

Płock, 10.08.2022 r.

dr hab. Piotr Szczypa, prof. uczelni
Politechnika Warszawska
Kolegium Nauk Ekonomicznych i Społecznych

OCENA

rozprawy doktorskiej mgr inż. Małgorzaty Grzeszczak pt. *System informacyjny rachunkowości w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami*

Promotor: dr hab. Iwona Posadzińska, prof. uczelni (Politechnika Bydgoska)

Promotor pomocniczy: dr inż. Małgorzata Michalcewicz-Kaniowska (Politechnika Bydgoska)

Podstawą oceny rozprawy doktorskiej mgr inż. Małgorzaty Grzeszczak pt. *System informacyjny rachunkowości w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami* napisanej pod kierunkiem dr hab. Iwony Posadzińskiej, prof. uczelni i dr inż. Małgorzaty Michalcewicz-Kaniowskiej jest pismo przewodnie dr hab. Agaty Mesjasz-Lech, prof. uczelni Przewodniczącej Rady dyscypliny Naukowej Nauki o zarządzaniu i jakości Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej z dnia 29 czerwca 2022 roku.

Biorąc pod uwagę ustawowe kryteria i wymogi stawiane rozprawom doktorskim w kolejnych punktach, dokonano oceny zasadniczych aspektów dysertacji, a mianowicie:

- wyboru problematyki badawczej i uzasadnienia wyboru tematu rozprawy,
- hipotezy i celu pracy,
- zakresu pracy, źródeł informacji i metod badawczych,
- zawartości merytorycznej rozprawy,
- rezultatów rozprawy,
- formalnej strony pracy,
- oraz w efekcie sformułowano konkluzję kwalifikacyjną.

1. Problematyka badawcza i uzasadnienie wyboru tematu rozprawy doktorskiej

Podjęty przez Doktorantkę problem badawczy jest ważny z następujących powodów:

- dotyczy bardzo licznej grupy przedsiębiorstw (małe i średnie przedsiębiorstwa), których działalność w przypadku gospodarek wolnorynkowych uznawana jest często za siłę napędową gospodarki;
- dedykowany jest tej grupie małych i średnich przedsiębiorstw, które prowadzą księgi rachunkowe i nie można ich zrównywać z jednostkami prowadzącymi ewidencje wyłącznie dla celów podatkowych (małe i średnie przedsiębiorstwa prowadzące pełną rachunkowość często są marginalizowane w badaniach naukowych);
- system informacyjny rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw bardzo często stanowi podstawowe źródło informacji zarządczych w praktyce tych jednostek;
- możliwości systemu informacyjnego rachunkowości nie są w pełni wykorzystywane przez właścicieli i kadrę menedżerską małych i średnich przedsiębiorstw w wspieraniu realizacji funkcji zarządzania;
- możliwa jest personalizacja organizacji rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw celem podwyższenia skuteczności realizacji procesów decyzyjnych i innych w oparciu o informacje pochodzące z systemu informacyjnego rachunkowości;
- narzędzia podsystemu rachunkowości zarządczej są w niewielkim stopniu wykorzystywane w praktyce małych i średnich przedsiębiorstw oraz często stanowią oddzielne rozwiązania niepowiązane z podsystemem rachunkowości finansowej;
- realizacja funkcji zarządzania małych i średnich przedsiębiorstw na bazie informacji pochodzących z systemu rachunkowości może ulec poprawie dzięki zwiększeniu stopnia automatyzacji i robotyzacji rachunkowości;
- komunikacja na linii księgowy - właściciel/ kadra menedżerska lub biuro rachunkowe - właściciel/ kadra menedżerska przekłada się na realizację funkcji zarządzania w oparciu o informacje emitowane przez system rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw.

Podjęty przez Autorkę temat należy uznać za ważny i aktualny oraz wart naukowej analizy z uwagi na rosnące zapotrzebowanie wsparcia procesów decyzyjnych w nurcie zarządzania strategicznego i operacyjnego małych i średnich przedsiębiorstw. Problematyka poruszana w dysertacji dotyczy przede wszystkim zagadnień związanych zarządzaniem. Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że mamy do czynienia z rozprawą naukową podejmującą problematykę ważną, aktualną o dużych walorach poznawczych zarówno w obszarze teoretycznym jak i praktycznym.

Samo sformułowanie tematu pracy doktorskiej należy uznać za prawidłowe. Wyraźnie widoczny jest w

nim przedmiot badań (system informacyjny rachunkowości), podmiot badań (małe i średnie przedsiębiorstwa) oraz problem badawczy (wykorzystanie systemu informacyjnego rachunkowości w zarządzaniu ww. jednostkami gospodarczymi).

