

dr hab. Przemysław Kabalski prof. nadzw. UŁ
Zakład Rachunkowości Międzynarodowej
w Katedrze Rachunkowości
Wydział Zarządzania
Uniwersytet Łódzki

**Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Zuzanny Firkowskiej-Jakobsze
pt. „Koncepcja zintegrowanego raportu finansowego gminy jako jednostki samorządu
terytorialnego” przygotowanej pod kierunkiem naukowym
dr hab. Radosława Ignatowskiego prof. nadzw. UŁ
w Katedrze Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego**

I. Informacje ogólne o recenzowanej rozprawie

Recenzowana rozprawa doktorska liczy łącznie 343 strony (w tym jeden załącznik). Na jej zasadniczy tekst, obejmujący wstęp, sześć rozdziałów i podsumowanie, składa się 309 stron. Poprzedza go spis treści. Po głównym tekście pracy Autorka zamieściła załącznik (kwestionariusz ankiety wykorzystanej w badaniu empirycznym), wykaz literatury (z wyodrębnieniem źródeł internetowych i aktów prawnych), spis rysunków i spis tabel. Praca zawiera 23 rysunki i 50 tabel. Konstrukcja rozprawy jest kompletna; nie brakuje w niej żadnych wymaganych elementów.

II. Ocena wyboru i uzasadnienia tematu oraz sformułowania celów pracy

Problematyka zintegrowanego raportowania finansowego jest aktualnie jednym z najczęściej podejmowanych tematów w dziedzinie rachunkowości. Jednak zdecydowanie częściej bada się i opisuje zintegrowane raportowanie finansowe w przedsiębiorstwach prywatnych (jednostkach nastawionych na zysk) niż w sektorze publicznym. Praca mgr Zuzanny Firkowskiej-Jakobsze wypełnia zatem istotną lukę badawczą. Przedstawiona przez nią koncepcja zintegrowanego raportu finansowego dla wybranej gminy ma charakter w dużym stopniu nowatorski. Również badania doktorantki dotyczące wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach dostarczają nowej wiedzy na temat poziomu zarządzania finansami jednostek sektora publicznego w Polsce.

Celem głównym rozprawy jest „opracowanie koncepcji zintegrowanego raportu finansowego dla gmin”. Uzasadnienie wyboru tematu jest dość przekonujące. Autorka stawia dobrze uargumentowaną tezę, iż sprawozdawczość finansowa gmin w obecnym kształcie, wynikającym z przepisów prawa i ugruntowanej praktyki, nie zapewnia użytecznych informacji zarówno dla zarządów, jak i dla interesariuszy.

Realizacji celu głównego zostały podporządkowane cele szczegółowe. Jest ich sześć:

1. Objasnienie istoty i specyfiki działania jednostek sektora finansów publicznych oraz ukazanie ewolucji koncepcji zarządzania tymi jednostkami.
2. Prezentacja krajowych i międzynarodowych regulacji sprawozdawczości finansowej gmin, a w szczególności wykazanie ich ułomności i wskazanie pożądanych kierunków modyfikacji.
3. Objasnienie budżetu zadaniowego jako nowoczesnej metody zarządzania gminami oraz wynikających z jego stosowania implikacji dla rachunkowości gmin.
4. Objasnienie *Balanced Scorecard* jako nowoczesnej metody pomiaru dokonań organizacji wraz z wykazaniem jej przydatności dla jednostek sektora publicznego.
5. Zbadanie wykorzystania nowoczesnych narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w Polsce.
6. Przedstawienie propozycji koncepcji zintegrowanego raportu finansowego dla gmin w Polsce”.

Szósty cel szczegółowy został sformułowany niepotrzebnie. Jest to bowiem powtórzenie celu głównego pracy. Cele szczegółowe (od 1 do 5) współgrają z celem głównym pracy. Inną sprawą jest, że to, co Autorka określa jako cele szczegółowe, są to *de facto* kolejne kroki w procedurze badawczej prowadzące do realizacji celu pracy. Kolejność tych kroków (celów) jest logiczna, a ich zestaw uważam za kompletny.

