

Dr hab. Marek Masztalerz, prof. UEP
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
Instytut Rachunkowości i Zarządzania Finansami
Katedra Rachunkowości i Rewizji Finansowej

Poznań, 28.04.2021

Recenzja rozprawy doktorskiej
mgr Eweliny Szczygielskiej
pt. „Sprawozdania finansowe i ich powiązania
z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej
w przedsiębiorstwie produkcyjnym”

1. Uwagi wstępne

Przedmiotem recenzji jest rozprawa doktorska pt. *Sprawozdania finansowe i ich powiązania z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie produkcyjnym* przygotowana przez mgr Ewelinę Szczygielską. Promotorem rozprawy jest prof. dr hab. Wiesława Przybylska-Kapuścińska. Recenzja została sporządzona w odpowiedzi na Uchwałę nr 4/2021 Rady Akademickiej Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu z dnia 21 kwietnia 2021 roku. Celem recenzji jest stwierdzenie, czy rozprawa doktorska spełnia wymogi określone w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. nr 65, poz. 595 z późn. zm.) oraz wskazanie, czy recenzowaną rozprawę doktorską należy dopuścić do publicznej obrony w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie ekonomia i finanse.

2. Ocena problematyki, tematu i celów pracy

Problematyka badawcza pracy obejmuje powiązania między sprawozdawczością finansową, rachunkowością zarządczą i kontrolą wewnętrzną. Temat pracy jest nie tylko aktualny, ale też istotny zarówno z punktu widzenia naukowego, jak i praktycznego. Zwykle wskazane trzy obszary analizowane są odrębnie, zatem podjęcie przez Autorkę próby ich integracji w rozprawie doktorskiej należy ocenić pozytywnie. Wybór tematu został przez Autorkę dobrze uzasadniony od strony teoretycznej oraz w odniesieniu do problemów praktyki gospodarczej. Zgadam się z diagnozą Autorki dotyczącą kwestii powszechnego w literaturze rozłącznego rozpatrywania sprawozdawczości finansowej, rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej, jak również z oceną potrzeb praktyki gospodarczej w badanych obszarach.

Autorka określa trzy zasadnicze cele rozprawy, a mianowicie:

- 1) *„Badanie powiązań pomiędzy wybranymi elementami sprawozdań finansowych, narzędzi rachunkowości zarządczej i wspierającymi ich działanie instrumentami kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie.*
- 2) *Wykazanie praktycznych zastosowań wybranych narzędzi rachunkowości zarządczej i wynikających z nich instrumentów kontroli wewnętrznej dla realizacji celów finansowych przedsiębiorstwa.*
- 3) *Analiza wpływu wdrożenia wybranych narzędzi kontroli wewnętrznej i rachunkowości zarządczej w badanym przedsiębiorstwie na wybrane wskaźniki finansowe przedsiębiorstwa w latach 2016-2019”.*

Nie mam zastrzeżeń do istoty postawionych celów, niemniej mam wątpliwości natury językowej. W celach numer 1 i 3 Autorka używa takich słów jak „badanie” czy „analiza”. W związku z tym nasuwają się dwie refleksje. Po pierwsze, moim zdaniem, badanie czy analiza raczej są drogą czy środkiem do realizacji celu, niż celem samym w sobie. Po drugie, użyte przez Autorkę słowa trochę „umniejszają” faktyczne zamierzenia badawcze. Może lepiej byłoby w celu pierwszym wykorzystać takie terminy jak np. „identyfikacja” albo „określenie/ustalenie”, natomiast w celu trzecim – „ocena” lub „ewaluacja”. Takie terminy odwoływałyby się nie do procesu poznawczego, tylko jego efektów i lepiej (bardziej precyzyjnie) oddawałyby to, co chce osiągnąć Autorka. Pragnę jednak mocno podkreślić, że niezależnie od sposobu sformułowania celów, są one poprawnie ujęte w sensie ich istoty – moje uwagi mają wymiar językowy a nie merytoryczny.

3. Ocena logiki i struktury pracy

Rozprawa składa się z czterech rozdziałów zasadniczych, wstępu i zakończenia oraz bibliografii, spisu tabel, spisu wykresów, spisu rysunków, spisu schematów oraz załączników. Praca liczy w sumie 305 stron, w tym 239 stron to część główna a 66 stron stanowią załączniki. Rozdziały mają zbliżoną objętość, co należy ocenić pozytywnie.

