

Anna JARZĘMBSKA¹

SPECYFIKA BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO PUBLICZNEJ SZKOŁY WYŻSZEJ

Streszczenie

W zróżnicowanym środowisku gospodarczym wiele podmiotów charakteryzuje się szczególnymi cechami sprawozdania finansowego, pomimo stosowania tych samych przepisów ustawy o rachunkowości. Jednym z takich podmiotów podlegających obowiązkowi badania sprawozdania finansowego są publiczne szkoły wyższe. Niniejszy artykuł ukazuje specyficzne, właściwe tylko dla uczelni publicznych obszary, które należy uwzględnić zwłaszcza w przypadku badania sprawozdania finansowego.

Słowa kluczowe: szkoły wyższe, badanie sprawozdania finansowego

AUDITS OF FINANCIAL STATEMENTS OF PUBLIC UNIVERSITIES: THEIR SPECIFIC NATURE

Summary

In a diversified economic environment, the financial statements of many entities are characterised by certain specific features, even though they operate under the same Accountancy Act as others. Public higher education institutions are among such entities. This paper indicates specific areas, typical of public education research reports, which should be taken into consideration when investigating the financial statements of universities.

Key words: university, audit of financial statements

DOI: 10.15290/ose.2015.02.74.13

1. Wstęp

W zróżnicowanym środowisku gospodarczym istnieje wiele podmiotów, których specyfika działalności skutkuje tym, że chociaż wszystkie prowadzą swoją ewidencję księgową na podstawie ustawy o rachunkowości, to ich sprawozdania i ewidencja księgowa są znacząco różne. Powszechnie znanym faktem jest to, że te same wskaźniki ekonomiczne mają różne wartości referencyjne w zależności od branży, w której działa dany podmiot.

¹ Mgr Anna Jarzęmbaska, Wydział Ekonomii i Zarządzania, Uniwersytet w Białymstoku; e-mail: a.jarzemska@uwb.edu.pl.

Sprawa komplikuje się dodatkowo, gdy podmiot funkcjonuje i prowadzi gospodarkę finansową według przepisów szczegółowych. Jednym z takich podmiotów są publiczne szkoły wyższe. Aby uwzględnić specyfikę podmiotów funkcjonujących w różnych branżach, w latach pięćdziesiątych-sześćdziesiątych biegłych rewidentów, zwanych wtedy dyplomowanymi biegłymi księgowymi, obowiązywała specjalizacja z podziałem na: przemysł, budownictwo, handel, rolnictwo i budżet. Organizacją badań zajmowały się branżowe zjednoczenia. Od połowy lat sześćdziesiątych aż do transformacji badania sprawozdań finansowych były organizowane w przekroju terenowym przez okręgowe zarządy dochodów państwa i kontroli finansowej (dalej organy skarbowe), [Dubicki, 2011, s. 25]. W dzisiejszej rzeczywistości, gdy rynek wymusza od biegłego rewidenta większą uniwersalność, na wąskie specjalizacje mogą sobie pozwolić jedynie biegli rewidentzi zatrudnieni w dużych firmach audytorskich. Z drugiej strony, kodeks etyki biegłego rewidenta wymaga od osoby wykonującej zawód, aby podejmowała się wykonywania usług poświadczających jedynie w zakresie swojej najlepszej wiedzy i w razie nieposiadania takowej rezygnowała ze zlecenia lub wchodziła we współpracę z osobą posiadającą odpowiednią wiedzę. Z uwagi na to, w prasie branżowej pojawiają się co jakiś czas opracowania traktujące o specyfice badania różnych branż.

Zgodnie z *Krajowym Standardem Rewizji Finansowej numer 1* oraz z przepisami art. 65 *Ustawy o rachunkowości*, celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową we wszystkich istotnych aspektach, jak też wynik finansowy jednostki, której sprawozdanie jest badane. Biegły rewident ma zatem stwierdzić, czy sprawozdanie (jako całość) i księgi rachunkowe (stanowiące podstawę jego sporządzenia) są wolne od uchybień polegających na pominięciu lub zniekształceniu informacji ważnych (istotnych) dla czytelnika, jak również czy można uznać za wiarygodne (rzetelne, zgodne z wymagającymi zastosowania zasadami rachunkowości) i jasne informacje zawarte w tym sprawozdaniu [Uchwała, Nr 1608/38/2010 KIRBR, par. 10]. Zgodnie z *Krajowym Standardem Rewizji Finansowej numer 1*, badanie sprawozdania finansowego kończy się wydaniem przez biegłego rewidenta dwóch dokumentów: raportu z badania oraz opinii o sprawozdaniu finansowym. Badanie sprawozdania finansowego kończy się wydaniem jednej z czterech możliwych wersji opinii:

- opinii bez zastrzeżeń;
- opinii z zastrzeżeniami;
- opinii negatywnej;
- odmowy wyrażenia opinii.

Międzynarodowy Standard Rewizji Finansowej (MSRF) interpretuje tę kwestię w inny sposób, stwierdzając, że celem badania sprawozdania finansowego jest poprawa zaufania zamierzonego użytkownika do sprawozdania finansowego. Cel ten jest osiąganym przez biegłego rewidenta dzięki wyrażeniu opinii, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej. Oczywiście o poprawie zaufania do sprawozdania finansowego można mówić tylko w przypadkach opinii pozytywnej (z zastrzeżeniami lub bez zastrzeżeń).

