

EDYTA PIĄTEK

KALKULACJA CENY W SEKTORZE FINANSÓW PUBLICZNYCH

Uczelnia wyższa – sektor finansów publicznych

Znacząca część gospodarki państwa realizuje się w obszarze sektora finansów publicznych. To tam dochodzi do olbrzymich przepływów pieniężnych, milionowych transakcji, tam znacząca część społeczeństwa znajduje zatrudnienie. Z tego względu koniecznym wydaje się stosowanie przejrzystych i racjonalnych zasad prezentacji przychodów i wydatków oraz przepływów pieniężnych.

Sektor finansów publicznych to zbiór państwowych i samorządowych osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, finansowanych głównie lub wyłącznie ze środków budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, wykonujących zadania na zasadach niekomercyjnych. Zasady funkcjonowania sektora określa Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (DzU 2009 nr 157 poz. 1240). Ten akt prawny stanowi o zakresie przedmiotowym i podmiotowym finansów publicznych, w szczególności o zasadzie gospodarowania środkami publicznymi.

W świetle ustawy sektor finansów publicznych – między innymi – tworzą uczelnie publiczne. Dla nich ustawodawca przewidział środki publiczne w postaci dotacji na realizację zadań statutowych oraz ustanowił ogólne zasady ich wydatkowania. Zgodnie z art. 44 ustawy wydatki publiczne powinny być dokonywane¹:

- w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów, optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów,
- w sposób umożliwiający terminową realizację zadań,
- w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań.

Szczegółowe zasady gospodarki finansowej uczelni publicznych ustanawia Ustawa z dnia 27 lipca 2005 roku Prawo o szkolnictwie wyższym.

Do zadań uczelni należy:

- kształcenie studentów w celu zdobywania i uzupełniania wiedzy oraz umiejętności niezbędnych w pracy zawodowej,

¹ Art. 44, Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1240.

- wychowywanie studentów w poczuciu odpowiedzialności za państwo polskie, za umacnianie zasad demokracji i poszanowanie praw człowieka,
- prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych oraz świadczenie usług badawczych,
- kształcenie i promowanie kadr naukowych,
- upowszechnianie i pomnażanie osiągnięć nauki, kultury narodowej i techniki, w tym poprzez gromadzenie i udostępnianie zbiorów bibliotecznych i informacyjnych,
- prowadzenie studiów podyplomowych, kursów i szkoleń w celu kształcenia nowych umiejętności niezbędnych na rynku pracy w systemie uczenia się przez całe życie,
- stwarzanie warunków do rozwoju kultury fizycznej studentów,
- działanie na rzecz społeczności lokalnych i regionalnych.

Z budżetu państwa uczelnia publiczna otrzymuje środki na ściśle określone zadania z wyżej wymienionych, związane z kształceniem studentów studiów stacjonarnych i kształceniem uczestników stacjonarnych studiów doktoranckich i kadr naukowych oraz utrzymaniem uczelni, w tym na remonty². Środki te przekazywane są w formie dotacji podmiotowej, a środki finansowe na dofinansowanie lub finansowanie kosztów realizacji inwestycji, a także zakupów środków trwałych służących kształceniu studentów i doktorantów, będących osobami niepełnosprawnymi, przekazywane są w formie dotacji celowej.

Pozostałe zadania wymagają finansowania środkami własnymi uczelni wygenerowanymi z możliwych i przewidzianych w ustawie źródeł. Zgodnie z art. 99 ustawy uczelnia publiczna może pobierać opłaty i traktować je jako przychody własne za świadczone usługi edukacyjne związane z:

- kształceniem studentów na studiach niestacjonarnych oraz uczestników niestacjonarnych studiów doktoranckich,
- kształceniem studentów na studiach stacjonarnych, jeżeli są to ich studia na drugim lub kolejnym kierunku studiów w formie stacjonarnej,
- kształceniem studentów na studiach stacjonarnych, w przypadku korzystania z zajęć poza dodatkowym limitem punktów ECTS,
- powtarzaniem określonych zajęć na studiach stacjonarnych oraz doktoranckich z powodu niezadowolających wyników w nauce,
- prowadzeniem studiów w języku obcym,
- prowadzeniem zajęć nieobjętych planem studiów,
- prowadzeniem studiów podyplomowych oraz kursów dokształcających.

² Art. 94, ust. 1, Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym, DzU, nr 164, poz. 1365, z późn. zm.

W okresie kryzysu gospodarczego i w związku z tym coraz mniejszą dotacją przedmiotową, uczelnie publiczne są zmuszone własnymi środkami realizować podstawowy cel, jakim jest kształcenie na studiach stacjonarnych i rozwój kadry naukowej.