We wstępie Autorka precyzyjnie określa problemy badawcze i cele rozprawy, a także pytania badawcze, które mają posłużyć do realizacji postawionych celów pracy, przedmiot i podmiot badań, zakres czasowy, a także źródła i metody badawcze.

Przyjęte przez Autorkę cele rozprawy przesądziły o jej strukturze, którą uznaję za spójną. Kolejność wywodu jest logiczna. Najpierw Autorka omawia teoretyczne, prawne i instytucjonalne podstawy sprawozdawczości finansowej, rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej (rozdział 1) a potem identyfikuje i analizuje powiązania pomiędzy elementami sprawozdań finansowych, narzędziami rachunkowości zarządczej i kontrolą wewnętrzną (rozdział 2). Następnie Autorka wskazuje wybrane narzędzia rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej, które mogą wspierać realizację celów finansowych przedsiębiorstwa (rozdział 3), by finalnie zbudować autorski model powiązań elementów sprawozdań finansowych z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej oraz ilustruje empirycznie jego przydatność i skuteczność w praktyce gospodarczej na przykładzie przedsiębiorstwa, w którym model ten został wdrożony (rozdział 4). Przyjęty tok rozumowania oceniam pozytywnie. Szczegółową ocenę treści merytorycznej poszczególnych rozdziałów przedstawiam w punkcie 5 niniejszej recenzji.

Oceniając strukturę i logikę recenzowanej pracy, warto wspomnieć jeszcze o dwóch kwestiach. Po pierwsze, każdy rozdział rozpoczyna się od krótkiego wstępu, zawierającego streszczenie zawartości merytorycznej rozdziału wraz ze wskazaniem logicznych powiązań danego rozdziału z wywodem prowadzonym w rozdziałach poprzedzających. Niewątpliwie usprawnia to percepcję treści pracy i ułatwia „nawigację” pomiędzy rozdziałami, co jest, moim zdaniem, szczególnie cenne w pracach naukowych. Po drugie, wszelkie kwestie, które wprawdzie są ważne, ale niekoniecznie niezbędne dla zachowania ciągłości wywodu, zostały przez Autorkę ujęte w załącznikach (do których odwołania są podane w tekście pracy) a nie w części zasadniczej rozprawy. Takie rozwiązanie pozwala odbiorcy pracy płynnie śledzić rozważania Autorki a także, w razie potrzeby, szybko odnaleźć stosowny załącznik, do którego w wielu miejscach rozprawy Autorka się odnosi.

4. Ocena źródeł i metod badawczych

Autorka wykorzystała w pracy 281 źródeł bibliograficznych (książki, artykuły, akty prawne, regulacje zawodowe, wytyczne i standardy publikowane przez różne instytucje), z czego około 60% stanowią źródła polskojęzyczne, a 40% źródła anglojęzyczne. Dobór literatury i innych źródeł uważam za prawidłowy, muszę jednak zauważyć, że nie wszystkie ujęte w spisie literatury pozycje mają swoje przywołanie w przypisach w treści pracy – rozpatruję to jednak w kategoriach zwykłego i nieistotnego dla oceny pracy przeoczenia. Na uwagę zasługuje wykorzystanie publikacji internetowych (15% ogółu źródeł), głównie zagranicznych, co w przypadku pracy o wymiarze aplikacyjnym jest istotne, jeśli ma ona odwoływać się do najnowszej wiedzy nie tylko naukowej, ale też praktycznej. W części empirycznej rozprawy, w celu zilustrowania skuteczności proponowanego modelu w rzeczywistości gospodarczej, wykorzystano dane i informacje pochodzące ze spółki, w tym dokumentację z wdrożenia badanych w pracy rozwiązań.

