

Kalkulacja kosztów kształcenia w wyższych uczelniach

Waldemar Gos*

Streszczenie: Cel – celem artykułu jest określenie założeń, które należy uwzględnić dokonując kalkulacji kosztów kształcenia uczelni publicznej. Metodologia badania – w opracowaniu wykorzystano metodę analizy źródeł oraz metodę dedukcji i indukcji. Wynik – w opracowaniu proponuje się uproszoną metodologię ustalenia kosztów kształcenia studiów stacjonarnych i niestacjonarnych. Oryginalność/Wartość – w artykule stawia się hipotezę, że regulacje prawne nie powinny uzależniać zasad kalkulacji kosztów kształcenia wyłącznie od przyjętych zasad (polityki) rachunkowości określonych przez rektora uczelni. Należy opracować założenia, które będą stosowane przez wszystkie uczelnie, co pozwoli na możliwość porównywalności kosztów kształcenia.

Słowa kluczowe: koszty, rachunkowość, kształcenie

Wprowadzenie

Analizując ustawę z dnia 27 lipca 2005 roku Prawo o szkolnictwie wyższym (DzU nr 164, poz. 1365 ze zm., dalej USW) można zauważyć, że przepisy ustawy zobowiązują uczelnie publiczne do:

1. Ujmowania przychodów własnych uczelni publicznych na odrębnych rachunkach bankowych (art. 92, ust. 2 USW).
2. Ustalania kosztów kształcenia, gdyż opłaty za świadczone usługi edukacyjne nie mogą przekroczyć kosztów ponoszonych w zakresie niezbędnym do uruchomienia i prowadzenia odpłatnej formy kształcenia w danej uczelni (art. 99, ust. 2 USW).

Należy zgodzić się ze stwierdzeniem, że o ile ewidencja przychodów własnych nie jest skomplikowana, o tyle ustalenie kosztów działalności dydaktycznej w podziale na koszty studiów stacjonarnych i niestacjonarnych może sprawiać duże trudności (Miłosz 2012). W związku z tym celem opracowania jest określenie założeń, które należy uwzględnić dokonując kalkulacji kosztów kształcenia uczelni publicznej. W artykule stawia się hipotezę, że regulacje prawne nie powinny uzależniać zasad kalkulacji kosztów kształcenia wyłącznie od przyjętych zasad (polityki) rachunkowości określonych przez rektora uczelni. Należy opracować założenia, które będą stosowane przez wszystkie uczelnie.

* prof. dr hab. Waldemar Gos, Uniwersytet Szczeciński, Instytut Rachunkowości, Mickiewicza 64, 71-101 Szczecin.

1. Cele kalkulacji kosztów w świetle regulacji prawnych

Kalkulacja kosztów to zespół czynności obliczeniowych, których celem jest ustalenie jednostkowego kosztu wytworzenia produktu (wyrobu, usługi) ze wskazaniem wysokości jego poszczególnych elementów według układu kalkulacyjnego kosztów.

Ustalenie kosztu jednostkowego produktu ma na celu (Sawicki 2012: 246; Sobańska 2009: 342):

- umożliwienie właściwej wyceny składników majątkowych (produkcja niezakończona, wyroby gotowe, wykonane usługi itp.) oraz ustalenie prawidłowej wysokości wyniku na sprzedaży,
- kontrolę ponoszonych kosztów, jak również realizację zadań w zakresie obniżki kosztów, a więc zmniejszenia zużycia na jednostkę produktu,
- określenie rentowności poszczególnych produktów oraz tworzenie podstaw dla kształtowania cen sprzedaży dóbr i usług,
- stwarzanie podstaw dla wyboru alternatywy najbardziej efektywnego działania gospodarczego, na przykład odrzucić czy zaakceptować ofertę¹.

Z analizy regulacji prawnych, które zobowiązują uczelnie do kalkulacji kosztów kształcenia można wysnuć wniosek, że celem ustalenia kosztów kształcenia jest pozyskanie informacji o kosztach dla porównania ich z przychodami osiąganymi z odpłatnych form kształcenia.

