

Toruń, dnia 15 kwietnia 2023 r.

dr hab. Marlena Ciechan-Kujawa, prof. UMK
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania
Katedra Rachunkowości Zarządczej

**Recenzja rozprawy doktorskiej mgra Marcina Latałło-Anulewicza
pt. „Model zasobowo-procesowego rachunku kosztów w instytucie badawczym”
przygotowanej pod kierunkiem naukowym dra hab. Mariusza Andrzejewskiego, prof. UEK**

I. Podstawa formalna

1. Podstawą sporządzenia recenzji jest pismo z dnia 02.03.2023 Dyrektora Szkoły Doktorskiej Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie prof. dr hab. inż. Stanisława Popka, informujące o powołaniu mnie przez Radę Dyscypliny Ekonomia i Finanse na recenzentkę rozprawy doktorskiej mgra Marcina Latałło-Anulewicza.
2. W ocenie uwzględniono wymogi określone w ustawie z 14 marca 2003 o stopniach naukowych i tytułach naukowych oraz stopniach i tytułach w zakresie sztuki (z późn. zmianami).
3. Przedmiotem oceny jest maszynopis zredagowany w języku polskim. Całość składa się z 342 stron, zawiera niezbędne elementy typowe dla takiego dzieła i została przedstawiona w formie, która umożliwi jej ocenę. Przyjęta do recenzji rozprawa doktorska obejmuje w części merytorycznej: wstęp (6 stron), pięć rozdziałów (290 stron) oraz zakończenie (10 stron). Część uzupełniającą stanowi: literatura – obejmująca 174 pozycje, akty prawne – 19 pozycji, inne źródła – 26 pozycji, spis 122 rysunków i tabel oraz 2 załączniki.
4. Rozprawa ma charakter teoretyczno-empiryczny. Warstwa teoretyczna osadzona jest w dwóch pierwszych rozdziałach obejmujących około jedną trzecią objętości treści właściwej pracy. Sekcja 3.1. w rozdziale 3 opisuje metodykę badań, a wyniki przedstawiają rozdziały 3-5, przy czym dwa ostatnie mają charakter rozwiązań o charakterze aplikacyjnym.

II. Opinia ogólna na temat recenzowanej rozprawy doktorskiej

Rozprawa doktorska mgra Marcina Latałło-Anulewicza stanowi interesujące studium poświęcone zagadnieniom zarządczego rachunku kosztów w instytucjach badawczych. Moja ogólna ocena pracy jest pozytywna. Doktorant podejmuje ważny z punktu widzenia praktyki problem nieadekwatności funkcjonujących w organizacjach systemów informacji zarządczej do rzetelnej analizy i oceny efektywności struktur współczesnych organizacji, podejmowanych przez nie działań, a także wykorzystania zasobów będących w ich dyspozycji. Wskazuje to na utylitarne i aplikacyjne podejście Doktoranta. Należy docenić, że orientując się na cele wdrożeniowe, mgr Marcin Latałło-Anulewicz przeprowadza w warstwie teoretycznej pogłębioną dyskusję, a w końcowych częściach pracy przedstawia autorską propozycję modelu zasobowo-procesowego rachunku kosztów dedykowanego konkretnej grupie instytucji, uwzględniając jej specyfikę organizacyjną. W dysertacji przedstawiono również wyniki badań dotyczące dojrzałości zarządczego rachunku kosztów instytucji badawczych działających w Polsce. Z uwagi na niedostatek studiów empirycznych w tym obszarze, chociaż badania te nie są wolne od ograniczeń, należy docenić wysiłek Autora.

Stwierdzam, że Doktorant wykazał się umiejętnością postawienia i rozwiązania oryginalnego, a przy tym wymagającego problemu naukowego, który niewątpliwie jest odpowiedni dla rozprawy doktorskiej. Do zajęcia takiego stanowiska skłaniają mnie poniższe przesłanki:

