

**UNIWERSYTET
TECHNOLOGICZNO-HUMANISTYCZNY
im. Kazimierza Pułaskiego w Radomiu**

Wydział Nauk Ekonomicznych i Prawnych

mgr Daria Moskwa-Bęczkowska

**Rachunek kosztów działań
jako narzędzie kształtowania efektywności ekonomicznej
publicznych szkół wyższych w Polsce**

Autoreferat rozprawy doktorskiej

Promotor:

dr hab. Marianna Kotowska-Jelonek, prof. PŚk

Radom 2017

SPIS TREŚCI

1. Przedmiot rozprawy	3
2. Teza, hipotezy badawcze i cel główny rozprawy.....	4
3. Struktura rozprawy	5
4. Metody badawcze.....	7
5. Wyniki badań – wnioski.....	8
6. Materiały źródłowe, bibliografia – wybrane pozycje.....	16

Załączniki:

Załącznik 1. Plan rozprawy doktorskiej.....	22
---	----

1. Przedmiot rozprawy

Istotną częścią współczesnych gospodarek rynkowych jest sektor publiczny, którego działalność skierowana jest na zaspokajanie potrzeb społecznych państwa i jego obywateli. Istota, rola i znaczenie sektora publicznego w gospodarce są przedmiotem licznych teorii ekonomicznych. Mimo zróżnicowanych poglądów, prezentowanych w literaturze przedmiotu, a dotyczących zakresu, struktury i funkcji tego sektora w gospodarce, istnieje wśród badaczy zgodność co do konieczności efektywnego wykorzystania zaangażowanych w nim środków publicznych. Efektywność sektora publicznego może być rozpatrywana w kontekście efektywnego gospodarowania poszczególnych jednostek tworzących go. Takie podejście do zagadnienia efektywności sektora publicznego uzasadnione jest jego złożonością i różnorodnością funkcjonujących w nim podmiotów.

Zgodnie z art. 9 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o *finansach publicznych*, (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.) sektor publiczny w Polsce tworzą – między innymi – publiczne szkoły wyższe. Uczelnie te finansowane są w głównej mierze ze środków budżetowych. Zarządzający tymi podmiotami muszą efektywnie gospodarować otrzymywanymi środkami, co wynika z obowiązujących zasad ich gospodarki finansowej. Na tej podstawie stwierdzono, iż efektywne gospodarowanie uczelni publicznych możliwe jest, między innymi, poprzez efektywne zarządzanie ich kosztami własnymi.

Jednym z narzędzi umożliwiających zarządzanie kosztami własnymi podmiotów gospodarczych jest rachunek kosztów. Dotyczy to przede wszystkim tzw. nowoczesnych systemów rachunku kosztów, do których zalicza się – między innymi - rachunek kosztów działań (w skrócie: RKD lub w języku angielskim ABC – *Activity Based Costing*). Jego istota sprowadza się do pomiaru, ewidencji, kalkulacji i analizy kosztów własnych podmiotów w kontekście realizowanych w nich procesów i działań. Kluczowe znaczenie w tym systemie rachunku kosztów ma teza, iż podstawową przyczyną generowania kosztów własnych w jednostkach nie są wytwarzane produkty lub usługi, lecz realizowane w nich procesy i działania. Implementacja rachunku kosztów działań w podmiotach gospodarczych umożliwiła pozyskanie relatywnie większego zakresu bardziej wiarygodnych informacji o poziomie i strukturze ponoszonych kosztów oraz o przyczynach ich powstawania. Przyczynowo-skutkowa analiza kosztów własnych podmiotów stwarza podstawy do racjonalizacji kosztów, a tym samym do efektywnego zarządzania nimi. Dlatego też rachunek ten z powodzeniem jest wykorzystywany w podmiotach sektora rynkowego, co potwierdzają badania i analizy prezentowane na łamach literatury przedmiotu.

W większości publicznych szkół wyższych w Polsce funkcjonuje taki system rachunku kosztów, którego założenia i struktura wynikają:

- z jednej strony – z ugruntowanego w teorii ekonomii rachunku kosztów pełnych, w którym wszystkie koszty poniesione w jednostce w danym okresie powinny być odniesione i rozliczone na wytwarzane produkty lub usługi,
- z drugiej zaś – z obowiązujących te jednostki regulacji prawnych i z potrzeb ich sprawozdawczości finansowej.

Tak skonstruowany system rachunku kosztów jest stosunkowo mało przydatny dla celów zarządzania kosztami uczelni publicznych, a tym samym do efektywnego gospodarowania tych jednostek.

2. Teza, hipotezy badawcze i cel główny rozprawy

W kontekście powyższych rozważań, sformułowana została główna teza badawcza rozprawy: *wdrożenie w publicznych szkołach wyższych w Polsce nowoczesnego systemu rachunku kosztów, tj. rachunku kosztów działań, zwiększy zasób informacji o czynnikach, generujących powstawanie kosztów i o ich strukturze, a tym samym stworzy większe możliwości do bardziej efektywnego zarządzania nimi.*

Sformułowane zostały także trzy hipotezy badawcze:

Hipoteza 1. Istnieje możliwość wdrożenia w publicznych szkołach wyższych rachunku kosztów działań, mimo specyfiki i odrębności funkcjonowania tych jednostek w stosunku do podmiotów sektora rynkowego.

Hipoteza 2. W poszczególnych jednostkach organizacyjnych uczelni publicznych możliwa jest identyfikacja procesów i działań wraz z wyodrębnionymi dla nich pulami kosztów na użytek rachunku kosztów działań.

Hipoteza 3. Wdrożenie rachunku kosztów działań spowoduje zmiany proceduralne we wszystkich elementach rachunku kosztów uczelni publicznych, tj. w zakresie ewidencji, rozliczania oraz kalkulacji kosztów jednostkowych, skutkujące wzrostem ich wiarygodności.

Dla weryfikacji przedstawionych hipotez przyjęty został następujący główny cel rozprawy: *ocena możliwości, celowości oraz przydatności wdrożenia w publicznych szkołach wyższych rachunku kosztów działań, jako narzędzia stwarzającego podstawy do bardziej efektywnego zarządzania kosztami sektora szkolnictwa wyższego w Polsce.*

Potwierdzenie prawdziwości tezy badawczej pracy, weryfikacja sformułowanych hipotez badawczych oraz realizacja przyjętego celu pracy wymagały:

- pogłębionych studiów literaturowych w zakresie istoty rachunku kosztów własnych, metod kalkulacji kosztów jednostkowych, nowoczesnych systemów rachunku kosztów, w szczególności rachunku kosztów działań,
- charakterystyki systemu rachunku kosztów uczelni publicznych w Polsce i jego uwarunkowań prawnych,
- oceny możliwości i celowości wykorzystania rachunku kosztów działań do zarządzania kosztami uczelni publicznej,
- opracowania modelu rachunku kosztów dla uczelni publicznych z wykorzystaniem wszystkich elementów rachunku kosztów działań,
- weryfikacji opracowanego modelu na przykładzie hipotetycznej uczelni publicznej,
- oceny przydatności opracowanego modelu rachunku kosztów działań do efektywnego zarządzania kosztami uczelni publicznych.

Realizacja przedstawionego celu rozprawy oraz przedstawiony zakres badań uwarunkowały dobór metod badawczych, układ pracy oraz treść poszczególnych rozdziałów.

3. Struktura rozprawy

Zakres tematyczny rozprawy doktorskiej obejmuje pięć rozdziałów.

Rozdział pierwszy rozprawy zatytułowany został *Teoretyczne aspekty sektora publicznego w gospodarkach rynkowych*. Dokonano w nim syntetycznej charakterystyki koncepcji i poglądów badaczy sektora publicznego, dotyczących jego istoty, zakresu, roli i znaczenia w gospodarkach rynkowych. Sektor publiczny w literaturze przedmiotu prezentowany jest w licznych badaniach i opracowaniach, odzwierciedlających zróżnicowanie poglądów autorów odnośnie ujmowania jego zakresu, funkcji i realizowanych zadań. Dlatego też rozważania przeprowadzane w tym rozdziale miały na celu nie tyle krytyczną analizę poglądów różnych autorów, odnoszących się do sektora publicznego, co uwypuklenie problemu ekonomicznych aspektów jego funkcjonowania – głównie w kontekście pomiaru i oceny jego efektywności. Efektywność ta może być rozpatrywana przez pryzmat efektywnego gospodarowania podmiotów, wchodzących w skład sektora publicznego. Rozważaniom tym poświęcono końcową część niniejszego rozdziału.