Z kolei prawidłowość ustalenia wysokości kosztów jednostkowych w ramach rachunku kalkulacyjnego zależy między innymi od:

- dokładności powiązania kalkulacji z całością rachunku kosztów,
- jakości i szczegółowości rachunku kosztów będącego źródłem informacji liczbowych niezbędnych dla obliczenia kosztów jednostkowych,
- zastosowania właściwej metody kalkulacji kosztów uwzględniającej specyficzne cechy procesu produkcyjnego danego przedsiębiorstwa,
- jakości ewidencji mierników charakteryzujących rozmiary efektów pracy będących przedmiotem kalkulacji.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 roku w sprawie szczególnych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznej (DzU 2012, poz. 1533, dalej RGF) pozostawia określenie zasad ewidencji i rozliczania kosztów w gestii rektorów w opracowanej dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości. Zgodnie z rozporządzeniem:

1. Koszty działalności dydaktycznej rozlicza się, w tym ewidencjonuje w podziale na studia pierwszego, drugiego stopnia, jednolite studia magisterskie i studia doktoranckie oraz koszty pozostałej działalności dydaktycznej (§ 16, ust. 4) RGF.
2. Koszty bezpośrednie działalności dydaktycznej rozlicza się na koszty studiów stacjonarnych, niestacjonarnych i pozostałej działalności dydaktycznej (§ 19, ust. 1 RGF).
3. Sposób rozliczenia kosztów bezpośrednich działalności dydaktycznej, w tym koszty wynagrodzeń, których na bieżąco nie można zakwalifikować do kosztów studiów stacjonarnych, niestacjonarnych i pozostałej działalności dydaktycznej, stanowi element zasad (polityki) rachunkowości i może być ustalony z uwzględnieniem możliwości rozliczenia tych kosztów odpowiednio do liczby godzin dydaktycznych

¹ Szerzej na temat roli rachunku kosztów zobacz (Sobańska, Kalinowski 2012).

realizowanych w ramach studiów stacjonarnych, niestacjonarnych lub pozostałej działalności dydaktycznej (§ 19, ust. 2 RGF).

4. Koszty pośrednie mogą być dzielone na koszty jednostek organizacyjnych uczelni publicznej (wydziałowe) i ogólnouczelniane (§ 17, ust. 3 RGF).
5. Rektor w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości określa sposób rozliczenia kosztów pośrednich na poszczególne rodzaje działalności, w tym w ramach działalności dydaktycznej na koszty kształcenia na studiach stacjonarnych, niestacjonarnych i koszty pozostałe oraz koszty utrzymania domów i stołówek studenckich (§ 18 RGF).
6. Rozliczenie kosztów dokonuje się raz w roku obrotowym. Rektor może zarządzić rozliczenie tych kosztów w krótszych terminach (§ 20 RGF).

Do tak sformułowanych przepisów rozporządzenia można wnieść następujące uwagi:

1. W RGF używa się słowa „rozliczenie”. W rachunkowości słowo rozliczenie oznacza ujęcie danego zasobu lub procesu według różnych kryteriów klasyfikacji. Wydaje się więc wystarczające ujęcie kosztów działalności dydaktycznej w przekroju wymaganych przez RGF kryteriów.
2. W regulacjach nie określono co może (lub powinno) być nośnikiem kosztów. Ustawodawca ograniczył się jedynie do określenia, że koszty należy rozliczać na koszty rodzajów działalności, a w ramach działalności dydaktycznej na koszty studiów stacjonarnych, niestacjonarnych i pozostałej działalności dydaktycznej.
3. „Rozliczenie kosztów” nie oznacza kalkulacji kosztów kształcenia. W związku z tym powstaje pytanie: jaki jest cel rozliczania kosztów na koszty studiów stacjonarnych, niestacjonarnych i pozostałej działalności? W takiej sytuacji można jedynie dokonać porównania przychodów z kosztami studiów stacjonarnych, niestacjonarnych i pozostałej działalności dydaktycznej. Nie ma możliwości ustalenia rentowości kierunku studiów, grupy dziekańskiej itd.