2. Hipoteza i cel badawczy rozprawy doktorskiej

Cel główny pracy został określony jako: „ocena wykorzystania informacji pochodzących z systemu rachunkowości w procesie zarządzania małymi i średnimi przedsiębiorstwami” i na tle „opracowanie modeli wykorzystania informacji pochodzących z systemu informacyjnego rachunkowości dla potrzeb zarządzania”. Cel główny został rozszerzony w ramach pięciu celów szczegółowych:

1. „Określenie zakresu wykorzystania narzędzi podsystemu rachunkowości finansowej w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami”.
2. „Określenie zakresu wykorzystania narzędzi podsystemu rachunkowości zarządczej w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami”.
3. „Ustalenie zależności między wielkością przedsiębiorstwa a potrzebami informacyjnymi dostarczonymi przez system informacyjny rachunkowości”.
4. „Opracowanie modelu funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w oparciu o własny dział finansowo-księgowy lub korzystania z usług outsourcingu”.
5. „Określenie kierunków rozwoju systemu informacyjnego rachunkowości wspierającego zarządzanie małymi, średnimi przedsiębiorstwami”.

Cel główny jest logiczny i jasno z niego wynikają zasadnicze założenia badawcze. W przypadku celów szczegółowych zgłaszam dwie uwagi:

- w celu trzecim: „potrzeby informacyjne” raczej zgłaszane są przez właściciela/ kadrę menedżerską w stosunku do systemu rachunkowości w związku z tym aktualne brzmienie celu szczegółowego trzeciego nie jest właściwie sformułowane;
- w celu głównym mowa jest o opracowaniu modeli a w celach szczegółowych wskazuje się już tylko na jeden model (brak konsekwencji i/lub niewłaściwe odzwierciedlenie brzmienia celów szczegółowych, które mają wspomóc osiągnięcie celu głównego).

Biorąc pod uwagę podane uwagi należy stwierdzić, że cele są mierzalne i realne do osiągnięcia w toku procedury badawczej.

Doktorantka hipotezę główną sformułowała w następujący sposób: „system informacyjny rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw nie jest dostosowany do wspomaganie procesów decyzyjnych w zarządzaniu”. Dodatkowo wyodrębniono pięć hipotez szczegółowych, a mianowicie:

1. „Zakres wykorzystania narzędzi podsystemu rachunkowości finansowej jest

- niewystarczający w zarządzaniu małymi, średnimi przedsiębiorstwami”.
2. „Zakres wykorzystania narzędzi podsystemu rachunkowości zarządczej jest niewystarczający w zarządzaniu małymi, średnimi przedsiębiorstwami”.
 3. Istnieje zależność między wielkością przedsiębiorstwa a informacjami dostarczanymi przez system informacyjny rachunkowości w procesie zarządzania”.
 4. Słaba strona współpracy przedsiębiorstw sektora MŚP z biurami rachunkowymi, związana jest z procesem komunikacji”.
 5. „Rozwój podsystemu informacyjnego rachunkowości MŚP związany jest z potencjałem do wdrażania innowacji technologicznych”.

Należy podkreślić widoczne związki między celami szczegółowymi a hipotezami szczegółowymi z wyjątkiem hipotezy szczegółowej trzeciej. Należy jednak stwierdzić, że wszystkie hipotezy cechuje znacząca istotność poznawcza. Ponadto relacje w ramach temat - cele - hipotezy są zauważalne i tworzą logiczną konstrukcję, fundament naukowych wyznaczników recenzowanej rozprawy doktorskiej.

3. Zakres pracy, źródła informacji, metody badawcze

Badania dotyczące wpływu systemu informacyjnego na zarządzanie małymi i średnimi przedsiębiorstwami dotyczą jednostek o różnym rodzaju działalności (produkcja, handel, usługi, lub mieszany charakter działalności). Podmiot badań został celowo zawężony do grupy tych małych i średnich przedsiębiorstw, które prowadzą księgi rachunkowe, gdyż tylko w takich przypadkach można mówić o prowadzeniu rachunkowości, a tym samym o tytułowym systemie informacyjnym rachunkowości. Przedsiębiorstwa te podlegają przepisom ustawy

O rachunkowości, w związku z tym kryterium geograficzne nie ma znaczenia z punktu widzenia podjętej problematyki badawczej.