Przedmiotem rozważań **rozdziału drugiego** są wybrane aspekty ekonomiczne funkcjonowania sektora szkolnictwa wyższego w Polsce, ze szczególnym uwzględnieniem publicznych szkół wyższych. Z punktu widzenia tematu rozprawy rozdział ten ma istotne

znaczenie poznawcze, ponieważ charakteryzuje ten segment sektora publicznego w Polsce – publiczne szkoły wyższe – który jest głównym obiektem analizy. W tej części pracy dokonano zarówno charakterystyki ilościowej publicznych szkół wyższych w Polsce, jak też głównych kategorii ekonomicznych tych jednostek – przychodów, kosztów oraz wyników finansowych. Efektywność funkcjonowania publicznych szkół wyższych w Polsce może być rozpatrywana przez pryzmat analizowanych kategorii ekonomicznych, jakkolwiek nie jest to jedyne kryterium oceny tej efektywności. Mając jednak na względzie przyjęte w niniejszej pracy założenie, iż poprawa efektywności podmiotów sektora publicznego możliwa jest poprzez efektywne zarządzanie kosztami własnymi tych jednostek, szczególną uwagę zwrócono na analizę poziomu i struktury kosztów uczelni publicznych w Polsce.

Rozdział trzeci rozprawy zatytułowany został *Rachunek kosztów w sektorze publicznych szkół wyższych w Polsce*. Przeprowadzono w nim analizę zasad ewidencji, rozliczania i kalkulacji kosztów w uczelniach publicznych, wynikających zarówno z teorii rachunku kosztów, jak i obowiązujących uregulowań prawnych. Rozważania te poprzedzone zostały charakterystyką istoty rachunku kosztów na gruncie teorii ekonomii. Z uwagi na fakt, iż rachunek kosztów uczelni publicznych w Polsce jest ściśle związany z prowadzoną przez nie gospodarką finansową, dokonano tu także syntetycznej analizy jej wiodących zasad i uwarunkowań prawnych. Odrębną część rozdziału poświęcono problematyce kalkulacji kosztów jednostkowych kształcenia w publicznych szkołach wyższych, dla której opracowano model graficzny. Zweryfikowano go poprzez kalkulację kosztów jednostkowych kształcenia jednego studenta studiów niestacjonarnych na jednym z wydziałów hipotetycznej uczelni publicznej (Wydział A w Uczelni X), dla której na użytek niniejszej pracy zasymulowane zostały wszystkie dane, niezbędne do przeprowadzenia obliczeń. W końcowej części tego rozdziału dokonano oceny przydatności stosowanego w uczelniach publicznych rachunku kosztów z punktu widzenia efektywnego zarządzania kosztami tych jednostek.

Kolejny, **czwarty rozdział** pracy, zatytułowany *Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów i ich zastosowania praktyczne*, poświęcony został w całości charakterystyce tzw. nowoczesnych systemów rachunku kosztów. Zalicza się do nich – między innymi – rachunek kosztów cyklu życia produktu, rachunek odpowiedzialności za koszty, rachunek kosztów jakości oraz rachunek kosztów działań. W rozdziale tym przedstawiono zarówno istotę wymienionych systemów rachunku kosztów, jak również ich przydatność informacyjną dla potrzeb zarządczych. Ze względu na sformułowaną tezę rozprawy, szczególną uwagę poświęcono analizie istoty, założeń i struktury rachunku kosztów działań, procedurze identyfikacji i analizy procesów i działań oraz kalkulacji kosztów jednostkowych w tym

systemie rachunku kosztów. W kontekście celu pracy istotne są też te aspekty rachunku kosztów działań, które związane są z pomiarem i oceną efektywności podmiotów, wykorzystujących go. W ostatniej części tego rozdziału zawarte zostały rozważania dotyczące praktycznych zastosowań rachunku kosztów działań w podmiotach gospodarczych.

Z punktu widzenia przyjętej tezy badawczej, sformułowanych hipotez szczegółowych oraz założonego celu pracy istotny jest ostatni, **piąty rozdział** niniejszej rozprawy doktorskiej zatytułowany: *Studium przypadku dla implementacji rachunku kosztów działań w uczelni publicznej*. Przedstawiono w nim – na zasymulowanym przykładzie – uwarunkowania, wymagania, procedurę wdrażania w uczelni publicznej rachunku kosztów działań oraz sposób i wyniki kalkulacji jednostkowych kosztów kształcenia. W tym celu zbudowany został autorski model rachunku kosztów uczelni publicznej, uwzględniający zarówno założenia rachunku kosztów działań, jak też wymagania, wynikające z obowiązujących regulacji prawnych. Model ten przedstawiony został w pkt. 5.1 a procedura jego wdrażania w pkt. 5.2. W kolejnej części rozdziału 5 (pkt. 5.3) dokonano implementacji opracowanego modelu rachunku kosztów w uczelni publicznej, nazwanej w rozprawie Uczelnią X, oraz skalkulowano jednostkowe koszty kształcenia dla jednego z wydziałów tej Uczelni – przyjętego w pracy jako Wydział A. Wszystkie dane opisowe i liczbowe nie są danymi rzeczywistymi a jedynie danymi zasymulowanymi na użytek rozprawy. Ich zestawienie zbiorcze zawarto w pkt. 5.3.1, zatytułowanym *Założenia do przykładu kalkulacji kosztów jednostkowych kształcenia na studiach niestacjonarnych*. W końcowej części tego rozdziału dokonano oceny przydatności opracowanego modelu rachunku kosztów dla potrzeb zarządzania kosztami uczelni publicznych i poprawy ich efektywności.

4. Metody badawcze

W rozprawie doktorskiej wykorzystano wiele różnych metod badawczych. W części teoretycznej pracy zastosowano metodę analizy i krytyki piśmiennictwa, która obejmowała zagadnienia związane z poruszaną problematyką. Z kolei w części analitycznej rozprawy posłużono się metodą analizy porównawczej, której celem było określenie zależności pomiędzy badanymi zjawiskami oraz metodą analizy i konstrukcji logicznej, polegającej na rozłożeniu badanego problemu naukowego na poszczególne elementy składowe, a później połączeniu ich w nową całość. Oprócz wymienionych metod w rozprawie wykorzystano także modelowanie, tj. naukową metodę poznawania różnych układów poprzez tworzenie ich

modeli zachowujących podstawowe właściwości badanego przedmiotu (obiektu)¹, a także badania ankietowe, przeprowadzone metodą CAWI (*Computer – Assisted Web Interview* – ankietę internetową nadzorowaną komputerowo). Z kolei do formułowania wniosków w poszczególnych częściach rozprawy zastosowano metodę wnioskowania indukcyjnego oraz wnioskowania dedukcyjnego.

5. Wyniki badań – wnioski

Przeprowadzona w rozprawie analiza umożliwiła sformułowanie szeregu wniosków, mających charakter zarówno szczegółowy, jak i ogólny, które zostaną przedstawione w dalszych rozważaniach.

Niezależnie od systemowych rozwiązań, kształtowanych w poszczególnych krajach, a dotyczących zasad funkcjonowania sektora publicznego i przypisywanych mu zadań, z punktu widzenia tematyki rozprawy doktorskiej istotny jest fakt, iż sektor ten zaspokaja różnorodne potrzeby społeczne obywateli. Oferowane przez niego dobra i usługi, w tym między innymi w zakresie nieodpłatnej edukacji na różnych poziomach kształcenia, zazwyczaj nie są lub nie mogą być poddane regułom rynku. Jednakże angażowane w nim środki publiczne powinny być wykorzystywane racjonalnie, co w praktyce oznacza konieczność oceny funkcjonowania sektora publicznego także w aspekcie efektywności.

