



Dr hab. inż. **Roman Kotapski**, prof. UEW  
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wydział Zarządzania  
Katedra Rachunku Kosztów, Zarządzania Podatkami i Controllingu

Wrocław, 12.11.2024 r.

**Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Danuty Kowalskiej  
pt. „Koncepcja rachunku kosztów dla potrzeb zarządzania operacyjnego jednostkami  
świadczącymi usługi badawczo-rozwojowe”**

**Wprowadzenie**

Recenzja niniejsza została opracowana na zlecenie skierowane pismem z dnia 17.10.2024 roku przez Pana dra hab. Leszka Czerwonki prof. UG, Przewodniczącego Rady Dyscypliny Ekonomia i Finanse. Promotorem rozprawy doktorskiej jest Pani prof. dr hab. Teresa Martyniuk, a promotorem pomocniczym dr Marek Ossowski.

**Układ i redakcja recenzowanej rozprawy doktorskiej**

Struktura pracy jest prawidłowa. Praca składa się ze wstępu (zagadnienia wstępne), pięciu rozdziałów, zakończenia (podsumowania i wniosków), spisu literatury, spisu tabel, spisu wykresów oraz spisu rysunków.

Bibliografia liczy 228 pozycji krajowych i zagranicznych, w tym 24 pozycje ze źródeł internetowych oraz akty prawne. Spis tabel liczy 70 pozycji, spis wykresów 11 pozycji, a spis rysunków liczy 37 pozycji. Łącznie praca liczy 310 stron.

Praca pod względem redakcyjnym ogólnie jest prawidłowa. Niemniej rozdziały 2.1 *Pojęcie, funkcje i cele zarządzania operacyjnego* (45 stron) oraz 3.2 *Tradycyjne i współczesne modele rachunku kosztów* (55 stron) są niepotrzebnie i nadmiernie rozbudowane. Być może poszerzały wiedzę Doktorantki, ale z punktu widzenia istotności nic do pracy nie wniosły. W pracy należało tę wiedzę syntetyzować. Jest to jeden z elementów weryfikacji źródeł i wykorzystania ich w pracy naukowej.

Numeracja tabel czy rysunków powinna zawierać się w poszczególnych rozdziałach. Również Recenzent zauważa drobne błędy w pisowni, literówki, używania dużych liter zamiast małych oraz błędy interpunkcyjne. Również nie wszystkie wykresy są osadzone w tekście np. wykres 10, wykres 11, rys. 10. W przypadku powoływania się i umieszczenia autora w tekście najpierw jest imię a potem nazwisko, a nie odwrotnie np. Bieńkowska A. (s. 146). Również tabele z zasady daje się na jednej stronie, a w pracy są nieuzasadnione podzielone tabele na dwóch stronach np. tabela 18 (s. 146-147).

6

### Ocena problemu badawczego i celów rozprawy doktorskiej

Celem głównym rozprawy jest stworzenie koncepcji rachunku kosztów na potrzeby operacyjnego zarządzania podmiotami świadczącymi usługi badawczo-rozwojowe w Polsce. Dla zrealizowania celu głównego pracy sformułowano następujące cele pomocnicze:

1. Zaprezentowanie specyfiki jednostek świadczących usługi B+R (tworzących nową wiedzę) w Polsce.
2. Przedstawienie istotnych w działalności badawczo-rozwojowej obszarów zarządzania operacyjnego.
3. Prezentacja modeli rachunku kosztów możliwych do wdrożenia w jednostkach badawczo-rozwojowych.
4. Ocena funkcjonujących rozwiązań w zakresie rachunku kosztów jednostek badawczo-rozwojowych.
5. Opracowanie propozycji rozwiązań w zakresie rachunku kosztów i mierników oceny efektywności działalności operacyjnej jednostek badawczo-rozwojowych.

Cel pracy jest jak najbardziej uzasadniony. Zarówno naukowo jak i utylitarnie. Jednostki naukowe (uczelnie, instytuty badawcze, ośrodki badawczo-rozwojowe) nie mogą pozostawać poza kalkulacją kosztów swoich działań czy szerzej zarządzania ich kosztami. Wręcz przeciwnie – funkcjonujący w tych jednostkach rachunek kosztów bezwzględnie musi dostarczać informacje na potrzeby zarządzania tymi instytucjami. Musi być on tak skonstruowany, aby można było ocenić działalność tych podmiotów. Zwłaszcza, że badania naukowe w dużej mierze finansowane są ze środków publicznych, a więc pieniędzy podatnika. Tym samym wypracowana metodyka w niniejszej pracy może być elementem bazy wiedzy dotyczącej zarządzania jednostką badawczo-rozwojową.