Dane empiryczne pozyskano dwutorowo. Pierwszą grupę respondentów stanowili właściciele i kadra menedżerska małych i średnich przedsiębiorstw, czyli osoby wykorzystujące informacje z systemu rachunkowości w procesach zarządczych. Druga grupa to osoby „produkujące” te informacje w ramach systemu rachunkowości, czyli księgowi zatrudnieni w małych i średnich przedsiębiorstwach oraz pracownicy biur rachunkowych prowadzących księgi rachunkowe tych jednostek w przypadku outsourcingu usług finansowo-księgowych. W całej pracy posłużono się literaturą przedmiotu, zarówno polską jak i obcojęzyczną. W celu zidentyfikowania luki poznawczej mgr inż. Małgorzata Grzeszczak wykorzystwała aplikację VOSviewer. W całej dysertacji wykorzystwała następujące metody do przetwarzania informacji:

- analiza literatury;

- metody indukcji i dedukcji;
- metody statystyczne;
- analiza zjawisk i synteza wyników;
- modele indukcyjne.

Informacje te były przez Doktorantkę pozyskane w ramach trzech zasadniczych metod gromadzenia informacji:

- analiza źródeł wtórnych - badania literaturowe;
- badania ilościowe - metoda ankietowa;
- badania jakościowe - indywidualne wywiady pogłębione.

Przyjęta metodyka badań została przedstawiona w formie graficznej na s. 11 i 12 rozprawy. Uważam, że przy danym temacie, określonych celach badań i przyjętych hipotezach, dobór metod i technik badawczych jest właściwy i umożliwiający realizację założeń badawczych. Nie do końca czytelne jest uzasadnienie ilościowego doboru próby badawczej. Na s. 155 Autorka rozprawy wskazuje na „trudności określenia populacji skończonej badanej zbiorowości i pozyskania ogólnokrajowej bazy”. Nie wskazuje jednak na przyczyny takiego stanu sprawy. Należy przypuszczać, że chodzi o problem wyodrębnienia z populacji małych i średnich przedsiębiorstw tych, które prowadzą księgi rachunkowe. Niemniej jednak na tle całej zbiorowości małych i średnich przedsiębiorstw funkcjonujących w Polsce wynoszącej około 53 900 (dane z Raportu o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce, sporządzonego przez Polską Agencję Rozwoju Przedsiębiorczości w 2020 roku) przyjętą do badań populację na poziomie 396 przedsiębiorstw a ostatecznie 139 trudno jednoznacznie ocenić i uznać za dającą prawo do uogólniania wniosków z badań. Jednak zakładając minimalną liczebność próby określoną na podstawie wyliczenia przy zastosowaniu wzoru na wielkość próby¹ przy populacji skończonej wynoszącej ok. 54 000 małych i średnich przedsiębiorstw niezależnie od tego, czy prowadzą księgi rachunkowe, z założonym 95% poziomem ufności oraz błędem wynoszącym 5%, próbę przyjętą przez Doktorantkę można uznać za wiarygodną (próba reprezentatywna).

Kryteria jakościowe doboru próby badawczej są właściwe. Doktorantka powinna jednak w przypadku wymogu posiadania przez osoby badane „co najmniej: II, III, IV stopnia certyfikacji zawodu księgowego” uszczegółowić, że ma na myśli stopnie certyfikowania wprowadzone przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce jako formę fakultatywną poświadczenia kompetencji księgowych, gdyż aktualnie nie ma w Polsce ustawowego wymogu certyfikowania zawodu księgowego, czy usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Badania właściwe wykorzystujące kwestionariusz ankiety przeprowadzono w formie elektronicznych

¹ M. Sobczyk, *Statystyka, aspekty praktyczne i teoretyczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2006, s. 114.

badania (CAWI) w roku 2020. Właściwe badanie zostało poprzedzone badaniem pilotażowym. Badania jakościowe (indywidualne wywiady pogłębione) przeprowadzono na podstawie doboru celowego, wykorzystując podobnie jak w przypadku badań ilościowych bazę podmiotów udostępnionych przez Centrum Transferu Wiedzy i Technologii współpracujących z uczelnią macierzystą Doktorantki. Źródła literaturowe rozprawy obejmują 309 pozycji bibliograficznych (także elektronicznych) z czego około 58% to literatura obcojęzyczna (autorów zarówno polskich jak i zagranicznych). Ponadto wykorzystano 10 źródeł internetowych, 8 aktów prawnych oraz 17 raportów. Literatura dotyczy przede wszystkim zarządzania, finansów i rachunkowości.

4. Zawartość merytoryczna rozprawy doktorskiej

Struktura recenzowanej pracy jest następująca:

1. Wstęp;
2. Rozdział 1. Istota zarządzania małymi i średnimi przedsiębiorstwami;
3. Rozdział 2. Rachunkowość jako system informacyjny małych i średnich przedsiębiorstw;
4. Rozdział 3. Miejsce i rola systemu informacyjnego rachunkowości w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami;
5. Rozdział 4. Egzemplifikacja empiryczna wykorzystania systemu informacyjnego rachunkowości w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami;
6. Rozdział 5. Modelowe ujęcie systemu rachunkowości w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami;
7. Zakończenie.

