

Kierownik Katedry Rachunkowości,
Sprawozdawczości i Analizy Finansowej

Bartłomiej Nita

Wrocław, 18 czerwca 2022 r.

Recenzja

rozprawy doktorskiej mgr Marty Kawczyńskiej pt. **„Luka w zastosowaniu metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce”** napisanej w Katedrze Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego pod kierunkiem Promotora prof. dr hab. Tomasza Wnuka-Pela

1. Wstęp

Niniejszą recenzję przygotowałem na podstawie pisma Przewodniczącego Komisji Uniwersytetu Łódzkiego do spraw stopni naukowych w dyscyplinie nauki o zarządzaniu i jakości dra hab. Tomasza Czapli, prof. UŁ z dnia 19 kwietnia 2022 r.

Recenzję przygotowano uwzględniając następujące kryteria: ocenę wybór problemu badawczego, temat i zakres rozprawy, ocenę celów i tez pracy, ocenę struktury pracy, ocenę metod i źródeł informacji, ocenę zawartości merytorycznej oraz ocenę formalną pracy.

2. Ocena wyboru problemu badawczego, tematu i zakresu rozprawy

Dynamiczne zmiany, które współcześnie zachodzą w gospodarce globalnej, coraz silniej akcentują potrzebę stosowania nowoczesnych metod rachunkowości zarządczej/controllingu. Metody te stanowią współcześnie istotne wsparcie dla podejmowania decyzji w zarządzaniu podmiotami gospodarczymi. Rachunkowość zarządcza jako obszar rachunkowości wspomagający procesy zarządzania uwzględnia zasilanie menedżerów w informacje niezbędne do realizacji podstawowych funkcji zarządzania. Takiemu wsparciu informacyjnemu tradycyjnie ma służyć budżetowanie, ukierunkowane na osiąganie celów jednostki, przy czym obecnie pojawia się coraz więcej metod, które są postulowane przez praktyków i badaczy jako metody odpowiadające na zapotrzebowanie ze strony menedżerów, zarządzających organizacjami w turbulentnym otoczeniu.

Mając na względzie te uwarunkowania dyskusja nad stosowaniem metod rachunkowości zarządczej w kontekście postulowanego przez użytkowników informacji z rachunkowości zastosowania tych metod w praktyce jest szczególnie uzasadniona. W badaniach naukowych wielokrotnie pojawiają się te wątki, przy czym prezentowane wyniki nie są jednoznaczne. Zakres prowadzonych badań dotyczy różnych metod, ze szczególnym uwzględnieniem zakresu ich stosowania, czynników determinujących ich wdrażanie oraz barier w implementacji poszczególnych metod.

Nie mam zatem wątpliwości, że problematyka wybrana przez Autorkę rozprawy jest interesująca i ważna zarówno z poznawczego, jak i naukowego punktu widzenia, w szczególności mając na względzie, że Doktorantka w swojej dysertacji analizuje z jednej strony obecny stan stosowania nowoczesnych metod rachunkowości zarządczej, z drugiej zaś stan pożądany, koncentrując się na tzw. luce, czyli różnicy między tymi dwoma stanami.

Należy zatem uznać, że dokonany wybór problemu badawczego spełnia wymagania stawiane pracom doktorskim. Przedmiotem dociekań naukowych jest problem naukowo-badawczy z elementami niezwykle ważnymi z praktycznego punktu widzenia i rozwiązanie tego problemu może stanowić podstawę do uzyskania stopnia naukowego doktora.

Tytuł rozprawy doktorskiej mgr Marty Kawczyńskiej jest komunikatywny i odpowiada zawartości merytorycznej pracy. Temat precyzyjnie określa zakres przedmiotowy rozprawy, którym są metody rachunkowości zarządczej. Zakres podmiotowy pracy obejmuje przedsiębiorstwa produkcyjne, handlowe i usługowe, działające w Polsce.

