

**Dr hab. Helena Żukowska, prof. KUL**  
**Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II**  
**Wydział Nauk Społecznych**  
**Instytut Ekonomii i Zarządzania**  
**Katedra Rachunkowości**

### **Recenzja rozprawy doktorskiej**

**mgr Darii Moskwa-Bęczkowskiej pt. „Rachunek kosztów działań jako narzędzie kształtowania efektywności ekonomicznej publicznych szkół wyższych w Polsce”**

**przygotowanej na Wydziale Nauk Ekonomicznych i Prawnych w Uniwersytecie Technologiczno-Humanistycznym im. Kazimierza Pułaskiego w Radomiu**

**pod kierunkiem dr hab. Marianny Kotowskiej-Jelonek, prof. Politechniki Świętokrzyskiej**

#### **Wprowadzenie**

Recenzowana praca doktorska to dojrzałe studium teoretyczno-empiryczne i mieści się w obszarze nauk społecznych, w dziedzinie nauk ekonomicznych, w dyscyplinie „Ekonomia”. Precyzując rozprawę doktorską można zakwalifikować do analizy ekonomicznej, dla której punktem wyjścia są dane gromadzone przez system rachunkowości i jej szczegółowy dział jakim jest rachunek kosztów. Tematyka rozprawy koncentruje się na systemach rachunku kosztów, ze szczególnym uwzględnieniem stosowania metody rachunku kosztów działań w jednostkach finansowanych ze środków publicznych, a konkretnie w publicznej uczelni wyższej.

#### **Uzasadnienie wyboru tematu rozprawy i problemu badawczego**

Wybór tematu rozprawy jest prawidłowy. Temat jest aktualny i ważny, gdyż gospodarka finansowa, racjonalizacja kosztów, kalkulacja kosztów jednostkowych i generalnie rozliczanie kosztów działalności to tradycyjny rozwijający się obszar analizy ekonomicznej. Z wielu powodów tematyka ta jest bardzo istotna także w szkolnictwie wyższym, a szczególnie finansowanym ze środków publicznych tj. tak naprawdę finansowanych przez całe społeczeństwo. Racjonalizacja gospodarowania środkami publicznymi znajduje szczególne uzasadnienie i dlatego rachunek kosztów w jednostkach finansowanych ze środków publicznych powinien być nieustannie doskonalony. Każda próba analizy stosowanych metod rachunku kosztów w szkolnictwie publicznym zmierzająca do poprawy efektywności gospodarowania środkami finansowymi uczelni publicznych i poprawy racjonalności wydatkowania środków publicznych zasługuje na uznanie. To założenie uzasadnia prawidłowość sformułowanej koncepcji pracy.

## **Cele, teza i hipotezy badawcze**

Celem badawczym rozprawy jak pisze Doktorantka jest „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”.

We wstępie pracy sformułowano następującą tezę badawczą: „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”.

Rozwinięcie i potwierdzenie tezy badawczej wymagało sformułowania **trzech hipotez badawczych**. Brzmia one następująco - cytuję:

1. **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.
2. **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.
3. **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.

Postawione cele, teza i hipotezy badawcze zostały zapisane w treści recenzowanej rozprawy.

## **Opis struktury pracy**

Praca ma klasyczną strukturę przewidzianą dla prac doktorskich. Wstęp poprzedza 5 rozdziałów merytorycznych. Pracę kończy zakończenie zawierające wnioski końcowe i postulaty pod adresem zastosowania metod rachunku kosztów w publicznych szkołach wyższych, bibliografia oraz spisy tabel i schematów.

Struktura i podział treści w rozprawie doktorskiej zostały podporządkowane przyjętej tezie badawczej oraz weryfikacji empirycznej hipotez badawczych. Struktura pracy jest logiczna i spójna, a kolejność następujących po sobie rozdziałów wynika z potrzeby prowadzonej analizy. Praca ma charakter teoretyczno-empiryczny, z czego dwa pierwsze oraz rozdział czwarty mają charakter teoretyczny. W

rozdziale trzecim, opisy teoretyczne -w sposób logicznie uzasadniony – łączą się omówieniem wyników ankiety przeprowadzonej w kilkudziesięciu publicznych szkołach wyższych oraz przykładem empirycznym tradycyjnego rachunku kosztów w rachunkowości konkretnej szkoły wyższej prowadzącej do kalkulacji jednostkowego kosztu kształcenia. Rozdział piąty ma charakter wyłącznie empiryczny i opiera się na implementowaniu rachunku kosztów działań do kalkulacji kosztów jednostkowych usług edukacyjnych.

