

Janusz Chechliński*

SYSTEM EKONOMICZNO-FINANSOWY OŚWIATY
W ŚWIELE ZAŁOŻEŃ REFORMY GOSPODARCZEJProblem rachunku kosztów

Problem postawiony w podtytule nie da się ze wszystkim przenieść ze sfery materialnej, tam bowiem tzw. komercjalizacja jest nie tylko możliwa ale i konieczna, czyniąc efektywność produkcji i sprzedaży celem podstawowym działalności przedsiębiorstwa. Teleologicznie biorąc w sferze niematerialnej można i trzeba mówić o dwóch celach - politycznym i ekonomicznym, ale nie o funkcji dwóch celów, bo oznaczałoby to tezę o możliwości każdorazowego optymalnego i zobiektywizowanego "wyważenie" w skali mikro i makro danych potrzeb społecznych i racjonalnych nakładów na ich zaspokojenie w obu skalach. Oznaczałoby to pełne dostosowanie nakładów do zmiennych potrzeb we wszystkich układach. Tak po stronie "polityki" (cele społeczne - potrzeby) jak i "ekonomiki" (racjonalne nakłady) to zoptymalizowane "wyważenie" nie jest możliwe, albowiem potrzeby społeczne nie dadzą się oderwać od cech różnych zbiorowości, korzystających w danym miejscu i czasie z usług społecznych, a cechy te są właśnie zmienne w czasie i we wszystkich układach - makro, mikro, regionalnie, resortowo, branżowo itd.

Rzecz w tym, że nawet tak zestandaryzowana usługa społeczna jaką jest nauczanie i wychowywanie przedszkolne oraz w zakresie szkoły podstawowej, podlega ilościowej i jakościowej dywersyfikacji w rozkładzie przestrzennym (miasto, wieś) i środowiskowym (pochodzenie społeczne, poziom cywilizacyjny), ten sam

* Prof. zw. dr habil., kierownik Katedry Finansów UŁ.

bowiem program nauczania i wychowywania należy różnicować dydaktycznie i inaczej "podawać" ze względu na cechy konkretnej zbiorowości uczniowskiej.

Z kolei zespół nauczycieli i wychowawców, w każdym wyodrębnionym przypadku, stawia do dyspozycji tej zbiorowości i poszczególnych uczniów nieidentyczne ilościowo i jakościowo wartości oświatowe. W ten sposób efekt nauczania i wychowywania staje się wypadkową dwóch "zmiennych losowych" po stronie nauczycieli i uczniów, którą można wyznaczać tylko w grubych zarysach i raczej w planowaniu makrospołecznym, podczas gdy konkretnymi, poszczególnymi sytuacjami rządzi w mniejszym lub większym stopniu przypadek.

Z punktu widzenia nakładów, zwłaszcza na infrastrukturę, nie może być z kolei mowy o w pełni elastycznym ich dostosowaniu do rozmiarów działalności. W konsekwencji mają one w poszczególnych przypadkach (szkoła, przedszkole) również naturę losową, stąd nawet przy idealistycznym założeniu nieograniczonych funduszy nie można zorganizować precyzyjnego finansowania na miarę potrzeb, nie mówiąc już o pełnej racjonalności finansowania.

Chodzi między innymi o to, że przy wzroście liczby uczniów można organizować nowe klasy przy spełnieniu dwóch warunków.

Pierwszy - to wzrost liczby uczniów w takich granicach, aby można było zorganizować nową klasę, w przeciwnym razie bowiem dodatkowi uczniowie zostaną "dorzuceni" do funkcjonujących klas z normatywną liczbą uczniów, pogarszając w ten sposób warunki nauczania i do tego potaniając kształcenie (niższe koszty jednostkowe na jednego ucznia).

Drugi - to wzrost w takich granicach, które nie tylko uzasadniają otwieranie nowych klas, lecz także są na miarę takich przede wszystkim uwarunkowań, jak: budynek, kadra, uzbrojenie procesu nauczania i zaplecze socjalno-bytowe uczniów i nauczycieli. Ten optymistyczny model rozwoju przez "pęczkowanie" oznacza budowanie szkół i internatów na zapas, co z kolei nie może nie prowadzić do podrożenia nauczania w okresie oczekiwania na nowe klasy. Odwrotnie, i tak jest właśnie najczęściej, oczekuje się na nowe budynki szkolne i zagęszcza klasy ponad normy, czy też uczy się dzieci i młodzież na kilka zmian, od rana do wieczora.

Wreszcie w warunkach fluktuacji demograficznej nie można wy-

kluczyć demograficznego niżu. Przestrzennie biorąc spadek liczby uczniów występuje na różnych obszarach nawet w warunkach wyżu i wówczas likwidacja klas niekoniecznie powinna prowadzić do likwidacji szkoły, a to z kolei przy istniejącej infrastrukturze podraża koszty stałe.

W rezultacie więc nawet trafna i niezwykle wyważona polityka nie daje przy rezerwach w infrastrukturze oświatowej i kadrze, a są one w rozwiniętym systemie oświatowym nie do uniknięcia, możliwości pełnej racjonalizacji nakładów i odwrotnie - zaspokojenie potrzeb na miarę założeń polityki oświatowej nie jest możliwe tam, gdzie oświata jest tańsza, bo pracuje bez rezerw.

Należy więc wstępnie stwierdzić, że w oświacie, mimo stosunkowo większej możliwości standaryzacji usług niż np. w szpitalnictwie, system ekonomiczno-finansowy nie będzie mógł do końca uwzględnić obu celów - potrzeb i nakładów, polityki społecznej i racjonalnego gospodarowania.

Z założeń polityki społecznej - oświatowej wynika przede wszystkim bezpłatność nauczania, co wyklucza komercjalizację. Natomiast ci, którzy sądzą, że można zorganizować taką np. formę zapłaty za pracę szkół jak opłata za absolwenta, nie wnikają w istotę procesu nauczania i w ekonomiczny mechanizm zatrudnienia, albowiem nie dałoby się w ten sposób rozliczyć z "wytwórcami absolwentów" szkół ogólnokształcących, a w stosunku do zasadniczych i średnich szkół zawodowych oraz szkół wyższych z jednej strony wpływałoby to na obniżenie poziomu nauczania (środki szkoły rosły na miarę wzrostu liczby absolwentów), a z drugiej zasada "zakupu" absolwenta sprzyjałaby ucieczce od kwalifikacji (im niższe wykształcenie tym tańszy absolwent).

Tendencje oświatowe idą w odwrotnym kierunku. Zatrudniający szuka dobrego absolwenta, tzn. najczęściej z dobrej szkoły, zwłaszcza, że nie zwraca kosztów jego wykształcenia, a chce płacić jedynie za jego dobrą pracę. O ile więc prywatne szkoły są w socjalistycznych warunkach nie do przyjęcia jako niezgodne z zasadą sprawiedliwości społecznej, o tyle quasi-"kupowanie" absolwenta na zasadzie zwrotu kosztów jego wykształcenia jest absurdalne w każdych warunkach ustrojowych. Stąd szkoła czy inna jednostka podstawowa w dziedzinie oświaty nie może być przedsiębiorstwem i musi się zmieścić w granicach budżetowej formuły

finansowania - co jest jednym z problemów poruszonych w niniejszym artykule, chodzi bowiem o odpowiedź na pytanie, jaka powinna być gospodarka budżetowa.

