



UNIwersYTET
EKONOMICZNY
W POZNANIU

Prof. dr hab. Marzena Remlein
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
Instytut Rachunkowości i Zarządzania Finansami
Katedra Rachunkowości i Rewizji Finansowej

Poznań, 6 listopada 2024 r.

RECENZJA
rozprawy doktorskiej mgr Danuty Kowalskiej
pt. „Koncepcja rachunku kosztów dla potrzeb zarządzania operacyjnego
jednostkami świadczącymi usługi badawczo-rozwojowe”
przygotowanej na Wydziale Zarządzania
Uniwersytetu Gdańskiego
Promotor: prof. dr hab. Teresa Martyniuk
Promotor pomocniczy: dr Marek Ossowski

Niniejsza recenzja została opracowana w odpowiedzi na pismo Przewodniczącego Rady Dyscypliny Ekonomia i finanse Uniwersytetu Gdańskiego, p. dr hab. Leszka Czerwonki, prof. UG z dnia 17 października 2024r. informujące o powierzeniu mi funkcji recenzenta rozprawy doktorskiej p. mgr Danuty Kowalskiej pt. „Koncepcja rachunku kosztów dla potrzeb zarządzania operacyjnego jednostkami świadczącymi usługi badawczo-rozwojowe”. Jako promotora pracy wskazano p. prof. dr hab. Teresę Martyniuk, natomiast promotorem pomocniczym był dr Marek Ossowski.

1. Ocena problemu badawczego oraz tematu rozprawy

Koszty są podstawową i obiektywną kategorią ekonomiczną, które pełnią istotną rolę zarówno w obszarze sprawozdawczości finansowej, jak i w procesie zarządzania jednostką. Zapotrzebowanie na informacje o kosztach wynika z konieczności racjonalnego prowadzenia działalności, co nierozdzielnie związane jest z oceną efektywności wykorzystania ograniczonych zasobów, które są w dyspozycji określonego podmiotu gospodarczego. Koszty stanowią także istotną rolę w

Katedra Rachunkowości i Rewizji Finansowej
Instytut Rachunkowości i Zarządzania Finansami
al. Niepodległości 10,
61-875 Poznań
tel. + 48 61 854 38 38
krirf@ue.poznan.pl
www.ue.poznan.pl

procesie zarządzania podmiotem, w szczególności zarządzania podstawową działalnością operacyjną. Rachunek kosztów, który jest prowadzony w danej jednostce gospodarczej, aby skutecznie spełniał swoje funkcje musi być właściwie dostosowany do jej specyfiki. Z tego też powodu każda próba opracowania bądź dostosowania rachunku kosztów do konkretnej charakterystyki podmiotu, rodzaju prowadzonej działalności jest pożądana i oceniana pozytywnie.

Szczególną specyfiką charakteryzują się podmioty świadczące usługi badawczo-rozwojowe. Ich podstawowym celem jest niezależne prowadzenie badań naukowych, rozpowszechnianie wyników tych badań, nauczanie oraz transfer wiedzy. To właśnie jednostki badawczo-rozwojowe odgrywają istotną rolę w procesie kreowania innowacji oraz rozwoju nauki, a w konsekwencji rozwoju gospodarczego. Należy jednak podkreślić, iż każde badanie naukowe, w szczególności innowacyjne generuje koszty, które nie w każdym przypadku przyczynią się bezpośrednio do osiągnięcia korzyści ekonomicznych.

Przywołane powyżej argumenty uzasadniają potrzebę prowadzenie badań naukowych w odniesieniu do rachunku kosztów dla potrzeb zarządzania operacyjnego jednostkami świadczącymi usługi badawczo-rozwojowe. Doktorantka dostrzegła ten problem i podjęła udaną próbę jego rozwiązania. Podjęty w recenzowanej pracy problem rachunku kosztów jednostek badawczo-rozwojowych oceniam jako istotny oraz aktualny a podjęcie próby opracowania koncepcji rachunku kosztów na potrzeby zarządzania operacyjnego jednostkami badawczo-rozwojowymi w Polsce jako ambitne wyzwanie.