Struktura pracy jest właściwa dla pracy doktorskiej. Szczegółowy opis struktury pracy przedstawia się następująco.

We wstępie opisano metodologiczne aspekty recenzowanej pracy doktorskiej. Metodologia została przedstawiona w sposób perfekcyjny.

Rozdział I – „*Teoretyczne aspekty sektora publicznego w gospodarkach rynkowych*” zawiera prezentację zagadnienia sektor publiczny w literaturze przedmiotu, opisuje rolę i znaczenie sektora publicznego w gospodarkach rynkowych w świetle współczesnej myśli ekonomicznej oraz opisuje sektor publiczny w badaniach ekonomicznych. Zagadnienia omówione w tym rozdziale nakreślając zewnętrzne uwarunkowania działalności podmiotów sektora publicznego, dają dobrą podstawę do zrozumienia gospodarki finansowej szkół wyższych finansowanych ze środków publicznych.

Kolejny rozdział (II) przedstawia ekonomiczne aspekty funkcjonowania sektora szkolnictwa wyższego w Polsce. W pierwszej kolejności, Autorka dokonuje charakterystyki miejsca szkolnictwa wyższego w sektorze publicznym w Polsce. Następnie prezentuje sektor szkolnictwa wyższego w Polsce pod względem typów uczelni (tab. 8), ilości studentów (tab. 9) oraz struktury uczelni i studentów w podziale na sektor publiczny i prywatny (rys. 6). Szkoły publiczne w wyrażeniu ilościowym stanowią 30% wszystkich uczelni wyższych w Polsce, a 70% szkół wyższych to szkoły prywatne. Prawie  $\frac{1}{4}$  studentów w 2015 roku kształciły szkoły prywatne, a  $\frac{3}{4}$  szkoły publiczne.

Z analizy danych statystycznych ujętych w tym rozdziale wyłania się ogrom zadań jakie w ciągu 25 lat transformacji ustrojowej w Polsce zrealizowało szkolnictwo wyższe. Ilość kształconych studentów w poszczególnych latach wzrosła z nieco ponad 400 tys. osób w 1990 roku do prawie 2 mln w latach 2004-2010. Po 2010 roku ilość studentów systematycznie się obniża (do poziomu 1,4 mln w 2015 roku), co komplikuje trudną sytuację finansową szkół wyższych w ostatnich latach.

Wydaje się jednak, (biorąc pod uwagę dane zestawione w tabeli 11 oraz tabeli 13), że ciągle jeszcze duża liczba młodych ludzi (50% osób w wieku od 19 do 24 lat) nie podejmuje studiów wyższych pozostając na poziomie wykształcenia średniego, najczęściej ogólnego. Czy w warunkach zaniedbanego szkolnictwa zawodowego na poziomie średnim jest to obszar, który mógłby, a nawet powinien być

zagospodarowany przez szkolnictwo wyższe w warunkach ciągle podnoszonej bolączki „niżu demograficznego” i obniżającej się ilości studentów docierających na studia. **Interesujące byłoby poznanie stanowiska Doktorantki w kwestii następującej. Dlaczego współczynniki skolaryzacji po 2010 roku zaczęły się obniżać? Jakie czynniki to powodują – społeczne czy ekonomiczne? Czy Doktorantka mogłaby zaproponować sposoby dotarcia do tej części młodzieży, która pozostaje poza systemem szkolnictwa wyższego. Czy nie należałoby tego robić jeszcze na etapie ich edukacji w szkole średniej? Jakich zmian należałoby dokonać w metodach rekrutacji na studia, kierunkach czy programach kształcenia?**

