

Warszawa, 20 stycznia 2019 roku

Dr hab. Paweł Mielcarz
prof. nadzw. Akademii Leona Koźmińskiego
Katedra Finansów

Recenzja rozprawy doktorskiej zatytułowanej
*„Ocena wykorzystania budżetowania operacyjnego
w przedsiębiorstwach w Polsce”*
przygotowanej przez mgr Żanetę Pietrzak

Recenzowana rozprawa wpisuje się w nurt badań nad rolą i efektywnością narzędzi rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie. Szczegółowym obszarem rozważań Doktorantki jest badanie związku między oceną wykorzystania, rozumianym w rozprawie jako sukces systemu budżetowania operacyjnego, a czynnikami określającymi jakość informacji przez niego generowanych oraz jakości samego systemu.

Budżetowanie operacyjne jest jedną z najczęściej wykorzystywanych metod rachunkowości zarządczej. Wyniki większości badań wskazują, że proces budżetowania sprzyja koordynacji i ocenie realizowanych działań oraz wspomaga system kontroli wewnętrznej organizacji. Z drugiej strony proces budżetowania obarczony jest ograniczeniami, które w pewnym stopniu zakłócają realizację funkcji instrumentu zarządzania. W literaturze pojawia się również pogląd mówiący, że proces budżetowania jest zbyt czasochłonny i kosztowny w porównaniu do korzyści, jakie uzyskują przedsiębiorstwa w efekcie wykorzystywania tego narzędzia. Funkcjonuje także pogląd, że system budżetowania negatywnie wpływa na motywowanie pracowników (np. Jensen, 2011). W kontekście rozbieżnych poglądów prezentowanych w literaturze przedmiotu w zakresie korzyści, kosztów oraz znaczenia systemu budżetowania operacyjnego dla funkcjonowania przedsiębiorstw, pojawia pytanie o to, w jaki sposób powinien być zaprojektowany jednoznaczny i uniwersalny sposób oceny budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Wzięcie udziału w tej dyskusji, poparte przeprowadzonymi badaniami,

jest dowodem godnej pochwały odwagi Doktorantki, piszący te słowa ceni bowiem prace badawcze, które podejmują ważne i kontrowersyjne tematy.

W ocenie rozpraw doktorskich podstawowe znaczenie mają warunki określone w **Ustawie o stopniach naukowych i tytule naukowych z 14 marca 2003 roku z późniejszymi zmianami**. Rozpatrując z tej perspektywy recenzowaną rozprawę, stwierdzam, że odpowiada ona wymogom ustawowym. Fakt ten pozwala mi wnioskować o dopuszczenie mgr Żanetę Pietrzak do publicznej obrony rozprawy.

Podstawę tego wniosku tworzą dwie zasadnicze przesłanki. Po pierwsze, mgr Pietrzak przeprowadziła logicznie spójny wywód, bazujący na pogłębionych badaniach literatury przedmiotu, który to pozwolił na sformułowanie założeń nowego modelu oceny sukcesu wykorzystania systemu budżetowania operacyjnego. Teoretyczne podstawy tego autorskiego modelu zawierają zarówno założenia wstępne w kontekście modelu wyjściowego, jak i kwestie dotyczące definicji wyróżnionych w modelu zmiennych. Po drugie, Doktorantka przeprowadziła interesujące badanie, którego wyniki rzucają nowe światło na ocenę sukcesu budżetowania operacyjnego w polskich przedsiębiorstwach. Należy podkreślić, że badania te bazują na oryginalnych danych zebranych w trakcie obszernego badania kwestionariuszowego. Czas i wysiłek włożony przez Doktorantkę w zgromadzenie materiału badawczego świadczy o jej pozytywnej motywacji do prowadzenia pracy naukowej.

Dalsza część recenzji składa się z trzech podpunktów. W pierwszym z nich prezentuję krótką charakterystykę rozprawy. W drugiej, przedstawiam ocenę pracy koncentrując się na jej atutach, które pozwoliły mi sformułować ogólnie pozytywną ocenę rozprawy oraz przedstawiam uwagi natury polemicznej. W części tej przedstawiam również kwestie szczegółowe, które mogłyby stać się przedmiotem dyskusji bezpośredniej podczas publicznej obrony rozprawy. Podpunkt trzeci podsumowuje recenzję.

