PAWEŁ ZAWIEJA*

ZASADY ROZLICZANIA KOSZTÓW W UCZELNIACH PUBLICZNYCH W PODZIALE NA RÓŻNE ŹRÓDŁA FINANSOWANIA

Wstęp

Problematyka rozliczenia kosztów w uczelniach publicznych staje się bardzo aktualnym i ważnym zagadnieniem w zarządzaniu finansami tych instytucji. Po pierwsze, jest to spowodowane zapotrzebowaniem na informacje finansowe generowane przez różnego rodzaju instytucje państwowe nadzorujące działalność uczelni. Po drugie, sytuacja na rynku edukacyjnym powoduje, że władze uczelni zwracają coraz bardziej uwagę na aspekt finansowy ich działalności. Ważne stają się wiarygodne informacje finansowe, aby można było podejmować świadome i trafne decyzje. Rachunkowość należy rozumieć bardzo szeroko, jako zinstytucjonalizowany system informacyjny, dostarczający danych dla użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych¹. Podstawowym źródłem informacji finansowej jest sprawozdanie finansowe, tj. bilans, rachunek zysków i strat, sprawozdanie przedstawiające zmiany w kapitale własnym, rachunek przepływów pieniężnych oraz informacja dodatkowa². Rachunkowość finansowa operuje na syntetycznych danych finansowych. W obecnych czasach nie wystarcza już jednak ogólna informacja generowana przez rachunkowość finansową prezentującą dane dla całej instytucji. Informacje finansowe są kształtowane w zależności od celu, któremu mają służyć oraz odbiorcy, do którego są kierowane³. Zarówno dla instytucji nadzorujących, jak i na potrzeby decyzji zarządczych potrzebna jest informacja szczegółowa, oparta o zaawansowany rachunek kosztów. Takie dane mają umożliwić ocenę finansową poszczególnych obszarów działalności uczelni oraz pozwolić na policzenie rentowności oferowanych „produktów”. Celem niniejszego artykułu jest rozważenie specyficznych uwarunkowań uczelni publicznych, które należy uwzględnić przy projektowaniu systemu rozliczania kosztów w uczelniach.

* Doktorant, Instytut Finansów, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Uniwersytet Łódzki.

¹ I. Sobańska, *Rachunkowość Zarządcza zorientowana na zarządzanie projektami (kontraktami)*, [w:] Sobańska I. (red.), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie budowlanym*, Difin, Warszawa 2006, s. 48–49.

² B. Pomykańska, P. Pomykański, *Analiza finansowa w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 33–34.

³ P. Kabalski, *Rachunkowość w zarządzaniu cenami transferowymi*, ODDK Gdańsk, Gdańsk 2001, s.155.

1. Uwarunkowania organizacyjno-prawne funkcjonowania uczelni

1.1. Uwarunkowania prawne

Obowiązki uczelni w zakresie sprawozdawczości finansowej wynikają głównie z dwóch aktów prawnych: Prawo o Szkolnictwie Wyższym z dnia 27 lipca 2005 roku (tj. Dz. U. Nr 164, poz. 1365, z późn. zm.) oraz z Rozporządzenia Rady Ministrów w Sprawie Szczegółowych Zasad Gospodarki Finansowej Uczelni Publicznych z dnia 22 grudnia 2006 (Dz. U. Nr 246, poz. 1796). Ustawa Prawo o Szkolnictwie Wyższym została znowelizowana 18 marca 2011 roku i wprowadziła nowe zasady i obowiązki w zakresie rozliczania kosztów uczelni. Po pierwsze, art. 105 w/w ustawy obowiązuje w nowym brzmieniu od dnia 01 stycznia 2013 roku: „Rada Ministrów określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowe zasady gospodarki finansowej uczelni publicznych, w tym: 1) zasady sporządzania planu rzeczowo-finansowego, 2) zasady tworzenia oraz zmian stanu funduszy, w tym funduszu rozwoju uczelni, 3) zasady rozliczania, w tym ewidencji kosztów, biorąc pod uwagę: a) rozliczanie kosztów według rodzajów działalności, z wyodrębnieniem finansowania z dotacji z budżetu państwa oraz z przychodów własnych, b) rozliczanie kosztów w ramach działalności dydaktycznej w podziale na koszty kształcenia na studiach stacjonarnych i studiach niestacjonarnych⁴”. W myśl tego artykułu uczelnie publiczne będą od 01 stycznia 2013 roku zobowiązane rozliczać koszty działalności dydaktycznej w podziale na źródła finansowania własne i zewnętrzne.