W rozdziale II zaprezentowano także finansowe aspekty rozwoju sektora szkolnictwa wyższego (przychody, koszty i wynik finansowy publicznych szkół wyższych) na podstawie danych statystycznych. Z informacji tych wyłania się kompleksowy obraz finansów publicznego szkolnictwa wyższego w Polsce. Wydatki na szkolnictwo wyższe w wyrażeniu bezwzględnym od 1995 roku systematycznie rosły, aczkolwiek ich udział w PKB nigdy nie przekroczył 1%. Większość środków finansowych szkół wyższych finansuje działalność dydaktyczną (mającą marginalne znaczenie w ocenie pracowniczej). W szkołach wyższych finansowanych z założenia ze środków publicznych, dotacje z budżetu państwa i budżetów lokalnych od 2004 roku stanowiły od 70 do 75% wszystkich źródeł finansowania. Na badania naukowe w publicznych szkołach wyższych (podstawę oceny pracowników naukowych) kieruje się niespełna 15% środków finansowych, którymi dysponują publiczne szkoły wyższe. Na tych skromnych środkach opierają się wszystkie awanse naukowe w polskich uczelniach publicznych. Jeszcze większych rozterek dostarcza szczegółowa analiza struktury tej części przychodów uczelni. Dramatycznie maleje w całym okresie badawczym dotacja bazowa dostępna dla wszystkich pracowników (spadek z 53% w 2004 roku do niespełna 30%), a wzrasta udział środków pozyskiwanych z NCN i NCBiR. Znaczną, aczkolwiek stale zmniejszającą się od 2004 roku, część przychodów uczelni publicznych stanowiły opłaty za usługi edukacyjne (od 21,8% w 2004 roku do 12,1% w 2014 roku). W dysertacji znajdziemy podobnie dogłębną prezentację i analizę kosztów działalności publicznych szkół wyższych, zaprezentowaną w różnych układach ewidencyjnych i sprawozdawczych. Po omówieniu przychodów i kosztów działalności zaprezentowano wynik finansowy netto dla szkolnictwa publicznego w Polsce.

**Recenzent chciałby uzyskać wyjaśnienie od Doktorantki w kwestii pewnej rozbieżności przytaczanych informacji o wynikach finansowych uczelni publicznych ogółem w okresie 2004-2014. Jak wyjaśnić dodatnie wyniki finansowe netto w całym badanym okresie (tab. 25), a jednocześnie w tym samym okresie ujemne wyniki finansowe brutto z działalności dydaktycznej - (tab. 27), działalności gospodarczo wyodrębnionej (tab. 29) i niewielki dodatni wynik finansowy brutto**

**działalności badawczej (tab. 28), nie przewyższający jednak strat na działalności dydaktycznej i gospodarczo wyodrębnionej łącznie.**

W kolejnym rozdziale (III) Doktorantka skupiła się na rachunku kosztów w sektorze publicznych szkół wyższych w Polsce. Omówiono aspekty teoretyczne rachunku kosztów, gospodarkę finansową szkół wyższych w kontekście rachunku kosztów, podejście do rachunku kosztów szkół wyższych w regulacjach prawnych (najczęściej wewnętrznych) i stosowane metody kalkulacji jednostkowych kosztów kształcenia w publicznych szkołach wyższych. Dokonana została także ocena przydatności obowiązujących metod ewidencji, rozliczania i kalkulacji kosztów do procesu zarządzania kosztami i budowania efektywności gospodarowania w publicznych szkołach wyższych. W rozdziale III wprowadzone zostały elementy badań własnych Doktorantki, a dane wyjściowe do analizy empirycznej zostały zawarte w tabeli 38. Wątpliwości Recenzenta budzi niespotykane liczna grupa studentów studiów niestacjonarnych na wszystkich Wydziałach Uczelni X przyjętej do badania (co w aktualnych warunkach nie jest codziennością), jak też ilość semestrów studiów (8 semestrów, gdy obecnie normą są studia 4, 6 lub 7-semesterne).