I. Logika i zawartość rozprawy

Rozprawa składa się ze wstępu, czterech rozdziałów merytorycznych oraz zakończenia. Całość pracy obejmuje 205 stron, przy czym część zasadnicza, bez załączników, składa się z 172 stron. Na uwagę zasługuje liczba aż 443 przypisów do źródeł literaturowych wykorzystanych w rozprawie. Tak szerokie ujęcie literatury przedmiotu dobrze świadczy o przeprowadzonych przez doktorantkę badaniach materiałów źródłowych.

We wstępie Doktorantka zarysowuje uzasadnienie podjęcia tematu rozprawy, cel pracy oraz omawia układ logiczny prowadzonych rozważań. Głównym celem pracy było zbadanie związku między oceną sukcesu systemu budżetowania operacyjnego a czynnikami określającymi jakość, zarówno samego systemu jak i informacji przez niego generowanych. Realizacja takiego celu badawczego, zdaniem Doktorantki, jest szczególnie ważne dlatego, że zarządzanie przedsiębiorstwem uzależnione jest od wiarygodnych i dokładnych informacji, które powinny być dostępne w odpowiednim czasie. We wstępie zarysowano również pytanie badawcze: jakie czynniki determinują ocenę sukcesu budżetowania operacyjnego, a także w jaki sposób można dokonać pomiaru oraz późniejszej oceny wykorzystania/sukcesu budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwach w Polsce? W części tej przedstawiana została teza główna pracy oraz trzy hipotezy cząstkowe, których weryfikacja miała na celu znalezienie odpowiedzi na główne pytanie badawcze rozprawy. Teza główna brzmi: „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.” Hipotezy badawcze są wyraźnie powiązane z tezą główną, co należy ocenić pozytywnie z perspektywy logiki rozprawy. W tym miejscu warto przedstawić dokładną treść stawianych hipotez, w części przedstawiającej uwagi polemiczne autor niniejszej recenzji chciałby bowiem odnieść się do kwestii adekwatności doboru metod badawczych do weryfikacji stawianych hipotez. I tak:

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.

Wstęp zawiera również strukturę pracy oraz koncepcję przeprowadzonych badań własnych Doktorantki.

Rozdział pierwszy, pełniący w pewnym sensie rolę rozszerzonego wstępu, podzielony został na trzy części tematyczne. Doktorantka prezentuje w nim charakterystykę budżetowania operacyjnego jako metody rachunkowości zarządczej wspierającej zarządzanie organizacją. Wielowymiarowe przedstawienie budżetowania umożliwiło całościowe

przeanalizowanie badanego zjawiska zarówno w świetle krytyki tradycyjnej koncepcji budżetowania, jak i korzyści, jakie osiągają przedsiębiorstwa w efekcie wykorzystywania narzędzi budżetowania operacyjnego. W ostatniej części pierwszego rozdziału Doktorantka zaprezentowała kierunki badań empirycznych w zakresie budżetowania operacyjnego z uwzględnieniem dorobku krajowej oraz zagranicznej literatury przedmiotu.

Rozdział drugi rozprawy został poświęcony problematyce oceny wykorzystania budżetowania operacyjnego rozumianego w rozprawie jako sukces systemu budżetowania. W części tej Doktorantka przedstawia krytyczną analizę literatury przedmiotu, która pozwoliła jej na zarysowanie podstaw dla identyfikacji i pomiaru oceny wykorzystania/sukcesu budżetowania operacyjnego. W ostatniej części rozdziału drugiego zaprezentowano wybrane badania empiryczne z zakresu oceny sukcesu wykorzystania budżetowania operacyjnego, co dało podstawę do bardziej szczegółowego określenia luki badawczej.