Kalkulacja kosztów kształcenia na uczelni publicznej

Przychody osiągane jako opłaty za kształcenie studentów na studiach niestacjonarnych oraz uczestników niestacjonarnych studiów doktoranckich, kształcenie studentów na studiach stacjonarnych, jeżeli są to ich studia na drugim lub kolejnym kierunku studiów w formie stacjonarnej, kształcenie studentów na studiach stacjonarnych, w przypadku korzystania z zajęć poza dodatkowym limitem punktów ECTS **wymagają kalkulacji i ustalenia decyzją Rektora.**

Zgodnie z art. 99 ust. 2 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym Rektor ustanawia wysokość opłat w ten sposób, aby ich wielkość nie przekraczała kosztów ponoszonych w zakresie **niezbędnym do uruchomienia i prowadzenia** w danej uczelni odpowiednio studiów lub studiów doktoranckich oraz zajęć na studiach i studiach doktoranckich, z uwzględnieniem kosztów przygotowania i wdrażania strategii rozwoju uczelni, w szczególności rozwoju kadr naukowych i infrastruktury dydaktyczno-naukowej, w tym amortyzacji i remontów. Pojawia się w związku z tym problem prawidłowej kalkulacji kosztów opisanych w tymże artykule ustawy.

Kalkulacja powinna przebiegać zgodnie z zasadami opisanymi w literaturze przedmiotu, a ponadto powinna uwzględniać koszty poniesione celowo i oszczędnie dla uzyskania najlepszych efektów (Ustawa o finansach publicznych) oraz niezbędne do uruchomienia i prowadzenia danych studiów (Prawo o szkolnictwie wyższym).

W teorii rachunkowości kalkulacja kosztów to zabieg rachunkowy, polegający na obliczeniu ogólnej sumy poniesionych kosztów, sum poszczególnych pozycji kosztów, a także wielkości kosztu jednostkowego. Przedmiotem kalkulacji są wytworzone produkty pracy.

Zawężając rozważania do kalkulacji opłaty za kształcenie studentów na studiach niestacjonarnych, powstaje pytanie, czym jest jednostka kalkulacyjna świadczenia usług kształcenia. Należy kwestię tę odnieść do teorii i praktyki kalkulacji kosztów w jednostkach gospodarczych.

W zależności od specyfiki produkcji i efektów działalności przedsiębiorstwa, można wyróżnić indywidualne i zbiorcze przedmioty kalkulacji. Indywidualne obiekty kalkulacji kosztów znajdują zastosowanie w warunkach produkcji wówczas, gdy każdy rodzaj produktu stanowi odrębny przedmiot kalkulacji. Zbiorczy obiekt kalkulacji kosztów oznacza zbiór produktów, które są zbliżone do siebie rodzajem³.

Najczęściej przedmioty kalkulacji wyraża się za pomocą odpowiedniej miary ilości produktów pracy, takich jak: jednostki naturalne (sztuki, kilogramy, metry), niekiedy jed-

³ E. Nowak: *Rachunek wyników*, Difin, Warszawa 2004, s. 73.

nak stosuje się jednostki umowne⁴. W jednostkach umownych, np. tonokilometrach, osobodniach, wykorzystywanych tylko wówczas, gdy istnieją trudności w ustaleniu jednostek naturalnych lub też gdy miara naturalna nie dałaby podstawy dla rzetelnego określenia kosztu jednostki kalkulacyjnej.

W powyższym kontekście jednostką usług kształcenia może być student nabywający w trakcie studiów opisanych w Krajowych Ramach Kształcenia wiedzy, umiejętności i kompetencji, ewentualnie liczba godzin procesu kształcenia.

Kolejną kwestią do rozważenia pozostaje które spośród kosztów ponoszonych w działalności uczelni są niezbędne do uruchomienia i prowadzenia danych studiów (studiów niestacjonarnych).

Ponieważ w myśl art. 33 ustawy o finansach publicznych w gospodarce środkami publicznymi obowiązuje zasada jawności dla ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych powodujących powstanie przychodów i kosztów oraz wpływów, ustawodawca zobligował uczelnie wyższe do prowadzenia rachunkowości zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w niniejszej ustawie. W związku z tym kalkulacja powinna opierać się na kosztach zarejestrowanych dla celów sprawozdawczych i zasadach właściwych dla metody wstępnej kalkulacji, ponieważ opłata pokryć ma przyszłe koszty uruchomienia i prowadzenia studiów niestacjonarnych.