Cele pomocnicze wyszczególnione w pracy uszczegółwiają cel główny pracy oraz odzwierciedlają układ pracy.

Główna **teza badawcza** rozprawy zawiera się w stwierdzeniu, że *specyfika działalności jednostek badawczo-rozwojowych wymusza opracowanie wzorca rachunku kosztów dostosowanego do potrzeb zarządzania operacyjnego*.

Przyjęta teza w pracy jest jak najbardziej słuszna co do swej istoty. Każda branża jak i każde przedsiębiorstwo jest specyficzne ze względu na otoczenie oraz wymogi prawne działalności. Wypracowane branżowe wzorce mogą przyczynić się do poprawy zarządzania tymi jednostkami, a rachunek kosztów dostarcza specyficznych narzędzi niezbędnych do podejmowania decyzji. Stąd jak najbardziej teza jest uzasadniona.

Dla potwierdzenia tezy głównej Doktorantka przyjęła i sformułowała następujące **tezy pomocnicze**:

1. Charakter działalności jednostek badawczo-rozwojowych, a także silna presja na efektywność jej wyników, stanowią specyficzne środowisko funkcjonowania tych jednostek.
2. Podmioty funkcjonujące w sektorze B+R dla osiągnięcia założonych celów wymagają właściwego zarządzania operacyjnego.
3. W jednostkach badawczo-rozwojowych zasadne jest wykorzystanie modeli rachunku kosztów wspomagających podejmowanie decyzji operacyjnych.
4. Stosowane rachunki kosztów w jednostkach B+R nie dostarczają dostatecznych informacji wspomagających podejmowanie decyzji biznesowych.

5. Właściwie dobrane rozwiązania rachunku kosztów i mierniki efektywności zarządzania operacyjnego wspomagają zarządzanie operacyjne tymi jednostkami.

Zdaniem Recenzenta tych tez jest zbyt dużo. Pierwsze trzy tezy są oczywiste i dotyczą każdej organizacji, instytucji czy przedsiębiorstwa. Wystarczyłoby dwie tezy (4 i 5), które w istocie dotyczą badanych jednostek B+R i ich specyfiki. Wtedy wkładem własnym Doktorantki do dyscypliny finanse oraz wartością dodaną jest rozwój rachunku kosztów dla jednostek B+R. I taki zamiar jest tej pracy, co w jakimś stopniu wypełnia lukę badawczą w tym zakresie.

W pracy wykorzystano następujące metody badawcze: analizę literatury przedmiotu, analizę danych statystycznych i informacji w bazie danych RAD-ON, wnioskowanie indukcyjne i dedukcyjne, metodę syntezy, analizę krytyczną. Wykorzystane narzędzia badawcze są jak najbardziej zasadnie dobrane w celu osiągnięcia celu głównego pracy jak i udowodnienia przyjętej tezy. Dobrane podmioty badań są jak najbardziej uzasadnione i właściwe do realizacji niniejszej pracy.

Podsumowując – Recenzent stwierdza, że **problem badawczy podjęty przez Doktorantkę jest jak najbardziej uzasadniony i aktualny.**

### Ocena merytoryczna rozprawy doktorskiej

W rozdziale pierwszym pt. **Pojęcie, rola i miejsce działalności badawczo-rozwojowej w gospodarce** przedstawiono specyfikę działalności badawczo-rozwojowej, jej rolę i miejsce w gospodarce, regulacje prawne, zasady finansowania oraz organizację sektora usług badawczo-rozwojowych w Polsce. Stanowi on wprowadzenie do obszaru badawczego jakim są instytucje B+R. Bez rozpoznania ich otoczenia i specyfiki działalności trudno opracować koncepcję rachunku kosztów przeznaczoną dla tego typu organizacji.

Układ jak i zawartość rozdziału spełnia swoje założenia. Doktorantka przedstawiła zakres działalności badawczo – rozwojowej z różnych perspektyw, w tym polityki UE oraz krajowej polityki czy też omówionych w pracy przyjętych założeń Polityki Naukowej Państwa (PNP).

