



Daria Moskwa-Bęczkowska

Politechnika Świętokrzyska w Kielcach
Wydział Zarządzania i Modelowania Komputerowego
Katedra Ekonomii i Finansów
dariam@tu.kielce.pl

KALKULACJA KOSZTÓW JEDNOSTKOWYCH KSZTAŁCENIA A ZARZĄDZANIE FINANSAMI UCZELNI PUBLICZNYCH W POLSCE

Streszczenie: Artykuł zawiera rozważania dotyczące informacji o kosztach kształcenia w uczelniach publicznych pozyskiwanych z ewidencji księgowej i wykorzystywanych do kalkulacji kosztów jednostkowych usług edukacyjnych. Zakres informacji kosztowych, zdeterminowany wyłącznie obowiązującymi te uczelnie regulacjami prawnymi, jest niewystarczający dla potrzeb zarządzania kosztami, a tym samym dla potrzeb zarządzania finansami tych jednostek.

Słowa kluczowe: uczelnie publiczne, koszty, kalkulacja kosztów jednostkowych, model kalkulacji kosztów.

Wprowadzenie

Specyfika funkcjonowania uczelni publicznych w Polsce wymaga od nich prowadzenia efektywnej gospodarki finansowej. Ta z kolei uwarunkowana jest sprawnym zarządzaniem posiadanymi przez te uczelnie zasobami finansowymi.

Zarządzanie finansami coraz częściej postrzegane jest jako integralna część zarządzania strategicznego i operacyjnego każdego podmiotu gospodarczego, w tym także uczelni publicznej. Nie jest ono związane jedynie z gromadzeniem środków pieniężnych, ale także z decyzjami dotyczącymi ich wykorzystania. W ten sposób zarządzanie finansami silnie oddziałuje na wszystkie obszary działalności uczelni publicznych, w tym na działalność dydaktyczną i badawczą. Jest ono bezpośrednio związane z zarządzaniem zarówno dodatnimi, jak i ujemnymi przepływami finansowymi uczelni publicznych. Efektywność zarządzania finansami tych pod-

miotów polega m.in. na odpowiednim regulowaniu strumienia wydatków i strumienia wpływów środków pieniężnych [Śnieżek i Wiatr, 2011, s. 55]. Utrzymanie równowagi pomiędzy przeciwstawnymi strumieniami finansowymi zasilającymi uczelnie publiczne jest silnie skorelowane z ich podstawowymi kategoriami ekonomicznymi, jakimi są przychody i koszty. W szczególności dla zarządzania finansami istotne znaczenie mają ponoszone przez uczelnie publiczne koszty, w których znajduje się odzwierciedlenie jakości pracy we wszystkich rodzajach ich działalności [Nowak i Wierziński, 2010, s. 23]. Wynika z tego, iż problematyka kosztów oraz sposobów ich obniżania ma znaczący wpływ na jakość zarządzania finansami całej uczelni.

Efektywny system zarządzania kosztami powinien zapewnić prawidłowe objaśnienie procesu powstawania kosztów, realną informację o kosztach wytworzenia produktów i ich rentowności na potrzeby polityki cenowej oraz umożliwić realizowanie celów obniżki kosztów [Wnuk, 2002, s. 5-6]. Zarządzanie ponoszonymi przez uczelnie publiczne kosztami ma szczególne znaczenie w odniesieniu do prowadzonej przez nie, na studiach niestacjonarnych, działalności dydaktycznej. W działalności tej sprawą kluczową jest wiedza o kosztach jednostkowych świadczonych przez nie usług edukacyjnych. Wyniki kalkulacji kosztów tych usług są bowiem podstawą ustalania opłat za kształcenie na studiach niestacjonarnych. Ponadto proces ten podlega określonym uwarunkowaniom prawnym wynikającym m.in. z przepisów ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym [Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r.]. Zgodnie z jej zapisami opłata za studia niestacjonarne nie może przekraczać kosztów poniesionych w celu uruchomienia i prowadzenia tejże formy kształcenia.

Reasumując, poprawna kalkulacja jednostkowych kosztów kształcenia, uwzględniająca obowiązujące wymagania prawne w tym zakresie, umożliwia efektywne zarządzanie przepływami finansowymi uczelni publicznych. Dotyczy to zarówno ujemnych przepływów finansowych (wydatków), jak też strumieni dodatnich (wpływów) generowanych w postaci opłat za kształcenie na studiach niestacjonarnych. Opłaty te muszą być ściśle powiązane z poziomem jednostkowych kosztów kształcenia.