Jednocześnie zgodnie z art. 99 ust. 2 w/w ustawy: „Wysokość opłat (...) ustala rektor uczelni publicznej, z tym że opłaty, o których mowa w ust. 1 pkt 1, 1a i 2, nie mogą przekraczać kosztów ponoszonych w zakresie niezbędnym do uruchomienia i prowadzenia w danej uczelni, odpowiednio studiów lub studiów doktoranckich, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 1a, oraz zajęć na studiach i studiach doktoranckich, o których mowa w ust. 1 pkt 2, z uwzględnieniem kosztów przygotowania i wdrażania strategii rozwoju uczelni, w szczególności rozwoju kadr naukowych i infrastruktury dydaktyczno-naukowej, w tym amortyzacji i remontów.⁵”, gdzie ust. 1 pkt 1, 1a i 2 dotyczą odpowiednio kształcenia studentów na studiach niestacjonarnych oraz uczestników niestacjonarnych studiów doktoranckich, kształcenia 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 ECTS⁶.

Powyższe zapisy jasno wskazują na bardzo ścisłą korelację pomiędzy przychodami ze studiów płatnych a kosztami ich funkcjonowania, co powoduje, że opłata ma się równać kosztowi i niedopuszczalne jest odchylenie w którąkolwiek stronę. Gdyby opłaty były wyższe niż koszty, mielibyśmy do

⁴ Ustawa Prawo o Szkolnictwie Wyższym z dnia 27 lipca 2005, tj. Dz. U. Nr 164, poz. 1365, z późn. zm., art. 105, s.53.

⁵ Ibidem, s.49.

⁶ Ibidem, s.49.

czynienia z osiąganiem zysku, zaś gdyby były niższe – mielibyśmy do czynienia z finansowaniem kosztów działalności komercyjnej z innych źródeł finansowania, w tym z dotacji państwowych.

W myśl obu artykułów w/w ustawy kluczowym staje się metodyka i możliwość wyliczenia kosztu kształcenia przede wszystkim w podziale na źródła finansowania (własne, dotacja, inne) oraz w podziale na poszczególne „produkty”, jakimi są kierunki studiów, z uwzględnieniem rodzaju studiów (stacjonarne, zaoczne, wieczorowe) i stopnia (licencjackie, uzupełniające, jednolite magisterskie, doktoranckie).

Drugim aktem prawnym regulującym zasady prowadzenia ewidencji analitycznej jest Rozporządzenie Rady Ministrów w Sprawie Szczegółowych Zasad Gospodarki Finansowej Uczelni Publicznych. W obowiązującym na rok 2012 brzmieniu znajduje się paragraf 14 pkt. 2: „Rozliczanie kosztów według rodzajów działalności uczelnia publiczna prowadzi na podstawie ewidencji kosztów w przekrojach rodzajowym i kalkulacyjnym, zapewniających sporządzanie sprawozdań finansowych”⁷. Oznacza to, że wszelkie rozliczenia finansowe muszą wynikać bezpośrednio z ksiąg rachunkowych, a więc niewystarczające są przeliczenia i raporty przygotowane przez służby finansowe poza systemem finansowo-księgowym.

1.2. Uwarunkowania wewnętrzne

Uczelnia jest bardzo specyficznym rodzajem „przedsiębiorstwa”, ponieważ świadczy usługi edukacyjne w zakresie studiów wyższych. Pełen cykl „produkcyjny” kierunku zamyka się, w zależności od stopnia studiów, w zakresie od dwóch, nawet do pięciu lat. Utrudniony jest więc bieżący rachunek kosztu wytworzenia oparty na rachunku kosztów rzeczywistych. Można, dla uproszczenia, biorąc pod uwagę fakt, że poszczególni studenci znajdują się na różnych latach studiów oraz że płacą jedną stawkę czesnego za cały okres studiów, dokonywać rozliczenia kosztów w okresie jednego roku akademickiego. Dokonywanie wyliczania kosztu działalności dydaktycznej w okresie krótszym niż rok akademicki jest nieuprawnione ze względu na nierównomierne rozłożenie kosztów bezpośrednich, co powodowałoby duże amplitudy w wyliczeniu kosztu kierunku, w zależności od miesiąca.

