

Załącznik nr 2. Opis dorobku oraz osiągnięć naukowych.

AUTOREFERAT
NA TEMAT DOROBKU I OSIĄGNIĘĆ W PRACY NAUKOWO-BADAWCZEJ

Łeszek Borowiec

Warszawa, grudzień 2018

1. Informacja o wykształceniu i zatrudnieniu w jednostkach naukowych

Egzamin maturalny zdałem w 1994 roku i rozpocząłem studia stacjonarne na Wydziale Zarządzania Politechniki Częstochowskiej. W 1999 roku ukończyłem jednolite studia magisterskie na kierunku Zarządzanie na specjalności „Zarządzanie Finansami Przedsiębiorstwa”. Pracę magisterską napisałem pod kierunkiem prof. dr hab. Włodzimierza Brzezina. Jej tytuł to „Krótkookresowy rachunek wyników jako narzędzie zarządzania finansami przedsiębiorstwa”. W trakcie wszystkich lat studiów legitymowałem się najwyższą średnią ocen z wszystkich studentów, kończąc studia ze średnią 4,97 z całości przebiegu nauki. W 2006 roku ukończyłem studia podyplomowe w zakresie rachunkowości na Wydziale Zarządzania Politechniki Częstochowskiej. Natomiast w roku 2011 otrzymałem tytuł MBA Executive po ukończeniu studiów podyplomowych w Instytucie Nauk Ekonomicznych Polskiej Akademii Nauk w Warszawie.

W 2004 roku nawiązałem współpracę naukową z prof. dr. hab. Edwardem Nowakiem, której wynikiem jest napisana pod jego kierunkiem praca doktorska pt. „Controlling w realizacji usług publicznych gminy”, obroniona z wyróżnieniem w dniu 13 listopada 2006 roku na Wydziale Zarządzania i Informatyki Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu (obecnie Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu). Recenzentem pracy doktorskiej była Pani dr hab. Maria Hass-Symotiuik (Uniwersytet Szczeciński) oraz Pani dr hab. Mirosława Kwiecień (Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu). Następnie w dniu 16 listopada 2006 roku decyzją Rady Wydziału Zarządzania i Informatyki Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu (obecnie Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu) uzyskałem stopień doktora nauk ekonomicznych w zakresie ekonomii.

Po ukończeniu studiów w 1999 roku rozpocząłem pracę (do 2006 roku) jako asystent w Instytucie Zarządzania i Marketingu Akademii Jana Długosza w Częstochowie, ściśle współpracując z prof. dr hab. Włodzimierzem Brzezinem. W 2001 rozpocząłem pracę jako wykładowca w Wyższej Szkole Menedżerskiej w Warszawie. Zostałem zatrudniony w Katedrze Rachunkowości, gdzie pracuję do dziś na stanowisku adiunkta, pełniąc funkcję Kierownika Zakładu Finansów i Rachunkowości oraz pełnomocnika Dziekana Wydziału Menedżerskiego i Nauk Technicznych ds. kierunku Finanse i Rachunkowość. W latach 2007-2012 byłem zatrudniony na stanowisku Starszego Wykładowcy w Państwowej Wyższej Szkole Zawodowej w Ciechanowie.

W 2007 roku podjąłem pracę na stanowisku adiunkta w Wyższej Szkole Finansów i Zarządzania w Warszawie, pełniąc jednocześnie funkcję kierownika Katedry Rachunkowości na Wydziale Zarządzania i Finansów. Aktualnie jest to moje podstawowe miejsce pracy (od 2018 roku nowa nazwa uczelni to: Akademia Ekonomiczno-Humanistyczna w Warszawie).

2. Charakterystyka zainteresowań naukowych, dorobku i osiągnięć

Moja aktywność naukowo-badawcza i publikacyjna, a także wynikająca z niej aktywność dydaktyczna oraz zawodowa, obejmuje trzy główne etapy. Pierwszym był okres przed uzyskaniem stopnia doktora, gdzie badania dotyczyły w szczególności zagadnień poprawy efektywności funkcjonowania gminy jako

podstawowej jednostki samorządu terytorialnego. Przed obroną pracy doktorskiej byłem autorem dwunastu oryginalnych opracowań w zakresie wykorzystania narzędzi rachunkowości do poprawy efektywności działania gminy. Podsumowaniem tej części dorobku była dysertacja doktorska dotycząca wykorzystania controllingu w gminie w procesie świadczenia usług publicznych.

Drugi etap pracy naukowo-badawczej obejmuje pierwsze sześć lat po uzyskaniu stopnia doktora. Wówczas poszerzeniu uległ obszar badań, o całość sektora publicznego, gdzie rozpowszechnienie instrumentów rachunkowości (w szczególności rachunkowości zarządczej) wydaje się do dzisiaj ograniczone. Obszarem moich zainteresowań badawczych jest rachunkowość zarządcza, rachunek kosztów i inne instrumenty, które są wykorzystywane w poprawie efektywności organizacji oraz regulacje w sektorze usług, w szczególności w odniesieniu do usług powszechnych. Istotną część badań dotyczyła wykorzystania instrumentów rachunkowości zarządczej, które można implementować w organizacjach sektora publicznego. U podstaw badań leżała teza, że rachunkowość zarządcza, która od kilkudziesięciu lat z powodzeniem wykorzystywana jest w sektorze prywatnym celem poprawy efektywności działania, może być wykorzystywana ze swoim instrumentarium w sektorze publicznym i w pełni wpisuje się w model „nowego zarządzania publicznego”.

W ramach prowadzonych badań poruszano takie problemy naukowe jak:

- analiza funkcjonowania i propozycje usprawnień w ramach rachunkowości budżetowej sektora publicznego [5,16]¹
- pomiar dokonań w sektorze publicznym [6, 21, 25, 28, 38]
- wykorzystanie instrumentów rachunkowości zarządczej w sektorze publicznym [8, 11, 12, 24, 15, 32]
- wdrażanie modelu rachunku kosztów, w tym rachunku kosztów działań [2,10]
- efektywność finansowa sektora publicznego [31, 47] oraz sektora non profit [14, 35].