Metody badawcze wykorzystane w pracy zostały przez Autorkę podzielone na dwie grupy, tj. metody zastosowane w części teoretycznej (studia literaturowe z teoretycznych podstaw rachunkowości zarządczej i analiza regulacji prawnych i wytycznych instytucji profesjonalnych w zakresie sprawozdawczości finansowej i kontroli wewnętrznej) oraz metody zastosowane w części empirycznej (w tym konstrukcja modelu, analiza danych ilościowych i informacji niefinansowych oraz wielowymiarowa analiza porównawcza metodą porządkowania liniowego). Dobór metod badawczych uznaję za prawidłowy. Ich wykorzystanie niewątpliwie przyczyniło się do osiągnięcia zamierzonych celów pracy a także uzyskania odpowiedzi na postawione pytania badawcze. Jednocześnie pragnę zauważyć, że Autorka opisuje zastosowane metody badawcze precyzyjnie i konkretnie a nie – jak się widzi w pracach naukowych – w sposób ogólny (np. indukcja, dedukcja). Bardzo pozytywnie oceniam wykorzystanie wielowymiarowej analizy porównawczej metodą porządkowania liniowego, która, nie wiedzieć czemu, nie jest powszechnie wykorzystywana w badaniach naukowych z zakresu rachunkowości. W tym świetle pomysł Autorki na zastosowanie akurat takiej a nie innej metody świadczy o bardzo dobrym przygotowaniu metodycznym.

Doceniam również fakt wyczerpujących i słusznych wyjaśnień Autorki odnośnie zakresu czasowego rozprawy. Bez tych komentarzy trudno byłoby zrozumieć, dlaczego przyjęto określone ramy czasowe albo czemu występują rozbieżności w tym zakresie dla różnych badanych wskaźników i zjawisk.

5. Ocena merytorycznej treści pracy

Rozdział pierwszy pt. *Podstawy teoretyczne i instytucjonalno-prawne sprawozdań finansowych, narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej* ma charakter wprowadzający do tematyki pracy. Autorka skupia się wyłącznie na kwestiach, które są istotne z punktu widzenia przyjętych celów pracy i postawionych pytań badawczych oraz prezentuje wyniki przeprowadzonych badań literaturowych i własnych przemyśleń w sposób syntetyczny, co należy docenić, gdyż świadczy o dyscyplinie badawczej.

Rozdział drugi pt. *Powiązania pomiędzy sprawozdaniami finansowymi, narzędziami rachunkowości zarządczej i kontrolą wewnętrzną* jest poświęcony analizie relacji między bilansem, rachunkiem wyników i rachunkiem przepływów pieniężnych a wybranymi narzędziami rachunkowości zarządczej oraz instrumentami kontroli wewnętrznej. Autorka dokonuje przeglądu różnych narzędzi i metod, przy czym – słusznie – wskazuje, że dalszej analizie poddane zostaną tylko niektóre z nich, a za kryterium wyboru przyjmuje stopień skomplikowania narzędzi (a tym samym koszt i stopień trudności ich wdrożenia w praktyce) i potencjalne korzyści z ich zastosowania. Tak określone kryteria wyboru uważam za właściwe, zważywszy na aplikacyjny charakter rozprawy. Najważniejszym dokonaniem Autorki w tym rozdziale jest opracowanie przykładowych powiązań wybranych pozycji bilansu i rachunku wyników z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej, co w pracy syntetycznie przedstawiono w tab. 23-24.

Rozdział trzeci pt. *Wybrane narzędzia rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej jako instrumenty wspierające cele finansowe przedsiębiorstwa* stanowi logiczną konsekwencję rozważań z poprzednich części pracy. Autorka omawia w nim wybrane przez siebie konkretne narzędzia rachunkowości zarządczej (okresowe przeglądy zarządcze, budżetowanie, ewidencja kosztów dla celów zarządczych) i kontroli wewnętrznej (digitalizacja i centralizacja procesu zamówień, elektroniczna ewidencja czasu pracy, nadzór nad gospodarką zapasami). W toku wywodu Autorka uzasadnia, dlaczego i w jaki sposób wskazane przez nią narzędzia przekładają się na usprawnienie procesów w przedsiębiorstwie oraz wyniki finansowe – jest to niewątpliwy wkład własny.

Rozdział czwarty pt. *Analiza powiązań elementów sprawozdań finansowych z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie produkcyjnym i ich skutków* obejmuje dwie części. Po pierwsze, Autorka konstruuje przykładowy model powiązań bilansu i rachunku wyników z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Po drugie, Autorka dokonuje oceny tego modelu na