Drugim poważnym problemem wynikającym ze specyfiki działalności uczelni jest dysonans pomiędzy rokiem rozrachunkowym a rokiem akademickim. Uczelnia dostaje dotacje zgodnie z budżetem rocznym Państwa, rachunkowość finansowa prowadzona jest również w ujęciu roku kalendarzowego, natomiast cały proces dydaktyczny dokonuje się w roku akademickim, a więc październik – wrzesień. Tak więc koszty są ewidencjonowane w roku kalendarzowym, a plan zajęć, który jest niezbędnym kluczem przeliczeniowym – w ujęciu roku akademickiego. Można przyjąć, że cykl dydaktyczny w poszczególnych latach jest podobny (pod warunkiem, że nie zaszły istotne zmiany pomiędzy latami) i pozostać na danych finansowych

⁷ Rozporządzenie Rady Ministrów, Dz. U. Nr 164, poz. 1365 oraz z 2006 r. Nr 46, poz. 328, Nr 104, poz. 708 i 711 i Nr 144, poz. 1043, s.5.

dotyczących roku kalendarzowego lub ująć dane finansowe w zakresie roku akademickiego. Pierwszy sposób daje możliwość rozliczenia dotacji stacjonarnej, ale nie daje informacji o wyniku na kierunkach w roku akademickim, z kolei drugi pokazuje wynik finansowy na kierunkach w roku akademickim, ale nie daje możliwości rozliczenia dotacji stacjonarnej.

Trzecim zagadnieniem, które determinuje podejście do rozliczania kosztów w uczelniach jest obowiązek zachowania pewnych stałych korelacji przychodów i kosztów w zakresie danego źródła finansowania. Generalnie w żadnym obszarze działalności uczelnia nie może notować strat. Działalność naukowo-badawcza nie może mieć charakteru działalności przynoszącej zyski, więc przychód równa się kosztowi. Podobnie funkcjonują wszystkie projekty unijne. Działalność usługowa natomiast może generować wynik dodatni. Koszty działalności finansowane z różnych dotacji nie mogą przekroczyć jej wysokości, a niewykorzystane środki albo przechodzą na kolejny okres obrachunkowy, albo podlegają zwrotowi. Również przychody z działalności dydaktycznej niestacjonarnej nie mogą przekraczać kosztów niezbędnych do uruchomienia procesu dydaktycznego, powiększonych o koszty „przygotowania i wdrażania strategii rozwoju uczelni”⁸.

2. Rachunek kosztów

2.1. Rachunek kosztów pełnych i zmiennych

W Polsce jako koszt wytworzenia przyjmuje się koszty bezpośrednio produkcyjne oraz uzasadnioną część kosztów pośrednich. Uzasadniona część kosztów pośrednich składa się ze zmiennych kosztów pośrednich oraz części pośrednich kosztów stałych produkcji, odpowiadających normalnemu wykorzystaniu zdolności produkcyjnych, przy czym normalną zdolność produkcyjną rozumie się jako przeciętną, spodziewaną w zwykłych warunkach wielkość produkcji⁹. Tak przyjęta definicja kosztu wytworzenia jest połączeniem podejścia rachunku kosztów pełnych oraz zmiennych. W rachunku kosztów zmiennych koszt wytworzenia oparty jest o koszty zmienne (zależne od skali działalności), natomiast koszty stałe przenoszone są bezpośrednio na wynik okresu. W rachunku kosztów pełnych do kosztu wytworzenia wlicza się koszty bezpośrednie oraz koszty pośrednie – zarówno zmienne, jak i stałe¹⁰. Wybór rachunku kosztów ma swoje następstwa w obliczeniu rentowności poszczególnych produktów, choć nie wpływa na wynik instytucji jako całości.

2.2. Koszty bezpośrednie

W uczelniach, podobnie jak w innych instytucjach świadczących usługi, największy udział w kosztach ogółem stanowią koszty wynagrodzeń. Jest to

⁸ Ustawa Prawo o Szkolnictwie Wyższym, op.cit., s.49.

⁹ M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2006, ss.197–199.