Aby wyrazić taką opinię, badanie sprawozdania finansowego musi być odpowiednio zaplanowane i przygotowane. Norma 1.36 określa, że czynności rozpoczynające planowanie badania zależą od: wielkości i złożoności działalności badanej jednostki, jej sytuacji prawnej i ekonomicznej, jakości jej systemu księgowości i kontroli wewnętrznej, a także znajomości jednostki [Lachowski, 2009, s. 84]. Według Międzynarodowego Standardu Rewizji Finansowej numer 315, przez pojęcie *poznanie jednostki i jej środowiska* należy rozumieć takie kwestie, jak:

- wpływ czynników branżowych, regulacyjnych oraz innych zewnętrznych, włączywszy w to ramy koncepcyjne sprawozdawczości finansowej przyjęte przez jednostkę;
- rodzaj jednostki z uwzględnieniem przyjętych szczegółowych zasad rachunkowości, ich wyboru (jeżeli jest to możliwe) i faktycznego zastosowania;
- cele jednostki, strategia oraz powiązane z nią ryzyka gospodarcze, które mogą skutkować powstaniem istotnej nieprawidłowości w sprawozdaniu finansowym;
- pomiar i przegląd realizacji planów finansowych, czynniki wpływające na poziom poznania kierownictwa i kluczowych pracowników;
- system kontroli wewnętrznej [Lachowski, 2009, s. 85].

Celem niniejszego artykułu jest przybliżenie problematyki związanej ze specyfiką badania sprawozdań publicznych szkół wyższych, a także specyfiki obszarów badania, takich jak: wynik na poszczególnych rodzajach działalności, struktura kosztów, rentowność, płynność, struktura bilansu, fundusze i sposób ich funkcjonowania w przypadku szkół wyższych publicznych. Opracowanie zostało przygotowane na podstawie badań, dostępnych pozycji literaturowych i obowiązujących aktów prawnych.

2. Charakterystyka działalności szkoły wyższej z punktu widzenia badającego sprawozdanie finansowe

Szkoły wyższe funkcjonują na podstawie *Ustawy z dnia 27 lipca Prawo o szkolnictwie wyższym* [Ustawa..., 2005]. Publiczne uczelnie akademickie są powoływane do życia ustawami, zaś publiczne uczelnie zawodowe – rozporządzeniami ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego i nie podlegają wpisowi do ewidencji działalności gospodarczej. Od dnia 1 stycznia 2013 roku obowiązuje nowe *Rozporządzenie z dnia 29 grudnia 2012 roku w sprawie gospodarki finansowej szkół wyższych*. Określa ono w dużym stopniu ramy prowadzenia gospodarki finansowej szkół wyższych, uściślając ustawy obowiązek wyodrębniania w kosztach szkół wyższych kosztów pokrywanych z dotacji budżetowej oraz kosztów pokrywanych z przychodów własnych. Publiczny charakter szkolnictwa wyższego znajduje odzwierciedlenie w obowiązku przestrzegania przez publiczne szkoły wyższe wielu zasad obowiązujących w sektorze finansów publicznych, do którego należą. Zasady gospodarki finansowej szkół wyższych muszą także uwzględniać wymogi *Ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości* [Ustawa..., 1994], *Ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych* [Ustawa..., 1992], *Ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług* [Ustawa..., 2004] oraz *Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych* [Ustawa..., 1991]. Cechą wyróżniającą uczel-

nie publiczne jest finansowanie jej podstawowej działalności w znacznej mierze z dotacji budżetowych oraz w mniejszym stopniu możliwość finansowania z innych środków. Co do zasady uczelnia otrzymuje dotacje należące do dwóch grup dotacji wymienionych w UOFP: dotacje celowe przeznaczone na konkretne cele wskazane w ustawie, w tym na badania naukowe i prace rozwojowe, jak również dotacje podmiotowe (obejmujące środki dla podmiotu wskazanego w odrębnej ustawie, wyłącznie na dofinansowanie działalności bieżącej, art. 131 UOFP). Podstawową dotacją podmiotową, otrzymywaną przez uczelnię publiczną, jest dotacja stacjonarna przeznaczona na zadania związane z kształceniem studentów studiów stacjonarnych, uczestników stacjonarnych studiów doktoranckich i kadr naukowych oraz utrzymaniem uczelni, w tym na remonty. Uczelnia może również otrzymywać dotację podmiotową na dofinansowanie zadań projakościowych przeznaczonych na:

- dofinansowanie jednostek organizacyjnych mających status KNOW, w tym z tytułu dodatku do wynagrodzenia dla pracowników oraz specjalnych stypendiów naukowych dla uczestników stacjonarnych studiów doktoranckich, a także specjalnych stypendiów naukowych dla studentów;
- dofinansowanie podstawowych jednostek organizacyjnych uczelni posiadających ocenę wyróżniającą na podstawie opinii Komisji dotyczącej oceny kształcenia;
- dofinansowanie podstawowych jednostek organizacyjnych uczelni w zakresie wdrażania systemów poprawy jakości kształcenia oraz Krajowych Ram Kwalifikacji;
- finansowanie zwiększenia wysokości stypendiów doktoranckich dla 30% najlepszych doktorantów.

