

Krystyna Piotrowska-Marczak*

SPECYFIKA RACHUNKU EKONOMICZNEGO
W SFERZE USŁUG SPOŁECZNYCH

Rozpatrując zasadę racjonalnego gospodarowania trzeba ustalić czy ma ona walor powszechności, a zatem, czy można ją zastosować do wszystkich dziedzin gospodarki. W literaturze spotyka się poglądy o ograniczeniu omawianej zasady. Stwierdza się mianowicie, że "Ocena racjonalności ekonomicznej wymaga porównania ponoszonych nakładów z uzyskanymi wynikami. Aby otrzymać obraz porównywalny zarówno cele, jak i środki muszą być sprowadzone do wspólnego mianownika - pieniądza"¹. To kategoryczne stwierdzenie straciło już moc obowiązującą powszechnie. Klasyczna zasada racjonalności gospodarowania, którą obejmowało się tylko to co po stronie celów i środków można ująć w kategoriach wymiernych, musi zostać poddana weryfikacji. Potrzebna jest tu znajomość faktów, głównie tych, które są istotne dla zależności przyczynowo-skutkowych, mających znaczenie dla procesu zmian. W konsekwencji "występowanie przesłanek niewymiernych i pozaeconomicznych powoduje jednak, że nie ma jednego jednorodnego systemu rachunku ekonomicznego racjonalności ogólnospołecznej"², a "Ograniczoność racjonalności mikroekonomicz-

* Prof., dr. hab., kierownik Zakładu Finansów Lokalnych Katedry Finansów i Bankowości UŁ.

¹ B. Kamiński, M. Okólski, Racjonalność systemów społeczno-ekonomicznych w świetle prawa entropii, [w:] Racjonalność gospodarowania w socjalizmie, PWE, Warszawa 1980, s. 325.

² J. Pajestka, Świadome kształtowanie procesów społeczno-gospodarczych w gospodarce socjalistycznej, [w:] Racjonalność gospodarowania..., s. 299.

nej może być rozumiana jako pewna cena jej praktycznej siły i skuteczności"³.

Stąd, chociaż zasada racjonalności gospodarowania powstała na gruncie działalności gospodarczej, to jej zastosowanie nie ogranicza się wyłącznie do sfery materialnej, ale rozszerza się na sferę niematerialną, przede wszystkim sferę usług społecznych.

Takie ujęcie nie tylko pozwala na zastosowanie racjonalności gospodarowania w sferze usług społecznych, ale wymaga stwierdzenia, że zasada ta nie sprowadza się wyłącznie do rachunkowej zależności między nakładami i efektami. "Racjonalne decyzje gospodarcze muszą uwzględnić trudności w znalezieniu niektórych efektów ponoszonych nakładów oraz wielorakość celów i środków ich realizacji"⁴. Jeżeli przyjmie się, że sfera usług społecznych jest systemem, to jednym z podstawowych warunków sprawnego jej funkcjonowania jest racjonalne gospodarowanie, co odnosi się w szczególności do gospodarki finansowej i dotyczy przede wszystkim form finansowania, źródeł finansowania i rachunku kosztów. Przy czym punktem wyjścia musi być rachunek kosztów.

Niezależnie od celów społecznych, politycznych i innych, ponoszone nakłady muszą być do czegoś odnoszone, a najlepszym odniesieniem są w omawianej sferze koszty.

Ponieważ związki między nakładami i efektami w sferze usług społecznych nie są bezpośrednio kwantyfikowane, istnieje konieczność wprowadzenia w tym obszarze ograniczonego rachunku ekonomicznego, opartego przede wszystkim na rachunku kosztów i dodatkowo na rachunku efektów. Dotyczy to zarówno rachunków w skali mikroekonomicznej, jak i makroekonomicznej. Jest to przede wszystkim związane z trudnościami wyliczenia pełnego kosztu usług społecznych. Podobnie jak sfera materialna, tak i sfera usług społecznych zużywa dobra trwałe, materialne środki obrotowe, usługi niematerialne w postaci przepływów w sferze usług oraz pracę żywą.

