach wystąpiły tylko w jednym z przed-

szkoli zakładowych - 536,1 zł. Kwota ta związana była z funduszem mieszkaniowym i socjalnym. Fakt wystąpienia tych kosztów w jednym podmiocie nie oznacza, że w pozostałych przedszkolach fundusze te nie były tworzone. Brak ewidencji tych kosztów wynikać może ze specyficznego dla działu oświaty i wychowania sposobu tworzenia tych funduszy, który w znacznej mierze odbywać się może poza podmiotem np. na szczeblu Zespołu Ekonomiczno-Administracyjnego czy Kuratorium.

W prezentowanej analizie nośnikiem kosztów zmiennych reprezentujących warunki świadczenia usług przez badane podmioty jest m^2 . Udział kosztów zmiennych związanych z tym nośnikiem w kosztach ogółem wahał się od 28,1 do 37,6%. Natomiast koszty jednostkowe zmienne były mocno zróżnicowane. Ich wartość zamykała się w przedziale od 590,8 do 3210,4 zł. Wobec tak znacznych rozbieżności należy wskazać na fakt, że w trzech przedszkolach ich poziom oscylował wokół 800 zł.

Analiza jednostkowych kosztów zmiennych jako funkcji powierzchni użytkowej badanych podmiotów wykazuje wyraźną prawidłowość spadku kosztów wraz ze wzrostem powierzchni użytkowej. Wyjątkiem od tej reguły było jedno z przedszkoli wiejskich, gdzie poziom kosztów jednostkowych zmiennych (590,83 zł) był najniższy w porównaniu z innymi analizowanymi przedszkolami. Wynika to zapewne z faktu, że w przedszkolu tym mieliśmy do czynienia z nieracjonalnie wykorzystaną powierzchnią użytkową, bowiem na 1 dziecko przypadało tam aż 11,2 m^2 , czyli znacznie więcej niż w innych przedszkolach. Dla porównania przytoczmy, iż wielkości te kształtują się następująco: 5,7; 6,7 czy nawet dla drugiego z przedszkoli wiejskich na krańcowo niskim poziomie 0,9 m^2 . Stąd też zapewne w tym ostatnim przypadku koszty jednostkowe zmienne ukształtowały się na tak wysokim poziomie. Zmienne koszty osobowe dotyczyły tylko pracowników pomocniczych. Zaś odpowiadające im koszty jednostkowe wahały się od 207,8 do 1655,5 zł. Największa ich wartość przypadła wspomnianej już placówce wiejskiej o relatywnie małej powierzchni. Należy wskazać, że na zbliżonym poziomie (538 i 511,6 zł) ukształtowały się omawiane koszty w obydwu badanych przedszkolach zakładowych. Jak się wydaje, było to związane nie tyle z powierzchnią użytkową, co z faktem podporządkowania organizacyjnego tych placówek. Wśród innych przyczyn wahań omawianego

kosztu jednostkowego należałoby oczywiście wymienić zróżnicowaną powierzchnię oraz poziom funduszu płac.

Jednostkowe zmienne koszty materiałowe wahały się od 120,7 do 1286,5 zł. Obydwie ekstremalne wielkości dotyczą przedszkoli wiejskich, a ich znaczną rozpiętość wytłumaczyć można zróżnicowaniem powierzchni rozliczonej na korzystającego. Należy wskazać, że w niektórych przedszkolach o poziomie kosztów zmiennych zdecydowały koszty zaliczone do grupy energia, względnie - jak to miało miejsce w przypadku przedszkola o maksymalnym jednostkowym zmiennym koszcie materiałowym - poziom wydatków na zakupy przedmiotów nie-trwałych, które wyniosły 16 026 zł na 1 m², w tym głównie narzędzia (813 zł na m²).

Jednostkowe koszty zmienne usług wahały się od 68,9 do 268,4 zł. Tylko w tym ostatnim przedszkolu na tę kwotę składały się: 203,4 zł koszty usług materialnych i 65 zł koszty usług niematerialnych (czynsz). W pozostałych zaś koszty usług związane były tylko z usługami materialnymi. Analiza jednostkowych zmiennych kosztów usług nie wykazuje w zależności od powierzchni badanych placówek żadnych prawidłowości.

Tak jak przy analizie poprzednich podmiotów, tak i w stosunku do półinternatów podstawowym nośnikiem kosztów są korzystający. W trzech poddanych badaniu półinternatach wielkość ta kształtowała się na poziomie: 173, 136 oraz 155 osób. Różnice w liczbie korzystających nie pozostały bez wpływu na poziom kosztów jednostkowych. Wynosiły one odpowiednio: 4139, 3439, 3708 zł. Najdroższy jest więc półinternat o największej liczbie, a najtańszy o najmniejszej liczbie korzystających. Sytuacja ta spowodowana jest w głównej mierze zróżnicowaniem wielkości kosztów materiałowych. Drugim czynnikiem, który mógł mieć wpływ na poziom globalnych kosztów, jest liczba zatrudnionych. Wynosiła ona odpowiednio: 6, 5 i 6 osób. Jednostkowe koszty przeliczone na ten nośnik kształtowały się w związku z tym na poziomie 119 072, 93 548 i 95 796 zł. Zarysowujące się różnice - przy zbliżonej wartości nośnika - są w tym wypadku funkcją wartości kosztów globalnych.

Kolejny czynnik to rozmiary powierzchni liczone w m². Badane placówki dysponowały następującymi powierzchniami: 159, 89 i 145 m². Koszty jednostkowe przeliczone na ten nośnik wynosiły odpowiednio: 4493, 5255 i 3963 zł, co oznacza, że najdroższy z tego punktu widzenia był półinternat najmniejszy.

We wszystkich badanych półinternatach o poziomie kosztów ogółem, osobowych i materiałowych decyduje poziom kosztów zmiennych. Ich udział w kosztach ogółem wahał się w granicach od 81 do 90%, w kosztach osobowych od 59 do 70% i w kosztach materiałowych od 91 do 99%. Koszty usług stanowiły niezbyt dobrą podstawę do porównań, gdyż we wszystkich badanych półinternatach były na zdecydowanie niskim bezwzględnym poziomie (od kilku do kilkunastu tys. zł).

W liczbach bezwzględnych najbardziej zbliżone były do siebie koszty osobowe (od 105 600 do 122 534 zł), czego nie można powiedzieć o kosztach materiałowych. Wahały się one od 263 137 do 529 813 zł. Najwyższe były w półinternacie, z którego korzystała największa liczba dzieci - 173.

Z przytoczonych danych wynika, że koszty zmienne reagują na wartość nośnika przede wszystkim w obszarze kosztów materiałowych. Zmienne koszty materiałowe są ponadto tym wyższe, im więcej jest korzystających. Dzieje się tak dlatego, że w grupie tych kosztów podstawową rolę odgrywają, jak już stwierdzono, koszty żywienia. W konsekwencji można więc z całą pewnością stwierdzić, że opieka nad dziećmi sprawowana w półinternatach przez personel tam zatrudniony nie jest jednakowa w poszczególnych placówkach, o czym świadczy brak zmiany wysokości zmiennych kosztów osobowych przy różnej liczbie dzieci. Z drugiej strony trzeba stwierdzić, że uzbrojenie pracy jest w omawianych przypadkach na minimalnym poziomie, bowiem zmienne koszty materiałowe są niskie choćby tylko dlatego, że dominują w nich koszty środków żywności.

Poziom kosztów zmiennych rozpatrywany w kontekście zatrudnienia, jest mało zróżnicowany zarówno bezwzględnie (od 181 036 do 171 896 zł), jak i względnie (od 24 do 38%). Tym samym większą rolę w owym układzie pełnią koszty stałe. O poziomie kosztów zmiennych ogółem decydują w tym przypadku przede wszystkim koszty osobowe - wynosiły one maksymalnie 179 872, a minimalnie 169 998 zł i stanowiły 100% ogółu kosztów osobowych.

Zmienne koszty materiałowe były bardzo niewielkie i wahały się w granicach od 3800 do 804 zł. Prowadzi to do podobnych wniosków jak w przypadku kosztów zmiennych odniesionych do korzystającego.

Dla porządku należy jeszcze dodać, że koszty usług wystąpiły w badanych półinternatach tylko w jednym przypadku i to tylko w kwocie 360 zł.

Zmienne koszty odniesione do m^2 , podobnie jak przy odniesieniu do zatrudnionego, wykazywały w badanych półinternatach niezbyt wysokie zróżnicowanie ich wartości bezwzględnych, zawierały się w przedziale od 96 270 do 136 635 zł, a ich udział w kosztach ogółem wynosił od 14 do 23%. Względnie najniższe były w półinternacie o największej powierzchni ($159 m^2$). Działo się tak dlatego, że był to półinternat o największym udziale kosztów zmiennych osobowych w ogóle kosztów osobowych, na co miała wpływ ich bezwzględna wysokość. W pozostałych półinternatach udział zmiennych kosztów osobowych w ogóle kosztów był podobny (39,0 i 39,2). Zmienne koszty materiałowe były w badanych placówkach bardziej zróżnicowane zarówno w liczbach bezwzględnych - od 12 703 do 65 128 zł, jak i względnych - od 2,3 do 16,5%. Wielkości te nie były skorelowane z powierzchnią półinternatów, co dowodzi, że standard usług był różny i nie wynikał z racjonalnie pojętych zasad gospodarowania, powiązanych z koniecznością zaspokajania potrzeb na względnie jednakowym poziomie, co nie wystarcza, jeśli poziom bezwzględny spada poniżej społecznego minimum.

Zmienne koszty usług w jednym z badanych półinternatów w ogóle nie wystąpiły, w pozostałych dwóch osiągnęły natomiast niewielkie kwoty (2902 i 1000 zł), co jest związane z faktem niewysokich kosztów usług ogółem. W tych warunkach brak jest podstaw do nawet najbardziej hipotetycznego wnioskowania.

Powyższe sformułowanie weryfikuje w niemałym stopniu analiza kosztów jednostkowych. Porównując badane półinternaty z punktu widzenia rozmiarów tych kosztów na korzystającego można stwierdzić że odgrywają one podstawową rolę w kształtowaniu wielkości jednostkowych kosztów ogółem. O ile te pierwsze wynosiły w poszczególnych badanych placówkach: 3749; 2788 i 3102 zł, to te drugie: 4129, 3439 i 3708 zł. Wysokość jednych i drugich kosztów zależna była od liczby korzystających. Zależność tę można ująć następująco: im więcej korzystających, tym wyższe koszty jednostkowe. Na taki stan rzeczy mają wpływ przede wszystkim koszty materiałowe, które wynosiły dla kosztów ogółem 3073, 1995 i 2523 zł, a dla zmiennych 3062, 1434 i 2312 zł. Nieco mniejszą rolę odgrywały koszty osobowe (koszty zmienne - 689, 776 i 790 zł, koszty ogółem - 982, 1300 i 1160 zł), koszty usług były natomiast na tak niskim poziomie, że nie odgrywały większej roli (zmienne - 3, 76 zł,

ogółem - 73, 143 i 24 zł). Dowodzi to wyrównania standardu usług, nie wiadomo jednak na jakim poziomie. Nie należy sądzić, aby był on zbyt wysoki, bowiem podstawową rolę w ogóle kosztów odgrywają środki żywności, których ceny rosną, co przy nastawieniu półinternatów na zaspokojenie potrzeb głównie w tym zakresie nie może świadczyć o najwyższej jakości usług oferowanych przez badane placówki.

W następnej kolejności należy poddać analizie zmienne koszty na zatrudnionego. Ponieważ w badanych półinternatach liczba zatrudnionych była podobna (6, 5 i 6 osób), poziom ich był zbliżony ze względu na unormowane dla całego kraju stawki płac (28 649, 36 152 i 30 172 zł) i w przeciwieństwie do zmiennych kosztów jednostkowych na zatrudnionego nie odgrywały zasadniczej roli w kształtowaniu jednostkowych kosztów ogółem.

O poziomie zmiennych kosztów jednostkowych na zatrudnionego decydują przede wszystkim zmienne koszty osobowe, które kształtowały się odpowiednio: 28 333, 35 365 i 29 978 zł. Pozostałe rodzaje kosztów, tj. koszty materiałowe, były na dosyć niskim poziomie (316 760 i 134 zł), a zmienne koszty usług wystąpiły tylko w jednym przypadku i wyniosły 60 zł.

Podobnie jak w przypadku świetlic dowodzi to niskiego uzbrojenia pracy analizowanych placówek, gdzie wykorzystuje się przede wszystkim pracę żywą przy niewielkim udziale czynnika rzeczowego.

Ostatnim z analizowanych nośników kosztów zmiennych jest m^2 . W porównaniu z omawianymi powyżej jednostkowymi kosztami zmiennymi były one najniższe i wynosiły: 654, 1081 i 942 zł. Zależność jest w tym przypadku odwrotna niż przy korzystających, bowiem jest ona najwyższa tam, gdzie powierzchnia jest najmniejsza, a najniższa w półinternacie o największej powierzchni.

Udział zmiennych kosztów jednostkowych w ogóle kosztów był niewielki. Odnosi się to głównie do kosztów materiałowych, w przypadku których jednostkowe koszty ogółem wynosiły 3344, 3049 i 2697, a zmienne - 79, 305 i 449 zł. Koszty usług z kolei zarówno w jednym, jak i w drugim układzie były zdecydowanie niskie bądź w ogóle nie występowały.

W ogólnym poziomie kosztów zmiennych decydowały koszty osobowe, które wynosiły 556, 776 i 486 zł. Jest to zgodne z wnioskiem co do zmiennych kosztów jednostkowych na zatrudnionego. Można zatem

stwierdzić, że każde stanowisko pracy w półinternacie, niezależnie od funkcji jakie ma do spełnienia pracownik je zajmujący (w przypadku "m²" będą to pracownicy gospodarczy i obsługi, a w przypadku "zatrudnionego" wszyscy pracujący), jest źle wyposażone pod względem rzeczowym.

Przeprowadzona analiza pozwala sformułować tezę o swoistym niedorozwoju takich placówek, jak półinternaty, co w powiązaniu z procesami zwiększenia zatrudnienia kobiet i konieczności korzystania z opieki pozalekcyjnej w specjalnie do tego celu powołanych instytucjach, wymaga kompleksowego rozpatrzenia, szczególnie w kontekście propozycji zwiększenia części dochodu narodowego na oświatę i wewnętrznego podziału środków przeznaczonych na tę dziedzinę sfery niematerialnej.

Kolejnym badanym podmiotem były świetlice. Przeprowadzona analiza wielkości globalnych kosztów w świetlicach wykazuje znaczną ich rozpiętość. Nasuwa się zatem pytanie, z czego to wynika?

Pierwszy czynnik, który należy wziąć pod uwagę to liczba korzystających. Wśród badanych świetlic znajdowały się dwie o jednakowej (120) i dwie o różnej (222 i 65) liczbie korzystających. Przy przeliczeniu kosztów ogółem na jednego korzystającego okazuje się, że relatywnie najdroższa była świetlica o największej liczbie korzystających (5726 zł na korzystającego), drugie miejsce zajmowała świetlica, z której korzystała najmniejsza liczba uczniów (4731 zł), a dalsze świetlice o takiej samej liczbie korzystających (ze względu na znaczne różnice w kosztach ogółem, ich koszty jednostkowe na korzystającego znacznie się jednak różniły - 4439 zł i 467 zł). Można więc stwierdzić, że świetlice o dużej liczbie korzystających wcale nie były najtańsze. Powyższe stwierdzenie jest jednak o tyle prawdziwe, o ile bierze się pod uwagę ogół kosztów, nie uwzględniając źródeł ich pochodzenia. Jeśli bowiem ograniczyć się tylko do środków budżetowych, to najdroższa była świetlica o najmniejszej liczbie korzystających - ze względu na to, że najbardziej "kosztochłonna" pozycją są w świetlicy środki żywności finansowane przez ludność.

Następnym czynnikiem, który może mieć wpływ na poziom kosztów jest liczba zatrudnionych. Porównanie w tym zakresie jest jednak możliwe tylko między badanymi świetlicami, bowiem dane ogólnopolskie są niekompletne. Wynika to stąd, że opiekunowie świetlic są

często zatrudnieni w szkole na pełnym etacie, a zajęcia w świetlicy uzupełniają jedynie ich pensum godzinowe. Liczba zatrudnionych jest w związku z tym ograniczona tylko do tych osób, które pracują wyłącznie w świetlicach i jest znacznie niższa od faktycznej, nie może więc stanowić podstawy porównań. W trzech świetlicach liczba zatrudnionych była identyczna lub bardzo zbliżona (6, 5, 6 osób), a w jednej zatrudnione były dwie osoby. Koszt jednostkowy przeliczony na zatrudnionego ze względu na duże różnice w poziomie kosztów ogółem, kształtował się odmiennie w każdej z badanych świetlic i był tym większy, im wyższe były koszty ogółem.

Kolejnym czynnikiem, który równocześnie może pełnić funkcję nośnika kosztów, jest liczona w m² powierzchnia pomieszczeń danej placówki. W badanych świetlicach powierzchnia ta wynosiła od 42 do 117 m². Najwyższy koszt jednostkowy liczony na ten nośnik wystąpił w świetlicy o najwyższych kosztach ogółem i wynosił tam 13 969 zł, a najniższy - tam, gdzie były najniższe koszty ogółem - 707 zł. Wartości nośnika odgrywały więc mniejszą rolę niż wysokość kosztu ogółem.

W trzech z czterech badanych świetlic udział zmiennych kosztów ogółem na korzystającego był w stosunku do ogółu kosztów podobny i wynosił 89,7, 88,1 i 86,3%. Tylko w jednej z badanych placówek odbiegał on znacznie od pozostałych i wynosił 44,0%. Było to najprawdopodobniej spowodowane faktem, że świetlica ta miała względnie wysokie stałe koszty usług. Z kolei udział zmiennych kosztów osobowych w kosztach osobowych ogółem był w wymienionej świetlicy taki sam, jak w innej świetlicy o średnim udziale kosztów zmiennych w kosztach ogółem i wynosił 72,7% w stosunku do 72,2%. Jednocześnie w obydwu świetlicach brak było zróżnicowania bezwzględnego (125 100 i 120 000 zł). Być może upoważnia to do wniosku o różnicach w jakości usług, wydaje się bowiem, że zmienne koszty osobowe na korzystającego winny być ogółem wyższe tam, gdzie jest więcej usługobiorców. W przeciwnym przypadku opieka nad dzieckiem musi być z konieczności ograniczona.

Podobne rozumowanie można przeprowadzić analizując udział zmiennych kosztów materiałowych w ogóle tych kosztów. Tu obserwowaliśmy zjawisko względnego wyrównania poziomu tych kosztów (99,2 98,3, 95,8 i 86,5%) we wszystkich badanych świetlicach, przy znacznych różnicach bezwzględnych. Ponieważ, jak stwierdzono, o po-

ziomie bezwzględny kosztów materiałowych decydują środki żywności, ich wysokość winna być zależna od liczby dzieci. Opisana sytuacja prowadzi więc do wniosku o względnym wyrównaniu poziomu kosztów w tym zakresie.

Analiza kosztów zmiennych osobowych i materiałowych, rozpatrywanych z punktu widzenia korzystającego, prowadzi do stwierdzenia, że w świetlicach obserwuje się zróżnicowany poziom opieki i jednakowy poziom żywienia oraz innych warunków materialnych.

Nieco inne wnioski wynikają z analizy kosztów zmiennych na zatrudnionego, tu bowiem o udziale kosztów zmiennych w ogóle kosztów decyduje poziom kosztów materiałowych i usług, gdyż koszty osobowe są w całości kosztami zmiennymi. Ponieważ koszty materiałowe i usług są bardzo zróżnicowane we wszystkich badanych świetlicach udział kosztów zmiennych w ogóle kosztów także musi być różny. W istocie wahał się on w granicach od 7,3 do 52,5%.

Podobnie jak w przypadku zmiennych kosztów na zatrudnionego, także w przypadku zmiennych kosztów na m^2 zróżnicowanie ich udziału zarówno bezwzględne (od 727 600 do 23 450 zł), jak i względne (od 16,5 do 57,2%) było znaczne. Decyduje o tym poziom zmiennych kosztów, który w przypadku świetlicy o najwyższych kosztach zmiennych wynosił 660 000 zł, przy kosztach ogółem 1 271 186 zł.

W zmiennych kosztach osobowych wzięto pod uwagę jedynie te wydatki, które przypadały na personel gospodarczy i obsługi. W dwóch badanych świetlicach były one bezwzględnie różne, a w dwóch podobne. Stąd w tym ostatnim przypadku ich udział w kosztach osobowych ogółem był prawie taki sam (32,2 i 32,5%), a w pozostałych znacznie od siebie odbiegał (17,9 i 100,0%). Świetlica, w której zmienne koszty osobowe na m^2 wynosiły 100% była obsługiwana przez personel szkoły. Szkoła zatem ponosiła koszty związane z zatrudnieniem personelu podstawowego, a tylko personel gospodarczy i obsługi obciążał koszty świetlicy. Wyłączając zatem ten przypadek jako nietypowy trzeba stwierdzić, że zmienne koszty osobowe na m^2 względnie rosną wraz ze wzrostem wartości nośnika i są najwyższe tam, gdzie jest największa powierzchnia. Wynika to z zasad ustalania norm powierzchni np. na jeden etat sprzątaczk.

Z kolei analiza zmiennych kosztów materiałowych prowadzi do wniosku, iż zarówno bezwzględnie (od 12 100 do 32 130 zł), jak i względnie (2,7-38,4%) stanowiły one niewielką część kosztów ma-

ateriałowych ogółem i były znacznie zróżnicowane. Wynika to z faktu, że nie wlicza się do nich kosztów środków żywności, które - jak już wcześniej stwierdzono - stanowią ich główną część. Dodatkowo należy stwierdzić, że w świetlicy o najmniejszej powierzchni (42 m²) zmienne koszty na m² były względnie najwyższe (18,0%) - jeśli pominie się ową nietypową świetlicę, w której wynosiły one 38,4%). Świadczy to o braku reakcji kosztów zmiennych na wartość nośnika lub też swoistym braku zależności między zmiennymi kosztami materiałowymi a powierzchnią świetlicy, co też może dowodzić zróżnicowania standardu usług w poszczególnych placówkach.

Dalszym etapem postępowania badawczego była analiza zmiennych kosztów jednostkowych, która informuje o wpływie wartości nośników na poziom kosztów, co pośrednio może świadczyć o jakości usług.

Poziom zmiennych kosztów jednostkowych na korzystającego jest wyznaczony przez poziom kosztów ogółem, a także przez poziom poszczególnych grup rodzajowych kosztów. Wyjątek stanowiła tu jedna świetlica w której, jak już wcześniej sygnalizowano, występowały stosunkowo wysokie koszty usług, przeciwnie niż we wszystkich pozostałych świetlicach. Koszty zmienne mają więc istotny wpływ na poziom kosztów globalnych. Jeśli porówna się poziom jednostkowych kosztów zmiennych na korzystającego we wszystkich badanych świetlicach to okazuje się, że występowały - tam znaczne różnice. Wysokość kosztów (poza jednym, wspomnianym, wyjątkowym przypadkiem) zmniejszyła się wraz ze wzrostem liczby korzystających. Odnosi się to zarówno do zmiennych kosztów jednostkowych ogółem, jak i osobowych. Liczba korzystających ze świetlic była, jak już stwierdzono, zróżnicowana i wynosiła 222, 120 i 65 osób. Wartość jednostkowych kosztów zmiennych ogółem wynosiła odpowiednio 2520, 3982 i 4172 zł, osobowych - 563, 1000, 2075 zł, natomiast materiałowych - 1957, 2970 i 2098 zł. Stan ten nie najlepiej świadczy o jakości usług, gdyż koszty zmienne ogółem nie powinny spadać a rosnąć wraz ze wzrostem liczby usługobiorców, a jednostkowe koszty zmienne powinny oscylować wokół jednego poziomu, są to bowiem placówki tego samego typu. Zmienne koszty jednostkowe na zatrudnionego kształtowały się inaczej niż omówione wyżej zmienne koszty jednostkowe na korzystającego. Przy kosztach na zatrudnionego o wartości kosztów jednostkowych ogółem, materiałowych i usług, decydują koszty stałe. Natomiast wszystkie koszty osobowe mają charakter zmiennych. Zmienne koszty jednostkowe

ogółem na zatrudnionego w 3 badanych świetlicach były zbliżone (29 110, 28 120 i 32 346 zł). Odnosi się to także do jednostkowych zmiennych kosztów osobowych, które w wymienionych świetlicach wynosiły odpowiednio: 28 660, 27 666 i 32 346 zł przy zbliżonej liczbie zatrudnionych (6, 6 i 5 osób), co dowodzi, że o poziomie zmiennych kosztów jednostkowych ogółem decydują przede wszystkim zmienne koszty osobowe.

Dzieje się tak dlatego, że w badanych świetlicach jednostkowe zmienne koszty materiałowe nie wystąpiły, a koszty usług wystąpiły tylko w dwóch przypadkach i to w niewielkich kwotach (450 i 453 zł). Wynika to z faktu, że uzbrojenie techniczne zatrudnionych w świetlicach pracowników w zasadzie nie istniało, a usługi świadczone przez te placówki musiały z konieczności stać na dość niskim poziomie. Stosunkowo największe było zróżnicowanie w odniesieniu do jednostkowych kosztów zmiennych na m^2 . Zawarły się one w przedziale wyznaczonym przez dwie świetlice i wynosiły 7995 zł dla pierwszej i 295 zł dla drugiej. O wysokim poziomie kosztów w pierwszej z wymienionych placówek decydują koszty usług, które liczyły 7250 zł. Powoduje to, że analizując jednostkowe zmienne koszty osobowe i materiałowe nie obserwuje się tak wielkiego zróżnicowania. Te pierwsze wahały się w granicach od 461 do 692 zł (przy pominięciu nietypowej świetlicy), a drugie od 132 do 611 zł. Wartość ostatnia występowała w świetlicy o najmniejszej powierzchni. Jeśli o poziomie jednostkowych kosztów na m^2 w większym stopniu decydują koszty stałe niż zmienne, to czynnikiem różnicującym stać się może ich poziom, zwłaszcza, że powierzchnie ekstremalne mają się do siebie jak 1:3, a koszty ogółem przeliczone na m^2 jak 1:20. Już choćby to pierwsze odniesienie wskazuje na poważne odmienności wciążeniu infrastruktury na poziom kosztów badanych jednostek. Wobec mniej więcej zbliżonej sytuacji w zakresie żywienia, wszystko zdaje się wskazywać na to, że poza jedną nietypową świetlicą, infrastruktura pozostaje obok kosztów ogółem i osobowych na korzystającego podstawowym ich wyróżnikiem.

