

dr hab. Ewa Wanda Maruszewska, prof. UE
Katedra Informatyki i Rachunkowości Międzynarodowej
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

Katowice, dnia 19 lipca 2019 r.

Recenzja
rozprawy doktorskiej **mgr Pauliny Bełch**
pod tytułem: **Analiza kosztów w controllingu procesów logistycznych**

napisanej pod kierunkiem naukowym **dr hab. Marty Nowak, prof. UE**
na Wydziale Zarządzania, Informatyki i Finansów
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

I. Uwagi wstępne

Podstawą formalną recenzji jest pismo ZIF-BW.4000.13.2015 podpisane przez panią prof. dr hab. Ewę Stańczyk-Hugiet, Dziekan Wydziału Zarządzania, Informatyki i Finansów Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, z dnia 20 maja 2019 r.

Celem niniejszej recenzji jest stwierdzenie, czy przedłożona rozprawa doktorska spełnia wymogi określone artykułem 13 ustawy z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz.U. z 2016, poz. 882 z późn. zm.). Wśród najważniejszych kryteriów oceny rozprawy doktorskiej, dla zweryfikowania, czy praca stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną doktorantki, jak również potwierdza umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej, należy wymienić:

- trafność sformułowania tematu rozprawy, określenie obszaru i przedmiotu badań,
- wskazanie luki badawczej, postawione hipotezy, oryginalność celów badawczych,
- oryginalność rozwiązania problemu naukowego wraz z wkładem autorskim do dziedziny ekonomia, dyscypliny finanse,
- metody badawcze zastosowane do udowodnienia hipotezy oraz osiągnięcia celów rozprawy,
- znajomość literatury przedmiotu oraz umiejętność jej wykorzystania do prowadzenia dyskursu naukowego,
- przeprowadzoną dyskusję w oparciu o wyniki badań własnych,
- strukturę rozprawy, stronę formalną rozprawy.

II. Ocena trafności wyboru problemu naukowego

Temat dysertacji należy uznać za ważny i wart naukowej dysertacji, ponieważ ma znaczenie zarówno teoretyczne, jak i praktyczne.

Teoretyczne dywagacje podjęte w rozprawie przez autorkę porządkują zagadnienie controllingu procesów logistycznych, tym w szczególności możliwego podejścia do analizy kosztów procesów logistycznych. Zaprezentowanie zagadnienia analizy kosztów działań logistycznych przez pryzmat podejścia procesowego, wzorowanego na rachunku kosztów działań oraz zarządzaniu łańcuchem dostaw, nie zawiera oryginalnego rozwiązania, jednak stanowi uporządkowane kompendium wiedzy z w/w zakresu. Doktorantka przeprowadziła systematyczną analizę porównawczą dotychczasowej polskiej literatury z zakresu controllingu oraz logistyki, a rezultatem meta-analizy jest szerokie, encyklopedyczne podejście do prezentowanego zagadnienia. Jednakże uwagę zwraca śladowe wykorzystanie przez doktorantkę dorobku naukowców z poza Polski, którzy również licznie podejmują podobne zagadnienia w swoich rozważaniach teoretycznych.

Praktyczne znaczenie podjętych badań jest bardzo ważne z powodu roli, jaką pełnią szczegółowe i wiarygodne informacje o ponoszonych kosztach procesów logistycznych w każdym przedsiębiorstwie, w tym w szczególności w jednostkach produkcyjnych, co było przedmiotem analizy w dysertacji. Istotność poruszonego w rozprawie doktorskiego tematu dla praktyki gospodarczej nie podlega dyskusji co znajduje potwierdzenie m.in. licznych publikacjach współczesnych autorów (polskich i zagranicznych), którzy również podejmują zagadnienia kalkulacji, kontroli kosztów, albo zarządzania kosztami działalności logistycznej. Także istniejący szereg opracowań praktycznych w tym zakresie wskazuje na potrzebę modelowego rozwiązania zagadnienia analizy kosztów procesów logistycznych.

III. Ocena strony formalnej rozprawy

Recenzowana rozprawa liczy 271 stron, w tym stosowne spisy i załączniki. Praca składa się ze wstępu, czterech rozdziałów oraz zakończenia, bibliografii, właściwych spisów oraz istotnych załączników.

Układ pracy jest przemyślany, podporządkowany tematowi pracy oraz sformułowanym celom (głównemu oraz szczegółowym). Praca ma charakter teoretyczno – poznawczy, przy czym większą część zajmują treści teoretyczne (ok. 140 stron prezentujących zagadnienia teoretyczne i ok. 85 stron opisujących badania przeprowadzone przez autorkę). Objętości obu części są odpowiednie do podejmowanych rozważań teoretycznych i opisywanych badań praktycznych.

