

Warszawa, 25 sierpnia 2023 r.

prof. SGH dr hab. Monika Łada
Instytut Rachunkowości

RECENZJA

rozprawy doktorskiej mgr Katarzyny Ciach pt.

„RAPORTOWANIE I WIZUALIZACJA INFORMACJI NIEFINANSOWYCH JAKO CZYNNIK
WPŁYWAJĄCY NA KOMUNIKACJĘ SPÓŁKI Z OTOCZENIEM”

Podstawą sporządzenia recenzji rozprawy doktorskiej jest pismo z dnia 14.07.2023 r. Przewodniczącej Komisji Uniwersytetu Łódzkiego ds. stopni naukowych w dyscyplinie nauki o zarządzaniu i jakości, prof. dr hab. Ewy Walińskiej.

1. Ogólna charakterystyka rozprawy

Recenzowana rozprawa została przygotowana przez mgr Katarzynę Ciach pod opieką promotora dr hab. Ewy Śnieżek, prof. UŁ. Zasadnicza treść rozprawy składa się z czterech rozdziałów oraz wstępu i zakończenia. Ogółem tekst opracowania wraz z bibliografią, dodatkowymi spisami i załącznikami obejmuje 276 stron. Bardzo szeroki, jak na rozprawę doktorską, jest zakres wykorzystanej krajowej i zagranicznej literatury (274 pozycji), źródeł internetowych (60) oraz informacji zawartych na stronach www (50). Prezentacja i dyskusja wyników badań została zilustrowana 34 tabelami i 79 rysunkami. W załącznikach umieszczono formularze badania spółek, ich wyniki oraz kwestionariusz badań ankietowych.

Tematyka badawcza

Granice współczesnej rachunkowości podlegają systematycznemu rozszerzaniu. Do stosunkowo nowych obszarów praktyk rachunkowości, które aktualnie przykuwają szczególną uwagę badaczy, zaliczyć można szeroko rozumiane ujawnienia niefinansowe. Doktorantka wpisuje się w ten szeroki i zyskujący popularność nurt badań, koncentrując uwagę na węższym obszarze raportowania niefinansowego. Jest to element praktyk rachunkowości bardzo aktualny z perspektywy polskich spółek, które mierzą się z nowymi wymaganiami w zakresie prezentacji sytuacji ekonomicznej. Wzrost znaczenia raportowania niefinansowego oraz wyzwania, jakie wynikają z praktycznej implementacji nowych regulacji i rekomendacji, zostały wskazane jako główne motywy podjęcia badań.

O wyrażnie normatywnym i utylitarnym zorientowaniu dociekań zawartych w rozprawie świadczy (trochę zbyt zawile sformułowany) cel główny, tj. (s.6) *„doskonalenie raportów rocznych poprzez propozycję minimalnego zestawu niefinansowych wskaźników efektywności (KPI), który może zapewnić interesariuszom porównywalność informacji i stworzenie dashboardu zawierającego wybrane niefinansowe wskaźniki KPI dla sektora branży budowlanej”*.

Usystematyzowany sposób realizacji tego celu został przedstawiony w formie siedmiu logicznie ułożonych celów cząstkowych (s. 6). Pierwsze dwa cele cząstkowe tj. (1) *„określenie roli informacji w komunikacji z interesariuszami”*, (2) *„charakterystyka metod i technik wizualizacji oraz jej znaczenia w biznesie”* dotyczą prezentacji aktualnego stanu wiedzy na podstawie przeglądu literatury. Kolejne trzy cele cząstkowe skierowane są na diagnozę aktualnych praktyk raportowania niefinansowego wybranej grupy polskich spółek. Cele cząstkowe w tym zakresie obejmują: (3) *„określenie stanu polskich firm w zakresie wypełniania obowiązku nałożonego przez UoR w art. 49b w zakresie ujawniania informacji niefinansowych”*, (4) *„analiza zakresu ujawnień informacji niefinansowych w raportach rocznych spółek sektora budowlanego”*, (5) *„identyfikacja form graficznych informacji niefinansowych stosowanych w raportach rocznych spółek sektora budowlanego”*. Ostatnie dwa cele cząstkowe odnoszą się do opracowania i weryfikacji autorskiej propozycji normatywnych rozwiązań (6) *„wyodrębnienie minimalnego zestawu niefinansowych wskaźników (KPI) jako propozycji ujawnień dla spółek sektora budowlanego oraz stworzenie dashboardu zawierającego wybrane*

niefinansowe wskaźniki KPI dla tej branży", (7) „weryfikacja użyteczności minimalnego zestawu niefinansowych wskaźników (KPI) oraz jego graficznej prezentacji (dashboardu) w praktyce".