Następnym typem instytucji oświatowych poddanych badaniu były ośrodki kolonijne. Analiza kosztów jednostkowych przypadających w ośrodkach kolonijnych na nośnik "korzystający" weryfikuje pogląd co do zróżnicowania poziomu świadczeń kolonii zakładowych i ośrodków finansowanych z budżetu. Były one zbliżone i w analizowanych ośrodkach finansowanych z budżetu wynosiły 2376,6 i 2501,8 zł, a w

pozostałych dwóch zakładowych ośrodkach kolonijnych 2389,9 i 2433,6 zł. Oznacza to, że podporządkowanie organizacyjne nie ma wyraźnego wpływu na standard świadczonych usług. Zaobserwowana rozpiętość nakładów w poszczególnych ośrodkach nie jest konsekwencją różnic w jakości świadczeń, lecz wynika z rozmiarów środków mieczonych liczbą personelu, liczbą korzystających czy też powierzchnią użytkową oraz intensywnością ich wykorzystania. Analiza wielkości nakładów jako funkcji liczby korzystających potwierdza wcześniejsze spostrzeżenia. Ośrodki kolonijne zorganizowane przez instytucje jednego z badanych województw zapewniły wypoczynek dla 438 dzieci w placówce zakładowej oraz 324 w placówce "budżetowej". Natomiast instytucje drugiego województwa objęły akcją kolonijną znacznie mniejszą liczbę dzieci - 186 w ośrodku zakładowym i 87 w budżetowym. Powyższe dane w pełni potwierdzają ścisły związek, jaki zachodzi pomiędzy wielkością nakładów a liczbą korzystających. Obserwujemy bowiem prawidłowość następującą: im większa liczba korzystających tym większe nakłady. Zróżnicowanie liczby korzystających w zestawieniu z intensywnością wykorzystania środków daje znaczne różnice w liczbie osobodni kolonijnych w poszczególnych ośrodkach. Liczba turnusów i zrealizowanych osobodni była w badanych placówkach zróżnicowana. W jednym województwie zorganizowano po 3 turnusy realizując 9198 osobodni w pierwszym badanym ośrodku i 6804 osobodni w drugim. Natomiast ośrodki kolonijne drugiego województwa zorganizowały tylko po 1 turnusie. Liczba zrealizowanych tam osobodni wynosiła w pierwszym przypadku 2175 a w drugim 4836.

Ciekawych spostrzeżeń dostarcza analiza kosztów jednostkowych na osobodzień. Koszt jednego osobodnia w badanych ośrodkach zawarty był w przedziale od 93,6 do 113,8 zł. Najniższymi wskaźnikami charakteryzowały się ośrodki o niskiej intensywności wykorzystania, a więc obydwie ośrodki podporządkowane jednemu z badanych województw. Koszt jednego osobodnia wynosił tam 93,6 i 100,1 zł. Ośrodki w drugim województwie były nieco droższe, ponieważ koszt jednostkowy osobodnia ukształtował się tam na poziomie 113,2 i 113,8 zł.

Ponieważ informacja o powierzchni użytkowej i kubaturze budynków kolonii jest niepełna, w niniejszej analizie zostanie pominięty problem wpływu tych czynników na wielkość nakładów. Trzeba zdać sobie jednak sprawę z tego, że są to czynniki, które mogą wywie-

rać określony wpływ na wielkość kosztów eksploatacyjnych ośrodka, zwłaszcza w części wydatków rzeczowych.

Problem wpływu wielkości zatrudnienia na koszty ogółem jest trudny do zbadania, ponieważ w ośrodkach kolonijnych obok personelu pełnozatrudnionego duża grupa osób pracuje w niepełnym wymiarze godzin. Zaobserwowane zjawisko wydaje się wynikać z sytuacji na lokalnym rynku pracy. Decyzje w tym zakresie podejmowane są przez poszczególne ośrodki i prowadzą do zatrudnienia personelu bez względu na jego status (pełno i niepełnozatrudnieni), co gwarantuje tym samym sprawne ich funkcjonowanie. Może to wywierać istotny wpływ na poziom wydatków osobowych, jak również ich strukturę.

Analiza jednostkowych kosztów zmiennych pozwala stwierdzić, iż udział tych kosztów w przeliczeniu na 1 korzystającego w stosunku do globalnego kosztu jednostkowego zawierał się dla poszczególnych ośrodków w granicach od 95,5 do 79,9%. Obydwa ekstrema wyznaczają ośrodki finansowane z budżetu. Ten sam udział dla ośrodków zakładowych wynosił 88,1 i 89,3% - wykazywał więc o wiele mniejsze zróżnicowanie. Rozpiętość pomiędzy krańcowymi jednostkowymi kosztami zmiennymi wyrażonymi w liczbach bezwzględnych zawierała się między 2263,9 a 1873,7 zł. Zarówno najwyższy, jak i najniższy jednostkowy koszt zmienny wystąpił w ośrodkach finansowanych ze środków budżetowych. O poziomie tej rozpiętości zadecydował przede wszystkim standard świadczeń mierzony kosztami żywności i wyposażenia ośrodka. W ośrodku o maksymalnym udziale kosztów zmiennych liczonych na korzystającego, dominującą pozycję kosztów osobowych stanowiły wydatki osobowego funduszu płac. Są to nakłady, które w znaczny sposób reagują na zmiany w liczbie korzystających. Powyższy związek oznacza, że zmiana w liczbie korzystających powoduje reakcję kosztów osobowych a szczególnie wydatków z osobowego funduszu płac.

Analogiczne stwierdzenie można odnieść do grupy kosztów materiałowych. Dominująca pozycja wydatków na żywność w tej grupie kosztów powoduje, że ich reakcja na zmianę wartości nośnika jest stosunkowo duża. To zjawisko występowało we wszystkich podmiotach, co oznacza istnienie ścisłego związku tych wydatków z omawianym nośnikiem.

Analizując wewnętrzną strukturę kosztów zmiennych stwierdzamy, że koszty materiałowe są tą kategorią, która najsilniej reaguje

na zmiany nośnika. Należy zaznaczyć, że wielkość nakładów materiałowych tak w liczbach bezwzględnych, jak i względnych decyduje o strukturze kosztów zmiennych. Istnieje tu następująca zależność: im większe koszty materiałowe ogółem, tym większy udział kosztów zmiennych materiałowych w całości nakładów, jak również w samych kosztach zmiennych. Na poparcia tej tezy posłużą wskaźniki udziału tych nakładów w kosztach ogółem i kosztach zmiennych. Najwyższym udziałem zmiennych kosztów materiałowych w kosztach zmiennych ogółem odznaczał się ośrodek kolonijny o maksymalnym udziale kosztów zmiennych liczonych według omawianego nośnika (ośrodek finansowany z budżetu). Udział ten wynosił tu 68,8%, a udział zmiennych kosztów materiałowych w kosztach ogółem tego podmiotu ukształtował się na poziomie 65,6% i był najwyższy spośród badanych podmiotów.

Ponieważ nośnik "osobodzień" kształtuje koszty zmienne w analogiczny sposób, jak nośnik "korzystający", wszystkie stwierdzenia zawarte powyżej odnoszą się również do tego nośnika.

Analizując koszty zmienne przypadające na nośnik "zatrudniony" stwierdza się, że najwyższym wskaźnikiem udziału kosztów zmiennych w całości ponoszonych nakładów charakteryzował się jeden z badanych ośrodków "budżetowych" (41,3%). Pozostałe posiadały znacznie niższe udziały kosztów zmiennych w całości kosztów (wynosiły one od 32,4 do 25,8%). Te same wartości przedstawione w liczbach bezwzględnych wykazywały jeszcze większe rozpiętości (od 11 755 zł w jednym z ośrodków zakładowych do 3985,4 zł w ośrodku finansowanym z budżetu). Interpretacja wskaźników udziału kosztów zmiennych w całości nakładów na nośnik "zatrudniony" w przypadku ośrodka o najwyższym udziale wykazuje, że decydujące znaczenie dla wysokiego udziału zmiennych kosztów w całości nakładów posiadał fakt koncentracji wydatków na tych kosztach, które najsilniej reagują na zmienne wielkości tego nośnika. Należą do nich m. in. zmienne koszty usług, które w tym podmiocie stanowiły 18,9% ogółu ponoszonych nakładów, (w całości kosztów zmiennych - 45,9%). Ponadto wielkość udziału zmiennych kosztów na nośnik "zatrudniony" tak w całości nakładów, jak również w kosztach zmiennych, jest konsekwencją udziału w nakładach ogółem kosztów osobowych.

W szczególny sposób na udział kosztów zmiennych w całości nakładów i w kosztach zmiennych ogółem wpływa liczba zorganizowanych turnusów. Związek między intensywnością wykorzystania ośrodka mie-

rzony tą liczbą a kosztem można określić w sposób następujący: wraz ze wzrostem liczby turnusów rosną wszystkie koszty.

R o z d z i a ł 7

RACHUNEK KOSZTÓW W KULTURZE I SZTUCE

1. Charakterystyka nakładów w dziale kultura i sztuka

Problem finansowania kultury i sztuki sprowadza się do zakresu i sposobu podziału środków finansowych na poszczególne dziedziny działalności kulturalnej. Brak precyzyjnych mechanizmów kwantyfikacji potrzeb i efektów w konsekwencji prowadzi do uznaniowej repartycji środków. Rachunek kosztów daje szansę obiektywizacji podziału tych środków, pozwala bowiem odnieść rozmiar finansowania do zakresu potrzeb i choćby najogólniej określić stopień realizacji zadań w danej dziedzinie. Ponadto zmniejsza się znacznie obszar nieprawidłowości w finansowaniu działalności kulturalnej. U podstaw wszelkiego rachunku kosztów leży zorganizowana w określony sposób sprawozdawczość i ewidencja. Odnosi się to zarówno do całej kultury, jak i jej określonych dziedzin.

Jednym z ważnych elementów upowszechniania kultury jest czytelnictwo, którego zakres uzależniony jest w dużej mierze od przyjętego systemu bibliotek. Zasady funkcjonowania i finansowania tego typu placówek określone zostały w ustawie sejmowej z 1968 r.⁴⁴, co aktualnie zostało zmienione. Na sieć bibliotek składają się przede wszystkim biblioteki publiczne, naukowe, szkolne i zakładowe⁴⁵. Najważniejszym typem bibliotek, biorąc pod uwagę ich oddziaływanie na społeczeństwo, są biblioteki publiczne. "Przed bibliotekami publicznymi stawia się jako cel służe-

⁴⁴ Ustawa o bibliotekach z dnia 9 kwietnia 1968 r., Dz. U. nr 12 z 1968 r., poz. 63.

⁴⁵ Rodzaje bibliotek: naukowe, publiczne, związków zawodowych, pedagogiczne, fachowe (w zakładach pracy), instytucji naukowych, szkolne, placówek opieki pozaszkolnej.

nie czytelnictwu w najszerszym zakresie, wychowaniu społecznemu, kształceniu ogólnemu i zawodowemu oraz kulturalnej rozrywce"⁴⁶. Ze względu na lokalizację można je podzielić na miejskie i wiejskie. Pozostałe typy bibliotek odgrywają również znaczącą rolę w krzewieniu kultury i czytelnictwa, ale ich zasięg jest ograniczony albo specyfiką księgozbioru (naukowe, specjalistyczne), albo wąskim gronem czytelników (szkolne, zakładowe). Biblioteki publiczne w zależności od potrzeb mogą ponadto prowadzić filie, punkty biblioteczne oraz uwzględniając potrzeby środowiska, na terenie którego działają, stosować inne formy udostępniania swoich zbiorów (np. objazdowe wypożyczanie książek). W badanym okresie w Polsce działało 45 405 bibliotek. Bibliotek publicznych było w tym 9128, tj. ok. 20%. Trzeba jednak podkreślić, że zarówno liczba woluminów (księgozbiór) - prawie 1/3 całego księgozbioru krajowego - jak i liczba czytelników wypożyczeń stanowią o decydującym znaczeniu bibliotek publicznych.

Organizacja bibliotek publicznych, tworzenie im warunków prawidłowego działania oraz ustalenie wysokości ich funduszy to zadanie władz terenowych odpowiedniego stopnia. Obszar działalności bibliotek publicznych odpowiada na ogół podziałowi administracyjnemu danej jednostki organizacyjnej (miasto, dzielnica, gmina).

Względy społeczne nakładają na państwo obowiązek finansowania bibliotek publicznych. Wynika to również z przepisów wymienionej ustawy o bibliotekach.

Podstawowym źródłem finansowania bibliotek publicznych jest budżet państwa. Budżet nie jest źródłem wyłącznym. Wspomagającymi źródłami finansowania są fundusze organizacji gospodarczych (patronaty), środki organizacji społecznych i w mniejszym stopniu środki ludności. Środki ze źródeł pozabudżetowych nie są obligatoryjne, czyli nie muszą występować we wszystkich bibliotekach, a ponadto nie prowadzi się ich centralnej ewidencji. Pozostały więc one poza obszarem analizy, mimo iż mogą spełniać w konkretnych przypadkach bardzo ważną rolę. Koszty bibliotek odniesiono do takich nośników, jak: biblioteka, wypożyczenie, czytelnik i wolumin.

Zestawienie informacji finansowych i rzeczowych przy ustalaniu

⁴⁶ P e c h e r s k i, System oświatowy..., s. 287.

kosztów jednostkowych napotykało na szereg przeszkód, do których należy przede wszystkim zaliczyć:

1) niepełne informacje rzeczowe; brak jest danych o stanie zatrudnienia w bibliotekach, liczbie m^2 , m^3 ,

2) ewidencja finansowa operuje wielkościami globalnymi oraz danymi o kosztach w układzie rodzajowym; wysoki stopień agregacji kosztów, w tym także kosztów osobowych, materiałowych, usług i innych nie pozwala na bezpośrednie ich wykorzystanie w rachunku kosztów.

Analiza kosztów bibliotek publicznych musi uwzględniać ich podział na zlokalizowane w mieście i na wsi. Będzie to jeden z istotnych elementów racjonalnej polityki kulturalnej w tym zakresie.

Jak wynika z przeprowadzonych analiz, biblioteki publiczne zlokalizowane w mieście otrzymały na finansowanie swojej działalności 931 792 tys. zł, co stanowiło kwotę ponad trzykrotnie większą od tej, którą otrzymały biblioteki wiejskie (305 587 tys. zł). Taki podział środków rodzi określone konsekwencje - tym bardziej, że biorąc pod uwagę liczbę bibliotek, proporcja ta nie wydaje się prawidłowa. Bibliotek wiejskich jest ok. trzykrotnie więcej niż miejskich. Konfrontując liczbę bibliotek z wielkością środków przeznaczonych na ich działalność można stwierdzić, że 75,3% ogółu środków otrzymują biblioteki miejskie. Należy oczywiście zdać sobie sprawę z faktu, że działalność bibliotek miejskich posiada złożony charakter tak co do metod, form, jak i zakresu, ale przedstawione dysproporcje są bezspornie zbyt wielkie i świadczą o zaniedbywaniu rozwoju sieci bibliotek wiejskich.

Do badań wybrano cztery biblioteki publiczne: dwie miejskie i dwie wiejskie. Badane biblioteki znacznie różniły się rozmiarami działalności mierzonej liczbą czytelników, zatrudnionych, wypożyczeń, woluminów, wartością księgozbioru i powierzchnią, którą zajmowały. Różnicowania te były ewidentne przede wszystkim w przekroju miasto-wieś, jednakże istniały też bardzo duże różnice między bibliotekami miejskimi. Właściwie wszystkie odniesienia w tekście dotyczą biblioteki miejskiej o najwyższych kosztach ogółem.

2. Poziom i struktura rodzajowa kosztów

Dla praktyki planistycznej obok analizy kosztów jednostkowych istotne znaczenie informacyjne i decyzyjne posiada analiza struktury nakładów na dany rodzaj działalności. Jej celem jest w badanych bibliotekach ocena jakości czynników ją określających. Przyjęty w niniejszym badaniu rodzajowy układ kosztów działalności bibliotek odbiega od układu danych dostępnych w oficjalnych statystykach GUS i informacjach Ministerstwa Finansów o nakładach poniesionych na dział kultura i sztuka, a także na biblioteki publiczne w Polsce. Statystyka GUS operuje zagregowanymi grupami kosztów, których nie można było sklasyfikować według takich grup, jak: osobowe, materiałowe, usług i inne, które odpowiadają układowi informacji z badań. W tej sytuacji dokonano przegrupowania informacji, które pozwolą na odniesienie wyników badań do danych w skali makro. Dokonano dezagregacji danych, co umożliwiło wykorzystanie ich w rachunku kosztów. Wyodrębnione koszty osobowe, materiałowe, usług i inne są w miarę precyzyjnie określone. Pozostała kwota środków stała się pozycją o charakterze dopełniającym do ogólnej sumy wydatków na cały dział i rozpatrywany podmiot. Stąd pozycja "koszty pozostałe". Mając świadomość umowności takiego podziału kosztów, wniośki płynące z porównań, chociaż dopiero teraz możliwe, należy traktować bardzo ostrożnie. Analizę struktury rodzajowej kosztów bibliotek lepiej jest rozpatrywać na szerszym tle całego działu.

Na ogólną kwotę 9932 mln zł wydatkowanych przez budżet państwa na ten dział wydatki osobowe stanowiły 2353 mln zł. Do tej grupy nakładów zaliczono osobowy i bezosobowy fundusz płac, fundusz honorariów, nagrody i inne wynagrodzenia oraz delegacje. Dodatkowo włączono tutaj składki na ubezpieczenia społeczne, które w sprawozdawczości statystycznej znajdują się w kategorii wydatków różnych. W ramach powyższej kwoty znajdują się i takie nakłady o charakterze osobowym, których nie można zidentyfikować. Na zasadzie dopełnienia do całości można je określić mianem pozostałych wydatków osobowych. Wydatki osobowe działu kultura i sztuka stanowiły 23,7% ogółu nakładów budżetowych tego działu.

Wydatki materiałowe pochłaniały 17,3% ogółu nakładów analizowanego działu, co daje w kwocie bezwzględnej 1719 mln zł. Składają się na to wydatki na materiały i przedmioty nietrwałe, energię, a tak-

że, jak w przypadku wydatków osobowych, sumy wydatków, które określono mianem wydatków materiałowych pozostałych.

Trzecia kategoria bieżących wydatków budżetowych - usługi - liczyła 20,2% ogółu wydatków badanego działu. Na kwotę 2007 mln zł składały się usługi materialne i niematerialne.

Do kosztów innych (12,1% ogółu nakładów) zaliczono środki związane z dofinansowaniem funduszu socjalnego oraz dotacje, z wyjątkiem dotacji dla przedsiębiorstw. Wynika to oczywiście z przyjętych zasad grupowania kosztów zrealizowanych w badaniach.

Pozostała kwota - 2650 mln zł stanowiła 26,7% ogółu poniesionych nakładów budżetowych i ujęta została w zbiorczą kategorię bilansującą całość wydatków na kulturę i sztukę. Przyjęta procedura agregacji w tej kategorii wydatków budżetowych wynika z nieprzystawalności zaliczonych tutaj wydatków do żadnej z grup kosztów przyjętych w badaniu. Jakkolwiek jest to daleko idące uproszczenie, było ono w tym przypadku konieczne, inaczej bowiem informacji ogólnopolskich nie można porównać z wynikami badań.

Porównując udział wydatków osobowych w wydatkach ogółem bibliotek publicznych z udziałem wydatków osobowych w wydatkach ogółem całego działu obserwujemy ponad dwukrotną przewagę tego wskaźnika w bibliotekach (55,2%) nad całym działem (23,7%). Biblioteki miejskie legitymowały się tutaj wskaźnikiem 52,4%, a wiejskie aż 64,0%. Świadczy to wyraźnie o zaniedbaniu procesów odnowy i utrzymania księgozbiorów bibliotek w dobrym stanie technicznym. Przeciętnie dla Polski jedna biblioteka na wydatki osobowe otrzymała 74,9 tys. zł. Uwzględniając czynnik lokalizacji kwoty te były następujące: biblioteka miejska 180,5 tys. zł, a biblioteka wiejska - 30,4 tys. zł. Koszty osobowe są zdeterminowane przede wszystkim funduszem płac. W badanych bibliotekach miejskich koszty osobowe wyniosły w jednej 1 435 004 zł (54,2% kosztów ogółem), a w drugiej 2 709 063 zł (52,3%). Udział tych kosztów nie odbiegał od średniej krajowej.

Koszty osobowe w bibliotekach wiejskich wynosiły przeciętnie 30 447 zł i stanowiły 64,0% kosztów ogólnych, co znacznie odbiega zarówno od wartości tych kosztów w badanych placówkach, jak i w udziale w kosztach ogółem. W jednej bibliotece wynosiły one 41 880 zł (57,8%), a w drugiej 76 180 zł (50,5%). W bibliotekach miejskich, podobnie jak i w wiejskich fundusz płac stanowił ok. 80% kosztów osobowych. Pozostałe składniki tego rodzaju kosztów

były podobne. Zróżnicowany udział kosztów osobowych w badanych placówkach wynikał ze zróżnicowania pozostałych rodzajów kosztów.

Koszty materiałów i przedmiotów nietrwałych stanowiły tylko 17% ogółu nakładów na biblioteki i ich udział był zbliżony do udziału nakładów na materiały w całym dziale. Lokalizacja biblioteki nie wywierała istotnego wpływu na wielkość tego wskaźnika. Zarówno biblioteki miejskie, jak i wiejskie przeznaczały na ten rodzaj wydatków tę samą część przyznanych im kwot. Jest to zjawisko o tyle niepokojące, że z tych właśnie środków realizuje się m. in. bieżące zakupy książek i czasopism. Przeciętnie jedna biblioteka dokonywała tych zakupów na kwotę 23 tys. zł. Biblioteki miejskie były w lepszej sytuacji, gdyż wydawały na ten cel 59,6 tys. zł, co jest kwotą znacznie przewyższającą wydatki tego typu w bibliotekach wiejskich. Wynosiły one tam zaledwie 8 tys. zł.

Koszty materiałowe w badanych bibliotekach miejskich wyniosły w jednej 856 847 zł, tj. 32,4% kosztów ogólnych, a w drugiej 1 515 659 zł, tj. 29,3% kosztów ogólnych. Przeciętne koszty materiałowe w bibliotekach miejskich w Polsce wyniosły 58 591 zł, tj. 17,5% kosztów ogólnych. Ze względów podanych wyżej wielkość kosztów materiałowych i ich udział w kosztach ogółem nie stanowi wiarygodnego odniesienia.

Najwyższy udział w kosztach materiałowych miały koszty zakupu książek, które w bibliotece o mniejszych nakładach ogółem wyniosły 519 414 zł, tj. 19,6% kosztów ogólnych i 60,6% kosztów materiałowych, a w drugiej placówce 800 000 zł, tj. 15,4% kosztów ogólnych i 52,8% kosztów materiałowych.

Z informacji uzyskanej w tej drugiej bibliotece wynika, iż na przyrost wartości księgozbioru wydano 390 796 zł. Wartość szacunkowa przyrostu wyniosła 422 875 zł. Należy domniemywać, że różnicę między tymi dwoma kwotami stanowi wartość książek otrzymanych przez bibliotekę nieodpłatnie. Wykazany w karcie kosztów zakup książek na sumę 800 000 zł dotyczył także książek przekazanych przez omawianą bibliotekę podległym placówkom. Wykazany koszt należy w pełni zaliczyć do kosztu podmiotu, który dokonuje zakupów. Ma to swoje uzasadnienie z punktu widzenia planowania, co pociąga za sobą konieczność zagwarantowania na ten cel środków w badanej, a nie podległej jednostce. Warto także podkreślić, że w tej bibliotece nastąpił ubytek książek na skutek zniszczeń lub zagubień, którego wartość wyniosła 34 068 zł. Brak informacji dotyczącej

pierwszej biblioteki uniemożliwia przeprowadzenie analogicznej analizy. Należy jednak domniemywać, że występowały tam podobne zjawiska.

Drugą pozycję kosztów materiałowych stanowią dobra jednorazowego zużycia, których udział w tych kosztach wynosił w obu bibliotekach ok. 23,5%. Udział pozostałych składników kosztów materiałowych był bardzo zróżnicowany (opłaty za energię - 10,0% kosztów materiałowych w jednej i 5,0% w drugiej, przedmioty nietrwałe odpowiednio 5,1% i 18,9%).

Przeciętnie w Polsce koszty materiałowe jednej biblioteki na wsi wyniosły 8047 zł i stanowiły, podobnie jak w przypadku bibliotek miejskich - 16,9% kosztów ogółem. Znacznie odbiega to od sytuacji w badanych placówkach. Wyniosły one w jednej bibliotece 25 081 zł, czyli 34,6% kosztów ogólnych, zaś w drugiej 59 641 zł, czyli 39,5% kosztów ogólnych. Różnica między danymi z badanych bibliotek a danymi ogólnopolskimi może być spowodowana trzema przyczynami. Pierwsza z nich jest związana z pozycją "koszty pozostałe" w danych ogólnopolskich. Niewykluczone, że w tej pozycji znalazła się znaczna część kosztów materiałowych. Drugą przyczyną może być fakt nie zaliczania w bibliotekach wiejskich na szczeblu centralnej sprawozdawczości kosztów zakupu książek, co traktuje się jako obowiązek i koszt bibliotek miejskich nadrzędnych w strukturze organizacyjnej. Trzecia przyczyna to zupełnie przypadkowa, incydentalna wielkość kosztów materiałowych w badanych bibliotekach. Ograniczenie okresu analizy wyklucza tu możliwość weryfikacji.

Różny udział kosztów materiałowych w kosztach ogółem w badanych bibliotekach wynika z odmiennej struktury tych kosztów. W jednej dominują takie pozycje, jak: zakup książek oraz dobra materialne jednorazowego zużycia, natomiast w drugiej również książki, przedmioty nietrwałe i dobra materialne jednorazowego zużycia.

Koszty zakupu książek w badanych bibliotekach wiejskich miały wartość 18 481 zł, tj. 25,5% kosztów ogólnych i 73,7% kosztów materiałowych oraz 26 838 zł, tj. 17,8% kosztów ogólnych i 45,0% kosztów materiałowych (przy czym 1481 zł w tej kwocie stanowiły w tym ostatnim przypadku dary otrzymane od innych bibliotek lub osób fizycznych).

Biorąc pod uwagę zbliżone warunki funkcjonowania obu bibliotek przedstawione zróżnicowanie kosztów trudno uznać za obiektywnie u-

zasadnione. Z przeprowadzonej analizy wynika, że wysoki udział przedmiotów nietrwałych w kosztach materiałowych (ok. 41%), które wystąpiły tylko w jednej z omawianych bibliotek wiejskich, był przyczyną różnic w strukturach kosztów materiałowych analizowanych placówek.

Koszty usług są trzecią grupą rodzajową kosztów bibliotek. Przeciętnie w Polsce koszty usług jednej biblioteki miejskiej wyniosły 35 303 zł, co stanowiło 10,2% kosztów ogólnych i w ogromnym stopniu odbiegało od poziomu i struktury tych kosztów w badanych placówkach. W jednej z badanych bibliotek wyniosły one 26 611 zł, czyli 1,0% kosztów ogólnych, a w drugiej 367 240 zł, czyli 7,1% kosztów ogólnych. Na zróżnicowanie między omawianymi bibliotekami miały wpływ przede wszystkim usługi przemysłowe, które wystąpiły jedynie w tej drugiej i były związane w największym stopniu z usługami o charakterze restytucyjnym. Ich koszt wyniósł 237 139 zł, tj. 4,6% kosztów ogółem i aż 64,6% kosztów usług. Także w tej bibliotece znaczną pozycję stanowiły koszty czynszu - 67 116 zł; odpowiada to 1,3% kosztów ogółem i 18,3% kosztów usług. W pierwszej bibliotece omawiane koszty nie wystąpiły. Także w tej pierwszej bibliotece koszty usług transportowych wyniosły 19 000 zł, tj. 0,72% kosztów ogółem i 71,4% kosztów usług, podczas gdy w drugiej 40 109 zł - odpowiednio 0,77% kosztów ogólnych i 10,4% kosztów usług.

Koszty usług przypadające w kraju przeciętnie na jedną bibliotekę wiejską wyniosły 4460 zł, tj. 9,4% kosztów ogółem. W analizowanych bibliotekach ukształtowały się one na poziomie 5480 zł, tj. 7,6% kosztów ogółem w jednej i 15 170 zł, tj. 10,0% kosztów ogółem w drugiej.