W dalszej części analizy Doktorantka przeprowadza szczegółowy opis ewidencji i rozliczania kosztów – najpierw bezpośrednich a następnie pośrednich (wydziałowych i ogólnouczelnianych) na jednym z Wydziałów (A). Opisany tradycyjny model rachunku kosztów pozwala na ustalenie jednostkowego kosztu kształcenia Studenta studiów niestacjonarnych na Wydziale A w Uczelni X. Zaprezentowany rachunek kosztów stosowany w badanej jednostce jest oparty na wewnętrznych regulacjach prawnych Uczelni X, gdyż ta sfera rachunkowości uczelni nie podlega regulacjom prawa powszechnie obowiązującego. Z tego powodu, stosowane sposoby rachunku i kalkulacji kosztów jednostkowych różnych uczelni mogą się różnić. Zróżnicowanie wysokości wyliczonych jednostkowych kosztów kształcenia na tych samych kierunkach wynika nie tyle z różnych nakładów ponoszonych na kształcenie, ale z przyjętej metodologii ustalania kosztów i rozliczania kosztów pośrednich.

Doktorantka w swojej analizie zmierza jednak nie tylko do konstatacji stanu faktycznego (jakie są stosowane rachunki kosztów), ale podejmuje próbę wskazania metodologii rachunku kosztów, która zapewni wynik kalkulacji kosztów najbardziej zbliżony do ponoszonych nakładów na danym poziomie kształcenia. Podejmuje próbą badania diagnozującego stan stosowanych modeli rachunku kosztów w polskich uczelniach publicznych. Badanie ankietowe zostało skierowane do 132 uczelni, spośród których ok. 40% udzieliło odpowiedzi (głównie głosami przedstawicieli służb finansowo-księgowych) na pytania wystosowane przez Doktorantkę (ankieta została dołączona w załączniku do rozprawy doktorskiej). Pytania koncentrowały się wokół kwestii stosowanych systemów rachunku kosztów i oceny użyteczności stosowanego systemu rachunku kosztów dla potrzeb zarządzania kosztami uczelni publicznych. Ponad 87% badanych ujawniło, że stosują wyłącznie tradycyjny rachunek kosztów pełnych, ale tylko 37% uznało

go za przydatny dla ich potrzeb zarządzania kosztami – głównie w perspektywie krótkookresowej kontroli i kalkulacji kosztów. Celowe i wskazane jest więc zaproponowanie uczelniom wyższym takiego systemu rachunku kosztów, który w większym stopniu pozwoli optymalizować zarządzanie kosztami i zgodnie z zasadą *fair view* będzie kształtował rzetelny i jasny obraz kosztów na jednostkę produktu uczelni. Rozwiązanie tego problemu Autorka kontynuuje w kolejnym rozdziale.

Rozdział IV kończy teoretyczną część pracy i skupia uwagę Doktorantki na różnych mniej i bardziej nowatorskich koncepcjach rachunku kosztów i ich zastosowaniu praktycznym, także w uczelni wyższej. Omówiono tutaj: rolę i zadania rachunku kosztów w kontekście pomiaru i oceny efektywności działania różnych podmiotów, zaprezentowano tradycyjne, a następnie nowoczesne koncepcje rachunku kosztów (rachunki cyklu życia produktów, odpowiedzialności za koszty, kosztów jakości). Szczególną uwagę zwrócono na rachunek kosztów działań, przeprowadzając jego dokładną charakterystykę, w tym w kontekście jego przydatności do oceny efektywności jednostek. Przeprowadzono ocenę praktycznego zastosowania tego systemu rachunku kosztów na podstawie przeprowadzonych wcześniej licznych badań naukowych i wskazano warunki przydatności tej metody liczenia kosztów w uczelni wyższej. Na podstawie analizy wyników licznych badań naukowych stwierdzono, że rachunek kosztów działań jest szczególnie przydatny w jednostkach, gdzie w całkowitych kosztach wytworzenia, wysoki i rosnący udział mają koszty pośrednie. Takimi jednostkami są także uczelnie wyższe. Wnioskowanie prowadzone w czwartym rozdziale idealnie naprowadza Autorkę rozprawy na właściwy obszar badań empirycznych realizowany w V rozdziale pracy.