1. Doktorant prawidłowo zidentyfikował lukę badawczą i określił ambitne cele rozprawy.
2. Wykazał się dobrą znajomością opisywanej tematyki. Poprawnie zaprezentował i zinterpretował istniejący dorobek naukowy. W szczególności wysoko oceniam jego wiedzę na temat formalnych i organizacyjnych uwarunkowań działalności instytutów badawczych oraz realizowanych przez nie procesów. Za wystarczającą należy uznać również wiedzę o rachunku kosztów zarówno w wymiarze sprawozdawczym, jak i zarządczym oraz organizacji rachunkowości w jednostkach badawczych.
3. Zastosowana w badaniach metodyka, w części dotyczącej badań CAWI, IDI i FGI jest niejasno zaprezentowana, jej opis jest rozproszony w tekście, niepełny i nie zawsze spójny. Słabą stroną pracy są rozważania w rozdziale 3.2. Zarówno w projekcie kwestionariusza dotyczącego przedmiotowej części badań CAWI, jak również prezentacji i interpretacji wyników znajdują luki metodyczne i merytoryczne.
4. Kluczowa dla realizacji celu pracy metodyka zbierania danych, projektowania rozwiązań cząstkowych i konstrukcji modelu referencyjnego jest odpowiednio przemyślana, zaprojektowana, przeprowadzona i opisana. Bardzo wysoko oceniam podstawy teoretyczne oraz analizy, interpretacje i wnioski przedstawione w rozdziale 4 i 5. W szczególności rozdział 4 oferuje zaawansowaną, kompetentną oraz bezpośrednio związaną z celami pracy dyskusję problematyki i autorskie interesujące rozwiązania. Zdecydowanie pozytywnie należy ocenić dostosowanie do specyfiki instytutów badawczych aparatu pojęciowego dla ZPRK, a przede wszystkim opracowanie modeli referencyjnych i ich walidację w ramach eksperymentu w warunkach rzeczywistych. Ze względu na rygor analizy stwierdzam, że ustalenia te mają istotne walory poznawcze i pozwalają jednoznacznie stwierdzić, że cel główny pracy został osiągnięty.
5. Autora cechuje śmiałość w formułowaniu nieszablonowych założeń i stawianiu trudnych pytań, a równocześnie umiejętność przytaczania odpowiedniej argumentacji dla przyjętych rozwiązań. Nie obawia się prezentacji swojego stanowiska, również krytycznych i polemicznych stwierdzeń, co uznaję za wartościowe dla dynamiki rozważań.
6. Literatura wykorzystana do opracowania dysertacji została dobrana właściwie, odzwierciedla aktualny stan wiedzy w przedmiocie pracy.
7. Rozprawa od strony formalnej przygotowana jest poprawnie i spełnia standardy opracowań naukowych. Zredagowana została w sposób czytelny, występujące niedostatki nie ważą na ocenie.

Uwagi szczegółowe formułuję w dalszej części mojej opinii. Uważam, że walory pracy przeważają nad jej niedostatkami i dlatego wnioskuję o dopuszczenie mgra Marcina Latałło-Anulewicza do publicznej obrony.

III. Uwagi szczegółowe

1. Poprawność i kompletność celów oraz pytań badawczych

Doktorant we wstępie wskazał cel główny rozprawy, którym jest: „*opracowanie modelu ZPRK w ujęciu teoretyczno-egzemplifikacyjnym, który może zostać wdrożony w instytucie badawczym należącym do Sieci Łukasiewicz*” (s.7). Cel główny wyraźnie wyznacza kierunek prowadzonych badań. Jest on ambitny i poprawnie sformułowany. Jego realizacja, zdaniem Doktoranta, wymagała osiągnięcia pięciu celów szczegółowych:

- „*Przeprowadzenia diagnozy stanu funkcjonowania mechanizmów rachunkowości zarządczej, controllingu oraz zarządczego rachunku kosztów w instytutach badawczych.*”

- *Opracowania założeń do modelu poprzez uporządkowanie ram koncepcyjnych i aparatu pojęciowego charakterystycznego dla metodologii zasobowo-procesowego rachunku kosztów w kontekście specyfiki instytutów badawczych.*
- *Przedstawienia problematyki kosztów niewykorzystanych zasobów oraz zjawiska spirali śmierci kosztów stałych w instytutach badawczych.*
- *Analizy możliwości zastosowania metodologii zasobowo-procesowego rachunku kosztów w procesie zarządzania projektami w instytutach badawczych.*
- *Przedstawienia mechanizmów alokacji kosztów pośrednich zgodnie z metodologią zasobowo-procesowego rachunku kosztów”.*

Cele szczegółowe wpisują się w cel główny, wzbogacając go o logicznie zdefiniowane obszary badawcze. Są one interesujące zarówno z naukowego, jak i utylitarne punktu widzenia – mogą kreować nowe praktyczne rozwiązania. Stwierdzam jednak, że tle pozostałych, cel 1 jest sformułowany dość ogólnie i szeroko, co jak wskazano w dalszej części recenzji stwarza wyzwania metodologiczne i problemy w zakresie ustaleń empirycznych.

We wstępie pracy (s. 8) Doktorant stwierdza, że „w efekcie modyfikacji warsztatu badawczego zrezygnowano z hipotez” – później jednak kilkakrotnie odnosi się do hipotez przywołując ich treść w rozdziale 3 (komentuję to w dalszej części recenzji). Jednocześnie w rozdziale 3.1. Autor podaje - wcześniej nie przywołane we wstępie - 3 pytania badawcze, które „korespondują” - zdaniem autora z celami szczegółowymi 1-5, jednak dalej jako ich uzasadnienie autor podaje jedynie kolejno treść celu 1, 3 i 2. Nasuwa się pytanie: czy jest to zabieg celowy? Pytania badawcze sformułowano następująco:

- Pytanie badawcze 1: Jaki jest potencjał techniczno-organizacyjny instytutów w kontekście implementacji metodologii ZPRK?
- Pytanie badawcze 2: Jakie rozwiązania techniczne, organizacyjne i ekonomiczne są obecnie stosowane w instytutach w kontekście sposobów i mechanizmów identyfikacji i wyodrębniania kosztów niewykorzystanych zasobów?
- Pytanie badawcze 3: Na ile mechanizmy stosowane w ZPRK mogą być zaimplementowane na gruncie instytutów, tak aby zachować rygor metodologiczny związany z tym rachunkiem oraz specyfikę funkcjonowania instytutów badawczych?