2. Istotne pytania dotyczące określenia zasad kalkulacji kosztów kształcenia

Określając zasady (politykę) rachunkowości dotyczące kalkulacji kosztów kształcenia należy odpowiedzieć na wiele pytań. Główne pytania są następujące:

1. Jaki klucz podziałowy przyjąć, aby koszty działalności dydaktycznej podzielić na koszty dotyczące studiów stacjonarnych i niestacjonarnych? Na przykład: czy może to być liczba studentów, liczba godzin dotycząca programu kształcenia? Niewątpliwie nie można przyjąć jako klucza podziałowego liczby studentów, gdyż nakład pracy (szczególnie bezpośredniego udziału nauczyciela) jest różny na studiach stacjonarnych i niestacjonarnych.
2. Czy można ustalić takie opłaty za studia, aby różnice opłat i kosztów kształcenia były minimalne, gdyż jak stwierdza się w regulacjach prawych, opłaty za świadczone usługi edukacyjne nie mogą przekroczyć ponoszonych kosztów? W tym wypadku jest mało prawdopodobne, aby koszty kształcenia nie różniły się od pobieranych opłat. Wynika to z tego, że opłaty są (muszą być) ustalane przed rozpoczęciem procesu kształcenia na danej formie. Praktyka ustalania opłat jest zazwyczaj różna. Zakładając, że podstawą ustalania opłat są koszty, można jedynie przyjąć koszty z okresu ubiegłego lub koszty planowane, gdyż koszty rzeczywiste będą dopiero poniesione.

3. Co przyjąć za nośnik kosztów? Obiektem kalkulacji (przedmiotem) jest jednoznacznie określony i dający się wyrazić liczbowo produkt pracy. Wyrażenie liczbowe powinno się opierać na odpowiednich jednostkach miar naturalnych lub jednostkach umownych. Naturalnymi jednostkami miary mogą być te, które wyrażone są w sztukach, kg, metrach, litrach, etc. Umowne jednostki kalkulacyjne stosuje się wówczas, gdy naturalne jednostki nie odzwierciedlają dobrze przedmiotu kalkulacji. Przykładowo, umowną jednostką kalkulacyjną może być kierunek studiów, specjalność, grupa dziekańska, grupa ćwiczeniowa.
4. Jak rozliczać koszty na przyjęte nośniki? Problem ten jest szczególnie istotny dla „kosztów wspólnych” dotyczących jednocześnie studiów stacjonarnych, niestacjonarnych i pozostałej działalności dydaktycznej. Należy więc określić klucze podziałowe kosztów. Wydaje się, że w wypadku kosztów kształcenia lepszymi kluczami podziałowymi będą klucze bazujące na miarach niefinansowych, na przykład zrealizowana liczba godzin zajęć dydaktycznych, liczba studentów.

W literaturze podaje się przykładowo, że w kalkulacji kosztów kształcenia można wykorzystać rachunek kosztów działań (Miłosz 2012). W takim przypadku kalkulacja kosztów kształcenia polega na dwuetapowej metodologii ich rozliczania: najpierw zasoby (koszty kształcenia) są rozliczane na działania (nośniki kosztów zasobów), a następnie koszty działań są przypisywane grupom dziekańskim (bądź innym obiektom kosztów) w stopniu odpowiednim do ich wykorzystania. Nośnikiem kosztów zasobów jest jedna godzina usług dydaktycznych. Do kosztów bezpośrednich zalicza się koszty pracy nauczycieli akademickich. Do kosztów pośrednich zalicza się pozostałe koszty dydaktyki, którymi są koszty pracy pracowników niebędących nauczycielami akademickimi wraz z kosztami rzeczowymi (amortyzacja, energia i materiały, usługi, podatki, pozostałe koszty).