Żużycie dóbr trwałych przez bardzo długi okres nie było w omawianej sferze rejestrowane, a zatem nie obliczano amortyzacji. Współcześnie wzorem wielu krajów odchodzi się od tej praktyki, niezależnie od tego z jakich źródeł sfera ta jest finansowana.

³ Tamże, s. 299.

⁴ S. O w s i a k, Metody budżetowania sfery nieprodukcyjnej, ZN AE w Krakowie, 1983, nr 60, s. 13.

Następny element kosztu, jakim jest zużycie materialnych środków obrotowych, także napotyka na wiele trudności, szczególnie jest to związane z ustaleniem ich rzeczywistych rozmiarów. Jest to skorelowane głównie z problemami cen. Chodzi mianowicie o rozstrzygnięcie, jakie ceny brać za podstawę: zbytu, czy zbliżone do obowiązujących na rynku. Są autorzy⁵, którzy w tej kwestii wypowiadają się jednoznacznie, twierdząc, że koszt powinien w tym przypadku być liczony tak jak w rachunku dochodu narodowego, czyli po cenach efektywnie płaconych.

Osobną kwestię stanowi zakres liczonych kosztów rzeczowych. Wydaje się, że najlepszym rozwiązaniem jest uwzględnienie wszystkich kosztów. Wtedy nie będzie np. dylematu, czy do kosztów szpitala zaliczyć koszty wyżywienia pacjentów, czy nie.

W odniesieniu do kosztów usług niematerialnych należy stwierdzić, że w tej sferze muszą być one traktowane jako element nakładów, gdyż innego wyjścia ze względu na charakter wytwarzanych "produktów" nie ma.

Ostatnim elementem omawianego rachunku jest koszt pracy żywej, na który składają się przede wszystkim płace. Koszty te stanowią wartość dodaną usług niematerialnych w przeciwieństwie do pozostałych, które są elementem pracy przeniesionej. Wymaga to jednak zaakceptowania założenia, że usługi te tworzą wartość, której częścią jest wartość dodatkowa. Zasadniczy problem w tym zakresie sprowadza się do ustalenia metod i sposobów jej pomiaru.

Przystępując do przeprowadzenia rachunku kosztów trzeba zatem w pierwszym rzędzie ustalić zasady stanowiące jego podstawę oraz stworzyć odpowiednie warunki statystyczno-ewidencyjne umożliwiające realizację takiej operacji.

Aktualnie ograniczenie możliwości przeprowadzenia rachunku kosztów w sferze usług społecznych jest spowodowane następującymi przyczynami:

- 1) brakiem możliwości ich odniesienia do efektów,
- 2) brakiem powiązania między zmianą wielkości kosztów a ilością i jakością usług,
- 3) niepełnym pomiarem wartości usług przez fakt nie uwzględnienia produktu dodatkowego.

⁵ J. W i e r z b i c k i, Rachunek usług niematerialnych w gospodarce narodowej, PWN, Warszawa 1973, s. 120.

Trudności te trzeba pokonać, jeśli chce się racjonalizować mechanizmy planowania i finansowania w sferze usług społecznych. Drogę w tym zakresie powinny wyznaczać badania. Zanim jednak się do nich przystąpi, należy najpierw opracować metodologiczne ich podstawy. Chcąc np. ocenić działalność konkretnej placówki w omawianej sferze, trzeba znaleźć odpowiednie sposoby jej pomiaru. Właściwą, a równocześnie realną, podstawę w tym zakresie mogą stanowić koszty jednostkowe. Na pierwszym etapie prac problem sprowadza się nie do konkretnych miar kosztów, dających w rezultacie koszt jednostkowy, ale zasad ich obliczania. Takie założenie metodologiczne jest niezbędne, ponieważ stanowi określoną dyrektywę dla gromadzenia danych na szczeblu jednostek podstawowych⁶.