Główna przyczyna zaistniałych zróżnicowań tkwi w fakcie, że w jednej z bibliotek wystąpiły koszty usług budowlano-montażowych (15 000 tys. zł, tj. 9,9% kosztów ogółem i aż 98,8% kosztów usług). Natomiast w drugiej bibliotece kwotę 5000 zł, tj. 6,9% kosztów ogółem i 91,2% kosztów usług stanowiły koszty innych usług materialnych. Ponadto w obu jednostkach wystąpiły opłaty za rtv.

Z rozważań wynika, że rozkład struktury kosztów usług w analizowanych bibliotekach nie był regularny. Zróżnicowania te mają swoją główną przyczynę w tym, że w poszczególnych podmiotach występowały pojedyncze znaczne kwoty niektórych rodzajów usług. Ma to zapewne charakter przypadkowy, a więc nie można tu stwierdzić jakichkolwiek prawidłowości.

Koszty inne bibliotek stanowiły 0,4% ogółu nakładów i były zdecydowanie niższe od wskaźnika dla całego działu kultura i sztuka. Biblioteki wiejskie charakteryzowały się wskaźnikiem 0,1%, a zlokalizowane w mieście nieco wyższym, bo wynoszącym 0,5%. Przeciętne koszty inne w bibliotekach miejskich w Polsce wyniosły 1796 zł, czyli 0,52% kosztów ogólnych, natomiast w badanych bibliotekach: 329 000 zł, czyli 12,4% kosztów ogólnych w pierwszej i 586 362 zł, czyli 11,3% kosztów ogólnych w drugiej. Związane były one z naliczeniem w tych placówkach funduszu mieszkaniowego i socjalnego. W bibliotekach wiejskich takich odpisów nie dokonano.

Kategoria kosztów pozostałych charakteryzowała się 17,3% wskaźnikiem udziału, co oznacza, że był on mniejszy o prawie 10 punktów procentowych od analogicznego wskaźnika dla całego działu. Obserwujemy w tym przypadku znaczną rozpiętość między bibliotekami wiejskimi i miejskimi. Wskaźnik udziału kosztów pozostałych dla bibliotek miejskich był dwukrotnie wyższy. Wskaźniki wynosiły odpowiednio: 19,9 i 9,6%.

3. Zróżnicowanie kosztów jednostkowych - ogółem, zmiennych

Średni koszt funkcjonowania jednej biblioteki publicznej wyniósł w Polsce 135 559 zł.

Koszty ogółem badanych bibliotek były bardzo zróżnicowane. Jedna biblioteka miejska miała koszty w wysokości 2,6 mln, zaś druga 5,2 mln zł, podczas gdy koszt przeciętny biblioteki miejskiej w Polsce wyniósł 344,6 tys. zł. Również nieporównywalne były koszty ogółem bibliotek wiejskich w stosunku do kosztu średniego w kraju. Wyniosły one odpowiednio - 72,4 i 151,0 tys. zł (w kraju 47,5 tys. zł).

Koszty bibliotek przypadające na jednego czytelnika wyniosły dla Polski 171 zł. Uwzględniając lokalizację bibliotek, koszt ten wyniósł w mieście 235 zł, a na wsi 93 zł. Ten stan rzeczy wiąże się nie tylko z wielkością ponoszonych nakładów, ale przede wszystkim z faktem, że wbrew obiegowym opiniom wieś charakteryzuje duży ruch czytelniczy, czego dowodzi prawie taka sama liczba czytelników jak w miastach. Liczba czytelników w mieście i na wsi wynosiła odpowiednio: 3956 i 3296 tys. Różnica była zatem niewielka, a nakłady na biblioteki miejskie trzykrotnie większe, co powodowało względną "taniłość" czytelnictwa na wsi.

W badanych bibliotekach najwyższy koszt jednostkowy ogółem na 1 czytelnika w kwocie 475,6 zł stwierdzono w jednej z bibliotek miejskich, choć ta obsłużyła najwięcej, bo 10 889 czytelników, najniższy zaś w bibliotece wiejskiej (71 zł), z której usług skorzystało 1020 czytelników. Koszt jednostkowy w każdej z bibliotek odbiegał od średniej krajowej, która wynosi 171 zł (dla bibliotek miejskich - 235 zł, zaś dla bibliotek wiejskich - 93 zł). Najbliższy średniej był koszt jednostkowy w drugiej bibliotece miejskiej - 275,5 zł. Na rozbieżności te wpłynęły osobowe koszty jednostkowe, które miały we wszystkich badanych podmiotach najwyższy udział. Te z kolei wynikały z rozmiarów osobowego funduszu płac, który był niewspółmiernie wysoki w bibliotekach miejskich (196,2 i 120,3 zł) a wyjątkowo niski w wiejskich (79,8 i 33,9 zł). Podobne spostrzeżenia nasuwa analiza kosztów jednego wypożyczenia i jednego woluminu. Średni koszt jednorazowego wypożyczenia jednego woluminu wynosił dla Polski w bibliotekach publicznych 8,6 zł, a uwzględniając kryterium lokalizacji - w mieście 10,9 zł a na wsi 5,2 zł. Koszt jednego wypożyczenia na wsi był zatem ponad dwukrotnie niższy. Jeszcze większe dysproporcje kosztów jednostkowych wystąpiły przy nośniku "jeden wolumin", albowiem tak przeliczony koszt był w bibliotekach wiejskich prawie trzykrotnie niższy. Koszt jednego wypożyczenia wahał się w granicach od 18,5 zł w bibliotece miejskiej do 3,1 zł w bibliotece wiejskiej i odbiegał od średniego kosztu jednego wypożyczenia w Polsce. W przypadku tego nośnika największe znaczenie miał również czynnik osobowy, bo stanowił ponad 50% tak mierzonego kosztu jednostkowego.

Niemal dwukrotnie mniejsza rozpiętość w wartości nośnika kosztu woluminu w porównaniu z nośnikiem "jedno wypożyczenie" pociągnęła za sobą dwukrotnie mniejszą rozpiętość w poziomie kosztów jednostkowych. Ekstremalne wartości kosztów jednostkowych na 1 wolumin wyniosły 34,1 zł w bibliotece miejskiej i 13,1 zł w wiejskiej. W zbadanych placówkach koszt ten odbiegał od średniej w kraju (15,1 zł, dla bibliotek miejskich - 21,2 zł, zaś dla wiejskich - 8,1 zł). W przypadku omawianego nośnika najwyższy udział, podobnie jak w poprzednim nośniku, miały koszty osobowe, stanowiące ponad połowę kosztu jednostkowego ogółem.

Najwyższy koszt jednostkowy ogółem na 1 zatrudnionego w kwocie 139,9 tys. zł poniesiono w bibliotece miejskiej, najniższy zaś - 72,4 tys. zł w wiejskiej. Łączył się on przede wszystkim z wiel-

kością jednostkowych kosztów osobowych, a wśród nich z osobowym funduszem płac, przy czym największy udział tego ostatniego w kosztach osobowych był w placówkach wiejskich, co wynikało z prowadzonej tam działalności ograniczającej się w zasadzie do wypożyczeń książek. Biblioteki miejskie poniosły także koszty związane z zapraszaniem literatów (bezosobowy fundusz płac), organizowaniem spotkań i konkursów (nagrody), co wpłynęło na obniżenie udziału osobowego funduszu płac w kosztach osobowych.

Drugie miejsce zajmują jednostkowe koszty materiałowe. Na większą jednak uwagę przy omawianiu tego nośnika zasługuje wielkość kosztów innych. Są one związane z naliczaniem w placówkach miejskich - w przeciwieństwie do wiejskich - funduszu socjalnego i mieszkaniowego; jest to funkcja ustalonej wysokości naliczeń związanej z poziomem funduszu płac.

Koszty jednostkowe ogółem związane z nośnikiem "m²" miały rozpiętość od 4,4 tys. zł w bibliotece miejskiej do 1,2 tys. zł w bibliotece wiejskiej. Prawie 4-krotna różnica w poziomie kosztów jednostkowych wynikała przede wszystkim z ponad 20-krotnej różnicy w wielkości powierzchni budynków. "Rozkład" tych kosztów był wyjątkowo mało regularny i nie można (wbrew oczekiwaniom) stwierdzić wzrostu kosztów wraz ze zmniejszeniem się wielkości nośnika. Przyczyny tak ogromnych zróżnicowań nie są jednak możliwe do względnie precyzyjnego wyjaśnienia, gdyż - podobnie jak w sytuacji poprzednich nośników - podstawową rolę odegrały tu koszty osobowe związane z tym nośnikiem, jakkolwiek w tym przypadku ten rodzaj kosztów ma stosunkowo najmniejsze znaczenie.

Ostatni z prezentowanych nośników to "1 zł wartości księgozbioru". Koszt jednostkowy o największej wartości - 1,6 zł odnotowano w bibliotece miejskiej, najniższy zaś - 0,5 zł w bibliotece wiejskiej. Także i tym razem największy wpływ na poziom kosztu jednostkowego ogółem miały koszty osobowe, które były ok. 2-krotnie większe od kosztu materiałowego. W związku z tym powstaje pytanie, co decyduje o niższych kosztach jednostkowych bibliotek wiejskich i czy powszechnie obowiązujące zasady planowania wydatków na podstawie zaprezentowanych wyżej kategorii rzeczowych (nośników) są prawidłowe?

W celu zbadania wpływu zaangażowanych środków finansowych na działalność bibliotek należy posłużyć się analizą kosztów zmiennych.

Koszty jednostkowe zmienne ogółem związane z biorcą usług, czyli czytelnikiem, stanowiły od 52,9% kosztów jednostkowych ogółem w bibliotece miejskiej do 74,0% w wiejskiej, osiągając w tych placówkach ekstremalne wartości bezwzględne, które wyniosły odpowiednio: 251,8 i 52,6 zł. Wpływ na te wielkości miały przede wszystkim koszty osobowe i materiałowe. Na koszty osobowe według zaprezentowanej metodologii ich obliczania mają wpływ koszty osobowe i składki na ubezpieczenia społeczne służby bibliotecznej.

W czterech badanych placówkach koszty osobowe były utożsamiane jedynie z osobowym funduszem płac pracowników działalności podstawowej. Wyższy poziom tego funduszu w placówkach miejskich może świadczyć o bardziej wykwalifikowanej kadrze.

Na koszty materiałowe zmienne związane z omawianym nośnikiem miały wpływ - poza zużywaną energią i wyposażeniem w meble, przede wszystkim koszty zakupu książek, prowadzone głównie przez biblioteki miejskie.

Udział kosztów zmiennych w kosztach ogółem związanych z nośnikiem "zatrudniony" wahał się od 52,9% w bibliotece wiejskiej do 71,45% w miejskiej. W tych też placówkach wystąpiły ekstremalne wartości bezwzględne, odpowiednio: 39 980 i 9999,6 zł. Złożyły się na te wielkości koszty zmienne osobowe i materiałowe we wszystkich placówkach, a koszty usług i inne w bibliotekach miejskich. Najważniejszą pozycję stanowiły zmienne koszty osobowe związane przede wszystkim z wielkością osobowego funduszu płac, który różnił się w wielkościach ekstremalnych o ponad 27 tys. zł. Prawdopodobnie było to związane z wyższymi kwalifikacjami obsługi bibliotecznej zatrudnionej w placówkach miejskich, może także wynikać z zatrudnienia w podmiotach zlokalizowanych na terenie gmin pracowników związanych z pracą np. w Gminnym Ośrodku Kultury i "oddelegowanych" jedynie do prowadzenia biblioteki w określonym czasie. Należy w tym miejscu zaznaczyć, że koszty osobowe w bibliotekach miejskich stanowiły ponad 70% kosztów zmiennych ogółem, a w wiejskich ponad 94%.

"1 wypożyczenie" to kolejny nośnik kosztów zmiennych. Poziom zmienności kosztów jednostkowych ogółem wahał się w granicach 55,14% w bibliotece miejskiej do 74,3% w wiejskiej. Podobnie jak w przypadku poprzednich 2 nośników, we wzmiarkowanych placówkach występowały ekstremalne wartości bezwzględne, które wynosiły odpowiednio: 10,2 i 2,3 zł. Z omawianym nośnikiem łączyły się przede

wszystkim zmienne koszty osobowe związane z osobowym funduszem płac pełnozatrudnionych pracowników służby bibliotecznej. W drugiej kolejności były to koszty zmienne materiałowe, które są związane, analogicznie jak w przypadku nośnika "czytnik", z kosztami energii, wyposażenia placówek w meble, wyrobami papierniczymi, a przede wszystkim z kosztami zakupu książek.

Udział kosztów zmiennych w kosztach ogółem związany z woluminem wahał się od 53,8% w bibliotece miejskiej do 71,7% w wiejskiej. Najważniejszą pozycję stanowiły koszty zmienne osobowe, w których decydującą rolę odgrywał osobowy fundusz płac pracowników służby bibliotecznej, a także zmienne koszty materiałowe. Zmiennymi kosztami usług w tym nośniku są usługi przemysłowe i te występowały tylko w bibliotece miejskiej (jedynie 1,6 zł).

Nośniki związane z infrastrukturą budynków, z których jedynie m^2 będzie przedmiotem analizy, "pociągnęły" za sobą koszty o charakterze względnie stałym. Udział kosztów zmiennych w kosztach ogółem zawierał się w przedziale od 9,2% w bibliotece miejskiej do 29,9% w bibliotece wiejskiej. Ekstremalne wartości bezwzględne wystąpiły w bibliotekach wiejskich - 779 zł i 68,3 zł. Były to placówki o zbliżonej i bardzo małej powierzchni (58 i 60 m^2), stąd tak ogromne zróżnicowanie zmiennych kosztów jednostkowych ogółem musiało wynikać z różnej wartości ich rodzajowych odpowiedników, a także z wartości nośnika. Wpływ na to miały koszty materiałowe związane z zakupem węgla, koksu, środków piorących, narzędzi, wyrobów dekoracyjnych, mebli i wyrobów stolarskich oraz z określonymi rodzajami energii. Poziom tych kosztów wyniósł w jednej bibliotece miejskiej 520,4, zaś w drugiej 68,3 zł. Dodatkowo w tej pierwszej pojawiły się także związane z tym nośnikiem zmienne koszty usług przemysłowych, budowlano-montażowych i opłata czynszu. Na tak wysoki (258,6 zł) ich poziom wpłynęły głównie koszty usług budowlanych. Bezwzględnie biorąc, placówki miejskie charakteryzował bardzo wysoki poziom zmiennych kosztów materiałowych i usług.

Ostatnim z badanych nośników jest 1 zł wartości księgozbioru. Udział kosztów zmiennych determinowany tym nośnikiem w kosztach ogółem zawierał się w przedziale od 33,4% w bibliotece miejskiej do 43,3% w wiejskiej, przy czym ekstremalne wartości bezwzględne były następujące: w bibliotece miejskiej 603,2 i w wiejskiej 216,6 zł. Jest to także jedyny nośnik, w którym zmienne koszty osobowe mia-

ły ponad 96% udział w zmiennych kosztach ogółem (wyjątek stanowiła biblioteka miejska o większych kosztach ogółem, gdzie te koszty stanowiły jedynie 80%). Koszty osobowe wiązały się tu, podobnie jak w innych nośnikach, z osobowym funduszem płac pracowników działalności podstawowej. Niewielki, względnie i. bezwzględnie, udział miały także zmienne koszty materiałowe.

Generalny wniosek, jaki wynika z analizy jednostkowych kosztów zmiennych dotyczy decydującej roli jaką odgrywają w poziomie tych kosztów dla wszystkich - z wyjątkiem m² - nośników, koszty osobowe. Czynniki ludzkie i nakłady z nim związane są więc tutaj decydujące i mogą stanowić obszar racjonalizacji finansowej na podstawie rachunku ekonomicznego, jaki odpowiada charakterowi sfery niematerialnej.

Mimo ograniczonego materiału empirycznego pewne wnioski nasuwają się same. Wydatki budżetowe ponoszone na biblioteki charakteryzowały się następującymi cechami, które jednocześnie można umieścić na liście mankamentów polityki finansowej w tej dziedzinie.

1. Ponad połowa wydatków budżetowych zabezpieczała wydatki osobowe, co z jednej strony świadczy o roli i znaczeniu czynnika osobowego w tej działalności, z drugiej zaś uwidacznia niedorozwój bazy rzeczowej bibliotek w Polsce (infrastruktura, księgozbiór itp.).

2. Cały dział charakteryzował się niskim wskaźnikiem kosztów materiałowych, co wskazuje na brak zabezpieczenia bieżących warunków funkcjonowania działu, w tym także bibliotek publicznych. W tym ostatnim przypadku chodzi o problem uzupełniania księgozbioru i utrzymania go w dobrym stanie technicznym.

3. Niski udział kosztów usług w bibliotekach miał związek z powyższym stwierdzeniem (pkt 2) tym bardziej, że w innych dziedzinach działu kultura i sztuka przeznacza się na ten rodzaj wydatków znacznie więcej środków, czego dowodem jest 20% wskaźnik udziału kosztów usług w całości nakładów badanego działu.

4. Proces utrzymania księgozbioru w sprawności technicznej, a także zabezpieczenia infrastruktury bibliotek (budynki, ogrzewanie, itp.), wymaga określonych nakładów eksploatacyjnych na usługi zarówno materialne, jak i niematerialne. Obserwując wskaźniki udziału tych kosztów w całości nakładów dostrzega się wyraźne za-

niedbania tak w bibliotekach miejskich, jak i wiejskich. Tylko ok. 10,0% ogółu nakładów przeznaczano na te cele w bibliotekach, co dało wskaźnik dwukrotnie mniejszy, niż w całym dziale kultury i sztuki.

5. Przy trzykrotnie niższych nakładach globalnych na biblioteki wiejskie i jednocześnie znacznym rozdrobnieniu sieci tych bibliotek, zrozumiałe stają się niskie koszty jednej biblioteki. Niepokój budzi natomiast fakt niskich kosztów przypadających na jednego czytelnika, jeden wolumin, jak również na jedno wypożyczenie. Wynika to przede wszystkim z wyraźnego niedofinansowania bibliotek wiejskich. Są zapewne i głębsze przyczyny, ale skąpy materiał analityczny nie pozwala na ich weryfikację. Można jedynie zasygnalizować w tym miejscu problem wartości i stanu technicznego księgozbioru, jego odnowienia itp.

W świetle powyższych danych powstaje problem planowania i finansowania wydatków na biblioteki. Przedstawione i omówione wcześniej kategorie kosztu jednostkowego oparte na takich nośnikach jak: liczba bibliotek, czytelnik, wypożyczenie, wolumin, z jednej strony stanowią punkt wyjścia planowania rzeczowego, a z drugiej mogą informować o stopniu zaspokojenia potrzeb finansowych tych podmiotów. Dobór nośników i sposób finansowania oparty na normach budżetowych, będąc ich pochodną, decyduje o prawidłowości podziału środków na poszczególne podmioty omawianego działu, w tym także na biblioteki. Dotychczasowa praktyka planistyczna i finansowa opiera się na zespole wskaźników, które mają charakter zunifikowany i stosowane są do wszystkich bibliotek bez względu na ich specyfikę. Prowadzi to do pogłębiania już istniejących dysproporcji jakościowych i ilościowych. W ich działaniu rozwiązanie tego problemu oparte być powinno na zestawie zróżnicowanych norm i wskaźników uwzględniających przynajmniej podstawowe różnice między tymi podmiotami.

RACHUNEK KOSZTÓW W KULTURZE FIZYCZNEJ I SPORCIE

1. Charakterystyka nakładów w dziale kultury fizycznej
i sportu - wczasy

Turystyka stanowi złożony kompleks społeczno-ekonomiczny, który związany jest z procesem organizacji usług wypoczynowo-rekreacyjnych. Wzrost zapotrzebowania społecznego na ten rodzaj świadczeń wynika ze wzrostu ilości czasu wolnego od pracy i nauki pracowników i członków ich rodzin. Wypoczynek, rekreacja i organizacja czasu wolnego należą obecnie do szczególnych zadań polityki społecznej. Jako wartości same dla siebie wywierają one ponadto istotny wpływ na zdrowie społeczeństwa a w konsekwencji decydują o ilości i jakości pracy. W naszej gospodarce narodowej następuje w coraz większym stopniu powiększanie się czasu wolnego, a to z kolei potęguje zapotrzebowanie na różnorodne formy wypoczynku, w tym szczególnie na wczasy. Stanowią one zorganizowaną formę ruchu turystycznego, z reguły o charakterze pobytowym, i realizowane są w różnych formach, takich jak: wczasy rodzinne, profilaktyczne, lecznicze i specjalistyczne (np. lingwistyczne).

Usługi wczasowe mogą być realizowane w pełnym lub ograniczonym zakresie świadczeń. Chodzi tu przede wszystkim o noclegi i żywienie (liczba posiłków).

Organizacją tej formy wypoczynku zajmuje się w Polsce wiele instytucji - Fundusz Wczasów Pracowniczych, zakłady pracy, związki zawodowe, organizacje społeczne, a także przedsiębiorstwa i biura turystyczne (np. Gromada, Turysta itp.). Stąd duża różnorodność, a w konsekwencji znaczna rozpiętość kosztów i standardów świadczeń. Wynika to przede wszystkim ze stanu technicznego obiektów wczasowych, pozostających w dyspozycji poszczególnych organizatorów, a także z faktu, że część usług świadczona jest na podstawie bazy dzierżawionej i kwater prywatnych. Szeroko rozumiany standard usług wczasowych jest uzależniony również od miejsca zlokalizowania obiektów (regiony o różnej atrakcyjności turystycznej).

Poniższe rozważania są próbą określenia udziału wczasów praco-

wniczych, organizowanych przez różnych gestorów, w całości nakładów ponoszonych na turystykę i wypoczynek. Biorąc pod uwagę zakres i strukturę dostępnych danych trudno jest precyzyjnie określić stopień poprawności i obiektywności przytoczonych informacji statystycznych. Wydaje się jednak, że pomimo luk i trudności w agregacji i dezagregacji istniejących danych, sytuację tych usług tak pod względem finansowym, jak i rzeczowym przedstawiono w miarę precyzyjnie.

Turystyka i wypoczynek charakteryzują się jako dział gospodarki narodowej dużą różnorodnością form organizacyjnych, a w konsekwencji wielością rozwiązań finansowych. Funkcjonują tutaj zakłady budżetowe, jednostki budżetowe, a także przedsiębiorstwa działające na rozrachunku gospodarczym.

Całość nakładów (kosztów) tego działu wynosiła w badanym okresie 37 258 134 tys. zł. Na tę kwotę złożyły się koszty funkcjonowania FWP, które wyniosły 1 955 817 tys. zł oraz koszty działalności takich przedsiębiorstw, jak np. wojewódzkie przedsiębiorstwa turystyczne, Centrala "ORBIS", biura turystyczne itp. Wydatki tych ostatnich dały razem kwotę 22 764 317 tys. zł. Z kolei wydatki bieżące budżetu państwa na turystykę i wypoczynek wyniosły 2 668 000 tys. zł, a wydatki z funduszu socjalnego przedsiębiorstw - 9 870 000 tys. zł.

Charakteryzując podstawowe kierunki działalności wymienionych podmiotów należy stwierdzić, że usługi czasowe to domena działalności FWP i zakładów pracy. Pozostałe podmioty realizują znacznie szerszy zakres usług rekreacyjno-wypoczynkowych, w których wczas nie są działalnością dominującą.

Podstawową rolę, jak wskazuje wielkość nakładów, w zaspokojeniu potrzeb rekreacyjnych pracowników spełniają zakłady pracy, które z funduszu socjalnego wyasygnowały 26,5% ogółu wydatków poniesionych w Polsce na turystykę i wypoczynek. Kwota funduszu socjalnego przedsiębiorstw przeznaczona tylko na akcję wczasową wyniosła w badanym roku 8 585 000 tys. zł, co stanowiło 23,0% całości wydatków tego działu. Odpłatność ludności za te świadczenia wyniosła ok. 2 mld zł i była prawie równa kosztom funkcjonowania FWP. Fundusz Wczasów Pracowniczych miał znacznie niższy udział w całości wydatków na turystykę i wypoczynek. Wynosił on zaledwie 5,2% ogółu nakładów działu. Powyższe informacje wskazują na rolę, jaką w obszarze tych świadczeń spełniały zakłady pracy. Skala obciążeń

funduszu socjalnego była ponad czterokrotnie wyższa niż koszty FWP. Te dwa ogniwa świadczeń wczasowych składały się na ok. 32,0% całości wydatków na turystykę i wypoczynek w Polsce.

Stopień rozwoju bazy wczasowej, przede wszystkim ilościowy w sposób istotny charakteryzuje liczba korzystających z określonego rodzaju wczasów. W badanym roku z bazy FWP korzystało 630,7 tys. osób, a z wczasów organizowanych przez zakłady pracy 2 587,3 tys. osób. Ośrodki zakładowe dysponowały w tym roku 355,2 tys. miejsc noclegowych, co w zestawieniu z 47,8 tys. miejsc w ośrodkach FWP jeszcze raz potwierdza wiodącą rolę zakładów pracy jako organizatora tej formy wypoczynku. W konsekwencji liczba osobodni zrealizowanych na wczasach wynosiła odpowiednio: FWP - 8 983,7 tys., zakłady pracy - 29 800,5 tys. Nadmienić należy, że powyższe liczby odnoszą się zarówno do bazy własnej, kwater prywatnych, jak i do bazy dzierżawionej przez obu gestorów tych usług.

2. Poziom i struktura rodzajowa kosztów

Zaprezentowana charakterystyka działu i poszczególnych form świadczeń rekreacyjno-wypoczynkowych, ze szczególnym uwzględnieniem wczasów, pozwala na ocenę miejsca i roli tych usług w całości kształcie działalności podmiotów tam funkcjonujących. Jest to jednocześnie punkt wyjścia dla bardziej szczegółowej analizy porównawczej danych ogólnopolskich z wynikami zrealizowanych badań w wybranych podmiotach.

Wielość i różnorodność instytucji organizujących wczasy uzasadnia taki dobór podmiotów do badania, który zezwoliłby na zrealizowanie założeń wielopłaszczyznowej analizy porównawczej w układzie:

- a) międzypodmiotowym,
- b) podmiotowo-ogólnopolskim.

Poddane badaniu ośrodki wczasowe charakteryzują, z jednej strony, odmienne podporządkowanie organizacyjne (FWP - zakład pracy), z drugiej zaś rodzaj i stopień rozwoju infrastruktury technicznej świadczenia usług. Nie pozostaje to bez wpływu na zakres interpretacji danych i analizę porównawczą kosztów.

Ośrodek wczasowy FWP to kompleksowo zorganizowane centrum wcza-

sowe o średnim standardzie krajowym. Zabezpiecza potrzeby rekreacyjne pracowników województw przede wszystkim Polski centralnej. Posiada scentralizowaną administrację, która zarządza całym ośrodkiem. Działają tam własne specjalistyczne służby techniczne, transport itp. Pozwala to na sprawne kierowanie i zarządzanie całym kompleksem wczasowym oraz, jak się wydaje, umożliwia efektywne wykorzystanie postawionych do dyspozycji administracji środków rzeczowych i finansowych. Poza układem FWP badanie zrealizowano w lokalnym biurze turystycznym. Jest to zespół obiektów odbiegający swym charakterem od ośrodka FWP. Podlega on władzom administracyjnym miasta. W praktyce realizuje przede wszystkim zadania w zakresie sportu oraz rekreacji. Wczasy nie są tutaj podstawowym, lecz uzupełniającym rodzajem działalności, a dochody z nich płynące umożliwiają finansowanie innych dziedzin. Mają one charakter wyraźnie skomercjalizowany, a zasady ich finansowania polegają na kierowaniu oferty do sprzedaży usługi na wolnym rynku. Zakupują ją tak osoby fizyczne, jak i zakłady pracy oraz inne instytucje. Kalkulacja i ewidencja kosztów wczasów opiera się na podobnych zasadach jak w FWP, co umożliwia porównania. Z racji odmienności podstawowych funkcji badanych podmiotów zakres tych świadczeń jest w ośrodku FWP zdecydowanie większy.