Niemniej w podrozdziale 1.2, dotyczących prawnych uregulowań działalności B+R w Polsce, jest część treści, która nie pasuje do tego podrozdziału m.in. Polityka Naukowa Państwa (PNP) której opis raczej powinien się znaleźć w ogólnych zagadnieniach dotyczących działalności B+R (s. 35-39) np. w podrozdziale 1.1 lub też wydzielenie podrozdziałów w zakresie polityki UE oraz ram prawnych w Polsce. W tym rozdziale powinny znaleźć się tylko „twarde” treści jak np. zasady regulacji czy finansowania działalności B+R oraz w ustawach podatkowych. To poprawiłoby przejrzystość samej pracy. Tak Doktorantka niepotrzebnie przeplata treści dotyczące założeń ideowych działalności B+R z zagadnieniami pragmatycznymi tj. rzeczywistymi zasadami funkcjonowania działalności B+R w Polsce. Zwłaszcza, że część badawcza opiera się wyłącznie na podmiotach krajowych.

Również zagadnienia czy też informacje o finansowaniu działalności badawczo – rozwojowej powinna się znaleźć w podrozdziale ogólnym i to w zmniejszonym zakresie. Podrozdział ten nic istotnego nie wnosi do rozpatrywanych zagadnień z punktu widzenia rachunku kosztów. Sytuacja finansowa w zakresie finansowania nauki czy działalności badawczo-rozwojowej jest na ogół znana.

W podrozdziale 1.4 też są niepotrzebne powtórzenia np. charakterystyka sektora B+R (s. 49 a s. 30). Wynika to z braku uporządkowania wątków pracy. Jak już wspomniałem – powinien

być inny podział zakresu omawianych zagadnień. Wtedy byłby jakiś porządek w tym względzie, a tak tworzy się pewien bałagan w zakresie prezentowanej treści i zagadnień.

**Drugi rozdział pt. Zarządzanie operacyjne podmiotami B+R** poświęcono omówieniu zagadnień zarządzania operacyjnego w jednostkach B+R, zarządzania procesami i projektami.

Pierwsza część podrozdziału pt. **Pojęcie, funkcje i cele zarządzania operacyjnego** poświęcona jest definicji i omówienia pojęcia zarządzania, jego podstawowe funkcje (planowanie, organizowanie, motywowanie, kontrolowanie). Doktorantka szczegółowo opisuje istotę i spojrzenie przez różnych autorów na poszczególne funkcje zarządzania (s. 66-79). Krótko charakteryzuje priorytety operacyjne w działalności B+R (s. 80). Następnie przechodzi do tematyki zarządzania procesami gdzie m.in. definiuje pojęcia proces, przedstawia kryteria klasyfikacji procesów oraz narzędzia, zalety i bariery wdrażania zarządzania procesami, w tym jego charakterystykę z punktu widzenia różnych autorów (s. 80-97). Później przechodzi do omawiania zagadnień związanych z zarządzaniem projektami (s. 97-111).

Podrozdział ten liczy łącznie 45 stron. Jest on niepotrzebnie rozbudowany. Zwłaszcza o zagadnienia dotyczące zarządzania oraz zarządzania procesami. Każda organizacja, w tym jednostka naukowa, musi być zarządzana i stosowane są do niej identyczne funkcje zarządzania z uwzględnieniem specyfiki danej jednostki czy też kultury zarządzania. Ten fragment pracy charakteryzuje się zbyt dużymi i zbędnymi treściami. Doktorantka powinna się ograniczyć do wybranych, w rzeczy samej z uwagi na ilość literatury w tym zakresie, pojęć zarządzania, wymienienia podstawowych funkcji zarządzania oraz odesłania do literatury, aby wskazać pewne trendy czy też wieloaspektowość tej materii. Taki podrozdział powinien liczyć nie więcej jak 10-15 stron i skupić się na podstawowych istotnych pojęciach w zakresie zarządzania niezbędnych do prowadzenia wywodu w pracy doktorskiej. **Jedną z cech pracy naukowej jest synteza wiedzy i wybór istotnych jej elementów.** Należy zaznaczyć, że praca jest skupiona na koncepcji rachunku kosztów jednostek badawczo-rozwojowych. Natomiast powinien być odrębny podrozdział dotyczący ogólnych zagadnień zarządzania projektami, który jak najbardziej jest uzasadniony w aspekcie działalności i realizacji przedsięwzięć w zakresie działalności badawczo-rozwojowej.