W trakcie badania obszary dotyczące właściwego wykorzystania dotacji są szczególnie istotne, gdyż w przypadku wydatkowania dotacji niezgodnie z przeznaczeniem podlega ona zwrotowi wraz z odsetkami według stawki należności podatkowych. Z jednej strony, uchybienie tym zasadom stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych, z drugiej zaś naraża płynność finansową uczelni. Na szczególną uwagę zasługuje fakt, że chociaż niewykorzystana dotacja nie podlega zwrotowi, to w sytuacji wykazywania przez szkołę wyższą ujemnego wyniku finansowego, jest ważne przede wszystkim właściwe wydatkowanie przyznanych środków. Zasilają one bezpośrednio przychody, stąd w przypadku niewydatkowania w roku, w którym szkoła osiągnie ujemny wynik finansowy, pośrednio służą one pokryciu straty pochodzącej ze źródeł niepodlegających pokryciu z dotacji. W związku z tym może pojawić się zarzut wykorzystania środków dotacyjnych niezgodnie z przeznaczeniem. W nawiązaniu do tego zapisu, w sytuacji wygenerowania przez uczelnię dodatniego wyniku finansowego i niewydatkowania dotacji w roku otrzymania, ma ona dwie możliwości: może niewydaną kwotę odnieść na rozliczenia międzyokresowe przychodów i rozliczyć z kosztami lat następnych lub odnieść ją bezpośrednio w przychody. Takie rozwiązanie pośrednio pozwala na sfinansowanie wydatków majątkowych z dotacji projakościowej.

Z uwagi na obowiązek stosowania przez uczelnie publiczne przepisów *Ustawy o finansach publicznych*, badanie sprawozdania publicznej szkoły wyższej powinno także uwzględniać specyfikę publicznego charakteru takiej uczelni. Dodatkowo osoby kierujące uczelniami publicznymi podlegają *Ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny*

finansów publicznych. Ujawnienie ewentualnych naruszeń tej dyscypliny jest szczególnie istotne ze względu na zapisy w *Krajowych Standardach Rewizji Finansowej*, według których badanie sprawozdania finansowego powinno dostarczać podstaw do stwierdzenia, że sprawozdanie finansowe jest zgodne z obowiązującymi jednostką przepisami prawa, postanowieniami statutu lub umowy, które wpływają na sprawozdanie finansowe [*Krajowy Standard Rewizji Finansowej numer 1*, ust. 12, lit. B]. Zgodnie z artykułem 51 ustęp 3 *Ustawy o finansach publicznych*, dowodem dokonania wstępnej kontroli przez głównego księgowego jest jego podpis złożony na dokumentach dotyczących danej operacji. Złożenie podpisu przez głównego księgowego na dokumencie, obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo, oznacza, że:

- nie zgłasza zastrzeżeń do przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości tej operacji i jej zgodności z prawem;
- nie zgłasza zastrzeżeń do kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów dotyczących tej operacji;
- zobowiązanie finansowe wynikające z tej operacji mieści się w planie finansowym jednostki.

W kontekście tego zapisu należy zwrócić uwagę na właściwe udokumentowanie poniesionych wydatków. Zamieszczone na dokumentach znaki rewizyjne powinny być zgodne z wymogami określonymi w instrukcji obiegu dokumentów lub równorzędnym mu dokumencie. Odpowiednie opisy dokumentów księgowych mają znaczenie również na gruncie *Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*. Wprowadzie *Ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym* zwalnia szkołę wyższą z obowiązków podatkowych, ale zakres tego zwolnienia odnosi się tylko do działalności statutowej. W związku z tym warto również zwrócić uwagę na to, czy niektóre z działalności prowadzonych przez uczelnie mieszczą się w katalogu działalności przewidzianych przez statut uczelni, aby nie narazić się na zarzut wydatkowania wyniku finansowego na działalność niemieszczącą się w katalogu działalności statutowej.

Wartościową lekturą dla biegłych rozpoczynających badanie szkół wyższych, którzy nie zetknęli się dotychczas z tego typu klientami, są raporty pokontrolne z kontroli szkół wyższych. Wskazują one niektóre obszary działalności uczelni szczególnie narażone na nieprawidłowości ze względu na specyfikę działalności, a także ze względu na pewne zaszłości historyczne. Jedną z takich przykładowych zaszłości był zanikający obecnie zwyczaj ujmowania czesnego według zasady kasowej. Było to związane z tym, że do dnia wejścia w życie *Ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym* [*Ustawa...*, 2005] szkoły wyższe były zaliczane do jednostek państwowej sfery budżetowej, a nie, tak jak w tej chwili, jedynie do jednostek sfery finansów publicznych. Innym powodem był także fakt nieposiadania przez szkołę odpowiednich narzędzi informatycznych. Obecnie rozwój systemów obsługi studenta, zwłaszcza związanych z systemami obsługi płatności masowych, stanowi rozwiązanie tego problemu. Problemem, który bywał wprawdzie poruszany w raportach pokontrolnych, lecz do grudnia 2012 roku nie znajdował odzwierciedlenia w wymogach przepisów, jest kwestia prowadzenia osobnej ewidencji kosztów dla studiów stacjonarnych i niestacjonarnych, w tym wyodrębnienie kosztów pokrywanych z dotacji stacjonarnej. Dodatkowo ustawodawca nałożył obowiązek prowadzenia ewidencji z rozróżnieniem poszczególnych stopni studiów. *Rozporządzenie w spra-*

