

Częstochowa, 16 maja 2023 r.

Prof. dr hab. Jolanta Chluska
Wydział Zarządzania
Politechnika Częstochowska

Recenzja

pracy doktorskiej mgr Beaty Kotowskiej pt. „Koncepcja sprawozdawczości zintegrowanej mikro i małych przedsiębiorstw” napisanej pod kierunkiem naukowym promotora prof. dr hab. Teresy Martyniuk oraz promotora pomocniczego dr hab. Ewy Wycinki, prof. uczelni

1) Podstawa recenzji

Podstawę recenzji stanowi pismo E001/6110/33/2023 z dnia 20 kwietnia 2023 r. dr hab. Przemysław Borkowski profesora Uniwersytetu Gdańskiego, Przewodniczącego Rady Dyscypliny Ekonomia i Finanse Uniwersytetu Gdańskiego w Gdańsku, powiadamiające o powołaniu mnie przez Radę Dyscypliny Ekonomia i Finanse Uniwersytetu Gdańskiego w Gdańsku na posiedzeniu w dniu 20 kwietnia 2023 r. na recenzenta rozprawy doktorskiej mgr Beaty Kotowskiej pt. „Koncepcja sprawozdawczości zintegrowanej mikro i małych przedsiębiorstw” napisanej pod kierunkiem naukowym promotora prof. dr hab. Teresy Martyniuk oraz promotora pomocniczego dr hab. Ewy Wycinki, prof. uczelni w dziedzinie nauk ekonomicznych w dyscyplinie finanse.

Podstawą prawną recenzji jest Ustawa z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki, (Dz.U. z 2017 r. poz. 1789 z późn. zm.) w zw. z art. 179 ust. 2 i 3 Ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. poz. 1669 z późn. zm.).

2) Tematyka pracy, jej cel oraz zakres

Zakres obowiązków podmiotów gospodarczych sektora mikro i małych przedsiębiorstw w zakresie generowania informacji ekonomiczno-finansowych, szczególnie sprawozdawczych, na potrzeby zarządzania podmiotami jak również procesów decyzyjnych innych interesariuszy ewoluuje i stawia coraz to nowe wyzwania. Informacja o wynikach działalności podmiotów, zwłaszcza w zakresie ich zrównoważonego rozwoju jest podstawą podejmowanych działań w zakresie sterowania ich rozwojem zarówno w skali mikro jak i w skali makro. Jest także

h

podstawą procesów planistycznych i kontrolnych działalności operacyjnej i strategicznej, szczególnie restrukturyzacyjnych i własnościowych. Ważne są także wnioski z analizy osiągnięć mikro i małych podmiotów będących podmiotami podejmowanych działań w zakresie zrównoważonego rozwoju, zrealizowanych w okresach poprzednich jak i planowanych do realizacji.

Przedstawiona do recenzji praca doktorska mgr Beaty Kotowskiej dotyczy sprawozdawczości zintegrowanej mikro i małych przedsiębiorstw dla potrzeb ich zrównoważonego rozwoju, i wpisuje się w nurt badań możliwych rozwiązań zarówno legislacyjnych jak i koncepcyjnych takiego raportowania.

Ze względu na aktualność problematyki naukowej oraz potencjalne możliwości zastosowań, podjęte w pracy doktorskiej badania należy uznać za celowe i uzasadnione.

Jak deklaruje Autorka, głównym celem rozprawy było *zaproprowanie koncepcji sprawozdawczości zintegrowanej przedsiębiorstw sektora MMP dla potrzeb ich zrównoważonego rozwoju*. Autorka rozprawy stawia także pytanie badawcze: „czy istnieją opracowania proponujące gotowe wzorce sporządzania raportów dotyczących ujawnień informacji finansowych i niefinansowych przez mikro i małe podmioty.” (str. 6) Z badań przeprowadzonych przez Autorkę wynika, że „brakuje opracowań, wytycznych i uniwersalnych wzorców raportowania informacji finansowych i niefinansowych, które mogłyby z powodzeniem być wykorzystane przez mikro i małe podmioty różnych branż, co pozwalałoby na dokonywanie porównań zarówno w skali krajowej, jak i międzynarodowej”. Autorka zdefiniowała także cele pomocnicze:

- 1) identyfikacja specyficznych cech sektora MMP,
- 2) diagnoza potrzeb informacyjnych interesariuszy sektora MMP,
- 3) rozpoznanie obowiązkowych i dobrowolnych ujawnień w sprawozdawczości biznesowej sektora MMP w Polsce oraz wybranych krajach Europy,
- 4) ocena zakresu stosowanych ujawnień przez sektor MMP w Polsce na tle międzynarodowym,
- 5) przedstawienie i ocena stanu stosowania zrównoważonego rozwoju przez sektor MMP w Polsce,
- 6) zaprojektowanie ram systemu sprawozdawczości dla sektora MMP w warunkach zrównoważonego rozwoju. (str. 6)

Moim zdaniem, cele pracy zawierają elementy nowości i zostały sformułowane właściwie.