W tym miejscu należy wyraźnie zaznaczyć, że rachunek kosztów, chociaż niezbędny, nie jest wystarczającą podstawą do racjonalizacji gospodarki finansowej, bowiem musi mu towarzyszyć analiza rezultatów uzyskanych przy danych kosztach. Wymaga to zastanowienia się nad problemami dotyczącymi efektywności usług społecznych.

Na wstępie trzeba stwierdzić, że z pojęciem efektywności ekonomicznej stosowanym w sferze usług społecznych związanych jest wiele kontrowersji.

Najogólniej przez efektywność ekonomiczną rozumie się rezultat działalności systemu, określony przez stosunek uzyskanego wyniku do poniesionego nakładu⁷. Jest to rozszerzone rozumienie efektywności, oznaczającej stosunek między dwoma faktami, z których jeden jest przyczyną, a drugi skutkiem.

Konsekwencją takiego podejścia jest rozpatrywanie efektywności ekonomicznej w sferze usług społecznych w trzech płaszczyznach: makroekonomicznej, mikroekonomicznej i indywidualnej. W pierwszym przypadku chodzi o wpływ poszczególnych dziedzin sfery niematerialnej na procesy wzrostu gospodarczego. W drugim jest to związane z efektami pracy, a więc zarówno jej wydajnością, jak i jakością. I wreszcie na trzeciej płaszczyźnie bierze się pod uwagę związek jaki występuje między indywidualnymi nakładami na sferę usług społecznych a poziomem dochodów.

⁶ K. P i ó t r o w s k a, Założenia metodologiczne badania kosztów w sferze niematerialnej, "Wiadomości Statystyczne" 1978, nr 8.

⁷ M. N i e d u s z y ŋ s k i, Analiza nakładów na usługi społeczne w krajach RWPG, Warszawa 1975, s. 87.

Na kwestię efektywności należy także spojrzeć od strony tak całego społeczeństwa, jak i jego poszczególnych członków. Analizując problem z tego punktu widzenia należy wyróżnić efektywność ekonomiczną bezpośrednią i pośrednią. Dla sfery usług społecznych charakterystyczna jest przewaga efektów pośrednich. Na przykład dzięki dobrej jakości usług w dziedzinie ochrony zdrowia uzyskuje się polepszenie stanu zdrowia ludności, co z kolei wpływając na wyższą wydajność pracy, prowadzi do zwiększenia dochodu narodowego. Zatem nakłady na społeczną służbę zdrowia pośrednią drogą doprowadzają do efektu ekonomicznego w postaci wzrostu rozmiarów dochodu narodowego.

W praktyce podstawowe trudności związane z ustaleniem efektywności, sprowadzają się do kwestii kwantyfikacji efektów z jednej strony i ustalenia współczynnika, za pomocą którego można określić oddziaływanie zwrotne efektów na nakłady z drugiej strony⁸.

Na tym gruncie zarysowuje się konieczność rozważenia różnych metod analizy efektywności, właściwych dla sfery usług społecznych.

Prezentowane w literaturze zarówno polskiej, jak i obcej⁹ metody są wyrazem bardziej poszukiwań, niż rozwiązań nadających się do pełnej akceptacji. Wynika to przede wszystkim z tego, że są to aplikacje przeniesione ze sfery materialnej, wymagające założeń upraszczających. Przykładem może być wykorzystanie funkcji produkcji do badań efektywności szpitali¹⁰.

Różnorodność metod i brak szerokiego zastosowania świadczy o tym, że są to poszukiwania, a nie gotowe wzorce. Pewną próbą kompromisu w omawianej dziedzinie jest nie tyle poszukiwanie metod

⁸ Tamże, s. 88.