Rozdział trzeci prezentuje autorski model oceny wykorzystania/sukcesu budżetowania operacyjnego. Wprawdzie podstawą budowy tego modelu był model sukcesu systemu informacyjnego opracowany przez DeLone'a i McLeana (1992), jednak to Doktorantka zarysowała teoretyczne podstawy autorskiego rozwiązania, które zawierają zarówno założenia wstępne w kontekście modelu wyjściowego, jak i definicje wyróżnionych w nim zmiennych (np. jakość systemu, jakość informacji, wykorzystanie systemu, satysfakcja użytkowników, wpływ indywidualny oraz wpływ organizacyjny). Na tym etapie dla każdej ze zdefiniowanych zmiennych określono sposób jej definicji i pomiaru, co dało podstawy do przygotowania kwestionariusza ankietowego. Warto zauważyć, że w rozdziale tym Doktorantka podjęła próbę określenia relacji pomiędzy poszczególnymi zmiennymi. Wydaje się to szczególnie ważne w kontekście postawionych hipotez, które zakładają istnienie wpływu a nie jedynie współzależności poszczególnych zjawisk. Takie ujęcie problematyki daje podstawę do dyskusji na temat tego, czy rzeczywiście opisane zmienne wpływają, czy tylko współzależą, a jeśli wpływają, to jaki jest rzeczywisty kierunek tego wpływu.

Rozdział czwarty prezentuje wyniki własnych prac badawczych Doktorantki. W części pierwszej rozdziału przedstawiona jest ogólna charakterystyka badanej zbiorowości. Na uwagę zasługuje fakt, że badanie jest przeprowadzone na podstawie zebranych kwestionariuszy z aż 275 przedsiębiorstw. Tak duża próba dała możliwość wykorzystania narzędzi statystycznych w procesie opisu i badania współzależności zjawisk (m.in. standardowe miary statystyki opisowej, miary korelacji, statystyki istotności, kalkuleacje współczynników Alfa Cronbacha, test U Manna-Whitneya). W tym miejscu należy podkreślić jednak, że wykorzystane metody badawcze pozwalają na weryfikację hipotez na temat

istnienia współzależności zmiennych, nie dają jednak podstawy do oceny ich wzajemnego wpływu. Zgodnie jednak z interpretacją zaprezentowaną w rozprawie wyniki przeprowadzonego badania wykazały, że najsilniejszy „wpływ” na sukces budżetowania operacyjnego miała jakość generowanych informacji, podobną siłą charakteryzuje się relacja między zmiennymi charakteryzującymi sukces budżetowania operacyjnego, a jakością systemu i jakością informacji. Tym samym wyniki analizy, według Doktorantki, dowodzą pozytywnej weryfikacji hipotez H2 i H3.

Zakończenie zawiera podsumowanie wraz z wnioskami końcowymi odnośnie przeprowadzonych badań literaturowych i empirycznych oraz ograniczeniami wpływającymi na uzyskane wyniki, a także spostrzeżenia odnośnie możliwości i kierunków dalszych badań i analiz.

II. Ocena rozprawy

Za najbardziej wartościowy element pracy, w którym jednak nie udało się uniknąć pewnych potknięć, uznaję przeprowadzone przez Doktorantkę badanie, zaprezentowane w rozdziale czwartym. Prace empiryczne objęły wyniki analizę statystyczną oraz interpretację danych uzyskanych w drodze badania kwestionariuszowego skierowanego do blisko 300 osób pracujących w komórkach budżetowych lub też korzystających z informacji z systemu budżetowania przedsiębiorstw. Przeprowadzenie przez Doktorantkę tak obszernych badań świadczy o żywym zainteresowaniu tematem roli systemu budżetowania operacyjnego w zarządzaniu przedsiębiorstwami. Omawiane badanie pozwoliło na identyfikację czterech zmiennych umożliwiających pomiar i ocenę poziomu sukcesu budżetowania operacyjnego oraz dwóch zmiennych warunkujących ten sukces. Sposób wykorzystania narzędzi statystycznych, umiejętność stosowania odpowiednich testów w procesie weryfikacji hipotez częściowych, interpretacja wyników, nie budzą wątpliwości w zakresie przygotowania warsztatowego Doktorantki do prowadzenia samodzielnych badań naukowych. Uzyskane w wyniku badań wnioski mają nie tylko charakter poznawczy, ale również mogą posłużyć, na podstawie zidentyfikowanych zmiennych, do formułowania zaleceń na temat działań zarządczych, które należy podjąć, aby zapewnić sprawne funkcjonowanie i tym samym sukces systemu budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie.