¹⁰ www.coin.wne.uw.edu.pl/abialek/skrypt/rozdzial%2015.doc, (stan na dzień 22.05.2012).

równocześnie najtrudniejsza grupa kosztów do rozdzielenia na źródła finansowania i poszczególne produkty. Rozliczenie wynagrodzeń za zajęcia prowadzone w formie godzin ponadwymiarowych lub zajęcia zlecane dydaktykom niebędącym pracownikami etatowymi uczelni są dosyć łatwe, ponieważ po pierwsze – od razu we wniosku i na umowie są dokładnie wykazane kierunki i rodzaje studiów, po drugie – w zakresie godzin ponadwymiarowych odbywa się to raz w roku, po zakończeniu roku akademickiego.

Dużo trudniejsza sytuacja występuje w zakresie kosztów wynagrodzeń etatowych. Każdy pracownik naukowo-dydaktyczny oraz dydaktyczny w ramach swoich obowiązków dydaktycznych ma pewien limit godzin zajęć do przeprowadzenia w roku akademickim, zwany pensum. Pensum jest ustalane w różnej liczbie godzin, w zależności od stanowiska. Podlega również zmniejszeniu w zależności od różnych funkcji organizacyjnych, a także na podstawie decyzji Rektora. Przypisanie, które godziny będą wliczone do pensum, a które do godzin ponadwymiarowych odbywa się na podstawie algorytmu uchwalanego samodzielnie przez każdą z uczelni, z możliwością zastosowania dodatkowych wag i przeliczników pomiędzy godziną rzeczywistą a godziną w pensum¹¹. Podstawowym nośnikiem informacji o kosztach dydaktycznych jest plan zajęć, w którym powinien znajdować się wykaz planowanych zajęć z wyszczególnieniem osoby je prowadzącej, ilości godzin, nazwy kierunku, rodzaju i stopnia studiów oraz sali, w której były one prowadzone. Plan może być dobrym kluczem podziałowym zarówno dla kosztu wynagrodzeń etatowych, jak i innych kosztów rodzajowych księgowanych na poszczególnych jednostkach organizacyjnych, o ile stopień jego zmienności jest ograniczony. Wynagrodzenia etatowe, podobnie jak wszystkie inne koszty, zgodnie z Rozporządzeniem Rady Ministrów w Sprawie Szczegółowych Zasad Gospodarki Finansowej Uczelni Publicznych powinno zostać rozksięgowane na konta analityczne. Koszty rzeczywiste musiałyby być rozdzielane na poszczególne produkty (kierunki) godzinami z planu zajęć, wynikającymi z całego roku akademickiego, a nie tylko z danego okresu. Jeżeli miałyby się to odbywać na bieżąco, w każdym miesiącu, to przy dużej zmienności planu mielibyśmy do czynienia z tak dużą ilością korekt i przeksięgowania, że cały system byłby niewydolny, a w ten sposób otrzymywane wyniki byłyby obciążone dużym błędem.

Rozważając temat rozliczenia kosztów wynagrodzeń trzeba uwzględnić fakt, że pracownik naukowo-dydaktyczny ma, poza obowiązkami dydaktycznymi, obowiązki naukowo-badawcze oraz organizacyjne, a więc podział wynagrodzenia powinien uwzględnić te obszary. Zdarza się, że pracownik naukowo-dydaktyczny lub dydaktyczny nie prowadzi wystarczającej liczby zajęć, żeby wypełnić pensum i mamy wtedy sytuację tzw. pustego pensum, czyli niewykorzystanych zasobów. Wynagrodzenia etatowe można

¹¹ www.sgh.waw.pl/.../Z_R_nr_41_z_dnia_30_sierpnia_2010_r.pdf, stan na dzień 18.05.2012, www.pum.edu.pl/_data/assets/file/.../Co-wliczamy-do-pensum2.doc, stan na dzień 18.05.2012.

zaliczyć do kosztów stałych uczelni, wykorzystując jedną z wielu metod rozdzielenia na koszty stałe i zmienne¹². Koszty wynagrodzenia etatowego charakteryzują się małą elastycznością w stosunku do liczby godzin zajęciowych do przeprowadzenia w danym roku akademickim. W związku z tym często zdarza się sytuacja pustego pensum, którym nie należy obciążać bezpośrednio produktu.