nie gospodarki finansowej szkół wyższych podaje, co prawda, możliwość rozliczania kosztów płatnej dydaktyki według faktycznie przepracowanych godzin, lecz nie wyklucza zastosowania innych metod przyjętych przez daną szkołę. Najważniejszym kosztem są tutaj koszty godzin dydaktycznych, a sposób ich rozliczania może znacząco wpłynąć zarówno na kosztowność studiów stacjonarnych, jak i niestacjonarnych. Zatem szczególnie istotne jest, aby podczas badania zwrócić uwagę na to, czy metodologia rozliczania kosztów kształcenia została uregulowana w polityce rachunkowości lub innym akcie zgodnie z rozporządzeniem. Bardzo ważne jest również, czy metodologia rozliczania kosztów księgowych jest w spójny sposób powiązana z metodami kalkulacji odpłatności za usługi edukacyjne, a co za tym idzie, czy wysokość odpłatności za usługi dydaktyczne jest ustalana w prawidłowej wysokości. *Ustawa Prawo o Szkolnictwie Wyższym* wprowadza ograniczenie czesnego do wysokości kosztów ponoszonych w zakresie niezbędnym do uruchomienia i prowadzenia na danej uczelni odpowiednio studiów lub studiów doktoranckich z uwzględnieniem kosztów przygotowania i wdrażania strategii rozwoju uczelni, zwłaszcza rozwoju kadr naukowych i infrastruktury dydaktyczno-naukowej, w tym amortyzacji i remontów. Stąd z punktu widzenia finansów uczelni znaczące jest odpowiednie udokumentowanie zarówno kosztów dotyczących prowadzenia kierunku, jak i sposobu rozliczania kosztów uruchomienia kierunku oraz metodologii obciążania odpłatności za usługi edukacyjne kosztami przygotowania i wdrażania strategii rozwoju uczelni. Sprawą wyjątkowej wagi jest fakt, aby przychody z tytułu organizacji i przeprowadzenia studiów pokrywały przynajmniej koszty zmienne, rozumiane jako wynagrodzenia płatne w ramach godzin ponadwymiarowych, jak również koszty materialne organizacji i przeprowadzenia. W raporcie z kontroli NIK w szkołach wyższych, przeprowadzonej za lata 2008-2010 (I półrocze), wskazano, że w kontrolowanych jednostkach występowały w równej mierze przypadki prowadzenia kształcenia na studiach stacjonarnych poniżej ponoszonych kosztów, jak i znacznie powyżej. Tym wyraźniejsza jest więc konieczność, wprowadzonego przez nowe rozporządzenie o gospodarce finansowej publicznych szkół wyższych, stosowania podziału kosztów dydaktycznych na dotyczące studiów stacjonarnych i niestacjonarnych oraz w dalszym podziale na poszczególne stopnie studiów.

Z uwagi na zapisy *Ustawy Prawo o Szkolnictwie Wyższym* bardzo charakterystyczna dla szkoły wyższej jest także okresowa rotacja kadry zarządzającej, wynikająca z ograniczenia powtarzalności kadencji rektora do dwóch, następujących po sobie, po których musi nastąpić przynajmniej jedna kadencja sprawowana przez inną osobę. W przypadku uczelni całkowita wymiana kadry zarządzającej nie jest więc niczym niepokojącym. Jest ona jedynie wyrazem samorządności akademickiej.

Kolejną cechą, odróżniającą publiczne szkoły wyższe od innych podmiotów, jest ich brak zdolności upadłościowej. Wprawdzie *Ustawa z dnia 28 lutego 2003 roku Prawo upadłościowe i naprawcze* [*Ustawa z dnia 28 lutego...*, 2003] wyklucza możliwość upadłości uczelni w dającej się przewidzieć przyszłości, ale *Ustawa Prawo o Szkolnictwie Wyższym* przewiduje szereg procedur sanacyjnych w przypadku przekroczenia przez szkołę wyższą ustawowego poziomu strat liczonego za ostatnie pięć lat w stosunku do wysokości dotacji budżetowej. W skrajnych przypadkach może nawet dojść do ustanowienia nadzoru komisarycznego nad uczelnią i zawieszenia działania wszystkich organów. Nie

zagroża to wprowadzie ciągłości działalności jednostki, jednak w znacznym stopniu ogranicza autonomię uczelni.