Autorka sformułowała następujący problem badawczy: „Ocena wdrożenia i wykorzystania budżetu zadaniowego i narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w Polsce wspomagających procesy decyzyjne i ocenę dokonań”. Równolegle określiła pytanie badawcze: „Jakie czynniki determinują rozwój narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w Polsce?”. Sformułowanie tego pytania badawczego jest niepotrzebne. Zamiast tego problem badawczy powinien być sformułowany w formie pytania, na które w rozprawie będzie poszukiwana odpowiedź. Inną sprawą jest to, że tak sformułowany problem badawczy (wraz z pytaniem badawczym) nie jest adekwatny do celu pracy. Problem badawczy powinien być raczej określony następująco: „Czy stosowane obecnie w polskich gminach metody rachunkowości zarządczej zapewniają tworzenie użytecznych informacji dla użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych oraz jakie metody należy wdrożyć, aby takie informacje pozyskiwać?”.

Sformułowanie celu szczegółowego wyraźnie wskazuje, że Autorka przyjmie perspektywę zarówno użytkowników wewnętrznych, jak i zewnętrznych. Jednak w sformułowaniu problemu badawczego perspektywa użytkowników zewnętrznych została

„zgubiona”. To samo można powiedzieć o części empirycznej, w której Autorka przyjmuje wyłącznie perspektywę użytkowników wewnętrznych (zarządzających gminami). Ten zarzut zostanie jeszcze rozwinięty w dalszej części recenzji.

Magister Zuzanna Firkowska-Jakobsze sformułowała dziewięć hipotez badawczych, jedną główną i osiem szczegółowych. Ocena poprawności sformułowanych hipotez i ich wzajemnej spójności została zawarta w kolejnej części recenzji. W tym miejscu zwrócę jedynie uwagę, że zostały one sformułowane nieco na wyrost. Po pierwsze, jest ich za dużo. Po drugie, przynajmniej część z nich mogłaby być zastąpiona pytaniami badawczymi.

We wstępie Autorka wskazała metody badawcze zastosowane do rozwiązania podjętego w pracy problemu naukowego. Ocena doboru tych metod znajduje się w dalszej części recenzji.

III. Struktura i zawartość merytoryczna rozprawy

Niezależnie od pewnych uwag krytycznych odnośnie do szczegółowej zawartości poszczególnych rozdziałów, stwierdzam, że struktura rozprawy jest przemyślana, przejrzysta i spójna z tematem i celem pracy.

Rozdział pierwszy, zatytułowany „Źródła i koncepcje teoretyczne zarządzania publicznego jako tło systemu rachunkowości gmin”, liczy 68 stron. Zawiera charakterystykę sektora finansów publicznych w Polsce oraz zarys rozwoju koncepcji zarządzania publicznego. Autorka wychodzi od definicji sektora finansów publicznych i opisu funkcji finansów publicznych. Następnie przedstawia strukturę samorządu terytorialnego w Polsce oraz w krajach Unii Europejskiej. Dalej prezentuje w układzie chronologicznym koncepcje zarządzania publicznego, począwszy od tradycyjnej administracji, przez nowe zarządzanie publiczne (*New Public Management*), po podejście strategiczne. Kluczową częścią rozdziału (z punktu widzenia celu pracy) są rozważania o możliwości i potrzebie implementacji metod zarządzania przedsiębiorstwami zarobkowymi do sektora publicznego. Autorka prezentuje poglądy różnych badaczy (są to jednak niemal wyłącznie badacze polscy). Nie stroni od wyrażania własnego stanowiska. Za najwłaściwsze podejście do zarządzania publicznego uważa menedżerskie zarządzanie gminą. Jako fundament paradygmatu menedżerskiego zarządzania gminą Autorka uważa teorię kosztów transakcyjnych. Moim zdaniem adekwatność tej teorii do zarządzania sektorem publicznym nie została w tym miejscu wystarczająco wyjaśniona (elementy takiego wyjaśnienia znajdują się pod koniec drugiego rozdziału pracy; należałoby je przenieść właśnie do rozdziału pierwszego). Rozdział pierwszy

jest bardzo interdyscyplinarny. Autorka łączy w nim wiedzę z finansów publicznych z wiedzą z zarządzania i ekonomii.