W pracy przyjęto główną hipotezę badawczą: „zakres i jakość informacji sprawozdawczej ma wpływ na zrównoważony rozwój przedsiębiorstw sektora MMP” oraz 8 hipotez pomocniczych:

- „1) faza rozwoju przedsiębiorstwa, jego struktura organizacyjna i forma prawna warunkują sposób generowania informacji sprawozdawczej dla potrzeb zrównoważonego rozwoju,
- 2) idea zrównoważonego rozwoju coraz częściej wpisuje się w misję i strategię rozwoju przedsiębiorstw sektora MMP,
- 3) zakres obowiązkowych ujawnień informacji przez sektor MMP wybranych krajach Europy jest zróżnicowany,
- 4) informacja sprawozdawcza przedsiębiorstw sektora MMP ma wpływ na ich zrównoważony rozwój,
- 5) przedsiębiorstwa sektora MMP w Polsce nie wykorzystują w pełni informacji sprawozdawczej dla potrzeb zrównoważonego rozwoju,
- 6) informacje generowane przez sektor MMP w Polsce skoncentrowane są na rozliczanie się z budżetem,
- 7) mikro i małe przedsiębiorstwa są zainteresowane raportowaniem niefinansowym zrównoważonego rozwoju,
- 8) zakres ujawnień oraz potrzeby informacyjne interesariuszy mikro i małych przedsiębiorstw są odmienne niż w przedsiębiorstwach średnich i dużych.” (str. 7)

Hipotezy uważam za interesujące i sformułowane prawidłowo. Postawione hipotezy jak i sposób ich weryfikacji świadczą o dobrej znajomości analizowanych przez mgr Beatę Kotowską kwestii.

Przedmiotem rozprawy była ocena raportowania informacji finansowych i niefinansowych w mikro i małych podmiotach gospodarczych.

Podmiotem badań były mikro i małe jednostki w Polsce i wybranych krajach.

Rozprawa obejmuje 202 strony tekstu, zawiera 71 zestawień tabelarycznych, 9 schematów, 7 rysunków, 5 wykresów oraz 19 załączników. Bibliografia obejmuje 201 pozycji, w tym 36 obcojęzycznych (18%) oraz 101 aktów prawnych i innych źródeł. Przegląd literatury dotyczącej dotychczasowego stanu wiedzy w obszarze tematycznym pracy uważam za kompletny i wyczerpujący.

Praca składa się ze wstępu, czterech rozdziałów i zakończenia. Wstęp do rozprawy zawiera niezbędne charakterystyki metodyki badań. Mgr Beata Kotowska prezentuje cele rozprawy, hipotezy, przyjęte metody i narzędzia badawcze. Autorka prezentuje także przesłanki, które miały wpływ na podjęcie badań w zakresie raportowania informacji ukierunkowanych na dokonania podmiotów w zakresie zrównoważonego rozwoju. Mgr Beata Kotowska omawia także strukturę i treść pracy. Sprawia to, że wywód rozprawy jest prowadzony w sposób przejrzysty i uporządkowany.

W rozdziale pierwszym pt. „Cechy sektora mikro i małych przedsiębiorstw w kontekście ich zrównoważonego rozwoju” Autorka rozprawy charakteryzuje cele działalności przedsiębiorstw, z podkreśleniem ich zrównoważonego rozwoju. Przytacza i omawia kryteria podziału podmiotów gospodarczych na mikro i małe podmioty. Potrzeby informacyjne różnych interesariuszy rozpatruje przez pryzmat ich roli i procesów decyzyjnych w mikro i małych podmiotach.