3. Ocena celów i tez pracy

Podjęty przez Autorkę w pracy problem badawczy zdeterminował postawiony w niej cel, który Doktorantka określa na s. 8 jako „identyfikację luki w zastosowaniu metod rachunkowości zarządczej, rozumianej jako różnica między obecnym a pożądanym przez użytkowników informacji stopniem zastosowania tych metod w organizacjach w Polsce”. Pojęcie „użytkownicy” w celu pracy nie jest jasne, ponieważ nie wiadomo, czy odnosi się specjalistów rachunkowości zarządczej (controllerów), czy menedżerów, którzy na podstawie informacji z rachunkowości zarządczej podejmują decyzje. Nie jest to zarzut, ponieważ w dalszej części pracy Autorka wyjaśnia to zagadnienie, omawiając procedurę badawczą.

Doktorantka sformułowała ponadto cztery cele szczegółowe, które są osiąmane w kolejnych częściach pracy:

C1: Analiza zakresu zastosowania metod rachunkowości zarządczej w organizacjach na podstawie dotychczas przeprowadzonych badań empirycznych.

C2: Określenie obecnego stopnia zastosowania metod rachunkowości zarządczej w organizacjach na podstawie badania własnego.

C3: Analiza czynników wpływających na stopień zastosowania metod rachunkowości zarządczej w organizacjach w Polsce.

C4: Ocena pożądanego stopnia zastosowania metod rachunkowości zarządczej w organizacjach w Polsce.

Hipoteza główna, którą mgr Marta Kawczyńska pragnie udowodnić, jest zawarta w stwierdzeniu: „obecny stopień zastosowania metod rachunkowości zarządczej w organizacjach w Polsce nie różni się istotnie od pożądanego stopnia ich zastosowania” (s. 9).

Przedstawiona hipoteza została sformułowana w sposób, który umożliwia ich weryfikację za pomocą metod ilościowych, co Autorka wyjaśnia obszernie w dalszych częściach pracy.

4. Ocena metod i źródeł

W części teoretycznej pracy Autorka opiera swoje rozważania na krytycznych studiach literatury i wyników badań innych Autorów w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu.

W pracy Doktorantka wykorzystała 278 źródeł bibliograficznych, w tym pozycje zwarte, artykuły, monografie naukowe, raporty organizacji branżowych. Pozycje, które Autorka zgromadziła, zostały dobrane umiejętnie z punktu widzenia rozpatrywanego problemu i po-

prawnie wykorzystane. Około 60% przytaczanych pozycji zwartych i artykułów to publikacje anglojęzyczne, co świadczy o znakomitym wykorzystaniu światowego dorobku naukowego. Doktorantka w tej części wykorzystwała analizę krytyczną, uogólnienie poglądów innych autorów oraz formułowanie wniosków.

W części empirycznej Autorka przeprowadziła badanie ankietowe, które miało na celu określenie, jakie metody rachunkowości zarządczej były stosowane w praktyce polskich organizacji oraz określenie, jak często powinny być stosowane według praktyków. Metodyka tych badań została omówiona w rozdziale trzecim. Badania ankietowe zostały przeprowadzone metodami audytoryjną oraz CAWI. Pozyskane dane zostały poddane analizie statystycznej. W celu zbadania, czy zmienne charakteryzujące organizacje wpływają na poziom zastosowania metod rachunkowości zarządczej, Autorka wykonała nieparametryczne testy Kruskala-Wallisa. Natomiast na potrzeby identyfikacji luki między obecnym i pożądanym stanem zastosowani metod rachunkowości zarządczej wykorzystano nieparametryczny test kolejności par Wilcoxa.

Generalnie uważam, że praca pod względem metodycznym przy postawionych celach i przyjętej hipotezie oraz metodach badawczych odpowiada wymaganiom stawianym pracom doktorskim.

5. Ocena struktury pracy

Praca obejmuje 283 strony maszynopisu, składa się ze wstępu, w którym sformułowano cele badawcze i hipotezę, czterech rozdziałów, zakończenia, załączników z kwestionariuszem ankiety i wynikami statystyk opisowych, literatury, spisów tabel i wykresów oraz streszczenia. Rozprawa obejmuje swoim zakresem wszystkie najważniejsze elementy konstrukcyjne, można zatem uznać, że jest pod tym względem kompletna. Konstrukcję pracy oceniam ogólnie pozytywnie. Uważam, że proporcje objętościowe między poszczególnymi rozdziałami zostały zachowane. Jako zaletę uważam to, że każdy rozdział ma krótkie podsumowanie. Ułatwia to odbiór pracy i właściwe zrozumienie tekstu.