W rozdziale V omawia się analizę przypadku wdrożenia rachunku kosztów działań w uczelni publicznej. Jest zatytułowany: *Studium przypadku dla implementacji rachunku kosztów działań w uczelni publicznej*. Przedstawiono w nim – na przykładzie hipotetycznej szkoły wyższej (zaproponowanym przez Doktorantkę) – uwarunkowania, wymagania, procedurę wdrażania w uczelni publicznej rachunku kosztów działań oraz sposób konstruowania i wyniki kalkulacji jednostkowych kosztów kształcenia. Jest to autorski - optymalny – zdaniem Doktorantki - model opierający się na wykorzystaniu rachunku kosztów działań w celu rozliczania kosztów działalności uczelni publicznej. Uwzględnia zarówno założenia rachunku kosztów działań, jak też wymagania, wynikające z obowiązujących publiczne szkoły wyższe regulacji prawnych. Doktorantka prowadzi analizę i wnioskowanie w sposób przejrzysty i spójny, logicznie omawiając kolejne kroki budowania tego rachunku kosztów w hipotetycznej uczelni wyższej. Zaprezentowano więc założenia wstępne, procedurę wdrażania, następnie dokonano implementacji opracowanego modelu rachunku kosztów w abstrakcyjnej uczelni publicznej. Ponadto skalkulowano jednostkowe koszty kształcenia studenta studiów niestacjonarnych na jednym z wydziałów tej uczelni (Wydział A). Konieczne dane liczbowe do weryfikacji modelu rachunku kosztów działań zestawiono w tabeli *Założenia do przykładu*

*kalkulacji kosztów jednostkowych kształcenia na studiach niestacjonarnych.* W końcowej części niniejszego rozdziału dokonano oceny przydatności opracowanego modelu rachunku kosztów dla potrzeb zarządzania kosztami uczelni publicznych i poprawy ich efektywności. Wnioski z przeprowadzonych analiz i badań jednoznacznie przemawiają za upowszechnieniem tego systemu rachunku kosztów do rozliczania kosztów w szkołach wyższych, także publicznych.

Z przeprowadzonej przez Doktorantkę analizy porównawczej wysokości jednostkowych kosztów kształcenia wynikających ze stosowania tradycyjnego systemu rachunku kosztów z założeniami i wynikami kalkulacji kosztów jednostkowych przy zastosowaniu rachunku kosztów działań wynika, że przydatność rachunku kosztów działań do efektywnego zarządzania kosztami uczelni jest o wiele większa, aniżeli systemów tradycyjnych. Zaawansowane procedury rozliczania kosztów na ośrodki odpowiedzialności, procesy i działania, stosowane w rachunku kosztów działań, umożliwiają wygenerowanie informacji niezbędnych do podejmowania decyzji i doskonalenia funkcjonowania uczelni publicznej, głównie pod kątem oceny efektywności działania agend uczelni i form kształcenia. Jednakże wdrożenie systemu rachunku kosztów działań wymaga gruntownych zmian w zakresie ewidencji księgowej, rozliczania i kalkulacji kosztów, a właściwie uszczegółowienia ewidencji i rozczłonkowania działalności na ośrodki odpowiedzialności, procesy i działania.

Jako główne przyczyny, które przesądziły o wdrożeniu elementów rachunku kosztów działań w ankietowanych uczelniach uczelni, wskazano:

- potrzebę posiadania szerszego zakresu informacji o miejscach i przyczynach powstawania kosztów,
- konieczność zastosowania bardziej wiarygodnych metod kalkulacji kosztów jednostkowych,
- konieczność bardziej skutecznego zarządzania uczelnią i poprawy jej wyników finansowych i ekonomicznych,
- potrzebę redukcji kosztów i poprawy wyników finansowych uczelni i jej wydziałów,
- nieprzydatność stosowanego wcześniej rachunku kosztów dla potrzeb zarządzania uczelnią.

Doktorantka, przekonana do niewątpliwych zalet systemu rachunku kosztów działań w zakresie adekwatnego przekazu o faktycznych kosztach określonych jednostek uczelni, kosztach typów studiów czy innych procesów uczelni publicznej, ubolewa, że mimo niewątpliwych zalet rachunku kosztów działań, tylko niewielka liczba uczelni publicznych w Polsce zdecydowała się na wdrożenie tego rachunku kosztów, co potwierdzają wyniki badań ankietowych. Wynika z nich, że około 70% przebadanych uczelni publicznych w Polsce, stosuje tradycyjny rachunek kosztów pełnych. Tylko około 30% uczelni publicznych zdecydowało się na zmianę tradycyjnego rachunku kosztów pełnych i wdrożenie elementów rachunku kosztów działań, na dodatek nie w pełnym zakresie.