Drugi problem ma charakter makrospołeczny. Powstaje bowiem pytanie, ile środków przeznaczać na oświatę? I tu ściera się ze sobą "polityczna" koncepcja ustalania udziału oświaty w dochodzie narodowym (w funduszach państwa) metodą komparatywną z pragmatyczną, opartą o tzw. ekstrapolację trendu statystycznego. Obie są równocześnie rozrzutne i niewystarczające, a więc w rezultacie nie mogą się obejść bez rachunku kosztów jednostkowych, stałych i zmiennych, rzeczywistych (ex post) i postulowanych (ex ante), jeśli chce się zmierzać do zaspokojenia potrzeb oświatowych na miarę założeń polityki społecznej (oświatowej) przy możliwie racjonalnych nakładach.

Do pełnego uzgodnienia celów polityki i ekonomiki nie można doprowadzić choćby z wyżej omówionych względów. W tych warunkach rachunek kosztów zmiennych jednostkowych staje się istotnym środkiem minimalizacji konfliktu celów z obciążeniami polityki i ekonomiki i musi w związku z tym znaleźć się wśród podstawowych założeń systemu ekonomiczno-financeowego oświaty i wychowania.

Oświata i wychowanie jest obok ochrony zdrowia i opieki społecznej jednym z najbardziej ważących dziedzin sfery niematerialnej, tak ze względu na spełniane funkcje społeczne, jak i koszty. Te ostatnie charakteryzuje w przeważającej ilości przypadków wysoka dynamika wzrostu. Czynnikiem tego wzrostu są: coraz większa powszechność potrzeb ludności, coraz szerszy ich zakres rodzajowy, zwłaszcza jeśli chodzi o szkolnictwo zawodowe oraz coraz wyższe wymagania jakościowe. Czynniki te pozostają we wzajemnym sprzężeniu z postępem naukowym i technicznym i co najważniejsze - społecznym.

Oświata i wychowanie leży także na głównej linii zmiany stylu życia i pracy społeczeństw. Przewiduje się rozpoczęcie kształcenia przedszkolnego w wieku 2 lat i w ciągu lat osiemdziesiątych znaczne polepszenie wskaźników objęcia dzieci tym kształceniem. Tak w krajach socjalistycznych, jak i na Zachodzie programuje się przedłużanie okresu kształcenia szkolnego do ok. 20 lat, przy równoczesnym wzroście roli kształcenia permanentnego. Nie można w tych warunkach, a także w związku z przemożnym naciskiem na wyrównanie szans i egalitaryzację konsumpcji, nie na-

stawiać się na ujednolicenie zakresu kształcenia i na niwelację nierówności w kształceniu średnim oraz w dostępie do zdobywania wiedzy i umiejętności zawodowych, ich renowacji i aktualizacji czy nawet zmiany kwalifikacji.

Bezpłatność usług oświatowych przy takich założeniach nie musi oczywiście oznaczać, iż wydatki na te cele muszą być zawarte finansowane wyłącznie ze środków budżetu państwa. Wszystko zdaje się wskazywać na to, że wobec powszechności i uniformizacji kształcenia na coraz wyższym poziomie będzie ono kosztować coraz drożej przy różnych źródłach finansowania - także fundusze zakładów pracy i środki ludności. W tym ostatnim przypadku chodzi o tzw. wydatki towarzyszące kształceniu - żywienie, mieszkanie, lekcje prywatne.

Głównym nośnikiem wzrostu kosztów oświaty jest więc zakres ilościowy potrzeb i możliwie wysoki stopień indywidualizacji kształcenia. To ostatnie powoduje ogromne zapotrzebowanie na coraz lepszych nauczycieli, przy stałym wzroście kosztów ich kształcenia.

Zastawienie przedstawione w tab. 1 obrazuje udział wydatków na oświatę i porównawczo na ochronę zdrowia i obronę narodową w tzw. produkcie wewnętrznym brutto (PWB) ośmiu krajów zachodnich. PWB jest to wartość wytworzonych produktów finalnych przeznaczonych dla gospodarstw domowych, w sferze inwestycji, eksportu, instytucji kredytowych, przedsiębiorstw ubezpieczeniowych oraz instytucji administracji publicznej.

W ciągu ok. 15 lat wydatki publiczne na oświatę znacznie wzrosły. W Holandii podwoiły się, w Danii wzrosły o 75%, w RFN, Francji i Szwecji o jedną trzecią, a w pozostałych krajach co o jedną piątą. Stosunkowo najniższy przyrost wykazały wydatki na oświatę w Wielkiej Brytanii. Bez względu na poziom tych wydatków jest poza Francją i Wielką Brytanią (własna siła atomowa) wyższy niż poziom wydatków na obronę narodową oraz w większości przypadków niższy niż na ochronę zdrowia.

Według danych GUS w tym samym okresie, tj. w piętnastolecie 1961-1975, wydatki na oświatę i ochronę zdrowia w PRL również wzrastały, choć nieznacznie, a na obronę narodową spadały, co nie oznacza, że poniższe dane można odnieść bez zastrzeżeń do wymienionych krajów zachodnich.

Tabela 1

Udział oświaty, ochrony zdrowia i obrony narodowej
w produkcie wewnętrznym brutto

Kraj	% w PWB (ceny bieżące)					
	oświata		ochrona zdrowia		obrona narodowa	
	początek lat sześć- dziesią- tych	połowa lat siedem- dziesią- tych	początek lat sześć- dziesią- tych	połowa lat siedem- dziesią- tych	początek lat sześć- dziesią- tych	połowa lat siedem- dziesią- tych
RFN	2,1	3,0	2,5	5,2	2,9	3,1
Belgia	3,8	4,9	3,1	4,2	3,3	2,6
Dania	4,0	7,0	3,7	6,5	3,0	2,4
Francja	2,1	3,2	3,1	5,3	5,9	3,8
Włochy	3,2	4,0	2,9	5,2	2,4	2,2
Holandia	2,8	5,9	2,8	5,1	5,7	3,0
W. Bryta- nia	3,7	4,4	3,2	4,6	7,4	5,0
Szwecja	4,0	5,9	3,6	6,7	4,5	3,4

Źródło: Evolution des dépenses publiques, Paris 1978,
s. 16-17 i 28.

Tabela 2

Udział oświaty, ochrony zdrowia i obrony narodowej
w dochodzie narodowym

Kraj	% udziału w dochodzie narodowym (ceny bieżące)					
	oświata ^a		ochrona zdrowia		obrona narodowa	
	1960	1970	1960	1970	1960	1970
PRL	3,19	3,73	3,36	3,53	4,14	3,52

^a Bez przyzakładowego szkolnictwa zawodowego.