Rozprawa zakończona jest wykazem bibliografii, spisem rysunków, tabel, streszczeniem w języku angielskim i załącznikami.

Ad. 1. Wstęp (s. 5-14) stanowi wprowadzenie do przedmiotu badań wraz z uzasadnieniem wyboru tematu, schematem postępowania badawczego (w tym wykaz celów i hipotez, metod i technik badawczych). Wstęp zwieńcza charakterystyka poszczególnych rozdziałów. Na s. 6 jest nieprawidłowa odmiana nazwiska „Gmytrasiewicza” oraz zbyt daleko idące spostrzeżenie „Małe i średnie przedsiębiorstwa odgrywają kluczową rolę w gospodarce każdego państwa” (oczywiście tak nie jest w państwach centralnie sterowanych o gospodarce nierynkowej). Na s. 7 ostatni argument wskazujący na celowość podjętego tematu jest zbyt ostro postawiony. Czy rzeczywiście menedżerowie nie mają wiedzy o możliwościach wykorzystania informacji z systemu informacyjnego rachunkowości w zarządzaniu?

Ad. 2. Rozdział 1. (s. 15-48) jest merytorycznym i wartościowym przeglądem najważniejszych treści związanych z istotą zarządzania małymi i średnimi przedsiębiorstwami. Szczególnym zainteresowaniem

Autorki ze względu na podjętą tematykę rozprawy stała się informacja oraz system informacyjny rachunkowości w teorii zarządzania. Warto podkreślić, że Doktorantka słusznie skupiła swoją uwagę na specyficznych uwarunkowaniach zarządzania w małych i średnich przedsiębiorstwach. Dostrzega potrzebę dostosowania pewnych rozwiązań w tym zakresie, innych niż w przypadku najczęściej opisywanych w literaturze uwarunkowań i rozwiązań z zakresu zarządzania przedsiębiorstwami o rozbudowanych strukturach organizacyjnych (duże przedsiębiorstwa).

Ad. 3. Rozdział 2. (s. 49-88) dedykowany jest istocie systemu informacyjnego rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw. Zakres tematyczny wynikający z tytułów podrozdziałów jest właściwy. Mgr inż. Małgorzata Grzeszczak, tak jak każdy badacz stanęła przed problemem, jak szczegółowo poddać charakterystyce treści natury teoretycznej. Tu pojawiają się dylematy, czy i ile podawać definicji kluczowych terminów, podawać klasyfikacje w oparciu o najważniejsze kryteria, czy także te dodatkowe itd. Czy było niezbędne tak szerokie cytowanie definicji wybranych haseł, czy nie lepiej było odnieść się tylko do ich autorów wskazując na co zwracali uwagę, to pozostawiam do przemyślenia Doktorantce. Ważne jest to, że treść rozdziału nie wchodzi w wątki poboczne i zachowany jest pewien reżim, co do liczby stron. Sama zawartość merytoryczna jest na odpowiednim poziomie, dobrze uporządkowana. Ad. 4. Rozdział 3. (s. 89-136) z punktu widzenia teoretycznych rozważań w podjętym temacie należy uznać za kluczowy. Jego struktura tematyczna jest przemyślana, celowa. Została podporządkowana wyznaczonym wcześniej celom i hipotezom, prezentując dzięki temu, to co będzie istotne w badaniach empirycznych. Za bardzo ważne uznaję w tym zakresie treści przedstawione przez Doktorantkę w tabeli 3.2.2 (Uproszczenia w ustawie o rachunkowości dla jednostek mikro i małych). Autorka prawidłowo używa terminologii, bowiem ustawa

o rachunkowości inaczej klasyfikuje przedsiębiorstwa (nie wyodrębnia średnich przedsiębiorstw). Wykaz uproszczeń zidentyfikowanych przez Autorkę i przedstawionych ww. tabeli jest w moim przekonaniu jedną z najważniejszych determinant warunkujących stopień wykorzystania informacji z systemu rachunkowości do zarządzania w praktyce małych

średnich przedsiębiorstw. Te aspekty powinny mieć swoje zastosowanie w części badawczej i nie tylko. Dalsza lektura rozprawy wskazuje jednak na inne potraktowanie tematu przez Doktorantkę, niestety ze szkodą dla rezultatów recenzowanego dzieła naukowego. Ponadto celowym byłoby nałożenie na przyjętą do badań klasyfikację przedsiębiorstw tą wynikającą z ustawy o rachunkowości. Wynik takiego zestawienia pokazałby, która grupa badanych przedsiębiorstw może w praktyce korzystać z uproszczeń dopuszczonych przez ustawę

o rachunkowości.