Ostatnie sześć lat pracy naukowej było konsekwencją wcześniej prowadzonych badań, a szczególną uwagę skoncentrowano na podmiotach działających w obszarach regulowanych. Świadczą one usługi o charakterze publicznym o podobnej charakterystyce do usług sektora publicznego, które były przedmiotem wcześniejszych badań. Szczególnie interesująca wydała się ocena efektywności podmiotów świadczących usługi powszechne, będące skutkiem regulacji ustawowych. W ramach pracy naukowej i zawodowej dokonałem badań wpływu rachunku kosztów działań na poziom informacji zarządczej tych podmiotów. W tym kontekście szczególnie dużo miejsca poświęciłem na zdefiniowanie koncepcji kosztu netto usługi powszechnej (po raz pierwszy w Polsce) a następnie analizę wpływu tej kategorii na efektywności podmiotu świadczącego usługi powszechne. Kilkuletnie badania dowiodły, że pomiędzy użytecznością informacji zarządczej z rachunku kosztów działań a kosztem netto usług powszechnych istnieją zależności, co zostało przedstawione w monografii, która jest podstawą ubiegania się o stopień doktora habilitowanego. Zakres aktywności tego okresu koncentrował się wokół wspomnianego obszaru ze szczególnym uwzględnieniem:

- koncepcji kosztu netto w świadczeniu usług powszechnych [22, 26, 36, 43]

¹ Numer pozycji publikacji wg wykazu z załącznika nr 4 do niniejszego wniosku.

- propozycjach wykorzystania koncepcji kosztu netto w obszarze usług komunalnych [29, 42]
- specyfice kosztów działań w świadczeniu usług powszechnych [2, 44]
- zagadnień regulacji przez państwo wybranych aktywności podmiotów gospodarczych [41, 48, 49]

Istotnym wkładem do nauki na gruncie polskim jak i międzynarodowym wydaje się być koncepcja stworzony model kalkulacji kosztu netto usług powszechnych wraz z opracowaniem aparatury pojęciowej, dla którego nie istniała literatura w Polsce przed moimi publikacjami. Podsumowaniem trzeciego okresu badań jest monografia habilitacyjna dotycząca użyteczności informacji płynącej z rachunku kosztów działań w procesie świadczenia usług powszechnych, ze szczególnym uwzględnieniem aspektu regulacyjnego i zarządczego.

Jednocześnie w ramach prowadzonych badań naukowych (poza wyżej opisanymi głównymi nurtami), posiadam publikacje dotyczące problemów rachunkowości i finansów związanych z doświadczeniami w obszarze praktyki gospodarczej. Dotyczą one wykorzystania instrumentów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach [7, 9, 27], czy też wybranych istotnych zagadnień z praktyki rachunkowości, jak problem wyceny rezerw pracowniczych [39], wyceny aktywów i pasywów [40], raportowania i roli społecznej odpowiedzialności biznesu [34, 41]. Posiadam również w dorobku publikacje w zakresie pomiaru dokonań podmiotów sektora finansowego [13, 17, 18, 20], jak również prowadziłem badania nad jakością dydaktyki rachunkowości [19].

Realizowana przeze mnie praca naukowo - badawcza bazowała jednocześnie na krytycznej analizie literatury oraz praktycznym doświadczeniu, zdobywanym podczas pełnienia funkcji zarządczych oraz wykonywaniu licznych projektów doradczych dla przedsiębiorstw działających głównie w obszarze logistyki i usług. Efekty pracy naukowo-badawczej były przeze mnie wykorzystywane w pracy dydaktycznej, w tym na studiach stacjonarnych i niestacjonarnych, a także podczas prowadzenia zajęć na studiach podyplomowych. Efektem pracy naukowo badawczej są 62 publikacje, w tym 50 publikacji po uzyskaniu stopnia naukowego doktora. Zestawienie dorobku naukowo - badawczego jest zawarte w tabeli 1.

Tabela 1. Wykaz publikacji naukowych

Rodzaj publikacji	Przed uzyskaniem stopnia doktora		Po uzyskaniu stopnia doktora		Razem
	samodzielne	współautorskie	samodzielne	współautorskie	
Monografie naukowe	---	---	2	1	3
Artykuły w czasopismach naukowych	5	---	30	6	41
Rozdziały w monografiach naukowych	5	2	9	---	16
Redakcja monografii naukowych	---	---	---	2	2
Razem publikacje	12		50		62
Projekty badawcze i rozwojowe	---		12		---

W ramach dorobku naukowego mieszczą się 3 monografie (w tym jedna współautorska, oraz monografia habilitacyjna). Tytuły tych monografii to:

1. Leszek Borowiec, *Rachunek kosztów działań a potrzeby informacyjne podmiotów świadczących powszechne usługi pocztowe. Aspekty regulacyjne i zarządcze*, Wydawnictwo WSFiZ/AEH, Warszawa 2018, ISBN 978-83-88953-45-3 (monografia habilitacyjna).
2. Leszek Borowiec, Maciej Ługowski, Piotr Sołtyk, *Kontrola zarządcza, efektywność i etyka sektora publicznego*, Wydawnictwo Texter, Warszawa 2017, ISBN: 978-83-7790-465-7.
3. Leszek Borowiec, *Controlling w realizacji usług publicznych gminy*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2007.

Zawartość monografii habilitacyjnej została przedstawiona w dalszej części autoreferatu. W pozostałych dwóch monografiach były poruszane problemy związane z efektywnością funkcjonowania sektora publicznego, w szczególności w zakresie świadczenia usług publicznych. Monografia z roku 2007 napisana została na bazie badań i przemyśleń zawartych w rozprawie doktorskiej.