W obszarze świadczeń zakładowych badaniem objęto wczasy organizowane przez dwa przedsiębiorstwa. Pierwsze - przedsiębiorstwo o dużych tradycjach w organizowaniu wypoczynku wczasowego swoich pracowników. Zakładowa baza wczasowa była dobrze "postawiona", podlegała ciąglej modernizacji i rozbudowie. Drugie przedsiębiorstwo posiadało ośrodek wczasowy, który znajdował się dopiero we wstępnym stadium rozwoju, a jego baza materialna była znacznie skromniejsza.

Analiza kosztów globalnych, mimo iż nie pozwala na daleko idące oceny i porównania, daje jednak z jednej strony ogólny obraz skali działalności poszczególnych ośrodków, z drugiej zaś umożliwia, co prawda tylko pośrednio, charakterystykę działalności podmiotów w kategoriach jakościowych.

Najwyższe koszty globalne spośród badanych podmiotów poniesione zostały w ośrodku FWP. Roczny koszt eksploatacji wyniósł tam 20,3 mln zł. Pozostałe ośrodki wczasowe charakteryzowały się zdecydowanie niższymi kosztami. Koszty pierwszego zakładowego ośrodka

wczasowego zamknęły się w badanym okresie kwotą 3,5 mln zł, a ośrodka terenowego (lokalnego) 2,2 mln zł. Najniższe koszty eksploatacyjne, ok. 700 tys. zł, poniesiono w ośrodku wczasowym drugiego przedsiębiorstwa.

Analiza i ocena czynników kształtujących poziom oraz strukturę kosztów wymaga nie tylko uchwycenia liczby korzystających, lecz także charakterystyki badanych podmiotów z punktu widzenia stopnia wykorzystania ich bazy, wyposażenia w kadrę i rzeczowy czynnik świadczenia usług wczasowych.

Uwzględniając powyższe uwagi oraz fakt, że liczba korzystających z ośrodka FWP była szczególnie wielka - ponad 15 tys. osób, zrozumiała stała się tak znaczna przewaga kosztów globalnych tego ośrodka nad kosztami pozostałych podmiotów. Wielkość kosztów w przypadku badanych ośrodków jest ściśle związana z liczbą korzystających, która ułożyła się w tej samej kolejności co wielkość ich nakładów globalnych. Drugie miejsce pod względem liczby korzystających zajmował pierwszy ośrodek zakładowy, trzecie, ośrodek lokalny, a czwarte ośrodek drugiego przedsiębiorstwa. Liczby osób korzystających wynosiły dla tych podmiotów odpowiednio: 1197, 710 i 282.

Skala działalności, bez względu na to w jakich miernikach ją ujmować, wywiera istotny wpływ na poziom kosztów globalnych. Obok takiego miernika, jak liczba korzystających wchodzi tutaj w grę: liczba osobodni, miejsc wczasowych, zatrudnionych, a także liczona w m^2 powierzchnia użytkowa ośrodka czy kubatura mierzona w m^3 . Na poziom kosztów globalnych wywiera również wpływ intensywność wykorzystania ośrodka. Chodzi przede wszystkim o liczbę organizowanych turnusów wczasowych, która w poważnym stopniu uzależniona jest od charakteru ośrodka (całoroczny lub sezonowy).

Pod względem liczby osobodni wczasowych, zrealizowanych przez poszczególne ośrodki wczasowe, zaobserwowano "prawidłowość" analogiczną, jak w przypadku liczby korzystających. Ośrodek FWP zrealizował 211 561 osobodni i zdecydowanie wyprzedził pod tym względem pozostałe ośrodki. Kolejne miejsce zajmował pierwszy ośrodek zakładowy z liczbą 16 758 osobodni. Lokalny ośrodek wczasowy i drugi ośrodek zakładowy zrealizowały w badanym roku odpowiednio: 10 901 i 3925 osobodni. Wskazany ciąg tego wskaźnika jest stosunkowo prostą konsekwencją różnic w liczbie korzystających, a także

wynika z charakteru placówki. Ośrodek FWP był czynny cały rok i realizował w tym czasie 24 turnusy, czyli przeciętnie 2 miesięcznie. Pozostałe ośrodki organizowały znacznie mniej turnusów: pierwszy ośrodek zakładowy i ośrodek lokalny odpowiednio 9 i 10, wreszcie drugi ośrodek zakładowy tylko 6. Zestawiając liczbę korzystających z liczbą turnusów otrzymamy informację o przeciętnym "obciążeniu" turnusu. Na jednym turnusie w FWP przebywało przeciętnie 630 korzystających. W pozostałych ośrodkach wskaźniki te były zdecydowanie niższe i wynosiły odpowiednio: pierwszy ośrodek zakładowy 133, ośrodek lokalny 71, drugi ośrodek zakładowy tylko 47 osób. Zaprezentowane charakterystyki poszczególnych placówek wskazują na silne związki korelacyjne, jakie zachodzą pomiędzy kosztami globalnymi a omówionymi miernikami.

Pomiar jakości świadczeń, nawet pośredni, jest szczególnie trudny. Jednym z możliwych do zastosowania pośrednich mierników jakościowych jest liczba m^2 powierzchni użytkowej przypadającej na jednego korzystającego. Wobec braku możliwości bezpośredniego i precyzyjnego pomiaru jakości świadczeń wczasowych pozostaje możliwość posłużenia się takimi miarami, które są nie tylko pośrednie, lecz także na tyle ogólne, że wymagają założenia upraszczającego, polegającego na domniemaniu, że wydajność osobowego czynnika świadczeń wczasowych jest wszędzie mniej więcej równa i znajduje się na takim poziomie jakościowym, który mieści się w przeciętnym stereotypie wczasów. O jakości usług decyduje wówczas infrastruktura wczasowa, zatrudnienie i poziom kosztów zwłaszcza jednostkowych.

W ośrodku FWP na jednego wczasowicza przypadały $42 m^2$ powierzchni, w drugim ośrodku zakładowym tylko $5 m^2$. Analogiczne wskaźniki dla pierwszego ośrodka zakładowego i ośrodka lokalnego wynosiły odpowiednio: 37 i $15 m^2$.

Potwierdza się także na tej podstawie hipoteza o ścisłym związku między wielkością poniesionych nakładów globalnych a miernikami skali działalności podmiotów. Zależność ta jest proporcjonalna - wzrost skali działalności mierzony różnymi wskaźnikami powoduje odpowiedni wzrost nakładów globalnych. Te same spostrzeżenia nasuwa liczba zatrudnionych w ośrodku, która w analogiczny sposób determinuje wielkość kosztów globalnych.

Ilość i jakość świadczeń wczasowych jest z jednej strony funk-

cją wielkości poniesionych nakładów, z drugiej zaś sposobu ich wykorzystania. Proporcje podziału środków na osobowy i rzeczowy czynnik wytworzenia usługi determinuje ilość usług i ich standard. Substytucja pomiędzy nakładem na czynnik osobowy i rzeczowy możliwa jest w niezbyt szerokich granicach. Wielkość jednego z czynników determinuje komplementarne nakłady na czynnik drugi i odwrotnie. Optymalizacja struktury wydatków jest więc procesem szczególnie skomplikowanym i zależy od wielu cech takich czynników, jak: rodzaj ośrodka wczasowego (całoroczny, sezonowy), podporządkowanie organizacyjne, rodzaj świadczeń (wypoczynkowe, zdrowotne), a także, choć wszystko na to wskazuje, że w mniejszym stopniu, od rodzaju bazy ośrodka (stała, tymczasowa) i miejsca lokalizacji ("oddalenie" od miast lub centrów zaopatrzeniowych).

Koszty osobowe związane są z zatrudnieniem personelu obsługującego ośrodki wczasowe. Nakłady tego typu dokonywane są z funduszu osobowego i bezosobowego. Ten ostatni może mieć duże znaczenie chociażby z tego względu, że w ośrodkach zatrudnia się pracowników sezonowych, często na podstawie umowy zlecenia. Zabezpiecza on bieżące potrzeby i w znacznym stopniu warunkuje sprawne działanie placówek w okresie sezonu wczasowego. Udział kosztów osobowych w ogóle kosztów kształtował się w badanych podmiotach w przedziale od 42,3 do 8,2%. Tak znaczna rozpiętość budzi zastrzeżenia i wymaga wyjaśnień. Ośrodek FWP i ośrodek lokalny posiadały zbliżony wskaźnik udziału kosztów osobowych w całości nakładów. Wnosił on odpowiednio: 41,3 i 42,3%. Drugi ośrodek zakładowy poniósł na pokrycie wydatków osobowych 32,4% ogólnych nakładów. O ile w tych przypadkach wskaźnik nie budzi zastrzeżeń, to bardzo niski udział kosztów osobowych w pierwszym ośrodku zakładowym (8,2%) można w jakimś stopniu wyjaśnić zdecydowaną przewagą kosztów materiałowych, które wynosiły aż 77,1% ogółu kosztów eksploatacyjnych. Poziom tych ostatnich był z kolei konsekwencją faktu, że ośrodek ten znajdował się w badanym okresie w modernizacji i rozbudowie, co wymagało znacznych nakładów o charakterze rzeczowym, a koszty osobowe tych przedsięwzięć były prawdopodobnie ewidencjonowane jako koszty eksploatacyjne zakładu macierzystego. Innymi słowy fundusz socjalny w części przeznaczony na wydatki osobowe ośrodka wczasowego nie był obciążony kosztami jego rozbudowy i modernizacji. Nie można także wykluczyć, że rozpatrywany fakt bardzo nis-

kiego udziału kosztów osobowych był w części lub w całości konsekwencją wykorzystywania w ośrodku wczasowym pracy etatowych pracowników przedsiębiorstwa macierzystego. Takie działanie rodzi określone skutki na płaszczyźnie ewidencji kosztów działalności tak zakładu, jak i ośrodka wczasowego. Z jednej strony następuje sztuczne powiększenie poziomu kosztów eksploatacyjnych przedsiębiorstwa, z drugiej zaś pomniejszenie kosztów ośrodka wczasowego. Analiza kosztów podmiotów wczasowych nie może być w tych przypadkach kompleksowa, a co za tym idzie nie stwarza dostatecznej podstawy dla prawidłowego określenia zapotrzebowania na środki finansowe. Wszzechstronne rozwiązanie tego problemu nie jest celem niniejszego opracowania, chodzi bowiem tylko o zaznaczenie głównych kierunków interpretacji poziomu, struktury kosztów i rzeczywistych przyczyn ją wyznaczających, które składać się winny na metodologię rachunku kosztów.

W strukturze kosztów osobowych największe znaczenie posiadały wydatki osobowego funduszu płac, w znacznie mniejszym zaś stopniu badane ośrodki wczasowe korzystały z funduszu bezosobowego. Największa kwota bezosobowego funduszu płac w ośrodku FWP - 42,6 tys. zł stanowiła zaledwie 0,2% ogółu nakładów eksploatacyjnych. W ośrodku lokalnym udział kwoty 18 tys. zł wyniósł w całości nakładów zaledwie 0,8%.

Koszty rzeczowe zabezpieczają materialne warunki funkcjonowania ośrodków. Największą kwotę na ten cel przeznaczono w ośrodku FWP - 11,9 mln zł, co stanowiło 58,5% ogółu kosztów eksploatacyjnych. Większym udziałem wydatków materialnych charakteryzował się pierwszy ośrodek zakładowy (77,1% ogółu nakładów). W wyrażeniu bezwzględny koszty materiałowe tego ośrodka wyniosły ponad 2,5 mln zł. Ośrodek lokalny i drugi ośrodek zakładowy zdecydowanie odbiegały poziomem wydatków od wyżej wspomnianych ośrodków. Choć udział wynoszący odpowiednio 30,6 i 56,9% ogółu poniesionych kosztów jest dość znaczący, to kwoty bezwzględne wynosiły: w pierwszym przypadku 680 tys. zł a w drugim tylko 398 tys. zł.

Największy udział w wydatkach materiałowych zajmowały koszty żywienia, które występowały we wszystkich ośrodkach za wyjątkiem lokalnego, który organizował wczasy bez tego świadczenia. Koszty żywienia zamykały się w przedziale 39,9 - 25,7% ogółu kosztów globalnych, a w grupie kosztów materiałowych od 68,3 do 43,6% nakładów.

Przedmioty nietrwałe są kolejną, znaczącą pozycją wydatków ośrodków czasowych. Ich udział wahał się od 38,7% ogółu kosztów w pierwszym ośrodku zakładowym do zaledwie 5,4% w FWP. Znaczny odsetek stanowił ten typ nakładu w drugim ośrodku zakładowym, gdzie wyniósł 27,0% ogółu nakładów.

Kolejna grupa kosztów to usługi, których udział wahał się od 22,85% w ośrodku lokalnym do zaledwie 0,01% w ośrodku FWP. Tak znaczna rozpiętość była konsekwencją wewnętrznej organizacji poszczególnych podmiotów. Ośrodek FWP posiadał własne służby pomocnicze, które wykonywały niezbędne czynności usługowe, pozostałe ośrodki musiały takie usługi zakupywać od innych wyspecjalizowanych podmiotów.

Koszty inne stanowiły niewielki odsetek ogółu ponoszonych nakładów. Ich udział mieścił się w przedziale 4,5 - 0,02% i wynosił odpowiednio: 147 tys. zł w pierwszym ośrodku zakładowym, 4272 zł w FWP oraz 94 tys. zł w ośrodku lokalnym.

Oceniając strukturę kosztów ośrodków czasowych należy stwierdzić, że podstawową rolę odgrywały tutaj wydatki osobowe i rzeczowe, mniejszą zaś usługi. Warunki miejsca i czasu, obok cech infrastrukturalnych poszczególnych ośrodków, wyznaczały proporcje udziału poszczególnych rodzajów nakładów.

W przypadku turystyki i wypoczynku, szczególnie zaś czasów nie jest możliwe zbadanie struktury rodzajowej środków funduszu socjalnego. Obowiązująca sprawozdawczość operuje informacjami o wielkości środków funduszu socjalnego przedsiębiorstw i o odpłatności ludności za skierowania czasowe, natomiast nie podaje kierunków wydatkowania tego funduszu.

W tej sytuacji dla określenia różnic między strukturą kosztów w FWP i w pozostałych podmiotach czasowych tego działu, jak również dla porównania ich z wynikami niniejszych badań, dokonano takich obliczeń w układzie FWP i przedsiębiorstw turystycznych, w których z porównań wyeliminowano wydatki bieżące budżetu na turystykę i wypoczynek. Wynika to z różnic między przedsiębiorstwami pozostającymi na rozrachunku gospodarczym i jednostkami budżetowymi oraz zakładami budżetowymi.

Koszty osobowe FWP stanowiły 28,3% ogółu kosztów i były o ponad 10,0% wyższe niż w pozostałych przedsiębiorstwach działu. Decyduje tu specyfika świadczonych usług (w zasadzie pełny zakres świadczeń

w FWP w przeciwieństwie do przedsiębiorstw turystycznych - wczasy, wycieczki itp.). FWP posiadało starą bazę i jego infrastruktura wymagała ciągłej konserwacji, co powodowało, że koszty materiałowe były tutaj zdecydowanie wyższe. Wyniosły one 37,9% ogółu nakładów i czterokrotnie przewyższały koszty w pozostałych przedsiębiorstwach tego działu (9,1%).

Porównując koszty usług stwierdzono zdecydowaną przewagę tej kategorii kosztów w przedsiębiorstwach w stosunku do FWP. Wskaźniki udziału wyniosły tutaj odpowiednio: 67,8 i 27,7%. Należy to uzasadnić faktem, że FWP miało znacznie bardziej rozwinięte pomocnicze służby konserwatorskie i remontowe niż pozostali gestorzy usług wczasowych. Pozostałe kategorie kosztów charakteryzowały się zbliżonymi wskaźnikami. O przyczynach tych nieznacznych różnicowań tym bardziej trudno się precyzyjnie wypowiedzieć.

Ograniczona z konieczności prezentacja i analiza porównawcza usług tego typu w dwóch podstawowych podmiotach (FWP - zakład pracy) pozwala stwierdzić, że są to układy o charakterze przede wszystkim komplementarnym. Ze względów społecznych powinny one rozwijać swoją działalność bardziej dynamicznie, niż to miało miejsce dotychczas. Jest kwestią do dyskusji czy tempo tego rozwoju powinno być szybsze w układzie FWP, czy też w ośrodkach zakładów pracy. Tak postawione pytanie ma stały związek z obserwowanym od pewnego czasu procesem komercjalizacji. Cena skierowania wczasowego pokrywa nie tylko koszty wytworzenia usługi, ale także przynosi zysk. Stawia to pod znakiem zapytania zasadę powszechnej dostępności wczasów dla pracujących, tym bardziej, że jak dotychczas proces i zasady ich rozdziału budzą w opinii społecznej wiele zastrzeżeń. Procesem komercjalizacji nie są objęte wczasy organizowane przez zakłady pracy i związki zawodowe. Wczasy FWP od stycznia 1974 r. oparte są na zasadzie rozrachunku gospodarczego, co stopniowo je komercjalizuje. Proces ten zmusza zakłady pracy do rozwijania własnych ośrodków wczasowych. Pracownikom i ich rodzinom umożliwia się także zakup wczasów od przedsiębiorstw turystycznych, biur i innych gestorów tych usług. Odbywa się to poprzez dofinansowywanie zakupionych skierowań z zakładowego funduszu socjalnego. Fundusz ten uzupełnia tutaj środki ludności.

W każdym rodzaju wczasów dla określenia ceny tej usługi niezbędny jest rzetelny rachunek poniesionych na jej wytworzenie na-

kładów. Stosowanie rachunku kosztów usług wczasowych umożliwia z jednej strony społecznie akceptowaną ich wycenę, z drugiej zaś pozwala na porównanie kosztów w układach poszczególnych wytwórców tych usług, którzy na tej podstawie będą mogli również precyzyjnie określić efektywności swoich działań.

Problem rachunku kosztów usług wczasowych należy rozpatrywać na dwóch płaszczyznach. Pierwsza to doskonalenie już istniejących metod, gdzie rachunek taki już funkcjonuje, np. w FWP, a druga to poszukiwanie możliwości jego zastosowania tam, gdzie z różnych przyczyn jeszcze go nie ma, np. wczasów zakładowe. Należy w tym miejscu postawić pytanie czy jest możliwe objęcie tym rachunkiem obu układów wczasowych. Z dotychczasowych obserwacji wynika, że rachunek kosztów nie jest w FWP kompleksowy i wymaga daleko idących modyfikacji tak od strony metodologii, jak również w kontekście obowiązującej sprawozdawczości.

Jednocześnie należy odpowiedzieć na pytanie czy zasada rozrachunku gospodarczego jest właściwa dla wczasów organizowanych przez przedsiębiorstwo FWP. Na tym etapie rozważań można stwierdzić, że potrzebna jest modyfikacja i znaczna przebudowa ewidencji kosztów wczasów pracowniczych organizowanych przez przedsiębiorstwa. Dopiero odpowiednio zunifikowane zasady ewidencji i sprawozdawczości pozwolą w tych dwóch układach na unifikację rachunku kosztów wczasów, a co za tym idzie na zbadanie ich efektywności społeczno-ekonomicznej. Realizację powyższych postulatów warunkuje na dzień dzisiejszy rachunek kosztów jednostkowych. Jest on możliwy do przeprowadzenia w formie klasycznej, jak również za pomocą metody kosztów zmiennych i stałych.

3. Zróżnicowanie kosztów jednostkowych - ogółem, zmiennych

Powiązanie danych finansowych z "naturalnymi" wskaźnikami ilościowymi pozwala ustalić wielkości kosztów jednostkowych. Mają one decydujące znaczenie dla oznaczenia choćby w najszerszych granicach stopnia efektywności działalności dwóch układów (FWP - zakład), jak również mogą wskazywać kierunki dalszych przedsięwzięć zmierzających do rozwoju badanych rodzajów wczasów.

Koszt pobytu na jednego korzystającego z wczasów w FWP wyniósł

3101 zł i był niższy niż we czasach zakładowych o 218 zł. W tym drugim przypadku faktyczna dopłata do jednego skierowania z funduszu socjalnego ukształtowała się na poziomie 2536,5 zł. Przeciętny koszt poniesiony przez korzystającego wyniósł natomiast tylko 781,5 zł, co dobitnie świadczy o poważnej roli zakładowego funduszu socjalnego w zabezpieczeniu szerokiego dostępu pracownikom i ich rodzinom do tych świadczeń. Ze względu na sprawozdawczość finansową w zakresie zakładowego funduszu socjalnego, która nie koresponduje z danymi o miejscach noclegowych i liczbą osobodni, nie można obliczyć kosztów jednostkowych na te wskaźniki, a także porównać układu FWP z czasami zakładowymi. Na marginesie należy dodać, że roczny koszt utrzymania jednego miejsca noclegowego w stałej bazie FWP wyniósł w badanym okresie 40 917 zł a koszt jednego osobodnia 217,7 zł.

W kwestii ewidencji środków funduszu socjalnego przeznaczonych na akcję czasową należy stwierdzić, że informacja o globalnych kosztach tej działalności uniemożliwia rachunek kosztów jednostkowych. Stąd postulat o konieczności stosowania bardziej rozbudowanego układu rodzajowego kosztów tej działalności, co umożliwi optymalizację nakładów i jednocześnie pozwoli na porównania kosztów między różnymi podmiotami organizującymi czas.

Kategoria kosztów jednostkowych, jakkolwiek sama przez się nie daje pełnego obrazu jakości usługi, abstrahuje bowiem od wielu czynników tak finansowych, jak i pozafinansowych, jest jednak - zwłaszcza traktowana porównawczo - stosunkowo najbardziej precyzyjną i syntetyczną miarą z jednej strony efektywności ponoszonych nakładów, z drugiej zaś jakości świadczeń. Oba te zagadnienia wymagają specjalnych metod analizy i odrębnych ukierunkowanych na te problemy badań.

W związku z faktem, że kategoria kosztów jednostkowych będzie jeszcze poddana wszechstronnej analizie, można w tym miejscu ograniczyć się tylko do kosztów jednostkowych przypadających na korzystającego.

Ośrodek FWP ponosił najniższe koszty. Wynosiły one 1215 zł i były ponad dwukrotnie niższe od średniej krajowej, która dla ośrodków FWP wynosiła 3101 zł. Najwyższy wskaźnik kosztów jednostkowych posiadał lokalny ośrodek czasowy. Liczyły one 3125 zł. Wydawać by się mogło, że standard świadczeń w tym ośrodku odbiegał in plus od standardu czasów organizowanych przez FWP. Z bezpośred-

niej obserwacji jednak wynika, że ocena taka jest co najmniej przesadna. Wysokie koszty jednostkowe są tutaj bezspornie konsekwencją szczególnie komercyjnego charakteru czasów, a także, co wydaje się wysoce prawdopodobne, niskiej efektywności ponoszonych nakładów (mała skala działalności czasowej, co również związane jest z faktem, iż nie stanowią one głównej dziedziny działalności ośrodka).

Koszty jednostkowe zakładowych ośrodków czasowych ukształtowały się w odmienny sposób niż w wyżej wymienionych ośrodkach. Dla pierwszego ośrodka wyniosły 3025, a dla drugiego - 2478 zł. Były to koszty niższe od przeciętnych dla kraju w kategorii czasów zakładowych (3318 zł). W pierwszym przypadku różnica nie była wielka i wynosiła ok. 300 zł, w drugim ośrodku koszty były znacznie niższe a różnica istotna, sięgała bowiem 900 zł. Tak wielka różnica zdaje się wskazywać na niższy standard tych świadczeń, co nie wyklucza równoległego występowania innych przyczyn. Ich uchwycenie, a także pomiar "siły ich działania" wymaga odrębnej i specyficznej analizy - analizy kosztów zmiennych i stałych w przekroju strukturalnym i kosztów jednostkowych.

Analiza strukturalna wymaga szerszego spojrzenia i to nie tylko na układ rodzajowy kosztów. Dodatkową płaszczyznę analizy i oceny uruchamia wyodrębnienie kosztów zmiennych i stałych, w tym znaczeniu tych pojęć, jakie zostało wyżej przyjęte. Należy przede wszystkim stwierdzić, że analiza kosztów zmiennych, jeśli ma być stosunkowo pełna, winna dotyczyć tak ich kwot globalnych, jak i kosztów jednostkowych.

Poziom i stopień zmienności kosztów jednostkowych jest uzależniony od rodzaju i wartości nośnika. Grupa nośników związana z "biorcą" usługi, w skład której wchodzi: korzystający, osobodzień i miejsce etatowe wywołuje tę samą co do kierunku reakcję kosztów na zmianę wielkości podstawy odniesienia (nośnika). W tych warunkach charakterystyka zmienności kosztów według jednego z trzech powyższych nośników objaśnia pozostałe dwa przypadki.

Wielkość kosztów zmiennych jest w określonym stopniu przede wszystkim konsekwencją wielkości nakładów globalnych poniesionych na funkcjonowanie poszczególnych ośrodków. Jak wynika z analizy wszystkich pozycji kosztów w każdej z ich grup rodzajowych do kosztów zmiennych w ośrodku FWP zaliczono 17,7 mln zł, co stanowiło

ponad 87,0% całości nakładów. Największy odsetek wśród kosztów zmiennych w tym przedziale stanowiły koszty materiałowe, które wynosiły ponad 11 mln zł, a ich udział w nakładach ogółem osiągał poziom 54,0%. Kwota 11 mln zł zmiennych kosztów materiałowych stanowiła ponad 62,0% całości kosztów zmiennych. Następne miejsce pod tym względem zajmowały koszty osobowe. Ich udział w nakładach ogółem wynosił w ośrodku FWP ponad 32,0%, co daje 37,0% kosztów zmiennych. Te dwie kategorie kosztów zmiennych - materiałowe i osobowe, stanowiły w sumie ponad 86% ogółu nakładów i wypełniały obszar zmienności kosztów w tym podmiocie w 99%.

Pozostałe ośrodki z racji mniejszej skali działalności poniosły globalnie biorąc zdecydowanie mniejsze koszty. W pierwszym ośrodku zakładowym koszty zmienne stanowiły 68,6% ogółu kosztów. Podobnie jak w ośrodku FWP największe znaczenie miały zmienne nakłady materiałowe. Wyniosły one 1,7 mln zł, co stanowiło 51,2% ogółu poniesionych kosztów i pokryło ponad 76% pola kosztów zmiennych. Zmienne koszty osobowe - 266 tys. zł były prawie na tym samym poziomie, co zmienne koszty usług, które wyniosły 268 tys. zł. Każda z tych kategorii kosztów zmiennych stanowiła w przybliżeniu 8% ogółu poniesionych nakładów i 12,0% kosztów zmiennych.

W badanym podmiocie można zaobserwować stosunkowo równomierny rozkład zmienności poszczególnych rodzajów kosztów, z tym jednak, że dominanta jest analogiczna, jak w ośrodku FWP - zmienne koszty materiałowe.

