

Kraków, dnia 26 czerwca 2019 r.

dr hab. Monika Łada, prof. AGH
Wydział Zarządzania
AGH w Krakowie

RECENZJA

rozprawy doktorskiej Pauliny Belch pt.

„ANALIZA KOSZTÓW W CONTROLLINGU PROCESÓW LOGISTYCZNYCH”.

Podstawą sporządzenia recenzji jest pismo Dziekana Wydziału Zarządzania, Informatyki i Finansów Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, prof. dr hab. Ewy Stańczyk-Hugiet z dnia 20.05.2019 r.

1. Ogólna charakterystyka rozprawy

Przesłana do recenzji rozprawa pt. „Analiza kosztów w controllingu procesów logistycznych” została przygotowana przez mgr Paulinę Belch pod opieką naukową promotora dr hab. Marty Nowak, prof. UE oraz promotora pomocniczego dr. Łukasza Szydełki. Opracowanie obejmuje cztery rozdziały poprzedzone wstępem, a najważniejsze wnioski z badań zostały omówione w zakończeniu. Ogółem tekst rozprawy jest bardzo obszerny - wraz z bibliografią oraz dodatkowymi spisami i załącznikami obejmuje 271 stron. Do jej przygotowania wykorzystano polskie i zagraniczne (angielsko- i niemieckojęzyczne) artykuły naukowe i pozycje zwarte. Przedstawione w tekście wywody zostały zilustrowane aż 50 rysunkami oraz 89 zestawieniami tabelarycznymi.

2. Tematyka badawcza

Problematyka kosztów należy do klasycznych i często podejmowanych wątków rozważań teoretycznych w różnych dyscyplinach nauk ekonomicznych. Autorka zdecydowała się na ulokowanie badań w dyscyplinie finansów, co sugeruje orientację projektu badawczego na kwestie pomiaru finansowego. Zgodnie z tytułem rozprawy celem analizowanego kontekstu pomiaru jest dostarczenie danych do analizy kosztów jako integralnego elementu systemu controllingu. Z uwagi na szeroki zakres tej problematyki bardzo słusznie tematyka rozprawy została ograniczona do jednego obszaru działalności przedsiębiorstw produkcyjnych. Wybrany obszar logistyczny jest jednym z bardzo ważnych elementów działalności determinujących sytuację finansową współczesnych podmiotów gospodarczych. Do tej pory dociekania naukowe prowadzone w tym zakresie nastawione były przede wszystkim na analizę wykorzystania informacji z systemu rachunkowości dla celów zarządzania przedsiębiorstwami. Autorka bardzo celnie dostrzegła istniejącą lukę decydując się na przyjęcie w rozważaniach jako dominującej perspektywy pomiaru finansowego prowadzonego w obszarze procesów logistycznych.

Recenzowana rozprawa zawiera wyniki badań literaturowych oraz własnych badań empirycznych. Ich zasadniczym celem jest normatywne określenie zakresu analiz kosztów przydatnych w controllingu procesowym działalności logistycznej. Z punktu widzenia tak postawionego problemu badawczego za słuszne należy uznać sprowadzenie dyskusji teoretycznej do poziomu koncepcyjnego adekwatnego do zakresu praktyk i uwarunkowań działalności przeciętnych polskich przedsiębiorstw produkcyjnych. Zabieg ten z jednej strony ograniczył merytoryczną część rozprawy do najbardziej znanych metod pomiaru i analizy kosztów. Z drugiej strony uwiarygodnił wyniki badań empirycznych i przyczynił się do zwiększenia walorów aplikacyjnych rozprawy.

Cel główny rozprawy został sformułowany następująco (s.5) „*wskazanie możliwości wykorzystania analizy kosztów w controllingu procesów logistycznych oraz ocena jej przydatności w zwiększaniu efektywności procesów logistycznych.*” Dwuczłonowa konstrukcja celu głównego odzwierciedla wspomniane dwa aspekty informacji z systemu rachunkowości – możliwości i metod pomiaru oraz ich użyteczność dla odbiorców. Do realizacji tak określonego celu głównego rozprawy posłużyło aż dziewięć celów cząstkowych (s.5-6):

1. „*zdefiniowanie efektywności ekonomicznej na poziomie procesów logistycznych,*