Pomiar i ocena efektywności funkcjonowania sektora publicznego w gospodarce są jednak niezwykle trudne, zarówno od strony metodologicznej, jak również praktycznej. Wynika to przede wszystkim z dużego zróżnicowania podmiotów, zaliczanych do tego sektora oraz ze zróżnicowania zadań i funkcji, realizowanych przez te podmioty. Dlatego też za w pełni uzasadnione należy uznać takie podejście do analizy i oceny efektywności funkcjonowania sektora publicznego w gospodarce, w którym efektywność ta jest rozpatrywana przez pryzmat efektywnego gospodarowania podmiotów, organizacji, instytucji, tj. jednostek, tworzących go. Istnieje wówczas możliwość wykorzystania do jej pomiaru klasycznych miar efektywnościowych, stosowanych w podmiotach sektora rynkowego, takich jak: koszty, przychody czy wynik finansowy.

Uwzględniając specyfikę funkcjonowania jednostek sektora publicznego, polegającą – przede wszystkim – na nieodpłatnym świadczeniu usług o charakterze publicznym oraz na finansowaniu ich działalności ze środków publicznych, zasadne jest, aby w ocenie

¹ T. Pszczółowski, *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1978, s. 120.

efektywności działalności tych podmiotów szczególna uwaga zwrócona została na ponoszone przez nie koszty. W świetle zmieniających się uwarunkowań ekonomicznych, finansowych i społecznych, efektywne i racjonalne zarządzanie kosztami jednostek sektora publicznego stało się jednym z kluczowych celów strategicznych tych podmiotów. Jest to możliwe – między innymi – poprzez poprawę jakości oferowanych usług publicznych przy założonym poziomie kosztów lub też oferowanie określonego z góry zakresu i standardu usług publicznych po możliwie najniższych kosztach. Realizacja takich strategii kosztowych wymaga jednak efektywnego zarządzania kosztami własnymi działalności podmiotów sektora publicznego. Informacyjne podstawy dla efektywnego zarządzania kosztami własnymi podmiotów stwarza odpowiedni system rachunku kosztów, w tym przede wszystkim sposób pomiaru, ewidencji, rozliczania i kalkulacji kosztów jednostkowych.

Przedmiotem analizy w niniejszej rozprawie jest sektor publicznych szkół wyższych w Polsce. W roku akademickim 2014/2015 w Polsce funkcjonowały 132 uczelnie publiczne, które kształciły ponad 1 mln studentów, głównie na studiach stacjonarnych. Szkoły te finansowane są w głównej mierze ze środków pochodzących z budżetu państwa. Analiza wydatków publicznych na szkolnictwo wyższe w Polsce w latach 1995-2014, zawarta w rozdziale 2 wykazała, że bezwzględny poziom angażowanych w nim środków publicznych wyniósł 2,1 mld zł w roku 1995 i systematycznie wzrastał – w roku 2014 ukształtował się na poziomie 14,4 mld zł. Wprawdzie taki poziom finansowania szkolnictwa wyższego w Polsce uznawany jest za niewystarczający (w analizowanych latach nie przekroczył 1% PKB), to jednak skala angażowanych w nim środków publicznych wymaga efektywnego ich wykorzystania. Efektywne wykorzystywanie środków publicznych wymaga stosowania odpowiednich narzędzi wspomagających procesy decyzyjne, w tym w obszarze zarządzania kosztami własnymi uczelni publicznych.

Analiza głównych kategorii ekonomicznych tych uczelni – kosztów, przychodów i wyników finansowych, przeprowadzona w rozdziale 2 i dotycząca okresu 2004-2014 wykazała, iż:

- uczelnie te w głównej mierze finansowane są ze środków pochodzących z budżetu państwa,
- wysokość otrzymywanych środków budżetowych jest niewystarczająca do pokrycia kosztów funkcjonowania uczelni publicznych,
- w latach 2004-2014 uczelnie publiczne w Polsce osiągały ujemne wyniki finansowe w odniesieniu do działalności dydaktycznej oraz gospodarczo-wyodrębnionej,

- w latach 2004-2014 nastąpił znaczny wzrost kosztów działalności uczelni publicznych, w tym przede wszystkim kosztów działalności dydaktycznej.

Zaobserwowany wzrost kosztów działalności dydaktycznej zmusza uczelnie publiczne do podejmowania wszelkich działań, mających na celu racjonalne zarządzanie nimi. Koszty, jako główny element kształtowania wyniku finansowego, muszą być poddawane systematycznej oraz wnikliwej analizie i ocenie. Jest to możliwe pod warunkiem zwiększenia zakresu informacji o ich poziomie, strukturze i przyczynach powstawania. Podstawowym źródłem generowania tych informacji jest systematycznie prowadzony rachunek kosztów jako integralna część systemu informacyjnego rachunkowości. Rachunek ten umożliwia identyfikację, pomiar i przetwarzanie informacji o kosztach nie tylko dla celów sprawozdawczych, ale także dla potrzeb zarządzania podmiotami gospodarczymi, w tym także uczelniami publicznymi.

Z punktu widzenia głównej tezy dysertacji istotna jest charakterystyka rachunku kosztów, stosowanego w uczelniach publicznych w Polsce oraz ocena jego przydatności do zarządzania ich kosztami. Zagadnienia te stanowiły przedmiot rozważań rozdziału 3 pracy. Wynika z nich, że na stosowany w uczelniach publicznych rachunek kosztów mają wpływ trzy główne determinanty:

1. teoretyczne koncepcje rachunku kosztów, w tym w szczególności tzw. rachunek kosztów pełnych, w którym wszystkie koszty poniesione w jednostce w danym okresie powinny być nie tylko zaewidencjonowane, ale także odniesione i rozliczone na wytworzone w tym okresie produkty lub usługi;
2. obowiązujące regulacje prawne, wynikające z przepisów prawa bilansowego, finansowego oraz prawa, regulującego funkcjonowanie szkół wyższych w Polsce;
3. indywidualne rozwiązania, przyjmowane przez poszczególne uczelnie w obszarze niektórych elementów rachunku kosztów (np. w kalkulacji kosztów jednostkowych), na które zezwalają istniejące przepisy prawne.

Analiza uwarunkowań, wymienionych w punktach 1 i 2, umożliwiła sformułowanie następujących obligatoryjnych wymagań, dotyczących rachunku kosztów własnych uczelni publicznych:

- konieczność stosowania nadrzędnych zasad rachunkowości, w tym zasady memoriałowej oraz zasady współmierności kosztów i przychodów,
- konieczność takiego ujęcia kosztów i przychodów, aby możliwa była ocena stopnia pokrycia kosztów działalności przez osiągnięte przychody,

- konieczność ewidencji kosztów działalności operacyjnej, pozaoperacyjnej i finansowej, umożliwiającej sporządzanie obligatoryjnych sprawozdań finansowych według określonych wzorów, w tym najważniejszego z punktu widzenia rachunku kosztów – rachunku zysków i strat w wariacie porównawczym,
- konieczność ewidencji kosztów działalności operacyjnej w dwóch przekrojach: rodzajowym i kalkulacyjnym,
- konieczność ewidencji kosztów działalności operacyjnej w podziale na działalność dydaktyczną, badawczą oraz gospodarczo-wyodrębnioną,
- konieczność ewidencji kosztów wyżej wymienionych działalności w podziale na źródła ich finansowania, tzn. z wyodrębnieniem finansowania z dotacji budżetowych oraz przychodów własnych,
- konieczność ewidencji kosztów działalności dydaktycznej z wyodrębnieniem kosztów studiów stacjonarnych oraz niestacjonarnych.

Sformułowane powyżej determinanty dotyczą przede wszystkim ewidencji kosztów. Wpływają także na sposób rozliczania i kalkulacji jednostkowych kosztów kształcenia, w szczególności na studiach niestacjonarnych, przy czym procedura kalkulacyjna może przyjąć zindywidualizowany dla danej uczelni charakter. Poprawne ustalenie poziomu tych kosztów warunkuje wysokość opłaty pobieranej od studentów za kształcenie na studiach niestacjonarnych. Zasadę tę regulują przepisy art. 99 ustawy z dnia 25 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym, z którego wynika, że opłaty, za kształcenie na studiach niestacjonarnych nie mogą przekraczać kosztów ponoszonych w zakresie niezbędnym do uruchomienia i prowadzenia w danej uczelni tych studiów. Wiarygodność wyników kalkulacji jednostkowych kosztów kształcenia na studiach niestacjonarnych zdeterminowana jest jednak sposobem ewidencji kosztów oraz sposobem rozliczania tzw. kosztów pośrednich, które nie dotyczą wyłącznie studiów niestacjonarnych.