Charakterystyka elementów sprawozdania finansowego jako źródła danych na potrzeby zarządzania

małymi i średnimi przedsiębiorstwami przedstawiona w tabeli 3.2.4 nie wskazuje na ww. uproszczenia. A przecież zakres informacji prezentowanych w bilansie lub rachunku zysków i start dedykowanym mikro i małym jednostkom gospodarczym jest znacząco zubożony w stosunku do tego wynikającego z załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości. Niezrozumiałe jest to, że Doktorantka nie wyeksponowała tych ograniczeń informacyjnych w tej części pracy, co więcej nie uwzględniła ich w części empirycznej. Ponadto zawartość tabeli 3.2.4 oraz tabeli 3.2.3 nie uwzględniają w wystarczającym zakresie specyfiki małych

i średnich przedsiębiorstw (np. s. 108 czym się odróżnia opis planu kont od tego na potrzeby zarządzania dużym przedsiębiorstwem?). Podobnie w przypadku zawartości podrozdziału 3.3, w którym nie zostały wyraźnie wskazane uwarunkowania specyficzne dla automatyzacji i robotyzacji systemów informatycznych rachunkowości w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami. Podrozdział ma raczej charakter uniwersalny, odnoszący się do ogółu przedsiębiorstw, także tych (a może przede wszystkim) dużych. Dlaczego Autorka nie wykorzystwała informacji z rozdziału 5 Raportu o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce, który poświęcony jest zagadnieniom zakresu informatyzacji i wykorzystania nowoczesnych technologii informatycznych, np. chmury obliczeniowe, systemy CRM, ERP, EZD, wskaźniki intensywności cyfrowej w praktyce małych i średnich przedsiębiorstw?

Wskazane uwagi pokazują na dodatkowe możliwości jakie dawała przestrzeń rozdziału 3. Jednak należy podkreślić uporządkowanie prezentowanych treści rozdziału 3, ich bogactwo, co świadczy o dużym wysiłku Doktorantki w zakresie badań literaturowych.

Ad. 5. Rozdział 4 (s. 137-223), to część empiryczna pracy z prezentacją wyników badań własnych Doktorantki poprzedzona opisem przyjętej metodyki badań oraz identyfikacją luki poznawczej a zakończona wnioskami z badań wraz z ich podsumowaniem. W pierwszej kolejności na wyróżnienie zasługuje zastosowanie analizy bibliograficznej celem zidentyfikowania luki naukowej, a przez to dostarczeniu dodatkowej argumentacji potwierdzającej zasadność prowadzenia badań na styku systemu informacyjnego rachunkowości i zarządzania małymi i średnimi przedsiębiorstwami. Mgr inż. Małgorzata Grzeszczak wykorzystwała w tym celu oprogramowanie VOSviewer. Wyniki tych badań zostały zwizualizowane w postaci map publikacji (s. 138). Kolejnym krokiem był przegląd wybranych polskich badań i publikacji dotyczących systemu informacyjnego rachunkowości (tabela 4.1.1.) oraz tych zagranicznych (tabela 4.1.2.). Ta część badań jest interesująca z dobrze wyartykułowanymi wnioskami. Doktorantka nie powinna w zakresie tych badań pomijać dwóch istotnych pozycji książkowych, a mianowicie:

- *Rachunkowość i finanse podmiotów gospodarczych w erze informacji*, red. W. Caputa,

CeDeWu, Warszawa 2008, ss. 367;

- J. Jaworski, *Informacja finansowa w zarządzaniu małym przedsiębiorstwem. Potrzeby - źródła - wykorzystanie*, CeDeWu, Warszawa 2012, ss. 292.

Autorka w podrozdziale 4.2 opisała przyjętą przez siebie metodykę badań (stosowny opis w tym zakresie zawarty jest w punkcie 3 niniejszej recenzji). Następnie zostały zaprezentowane w ujęciu graficznym (wykresy), tabelarycznym oraz opisowym wyniki badań własnych Doktorantki, która w pierwszej kolejności przedstawiła wyniki badań „przedsiębiorstw” (pierwsza grupa badanej populacji) w rozbiciu na:

- podsystem rachunkowości finansowej;
- podsystem rachunkowości zarządczej;
- outsourcing usług finansowo-księgowych;
- zmiany w systemie rachunkowości.

