



Dr hab. Ewa Hellich, prof. SGH
Zakład Rachunkowości Zarządczej
Instytut Rachunkowości
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
e-mail: ehelli@sgh.waw.pl

Recenzja

rozprawy doktorskiej pani mgr Zuzanny Firkowskiej-Jakobsze pt. „Koncepcja zintegrowanego raportu finansowego gminy jako jednostki samorządu terytorialnego” napisanej pod kierunkiem naukowym dr hab. Radosława Ignatowskiego, prof. UŁ, Łódź 2017 r.

1. Podstawa i cel recenzji

Podstawą niniejszej opinii jest pismo prof. dr hab. Ewy Walińskiej, Prodziekana Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego z prośbą o ocenę czy praca mgr Zuzanny Firkowskiej-Jakobsze pt. „Koncepcja zintegrowanego raportu finansowego gminy jako jednostki samorządu terytorialnego” odpowiada ustawowym warunkom i czy uzasadnia nadanie jej stopnia doktora nauk ekonomicznych w dyscyplinie finanse.

Recenzja została opracowana uwzględniając ustawowe kryteria stawiane rozprawom doktorskim w art. 13 ust.1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule naukowym w zakresie sztuki, tj. czy stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego lub artystycznego oraz wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w danej dyscyplinie naukowej lub artystycznej, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej lub artystycznej (Dz.U. Nr 65, poz. 595 z póź. zm). Stąd w recenzji uwzględniono następujące aspekty: dobór tematu, celu pracy i hipotez

badawczych, wykorzystanych metod i prawidłowości wnioskowania, struktura pracy, zakres merytoryczny, strona formalna pracy.

2. Przedmiot recenzji

Przedmiotem recenzji jest dysertacja mgr Zuzanny Firkowskiej-Jakobsze pt. „Koncepcja zintegrowanego raportu finansowego gminy jako jednostki samorządu terytorialnego”. Praca liczy 343 strony i obejmuje: stronę tytułową, spis treści (s. 3-6), wstęp (s. 7-17), część zasadniczą (s. 18-312), podsumowanie i wnioski (s. 313-315), załącznik – Kwestionariusz ankiety na temat identyfikacji potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdań finansowych gmin na tle ewolucji narzędzi rachunkowości zarządczej (s. 316-321), wykaz literatury (s. 322-334), wykaz źródeł internetowych (s. 334-338), wykaz aktów prawnych (s. 337-338), spis 23 rysunków (s. 339-340), spis 50 tabel (s. 341-343).

3. Ocena trafności wyboru tematu i celu pracy

Na przestrzeni ostatnich lat badacze przedmiotu jak i przedstawiciele jednostek samorządu terytorialnego, ze szczególnym wyróżnieniem gmin, obserwują kolejne zmiany zachodzące w normach prawnych rachunkowości i sprawozdawczości oraz metodach zarządczych w odniesieniu do sektora finansów publicznych.

Pogłębiające się procesy globalizacji, w tym integracji europejskiej, zwracają uwagę na pomiar efektywności zarządzania publicznego. Jednakże specyfika usług publicznych oraz struktura podmiotowa sektora publicznego wymaga odpowiedniego dostosowania narzędzi wspomagających procesy decyzyjne. W związku z powyższym podjęty przez Doktorantkę problem badawczy – **„ocena wdrożenia i wykorzystania budżetu zadaniowego i narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w Polsce wspomagających proces decyzyjny i ocenę dokonań”** należy uznać za interesujący i ważny, zarówno z punktu widzenia nauki jak i praktyki. Dodatkowo sformułowano pytanie badawcze: **jakie czynniki determinują rozwój narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w Polsce?** Badania prowadzone przez Doktorantkę zostały ukierunkowane na cel główny rozprawy, którym jest: **opracowanie koncepcji zintegrowanego raportu finansowego dla gmin, jako jednostki samorządu terytorialnego.**

Należy zauważyć, że sprawozdawczość zintegrowana jest kolejnym etapem w ewolucji sprawozdawczości korporacyjnej. Celem jej jest prezentowanie informacji o przedsiębiorstwie w sposób łączący informacje finansowe z elementami opisującymi działania zapewniające trwały i zrównoważony rozwój danej organizacji (por.