2. Cel główny, cele pomocnicze i tezy badawcze

Celem głównym rozprawy jest „*stworzenie koncepcji rachunku kosztów na potrzeby operacyjnego zarządzania podmiotami świadczącymi usługi badawczo-rozwojowe w Polsce*” (s. 7).

Ponadto, w rozprawie przyjęto 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 główny jest skorelowany z tematem pracy, identyfikuje podmiot i przedmiot badawczy (tak jak zostało to określone w tytule rozprawy). Drobną uwagę dotyczy użytego w celu głównym określenia „stworzenie” - jest ono prawidłowe, lecz – moim zdaniem – bardziej właściwe (ze względu na rezultat pracy) byłoby „opracowanie”. Natomiast oceniając postawione w rozprawie cele pomocnicze, pragnę podkreślić, iż są one ważnymi problemami badawczymi podjętymi w kolejnych rozdziałach pracy.

Doktorantka sformułowała tezę badawczą rozprawy, zgodnie z którą *„specyfika działalności jednostek badawczo-rozwojowych wymusza opracowanie wzorca rachunku kosztów dostosowanego do potrzeb zarządzania operacyjnego”* (s. 8). Ponadto, tezę główną wspierają 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.

W mojej ocenie zarówno teza główna, jak i tezy pomocnicze zostały sformułowane prawidłowo. Swym zakresem obejmują trzy istotne komponenty rozprawy: specyfiki działalności B+R, rachunku kosztów oraz zarządzania operacyjnego.

Realizacja zamierzonych celów badawczych oraz argumentacja tez badawczych została przeprowadzona przy zastosowaniu metody analizy literatury przedmiotu oraz metody statystyczne, metodę studium przypadku, metodę syntezy oraz wnioskowania indukcyjnego i

dedukcyjnego. Dobór i wykorzystanie przedstawionych metod badawczych oceniam jako prawidłowe.

3. Ocena struktury i zawartości merytorycznej rozprawy

Recenzowana praca została poświęcona rachunkowi kosztów w jednostkach badawczo-rozwojowych i możliwościom jego wykorzystania w procesie zarządzania operacyjnego.

Zasadnicza część pracy to trzy pierwsze rozdziały o charakterze teoretycznym, natomiast rozdziały czwarty i piąty odnoszą się do przeprowadzonych przez Doktoranta badań empirycznych oraz kierunków doskonalenia rachunku kosztów w jednostkach B+R.

Wstęp został przygotowany prawidłowo, zawiera najważniejsze elementy, tj. uzasadnienie tematu pracy, cel główny pracy, cele szczegółowe, tezy badawcze (główną i pomocnicze) oraz krótką prezentację struktury pracy.

Rozdział pierwszy pt. „*Specyfika działalności badawczo-rozwojowej*” (56 stron) został poświęcony podmiotowi rozprawy i zawiera rozważania odnoszące się do działalności badawczo-rozwojowej. W pierwszej kolejności Doktorantka prowadzi rozważania dotyczące istoty i podstaw prawnych działalności B+R. Wiele miejsca poświęcono również organizacji sektora badawczo-rozwojowego w Polsce oraz zasad jego finansowania. W rozdziale zaprezentowano definicje działalności badawczo-rozwojowej oraz jej cechy charakterystyczne, brak jednak autorskiej propozycji lub choćby wskazania, która z zaprezentowanych definicji informacji będzie stosowana w dalszych rozważaniach (definicja jest zawarta w zakończeniu pracy, s. 293). W dalszej części pracy Autorka zaprezentowała podstawy prawne oraz zasady finansowania działalności B+R. Na uwagę zasługuje fakt odwoływania się do zarówno historycznych, jak i aktualnych aktów prawnych. Doktorantka prezentuje także dane dotyczące nakładów na badania i rozwój w Polsce, jak i w innych krajach Unii Europejskiej. Końcowa część rozdziału została poświęcona organizacji sektora B+R w Polsce, w której wyróżniono oraz scharakteryzowano podmioty należące do sektora B+R w Polsce. W treści rozdziału na s. 48 pojawia się (tylko 1 raz) termin „sektor naukowy”, proszę zatem aby podczas publicznej obrony wyjaśnić istotę sektora naukowego i jego relację z sektorem badawczo-rozwojowym.