Problematyka podziału kosztów rodzajowych jest podobna do podziału kosztów wynagrodzeń etatowych, przy czym powyższe koszty rzadko są przypisane w sposób bezpośredni do danego pracownika naukowo-dydaktycznego czy dydaktycznego, a raczej są ponoszone zbiorczo przez grupę dydaktyków zebranych w danej jednostce dydaktycznej. Należałoby więc, wykorzystując plan zajęć wszystkich dydaktyków z danej jednostki, wyliczyć procent podziału kosztów na dany kierunek. Ponieważ wykorzystanie kosztów rodzajowych będzie różnorodne na różnych kierunkach, pomocne może być użycie jako wagi wskaźnika kosztochłonności danego kierunku, publikowanego w formie Rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie wskaźników kosztochłonności poszczególnych kierunków, makrokierunków i studiów międzykierunkowych, studiów stacjonarnych oraz stacjonarnych studiów doktoranckich w poszczególnych dziedzinach nauki.

2.3. Koszty pośrednie wydziałowe i ogólnowydziałowe

Działalność bezpośrednia uczelni w obszarach naukowo-badawczym, dydaktycznym i usługowym generuje środki na pokrycie kosztów administracyjnych. Do tych kosztów najczęściej zalicza się koszty jednostek ogólnoadministracyjnych, ogólnowydziałowych, koszty budynków itp. Są to tak zwane koszty pośrednie i najczęściej oblicza się je jako procentowy udział w uzyskiwanym przychodzie lub generowanym koszcie w działalności bezpośredniej. Zasada taka jest prosta – im jakiś produkt generuje więcej przychodu lub kosztu, tym jest obarczany większą kwotą kosztów pośrednich. Metoda jest nieskomplikowana, ale też niedokładna, gdyż w rzeczywistości taka korelacja kosztów może być zupełnie nieuprawniona. Żeby dokonać dokładniejszego wyliczenia kosztu produktów, należałoby dla kosztów pośrednich zastosować bardziej zaawansowaną metodę rozrachunku kosztów. Do rozliczenia tych kosztów można wykorzystać rachunek kosztów działań (ABC – Activity Based Costing). Rachunek kosztów działań to sposób przypisania kosztów pośrednich (wydziałowych, ogólnoadministracyjnych) do działań, procesów realizowanych w tych strukturach. Dopiero w drugim kroku koszty przypisane do tych aktywności zostają przypisane do poszczególnych produktów¹³. Uzupełnieniem dla rachunku kosztów działań może być zasobowy rachunek kosztów. Zasobowy rachunek kosztów zakłada ewidencję kosztów w układzie zasobów firmy, zawartych w hierarchii zarządczej (struktura

¹² I. Sobańska, *Rachunek kosztów podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2009, s.140.

¹³ T. Zieliński, *Odkrywanie prawdy o zyskach. Teoria i praktyka systemów ABC/M*, Akademia Menedżera Poznań, Poznań 2007, s. 61–63.

organizacyjna) oraz rodzajowej (typy zasobów oraz rodzaje kosztów). Bardzo trudno z tradycyjnego układu kosztów w ujęciu rodzajowym lub według miejsc powstawania kosztów przejść na koszty działań. Jeżeli natomiast mamy zaewidencjonowane koszty na zasobach, to znacznie łatwiej zdefiniować w jakim zakresie poszczególne zasoby biorą udział w realizacji konkretnego działania¹⁴.

2.4. Rachunek kosztów postulowany

Rozwiązaniem problemu długiego cyklu życia produktów uczelni oraz dużej zmienności planu zajęć mógłby być jeden z rachunków postulowanych, między innymi rachunek kosztów standardowych. Rachunek kosztów standardowych opiera się na ustaleniu norm zużycia dozwolonych dla rzeczywistego procesu dydaktycznego i planowanych stawek (cen) poszczególnych kosztów składających się na ten proces. Korzystając zarówno z rachunku kosztów zmiennych standardowych, jak i rachunku kosztów stałych standardowych, mamy możliwość zabudżetowania kosztów produktu według ustalonych norm oraz spodziewanej skali działalności. Jest to forma budżetu elastycznego, gdzie na podstawie dokładnej analizy odchyleń kosztu standardowego od rzeczywistego w zakresie skali działalności, wydajności oraz stawek kosztu, możemy ocenić efektywność oraz sprawność funkcjonowania poszczególnych Wydziałów w obszarze dydaktycznym¹⁵. Rachunek kosztów standardowych pozwala na szybkie wskazanie składowych korekty wyceny danego kierunku, wskazując na zmiany w ilości, stawce standardowej lub wydajności poszczególnych czynników zaangażowanych w proces dydaktyczny.