W monografii z roku 2017 [42] jestem autorem treści wstępu oraz rozdziału dotyczącego zagadnień efektywności sektora publicznego. Autorski rozdział monografii dotyczy efektywności sektora publicznego w kontekście funkcjonowania sektora prywatnego wraz ze wskazaniem wybranych narzędzi poprawy jego efektywności. Została podjęta próba usystematyzowania różnych ujęć pojęcia efektywności sektora publicznego w aspekcie zmian i restrukturyzacji sektora komunalnego. Odniesiono się do podstawowego konfliktu występującego między efektywnością a sprawiedliwością oraz koncepcją zrównoważonego rozwoju. W kolejnych częściach rozdziału zostały przedstawione „nowe” metody zarządzania w sektorze komunalnym. Zaprezentowane zostały koncepcje mieszczące się w ramach nowego zarządzania publicznego, jak lean management, outsourcing, benchmarking, Total Quality Management oraz reengineering. W dalszej części, na uwagę zasługuje, autorska innowacyjna metoda regulacji rynku - koncepcja kalkulacji kosztu netto dla sektora publicznego. Może ona okazać się skutecznym sposobem wymuszenia poprawy efektywności przedsiębiorstw świadczących usługi publiczne. Inną metodą opisaną w ostatnim podrozdziale jest model wartości użyteczności publicznej, która pozwala na pomiar efektywności i skuteczności działania w ujęciu całościowym, jak i poszczególnych składowych rezultatów. W kontekście filozofii kontroli zarządczej oraz stosowania zasad etycznych, przedmiotowe metody mogą okazać się skutecznym sposobem przyczyniającym się do podwyższenia efektywności działania przedsiębiorstw sektora publicznego.

Dorobek naukowo-badawczy obejmuje również 59 innych opracowań naukowych, w tym 47 po uzyskaniu stopnia naukowego doktora (w tym 9 rozdziałów w pracach zbiorowych). Należy nadmienić, iż jestem autorem artykułu, który został opublikowany w czasopiśmie posiadającym Impact Factor, znajdującym się na liście Jurnal Citation Report [27]. Przedmiotem opracowania była koncepcja wdrożenia Zbilansowanej Karty Dokonań dla podmiotu działającego w sektorze energetyki ciepłej. Łączna wartość punktów za publikacje po uzyskaniu stopnia doktora nauk ekonomicznych wynosi 396.

Według bazy Google Scholar wszystkie moje publikacje były cytowane 109 razy, co przełożyło się na wskaźnik Hirscha na poziomie 4.² W ramach pracy naukowej jestem również recenzentem monografii oraz kilkunastu artykułów naukowych (również w języku angielskim) w takich czasopismach jak: „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, „Zarządzanie. Teoria i Praktyka”, „Studia i Materiały” oraz „Dylematy”.

Z przedstawionego zestawienia wynika, że mój dorobek ma charakter różnorodny i w wielu przypadkach interdyscyplinarny. W wielu publikacjach została wykorzystana proponowana przez R.S. Kaplana metoda pracy naukowej „badanie przez działanie” (action research). R.S. Kaplan twierdzi, że ta metoda badawcza powinna być podstawą tworzenia teorii w zakresie rachunkowości zarządczej. Metoda ta polega na obserwowaniu i dokumentowaniu określonych praktyk w obszarze zarządzania, w tym rachunkowości zarządczej, dyskusowaniu o nich, i prezentacji ich w opracowaniach naukowych. Ta metoda badawcza akcentuje użyteczną naturę rachunkowości zarządczej, która jest mi szczególnie bliska w odniesieniu do pracy naukowej.

Podsumowując powyższe, można stwierdzić, iż aktywność naukowa po uzyskaniu stopnia doktora wpisywała się w 3 podstawowe obszary badawcze:

- 1) metody poprawy efektywności funkcjonowania podmiotów sektora finansów publicznych,
- 2) funkcjonowanie podmiotów na rynkach regulowanych, ze szczególnym uwzględnieniem koncepcji kosztu netto usług powszechnych,
- 3) pomiar dokonań podmiotów finansowych i niefinansowych,
- 4) oraz pozostałe publikacje w obszarze nauki finansów.

Szczegółowa charakterystyka dorobku w powyższych obszarach znajduje się ostatniej części autoreferatu.

Przed uzyskaniem stopnia doktora uczestniczyłem w 7 konferencjach naukowych, gdzie na 2 prezentowałem wyniki swoich badań. Po uzyskaniu stopnia doktora, uczestniczyłem w 47 konferencjach naukowych, w tym w 9 konferencjach międzynarodowych i zagranicznych. Podczas tych konferencji zaprezentowałem 18 artykułów naukowych z dziedziny rachunkowości, finansów i rachunku kosztów (w tym 4 na konferencjach zagranicznych). Po uzyskaniu stopnia doktora 4-krotnie byłem Sekretarzem, 2-krotnie Przewodniczącym Komitetu Organizacyjnego oraz 2-krotnie moderatorem sesji naukowych konferencji ogólnopolskich. W ramach pracy dydaktyczno-naukowej byłem wykładawcą wizytującym i 4-krotnie prowadziłem wykłady za granicą.³

Moje zaangażowanie na rzecz Uczelni, w których jestem zatrudniony przejawia się także w aktywnej realizacji projektów, które mają na celu promowanie Uczelni w różnorodnych środowiskach jako instytucji prowadzącej badania naukowe i wdrożeniowe. W latach 2007-2018 uczestniczyłem w 12 projektach (w tym 1 grant naukowy, 6 projektów naukowo-badawczych, 2 projekty w obszarze dydaktyki oraz 3 projekty dla praktyki gospodarczej). W trzech projektach pełniłem rolę Kierownika projektu, natomiast w trzech kolejnych projektach dla praktyki gospodarczej rolę Dyrektora projektu. W ramach pracy naukowej zrealizowałem Grant naukowy z dnia 27.11.2009 finansowany przez Rektora (prof. dr

² Wg stanu na 30.11.2018.

³ Wykaz konferencji wraz z określeniem formy uczestnictwa zawiera załącznik nr 5 do niniejszego wniosku.

hab. Maria Sierpińska) Wyższej Szkoły Finansów i Zarządzania w Warszawie polegający na wykonaniu projektu badawczego pt. „Możliwości implementacji instrumentów rachunkowości zarządczej w administracji samorządowej”. Wymiernym efektem realizacji grantu jest kilka artykułów z tego zakresu opublikowanych w latach 2010-2011.⁴

Po uzyskaniu stopnia doktora, aktywnie uczestniczę w działalności organizacyjnej Uczelni, pełniąc funkcję Kierownika Katedry Rachunkowości na Wydziale Zarządzania i Finansów Wyższej Szkoły Finansów i Zarządzania w Warszawie, Kierownika Zakładu Finansów i Rachunkowości Wyższej Szkoły Menedżerskiej oraz Pełnomocnika Dziekana ds. prowadzenia kierunku Finanse i Rachunkowość na Wydziale Menedżerskim i Nauk Technicznych Wyższej Szkoły Menedżerskiej. W latach 2010-2012 oraz 2015-2018 zasiadałem w Radzie Wydziału Menedżerskiego Wyższej Szkoły Menedżerskiej w Warszawie. W Instytucie Nauk Ekonomicznych Polskiej Akademii Nauk jestem aktualnie kierownikiem studiów Podyplomowych „Rachunkowość”.