Rozdział pierwszy oceniam jako istotny, stanowiący podstawę teoretyczną do dalszych badań na temat rachunku kosztów w jednostkach prowadzących działalność badawczo-rozwojową. Ponadto, pragnę podkreślić, że treść teoretyczna została wzbogacona o aktualne dane statystyczne (np. s. 31, 42 i dalsze), co oceniam bardzo pozytywnie. Niewątpliwie zawarte w treści dane oraz

4


przygotowane na ich podstawie grafiki wzbogacają wartość poznawczą i zwiększają atrakcyjność rozdziału.

Rozdział drugi pt. „*Zarządzanie operacyjne podmiotami B+R*” (53 stron) w całości został poświęcony – zgodnie z tytułem – zarządzaniu operacyjnemu. Uwagę budzi tytuł rozdziału, bowiem zarządzanie podmiotem – moim zdaniem – należy rozumieć jako ogólne zarządzanie całością podmiotu (zarządzanie strategiczne), natomiast w odniesieniu do zarządzania operacyjnego, które koncentruje się na procesach i działaniach wewnątrz podmiotu – moim zdaniem – „zgrabniejszym określeniem byłoby zarządzanie w podmiocie. Ponadto, tytuł podrozdziału 2.3. w dużej mierze jest zbieżny z tytułem całego rozdziału. Z kolei podrozdział 2.2. poświęcony charakterystyce działalności podmiotów prowadzących działalność B+R – moim zdaniem – ze względu na zakres przedmiotowy powinien zostać ujęty w rozdziale pierwszym. Podrozdział 2.1. „Pojęcie, funkcje i cele zarządzania operacyjnego” zawiera prezentację definicji zarządzania operacyjnego według różnych autorów (tab. 7, s. 67), sporo miejsca poświęcono funkcjom zarządzania, natomiast brak wyraźnie określonego celu zarządzania operacyjnego. Zabrakło mi także wskazania definicji zarządzania operacyjnego, która jest najbliższa Autorce i jest stosowana w dalszej części pracy, lub zaproponowania autorskiej definicji. Bardzo wysoko oceniam ostatnią część rozdziału odnoszącą się do mierników oceny zarządzania operacyjnego w podmiotach B+R. Autorka zaprezentowała cały wachlarz mierników opisany w literaturze przedmiotu, które mogą zostać wykorzystane w procesie oceny zarządzania operacyjnego. Ponieważ w treści obok terminu „zarządzanie operacyjne” pojawiają się terminy „controlling realizacji procesów” oraz „kontrola procesów biznesowych”, to prosiłabym o wyjaśnienie ich znaczenia i relacji między nimi.

Rozdział trzeci pt. „*Istota współczesnego rachunku kosztów*” (66 stron) poświęcony został przedmiotowi rozważań, tj. rachunkowi kosztów. Jest to dogłębne studium literaturowe poświęcone rachunkowi kosztów, jego funkcjom oraz zadaniom. Autorka dokonała przeglądu zarówno tradycyjnych, jak i współczesnych modeli kosztów, by w końcowej części rozdziału skoncentrować się na rachunku kosztów w jednostkach badawczo-rozwojowych. W tym miejscu nasuwa się pytanie: który z prezentowanych w literaturze rachunku kosztów jest odpowiedni do zarządzania operacyjnego w jednostkach B+R?

Podsumowując część teoretyczną pracy pragnę stwierdzić, że zaprezentowane rozważania oceniam pozytywnie, świadczą one o wiedzy Doktorantki zarówno z zakresu działalności

badawczo-rozwojowej, zarządzania operacyjnego oraz rachunku kosztów. Treść zawarta w recenzowanych rozdziałach stanowi teoretyczne podstawy do przeprowadzenia badań empirycznych.