Należy podkreślić, że pytania te są poprawnie sformułowane i właściwie opisują zidentyfikowaną lukę poznawczą.

Oceniam, że problem badawczy i zamierzenia Autora zostały przedstawione rzeczowo. Szczegółowa lektura dysertacji pozwala stwierdzić, że zarówno główny cel pracy, jak również cele szczegółowe 2 – 5 zostały osiągnięte. Mam jednak wątpliwości co do zrealizowania celu 1 pracy. Wynika to z niejednocześnie stawianych w poszczególnych częściach pracy pytań badawczych oraz prezentowanych zakresów badań, konstrukcji kwestionariusza, braku prezentacji pozostałych narzędzi badawczych, niejednoznaczności - moim zdaniem – opisu procedury badawczej, jak również nadinterpretacji niektórych wyników zaprezentowanych badań, o czym piszę w dalszej części recenzji.

2. Poprawność struktury rozprawy i jej zawartości merytorycznej

Rozprawa ma charakter teoretyczno-empiryczny oraz posiada wyraźne walory aplikacyjne. Tytuł pracy w sposób jednoznaczny definiuje zarówno przedmiot, jak i podmiot badań przeprowadzonych przez Autora. W pracy zachowany jest klasyczny układ procesu badawczego, z uwzględnieniem etapów: krytycznej analizy teorii z zakresu nauk ekonomicznych na podstawie literatury, prezentacji i oceny zebranego materiału badawczego, wnioskowania i prezentacji autorskich koncepcji. Podkreślając pozytywną ocenę merytoryczną recenzowanej rozprawy, chciałabym skoncentrować się na tych elementach, które budzą moje wątpliwości.

Generalnie oceniam strukturę pracy jako kompletną z punktu widzenia przyjętego celu badawczego. Praca jest jednak nadmiernie rozbudowana – 342 strony. Niektóre kwestie poruszane w szczególności w punktach 2.3, 3.2 (np. dotyczące zarządzania przez cele, BSC, organizacji controllingu) - istotne co prawda dla działalności badanych jednostek i zarządzania nimi - nie są bezpośrednio związane z głównym nurtem pracy i istotne z punktu widzenia osiągnięcia celu głównego. W części aplikacyjnej nie ma odniesienia do tych treści i powiązania pomiędzy nimi a jakością modelowania czy wnioskowania.

Można zauważyć również kilkakrotne podejmowanie tych samych wątków. Sam Autor stosuje wielokrotnie potwierdzający to zabieg stylistyczny: „ jak już wskazano....” (s. 20), „problematyka (...) została wstępnie omówiona we wcześniejszych częściach dysertacji....” (s.128), „w uzupełnieniu rozważań zawartych w rozdziale...” (s.191). Nieznaczna modyfikacja treści pozwoliłaby uniknąć powtórzeń, przenikania się różnych wątków i omawiania wątków pobocznych, a w efekcie wpłynęła na zmniejszenie objętości pracy.

1.1. We wstępie pracy, którego konstrukcja i treść odpowiadają wymaganiom warsztatowym, przedstawiony został zasadniczy problem badawczy. Doktorant w sposób przekonujący prezentuje motywy zajęcia się problematyką zasobowo-procesowego rachunku kosztów w instytutach badawczych, definiuje cel główny i cele szczegółowe pracy, charakteryzuje zastosowane metody badawcze oraz przedstawia logikę konstrukcji poszczególnych rozdziałów rozprawy.