Rozdział drugi, pt. „Sprawozdawczość finansowa i budżetowa gmin w warunkach globalizacji gospodarki światowej”, liczy 49 stron. Rozpoczyna się od omówienia wyzwań stojących przed rachunkowością sektora publicznego, a wynikających z globalizacji. Autorka prezentuje proces standaryzacji i harmonizacji rachunkowości sektora prywatnego jako odpowiedź na globalizację. Omawia Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego oraz przedstawia zakres ich zastosowania w poszczególnych krajach Unii Europejskiej. Prezentuje poglądy różnych autorów na temat harmonizacji rachunkowości w Europie opartej na Międzynarodowych Standardach Rachunkowości Sektora Publicznego. Szkoda, że nie określa przy tym swojego stanowiska na ten temat.

W kolejnym punkcie rozdziału drugiego Doktorantka konfrontuje ze sobą kasową i memoriałową podstawę rachunkowości sektora publicznego. Należy w tym miejscu dodać, że obecnie w Polsce i w większości krajów Unii Europejskiej rachunkowość budżetowa prowadzona jest według zasady kasowej. Autorka jednoznacznie opowiada się za rachunkowością memoriałową, prezentując jej zalety oraz wady rachunkowości kasowej. Wyraża także swój pogląd na temat powodów utrzymywania kasowej podstawy rachunkowości w sektorze finansów publicznych. Wymienione przez nią zjawiska (krótkoterminowa orientacja zarządców sektora finansów publicznych i opór pracowników przed zmianami) z pewnością mają miejsce. Jednak to nie one stanowią główny powód utrzymywania się rachunkowości kasowej. Przejście na rachunkowość memoriałową jest przede wszystkim kwestią decyzji politycznej na szczeblu najważniejszych organów władzy w Polsce i UE (rząd, parlament).

W drugiej części rozdziału drugiego Autorka przedstawia cechy i zasady rachunkowości sektora finansów publicznych obowiązujące w Polsce. Wykazuje się bardzo dobrą znajomością tych zasad oraz umiejętnością ich krytycznej oceny. W tym miejscu rozprawy niepotrzebnie ponownie wskazuje zalety i ograniczenia rachunkowości kasowej. Zagadnienie to powinna wyczerpać w poprzednim punkcie rozdziału. W ogóle konstrukcja rozdziału drugiego jest nieco zagmatwana (Autorka sama skomplikowała sobie sprawę). Rozdział należało zacząć od prezentacji cech i zasad rachunkowości sektora finansów publicznych w Polsce wraz z wyjaśnieniem, że jej podstawą jest zasada kasowa, następnie przejść do wykazania wad zasady kasowej wraz z postulatem przejścia na zasadę memoriałową, a na koniec omówić Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora

Publicznego jako możliwą odpowiedź na wyzwania dla sektora publicznego wynikające z globalizacji gospodarki.

Ostatnia część rozdziału drugiego została zatytułowana „Pożądane kierunki zmian w sprawozdawczości finansowej sektora budżetowego w Polsce”. Jest to tytuł nieco na wyrost. Autorka nie wskazuje bowiem *explicite*, jakie konkretnie zmiany należy wprowadzić poza ogólnikowym stwierdzeniem o przejściu na zasadę memoriałową. Ta część pracy zamiast podsumowania rozdziału jest kontynuacją wcześniejszych rozważań na temat wyzwań stojących przed sektorem publicznym we współczesnej gospodarce.

Omawiając i oceniając rozdział drugi pracy, należy wyróżnić istotną, choć nieco za krótką (i umiejscowioną w rozdziale nieco przypadkowo) część poświęconą użytkownikom informacji na temat jednostek sektora finansów publicznych. To od potrzeb interesariuszy jednostek sektora finansów publicznych zależy, jakie informacje na ich temat powinny być publikowane w sprawozdaniach finansowych i innych raportach.

Rozdział trzeci, pt. „Zmiany w rachunkowości gmin w kontekście wdrażania instrumentów nowoczesnego zarządzania publicznego”, jest poświęcony przede wszystkim budżetowi zadaniowemu. Budżet zadaniowy jest zdaniem Autorki rozprawą metodą zapewnienia efektywności i skuteczności działania gmin. W rozdziale zostały omówione różne aspekty budżetowania zadaniowego, w tym kolejno: mierniki budżetu zadaniowego, bariery i zalety stosowania budżetu zadaniowego w polskich gminach, doświadczenia polskie i międzynarodowe związane z wdrożeniem budżetu zadaniowego oraz powiązanie budżetu zadaniowego z wieloletnim planowaniem finansowym. Poświęcenie tak dużej uwagi budżetowi zadaniowemu jest uzasadnione tym, iż jest on dla Autorki istotnym komponentem zintegrowanego raportu finansowego.