Podrozdział 2.2 pt. **Charakterystyka działalności podmiotów prowadzących działalność B+R** dotyczy otoczenia zewnętrznego działalności i zasobów jednostek B+R oraz przedstawionych modeli analizy zasobów i analizy kluczowych czynników sukcesu organizacji. Ostatnia część dotyczy ogólnych zagadnień, a nie tylko jednostek prowadzących działalność badawczo-rozwojową. Powinna być zatem częścią ogólnych zagadnień zarządzania organizacją. Ten podrozdział powinien być w zasadzie częścią rozdziału 1.

Podrozdział 2.3 **Zarządzanie operacyjne w jednostkach prowadzących działalność B+R** opisuje główne i pośrednie cele oraz funkcje i zadania zarządzania jednostkami B+R. Jednakże Doktorantka myli funkcje zarządzania (planowanie, motywowanie, organizowanie, kontrolowanie) z zadaniami realizowanymi w procesie zarządzania np. zatrudnianiem pracowników, przypisywaniem zadań pracownikom wynikających z przyjętej struktury organizacyjnej, z alokacją zasobów w organizacji (s. 131-132). Ostatni akapit dotyczy budżetowania jako procesu, który pozwala osiągnąć wytyczone cele (s. 137).

Choć Doktorantka zwraca uwagę, że budżety stanowią istotne narzędzie w zarządzaniu jednostkami B+R, to w dalszej części pracy temu procesowi już nie poświęca więcej miejsca. Budżety są w końcu istotnym elementem zarządzania organizacją jak i elementem zarządzania



projektami / przedsięwzięciami, w tym projektami naukowymi. Zwłaszcza, że Doktorantka w następnym podrozdziale podkreśla znaczenie controllingu w zarządzaniu projektami B+R, a budżety są istotnymi narzędziami funkcjonowania controllingu w organizacji (s. 138-141).

Podrozdział 2.4 pt. **Mierniki oceny zarządzania operacyjnego w podmiotach B+R** zwraca uwagę na rolę controllingu w zarządzaniu podmiotami B+R, a także na istotność i dobór właściwych mierników, co przedstawiono w tabeli 18 (s. 146-147). W dalszej części pracy przedstawiono mierniki oceny dotyczącej realizacji projektów, w tym B+R (s. 147-148) oraz wyspecyfikowaniem wskaźników działalności badawczo-rozwojowej ujętej w tabeli 20 (s. 152-153). Wszystko to składa się na konstrukcję systemu pomiaru w organizacji.

Podsumowując – rozdział ten ma służyć wprowadzeniu do tematyki zarządzania operacyjnego podmiotami B+R. Generalnie rozdział ten spełnił swoje zadanie. Niemniej zauważa się pewną chaotyczność wywodu i wątków, co wynika ze struktury samego rozdziału. Poza tym poszczególne podrozdziały są niepotrzebnie zbyt długie (2.1). Niektóre części powinny być w rozdziale I.

**Rozdział trzeci pt. Istota współczesnego rachunku kosztów** jest poświęcony rachunkowi kosztów z perspektywy ogólnej jak i perspektywy podmiotu świadczącemu usługi w zakresie B+R.

Rozdział 3.1 **Rachunek kosztów, jego funkcje i zadania** przedstawia ogólne zagadnienia rachunku kosztów. Szkoda, że Doktorantka nie przejrzała nowszej literatury w tym zakresie, zarówno naukowej jak i fachowej. Opiera się głównie na starszych pozycjach (tabela 23 s. 160), nie zawsze adekwatnej do rzeczywistości gospodarczej oraz aktualnych badań naukowych w tym zakresie. Pokazuje to choćby ubogie wykazanie funkcji i zadań rachunku kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem (s. 161-162). Również przedstawione w tabeli 24 (s. 163-164) kryteria klasyfikacji kosztów charakteryzują podejście tradycyjne, a nie zarządcze. Poza wskazanymi kryteriami faz cyklu życia produktu i według tworzenia łańcucha wartości. Przedstawione podejście wskazuje na typowy księgowy punkt widzenia Doktorantki aniżeli spojrzenia zarządczego. Poza tym w tej materii, tj. celów niniejszej pracy, nie powinno się tylko odwoływać do ustawy o rachunkowości (s. 175) gdyż to stanowi margines funkcjonowania rachunku kosztów w działalności B+R z punktu widzenia zarządzania czy też osiągnięcia postawionych celów w pracy. Nawet gdyby ten wątek w pracy został pominięty praca by nie straciła na atrakcyjności.