Celem niniejszego artykułu jest identyfikacja i ocena przydatności zakresu i struktury informacji o kosztach kształcenia w uczelniach publicznych, pozyskiwanych z ewidencji księgowej do kalkulacji jednostkowych kosztów usług edukacyjnych. Informacje te zdeterminowane są obowiązującymi te uczelnie wymaganiami formalnoprawnymi odnośnie ewidencji kosztów. Uwzględniając także założenia teoretyczne kalkulacji, wynikające z rachunku kosztów, opracowano tzw. model kalkulacji kosztów kształcenia w uczelniach publicznych, rozwinięty dla kalkulacji tych kosztów na studiach niestacjonarnych.

1. Istota i przedmiot kalkulacji kosztów jednostkowych kształcenia

Kalkulacja kosztów jednostkowych polega na określeniu łącznej wysokości kosztów własnych podmiotu przypadających na produkt, grupę produktów lub usługę wraz z przedstawieniem poszczególnych pozycji kosztów stanowiących elementy jednostkowego kosztu własnego [Sołtys, 2014, s. 124].

Ustalenie kosztów jednostkowych uwarunkowane jest poprawnym określeniem przedmiotu kalkulacji, tj. obiektu kalkulacji kosztów oraz jednostki kalkulacyjnej. Pod pojęciem przedmiotu kalkulacji należy rozumieć jednostkę wyrobu gotowego, usługę, towar czy zlecenie produkcyjne, wyrażone za pomocą odpowiedniej jednostki kalkulacyjnej, tj. miary naturalnej lub umownej [Naumiuk, 1998, s. 33]. W uczelniach publicznych obiekt kalkulacji kosztów może być ustalany w zależności od rodzaju prowadzonej działalności. Z pewnością inne obiekty kalkulacji można wyróżnić w działalności dydaktycznej, inne – w działalności badawczej i jeszcze inne – w wyodrębnionej działalności gospodarczej.

W działalności dydaktycznej najbardziej popularnym obiektem kosztów, stosowanym w większości uczelni publicznych, jest student. Innymi obiektami mogą być np.: semestr, forma kształcenia, kierunek czy wydział. W działalności badawczej natomiast za obiekt kosztów można uznać np.: rodzaje prowadzonych prac badawczych, a w wyodrębnionej działalności gospodarczej – przedsięwzięcia inwestycyjne. Właściwy dobór obiektu kalkulacji determinuje wiarygodność i rzetelność otrzymanywnych wyników.

Innym aspektem poprawności kalkulacji jest także dobór właściwych jednostek kalkulacyjnych. W uczelniach publicznych mogą nimi być: w działalności dydaktycznej – liczba studentów lub liczba realizowanych godzin dydaktycznych, w działalności badawczej – liczba prowadzonych prac badawczych, a w wyodrębnionej działalności gospodarczej – liczba zakończonych inwestycji.

Zarówno obiekty kalkulacji, jak i jednostki kalkulacyjne kosztów, w procesach obliczeniowych powinny być dobrane w sposób najlepiej odzwierciedlający efekty działalności uczelni publicznych. Precyzja w sposobie określania obiektów kosztowych jest niezwykle istotna, dlatego też zarządzający uczelniami, potrzebując informacji o kosztach jednostkowych produktu/usługi, powinni dokładnie wskazać, o jaki rodzaj produktu/usługi chodzi i w jaki sposób został/a on/ona określony/a [Dobija i Kucharczyk, 2014, s. 515]. Od tego zależy, jakie kategorie kosztów zostaną wzięte pod uwagę w procesie kalkulacji oraz jaka metoda kalkulacji kosztów jednostkowych będzie najbardziej adekwatna do warunków wytwarzania tych produktów/usług [Sołtys, 2014, s. 124].

