

Prorektor do spraw Finansów i Rozwoju

Kierownik Katedry Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej

dr hab. **Bartłomiej Nita**, prof. nadzw. UE

Wrocław, 2 stycznia 2019

Recenzja

rozprawy doktorskiej mgr Żanety Pietrzak nt. **„Ocena wykorzystania budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwach w Polsce”** napisanej w Katedrze Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego pod kierunkiem Promotora prof. nadzw. dr hab. Tomasza Wnuk-Pel

1. Wstęp

Niniejszą recenzję przygotowałem na podstawie pisma Prodziekana Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego prof. dr hab. Ewy Walińskiej z dnia 4 grudnia 2018 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

Budżetowanie operacyjne stanowi względnie wyodrębnioną część całościowego systemu budżetowania w przedsiębiorstwie i jest uznawane za jedną z najważniejszych metod rachunkowości zarządczej, wykorzystywanych współcześnie w podmiotach gospodarczych. Budżetowanie operacyjne jest ściśle związane z alokacją zasobów na różnych szczeblach struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa i uwzględnia zaopatrzenie menedżerów w informacje niezbędne do realizacji podstawowych funkcji zarządzania. Budżetowanie powinno być ukierunkowane na osiągnięcie celów jednostki, przy czym obecnie pojawia się coraz więcej kontrowersji i głosów dyskusyjnych związanych z jego stosowaniem.

Specjaliści z zakresu rachunkowości zarządczej doskonalą metody budżetowania w dążeniu do zapewnienia coraz lepszego wspomagania procesów podejmowania decyzji. W rezultacie dysponujemy rozbudowanymi systemami budżetowania, które wymagają coraz bardziej zaawansowanych narzędzi informatycznych. Z jednej strony rozwój tych metod jest oceniany pozytywnie i stanowi nieuchronną konsekwencję postępów w zarządzaniu przedsiębiorstwem, z drugiej strony jest coraz więcej głosów krytycznych pod adresem budżetowania, które postrzegane jest jako instrument ograniczający rozwój organizacji (na przykład koncepcja *beyond budgeting*). Wiele dylematów związanych z budżetowaniem wynika niewątpliwie z problemów dotyczących oceny jakości budżetowania i pomiaru efektów budżetowania. W związku z tym podjęcie dyskusji naukowej nad jakością budżetowania i czynnikami determinującymi korzyści płynące z budżetowania należy zdecydowanie uznać za wskazane.

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 proponuje model oceny budżetowania operacyjnego.

Należy zatem uznać, że 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 Żanety Pietrzak jest jednoznaczny i odpowiada zawartości merytorycznej pracy. Tytuł precyzyjnie określa zakres przedmiotowy rozprawy, jakim jest budżetowanie operacyjne. Ponadto Autorka wskazała zakres podmiotowy, który obejmuje grupę 148 przedsiębiorstw produkcyjnych oraz 127 przedsiębiorstw nieprodukcyjnych. Zakres przestrzenny obejmuje badania podmiotów działających w Polsce.

3. Ocena celów i tez pracy

Podjęty przez Autorkę w pracy problem badawczy został sformułowany w postaci pytania: „jakie czynniki determinują ocenę wykorzystania/sukces budżetowania operacyjnego oraz w jaki sposób można dokonać pomiaru oraz późniejszej oceny wykorzystania/sukcesu budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwach w Polsce?”. Na stronie 7 pracy Doktorantka wyjaśnia, że traktuje pojęcia „ocena wykorzystania budżetowania operacyjnego” oraz „sukces budżetowania operacyjnego” jako tożsame. Trudno się zgodzić z tym stwierdzeniem, ponieważ termin „sukces” zakłada pozytywne rezultaty budżetowania, natomiast „ocena wykorzystania” ma wymiar wartościujący i może prowadzić zarówno do wniosku, że budżetowanie jest realizowane z sukcesem, jak też głoszącego, że budżetowanie jest oceniane niekorzystnie.

Na tym tle główny cel rozprawy Autorka sformułowała następująco: „pomiar i ocena wykorzystania/sukcesu budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwach w Polsce oraz identyfikacja i pomiar czynników determinujących sukces, na podstawie zaproponowanego modelu”. W rozprawie wyznaczono ponadto dodatkowe cele szczegółowe:

- 1) określenie roli i umiejscowienie budżetowania operacyjnego w systemie rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie,
- 2) analiza sposobów pomiaru wykorzystania/sukcesu metod rachunkowości zarządczej,
- 3) określenie zmiennych determinujących ocenę wykorzystania/sukces budżetowania operacyjnego oraz przedstawienie czynników kształtujących poszczególne zmienne wraz z identyfikacją relacji i uwarunkowań między nimi,
- 4) opracowanie modelu umożliwiającego pomiar oraz ocenę wykorzystania/sukcesu budżetowania operacyjnego,
- 5) ocena wykorzystania/sukcesu budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwach w Polsce za pomocą opracowanego modelu.