Również kolejna część rozdziału 3.2 pt. **Tradycyjne i współczesne modele rachunku kosztów**, dotycząca tradycyjnych i współczesnych modeli rachunków kosztów, przedstawia tradycyjne ujęcie i do tego typowe księgowe (s. 167-181). Zwłaszcza, że sama Doktorantka pisze, że *tradycyjny rachunek kosztów staje się w coraz większym stopniu niewystarczający do podejmowaniu decyzji zarządczych* (s. 181). W dalszej części rozdziału omawiane są inne modele rachunku kosztów zaliczanych przez Doktorantkę jako nowoczesnych (z czym można polemizować) np. rachunek kosztów działań, rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów cyklu życia produktów, rachunek kosztów klienta (s. 182-207). Te modele są od dawna prezentowane w literaturze naukowej i fachowej oraz w praktyce gospodarczej. Następnie Doktorantka przechodzi do omówienia budżetu kosztów projektu. Niniejszy podrozdział zawiera treści znane z literatury przedmiotu i nie wnosi zbyt wiele do osiągnięcia celów pracy.

Podrozdział 3.3 pt. **Rachunek kosztów w zarządzaniu operacyjnym podmiotami B+R** stanowi wstęp do założeń funkcjonowania rachunku kosztów dla podmiotu B+R.

Rozdział jest nierówny. Jeden rozdział ma 9 stron (3.1) a inny 46 stron (3.2). Świadczy to o tym, że Doktorantka nie potrafi syntetyzować badanego materiału. Niepotrzebnie w pracy przedstawia materiał znany z literatury przedmiotu – wręcz często o charakterze podręcznikowym, który do niniejszej pracy nic nie wnosi. Wystarczyłoby aby Doktorantka odwołała się tylko do literatury oraz przeanalizowała model 12 poziomów dojrzałości w kalkulacji kosztów według IFAC. Zaś w tym aspekcie syntetycznie omówiła w tym rozdziale modele, a także wykorzystanie rachunku kosztów w zarządzaniu organizacją. Ewentualnie skupiłaby się tylko na tych modelach, które mają istotne znaczenie w niniejszej pracy. Jak opisywanym np. rachunku kosztów czy też budżetu kosztów projektów innowacyjnych (s. 205-208). Ten rozdział w zasadzie niewiele wnosi merytorycznie w osiągnięciu celów pracy. Poza podrozdziałem 3.3, który przedstawia założenia rachunku kosztów podmiotu B+R.

**Rozdział czwarty pt. Funkcjonowanie podmiotów realizujących działalność B+R** ma charakter empiryczny. Stanowi swego rodzaju diagnozę aktualnego stanu w obszarze zarządzania i rachunku kosztów w badanych jednostkach. Zaprezentowano w nim informacje o sposobie funkcjonowania oraz o stosowanych przez nie modelach rachunku kosztów.

Pierwsza część dotyczy prezentacji czterech obiektów badawczych (Uczelnia, Instytut PAN, PIB, Inna jednostka) gdzie przedstawiono ich charakterystykę oraz wyniki finansowe. W dalszej części rozdziału zostały przedstawione stosowane rozwiązania zarządzania operacyjnego, w tym wykorzystywanych narzędzi informatycznych. Szkoda, że Doktorantka syntetycznie nie zestawiła mankamentów zarządzania prezentowanych podmiotów B+R w porównaniu z przedsiębiorstwem. Choć o tym wspominała np. że „w żadnej jednostce nie jest prowadzona analiza opłacalności realizowanych projektów” (s. 237). W przedsiębiorstwach raczej jest niespotykane, aby nie analizować opłacalności realizowanych zleceń czy też projektów dla klientów. Tym bardziej, że opisane podmioty B+R głównie finansowane są ze środków publicznych tj. podatnika. Istotnym jest też przedstawienie „dualizmu sprzecznych wymagań” pomiędzy zadaniami sp. z o.o. a jednostką naukową (s. 238-239). Szkoda dla niniejszej pracy, że ten wątek nie został poszerzony przez Doktorantkę.