W większości uczelni publicznych w procesie kalkulacji kosztów jednostkowych stosowana jest jedna z tradycyjnych metod, tj. kalkulacja doliczeniowa. Polega ona na odrębnym kalkulowaniu kosztów wytworzenia każdego z góry określonego obiektu kalkulacyjnego. W tej metodzie koszty całkowite dzielone są na tzw. koszty bezpośrednie – mające związek wyłącznie z jednym obiektem kosztowym – oraz koszty pośrednie (inaczej: wspólne) – związane z więcej niż jednym obiektem kosztowym. O tym, jaką część kosztów pośrednich należy doliczyć do kosztów bezpośrednich, decydują odpowiednie procedury rozliczeniowe tych kosztów, w tym użycie tzw. kluczy rozliczeniowych (podziałowych)¹.

2. Teoretyczne i formalnoprawne wymagania w zakresie ewidencji kosztów i ich kalkulacji

Jak wspomniano, kalkulacja kosztów jednostkowych jest niezbędna w procesie efektywnego funkcjonowania każdego podmiotu gospodarczego.

Poprawnie przeprowadzona kalkulacja kosztów jednostkowych w uczelniach publicznych wymaga uwzględnienia wymagań, wynikających zarówno z teorii rachunku kosztów, jak i z obowiązujących te uczelnie uregulowań prawnych.

Z teorii rachunku kosztów wynika, iż rzetelność i wiarygodność kalkulacji kosztów jednostkowych determinowana jest przez:

- dobór właściwego systemu rachunku kosztów, od którego jakości i szczegółowości zależy przydatność danych stanowiących informacje wyjściowe do kalkulacji;
- poprawność w zakresie implementacji wszystkich elementów systemu rachunku kosztów, w szczególności ewidencji księgowej, dostarczającej danych o kosztach w określonych przekrojach, ewidencji operatywnej, z której wynikają informacje ilościowe o rozmiarach produktów stanowiących przedmiot kalkulacji;
- dobór właściwego rodzaju, metody i odmiany kalkulacji przy uwzględnieniu specyfiki działalności jednostki.

Szczegółowe determinanty formalnoprawne kalkulacji kosztów w uczelniach publicznych uregulowane są natomiast przepisami ustawy [Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r.] oraz Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych [Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 r.].

¹ Kluczami rozliczeniowymi są pewne wielkości pomocnicze o charakterze parametrów techniczno-ekonomicznych produktów, które wykazują związek rzeczywisty lub umowny z kosztami podlegającymi rozliczeniu.

Z art. 99 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym wynika konieczność znajomości kosztów poniesionych w zakresie niezbędnym do uruchomienia i prowadzenia w danej uczelni odpłatnych form kształcenia. Na ich podstawie ustalana jest wysokość opłat pobieranych za usługi dydaktyczne. Opłaty te nie mogą przekraczać wysokości kosztów poniesionych na ich realizację. Z zapisów ustawy wynika także, iż celem kalkulacji kosztów kształcenia jest pozyskiwanie stosownych informacji dla porównania ich z przychodami osiąganymi z odpłatnych form kształcenia.

Z Rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych wynika natomiast konieczność ewidencjonowania kosztów w rozbiciu na:

- poszczególne rodzaje działalności, w tym na: działalność dydaktyczną, badawczą oraz gospodarczą wyodrębnioną;
- koszty bezpośrednie i pośrednie poszczególnych rodzajów działalności;
- formy prowadzenia studiów, tj. studia stacjonarne, niestacjonarne i pozostałą działalność dydaktyczną (tylko w ramach działalności dydaktycznej).

Koszty podstawowej działalności operacyjnej, które na podstawie dokumentów źródłowych można zakwalifikować do określonych rodzajów działalności uczelni, tj. działalności dydaktycznej, badawczej oraz gospodarczo wyodrębnionej, stanowią koszty bezpośrednie tych działalności. Ogólne koszty działalności uczelni, w tym koszty wynagrodzeń oraz koszty rzeczowe, których nie można zaliczyć do kosztów bezpośrednich określonych rodzajów działalności, stanowią koszty pośrednie. Sposób rozliczania tych kosztów, w tym przede wszystkim kosztów wynagrodzeń, których na bieżąco nie można zakwalifikować do kosztów studiów stacjonarnych, niestacjonarnych lub pozostałej działalności dydaktycznej, stanowi element polityki rachunkowości danej uczelni. Podstawą do rozliczenia tych kosztów może być liczba godzin dydaktycznych realizowanych w ramach studiów stacjonarnych, niestacjonarnych lub pozostałej działalności dydaktycznej.