Rozdział czwarty pt. „*Funkcjonowanie podmiotów realizujących działalność B+R*” (44 strony) stanowi udaną próbę prezentacji wyników oceny obecnie funkcjonujących rozwiązań w zakresie rachunku kosztów w jednostkach prowadzących działalność badawczo-rozwojową w kontekście wykorzystania tych rozwiązań na potrzeby zarządzania operacyjnego. Doktorantka zastosowała jakościową metodę badawczą, studium przypadku, w odniesieniu do czterech jednostek prowadzących działalność B+R (uczelnia publiczna, Instytut PAN, Państwowy Instytut Badawczy, inna jednostka naukowa). W rozprawie zaprezentowano w sposób czytelny (w postaci tabel) wyniki przeprowadzonej analizy odnoszącej się do:

- Rodzajów prowadzonej działalności,
- Strategii, wizji i celów,
- Uzyskanych kategorii naukowych,
- Liczby patentów, projektów i publikacji,
- Liczby zatrudnionych pracowników w podziale na stopnie i tytuły naukowe,
- Efektywności działalności naukowej na 1 pracownika naukowego,
- Dotacji i subwencji oraz stopnia pokrycia nimi kosztów,
- Struktury przychodów, kosztów oraz wyniku finansowego,
- Zasobów majątkowych.

W dalszej kolejności przedstawiono zastosowane w badanych jednostkach rozwiązania w zakresie zarządzania operacyjnego oraz stosowanych modeli rachunku kosztów. Doktorantka dostrzega słabości obecnie stosowanych modeli rachunku kosztów w badanych jednostkach B+R w procesie zarządzania operacyjnego. Widzi też konieczność opracowania takiego modelu rachunku kosztów, który byłby bardziej przydatny w procesie dostarczania danych do analizy w różnych przekrojach oraz podejmowania decyzji w jednostkach B+R.

Rozdział piąty pt. „*Kierunki doskonalenia rachunku kosztów wspomagające zarządzanie operacyjne w podmiotach B+R*” (27 stron) Doktorantka w dalszym ciągu prezentuje wyniki badań empirycznych, które pokazują wybrane mierniki zarządzania operacyjnego w badanych jednostkach B+R.

W dalszej kolejności Autorka proponuje **autorskie zestawy mierników** do oceny zarządzania operacyjnego w jednostkach badawczo-rozwojowych dotyczących: zasobów, procesów, projektów, rentowności oraz płynności finansowej (tab. 63 – 67).

Kolejna autorska propozycja to „**hybrydowy**” **model rachunku kosztów**, który łączy w sobie rozwiązania następujących rachunków kosztów: pełnych, standardowych, działań, projektów innowacyjnych, odpowiedzialności.

W rozprawie zawarto także **autorską propozycję**:

- wykazu kont kosztów według rodzajów (tab. 68),
- segmenty kont analitycznych kosztów zespołu 5 (tab. 69),
- kluczy podziałowych możliwych do zastosowania w rozliczeniach kosztów pośrednich jednostek B+R (tab.70).

Zabrakło mi jednak wizualnego obrazu opracowanego rachunku kosztów w postaci np. schematu procedury postępowania. Brak weryfikacji w konkretnej jednostce, jako studium przypadku, również nie pozwala określić (zmierzyć) korzyści z wprowadzanych zmian.

Oceniając badawczą część pracy pragnę zwrócić uwagę, iż przeprowadzone badania oraz sformułowane na ich podstawie wnioski potwierdzają tezę badawczą oraz tezy pomocnicze. Ponadto stwierdzam, że cel główny rozprawy, jakim było „*stworzenie koncepcji rachunku kosztów na potrzeby operacyjnego zarządzania podmiotami świadczącymi usługi badawczo-rozwojowe w Polsce*” został osiągnięty.