Rozdział czwarty, pt. „Strategiczna karta wyników jako uniwersalny i elastyczny system pomiaru dokonań gmin”, liczy 36 stron. Strategiczna karta wyników będzie dla Autorki centralnym elementem zintegrowanego raportu finansowego gminy. Poświęcenie jej całego rozdziału jest zatem w pełni uzasadnione. Rozdział czwarty jest jednak nieco za krótki. Należało nieco dokładniej opisać strukturę strategicznej karty wyników, czyli jej poszczególne perspektywy z odniesieniem do jednostek sektora publicznego. Autorka poświęciła każdej z perspektyw jedynie 1-2 strony. Należało również przytoczyć wyniki badań wykorzystania strategicznej karty wyników i podobnych koncepcji w sektorze publicznym, a także zawrzeć przykłady zastosowania strategicznej karty wyników w jednostkach sektora publicznego (tym bardziej, iż Autorka wymienia przykłady takich zastosowań). Należy podkreślić, że Autorka dość przekonująco dowiodła przydatności

strategicznej karty wyników do zarządzania gminą. Jednocześnie wskazała trudności i bariery jej zastosowania.

Oprócz strategicznej karty wyników w rozdziale czwartym zostało krótko przedstawionych kilka innych metod strategicznej rachunkowości zarządczej (Autorka nazwała je w tytule punktu 4.2 niewłaściwie „modelami dokonań i ich pomiaru”). Na podstawie poglądów innych autorów Doktorantka stwierdza ich przydatność w sektorze publicznym. Powinna jednak przedstawić argumenty (najlepiej własne) przemawiające za tą przydatnością.

Rozdział piąty opisuje badanie empiryczne przeprowadzone przez Autorkę dotyczące wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w województwie łódzkim. Badanie miało na celu, zdaniem Autorki, odpowiedzieć na pytanie, jakie narzędzia rachunkowości zarządczej są wykorzystywane do zarządzania polskimi gminami. Jednocześnie sformułowała ona tezę, że „obecna sprawozdawczość budżetowa gmin nie wspomaga procesu decyzyjnego i uniemożliwia ocenę dokonań”. Stąd wynika konieczność zastosowania w gminach innych niż tradycyjne budżetowanie metod rachunkowości zarządczej. W celu uzyskania odpowiedzi na pytanie o stan rachunkowości zarządczej w polskich gminach Autorka opracowała autorski kwestionariusz ankiety.

Kwestionariusz ankiety został skonstruowany prawidłowo. Zawiera list przewodni oraz 18 pytań w trzech obszarach:

- 1) charakterystyka jednostki,
- 2) charakterystyka systemu rachunkowości gminy,
- 3) wykorzystanie budżetu zadaniowego w gminie.

Badaniem ankietowym objęto wszystkie gminy znajdujące się w województwie łódzkim. Ankiety zostały wysłane do gmin za pośrednictwem poczty elektronicznej. Skierowano je konkretnie do skarbników gmin, uznając ich za osoby o odpowiednich kompetencjach do wypełnienia kwestionariusza. Otrzymano 42 wypełnione ankiety, co stanowiło 21% populacji gmin województwa łódzkiego. Zwrot ankiet można uznać za całkiem duży.

Autorka sformułowała jedną hipotezę główną i osiem hipotez szczegółowych. Hipoteza główna stanowi, że zakres wykorzystywania narzędzi rachunkowości zarządczej przez gminy nie jest zdeterminowany czynnikami zewnętrznymi, lecz rozwojem świadomości zarządców gmin o potrzebie zastosowania narzędzi wspomagających proces zarządzania i ocenę dokonań. Hipotezy szczegółowe są następujące:

H1: „Głównymi beneficjentami informacji o gminie są 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 gminie 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) 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”

H8: „Gminy nie stosują do oceny dokonań mierników niefinansowych”.

Nie wiadomo, na jakiej podstawie Autorka pozytywnie zweryfikowała hipotezę główną. Zawarte w podsumowaniu stwierdzenie, że podstawą tej weryfikacji były przeprowadzone badania ankietowe, jest dalece niewystarczające. Zresztą Autorka w zasadzie nie badała u zarządców gmin świadomości znaczenia rachunkowości zarządczej (o tej świadomości mogłyby świadczyć ewentualnie odpowiedzi na pytanie 5 ankiety o korzyści z wdrażania metod rachunkowości zarządczej; jednak liczba ankietowanych, którzy uznali, że rachunkowość zarządcza nie przynosi korzyści, była niewielka).