Kalkulacja wstępna, zwana również planowaną, sporządzana jest przed rozpoczęciem procesu wytwarzania dóbr. Jej bazę stanowią koszty przewidywane, określane na podstawie wskaźników techniczno-ekonomicznych, cen zużywanych materiałów, taryfikatorów płać, kosztów poniesionych w okresach ubiegłych, kosztów planowanych.

Rada Ministrów w drodze rozporządzenia (Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych – DzU z dnia 22 grudnia 2006 r.) określa szczegółowe zasady gospodarki finansowej uczelni publicznych, w tym: ewidencji i rozliczania kosztów.

Ponieważ rozporządzenie to do podstawowej działalności operacyjnej uczelni zalicza działalność dydaktyczną, badawczą i gospodarczo wyodrębnioną, analogicznie należy podzielić koszty i przychody, co w dalszej części rozporządzenia ustawodawca czyni. W świetle zapisów rozporządzenia i ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym do przychodów z działalności dydaktycznej zalicza się między innymi wspomniane dotacje oraz opłaty za świadczone usługi edukacyjne (art. 98 i 99 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym). Natomiast do kosztów działalności dydaktycznej ustawodawca zalicza koszty związane z:

- procesem dydaktycznym na studiach i kursach, o których mowa w art. 8 ust. 1 ustawy oraz realizacją zadań, o których mowa w art. 94 ust. 1 pkt 2–6, 8, 9 i 11 ustawy
- czyli na studiach niestacjonarnych,
- kształceniem kadr naukowych,

⁴ K. Sawicki: *Podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 2005, s. 214.

- utrzymaniem uczelni (w tym remontów), z wyjątkiem domów i stołówek studenckich,
- prowadzeniem innych działań podejmowanych przez uczelnie w ramach działalności dydaktycznej, których finansowanie zapewniają przychody określone w § 7.

Z powyższego wynika, iż koszty, w szczególności koszty procesu dydaktycznego, kształcenia kard i remontów, poniesione celowo i oszczędnie w związku z osiągnięciem przychodów w postaci między innymi dotacji i opłat za studia stacjonarne i niestacjonarne, są sobie współmierne. Dla ustalenia wyniku danego okresu, przychodom z działalności dydaktycznej przeciwstawiamy koszty tej działalności, bez podziału na studia stacjonarne i niestacjonarne. Dlatego dla ustalenia minimalnej ceny za podstawową jednostkę działalności dydaktycznej bez znaczenia jest, czy koszty operacyjne ponoszone są na działania w systemie stacjonarnym, czy niestacjonarnym.

Rozporządzenie ustanawia wymóg rozliczania kosztów działalności dydaktycznej co najmniej na:

- koszty kształcenia (dydaktyka, rozwój kadry i remonty),
- koszty pozostałej działalności dydaktycznej, ponoszenie których związane jest z przychodami.

Koszty podstawowej działalności operacyjnej: dydaktycznej, badawczej i gospodarczo wyodrębnionej, które na podstawie dokumentów źródłowych można zakwalifikować do określonych rodzajów działalności, stanowią koszty bezpośrednie. Koszty działalności uczelni, w tym koszty wynagrodzeń oraz koszty rzeczowe, których nie można zaliczyć do kosztów bezpośrednich określonych rodzajów działalności, stanowią koszty pośrednie. Koszty pośrednie mogą być dzielone na koszty wydziałowe i ogólnouczelniane.

Koszty bezpośrednie należy wprost przypisać do liczby jednostek produkcyjnych (kalkulacyjnych). Odpowiadają one wartości zużytych zasobów warunkujących wytworzenie produktów. Najczęściej występującymi pozycjami kosztów bezpośrednich są materiały bezpośrednie wraz z kosztami zakupu, wynagrodzenia bezpośrednie i inne koszty bezpośrednie⁵. W przypadku uczelni wynagrodzenia pracowników dydaktycznych wraz z narzutami, koszty ich kształcenia i rozwoju, materiały biurowe, sprzęt komputerowy, energia elektryczna, energia cieplna, i inne. W teorii rachunku kosztów koszty pośrednie są traktowane jako koszty wspólne różnych produktów⁶. Wyrażają każde uzasadnione zużycie zasobów, które następuje w przedsiębiorstwie, nie łączy się bezpośrednio z wytwarzaniem konkretnego produktu, lecz na ogół wieloma produktami lub jest wywołane ogólnym funkcjonowaniem przedsiębiorstwa. Są to koszty wydziałowe, koszty sprzedaży i koszty ogólnego zarządu. W przypadku uczelni: koszty pracowników administracyjnych, utrzymania

⁵ C. Drury: *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996, s. 243.