Koszty pośrednie rozliczane są, tak jak koszty bezpośrednie, na poszczególne rodzaje działalności, tj. na działalność dydaktyczną, badawczą i gospodarczą wyodrębnioną, a w ramach działalności dydaktycznej na koszty kształcenia na studiach stacjonarnych, niestacjonarnych oraz koszty pozostałe. Ponadto mogą być one dzielone na koszty jednostek organizacyjnych uczelni publicznej, tj. na koszty wydziałowe i ogólnouczelniane.

Powyższe zapisy wyznaczają prawne uwarunkowania kalkulacji kosztów w uczelniach publicznych, nakazując jednocześnie rektorom tych uczelni opracowanie, w ramach przyjętej polityki rachunkowości, szczegółowych zasad rozliczania zarówno kosztów bezpośrednich, jak i pośrednich [Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 r., § 18].

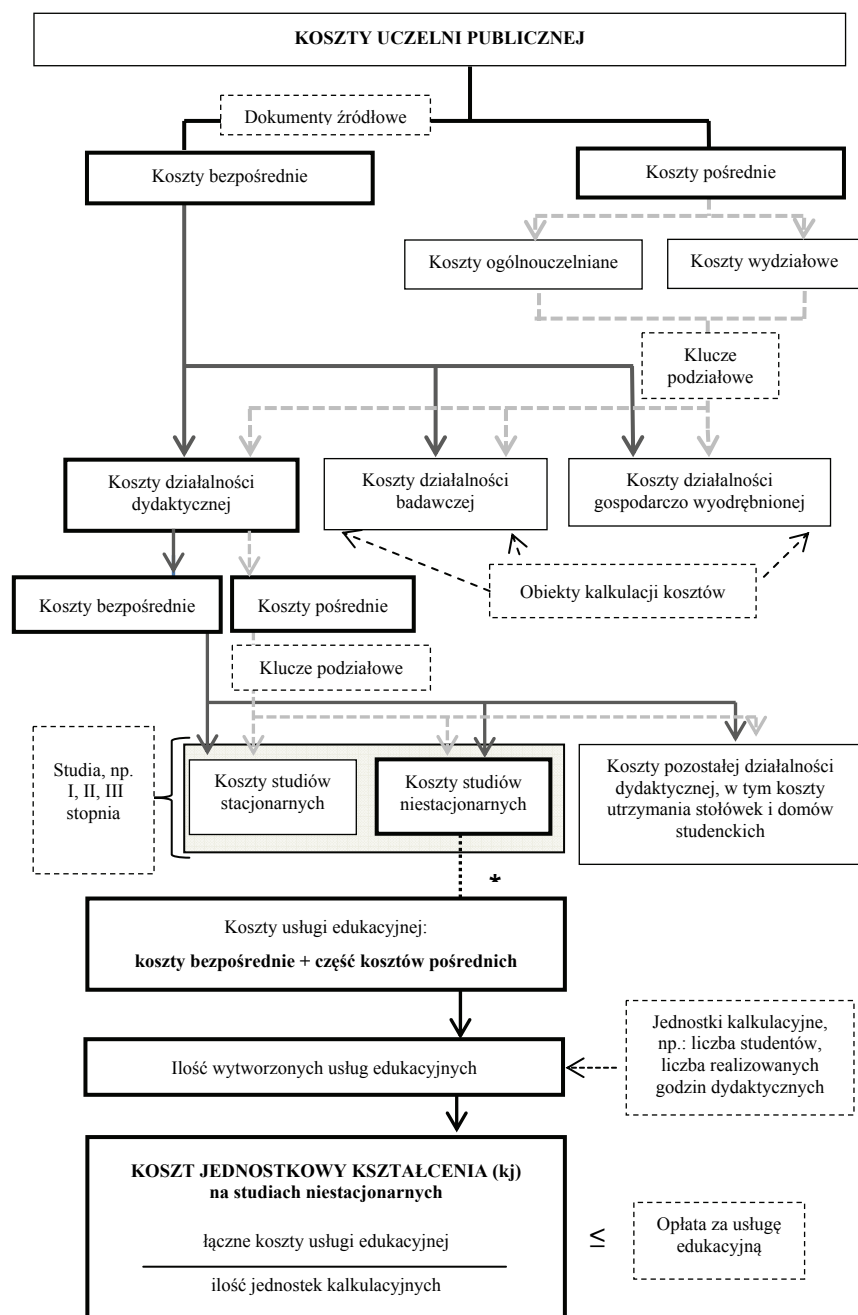
Kolejnym uwarunkowaniem wynikającym z analizowanego rozporządzenia jest konieczność kalkulacji kosztów kształcenia odrębnie dla studiów pierwszego i drugiego stopnia, jednolitych studiów magisterskich, studiów doktoranckich oraz pozostałej działalności dydaktycznej.