W Zakończeniu Doktorantka zaprezentowała wnioski z przeprowadzonych badań. Podsumowując pragnę stwierdzić, że zarówno przeprowadzone rozważania o charakterze teoretycznym (rozdziały 1–3), jak i badania empiryczne (rozdziały 4-5) pozwoliły na realizację określonego we wstępie celu głównego, celów szczegółowych oraz potwierdziły słuszność postawionych tez badawczych.

W kontekście zagadnień poruszonych w rozprawie nasuwają się kwestie, co do których prosiłabym o ustosunkowanie się Doktorantki podczas publicznej obrony pracy:

- 1) Jakie ograniczenia dostrzega Pani w procesie wprowadzenia i stosowania autorskiego modelu rachunku kosztów w jednostkach badawczo-rozwojowych?
- 2) które z zaproponowanych mierników uznaje Pani za najbardziej użyteczny w jednostkach B+R ?

4. Strona formalna pracy

Recenzowana rozprawa liczy 310 stron. Zasadniczą część pracy stanowi pięć rozdziałów, które zostały poprzedzone wstępem i podsumowane w zakończeniu. Dopełnieniem całości jest bibliografia (obejmująca krajowe i zagraniczne pozycje literaturowe – łącznie 204 pozycje oraz źródła internetowe i akty prawne), spis zamieszczonych w pracy tabel (70), wykresów (11) oraz rysunków (37) stanowiących w dużej mierze autorskie opracowanie Doktorantki, przygotowane na podstawie studiów literaturowych bądź prezentujące wyniki przeprowadzonych badań empirycznych. Liczebność oraz dobór i wykorzystanie źródeł oceniam pozytywnie.

Z obowiązku recenzenta zwracam uwagę na drobne błędy o charakterze redakcyjnym. Są to m.in.:

- s. 7 i 8 – brak interpunkcji przy prezentacji celów i tez pomocniczych,
- s. 8 – prezentacja metod od myślników, zatem powinny być z małej litery,
- s. 10 i dalsze – kropka kończy zdanie, zatem powinna być na końcu każdego przypisu,
- s. 20 i dalsze – „tabela”, „wykres”, „rysunek” w treści powinna być z małej litery,
- s. 20 i dalsze – po numerze tabeli, wykresu, rysunku powinna być kropka,
- s. 48 - niepotrzebnie wprowadzono obok skrótu B+R skrót R&D – brak konsekwencji,
- s.223 – rozdział powinien rozpoczynać się od nowej strony.

W pracy Doktorantka stosuje wiele skrótów, np. PNP, HES, GOV itp., zatem zasadne byłoby wprowadzenie na początku pracy wykazu stosowanych skrótów.

Powyższe uwagi, choć istotne dla redakcji rozprawy, nie umniejszają wartości merytorycznej ocenianej pracy doktorskiej.

5. Końcowa ocena rozprawy

Biorąc pod uwagę poczynione ustalenia i oceny pragnę stwierdzić, iż przedstawione w recenzowanej rozprawie doktorskiej rozważania odnoszące się do rachunku kosztów dla potrzeb zarządzania operacyjnego w jednostkach badawczo-rozwojowych oceniam jako istotne i aktualne. Doktorantka dowiodła znajomości problematyki oraz wykazała się umiejętnością prowadzenia badań naukowych.

Konkludując wyrażam opinię, że rozprawa doktorska mgr Danuty Kowalskiej pt. „*Koncepcja rachunku kosztów dla potrzeb zarządzania operacyjnego jednostkami świadczącymi usługi badawczo-rozwojowe*” stanowi rozwiązanie ważnego i aktualnego problemu naukowego.

W związku z powyższym stwierdzam, że przedstawiona do recenzji rozprawa doktorska mgr Danuty Kowalskiej pt. „*Koncepcja rachunku kosztów dla potrzeb zarządzania operacyjnego jednostkami świadczącymi usługi badawczo-rozwojowe*” spełnia wymogi ustawowe określone dla rozpraw doktorskich. Wnoszę zatem o jej dopuszczenie do publicznej obrony.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Rzeubiński', is positioned in the middle-right section of the page.