Przede wszystkim obserwowane trendy wzrostowe miały w punkcie wyjścia - w 1961 r. - różny poziom bezwzględny. Drugim czynnikiem "odkształcającym" jest nieporównywalność produktu Wewnętrznego brutto i dochodu narodowego. Gdyby obliczyć dochód narodowy Polski metodą kapitalistyczną byłby on wyższy o różnicę między "wartością"¹ usług niematerialnych a materialnymi kosztami tych usług. Wreszcie trzeci czynnik różnicujący to ruch cen w każdym kraju o odmiennym stopniu nasilenia, np. znacznie większy w Wielkiej Brytanii i Francji niż w RFN. Stąd jeśli nawet założyć, że na Zachodzie miał w tym czasie miejsce podobny ruch cen co w Polsce, co zresztą daleko nie odbiega od rzeczywistości, to porównanie między Polską a ośmioma krajami zachodnimi jedynie z grubszą obrazuje trendy wzrostowe, nie jednak nie mówi o rzeczywistych różnicach między nimi jeśli chodzi o bezwzględny poziom nakładów. Jest przy tym charakterystyczne, że w zestawie usług społecznych w Polsce oświata waży nieco więcej niż ochrona zdrowia, a więc odwrotnie niż w większości krajów zachodnich i również więcej niż obrona narodowa, a więc podobnie jak w większości krajów zachodnich.

Analizując dynamikę wzrostu wydatków publicznych w latach 1970-1978 na poszczególne działy konsumpcji zbiorowej można stwierdzić, że dwa główne jej działy - oświata i ochrona zdrowia - miały zapewnione mniej więcej równe tempo wzrostu (10,1% i 11,8% średniorocznie), oscylujące wokół tempa wzrostu całego funduszu konsumpcji zbiorowej (12% średniorocznie)². Była to więc swoista, równościowa polityka finansowa, która nie zapewniając zaspokojenia potrzeb, zabezpieczała na usługi społeczne przynajmniej równy podział reszty, która pozostawała z dochodu narodowego po rozdętym ponad miarę programie inwestycyjnym i wysokich kosztach produkcji materialnej. W istocie polityka ta nie zapewniała jednak nawet stabilizacji udziału oświaty w do-

¹ Usługi oświatowe nie mają w Polsce ceny rynkowej, stąd ich wartość można by szacować, co byłoby zresztą zabiegiem skomplikowanym.

² Patrz: R. K r z y ż e w s k i, Ocena stanu konsumpcji zbiorowej w Polsce w latach 1970-1978 w ramach problemu węzłowego 13.2, grupa tematyczna 02.3, tabl. 5, maszynopis w Min. Oświaty i Wychowania.

chodzie narodowym. Świadczy o tym spadek tego udziału w latach 1970-1978. Ilustruje to tab. 3.

T a b e l a 3

Udział poniesionych nakładów na oświatę i wychowanie
(bez szkolnictwa wyższego)
w dochodzie narodowym podzielonym w latach 1970-1978

Rok	Dochód narodowy podzielony (w mln zł)	Nakłady na oświatę i wychowanie			Udział w dochodzie narodowym podzielo- nym
		wydatki bieżące w działach 79 i 80 - w mln zł	nakłady na inwestycje i kapital- ne remonty w mln zł	razem wydatki w mln zł	
1970	731,5	23 383	5 333	28 716	3,93
1971	841,8	25 724	5 804	31 528	3,74
1972	950,9	29 240	6 150	35 398	3,72
1973	1 114,1	33 250	6 873	40 123	3,60
1974	1 200,6	34 609	7 213	41 822	3,22
1975	1 453,4	37 975	7 745	45 720	3,15
1976	1 693,7	41 442	9 510	50 952	3,01
1977	1 822,9	43 442	9 711	53 153	2,92
1978	1 965,3	47 576	8 911	56 487	2,87

Ź r ó d ł o: Dane Ministerstwa Oświaty i Wychowania.

Poczynając od roku 1979, a w szczególności w wyniku realizacji porozumień z Gdańska, obserwuje się pewien wzrost nakładów na oświatę i wychowanie w dochodzie narodowym i ponowny, nieznaczny już spadek w 1982 r.

Biorąc pod uwagę fakt, iż dodatkowe fundusze oświatowe przeznaczane są na:

a) wydatki osobowe (wzrost płac indywidualnych, zaniejszenie obowiązkowego wymiaru godzin),

b) wydatki rzeczowe i usługi,
stwierdzić należy, że w sumie nie może to oznaczać istotnej zmiany na lepsze w warunkach funkcjonowania oświaty i wychowania. Przemawiają za tym następujące argumenty:

1) wobec sytuacji inflacyjnej nie można oczekiwać zwiększenia siły motywacyjnej podwyżek płac.

2) wzrost wydatków rzeczowych kompensuje wzrost cen dóbr i usług nabywanych przez placówki oświatowe,

3) wobec kłopotów zaopatrzeniowych placówki oświatowe nie mogą wydatkować posiadanych środków.

Zatem wyłania się pytanie, czy eliminacja znanych trudności rynkowych tworzy już same przez się dostatecznie dogodne warunki dla funkcjonowania oświaty? Z dwóch najważniejszych powodów odpowiedź na to pytanie nie może być pozytywna. Po pierwsze, brak jest rozeznania rzeczywistych potrzeb i kosztów placówek oświatowych w skali całego kraju według ich typów. Stąd wniosek, że wzrost udziału nakładów na oświatę i wychowanie poczynając od 1981 r. jest raczej przypadkowy i jakkolwiek trzeba odnotować to pozytywnie, nie można zakładać stałego niezmiennego odsetka udziału nakładów na oświatę i wychowanie w dochodzie narodowym. Po drugie, trzeba sformułować racjonalną doktrynę kształcenia i docelowy model systemu oświatowego. Dopiero na tej podstawie może powstać model potrzeb oświatowych. Ten z kolei zdecyduje o społecznie uzasadnionym zapotrzebowaniu oświaty i wychowania na środki, a więc wyznaczy postulowane koszty.

Zaprezentowana metoda komparatywna obciążona jest szeregiem niedostatków, zwłaszcza w rachunku kosztów postulowanych. Przede wszystkim budzi wątpliwość posługiwanie się wzorem innych krajów. Zbliżony poziom rozwoju kraju odniesienia nie jest kryterium wystarczającym, oba porównywane kraje może bowiem różnić tempo rozwoju, a jeśli i ono jest zbliżone, to wówczas aprobeuje się niejako z góry przyjęte przez kraj odniesienia założenia polityki społecznej i gospodarczej, choćby w zakresie podziału produktu społecznego między sferą materialną i niematerialną i pomiędzy poszczególne działy sfery niematerialnej. Najbardziej głęboką niedomogą metody komparatywnej jest jednak eliminacja specyficznych uwarunkowań demograficznych, kulturowych, społecznych, ekonomicznych i innych każdego kraju, a ponadto powielanie błędów polityki finansowej w dziedzinie oświaty.