⁹ V. K y z l i n k, M. J u r č e k a, J. P e k o v à, Finanční hospodaření rozpočtových a příspěvkových organizací, SNPL, Praha 1986; C. A. B l a d e s, A. J. C u l y e r, A. W a l k e r, Health Service Efficiency: Appraising the Appraisers - A Critical Review of Economic Appraisal in Practice, "Social, Science and Medicine" 1987, 25(5); A. L. S o r o k i n, Financing Health Development Projects Same Macroeconomic Consideration, "Social, Science and Medicine" 1986, 22(3).

¹⁰ M. N i e d u s z y Ń s k i, Analiza efektywności leczenia w szpitalach, "Studia Finansowe" 1974, nr 18.

badawczych możliwych do zastosowania w kwestiach efektywności, ale miar tej efektywności.

Jednak w tym przypadku należy wyraźnie zaznaczyć, że wszystkie propozycje w tym zakresie mają dalece konwencjonalny charakter. Aktualnie umowność ta jest koniecznością. Dodatkowa trudność polega na potrzebie wyodrębnienia obok wskaźników ilościowych, także i jakościowych. W tym przypadku napotyka się szczególne trudności metodologiczne. Dzieje się tak dlatego, że krzyżują się tu dwa rodzaje efektywności: ekonomiczna i społeczna.

Efektywność ekonomiczna może być wyrażona w głównej mierze za pomocą wskaźników ilościowych, natomiast wskaźniki jakościowe są zarówno elementem efektywności ekonomicznej, np. te, które są związane z jakością pracy, jak i efektywności społecznej - związane np. ze wzbogaceniem osobowości człowieka.

Mimo licznych zastrzeżeń, w polskiej literaturze proponuje się różne rozwiązania, które najczęściej odnosi się do konkretnego działu sfery usług społecznych. Na przykład w stosunku do szpitali proponuje się mierzyć efektywność ekonomiczną ilością leczonych przypadków odniesionych do nakładów, a za społeczną efektywność działalności leczniczej uznaje się tę działalność, która zmierza do stałego podnoszenia zdrowia w społeczeństwie¹¹.

Z kolei autorzy zajmujący się problematyką oświatową proponują wprowadzenie wskaźników, które mają charakteryzować badane zjawiska w skali mikroekonomicznej. Na przykład ma tu zastosowanie wskaźnik przeciętnych ekonomicznych efektów wydatkowania jednej złotówki na kształcenie na określonym poziomie. Inny wskaźnik to czas zwrotu nakładów. Występuje on w postaci ilorazu globalnych nakładów na kształcenie przez roczny efekt, jaki przynoszą kwalifikacje wszystkich pracowników¹².

Z kolei w literaturze zachodniej¹³ rozwija się koncepcję rozgraniczającą dwa układy: koszt-korzyść i koszt-efekt.

¹¹ M. N i e d u s z y ŋ s k i, Analiza społecznej i ekonomicznej efektywności usług zdrowia, "Studia Finansowe" 1972, nr 13.

¹² M. W ą s o w i c z, Efektywność kształcenia, próba ustalenia metody szacunku, PWE, Warszawa 1976, s. 120.

¹³ F. B r y e r s, V. M. H a w t h o r n e, Screening for Mild Hypertension; Costs and Benefits, "Journal of Epidemiology and Community Health" 1978, No 32; V. F u c h s, The Health Economy, Harvard University Press, Cambridge (Mass.) 1986.

W przypadku analizy opartej na schemacie koszt-korzyść zakłada się, że można uzyskać różne korzyści przy tych samych kosztach albo stawia się pytanie: o ile zwiększą się koszty przy zwiększonych korzyściach? Warunkiem takich analiz jest zastosowanie tych samych jednostek miary zarówno dla kosztów, jak i korzyści. Najczęściej wyraża się je wartościowo.

Przy zastosowaniu analizy koszt-efekt, porównuje się dwie drogi osiągania tego samego celu, które stanowią podstawę wariantowych rozwiązań i przesłankę wyboru jednego z nich.

Zainteresowanie tak rachunkiem kosztów, jak i rachunkiem efektów z punktu widzenia ogólnospołecznego i ogólnogospodarczego, bez względu na trudności aplikacji do praktyki, przełamuje dotychczasowe schematy myślenia. Dotyczy to głównie rachunku globalnych nakładów ponoszonych na gospodarkę narodową, w którym nie jest pominięta sfera usług społecznych.