Hipoteza H1 mogłaby mieć formę po prostu pytania badawczego o to, kto jest głównym beneficjentem informacji o gminie. Podobnie jest w przypadku hipotezy H2. Hipoteza H3 została sformułowana nieprawidłowo. Autorka nie pytała bowiem w ankiecie o wpływ głównego beneficjenta informacji na deklarowane cele sprawozdań finansowych. Zamiast tego badała statystyczny związek między odpowiedziami na pytanie o beneficjentów sprawozdań finansowych a odpowiedziami na pytanie o deklarowane cele sprawozdań finansowych. Pozostałe hipotezy (od H4 do H8) zostały sformułowane prawidłowo. Niemniej jednak uważam, że hipotezy zostały przez Autorkę sformułowane nieco na siłę (tak jakby samo postawienie jakichś hipotez decydowało o wartości pracy). Zamiast hipotez można było postawić pytania badawcze: Jaki jest zakres wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach? Co wpływa na zastosowanie tych narzędzi? itd.

Niezależnie od powyższej oceny hipotez stwierdzam, że zostały one zweryfikowane przez Autorkę prawidłowo na podstawie zebranego materiału statystycznego. Warto

podkreślić czytelny sposób prezentacji wniosków z badania. W punkcie 5.3.3 wszystkie hipotezy i wyniki ich weryfikacji zostały zebrane w tabeli podsumowującej (tabela 38). Niewątpliwie ułatwia to rozeznanie się we wnioskach z badania (należy wytknąć Autorce jedynie pozbawione sensu stwierdzenie w tabeli 38 w odniesieniu do hipotezy 6, że „narzędzie, jakim jest pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych, istotnie wpływa na przeciętną liczbę podmiotów w rejestrze REGON oraz liczbę mieszkańców w osobach przypadających na 1 km²”).

Bardzo ciekawym elementem badania empirycznego jest analiza związku potencjału gminy z „potencjałem rachunkowości zarządczej”. Okazuje się, że gminy o niskim potencjale dochodowym, gospodarczym i ludnościowym mają niski „potencjał rachunkowości zarządczej” (czyli niewielkie wykorzystanie jej narzędzi).

Podsumowując część empiryczną, stwierdzam, że Autorka:

- 1) dobrze zaplanowała i przeprowadziła badanie empiryczne,
- 2) opracowała dobre narzędzie zbierania materiału empirycznego w postaci właściwie skonstruowanego i zawierającego sensowne pytania kwestionariusza ankiety,
- 3) w dużym stopniu prawidłowo sformułowała i zweryfikowała hipotezy badawcze,
- 4) właściwie opracowała zebrane dane,
- 5) wykazała dobrą znajomość i umiejętność zastosowania instrumentarium statystycznego,
- 6) dobrze zinterpretowała i jasno opisała wyniki badania (z nielicznymi wyjątkami, jak np. na s. 266, gdzie Autorka pisze, że „wprowadzenie w tym przypadku modelu liniowego jest możliwe, gdyż jest on statystycznie istotny i pokazuje, że zmiany w potencjale zasobów w 23% wyjaśniają zmiany w potencjale rachunkowości zarządczej gmin, czyli pozostaje 77% zmian, które nie wiemy, od czego zależy”).

Autorka zdaje sobie sprawę z tego, że wyników Jej badania nie można uogólniać na całą Polskę (dodam, że nie można ich uogólniać także na województwo łódzkie, ponieważ dobór próby nie miał charakteru losowego).

We wstępie Autorka pisze, że zastosowała triangulację metod badawczych, co daje wyższą jakość badań i większy stopień zgłębienia problemu. Trudno zgodzić się z tym stwierdzeniem, ponieważ na potrzeby rozprawy zastosowano jedynie metodę sondażową (z wykorzystaniem kwestionariusza ankiety). Autorka sama napisała przecież, że planowała zastosować metodę wywiadu, ale odstąpiła od tego ze względu na trudności z umówieniem spotkań ze skarbnikami gmin.