Jak już wskazałem, sposób przeprowadzenia badania daje także podstawę do formułowania uwag o charakterze polemicznym i krytycznym.

Jedną z kwestii, na którą należy w tym miejscu zwrócić uwagę, jest zagadnienie reprezentatywności badania. Zgodnie z opisem przedstawionym w rozdziale czwartym kwestionariusz był kierowany, w zasadniczej większości, do osób pracujących lub blisko związanych z funkcjami controllingu w przedsiębiorstwach (uczestnicy szkoleń, kursów i studiów podyplomowych z zakresu rachunkowości zarządczej), a przez to uzyskane wyniki nie uwzględniają w odpowiednim zakresie percepcji odbiorców informacji budżetowych, którzy nie są blisko związani z działami finansowymi. Wydaje się, że przebadanie takiej grupy odbiorców informacji generowanej przez system budżetowania operacyjnego, mogłoby wskazać na większą wagę innych czynników niż te, na które wskazują uzyskane wyniki. Zdaję sobie oczywiście sprawę, że skierowanie kwestionariusza do osób niezwiązanych z funkcją controllingu oznacza w praktyce inne badanie niż to zaprezentowane w rozprawie, niemniej jednak o sukcesie systemu budżetowania operacyjnego, podobnie jak i każdego innego systemu funkcjonującego w przedsiębiorstwach, decyduje satysfakcja użytkowników końcowych generowanych informacji, a nie percepcja pracowników działów z zajmujących się obsługą systemu budżetowania operacyjnego. Pozostawiając tę kwestię do ewentualnej dyskusji bezpośredniej, chciałbym poznać zdanie Doktorantki, na to, czy według niej, skierowanie kwestionariuszy do grupy użytkowników końcowych wpłynęłoby, i potencjalnie jak, na uzyskiwane wyniki badań?

Drugą kwestią w obszarze przeprowadzonego badania empirycznego, na którą należy zwrócić uwagę, jest nieprecyzyjna interpretacja uzyskanych wyników. Doktorantka kilkakrotnie, również w hipotezach badawczych, używa sformułowania „wpływ” w celu opisanie relacji pomiędzy badanymi zmiennymi. I tak przykładowo, hipoteza druga stanowi, że jakość systemu ma pozytywny wpływ na ocenę wykorzystania/sukces budżetowania operacyjnego. Jednocześnie w analizie informacji uzyskanych w drodze badania ankietowego nie zostały wykorzystane żadne metody pozwalające na badanie wpływu danej zmiennej na inną zmienną. Należy w tym miejscu zauważyć, że wykorzystywana przez Doktorantkę analiza korelacji polega na zbadaniu czy dwie zmienne są ze sobą istotnie statystycznie powiązane. Innymi słowy, współczynnik korelacji pozwala określić jedynie, w jaki sposób jakiegokolwiek dwie cechy lub atrybuty współwystępują ze sobą, nie daje natomiast podstaw do prowadzenia analiz zjawisk w ujęciu przyczynowo – skutkowym. Tak więc poprzez analizę korelacji nie można uzyskać informacji, która zmienna wpływa na którą. W tym miejscu pojawia się również pytanie, czy zarówno model teoretyczny, jak i przedstawione wyniki badań empirycznych nie cierpią na tzw. problem pominiętych zmiennych, nie da się bowiem wykluczyć, że na ocenę wykorzystania/sukces budżetowania operacyjnego mają wpływ nie