3. Ujęcie modelowe kalkulacji kosztów kształcenia w uczelniach publicznych

Jak wynika z powyższych rozważań, kalkulacja jednostkowych kosztów kształcenia w uczelniach publicznych determinowana jest określonymi wymogami, wynikającymi zarówno z teorii rachunku kosztów, jak też z obowiązujących regulacji prawnych. Można je zaprezentować w ujęciu schematycznym za pomocą uproszczonego modelu, który uwzględnia:

- specyfikę prowadzonej przez uczelnie publiczne działalności, polegającej na świadczeniu częściowo odpłatnych usług edukacyjnych, prowadzeniu badań naukowych i prac rozwojowych oraz wyodrębnionej działalności gospodarczej;
- kalkulację doliczeniową jako metodę kalkulacji kosztów jednostkowych – dostosowaną do specyfiki działalności uczelni,
- wyrażenie przedmiotu kalkulacji za pomocą odpowiednio dobranego obiektu kalkulacyjnego oraz jednostki kalkulacyjnej,
- ewidencję i rozliczanie kosztów uczelni w podziale na koszty bezpośrednie i pośrednie, studia stacjonarne, niestacjonarne i pozostałe,
- w ramach podstawowej działalności operacyjnej identyfikację – na podstawie dokumentów źródłowych – bezpośrednich kosztów działalności dydaktycznej, badawczej, gospodarczo wyodrębnionej,
- ewidencję i rozliczanie bezpośrednich kosztów działalności dydaktycznej na formy kształcenia (studia stacjonarne, niestacjonarne, pozostałe) oraz stopnie kształcenia (studia I, II stopnia, jednolite studia magisterskie, studia doktoranckie oraz pozostałą działalność dydaktyczną),
- rozliczanie kosztów pośrednich, tj. wydziałowych i ogólnouczelnianych na poszczególne rodzaje działalności za pomocą odpowiednio dobranych kluczy podziałowych, o ile odpowiadają one intencji ustawodawcy i mogą być uznane za uzasadnione koszty kształcenia.

Na rys. 1 przedstawiono – w ujęciu schematycznym – model kalkulacji kosztów jednostkowych kształcenia w uczelniach publicznych uwzględniający wymienione determinanty.



* Koszty studiów niestacjonarnych w dalszej kolejności muszą być odniesione do konkretnego wydziału uczelni, stopnia, kierunku i semestru studiów. Umożliwia to identyfikację kosztów usługi edukacyjnej.

Rys. 1. Uproszczony model kalkulacji kosztów jednostkowych kształcenia w uczelni publicznej (ze szczególnym uwzględnieniem studiów niestacjonarnych)

4. Przydatność modelu kalkulacji kosztów jednostkowych kształcenia do zarządzania finansami

Przedstawiony model kalkulacji kosztów kształcenia dotyczący wyłącznie działalności dydaktycznej odzwierciedla strukturalizację kosztów w uczelniach publicznych zdeterminowaną obligatoryjnymi wymaganiami formalnoprawnymi oraz założeniami teorii rachunku kosztów. Model ten nie odwzorowuje faktycznego przebiegu procesu kalkulacji w ujęciu czynnościowym. Oznacza to, że rzeczywista kalkulacja kosztów kształcenia odbywa się na konkretnym wydziale uczelni dla konkretnego stopnia, kierunku i semestru studiów. Musi ona jednak uwzględniać minimalny zakres informacji o kosztach zgodnie z przedstawionymi determinantami. Jeżeli zakres ten ograniczony zostanie wyłącznie do ewidencji księgowej zgodnej z wymaganiami formalnoprawnymi, przedstawionymi w artykule, to w procesie kalkulacji kosztów jednostkowych wystąpią problemy i trudności mające istotny wpływ na wiarygodność jej wyników.