⁶ E. Nowak, R. Piechota, M. Wierziński: *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004, s. 29.

pomieszczeń wspólnych dla wydziałów, biblioteki, ponoszone w ramach działów Kanclerza i Rektora.

Koszty bezpośrednie (dydaktyka, rozwój kadry i remonty) należy rozważyć w kontekście kosztów stałych i zmiennych. Koszty stałe to koszty niezależne od bieżącego poziomu produkcji, które nie powinny się zmieniać w krótkim okresie. Koszty te są traktowane jako koszty gotowości do produkcji.

Koszty stałe przeliczone na jednostkę produkcji są kosztami malejącymi: przy wzroście wielkości produkcji na jednostkę produkcji przypada coraz mniejsza kwota kosztów stałych. W tym przypadku do kosztów stałych bezpośrednich należy zaliczyć koszty wynagrodzeń wraz z narzutami, rozwoju kadry, utrzymania obiektów których wielkość nie zależy od liczby jednostek kalkulacyjnych – liczby studentów stacjonarnych i niestacjonarnych.

Kalkulacja kosztów kształcenia na studiach niestacjonarnych – aspekt praktyczny

W przypadku jednej z polskich uczelni publicznych koszty ewidencjonowane są w układzie kalkulacyjnym i rodzajowym. Koszty działalności dydaktycznej przypisywane są do poszczególnych wydziałów jako koszty bezpośrednie wprost związane z procesem kształcenia na danym wydziale, a koszty właściwe dla całej uczelni ewidencjonowane koncie 550 – Pion Kanclerza.

Dla kalkulacji opłat (tabela 1) za studia niestacjonarne na jednym z kierunków z kosztów wydziału wyjmuje się koszty wynagrodzeń z narzutami pracowników dydaktyczno-naukowych wynikających z umowy o pracę i realizowanych nadgodzin w systemie stacjonarnych studiów. Do pozostałych dolicza się koszty Pionu Kanclerza rozliczone w oparciu o wielkość kosztów bezpośrednich poszczególnych wydziałów oraz koszty utrzymania biblioteki rozliczane w oparciu o liczbę studentów na wydziale.

Tabela 1

Koszty Wydziału X

Rodzaj kosztów	Koszty wydziału X
SUMA KOSZTÓW ($KKA + KM + KA + KNO + KW$) KK	4 042 418,29
1. Koszty kadry technicznej i administracyjnej KKA	462 375,08
2. Koszty mediów KM	168 343,07
3. Koszty amortyzacji stanowiącej koszty uzyskania przychodów na wydziale KA	66 909,66
4. Koszty ogólne przypadające na wydział KNO	2 636 416,81
5. Koszty wydziałowe KW ($A + B$)	708 373,67
6. Koszty wynagrodzeń pracowników naukowo-dydaktycznych stacjonarne	6 951 488,96
7. Planowane koszty wynagrodzeń na kierunku w systemie niestacjonarnym	340 740,00

Źródło: opracowanie własne.

Powyższe koszty następnie korygowane są wskaźnikiem liczby godzin zrealizowanych na studiach niestacjonarnych danego kierunku (tab. 2) i do tak otrzymanej wartości dodawane są koszty wynagrodzeń z narzutami, planowane do poniesienia w związku z realizacją zajęć dydaktycznych na studiach niestacjonarnych – ponadwymiarowych.

Tabela 2

Wskaźniki kalkulacji

a) liczba studentów na st. stacjonarnych i niestacjonarnych ogółem	9 064
b) liczba studentów na st. stacjonarnych i niestacjonarnych na wydziale	2 237
z tego liczba studentów na st. niestacjonarnych na wydziale	451
liczba studentów na st. stacjonarnych na wydziale	1 786
liczba studentów na stacjonarnych st. doktoranckich na wydziale	0
c) liczba studentów na st. niestacjonarnych na kierunku	355
d) liczba studentów na st. stacjonarnych na kierunku	1 132
e) liczba godzin na niestacjonarnych	4 564
f) liczba godzin na stacjonarnych	19 661

Źródło: opracowanie własne.

Według obowiązującej metody, wysokość opłaty rocznej za studia na jednym z kierunków ustalono na kwotę 3 105,16 zł.