Pierwszy etap, związany z doskonaleniem metodologii rachunku kosztów, jest bardziej zaawansowany i powinien stanowić podstawę prac, których celem będzie opracowanie schematów dla rachunku efektywności. Taka kolejność postępowania jest gwarancją, że oba układy będą spójne. Dodatkowy element związany jest z zastosowaniem rachunku kosztów do konstrukcji systemu finansowania. Dopiero połączenie tych wszystkich części stworzy warunki do racjonalizacji gospodarki finansowej w sferze usług społecznych¹⁴.

Podjęta w Polsce w 1982 r. reforma gospodarcza objęła z pewnym opóźnieniem i sferę usług społecznych. Przekształcenia systemu ekonomicznego od strony finansowej dotyczyły w głównej mierze dwóch zagadnień: form oraz źródeł finansowania. Taka kolejność postępowania ma określone konsekwencje dla możliwości wprowadzenia rachunku kosztów i efektów. Tam bowiem, gdzie mamy do czynienia z formami finansowania, charakterystycznymi dla gospodarki budżetowej, szanse na pełne wykorzystanie rachunku kosztów i efektów są ograniczone. Stąd warto przyjrzeć się aktualnej sytuacji w Polsce i na tej podstawie wyprowadzić wnioski dla dalszych prac reformatorskich.

Obecnie, do końca lat osiemdziesiątych, obserwowało się silne tendencje do zachowania starych form finansowania w oświacie, gdzie

¹⁴ Por. szerzej, K. P i o t r o w s k a-M a r c z a k, Finanse sfery niematerialnej, PWE, Warszawa 1987.

prawie niepodzielnie króluje jednostka budżetowa. Nieco bardziej otwarty na zmiany form finansowania jest system w ochronie zdrowia, gdzie modyfikuje się jednostki budżetowe, a obok nich powołuje się zakłady budżetowe oraz inne, nowe formy. Rzeczywista różnorodność form występuje w kulturze i sztuce. Tam wprowadzono nową formę finansowania - instytucje artystyczne, zachowując w nielicznych przypadkach zakłady budżetowe oraz jednostki budżetowe. Rozszerzono także zakres przedsiębiorstw użyteczności publicznej.

Z kolei w dziale turystyka i wypoczynek obserwuje się tendencję do działania różnego rodzaju przedsiębiorstw na rozrachunku gospodarczym. Są to jednostki w przeważającej mierze skomercjalizowane. Margines stanowią takie formy, jak zakłady budżetowe. W tej formie są zorganizowane ośrodki informacji turystycznej, czy jednostki budżetowe, którymi są np. schroniska młodzieżowe podległe władzom oświatowym.

W kulturze fizycznej i sporcie występuje wiele różnych form. Znaczna ich część to zakłady budżetowe, np. ośrodki sportu i rekreacji. Jedynie PZPN jest instytucją "zarabiającą" na siebie przynajmniej na poziomie pełnego pokrycia kosztów.

W sumie zatem w czterech podstawowych działach usług społecznych (łącznie turystykę i sport) największa różnorodność form finansowania występuje w kulturze i sztuce. Największa jednorodność - w oświacie i turystyce. Z tym, że o ile oświata jest w pełnym tego słowa znaczeniu elementem sfery budżetowej, to turystyka - przeciwnie, oparta jest na środkach własnych pochodzących ze sprzedaży usług indywidualnym odbiorcom. Najmniej określone miejsce pod omawianym względem ma kultura fizyczna i sport z tego względu, że często jest ona powiązana ze sferą usług społecznych przez kluby albo ze sferą materialną przez przedsiębiorstwa.

Przedstawione problemy teorii i praktyki finansowania sfery niematerialnej wytyczają drogę przekształcania systemu finansowania sfery usług społecznych. Sprowadzić je można do kilkunastu zasad, w których istotną rolę odgrywa rachunek kosztów i efektów.