Jestem autorem programu studiów i wniosku o uruchomienie kierunku Finanse i Rachunkowość na Wydziale Menedżerskim i Nauk Technicznych Wyższej Szkoły Menedżerskiej. Wniosek w 2014 roku uzyskał pozytywną decyzję MNiSW i studia zostały uruchomione jeszcze w tym samym roku. Aktualnie prowadzone są studia na poziomie licencjackim zarówno w trybie stacjonarnym jak i niestacjonarnym. Jako pełnomocnik ds. kierunku Finanse i Rachunkowość koordynuję zakres merytoryczny realizowanych programów studiów na specjalnościach przedmiotowego kierunku. Ponadto jestem opiekunem naukowym studenckiego koła naukowego „Rachunkowości i Finansów” na Wydziale Menedżerskim i Nauk Technicznych Wyższej Szkoły Menedżerskiej. Aktywnie uczestniczę w pracach Uczelni będąc członkiem zespołów problemowych m. in. ds. podnoszenia jakości kształcenia, tj. Komisji ds. przeglądu Kadr Wydziału Menedżerskiego i Nauk Technicznych Wyższej Szkoły Menedżerskiej w Warszawie.

Działalność dydaktyczną realizuję w ramach wykładów i konwersatoriów na studiach licencjackich, magisterskich, a także w ramach studiów podyplomowych MBA Executive prowadzonych w Instytucie nauk Ekonomicznych Polskiej Akademii Nauk w Warszawie (przedmiot: rachunkowość finansowa oraz rachunkowość menedżerska). Szerokie i wszechstronne przygotowanie do zajęć dydaktycznych związane jest z prowadzeniem takich przedmiotów jak rachunkowość zarządcza, finansowa, rachunek kosztów, sprawozdawczość finansowa, analiza finansowa czy controlling. Wysoki poziom prowadzonych zajęć oraz nowatorskie podejście do prowadzenia dydaktyki w zakresie finansów i rachunkowości potwierdzone zostały otrzymanymi nagrodami czy też oceną dokonywaną przez studentów w ramach ewaluacji zajęć.

Jestem autorem programu i prowadzącym przedmiot „Rachunkowość Spółek”, który realizowany jest od kilku semestrów dla studentów Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Obecnie prowadzę wykłady w języku polskim, angielskim, rosyjskim oraz ukraińskim, kierując swoją ofertę nie tylko do studentów zagranicznych, lecz do wszystkich studentów pragnących zyskać wiedzę i kompetencje użyteczne w pracy na rynku międzynarodowym. Dodatkowo w ramach współpracy

⁴ Szerszy opis zrealizowanych projektów zawiera załącznik nr 5 do niniejszego wniosku.

międzynarodowej jestem koordynatorem studiów dla studentów z Ukrainy prowadząc zajęcia z przedmiotów z obszaru rachunkowości.

Ważnym elementem mojej pracy naukowo-dydaktycznej jest działalność promotorska obejmująca prowadzenie 190 prac magisterskich, 130 prac licencjackich i 31 prac dyplomowych na studiach podyplomowych MBA Executive Instytutu Nauk Ekonomicznych Polskiej Akademii Nauk. Promowane przeze mnie prace, w ramach tych studiów dotyczą zagadnień związanych z rachunkiem kosztów i rachunkowością zarządczą i oceną dokonania podmiotów komercyjnych jak i organizacji non-profit.

Od początku pracy zawodowej łączę pracę naukowo-badawczą z praktyką gospodarczą. Łączenie aktywności naukowej i dydaktycznej z pracą na rzecz praktyki gospodarczej przyniosło wiele korzyści i synergii pomiędzy tymi obszarami w mojej działalności. Od 16 lat pełnię funkcje zarządcze w organach (Zarząd, Rada Nadzorcza) różnych podmiotów gospodarczych (w tym w dużych Grup Kapitałowych tj. GK Orlen, GK Poczta Polska, GK PKP), działających głównie w szeroko rozumianym sektorze usług logistycznych. W toku pracy zawodowej zarządzałem wieloma projektami i procesami głównie związanymi z obszarem rachunkowości, finansów oraz IT, a wynikającymi z powierzonych obowiązków służbowych. W licznych artykułach naukowych wykorzystywałem doświadczenia zdobywane podczas pracy na rzecz praktyki gospodarczej. Dzięki temu aktywność na polu naukowo-badawczym była uzupełniania i ilustrowana licznymi studiami przypadku.

W 2010 roku otrzymałem dwa odznaczenia za długoletnią pracę dydaktyczno-naukową, tj. Srebrną Odznakę za zasługi dla Wyższej Szkoły Menedżerskiej oraz Brązowy Medal za długoletnią służbę przyznany przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej. W 2013 roku otrzymałem Nagrodę Rektora i Prezydenta Wyższej Szkoły Menedżerskiej w Warszawie za osiągnięcia organizacyjne, naukowe i dydaktyczne w roku akademickim 2013/2014. Natomiast w roku 2016 otrzymałem Medal Komisji Edukacji Narodowej.

3. Wskazanie i omówienie osiągnięcia naukowego

3.1 . Wskazanie osiągnięcia naukowego wynikającego z art. 16 ustawy z dnia 14 marca 2003 o stopniach i tytule naukowym w zakresie sztuki (Dz. U. z 2003 r., nr 65, nr 959 z późn. zmianami)

Jako osiągnięcie naukowe wynikające z art. 16 ustawy z dnia 14 marca 2003 o stopniach i tytule naukowym w zakresie sztuki (Dz. U. z 2003 r., nr 65, nr 959 z późn. zmianami) i stanowiące w mojej opinii znaczny wkład w rozwój nauk ekonomicznych w dyscyplinie finanse wskazuję dzieło opublikowane w całości pt.:

Leszek Borowiec, *Rachunek kosztów działań a potrzeby informacyjne podmiotów świadczących powszechnie usługi pocztowe. Aspekty regulacyjne i zarządcze*, Wydawnictwo WSiP/AEH, Warszawa 2018 (ISBN 978-83-88953-45-3). Recenzenci: Prof. dr hab. Edward Nowak, dr hab. Grzegorz Lew, prof. P.Rz.