3. Specyficzne obszary badania sprawozdań finansowych szkół wyższych

Zarówno bilans, jak i rachunek zysków i strat szkoły wyższej mają pewną strukturę charakterystyczną dla tych jednostek. Zgodnie z *Rozporządzeniem Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 29 grudnia 2012 roku w sprawie gospodarki finansowej szkół wyższych*, uczelnie mają obowiązek stosowania rodzajowego rachunku zysków i strat. Zwraca tu uwagę stosunkowo duży udział amortyzacji, powodujący często, że pozycja C rachunku zysków i strat „zysk/strata ze sprzedaży” wielokrotnie wykazuje wartości ujemne, pomimo rocznego wykazywania zysku netto przez uczelnie. Jest to spowodowane rozliczaniem amortyzacji pochodzącej ze środków trwałych zakupionych z szeroko rozumianych środków dotacyjnych. Tabela 1. odzwierciedla zbiorcze wyniki publicznych szkół wyższych w latach 2008-2011. Wynik ogółu uczelni na działalności dydaktycznej jest ujemny. Jeśli jednak przyjrzeć się skali ujemnego wyniku na działalności dydaktycznej, można zauważyć, że globalnie nie przekracza on wartości amortyzacji. Przykładowo w 2011 roku amortyzacja w publicznych szkołach wyższych wyniosła 921 003,3 tys. zł, zaś strata na działalności dydaktycznej – 499 880,4 tys. zł. Większość inwestycji w środki trwale uczelni wyższych jest finansowana z szeroko pojętych środków publicznych, dlatego można założyć, że znaczna część kosztów amortyzacji znajduje swoje pokrycie w pozostałych przychodach operacyjnych. W źródłach GUS nie było niestety danych obrazujących wielkość przychodów rozliczanych do wysokości amortyzacji pochodzącej ze środków trwałych zakupionych ze środków dotacyjnych. Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego dopiero od roku 2013 uwzględniło takie dane w obowiązujących wzorach planów rzeczowo-finansowych.

TABELA 1.

Wynik finansowy uczelni publicznych na poszczególnych rodzajach działalności, w latach 2008-2011 (w tys. zł)

Wyszczególnienie	2008	2009	2010	2011
Przychody z działalności dydaktycznej ogółem	11 753 624,00	12 389 974,10	12 904 153,30	13 117 409,30
Koszty działalności dydaktycznej ogółem	11 940 906,20	12 557 407,10	13 119 770,70	13 617 289,70
Wynik na działalności dydaktycznej	- 187 282,20	- 167 433,00	- 215 617,40	- 499 880,40
Przychody z działalności badawczej ogółem	2 057 236,60	2 277 016,90	2 607 070,90	2 764 438,90
Koszty działalności badawczej ogółem	2 054 091,30	2 263 483,60	2 580 753,70	2 754 203,80
Wynik na działalności badawczej	3 145,30	13 533,30	26 317,20	10 235,10
Przychody z działalności gospodarczej ogółem	98 934,70	86 303,60	92 414,70	111 165,40
Koszty działalności gospodarczej ogółem	112 833,90	115 286,60	119 164,90	141 263,10
Wynik na działalności gospodarczej	- 13 899,20	- 28 983,00	- 26 750,20	- 30 097,70
Wynik finansowy netto	455 287,90	586 072,80	496 408,50	389 508,00

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [*Szkoły wyższe i ich finanse...*, 2012].

W trakcie badania zwraca uwagę także bardzo wysoki udział wynagrodzeń. Wraz z narzutami osiąga on nawet 70% kosztów rodzajowych. Większość wynagrodzeń stanowią wynagrodzenia osobowe. Jest to związane z misją publicznych szkół wyższych, które oprócz działalności dydaktycznej, kształcą kadre dydaktyczną dla siebie i innych podmiotów. Tylko część absolwentów studiów doktoranckich podejmuje pracę na macierzystej uczelni. Procentowy dział poszczególnych kategorii kosztów obrazuje tabela 2.

TABELA 2.
Struktura kosztów rodzajowych w publicznych szkołach wyższych

Wyszczególnienie	2008	2009	2010	2011
Amortyzacja	4,50%	4,40%	4,70%	5,60%
Zużycie materiałów	7,20%	7,30%	7,50%	7,30%
Usługi obce	8,20%	7,70%	7,80%	7,90%
Podatki i opłaty	1,00%	1,20%	1,50%	1,50%
Wynagrodzenia	59,90%	60,00%	59,00%	58,10%
W tym osobowe	51,50%	51,90%	50,70%	50,00%
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników	13,00%	12,80%	12,40%	12,30%
Pozostałe koszty	6,20%	6,60%	7,10%	7,30%
Razem	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [*Szkoły wyższe i ich finanse...*, 2012].

Na kwestię osiągania przez szkoły wyższe ujemnych wyników na działalności dydaktycznej wpływa fakt ograniczenia przez *Ustawę Prawo o szkolnictwie wyższym* możliwości zarabiania na studiach niestacjonarnych [*Ustawa...*, 2005, art. 99 ust. 2]. Opłata pobierana za kształcenie nie może przekroczyć ponoszonych kosztów z uwzględnieniem amortyzacji i odpisu na fundusz rozwoju uczelni, jeśli jego tworzenie zostało przewidziane przez statut uczelni. Z tego względu optymalnym wynikiem na działalności dydaktycznej jest wynik oscylujący w okolicach zera. Jest on również corocznie zakładany w planach rzeczowo-finansowych, wysyłanych do Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego.