1.2. Pierwszy rozdział dysertacji stanowi tło teoretyczne do rozważań podjętych w kolejnych częściach opracowania. Doktorant koncentruje się w nim na prezentacji koncepcji zasobowo-procesowego rachunku kosztów. Trafnie dobierając polskie i zagraniczne źródła literaturowe, przedstawia istniejący stan wiedzy opisując ewolucję poglądów i krytykę różnych rodzajów rachunku kosztów. Zwraca uwagę na istotną w rachunkowości problematykę kosztów niewykorzystanych zasobów oraz spirali śmierci kosztów stałych i odnosi ją do instytutów badawczych ujawniając lukę poznawczą. Stwierdzam, że rozdział pierwszy dobrze spełnia rolę wprowadzenia teoretycznego i uzasadnienia potrzeby rozwiązania problemu naukowego, a także potwierdza znajomość literatury przedmiotu przez Doktoranta. Nie są jedynie dla mnie jasne założenia klasyfikacji na stronach 11-12 ani jej cel, pojawiają się w niej odwołania do zjawisk i narzędzi niezwiązanych z rozwojem samego rachunku kosztów, np. „zastosowanie technik symulacyjnych do planowania, budżetowania i analiz”, „stworzenie strategicznej karty wyników (...), „wykorzystanie cyklu życia produktu do oceny rentowności” czy „rozwiązania związane z zarządzaniem przez wartość”. Autor nie komentuje dlaczego te właśnie kwestie wskazuje jako podstawę „podjętej próby usystematyzowania rozwoju RK (...), jego dojrzałości i zaawansowania”. Stawiam zatem pytanie o kryteria tego wyboru. Ponadto w rozważaniach od strony 42 – 44 nagle pojawia się odniesienie omawianych treści do specyfiki instytutów badawczych. Niepotrzebnie, bo (1) w poprzednich sekcjach rozdziału 1 takich odwołań nie było, (2) treści te wyprzedzają opis specyfiki funkcjonowania instytutów badawczych, (3) są przedmiotem rozważań w rozdziale 3, w którym ponownie odwołuje się Autor do tych zagadnień. Zaburza to strukturę pracy i skutkuje powielaniem treści.

1.3. Rozdział drugi poświęcono specyfice funkcjonowania instytutów badawczych. W sekcji 2.1. z dużą swobodą i umiejętnością doboru najważniejszych faktów Autor opisuje rozwój oraz aktualny stan prawny i organizacyjny tych jednostek na tle kontekstu europejskiego. Zawartość dwóch kolejnych sekcji w odniesieniu do ich tytułu budzi jednak moje wątpliwości. W sekcji 2.2 przedstawiono raczej organizację systemu rachunkowości instytutów niż konkretne narzędzia – jak sugeruje tytuł. W szczególności nie znajduję tu opisu narzędzi rachunkowości zarządczej. Same rozważania prezentujące system rachunkowości, w oparciu o akty prawne, badania Agnieszki Nózki, czy wewnętrzne dokumenty Sieci Badawczej Łukasiewicz - należy jednak uznać za interesujące i istotne dla dysertacji. Podobnie tytuł sekcji 2.3. budzi wątpliwości. Co autor rozumie przez „Metodologię zarządzania”? Czy ma na myśli metodyki zarządzania projektami lub ogólnie metody zarządzania? W pierwszej części tej sekcji Doktorant charakteryzuje organizację projektową identyfikując cechy

Sieci Badawczej Łukasiewicz jako jednostki o tym charakterze. Tę część oceniam jako właściwie skonstruowaną, a wywód poprowadzony przejrzysto. Dalej jednak autor porusza szereg wątków pobocznych nawiązujących zarówno do sekcji 2.1., jak też – w mojej opinii - nie związanych bezpośrednio z pracą lub co najmniej nadmiernie rozbudowanych. Sam autor, po kilku stronicowej (s. 75-81) prezentacji założeń i funkcjonowania strategicznej karty wyników stwierdza, że „*Zamiarem autora nie jest ocena funkcjonowania tego systemu (przypis recenzenta: BSC) (...). Natomiast jednym z celów jest prezentacja integracji koncepcji BSC z ZPRK*”. Moim zdaniem dla osiągnięcia tego celu wystarczający jest schemat 2.3.7, który prezentuje koncepcję BSC, kompiluje i powiela treść wcześniejszych rozważań. Generalnie rozważania teoretyczne podejmowane w drugiej części sekcji 2.3. odnoszą się w głównej mierze do zarządzania strategicznego, są trochę z boku podstawowego nurtu dysertacji i wpisują się w obszar nauk o zarządzaniu i jakości, co na marginesie potwierdza dyskutowany w środowisku naukowym problem jednoznaczności klasyfikacji rozważań z zakresu „rachunkowości” do dyscypliny „nauki o zarządzaniu i jakości” lub „ekonomia i finanse”. Niezależnie, ta część - chociaż nie jest istotna dla osiągnięcia celu rozprawy doktorskiej - ujawnia w szerszym zakresie podejście Doktoranta do holistycznego postrzegania organizacji, w którym strategia, systemy zarządzania i systemy informacji zarządczej traktowane powinny być jako obszary ściśle powiązane ze sobą. To podejście jest wartościowe, kluczowe dla skutecznego wdrażania narzędzi controllingu i widoczne w konstruowaniu przez Autora modeli w części aplikacyjnej.