Komparatywna metoda rachunku kosztów oświaty abstrahuje więc od postulowanego modelu potrzeb, a ten wymaga diagnozy co do poziomu i struktury kosztów w całej strefie oświaty i wychowania, tzn. w szkołach wszystkich typów i poziomów i w pozostałych placówkach oświatowo-wychowawczych i opiekuńczych. Diagnoza taka nie może się obejść bez mikroekonomicznych badań nad kosztami,

T a b e l a 4

Udział poniesionych nakładów na oświatę i wychowanie
(bez szkolnictwa wyższego i zawodowego przyzakładowego)
w dochodzie narodowym podzielonym w latach 1979-1981

Rok	Dochód narodowy podzie- lony w mld zł	Nakłady na oświatę i wychowanie			Udział w dochodzie narodowym podzielo- nym
		wydatki bieżące w działach 79 i 80 w mln zł	nakłady na inwestycje i kapital- ne remonty w mln zł	razem wydatki w mln zł	
1979	1 992,1	54 282	8 578	62 860	3,12
1980	2 043,0	61 094	8 287	69 381	3,39
1981	2 217,2	80 483	9 850	90 333	4,07
1982	4 688,4	149 304	10 934	160 238	3,41

Ź r ó d ł o: Dane Ministerstwa Oświaty i Wychowania.

zwłaszcza że w procesie finansowania nie wystarczy operować kwotą globalną na całą oświatę, lecz trzeba ją racjonalnie rozczłonkować na wydatki osobowe i rzeczowe w taki sposób, aby były uwzględnione obiektywne właściwości rodzajowe każdego z typów jednostek podstawowych w oświacie i wychowaniu oraz zmiennie czynniki ilościowe i jakościowe wyznaczające warunki funkcjonowania i potrzeby szkół, przedszkoli i domów dziecka. Zmienność warunków dyktuje przede wszystkim infrastruktura oświatowa, a potrzeb - rodzaj placówki i jej dyslokacja przestrzenna (miasto - wieś). Zróżnicowanie osobowych i rzeczowych czynników funkcjonowania podmiotów oświatowo-wychowawczych jest znaczne i nie da się do końca usunąć nawet przy jak najdalej posuniętej standaryzacji usług oświatowych, a to oznacza potrzebę rachunku kosztów w skali mikro - jednostki podstawowej.

Procedury rachunku kosztów w skali mikro i makro winny być w procesie planowania wydatków na oświatę i wychowanie połączone w ten sposób, aby na szczeblu makro sformułować dla każdego rodzaju podmiotów (szkoła podstawowa, liceum ogólnokształcące, wielobranżowy zespół szkół zawodowych, przedszkole, dom dziecka) potrzeby w miarach naturalnych - ilościowych i jakościowych i te działowe modele potrzeb, przeliczone na pieniądze, ekonfrontować z oddolnie zgłaszanym zapotrzebowaniem. Postępowanie ta-

kie ma szereg poważnych wad. Dwie z nich dyskredytują je nie-
oderacalnie. Pierwsza - to brak możliwości racjonalnego uzgod-
nienia "pesymistycznego" planowania oddolnego z "optymistycznym"
planowaniem odgórnym. Druga - to niestandardowość potrzeb na-
wet tak zuniformizowanych jednostek jak przedszkola i szkoły pod-
stawowe, ze względu przede wszystkim na zróżnicowanie rozmiarów
zadań przy podobnej infrastrukturze i odwrotnie - infrastruk-
tury na jednostkę zadania (uczeń, klasa).

Nastawienie na pełną standaryzację jednostek podstawowych w
oświacie w oparciu o przyjęty model wzorcowy tak dalece odbiega
od obiektywnie możliwych i opłacalnych zmian w sieci placówek
oświatowych, ich infrastrukturze i wyposażeniu, że posługiwa-
nie się w rachunku kosztów metodą modelu jednostki wzorcowej (tzw.
preliminarz typowy) jest nierealne w planowaniu finansowym, jak-
kolwiek przydatne przy ustalaniu "średnioprogresywnych" (poprawa
jakości usług oświatowych) norm budżetowych.

Dotychczasowa praktyka planowania budżetowego nie pozostawia
więc wątpliwości co do tego, że procedura rachunku kosztów w
skali mikro jest jedyną racjonalną alternatywą stosowanej w prak-
tyce planowania budżetowego zasady ekstrapolacji trendu statys-
tycznego - na miarę wykonania z roku ubiegłego, co skłaniało,
skłania i będzie skłaniać do oddolnego planowania na wyrost
(planowania pesymistyczne) i odgórnego redukowania na wyrost
(planowania optymistyczne).

Planowanie i finansowanie oświaty, możliwie najbliższe rze-
czywistych potrzeb, zakłada konieczność rachunku kosztów jedno-
stkowych - zmiennych i stałych. Główny próg stanowi tutaj kwanty-
fikacja efektu. Jest nim nie rzecz a usługa, której liczyć według
jednorodnych jednostek nie sposób. Trudnościami w pomiarze ilości
i jakości usług towarzyszy niemożliwość "wypreparowania" wewnę-
trznej efektywności działania każdego podmiotu oświatowego od
tzw. efektywności zewnętrznej, tzn. od wpływu wszelkich czynni-
ków zewnętrznych na efektywność nauczania i wychowywania. Wre-
szcie nawet obserwacja losów absolwentów jest niezmiernie mało
precyzyjna i rachunkowi kosztów jednostek podstawowych nic nie
daje, albowiem efektywność pracy absolwenta znajduje się także
pod przemożnym wpływem całego szeregu czynników pozaoświatowych.

Rachunek ekonomiczny w oświacie i wychowaniu napotyka nie
tylko na trudności w pomiarze efektu, lecz również w związku z

założeniami polityki społecznej państwa socjalistycznego - "produkt finalny" oświaty nie jest sprzedawany jako towar i nie ma ceny rynkowej. W konsekwencji nie da się efektu działania placówki oświatowej skwantyfikować pieniężnie i trzeba się posłużyć umownymi wskaźnikami naturalnymi - np. absolwent, wychowanek. Mierniki - uczeń, klasa odnoszą się już nie do efektu, ale do samej działalności szkoły. Po stronie nakładów można się natomiast posłużyć pieniądzem. W sumie rachunek ekonomiczny jest cząstkowy - po stronie efektów mierzony naturalnie, a po stronie nakładów - pieniężnie, co czyni rachunek kosztów jednostkowych punktem wyjścia procesu planowania potrzeb szkół i innych placówek oświatowo-wychowawczych, a rachunek kosztów jednostkowych zmiennych i stałych - procesu racjonalnego ich finansowania z różnych źródeł, zwłaszcza jednak z budżetu.

Ewidencyjno-sprawozdawcze uwarunkowania rachunku kosztów

Poważny problem stanowią ewidencyjne, sprawozdawcze i z zakresu klasyfikacji budżetowej uwarunkowania tego rachunku. Inaczej mówiąc chodzi o niezgodność danych GUS i danych resortowych oraz o brak powiązań między danymi finansowymi i niefinansowymi, co wyraża się przede wszystkim niesynchronizacją układem klasyfikacji budżetowej, ewidencji księgowej i sprawozdawczości na wszystkich szczeblach.