Następnie w analogicznej sekwencji zostały zaprezentowane wyniki badań „księgowych” (druga grupa badanej populacji). Otrzymane wyniki charakteryzują się dużą wartością poznawczą i stanowią cenne źródło informacji zarówno dla naukowców, których zainteresowania dotyczą systemu rachunkowości jak i dla tych badających zarządzanie przedsiębiorstwami w ujęciu zasilania informacyjnego. Z punktu widzenia podjętej problematyki interesujące są wyniki badań pokazujące wykorzystanie informacji emitowanych przez system rachunkowości w uwzględnieniu podstawowych funkcji zarządzania (planowanie, organizowanie, motywowanie, kontrola). Cenne z punktu widzenia realizacji celu głównego powinny być wyniki badań wskazujące na zamiany w systemie rachunkowości w opinii respondentów. Niestety, to co mogło okazać się za najbardziej wartościowe i przydatne z punktu widzenia Doktorantki, czyli konkretne wskazania co, dlaczego i jak należy usprawnić zostało sprowadzone do części otwartej kwestionariusza ankiety. Takie podejście w zakresie badań skutkowało znikomą liczbą konkretnych odpowiedzi. A informacje tego rodzaju jak na s. 187 uwaga jednej z osób badanych „Moim zdaniem, codzienne raporty efektywności (sprzedaży, kosztów, zyskowności) przekazywane poszczególnym pracownikom na „dole” w prosty sposób i przejrzysty sposób, znacząco poprawiają motywację. Pracownik kończąc dzień powinien wiedzieć, ile zarobił. Nawet do tego stopnia, że mógłby codziennie otrzymywać przelew z wynagrodzeniem wynikającym z wypracowanej prowizji. Stosujemy coś podobnego, przekazując informacje pracownikom za pomocą SMS-ów. Działa to bardzo dobrze. Pracownicy widzą na bieżąco efektywność swoich działań.” są wyjątkowo cenne do opracowania rozwiązań usprawniających. Katalog pytań zamkniętych był w tym przypadku bardzo skromny i ograniczył się tylko do tego co należy zmienić. Ale dlaczego, w jaki sposób, tego nie dowiemy się z tych badań. Zatem pozostaje bez odpowiedzi pytanie: co wynika z tych badań (w części dotyczącej

zmian w systemie rachunkowości)? Prawdopodobnie Doktorantka spodziewała się większej liczby dodatkowych opisów ze strony respondentów. Niestety wyniki badań jakościowych (indywidualne wywiady pogłębione) nie dostarczyły w tym zakresie dodatkowych informacji. Niezrozumiałe jest dlaczego Doktorantka prosiła respondentów o opinie w ramach kierunku zmian systemu rachunkowości usprawniającego procesy zarządzania w przedsiębiorstwie dotyczące stabilizacji przepisów prawnych/podatkowych. Przecież system rachunkowości to prawo bilansowe (ustawa o rachunkowości lub inne regulacje rachunkowości) ale nie prawo podatkowe. Ponadto legenda z oznaczeniem kolorów użytych w tabelach ułatwiłaby zrozumienie wyników w nich prezentowanych (podwyższenie czytelności i wartości poznawczej wyników badań prezentowanych w tabelach).

W zakresie weryfikacji hipotez pewien niedosyt pozostawia argumentacja związana z przyjęciem hipotezy cząstkowej numer 3 „istnieje zależność między wielkością przedsiębiorstwa a informacjami dostarczonymi przez system informacyjny rachunkowości w procesie zarządzania”. Wyniki badań pokazane na rysunkach oraz tabeli krzyżowej powinny być dodatkowo poparte wynikami korelacji między czynnikami wskazanymi w hipotezie.

Natomiast w przypadku hipotezy cząstkowej numer 5 „rozwój systemu informacyjnego rachunkowości MŚP związany jest z potencjałem do wdrażania innowacji technologicznych” została ona zweryfikowana pozytywnie wyłącznie na bazie wyników badania odnoszących się do przyszłości a podstawą powinny być informacje w trybie *ex post* (pewnym wzmocnieniem w tym zakresie byłoby posiłkowanie się wynikami Raportu o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce. Badania zyskałyby na znaczeniu, gdyby Doktorantka uwzględniła w ramach pytań w kwestionariuszu ankiety a przynajmniej w ramach wywiadów bezpośrednich kwestię ograniczeń, co do zakresu informacji generowanych, przetwarzanych i emitowanych przez system rachunkowości w przypadkach przewidzianych przez ustawę o rachunkowości w odniesieniu do przedsiębiorstw będących przedmiotem zainteresowania. Ograniczenia te w mojej opinii są ważnym źródłem zjawisk dysfunkcyjnych w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami. Niestety z badań nie wynika jaka jest skala korzystania z tych „przywilejów” danych przez ustawodawcę w praktyce badanych przedsiębiorstw i jakie pociąga to za sobą konsekwencje w zakresie realizacji funkcji zarządzania.