1.4. Rozdział trzeci budzi moje największe wątpliwości. Wynikają one przede wszystkim z rozproszonej prezentacji metodyki badań w dysertacji oraz jej niepełnego lub niejedolitego opisu w różnych częściach pracy, w szczególności dotyczy to: celu, zakresu badań, wielkości próby i procedury badawczej. Zastosowane w pracy metody badawcze autor opisał w tabeli 3.1.1. Nie wyjaśniono moim zdaniem w jakim zakresie poszczególne metody wykorzystano do osiągnięcia celu pracy – pomimo, że opisano w kolumnie 3 sposób ich wykorzystania w dysertacji. Na przykład: nie jest dla mnie jasne na jakim etapie, w jakim celu i w jakim zakresie została wykorzystana metoda obserwacyjna, a w przypadku metody przypadków podano w różnych miejscach pracy odmienne cele jej zastosowania. We wstępie zawarto informację – zaplanowano wywiady z kierownikami merytorycznymi (uogólnienie recenzenta), których celem było „*odzwierciedlenie rzeczywistych procesów realizowanych w instytucie, właściwego zdefiniowania nośników kosztów zasobów i działań*”, natomiast w tabeli 3.1.1 znajdujemy zapis „*(...) przeprowadzenie indywidualnych wywiadów pogłębionych metodą IDI z (...) kierownikami projektów B+R w kontekście ich potrzeb informacyjnych, które może zapewnić zarządczy rachunek kosztów*”. W opisie wyników badań z kolei znajdujemy jeszcze inne odniesienia do zakresu przeprowadzonych wywiadów. Nie neguję zasadności opisu wskazanych metod, ale w pracy znajduję sprzeczne lub częściowe odniesienia do ich wykorzystania (np. we wstępie wskazano: treść rozdziału 3 opracowano w oparciu o CAWI, rozdział 5 – IDI i FGI, a w tabeli 3.1.1. nie ujęto badań FGI, które były we wstępie sygnalizowane). Podobnie wielkość próby podawana jest różnie (tabela 3.1.2 p.7 – 32 instytucje badawcze, technika badawcza – ankieta elektroniczna; s. 97 - Ankieta CAWI została skierowana do 26 instytucji). Brakuje w mojej opinii modelu przebiegu procedury badawczej, który poprzez powiązanie kolejnych etapów badania z celami, metodami, narzędziami jasno zilustrowałby zamiar badawczy autora. Niestety rys. 3.1.4, z którego wynika, że wszystkim celom, przyporządkowane są wszystkie metody badawcze, a te z kolei wykorzystano do konstrukcji trzech modeli badawczych - nie wyjaśnia toku postępowania, nie znajduje odzwierciedlenia w pracy i nie prezentuje (pomimo zapowiedzi w tekście) wykorzystanych technik. W dalszej części sekcji pojawia się - moim zdaniem niekonieczny - wywód odnośnie do rodzajów modeli i teoretycznych podstaw ich budowania, tym bardziej, że nie jest on spuentowany wnioskiem, które z tychże podejść znajdzie zastosowanie w pracy. Na schemacie 3.1.4. zastosowano natomiast określenia: model teoretyczno-egzemplifikacyjny, wdrożeniowy, referencyjny. Dwa pierwsze nie zostały skomentowane, a trzeci zdefiniowany dopiero w rozdziale 5 pracy.

Sekcję 3.2. rozpoczyna prezentowana już wcześniej (poświęcono temu całą sekcję 3.1.) metodyka badań. W pierwszym akapicie podkreślono, że opracowano ją na podstawie przeprowadzonych badań CAWI, dokładnie ich pierwszej części. W dalszym wywodzie wskazano, że ich celem było uzyskanie odpowiedzi na postawione pytanie badawcze „w jaki sposób controlling funkcjonuje w instytucjach”. Niestety żadne z wcześniej wskazanych pytań w sekcji 3.1 nie zostało w ten sposób zdefiniowane. Nie wiadomo, czy jest to kolejne pytanie badawcze czy inny sposób sformułowania wcześniej wskazanego pytania w punkcie 3.1. Żadne z nich nie ma jednak tożsamego potencjału badawczego.

Głównym narzędziem badawczym jest kwestionariusz ankiety (Załącznik 1- odnotowuję formalnie, że wersja kwestionariusza włączona do pracy zawiera 31, a nie jak wskazano w tabel 3.1.2. – 33 pytania). Jest on poprawnie zaprojektowany, pomijając wyjątki. Na przykład pytanie 4: odpowiedzi w skali Likerta „zdecydowanie się nie zgadzam – zdecydowanie się zgadzam” nie są właściwe dla pytania „Proszę ocenić który z (...) procesów controllingowych jest najbardziej istotny?”. Zakres badań w II i III części jest w większości w sposób bezpośredni związany z celem pracy. Mam jednak wątpliwości do celu i podstaw teoretycznych konstrukcji pytań zawartych w części I kwestionariusza. Jaki był cel tych badań? W jakim zakresie autor wykorzystał wyniki tej części badań do konstrukcji modelu referencyjnego? Uważam, że Część I badań byłaby uzasadniona i interesująca poznawczo, gdyby przeanalizowano zależności pomiędzy postrzeganiem controllingu, procesami controllingowymi, czy kompetencjami osób zajmujących się controllingiem a wprowadzonymi w danej jednostce rozwiązaniami w zakresie zarządczego rachunku kosztów (część 2), czy podejściem do kosztów niewykorzystanych zasobów (część 3). Takiej analizy jednak w rozprawie nie przedstawiono. Odnotowuję również, że brak jest w dostarczonym materiale załączonych scenariuszy wywiadów IDI, chociaż ich opracowanie ujęto w planie (s.91).