przykładzie przedsiębiorstwa, w którym ten model został wdrożony. Zaproponowany przez Autorkę model ma charakter uniwersalny w tym sensie, że w praktyce może być elastycznie dostosowany do różnych organizacji, o różnej wielkości czy z różnych branż. W kolejnym kroku Autorka analizuje wpływ wdrożenia w badanym podmiocie wybranych narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej na wybrane wskaźniki finansowe. Warto zauważyć, że zaaplikowany w przedsiębiorstwie model nie jest kopią modelu ogólnego skonstruowanego przez Autorkę, ale twórczym jego rozwinięciem na potrzeby konkretnej jednostki gospodarczej. Ocena skuteczności modelu została przeprowadzona z wykorzystaniem starannie dobranych mierników finansowych, które Autorka najpierw rozpatruje pojedynczo w celu omówienia kierunku i siły zmian tych wskaźników po wdrożeniu modelu w firmie, a następnie dokonuje wielowymiarowej analizy porównawczej tych wskaźników metodą porządkowania liniowego, której efektem jest konstrukcja miernika, pozwalającego na syntetyczną ocenę skuteczności modelu (wpływu na sytuację przedsiębiorstwa) za pomocą jednej liczby, będącej wypadkową wszystkich wybranych wskaźników.

W tym miejscu chciałbym zadać Doktorantce dwa pytania, na które mam nadzieję uzyskać odpowiedź w trakcie publicznej obrony pracy doktorskiej:

- 1) Czy w świetle badań przeprowadzonych w pracy istnieje – zdaniem Doktorantki – potrzeba „rewizji” sposobu nauczania rachunkowości zarządczej przez włączenie do programów zajęć i podręczników elementów kontroli zarządczej?
- 2) W jaki (przykładowy) sposób można by włączyć do modelu powiązań rachunek przepływów pieniężnych?

6. Ocena strony formalnej i językowej pracy

Rozprawę oceniam pozytywnie pod względem redakcyjnym. Praca napisana jest starannie, choć zdarzają się, jak każdemu autorowi jakiegokolwiek tekstu, drobne potknięcia, np. „literówki” czy dyskusyjne określenia (np. „kontrole wewnętrzne”), jednak nie wpływa to istotnie na odbiór pracy. Warto dodać, że rozważania są ujęte klarownym i zrozumiałym językiem, co ma znaczenie o tyle, że w przypadku ewentualnego wykorzystania pracy w praktyce rachunkowości (o walorach aplikacyjnych piszę w innej części recenzji) znacznie ułatwi przekazanie treści osobom, które na co dzień nie obcuja z literaturą naukową.

Graficzna prezentacja nie budzi zastrzeżeń, wszelkie ilustracje przygotowane są w sposób przejrzysty, czytelny oraz – co również ważne moim zdaniem – estetyczny. Zastanawiam się tylko, czy konieczne było dzielenie form graficznych na rysunki, schematy i wykresy – Autorka pewnie chciała być precyzyjna w używaniu tych różnych form, ale z punktu widzenia czytelnika pracy nie zawsze jest to oczywiste, w którym spisie szukać określonych elementów.

Przedstawione uwagi dotyczące kwestii redakcyjnych są nieliczne i nie wpływają ani na odbiór pracy i zrozumienie istoty wyводу Doktorantki, a tym bardziej nie wpływają na ocenę wartości merytorycznej rozprawy.

7. Wniosek końcowy

Pomimo drobnych uwag krytycznych, przedstawionych w recenzji, ogólnie oceniam bardzo pozytywnie rozprawę doktorską mgr Eweliny Szczygielskiej pt. *Sprawozdania finansowe i ich powiązania z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie produkcyjnym*. Recenzowana praca doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego w dyscyplinie ekonomia i finanse. Autorka podejmuje temat istotny z teoretycznego i praktycznego punktu widzenia, a dzięki przeprowadzonym badaniom wypełnia:

- lukę poznawczą (identyfikacja i analizy powiązań między sprawozdawczością finansową, rachunkowością zarządczą i kontrolą finansową),
- lukę teoretyczną (konstrukcja modelu powiązań elementów sprawozdania finansowego z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej),
- lukę metodyczną (wielowymiarowa analiza porównawcza metodą porządkowania liniowego dla ewaluacji praktycznych skutków proponowanego modelu).

Rekomenduję zatem dopuszczenie recenzowanej rozprawy do publicznej obrony w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie ekonomia i finanse. Jednocześnie, zważywszy na innowacyjność spojrzenia na relacje między rachunkowością finansową, rachunkowością zarządczą i kontrolą wewnętrzną, a także z uwagi na aplikacyjny wymiar pracy, wnioskuję o wyróżnienie rozprawy stosowną nagrodą.

Mantolan