Uwagi ze strony recenzenta mają na celu pobudzenie Doktorantki do dalszych pogłębionych badań nad ważną materią, której się podjęła. Mają być inspiracją i pewnym głosem w dyskusji naukowej. Nie przesłaniają one dokonań mgr inż. Małgorzaty Grzeszczak w zakresie przeprowadzonych badań. Są one wartościowe i dają podstawę do zidentyfikowania zakresu i poziomu wykorzystania narzędzie podsystemu rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami. Dodatkowo został przebadany aspekt komunikacji na linii księgowy (biuro

rachunkowe) - właściciel (menedżerowie), co uważam za istotne zagadnienie, któremu można poświęcić oddzielne badania.

Ad. 6. Rozdział 5. (s. 224-290) jest formą zwięźczenia wyników badań literaturowych i empirycznych w postaci konkretnych propozycji o charakterze aplikacyjnym i stanowiącym wkład do rozwoju rachunkowości i zarządzania. Celem głównym dysertacji było między innymi opracowanie modeli wykorzystania informacji pochodzących z systemu informacyjnego rachunkowości dla potrzeb zarządzania.

Autorka w pierwszej kolejności (podrozdział 5.1) podała ogólne założenia w tym zakresie (założenia modelowe). Odwołała się przy tym także do uwarunkowań, które miały miejsce już po przeprowadzeniu badań (skutki pandemii COVID-19), które wywarły wpływ także na organizację systemu rachunkowości. Na s. 226 zostały wymienione ogólne założenia modelu. Są one logiczne i podporządkowane wyznaczonemu celowi głównemu z wyłączeniem założenia szóstego, który jest zbędny system informacyjny rachunkowości jest sam w sobie przejawem realizacji głównej funkcji rachunkowości - funkcji informacyjnej. Zatem nie ma potrzeby dodatkowo wskazywać, że: „Model opiera się na wykorzystaniu funkcji informacyjnej rachunkowości w systemie”.

Przedstawiony na rysunku 5.1.1 ogólny model systemu informacyjnego rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw zorientowany na zarządzanie jest przemyślaną propozycją, nowoczesną o dużych walorach teoriopoznawczych. Szkoda, że ta dobra koncepcja nie została wykorzystana w kolejnych podrozdziałach. Doktorantka prawdopodobnie niewłaściwie przystąpiła do opracowania konkretnych (wskazanych w celu głównym) modeli. Warto w tym momencie odwołać się do artykułu A. Zakrzewska-Bielawska *Modele badawcze w naukach o zarządzaniu* (https://ssl-kolegia.sgh.waw.pl/pl/KZiF/czasopisma/oik/numery/Documents/2018_2_181/zakrzewska-bielawska-modele-badawcze-w-naukach-o-zarządzaniu.pdf data dostępu: 08.08.2022).

Podrozdziały od 5.2 do 5.4 nie prezentują kolejno modelu:

- podsystemu rachunkowości finansowej w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami;
- podsystemu rachunkowości zarządczej w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami;
- outsourcingu systemu rachunkowości w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami;

są raczej kierunkami zmian (doskonalenia) systemu rachunkowości w praktyce małych i średnich przedsiębiorstw na potrzeby podwyższenia skuteczności zarządzania. Idea przedstawiona na rysunku 5.1.1 nie ma przełożenia na rozwiązania proponowane w poszczególnych modelach. Doktorantka

powinna dostosować całość swoich propozycji do wymogów stawianych rozwiązaniom modelowym lub zamienić je (także w celu głównym) na ścieżki postępowania (kierunki zmian) dotyczących systemu rachunkowości wspomagającemu zarządzanie małymi i średnimi przedsiębiorstwami. Ponadto skoro w badaniach Doktorantka zweryfikowała pozytywnie hipotezę cząstkową nr 3, to dlaczego nie ma to wpływu na konstrukcję rozwiązań modelowych? Zatem z korzyścią dla pracy byłoby odstąpienie od rozwiązań modelowych na rzecz ścieżek (kierunków) zmian. Nie zmieniając jednak celu głównego i dążąc do opracowania rozwiązań modelowych lepszym podejściem byłoby opracowanie modeli całościowych, scalających podsystem rachunkowości finansowej i zarządczej ale oddzielnie dla małych i średnich przedsiębiorstw z dodatkowym rozbiciem na to, czy obsługa księgową odbywa się w jednostce, czy jest zlecona na zewnątrz i/lub uwzględnienie profilu działalności (produkcja, usługi, handel, czy działalność mieszana).

Potraktowanie oddzielne modeli w przypadku podsystemu rachunkowości finansowej, który jest obligatoryjny a przez to mniej elastyczny i „skłonny” do zmian, doprowadziło do wrażenia braku nowości, autorskich propozycji w tym obszarze.