W pozostałych podmiotach (ośrodek lokalny i drugi ośrodek zakładowy) udział kosztów zmiennych w całości poniesionych nakładów kształtował się następująco: 68,4 i 73,7%. W kosztach zmiennych dominującą pozycję zajmowały koszty osobowe (lokalny ośrodek wczasowy) i koszty materiałowe (drugi ośrodek zakładowy). W pierwszym przypadku zmienne koszty osobowe wynosiły 784 tys. zł (w tym osobowy fundusz płac 766 tys. zł), co stanowiło 35,3% ogółu kosztów a 52,0% kosztów zmiennych. Wskaźniki dla osobowego funduszu płac wynosiły odpowiednio: 34,5 i 50,5%. Drugi ośrodek zakładowy charakteryzował się 47,0% udziałem zmiennych kosztów materiałowych w całości kosztów, przy 63,8% udziale tych pierwszych w całej kwocie kosztów zmiennych.

Jest charakterystyczne dla badanych podmiotów, że kwota kosztów zmiennych ogółem odnoszona do wszystkich wymienionych wyżej nośników (korzystający, osobodzień, miejsce etatowe) stanowiła zaw-

sze ponad 68% ogółu ponoszonych nakładów. W kosztach zmiennych natomiast dominowały wydatki rzeczowe i osobowe, co jest o tyle zrozumiałe, że te właśnie rodzaje kosztów są stosunkowo najmocniej zaadresowane do biorców usług. Zmiana in plus lub in minus w wartościach tego typu nośników pociąga zawsze za sobą znaczące zmiany w wielkościach ponoszonych kosztów jednostkowych. Koszty jednostkowe zmienne charakteryzują się analogiczną strukturą jak koszty zmienne ogółem, a ich poziom jest uzależniony od wartości nośnika. Najwyższymi kosztami jednostkowymi zmiennymi na jednego korzystającego charakteryzował się ośrodek lokalny, FWP - wynosiły one odpowiednio 2100 i 1170,5 zł na jednego korzystającego. Można zaobserwować prawidłowość polegającą na obniżeniu się kosztów jednostkowych zmiennych wraz ze wzrostem skali działalności mierzonej liczbą korzystających i liczbą osobodni.

Analizując koszty jednostkowe zmienne odniesione do miejsca etatowego dochodzi się do wniosku, że najdroższy był z tego punktu widzenia ośrodek FWP, gdzie na jedno miejsce etatowe przypadało aż 22,2 tys. zł kosztów zmiennych. Dalsza kolejność była następująca: pierwszy ośrodek zakładowy z kosztem zmiennym 16,6 tys. zł, ośrodek lokalny - 14,3 tys. zł i drugi ośrodek zakładowy - 8,5 tys. zł na jedno miejsce etatowe. Z dużym prawdopodobieństwem można stwierdzić, że koszty te oddają standard jednego miejsca czasowego, a więc poziom szeroko rozumianego wyposażenia osobowego i materialnego - procesu wytwarzania usług czasowych.

Metoda badania kosztów oparta na analizie ich zmienności daje możliwość określenia podstawowych grup kosztów decydujących o jakości i ilości świadczeń czasowych, warunkuje wszelki rachunek ekonomiczny. Jest on jedynie racjonalną alternatywą szacunkowego planowania nakładów, daje także szansę prawidłowej wyceny świadczenia, która materializuje się poprzez cenę usługi. W obserwowanym procesie komercjalizacji tego typu usług jest to podstawowy warunek społecznej akceptacji proponowanych cen, które powinny być jednak znacznie zróżnicowane, oddając w pełni standard oferowanych świadczeń.

Podsumowując powyższe rozważania należy stwierdzić, że wczasy organizowane przez FWP były tańsze. Wynika to - jak wydaje się - z kilku przyczyn:

1. Proces specjalizacji instytucji czasowych sprzyja większej sprawności w kierowaniu i zarządzaniu, a co za tym idzie obniża koszty.

2. Standard świadczonych usług jest wyższy na czasach zakładowych, co wydaje się uzasadnione zasobnością takich np. branż, jak górnictwo, hutnictwo, przemysł chemiczny.

3. Wszystko wskazuje na to, że nie sprawdza się zasada, że duża skala działalności prowadzi do obniżki kosztów jednostkowych. Jak się wydaje wynika to z ciągle niedostatecznego wyspecjalizowania służb socjalnych zakładów pracy, z dużej odległości ośrodków od zakładów macierzystych, co podraża koszty transportu, konserwacji itp.

Powyższe stwierdzenia nie upoważniają jednak do wysuwania - jakże często głoszonej - tezy, że uzasadnione jest niejako automatyczne przekazanie czasowej bazy zakładowej pod wyspecjalizowany zarząd takich jednostek, jak np. FWP. Stanowisko to jest jeszcze ciągle niesłuszne wobec braku równowagi między wyraźnie większym popytem a mniejszą podażą miejsc czasowych, a także konieczności wiązania pracowników z zakładami pracy w warunkach rosnących niedoborów siły roboczej.

UWARUNKOWANIA I KIERUNKI WYKORZYSTANIA
RACHUNKU KOSZTÓW W SFERZE NIEMATERIALNEJ

R o z d z i a ł 9

ZAKRES I CHARAKTER INFORMACJI O KOSZTACH
W ŚWIETLE BADAŃ PILOTAŻOWYCH

W czterech podstawowych grupach podmiotów poddanych badaniom (ochrona zdrowia i opieka społeczna, oświata i wychowanie, kultura i sztuka oraz kultura fizyczna i sport) obserwuje się z jednej strony, wysoce niejednolite układy ewidencji księgowej, z drugiej zaś zbyt zagregowane i niedostosowane do rachunku kosztów analityczne rozwiązania księgowe. Jak to wynika z analizy zaprezentowanych układów ewidencji w jednostkach sfery niematerialnej jedynie resort zdrowia i opieki społecznej opracował na podstawie typowego planu kont dla jednostek i zakładów budżetowych, branżowy plan kont⁴⁷. W pozostałych wśród badanych resortów posługiwano się typowym planem kont⁴⁸, co w trakcie badań nie pozwoliło na proste wykorzystanie informacji księgowej, typowy plan kont nie uwzględnia bowiem wszystkich specyficznych potrzeb rachunku kosztów w oświacie i wychowaniu, kulturze i sztuce oraz w kulturze fizycznej i sporcie.

Opracowanie i wprowadzenie w życie branżowego planu kont nie rozwiązuje jednak i nie rozwiąże samo przez się wszystkich problemów ewidencyjnych i sprawozdawczych. Rachunek kosztów, zwłaszcza zmiennych i stałych, wymaga ponadto daleko idącej transpozycji między ewidencją księgową i sprawozdawczością budżetową. Tę ostatnią strukturalizuje z kolei przyjęty układ klasyfikacji budżetowej. Konukładu (planu) kont syntetycznych i analitycznych ewidencji

⁴⁷ 3 ust. 1 Zarządzenia Ministra Finansów z dnia 18 czerwca 1974 r. (Mon. Pol. nr 24 z 1974 r., poz. 145).

⁴⁸ Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 18 VI 1974 r. w sprawie planów kont dla jednostek gospodarki uspołecznionej (Mon. Pol. nr 24 z 1974 r., poz. 145).

księgowej oraz podmiotowej i przedmiotowej podziałki klasyfikacji wydatków (kosztów) budżetowych winien więc charakteryzować wysoki stopień jednolitości. Zakłada ona z jednej strony zintegrowaną ewidencję "wartościową" i "ilościową", która daje możliwość:

a) agregacji i dezagregacji danych dotyczących wartości nakładów (w jednostkach pieniężnych) w przydatnych dla rachunku kosztów zmiennych i stałych przekrojach podmiotowych i przedmiotowych,

b) powiązania ich z danymi naturalnymi - osobowymi i rzeczowymi dla uzyskania odpowiednich dla każdego działu sfery niematerialnej i rodzaju podmiotów w nim funkcjonujących wskaźników kosztów jednostkowych, z drugiej zaś zintegrowaną z ewidencją i jednolitą sprawozdawczość budżetową.

Przeprowadzone badania pozwalają stwierdzić, że z punktu widzenia rachunku kosztów zmiennych i stałych brak jest klasyfikacji i sprawozdawczości budżetowej, a także iż w ewidencji i sprawozdawczości resortowej brakuje szeregu ważnych informacji lub że są one niejednorodne.

Analiza danych ogólnopolskich wykazuje niezgodność niektórych danych GUS i danych resortowych oraz wyraźny brak powiązań między danymi niefinansowymi (w jednostkach naturalnych), zawartymi w rocznikach statystycznych GUS i znajdującymi się np. w dyspozycji resortu Zdrowia i Opieki Społecznej a finansowymi, którymi dysponuje ten resort i Ministerstwo Finansów. Wyjaśnienie rozbieżności w informacjach nie było możliwe bez wysoce pracochłonnych zabiegów. Wynikało to z niezależności ciągu informacji finansowych od pozostałych rodzajów informacji i wskazywało na nieadekwatność konstrukcji branżowego planu kont i systemu klasyfikacji budżetowej, a także na dezintegrację organizacyjną sprawozdawczości GUS i resortowej. Fakt posługiwania się branżowym planem kont nie mógł w tych warunkach przeciwdziałać merytorycznej i metodycznej różnorodności systemów sprawozdawczych resortów i GUS. Tam gdzie branżowy plan kont nie występuje, a więc w resorcie oświaty, kultury oraz kultury fizycznej i turystyki odmienną ewidencją i sprawozdawczością resortowej nie jest mniejsza i powoduje co najmniej podobne rozbieżności w danych.

W tej ostatniej kwestii można się posłużyć następującymi przykładami.

W domach małego dziecka GUS operuje inną średnioroczną liczbą miejsc (4837) niż Ministerstwo Zdrowia (4775), co nie może pozostać

bez wpływu na poziom kosztów jednostkowych na jedno miejsce rzeczywiste. Podobnie w żłobkach: średnioroczna liczba miejsc - GUS - 90 133, Ministerstwo Zdrowia - 89 401, osobodni - GUS - 22 239,4 tys, Ministerstwo Zdrowia - 22 210,7 tys; w przychodniach: liczba porad - GUS - 291 907 315, Ministerstwo Zdrowia - 239 815 415; w szpitalach: średnioroczna liczba łóżek w szpitalach ogólnych - GUS - 191 263, Ministerstwo Zdrowia - 169 642; liczba hospitalizowanych - GUS - 4 010 218, Ministerstwo Zdrowia - 3 707 333.

Niektóre rozbieżności można wyjaśnić zastosowaniem odmiennych miar - średnioroczna i stan na 31 grudnia. Osobną kwestię stanowi sposób pełnego uchwycenia tych nakładów budżetowych, które są przeznaczone na przedsięwzięcia organizowane na rzecz ludności na zasadzie częściowej odpłatności.

Rozdział jako podziałka klasyfikacji budżetowej⁴⁹ nie pozwala na wyodrębnienie w danej grupie podmiotowo-zadaniowej jednostek, zakładów i zadań budżetowych - ich poszczególnych typów, według których może i powinien być prowadzony rachunek kosztów zmiennych i stałych i stanowiąca jego podstawę sprawozdawczość budżetowa w skali mezo i makro. Nie przesądzając w tym miejscu zasad i form kompleksowego sprzężenia ewidencji księgowej, klasyfikacji budżetowej i sprawozdawczości, należy stwierdzić, że w obecnej klasyfikacji budżetowej nie ma możliwości rozgraniczenia:

1) w rozdziale budżetowym - żłobki, żłobków dziennych i tygodniowych, dzielnicowych i zakładowych, co uniemożliwia "dotarcie" do rzeczywistych kosztów jednostkowych poszczególnych typów żłobków; w praktyce planowania, także finansowego, rzecz ma się podobnie jak w przedszkolach, albowiem operuje się jednym wskaźnikiem - 1 miejsce, bez względu na to czy mamy do czynienia ze żłobkiem dziennym, tygodniowym, dzielnicowym, czy zakładowym; w związku z tym norma na żywienie jest zróżnicowana; wobec braku danych o liczbie poszczególnych typów żłobków sprawozdania o kosztach działalności zakładów budżetowych operują wyłącznie średnimi kosztami

⁴⁹ Aktualny wykaz działów, części, rozdziałów i paragrafów budżetowych zawarty jest w klasyfikacji budżetowej wprowadzonej Zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 28 lutego 1979 r. w sprawie klasyfikacji dochodów i wydatków budżetu centralnego i budżetów terenowych (Mon. Pol. nr 8 z 1979 r., poz. 55).

jednostkowymi, co w rezultacie nie pozwala na odpowiednie zróżnicowanie kosztów według poszczególnych podmiotów składających się na jeden ich rodzaj,

2) w rozdziale - lecznictwo ogólne, szpitale w mieście i na wsi oraz przychodni i ośrodków zdrowia; z kolei w sprawozdawczości finansowej Zespołów Opieki Zdrowotnej:

a) gminnych ośrodków zdrowia i przychodni rejonowych, mimo odmiennych warunków funkcjonowania,

b) poszczególnych szpitali, są bowiem zagregowane z przychodniami, pogotowiami ratunkowymi i pracowniami protetycznymi,

c) różnych co do liczby i charakteru podstawowych i pomocniczych oddziałów szpitalnych,

3) w rozdziale - domy pomocy społecznej, różnych ich typów, takich jak domy dziennego pobytu, domy starców, domy specjalne dla przewlekłe chorych, domy dla dzieci głęboko upośledzonych,

4) w rozdziale - zakłady opiekuńczo-wychowawcze, domów dziecka od ośrodków szkolno-wychowawczych, pogotowia opiekuńczego, specjalnych zakładów wychowawczych,

5) w rozdziale - świetlice dziecięce, świetlice szkolnych od innych typów świetlic dziecięcych, takich jak np. dworcowe, a także półinternatów,

6) w rozdziale - kolonie i obozy, kolonie kuratorskich od pozostałych form wypoczynku dzieci i młodzieży; w związku z faktem, iż kolonie kuratorskie organizowane są z reguły na okres przerw w nauce w wynajętych budynkach szkolnych, zachodzi potrzeba badania nie kosztów ośrodka, lecz form wypoczynku, są one jednak ze sobą zagregowane, co uniemożliwia na podstawie sprawozdawczości budżetowej wygenerowania danych dotyczących badanej formy,

7) w rozdziale - świetlice dziecięce, półinternatów od świetlic, mimo iż te pierwsze są odmianą świetlic o wydłużonym czasie pracy i rozszerzonym zakresie świadczeń, co nie może pozostać bez wpływu na rozmiar kosztów; co gorsze nie tylko klasyfikacja i sprawozdawczość budżetowa oraz resortowa traktuje oba podmioty łącznie, podobnie czynią w swej ewidencji księgowej Zespoły Ekonomiczno-Administracyjne,

8) w rozdziałach - przedszkola typu miejskiego i przedszkola typu wiejskiego, wyłączając rozdział przedszkola przy szkołach podstawowych i ogniska przedszkolne, który grupuje tzw. klasy zero-

we, przedszkoli typu miejskiego od przedszkoli typu wiejskiego, albowiem również na wsi działają jednostki typu pierwszego; kryterium stanowi tutaj zakres świadczeń, a nie lokalizacja przestrzenna; znacznie ważniejsze zastrzeżenia wiąże się tutaj z podziałem przedszkoli na kuratoryjne i zakładowe; te ostatnie znów ze względu na lokalizację są z zasady przedszkolami typu miejskiego, które tylko koszty osobowe pokrywają z budżetu, podczas gdy przedszkola kuratoryjne wszystkie rodzaje kosztów ponoszą z tego źródła; agregacja przedszkoli kuratoryjnych i zakładowych w rozdziale przedszkola miejskie sztucznie obniża średnie nakłady na przedszkola wobec faktu, że przedszkola zakładowe resztę kosztów poza osobowymi pokrywają z środków przedsiębiorstw i to najczęściej na wyższym poziomie niż przedszkola kuratoryjne.

Przyjęta paragrafowa klasyfikacja budżetowa nie stwarza specjalnych trudności przy grupowaniu kosztów według ich czterech podstawowych grup rodzajowych, w których mogą znaleźć zastosowanie wszystkie niżej wyszczególnione paragrafy, przydzielone do jednej z tych grup kosztów, przyjmując za podstawę tej i dalszej dezagregacji możliwie bezpośredni związek między zmianą wartości przyjętych nośników kosztów jednostkowych a sumą danego rodzaju kosztów: osobowych, materiałowych, usług i innych.

Nastawienie na rachunek kosztów zmiennych i stałych kazało w badaniach z kosztów osobowych wydzielić paragrafy - odpisy na fundusz socjalny i na fundusz mieszkaniowy, które funkcjonują bardziej jako osobowe uwarunkowanie świadczenia usług, niż jako bezpośredni czynnik dynamizujący ich ilość i jakość. Z tych samych względów do kosztów osobowych zaliczano z kolei nieco nietypowe paragrafy - składki na ubezpieczenia społeczne⁵⁰, które naliczane na fundusz płac podrażają bezpośrednio koszty osobowego czynnika wytwarzania usług. Wreszcie paragraf - stypendia dla uczniów i studiujących, obejmujące także świadczenia w naturze, zaliczany w klasyfikacji budżetowej do "różnych wydatków osobowych i świadczeń socjalnych", z tych samych powodów co paragrafy - fundusz socjalny i fundusz mieszkaniowy - został umieszczony w kosztach innych.

⁵⁰ Składka ubezpieczenia społecznego stanowi ekonomicznie biorąc "m" - produktu wspólnego, jedynie ewidencyjnie dołączona jest do kosztów produkcji - "c + v".

Treść i zakres informacji zawartych w całym zestawie paragrafów wydatków ma pewne niedomogi generalne z punktu widzenia jakiegokolwiek rachunku kosztów, szczególnie rachunku kosztów zmiennych i stałych. Luki i ograniczenia informacyjne posiadają tutaj swoje podstawowe przyczyny poza układem budżetowej klasyfikacji paragrafowej.

1. Brak inwentaryzacji środków trwałych uniemożliwia ustalenie ich wartości odtworzeniowej, a co za tym idzie nie pozwala na odpisy amortyzacyjne w ciężar kosztów.

2. Koszty bieżące obciążane są w związku z powyższym nie tylko nakładami na remonty bieżące, ale także na remonty średnie, kapitalne i inwestycje.

3. Koszty remontów kapitalnych i inwestycji nie "osiadają" bez reszty w paragrafach - dotacje na remonty kapitalne i na inwestycje, ale mogą wystąpić i występują w praktyce, w stopniu, który nie da się określić, przede wszystkim:

a) w paragrafie - materiały i przedmioty nietrwałe, zwłaszcza że te ostatnie są bardzo często klasycznymi środkami trwałymi,

b) w paragrafie - usługi materialne,

c) w paragrafie - pomoce naukowe i dydaktyczne.

4. Rozkład w czasie nakładów na remonty kapitalne i inwestycje jest w świetle powyższego przypadkowy, co powoduje że:

a) suma kosztów bieżących jest odkształcona w górę lub w dół od swego rzeczywistego poziomu, zależnie od rozmiarów nakładów dokonanych w danym roku na remonty kapitalne i inwestycje oraz od dotacji na te cele,

b) podobną uwagę należy odpowiednio odnieść do kosztów eksploatacyjnych (koszty bieżące + koszty kapitalnych remontów)⁵¹,

c) nie ma w tych warunkach możliwości precyzyjnego określenia rozmiarów rzeczywistych nakładów na remonty kapitalne i inwestycje.

Wobec potrzeb rachunku kosztów jednostkowych - zmiennych i stałych, informacje zawarte w układzie paragrafowym są zbyt zagregowane z dwóch zasadniczych powodów:

⁵¹ Por. np. Zarządzenie Ministra Oświaty i Wychowania z dnia 18 grudnia 1976 r. (nr EO-F3-010/76) w sprawie szczegółowej ewidencji niektórych kosztów działalności eksploatacyjnej (Dz. Urz. Min. Oświaty i Wychowania nr 12 z 1976 r., poz. 93).

- w związku z potrzebą wiązania określonych nośników jednostkowych kosztów zmiennych i stałych z bardziej szczegółowo wyodrębnionymi rodzajami kosztów, składającymi się na agregat paragrafowy różnie rozdziałających się nakładów między koszty stałe i zmienne,

- w związku z potrzebą wiązania określonych nośników wszelkich kosztów jednostkowych z wiodącymi wagowo i funkcjonalnie w badanych podmiotach podgrupami każdej grupy kosztów określonego rodzaju.

Dowodzą tego poniższe stwierdzenia, które mają już charakter bardziej szczegółowy.

Suma kosztów osobowych nie da się w każdym z paragrafów, w których występują tak zdezagregować, aby można było ją odnieść do każdej z grup pracowników działalności podstawowej i pomocniczej, pełno i niepełnozatrudnionych, przy czym osobne zagadnienie stanowi metoda przechodzenia od niepełno do pełnozatrudnionych. Ta ostatnia kwestia winna stanowić przedmiot odrębnych rozważań. Szczególnym problemem jest tutaj wydzielenie kosztów osobowych ponoszonych na nauczyciela, który zatrudniony jest w świetlicy czy półinternacie obok równoległego zatrudnienia w szkole, przy której funkcjonują te placówki a w szpitalach i przychodniach kosztów osobowych ponoszonych na personel pielęgniarski, który w pierwszym przypadku stanowi składnik personelu podstawowego, a w drugim pomocniczego⁵².

W rachunku kosztów zmiennych i stałych, zwłaszcza jednostkowych, "rozbić" kosztów materiałowych na szereg paragrafów nie może wystarczyć. Bardziej szczegółowo wyodrębniono rodzaje kosztów różnie się bowiem dyslokują, zależnie od rodzaju nośnika, między koszty zmienne i stałe. Jeśli klasyfikacja i sprawozdawczość budżetowa nie powinny dostarczać tak szczegółowych informacji - a do takiego stanowiska należałoby się chyba przychylić - to przynajmniej sprawozdawczość resortowa i warunkująca ją ewidencja księgowa winny przewidywać możliwość dezagregacji paragrafów "ma-

⁵² Zarządzenie Ministra Oświaty i Wychowania z dnia 22 XII 1973 r. (nr EO-21-02410-49/73) w sprawie zasad prowadzenia ewidencji wypłat z osobowego funduszu płac i ewidencji zatrudnienia w jednostkach oświaty i wychowania (Dz. Urz. Min. Oświaty i Wych. nr 1 z 1974 r., poz.2).

teriały i przedmioty nietrwałe" oraz "energia", na bardziej szczegółowe podgrupy⁵³, tak aby można było uchwycić te rodzaje dóbr materialnych jednorazowego zużycia, przedmiotów nietrwałych i energii, które pozwalają na zarejestrowanie podstawowych rodzajów tych nakładów według właściwości rzeczowych (np. wyroby sklasyfikowane według rodzajów materiałów, z których zostały wykonane - papiernicze, gumowe, ze szkła, z włókna itp.) oraz funkcji, które pełnią (np. poszczególne rodzaje paliwa i energii, narzędzia, kable i przewody, odzież, obuwie, meble). Pozwala to na rodzajową i funkcjonalną strukturalizację nakładów, a co za tym idzie na wiązanie nośników z tymi grupami kosztów materiałowych, które ze względu na swe znaczenie i specyficzne funkcje w każdym typie podmiotów, są dla nich szczególnie charakterystyczne, a różnią odmienne typy nie tylko strukturą kosztów według paragrafów (leki w szpitalach, pomoce naukowe i dydaktyczne w placówkach oświatowo-wychowawczych), lecz także strukturą kosztów według rodzajów materiałów, przedmiotów nietrwałych i energii.

Jest przy tym szczególnie ważne, że podmioty tego samego typu np. przedszkola czy przychodnie, zależnie od stanu i rodzaju infrastruktury oraz wyposażenia w sprzęt i urządzenia, będą wykazywać niemałe różnice w zapotrzebowaniu na poszczególne rodzaje - grupy nakładów materiałowych wewnątrz rozpatrywanych agregatów paragrafowych. Zróżnicowania, o których mowa, winny być rozpatrywane nie tylko jako stany w danym momencie czasowym, lecz przede wszystkim jako procesy zachodzące w określonych odcinkach czasu. Ujęcie dynamiczne nabiera tu szczególnego znaczenia, chodzi bowiem o uchwycenie zmiany kosztów, mierzonej wskaźnikami jednostkowych kosztów zmiennych od strony "dawcy" i "biorcy" usługi, a także pozostałych rozpatrywanych w przyjętym modelu analizy kosztów grup nośników, dla właściwego planowania potrzeb i finansowania działalności podmiotów na możliwie rzeczywistą miarę. Dla określenia rozmiarów finansowania jest szczególnie ważne oddzielenie tego obszaru zasilania, który ulega zmianie w związku ze zmianą wartości

⁵³ Np. w jednostkach budżetowych "Kolumny Transportu Sanitarnego" do konta 41106 prowadzi się ewidencję analityczną: 411016 - materiały pędne, 411612 - smary, 4110613 - ogumienie, 4110614 - części zamienne dla taboru własnego, 4110615 - inne materiały.

nośnika określonych kosztów jednostkowych, od tego obszaru, w którym do takiej zmiany nie dochodzi. Pozwala to bowiem, jeśli nawet nie na precyzyjne zaspokajanie rzeczywistego zapotrzebowania, to przynajmniej na zasilanie na miarę zmiany tego zapotrzebowania. Stąd niewystarczalność dezagregacji przedmiotowej, zrealizowanej przez obowiązującą podziałkę paragrafową kosztów materiałowych. Potrzebne są informacje bardziej zdezagregowane, tak aby można było wydzielić tę część kosztów materiałowych, która jest:

a) bezpośrednio zużywana czy konsumowana przez korzystającego (w grupie nośników kosztów zmiennych i stałych, związanej z odbiorcami świadczeń usług),

b) bezpośrednio zużywana lub konsumowana przez dawcę świadczeń (w grupie nośników związanej z "dawcami" świadczeń usług),

c) bezpośrednio związana z utrzymaniem jednostki organizacyjnej działalności danego podmiotu, np. miejsce w żłobku, przedszkolu czy szpitalu, także w przeliczeniu np. na 1 dzień trwania usługi (w grupie nośników dotyczącej wewnętrznej organizacji podmiotu oraz czasu trwania usług),

d) bezpośrednio związana z utrzymaniem księgozbioru w bibliotekach publicznych (w grupie nośników dotyczącej postaci usług - 1 wypożyczenie, 1 wolumin),

e) bezpośrednio związana z utrzymaniem infrastruktury (w grupie nośników dotyczącej infrastrukturalnych warunków funkcjonowania danego podmiotu - m^2 , m^3 , 1 zł wartości księgozbioru). Praktycznie biorąc wystarczy tu operować tylko trzema rodzajami nośników - "biorcą", "dawcą" i "warunki świadczenia usług". Wówczas należy takie nośniki jak 1 miejsce, osobodzień, wiązać z "biorcą" usługi, a takie jak 1 wypożyczenie i 1 wolumin - z "dawcą" usługi.

Dezagregacja przedmiotowa w grupie "koszty usług" winna być oceniona identycznie, jak w grupie "koszty materiałowe". Rozbicie kosztów usług na paragrafy: usługi materialne i usługi niematerialne nie pozwala w rachunku kosztów zmiennych i stałych na osiągnięcie bardziej szczegółowej informacji budżetowej. Wydzielenie całego szeregu grup usług materialnych w paragrafie "usługi materialne" (takich, jak np. przemysłowe, budowlane czy kominiarskie i wywóz śmieci) jest warunkiem możliwie precyzyjnego finansowania na miarę rzeczywistego zapotrzebowania środków na utrzymanie, konserwację i remonty infrastruktury (budynków, dróg dojazdowych, parków, zielenców, sprzętu i urządzeń), a także na jej rozszerzenie.

Z kolei pewne usługi materialne (np. transportowe i pralnicze), trzeba odnieść do "biorcy" i "dawcy" usługi. Stąd, podobnie jak przy kosztach materiałowych, wchodzi tutaj w grę wszystkie grupy nośników.