3.2 . Omówienie celu naukowego, hipotez badawczych i układu monografii

Rachunek kosztów stanowi podsystem informacyjny rachunkowości jednostki gospodarczej, którego zadaniem jest tworzenie wieloprzekrojowych informacji o kosztach działalności przedsiębiorstwa dostosowywanych do potrzeb użytkowników. Informacje te powinny umożliwiać formułowanie stosownych ocen i podejmowanie decyzji niezbędnych w procesach efektywnego zarządzania. W rachunku kosztów przetwarza się informacje o kosztach jednostki według przyjętych modeli, które stanowią zespół założeń, reguł i procedur. Odmiennosc potrzeb informacyjnych różnych użytkowników informacji i różne uwarunkowania procesu ponoszenia kosztów powodują zróżnicowanie modelowe rachunku kosztów. Jednym z modeli rachunku kosztów, który podlega dynamicznemu rozwojowi w ostatnich dziesięcioleciach jest rachunek kosztów działań (activity-based costing - ABC).

Pierwsze wzmianki w artykułach naukowych dotyczące rachunku kosztów działań pojawiły się w drugiej połowie lat 80. XX wieku w USA, jako serie artykułów R. Coopera i R. S. Kapłana. W latach 90. model zyskał na znaczeniu i popularności, gdyż szybko okazało się, iż dostarcza wyższej jakości informacji o kosztach, aniżeli dotychczas stosowane metody kalkulacji kosztów (określane jako tradycyjne). Zarówno praktycy, jak i badacze uczestniczący we wdrożeniach, zgodnie twierdzili, że rachunek kosztów działań może stanowić podstawę do zarządzania na podstawie działań (activity-based management - ABM) czy też budżetowania na podstawie kosztów działań (activity-based budgeting - ABB).

Koncepcja rachunku kosztów działań cieszy się dużym zainteresowaniem ze strony przedsiębiorstw na całym świecie. Badania rachunku kosztów działań wykazały, że informacje generowane przez ten system są wykorzystywane do podejmowania decyzji w takich obszarach, jak ustalanie cen, budżetowanie kosztów działań, rozwój wyrobów i usług, analiza rentowności klientów czy modelowanie kosztów. Wnioski z wdrożeń rachunku kosztów działań przez przedsiębiorstwa dowodzą, że

implementacja ABC jest zadaniem technicznie i organizacyjnie złożonym, wymagającym zarówno odpowiednich zasobów finansowych jak i osobowych.

Dotychczas przeprowadzone, w Polsce jak i w skali międzynarodowej, badania w zakresie implementacji i użyteczności rachunku kosztów działań miały istotne ograniczenia. Sprowadzały się one zazwyczaj do stwierdzenia, czy analizowane firmy wdrożyły ABC w pełnej lub klasycznej postaci, czy też stosują jedynie pewne elementy ABC. Nie było dotąd, oprócz nielicznych studiów przypadków, przeprowadzonych pogłębionych i kompleksowych badań funkcjonowania rachunku kosztów działań w kontekście oceny użyteczności informacji i jej przydatności do celów zarządczych z uwzględnieniem teorii uwarunkowań sytuacyjnych, poza powszechnymi wnioskami z badań o przewadze tej metody nad kalkulacją metodami tradycyjnymi. Rzadkością są opracowania dotyczące oceny jakości i użyteczności informacji po kilku latach funkcjonowania modelu. Krytyka rachunku kosztów działań miała zwykle charakter podnoszenia problemów z samym jego wdrożeniem, czy też dyskusji koncepcyjnych o wysokim stopniu ogólności. Niezbyt liczne były przypadki rozpraw naukowych o podstawach metodologicznych modelu.

Ze względu na ważny interes społeczny, część podmiotów gospodarczych funkcjonuje w gospodarce rynkowej w ramach tzw. rynków regulowanych. Regulacja danej części rynku najczęściej związana jest z dostarczaniem społeczeństwu usług określanych mianem powszechnych. Usługa powszechna jest szczególnym rodzajem usług publicznych, w stosunku do których państwo podejmuje działania regulacyjne i nadzorcze (np. usługi telekomunikacyjne, pocztowe) w celu zapewnienia określonych warunków ich świadczenia. Jednocześnie, podmioty świadczące usługi powszechne, część swoich produktów i usług oferują na wolnym rynku, bez jakichkolwiek ograniczeń regulacyjnych. Skutkuje to powstawaniem problemów w zakresie pozyskiwania informacji finansowych i zarządczych z wykorzystywanych systemów rachunku kosztów, spełniających zarówno wymogi regulacyjne jak i oczekiwania zarządcze. Powszechne usługi pocztowe w Polsce, są świadczone przez operatora wyznaczonego zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa.

W sektorach regulowanych system rachunku kosztów, jak i sposoby alokacji w nim występujące, podlegają zatwierdzeniu przez regulatora rynku. W przypadku, np. spadku wolumenów usług obowiązkowych (aktualna sytuacja na rynku listów pocztowych), regulator rynku nie jest zainteresowany przypisywaniem całości kosztów wynikających z tego obowiązku wyłącznie na koszty (w konsekwencji i ceny) usług powszechnych. Może dochodzić do sytuacji, iż operator świadczący usługi powszechne oraz komercyjne na tych samych zasobach, będzie zmuszony do kalkulowania części kosztów obowiązku ustawowego do usług komercyjnych. Może to prowadzić do zniekształcenia informacji o rzeczywistych kosztach usług biznesowych a w przypadku silnej konkurencji, do pogorszenia jego pozycji rynkowej. We wskazanym obszarze, zarówno w wymiarze międzynarodowym jak i krajowym, dotychczas nie ma badań i opracowań dotyczących oceny przydatności informacji o kosztach usług dla celów zarządczych, co stanowi lukę poznawczą, którą stara się zagospodarować (przynajmniej w części) przedmiotowa rozprawa.