Za cenne należy uznać propozycje związane z wykorzystaniem technologii informacyjnych i informatycznych podwyższających realizację funkcji informacyjnej rachunkowości na rzecz zarządzania małymi i średnimi przedsiębiorstwami. Rozproszenie rozwiązań modelowych nie sprzyja wyeksponowaniu tego, co ma charakter twórczy, autorski i niewątpliwie stanowi wkład własny Doktorantki, a mianowicie wyodrębnienie i zdefiniowanie funkcji twórczej w systemie rachunkowości i dalej w systemie wspomagającym zarządzanie małym i średnim przedsiębiorstwem.

Na s. 257 Autorka błędnie wskazała, że rachunek kosztów zmiennych bazuje na podziale kosztów na koszty produkcyjne i nieprodukcyjne. Taki podział kosztów obowiązuje przy systematycznym rachunku kosztów (rachunek kosztów pełnych). Natomiast rachunek kosztów zmiennych wymaga podziału kosztów na koszty zmienne i koszty stałe.

Ad. 7.Zakończenie (s. 291-298) stanowi przypomnienie założeń badawczych (cele, hipotezy) wraz z odniesieniem się do nich. W jaki sposób zostały osiągnięte, zweryfikowane. W końcowej części zakończenia znajduje się lista osiągnięć badawczych uzyskanych przez Doktorantkę oraz propozycje kierunków dalszych badań.

5. Rezultaty rozprawy doktorskiej

Doktorantka osiągnęła postawiony przed rozprawą cel główny i cele cząstkowe. Moje uwagi krytyczne, często dyskusyjne nie umniejszą wagi otrzymanych wyników. Przeprowadzone przez mgr inż. Małgorzatę Grzeszczak badania literaturowe wraz z badaniami empirycznymi doprowadziły do opracowania rozwiązań modelowych ukierunkowanych na podwyższenie wykorzystania systemu

informacyjnego rachunkowości w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami, oddzielnie dla podsystemu rachunkowości finansowej, podsystemu rachunkowości zarządczej i outsourcingu rachunkowości. Przyjęte hipotezy zostały zweryfikowane pozytywnie, o czym świadczą wyniki i wnioski końcowe Autorki sporządzone na podstawie przeprowadzonych badań.

Na szczególne wyeksponowanie zasługują następujące cechy rozprawy doktorskiej mgr inż. Małgorzaty Grzeszczak:

- interdyscyplinarność opracowania łączącego wiedzę z zakresu rachunkowości, zarządzania operacyjnego, zarządzania strategicznego;
- prezentacja własnych propozycji koncepcyjnych i modelowych związanych z wykorzystaniem systemu informacyjnego rachunkowości w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami;
- interesujące i pouczające dla teoretyków jak i praktyków wnioski wynikające z przeprowadzonych przez Autorkę badań.

W odniesieniu do osiągniętych rezultatów badawczych przez Doktorantkę na szczególne wyróżnienie zasługuje:

- usystematyzowanie wiedzy na temat systemu informacyjnego rachunkowości w małych i średnich przedsiębiorstwach, w tym przeprowadzenie analizy bibliometrycznej z wykorzystaniem aplikacji VOSviewer;
- przeprowadzenie badań empirycznych na dwóch grupach populacji, dzięki czemu pozyskano opinie o systemie informacyjnym rachunkowości (i nie tylko) z punktu widzenia osób zarządzających małymi i średnimi przedsiębiorstwami oraz osób prowadzących księgi rachunkowe;
- opracowanie założeń modelu systemu informacyjnego rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw zorientowany na zarządzanie;
- opracowanie autorskiej definicji twórczej rachunkowości wspomagającej proces zarządzania małym, średnim przedsiębiorstwem;
- opracowanie modelu systemu informacyjnego rachunkowości MŚP, wspomaganego przez aplikacje informatyczne, zdefiniowanie funkcji twórczej w systemie wspomagającego zarządzanie.

6. Formalna strona pracy

Oceniana rozprawa ma objętości 350 stron wraz z załącznikami. Została wzbogacona 80 rysunkami i 62 tabelami, które ułatwiają zrozumienie toku rozumowania Doktorantki i stanowią syntetyczną formę prezentacji i interpretacji ważnych zagadnień poruszanych w pracy. Dysertacja w zasadzie napisana jest poprawnym językiem choć nie pozbawiona zbędnych powtórzeń i drobnych usterek stylistycznych.

7. Konkluzja

W moim przekonaniu recenzowana rozprawa doktorska mgr inż. Małgorzaty Grzeszczak spełnia wymagania określone w ustawie z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki. Przygotowana rozprawa doktorska stanowi pewien wkład do rozwoju nauk o zarządzaniu i jakości. Wnoszę zatem o jej przyjęcie i dopuszczenie do publicznej obrony.