Podsumowując ocenę części empirycznej, stwierdzam, iż szkoda, że Autorka nie zaplanowała i nie przeprowadziła drugiego badania ankietowego, którym objęci byłiby zewnętrzni użytkownicy sprawozdań finansowych gmin, czyli np. mieszkańcy. Poszukując w rozprawie najbardziej użytecznego modelu raportu o działalności gminy, Autorka od początku rozprawy słusznie zwraca uwagę zarówno na użytkowników wewnętrznych, jak i zewnętrznych. Jednak w części empirycznej użytkownicy zewnętrzni zostali pominięci. Odpowiedzi mieszkańców (i innych interesariuszy zewnętrznych) na pytanie o pożądane informacje na temat gminy mogłyby posłużyć przy konstrukcji strategicznej karty wyników gminy jako głównego elementu jej zintegrowanego raportu finansowego. W ten sposób Autorka zapewniłaby związek między badaniami empirycznymi a realizacją celu głównego rozprawy, czyli opracowaniem zintegrowanego raportu finansowego gminy na potrzeby zarówno wewnętrzne, jak i zewnętrzne.

Szósty (ostatni) rozdział pracy ma charakter projektowy. Autorka prezentuje w nim własną koncepcję zintegrowanego raportu finansowego gminy „Polana” ze strategiczną kartą wyników, będącą jego najważniejszym elementem. Zgodnie ze sztuką opracowywania strategicznej karty wyników za punkt wyjścia przyjmuje misję i strategię gminy. Szkoda, że Autorka przyjęła misję i strategię gminy w takiej wersji, jaka została zawarta w przygotowanym przez gminę dokumencie „Strategia Gminy Polana” (tak przynajmniej wynika z rozprawy), i nie pokusiła się o ich krytyczną ocenę i udoskonalenie. W kolejnym kroku przełożyła cele wynikające ze strategii na mierniki ich realizacji w czterech perspektywach: klienta, finansowej, procesów wewnętrznych oraz wiedzy i rozwoju. Dla każdego z celów określiła mierniki ich realizacji. Mierników jest zwykle więcej niż jeden i nie są one względem siebie alternatywami. Dotyczą odrębnych obszarów. Oznacza to, że cel, dla którego określono więcej niż jeden miernik, został sformułowany zbyt ogólnie. Poza tym określenia niektórych mierników wskazują na to, że są one *de facto* celami (np. „redukcja kosztów wykonania poszczególnych zadań”; zamiast tego powinno być „koszty poszczególnych zadań”). Jeżeli przynajmniej część mierników są to tak naprawdę cele, to należy stwierdzić, że celów w poszczególnych perspektywach jest za dużo. Konstrukcja strategicznej karty wyników jest przez to mniej przejrzysta. Także w tym przypadku więcej nie znaczy lepiej.

Dla poszczególnych celów strategicznej karty wyników Autorka określiła „zadania”, czyli „cele szczegółowe” oraz „działania” określające, co należy zrobić, aby osiągnąć założone cele. Dzięki temu karta jest łatwiejsza do zoperacjonalizowania. Należy jednak zaznaczyć, że przez pojęcie celów szczegółowych powinniśmy rozumieć docelowe wielkości

mierników (np. 10% redukcji kosztów). W przypadku większości „celów szczegółowych” określonych przez Autorkę mamy do czynienia albo z pewnymi wymiarami celu ogólnego, albo z działaniami. Dopiero w tabeli 50 stanowiącej wykaz celów i mierników dokonała Autorka określiła pożądane (docelowe) poziomy poszczególnych mierników. Dodatkowo wskazała, z jaką częstotliwością należy dokonywać pomiaru stopnia realizacji poszczególnych celów, jaki podmiot gminy jest odpowiedzialny za ten pomiar, jaka osoba (jaki podmiot) jest odpowiedzialny za osiągnięcie danego celu oraz w jakim miejscu wyniki pomiaru stopnia realizacji celów są komunikowane. To czyni strategiczną kartę wyników jeszcze bardziej praktyczną. W projekcie przedstawionym przez Autorkę niestety brakuje tzw. mapy strategii stanowiącej przyczynowo-skutkowe powiązanie poszczególnych celów i mierników.