Pojawia się w tym kontekście wiele pytań. Dlaczego pomimo niewątpliwych zalet tego rachunku kosztów uczelnie nie podejmują wysiłków wdrożenia rachunku kosztów działań w swojej rachunkowości? Dlaczego uczelnie wyższe mimo ujemnego wyniku finansowego brutto w całym badanym okresie nie podejmują wysiłku, żeby lepiej zarządzać swoimi kosztami, co może umożliwić rachunek kosztów działań? Może dzieje się tak dlatego, że uczelnie publiczne ciągle jeszcze mogą bez większych konsekwencji i bez ponoszenia odpowiedzialności przez konkretne osoby zarządzające finansami uczelni generować straty i tak naprawdę nie muszą efektywnie zarządzać kosztami? Może dzieje się tak także dlatego, że dyscyplina finansów publicznych w Polsce nie jest w pełni egzekwowana? Może dzieje się tak dlatego, że straty uczelni wyższych pokrywane są z funduszy własnych, w które wyposaża uczelnię publiczną założyciel czyli Skarb Państwa? A może jest tak, że wymagania sprzętowe i programowe wdrożenia systemu rachunku kosztów działań przekraczają możliwości finansowe uczelni publicznej, która coraz częściej skazywana jest na finansowanie wyłącznie z malejącej dotacji budżetowej? Czy te pytania stawiają sobie Ministrowie Nauki i Szkolnictwa Wyższego oraz Finansów? A co na to twórcy nowego prawa o szkolnictwie wyższym? To są pytania skierowane nie do Doktorantki, ale raczej do decydentów o finansach publicznych szkół wyższych.

### **Ocena merytoryczna i metodologiczna rozprawy doktorskiej**

Obszar tematyczny pracy to rachunek kosztów w uczelni publicznej, ze szczególnym uwzględnieniem jednej z metod liczenia kosztów jaką jest rachunek kosztów działań. Problemem naukowym rozwiązany przez Doktorantkę jest dostosowanie systemu rachunku kosztów wykorzystywanego przez służby księgowe publicznej uczelni wyższej do jej specyficznych potrzeb informacyjnych w zakresie zarządzania kosztami. Po zapoznaniu się ze specyfiką i uwarunkowaniami gospodarki finansowej publicznej uczelni wyższej oraz zaprezentowaniu dostępnych metod rachunku kosztów, Doktorantka uznała, że takim optymalnym modelem rozliczania kosztów uczelni może być rachunek kosztów działań, który w najbardziej precyzyjny sposób zbliży faktycznie ponoszone koszty do kosztów zaewidencjonowanych i skalkulowanych na jednostkę kalkulacyjną.

Recenzent bardzo wysoko ocenia merytoryczne aspekty pracy wychodząc z założenia, że opracowanie, ale też weryfikacja empiryczna, modelowego rozwiązania podejścia do rachunku kosztów w tak specyficznej jednostce jaką jest uczelnia wyższa finansowana ze środków publicznych jest bardzo cenne. Praca, którą wykonała Doktorantka ma wymiar zarówno teoretyczny jak i praktyczny, Polegała na dostosowaniu ogólnej koncepcji rachunku kosztów działań do praktyki uczelni wyższej. Przeprowadzenie w pracy doktorskiej, procedury wdrożenia rachunku kosztów działań krok po kroku, może być przykładem dla służb finansowo księgowych wszystkich typów szkół wyższych (i nie tylko). Wyniki pracy badawczej Doktorantki mieć więc mieć charakter aplikacyjny. Przy dzisiejszych rozwiązaniach informatycznych



wdrożenie zaproponowanych rozwiązań rozliczania kosztów może być dość proste. Wystarczy upowszechnienie wyników badań w formie publikacji, co w tym miejscu sugeruje Recenzent.

Recenzent pozytywnie ocenia metodologiczne aspekty pracy, co potwierdza bardzo dobrą opiekę promotorską i dojrzałość do samodzielnej pracy naukowej Doktorantki. Recenzent wysoko ocenia warsztat badawczy Autorki rozprawy.