Język rozprawy jest odpowiedni i staranny, a styl rozprawy komunikatywny dla czytelnika. W pracy nie znaleziono błędów literowych i stylistycznych utrudniających zrozumienie przekazywanych treści.

Treści pracy licznie wsparto rysunkami (tabelami) równomiernie wykorzystywanymi w całej pracy, która zawiera aż 129 pozycji prezentacji graficznej, w znacznej mierze samodzielnie przygotowanych przez autorkę dysertacji. Zdaniem recenzentki w kilku przypadkach zaprezentowane na wykresach (w tabelach) dane są:

- niewystarczająco opisane, tj. poprzez pominięcie jednostek (np. brak jednostki pomiaru w tabelach 3.8 – 3.10),
- zatytułowane w sposób zbyt ogólny (np. tytuł tabeli 3.2),
- zawierają zbędne informacje (np. kolumna „Grupa” w tabelach 2.22 – 2.25),
- nie stosują jednolitego, sukcesywnie w pracy wprowadzonego słownictwa (np. „całkowite koszty logistyczne” oraz „całkowitych kosztów procesów logistycznych” na rysunku 3.4).

Bibliografia wskazuje 251 pozycji dobrze dobranej literatury przedmiotu oraz dodatkowo akty prawne i nieliczne źródła internetowe. Pomimo, że autorka nie zastosowała typowego podziału literatury na opracowania zwarte, czasopiśmiennicze itd., to analiza zaprezentowanych pozycji wskazuje na szerokie wykorzystanie każdego rodzaju referencji literaturowych. Szczególnie często autorka wykorzystuje dorobek pracowników naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, co – zważywszy na podejmowaną tematykę rozprawy – należy uznać za właściwe z racji znaczenia publikacji naukowców wywodzących się z tego ośrodka dla polskiego dorobku z zakresu rachunkowości zarządczej, w tym i controllingu w Polsce.

Uwagę zwraca jednak śladowe wykorzystanie literatury zagranicznej, co – zdaniem recenzentki – nie było dobrą decyzją z racji obecności poruszanego zagadnienia również w innych ośrodkach naukowych na całym świecie. Brak szerokiego wykorzystania zagranicznej literatury przedmiotu ma swoje implikacje w dalszej, merytorycznej ocenie pracy, m.in. w zakresie wniosków sformułowanych w zakończeniu rozprawy, które stanowią generalne sformułowania bez odniesienia ich do polskiej specyfiki. Innymi słowy, można odnieść wrażenie, że wnioski z części teoretycznej i praktycznej pracy są prawdziwe dla każdej zbiorowości i każdej lokalizacji geograficznej.

Z kolei na podkreślenie zasługuje zamieszczenie przez autorkę części poświęconej ograniczeniom dysertacji (w szczególności badaniom praktycznym), co świadczy o rzetelnym podejściu do prowadzonych badań naukowych. Jasne wskazanie ograniczeń przeprowadzonego badania naukowego świadczy ponadto o dojrzałości do samodzielnego prowadzenia pracy naukowej przez kandydatkę do stopnia naukowego doktora. Jednak z racji braku odniesienia do specyfiki polskich przedsiębiorstw, szczególnie w obliczu pominięcia dorobku światowego w zakresie controllingu procesów logistycznych, recenzentka formułuje pytanie o istniejące ograniczenia przeprowadzonych badań z punktu widzenia przeprowadzenia ich

wyłącznie w oparciu o dane jednostki prowadzącej działalność gospodarczą w Polsce.

IV. Uwagi merytoryczne do rozprawy

Pierwszą częścią rozprawy jest wstęp, w którym autorka podaje powody zgłębiania naukowego tematu przez siebie wybranego. Szkoda, że we wstępie doktorantka nie zawarła przyjętej przez siebie hipotezy, co – zdaniem recenzentki – pozwoliłoby na uniknięcie niedociągnięć opisanych poniżej.

We wstępie do pracy, doktorantka wskazuje cel pracy zdefiniowany jako:

- 1) wskazanie możliwości wykorzystania analizy kosztów w controllingu procesów logistycznych oraz
- 2) ocena przydatności wykorzystanej analizy kosztów w zwiększaniu efektywności procesów logistycznych.