Uwzględniając zidentyfikowane obligatoryjne uwarunkowania, dotyczące rachunku kosztów własnych uczelni publicznych w Polsce, w rozprawie opracowano uproszczony model kalkulacji kosztów jednostkowych kształcenia wraz z jego opisową procedurą. Liczbowa weryfikacja przyjętych w modelu założeń, przeprowadzona dla jednego wydziału w przykładowej uczelni publicznej, określonych w rozprawie jako Wydział A i Uczelnia X, pozwoliła na sformułowanie cech charakterystycznych obowiązującego w uczelniach publicznych rachunku kosztów, tj. ewidencji, rozliczania oraz kalkulacji kosztów jednostkowych kształcenia. Wnioski te można sformułować następująco:

- rachunek kosztów w uczelniach publicznych determinowany jest przez wiele różnych regulacji prawnych, mających obligatoryjny charakter,
- sposób ewidencji kosztów nakierowany jest przede wszystkim na potrzeby wymagań prawa bilansowego oraz dla celów sprawozdawczych,
- zakres informacji o strukturze i miejscach ponoszenia kosztów, pozyskiwany z obowiązującej ewidencji, nie daje wystarczających podstaw do wnikliwej identyfikacji przyczyn ich powstawania,
- istnieje duża dowolność w zakresie sposobu kalkulacji jednostkowych kosztów kształcenia, w doborze kluczy rozliczeniowych do rozliczania pośrednich kosztów wydziałowych i ogólnouczelnianych, co ma wpływ na wiarygodność uzyskiwanych wyników,
- istnieją istotne ograniczenia w zakresie kalkulacji jednostkowych kosztów kształcenia dla obiektów kalkulacji, określonych z większym stopniem dokładności (np. nie tylko student studiów stacjonarnych lub niestacjonarnych lecz student określonej formy, kierunku, stopnia i semestru studiów).

Ponadto, krytyczna analiza systemu rachunku kosztów, obowiązującego uczelnie publiczne, poparta została wynikami ankiety przeprowadzonej przez Autorkę rozprawy.

Resumując, obowiązujący w większości uczelni publicznych w Polsce rachunek kosztów jest mało przydatny do efektywnego zarządzania kosztami tych jednostek. Nie daje on możliwości pozyskiwania szczegółowych informacji o strukturze, miejscach i przyczynach powstawania kosztów, które są niezwykle przydatne w procesie decyzyjnym.

Efektywne zarządzanie kosztami to problem, z którym muszą sobie radzić nie tylko podmioty sektora publicznego, w tym uczelnie publiczne, ale także podmioty sektora rynkowego. Z rozważań zamieszczonych w rozdziale 4 rozprawy wynika, że wobec niedomagań tzw. tradycyjnych systemów rachunku kosztów powstało wiele alternatywnych rozwiązań, prezentowanych w literaturze przedmiotu, w tym np.: rachunek kosztów działań, który jest kluczowy z punktu widzenia tematyki rozprawy.

Jego główne założenie polega na tym, iż za podstawową przyczynę powstawania kosztów własnych podmiotu uznawane są realizowane w nim procesy i działania, a nie wytwarzane produkty lub usługi. Stopień zaawansowania procedur ewidencji, rozliczania i kalkulacji kosztów jednostkowych w rachunku kosztów działań sprawia, iż rachunek ten wykorzystywany jest przede wszystkim przez podmioty sektora rynkowego.

W niniejszej pracy przyjęto, iż mimo specyfiki i odrębności funkcjonowania uczelni publicznych w stosunku do podmiotów sektora rynkowego, istnieje możliwość wdrożenia w nich rachunku kosztów działań. Weryfikacja tak sformułowanej hipotezy badawczej wymagała opracowania autorskiego modelu rachunku kosztów w uczelni publicznej, wykorzystującego wszystkie elementy rachunku kosztów działań, oraz jego implementacji dla wybranego studium przypadku. Zagadnienia te stanowiły główny przedmiot rozważań rozdziału 5.

W szczególności opracowane zostały założenia do budowy modelu rachunku kosztów uczelni publicznej z wykorzystaniem rachunku kosztów działań oraz opracowano autorski model tego rachunku. Stworzona została także procedura wdrożenia opracowanego modelu rachunku kosztów oraz sposób kalkulacji jednostkowych kosztów kształcenia. Istotne jest, iż w procedurze tej możliwe było uszczegółowienie obiektu kalkulacji, za który przyjęto 1 studenta określonego kierunku i stopnia studiów niestacjonarnych.

Procedura ta obejmuje:

- identyfikację procesów i działań realizowanych przez poszczególne jednostki organizacyjne uczelni,
- identyfikację struktury rodzajowej zasobów uczelni wraz z określeniem wartości ich zużycia,
- rozliczenie kosztów zużytych zasobów na działania, dzięki zastosowaniu nośników kosztów zasobów,
- rozliczenie kosztów realizowanych działań na ustalone obiekty kosztowe, dzięki zastosowaniu nośników kosztów działań.

Opracowany model rachunku kosztów oraz procedura jego wdrożenia zweryfikowane zostały poprzez implementację tego modelu w hipotetycznej uczelni publicznej – Uczelni X. Skalkulowano także jednostkowe koszty kształcenia dla jednego z wydziałów tej Uczelni – przyjętego jako Wydział A. Wszystkie dane opisowe i liczbowe nie są danymi rzeczywistymi a jedynie danymi zasymulowanymi na użytek rozprawy.

W szczególności w procesie implementacji opracowanego modelu rachunku kosztów:

- zidentyfikowano 125 procesów, podprocesów i działań realizowanych przez różne jednostki organizacyjne Uczelni X i Wydziału A ,
- na podstawie analizy ewidencji księgowej określono strukturę rodzajową zasobów Uczelni X i Wydziału A oraz wartości ich zużycia,

- zaproponowano konieczne zmiany w systemie ewidencji kosztów tak, aby możliwe było pozyskanie niezbędnych informacji dotyczących zużycia zasobów na potrzeby rachunku kosztów działań,
- zidentyfikowano relacje pomiędzy zasobami i działaniami dla Wydziału A, umożliwiające rozliczenie wartości zużycia zasobów na konkretne działania; określono także niezbędne nośniki kosztów zasobów,
- obliczono wartości kosztów realizacji poszczególnych działań, odzwierciedlonych w tzw. pulach kosztów działań,
- określono relacje pomiędzy działaniami a ustalonymi obiektami kosztowymi, za które – jak wspomniano – przyjęto 1 studenta określonego kierunku i stopnia studiów niestacjonarnych prowadzonych na Wydziale A,
- przyjęto określone nośniki kosztów działań,
- opracowano macierz zależności: działania – obiekty kosztowe,
- skalkulowano koszty jednostkowe kształcenia dla studentów studiów niestacjonarnych Wydziału A na trzech kierunkach.

Przeprowadzona implementacja opracowanego modelu rachunku kosztów dla opracowanego studium przypadku wykazała, iż mimo specyfiki i odrębności funkcjonowania uczelni publicznych w stosunku do jednostek sektora rynkowego, możliwe i zasadne jest wdrożenie w tych uczelniach rachunku kosztów działań, co było głównym celem pracy. Rachunek ten umożliwia:

- dokładną analizę poziomu i struktury zużywanych w uczelni zasobów, wraz z identyfikacją przyczyn generujących zużycie tych zasobów; oznacza to, iż powstawanie kosztów uczelni publicznej objęte jest analizą przyczynowo-skutkową niezbędną do efektywnego zarządzania kosztami uczelni publicznej,
- bardziej szczegółową ewidencję kosztów, rozszerzoną o takie poziomy analityczne jak ośrodek odpowiedzialności za koszty, rodzaj prowadzonej działalności, proces, działanie,
- rozliczanie kosztów pośrednich za pomocą wielu różnych kluczy rozliczeniowych, co skutkuje bardziej precyzyjnym alokowaniem ich na przyjęte obiekty kosztowe,
- definiowanie różnorodnych, bardziej szczegółowych obiektów kosztowych, dla których kalkulowane są koszty jednostkowe;

- bardziej wiarygodną kalkulację jednostkowych kosztów kształcenia dla studentów określonego stopnia, kierunku i semestru studiów; potwierdzają to wyniki kalkulacji kosztów kształcenia 1 studenta przeprowadzonej w rozdziałach 3 i 5,
- ustalenie poziomu kosztów niewykorzystanej zdolności produkcyjnej, które w obowiązującym w uczelniach publicznych systemie rachunku kosztów nie są możliwe do ustalenia,
- budżetowanie kosztów, a zatem sporządzanie planu kosztów na przyszłe okresy rozliczeniowe.