Prezentacja wyników badań została podzielona na trzy części. Percepcję wyników utrudnia różna liczba odpowiedzi branych pod uwagę w kolejnych pytaniach. Brak jest wskazania liczby respondentów (liczby N), raz analizowana jest cała grupa, innym razem część, która negatywnie lub pozytywnie odpowiedziała na poprzednie pytanie. Fakt, iż wyniki przedstawiane są procentowo wpływa na to, że czasami 50% oznacza 11, a czasami 2. Sprawia to trudność również autorowi, który prezentuje na przykład wykres, na którym 100% oznacza 1 respondenta (rys. 3.2.4) – uogólniając wynik badania i stwierdzając, że zgadza się z daną odpowiedzią 100% respondentów. Dodatkowo w opisie wyników badań nie wskazuje się czy respondent mógł zaznaczyć wiele czy jedną odpowiedź co utrudnia ich analizę (zaznaczam jednak, że informacja ta jest dostępna w załączonym kwestionariuszu).

Mam również wątpliwości co do wniosków Autora (oczywiście bazując jedynie na wynikach zaprezentowanego w dysertacji badania) odnośnie do stwierdzenia, że instytucje badawcze mają odpowiedni potencjał do wdrożenia ZPRK, które wybrzmiało na stronie 111, a następnie w kilku innych częściach pracy. Przywołane jako dowód wyniki badań (s.106) wskazują, że tylko 40% to specjaliści, którzy mają wykształcenie ekonomiczne lub pokrewne o profilu bezpośrednio związanym z finansami i controllingiem. Prawie 40 % to osoby bez takiego profilu zawodowego, realizujące zadania controllingowe incydentalnie (do tego przy ograniczonym zakresie wdrożenia controllingu i nie zawsze właściwym jego definiowaniu). Szkoda, że - słusznie wskazany jako kluczowy dla wdrożenia ZPRK w pytaniu badawczym 1 - techniczno-organizacyjny potencjał instytucji (poza zasobami ludzkimi), nie został szerzej zbadany i przedstawiony w pracy. Opis kolejnych wyników też skłania do polemiki, np. pytanie o obszary controllingu w instytucjach badawczych nie zostało właściwie skonstruowane, a wyniki nie znajdują potwierdzenia w prezentowanej przez ICV koncepcji controllingu, w ramach której wśród kluczowych pięciu procesów wymienia się - poza planowaniem, budżetowaniem i prognozowaniem, rachunkiem kosztów i raportowaniem zarządczym - controlling inwestycji i partnerstwo biznesowe (por. Controlling Process Model 2.0, s. 31-32), które zgodnie z danymi zaprezentowanymi na wykresie

3.2.6 uznane zostały za najmniej istotne przez respondentów. W tej części pracy pojawiają się jako uzupełnienie rozważań wnioski z wywiadów pogłębionych przeprowadzonych z pracownikami B+R, co – zważywszy na wcześniej zdefiniowane cele wywiadów z tą grupą pracowników – jest dla mnie zaskakujące. Z uwagi na brak dołączonego scenariusza wywiadu, trudno mi jednak ocenić zakres i metodykę tego badania.

W sekcji 3.3 autor przedstawił wyniki badania ankietowego dotyczące funkcjonowanie zarządczego rachunku kosztów w instytucjach badawczych. W pierwszym akapicie stwierdza, że „wyniki mają służyć weryfikacji hipotez cząstkowych postawionych przez autora na początku dysertacji” i dalej „(...) autor założył, że przynajmniej taki sam odsetek (przypis recenzenta: 75% polskich przedsiębiorstw na podstawie badań dr T. Zielińskiego) instytucji badawczych stosuje tradycyjne rachunki kosztów”. Stwierdzenie to ponawia we wnioskach na stronie 137 podając również drugą z hipotez „instytuty narażone są na ryzyko wystąpienia zjawiska spirali śmierci kosztów stałych”. We wstępie do pracy jednocześnie nie znajdują te hipotezy odzwierciedlenia, wręcz widnieje jasne stwierdzenie, że hipotez nie postawiono. Ponadto na stronie 121 przywołano wyniki badań metodą FGI, których scenariusza, zakresu, sposobu przeprowadzenia, uczestników oraz liczby przeprowadzonych badań nie opisano wcześniej w rozdziale metodycznym. Ponownie stwierdzam, że metodyka pracy jest opisana niejasno, co wymaga doprecyzowania w trakcie obrony. Nadinterpretacją wydaje się stwierdzenie autora, że brak stosowania nowoczesnych metod kalkulacji, świadczy o „niedocenianiu roli współczesnego zarządczego rachunku kosztów oraz możliwości wsparcia menadżerskiego, jakie oferuje” (s.116). Na kilka pytań o przyczyny braku wdrożenia respondenci wskazywali raczej brak odpowiednio przeszkolonej kadry (s.117, 115).