2. *określenia istoty i zakresu controllingu procesów logistycznych oraz rozpoznanie uwarunkowań jego funkcjonowania w przedsiębiorstwach produkcyjnych,*
3. *identyfikacja źródeł pozyskiwania danych do analizy kosztów procesów logistycznych ze szczególnym uwzględnieniem rachunkowości,*
4. *wskazanie obszarów polityki rachunkowości w przedsiębiorstwie produkcyjnym istotnych z punktu widzenia analizy kosztów procesów logistycznych,*
5. *ustalenie zakresu analizy kosztów procesów logistycznych,*
6. *adaptacja metod statystycznych wykorzystywanych w obszarze analizy kosztów procesów logistycznych,*
7. *propozycja mierników oraz weryfikacja możliwości ich klasyfikacji na potrzeby controllingu procesów logistycznych,*
8. *stworzenie systemu mierników kosztów w controllingu procesów logistycznych,*
9. *praktyczna weryfikacja systemu mierników kosztów w przedsiębiorstwie produkcyjnym.”.*

Ze sposobu sformułowania celów cząstkowych można wnioskować, że podjęta badania mają zarówno teoriopoznawczy jak i aplikacyjny charakter. Rozważanie teoretyczne zostały przeprowadzone na podstawie przeglądu literatury. Jego wyniki posłużyły do przedstawienia aktualnego stanu wiedzy na temat controllingu procesów logistycznych, odwzorowania procesów logistycznych w systemie rachunkowości oraz klasycznych analiz kosztów i ich wykorzystania w odniesieniu do działalności logistycznej. Własne badanie empiryczne przywołane w kilku częściach rozprawy miały bardzo zróżnicowany zakres. Dotyczyły uwarunkowań funkcjonowania controllingu procesów logistycznych w przedsiębiorstwach produkcyjnych, adaptacji rachunkowości tego typu podmiotów do potrzeb controlingu procesów logistycznych, implementacji analiz kosztowych w praktyce wybranego polskiego przedsiębiorstwa produkcyjnego. Badania empiryczne wykonane zostały z zastosowaniem badań ankietowych oraz studium przypadku.

3. Układ rozprawy

Konstrukcja rozprawy jest oparta na układzie tematycznym i nie zawiera wyraźnego podziału na część teoretyczną i empiryczną. Opracowanie składa się z sześciu części, w tym czterech zasadniczych rozdziałów. Wstęp zaczyna się od uzasadnienia wyboru tematyki rozprawy oraz osadzenia rozważań w obszarze rachunkowości w dyscyplinie finanse. Następnie zostały przedstawione: cel główny rozprawy i oraz cele szczegółowe. Omówione zostały także elementy procedury badawczej. Po nich następuje syntetyczny opis układu pracy wraz z prezentacją problematyki poruszanej w kolejnych rozdziałach.

W rozdziale pierwszym zostały zdefiniowane podstawowe pojęcia i koncepcje stosowane w rozprawie m.in.: procesy logistyczne, efektywność oraz controlling. Omówiono zakres i klasyfikację procesów logistycznych, zwrócono uwagę na znaczenie infrastruktury logistycznej oraz specyfikę procesów logistycznych w przedsiębiorstwach produkcyjnych. Na tym tle określono cele wykorzystania controllingu, jego zadania i funkcje, a także znaczenie dla poprawy efektywności działalności logistycznej. Rozdział kończy prezentacja wyników badań uwarunkowań funkcjonowania controllingu procesów logistycznych w przedsiębiorstwach produkcyjnych z województwa podkarpackiego.

Drugi rozdział został poświęcony rachunkowości jako podstawowym źródle danych kosztowych na temat działalności logistycznej w przedsiębiorstwie. Analizę możliwości i ograniczeń pomiaru kosztów w przedsiębiorstwach produkcyjnych przeprowadzono z perspektywy prawidłowego odwzorowania procesów logistycznych. Podkreślono rolę nowoczesnych systemów informacyjnych jako narzędzia gromadzenia, archiwizowania i udostępniania danych finansowych. Ilustracją wniosków z przeprowadzonych badań teoretycznych jest studium przypadku, w którym Autorka podjęła próbę dostosowania systemu rachunkowości wybranego przedsiębiorstwa produkcyjnego do potrzeb wewnętrznej analizy kosztów procesów logistycznych.