Badania³ wykazały ponadto daleko posuniętą podmiotową agre-

³ Na podstawie wyników badań przeprowadzonych w latach 1976-1980 w problemie węzłowym 11.4: Modernizacja systemu oświaty w rozwiniętym społeczeństwie socjalistycznym, tematy 3.1, 3.2, 3.0: Źródła, koszty i finansowanie oświaty, przez zespół Katedry Finansów Wydziału Ekonomiczno-Socjologicznego UŁ, pod kierownictwem J. Chechlińskiego, w składzie: Jolanta Chechlińska, Janusz Chechliński, Witold Czejczyński, Barbara Grad, Krystyna Kietlińska, Jerosław Marczak, Krystyna Piotrowska-Marczak, Jolanta Rashid, Jerzy Rutkowski, Włodzimierz Skowroński, Wojciech Szrajber, Aleksandra Szyndler (kier. tematu 3.1 - K. Piotrowska-Marczak, 3.2 i 3.0 - J. Chechliński), a także badań wykonanych w problemie międzyresortowym pt. Metodologia rachunku kosztów w sferze niematerialnej, przez ten sam zespół pod kierownictwem J. Chechlińskiego.

gację rozdziałową klasyfikacji budżetowej, która dotyczy zakładów opiekuńczo-wychowawczych, świetlic dziecięcych i półinternatów oraz przedszkoli. Jeśli chodzi o pozostałe podmioty - poddane badaniom - szkoły podstawowe i licea ogólnokształcące oraz szkoły zawodowe wraz z warsztatami, to próg informacyjny samej klasyfikacji budżetowej występuje w rozdziale licea, łączącym w jednym agregacie wydatki na kształcenie młodzieży i dorosłych oraz szkoły zawodowe, które obowiązująca klasyfikacja rozdziałowa traktuje wprawdzie w sposób znacznie bardziej rozwinięty niż podmioty opiekuńczo-wychowawcze, ale tam również nie pozwala na takie dezagregacje podmiotowo-zadaniowe, które można by było odnieść do wszystkich podstawowych typów szkół zawodowych.

Rozczłonkowanie rozdziałowe w klasyfikacji budżetowej szkół wszystkich typów mimo to można uznać za wystarczające (29 rozdziałów), trzeba natomiast sprzężonej z klasyfikacją budżetową ewidencji księgowej i sprawozdawczości postawić takie wymagania, aby można było wyodrębnić koszty poszczególnych typów podmiotów oświatowych, a w przypadku zachowania pośredniego ogniwa zarządzania - zespołów ekonomiczno-administracyjnych i zbiorczych szkół gminnych - także poszczególnych jednostek oświatowo-wychowawczych.

Informacje zawarte w układzie paragrafowym są przede wszystkim z następujących względów niepełne:

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 obciążone 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 §§ 73 i 72 - dotacje na remonty kapitalne i dotacje na inwestycje, ale mogą wystąpić i występują w praktyce w stopniu, który nie da się określić, przede wszystkim⁴:
 - a) w § 31 - materiały i przedmioty nietrwałe, zwłaszcza że te ostatnie są bardzo często klasycznymi środkami trwałymi,

⁴ Klasyfikacja budżetowa zawarta w "Monitorze Polskim" z 25 II 1976, nr 6 i uaktualniona w "Monitorze Polskim" z 25 III 1977, nr 6.

- b) w § 36 - usługi materialne,
- c) w § 39 - 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),

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

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

1. Paragrafy kosztów materiałowych wykazują poważne braki i należy je uzupełnić o paragrafy dotyczące środków i przedmiotów trwałych:

a) przedmioty trwałe specjalnego przeznaczenia - ruchomości, które w oświacie obejmowałyby § 39 - pomoce naukowe i dydaktyczne,

b) przedmioty trwałe ogólnego przeznaczenia - ruchomości - związane z funkcjonowaniem wszelkiej infrastruktury w każdym z rodzajów placówek,

c) środki trwałe specjalnego przeznaczenia (element majątku nieruchomego) przy założeniu inwentaryzacji i wyceny majątku,

d) 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:

a) minimalistyczne, przy którym powyższa propozycja odnosiłaby się do branżowego planu kont, który powinien być dla oświaty jak najezybciej opracowany, tak aby w § 38 - amortyzacja - można było ująć tylko tę część wartości środków i przedmiotów trwałych, która w okresie planistycznym i sprawozdawczym wyraża ich zużycie z podziałem bądź zawartym w odpowiednich pozycjach tego paragrafu na cztery wyżej wyszczególnione grupy kosztów, bądź w jednej kwocie, z możliwością takiej właśnie jak wyżej jej de-

zagregacji na podstawie sprawozdawczości resortowej i ogólnopolskiej oraz ewidencji w jednostkach podstawowych lub ogniwach pośrednich;

b) maksymalistyczne, przy którym § 38 uległby likwidacji, a w jego miejsce pojawiłyby się cztery wyżej zaprezentowane paragrafy, ujmujące koszt amortyzacji środków i przedmiotów trwałych.

2. § 31 - materiały i przedmioty nietrwałe z wydzieleniem w ewidencji i sprawozdawczości obu tych grup środków - jednorazowego i jednocyklowego zużycia.

3. Przyjęcie propozycji co do ewidencjonowania przedmiotów trwałych każe wyprowadzić z obecnego § 39 - pomoce naukowe i dydaktyczne, które są materiałami i przedmiotami nietrwałymi.

4. Zsynchronizować ewidencję i sprawozdawczość z §§ 36 i 37 usługi materialne i usługi niematerialne, przewidując dezagregację danych ilościowych i wartościowych według rodzajów usług.

5. Ewidencjonować na szczeblu jednostki podstawowej lub pośredniego ogniw zarządzania całość odpisów i wydatków z funduszu socjalnego i funduszu mieszkaniowego, celem uzupełnienia danych ujętych w §§ 69 i 67.

Sprawozdawczość resortowa, oparta o ewidencję księgową, pozostaje często, jak stwierdzono, w separacji od sprawozdawczości budżetowej i funkcjonuje na odrębnych zasadach. Najogólniej biorąc, poza wyżej wymienionymi przypadkami braku synchronizacji, można spotkać także takie rodzaje braków i niedomogów informacyjnych, utrudniających rachunek kosztów, które wynikają:

- z metody liczenia kosztów,
- z posługiwania się niepełną listą nośników kosztów jednostkowych, co ogranicza lub wręcz uniemożliwia rachunek kosztów zmiennych i stałych,
- z niepełnych i zbyt ograniczonych danych o kosztach działalności realizowanej na rachunek przedsiębiorstw i ludności oraz organizacji społecznych.

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

Próba zastosowania modelu ekonometrycznego
w planowaniu finansowym
w jednostkach budżetowych oświaty i wychowania

Model i formuły (wzory) rachunku kosztów zmiennych i stałych zostały w badaniach, o których mowa, wstępnie dla każdego nośnika zbudowane metodą uznaniową na podstawie logicznej oceny związku między szczegółowym rodzajem kosztów i nośnikiem. Pilotażowy charakter badań uzasadniał takie postępowanie, ochodziło bowiem nie o samą klasyfikację kosztów zmiennych i stałych, lecz o jej metodę⁵. Na gruncie badań reprezentacyjnych może i powinno się dojść do zastosowania metod ekonometrycznych, nie należy jednak zakładać a limine, że takie miary siły związku korelacyjnego jak współczynnik korelacji lub stosunek korelacji w zależności od tego czy związek ma charakter prostoliniowy, czy krzywoliniowy, rozwiążą do końca problem finansowania jednostek budżetowych sfery niematerialnej.

Wykorzystanie norm budżetowych związanych z określonymi miernikami działalności jednostek budżetowych, mierzonymi na przykład współczynnikiem korelacji o najsłabszym związku z kosztami, w związku z faktem finansowania na podstawie takiego miernika - nośnika, prowadzi do sytuacji, w której w badaniach będzie się z założenia preferować nośnik przyjęty w praktyce jako podstawę normy finansowej.

W ten sposób to co ma być udowodnione, a więc na przykład kompleksowy układ kilku nośników, jest już z góry przesądzone przez przyjęcie w praktyce jednego, najsłabszego korelującego z ogółem kosztów miernika działalności, co nie może, tak jak ma to obecnie miejsce, nie powodować dysproporcji w finansowaniu.