Międzynarodowa Struktura Ramowa Sprawozdawczości Zintegrowanej, opublikowana przez International Integrated Reporting Council). Z uwagi na łączenie różnych perspektyw działalności dookreślenie Autorki aspektu finansowego wydaje się dalece dyskusyjne. Zdaniem recenzenta należałoby przyjąć określenie **zintegrowany raport**, co znajduje potwierdzenie w prezentowanym przez Autorkę rozwiązaniu.

Sprawozdawczość zintegrowana znajduje się we wczesnym stadium rozwoju. Podjęcie badań w zakresie możliwości adaptacyjnych tej formy sprawozdawczości w sektorze finansów publicznych na przykładzie gminy jako jednostki samorządu terytorialnego wpisuje się w nurt badań, których wyniki mogą wpłynąć na kierunki reformy systemu budżetowego w Polsce. Interesujące będą dalsze badania mające na celu rozpoznanie kosztów i korzyści związanych z jej wprowadzeniem.

W świetle powyższego wybór tematu i celu dysertacji należy uznać za zgodne z oczekiwaniami stawianymi rozprawom doktorskim w art. 13 ust.1 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule naukowym w zakresie sztuki (Dz.U. Nr 65, poz. 595 z póź. zm).

4. Ocena poprawności i kompletności celów oraz hipotez badawczych

Przyjęta konstrukcja metodyczna pracy (cel, hipotezy badawcze, układ rozprawy) wiąże ze sobą warstwę poznawczą pracy (teoretyczne rozważania) z jej częścią empiryczną. Cel główny pracy został jasno określony- z uwzględnieniem uwagi zawartej w punkcie 3. Dla realizacji głównego celu wyznaczono 6 celów szczegółowych:

1. „Objaśnienie istoty i specyfiki funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych w świecie, w tym gmin oraz ewolucja zarządzania tymi podmiotami mających tu zastosowanie wybranych teorii ekonomicznych.
2. Omówienie regulacji krajowych i zagranicznych dotyczących sprawozdawczości finansowej gmin, wskazanie wyzwań stojących przed rachunkowością tych podmiotów w dobie globalizacji oraz wskazanie wyzwań stojących przed rachunkowością tych podmiotów w dobie globalizacji oraz wskazanie pożądanych kierunków zmian w systemie rachunkowości polskich gmin.
3. Wyjaśnienie determinantów działania gmin, jakimi są zadania i cel(e), omówienie koncepcji budżetu zadaniowego, jako narzędzia menedżeryzmu w polskich gminach, a także przedstawienie wybranych doświadczeń na świecie z wdrożeniem i wykorzystaniem budżetu zadaniowego oraz wnioski i implikacje dla Polski.

4. Omówienie zagadnienia związanego z pomiarem dokonań, przedstawienie wybranych modeli dokonań dla oraz szczegółowa prezentacja koncepcji *Balanced Scorecard* jako holistycznego systemu pomiaru dokonań dla gmin.
5. Analiza wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w Polsce oraz opracowanie modelu rozwoju rachunkowości zarządczej dla badanych gmin.
6. Przedstawienie propozycji koncepcji zintegrowanego raportu finansowego dla gmin w Polsce.”