Rozważania, przeprowadzone w ostatniej części rozdziału 5 rozprawy, potwierdziły prawdziwość przyjętej tezy badawczej. Dokonana w tej części pracy ocena przydatności opracowanego modelu rachunku kosztów, wykorzystującego wszystkie elementy rachunku kosztów działań wykazała, iż zbiór informacji o poziomie i strukturze ponoszonych przez uczelnie publiczne kosztów, wygenerowany w związku z implementacją tego modelu, jest zdecydowanie większy od informacji pozyskiwanych z tradycyjnego systemu rachunku kosztów. Odzwierciedla on związki przyczynowo – skutkowe między zasobami materialnymi i niematerialnymi posiadanymi przez uczelnię, a wielkością ich zużycia na potrzeby realizacji procesów i działań w różnych sferach działalności uczelni, w tym w działalności dydaktycznej. Procesowe ujęcie działalności uczelni dla identyfikacji przyczyn powstawania kosztów stwarza większe możliwości do bardziej efektywnego zarządzania kosztami tych podmiotów.

Zaproponowane w rozdziale 5 rozprawy szczegółowe rozwiązania w zakresie wdrożenia rachunku kosztów działań w uczelni publicznej oraz studium przypadku pozytywnie zweryfikowały wszystkie trzy hipotezy badawcze, dotyczące:

- możliwości wdrożenia w publicznych szkołach wyższych rachunku kosztów działań,
- możliwości identyfikacji w tych podmiotach procesów i działań oraz określenia dla nich odpowiednich pul kosztów,
- konieczności wprowadzenia zmian proceduralnych we wszystkich elementach rachunku kosztów uczelni publicznych, tj. w zakresie ewidencji, rozliczania i kalkulacji kosztów jednostkowych.

Reasumując, wdrożenie w publicznych szkołach wyższych w Polsce takiego systemu rachunku kosztów, którego koncepcja i struktura oparte są na rachunku kosztów działań, stworzy podstawy do bardziej efektywnego zarządzania kosztami tej części sektora publicznego.

6. Materiały źródłowe, bibliografia – wybrane pozycje

Materiały źródłowe, które wykorzystano w rozprawie dla weryfikacji prawdziwości przyjętej tezy badawczej, sformułowanych hipotez badawczych oraz realizacji głównego celu pracy, obejmują zarówno polską, jak i obcojęzyczną literaturę ekonomiczną, poruszającą problematykę: istoty, zakresu i roli sektora publicznego w gospodarkach rynkowych, teoretycznych i praktycznych aspektów rachunku kosztów, nowoczesnych systemów rachunku kosztów, ze szczególnym uwzględnieniem rachunku kosztów działań. Są to zarówno opracowania zwarte, jak i artykuły zamieszczone w krajowym i zagranicznym czasopiśmiennictwie naukowym. Kolejną grupę materiałów źródłowych stanowią różnego rodzaju sprawozdania, opracowania i raporty, przygotowywane na zlecenie Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego, Ministerstwa Finansów, Komisji Europejskiej oraz uczelni publicznych. Materiały te prezentują wyniki badań prowadzonych – między innymi – przez instytuty i ośrodki badawcze, instytucje publiczne i inne ośrodki europejskie, odnoszące się do diagnozy stanu polskiego sektora publicznego oraz sektora szkolnictwa wyższego. Swym zakresem obejmują one zarówno ogólne, jak i szczegółowe zagadnienia, związane z tematyką rozprawy. W pracy wykorzystano także wyniki autorskich badań ankietowych dotyczących oceny użyteczności obowiązującego systemu rachunku kosztów uczelni publicznych dla potrzeb zarządzania kosztami tych jednostek. Niezmiernie istotne były także akty prawne (ustawy i rozporządzenia), dotyczące szkolnictwa wyższego, rachunkowości i gospodarki finansowej tych podmiotów. Pełny wykaz literatury i materiałów źródłowych, wykorzystanych w rozprawie obejmuje 376 pozycji, poniżej natomiast przedstawione zostały wybrane z nich.

Bibliografia – wybrane pozycje:

1. *Activity Based Costing. Topic Gateway Series No. 1*, CIMA - The Chartered Institute of Management Accountants, 2008.
2. Afonso A., Aubyn M. St., *Relative Efficiency of Health Provision: a DEA Approach with Non-discretionary Inputs*, ISEG-UTL Economics Working Paper, nr 33, 2006.
3. Afonso A., Fernandes S., *Efficiency of Local Government Spending: Evidence for the Lisbon Region*, ISEG-UTL Economics Working Paper, nr 09, 2003.
4. Afonso A., Schuknecht L., Tanzi V., *Income Distribution Determinants and Public Spending Efficiency*, European Central Bank Working Paper Series, nr 861, 2008.
5. Anthony R., Govindarajan V., *Management Control Systems*, McGraw-Hill Inc., Boston 2007.
6. Balon U., *Rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwach przemysłu motoryzacyjnego*, [w:] E. Nowak, *Rachunkowość a controlling*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 14, Wrocław 2008.
7. Bałtowski M., Żminda S., *Struktura własnościowa i branżowa a wyniki największych polskich przedsiębiorstw*, [w:] *Przedsiębiorstwa sektora prywatnego i publicznego w Polsce (1999-2005)*, pod red. L. Balcerowicz, Zeszyty BRE Bank – CASE, 2007, nr 89.
8. Bartkowiak R., *Historia myśli ekonomicznej*, PWE, Warszawa 2008.