Z powyższej kalkulacji wyłączone zostały całkowicie koszty, które są niezbędne do uruchomienia i prowadzenia studiów niestacjonarnych w postaci bezpośrednich kosztów wynagrodzeń z narzutami pracownikami naukowo-dydaktycznymi, realizujących w ramach całego swojego pensum zadanie polegające na kształceniu na studiach stacjonarnych. Ponieważ wynagrodzenie pracownika naukowo-dydaktycznego ma odzwierciedlać jego pracę nie tylko w zakresie dydaktyki, ale również rozwoju naukowego i pracy administracyjnej, wykluczenie tego kosztu z kalkulacji opłat za studia niestacjonarne jawi się jako bezzasadne. Jest to ta część kosztów stałych bezpośrednich, którą uczelnia w krótkim – (rocznym) okresie ponosi niezależnie od liczby zrealizowanych usług (liczby studentów). Należy je taktować jako koszty „gotowości do produkcji” i ująć w kalkulacji kosztów opłat za studia niestacjonarne. Brak tego elementu – pracowników naukowo-dydaktycznych z odpowiednim stopniem naukowym – nie pozwoliłoby zaistnieć uczelni i realizować zadania kształcenia w systemie stacjonarnym, a tym bardziej w systemie niestacjonarnym.

Biorąc pod uwagę zapis Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych, mówiący o działalności operacyjnej uczelni (zaliczenie kosztów dydaktyki, kształcenia kadr do kosztów podstawowej działalności operacyjnej i kosztów bezpośrednich) oraz zasady kalkulacji przypisujące koszty bezpośrednie wprost do liczby jednostek kalkulacyjnych, znajdujemy kolejny argument za koniecznością

uwzględnienia kosztów podstawowych wynagrodzeń pracowników naukowo-dydaktycznych.

W kalkulacji opłat za studia niestacjonarne należy ująć więc wszystkie koszty bezpośrednie oraz odpowiednią część kosztów pośrednich (pionu Kanclerza) i tak skalkulować koszty kształcenia studenta. Następnie skorygować o relację liczby godzin przewidzianych na danym kierunku w systemie stacjonarnym i niestacjonarnym.

Tabela 3

Kalkulacja dotychczasowa

Elementy kalkulacji	Kierunek X
Wynagrodzenia	340 740,00
Koszty <i>KK</i>	4 042 418,28
Liczba studentów st. stacjonarnych	1 132,00
Liczba studentów st. niestacjonarnych	355,00
Godziny studiów niestacjonarnych	4 564,00
Godziny studiów stacjonarnych	19 661,00
Współczynnik godzin	0,19

Źródło: opracowanie własne.

Uwzględnienie w kalkulacji kosztów opłat za studia niestacjonarne danego kierunku wynagrodzeń podstawowych pracowników powoduje wzrost wartości opłaty do poziomu 3985,91, ponieważ koszty *KK* z wynagrodzeniami zwiększyły się do poziomu 5 701 986,93 zł.

Reasumując, określone w umowie o pracę wynagrodzenia pracowników naukowo-dydaktycznych, mające odzwierciedlać pracę nie tylko w zakresie dydaktyki, ale również rozwoju naukowego i pracy administracyjnej, są kosztem stałym bezpośrednim, który uczelnia w krótkim – (rocznym) okresie ponosi niezależnie od liczby zrealizowanych usług kształcenia (liczby studentów). Jest to koszt „gotowości do produkcji” i przez to niezbędny do uruchomienia i prowadzenia danych studiów, dlatego bezwarunkowo należy ująć go w kalkulacji kosztów opłat za studia niestacjonarne.

Literatura

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1240.

Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym, DzU nr 164, poz. 1365, z późn. zm.

Nowak E.: *Rachunek wyników*, Difin, Warszawa 2004.

Sawicki K.: *Podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 2005.

Drury C.: *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996.

Nowak E., Piechota R., Wierziński M.: *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.

dr Edyta Piątek
Politechnika Świętokrzyska
Wydział Zarządzania i Modelowania Komputerowego

Streszczenie

Artykuł dotyczy kalkulacji ceny w sektorze finansów publicznych na przykładzie uczelni publicznej. Podejmuje kwestie podstawowych zasad ewidencji i kalkulacji kosztów ponoszonych w związku z realizacją przez uczelnie zadań kształcenia na studiach stacjonarnych i niestacjonarnych – komercyjnych i niekomercyjnych. Przedstawia koncepcję kalkulacji opłat za studia niestacjonarne w związku ze zmianą zapisów artykułu 99 Ustawy o Prawo o szkolnictwie wyższym i pojawieniem się konieczności weryfikacji dotychczasowych metod operacyjnych kalkulacji opłat przyjmowanych do stosowania decyzją Rektorów.

PRICE CALCULATION IN THE PUBLIC FINANCE SECTOR

Summary

The article discusses pricing in the area of public finances on the example of a public university. It covers basic principles of accounting and calculation of costs incurred due to the fact that universities offer free and paid education. It presents the concept of calculating charges for paid studies with the amendment of entries in article 99 of the law on higher education, and the emergence of the need to review existing operational methods of calculation.