Ocena zakresu powyższych celów częściowych jest utrudniona z uwagi na nieprecyzyjność sformułowań (treść przytoczono w zgodzie z oryginałem). Uwagi recenzenta koncentrują się w odniesieniu do celu 4 - wątpliwość budzi określenie modelem dokonań, a może chodzi o modele pomiaru dokonań? W zakresie celu 5 należy zauważyć, że każdy podmiot (prywatny czy publiczny) powinien sam dostosować model rachunkowości zarządczej odpowiednio do własnej struktury organizacyjnej stylu zarządzania oraz zakresu i struktury zadań. Można by natomiast wskazać kierunki rozwoju. Natomiast cel 6 zdaniem recenzenta zwiera się w celu głównym, trudno bowiem, było by ocenić dorobek autorki gdyby opracowana koncepcja nie została zaprezentowana.

W pracy przyjęto tezę: **„obecna sprawozdawczość budżetowa gmin nie wspomaga procesu decyzyjnego i uniemożliwia rzetelną ocenę ich dokonań.”** W ocenie recenzenta teza ta jest wielce dyskusyjna. Po pierwsze w dysertacji autorka dla opracowania autorskiego modelu przyjmuje własne określenie **sprawozdawczość finansowa (s. 7)** obejmujące swym zakresem sprawozdawczość finansową ogólnego przeznaczenia i budżetową według obowiązujących regulacji prawnych. Takie „uproszczenie” może mieć istotny wpływ na zrozumienie treści pytań ankietowych, stanowiących podstawę autorskiej koncepcji zintegrowanego raportu dla gmin jako jednostki samorządu terytorialnego. Należy podkreślić, że sprawozdawczość budżetowa, sporządzana na podstawie wytycznych wynikających z ustawy o finansach publicznych ukierunkowana jest na kontrolę wykonania budżetu (planu finansowego). Skromnym zdaniem recenzenta jest ona wykorzystywana w ocenie realizacji budżetu. Poza tym należałoby wskazać interesariuszy, bowiem inne są potrzeby informacyjne w procesie decyzyjnym interesariuszy wewnętrznych a inne wewnętrznych.

Dodatkowo autorka sformułowała hipotezę główną: **„zakres wykorzystywania narzędzi rachunkowości zarządczych przez gminy nie jest zdeteminowany czynnikami zewnętrznymi, lecz rozwojem świadomości zarządców gmin o potrzebie zastosowania narzędzi wspomagających proces zarządzania i ocenę dokonań”.**

Rozwinięciem hipotezy głównej jest 8 hipotez szczegółowych:.

- H1. Głównymi beneficjentami informacji o gminie są jej mieszkańcy.
- H2. Sporządzane sprawozdania finansowe przez gminy służą głównie wypełnianiu obowiązków prawnych.
- H3. Główny beneficjent informacji o gminie wpływa na deklarowane cele informacyjne sprawozdań finansowych.
- H4. Wykorzystywane lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej w gminach zależą od stosowanej ewidencji kosztów.
- H5. Gminy wykorzystujące narzędzia rachunkowości zarządczej charakteryzują się większą przeciętnie wielkością (mierzona ilością dochodów na mieszkańca i/lub liczbą mieszkańców gminy) niż gminy stosujące tylko tradycyjne budżetowanie.
- H6. Charakterystyki gmin wykorzystujących dane narzędzie rachunkowości zarządczej są identyczne jak gmin go nie wykorzystujących.
- H7. Mediana danej charakterystyki w grupie gmin chcących wdrożyć budżet zadaniowy jest identyczna jak w grupie gmin nie chcących go wdrożyć.
- H.8. Gminy nie stosują do oceny dokonań mierników niefinansowych.

W opisie wyników badania Autorka stwierdza (s. 230), że postawione hipotezy badawcze dotyczą wyłącznie grupy badanych podmiotów (konkretnie tych gmin, które odpowiedziały na pytania związane z daną hipotezą), nie należy uogólniać wyników niniejszego badania na całą populację gmin w Polsce. Zdaniem recenzenta hipotez badawczych nie dobiera się dla respondentów, którzy odpowiedzieli na badanie lecz dobiera się celem weryfikacji z uwagi na przedmiot badania. Natomiast dobór próby badawczej (celowy, losowy) wynika z metody badania i decyduje o interpretacji uzyskanych wyników.