Doktorantka właściwie postawiła problem badawczy poprzez sformułowane w pracy cel, tezę i hipotezy badawcze. Cel główny został właściwie zdefiniowany. Cel badawczy idealnie koresponduje z tezą i hipotezami badawczymi. Teza główna i hipotezy badawcze zostały sformułowane na podstawie przeprowadzonych studiów literaturowych oraz weryfikacji statystycznej danych empirycznych. Hipotezy badawcze szczegółowo nakreślają obszar tematyczny prowadzonych w pracy rozważań.

Do weryfikacji poszczególnych hipotez badawczych Doktorantka zastosowała różne metody badawcze, których dobór Recenzent ocenia prawidłowo. Prowadzone – w celu weryfikacji hipotez badawczych - analiza teoretyczna i empiryczna wskazują na dojrzałość naukową, wysoki poziom umiejętności samodzielnego prowadzenia badań naukowych oraz posiadanie potrzebnych do tego predyspozycji przez Doktorantkę.

Obszar problemowy pracy został określony prawidłowo. Sformułowane wnioski z przeprowadzonych analiz teoretycznych i badań empirycznych są aktualne i ważne dla systemu rachunkowości, w obszarze rachunku kosztów w szczególności.

Na podstawie przedstawionej do recenzji rozprawy doktorskiej można pozytywnie ocenić zdolność Doktorantki do prowadzenia samodzielnej pracy naukowo-badawczej co jest jednym z elementów wymagań ustawowych pozytywnej recenzji.

### **Weryfikacja hipotez i zastosowanych metod badawczych**

Weryfikacja hipotez badawczych została przeprowadzona prawidłowo. Potwierdzenie prawdziwości tezy badawczej pracy, weryfikacja sformułowanych hipotez badawczych oraz realizacja przyjętego celu pracy wymagały – jak pisze Doktorantka we wstępie:

- 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.

Wszystkie te metody badawcze zostały dostrzeżone w pracy. Pozytywna weryfikacja wszystkich hipotez badawczych pozwala, na gruncie logicznym, potwierdzić przyjętą w rozprawie doktorskiej tezę. Ponadto przeprowadzone badania empiryczne z zastosowaniem metod statystycznych i metod analizy finansowej potwierdzają wnioski płynące ze szczegółowej analizy teoretycznej.

### **Ocena doboru i wykorzystania źródeł**

Dobór i wykorzystanie literatury oraz danych empirycznych należy ocenić pozytywnie. Doktorantka sprawnie prowadzi analizę teoretyczną korzystając z metody opisowej, metod syntezy i dedukcji. Dane empiryczne są dostosowane do problemu badawczego, są aktualne i właściwie wyselekcjonowane, a ich analiza jest logiczna i spójna.

Literatura jest liczna i odpowiednio reprezentatywna do omawianych zagadnień. Liczy 376 pozycji łącznie z aktami prawnymi. W przeważającej części jest to literatura polskojęzyczna co jest uzasadnione zakresem podmiotowym pracy. Zakres przedmiotowy wskazuje na potrzebę przywoływania literatury anglojęzycznej, szczególnie do opisów rachunku kosztów działań i takie pozycje literaturowe są obecne w bibliografii w wystarczającej ilości. Recenzent skłania się do rozdzielania bibliografii na część literaturową i akty prawne, ale rozwiązanie przyjęte przez Autorkę jest akceptowalne.

Dobór i wykorzystanie źródeł należy uznać za właściwe, podobnie jak ich reprezentatywność do sformułowanego tematu pracy.

### **Ocena technicznej strony pracy**

Strona językowa i edytorska pracy jest staranna, a Recenzent mimo wnikliwego studiowania całej rozprawy doktorskiej dostrzegł zaledwie kilka błędów, takich jak np.:

- błąd w nazwisku jednego z autorów książki zarówno w przypisie (s. 24), jak i w bibliografii (s. 389) *Finanse publiczne*, pod red, J. Głuchowski .....i inni (wśród nich powinien być J. Patyk, a jest J. Patryk),
- błąd w numeracji etapów procedury kalkulacji kosztów jednostkowych kształcenia uczelni publicznej (s. 188-191) - brak 4 etapu procedury,
- niewielkie błędy stylistyczne w tabeli 44 (s. 191),
- czy „obcięte” zawartości tekstu w komórkach niektórych tabel, np. na str. 289.