Wydaje się, że pierwszy cel główny został zbyt skromnie opisany przez autorkę. Zdaniem recenzentki, zaprezentowane wskaźniki służące do analizy kosztów można zakwalifikować jako opracowanie modelowe do aplikacji w innych jednostkach produkcyjnych, co podkreśla sama autorka w zakończeniu pracy. Zebrane i zaproponowane mierniki oceny kosztów służą badaniu kosztów w controllingu procesów logistycznych, a ich szerokie spektrum oraz możliwości dalszego dostosowywania do potrzeb konkretnych jednostek, pozwalają na określenie ich mianem zwartego instrumentarium, które stanowi zasadniczy wkład doktorantki w uzupełnienie luki teoretycznej.

Z kolei drugi cel główny – w ocenie recenzentki – nie został w pracy prawidłowo opisany lub należy wyrazić opinię o jego niepełnym osiągnięciu. Doktorantka w swojej rozprawie podjęła zagadnienie efektywności, jednak tylko w obszarze oceny (w badanej jednostce) istniejącego poziomu efektywności procesów logistycznych. Brak odniesienia się doktorantki do tego, czy istnieje zależność pomiędzy analizą kosztów za pomocą opracowanego instrumentarium, a zwiększaniem efektywności procesów logistycznych. Brak odniesienia do wyżej opisanej niedoskonałości pracy widać również w przyjętych celach szczegółowych, które autorka podporządkowała celowi głównemu.

Cele szczegółowe zostały sformułowane w następujący sposób:

- 1) zdefiniowanie efektywności ekonomicznej na poziomie procesów logistycznych,
- 2) określenie 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 kosztowych w controllingu procesów logistycznych,
- 9) praktyczna weryfikacja systemu mierników kosztowych w przedsiębiorstwie.

Oceniając zaprezentowane cele (główny i szczegółowe) uwagę zwraca ich ściśle powiązanie z poszczególnymi częściami rozprawy. Z racji dużej ilości przyjętych celów szczegółowych pewien niedostatek można zauważyć w braku podsumowań (po poszczególnych częściach rozprawy) wskazujących na osiąganie poszczególnych celów pomocniczych. Należy jednak zwrócić uwagę na syntetyczne zestawienie sposobów osiągnięcia poszczególnych celów, które doktorantka opracowała i zamieściła w zakończeniu pracy.

Cele szczegółowe nie budzą wątpliwości zarówno pod względem poprawności sformułowania, podporządkowania celowi głównemu pracy, jak i wykorzystanych metod badawczych (w części empirycznej) oraz pewności osiągnięcia każdego celu.

Rozdział pierwszy zawiera analizę literatury przedmiotu z zakresu efektywności procesów logistycznych na tle zagadnień controllingu procesów logistycznych. Doktorantka dokonała szerokiego przeglądu literatury dla porównania definicji pojęcia logistyka. Na podkreślenie zasługuje wykorzystanie w tej analizie literatury angielsko- oraz niemieckojęzycznej. Komentarz, który autorka zamieszcza po prezentacji definicji logistyki, odnosi się już do procesów logistycznych w przedsiębiorstwie produkcyjnym, co świadczy o właściwym prowadzeniu wywodu teoretycznego, tj. z uwzględnieniem przyjętych celów rozprawy.

W dalszej części rozdziału pierwszego doktorantka charakteryzuje zakres logistyki podkreślając, że procesy logistyczne mają miejsce w wielu podsystemach funkcjonowania współczesnych przedsiębiorstw. Ciekawym opracowaniem autorki jest również klasyfikacja procesów logistycznych z ukierunkowaniem podziałów na procesy i działania, co – po raz kolejny – podkreśla ściśle podporządkowanie treści rozprawy postawionym przez doktorantkę celom.

Ciekawym opracowaniem jest również część teoretyczna dotycząca efektywności procesów logistycznych, którą doktorantka opracowała nie tylko w oparciu o literaturę z zakresu logistyki, ale przede wszystkim umiejętnie wybierając pozycje literatury dotyczące efektywności ekonomicznej i dostosowując zawarte w niej mierniki do potrzeb procesowego podejścia do logistyki.

Procesowe podejście do logistyki zostało uzupełnione o podejście zasobowe, co należy ocenić zdecydowanie pozytywnie, jako że niejednokrotnie publikacje z zakresu podejścia procesowego pomijają zagadnienia zasobów wykorzystywanych do realizacji tych procesów. Uwzględnienie zagadnień zasobów, świadczy o bardzo dobrym

rozeznaniu tematu przez doktorantkę i umiejętności całościowego podejścia do prezentowanego zagadnienia.