Przedstawione ograniczenie nie pozwala do końca zrezygnować z uznaniowego sposobu doboru nośników, co nie oznacza rezygnacji z analizy korelacyjnej jako pomocniczej.

Przejęcie od metod doboru nośników do metod planowania finansowego (budżetowego) wymaga dalszych badań i studiów. W badaniach sondażowych wykorzystano na podstawie szeregu prób o-

⁵ Patrz: Metodologia rachunku kosztów..., rozdz. I, pkt. 3.

pisowe modele ekonometryczne, które kwantyfikują związki między kosztami i nośnikami na gruncie wyróżnienia kosztów zmiennych i stałych.

Pierwsza metoda została oparta o równanie regresji z jedną zmienną niezależną. Dobór nośników odbywa się tutaj metodą uznaniową. Na tej podstawie wyznacza się model ekonometryczny, który przyjmuje postać prostej funkcji regresji, przy założeniu prostoliniowej zależności kosztów od zmian wartości nośnika. Dla każdego z dobranych nośników wyznacza się oddzielne równanie, rozwiązywane na przykład metodą najmniejszych kwadratów.

Posługując się tym prostym modelem ekonometrycznym można w sposób obiektywny dokonać rozdziału kosztów na zmienne i stałe.

Koszty zmienne przyjmą postać kosztu jednostkowego. Jeden z parametrów równania "uchwyci" natomiast całkowitą wartość kosztu stałego dla określonego nośnika. Wielkość tego kosztu, która będzie wyznaczona w badaniach reprezentacyjnych, będzie miała wówczas wszelkie cechy obiektywności i uniezależni się od wartości nośnika. Uwzględniając kilka nośników, przypisanych odpowiednio poszczególnym grupom kosztów, można określić kwotę kosztów stałych całego podmiotu jako sumę kosztów stałych poszczególnych grup kosztów. Kwota ta może stanowić minimum stałych nakładów jednostki budżetowej, nad którą należy "nadbudować" resztę potrzebnych środków, zróżnicowanych na podstawie norm budżetowych, biorąc pod uwagę jednostkowe koszty zmienne obliczone dla dobranych nośników.

Można się także posłużyć modelem ekonometrycznym kosztów z wieloma nośnikami. Nie wymaga on oddzielnych obliczeń dla każdej grupy kosztów. Estymacji parametrów tego modelu można dokonać dla wszystkich łącznie grup kosztów. Jeden z parametrów będzie tu odzwierciedlał całkowity łączny koszt stały podmiotu dla wszystkich nośników równocześnie.

Problem trybu i szczebla przeprowadzania rachunku kosztów pozostaje oczywiście otwarty. Należy jedynie stwierdzić, że wyniki uzyskane przy pomocy obu metod nie mogą nie mieć charakteru średnich na różnych szczeblach agregacji. Dostarcowanie potrzeb i kosztów musi więc następować w procesie równoczesnego planowania oddolnego i odgórnego⁶.

⁶ Patrz: także, rozdz. IV, pkt. 4.

W sprawie form finansowania zakładów budżetowych w oświacie i wychowaniu

Stosowana obecnie w praktyce czysto "rachunkowo-sprawozdawcza" forma zakładu budżetowego nie jest konsekwentna nawet w tym kształcie. Rejestracja wpływów od ludności globalnie na wysokim szczeblu budżetowym i pośredniego ogniwa zarządzania w oświacie (zespoły ekonomiczno-administracyjne i zbiorcze szkoły gminne) nie pozwalają na wyodrębnienie kwoty odpłatności w jednostce podstawowej. Z punktu widzenia rachunku kosztów uniemożliwia to uchwycenie rzeczywistej struktury źródeł finansowania według różnych typów podmiotów i składających się na nie jednostek.

Właściwie uzasadniona jest rezygnacja z klasycznego zakładu budżetowego, który zakłada budżetowanie netto w stosunku do każdego podmiotu, np. przedszkola, wysokość odpłatności nie jest bowiem tutaj funkcją standardu usług, lecz sytuacji finansowej rodzin dzieci. Jest bezsporne, że budżetowanie netto na szczeblu pośredniego ogniwa zarządzania niczego nie przynosi i de facto z finansowego punktu widzenia masy tutaj do czynienia z jednostką budżetową, czyli z finansowaniem brutto. U podstaw finansowania podmiotowego netto leży zawsze zasada pozostawienia zakładowi budżetowemu niewykorzystanych środków z prawem dysponowania nimi choćby w roku następnym. Różnica między planowanymi kosztami a uzasadnionymi zmianami we wpływach od ludności i zapasach ma oddziaływać na zainteresowanie jednostki świadczącej usługi przepływem dochodów i racjonalną wysokością oraz strukturą zapasów. Przypadkowość dochodów z punktu widzenia pracy przedszkola eliminuje możliwość i potrzebę funkcjonowania przedszkola na zasadzie zakładów budżetowych. Z kolei trudność w pomiarze ilości i jakości wyniku jednostkowego tej pracy stawia pod znakiem zapytania celowość finansowania przedmiotowego netto - dotacja budżetowa jako różnica między kosztem świadczenia a dochodami własnymi⁷.

⁷ Świadczyć o tym również doświadczenie tzw. "Leistungsfiananzierung" w NRD, patrz również: Die Finanzierung der Kulturellen und sozialen Einrichtung, red. J. G u r t z, H. H e i d e n, Berlin 1981, s. 44-47.

Względy pełnego rachunku kosztów, ponoszonych z różnych źródeł, wymagają jednak przynajmniej ewidencji odpłatności i to na szczeblu podstawowym, czego nie zapewnia niestety szczebel pośredni.

Wnioski

A. Źródła finansowania⁸

1. Najwyższe względne i bezwzględne zaangażowanie środków na oświatę charakteryzuje budżet państwa. Nie stanowi on jednocześnie jedynego źródła pokrycia kosztów funkcjonowania oświaty.

2. Obok budżetu źródłem finansowania oświaty są dochody ludności. Udział tych środków jest stosunkowo najwyższy w placówkach, gdzie obowiązuje zasada przynajmniej częściowej odpłatności.

3. Środki pochodzące od przedsiębiorstw - w przeciwieństwie do środków budżetowych i od ludności - zasilają placówki oświatowe w sposób okazjonalny.

4. Środki budżetowe są przekazywane poszczególnym placówkom w formie pieniężnej, a środki ludności i przedsiębiorstw także w formie naturalnej (dary, usługi).

5. Środki budżetowe stanowią jedyne lub główne źródło finansowania kosztów osobowych.

6. Środki pozabudżetowe przeznaczone są przede wszystkim na finansowanie kosztów materiałowych i usług.

7. Do czynników różnicujących strukturę źródeł finansowania należą: stopień uprzemysłowienia terenu, typ jednostki urbanizacyjnej (miasto - wieś), ilość korzystających oraz podporządkowanie organizacyjne (kuratoria, zakład pracy).

⁸ Patrz szerzej raport w temacie 3.1: Źródła finansowania oświaty poszczególnych typów szkół oraz innych placówek oświatowo-wychowawczych, problem węzłowy 11.4: Modernizacja systemu oświaty w rozwiniętym społeczeństwie socjalistycznym, opracowany przez zespół Katedry Finansów Wydziału Ekonomiczno-Socjologicznego UŁ, maszynopis w Min. Oświaty i Wychowania (kier. tematu - K. Piotrowska-Marczak).