Natomiast agregat "usługi niematerialne" nie stwarza konieczności tak wielu podgrup. Bezsporna jest potrzeba wydzielenia czynszów za wynajem budynków czy lokali i opłat za usługi kulturalne w najszerszym tego słowa znaczeniu. Ta pierwsza podgrupa kosztów usług niematerialnych wydziela koszty jednostek z własną bazą lokalowo-budynkową i bez niej, druga zaś zasługuje na wyodrębnienie ze względu na swą wagę funkcjonalną, zwłaszcza w placówkach oświatowo-wychowawczych i opiekuńczych.

Przez przechodzenie do coraz bardziej szczegółowej oceny przydatności informacyjnej klasyfikacji budżetowej w warstwie agregacji przedmiotowej, należy nawiązać do problemu "lokalizacji" w niej materiałów i przedmiotów nietrwałych. O ile bezpośrednio wyżej jest mowa o wydzieleniu w grupie wszelkich paragrafów zaliczonych do kosztów materiałowych, podgrup bardziej szczegółowych, to w tym miejscu chodzi o cezurę między materiałami a przedmiotami nietrwałymi oraz między tymi ostatnimi a ruchomymi przedmiotami trwałymi. Przedmioty nietrwałe to właściwie jednocyklowe przedmioty trwałe. Różnią się od materiałów tym, że nie zawsze są rzeczami jednorazowego użytku i zużycia. Są jednak rzeczami jednocyklowego użytku i zużycia i ponieważ wykorzystanie ich mieści się w cyklu jednorocznego planowania, nie ma potrzeby oddzielać ich od materiałów w klasyfikacji i sprawozdawczości budżetowej. W praktyce z paragrafu "materiały i przedmioty nietrwałe" finansuje się często klasyczne przedmioty trwałe, tj. takie, które zużywają się wielocyklowo, a mimo to przy wspomnianym zabiegu w całości wchodzi do kosztów jednego roku. Wprawdzie wszelkie przedmioty trwałe w odpowiednio dla nich zarezerwowanym paragrafie (pomoc naukowe i dydaktyczne), także wchodzi w całości w koszt jednego roku, ale niezależnie od niewystarczalności samej klasyfikacji w tym względzie, tego rodzaju postępowanie należy eliminować i traktować jako łamanie dyscypliny budżetowej. O propozycjach zmian w klasyfikacji budżetowej jest mowa poniżej. W tym miejscu należy jednak stwierdzić, że dla ochrony zdrowia brak jest paragrafu "sprzęt medyczny - ruchome przedmioty trwałe", zaś dla innych dziedzin sfery niematerialnej - "sprzęt specjalistyczny". Brak jest również odpowied-

niego paragrafu "przedmioty trwałe - sprzęt ogólnego przeznaczenia". Przyjęcie zasady, że środki trwałe podlegają inwentaryzacji i wyliczenie na podstawie reguł amortyzacji, zapewniłoby znacznie precyzyjniejszy rachunek kosztów.

Koszty inne, wyodrębnione w badaniu w sposób i z powodów, o których wyżej była mowa, wymagają w zakresie funduszu socjalnego i mieszkaniowego omówienia. Agregacja w tym przedmiocie jest szczątkowa. Tam gdzie występują ogniwa pośredniego zarządzania, np. w oświacie i wychowaniu - Zespoły Ekonomiczno-Administracyjne - zamiast ułatwiać, utrudniają jeszcze gromadzenie informacji niezbędnych dla rachunku kosztów. Jednostki podstawowe obsługiwane przez te zespoły mogłyby organizować informacje o pełnym odpisie na oba fundusze na podstawie ewidencji księgowej, podczas gdy obecnie jedynie drobną ich część rejestrują właśnie zespoły. Blisko 80% tych środków znajdowało się dotąd w dyspozycji związków zawodowych na szczeblach okręgowych i zarządów głównych oraz jedynie tam było rejestrowane. W badaniu kosztów trzeba wziąć pod uwagę także te wielkości, których nie ewidencjonują wspomniane ogniwa pośrednie.

Wszystkie podmioty zorganizowane jako zakłady budżetowe, a więc żłobki, przedszkola, świetlice, półinternaty i kolonie kuratorskie są częściowo odpłatne. Fakt, iż wydatki i dochody z tytułu odpłatności nie bilansują się na szczeblu zakładów budżetowych, stawia pod znakiem zapytania samą ideę zakładów budżetowych, chyba, że się założy, iż jest to forma czysto sprawozdawcza. W tym przypadku jednak sprawozdawczość budżetowa nie powinna ograniczać się do globalnej rejestracji wpływów na wszystkich szczeblach, lecz ewidencjonować wpływy z usług niematerialnych dla ludności na szczeblu zakładu budżetowego, nawet bez udzielenia prawa dysponowania przezeń środkami od ludności. Pośrednie ogniwa zarządzania ochroną zdrowia oraz oświatą i wychowaniem nie przypisują odpowiednim podmiotom dochodów z tytułu odpłatności, a środki z paragrafu "dotacje dla zakładów budżetowych", rozdysponowują w normalnym trybie. W rezultacie nie sposób ustalić w każdym podmiocie z osobna, ile i jakie koszty poniesiono z poszczególnych źródeł.

Szczególnym rodzajem niekonsekwencji od strony przeciwnej jest prowadzenie domów opieki społecznej jako jednostek budżetowych, a nie zakładów budżetowych. Część emerytur i rent stanowi tutaj odpłatność ludności. Nawet jeśli środki ludności przeznaczone są

tylko na niektóre rodzaje nakładów, to właśnie w tym przypadku powinniśmy mieć do czynienia z zakładem budżetowym jako formą w pełni finansową, zakładającą prawo do przeznaczenia gromadzonych środków na własne wydatki zakładu i powodującą odpowiednie zmniejszenie dotacji budżetowej adresowanej do konkretnego zakładu budżetowego.

Odmienny problem powstaje w domach dziecka. Tam również powinien występować wynikający z przepisów prawa, obowiązek odpłatności w tych wszystkich przypadkach, w których dzieci posiadają przynajmniej jedno z rodziców oraz na podstawie wyroków sądowych. Powstaje pytanie czy nieściągalność alimentów jest dostatecznym argumentem przemawiającym za rezygnacją z instytucji zakładu budżetowego, zwłaszcza, że stosowana obecnie, zresztą jak wykazano niekonsekwentnie, forma "sprawozdawcza" zakładu budżetowego w innych jednostkach opiekuńczo-wychowawczych i tak nie daje im możliwości dysponowania środkami ludności.

R o z d z i a ł 10

EWIDENCYJNO-RACHUNKOWY MODEL RACHUNKU KOSZTÓW ZMIENNYCH I STAŁYCH W SFERZE NIEMATERIALNEJ - UWARUNKOWANIA SPRAWOZDAWCZE I EWIDENCYJNE

Analiza klasyfikacji i sprawozdawczości budżetowej oraz sprawozdawczości i ewidencji resortowej wykazała, co potwierdziły badania pilotażowe, że są one nieprzydatne w rachunku kosztów jednostek sfery niematerialnej. W trakcie zbierania informacji o poziomie, strukturze i kosztach jednostkowych, zwłaszcza zmiennych i stałych, wykazano wzajemną nieadekwatność obu układów informacyjnych oraz niewystarczalność każdego z nich z osobna, w stosunku do potrzeb rachunku kosztów.

Przyjmując układ analizy zakresu i źródeł informacji o kosztach, zrealizowany w badaniach stanowiących punkt wyjścia dla niniejszych wywodów, jako kryterium rozczłonkowania kosztów i projekcji postulowanego modelu ich rachunku w układzie kosztów zmiennych i stałych, należy u podstaw przyszłego modelu ewidencyjno-rachunkowego usytuować problem zgodności między ciągiem informacji

niefinansowych i finansowych oraz wewnętrznej jednolitości obu grup informacji. Przed nawias tak sformułowanych wymagań trzeba oczywiście wpisać ich wystarczalność rozumianą dwójako - jako ujęcie pełnego zakresu kosztów oraz jako odpowiadający potrzebom rachunku kosztów stopień dezagregacji podmiotowej i przedmiotowej w klasyfikacji budżetowej, sprawozdawczości i ewidencji księgowej, a w wyjątkowych przypadkach także pozaksięgowej. Związki i sprzężenia zachodzą tutaj zarówno między sprawozdawczością budżetową i klasyfikacją budżetową, która ją w decydujący sposób wyznacza, jak i między sprawozdawczością niefinansową (w jednostkach naturalnych) i ewidencją księgową. Z kolei potrzebne są również, co jest logiczne, powiązania między całokształtem sprawozdawczości ilościowej i wartościowej a całokształtem ewidencji księgowej - ilościowej i wartościowej.

W sumie chodzi o jednolitość rozwiązań klasyfikacyjnych, agregujących i dezagregujących dane sprawozdawcze finansowe i niefinansowe, a więc o jednolitość klasyfikacji budżetowej oraz ewidencji księgowej i pozaksięgowej. Nie oznacza to jednak, że stopień agregacji i dezagregacji danych powinien być w ramach jednolitej podziałki klasyfikacji księgowej oraz klasyfikacji w branżowym podziale kont identyczny.

Biorąc pod uwagę fakt, że rachunek kosztów jest ze swej istoty rachunkiem za pomocą pieniądza i winno się go prowadzić dla właściwej dystrybucji funduszy pieniężnych na rzecz jednostek sfery niematerialnej, szczególne znaczenie ma tutaj klasyfikacja budżetowa jako wiodący instrument organizacji i zarządzania w tej sferze. Założeniom klasyfikacji budżetowej winna być podporządkowana klasyfikacja branżowych planów kont syntetycznych i urządzeń analitycznych na zasadzie stopniowej, coraz bardziej szczegółowej konkretyzacji grup nakładów. Wydaje się bezdyskusyjne, że minimalizując zmiany obowiązującej klasyfikacji budżetowej należy pod jej adresem zgłosić następujące postulaty, wiążąc je z odpowiednimi rozwiązaniami ewidencyjnymi i sprawozdawczymi.

1. Rozdział budżetowy jako podmiotowo-zadaniowy układ podziałek wydatków budżetowych winien być uzupełniony i w sposób następujący zsynchronizowany ze sprawozdawczością i ewidencją księgową.

a) W miejsce rozdziału "lecznictwo ogólne" dwa odrębne rozdziały, jeden dla szpitali poza szpitalami klinicznymi i kolejowymi, drugi dla przychodni rejonowych i gminnych ośrodków zdrowia. Kła-

syfikacja budżetowa, np. w NRD, przewiduje dla szpitali poza szpitalami gruźliczymi, psychiatrycznymi i klinikami trzy rozdziały: szpitale grupy A (znaczenie lokalne), grupy B (powiatowe) i C (wojewódzkie). Z kolei w sprawozdawczości GUS i resortu ochrony zdrowia i opieki społecznej winna obowiązywać zasada gromadzenia danych według rodzajów podstawowych i pomocniczych oddziałów szpitalnych.

Oddziały podstawowe winny się stać jednostką rozliczeniową po pierwsze dlatego, że ich specyfika jest jednym z głównych czynników różnicujących koszty, a po drugie w związku z potrzebą rozliczenia kosztów oddziałów i jednostek pomocniczych (np. blok operacyjny, apteka) oraz układów administracyjno-gospodarczych na oddziały wiodące w leczeniu (np. interna, laryngologia, chirurgia). O ile oddziały pomocnicze występują w zbliżonym zakresie w każdym szpitalu, o tyle oddziały podstawowe różnią szpitale ilościowo i jakościowo, a co za tym idzie nie można porównywać kosztów poszczególnych szpitali bez uwzględnienia w każdym przypadku ich specyficznej w jakimś stopniu struktury oddziałowej. Uczynienie z oddziałów szpitalnych podstawowej jednostki rozliczeniowej wymaga prowadzenia ewidencji według odpowiednio pogrupowanych oddziałów. Jest to podstawowy warunek wszelkiego rachunku kosztów i w konsekwencji bardziej pełnego niż ma to miejsce obecnie systemu norm budżetowych w szpitalnictwie.

Wydzielenie przychodni rejonowych i gminnych ośrodków zdrowia w jednym rozdziale jest postulatem minimalistycznym. Na przykład w NRD wydziela się dla tego podmiotu i jego zadań trzy rozdziały, z których na uwagę zasługują szczególnie dwa - "ambulatoria miejskie" i "ambulatoria wiejskie". Odmienne warunki funkcjonowania uzasadniają taką dezagregację. Jeśli się natomiast uznało, że zarezerwowanie dwóch osobnych rozdziałów nie jest w polskim systemie konieczne, to należałoby zapewnić w ewidencji i sprawozdawczości możliwość gromadzenia danych odrębnie dla przychodni rejonowych i gminnych ośrodków zdrowia. Dotychczasowy bowiem układ ewidencji, nie wypowiadając się na temat celowości istnienia ZOZ, musi ulec takiej zmianie, aby nie zacieranano granic między poszczególnymi typami podmiotów, według których winno się prowadzić rachunek kosztów.

b) Postulat ewidencji według podmiotów zarządzanych z pozycji ogniwa pośredniego, jakim jest w ochronie zdrowia i opiece społecz-

nej ZOZ oraz opartej na niej sprawozdawczości w całym resorcie, należy odnieść do rozdziałów: żłobki, domy pomocy społecznej - wydzielenie poszczególnych ich typów.

c) Identyczny jak wyżej postulat trzeba zaadresować do Zarządów Ekonomiczno-Administracyjnych i Zbiorczych Szkół Gminnych oraz całego resortu oświaty i wychowania, jeśli chodzi o rozdziały: przedszkola typu miejskiego, przedszkola typu wiejskiego, zakłady opiekuńczo-wychowawcze, świetlice dziecięce, kolonie i obozy.

2. Paragrafy wydatków (kosztów) budżetowych jako przedmiotowy układ podziałek winny być uzupełnione i następująco zsynchronizowane ze sprawozdawczością i ewidencją księgową:

a) Paragrafy dotyczące wynagrodzeń oraz różnych wydatków osobowych i świadczeń socjalnych nie nasuwają z punktu widzenia rachunku kosztów zasadniczych zastrzeżeń pod warunkiem, że jak wyżej stwierdzono, ewidencja i sprawozdawczość dostarczy odpowiednich danych ilościowych o poszczególnych grupach zatrudnienia (podstawowych, pomocniczych itd.) i wartościowo im przypisanych kosztach osobowych.

b) Paragrafy kosztów materiałowych wykazują poważne braki i należy je uzupełnić o paragrafy:

b₁ - przedmioty trwałe specjalnego przeznaczenia - ruchomości, które w ochronie zdrowia obejmowałyby specjalistyczny sprzęt medyczny, w oświacie i wychowaniu pomoce dydaktyczne i naukowe, a w bibliotekach publicznych właściwy im sprzęt specjalistyczny;

b₂ - przedmioty trwałe ogólnego przeznaczenia - ruchomości, związane z funkcjonowaniem wszelkiej infrastruktury w każdym z rodzajów placówek ochrony zdrowia, oświaty i kultury;

b₃ - środki trwałe specjalnego przeznaczenia (element majątku nieruchomego) przy założeniu inwentaryzacji i wyceny majątku;

b₄ - środki trwałe ogólnego przeznaczenia przy identycznych jak wyżej założeniach.

Propozycję należałoby traktować o tyle alternatywnie, że przy ewidencji ilościowej i wartościowej środków i przedmiotów trwałych wchodzi w grę dwa następujące rozwiązania:

- minimalistyczne, przy którym propozycja ta odnosiłaby się do branżowych planów kont, tak aby w amortyzacji można było ująć tylko tę część wartości środków i przedmiotów trwałych, która w okresie planistycznym i sprawozdawczym wyraża ich zużycie, z podziałem bądź na cztery wyżej wyszczególnione grupy kosztów, jak w punktach od

b_1 do b_4 , bądź w jednej kwocie, z możliwością takiej właśnie jak wyżej dezagregacji na podstawie sprawozdawczości resortowej i ogólnopolskiej oraz ewidencji w jednostkach podstawowych lub ogniwach pośrednich;

- maksymalistyczne, przy którym pojawiłyby się cztery wyżej zaprezentowane paragrafy, ujmujące koszt amortyzacji środków i przedmiotów trwałych.

c) Materiały i przedmioty nietrwałe z wydzieleniem w ewidencji i sprawozdawczości obu tych grup środków jednorazowego i jednocyklowego zużycia.

d) Przyjęcie propozycji co do ewidencjonowania przedmiotów trwałych każe wyprowadzić z osobnego paragrafu "pomoc naukowe i dydaktyczne" - "materiały i przedmioty nietrwałe"; w bibliotekach publicznych finansuje się z tego paragrafu zakup książek; siłą rzeczy byłoby konieczne, aby w ewidencji i sprawozdawczości wygenerować tę pozycję kosztów, a obok tego operować wartością księgozbioru.

e) Zsynchronizować ewidencję i sprawozdawczość dotyczącą usług materialnych i niematerialnych, przewidując dezagregację danych ilościowych i wartościowych według rodzajów usług.

f) Ewidencjonować na szczeblu jednostki podstawowej lub pośredniego ogniwa zarządzania całość odpisów i wydatków z funduszu socjalnego i funduszu mieszkaniowego.

Sprawozdawczość resortowa oparta na ewidencji księgowej, pozostaje często, jak wyżej stwierdzono, w separacji od sprawozdawczości budżetowej i funkcjonuje na odrębnych zasadach. Najogólniej biorąc, poza wyżej wymienionymi przypadkami braku synchronizacji, można spotkać także następujące rodzaje podstawowych braków i nie-
domogów informacyjnych, utrudniających wszelki rachunek kosztów:

- metoda liczenia kosztów,

- posługiwanie się niepełną listą nośników kosztów jednostkowych, co ogranicza lub wręcz uniemożliwia rachunek kosztów zmiennych i stałych,

- niepełne i zbyt zagregowane dane o kosztach działalności realizowanej na rachunek przedsiębiorstw.

W resorcie zdrowia operuje się pojęciem koszty rzeczowe, które agregują koszty materiałowe i koszty usług, co wobec rozpatrywanej wyżej potrzeby dezagregacji każdej z poszczególnych grup kosztów tworzy w rachunku kosztów szczególne trudności (szacunki). Konie-

czne jest przejście na wyżej przedstawiony czterorodajowy podział kosztów.

W tym samym resorcie stosuje się agregat "wydatki nienormowane". Powstaje on przez odjęcie od tych wydatków ogółem wydatków normowanych i m. in., bo nie sposób było składników tej reszty precyzyjnie ustalić, obejmuje odpis na fundusz socjalny i mieszkaniowy. W ten sposób grupa kosztów innych, wymaga przybliżonych i zapewne niezbyt ścisłych szacunków. Należy postulować rezygnację z tego podziału przy utrzymaniu propozycji dotyczących funduszu socjalnego, mieszkaniowego oraz całej grupy kosztów innych.

W domach małych dzieci i domach opieki społecznej stosuje się podział kosztów jedynie na dwie grupy: koszty osobowe i rzeczowe. Postulat - podobnie jak w przypadku tzw. kosztów rzeczowych.

We wszystkich podmiotach brak jest precyzyjnych szacunków rodzajów i wartości świadczeń w naturze od ludności, przedsiębiorstw oraz organizacji społecznych, co uniemożliwia ustalenie ich niezbędności, a co za tym idzie utrudnia określenie minimalnego poziomu finansowania budżetowego. Szczególne znaczenie problem ten posiada w jednostkach oświatowo-wychowawczych. Wyszczególnienie rodzajów i pomiar wartości świadczeń w naturze może być postulatem "do" ewidencji pozaksięgowej i sprawozdawczości.

Z powyższym wiąże się poważna trudność w dotarciu do danych o składkach i wydatkach Komitetów Rodzicielskich np. w przedszkolach. Postulat - jak wyżej.

Niekiedy środki przekazywane placówkom oświatowo-wychowawczym np. na pomoce dydaktyczne i książki zupełnie błędnie traktowane są w nich jako dary, a w kuratoriach i inspektoratach szkolnych ewidencjonowane jako środki specjalne. Jest to wydatek, który powinien w ewidencji i sprawozdawczości powiększać wydatki jednostek i zakładów budżetowych.

W ochronie zdrowia woluntarystycznie stosuje się dla szpitali takie metody liczenia kosztów jednostkowych, które zakładają oparcie się na trzech rodzajach nośników (wskaźników) - hospitalizowany, osobodzień, 1 łóżko. I tak na hospitalizowanego, bez względu na jednostkę chorobową i oddział przelicza się tylko koszty leków i środków pomocniczych; na osobodzień - jedynie koszty żywienia, przy czym norma różnicuje się według pewnych rodzajów oddziałów szpitalnych; na łóżko - wszystkie koszty rzeczowe - materiałowe i

usług. Ten szcątkowy rachunek kosztów nie wystarcza przy wyznaczaniu pełnego obszaru zmienności kosztów. Odpowiednio dobrane nośniki powinny wiązać się z tymi szczegółowymi rodzajami kosztów, które reagują zmianą na zmianę wartości nośnika. Postulat ten wynika z projektowanego na podstawie badań pilotażowych analitycznego modelu rachunku kosztów zmiennych i stałych.

W przychodniach bierze się pod uwagę tylko jeden nośnik - poradę, co z wyżej wyłuszczonych powodów nie daje możliwości precyzyjnego wydzielenia całego zakresu zmienności kosztów.

Szczególne trudności występują w całym badanym obszarze w tej części rachunku kosztów jednostkowych, która oparta jest na takich nośnikach jak m^2 i m^3 - wobec braku danych naturalnych (osobowych i rzeczowych). Winne się one znaleźć zarówno w ewidencji, jak i sprawozdawczości.

Podobnie jest przy nośniku "1 zatrudniony", gdyż struktura ewidencji w ogniwach pośrednich zarządzania - np. ZOZ, nie jest prowadzona według typów placówek.

Liczba łóżek jest w Rocznikach Statystycznych GUS ujmowana tylko według niektórych oddziałów szpitalnych. Jak można domniemywać, chodzi tutaj o te różnicowania, które odpowiadają przede wszystkim różnicowaniu norm żywienia. Rachunek kosztów wymaga ich dezagregacji według oddziałów i przedstawionych wyżej rodzajów nakładów.

W koloniach zakładowych informacje o kosztach można uzyskać jedynie na podstawie księgowości zakładu i w odniesieniu do badanego ośrodka, w którym są one zlokalizowane. Z jednej strony informacja jest o tyle szersza niż w koloniach kurateryjnych, że można uzyskać dane nie tylko o kosztach eksploatacyjnych, lecz również o nakładach na remonty kapitalne i inwestycyjne, z drugiej strony w tym sensie niepełna, że poza funduszem socjalnym, w ciężar kosztów własnych przedsiębiorstwa, według wszelkiego prawdopodobieństwa, wlicza się finansowanie kolonii dla dzieci i młodzieży - pośrednio przez pokrywanie kosztów zakładowego ośrodka wczasowego. Sprawozdawczość operuje ponadto wielkościami zbyt zagregowanymi, łączącymi różne formy wypoczynku - kolonie i obozy, także bez "rozbitcia" na poszczególne rodzaje kosztów i jedynie przy globalnym ujęciu odpłatności.

Rachunek kosztów wczasów jest złożony z dwóch zasadniczych powodów:

a) różnorodność form - FWP, zakładowe, biura turystyczne, ośrodki sportu i rekreacji itp.,

b) związany z tym różny sposób finansowania, ewidencjonowania i rozliczania kosztów.

W podmiotach Funduszu Wczasów Pracowniczych potrzebna jest dalej idąca dezagregacja przedmiotowa. Podobnie jak w przypadku kolonii zakładowych nie ma możliwości uchwycenia odpłatności i można badać koszty ośrodka jedynie bez rozgraniczenia źródeł ich finansowania. Brak jest ogólnopolskiej sprawozdawczości GUS. Dane dyrekcji FWP są zbyt zagregowane, tak w przekroju form działalności - turystyka i wypoczynek, ochrona zdrowia, działalność gospodarcza, gospodarstwa pomocnicze, jak i w układzie rodzajowym kosztów - brak wydzielenia i dezagregacji kosztów osobowych, materiałowych, usług i innych.

W przypadku wczasów zakładowych koszty ośrodków można uchwycić tak globalnie jak i rodzajowo. Powstaje jednak wątpliwość czy są to koszty pełne, ponieważ część nakładów jest wliczana w ciężar kosztów przedsiębiorstwa - np. koszty usług, remontów itp. Ewidencja jest na wysokich szczeblach w znacznym stopniu zagregowana - łącznie wszystkie formy wczasów - finansowane z funduszu socjalnego i zakupione w specjalistycznych jednostkach. Ponadto operuje się tutaj jedną zbiorczą informacją bez wydzielenia poszczególnych rodzajów kosztów.

W przypadku wczasów organizowanych przez przedsiębiorstwa turystyczne brak jest informacji o kosztach wczasów, tak globalnych, jak i strukturalnych, nie można bowiem wyodrębnić kosztów wczasów z całokształtu kosztów tych przedsiębiorstw.

Jeśli chodzi o kolonie i wczasy, wszystkie wymienione mankamenty są a contrario postulatami pod adresem ewidencji księgowej i sprawozdawczości. W przedsiębiorstwach można je oprzeć na specjalnych urządzeniach analitycznych ewidencji pozaksięgowej, a w jednostkach i zakładach budżetowych - na ewidencji księgowej.

Postulat ujednolicenia kont syntetycznych i urządzeń analitycznych, a zwłaszcza tych ostatnich, nie oznacza, że wszystkie pozycje tych kont i urządzeń muszą wystąpić w każdym resorcie i podmiocie, zależy to bowiem od specyfiki tych ostatnich. Nie może być jednak takiej sytuacji, że brak będzie z jednej strony odpowiednio zdezagregowanych pozycji syntetycznych względnie analitycznej ewidencji księgowej, z drugiej zaś pełnej ich korespondencji

i zgodności z układem klasyfikacji budżetowej na wyższych szczeblach agregacji przedmiotowej. Ten sam postulat trzeba odnieść do sprawozdawczości i klasyfikacji budżetowej na wyższych szczeblach agregacji podmiotowej.

Jednolitość rozwiązań klasyfikacji i sprawozdawczości budżetowej oraz ewidencji księgowej i pozaksięgowej posiada jeszcze jedno ważne odniesienie. Jest nim klasyfikacja gospodarki narodowej. Całość rozwiązań sprawozdawczo-ewidencyjnych musi z nią korespondować jeśli ma być osiągnięta taka jednolitość, która zapewni nie tylko zgodność danych finansowych i niefinansowych, lecz także zoperacjonalizuje jedność budżetu i NPSG.

R o z d z i a ł 11

METODY OBIEKTYWIZACJI WYZNACZANIA KOSZTÓW ZMIENNYCH I STAŁYCH

W zaprezentowanym modelu i formułach (wzorach) rachunku kosztów zmiennych i stałych dla każdego rozważanego nośnika, każdą szczegółową pozycję kosztów rozpatrzono z punktu widzenia, jej reakcji na zmianę wartości nośnika. Rozważań tych dokonano na płaszczyźnie logicznej oceny rodzaju związku między kosztami a nośnikiem. Zaliczenie danej pozycji do kosztów zmiennych lub stałych, jak też dobór nośników, zostały dokonane na podstawie wymienianych najczęściej w literaturze przedmiotu związków przyczynowo-skutkowych między poszczególnymi nośnikami kosztów a kosztami oraz doświadczeń osób prowadzących badania.