Bardzo ważnym obszarem przy badaniu sprawozdania finansowego szkoły wyższej jest kwestia badania płynności. Wprawdzie, z uwagi na brak zdolności upadłościowej uczelni, nie ma zagrożenia dla kontynuacji działalności, ale wskaźniki ekonomiczno-finansowe zawarte w raporcie z badania stanowią cenne źródło informacji dla potencjalnych czytelników. Ze względu na różnorodność źródeł finansowania rozmaitych rodzajów działalności szkoły wyższej, zazwyczaj posiada ona bardzo wiele rachunków bankowych. Jednak środki na nich gromadzone mogą być wydawane jedynie na ściśle określone cele. Stąd wskaźniki płynności liczone przy okazji badania sprawozdania finansowego mogą wskazywać wyższe wartości, niż wynikałoby to z faktycznej zdolności uczelni do regulowania zobowiązań. W związku z obostrzeniami zawartymi w umowach na dofinansowanie przedsięwzięć prowadzonych przez uczelnie, środki przeznaczone na np. realizację projektów dofinansowywanych z Unii Europejskiej nie mogą być wydatkowane na finansowanie innych działalności. Środki te nie polepszają

więc zdolności uczelni do regulowania zobowiązań. Pewną wskazówką co do faktycznej płynności jest tu więc pozycja G rachunku przepływów pieniężnych „środki o ograniczonej możliwości dysponowania”. Inną cechą, wyróżniającą szkoły wyższe wśród typowych podmiotów podlegających obowiązkowi badania sprawozdania finansowego, jest brak możliwości lokowania środków budżetowych. Zgodnie z artykułem 48 *Ustawy o finansach publicznych*, szkoły wyższe mogą lokować wyłącznie własne środki. Lokata zawsze jest związana z ruchem środków pomiędzy rachunkami, więc zdeponowanie środków dotacyjnych, nawet na lokatach typu *overnight*, stanowi naruszenie *Ustawy o finansach publicznych*. Tłumaczy to pozorną „niegospodarność” uczelni, które nierzadko trzymają znaczne środki na rachunkach bieżących.

Pozycją zasługującą na szczególną uwagę podczas badania sprawozdania finansowego publicznej szkoły wyższej są rozliczenia międzyokresowe przychodów. O ile w typowych firmach pojawia się ona zwykle przy okazji rozliczania kontraktów długoterminowych, o tyle w przypadku szkół wyższych będzie ona występować zawsze w związku ze specyfiką finansowania uczelni publicznych. Do najczęstszych rozliczeń międzyokresowych przychodów występujących w szkole wyższej można zaliczyć:

- dotację stacjonarną otrzymaną w grudniu, przeznaczoną na wypłatę wynagrodzeń nauczycieli w styczniu;
- przychody z tytułu czesnego opłaconego za cały semestr lub rok z góry w części dotyczącej następnego roku obrotowego (ze względu na coraz większą popularność płatności w ratach, pozycja ta zaczyna tracić na znaczeniu);
- otrzymane dotacje na działalność badawczą, projekty unijne, granty lub inne, w części niezajdującej pokrycia kosztami kwalifikowalnymi w danym roku;
- wartość dotacji przypadającej do rozliczenia w następnych latach, otrzymanej na zakup środków trwałych lub darowizny środków trwałych;
- inne przychody przypadające do rozliczenia w następujących latach, jak np. wpłaty na przyszłe konferencje.

Z uwagi na specyfikę realizowanych zadań w uczelniach publicznych istnieją fundusze charakterystyczne tylko dla tego typu jednostek, takie jak: Fundusz Pomocy Materialnej Studentów i Doktorantów, Własny Fundusz Stypendialny czy Fundusz Rozwoju Uczelni, zaś Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych jest naliczany w specyficzny sposób.

W przypadku badania Funduszu Pomocy Materialnej Studentów i Doktorantów szczególną uwagę należy zwrócić na prawidłowe proporcje pomiędzy poszczególnymi rodzajami stypendiów. Bardzo ważne jest, aby stypendia naukowe nie przekroczyły 40% w ogólnej sumie wypłaconych stypendiów naukowych, socjalnych oraz zapomóg. Innym rodzajem stypendiów, który został ograniczony pewnymi widelkami, są stypendia doktoranckie. Nie obowiązuje tu konieczność zachowania proporcji pomiędzy poszczególnymi rodzajami stypendiów, ale ustawowo kwota przeznaczona na wypłatę tych stypendiów nie może być niższa niż wynika to z proporcji liczby doktorantów do liczby studentów oraz nie większa niż 6% wysokości dotacji. Zgodnie z interpretacją Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego, w sytuacji przekroczenia tej proporcji na korzyść stypendiów naukowych różnica powinna być pokryta z pozostałości z lat ubiegłych, pozabudżetowych dochodów Funduszu lub środków własnych szkoły