Średni jednostkowy koszt bezpośredni, w dużym uproszczeniu, można obliczyć dzieląc roczne koszty pracy nauczycieli akademickich (wynagrodzenia oraz ubezpieczenia społecznie i inne świadczenia) przez łączną liczbę godzin dydaktycznych zrealizowanych przez nich w roku akademickim. Średni jednostkowy koszt pośredni przypisany został nośnikom zasobów (godzina usługi dydaktycznej) metodą podziałową. Koszty pracy pracowników niebędących nauczycielami akademickimi oraz koszty rzeczowe podzielone są przez łączną liczbę godzin dydaktycznych realizowanych w uczelni.

Drugim etapem jest rozliczenie kosztów działań na grupę dziekańską (studenta), która jest nośnikiem kosztów działań. W realizacji procesu kształcenia zasoby, poprzez nośniki kosztów zasobów, działają na obiekt kosztów (grupa dziekańska, student) w sposób zróżnicowany. To zróżnicowanie następuje w wyniku oddziaływania na grupę studencką różną liczbą godzin zajęć dydaktycznych, które podzielone przez liczbę studentów w grupie stanowią podstawę obliczenia liczby godzin przypadającą na jednego studenta (Miłosz 2012).

3. Propozycja kalkulacji kosztów kształcenia

Dokonując próby określenia zasad kalkulacji kosztów kształcenia należy w pierwszej kolejności zdefiniować istotne pojęcia, a mianowicie: kierunek studiów, program kształcenia, działalność dydaktyczna, działalność badawcza, koszty działalności dydaktycznej, koszty bezpośrednie, koszty pośrednie, studia stacjonarne, studia niestacjonarne oraz pozostała działalność dydaktyczna. Definicję pojęć zawiera tabela 1.

Tabela 1

Definicje pojęć na potrzeby określania zasad kalkulacji kosztów kształcenia

Pojęcie	Definicja
Kierunek studiów	Wyodrębniona część jednego lub kilku obszarów kształcenia, realizowana w uczelni w sposób określony przez program kształcenia.
Program kształcenia	Opis spójnych efektów kształcenia, zgodnie z Krajowymi Ramami Kwalifikacji dla Szkolnictwa Wyższego oraz opis procesu kształcenia (program studiów), prowadzącego do osiągnięcia tych efektów, wraz z przypisanymi do poszczególnych modułów tego procesu punktami ECTS.
Podstawowa działalność operacyjna	Działalność obejmująca działalność dydaktyczną, badawczą oraz działalność wyodrębnioną gospodarczo.
Działalność dydaktyczna	Kształcenie studentów oraz rozwój kadr naukowych, a także prace naukowe i twórcze niezbędne do prowadzenia procesu dydaktycznego.
Działalność badawcza	Działalność związana z pracami koncepcyjnymi i tworzeniem nowej wiedzy, wyrobów, usług, procesów, metod i systemów.
Koszty działalności dydaktycznej	Koszty związane w sposób bezpośredni i pośredni z kształceniem studentów oraz rozwojem kadry naukowej.
Koszty bezpośrednie	Koszty, które na podstawie dokumentów źródłowych można zakwalifikować do określonych rodzajów działalności.
Koszty pośrednie	Koszty działalności uczelni, w tym koszty wynagrodzeń i koszty rzeczowe, których nie można zaliczyć do kosztów bezpośrednich określonych rodzajów działalności lub nośników kosztów.
Studia stacjonarne	Studia pierwszego, drugiego i trzeciego stopnia odbywane w systemie stacjonarnym.
Studia niestacjonarne	Studia pierwszego, drugiego i trzeciego stopnia odbywane w systemie niestacjonarnym.
Pozostała działalność dydaktyczna	Studia podyplomowe, kursy dokształcające.

Źródło: opracowane własne na podstawie: www.stat.gov.pl/gus/definicje (20.12.2012); (Ustawa z dnia 27 lipca 2005...; Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 5 października 2011...; Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 2 listopada 2011...).