Jest rzeczą oczywistą, że takie rozstrzygnięcia co do zaistnienia lub braku reakcji kosztów na nośnik, były i nie mogły nie być uznaniowe. Podkreślenia wymaga fakt, że na etapie zrealizowanych badań pilotażowych tego rodzaju postępowanie jest wystarczające, chodzi bowiem nie tyle o samo "rozklasyfikowanie kosztów" między zmienne i stałe we wszystkich badanych podmiotach, co o metodę klasyfikacji i w tym świetle o ocenę informacji wynikających ze sprawozdawczości i wyznaczających ją uwarunkowań ewidencyjnych oraz w zakresie klasyfikacji budżetowej. W docelowym modelu rachunku kosztów zmiennych i stałych dobór nośników dla każdego typu podmiotów, jak też badanie ilościowych zależności między nośnikami

i kosztami muszą być jednak, na tyle na ile to możliwe, zobiektywizowane.

Na ogół przyjmuje się, że rozwiązanie tych kwestii przyniesie zastosowanie metod ekonometrycznych na podstawie danych z badań reprezentacyjnych. Charakter tych ostatnich pozwoli wyeliminować zależności mało istotne z punktu widzenia całej populacji danych podmiotów w Polsce bądź w określonym województwie. Jednakże wydaje się, że z pewnych powodów metody sformalizowane nie spełniają na razie oczekiwań w zakresie zoptymalizowanego doboru nośników kosztów. W proponowanych metodach postuluje się dobór nośników na podstawie korelacyjnej analizy zależności między nośnikami i kosztami⁵⁴. W roli kryterium przesądzającego przydatność danego nośnika dla dalszych rozważań występują takie miary siły związku korelacyjnego, jak współczynnik bądź stosunek korelacji w zależności od tego czy związek ma charakter prostoliniowy, czy krzywoliniowy. Spośród wielu nośników dla danego podmiotu wykorzystuje się te, których związek mierzony np. współczynnikiem korelacji z kosztami jest najsilniejszy. Powyższy sposób postępowania pozwala na pewną obiektywizację wyboru nośników, a więc wyeliminowanie dużej liczby nośników nie mających bądź mających w małym stopniu wpływ na poziom kosztów. Taka metoda doboru nośników jest charakterystyczna m. in. dla kosztów produkcji w przemyśle, gdzie historycznie rzecz ujmując została wcześniej zastosowana i dopiero później przeniesiono ją na grunt sfery niematerialnej. O ile jednakże jej stosowanie w sferze produkcji materialnej nie budzi zastrzeżeń, to w sferze nieprodukcyjnej nasuwa szereg wątpliwości. Wynika to bezpośrednio ze sposobu finansowania tej sfery. Zastrzeżenia w wykorzystaniu tej metody doboru nośników dotyczą jednostek budżetowych finansowanych na podstawie norm budżetowych.

Pojęcie normy budżetowej związane jest z pojęciem miernika działalności poszczególnych podmiotów. Nawiązując do omówionych wyżej trudności występujących w znalezieniu prawidłowego miernika

⁵⁴ Por. H. Laskowska, Analiza kosztów w liceach ogólnokształcących dla młodzieży w latach 1971-1973, Ośrodek Badawczo-Rozwojowy Informatyki Finansowej, Warszawa 1976 [maszynopis powielony]; K. Filiłowicz, Normy budżetowe na bieżące wydatki rzeczowe w szkolnictwie ogólnokształcącym, Zakład Ekonomiki Oświaty Instytut Badań Pedagogicznych, Warszawa 1981 [maszynopis].

działalności w sferze niematerialnej można stwierdzić, że najlepszym miernikiem, możliwym do wykorzystania praktycznego, jest ten nośnik, który w największym stopniu ma wpływ na kształtowanie się kosztów działalności. Należy jednak zauważyć, że finansowanie jednostek budżetowych dokonywane na podstawie określonego, przyjętego w dotychczasowej praktyce nośnika, implikuje taki charakter powiązań skutkowo-przyczynowych, że w badaniu przy wykorzystaniu metody analizy korelacyjnej, mającym na celu ustalenie najlepszych nośników, będzie preferowany ten nośnik, który jest podstawą normy finansowej. Z tego powodu w badaniach prowadzonych np. w szkolnictwie wynika, że przyjęcie oddziału jako podstawy normowania wydatków jest prawidłowe, pomimo że doprowadza to do dużych dysproporcji w finansowaniu.

Powyższe zastrzeżenia do stosowania takich metod w sferze niematerialnej wskazują raczej na przyjęcie uznaniowego sposobu doboru nośników. Nie oznacza to mimo wszystko całkowitej rezygnacji z analizy korelacyjnej kosztów i nośników. Powinna ona mieć jednak wyłącznie charakter pomocniczy, a nie jednoznacznie decydujący. Przy tak dobranych nośnikach metody ekonometryczne umożliwiają kwantyfikację zależności między zmianą wartości nośnika i wartością kosztów. Pozwoli to na wnioskowanie co do łączenia szczegółowych pozycji kosztów w na tyle wielkie grupy kosztów osobowych, materiałowych, usług oraz innych, na ile suma połączonych pozycji szczegółowych legitymować się będzie zbliżonym stopniem reakcji na zmianę wartości poszczególnych nośników.

Wnioskowanie co do kierunków i zakresu agregacji szczegółowych pozycji kosztów odniesionych do dobranych nośników w znacznym stopniu zobiektywizuje postulaty pod adresem ewidencji i sprawozdawczości i ich sprzężeń z klasyfikacją budżetową. W pewnych granicach zostanie więc stworzona podstawa także do zmiany klasyfikacji budżetowej oraz systemu norm budżetowych. W klasyfikacji kosztów należy uznać za obowiązujący taki ich podział, który jest postulowany na podstawie badań pilotażowych. Badania reprezentacyjne powinny dotyczyć systemu "podziałek klasyfikacyjnych" kosztów wprowadzonych z badań pilotażowych. I tak np. w przedszkolach, mimo iż klasyfikacja budżetowa obejmuje paragraf "materiały i przedmioty nietrwałe", w przeprowadzonych badaniach pilotażowych w grupie dobra materialne jednorazowego zużycia wyodrębniono cztery pozycje, a w grupie - przedmioty nietrwałe 13 pozycji. Nie wchodząc w

szczegółową analizę wszystkich pozycji kosztów, wystarczy rozważyć taki punkt tego paragrafu, jak węgiel, koks i paliwa, który wiąże się w sposób oczywisty z powierzchnią i kubaturą (m^2 i m^3). Już choćby ten wybrany przykład wskazuje na fakt, że w odniesieniu do całego zestawu kosztów, mieszczącego się w jednym paragrafie klasyfikacji budżetowej, nie można zastosować takiej samej podstawy planowania finansowego. Należałoby zatem postulować przyjęcie reakcji każdej szczegółowej pozycji kosztów na określony nośnik jako kryterium klasyfikacji budżetowej. W ten sposób u podstaw klasyfikacji budżetowej znalazłby się podział kosztów na zmienne i stałe.

Osobne wielkie zagadnienie, zakładając konieczność dalszych badań i studiów, stanowi "zoperacjonalizowanie" przejścia od metod doboru nośników do metod planowania finansowego (budżetowego). W tym celu można wykorzystać opisowe modele ekonometryczne, które pozwalają kwantyfikować związki między kosztami a nośnikami. Możliwe są dwie drogi postępowania w tym zakresie. Punktem wyjścia w obu przypadkach jest wyróżnienie kosztów zmiennych i stałych.

Pierwsza metoda oparta jest na równaniu regresji z jedną zmienną niezależną.

Warunkiem wstępnym stosowania każdego modelu jest dobór nośników, który w tym przypadku powinien być z wyżej wymienionych powodów dokonany w znacznym stopniu metodą uznaniową. Po ostatecznym ustaleniu, które nośniki bierzemy pod uwagę, można przystąpić do wyznaczenia równania mającego postać prostej funkcji regresji - przy założeniu prostoliniowej zależności kosztów od zmian wartości nośnika.

$$y = ax + b$$

gdzie:

a - współczynnik kierunkowy prostej,

b - wartość stała,

x - wartość nośnika,

y - wartość kosztów.

Jeżeli w badanym podmiocie uwzględniamy kilka nośników kosztów, to dla każdego wyznaczamy oddzielnie równanie, przyjmując każdorazowo za "y" tylko tę część wartości kosztów, która jest związana z tym nośnikiem.

Wyznaczone w ten sposób równanie można rozwiązać np. metodą najmniejszych kwadratów. Wartość obliczonego w ten sposób parametru

"a" wskazuje o ile złotych wzrośnie koszt "y" przy zmianie wartości nośnika "x" o jednostkę.

Model ekonometryczny z jednym nośnikiem jest najprostszym opisem zależności przyczynowo-skutkowych występujących między kosztami i przyczynami mającymi wpływ na ich poziom. W rzeczywistości na poziom nawet jednej pozycji kosztów oddziałuje kilka czynników. W dalszej części rozważań przedstawiona zostanie propozycja uwzględnienia w modelu ekonometrycznym kilku nośników.

Posługując się nawet prostym modelem ekonometrycznym można dokonać obiektywnego podziału kosztów na zmienne i stałe. W tym celu trzeba wykorzystać obliczone parametry "a" i "b" z równania regresji kosztów. Koszty zmienne mają tutaj postać kosztu jednostkowego. W równaniu regresji jednostkowy koszt zmienny jest podawany jako parametr "a". Całkowity koszt zmienny dla danego nośnika można obliczyć mnożąc jego wartość przez ten parametr.

Odmierna sytuacja występuje w przypadku parametru "b". Jego wartość jest wartością całkowitego kosztu stałego dla określonego nośnika. Wielkość tego kosztu wyznaczona w badaniu reprezentacyjnym ma wszelkie cechy obiektywności i jest niezależna od zmian wartości nośnika. Stwarza to postulat pod adresem przyszłego budżetowego zapewnienia środków w tej wysokości każdemu podmiotowi bez względu na różnice jakie występują w wartościach nośnika. Obliczony w ten sposób koszt stały jest więc koniecznym minimalnym nakładem w poszczególnych jednostkach budżetowych. Pozostałą część nakładów, potrzebnych do działalności podmiotów, należałoby przydzielać na podstawie zróżnicowania poziomu nośnika, czyli normy budżetowej uwzględniającej jednostkowy koszt zmienny obliczony dla danego nośnika. Jest rzeczą oczywistą, że uwzględniając kilka nośników, przypisanych odpowiednio poszczególnym grupom kosztów, otrzymamy koszty stałe całego podmiotu jako sumę poszczególnych grupowych kosztów stałych. Ze względów praktycznych lepiej jest jednak w tym przypadku korzystać z bardziej rozwiniętego modelu ekonometrycznego, jakim jest model z wieloma zmiennymi objaśniającymi.

Przy założeniu, że w danym typie podmiotów rozważać można "n" nośników, da się dla każdej pozycji kosztów skonstruować następujące równanie kosztów:

$$K_1 = L_0 + L_1 x_1 + L_2 x_2 + \dots + L_n x_n$$

gdzie:

K_i - i-ta pozycja kosztów,

L_0 - wyraz wolny (koszty stałe),

L_1

•

•

•

L_n

x_1

x_2

•

•

•

x_n

- parametry równania (koszty zmienne),

- rodzaje nośników kosztów,

W wyniku estymacji takiego równania otrzymujemy zależność:

$$K_i = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2 + \dots + a_nx_n$$

Interpretacja parametrów "a" jest następująca: a_i ($i = 1, 2, \dots, n$) wskazuje o ile złotych zmieni się dana pozycja kosztów, jeżeli wartość nośnika wzrośnie o jednostkę. Powyższy opis ekonomiczny kosztów jest poprawny w przypadku wystąpienia prostoliniowej zależności kosztów od zmian wartości nośników. W przeciwnym przypadku należałoby się posłużyć inną funkcją (np. logarytmiczną czy wykładniczą). Jednakże należy do tego zagadnienia podejść praktycznie. Dążenie za wszelką cenę do maksymalnie poprawnego zmatematyzowania rzeczywiście istniejących zależności jest bezcelowe w przypadku, gdy efekty uzyskane w ten sposób są niewspółmierne do nakładów poniesionych na ich uzyskanie. Dotyczy to zarówno wyboru typu zastosowanej funkcji, jak również liczby uwzględnionych nośników.

Przedstawiony model kosztów z wieloma nośnikami nie wymaga oddzielnych obliczeń dla każdej grupy kosztów. Estymacji parametrów tego modelu można dokonać dla wszystkich łącznie grup kosztów. Parametr " a_0 " będzie odzwierciedlał całkowity łączny koszt stały podmiotu dla wszystkich nośników równocześnie.

Do rozważenia pozostaje oczywiście problem na jakim szczeblu, w jakim trybie i przez jakie organy rachunek kosztów winien być realizowany. Jedno nie ulega wątpliwości, że instancja centralna i

województwa nie mogą być od tego rodzaju zadań zwolnione. Jeśli chodzi o poziom podstawowy można by powyższe postulaty odnieść również do niego w sytuacji kiedy jednostka administracyjna najniższego szczebla obejmuje swą gestią na tyle wielką aglomerację, że otrzymane wyniki można by było uznać za prawidłowe ze statystycznego punktu widzenia. Jak stwierdzono na wstępie, przejście od metod doboru nośników do metod planowania finansowego wymaga zbadania i rozstrzygnięcia "po drodze" szeregu problemów ewidencyjno-rachunkowych, organizacyjnych (podziału zadań, kompetencji itp.), jak również odpowiednich, dla każdego typu podmiotów i rodzaju kosztów, indeksów cen.

Należałoby wyjść od stwierdzenia, że uzyskane za pomocą powyższych metod wyniki, nie mogą nie mieć charakteru średnich określonego rodzaju na różnych poziomach agregacji. Stąd też dostosowanie potrzeb i kosztów musi nastąpić w procesie "zderzenia" odgórnego i oddolnego planowania.

Odrębnym problemem, który powinien być rozstrzygnięty, jest kwestia praktycznego zastosowania proponowanej formuły rachunku kosztów. Trzeba wskazać, że punktem wyjścia planowania w skali makro muszą być informacje o charakterze demograficzno-materialnym, które staną się nośnikami kosztów. Podstawienie odpowiednich wielkości w miejsce zmiennych objaśniających funkcji zobrazuje kształtowanie się kosztów ogółem, a także kosztów zmiennych i stałych. Pozwoli to na wstępne zbilansowanie finansowych i materiałowych potrzeb w danej dziedzinie działalności i doprowadzić może do odpowiednich korekt.

Taki sam rachunek winien być przeprowadzony na szczeblu wojewódzkim.

Problemem dyskusyjnym i wymagającym dalszych badań jest dalej idąca dezagregacja wielkości opracowanych dla województw. Wydaje się intuicyjnie, że w dziale ochrony zdrowia najniższym poziomem dezagregacji mogłby być zespół opieki zdrowotnej, a w dziale oświaty i wychowania zespół ekonomiczno-administracyjny.

Każda estymacja parametrów funkcji daje pewne wielkości "uśrednione", zatem operowanie odpowiednio liczną próbą stwarza możliwość kompensowania się wpływu zmiennych o charakterze losowym, co może nie wystąpić przy nadmiernej dezagregacji. Stąd też kompensowanie się zmiennych o charakterze losowym stanowić musi dopuszczalną granicę dezagregacji.

WIODĄCA ROLA MIKROEKONOMICZNEGO RACHUNKU KOSZTÓW ZMIENNYCH

Rozmiary oraz podmiotowa i przedmiotowa struktura zasilania finansowego, czyli inaczej mówiąc pokrywania kosztów, stanowią funkcjonalnie biorąc, jako wyraz polityki społecznej i będącej jej nieautomatycznym przedłużeniem polityki finansowej, zmienną zależną, która winna uwzględniać możliwie precyzyjnie potrzeby zaspokajane przez poszczególne rodzaje usług społecznych. Ich zakres jest funkcją obiektywnych czynników ilościowych - demograficznych i społeczno-gospodarczych (np. choroby wieku dziecięcego czy zapotrzebowanie na absolwentów) a równocześnie w poważnym stopniu subiektywnych czynników, także jakościowych, funkcjonowania ochrony zdrowia, oświaty i wychowania (np. poziom zaspokojenia potrzeb bytowych pacjentów w szpitalach czy treści i formy nauczania w szkolnictwie), kultury, kolonii i wczasów.

Na tyle na ile to możliwe, przy obecnym stanie badań naukowych i przygotowania kadr oraz stosowanej w praktyce ewidencji i sprawozdawczości, potrzebny jest rachunek kosztów ponoszonych obecnie w poszczególnych rodzajach podmiotów sfery niematerialnej po to, aby dokonać bieżącej i projekcyjnej regulacji poziomu i struktury kosztów na miarę zmieniających się potrzeb.

Jeśli nawet rozpatrzy się problem od odwrotnej strony, tzn. od modelu potrzeb i przełoży się go na język norm finansowych, tzn. przyjmie się, z grubsza biorąc, dedukcyjną drogę postępowania, to uchwycenie stanu faktycznego co do poziomu i struktury kosztów poszczególnych rodzajów podmiotów sfery niematerialnej jest także koniecznością, jeżeli projekcja ma mieć jakiegokolwiek znaczenie praktyczne. Chodzi o to, że nie wystarczy tutaj rachunek kosztów postulowanego działowego modelu w skali makro, bo z globalnej sumy na każdy dział usług społecznych trzeba wydzielić odpowiednie kwoty:

a) na określone rodzaje i poziomy świadczonych usług społecznych oraz podmiotów je wykonujących, a więc rodzajowo ją rozczłonkować (np. na szpitalnictwo i ośrodki zdrowia, na szkolnictwo ogólnokształcące i zawodowe według poziomów),

b) w ramach każdego rodzaju podmiotów między określoną liczbą

podmiotów danego typu na terenie całego kraju - w poszczególnych województwach i gminach (np. na określone szpitale i ośrodki zdrowia, szkoły ogólnokształcące i zawodowe).

Dystrybucja według rodzajów podmiotów i między poszczególne podmioty każdego rodzaju, to nie tylko problem zasilania, a więc rachunku poziomu i struktury kosztów, ale także źródeł i form finansowania, czyli źródeł i form pokrywania kosztów, tak, aby w osobowo i rzeczowo zróżnicowanych warunkach wykonywania zadań oświatowo-wychowawczych, z zakresu ochrony zdrowia, kultury, turystyki i wypoczynku, potencjalna możliwość racjonalizacji wydatków nie była ex definitione wykluczona np. przez zbyt szczegółową klasyfikację budżetową i ekstrapolację statystyczną trendu wydatków budżetowych, dokonywanych w okresie ubiegłym.

Jest więc ważne nie tylko ile przeznaczyć na każdy dział usług społecznych w stosunku do innych działów sfery materialnej i niematerialnej, ale także na poszczególne typy podmiotów i pojedyncze podmioty w każdym dziale. Jest też istotne by określonym działom i podmiotom zapewnić zrealizowanie takiej struktury nakładów osobowych i rzeczowych, by:

a) z jednej strony zostały uwzględnione obiektywne właściwości rodzajowe każdego z typów podmiotów,

b) z drugiej strony uwzględnić czynniki ilościowe i jakościowe - na tyle, na ile oczywiście są uchwytne - określające warunki funkcjonowania pojedynczego podmiotu.

Wreszcie jest ważne, w jakiej formie zasilać każdy rodzaj podmiotów, aby w granicach reguł budżetowych umożliwić elastyczną alokację środków finansowych wewnątrz pojedynczego podmiotu, by usunąć przynajmniej podstawowe objawy nieracjonalności wydatków.

Niski poziom funduszy ochrony zdrowia, oświaty i kultury nie oznacza równocześnie ex definitione racjonalnego wydatkowania środków. Brakom w określonych pozycjach wydatków towarzyszy wykonywanie wydatków do górnej granicy możliwości w innych pozycjach, co często prowadzi do niegospodarności. Polityka finansowa nie jest więc ze wszystkim automatycznym przedłużeniem polityki społecznej. Jako proste i złożone przełożenie zadań polityki społecznej na język finansowy, a także w zakresie doboru instrumentów finansowych, wymaga ona rachunku kosztów nie tylko w skali makro, ale także w skali poszczególnych rodzajów podmiotów sfery niematerialnej.

W konkluzji trzeba stwierdzić, że nawet jeśli metodą dedukcyjną chce się dotrzeć od modelu potrzeb w skali makro do kosztów jednostek operacyjnych, a jest to główny warunek prawidłowego finansowania, a co za tym idzie zaspokojenia potrzeb tych jednostek, nie można na dalszych etapach uniknąć reprezentacyjnych badań mikroekonomicznych. Model rachunku kosztów zaprezentowany wyżej ma być właśnie pomocny w takich badaniach.

W mechanizmie wnioskowania indukcyjnego - od dołu do góry, po przeprowadzeniu na tej podstawie badań reprezentacyjnych, będzie można "dojść" z jednej strony do określenia kosztów działowych jako sumy kosztów jednostek operacyjnych danego typu w całym kraju, by zderzyć je z kosztami postulowanego modelu zaspokojenia potrzeb wyznaczonego drogą dedukcyjną - od góry do dołu, przy uwzględnieniu oczywiście indeksu zmian cen. Różnica w poziomie kosztów kalkulowanych tymi dwoma metodami oznaczy precyzyjnie zakres projekcyjnego dofinansowania każdego działu i każdego typu podmiotów.

Trzecia możliwość zrealizowania rozważanego zadania również nie pozwala pozbyć się podejścia indukcyjnego i badań mikroekonomicznych. Metoda ta polega na eksperymencie kosztowym, przeprowadzonym przez wzorcowe szpitale i ośrodki zdrowia, biblioteki, szkoły i placówki oświatowe, ośrodki kolonijne i wczasowe pod kontrolą lekarzy, pedagogów i ekonomistów, tak aby poprzez koszty jednostkowe, oparte na doborze określonych nośników, dojść do modelu kosztów w skali makro. Osobne zagadnienie stanowi makrorachunek kosztów, który winien operować całym szeregiem specyficznych przedsięwzięć i etapów pomiaru "rzeczywistości" i projekcji na przyszłość. Tylko o niektórych z nich jest niżej mowa.

1. Jako punkt wyjścia niezbędna jest diagnoza w zakresie poziomu i struktury nakładów, tak skonstruowana, aby można ją było odnieść do postulowanego ich poziomu i struktury. Potrzebna jest także metodologia "przejścia" od diagnozy do postulowanego modelu kosztów w skali makro. Stawia się niekiedy tezę, że norma wydatków przeliczona przez liczbę jednostek nośnika kosztów pozwoli, przy uwzględnieniu wszystkich norm wydatków budżetowych, na wyliczenie globalnych nakładów w skali makro.

Przed wszystkim należy stwierdzić, że ze względu na zróżnicowanie warunków funkcjonowania podmiotów sfery niematerialnej we wszystkich jej działach, normy wydatków materiałowych i usługowych, a także pozostałych, za wyjątkiem osobowych, mają bardziej

charakter statystyczno-kontrolny, niż obowiązujący. W procesie sporządzania i wykonywania preliminarzy budżetowych określa się poziom i strukturę rodzajową kosztów poszczególnych rodzajów jednostek, głównie nie na podstawie norm budżetowych, lecz w trybie tzw. ekstrapolacji trendu statystycznego.

Ponadto normy budżetowe mogą obejmować jedynie te przedmiotowo brane rodzaje wydatków, które dają się odnieść do korzystającego lub zatrudnionego - np. na żywienie, na płace, co nie oznacza, że występują we wszystkich podmiotach. Cały szereg ważnych nakładów materiałowych w grupie usług i innych pozycji nakładów, nie może być właśnie poddany normowaniu ze względu na różnicowania infrastrukturalne. Z kolei założenie, że można się posłużyć jako alternatywą norm współczynnikiem osiągniętego etapu rozwoju i wymogami dalszego rozwoju społeczno-gospodarczego, analizą struktury demograficznej ludności, a także celami ideowymi i społecznymi, jest zbyt ogólne i dowolne, podobnie jak przyjęcie określonego poziomu udziału nakładów w dochodzie narodowym. Jest w tym stwierdzeniu zawarta implícite teza, że punkt ciężkości odpowiedzi na pytanie ile powinna kosztować oświata, ochrona zdrowia czy kultura leży w wyznaczeniu kwoty bezwzględnej kosztów ponoszonych w punkcie wyjścia każdej projekcji, tzn. w wyznaczeniu kosztów jednostkowych w każdym rodzaju usług społecznych i w każdym podmiocie, nie chodzi bowiem tylko o rudymentarne stwierdzenie oczywistej zależności między dochodem narodowym a udziałem ochrony zdrowia lub oświaty i kultury w nim, lecz o możliwość bezwzględnego skwantyfikowania tego udziału *ex post* i *ex ante*. Znaczenie praktyczne takiego zabiegu jest nie do przecenienia.

2. Jeśli z kolei metoda komparatywna ma odpowiedzieć na pytanie ile środków trzeba przeznaczyć na każdy dział sfery niematerialnej, to powstać musi w tym względzie szereg zastrzeżeń. Punkt ciężkości tej metody leży w formule określenia wielkości środków (funduszy), które powinny być wydatkowane na każdą grupę usług społecznych. Posługiwanie się wzorem innych krajów budzi wątpliwości co do właściwości doboru tych krajów. Wyselekcjonowanie kraju odniesienia o zbliżonym poziomie rozwoju z góry zakłada nastawienie na przyjęte przez ten kraj tempo rozwoju, które nie musi odpowiadać założeniom polityki społeczno-gospodarczej, specyficznym uwarunkowaniom społeczno-kulturowym i ekonomicznym naszego kraju.

Ponadto oznaczałoby to powielenie, niejako automatyczne, błędów i nieomówionych charakteryzujących sytuację kraju odniesienia, nawet jeśli dochody narodowe obu porównywanych państw są rzeczywiście identyczne lub bardzo zbliżone. Przypadek taki jest jednak nieprawdopodobny. Sprawę komplikuje dodatkowo odmienna metoda obliczania dochodu narodowego oraz jeszcze bardziej wątpliwe - jeśli chodzi o ścisłość - porównanie poziomów i struktury nakładów tych samych jednostek podstawowych w różnych krajach - przeliczniki walutowe.

W podsumowaniu, rozpatrując rachunek kosztów postulowanych od strony jego modeli możliwych do zastosowania, należy stwierdzić, że nauka i praktyka dają w tym względzie cztery zasadnicze możliwości przy założeniu operowania indeksem cen.

1. Procedura rachunku makro, realizowana metodą komparatywną, w sumie oznacza pominięcie postulowanego modelu potrzeb w danych warunkach miejsca i czasu, jest mało precyzyjna dla praktyki gospodarki finansowej, wymaga i tak badań mikroekonomicznych oraz diagnozy co do obecnego poziomu i struktury kosztów w poszczególnych jednostkach podstawowych.

2. W procedurze rachunku mikro analiza jest nastawiona na określenie stopnia i zakresu zaspokojenia potrzeb przy danym poziomie i strukturze kosztów poszczególnych typów podmiotów. Dalej - na podstawie najtrafniej dobranych nośników i rachunku kosztów zmiennych, dochodzi się do wypełnienia całości obszaru kosztów każdego działu. Brakiem tej metody jest konieczność konfrontacji zgłaszanych przez podmioty potrzeb z ich modelem makro, wyrażającym politykę państwa. Taka konfrontacja jest jednak mimo wszystko stosunkowo najbardziej logiczną korekturą.

3. Połączenie procedury makro i mikro z następującym rozkładem zadań między obie metody - na szczeblu makro zbudować dla każdego typu jednostek podstawowych model potrzeb w miarach naturalnych - ilościowych i jakościowych i przełożyć go na język finansowy; na szczeblu mikro uchwycić stan faktyczny w poszczególnych typach podmiotów i podmiotach oraz skonfrontować zgłaszane potrzeby z działowym modelem potrzeb, a także w reprezentacyjnym badaniu kosztów jednostkowych uchwycić podmiotowe zróżnicowanie warunków.