9. Bean J., Hussey L., *Bussines Planning in the Public Sector*, HB Publications, London 2011.
10. Bitkowska A., Kolterman K., Wójcik G., Wójcik K., *Zarządzanie procesami w przedsiębiorstwie*, Difin, Warszawa 2011.
11. Bitkowska A., Żyłko W. (red.), *Zarządzanie procesami biznesowymi w przedsiębiorstwie*, VIZJA PRESS&IT, Warszawa 2009.
12. Bobińska B., *Funkcjonowanie sektora publicznego jako organizacji „otwartych na klienta”*, Zeszyty Naukowe ZPSB Finanse i rynek, Nr 1/2012.
13. Borkowska B., *Regulacja monopolu naturalnego w teorii i praktyce*, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław 2009.
14. Bragg S. M., *Cost Accounting Fundamentals*, Colorado 2011.
15. Brol M., *Zarys ekonomii sektora publicznego*, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław 2010.
16. Brzeziński B., Matuszewski W., Morawski W., Olesińska A., Zalański A., *Prawo finansów publicznych*, Dom Organizatora, Toruń 2006.
17. Buk H., *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*, C. H. Beck, Warszawa 2006.
18. Cebrowska T., *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, PWN, Warszawa 2005.
19. Chalastra M., *Identyfikacja centrów kosztów w rachunkowości finansowej a zarządczej*, Journal of Management and Finance Vol. 12, No. 2/2014.
20. Chluska J., *Kosztowe aspekty zarządzania*, Politechnika Częstochowska, Częstochowa 2006.
21. Chmielowiec-Lewczuk M., *Controlling finansowy*, [w:] E. Nowak, *Controlling działalności przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2011.
22. Chojna – Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, LexisNexis, Warszawa 2006.
23. Chrzanowski M., *Dochody i wydatki sektora finansów publicznych w przekroju regionalnym w latach 2004-2011 ze szczególnym uwzględnieniem wydatków strukturalnych*, Departament Koordynacji Polityki Strukturalnej, Warszawa 2013.
24. Cooper R., *The Rise of Activity Based Costing-Part One: What is an Activity-Based Cost System*, Journal of Cost Management 01/1988.
25. Cygańska M., Dynowska J., *Wykorzystanie systemów rachunku kosztów przez przedsiębiorstwa województwa warmińsko-mazurskiego w świetle badań ankietowych*, [w:] *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, t. II, nr 1/2.
26. Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Przychody – Koszty – Wynik Finansowy Przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 2008.
27. Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Rachunkowość zarządcza. Metody i zastosowania*, PWE, Warszawa 2014.
28. Czubakowska K., *Rachunek kosztów i wyników*, PWE, Warszawa 2015.
29. Ćwiąkała-Małys A., *Próba tworzenia budżetu kosztów w państwowej szkole wyższej*, Badania operacyjne i decyzje, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2007, Nr 3-4.
30. Dembiński P., *Gospodarka rynkowa dla każdego*, Editions Spotkania, Warszawa 1992.
31. Dixit A., *Incentives and Organizations in the Public Sector: An Interpretative Review*, The Journal of Human Resources, nr 37(4), 2002.
32. Dobija D., Kucharczyk M., *Rachunkowość zarządcza. Analiza i interpretacja*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
33. Dobija M., *Rachunkowość zarządcza i controlling*, PWN, Warszawa 1997.
34. Domańska E., *Wokół interwencji państwa w gospodarkę*, PWN, Warszawa 1992.
35. Domański T., *Marketing dla menedżerów*, PWN, Warszawa 1998.
36. Domaszewicz R., *Finanse w gospodarce rynkowej*, Akademia Ekonomiczna, Kraków 1991.
37. Drucker P., *Menedżer skuteczny*, Biblioteka Nowoczesności, AE Kraków 1995.
38. Drury C., *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1996.
39. Dworak E., Kasperkiewicz W., *Spoleczna gospodarka rynkowa w RFN. Koncepcje, zasady działania, polityka gospodarcza i społeczna*, Uniwersytet Łódzki, Łódź 1995.
40. Dynowska J., Cygańska M., *Zmiany w rachunkach kosztów wykorzystywanych przez przedsiębiorstwa województwa warmińsko-mazurskiego*.
41. *Ekonomia sektora publicznego*, Problemy zarządzania, Nr 4/2005 (10), 2005.
42. *Encyklopedia of Management*, edited by M. M. Helms, Thompsons Gale, Detroit 2006.

43. *Encyklopedia rachunkowości*, M. Gmytrasiewicz (red.), LexisNexis, Warszawa 2005.
44. Freeman N. L., *Responsibility centers promote effective financial control*, *Ophthalmology Times*, Vol. 29, 2004.
45. Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2002.
46. Gazda Z., *Z dziejów myśli ekonomicznej*, Akademia Świętokrzyska w Kielcach, Kielce 2001.
47. Gering M., *Lessons learned implementing ABC*, *Management Accounting*, nr 5, 1999.
48. Gierusz J., Cygańska M., *Budżetowanie kosztów działań w szpitalu*, ODDK, Gdańsk 2009.
49. Gmińska R., *Zakres wykorzystania rachunkowości zarządczej w badanych jednostkach*, *Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, Nr 14, Kraków 2010.
50. Gordon L. A., *Managerial accounting: Concepts and Empirical Evidence*, McGraw Hill Custom Publishing, 2005.
51. Gos W., *Kalkulacja kosztów kształcenia w wyższych uczelniach*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, nr 765, Szczecin 2013.
52. Hellich E., *Podstawowe problemy rachunkowości sektora finansów publicznych*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2011.
53. Herrera S., Pang G., *Efficiency of Public Spending in Developing Countries: An Efficiency Frontier Approach*, [w:] *Public Expenditures*, Banca d'Italia, Research Department Public Finance Workshop, 2005.
54. Horngren Ch., Datar S., Rajan M., *Accounting*, Pearson Education, 2014.
55. Horvath P., Mayer R., *Prozesskostenrechnung – Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien*, *Controlling*, nr 1, 1989.
56. Hyman D. N., *Microeconomics, Inhabited Planet*, Burr Ridge, Illinois 1994.
57. *Informacja o wynikach kontroli wykorzystania środków publicznych przez szkoły wyższe*, Najwyższa Izba Kontroli, KNO-4101-02/00/2010, s. 4.
58. Jarugowa A., Sobańska J., Kopczyńska L., Szychta A., Walińska E., *Rachunkowość dla menedżerów*, Rafib, Łódź 1994.
59. Justyńska I., Justyński J., *Historia myśli socjologiczno-ekonomicznej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
60. *Kalkulacja kosztów kształcenia w szkołach wyższych. Opis metody obliczania kosztów kształcenia*, MHM Konsulting, www.mhm.com.pl z dnia 11.08.2015 r.
61. Kaplan R. S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2000.
62. Kaplan R. S., Anderson S. R., *Rachunek kosztów działań sterowany czasem (TDABC – Time-Driven Activity-Based Costing)*, PWN, Warszawa 2008.
63. Karbownik B., Kula G., *Efektywność sektora publicznego na poziomie samorządu lokalnego*, *Materiały i studia* nr 242, Narodowy Bank Polski, Warszawa 2009.
64. Kisielnicki J., *MIS – systemu informatyczne zarządzania*, Placet, Warszawa 2008.
65. Klaus A., Kowalski M., *Kalkulacja kosztów kształcenia w uczelni wyższej na podstawie rachunku kosztów działań*, *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu* nr 1174, Wrocław 2007.
66. Kleer J., *Globalne dobra publiczne a państwo narodowe*, nr 267, Instytut Gospodarki Światowej, Warszawa 2005.
67. Kłeczek R., Kowal W., Woźniczka J., *Strategiczne planowanie marketingowe*, PWN, Warszawa 1999.
68. Kokot-Stepień P., *Rachunek kosztów jakości instrumentem controllingu w zakresie zarządzania jakością*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, nr 804, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 67, Szczecin 2014.
69. Kondratowicz-Garbarska I., *Rachunek zysków i strat. Istota, cele i praktyczne zastosowania*, PWE, Warszawa 2013.
70. *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, Dz. U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 z późn. zm.
71. Kosek-Wojnar M., *Budżet państwa w sektorze finansów publicznych w Polsce*, *Zeszyty Naukowe* Nr 5, Wyższa Szkoła Ekonomiczna w Bochni, Bochnia 2006.
72. Kotler P., *Marketing. Analiza planowanie, wdrażanie i kontrola*, Gebethner i Spółka, Warszawa 1994.
73. Kotowska E., *Organizacja i funkcjonowanie sektora finansów publicznych*, *Zarządzanie. Teoria i praktyka* nr 1(5), Wyższa Szkoła Menedżerska w Warszawie, Warszawa 2012.