W trzecim rozdziale zawarto wyniki badań literaturowych na temat metod analizy kosztów oraz ich wykorzystania w obszarze procesów logistycznych. W szczególności omówiono analizę struktury i dynamiki kosztów logistycznych, analizę trendów zmian ich poziomu oraz analizę przyczynową. Ponownie rozważania teoretyczne zilustrowane zostały wynikami studium przypadku. W badanym przedsiębiorstwie przeanalizowano aktualnie stosowane zestawienia kosztów logistyki, a następnie, na podstawie wyników przeglądu literatury, zaproponowano rozszerzenie ich zakresu o nowe metody analizy. Wyniki aplikacji opracowanych propozycji

zostały przedstawione w formie analizy działalności logistycznej podmiotu w latach 2013-2017.

W ostatnim rozdziale skupiono się na przedstawieniu szerokiej gamy wskaźników finansowych konstruowanych przy wykorzystaniu danych o kosztach procesów logistycznych. Na podstawie analizy formuł najpopularniejszych wskaźników podjęto próbę ich klasyfikacji oraz przedstawiono ogólne zasady ich konstrukcji. Jeszcze raz powrócono w rozważaniach do wyników studium przypadku wybranego przedsiębiorstwa produkcyjnego, tym razem przedstawiając propozycję systemu wskaźników przydatnego w controllingu procesów logistycznych.

W zakończeniu, w nawiązaniu do zidentyfikowanej luki badawczej przedstawiono rezultaty rozprawy. Zostały one zestawione w tabeli z podziałem na rezultaty potwierdzające realizację każdego z dziewięciu przyjętych celów częściowych. Rozprawę kończy prezentacja czterech zasadniczych wniosków teoriopoznawczych, implikacji badań dla praktyki gospodarczej i ograniczeń badań własnych. Nakreślone zostały także kierunki dalszych dociekań naukowych w badanym obszarze.

4. Ocena merytoryczna

Recenzowana rozprawa została przygotowana w bardzo klasyczny sposób - wyniki badań literaturowych posłużyły do sformułowania rekomendacji dla praktyki i próby aplikacji proponowanych rozwiązań w wybranym przedsiębiorstwie. Rozważania teoretyczne zawarte we wszystkich rozdziałach opracowania potwierdzają ogólną wiedzę Autorki z zakresu dyscypliny finanse, a szczególnie problematyki rachunkowości i controllingu. Za taką oceną przemawiają prawidłowo dobrane, przedstawione i przeanalizowane pojęcia, koncepcje, oraz metody analizy kosztów procesów logistycznych. Ponadto przeprowadzone badania własne w formie studium przypadku potwierdzają umiejętność przenoszenia wyników badań teoretycznych do praktyki gospodarczej oraz zrozumienia znaczenia właściwie przygotowanej informacji finansowej w dążeniach do poprawy efektywności działalności przedsiębiorstw produkcyjnych. Dostrzeżona luka teoriopoznawcza, przyjęty cel główny rozprawy i sposób jego dekompozycji na cele częściowe, a przede wszystkim logicznie dobrane i zastosowane metody rozwiązania problemu badawczego świadczą o umiejętności samodzielnego prowadzenia przez Autorkę badań naukowych oraz prezentacji ich wyników. Do najważniejszych zalet opracowania zaliczam:

1. dobre osadzenie przeprowadzonych badań w bieżących uwarunkowaniach działalności przedsiębiorstw produkcyjnych w Polsce, w tym zakresie wykorzystania metod controllingu,
2. właściwy dobór i wykorzystanie pozycji bibliograficznych, w tym krajowych i zagranicznych publikacji naukowych,
3. koncentrację rozważań dotyczących pomiaru finansowego procesów logistycznych na kosztach działalności, jako najważniejszych konsekwencjach wykorzystania zasobów w tym obszarze działalności przedsiębiorstw produkcyjnych.
4. właściwie wykazaną rolę i znaczenia controllingu jako narzędzia zapewnienia efektywności finansowej całokształtu działalności przedsiębiorstw produkcyjnych, w tym procesów logistycznych,
5. umiejętne przeniesienie wykorzystania metod statystycznych na grunt analiz kosztów procesów logistycznych.
6. właściwe wykorzystanie wyników badań literaturowych do zaprojektowania i przeprowadzenia kompleksowej analizy kosztów procesów logistycznych konkretnego przedsiębiorstwa,
7. prawidłowe wykorzystanie stylu narracji właściwego dla opracowań naukowych w połączeniu z ilustracją w formie rysunków i tabel.