Nadmiar przyjętych celów i hipotez badawczych z jednej strony dowodzi, że Doktorantka wie dokładnie co chce osiągnąć, z drugiej strony występują stwierdzenia i sądy nie wymagające weryfikacji czy dowodu.

5. Ocena metod badawczych

W pracy posłużono się zróżnicowanymi metodami badawczymi. W części teoretycznej wykorzystano studia literaturowe z obszaru rachunkowości zarządczej, zarządzania finansami publicznymi krytyczną analizę literatury, konfrontację aktów prawnych z praktyką, w części empirycznej zastosowano analizy statystyczne danych empirycznych. Badanie empiryczne przeprowadzono metodą ankietową, w załączniku zawarto treść kwestionariusza ankiety.

Dyskusyjne, zdaniem recenzenta, jest skierowanie ankiety jedynie do skarbników gmin, przy hipotezie badawczej H1- Głównymi beneficjentami informacji o gminie są jej mieszkańcy.

Wybrany i zastosowany przez Doktorantkę warsztat metodyczny – badawczy pozwala uznać dysertację jako oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, wykazuje wiedzę teoretyczną autorki a także umiejętność samodzielnego prowadzenia przez nią pracy naukowej.

6. Ocena merytoryczna pracy

Rozprawa w swoim kształcie i zakresie spełnia wymogi samodzielnej pracy naukowej. Struktura pracy jest odpowiednia i odzwierciedla analizowane problemy i hipotezy badawcze.

Rozdział 1 – Źródła i koncepcje teoretyczne zarządzania publicznego jako tło systemu rachunkowości gmin. W rozdziale tym wyróżnić można trzy obszary problemowe. Jeden obejmuje specyfikę gospodarki finansowej gmin. Autorka zwraca uwagę na niejednoznaczność pojmowania sektora publicznego, sektora finansów publicznych w Polsce i na świecie. Następnie przedstawiono ewolucję zarządzania publicznego oraz kluczowe determinanty tego zarządzania. Trzecia część rozdziału poświęcona została teorii kosztów transakcyjnych stanowiącej wyznacznik nowych metod zarządzania publicznego.

Rozdział 2 – Sprawozdawczość finansowa i budżetowa gmin w warunkach globalizacji gospodarki światowej. Rozdział ten poświęcono procesom harmonizacji i standaryzacji rachunkowości sektora publicznego. Z uwagi na różne rozwiązania prawno-systemowe pełna standaryzacja nie jest możliwa. Autorka bazuje na prezentowanych w literaturze komentarzach w zakresie stosowania zasady kasowej i memoriałowej. Wieloletnie badania i doświadczenie recenzenta pozwalają zwrócić uwagę, że przepisy szczególne regulują zakres stosowania nadrzędnych zasad rachunkowości a nie same zasady (s. 114). Poza tym zasada kasowa dotyczy ustalania wyniku budżetu : deficytu lub nadwyżki (kontrola wykonania planu finansowego). Natomiast zasada memoriałowa przejawia się np. w odwzorowaniu procesu dokonywania wydatków (zobowiązania, zaangażowania) i uzyskiwania dochodów (przychody przypisane, rozliczenia międzyokresowe na przełomie roku przy przekazywaniu/otrzymywaniu subwencji).

Rozdział 3 – Zmiany w rachunkowości gmin w kontekście wdrażania instrumentów nowoczesnego zarządzania publicznego. W tym rozdziale skupiono uwagę na kierunkach zmian w systemie rachunkowości w aspekcie Nowego Zarządzania Publicznego. Pominęto istotny- zdaniem recenzenta- fakt, że zadania realizowane przez gminy należą do ich wyłącznej domeny lub te których sektor prywatny nie chce realizować. Należy także zauważyć, że potrzeby publiczne są nieograniczone przy ograniczonych środkach na ich

realizację. Te czynniki mają wpływ na zarządzanie – czy może raczej na kierowanie w sektorze publicznym. Za cenne należy uznać przekonanie Autorki o konieczności propagowania menedżerskiego modelu zarządzania w sektorze publicznym.