Przyjęty w rozprawie tok rozważań został skierowany na potwierdzenie tezy głównej w brzmieniu (s.6): *„potrzeba efektywnej komunikacji dokonań przedsiębiorstwa oraz zapewnienie porównywalności informacji biznesowej zawartej w raportach rocznych determinuje konieczność wyodrębnienia minimalnego zestawu niefinansowych wskaźników efektywności (KPI) oraz jego graficznej prezentacji w formie dashboardu"* oraz trzech tez pomocniczych

Krótko ujmując, wychodząc naprzeciw oczekiwaniom praktyki, Doktorantka podjęła się przygotowania normatywnej propozycji rozwiązania w zakresie pomiaru osiągnięć niefinansowych (w tym ich prezentacji) przeznaczonej dla spółek polskiego sektora budowlanego.

2. Układ rozprawy

Struktura merytoryczna opracowania jest logiczna. Tekst został podzielony na sześć zasadniczych części: wstęp, cztery rozdziały oraz zakończenie. We wstępie omówiono motywy podjęcia problematyki badawczej, nakreślono cele, tezy i metody badawcze oraz przedstawiono układ pracy. Dwa pierwsze rozdziały wprowadzające do problematyki informacji niefinansowej i sposobów jej prezentacji zostały przygotowane na podstawie przeglądu literatury. Kolejne dwa rozdziały zawierają wyniki własnych analiz empirycznych. Pierwsza ich część obejmuje wyniki diagnozy raportowania informacji niefinansowych i jej specyfiki w polskim sektorze budowlanym. W ostatnim rozdziale przedstawiono autorską propozycję pomiaru osiągnięć niefinansowych oraz wyniki jej weryfikacji. W zakończeniu przedstawione zostały argumenty wspierające sformułowane: tezę główną i tezy cząstkowe.

3. Ocena merytoryczna - ogólna wiedza teoretyczna w dyscyplinie nauki o zarządzaniu i jakości

Dla badaczy rachunkowości w Polsce dużym wyzwaniem jest dobre uzasadnienie ulokowania projektu badawczego w określonej dyscyplinie. Powodem tych rozterek jest

rozproszenie dorobku naukowego rachunkowości w dwóch dyscyplinach społeczno-ekonomicznych oraz rosnące zainteresowanie badaniami interdyscyplinarnymi. Doktorantka zdecydowała się na przypisanie swoich badań do dyscypliny nauki o zarządzaniu i jakości. Jest to o tyle uzasadnione, że tematyka rozprawy dotyczy pomiaru osiągnięć (niefinansowych) podmiotów gospodarczych oraz praktyk (ujawnień) organizacyjnych, zagadnień bardzo typowych dla rozważań z zakresu zarządzania. O odpowiedniej ogólnej wiedzy teoretycznej Doktorantki z zakresu nauk o zarządzaniu i jakości świadczą wyniki badań literaturowych omówione w pierwszych dwóch rozdziałach.

W rozdziale pierwszym zaprezentowane zostały aktualne poglądy na znaczenie i normatywne zasady przekazywania informacji przez podmioty gospodarcze. W części tej bardzo słusznie zorientowano wywód naukowy na wykazanie ewolucji w zakresie potrzeb informacyjnych różnych grup interesariuszy oraz dynamiczny rozwój raportowania informacji niefinansowych, jako aktualnie dominujący trend. Bardzo prawidłowo jako jeden z kluczowych elementów stymulujących zmiany praktyk w tym zakresie wskazano lansowanie koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu i powiązanych z nią propozycji zmian podejścia do raportowania podmiotów gospodarczych. W części tej zabrakło mi jedynie odniesienia do (r)ewolucji technologicznej rachunkowości jako znaczącego czynnika umożliwiającego i przyspieszającego tempo omawianych zmian.

Cały rozdział drugi został poświęcony zasadom wizualizacji pomiaru osiągnięć organizacyjnych i wykorzystania do komunikacji z interesariuszami. Zabieg ten umożliwił wprowadzenie do rozważań dorobku z szerszego obszaru badawczego niż tylko rachunkowość, zorientowana w dużym stopniu na pomiar osiągnięć. Tak szerokie omówienie teoretycznych zasad wizualizacji stanowiło bardzo dobry wstęp do opracowania normatywnej propozycji wizualizacji osiągnięć spółek budowlanych. Negatywną konsekwencją zastosowania takiego podejścia jest jednak wąskie odniesienie się do stosunkowo dobrze już rozpoznanej w badaniach rachunkowości problematyki motywów, sposobów i konsekwencji prowadzenia ujawnień niefinansowych przez podmioty gospodarcze. Analogiczna refleksja dotyczy wyników badań z zakresu pomiaru osiągnięć organizacyjnych.