Zaletą tej części pracy jest dogłębna analiza literaturowa uwarunkowań rozwoju podmiotów mikro i małych w Polsce i na świecie. Pojęcie zrównoważonego rozwoju rozpatruje z różnych punktów widzenia w oparciu o literaturę przedmiotu, aktów prawnych, opracowań sektorowych oraz międzynarodowych. Nawiązuje także do kontekstu historycznego kształtowania się pojęcia „zrównoważony rozwój”. Analizy ilustruje tabelami, rysunkami, co czyni przekaz czytelnym i jasnym. Dogłębna analiza aktów prawnych towarzyszących zestawieniom kryteriów, podziałów, form organizacyjno-prawnych oraz danych statystycznych świadczy o gruntownej wiedzy Autorki dysertacji o specyfice sektora, będącego podmiotem badań. Problemy funkcjonowania mikro i małych podmiotów rozpatruje w kategoriach szans i zagrożeń, z odniesieniem do ich cyklu życia. Trafnie i problemowo omawia Autorka oczekiwania interesariuszy informacji płynących ze sprawozdawczości mikro i małych podmiotów uznając koncepcję interesariuszy za podstawę zrównoważonego rozwoju.

W rozdziale 2. „Informacja sprawozdawcza sektora mikro i małych przedsiębiorstw dla potrzeb zrównoważonego rozwoju” scharakteryzowano ewolucję sprawozdawczości sektora mikro i małych przedsiębiorstw w Polsce oraz wybranych krajach Europy Środkowo-Wschodniej. Istotny obszar stanowi omówienie standardów i regulacji Unii Europejskiej dotyczących raportowania zrównoważonego rozwoju. Dokonano także przeglądu literaturowego związanego z raportowaniem i ujawnieniami niefinansowymi mikro i małych jednostek.

Zaletą tej części pracy jest uporządkowana i krytyczna analiza sprawozdawczości podmiotów mikro i małych z podziałem ujawnień na obowiązkowe i dobrowolne. Analiza sprawozdawczości bazowała na aktach prawnych, materiałach historycznych, opracowaniach literaturowych. Na tle rozwiązań Unii Europejskiej oraz komentarzy z opracowań literaturowych prezentuje Autorka ewolucję polskich rozwiązań ustawy o rachunkowości w kontekście raportowania niefinansowego (str. 70). Interesujące poznawczo jest omówienie regulacji prawnych oraz praktyki raportowania niefinansowego w krajach Europy Środkowo-Wschodniej. Rozważania te stanowią istotne tło do badań empirycznych przeprowadzonych w tych krajach. Oprócz analiz własnych Autorka dysertacji przytacza wyniki badań i poglądy na temat stosowania standardów certyfikacji i raportowania zrównoważonego rozwoju innych badaczy (str. 96, 97, 109-

117). Konkludując słusznie zauważa Autorka, że „idea zrównoważonego rozwoju coraz częściej wpisuje się w misję i strategię rozwoju przedsiębiorstw, a interesariusze coraz częściej oczekują takich postaw nawet wśród mikro i małych podmiotów. Ma to wpływ na przygotowywaną informację sprawozdawczą, która nie tylko może, ale i musi zacząć uwzględniać kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem. To z kolei zaczyna determinować ilość i jakość informacji ujawnianych przez przedsiębiorstwa” (str. 118, 119).

Rozdział 3. „Ocena stanu ujawnień informacji sprawozdawczej przez sektor mikro i małych przedsiębiorstw – wyniki badań empirycznych” to rozdział empiryczny. Autorka przeprowadza w nim analizę i ocenę obowiązkowych i dobrowolnych ujawnień informacji sprawozdawczych przez mikro i małe przedsiębiorstwa. Opisuje także etapy przeprowadzonego badania, w tym przeprowadzonych badań ankietowych.

Zaletą tej części pracy jest gruntowny opis zaplanowanych i przeprowadzonych badań. Na podkreślenie zasługuje staranne opracowanie materiału badawczego i jego prezentacja w formie tabelarycznej i graficznej. Każdy etap analizy podsumowano, syntetycznie formułując wnioski w ujęciu problemowym. Badania i analizy postrzegam jako przemyślane, kompletne i interesujące poznawczo z punktu widzenia tematu dysertacji.