Pierwszym problemem jest ustalenie odpowiedniego obiektu kosztowego. Uczelnie publiczne, na mocy samodzielnie podjętej decyzji, mogą kalkulować koszty jednostkowe np.: w odniesieniu do jednego studenta, wybranego kierunku bądź semestru studiów. Ustalenie obiektu kosztowego ma duże znaczenie w procesie kalkulacji, bowiem w zależności od przyjętego rozwiązania mogą ulec zmianom proporcje pomiędzy kosztami bezpośrednimi a pośrednimi. W efekcie może to doprowadzić do zwiększenia udziału kosztów pośrednich w kosztach całkowitych. Poprawność przeprowadzonego procesu kalkulacji jest bowiem uzależniona od właściwej alokacji kosztów pośrednich na wytwarzane usługi edukacyjne. W związku z alokacją kosztów pośrednich pojawia się kolejny problem – dobór odpowiednich kluczy rozliczeniowych tychże kosztów.

W przedstawionym modelu kalkulacji kosztów jednostkowych konieczność rozliczania kosztów pośrednich występuje co najmniej dwukrotnie. Najpierw koszty pośrednie (ogólnouczelniane i wydziałowe) rozliczane są na poszczególne rodzaje działalności (tj. dydaktyczną, badawczą, gospodarczą wyodrębnioną), a w ramach działalności dydaktycznej na formy kształcenia, a zatem na koszty studiów stacjonarnych, niestacjonarnych oraz pozostałej działalności dydaktycznej. Ponadto koszty te uczelnie publiczne mogą różnicować w odniesieniu do poszczególnych wydziałów, prowadzonych kierunków i semestrów studiów.

Przyjęcie niewłaściwej podstawy rozliczania kosztów pośrednich może powodować zawyżanie lub zaniżanie kosztów jednostkowych wskutek tzw. wzajemnego subsydiowania [Piechota, 2005, s. 87]. Proces doboru właściwych kluczy rozliczeniowych w procesie kalkulacji kosztów uwarunkowany jest posiadaniem

jak największej wiedzy o strukturze i miejscach powstawania tych kosztów w uczelniach publicznych. Informacje te stwarzają podstawy nie tylko do oceny działalności uczelni, ale pozwalają również na sterowanie poziomem kosztów w pożądanym zakresie oraz ich wiarygodną kalkulację [Dziadek, 2010, s. 278].

Proces kalkulacji kosztów jednostkowych kształcenia utrudnia fakt, iż jest on przeprowadzany na podstawie danych o kosztach planowanych lub poniesionych w poprzednim okresie [Gos, 2013, s. 307]. Nie jest możliwe przeprowadzenie kalkulacji na podstawie kosztów rzeczywistych, ponieważ będą one dopiero poniesione. Jest to istotne w kontekście ustalania wysokości opłaty za kształcenie na studiach niestacjonarnych, która – zgodnie z przepisami prawa – musi być znana jeszcze przed rozpoczęciem procesu kształcenia. Oznacza to, iż wysokość ustalonej opłaty ma charakter pierwotny względem kalkulowanego kosztu jednostkowego. W sytuacji, gdy na pierwszy rok studiów zdecyduje się mniejsza liczba kandydatów niż zakładano bądź większość zajęć poprowadzą nauczyciele akademicy, których stawka za jedną godzinę dydaktyczną będzie mniejsza lub większa niż w roku ubiegłym, koszty poprowadzenia tychże studiów zmienią się w stosunku do założeń przyjętych z roku ubiegłego. W efekcie może nastąpić przeszacowanie lub niedoszacowanie pobieranej opłaty.

Model ten uniemożliwia także rozliczanie kosztów w podziale na poszczególne procesy i działania zachodzące w uczelni oraz całkowicie pomija w kalkulacji tzw. koszty nieprodukcyjne. Kalkulacja kosztów oparta na działaniach to niezwykle przydatne narzędzie służące rozpoznaniu przyczyn powstawania kosztów i umożliwiające ich kontrolę poprzez wyodrębnienie i dokładną analizę procesów gospodarczych zachodzących w uczelniach publicznych [Miłosz, 2003, s. 101]. Uwzględnienie w kalkulacji kosztów jednostkowych usług edukacyjnych kosztów nieprodukcyjnych umożliwiłoby kompleksowe poznanie kosztów wytworzenia tych usług. Takie ujęcie kosztów jest silnie rozwinięte w koncepcji rachunku kosztów działań. Jego wykorzystanie do kalkulacji kosztów jednostkowych kształcenia stworzyłoby podstawę do opracowania i wdrożenia wszelkich działań optymalizacyjnych i umożliwiających dokonywanie porównań tychże kosztów pomiędzy poszczególnymi kierunkami studiów, wydziałami, czy też całymi uczelniami.