Podsumowując rozdział szósty, stwierdzam, że mgr Zuzanna Firkowska-Jakobsze potrafi całkiem sprawnie i kreatywnie przełożyć swoją wiedzę na praktykę. Oczywiście o tym, jak strategiczna karta wyników zaprojektowana przez Nią będzie działała w rzeczywistości, będzie można przekonać się dopiero po przeprowadzeniu badań jej funkcjonowania tam, gdzie zostanie wdrożona. Autorka zdaje sobie z tego sprawę. Jest świadoma, iż wdrożenie jej propozycji może mieć zarówno pozytywne skutki, jak i spowodować trudności. Fakt, iż nie jest bezkrytyczna wobec swojego projektu świadczy o jej dojrzałości.

Rozprawę zamyka krótkie podsumowanie. Autorka przytacza w nim główny cel pracy oraz jeden z celów szczegółowych (dlaczego jeden, a nie wszystkie?). Ponadto streszcza powody konieczności udoskonalenia sprawozdawczości gmin oraz korzyści z wdrożenia zaproponowanego przez Nią zintegrowanego raportu finansowego. Wskazuje także trudności, jakie mogą pojawić się w związku z jego wprowadzeniem.

Rozprawa jest obszerna. Nie ma jednak w niej fragmentów, które byłyby ewidentnie zbędne.

IV. Ocena prezentacji wyników badań i trafności wnioskowania

Sposób prezentacji wyników badań oceniam jako dobry. Klarowny na ogół opis wyników jest wzbogacony licznymi tabelami i rysunkami. Wyniki analizy statystycznej materiału empirycznego są interpretowane w większości przypadków prawidłowo.

V. Ocena doboru i znajomości źródeł informacji

Bibliografia jest obszerna. W pracy wykorzystano aż 341 pozycji literatury papierowej, 68 stron internetowych oraz 34 akty prawne. Bibliografia jest interdyscyplinarna (pozycje z zakresu rachunkowości, finansów, ekonomii i zarządzania). Zawiera wiele źródeł w języku angielskim (choć dominują źródła krajowe; większej liczby źródeł zagranicznych brakuje w rozdziale poświęconym teorii zarządzania sektorem publicznym). Ogólnie stwierdzam, że Autorka ma dobrą znajomość krajowej i zagranicznej literatury o zagadnieniach będących tematem pracy.

VI. Ocena techniki pisania i języka pracy

Ujęcie graficzne i tabelaryczne jest trafne i prawidłowe. Rysunki i tabele znajdują się we właściwych miejscach tekstu, są poprzedzone stosowną zapowiedzią, ponumerowane i prawidłowo opisane. Przypisy również są prawidłowe.

Autorka pisze zrozumiale, bez używania zwrotów potocznych, poprawną na ogół polszczyzną. Praca zawiera błędy w zakresie stylu, interpunkcji i fleksji. Ich liczba i waga nie są jednak dyskwalifikujące.

VII. Wniosek końcowy

Recenzowana rozprawa ma walory poznawcze i aplikacyjne. Przeprowadzone przez Doktorantkę badanie dostarcza nowej i interesującej wiedzy na temat praktyki w zakresie sprawozdawczości sektora publicznego (choć jest ograniczone do gmin województwa łódzkiego, to uważam, że wiele mówi o praktyce w całym polskim sektorze publicznym). Z kolei opracowana przez Autorkę koncepcja zintegrowanego raportu finansowego (w tym przede wszystkim strategicznej karty wyników) ma duży potencjał aplikacyjny. Pracę mgr Zuzanny Firkowskiej-Jakobsze można uznać za oryginalne rozwiązanie problemu badawczego z zakresu finansów.

Rozprawa świadczy o dużej wiedzy Autorki w dziedzinie finansów i rachunkowości, a także zarządzania i ekonomii. Mam na myśli zarówno wiedzę teoretyczną i naukową, jak i praktyczną. Praca dowodzi również kreatywności Doktorantki. Magister Zuzanna Firkowska-Jakobsze ma umiejętności w zakresie samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Biorąc pod uwagę wszystkie elementy oceny, uważam, że rozprawa mgr Zuzanny Firkowskiej-Jakobsze wnosi wkład w rozwój wiedzy w dyscyplinie finansów i odpowiada wymaganiom stawianym rozprawom doktorskim w art. 13 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z

2003 r. Nr 65, poz. 595 z późn. zm.). Uzasadnia tym samym nadanie Jej stopnia doktora w dziedzinie nauk ekonomicznych w dyscyplinie finansów. Wnioskuje o dopuszczenie pracy do publicznej obrony.

Łódź, 25 września 2017 r.

Pnemyśław Klubalski