W rozdziale 4. „Propozycja ram systemu sprawozdawczości sektora mikro i małych przedsiębiorstw” Autorka zaprezentowała własną koncepcję ram systemu sprawozdawczości mikro i małych przedsiębiorstw. Omówiła także obszary wykorzystania zasad zrównoważonego rozwoju przez ten sektor oraz korzyści jakie płyną z podejmowania trudu raportowania niefinansowego bazującego na idei zrównoważonego rozwoju. Autorka dysertacji prezentuje własny pogląd na system sprawozdawczości zintegrowanej zrównoważonego rozwoju.

Rozdział 4. postrzegam jako ważny i interesujący z perspektywy konstrukcji ram systemu raportowania informacji niefinansowych w mikro i małych przedsiębiorstwach niezależnie od ich wielkości, branży, z uwzględnieniem formy prowadzonej ewidencji finansowo-księgowej.

Zakończenie zawiera wnioski, wypływające z przeprowadzonych badań, podkreślające realizację celów pracy, weryfikację hipotez oraz osiągnięcia Autorki wynikające z pracy. Zawiera także kierunki dalszych badań.

3) Wyniki badań oraz wnioski

Weryfikacja hipotez pracy jak również osiągnięcie jej celów było możliwe dzięki właściwemu zastosowaniu metod i technik badawczych. Dla zweryfikowania hipotez Autorka dysertacji deklaruje takie metody badawcze jak:

- „1) analiza krytyczna piśmiennictwa krajowego i zagranicznego (monografii, artykułów i referatów, opublikowanych wyników badań) z zakresu sprawozdawczości finansowej mikro i małych przedsiębiorstw, sprawozdawczości niefinansowej oraz zrównoważonego rozwoju,
- 2) analiza aktów prawnych, Dyrektyw Unii Europejskiej i standardów,
- 3) metoda dedukcji i indukcji – metody wnioskowania dedukcyjnego i indukcyjnego wykorzystane w trakcie studiów literaturowych oraz analizy stosowanych rozwiązań w zakresie prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym,
- 4) metoda opisowa i porównawcza, które zastosowano podczas omawiania podmiotu i przedmiotu rozprawy,
- 5) analiza i synteza, które wykorzystano przy omawianiu wyników ankiety badawczej i sformułowaniu wniosków z niej płynących,
- 6) badania ankietowe przeprowadzone wśród dwóch grup wybranych mikro i małych przedsiębiorstw w Polsce na podstawie opracowanego przez autorkę rozprawy narzędzia badawczego w postaci kwestionariusza ankiety w języku polskim,
- 7) badania ankietowe przeprowadzone w wybranych mikro i małych podmiotach na Litwie, Łotwie i Rumunii na podstawie opracowanego przez autorkę rozprawy narzędzia badawczego w postaci kwestionariusza ankiety w języku angielskim.” (str. 8, 9)

Podstawą badań empirycznych były badania ankietowe. Ich celem była diagnoza zakresu stosowanych ujawnień sprawozdawczych w mikro i małych podmiotach, ocena zakresu stosowanych ujawnień sprawozdawczych w sektorze MMP oraz ocena stanu raportowania zrównoważonego rozwoju przez sektor MMP. Przedmiotem badań ankietowych było raportowanie informacji finansowych i niefinansowych przez mikro i małe jednostki. Badaniem objęto 58 mikro i małych podmiotów. Badanie przeprowadzono w okresie XII.2021-I.2022.

Wnioski z badań ankietowych wzbogaciły wiedzę Autorki dysertacji na temat możliwych uwarunkowań autorskiej koncepcji ram systemu sprawozdawczości zintegrowanej dla przedsiębiorstw z sektora mikro i małych przedsiębiorstw (str. 169). Oprócz wątków merytorycznych opracowanych ram, za istotne osiągnięcie Autorki dysertacji postrzegam określenie założeń koncepcyjnych wzorca raportowania informacji niefinansowych, z którymi się w pełni zgadzam. (str. 172) Uzupełnieniem jest wzorzec raportowania informacji niefinansowych w mikro i małych przedsiębiorstwach w formie tabelarycznej (str. 179-183). Po wyodrębnieniu proponowanego zakresu ujawnień oraz ich formy graficznej Autorka dysertacji komentuje je oraz wskazuje publikacje i opracowania pomagające mikro i małym podmiotom w ustaleniach i wyliczeniach szczegółowych. Świadczy to o kompletnym, systemowym i poprawnym

merytorycznie modelowym rozwiązaniu autorskiej koncepcji ram systemu sprawozdawczości zintegrowanej dla przedsiębiorstw z sektora mikro i małych przedsiębiorstw.