Wartościową częścią badań, ściśle związaną z celem głównym pracy są treści przedstawione na stronach 124-137. Wnioski wynikające z badań są bardzo dobrze podsumowane na stronach 136-137, jednak niektóre stwierdzenia pobudzają do polemiki nie znajdując wprost empirycznego odzwierciedlenia w zaprezentowanych wynikach. Na przykład autor stwierdza: że jednym z powodów braku wdrożenia zaawansowanych modeli rachunku kosztów jest brak w literaturze przykładów wdrożeń takich rachunków w instytucjach badawczych i dalej „część instytucji dostrzega potrzebę jego implementacji, poprzedzoną budową ogólnego (referencyjnego) modelu uwzględniającego specyfikę funkcjonowania tych jednostek”. W świetle faktu, że autor nie pytał o bariery wynikające z braku wzorców, modeli referencyjnych, a także inne bariery techniczne czy organizacyjne te wnioski są nadmiarowe.

1.5. Rozdział czwarty przedstawia założenia koncepcyjne zasobowo-procesowego rachunku kosztów w instytucjach badawczych. Ten rozdział oceniam jednoznacznie pozytywnie. Jest przemyślany i wnosi istotny wkład w obecny stan wiedzy. Autor zwraca uwagę na najważniejsze kwestie związane z poprawnym zaprojektowaniem rachunku kosztów i odnosi je do specyfiki instytucji badawczego (np. s.164, 165, 177, 179, 184, 186). Stawia interesujące pytania (s. 166), podaje argumentację dla swoich ustaleń (186). Definiuje jasno przewagi oraz ograniczenia zastosowania ZPRK i przygotowanego modelu: „wycena aktywów niematerialnych z zastosowaniem podejścia opartego na kosztach historycznych ma praktyczne ograniczenia, które można przynajmniej częściowo eliminować stosując podejście zasobowo-procesowe” (s. 174), „nawet najbardziej zaawansowana koncepcja zarządczego rachunku kosztów ma ograniczone zastosowanie dla celów sprawozdawczości kosztów projektu unijnego” (s. 185). Doktorant nie boi się odważnych i kontrowersyjnych stwierdzeń oceniając krytycznie zarówno warunki kontekstowe funkcjonowania jednostek badawczych, jak też ich wpływ na zarządzanie kosztami projektów badawczych i rozwojowych (s.175, s. 189). Powyższe potwierdza z jednej strony dużą wiedzę Autora na temat procesów realizowanych w badanych podmiotach, z drugiej wiedzę z zakresu rachunkowości i finansów. Efektem kompilacji tej wiedzy są dobrej jakości ramy dla zaprojektowania ZPRK w badanych instytucjach oparte na rzetelnie przeprowadzonej procedurze badawczej. Za szczególnie wartościowe i ważne z punktu widzenia tematyki pracy uznaję w tej części pracy:

- A. Zdefiniowanie aparatu pojęciowego dla ZPRK w instytutach badawczych (tabela 4.1.1) - sekcja 4.1.
- B. Opracowanie propozycji wyodrębnienia pośrednich obiektów kosztowych (rys. 4.1.2) i ich dalszej dekompozycji (rys. 4.1.3.) - sekcja 4.1.
- C. Opracowanie wizualizacji systemu ZPRK w instytucie badawczym (rys. 4.1.5) - sekcja 4.1.
- D. Zdefiniowanie pięciu podstawowych poziomów kosztów w instytucie badawczym (tabela 4.3.3.) – sekcja 4.3.
- E. Opracowanie koncepcji wykorzystania ZPRK w kosztowej wycenie wartości IP (rys. 4.4.1) - sekcja 4.4.

Ze względu na rygor analizy stwierdzam, że ustalenia te mają istotne walory poznawcze i w znacznym stopniu przyczyniają się do osiągnięcia celu pracy.