Rozdział 4 – Strategiczna karta wyników jako uniwersalny i elastyczny system pomiaru dokonań gmin. Realizacja przyjętej strategii i wynikających z niej działań operacyjnych wymaga zastosowania odpowiednich narzędzi i metod pomiaru wyników (rezultatów). W analizach zawartych w tym rozdziale oceniono użyteczność wieloletniej prognozy finansowej – obowiązkowej dla gmin na podstawie ustawy o finansach publicznych oraz *Balanced Scorecard* – narzędzie proponowane do wykorzystania przez Autorkę.

Rozdział 5 – Wyniki badania empirycznego wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w województwie łódzkim. Rozdział ten obejmuje prezentację własnego badania Autorki i wyniki tego badania przeprowadzonego w latach 2017-2017. Uzasadnienie skierowania ankiety do skarbników, jako grupy respondentów posiadających szeroką wiedzę na temat rachunkowości ze szczególnym uwzględnieniem sprawozdawczości jest do zaakceptowania. Jednakże, przyjęcie jednorodnej grupy respondentów nie może zweryfikować tezy o podstawowym beneficjencie informacji o gminie. Przy czym określenie „informacji o gminie” jest zbyt ogólne. W ogólnym ujęciu przeprowadzone badanie i uzyskane wyniki pozwoliły na przeprowadzenie szczegółowej analizy problemu badawczego, zweryfikowaniu postawionych hipotez.

Rozdział 6 – Analiza przypadku wdrożenia zintegrowanego raportu finansowego jako narzędzia zarządzania i oceny pomiaru dokonań w gminie Polana. Na bazie uzyskanych wyników oraz wiedzy teoretycznej opracowano autorską koncepcję zintegrowanego raportu, którego rozwinięcie przedstawiono dla wybranej gminy POLANA. Nie uzyskanie zgody na podanie rzeczywistej nazwy gminy wskazuje na powszechnie występujące problemy w przeprowadzaniu badań w obszarze sektora publicznego, mimo ujętej w przepisach zasady jawności finansów publicznych. Dyskusyjne jest przyjęcie przez Autorkę określenie „raport finansowy” w rozumieniu wskazania powiązań pomiędzy różnymi instrumentami rachunkowości zarządczej, głównie koncepcji *Balanced Scorecard* oraz specyficznych narzędzi dedykowanych tylko gminom w Polsce (s. 269). Termin raport w powszechnym rozumieniu oznacza ustne lub pisemne sprawozdanie, doniesienie o czymś. W domyśle recenzenta zintegrowany raport ma informować (sprawozdawać) o wynikach w różnych perspektywach oceny. Natomiast powiązania różnych narzędzi będą miały wpływ na strukturę i treść tego raportu, co Autorka zaprezentowała w dysertacji.

Podsumowanie i wnioski końcowe. W zakończeniu rozprawy sformułowano końcowe wnioski oraz wskazano na konieczność dalszych badań w tym obszarze. Wskazano między innymi na następujące fakty:

1. Zarządzanie w gminach koncentruje się na kontroli limitu wydatków budżetowych,
2. Brak wykorzystywania narzędzi rachunkowości zarządczej,
3. Nie przeprowadzanie kalkulacji kosztów usług publicznych,
4. Małe zainteresowanie budżetowaniem zadaniowym,
5. Nie uwzględnianie miar jakościowych.
6. Konieczne jest uzupełnienie sporządzanych aktualnie sprawozdań o informacje zarządcze.
7. Problemem jest ekonomiczność informacji sprawozdawczej – czy koszty wdrożenia nowej sprawozdawczości nie przewyższą korzyści z jej posiadania (użyteczności).