Reasumując, model kalkulacji kosztów kształcenia uwzględniający wyłącznie te informacje o kosztach, które pozyskiwane są z obowiązkowej ewidencji finansowo-księgowej tychże uczelni, ma charakter uproszczony i ze względu na znaczne zagregowanie danych przyjętych do obliczeń jest mało przydatny do prowadzenia analiz tych kosztów [Miłosz, 2003, s. 47].

Podsumowanie

Efektywne zarządzanie finansami uczelni to nie tylko racjonalne gospodarowanie gromadzonymi przychodami, ale przede wszystkim świadome kształtowanie kosztów, w tym także jednostkowych kosztów kształcenia. Strukturalizacja kosztów odzwierciedlona w przedstawionym modelu kalkulacji jest niewystarczająca z punktu widzenia zarządzania kosztami uczelni publicznych. Zakres informacji o kosztach, pozyskiwanych na potrzeby kalkulacji z obowiązującego uczelnie publiczne sposobu ich ewidencji, jest niewystarczający do efektywnego zarządzania kosztami tych podmiotów. Powoduje on powstawanie problemów i trudności, wśród których najważniejszymi są:

- identyfikacja obiektów kosztowych,
- dobór właściwych kluczy podziałowych kosztów pośrednich,
- kalkulacja kosztów jednostkowych na podstawie danych o kosztach historycznych lub planowanych,
- brak możliwości rozliczania kosztów na realizowane procesy i działania,
- całkowite pominięcie kosztów nieprodukcyjnych.

Uczelnie publiczne, jako jednostki prowadzące różnorodne, przenikające się formy i rodzaje aktywności, potrzebują bardziej szczegółowych i analitycznych informacji kosztowych, wykorzystywanych do kalkulacji kosztów jednostkowych kształcenia i badań [por. Hulicka, 2015]. Wnikliwa strukturalizacja kosztów, w tym przede wszystkim w ujęciu czynnościowym, umożliwi dokładne poznanie struktury jednostkowych kosztów usług edukacyjnych oraz skuteczne zarządzanie kosztami i przepływami finansowymi zarówno po stronie wpływów, jak i wydatków.

Literatura

- Dobija D., Kucharczyk M. (2014), *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Dziadek K. (2010), *Wybrane problemy wdrażania rachunku kosztów ABC w przedsiębiorstwach*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Ekonomii i Zarządzania Politechniki Koszalińskiej”.
- Gos W. (2013), *Kalkulacja kosztów kształcenia w wyższych uczelniach*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 765.
- Hulicka M. (2015), *Jaki rachunek kosztów w uczelniach*, „Rachunkowość”, nr 3.
- Miłosz H. (2003), *Analiza kosztów kształcenia w szkołach wyższych*, Stowarzyszenie na rzecz Rozwoju Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Legnicy „Wspólnota Akademicka”, Legnica.

- Naumiuk T. (1998), *Zasady kalkulacji kosztów. Przedmiot – rodzaje – techniki*, Infor, Warszawa.
- Nowak E., Wierziński M. (2010), *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa.
- Piechota R. (2005), *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych. Dz.U. 2012, nr 0, poz. 1533.
- Sołtys D. (2014), *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw. Rachunek kosztów*, UE we Wrocławiu, Wrocław.
- Śniezek E., Wiatr M. (2011), *Interpretacja i analiza przepływów pieniężnych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym. Dz.U. nr 65, poz. 1365 z późn. zm.
- Wnuk T. (2002) *Zarządzanie kosztami: budżetowanie i kontrola*, Infor, Warszawa.

CALCULATION OF UNIT COSTS OF EDUCATION VS. FINANCIAL MANAGEMENT OF PUBLIC UNIVERSITIES IN POLAND

Summary: The article presents considerations relating to information about the cost of education in public universities obtained from the accounting records and used to calculate unit costs of educational services. The scope of cost information, determined exclusively by legal regulations applicable to universities, is insufficient for the needs of cost management and thus for the needs of the financial management of these units.

Keywords: public universities, costs, calculation of unit costs, cost calculation model.