Tytuły poszczególnych rozdziałów w większości zostały sformułowane poprawnie a ich nazwy są zgodne z wewnętrzną zawartością, rozwiniętą w podrozdziałach. Następnym po poszczególnych rozdziałach jest logiczne.

6. Ocena zawartości merytorycznej rozprawy

Zawartość merytoryczna rozprawy jest ujęta w czterech rozdziałach, które koncentrują się na problematyce zastosowania metod rachunkowości zarządczej.

Rozdział pierwszy ma charakter wprowadzający i charakteryzuje przedmiot pracy doktorskiej, czyli metody rachunkowości zarządczej. Autorka omówiła rolę rachunkowości zarządczej w zarządzaniu organizacjami na tle ewolucji jej metod, wyjaśniła ponadto sposób doboru metod, uwzględnionych w kwestionariuszu oraz przedstawiła zróżnicowane potrzeby organizacji w zakresie stosowania metod rachunkowości zarządczej. Na uznanie zasługują autorskie zestawienia metod analizowanych w prowadzonych wcześniej badaniach naukowych oraz publikacji, które przedstawiają wyniki badań dotyczących wpływu czynników na zakres stosowania rachunkowości zarządczej.

Drugi rozdział jest bardzo ważny z punktu widzenia pierwszego z celów szczegółowych, ponieważ dotyczy zakresu stosowania metod rachunkowości zarządczej na świecie w świetle badań empirycznych. Doktorantka omówiła wyniki badań innych autorów w zakresie stosowania różnych metod w praktyce. Skoncentrowała się na badaniach, które wyjaśniają stopień zastosowania metod controllingu z punktu widzenia ich istotności w procesie zarządzania. W drugiej części rozdziału omówiła wyniki badań, które analizują wpływ cech charakteryzujących organizację na stopień zastosowania metod rachunkowości zarządczej. Wreszcie odniosła się do teorii uwarunkowań sytuacyjnych jako podstawy teoretycznej dla własnych badań empirycznych. Rozdział zamyka dyskusja na temat badań, które dotyczą barier implementacji metod rachunkowości zarządczej w praktyce działalności przedsiębiorstw.

Autorka pracy doktorskiej udowodniła w rozdziale drugim, że ma odpowiednią wiedzę teoretyczną w zakresie problematyki, podjętej w dysertacji.

Rozdział trzeci wyjaśnia przyjętą przez Doktorantkę metodykę badań własnych. Na wstępie Autorka podjęła próbę identyfikacji luki badawczej, następnie wyjaśniła cele badawcze i hipotezę główną. W kolejnej części przedstawiła etapy studiów literaturowych i badania ankietowego a także charakterystykę respondentów, którzy wzięli udział w badaniu. Respondenci, którzy wzięli udział w badaniu obejmują pracowników działów księgowości, rachunkowości zarządczej lub controllingu oraz słuchaczy studiów podyplomowych i uczestników kursów z zakresu rachunkowości zarządczej/controllingu.

W rozdziale czwartym Autorka przedstawiła wyniki badań własnych na tle badań zagranicznych i polskich. Doktorantka wyjaśniła obecny stopień zastosowania wybranych 21 metod controllingu w badanych organizacjach z uwzględnieniem wskaźnika łącznego zastoso-

wania metod rachunkowości zarządczej. W rozdziale opisano również wyniki analizy uwarunkowań sytuacyjnych, które wpływają na zastosowanie metod controllingu. Wreszcie doktorantka podjęła próbę porównania obecnego i pożądanego stopnia zastosowania wybranych metod. Weryfikacja postawionej hipotezy doprowadziła do wniosku, że występuje luka w zastosowaniu metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce dla 20 spośród 21 analizowanych metod. Jedynie w przypadku budżetowania operacyjnego różnica między stanem obecnym i pożądanym nie była istotna statystycznie.