W omawianym procesie należy odejść od unifikacji form finansowania. Oznacza to wprowadzenie obok dotychczas obowiązującej jednostki budżetowej innych form, w tym i takich, które gromadzą dochody własne, a dotacje podmiotowe przeznacza się na pokrycie niedoboru kosztów stałych, natomiast dotacje przedmiotowe na pokrycie niedoboru kosztów zmiennych.

Wymaga to rozszerzenia pozabudżetowych źródeł zasilania, w całości gromadzonych przez jednostki podstawowe. Nie oznacza to jednak potrzeby tworzenia scentralizowanych funduszy celowych, zarządzanie którymi ze względu na "odległość" od bezpośrednich wykonawców usług powoduje brak racjonalnego wykorzystania środków.

Konsekwencją wymienionych rozwiązań jest przechodzenie, tam gdzie to jest możliwe, do przedmiotowego systemu finansowania, wiążącego poziom środków pieniężnych z ilością i jakością usług.

Niezależnie jednak od tego, jaką konkretną formą finansowania posługują się jednostki podstawowe, powinny one funkcjonować na zasadzie gospodarności, której podstawą powinien być rachunek kosztów. Z kolei podstawą tego rachunku muszą być odpowiednio dla każdego typu usług ustalone nośniki kosztów. Stanowi to punkt wyjścia dla możliwości wprowadzenia "cen" czy opłat za usługi.

Potrzeba przeprowadzenia rachunku kosztów wymaga zmian w klasyfikacji budżetowej. Powinna ona być bardziej zagregowana, co dodatkowo pozwoliłoby na bardziej elastyczną, a tym samym lepiej dostosowaną do potrzeb gospodarkę finansową.

Konsekwencją zmian w klasyfikacji budżetowej powinny być zmiany w ewidencji i sprawozdawczości. W tym przypadku trzeba zwrócić szczególną uwagę, aby wszystkie te systemy były ze sobą zsynchronizowane, a nie izolowane i wzajemnie nieprzekładalne.

Powiązanie potrzeb i środków na ich realizację wymaga powiązania systemów planowania finansowego i rzeczowego tak, aby były one spójne. Pociąga to za sobą konieczność operowania podobnymi lub uzupełniającymi się wskaźnikami planowania rzeczowego i finansowego.

I wreszcie, aby poprawić jakość usług należy wprowadzić system motywacyjny. Wymaga to podziału wynagrodzeń w sferze usług społecznych na część podstawową, która byłaby wynagrodzeniem za gotowość do pracy i część dodatkową, uzależnioną od ilości i jakości pracy.

Przedstawione propozycje zmian explicite wyznaczają w nich wiodącą rolę rachunku kosztów i efektów, która ma dwa aspekty. Pierwszy to stworzenie szans na rzetelną ocenę jednostek działających w sferze usług społecznych. Drugi, to stworzenie możliwości lepszego zaspokojenia potrzeb, opartego na realnych podstawach.

Są to drogi, które prowadzą do wyjścia z czarownego kręgu nie-

*racjonalnego, filozofii
bezpieczeństwa i innych*

uzasadnionej filozofii bezpłatności usług, w którym nie wiadomo, ile faktycznie kosztują one społeczeństwo.

Krystyna Piotrowska-Marczak

SPECIFIC CHARACTER OF ECONOMIC CALCULUS IN THE SPHERE
OF SOCIAL SERVICES

There is posed a question in the article whether the principle of rationality of economic management can find its application in relation to the sphere of social services.

Parallely, the authoress presents a thesis about a specific character of this sphere, which boils down to a departure from the principle of accounting relationship between inputs and effects. This is followed by deliberations on cost accounting supported by effects accounting.

The proposals of changes advanced here aim at creating opportunities for reliable evaluation of entities operating in the sphere of social services and for better satisfaction of needs in response to real needs.