W stosunku do wysoko ocenianych walorów aplikacyjnych rozprawy wnioski teoriopoznawcze przeprowadzonych badań są znacznie skromniejsze. Jest to widoczne szczególnie w zakończeniu, w którym sformułowane wnioski są, nie tylko bardzo ogólne ale też mało zaskakujące czy intrygujące. Wpływ na to miała decyzja o ograniczeniu rozważań do metod analiz kosztów z pominięciem dyskusji różnych uwarunkowań sytuacyjnych efektywności ich wykorzystania. Do słabszych stron rozważań zawartych w rozprawie należą:

1. brak opisu we wstępie sekwencji prowadzenia badań empirycznych z uzasadnieniem zastosowania określonych metod badawczych na każdym z etapów,
2. mało przekonujące argumenty dotyczące różnic w koncepcjach controllingu logistycznego i controllingu procesów logistycznych oraz stosunkowo zaskakujące wnioski o braku polskojęzycznych publikacji z tego obszaru,

3. pominięcie w wynikach badań literaturowych kwestii uwarunkowań wykorzystania proponowanych metod pomiaru kosztów skierowanych na odwzorowanie działalności np. strategii organizacji, struktury kosztów, itp,
4. niewielki stopień odniesienia rozważań do specyfiki działalności najbardziej nowoczesnych przedsiębiorstw produkcyjnych cechujących się wysokim stopniem automatyzacji procesów wytwórczych, logistycznych i w coraz większym stopniu także procesów rachunkowości.
5. stosunkowo mało wyraźne zaznaczenie wkładu własnego Autorki w aktualny stan wiedzy naukowej z zakresu współczesnej rachunkowości.

Przedstawione powyżej zarzuty nie kwestionują ogólnie pozytywnej oceny rozprawy ale stanowią przyczynek do dyskusji wyników przeprowadzonych badań. W odpowiedzi na dostrzeżone mankamenty nasuwają się następujące pytania.

1. *Jakie są argumenty przemawiające za zasadnością stosowania dwóch odrębnych koncepcji: controllingu logistyki i controllingu procesów logistycznych? Jeżeli jest takie uzasadnienie, to czym się różni wykorzystanie tych koncepcji w praktyce działalności przedsiębiorstw produkcyjnych?*
2. *Jakie były przesłanki wyboru zaproponowanych modyfikacji rachunku kosztów w badanym przedsiębiorstwie? Jakie są potencjalne korzyści i bariery ich implementacji w innych polskich przedsiębiorstwach przemysłowych?*
3. *Czy automatyzacja procesów produkcyjnych, logistycznych i procesów rachunkowości będzie miała wpływ na zmianę zakresu analiz kosztów w badanym zakresie?*

5. Wnioski

Recenzowana rozprawa prezentuje wyniki badań o istotnym znaczeniu dla wiedzy naukowej z zakresu rachunkowości. Jej Autorka wykazała się ogólną wiedzą teoretyczną w badanym obszarze oraz umiejętnością samodzielnego prowadzenia pracy naukowej w obszarze dziedziny nauk ekonomicznych przypisanego do dyscypliny finanse. Przeprowadzone badania, uzyskane wyniki oraz sformułowane na ich podstawie wnioski stanowią oryginalne rozwiązanie problemu naukowego o walorach teoriopoznawczych i aplikacyjnych. Biorąc pod uwagę przedstawioną ocenę stwierdzam, że recenzowane opracowanie pani Pauliny Bełch pt. „Analiza kosztów w controllingu procesów logistycznych” spełnia wymagania ustawowe stawiane rozprawom doktorskim. Na tej podstawie wnoszę o jej dalsze procedowanie i dopuszczenie do publicznej obrony.

dr hab. Monika Łada prof. AGH