W treści rozprawy Autorka wskazuje miejsce i zakres realizacji celów, hipotez, metod badawczych (str. 6, 197-201).

Wnioski prezentowane przez Doktorantkę, zarówno w podrozdziałach jak i w końcowej części rozprawy uważam za przemyślane, logiczne, właściwe z punktu widzenia weryfikowanych hipotez jak i założonych celów.

W pełni zgadzam się z Doktorantką, że cele rozprawy zostały osiągnięte a hipotezy zweryfikowane.

4) Uwagi do pracy

Autorka omawiając w podrozdziale 2.3 Wybrane standardy i regulacje Unii Europejskiej dotyczące raportowania zrównoważonego rozwoju wymienia i omawia różnorodne, stosowane przez podmioty gospodarcze standardy dotyczące raportowania niefinansowego (str. 90-106).

W swoich rozważaniach nie odnosi się Autorka dysertacji do polskiego Standardu Informacji Niefinansowych (SIN), który jest standardem raportowania niefinansowego wypracowanym przez Fundację Standardów Raportowania oraz Stowarzyszenie Emitentów Giełdowych, czyli przez zespół ekspertów posiadających duże doświadczenie w kwestiach raportowania informacji niefinansowych oraz tematyce zrównoważonego rozwoju i odpowiedzialnego biznesu.

Rodzi się więc pytanie, jakie postrzega Autorka dysertacji argumenty za i przeciw stosowaniu polskich rozwiązań w zakresie standardów raportowania niefinansowego?

Za informacje sprawozdawcze odpowiada kierownictwo jednostki. Jak stanowi ustawa o rachunkowości: „Art. 4a 1. Kierownik jednostki oraz członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostki są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe, skonsolidowane sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z działalności oraz sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej spełniały wymagania przewidziane w ustawie.

2. Kierownik jednostki oraz członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostki odpowiadają solidarnie wobec spółki za szkodę wyrządzoną działaniem lub zaniechaniem stanowiącym naruszenie obowiązku wynikającego z ust. 1.”.

Jeśli raportowanie niefinansowe stanie się częścią sprawozdawczości finansowej, jakie formy uwiarygodnienia oraz odpowiedzialności za rzetelność takich informacji sprawozdawczych przewiduje Doktorantka w odniesieniu do autorskiej koncepcji ram systemu sprawozdawczości zintegrowanej dla przedsiębiorstw z sektora mikro i małych przedsiębiorstw?

Drobne błędy językowe nie wpływają istotnie na ogólnie pozytywną ocenę pracy.

h

5) Podsumowanie i wniosek końcowy

Opiniowaną rozprawę doktorską oceniam pozytywnie, mimo uwag, które częściowo mają charakter dyskusyjny.

Doktorantka podejmuje ważny i aktualny temat badawczy oraz wykazuje się dobrą orientacją w przedmiocie badań, a także dużym stopniem samodzielności naukowej i badawczej. Rozprawa jest dowodem na to, że mgr Beata Kotowska potrafi zaplanować i zrealizować badania naukowe przy wykorzystaniu prawidłowo dobranych metod badawczych. Praca stanowi samodzielne rozwiązanie problemu naukowego i świadczy o dużej wiedzy Doktorantki w zakresie nauk ekonomicznych. Na pozytywną ocenę pracy wpływa również znaczenie praktyczne badań i możliwości ich wykorzystania w praktyce raportowania niefinansowego mikro i małych podmiotów. Praca napisana jest w sposób jasny i przejrzysty, poprawnym językiem.

Podsumowując stwierdzam, że opiniowana praca mgr Beaty Kotowskiej pt. „Koncepcja sprawozdawczości zintegrowanej mikro i małych przedsiębiorstw” napisana pod kierunkiem naukowym promotora prof. dr hab. Teresy Martyniuk oraz promotora pomocniczego dr hab. Ewy Wycinki, prof. uczelni, spełnia wymogi stawiane pracom doktorskim, określone w Ustawie z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2017 r. poz. 1789 z późn. zm.), w zw. z art. 179 ust. 2 i 3 Ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. 2018 poz. 1669 z późn. zm.) stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną Doktorantki w dziedzinie nauk ekonomicznych w dyscyplinie finanse, a także umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Wnoszę o dopuszczenie mgr Beaty Kotowskiej do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia doktora.

Mplauza Chluska