Koszty kształcenia uczelni powinny być ujmowane w ujęciu podmiotowym i przedmiotowym. Podmiotowe ujęcie kosztów ma na celu tworzenie informacji stanowiących odpowiedź na pytanie: gdzie i w jakiej wysokości tworzyły się koszty w jednostce w ciągu okresu (Sobańska 2009; 124). W tym celu w uczelniach musi być prowadzona ewidencja kosztów według miejsc ich powstawania. Przykłady miejsc powstawania kosztów zawiera tabela 2.

Tabela 2

Miejsca powstawania kosztów w uczelni wyższej

Kryterium wyodrębnienia miejsca powstawania kosztów	Przykłady miejsc powstawania kosztów
Rodzaj działalności	– działalność dydaktyczna, – działalność badawcza, – działalność pozostała
Struktura organizacyjna uczelni	– podstawowe jednostki organizacyjne (wydziały), – jednostki międzywydziałowe, – jednostki ogólnouczelniane, – jednostki administracji centralnej

Źródło: opracowanie własne.

Koszy gromadzone na kontach kosztów według miejsc ich powstawania są uznawane, za koszty bezpośrednie tych miejsc, gdyż są one odnoszone na podstawie dokumentacji źródłowej. W ramach miejsc powstawania, koszty działalności operacyjnej są zazwyczaj dzielone na trzy podstawowe segmenty, a mianowicie:

- a) koszty działalności dydaktycznej,
- b) koszty działalności naukowo-badawczej,
- c) koszty działalności gospodarczo wyodrębnionej.

Przedmiotowe ujmowanie kosztów dotyczy ich ewidencji według nośników. W tym miejscu warto określić, co może być nośnikiem kosztów kształcenia. Nośnikami kosztów może być: program kształcenia dla kierunku studiów z podziałem na studia stacjonarne i niestacjonarne, student, godzina kształcenia. Wydaje się, że racjonalnym rozwiązaniem jest przyjęcie za jednostkę kalkulacyjną „kierunku studiów”. Należy podkreślić, że pod pojęciem „kierunku studiów” rozumie się studentów studiujących na danym kierunku lub specjalności, dla których niektóre formy zajęć są prowadzone łącznie (odrębnie dla studiów stacjonarnych i niestacjonarnych oraz odrębnie dla poziomów kształcenia). Pozwoli to na ustalenie kosztów kształcenia na danym kierunku lub specjalności (jeżeli nabór był prowadzony na specjalność).

Ideowy schemat ujmowania kosztów kształcenia dla kierunku studiów ilustruje tabela 3.

Tabela 3

Układ kalkulacyjny kosztów dla „kierunku studiów”

Nazwa kierunku /specjalności		
Rok studiów		Rok akademicki
Rodzaj studiów		
Lp.	Wyszczególnienie	Koszt w zł
1.	Bezpośrednie koszty kształcenia	
2.	Pośrednie koszty wydziału (koszty wydziałowe)	
3.	Koszty kształcenia powstające na wydziale (poz. 1 + 2)	
4.	Koszty jednostek międzywydziałowych i ogólnouczelnianych oraz innych wydziałów	
5.	Koszty ogólnouczelniane	
6.	Ogółem koszty (poz. 7 + 8 + 9)	
7.	Liczba studentów	
8.	Koszt kształcenia studenta w roku akademickim (poz.10 : 11)	

Źródło: opracowanie własne.

Sposób ustalania poszczególnych pozycji kalkulacyjnych wymienionych w tabeli 3 jest następujący:

1. Bezpośrednie koszty kształcenia zazwyczaj nie można ustalić na podstawie dokumentacji źródłowej. Mimo że w opracowaniu używa się nazwy koszty bezpośrednie, to należy podkreślić, że owszem są to bezpośrednie koszty kształcenia, jednak dla poszczególnych kierunków studiów są to koszty wspólne. Proponuję się więc następującą procedurę rozliczenia bezpośrednich kosztów kształcenia na kierunki studiów:
 - a) ustala się liczbę godzin zajęć dydaktycznych zrealizowanych na kierunkach studiów w przekroju poziomów kształcenia przez poszczególnych pracowników,