Na tle prowadzonych badań pragnę zgłosić generalną wątpliwość. Autorka utożsamia stopień zastosowania poszczególnych metod z częstotliwością. Pojawia się zatem pytanie, czy Doktorantka rozważała inny niż częstotliwość miernik służący kwantyfikacji stopnia zastosowania metod rachunkowości zarządczej. Ponadto, jak słusznie stwierdziła, niektóre metody (sześć metod controllingu, w tym budżetowanie operacyjne) są wykorzystywane w sposób ciągły i ich zastosowanie można ocenić, wskazując odpowiedź „tak” lub „nie”. Nie jestem przekonany czy dla pozostałych 15 metod rachunkowości zarządczej właściwą jest 7-stopniowa skala Likerta. W mojej ocenie, takie metody, jak rachunek kosztów pełnych, czy rachunek kosztów działań również są stosowane w sposób ciągły. Ponadto w odniesieniu do metod, takich jak analizy opłacalności projektów inwestycyjnych lub analizy wskaźnikowe wskazanie na skali Likerta odpowiedzi „czasami” nie musi oznaczać, że konkretna metoda nie jest stosowana adekwatnie do potrzeb zgłaszanych przez menedżerów. Rodzi się zatem pytanie, czy nie byłoby lepiej byłoby badać stopień zastosowania wszystkich metod controllingu w podobny sposób. Czy Doktorantka rozważała podejście ukierunkowane na badanie luki w zastosowaniu metod rachunkowości zarządczej z uwzględnieniem stopnia dostosowania do oczekiwań menedżerów lub czy można wykorzystać inne podejścia badawcze.

7. Ocena kwestii formalnych i poprawności językowej

Język pracy jest w przeważającej części jasny i zrozumiały, co wskazuje na dobre opanowanie warsztatu pisarskiego. Pragnę podkreślić, że edycję pracy można uznać za wręcz za bardzo dobrą, ponieważ trudno znaleźć uchybienia. Doktorantka dołożyła należytej staranności, aby w największym stopniu ułatwić lekturę dysertacji i odbiór zawartych w niej treści.

8. Ocena podsumowująca

Przedstawione w recenzji uwagi, wątpliwości, spostrzeżenia i pytania miały na celu wskazanie Doktorantce możliwości innego spojrzenia na analizowany problem i metodykę pisania pracy naukowych. Pomimo drobnych uwag uważam, że rozprawa doktorska mgr Marty Kawczyńskiej stanowi logiczne i naukowe opracowanie poświęcone badaniu luki w zastosowaniu metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce. Doktorantka wykazała uporządkowany tok wyводу naukowego, w którym następstwo rozpatrywanych zagadnień jest logiczne i uzasadnione.

Osiągnięcia naukowe rozprawy doktorskiej należy rozpatrywać w trzech obszarach: poznawczym, metodologicznym i praktycznym. W zakresie poznawczym dzięki przeprowadzeniu badań empirycznych Autorka poszerzyła wiedzę dotyczącą zastosowania metod rachunkowości zarządczej i luki występującej między stanem obecnym a pożądanym. W obszarze metodologicznym Doktorantka podjęła udaną próbę wykorzystania metod naukowych do rozwiązania postawionego problemu badawczego. Wreszcie w aspekcie praktycznym uzyskane rezultaty pozwalają na zidentyfikowanie dobrych praktyk i sformułowanie wielu rekomendacji, które mają znaczenie w zarządzaniu przedsiębiorstwami a nie są wdrażane lub są stosowane w niewielkim stopniu.

Reasumując, stwierdzam, że rozprawa doktorska przygotowana przez mgr Martę Kawczyńską pt. **„Luka w zastosowaniu metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce”** spełnia wymagania określone w art. 187 Ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Rozprawa ta stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego a także wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną Doktorantki w dyscyplinie nauk o zarządzaniu i jakości oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia badań naukowych.

Stawiam zatem wniosek o dopuszczenie Doktorantki do kolejnych etapów postępowania o nadanie stopnia naukowego doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki o zarządzaniu i jakości.

Wrocław, 18 czerwca 2022 r.