Sformułowanie „ umiejscowienie” zastosowane w pierwszym celu cząstkowym nie jest jednoznaczne. Cele szczegółowe w mojej opinii dobrze korespondują ze strukturą pracy i poszczególnymi rozdziałami. Na potrzeby osiągnięcia celu głównego oraz celów szczegółowych rozprawy tezę główną zawarto w stwierdzeniu: „Jakość systemu budżetowania operacyjnego oraz informacji przez niego generowanych wpływa pozytywnie na sukces tego systemu, a w szczególności na wykorzystanie budżetowania operacyjnego oraz poziom satysfakcji pracowników, które determinują korzyści dla użytkowników indywidualnych i przedsiębiorstwa”.

Doktorantka zaproponowała trzy hipotezy badawcze, które zweryfikowano za pomocą przeprowadzonego badania empirycznego dotyczącego systemów budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwach w Polsce:

H1: Jakość systemu pozytywnie wpływa na jakość informacji przez niego generowanych

H2: Jakość systemu ma pozytywny wpływ na ocenę wykorzystania/sukces budżetowania operacyjnego

H3: Jakość informacji ma pozytywny wpływ na ocenę wykorzystania/sukces budżetowania operacyjnego.

Przedstawione hipotezy zostały sformułowane 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, zawierającej wyniki badań innych Autorów oraz analizie opisowej i syntezie.

W pracy Doktorantka wykorzystała 443 źródła bibliograficznych, w tym pozycje zwarte i artykuły naukowe oraz zasoby 10 stron internetowych. Pozycje, które Autorka zgromadziła, zostały dobrane umiejętnie z punktu widzenia rozpatrywanego problemu i poprawnie wykorzystane. Liczba publikacji jest imponująca a przeważająca część przytaczanych pozycji to publikacje anglojęzyczne, co świadczy o bardzo dobrej znajomości światowego dorobku naukowego i solidnej podbudowie teoretycznej rozprawy.

W części empirycznej Autorka przeprowadziła badanie ankietowe, którego celem była analiza systemu budżetowania operacyjnego w kontekście pomiaru i oceny sukcesu jego wykorzystania. Na podstawie pozyskanych informacji dokonano weryfikacji opracowanego modelu a następnie przeprowadzoną ocenę wykorzystania/sukcesu budżetowania operacyjnego w badanej zbiorowości przedsiębiorstw działających w Polsce.

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

5. Ocena struktury pracy

Praca obejmuje 205 stron maszynopisu, składa się ze wstępu, w którym sformułowano cele badawcze i hipotezy, czterech rozdziałów, zakończenia, kwestionariusza ankiety, spisu wykorzystanej literatury oraz wykazów tabel, rysunków i równań. 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. Następnstwo poszczególnych rozdziałów jest logiczne.

6. Ocena zawartości merytorycznej rozprawy

Zawartość merytoryczna rozprawy jest ujęta w czterech rozdziałach, które koncentrują się na problematyce oceny wykorzystania budżetowania operacyjnego przedsiębiorstw działających w Polsce.

Rozdział pierwszy ma charakter wprowadzający i charakteryzuje przedmiot rozważań naukowych, czyli budżetowanie operacyjne. Autorka zwraca uwagę na krytykę tego podejścia do zarządzania oraz kompetentnie omawia kierunki badań empirycznych zarówno w Polsce, jak i w skali globalnej. Przegląd tych badań należy ocenić jednoznacznie pozytywnie, może on służyć jako niemal przewodnik po aktualnym stanie badań, które dotyczą budżetowania. W rozdziale tym Doktorantka przywołuje różne definicje budżetu i budżetowania znane w literaturze naukowej i opracowaniach praktycznych. Odwołuje się przy tym między innymi do organizacji CIMA. Na tym tle interesuje mnie zdanie Autorki na temat budżetowania w kontekście tzw. globalnych zasad rachunkowości zarządczej propagowanych przez CIMA i generalnie Jej opinia na temat prób tworzenia takich standardów lub wytycznych.

W rozdziale drugim Doktorantka podejmuje problematykę oceny wykorzystania budżetowania operacyjnego, którą postrzega jako ocenę sukcesu jego funkcjonowania w przedsiębiorstwie. Koncepcja ta przybliżona została w pierwszym podrozdziale poprzez analizę definicji pojęcia „sukces” oraz omówienie wybranych prób jego przedstawienia podjętych w dotychczasowych badaniach. Jak wcześniej wskazywałem, nie przekonuje mnie utożsamianie

pojęcia „sukces” z terminem „ocena wykorzystania”. Mam świadomość tego, że w piśmienictwie naukowym w języku angielskim to pojęcie jest powszechnie stosowane, ale semantycznie polski wyraz „sukces” ma charakter rezultatowy, co potwierdza sama Autorka wskazując na definicję z Słownika Języka Polskiego (s. 53), natomiast budżetowanie operacyjne można traktować jako proces ciągły. Zastosowanie terminu „sukces” byłoby uzasadnione, gdyby badania dotyczyły np. projektu polegającego na wdrożeniu budżetowania i następnie próby oceny efektów tego wdrożenia¹. W tym kontekście dobrze się stało, że Doktorantka komentuje w kolejnym podrozdziale wymiary/kryteria oceny budżetowania operacyjnego oraz wyniki wybranych badań empirycznych. Niektórzy badacze (Rivero 2013) uznają zadowolenie z budżetowania operacyjnego jako miernik służący jego ocenie ale czy jest to miara sukcesu samego budżetowania?