Z punktu widzenia tematu pracy istotnym elementem jest empiryczna identyfikacja modeli rachunku kosztów stosowanych przez badane podmioty B+R. W tytule podrozdziału 4.3 zamiast modelu raczej powinien być „system rachunku kosztów”. Doktorantka ma oceniać rzeczywisty funkcjonujący system rachunku kosztów, a nie go modelować. Tworzenie jego modelu może być następstwem analizy funkcjonującego rachunku kosztów w organizacji. Zresztą sama pisze to w pierwszym zdaniu: „analiza i ocena systemów rachunku kosztów w wybranych pod kątem ich przydatności do zarządzania oraz wskazanie kierunków doskonalenia” (s. 241).

W dalszej części Doktorantka przedstawia sposób ewidencji kosztów prowadzonych przez badane podmioty B+R. Generalnie wszystkie omawiane jednostki w znacznej części ewidencję kosztów ich działalności mają dostosowaną pod kątem obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej oraz dla potrzeb płatnika, czyli na potrzeby sprawozdawcze instytucji finansujących działalność B+R jak np. NCBR, NCN. Na końcu rozdziału Doktorantka przedstawiła niedomagania rachunku kosztów w omawianych podmiotach.

Podsumowując ostatni podrozdział tj. 4.3 Doktorantka skupiła się tylko na ewidencji kosztów tychże podmiotów. Zatem trudno tu mówić o systemie rachunku kosztów, który obejmuje m.in. planowanie kosztów, kontrolę kosztów, kalkulację kosztów projektów,

zarządcze rachunki wyników. Brak jest też przedstawienia jakiegoś pełnego studium przypadku na przykładzie jednego podmiotu i szczegółowe omówienie w nim funkcjonującego rachunku kosztów, a nie tylko samej ewidencji kosztów. Pokazanie na przykładzie statku, jako studium przypadku, problematyki rachunku kosztów (np. ewidencja, rozliczenie kosztów statku na projekty, rachunek wyników statku, budżet) już przedstawiałoby mankamenty funkcjonującego w tej instytucji rachunku kosztów. A propozycja rozwiązania tych problemów byłoby już dużym wkładem Doktorantki i podnosiłoby jakość merytoryczną niniejszej dysertacji. Stąd też **podczas obrony proszę ten zakres szczegółowo omówić i przedstawić.**

Same pobieżne przeanalizowanie przedstawionych przykładów w pracy w zakresie ewidencji i rozliczania kosztów, w tym zastosowanych kluczy rozliczeniowych, już pokazuje, że jest w nim wiele mankamentów. Opisane rozwiązania są typowe dla tzw. budżetówki i trudno, aby wnosili zbyt wiele do zarządzania operacyjnego podmiotu B+R. Doktorantka w zasadzie pokazała tylko i wyłącznie perspektywę „księgową” rachunku kosztów. Brak jest natomiast przedstawienia jego perspektywy zarządczej, a przynajmniej wskazania jej braków. Ta część w niewielkim stopniu została tylko pokazana (niektóre punkty) w końcowej części rozdziału jako mankamenty rachunku kosztów w tych instytucjach.

**Rozdział piąty pt. Kierunki doskonalenia rachunku kosztów wspomagające zarządzanie operacyjne w podmiotach B+R** poświęcono realizacji celu głównego rozprawy, tj. zaproponowaniu wzorca rachunku kosztów, który umożliwiłby pozyskanie danych do ustalenia mierników efektywnego zarządzania jednostkami badawczo-rozwojowymi.

Pierwsza część rozdziału prezentuje sprawozdania lub ich części dotyczące działalności podmiotów B+R. Jak sama Doktorantka stwierdza w podsumowaniu tej części, że są mało ambitne (s. 277). Zapewne wystarczają na potrzeby sprawozdawczości zewnętrznej, ale na pewno nie dla potrzeb zarządzania operacyjnego tego typu podmiotem. Szkoda jednak, że oprócz przedstawionych wniosków (s. 277) Doktorantka nie omówiła i nie odniosła się chociaż do wybranych zestawień np. w tabeli 59 i 60 (s. 275), które w praktyce zarządzania operacyjnego są bezużyteczne.