Dokonane wybory co do rozłożenia akcentów na prezentację bardzo szerokiej i złożonej problematyki teoretycznej - chociaż mogą pozostawiać pewien niedosyt - uznać należy za konieczne ze względu na objętość opracowania. Nie wpłynęły one negatywnie na realizację głównego celu rozprawy. Podkreślić należy, że Doktorantka jest tych ograniczeń świadoma, o czym informuje we wstępie.

4. Ocena merytoryczna – umiejętność samodzielnego prowadzenie pracy naukowej

Przedstawiona powyżej część oceny merytorycznej dwóch pierwszych rozdziałów potwierdza umiejętność prowadzenia przez Doktorantkę badań literaturowych. Wyniki badań własnych przedstawione w rozdziałach trzecim i czwartym dodatkowo świadczą o umiejętności samodzielnego opracowania i realizacji badań empirycznych o zróżnicowanym charakterze.

W rozdziale trzecim zostały przedstawione wyniki analiz raportów spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie zaliczonych do indeksu WIG140. Na podstawie odpowiednio dobranych kryteriów dokonano krytycznej oceny stopnia, w jakim podmioty te realizowały wymagania ustawowe w zakresie raportowania informacji niefinansowych. Odrębnie przeanalizowano ujawnienia spółek sektora budowlanego, uwzględniając jego specyfikę. Badania te dobrze zilustrowały różnorodność form i zastosowania określonych standardów raportowania. Wykazano także, charakterystyczną dla dynamiki analizowanych zmian, niewielką porównywalności informacji w układzie innym niż rok do roku. Dobrym rozwiązaniem było omówienie specyfiki sektora jako ważnego kontekstu prowadzonych analiz empirycznych. Postawiona diagnoza jest bardzo trafna i wyczerpująca. Przyjęte podejście metodyczne nie pozwoliło jednak w pełni wyjaśnić przyczyn takiego a nie innego stanu analizowanych praktyk organizacyjnych.

Domyślam się, jakim wyzwaniem musiało być dla Doktorantki dobranie odpowiednich metod analiz empirycznych zawartych w czwartym rozdziale. Chociaż w polskich badaniach z zakresu rachunkowości czy zarządzania bardzo powszechnie akceptowane i praktykowane są badania normatywne, to trudno jest znaleźć wskazówki metodyczne jak je prowadzić. Z tego powodu opracowanie projektów takich nowatorskich z założenia i uniwersalnych (w przyjętej skali np. sektora) rozwiązań aplikacyjnych jest z reguły w gestii

indywidualnej inwencji autorów. Analogiczne podejście zostało przyjęte w recenzowanej rozprawie. Opracowana propozycja minimalnego zestawu wskaźników ma charakter subiektywny (choć czerpie wzorce ze standardów), ale dla wykazania użyteczności jej założenia zostały zweryfikowane badaniami ankietowymi. Pewne wątpliwości do co sposób sformułowania zestawu mierników (tabela 12) skłaniają mnie do zadania następujących pytań:

Dlaczego dobrane mierniki zostały określone jako niefinansowe wskaźniki efektywności, skoro obejmują mierniki w ujęciu pieniężnym (np. całkowita kwota darowizny)?

Czy wartości mierników zachowują porównywalność w czasie i przestrzeni w przypadku zmian modelu (modeli) biznesu poszczególnych spółek?

Weryfikacja propozycji normatywnej stanowi *de facto* odrębny element badań percepcji raportowania niefinansowego przez użytkowników sprawozdań. Bezpośredniość pytań niewątpliwie miała wpływ na naturalną tendencję do wspierania przez ankietowanych zaproponowanych opinii (odpowiedzi na tak). Badanie te trudno też uznać za reprezentacyjne dla ogółu użytkowników raportów (120 osób, w tym osoby niepracujące i bez wyższego wykształcenia), ale ich wyniki stanowią interesujący przyczynek do dalszych dyskusji. Wydaje się, że wykazane zróżnicowanie percepcji ze względu na wiek (jedyne istotne czynniki) dobrze ilustruje pokoleniowy charakter zmian podejścia do racjonalności prowadzenia działalności gospodarczej i większy stopień wrażliwości na kwestie społecznej odpowiedzialności biznesu wśród młodszych pokoleń.