1.6. Rozdział piąty ponownie stanowi wartościowe studium aplikacyjne. Dotyczy prezentacji przygotowanego przez Doktoranta ZPRK i jego walidacji w warunkach funkcjonowania Krakowskiego Instytutu Technologicznego Sieci Badawczej Łukasiewicz. Autor zręcznie prowadzi swój wywód, uzasadnienia pojawiają się we właściwym miejscach. Najpierw jednoznacznie przedstawia różne dostępne opcje, a następnie rzetelnie uzasadnia wybór konkretnych rozwiązań, wyjaśnia swoje stanowisko odnośnie do założeń konstruowanego modelu, nie unika wyjaśnienia kontrowersyjnych kwestii, a Jego argumentacja jest wielowątkowa i przekonująca (np. s. 214, 215 czy 225). Co prawda, trudno nie zgodzić się z Doktorantem, że brak uwzględnienia w analizie kapitału intelektualnego budzi niedosyt, ale przyjmuję rzeczową argumentację Autora dotyczącą trudności operacjonalizacji tego elementu. Co więcej uważam, że obecnie – w szczególności biorąc pod uwagę aktualny poziom dojrzałości rachunku zarządczego w instytutach badawczych - wprowadzenie tego czynnika do analiz istotnie skomplikowałoby model. Jednocześnie w mojej opinii, uwzględnienie tego elementu może i powinno być przedmiotem dalszych prac badawczych.

Za szczególnie wartościowe i ważne z punktu widzenia tematyki pracy uznaję opracowanie modeli centrum kosztów: zasobów osobowych (rys. 5.1.5., 5.1.8), aparatury badawczej (rys. 5.1.6.), zasobów nietechnologicznych (rys. 5.1.11) oraz zasobów współdzielonych i innych zasobów wsparcia (rys. 5.1.13, 15, 16, 19), a także opracowanie modeli kosztów działań charakterystycznych dla działalności instytutów badawczych. Mam jedynie wątpliwości do kompleksowości opracowanego modelu centrum kosztów zasobu – Akredytacja PCA (rys. 5.1.9). Wydaje się, że model ten pomija wewnętrzne koszty zapewnienia, w szczególności koszty oceny (np. koszty audytów wewnętrznych).

Model referencyjny zawierający model centrum kosztów zasobów osobowych (rys. 5.2.2), model centrum kosztów zasobów aparatury badawczej (rys. 5.2.3.) oraz model kosztu działania podstawowego (rys. 5.2.4.), uważam za wyprowadzony poprawnie i użyteczny na poziomie ogólnym.

1.7. Pozytywnie oceniam ostatni fragment rozprawy doktorskiej – zakończenie, w którym Doktorant dokonał rekapitulacji dociekań. Zawarte w podsumowaniu wnioski, oceniam w zdecydowanej większości jako należycie umotywowane i trafnie sformułowane.

3. Formalna strona rozprawy

Język rozprawy jest poprawny i ułatwia odbiór treści. W niektórych miejscach Doktorant nie ustrzegł się pewnych zawiłości gramatycznych wynikających na przykład z nieuzasadnionej treścią rozważań zmiany czasów. Nie przekonują mnie również określane jako „stwierdzenia kolokwialne” nazwy własne autora np. określenie jako „podejście techniczno-ruchowe” (s. 77) powszechnie używanej w nauce i praktyce nazwy „Koło Deminga” czy „cykl PDCA”.

Odnotowuję mankamenty związane z przygotowaniem bibliografii – różne style, niepełne dane, a także przywoływaniem w tekście głównym autorów prac w różny sposób (same nazwiska, inicjały lub pełne dane).

Treść pracy wzbogacona jest licznymi tabelami i rysunkami, które są bardzo przydatne w prezentacji wyników części empirycznej. Schematy i wykresy przywoływane w tekście na wizualizacjach oznaczono jako rysunki, co rodzi niezręczności językowe typu „wyniki są widoczne na wykresie na rys. 3.4.8,” „przedstawione na rys. 2.1.1. i 2.1.2 schematy...”. Tytuły niektórych rysunków (nie tylko w warstwie stylistycznej ale przede wszystkim merytorycznej) nie zawsze są spójne z kwestionariuszem badawczym, bywa że ich wartość informacyjna jest skorygowana (np. 3.3.1) lub rozszerzona (np. 3.3.2).

IV. Konkluzja końcowa

Mając na uwadze wszystkie walory dysertacji mgra Marcina Latało-Anulewicza zatytułowanej „*Model zasobowo-procesowego rachunku kosztów w instytucie badawczym*” stwierdzam, że w mojej opinii praca spełnia wymogi określone w art. 13.1 ustawy z 14 marca 2003 o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki. Podjęta w pracy problematyka zasługuje na pozytywną ocenę nie tylko ze względu na walory poznawcze, ale również swój charakter aplikacyjny. Dysertacja stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego wskazując na odpowiedni poziom wiedzy teoretycznej Autora w dyscyplinie finanse oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia badań, co potwierdzone zostało w szczególności doбором problemu badawczego, wkładem w rozpoznanie poziomu dojrzałości rachunku kosztów i zdefiniowaniem ram koncepcyjnych zarządczego rachunku kosztów w instytutach badawczych, a także zaprojektowaniem modeli referencyjnych zasobowo-procesowego rachunku kosztów dla badanej grupy organizacji. Biorąc pod uwagę powyższe, rekomenduję Radzie Dyscypliny Ekonomia i Finanse Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie przyjęcie rozprawy doktorskiej i wniosku o dopuszczenie Doktoranta do publicznej dyskusji.