### **Uwagi krytyczne i dyskusyjne**

Recenzent chciałby poznać argumenty Doktoranta w kwestiach dyskusyjnych, które zostały zasygnalizowane we wcześniejszych fragmentach niniejszej recenzji, a ponadto uzyskać wypowiedź w następujących kwestiach.

**Jak, zdaniem Doktorantki, interpretować wielkość przychodów, kosztów i wyniki finansowe brutto ogółem uczelni publicznych, w sytuacji obniżającej się od 2006 roku liczby Studentów tych uczelni?**

**Recenzent prosi Doktorantkę o jej stanowisko w kwestii przyczyn braku zainteresowania wdrożeniem rachunku kosztów działań w publicznych uczelniach wyższych – mimo jego niewątpliwych zalet dla trafności mierzenia kosztów. Chodzi zarówno o przyczyny definiowane przez respondentów jak i przyczyny diagnozowane przez Doktorantkę na podstawie badań własnych.**

Recenzent żałuje, że Doktorantka nie skierowała swojej uwagi na czynniki kształtujące przychody uczelni publicznych, nie analizowała kształtu algorytmu dotacji i jego zmian w ostatnim czasie, nie analizowała tendencji w zakresie struktury przychodów uczelni wyższych, w tym publicznych. Wydaje się, że może to być nowy obszar badań naukowych.

### **PODSUMOWANIE**

Recenzowana praca doktorska jest poświęcona istotnej i aktualnej problematyce ekonomicznej. Problem badawczy został właściwie nakreślony i zdefiniowany tezą oraz hipotezami badawczymi. Część teoretyczna pracy stwarza wystarczające podstawy do weryfikacji statystycznej danych empirycznych, a łącznie część teoretyczna i empiryczna tworzą konstrukcję samodzielnego dzieła naukowego. Podkreślić należy dobrze przygotowany i zastosowany warsztat badań empirycznych. Zawartość wszystkich, kolejno po sobie następujących rozdziałów, dobrze służyła rozwiązaniu postawionego celu i potwierdzeniu sformułowanych we wstępie tezy i hipotez badawczych.

Na szczególne podkreślenie w recenzowanej dysertacji zasługują:

1. wysoka teoretyczna wartość pracy – odpowiada kryteriom dla prac doktorskich,
2. samodzielny i twórczy wkład Doktorantki w rozwiązanie postawionego problemu naukowego,
3. umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej,
4. właściwy dobór i umiejętność wykorzystania materiałów źródłowych,

5. aplikacyjny charakter badań empirycznych.

Znaczące fragmenty pracy po aktualizacji danych statystycznych do 2016 roku oraz modyfikacji szczegółowych danych liczbowych sugerujących identyfikację Uczelni X zasługują na opublikowanie w monografii lub cyklu artykułów naukowych.

Biorąc pod uwagę niewątpliwe zalety recenzowanej pracy, jej wysoką wartość merytoryczną i bardzo dobry poziom metodologiczny, a także cechy aplikacyjne opracowanego przez Doktorantkę modelu rachunku kosztów działań do rachunkowości zarządczej publicznej szkoły wyższej Recenzent wnioskuje o wyróżnienie ocenianej rozprawy doktorskiej.

### **KONKLUZJA**

Przedłożona do recenzji rozprawa doktorska Pani mgr Darii Moskwa-Bęczkowskiej „*Rachunek kosztów działań jako narzędzie kształtowania efektywności ekonomicznej publicznych szkół wyższych w Polsce*” odpowiada kryteriom ustawowym dla prac doktorskich opisanych w art. 13, Ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki. Rozprawa stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Z kolei Doktorantka spełnia wymagania ustawowe art. 13 wspomnianej ustawy tj. dysponuje ogólną wiedzę teoretyczną w dyscyplinie naukowej „ekonomia” oraz posiada umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Doktorantka wykazała się bardzo dobrą wiedzą teoretyczną w dziedzinie nauk ekonomicznych, w dyscyplinie naukowej „ekonomia”. Wnoszę, zatem o przyjęcie rozprawy doktorskiej jako spełniającej kryteria formalne i dopuszczenie Doktorantki do jej publicznej obrony.

Lublin, 2017.03.19