tylko te czynniki, które zostały przedstawione w badaniu. Współczynnik korelacji nie pozwala również na sprawdzenie, jak zmienne uznane za zmienne wpływające na dane zjawisko (zmienne objaśniające) mają łączny wpływ na zmienną zależną. Oczywiście przedstawiony w rozdziale trzecim autorski model oddziaływania poszczególnych zmiennych na sukces systemu budżetowania operacyjnego zarysowuje logiczny kierunek wpływu poszczególnych zmiennych, niemniej jednak użycie jedynie współczynnika korelacji jako podstawowego narzędzia weryfikującego postawione w pracy hipotezy, należy uznać za daleko idące uproszczenie metodyczne. W tym kontekście chciałbym prosić Doktorantkę o ustosunkowanie się podczas obrony do kwestii doboru metody badawczych oraz przyczyn, dla których nie wykorzystwała w badaniach metod, które pozwalałyby na jednoznaczne określenie kierunku oddziaływania poszczególnych zmiennych. Kończąc dyskusję nad architekturą badania zaprezentowanego w rozprawie warto również zaznaczyć, że uzyskane wysokie i statystycznie istotne współczynniki korelacji pomiędzy zmiennymi określającymi jakość systemu budżetowania i jakość informacji a ocenę wykorzystania/sukcesu wdrożonego systemu budżetowania operacyjnego wydają się być w sposób naturalny skorelowane, bo przecież naturalną jest sytuacja, w której respondent wysoko oceniający zmienne określające poszczególne elementy systemu budżetowania w jego przedsiębiorstwie, również wysoko będzie oceniał jego sukces.

Jak już zaznaczyłem we wstępie do recenzji, drugim elementem, który daje podstawę do pozytywnej oceny recenzowanej rozprawy jest wywód teoretyczny zakończony sformułowaniem teoretycznego modelu sukcesu budżetowania operacyjnego. Część teoretyczna dysertacji nie tylko pozwala na zapoznanie się z tradycyjną koncepcją budżetowania operacyjnego i jego krytyką, ale w sposób klarowny przedstawia koncepcję sukcesu oraz możliwości w zakresie jego pomiaru i oceny. Teoretyczne założenia opracowanego modelu wraz z przedstawieniem podstaw autorskiego modelu sformułowane zostały na podstawie dogłębnego przeglądu, uporządkowania i zestawienia literatury przedmiotu, co samo w sobie stanowi wkład naukowy Doktorantki. Wskazując na pewne mankamenty części teoretycznej pracy warto, moim zdaniem, podnieść kwestie nie dość precyzyjnie zarysowanej logiki wywodu we wstępie rozprawy, szczególnie w zakresie powiązania metod badawczych z możliwością badania wpływu poszczególnych zmiennych na sukces budżetowania operacyjnego.

Pozytywną cechą pracy jest to, że każdy rozdział jest zakończony podsumowaniem najważniejszych ustaleń, które ukazuje związki pomiędzy już omówionymi zagadnieniami a

tymi prezentowanymi w kolejnej części pracy. Taki sposób prowadzenia rozważań ułatwia śledzenie toku rozumowania, podkreśla współzależność ustaleń badawczych, a także świadczy o dojrzałości Doktorantki w zakresie przygotowywania tekstów naukowych.

III. Podsumowanie

Recenzowana rozprawa, jak już wspominałem, spełnia, w moim przekonaniu, wymogi ustawowe. Dowodzi ona bowiem dobrej znajomości przez Doktorantkę literatury przedmiotu z zakresu oceny efektywności oraz sukcesu funkcjonowania systemów controllingu operacyjnego w przedsiębiorstwie. Zgłoszone uwagi nie zmieniają mojej opinii na temat rozprawy mgr Żanety Pietrzak. W mojej ocenie Doktorantka prawidłowo zidentyfikował lukę badawczą, umiejętnie, choć nie bez potknięć, postawiła problem, w sposób odpowiedni dobrała materiał badawczy. Atuty recenzowanej pracy, w mojej ocenie, przeważają nad dostrzeżonymi w trakcie jej lektury niedostatkami.

Podsumowując, wnoszę o dopuszczenie mgr Żanetę Pietrzak do publicznej obrony rozprawy doktorskiej.



Paweł Mielcarz

Literatura

- 1) **DeLone, W. H., McLean, E. R. (1992).** Information systems success: The quest for the dependent variable. *Information systems research*, 3(1), 60-95.
- 2) **Jensen, M. (2001).** Corporate budgeting is broken - let's fix it, *Harvard Business Review* Vol. 79 Issue 10, s. 94-101.