8. Tam, gdzie źródła pozabudżetowe występują obligatoryjnie, są one w stosunku do środków budżetowych subtytucyjne.

9. W przypadku, w którym źródła pozabudżetowe występują fakultatywnie, są w stosunku do środków budżetowych uzupełniające.

10. Tam, gdzie źródła pozabudżetowe mają charakter obligatoryjny, przyjmują postać pieniężną. Natomiast przy ich fakultatywności mają także formę naturalną.

11. Środki pozabudżetowe przeznaczone są głównie na pokrycie kosztów materiałowych i usług, co w pewnym stopniu różnicuje warunki funkcjonowania placówek oświatowo-wychowawczych, szczególnie tam, gdzie środki te mają charakter fakultatywny.

12. Daje się zauważyć względną standaryzację usług oświatowych z punktu widzenia zaangażowania czynnika osobowego, finansowanego przede wszystkim z budżetu. Równocześnie obserwuje się brak takiej standaryzacji w odniesieniu do czynnika rzeczowego, na który angażuje się również środki pozabudżetowe.

13. Brak jest pełnej ewidencji nakładów, co dotyczy przede wszystkim tej ich części, która jest finansowana ze środków pozabudżetowych.

14. Brak jest ewidencji majątku trwałego. Utrudnia to pełną analizę źródeł finansowania, część bowiem majątku trwałego pochodzi z darów zakładów pracy bądź innych instytucji.

15. Gospodarka środkami pozabudżetowymi jest w porównaniu z gospodarką środkami budżetowymi o wiele bardziej elastyczna. Wynika to z formy, w jakiej środki te dopływają do placówek oświatowych (naturalna, pieniężna) i z fakultatywności - w większości przypadków - ich dopływu oraz braku ścisłego określenia, na jakie cele mają być przeznaczone (w przypadku środków pieniężnych).

16. Należy rozważyć celowość zastosowania takiej formy finansowania placówek oświatowo-wychowawczych, która przewidywałaby utworzenie na szczeblu terenowym celowego funduszu wyrównawczego, pochodzącego ze środków pozabudżetowych dla eliminacji rażących nierówności w wyposażeniu placówek oświatowo-wychowawczych i zaspokajaniu ich potrzeb, jeśli budżetu terenowego nie będzie stać na odpowiednie zasilanie wyrównujące. Środki tego funduszu mogłyby być z kolei zasilane z budżetów województw i budżetu centralnego.

B. Koszty globalne i jednostkowe; zmienne i stałe⁹

1. Rozmiary kosztów globalnych są znacznie zróżnicowane i najczęściej zależne od wielkości placówek, mierzonej zarówno liczbą korzystających, jak i zajmowaną powierzchnią.

2. Brak jest wyraźnej korelacji między rozmiarem kosztów globalnych i poziomem kosztów jednostkowych, a typem jednostki urbanizacyjnej i lokalizacją regionalną (województwo).

3. Niższe koszty ogółem występują w szkołach pracujących na dwie zmiany (w badaniach to zostało zweryfikowane w odniesieniu do szkół podstawowych).

4. Wyższymi kosztami jednostkowymi w szkolnictwie zawodowym charakteryzują się szkoły przyzakładowe w porównaniu z kuratorskimi. Pozostaje tutaj nadal otwarta kwestia, który z typów szkolnictwa przygotowuje lepiej do zawodu w dłuższym horyzoncie czasowym, brak jest bowiem podstaw do twierdzenia, że poziom kosztów jest miernikiem poziomu kształcenia.

5. Koszty osobowe dominują we wszystkich podmiotach oświatowo-wychowawczych.

6. Na koszty osobowe wpływają w stopniu najdalej idącym płace personelu podstawowego.

7. Duże zróżnicowanie wykazuje koszt personelu pomocniczego w podmiotach różnego i tego samego typu.

8. Drugą co do wielkości grupę kosztów stanowią koszty materiałowe.

9. Koszty usług zajmują liczącą się pozycję w każdym typie podmiotów jedynie wyjątkowo.

10. Koszty inne pozostają bez wpływu na ogólny poziom kosztów, zwłaszcza wobec faktu ewidencjonowania jedynie mniejszej części funduszu socjalnego i mieszkaniowego na rachunek instytucji oświatowo-wychowawczych.

11. W przedszkolach, domach dziecka, w świetlicach i póź-

⁹ Patrz szerzej raport w temacie 3.2: System finansowania szkół różnych typów i poziomów oraz innych placówek oświatowo-wychowawczych, w świetle potrzeb, kosztów i efektów, problem węzłowy 11.4: Modernizacja systemu oświaty..., (kier. J. Chechliński).

internatach szczególne miejsce w kosztach materiałowych zajmują koszty żywienia.

12. W szkołach ogólnokształcących w grupie kosztów materiałowych wysuwają się na czoło koszty energii i pomocy dydaktycznych; te ostatnie odgrywają szczególnie wielką rolę na wsi i w małych ośrodkach miejskich.

13. O poziomie wydatków na dobra jednorazowego zużycia decydują zakupy opału, tam wszędzie, gdzie brak jest zasilania z sieci elektrociepłowniczej.

14. W szkołach zawodowych w grupie kosztów materiałowych szczególnie wielkie znaczenie odgrywają materiały i przedmioty nietrwałe; ze względu na przemieszczenia nakładów między warsztatami przyzakołnymi i szkołami oraz szkołami przyzakładowymi a macierzystymi zakładami pracy, przy których funkcjonują szkoły przyzakładowe i biorąc pod uwagę płynność ewidencji między wymienionymi jednostkami gospodarowania, zmniejsza się udział tej grupy kosztów w ogóle kosztów materiałowych szkoły, a powiększa koszt materiałowy zakładu pracy.

15. Koszty jednostkowe nie wykazują wyraźnego spadku wraz ze wzrostem liczby korzystających. Prawie w każdym typie podmiotów występują jednostki o wyraźnym braku tzw. efektu skali działalności. Powstają w tym względzie wszystkie możliwe sytuacje - zbliżone koszty jednostkowe, im mniejszy podmiot tym tańszy, im większy tym droższy i odwrotnie.

16. Efekt skali występuje częściej przy kosztach zmiennych na m^2 , choć w świetlicach i półinternatach jest właśnie odwrotnie.

17. Wobec wagi kosztów osobowych przyczyną zróżnicowania kosztów zmiennych na korzystających jest najczęściej ich ilość na 1 zatrudnionego, zwłaszcza w grupie personelu podstawowego oraz różny poziom płac zatrudnionych.

18. Zmienne koszty jednostkowe energii na korzystającego maleją wraz ze wzrostem zagęszczenia na m^2 .

19. W przeważającej mierze koszty usług są kosztami stałymi.

20. Koszty materiałowe nie zależą od nośnika (miernika) zatrudniony.

21. Nośnik m^2 jest bardziej przydatny w planowaniu niż m^3 , ze względu na słabszą korelację kosztów z kubaturą niż z powierzchnią (zbadano ze względu na brak danych wyłącznie w liceach).