Druga część niniejszego rozdziału to propozycja Doktorantki dotycząca zestawu mierników do oceny działalności jednostek naukowych. Ich zakres został przedstawiony w kategorii:

- zasobów,
- procesów,
- projektów,
- rentowności,
- płynności.

Doktorantka przedstawiła tylko propozycję tych mierników, ale już nie przedstawiła możliwości czy też sposobów realizacji ich wyliczenia. Niektóre mierniki trudno w ogóle policzyć np. zwrot z inwestycji w szkoleniu pracowników (*korzyści ze szkolenia / koszty szkolenia*, s. 280). Miernik ten będzie bardzo subiektywny i obawiam się, że tym samym niemiarodajny w zakresie samego zarządzania podmiotem i przez to trudno policzalny. Jak określić korzyści do kosztów szkolenia? Istotne jest też wskazanie możliwości realizacji, a nie tylko wyspecyfikowania tego typu mierników w pracy.

W ostatniej części rozdziału Doktorantka przedstawia własną propozycję modelu rachunku kosztów dla potrzeb zarządzania operacyjnego w podmiotach świadczących usługi B+R.

Ponownie Doktorantka rachunek kosztów „sprowadza” tylko do potrzeb księgowych, a właściwie do ewidencji kosztów (s. 285-291), ale trudno tu mówić o innych elementach rachunku kosztów. Choćby w obszarze planowania, kontrolowania, kalkulacji kosztów i cen czy rentowności projektu czy samego podmiotu. Nie mówiąc już o kształcie budżetów kosztów działalności podmiotów B+R czy też raportowaniu w zakresie kosztów lub też przedstawienia zarządczych rachunków wyników. Nie jest to zatem model całościowy rachunku kosztów podmiotu B+R. W związku z tym **podczas obrony proszę też przedstawić inne elementy rachunku kosztów takie jak np. budżet Akwarium Gdyńskiego, zarządczy rachunek wyników jednostki naukowej.**

#### **Zalety rozprawy doktorskiej**

Podmioty B+R wymagają systemowych zmian w zakresie rachunku kosztów. Stąd też podjęcie takiej tematyki jest jak najbardziej uzasadnione merytorycznie i użytecznym tj. dostarczaniu wiedzy czy też opracowanie praktycznych rozwiązań np. zakładowego planu kont jak w niniejszej pracy. Tylko szkoda, że Doktorantka nie rozwinęła w pracy innych „wątków” rachunku kosztów podmiotów B+R. Jest to na pewno ciekawy obszar badawczy i dotychczas mało eksploatowany. Brak jest bowiem monografii poświęconych całościowo rachunkowi kosztów podmiotom realizującym działalność B+R.

#### **Uwagi krytyczne rozprawy doktorskiej**

Generalnie po przeczytaniu pracy odczuwa się pewien niedosyt w zakresie wykorzystania rachunku kosztów w zarządzaniu podmiotami B+R. Doktorantka patrzy na rachunek kosztów właściwie wyłącznie z pozycji głównego księgowego. Jest to zbyt wąski wymiar rachunku kosztów i do tego nie najważniejszy. W pracy przede wszystkim brakuje przedstawienia studiów przypadków lub choćby przykładów wykorzystania rachunku kosztów w tych podmiotach. Mogłoby to być np. budżet instytucji, kosztorys projektu badawczego i wiele innych.

#### **Konkluzja oceny recenzowanej rozprawy doktorskiej**

Uważam, że rozprawa doktorska mgr Danuty Kowalskiej stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazuje pogłębioną wiedzę teoretyczną Kandydatki w dyscyplinie finanse, jak i umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

**Stwierdzam, że recenzowana rozprawa doktorska mgr Danuty Kowalskiej pt. „Koncepcja rachunku kosztów dla potrzeb zarządzania operacyjnego jednostkami świadczącymi usługi badawczo-rozwojowe” w pełni odpowiada ustawowym wymogom określonym dla rozpraw doktorskich. Wnoszę zatem o dopuszczenie jej do publicznej obrony.**

Roman Kotapcz.