5. Ocena merytoryczna – oryginalność rozwiązania problemu naukowego

Wyniki i wnioski przedstawione w rozprawie świadczą o tym, że Doktorantka zrealizowała projekt badawczy, istotny z punktu widzenia praktyki gospodarczej, o oryginalnych walorach poznawczych. Porządkuje bowiem pewien istotny i aktualny dla rachunkowości obszar wiedzy z zakresu raportowania informacji niefinansowych oraz zawiera rekomendację rozwiązań sektorowych.

Do podstawowych walorów podjętego problemu naukowego i zaproponowanego sposobu jego rozwiązania zaliczam:

1. aktualny i istotny dla rachunkowości problem badawczy,
2. bardzo słuszne powiązanie problematyki pomiaru niefinansowego z wizualizacją jego efektów,
3. konsekwentne normatywne zorientowanie rozważań teoretycznych i analiz empirycznych,
4. dążenia do zachowania względnej obiektywności badań i ich orientacja na użyteczność proponowanych rozwiązań,
5. wykazanie się znajomością całej gamy teorii tłumaczących zakres ujawnień organizacyjnych, ich uwarunkowań i efektywności wykorzystania,
6. zwrócenia uwagi na stosunkowo rzadko jeszcze badane w Polsce ujawnienia prowadzone w formie elementów graficznych,
7. logiczny i spójny sposób prezentacji wyników i wniosków z badań,
8. częste ilustrowanie lub podsumowanie rozważań w formie tabel i rysunków,
9. szeroki zakres wykorzystanej literatury naukowej, krajowej i zagranicznej.

Do słabszych stron przedstawiony badań literaturowych i empirycznych zaliczam:

1. ograniczenie walorów teoriopoznawczych badań, pomimo ciekawej i coraz lepiej rozpoznanej problematyki,
2. słabe nawiązania do aktualnych wyników badań ujawnień polskich spółek prowadzonych w odniesieniu do motywów i barier dostosowania nowych form raportowania do zmieniających się wymogów,
3. w niewielkim stopniu rozwinięty wątek ewolucji systemów pomiaru osiągnięć organizacyjnych i zmieniających się kontekstów ich zastosowania,
4. nazbyt idealistyczne podejście do idei społecznej odpowiedzialności biznesu i niektórych jej przejawów,
5. nieściśle określenia lub drobne błędy językowe np. „sektor branży budowlanej” (s.6).

Ogólnie poziom naukowy rozprawy oraz przyjęte podejście metodyczne odpowiada badaniom normatywnych powszechnie realizowanym w obszarze rachunkowości w Polsce. Efekty tych dociekań są skierowane utylitarnie, a tym samym ich wartość zweryfikować może jedynie praktyka. W dalszym toku pracy naukowej zatem warto byłoby się pokusić o wprowadzenie zaproponowanych rozwiązań do raportowania w przynajmniej jednej spółce budowlanej. Ewentualna publikacja propozycji normatywnej może także stać się wzorcem praktyk dla podmiotów innych sektorów, zainteresowanych doskonaleniem raportowania informacji niefinansowych.

Wnioski

Recenzowana rozprawa prezentuje wyniki badań o istotnym znaczeniu dla wiedzy naukowej z zakresu rachunkowości. Rozważania w niej zawarte świadczą o tym, że Doktorantka wykazała się ogólną wiedzą teoretyczną oraz umiejętnością samodzielnego prowadzenia pracy naukowej w obszarze nauk społecznych przypisanego do dyscypliny nauki o zarządzaniu i jakości. Przeprowadzone badania, uzyskane wyniki oraz sformułowane na ich podstawie wnioski stanowią oryginalne rozwiązanie problemu naukowego o walorach przede wszystkim utylitarnych. Biorąc pod uwagę przedstawioną ocenę stwierdzam, że recenzowane opracowanie mgr Katarzyny Ciach pt. „Raportowanie i wizualizacja informacji niefinansowych jako czynnik wpływający na komunikację spółki z otoczeniem” spełnia wymagania stawiane rozprawom doktorskim w Ustawie z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2017 r., poz. 1789). Na tej podstawie wnoszę o jej dalsze procedowanie i dopuszczenie do obrony.

prof. SGH dr hab. Monika Łada