Załącznik. Kwestionariusz ankiety na temat identyfikacji potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdań finansowych gmin na tle ewolucji narzędzi rachunkowości zarządczej. Zamieszczony załącznik stanowi istotne uzupełnienie pracy. Pytania zawarte w ankiecie są ważne z punktu widzenia realizacji celu rozprawy, postawionych pytań i hipotez badawczych.

Przedłożona do recenzji dysertacja jest obszernym opracowaniem. Z punktu widzenia celu pracy niektóre treści, np. szczegółowe prezentowanie wyników badań innych autorów (s. 133-134), choć istotne dla określenia kierunku badań, można było przedstawić dokonując właściwej syntezy. Należy jednak, docenić wkład autorki w wieloaspektowe przeanalizowanie determinant narzędzi rachunkowości zarządczej w aspekcie funkcjonowania gminy jako jednostki samorządu terytorialnego we współczesnych warunkach społeczno-gospodarczych.

7. Ocena rozprawy od strony formalnej i redakcyjnej

Opracowanie jest spójnym logicznym tekstem. Występują niedociągnięcia językowe, które nie wpływają na ostateczną ocenę pracy. Zawarte tabele i rysunki są czytelne, systematyzują i ułatwiają analizę i interpretację prowadzonych badań i wyników.

Recenzent pragnie zwrócić uwagę na niedociągnięcia w strukturze wewnętrznej rozdziałów, zwłaszcza wydzielenie podrozdziałów w podziale na 1 (np. 2.1.1; 2.2.1; 2.3.2 – bez określonego 2.3.1.; 3.4.1), w strukturze rozdziału 3 treści zawarte pkt. 3.3.2 Budżetowanie

jako podstawa działalności gmin powinna stanowić wprowadzenie do budżetu zadaniowego, a nie rozwinięcie jego istoty.

Zbyt rozbudowane przypisy dolne, np. przypis 99 (s. 50) „W kwestii użyteczności” mógłby stanowić część treści głównej w pkt 2.4.2 Użyteczność informacji prezentowanych...

Praca przygotowana jest na podstawie bogatej, dobrze dobranej literaturze krajowej i zagranicznej, obejmującej literaturę przedmiotu (książki i artykuły), źródła internetowe oraz akty prawa.

8. Konkluzja

Obszar badawczy wybrany przez autorkę cechuje się holistyczną perspektywą, co wpisuje się we współczesne kierunki badań naukowych. Zgłoszone uwagi krytyczne wynikają z obowiązku recenzenta, mają na celu wskazanie drogi dalszych badań naukowych oraz stanowią głos w dyskusji. Wnikliwa ocena dysertacji pozwala sformułować następujące wnioski:

1. Dokonany przez autorkę wybór problemu naukowego spełnia oczekiwania i wymogi stawiane rozprawom doktorskim. Struktura pracy jest odpowiednia i odzwierciedla analizowane problemy oraz tezy badawcze.
2. Doktorantka wykazała się szeroką i ugruntowaną wiedzą z zakresu finansów publicznych, rachunkowości i nauk o zarządzaniu.
3. Zastosowane metody badawcze są prawidłowe a wnioskowanie wzbogaca wiedzę z zakresu podjętej tematyki badawczej.
4. Przeprowadzone badania empiryczne wskazują na przygotowanie i zdolność do wykonywania samodzielnej pracy naukowej.
5. Tematyka rozprawy mieści się w obszarze nauk ekonomicznych , dyscyplina finanse.

Uwzględniając powyższe stwierdzam, że rozprawa doktorska mgr Zuzanny Firkowskiej-Jakobsze pt. „Koncepcja zintegrowanego raportu finansowego gminy jako jednostki samorządu terytorialnego” spełnia wymagania ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule naukowym w zakresie sztuki (Dz. U. 2003, nr 65, poz. 595 z póź. zm) i rekomenduję Radzie Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego przyjęcie jej oraz dopuszczenie Doktorantki do publicznej obrony.