Problem badawczy rozprawy dotyczy przydatności informacji o kosztach pochodzącej z rachunku kosztów działań w podmiotach świadczących usługi powszechne, które funkcjonują w obszarach

regulowanych oraz jednocześnie część usług oferują na rynkach konkurencyjnych, a stosują wspólny system kalkulacji kosztów. Ze względu na zaangażowanie dużych nakładów oraz zasobów w budowę i utrzymanie modelu, zwykle podmioty te nie są skłonne do prowadzenia kilku systemów rachunku kosztów, podejmując ryzyko zarządzania organizacją w oparciu o jeden model, zarówno do celów regulacyjnych jak i menedżerskich. Wówczas, podmiot realizujący obie aktywności, wykorzystuje te same zasoby, zwykle sieciowe, infrastrukturalne oraz osobowe, których alokacja w modelu rachunku kosztów ma kluczowe znaczenie. Stosowanie wspólnego rachunku kosztów działań dla całej działalności może prowadzić do występowania zniekształceń informacji o kosztach, a przez to może powstawać problem z ich przydatnością dla celów zarządczych.

Zainteresowanie autora problematyką funkcjonowania rachunku kosztów działań, jako systemu informacyjnego, szczególnie w przedsiębiorstwach, które działają na rynkach regulowanych, wynika z kilku przesłanek:

- 1) po kryzysie finansowym 2008 roku, istnieje silny trend do regulacji działania różnych podmiotów, co sprawia, że powstaje zapotrzebowanie na informacje o specyficznym charakterze i pogłębionej szczegółowości, w tym w zakresie kosztów działalności,
- 2) podmioty te są jednocześnie poddawane ostrej walce konkurencyjnej, gdyż często funkcjonują lub funkcjonowały na rynkach o charakterze monopolu z silną tendencją do ich liberalizacji, co przyczynia się do powstania zapotrzebowania na takie narzędzia rachunkowości zarządczej, jak rachunek kosztów działań, które umożliwią efektywne zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa,
- 3) aktualnie rachunek kosztów działań jest koncepcją znaną i stosowaną w przedsiębiorstwach już od prawie 30 lat, ale relatywnie ograniczony stopień rozpowszechniania powoduje, iż wciąż jest traktowany, jako nowoczesny instrument rachunkowości zarządczej, szczególnie w podmiotach o specyficznych wymaganiach informacyjnych ze względu na sposób kształtowania rozwoju rynku (wymagania regulacyjne),
- 4) dotychczas prowadzone badania dotyczące implementacji i zakresu stosowania rachunku kosztów działań w Polsce (ankietowe, badanie poprzez działanie) wskazują na istnienie swoistej „mody” na rachunek kosztów działań w przedsiębiorstwach. Często zmiany i uszczegółowienie tradycyjnych rachunków kosztów z wykorzystaniem elementów zarządzania procesami może być myłone z wdrożeniem rachunku kosztów ABC,
- 5) poza kilku studiami przypadków (w tym badaniami poprzez działanie) nie było dotychczas badań mających na celu pogłębioną analizę sposobu i etapów wdrażania rachunku kosztów działań, w tym w szczególności temu, czy i w jakim zakresie inicjatywa wdrożenia rachunku kosztów działań może pochodzić z zewnątrz-od regulatora rynku,
- 6) w dotychczasowych badaniach brak jest szerszego ujęcia problemu, że rachunek kosztów działań, który potrafi dość precyzyjnie odzwierciedlać koszty procesów, a co za tym idzie usług, w niektórych uwarunkowaniach sytuacyjnych, (ponoszenia obowiązkowych kosztów wynikających z regulacji, a których podmiot by nie ponosił na wolnym, konkurencyjnym rynku), może dostarczać informacji o wątpliwej przydatności zarządczej,

- 7) informacje z rachunku kosztów działań mogą być i są wykorzystywane w przedsiębiorstwach w różny sposób. Interesujące może się okazać określenie, czy jeden rachunek kosztów stosowany dla celów regulacyjnych i zarządczych może dostarczać wiarygodnych i przydatnych informacji wszystkim interesariuszom,
- 8) jeśli oczekiwania biznesu w specyficznych warunkach regulacyjnych i konkurencyjnym otoczeniu rynkowym wymagają bardziej precyzyjnej, a czasami odmiennej informacji, aniżeli dla regulatora rynku, powstaje problem w jakim kierunku mają następować zmiany w modelu rachunku kosztów działań, aby poprawiał on swoją przydatność informacyjną,
- 9) systemy ABC funkcjonujące w polskiej jak i międzynarodowej praktyce, znacznie się różnią pod względem struktury. Interesująca może się zatem okazać analiza wdrożenia i funkcjonowania największego (uwzględniając liczbę obiektów, działań, zasobów, nośników w modelu) w Polsce systemu rachunku kosztów działań.

W świetle przedstawionych faktów wyjątkowego znaczenia nabiera luka badawcza w dotychczasowych opracowaniach, tzn. braku badań dotyczących przydatności informacji płynących z rachunku kosztów działań spełniającego wymogi regulacyjne, w aspekcie potrzeb zarządczych (przydatności, użyteczności, zakresu i rodzaju informacji) przedsiębiorstw działających w obszarze rynków regulowanych (świadczących usługi powszechne), które jednocześnie oferują część swoich produktów na rynkach konkurencyjnych. Konieczność posiadania zasobów (określonych obligatoryjnie) dla świadczenia usług powszechnych powinna mieć bezpośrednie odzwierciedlenie w systemie rachunku kosztów, ale zwykle jest to sprzeczne z interesem organu regulacyjnego, który ma dbać o przystępność cenową oferowanych na rynku usług powszechnych. Tak zdefiniowana luka poznawcza posiada aspekt teoretyczny, empiryczny oraz metodologiczny. W obszarze teorii konieczne jest dokonanie krytycznej analizy literatury oraz zaproponowanie teoretycznego uzasadnienia dla korekty modelu ABC uwzględniającej uwarunkowania sytuacyjne jego stosowania. Konsekwencją przeprowadzonych badań w aspekcie metodologicznym powinno być wskazanie kierunków modyfikacji modelu ABC dla poprawy przydatności informacji o kosztach dla celów zarządczych. W aspekcie empirycznym zasadnym będzie dokonanie weryfikacji modelu pod kątem potwierdzenia poprawy przydatności uzyskiwanych informacji o kosztach dla celów zarządczych.