Rozdział pierwszy kończą trzy części:

- dwie dotyczące controllingu procesów logistycznych z kolejnymi szerokimi przeglądami literatury, które porządkują wiele zagadnień, oraz
- trzecią prezentującą wyniki badania ankietowego, które zostało poprzedzone badaniem pilotażowym.

Metodyka badania oraz uzyskane wyniki badania ankietowego zostały prawidłowo opisane i stanowią one potwierdzenie dla występowania w praktyce gospodarczej zapotrzebowania na badania prowadzone przez doktorantkę.

Podsumowując, obszerny, bo liczący aż 80 stron, rozdział pierwszy w wyczerpujący sposób pokazuje lukę teoretyczną (głównie w literaturze polskiej) oraz potrzebę współczesnych przedsiębiorstw w zakresie narzędzi wspomagających controlling procesów logistycznych. Rozdział pierwszy służy również osiągnięciu dwóch pierwszych celów szczegółowych dysertacji. Mankamentem rozdziału jest wykorzystanie literatury zagranicznej jedynie do analizy definicji, bez odniesień do pozostałych zagadnień poruszanych w pierwszej części pracy.

Rozdział drugi powiązany jest z osiągnięciem trzeciego oraz czwartego celu szczegółowego. Autorka rozpoczyna wywód od klasyfikacji procesów logistycznych, już na tle kosztów powstających w związku z wykonywaniem określonych procesów logistycznych przedsiębiorstw produkcyjnych. Autorka opisuje również potrzebę dostosowania polityki rachunkowości do koncepcji procesowego podejścia do logistyki, czym po raz kolejny wskazuje na umiejętność dogłębnego i praktycznego podejścia do analizowanych zagadnień. Brak jednak w rozdziale drugim założeń, tj. charakterystyk przedsiębiorstwa produkcyjnego, które było prototypem dla zaproponowanych rozwiązań. Opis czynników, które zdecydowały o stworzeniu zaproponowanego układu kont księgi pomocniczej oraz rachunku kosztów, byłby pomocny dla innych jednostek, które mogłyby aplikować zaproponowane rozwiązanie. W związku z opisanym niedostatkiem, recenzentka formułuje pytanie o dookreślenie cech charakterystycznych jednostki stanowiącej źródło dla opracowania. Czy wśród charakterystyk jednostki znajdują się cechy, które powinny w szczególności zostać uwzględnione przez inne jednostki pragnące skorzystać z opracowania doktorantki?

Interesującą częścią rozdziału drugiego jest rozdział o systemach business intelligence i ich charakterystyki z punktu widzenia przydatności dla gromadzenia kosztów procesów logistycznych. Choć zakres merytoryczny tej części wykracza poza przedmiot badań, w tym poza przyjęte cele, to należy podkreślić istotność poruszanych zagadnień z punktu widzenia praktyki współczesnych przedsiębiorstw.

Kolejną częścią rozprawy wskazującą na aplikacyjne podejście doktorantki do prezentowanego zagadnienia, jest rozdział trzeci służący m.in. osiągnięciu piątego i

szóstego celu szczegółowego. Szerokie instrumentarium wykorzystane w rozdziale, w tym metody statystyczne, prezentuje wiele płaszczyzn analizy kosztów procesów logistycznych, a jednocześnie pokazuje umiejętności doktorantki odnośnie wykorzystania różnorodnych metod na potrzeby analizy wybranej grupy kosztów: kosztów procesów logistycznych przedsiębiorstwa produkcyjnego. Poza tradycyjnymi analizami struktury i dynamiki kosztów, autorka wskazuje na rzadko przywoływane we współczesnej literaturze tempo zmian, funkcje trendu, czy metody kolejnych podstawień, funkcyjną, krzyżową wykorzystywane do analizy odchyień. W zaprezentowanym studium przypadku, doktorantka koszty procesów logistycznych prezentuje w ujęciu kosztów rodzajowych. Ponieważ we wcześniejszych częściach autorka nawiązuje do rachunku kosztów działań, analiza kosztów tylko w ujęciu rodzajowym pozostawia pewien niedostatek.