- b) ustala się łączną liczbę godzin realizowanych na poszczególnych kierunkach studiów,
- c) oblicza się średni bezpośredni koszt kształcenia dzieląc bezpośrednie koszty kształcenia przez liczbę godzin zajęć dydaktycznych wykonanych na wszystkich kierunkach studiów,
- d) rozlicza się bezpośrednie koszty kształcenia na poszczególne kierunki studiów mnożąc średni bezpośredni koszt kształcenia przez liczbę godzin zajęć dydaktycznych wykonaną na danym kierunku studiów.

Należy podkreślić, że liczba godzin zajęć dydaktycznych jest ustalana na podstawie indywidualnych sprawozdań każdego nauczyciela akademickiego.

2. Koszty pośrednie wydziału ujmuje się na koncie „Koszty wydziałowe”. Koszty te są rozliczane dwuetapowo. Etap pierwszy ma na celu rozliczenie tych kosztów na działalność dydaktyczną i badawczą. Kluczem podziałowym są koszty bezpośrednie działalności dydaktycznej i badawczej. W drugim etapie koszty wydziałowe przypadające na działalność dydaktyczną należy rozliczyć na poszczególne „kierunki studiów” proporcjonalnie do liczby godzin zajęć dydaktycznych.
3. Koszty jednostek międzywydziałowych i ogólnouczelnianych są rozliczane tak samo, jak koszty działalności dydaktycznej podstawowych jednostek organizacyjnych. Wymienione jednostki sporządzają sprawozdanie według wzoru określonego w tabeli 4.

Tabela 4

Rozliczenie kosztów jednostek międzywydziałowych w roku akademickim ...

Jednostka międzywydziałowa	Koszt jednostki		
Liczba wykonanych godzin dydaktycznych	Koszt 1 godziny dydaktycznej		
Rozliczenie kosztów na jednostki międzywydziałowej na wydziały			
Wydział/kierunek	Ilość wykonanych godzin	Koszt 1 godziny	Koszty przypadające na wydział
.....
Razem		x	

Źródło: opracowanie własne.

4. Koszty obsługi procesu dydaktycznego wykonywanego przez pracowników innych wydziałów na rzecz danego kierunku studiów są rozliczane według stawek (cen transferowych) ustalonych przez rektora.
5. Koszty biblioteki są rozliczane wieloetapowo:
 - a) etap pierwszy rozliczenie kosztów biblioteki głównej na działalność dydaktyczną i badawczą; na tym etapie koszty biblioteki głównej rozlicza się proporcjonalnie do kosztów bezpośrednich działalności dydaktycznej i badawczej,
 - b) etap drugi polega na rozliczeniu kosztów biblioteki głównej przypadających na działalność dydaktyczną na poszczególne wydziały; w tym wypadku kluczem rozliczeniowym jest liczba studentów studiów stacjonarnych i niestacjonarnych; dzieląc koszty biblioteki przez liczbę studentów ustala się koszt obsługi biblio-

- tecznej przypadającej na jednego studenta; mnożąc koszt obsługi bibliotecznej przypadającej na jednego studenta przez liczbę studentów danego wydziału ustala się koszty biblioteki głównej przypadającej na wydział,
- c) koszty biblioteki przypadające na „kierunek studiów” ustala się mnożąc liczbę studentów przez koszt obsługi bibliotecznej przypadającej na jednego studenta.
6. Koszty ogólnouczelniane są rozliczane następująco:
- ustala się narzut procentowy kosztów ogólnouczelnianych dzieląc koszty ogólnouczelniane przez koszty działalności dydaktycznej i badawczej,
 - ustala się koszty ogólnouczelniane przypadające na działalność dydaktyczną: koszty działalności dydaktycznej pomnożone przez narzut procentowy,
 - ustala się koszt ogólnouczelniany przypadający na studenta dzieląc koszty ogólnouczelniane przypadające na działalność dydaktyczną przez liczbę studentów,
 - ustala się koszty ogólnouczelniane przypadające na wydział mnożąc koszt ogólnouczelniany przypadający na studenta przez liczbę studentów,
 - ustala się koszty ogólnouczelniane przypadające na „grupę kierunek studiów” mnożąc liczbę studentów przez koszt ogólnouczelniany przypadający na jednego studenta.