Trzeci rozdział jest bardzo ważny z punktu widzenia celów pracy, ponieważ prezentuje model oceny wykorzystania budżetowania operacyjnego. Podstawą jego budowy jest model opracowany przez DeLone’a i McLeana (1992). W tej części pracy Doktorantka omówiła założenia wstępne Autorskiego modelu wyjściowego oraz wyróżnione w modelu zmienne, takie jak: jakość systemu, jakość informacji, wykorzystanie systemu, satysfakcja użytkowników, wpływ indywidualny oraz wpływ organizacyjny. Dla każdej z wymienionych zmiennych określiła definicję i metodę pomiaru. Wyjaśniła ponadto relacje między poszczególnymi zmiennymi stanowiące odwzorowanie postawionych hipotez badawczych. W ostatniej części przedstawiała metodykę własnego badania empirycznego mającego na celu opracowanie modelu autorskiego.

W ostatnim rozdziale Doktorantka zaprezentowała wyniki przeprowadzonego badania empirycznego. Na początku omówiła badaną zbiorowość a następnie wyjaśniła sposób pomiaru każdej z analizowanych zmiennych. Dla indeksów szczegółowych oraz indeksu oceny wykorzystania budżetowania operacyjnego dokonano analizy podstawowych statystyk pozwalających na dokładniejszą ich interpretację. Rozdział obejmuje także analizę dwóch czynników, (jakość systemu oraz jakość informacji) oraz przedstawia opracowany model oceny wykorzystania budżetowania operacyjnego. Należy docenić wysiłek badawczy Autorki zorientowany na przeprowadzenie badań empirycznych a zarazem wskazać na brak reprezentatywności badanej próby. Mimo tych ograniczeń Autorka wykorzystwała dostępne narzędzia statystyczne i podjęła się próby weryfikacji postawionych hipotez. Uzyskane wyniki wskazują, że najsil-

¹ W języku polskim powszechnie funkcjonuje związek frazeologiczny: „dane przedsięwzięcie może zakończyć się sukcesem lub niepowodzeniem/porażką”.

niejszy wpływ na wykorzystanie budżetowania operacyjnego ma jakość generowanych informacji w porównaniu do jakości systemu. Stosunkowo podobną siłą charakteryzuje się relacja między dwoma zmiennymi charakteryzującymi sukces budżetowania operacyjnego: jakość systemu i jakość informacji. Wyniki analizy przeprowadzonej dla alternatywnego modelu oceny wykorzystania budżetowania operacyjnego również wskazały na pozytywną weryfikację hipotez H2 i H3, przy czym podejście to pomija istnienie zależności między zmiennymi niezależnymi: jakość systemu oraz jakość informacji (H1), uznając, że siła ich wzajemnej korelacji jest stosunkowo słaba. Na tle przedstawionych wyników rodzi się pytanie o szerszy komentarz ze strony Autorki, jakie rekomendacje można formułować na podstawie wyników tych badań, które umożliwiłyby doskonalenie procedur budżetowania w praktyce.

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 wątpliwości i pytania miały na celu wskazanie Doktorantce możliwości innego spojrzenia na analizowany problem. Pomimo drobnych uwag uważam, że rozprawa doktorska mgr Żanety Pietrzak stanowi logiczne i naukowe opracowanie poświęcone ocenie wykorzystania budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwach. 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 funkcjonowania budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwach produkcyjnych i nieprodukcyjnych w Polsce. W obszarze metodologicznym Doktorantka podjęła udaną próbę wykorzystania metod naukowych do rozwiązania postawionego problemu badawczego. Dzięki dobremu osadzeniu w światowej

literaturze naukowej sformułowała Autorski model oceny wykorzystania budżetowania operacyjnego, definiując cztery zasadnicze kryteria tej oceny, czyli wykorzystanie systemu, satysfakcję użytkownika, wpływ indywidualny oraz wpływ organizacyjny. W aspekcie praktycznym uważam, że uzyskane rezultaty mogą pozwolić na formułowanie wielu rekomendacji, ukierunkowanych na doskonalenie procedur i metod budżetowania operacyjnego.

Reasumując, stwierdzam, że rozprawa doktorska przygotowana przez mgr Żanetę Pietrzak pt. **„Ocena wykorzystania budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwach w Polsce”** spełnia wymagania określone w art. 13 ust. 1 Ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki. Stawiam zatem wniosek o dopuszczenie jej do kolejnych etapów postępowania o nadanie stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych.

Wrocław, 2 stycznia 2019 r.