Konieczność głębszych badań z wykorzystaniem metody studium przypadku w kontekście wykorzystania informacji z ABC podkreśla T. Wnuk-Peł⁵, wskazując w swojej rozprawie kierunki dalszych badań modelu ABC: „w celu dokładniejszej analizy budowy systemów ABC i wykorzystania informacji z ABC przez przedsiębiorstwa, należałoby szerzej wykorzystać metodę studiów przypadków (w szczególności metodę badania poprzez działania). Metoda ta umożliwiłaby szczegółowe przyjrzenie się, jak w konkretnej firmie (firmach) wdrażane były systemy ABC, jak funkcjonują i są wykorzystywane, jak wreszcie są modyfikowane i jak różne osoby z przedsiębiorstwa oceniają funkcjonowanie ABC (chodzi przede wszystkim o analizę poglądów użytkowników informacji z ABC i osób przygotowujących

⁵ T. Wnuk-Peł, 2012, Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 343.

te informacje). Analiza wdrożeń systemów ABC za pomocą metody studiów przypadków, pomimo wszelkich swoich ograniczeń, umożliwiłaby lepsze zbadanie wymienionych wyżej problemów". Niniejsza rozprawa jest bezpośrednim rozwinięciem cytowanego postulatu, na bazie studium przypadku operatora pocztowego.

Celem głównym rozprawy jest określenie potrzeb informacyjnych podmiotu zobowiązanego do świadczenia powszechnych usług pocztowych w zakresie informacji o kosztach pochodzących z rachunku kosztów działań, w kontekście oceny ich przydatności do zaspokojenia potrzeb zarządczych przedsiębiorstwa oraz regulatora rynku. Realizację głównego celu rozprawy ułatwi osiągnięcie następujących celów cząstkowych:

- 1) prezentacja rozwoju koncepcji rachunku kosztów działań oraz aktualnego zakresu jej implementacji na świecie, jako płaszczyzny do badań szczegółowych w zakresie przesłanek, wdrożenia, utrzymywania i rozwoju systemów rachunku kosztów działań jako systemu informacyjnego w przedsiębiorstwach świadczących powszechne usługi pocztowe w Polsce i na świecie,
- 2) charakterystyka pocztowej usługi powszechnej będącej efektem regulacji rynku, ze szczególnym uwzględnieniem oceny następujących zmian rynkowych w kontekście potrzeb informacyjnych podmiotu w obszarze zarządczym,
- 3) przedstawienie etapów, zakresu, przesłanek oraz efektów i problemów w implementacji rachunku kosztów działań w podmiocie świadczącym powszechne usługi pocztowe wraz z prezentacją struktury modelu i pogłębioną analizą jego funkcjonowania; Skutkiem dokonanej analizy będzie wskazanie ograniczeń (regulacyjnych, organizacyjnych, prawnych, rynkowych) rachunku kosztów działań w podmiotach świadczących usługi powszechne, w szczególności dotyczących generowania użytecznej informacji o kosztach dla celów zarządczych,
- 4) prezentacja koncepcji kosztu netto usług powszechnych jako czynnika warunkującego efektywne podejście do ewaluacji modelu rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach działających jednocześnie w obszarze rynków regulowanych jak i konkurencyjnych,
- 5) ocena poziomu realizacji potrzeb regulacyjnych przez model ABC oraz wskazanie zakresu oczekiwanej informacji zarządczej przez obszary biznesowe organizacji wraz z propozycją zmian w modelu ABC dla poprawy przydatności informacji o kosztach i stworzenia menedżerskiego rachunku kosztów działań ABC_M.

Dążąc do realizacji głównego celu rozprawy oraz jej celów cząstkowych, podjęto próbę udowodnienia tezy głównej, która została sformułowana następująco: przedsiębiorstwa świadczące usługi powszechne w sektorach regulowanych, a jednocześnie funkcjonujące z innymi swoimi usługami na konkurencyjnym rynku, nie są w stanie na bazie jednego modelu rachunku kosztów działań, spełnić jednocześnie oczekiwań informacyjnych regulatora rynku jak i potrzeb zarządczych przedsiębiorstwa.

Mając na uwadze cel główny pracy oraz sformułowaną tezę główną, na jej podstawie sformułowano cztery szczegółowe tezy rozprawy:

- a) koncepcja rachunku kosztów działań, rozwija się ewolucyjnie i z powodzeniem może być wykorzystywana w różnych rodzajach działalności, w tym w przedsiębiorstwach usługowych działających w obszarach regulacyjnych,
- b) funkcjonowanie przedsiębiorstwa w określonym otoczeniu regulacyjnym, np. zobowiązanego do świadczenia usług powszechnych i ponoszenia z tym związanych dodatkowych kosztów (obciążeń), czy też zmiany sytuacji na rynku, może prowadzić do sytuacji, iż informacja pochodząca z rachunku ABC może nie spełniać oczekiwań w zakresie informacji zarządczej,
- c) dla poprawy przydatności informacji, szczególnie wykorzystywanej dla celów zarządczych (podjęcie walki na konkurencyjnym rynku) zmiany w modelu rachunku kosztów działań (czy też w modelu dualnym), powinny odnosić się do prawidłowo wdrożonej i stosowanej w sposób ciągły koncepcji kosztu netto usług powszechnych,
- d) celem zaspokojenia potrzeb informacyjnych zarówno regulatora rynku jak i obszarów zarządczych możliwe jest prowadzenie rachunku kosztów działań w wersji dualnej, (ze względu na brak możliwości generowania precyzyjnej informacji z jednego systemu dla różnych grup interesariuszy), który będzie podstawą zasilania w informacje o kosztach inne narzędzia rachunkowości zarządczej, takie jak: rozliczenia wewnętrzne, MIS-Management Information Systems, czy też rachunek kosztów częściowych.