Wadą tej metody jest brak modelu standardowej jednostki podstawowej dla każdego typu podmiotów jeśli chodzi o infrastrukturę,

wyposażenie rzeczowe i zabezpieczenie kadrowe oraz daleko idące zróżnicowanie w tym zakresie wśród zbadanych podmiotów. Poszczególne jednostki podstawowe różnią się znacznie między sobą ogólnym poziomem kosztów i w układzie określonych rodzajów kosztów, nawet w stosunkowo zbliżonych warunkach funkcjonowania i przy podobnych zadaniach. Z badań wynika, że koszty mają się tutaj do siebie jak 1:2, 1:3, a nawet 1:4.

Procedura eksperymentu wzorcowego usuwa pierwszą część powyższej słabości. Zróżnicowanie placówek pod względem osobowych i rzeczowych czynników kosztowych nie da się jednak do końca usunąć i nie ma takiej potrzeby. Eksperyment wzorcowy pozwala jednak na projekcyjne "wyważenia" kosztów jednostkowych, jako punkt wyjścia dla docelowego ustalenia przy uwzględnieniu szeregu zmiennych niezależnych, takich jak np. liczba pacjentów, dzieci, uczniów, podopiecznych, zapotrzebowanie na środki finansowe - pod warunkiem, że będzie się zmierzać do możliwie daleko posuniętej uniformizacji podstawowych jednostek świadczenia usług - szpitali, ośrodków zdrowia, szkół, żłobków, przedszkoli itd. Przejście od docelowego modelu wzorcowego do rachunku kosztów w skali makro jest więc tak dalece odbiegające od obiektywnie możliwych i opłacalnych zmian warunków, zwłaszcza infrastrukturalnych, że metoda ta jest bardziej przydatna przy ustalaniu "średnio progresywnych" (nastawionych na poprawę jakości) norm budżetowych, niż jako metoda planowania finansowego.

Stąd nie ulega wątpliwości, że tak metoda komparatywna, jak i metoda docelowego modelu wzorcowego, spełniając różne funkcje, nie mogą się obejść bez procedury rachunku kosztów w skali mikro - brak jest im bowiem:

a) odpowiednich sposobów transpozycji modelu postulowanych potrzeb na model rachunku kosztów,

b) zadowalających i w miarę precyzyjnych sposobów "przełożenia" wyników eksperymentów jednostkowych na zapotrzebowanie środków w skali makro i odwrotnie - "rozłożenia" funduszy wyznaczonych dedukcyjnie w skali makro na typy jednostek podstawowych i między poszczególne podmioty każdego typu.

Wyżej przedstawiona procedura rachunku kosztów jest więc nie do pominięcia i spełnia potrójną rolę:

1) stanowi niezbędną korekturę metod dedukcyjno-komparatywnych,

2) pozwala na wykorzystanie w docelowym modelu rachunku kosztów wyników eksperymentów wzorcowych,

3) umożliwia rachunek kosztów zmiennych i stałych, a co za tym idzie planowanie finansowe w skali makro, mezzo i mikro na miarę bieżących i przyszłych potrzeb.

Nie oznacza to, że sam model tego rachunku nie powinien ulegać stałemu doskonaleniu pod względem merytorycznym i formalnym czy wręcz być zastępowany przez coraz lepsze rozwiązania alternatywne.

Stąd podstawowym warunkiem reformy w sferze usług społecznych, a więc racjonalizacji działania jednostek podstawowych w każdej z jej dziedzin, jest rachunek kosztów jednostkowych reagujących na zmianę wartości przyjętych nośników, których dobór stanowi odrębne i dyskusyjne zagadnienie teorii i praktyki. Model takiego rachunku zaprezentowano w niniejszej książce w dwóch układach: analitycznym, przydatnym wewnątrz podmiotu i działu usług oraz ekonometryzowanym, przydatnym przede wszystkim w planowaniu finansowym.

Przejście od jednego do drugiego nie może być mechaniczne. Model zaprezentowany w rozdziale pierwszym może i powinien być wykorzystywany w badaniach reprezentacyjnych i wewnątrz jednostki podstawowej w celu uchwycenia stopnia jej specyficzności tak od strony zróżnicowania lokalnych i ponadlokalnych potrzeb, jak i od strony zróżnicowania uwarunkowań infrastrukturalnych i kadrowych. Wykorzystanie wewnętrzne winno umożliwić budowę uzasadnionych norm jednostkowych i stałą aktualizację zbiorczych norm wydatków budżetowych. Z kolei model ekonometryczny, bazując na doborze nośników i klasyfikacji kosztów opartych na mikroekonomicznych badaniach pilotażowych i reprezentacyjnych, pozwala po odpowiednim rozstrzygnięciu problemów ewidencyjno-rachunkowych na planowanie kosztów zmiennych równocześnie na podstawie szeregu nośników tych kosztów, przy uwzględnieniu poziomu kosztów stałych.

Z kolei przyjęcie formuły powiązania dochodów i wydatków jednostki podstawowej na zasadzie quasi sprzedaży, np. w szpitalnictwie czy w oświacie jest wykluczone, oznaczałoby bowiem obniżenie poziomu nauczania, zakładałoby także (jako warunek) standaryzację różnego rodzaju usług, co jest szczególnie trudne w ośrodkach zdrowia, a zwłaszcza w szpitalach i może być oparte jedynie na daleko

idących konwencjach, a więc uproszczeniach, a przede wszystkim ma jako swój podstawowy warunek obsługę komputerową rachunku kosztów zmiennych i stałych w tych wszystkich kontekstach problemowych, które wyrosły jako wnioski metodologiczne z badań przeprowadzonych przez autorów niniejszych wywodów. W jeszcze większym stopniu przedmiotem dalszych badań i rozważań praktycznych winny stać się propozycje dotyczące spraw ewidencyjno-statystycznych oraz w zakresie klasyfikacji budżetowej, uwarunkowań rachunku kosztów zmiennych, a także przedstawione w tym rozdziale metody obiektywizacji (ekonometryzacji) wyznaczania tych kosztów.

BIBLIOGRAFIA

- A n d r z e j a k S., Badania statystyczne w zakresie usług niematerialnych, "Wiadomości Statystyczne" 1983, nr 9.
- A n d r z e j a k S., Koszty kształcenia w szkolnictwie ogólnokształcącym i zawodowym, "Wiadomości Statystyczne" 1979, nr 10.
- B i e l e c k a W., Metodologia badania wpływu zmian cen na koszty usług niematerialnych, "Wiadomości Statystyczne" 1977, nr 2.
- B i e l e c k a W., Wpływ zmian cen na koszty usług niematerialnych, "Wiadomości Statystyczne" 1977, nr 9.
- B u r a k o w s k a K., P o d o s k i K., W o j c i e c h o w s k i A., Kształtowanie sieci placówek wychowania przedszkolnego w skali ogólnopolskiej, "Badania Oświatowe" 1978, nr 2.
- B y w a l e c C., Rozwój spożycia dóbr i usług socjalno-kulturalnych w Polsce w latach siedemdziesiątych oraz ich finansowanie, "Gospodarka Planowa" 1982, nr 4.
- B y w a l e c C., Spożycie w Polsce w latach siedemdziesiątych, "Gospodarka Planowa" 1981, nr 3.
- C h e c h l i Ń s k i J., Istota i funkcje społecznego funduszu spożycia, [w:] Wybrane problemy finansowania konsumpcji społecznej w PRL i CSRS, Zesz. Nauk. UŁ, 1979, Ser. III, z. 43.
- C h e c h l i Ń s k i J., Konsumpcyjne fundusze rozwoju i zabezpieczenia społecznego, "Praca i Zabezpieczenie Społeczne" 1974, nr 3.
- C h e c h l i Ń s k i J., Podstawowe problemy metodologiczne badań nad finansowaniem oświaty, [w:] Metodologiczne problemy badań nad modernizacją oświaty, Instytut Badań Pedagogicznych, Warszawa 1978.
- C h e c h l i Ń s k i J., Teoretyczne problemy rachunku kosztów w sferze niematerialnej, "Wiadomości Statystyczne" 1978, nr 4.
- C h e c h l i Ń s k i J., Z zagadnień teorii podatku, Warszawa 1963.

- Chechliński J., Dziarmakowski M., - *Finanse wojska*, cz. I, Warszawa 1972.
- Ciaśtoch B., *Funkcjonowanie gospodarki finansowej szkolnictwa ogólnokształcącego w dzielnicy Wola m. st. Warszawa w latach 1971-1975* [maszynopis].
- Czajczyński W., Kietlińska K., *Ocena stanu badań kosztów w wybranych dziedzinach sfery niematerialnej*, "Wiadomości Statystyczne" 1978, nr 5.
- Dubla W., Wojciechowska Z., Wośko C., *Problemy obliczania fizycznych rozmiarów spożycia usług niematerialnych z funduszy społecznych*. "Wiadomości Statystyczne" 1977, nr 5.
- Filipowicz K., *Normy budżetowe na bieżące wydatki rzeczowe w szkolnictwie ogólnokształcącym*, Zakład Ekonomiki Oświaty Instytut Badań Pedagogicznych, Warszawa 1981 [maszynopis].
- Filipowicz K., *Uwarunkowania bieżących wydatków rzeczowych w szkołach podstawowych*, "Badania Oświatowe" 1978, nr 4.
- Gmytrasiewicz M., *Cele Badania kosztów kształcenia*, "Nowa Szkoła" 1968, nr 2.
- Gmytrasiewicz M., *Finansowanie kształcenia*, Warszawa 1969.
- Gmytrasiewicz M., *Wykształcenie a wzrost gospodarczy*, "Ekonomista" 1974, nr 5.
- Gmytrasiewicz M., *Usługi i świadczenia społeczne a produkcyjna sfera gospodarki*, "Gospodarka Planowa" 1984, nr 3.
- Gmytrasiewicz M., Kluczyński J., *Oświata i Gospodarka*, Warszawa 1971.
- Gmytrasiewicz M., Kluczyński J., *Finansowanie i rozwój szkolnictwa w Polsce Ludowej*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Komitet Nauk Pedagogicznych i Psychologicznych, PAN, Monografie Pedagogiczne, t. 27, Wrocław 1969.
- Gmytrasiewicz M., Misiak W., Niemyski M., *Koszty rzeczowe w liceach ogólnokształcących, finansowanie, uwarunkowania, normowanie* [maszynopis powielony].
- Golinowska S., *Odpłatność ludności za usługi społeczne (warianty rozwiązań)*, "Finanse" 1982, nr 7.
- Indulski J., Gdulewicz T., i in., *Opleka zdrowotna w Polsce. Próba oceny i kierunki usprawnień*, "Zdrowie Publiczne" 1981, nr 11.

- J ę d r z e j c z y k J., Baza wczasowa: problemy i jej wykorzystanie w woj. bielskim, "Praca i Zabezpieczenie Społeczne" 1981, nr 3.
- K a b a t Z., Zmiany w stanie i strukturze kadr systemu ochrony zdrowia w Polsce w latach 1960-1980, "Wiadomości Statystyczne" 1984, nr 1.
- K a r c z e w s k i M., Opieka społeczna, [w:] Polityka społeczna, red. A. R a j k i e w i c z, Warszawa 1976.
- K o t k i e w i c z I., Nakłady inwestycyjne i środki trwałe w sferze usług socjalnych i kulturalnych według województw, "Wiadomości Statystyczne" 1981, nr 4.
- L a n g e O., Ekonomia polityczna, zagadnienia ogólne, Warszawa 1959.
- L a s k o w s k a H., Analiza kosztów w liceach ogólnokształcących dla młodzieży w latach 1971-1973, Ośrodek Badawczo-Rozwojowy Informatyki Finansowej, Warszawa 1976 [maszynopis powielony].
- L e j a L., K u ź n i a k J., Model wyposażenia bazy materiałowej współczesnej szkoły, "Badania Oświatowe" 1981, nr 2.
- L i n k o w s k a J., K i e t l i Ń s k a K., P i o t r o w s k a K., Nakłady na ochronę zdrowia i ich zróżnicowanie, "Praca i Zabezpieczenie Społeczne" 1978, nr 8-9.
- L i n k o w s k a J., P i o t r o w s k a K., Propozycja metody badania kosztów wybranych podmiotów sfery niematerialnej, "Wiadomości Statystyczne" 1978, nr 9.
- M i ś k i e w i c z M., Ochrona zdrowia, [w:] Polityka społeczna, red. A. R a j k i e w i c z, Warszawa 1973.
- N i e d u s z y Ń s k i M., Analiza nakładów na usługi socjalne w krajach RWPG, Warszawa 1973.
- N i e d u s z y Ń s k i M., Mierniki działalności urządzeń ochrony zdrowia, "Studia Finansowe" 1978, nr 25.
- N i e d u s z y Ń s k i M., Założenia systemu mierników w urządzeniach socjalnych i kulturalnych, Instytut Finansów, Zakład Budżetu Państwa, Warszawa 1977.
- N i e w a d z i C., Rozwój usług dla ludności w Polsce na tle innych krajów socjalistycznych, Wybrane Informacje Tematyczne, CINTe, Warszawa 1981.
- N i e w a d z i C., Usługi w gospodarce narodowej, Warszawa 1975.

- N i e w a d z i C., Zagadnienia usług w teorii ekonomii, Warszawa 1979.
- Opieka nad dzieckiem i rodziną, Z komisji sejmowych, "Praca i Zabezpieczenie Społeczne" 1980, nr 2.
- P ę c h e r s k i M., Problemy i perspektywy rozwoju szkolnictwa w Polsce Ludowej, Warszawa 1973.
- P ę c h e r s k i M., System oświatowy w Polsce Ludowej na tle porównawczym, Wrocław 1981.
- P i o t r o w s k a K., Czynniki stymulujące społeczne i indywidualne nakłady na oświatę, "Badania Oświatowe" 1980, nr 4.
- P i o t r o w s k a K., Założenia metodologiczne badania kosztów w sferze niematerialnej, "Wiadomości Statystyczne" 1978, nr 8.
- P i r o ż y Ń s k i Z., Model gospodarki budżetowej a finansowanie ochrony zdrowia, "Finanse" 1976, nr 3.
- P i r o ż y Ń s k i Z., Redystrybucja budżetowa, "Finanse" 1977, nr 12.
- P i r o ż y Ń s k i Z., Budżet a fundusze celowe, "Finanse" 1970, nr 9.
- P i r o ż y Ń s k i Z., Decentralizacja w systemie budżetowym a planowy podział produktu społecznego, "Finanse" 1962, nr 9-10.
- P i r o ż y Ń s k i Z., Finanse w zarządzaniu sferą nieprodukcyjną, "Finanse" 1978, nr 7-8.
- P i r o ż y Ń s k i Z., Finansowe aspekty kształcenia, [w:] Ekonomiczne i społeczne efekty kształcenia, Warszawa 1968.
- P i r o ż y Ń s k i Z., Finansowe instrumenty zarządzania w sferze społecznego funduszu spożycia, "Finanse" 1974, nr 4.
- P i r o ż y Ń s k i Z., Kierowanie centralne działalnością terenową, "Finanse" 1977, nr 4.
- P i r o ż y Ń s k i Z., Kierunki doskonalenia systemu budżetowego, "Studia Finansowe" 1973, nr 14.
- P i r o ż y Ń s k i Z., Koszty i źródła finansowania działalności nieprodukcyjnej, "Studia Finansowe" 1969, nr 6.
- P i r o ż y Ń s k i Z., Niektóre aspekty budżetowego finansowania usług, "Finanse" 1964, nr 6.
- P i r o ż y Ń s k i Z., Planowanie kosztów a planowanie wydatków budżetowych, "Finanse" 1969, nr 12.
- P i r o ż y Ń s k i Z., Podstawowe problemy funkcjonowania budżetu, "Finanse" 1972, nr 3.
- P i r o ż y Ń s k i Z., Pojęcie i klasyfikacja kosztów kształce-

- nia, "Zeszyty Humanistyczne WSP Gdańsk" 1968, ser. Ekonomia Kształcenia, z. 1.
- P i r o ż y ń s k i Z., Rola polityki finansowej w stosunku do ludności, "Finanse" 1975, nr 2.
- P o d o s k i K., Aktualne tendencje kształtowania kosztów kształcenia na świecie, Wybrane Informacje Tematyczne, CINTE, Warszawa 1980.
- P o d o s k i K., [red.] Kierowanie oświatą i szkołą, PAN, Komitet Nauk Pedagogicznych, Wrocław 1980.
- P o d o s k i K., W o j t k i e w i c z K., Kształtowanie sieci oświatowych i inwestycje w oświacie, Instytut Badań Pedagogicznych, Warszawa 1981.
- P o d o s k i K., Teoretyczne i praktyczne problemy zmian w zarządzaniu oświatą w Polsce, "Badania Oświatowe" 1981, nr 2.
- Problemy finansowania działalności niematerialnej, red. J. C h e c h l i ń s k i i K. S z y m a ń s k a - P i o t r o w s k a, Warszawa 1979.
- P u c h a l s k i T., Statystyka, wykład podstawowy do zagadnień z ćwiczeniami, Warszawa 1969.
- R a j k i e w i c z A., Założenia współczesnej polityki społecznej i elementy planowania społecznego, Warszawa 1977.
- Raport badawczy: Źródła finansowania oświaty poszczególnych typów szkół i poziomów oraz innych placówek oświatowo-wychowawczych, Zakład Finansów UŁ, Łódź 1980 [maszynopis].
- Raport badawczy: System finansowania szkół różnych typów i poziomów oraz innych placówek oświatowo-wychowawczych w świetle potrzeb, kosztów i efektów, Zakład Finansów UŁ, Łódź 1980 [maszynopis].
- Raport badawczy: Finansowanie oświaty, Zakład Finansów UŁ, Łódź 1980 [maszynopis].
- Raport o stanie oświaty w PRL, Warszawa 1973.
- Realizacja programu ochrony zdrowia i opieki społecznej, Z Komisji Sejmowych, "Praca i Zabezpieczenie Społeczne" 1980, nr 12.
- Reforma w sferze usług społecznych (projekt), Komisja do spraw Reformy Gospodarczej, Zespół XIII do spraw Reformy w Sferze Usług Społecznych, Warszawa 1982 [maszynopis powielony].
- Rocznik Statystyczny 1978, Warszawa 1978.
- Rocznik Statystyczny Ochrony Zdrowia 1979, Warszawa 1979.
- R u t k o w s k i W., Z zagadnień ekonomicznej efektywności sfery usług niematerialnych, "Gospodarka Planowa" 1980, nr 6.

- R y l k e M., Organizacja usług w gospodarce narodowej, Warszawa 1970.
- S k r z y w a n S., Teoretyczne podstawy rachunkowości, Warszawa 1973.
- S o b i e c h J., Usługi ochrony zdrowia i źródła ich finansowania, Zesz. Nauk. AE Pozn. 1975.
- S t r a h l D., Struktura typologiczna województw Polski ze względu na stan oświaty i kultury, "Wiadomości Statystyczne" 1981, nr 10.
- S t r ą k M., Kultura: z cyklu Polska Reforma Gospodarcza, Warszawa 1984.
- S u c h o d o l s k i B., Oświata a gospodarka narodowa, Warszawa 1966.
- S z c z e p a ń s k i J., Refleksje nad oświatą, Warszawa 1973.
- S z y m a ń s k a - P i o t r o w s k a K., Społeczne a indywidualne wydatki na oświatę, Łódź 1980.
- T y m o w s k a K., Systemy finansowe jednostek podstawowych sfery usług społecznych, "Finanse" 1982, nr 7-8.
- Usługi społeczne, red. A. Ł u k a s z e w i c z: z cyklu Polska Reforma Gospodarcza, Warszawa 1984.
- Ustawa o bibliotekach z dnia 9 kwietnia 1968 r., Dz. U. nr 12, z 1968 r., poz. 63.
- W i e r z b i c k i J., Rachunek usług niematerialnych w gospodarce narodowej, Warszawa 1973.
- W i ę c h J., Funkcjonowanie gospodarki finansowej zbiorczych szkół gminnych w woj. przemyskim w latach 1973-1977. Zakład Finansów UŁ [maszynopis].
- W o ł c z y k J., Elementy polityki oświatowej, Warszawa 1974.
- W o r a c h - K a r d a s H., Instytucjonalna pomoc społeczna ludziom starszym, "Praca i Zabezpieczenie Społeczne" 1978, nr 2.
- Wybrane problemy finansowania konsumpcji społecznej w PRL i CSRS, red. J. C h e c h l i ń s k i, Zesz. Nauk. UŁ 1979, Ser. III, z. 43.
- Wydatki na cele kulturalne i socjalne w latach 1977-1979, Instytut Finansów, Zakład Budżetu Państwa, Prace Zakładu Budżetu Państwa, Warszawa 1979.
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 18 VI 1974 r. w sprawie planów kont dla jednostek gospodarki uspołecznionej, Mon. Pol. nr 24 z 1974 r., poz. 145.

Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 28 II 1979 r. w sprawie klasyfikacji dochodów i wydatków budżetu centralnego i budżetów terenowych, Mon. Pol. nr 8 z 1979 r., poz. 55.

Zarządzenie Ministra Oświaty i Wychowania z dnia 18 XII 1976 r. (nr EO-F3-010-11/76) w sprawie szczegółowej ewidencji niektórych kosztów działalności eksploatacyjnej, Dz. Urz. Min. Oświaty i Wych. nr 12 z 1976 r., poz. 93.

Zarządzenie Ministra Oświaty i Wychowania z dnia 22 XII 1973 r. (nr EO-Z1-02410-49/73) w sprawie zasad prowadzenia ewidencji wypłat z osobowego funduszu płac i ewidencji zatrudnienia w jednostkach oświaty i wychowania, Dz. Urz. Min. Oświaty i Wych. nr 1 z 1974 r., poz. 2.

COSTS ACCOUNT IN NON-MATERIAL SPHERE

- METHODOLOGY - RESULTS OF STUDIES

In theory and practice, there are missing not only models of the costs account in non-material sphere but studies in this field as well. Over the years 1976-1980, such studies were carried out by the Department of Finance in the College of Economics and Sociology, University of Lodz, within a framework of the research project "Methodological problems of the costs account in chosen spheres of the non-material sphere" sponsored by several ministries. The analysis encompassed the level and structure of costs in 46 institutions of health protection, welfare assistance, education, culture, art, tourism and recreation (chapter 4) from the point of their recording method in accounting and non-accounting records, recording of the Central Statistical Office and ministries, in material and financial (budgetary) recording. The main attention in this context was focussed on methodology of outlays account, its comprehensiveness, correctness, and primarily usefulness for the financial planning, taking into account the requirements imposed by it. This research is an attempt at evaluation of the situation existing in this field and at projection in two crosssections, i.e. determinants of the recording and reporting model of fixed and variable costs account, and possibly objectivized methods of determining these costs. Hence, a greater emphasis in this work was laid upon the theoretical and practical aspects, especially in the first and last chapters as the problem here lies in determination and solution of definite methodological problems of great practical significance, while the theory and practice of the costs account in non-material sphere continue to be at a stage of a rather general discussion.

The activation of finance in the sphere of the socialist state's non-material activity and its rationalization constitute a

starting point. Quantification of an effect, which as a service does not lend itself for direct measurement, constitutes a threshold here. This causes that the economic calculus in this sphere boils down to the costs account (chapter 1). Since it is not applied in the budgetary economy, it becomes necessary to plan "overestimated" expenditure and then realize it to the planned level. This extrapolation of the statistical trend is not rational and, hence, efforts to work out the costs account methodology play a very important role in the non-material sphere considering its ever growing importance not only for this sphere but for the entire national economy as well (chapter 2).

There were excluded schools here as they constituted an object of separate studies carried out by the same research team (chapter 4).

The second part of the book deals with analysis of the level of global and unit costs on macro and micro scale in the four above mentioned sectors of the non-material sphere (chapters 5, 6, 7 and 8). More detailed analysis encompassed here total unit costs, and personal, material, service and other costs according to five groups of carriers connected with the so-called "donor" and "receiver" of the service, and with characteristics or determinants of the object of service (organizational unit of service measure, e.g. class, a fixed period of organized vacation, type of service and its duration, e.g. consultation, infrastructural conditions - m^2 and m^3).

The performed studies allowed to state that each carrier corresponds with types-items of costs being specific for it. Of primary importance becomes then the division of unit costs into those which respond to or do not respond to a change in values (levels) of the carrier - fixed and variable costs. For these five groups of carriers, there were formulated eight models of the account of unit variable costs for unrecurring situations in a given area (chapter 3).

Determination of the fact whether there is or not reaction of costs to a change in the carrier's value must be of discretionary character. At the stage of performed studies, such procedure may be treated as sufficient as the point here is not so much "reclassification of costs" among variable and fixed costs in all the analyzed institutions but the classification method and evaluation

of information on costs in this light. In the target model of the costs account, analysis of quantitative correlations between carriers and costs should be objectivized as much as possible.

A role of the criterion is performed by such measures of the correlation strength as correlation coefficient in the case of rectilinear relations and correlation ratio for curvilinear relations. In this way there is chosen a carrier whose correlation with costs is the strongest. A separate problem is transition from methods of selection of carriers to methods of financial (budgetary) planning. It is possible to recommend then application of descriptive econometric models with one or many carriers distinguishing between fixed and variable costs, and introduction of carriers most strongly correlated with costs to models on the basis of studies, what can be done in the costs account in case of rectilinear correlation of costs in the form of an equation for a simple regression function, and in other cases - logarithmic, exponential functions. Taking into consideration the law of large numbers such a model of the account calls for a little higher aggregation level than at the level of particular institutions (kindergarten, clinic) so as to compensate for the impact of random variables, e.g. in the Health Care Complex or the Economic-Administrative Complex of Schools (chapter 11).

Analysis of budgetary classification and reporting system, as well as financial reporting and recording at the level of ministries has revealed that they are largely useless in the cost account of institutions belonging to the non-material sphere. This was confirmed by the studies.

It is necessary to ensure, first of all, a standardized system of quantitative and in terms of value recording and reporting. A leading instrument is here the budgetary classification, and the classification of sectorial synthetic accounts and analytical devices should be subordinated to its assumptions in line with the principle of a more and more detailed specification of outlays groups.

Minimum proposals of changes were made in relation to different parts of the budgetary classification in order to distinguish different types of hospitals, medical clinics, kindergartens, nurseries, welfare aid centres, community centres for children, and organized forms of their vacations. A number of postulates were put

forward in relation to paragraph classification with regard to distinguishing personal expenditure of particular employment groups and material costs of objects and fixed assets serving general and specific purposes and counted among the so-called "non-durable objects". There were also formulated remarks concerning standardization of the costs division according to their type in the financial reporting system and in all sectors of the non-material sphere, in the recording - estimating of the value of services in kind provided by institutions and enterprises and in measuring means remaining at the disposal of social organizations.

Equally significant is here also customary and non-complementary system of carriers selection, e.g. in health service - hospitalized, bed, man-day in hospitals, advice alone in medical centres, and major shortcomings in the recording system in all sectors of the non-material sphere, which do not allow to grasp the entire structure of costs according to their types, individual cash contributions, or separation of activity forms. The general point here is synchronization of budgetary classification, financial reporting, accounting and non-accounting recording (chapters 9 and 10).

The studies point at the crucial role played by the microeconomic costs account in planning and financing. In practice, neither the procedure of the macro account, realized by means of a method of comparing to other countries, nor the procedure of the micro account, realized by means of the model experiment method are sufficient. In both cases, the macroeconomic account of fixed and variable costs is an indispensable condition for possibly precise financing of institutions belonging to the non-material sphere according to their rational needs (chapter 12).