74. Kotowska I. E. et al., *Prognozowanie liczby studiujących w szkołach wyższych województwa mazowieckiego 2010–2030. Raport z badania*, Politechnika Warszawska, Warszawa 2011 r.
75. Kowalak R., *Rachunek kosztów cyklu życia produktu w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław 2009.
76. Kowalczyk M., *Zakres wykorzystania rachunku kosztów działań w sektorze finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Nr 689, pt.: Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia Nr 50, Szczecin 2012.
77. Leszczyński Z., *Projektowanie i wdrażanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie*, ODiDK, Gdańsk 2012.
78. Lisiecka K., *Zarządzanie procesami w strategii TQM*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 851, Wrocław 2000.
79. Majchrzycka-Guzowska A., *Finanse i prawo finansowe*, LexisNexis, Warszawa, 2011.
80. Malcolm S., *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1998.
81. Malinowska - Misiąg E., Misiąg W., *Finanse publiczne*, LexisNexis, Warszawa 2007.
82. Markowska M., *Controlling jakości*, [w:] E. Nowak, *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 2011.
83. Matuszek J., Jucha M., Bocewicz G., *Koszty funkcjonowania jednostek organizacyjnych szkół wyższych. Metody i techniki zarządzania w inżynierii produkcji*, Akademia Techniczno-Humanistyczna, Bielsko-Biała 2010.
84. Mielcarek J., *Teoretyczne podstawy rachunku kosztów działań i zasobów – koncepcji ABC i ABM*, Contact, Poznań 2008.
85. Mill J. S., *Zarys ekonomii politycznej*, PWN, Warszawa 1965.
86. Miller J. A., Pniewski K., Polakowski M., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.
87. Miłaszewicz D., *Retrospektywne ujęcie roli państwa w gospodarce w myśli ekonomicznej*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, nr 3, 2004.
88. Miłosz H., *Analiza kosztów kształcenia w szkołach wyższych*, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa im. Witelona w Legnicy, Legnica 2003.
89. Miłosz H., *Jak ewidencjonować koszty studiów*, Forum Akademickie, 2012, Nr 6.
90. Moskwa-Bęczkowska D., *Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce i jego przydatność do zarządzania kosztami*, [w:] *Współczesne koncepcje zarządzania w szkolnictwie wyższym*, pod red. K. Zięby, B. Ortyli, Wyższa Szkoła Ekonomiczno-Humanistyczna w Bielsku-Białej, Bielsko-Biała 2014.
91. Nowak E., Piechota R., Wierzbiński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
92. Nowak E., *Teoria kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWN, Warszawa 1996.
93. Nowak E., Wierzbiński M., *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010.
94. Ossowski M., *Koncepcja budżetowania kosztów i przychodów państwowej szkoły wyższej*, Uniwersytet Gdański, Sopot 2007.
95. Piechota R., *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa 2005.
96. Pintado J. M., *The Principles of Responsibility Accounting*, Management Review; Vol. 54, 1965.
97. *Podstawy rachunkowości*, praca zbiorowa pod red. K. Sawickiego, Wyd. PWE, Warszawa 2002.
98. Polański Z., *Wprowadzenie. System finansowy we współczesnej gospodarce rynkowej* [w:] *System finansowy w Polsce*, pod red. B. Pietrzaka, Z. Polańskiego, B. Woźniak, PWN, Warszawa 2003.
99. Polarczyk K., *Wydatki publiczne w Polsce na tle państw Unii Europejskiej*, Indos zagadnienia społeczno-gospodarcze Nr 22/2007.
100. Porter M., *Competitive Advantage*, Free Press, New York 1985.
101. Przygodzka R., *Efektywność sektora publicznego*, Kwartalnik Optimum. Studia Ekonomiczne nr 4 (40), 2008.
102. Raffish N., *How much does that product cost?*, Management Accounting nr 72-9, 1991.
103. Raiborn C. A., Kinney M. R., *Cost Accounting*, South Western Educational Publishing, The United States 2010.
104. *Reforma nauki w Polsce. Budujemy na wiedzy*, Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego, Warszawa 2011.

105. Ricardo D., *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*, PWN, Warszawa 1957.
106. Romanowska M., Trocki M., *Podejście procesowe w zarządzaniu*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2004.
107. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych, Dz. U. nr 0, poz. 1533.
108. Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 2 grudnia 2016 r. w sprawie warunków wynagradzania za pracę i przyznawania innych świadczeń związanych z pracą dla pracowników zatrudnionych w uczelni publicznej, Dz. U. 2016, Nr 0, poz. 2063.
109. Rutkowska-Tomaszewska E., *Jednostki sektora finansów publicznych*, [w:] J. Blicharz (red.), *Prawne aspekty prywatyzacji*, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Wrocław 2012.
110. Samuelson P. A., Nordhaus W. D., *Ekonomia*, tom 1, PWN, Warszawa 2004.
111. Samuelson W., *Ekonomia menedżerska*, PWE, Warszawa 2009.
112. Sawicka B., *Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 289, Wrocław 2013, s. 511.
113. Schmelzer H. J., Sesselman W., *Geschäftsprozessmanagement in der Praxis*, Hanser, Wien 2003.
114. *Sektor publiczny w Polsce i na świecie między upadkiem a rozkwitem*, praca zbiorowa pod red. J. Kleera, CeDeWu, Warszawa 2005.
115. Skarżyńska A., *Rachunek kosztów działań – nowe spojrzenie*, Zagadnienia Ekonomiki Rolnej, Nr 3, Warszawa 2012.
116. Skawińska E., Sobiech-Grabka K. G., Nawrot K. A., *Makroekonomia. Teoretyczne i praktyczne aspekty gospodarki rynkowej*, PWE, Warszawa 2010.
117. *Statystyka sektora instytucji rządowych i samorządowych*, GUS, Warszawa 2010.
118. Steiss A. W., Nwagwu E., *Financial Planning and Management in Public Organizations*, Marcel Dekerr, Inc., Middletown 2001.
119. Stiglitz J. E., *Ekonomia sektora publicznego*, PWN, Warszawa 2004.
120. Swadźba S., *Integracja i globalizacja a system gospodarczy. Konsekwencje dla Polski*, Akademia Ekonomiczna w Katowicach, Katowice 2007.
121. Szczepańska K., *Koszty jakości dla inżynierów*, Placet, Warszawa 2009.
122. Szczypa P., *Rachunek kosztów działań-etapy i zalety dla przedsiębiorstwa*, Logistyka 4/2008.
123. Szewczuk A., Ziolo M., *Zarys ekonomii sektora publicznego*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2008.
124. *Szkolnictwo wyższe w Polsce i wybranych krajach – analiza porównawcza*, Dział Analiz Rynku Pracy Sedlak&Sedlak, Kraków 2013.
125. *Szkoły wyższe i ich finanse za lata 2004-2014 r.*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2005 -2015 r.
126. Szuwarzyński A., *Identyfikacja podstawowych czynników kosztotwórczych w procesie kształcenia w publicznej szkole wyższej*, Zeszyty Naukowe Politechniki Gdańskiej – Ekonomia, nr 558, Politechnika Gdańska, Gdańsk 2000.
127. Świdarska G. K., Pielaszek M., *Rachunek kosztów działań w zarządzaniu przedsiębiorstwem w branży farmaceutycznej*, [w:] B. Micherda (red.), *Ewolucja polskiej rachunkowości na tle rozwiązań światowych*, Kraków 2001.
128. Świdarska G. K., Warowny P., *Wpływ stosowanej metody wdrażania rachunku kosztów działań na zakres uzyskiwanej informacji*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, Nr 2, 2007.
129. Tabaka L., *Zarządzanie publicznymi*, Forum Akademickie Nr 03/2007, Akademicka Oficyna Wydawnicza.
130. *The CAM-I Glossary of Activity-Based Management*, Computer Aided Manufacturing-International, Arlington, Texas, 1991.
131. Udpa S., *Activity Cost Analysis: A tool to Cost Medical Services and Improve Quality of Care*, Managed Care Quarterly No 9, 2001.
132. Urbanek P., Walińska E., *Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej*, [w:] E. Nowak, M. Nieplowicz, *Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Nr 289, Wrocław 2013.
133. Ustawa z dnia 12 września 1990 roku o szkolnictwie wyższym, Dz. U. Nr. 65, poz. 385 z późn. zm.
134. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. z 2009 r., nr 157, poz. 1240 z późn. zm.

135. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. Nr 121, poz. 591 z późn. zm.
136. Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym, Dz. U. nr 164, poz. 1365 z późn. zm.
137. *Uwarunkowania rozwoju szkolnictwa wyższego: prawo, finanse publiczne, czynniki kulturowe, przygotowanie absolwentów*”, Raport cząstkowy przygotowany przez konsorcjum Ernst & Young Business Advisory oraz Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Listopad 2009.
138. Varian H. R., *Mikroekonomia*, PWN, Warszawa 1997.
139. Walińska E., *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Ogólne zasady pomiaru i prezentacji pozycji bilansu i rachunku wyników*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007.
140. Walther L. M., *Financial Accounting*, CreateSpace Independent Publishing Platform, 2015.
141. Wernik A., *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2014.
142. Wiatrak A. P., *Sektor publiczny – istota, zakres i zarządzanie*, Problemy Zarządzania 4/2005 (10), Wydział Zarządzania UW, Warszawa 2005.
143. Wilkin J., *Sfera publiczna i sfera prywatna: co je dzieli i łączy?*, Optimum – Studia Ekonomiczne Nr 4 (40), 2008.
144. Winiarska K., Kaczurak-Kozak M., *Rachunkowość budżetowa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
145. Wnuk-Pel T., *Analiza funkcjonowania systemów ABC w przedsiębiorstwach działających w Polsce*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, Nr 50(106), 2009.
146. Wnuk-Pel T., *Rachunek kosztów działań – konsekwencje niespełnienia podstawowych założeń modelu (studium przypadku)*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, Nr 1(57), 2000.
147. Wnuk-Pel T., *Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach*, Uniwersytet Łódzki, Łódź 2012.
148. Zagórski J., *Ekonomia Franciszka Quesnaya*, PWN, Warszawa 1963.
149. Zając S., *Koszty jakości jako determinanty rozwoju przedsiębiorstwa*, Prace Naukowo-Dydaktyczne PWSZ im. S. Pigonia w Krośnie, Nr 67, Krosno 2014.
150. Zalewski A., *Reformy sektora publicznego w duchu nowego zarządzania publicznego*, [w:] *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, pod red. A. Zalewski, SGH, Warszawa 2005.
151. *Zasady metodyczne statystyki edukacji*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 1993, www.stat.gov.pl.
152. Zawadzak T., *Zarządzanie i organizacjach sektora publicznego*, Difin, Warszawa 2014.
153. Ząbek S., Kuchta D., *Wdrożenie rachunku kosztów działań w zakładach opieki zdrowotnej – możliwości i ograniczenia*, Studies & Proceedings of Polish Association for Knowledge Management, Nr 39, 2011.
154. Zieliński T. M., *Poziom dojrzałości rachunków kosztów w polskich przedsiębiorstwach*, [w:] *Controlling – wiedza i narzędzia praktyczne*, nr 38/2015.
155. Zieliński T. M., *Poziom dojrzałości rachunku kosztów w polskich przedsiębiorstwach*, Controlling, 2015.
156. Zieliński T., *Zasobowy rachunek kosztów - pierwszy krok do wdrożenia rachunku kosztów działań*, Monitor Rachunkowości i Finansów, Nr 2, 2009.
157. Ziółkowska W., *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Wyższa Szkoła Bankowa, Poznań 2002.

Plan rozprawy doktorskiej

WSTĘP

ROZDZIAŁ 1

TEORETYCZNE ASPEKTY SEKTORA PUBLICZNEGO W GOSPODARKACH RYNKOWYCH

1.1. Sektor publiczny w literaturze przedmiotu

1.1.1. Rola państwa w gospodarce jako determinanta sektora publicznego

1.1.2. Pojęcie sektora publicznego w teorii ekonomii

1.1.3. Zadania, funkcje i struktura sektora publicznego

1.2. Rola i znaczenie sektora publicznego w gospodarkach rynkowych w świetle współczesnej myśli ekonomicznej

1.3. Sektor publiczny jako przedmiot badań ekonomicznych

1.3.1. Gospodarowanie środkami publicznymi w sektorze publicznym

1.3.2. Problemy pomiaru i oceny efektywności sektora publicznego

1.3.3. Zarządzanie kosztami w jednostkach sektora publicznego a ich efektywność

ROZDZIAŁ 2

EKONOMICZNE ASPEKTY FUNKCJONOWANIA SEKTORA SZKOLNICTWA WYŻSZEGO W POLSCE

2.1. Ogólna charakterystyka sektora publicznego w Polsce

2.1.1. Interpretacja sektora publicznego w świetle obowiązujących aktów prawnych

2.1.2. Ekonomiczne aspekty funkcjonowania sektora publicznego w Polsce

2.2. Sektor szkolnictwa wyższego w Polsce jako element sektora publicznego

2.2.1. Sektor szkolnictwa wyższego w świetle obowiązujących regulacji prawnych

2.2.2. Stan i struktura publicznych szkół wyższych w Polsce

2.3. Wydatki publiczne na sektor szkolnictwa wyższego w Polsce

2.4. Koszty i przychody publicznych szkół wyższych w Polsce

2.5. Wyniki finansowe publicznych szkół wyższych w świetle danych statystycznych

ROZDZIAŁ 3

RACHUNEK KOSZTÓW W SEKTORZE PUBLICZNYCH SZKÓŁ WYŻSZYCH W POLSCE

3.1. Teoretyczne aspekty rachunku kosztów

3.2. Gospodarka finansowa publicznych szkół wyższych a rachunek kosztów

3.3. Rachunek kosztów w publicznych szkołach wyższych w świetle regulacji prawnych

3.4. Kalkulacja kosztów jednostkowych kształcenia w publicznych szkołach wyższych

3.4.1. Istota i metody kalkulacji kosztów

3.4.2. Determinanty kalkulacji kosztów jednostkowych w uczelniach publicznych

3.4.3. Model kalkulacji kosztów jednostkowych w uczelniach publicznych

3.4.4. Przykład liczbowy kalkulacji kosztów jednostkowych kształcenia w uczelni publicznej

- 3.5. Ocena przydatności obowiązujących metod ewidencji, rozliczania i kalkulacji kosztów do zarządzania kosztami i efektywnością w publicznych szkołach wyższych

ROZDZIAŁ 4

NOWOCZESNE KONCEPCJE RACHUNKU KOSZTÓW I ICH ZASTOSOWANIA PRAKTYCZNE

- 4.1. Rola i zadania rachunku kosztów w kontekście pomiaru i oceny efektywności podmiotów
- 4.2. Charakterystyka nowoczesnych koncepcji rachunku kosztów i ich pojemność informacyjna w kontekście oceny efektywności podmiotów
- 4.2.1. Rachunek kosztów cyklu życia produktu
 - 4.2.2. Rachunek odpowiedzialności za koszty
 - 4.2.3. Rachunek kosztów jakości
- 4.3. Rachunek kosztów działań w systemie rachunku kosztów
- 4.3.1. Istota, założenia i struktura rachunku kosztów działań
 - 4.3.2. Identyfikacja i analiza procesów i działań w systemie rachunku kosztów działań
 - 4.3.3. Procedury kalkulacyjne w rachunku kosztów działań
- 4.4. Rachunek kosztów działań a pomiar i ocena efektywności przedsiębiorstwa
- 4.5. Rozwój zastosowań rachunku kosztów działań w podmiotach gospodarczych

ROZDZIAŁ 5

STUDIUM PRZYPADKU DLA IMPLEMENTACJI RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ W UCZELNI PUBLICZNEJ

- 5.1. Założenia do budowy modelu rachunku kosztów uczelni publicznej z wykorzystaniem rachunku kosztów działań
- 5.2. Identyfikacja procesów i działań w publicznej szkole wyższej dla potrzeb wdrożenia rachunku kosztów działań
- 5.2.1. Identyfikacja centrów odpowiedzialności oraz procesów
 - 5.2.2. Identyfikacja działań i struktury rodzajowej zasobów
 - 5.2.3. Wyodrębnienie nośników kosztów zasobów
 - 5.2.4. Rodzaje nośników kosztów działań
- 5.3. Kalkulacja jednostkowych kosztów kształcenia w systemie rachunku kosztów działań – studium przypadku
- 5.3.1. Założenia do przykładu kalkulacji kosztów jednostkowych kształcenia na studiach niestacjonarnych
 - 5.3.2. Identyfikacja procesów i działań zachodzących w Uczelni X
 - 5.3.3. Określenie struktury rodzajowej zasobów oraz wartości ich zużycia
 - 5.3.4. Określenie nośników kosztów zasobów i puli kosztów działań
 - 5.3.5. Identyfikacja nośników kosztów działań i rozliczenie puli kosztów działań na obiekty kosztowe
 - 5.3.6. Rozliczenie kosztów poszczególnych działań na ustalone obiekty kosztowe

5.4. Ocena przydatności rachunku kosztów działań w uczelni publicznej dla potrzeb zarządzania kosztami

ZAKOŃCZENIE

SPIS TABEL

SPIS RYSUNKÓW

BIBLIOGRAFIA

ZAŁĄCZNIK 1

ZAŁĄCZNIK 2

ZAŁĄCZNIK 3

ZAŁĄCZNIK 4

ZAŁĄCZNIK 5

ZAŁĄCZNIK 6

ZAŁĄCZNIK 7

ZAŁĄCZNIK 8