22. Tam, gdzie jednostkowe zmienne koszty osobowe są zbliżone, z reguły podmioty tego samego typu odróżniają koszty materiałowe, co wskazuje na głębokie przedziały infrastrukturalne i wyposażeniowe. Zróżnicowanie to przeliczone na korzystającego i na m^2 dowodzi, poza normatywnymi kosztami wyżywienia, że brak jest zbliżonego standardu tych samych świadczeń oświatowo-wychowawczych.

C. Formy finansowania z rachunek kosztów.

Założenia projekcji¹⁰

1. Przeprowadzone badania pilotażowe są bardziej punktem wyjścia dla reprezentacyjnych badań kosztów niż dla w pełni uzasadnionej projekcji zmian w formach finansowania oświaty. Uzyskane wyniki mają największe znaczenie metodologiczne dla rachunku kosztów, a w zakresie form finansowania pozwalają do czasu przeprowadzenia badań reprezentacyjnych jedynie na zarysowanie głównych kierunków doskonalenia gospodarki finansowej.

2. Na obecnym etapie rozeznania badawczego i przy obecnym stanie ewidencji i sprawozdawczości wszystko wskazuje na to, że finansowanie podmiotowe jest bardziej przydatne niż przedmiotowe. Należy to odnieść ze szczególnym akcentem do szkolnictwa ogólnokształcącego.

Fakt występowania odpłatności, np. w przedszkolach, nie uzasadnia wprowadzenia tam zakładu budżetowego w miejsce jednostki budżetowej, albowiem odpłatność jest uzależniona od sytuacji ekonomicznej rodzin, a nie od efektywności funkcjonowania przedszkola.

3. Planowanie budżetowe na miarę wykonania preliminarzy budżetowych w roku ubiegłym winno być zastąpione sporządzaniem i

¹⁰ Patrz szerzej temat 3.0' - Finansowanie oświaty - w problemie węzłowym 11.4: Modernizacja systemu oświaty..., realizatorzy: J. Chechliński, K. Piotrowska-Marczak (kier. tematu - J. Chechliński) oraz J. Ch e c h l i ń s k i, M. G a y t r a s i e w i c z, Oświata i wychowanie w warunkach reformy gospodarczej, [w:] Reforma w sferze usług społecznych (projekt), Materiały Komisji Reformy Gospodarczej, Warszawa 1982, s. 91-104.

zatwierdzeniem preliminarzy budżetowych podmiotów oświatowych na podstawie rachunku kosztów zmiennych i stałych w stosunku do roku ubiegłego.

4. Podstawowymi warunkami realności planowania finansowego w oparciu o rachunek kosztów całego układu podmiotów działalności oświatowej są:

a) równoległość i wzajemna transpozycja ewidencji księgowej i sprawozdawczości ilościowej i wartościowej,

b) przystosowanie ewidencji i sprawozdawczości do rachunku kosztów zmiennych i stałych i stopniowo do przetwarzania na maszynach cyfrowych w przekrojach makro, mezzo i mikro poszczególnych typów podmiotów oświatowych (szkoły różnych typów i poziomów, przedszkola itd.),

c) opracowanie wskaźników wzrostu cen materiałów i usług według odrębnych koszyków dóbr materialnych i usług dla poszczególnych typów podmiotów oświatowych, celem korekty wyników rachunku kosztów,

d) dalej idąca decentralizacja decyzji finansowych, przy pozostawieniu na szczeblu centralnym:

- specjalnych zadań oświatowych i odpowiadających im funduszy, realizowanych w procesie finansowania przedmiotowego (dotacje celowe) dla wyrównania poziomu działalności dydaktycznej i wychowawczej w skali całego kraju,

- specjalnych funduszy wyrównania międzywojewódzkiego realizowanych w procesie finansowania podmiotowego (dotacje podmiotowe) oraz funduszy rezerwowych, korygujących przewidywania planistyczne - osobowych i rzeczowych,

- podobny funkcjonalnie kształt mogą przyjąć fundusze gestii wojewódzkiej; jeszcze większa niż obecnie część funduszy powinna się znaleźć w gestii dyrekcji szkół i zespołów szkół lub szkół zbiorczych,

e) należy rozważyć, z finansowego punktu widzenia, celowość istnienia zespołów administracyjno-ekonomicznych i zbiorczych szkół gminnych; wydaje się, że jeśli mają pozostać, to jedynie dla fachowej obsługi ewidencyjno-księgowej jako organizacje zaopatrzenia, sprawozdawczości i kontroli, w sumie więc jako organ pomocniczy w stosunku do dyrekcji podmiotów oświatowych, które winny podejmować decyzje i za nie odpowiadać w granicach rozporządzalnych funduszy; ewidencja i sprawozdawczość ogólna po-

średnich nie może nie być prowadzona według poszczególnych podmiotów.

f) należy przystąpić do opracowania technicznie, organizacyjnie i naukowo uzasadnionych podstawowych norm ilościowych i wartościowych, takich jak np. wielkość klas i klasopracowni (mierzona przede wszystkim liczbą uczniów) czy wyposażenia klas w środki, technikę dydaktyczną i materiały pomocnicze tak, aby stworzyć dydaktycznie i wychowawczo uzasadniony punkt wyjścia dla długookresowego planowania finansowego w oświacie i dla wyrównania sytuacji finansowej poszczególnych podmiotów w procesie wykorzystania wszystkich źródeł znormalizowanego finansowania w ich optymalnej strukturze.

g) celem zapewnienia odpowiedniego pola decyzji dla kierownictw podmiotów oświatowych, inspektoratów szkolnych, kuratoriów i Ministerstwa Oświaty i Wychowania - na miarę konkretnych warunków miejsca i czasu - należy w pełni "zgrać" podziałki klasyfikacji budżetowej z projektowanym branżowym planem kont syntetycznych i urzędzeń analitycznych oraz sprawozdawczością w jednostkach naturalnych i pieniężnych.

5. Kwestię otwartą i wymagającą specjalnych analiz pozostaje nadal problem zakresu i form finansowania przedmiotowego (według zadań i czynności), zwłaszcza działalności pomocniczej w stosunku do samego procesu dydaktyczno-wychowawczego.

Janusz Chechliński

EDUCATION'S ECONOMIC-FINANCIAL SYSTEM IN THE LIGHT OF THE ECONOMIC REFORM ASSUMPTIONS

The problem connected with the economic-financial system in the sphere of education were presented from various points of view. A starting point is provided by the account of unit variable and fixed costs as an alternative to a comparative account of costs on the macro scale and a costs account on the micro scale along with the principle of the so-called statistical trend extrapolation. Comparative and extrapolation methods are most primitive from the economic point of view, and they will always be synonymous simultaneously with surplus and shortage of resources for particular basic units and for the entire system of education. It was presented against an example of trends in Poland's expenditure on education in the 1970's. Another prob-

less area is represented by determinants of the account of unit variable and fixed costs connected with recording, reporting and budgetary classification. The third area includes an attempt at presentation of possibilities for application of an econometric model in financial planning within budgetary units, and the fourth - the problem concerning forms of financing budgetary outlays in the system of education. The analysis closes with a very extensive series of conclusions afforded by studies on sources of financing, costs and forms of financing the system of education carried out by a research team in the Chair of Finance at University of Łódź. All conclusions could be divided into two groups - diagnostic (evaluating) and projecting (reform), first of all, in the context - forms and sources of financing and costs account.