Uwagi końcowe

Przedstawione w niniejszym opracowaniu założenia kalkulacji kosztów kształcenia są proste. Szczególną uwagę zwrócono na dokładne rozliczanie kosztów wynagrodzeń dla przyjętych nośników kosztów. Wynika to z tego, że koszty wynagrodzeń oraz narzutów na wynagrodzenia są najistotniejszą pozycją kalkulacyjną, wynoszącą około 70–80 % kosztów całkowitych. Można więc przyjąć tezę, że prawidłowe rozliczenie na przyjęte nośniki kosztów wynagrodzeń determinuje prawidłowość kalkulacji kosztów kształcenia.

Należy podkreślić, że taka metodologia ustalania kosztów kształcenia nie zawsze dostarcza prawdziwych informacji (mimo że są one prawidłowe), gdyż koszt kształcenia studenta jest uzależniony od wielu czynników, na przykład:

- liczby godzin przewidzianych w programie studiów,
- struktury programu studiów (relacje między wykładami, ćwiczeniami, laboratoriami itd.),
- liczebności grup wykładowych, ćwiczeniowych, laboratoryjnych, seminaryjnych itd.,
- struktury zatrudnienia kadry dydaktycznej,
- udziału godzin realizowanych w ramach obowiązkowego pensum i w ramach godzin ponadwymiarowych.

Warto więc opracować i opublikować przykładowo w formie zarządzenia zasady kalkulacji kosztów kształcenia, które będą stosowane przez wszystkie uczelnie podlegające Ministerstwu Nauki i Szkolnictwa Wyższego.

Literatura

- Miłosz H. (2012), *Jak ewidencjonować koszty studiów*, „Forum akademickie” nr 6.
Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 roku w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznej, DzU 2012, poz. 1533.

- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 5 października 2011 roku w sprawie warunków prowadzenia studiów na określonym kierunku i poziomie kształcenia, DzU nr 243, poz. 1445.
- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 2 listopada 2011 roku w sprawie Krajowych Ram Kwalifikacji dla Szkolnictwa Wyższego, DzU 253, poz. 1520.
- Sawicki K. (2012), *Koszty normalnej działalności operacyjnej*, w: *Rachunkowość jednostek gospodarczych*, red. T. Kiziukiewicz, PWE, Warszawa.
- Sobańska I. (2009), *Pomiar kosztów podmiotów*, w: *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I., Kalinowski J. (2012), *Rachunek kosztów w uczelniach publicznych – czas na zmiany*, „Rachunkowość” nr 7.
- Ustawa z dnia 27 lipca 2005 roku Prawo o szkolnictwie wyższym, DzU nr 164, poz. 1365 ze zm.
www.stat.gov.pl/gus/definicje dostęp w dniu 20.12.2012.

CALCULATION OF COSTS OF EDUCATION IN UNIVERSITIES

Abstract: Purpose – the aim of this paper is to identify the assumptions that need to be taken into account by making the calculation of the cost of a public college education. Design/Methodology/Approach – the study used the method of analysis of the sources and the method of deduction and induction. Findings – this paper proposes a simplified methodology for determining the cost of training full-time and part-time. Originality/Value – in this paper it is hypothesized that the regulations should not make the rules for calculating the costs of education solely on accounting principles (policy) specified by the rector of the university. Assumptions need to be developed that will be used by all schools, allowing the possibility of comparability of the costs of education.

Keywords: cost, accounting, costs of education

Cytowanie

- Gos W. (2013), *Kalkulacja kosztów kształcenia w wyższych uczelniach*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 305–313; www.wneiz.pl/frfu.