wyższej. W tym ostatnim przypadku wyraźnie widać, że nieprawidłowości w zachowaniu proporcji pomiędzy stypendiami mogą bezpośrednio obciążać koszty uczelni. Zgodnie z artykułem 103 *Prawo o Szkolnictwie Wyższym*, z dotacji na pomoc materialną mogą być pokrywane: stypendia, remonty domów i stolówek studenckich oraz koszty zadań związanych z dzieleniem i przyznawaniem stypendiów (w wysokości nie większej niż 0,2% przyznanej dotacji). Kolejną sprawą istotną podczas kontroli wykorzystania Funduszu Pomocy Materialnej Studentów i Doktorantów, jest kwestia właściwego zaliczania robót do kategorii remontów, modernizacji czy rozbudowy domów i stolówek studenckich. Zgodnie z *Ustawą Prawo o Szkolnictwie Wyższym*, środki z dotacji na ten fundusz mogą być wykorzystywane wyłącznie na remonty. Pojawia się tu także kwestia niewykorzystywania dotacji na pomoc materialną, związana z blokowaniem środków na remonty. Zgodnie z *Rozporządzeniem Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 19 lipca 2011 roku w sprawie podziału dotacji z budżetu państwa dla uczelni publicznych i niepublicznych oraz jednostek naukowych na pomoc materialną dla studentów i doktorantów*, w przypadku niewykorzystania więcej niż 30% dotacji przyznanej w danym roku kalendarzowym, dotacja na fundusz pomocy materialnej zostanie zmniejszona w następnym roku o kwotę stanowiącą różnicę pomiędzy przewidywanym stanem funduszu w części pochodzącej z dotacji a kwotą stanowiącą 30% kwoty dotacji z roku poprzedniego. Nie ma to wprawdzie wpływu na wynik finansowy uczelni, jednak jest ważne z uwagi na jej dobry wizerunek. Dodatkowo może być sygnałem problemów na etapie planowania wydatków. Działalność związana z funkcjonowaniem domów i stolówek studenckich powinna być finansowana z przychodów pozabudżetowych funduszu. Zgodnie z *Ustawą Prawo o Szkolnictwie Wyższym*, w przypadku zanotowania przez działalność pozabudżetową FPMSiD straty, powinna być ona pokryta z pozostałości pozabudżetowych tego funduszu bądź w przypadku ich braku – zostać pokryta w latach następnych z uzyskanych środków pozabudżetowych. Pojawia się więc tu następny obszar, na który należy zwrócić uwagę przy badaniu sprawozdania finansowego, gdyż permanentnie nierentowna działalność domów i stolówek studenckich może w przyszłości doprowadzić do zachwiania płynności uczelni, nie obciążając bezpośrednio jej kosztów.

Własny Fundusz Stypendialny, zgodnie z *Ustawą Prawo o Szkolnictwie Wyższym*, może być tworzony w ciężar kosztów, pod warunkiem że uczelnia w danym roku obrotowym planowała i zanotowała zysk oraz pod warunkiem że odpis ten został ujęty w planie rzeczowo-finansowym. Warunkiem istnienia tego funduszu jest przewidzenie jego istnienia w statucie. Mogą go zasilać także wpłaty osób fizycznych i prawnych. Może być on wydatkowany na stypendia dla własnych pracowników, doktorantów i studentów. Stypendia z tego funduszu mogą być przyznawane, jeżeli statut uczelni tak stanowi, niezależnie od innych stypendiów.

Fundusz Rozwoju Uczelni zastąpił, funkcjonujący uprzednio, Fundusz Wdrożeniowy. Fundusz ten był przeznaczony na wspieranie badań naukowych lub prac rozwojowych w zakresie działalności innowacyjnej o potencjalnych możliwościach wdrożeniowych, zaś mógł być tworzony z wpłat osób fizycznych i prawnych na podstawie umów zawartych z uczelnią, darowizn oraz środków pochodzących z praw patentowych, innych praw własności przemysłowej oraz licencji udzielonych przez uczelnię. Zgodnie z paragrafem 21 *Rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia*

29 grudnia 2012 roku w sprawie szczególnych zasad gospodarki finansowej szkół wyższych [Rozporządzenia Ministra Nauki..., 2012] środki funduszu wdrożeniowego, według stanu na dzień 31 grudnia 2012 roku, oraz środki należne temu funduszowi przechodzą na fundusz rozwoju uczelni lub fundusz zasadniczy, w przypadku gdy uczelnia nie tworzy funduszu rozwoju uczelni. Środki pochodzące z funduszu wdrożeniowego mogą być wykorzystane według zasad określonych dla funduszu wdrożeniowego w terminach wynikających z zawartych wcześniej umów. Jeśli chodzi o fundusz rozwoju uczelni, to oprócz przejścia środków dotychczasowego funduszu wdrożeniowego może on być tworzony z zysku netto w wysokości nieprzekraczającej 20% tego zysku. Można go utworzyć dopiero po uchwaleniu podziału wyniku finansowego (w korespondencji z kontem „rozliczenie wyniku finansowego”) i co za tym idzie, jego wykorzystanie będzie mogło nastąpić dopiero w roku następnym po osiągnięciu dodatniego wyniku finansowego. Fundusz Rozwoju, w części pochodzącej z odpisów z zysku, można przeznaczyć wyłącznie na wydatki majątkowe. W *Ustawie o rachunkowości* nie funkcjonuje pojęcie wydatków majątkowych, natomiast kategoria ta funkcjonuje tylko na gruncie *Ustawy o finansach publicznych*. Zgodnie z jej zapisami, wydatki majątkowe to: zakup majątku, budowa majątku oraz ulepszenie majątku. W związku z tym w trakcie badania należy zwrócić szczególną uwagę na rozliczenie wydatków Funduszu Rozwoju Uczelni pochodzących ze środków rozwiązane Funduszu Wdrożeniowego.

Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych stanowi kolejny obszar badania regulowany specjalnymi unormowaniami. Zgodnie z *Rozporządzeniem w sprawie szczególnych zasad prowadzenia gospodarki finansowej uczelni publicznych*, z podstawy jego naliczenia usunięto środki przeznaczone przez senat uczelni na zwiększenie wynagrodzeń na podstawie art. 151 ust. 8 *Ustawy prawo o szkolnictwie wyższym*. Zgodnie z jego brzmieniem, senat uczelni może przeznaczyć dodatkowe środki na zwiększenie wynagrodzeń, jeżeli uczelnia posiada na ten cel środki pochodzące z innych źródeł niż określone w art. 94 ust. 1. Zgodnie z wykładnią Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego, zwiększenie to obejmuje wszystkie wynagrodzenia finansowane ze środków innych niż dotacja stacjonarna, w tym również część wynagrodzeń nauczycieli akademickich związaną z zajęciami prowadzonymi w ramach pensum dydaktycznego na studiach innych niż stacjonarne.

4. Podsumowanie

Badanie sprawozdań finansowych jednostek sektora finansów publicznych może być dla biegłych rewidentów nowym wyzwaniem. Niewątpliwie, wymaga ono indywidualnych adaptacji procedur i technik rewizyjnych, aby badanie to wносиło wartość dodaną dla podmiotu. W perspektywie długookresowej dla płynnego funkcjonowania uczelni ważniejszą kwestią jest prawidłowość rozliczenia otrzymanych środków niż sama wysokość wyniku finansowego, gdyż wydatkowanie otrzymanych środków niezgodnie z przeznaczeniem rodzi konieczność ich zwrotu. Z uwagi na brak zdolności upadłościowej nie ma tu bowiem możliwości zaprzestania działalności z tytułu braku środków. Jednak nie można zapominać, że uczelnia publiczna może zostać zlikwidowana lub połączona z inną uczelnią i biegły powinien upewnić się, czy nie zostały podjęte

kroki w kierunku takich zmian. Badanie sprawozdań finansowych za bieżący rok 2013 powinno już uwzględniać wymogi nałożone na uczelnie publiczne przez *Rozporządzenie w sprawie gospodarki finansowej szkół wyższych*. Prawidłowa ocena zgodności przyjętych przez uczelnie metod rozliczania kosztów kształcenia z obowiązującymi regulacjami będzie stanowić dla podmiotów badających sprawozdania finansowe szczególne wyzwanie, zwłaszcza że Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego nie wydało szczegółowych wytycznych w odniesieniu do możliwych kluczy rozliczania kosztów. Rolą biegłego rewidenta będzie w takim przypadku zarówno ustosunkowanie się do prawidłowości przyjętych przez jednostki w polityce rachunkowości metod rozliczeń, jak i wyrażenie ewentualnych uwag mających na celu usprawnienie stosowania tych procedur rozliczeniowych. Dodatkową korzyścią takiego indywidualnego podejścia do badania sprawozdania finansowego będzie również świadomość pracowników bezpośrednio zaangażowanych w tworzenie sprawozdania finansowego oraz kierownictwa uczelni, że badanie sprawozdania ma służyć także interesom danej szkoły, a nie tylko stanowić kolejny obowiązek nałożony przez przepisy.

Literatura

- Barcikowska A., Sobińska E., Zakrzewska J. B. 2010 *Badanie Małych i średnich jednostek z zastosowaniem Krajowych i Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej*, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa.
- Dokument elektroniczny, tryb dostępu: [<http://www.kibr.org.pl/pl/msrf>, data wejścia: 01.07.2013].
- Dubicki L. 2011 *Dyplomowany biegły księgowy w Polsce – ujęcie historyczne*, „Rachunkowość – Audytor”, nr 4/11.
- Informacja o wynikach kontroli wykorzystania środków publicznych przez szkoły wyższe* 2011, Nr ewid. 2/2011/P/10/071/KNO, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa.
- Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1*, załącznik nr 1 *Uchwały 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z 16 lutego 2010 roku w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej*.
- Lachowski W. K. 2009 *Planowanie badania sprawozdania finansowego. Wybrane aspekty praktyczne i formalnoprawne*, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa.
- Lenczyk-Woroniecka K. 2011 *Specyfika badania sprawozdań finansowych publicznych uczelni wyższych*, „Rachunkowość – Audytor”, nr 4/11.
- Maciejewska I., Wojtczak M. 2012 *Badanie sprawozdań finansowych jednostek sektora finansów publicznych*, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 19 lipca 2011 roku w sprawie sposobu podziału dotacji z budżetu państwa dla uczelni publicznych i niepublicznych oraz jednostek naukowych na pomoc materialną dla studentów i doktorantów*, Dz. U. Nr 160, poz. 957.
- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 29 grudnia 2012 roku w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej szkół wyższych*, Dz. U. poz. 1533.
- Szkoły wyższe i ich finanse za lata 2008-2011, 2012*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa.

- Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług*, Dz. U. Nr 54, poz. 545 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych*, Dz. U. Nr 9, poz. 31 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych*, Dz. U. Nr 21, poz. 86 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, Dz. U. z 2005 roku, Nr 14, poz. 114 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 lipca 2005 roku Prawo o szkolnictwie wyższym*, Dz. U. Nr 164, poz. 1365 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych*, Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku Prawo bankowe*, Dz. U. z 2002 roku, Nr 72, poz. 665 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości*, Dz. U. Nr 121, poz. 591 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 7 maja 2009 roku o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym*, Dz. U. Nr 77, poz. 649.