Rozdział czwarty dysertacji rozpoczyna autorski system mierników w controllingu procesów logistycznych. Zaproponowana klasyfikacja mierników ma szeroki charakter i po zastosowaniu szczegółowych wskaźników, z pewnością pozwoli na całościową analizę nie tylko kosztów, ale i efektów procesów logistycznych. Konstruując szczegółowe, finansowe mierniki finansowe w controllingu procesów logistycznych autorka wskazuje również wady stosowania zaproponowanych mierników, co należy uznać za podejście rzetelne. Z drugiej strony jednak, zastanawia pominięcie kwestii, w jaki sposób jednostka pozyska dane do zaproponowanych mierników, np. przychody z działalności działu logistyki przedsiębiorstwa produkcyjnego? Pytanie takie nie nasuwało by się, gdyby przypadek praktyczny był oparty na przedsiębiorstwie logistycznym, tj. oferującym swoje usługi na zewnątrz i z tego tytułu uzyskującym przychody. Ukierunkowanie pracy na specyfikę procesów logistycznych w przedsiębiorstwach produkcyjnych czyni rozprawę nietuzinkową, jednak – w opinii recenzentki – uzyskanie informacji o przychodach (hipotetycznych lub faktycznych) wymaga zastosowania do rozliczeń wewnątrz jednostki np. cen transferowych. W związku z powyższym, recenzentka formułuje pytanie o podejście doktorantki do pozyskiwania danych o przychodach z działalności działu logistyki.

Wartościowym jest rozdział 4.3 pracy doktorskiej, w którym doktorantka proponuje szczegółowe mierniki kosztów procesów logistycznych, już odwołując się do wyróżnionych czynności, działań i procesów. Przeprowadzona w kolejnej części pracy aplikacja zaproponowanych mierników wskazuje, że pomimo niepełnego wykorzystania stworzonego instrumentarium, możliwą jest dogłębna analiza kosztów procesów logistycznych.

Rozdział czwarty wyraźnie podporządkowany jest realizacji trzech ostatnich celów szczegółowych. Jednak, w studium przypadku wyraźnie brakuje realizacji drugiej części celu głównego, tj. oceny przydatności opracowanego zestawu mierników w zwiększaniu efektywności procesów logistycznych. W mojej ocenie doktorantka jedynie aplikowała opracowany zestaw mierników, jednak nie zbadała, czy zastosowanie proponowanej analizy kosztów pozwala na zwiększenie efektywności poprzez np. wskazywanie (za pomocą interpretacji wyników analizy) na obszary, które mogą podlegać kontroli i

zmianom celem zwiększenia efektywności procesów logistycznych. Przeprowadzenie takiego badania oznaczałoby konieczność szerokiego spojrzenia na przedsiębiorstwo będące przedmiotem badania, tj. uwzględnienia również m.in. celów organizacji, sposobów projektowania struktury organizacyjnej i procesu produkcyjnego, jak doktorantka pisze w rozdziale 1.3. W związku z faktem, że przedłożona do recenzji dysertacja jest już rozprawą obszerną, wyrażam opinię, że kolejne rozbudowywanie treści nie wydaje się konieczne. Jednak, z racji postawionego zadania recenzji, wskazuję na konieczność spójności ustalonych celów z treściami teoretycznymi oraz przeprowadzonymi badaniami.

W zakończeniu dysertacji doktorantka przejrzysto podsumowuje osiągnięcie postawionych celów częściowych oraz wskazuje na grupę zainteresowanych aplikowaniem zaproponowanej metodyki. Ważną częścią obszernego zakończenia są również wskazane ograniczenia pracy oraz możliwości dalszych badań w zakresie controllingu procesów logistycznych.

V. Wnioski końcowe oceny

Konkludując wyrażam opinię, że recenzowana rozprawa stanowi zwarte i aktualne opracowanie zawierające ważne walory poznawcze z zakresu controllingu procesów logistycznych, w tym w szczególności analizy kosztów procesów logistycznych. Wyprowadzone wnioski wynikają z przeprowadzonych analiz literatury oraz badań własnych autorki i są skorelowane z postawionymi celami pracy. Autorka, podpierając się wynikami przeprowadzonych badań, prezentuje własne opinie potwierdzając, że posiada pogłębioną wiedzę teoretyczną w dziedzinie ekonomia, dyscyplinie finanse oraz umiejętność prowadzenia dociekań naukowych. Lektura przedłożonej dysertacji skłania do nowych przemyśleń odnośnie nowatorskiego podejścia do kosztów logistyki, metod controllingu w procesach logistycznych polskich przedsiębiorstw produkcyjnych. Tym samym - w mojej opinii - przedłożona rozprawa jest dokumentacją wkładu autorki w rozwój wiedzy z zakresu controllingu, a w szczególności dotyczącej procesów logistycznych.

W moim przekonaniu, recenzowana rozprawa doktorska mgr Pauliny Bełch spełnia wymagania określone w artykule 13 ustawy z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz.U. z 2016, poz. 882 z późn. zm.). W związku z powyższym wnioskuję o przyjęcie recenzowanej dysertacji i dopuszczenie mgr Pauliny Bełch do publicznej obrony przygotowanej rozprawy.