Podsumowanie

Uczelnie publiczne jako specyficzny rodzaj instytucji non-profit stanowią część sektora publicznego, z którego otrzymują dotacje państwowe¹⁶. Jednocześnie mogą osiągać dodatkowe przychody własne, ale muszą je przeznaczać na realizację celów zdefiniowanych w statucie. Są to instytucje, które podlegają szerokiemu wachlarzowi norm prawnych, poczynając od aktów prawnych dotyczących szkolnictwa wyższego, przez ustawę o rachunkowości aż po zapisy dotyczące finansów publicznych i dyscypliny finansowej. Specyfika funkcjonowania uczelni powoduje, że również podejście do rozrachunku kosztów różni się znacznie od najczęściej spotykanych opracowań dotyczących firm stricte produkcyjnych. W uczelni nie spotyka się zapasu produktów, nie ma produkcji niezakończonych, cykl życia produktu jakim jest kierunek studiów jest bardzo długi, przenika się działalność zarobkowa (np. dydaktyka niestacjonarna) z działalnościami finansowanymi z dotacji zarówno

¹⁴ Ibidem, s. 77–79.

¹⁵ Leszczyński Z., Wnuk-Pel T., *Controlling w praktyce*, ODDK Gdańsk, Gdańsk 2006, s. 326–466.

¹⁶ www.profinfo.pl/img/401/pdf40147666_5.pdf, (stan na dzień: 21.05.2012)

dydaktycznych, jak i naukowych. Powiązania pomiędzy ponoszonymi kosztami a wypracowywanymi efektami mają często charakter umowny i niematerialny. Dydaktyk, żeby przekazywać wiedzę studentom, musi najpierw prowadzić działalność naukowo-badawczą, podnosić stan swojej wiedzy i całej społeczności akademickiej. Ze względu na tę unikalność funkcjonowania uczelni publicznych w Polsce, należy podchodzić bardzo indywidualnie do planowania w nich zaawansowanego rachunku kosztów. Osoba odpowiedzialna za wdrożenie rachunkowości zarządczej w uczelni napotka wiele problemów związanych ze specyfiką tej instytucji, z których niektóre zostały omówione w niniejszym opracowaniu.

Bibliografia

1. Rozporządzenie Rady Ministrów, Dz. U. Nr 164, poz. 1365 oraz z 2006 r. Nr 46, poz. 328, Nr 104, poz. 708 i 711 i Nr144, poz. 1043.
2. Ustawa Prawo o Szkolnictwie Wyższym z dnia 27 lipca 2005 r., tj. Dz. U. Nr 164, poz. 1365, z późn. zm.
3. Gmytrasiewicz M., Karmańska A., *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2006.
4. Kabalski P., *Rachunkowość w zarządzaniu cenami transferowymi*, ODDK Gdańsk, Gdańsk 2001.
5. Leszczyński Z., Wnuk-Pel T., *Controlling w praktyce*, ODDK Gdańsk, Gdańsk 2006.
6. Pomykańska B., Pomykański P., *Analiza finansowa w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
7. Sobańska I., *Rachunek kosztów podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2009.
8. Sobańska I., *Rachunkowość Zarządcza zorientowana na zarządzanie projektami (kontraktami)*, [w:] Sobańska I. (red.), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie budowlanym*, Difin, Warszawa 2006.
9. Zieliński T., *Odkrywanie prawdy o zyskach. Teoria i praktyka systemów ABC/M*, Akademia Menedżera Poznań, Poznań 2007.

Strony internetowe

1. www.profinfo.pl/img/401/pdf40147666_5.pdf.
2. www.coin.wne.uw.edu.pl/abialek/skrypt/rozdzial%2015.doc.
3. www.sgh.waw.pl/.../Z_R_nr_41_z_dnia_30_sierpnia_2010_r.pdf.
4. www.pum.edu.pl/_data/assets/file/.../Co-wliczamy-do-pensum2.doc.

Streszczenie

Tematyka artykułu dotyczy dystrybucji środków i rozliczania kosztów w uczelniach publicznych. Celem niniejszego artykułu jest rozważenie specyficznych uwarunkowań uczelni publicznych, które należy uwzględnić przy projektowaniu systemu rozliczania kosztów w uczelniach.

Summary**PRINCIPLES OF ACCOUNTING OF COST DEPENDENCE ON DIFFERENT
SOURCES IN PUBLIC COLLEGES**

The topic of this article is distribution of grants and counting of costs of education in public colleges, especially with conditionality of law and internal conditionality of functioning colleges.