Teza pracy nie odnosi się do podważania podstaw metodologicznych modelu ABC, a jedynie wskazuje na konieczność analizy modelu rachunku kosztów działań w zakresie oceny przydatności informacji, z uwzględnieniem teorii uwarunkowań sytuacyjnych. W celu udowodnienia głównej tezy rozprawy, jak również potwierdzenia tez szczegółowych, w publikacji wykorzystano następujące metody badawcze:

- badania dokumentów - w odniesieniu do aktów prawnych, dokumentów wykonawczych i pozycji literaturowych,
- obserwacyjne - w odniesieniu do sposobu funkcjonowania rachunku kosztów działań czy też metodologii kalkulacji kosztu netto usług powszechnych w badanych krajach,
- statystyczne - w odniesieniu do analizy bieżącej sytuacji operatora pocztowego w Polsce,
- symulacyjne - w odniesieniu do projektowania podejścia do opracowania menedżerskiego rachunku kosztów ABC_M dla potrzeb interesariuszy wewnętrznych,
- analiza indywidualnego przypadku, tj. badanie poprzez działanie - stanowiącej bazę do formułowania wniosków wynikających z wykorzystania innych metod.

W rozprawie wykorzystano zarówno metody jakościowe (studium przypadku, badania literaturowe, analiza regulacji prawnych) jak i ilościowe (analiza statystyczna). W ramach analizy regulacji prawnych dotyczących funkcjonowania rynku pocztowych usług powszechnych, dokonano przeglądu źródeł prawa funkcjonujących na poziomie międzynarodowym (w szczególności w Unii Europejskiej) oraz regulacji odnoszących się bezpośrednio do polskiego rynku usług pocztowych. Szczegółowej ocenie poddano zarówno zapisy ustawowe jak i rozporządzenia wykonawcze, koncentrując się na analizie wpływu tych zapisów na obowiązki informacyjne (m. in. płynące z systemu rachunku kosztów) operatora wyznaczonego. W badaniach regulacji prawnych zastosowano takie metody, jak: analiza i interpretacja

aktów prawnych na poziomie międzynarodowym i krajowym, wnioskowanie i proponowanie rozwiązań spełniających oczekiwania regulatorów rynku, a jednocześnie będące odpowiedzią na oczekiwania obszarów biznesowych organizacji.

W ramach studiów literaturowych dokonano analizy zarówno literatury polskiej, jak i zagranicznej z dziedziny rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Studiami literaturowymi objęto pozycje monograficzne, artykuły w najważniejszych czasopismach zagranicznych i krajowych oraz referaty prezentowane na krajowych i międzynarodowych konferencjach naukowych. W ramach pracy dokonano gruntowej analizy publikacji z zakresu rozprawy, pojawiających się na konferencjach naukowych z tematyki rachunku kosztów czy też późniejszych publikacji w czasopismach naukowych. Szczególną uwagę poświęcono literaturze z zakresu przesłanek powstania, kształtowania się koncepcji rachunku kosztów działań oraz jej ograniczeń poznawczych w teorii i praktyce. W badaniach literaturowych zastosowano takie metody, jak: krytyczna analiza prac innych autorów, próba syntezy wyników i weryfikowanych tez oraz formułowanie własnych wniosków. Badania prac autorów polskich i zagranicznych pozwoliły na wyprowadzenie własnych wniosków oraz zaproponowanie propozycji modyfikacji modelu rachunku kosztów działań w podmiotach zobowiązanych do świadczenia usług powszechnych. Wymiernym efektem prowadzonych badań przez autora rozprawy w tym obszarze, jest pierwsze w Polsce opisanie metodologicznych podstaw koncepcji kosztu netto usług powszechnych.

Celem badań przeprowadzonych w formie studium przypadku (w tym badania poprzez działanie) jest realizacja celu głównego rozprawy oraz powyżej sformułowanych tez szczegółowych. Badanie poprzez działanie polegało na uczestnictwie autora w zarządzaniu i utrzymaniu modelu rachunku kosztów działań podmiotu świadczącego powszechne usługi pocztowe. Skutkiem tego, są przemyślenia i dociekania na temat przesłanek, jakie wystąpiły przy wdrożeniu systemu, jego użyteczności i przydatności informacji aktualnie generowanej przez model ABC oraz propozycje rozwiązań ukierunkowane na poprawę przydatności informacji o kosztach podmiotu, w szczególności dla obszaru biznesu. Taka forma przeprowadzenia badania umożliwiła dokładną analizę funkcjonowania rachunku kosztów działań w podmiocie i ułatwia realizację celów oraz tez rozprawy, gdyż autor:

- przez kilka lat bezpośrednio współpracował z pracownikami Spółki, która świadczy usługi powszechne, w fazie utrzymania i rozwoju systemu ABC,
- współtworząc model ABC miał nieograniczony dostęp do informacji o systemie,
- był stroną w relacjach z regulatorem rynku z zakresie powstawania i raportowania informacji zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa,
- miał dostęp do wszelkich informacji generowanych przez system rachunku kosztów działań i bezpośrednio obserwował, jak informacje te są wykorzystywane przez menedżerów w firmie,
- był bezpośrednim adresatem oczekiwań biznesu w zakresie raportowania wewnętrznego, dlatego w ostatnim rozdziale zawiera autorskie konkluzje dotyczący modyfikacji aktualnego modelu ABC dla poprawy przydatności informacji zarządczej.

Zdaniem autora, żadna inna forma badania nie umożliwiłaby tak dokładnej analizy procesu utrzymania i rozwoju struktury systemu oraz oceny użyteczności i sposobu wykorzystania informacji, jak metoda

badania poprzez działanie. Na podstawie przeprowadzonego studium przypadku (w tym badania poprzez działanie) dokonano weryfikacji następujących hipotez szczegółowych:

- a) na proces wdrażania rachunku kosztów działań, oprócz czynników takich jak decyzje najwyższego kierownictwa, możliwość uzyskania przewagi konkurencyjnej, otwartość na zmiany w organizacji, w podmiotach działających na rynkach regulowanych bardzo istotną rolę we wdrożeniu odgrywa sam regulator rynku,
- b) podstawowymi czynnikami utrudniającymi wdrożenie rachunku kosztów działań, poza ogólnie znanymi z literatury i badań (opór w stosunku do zmian, konieczne duże nakłady, niedostateczny poziom wiedzy o rachunku kosztów działań) może być bardzo częsta zmiana struktur organizacyjnych (szczególnie w dużych podmiotach) oraz błędne przeświadczenie menedżerów przy wdrażaniu, że rachunek kosztów działań stanie się rozwiązaniem na wszystkie problemy związane z informacją o kosztach,
- c) czynnikami utrudniającymi funkcjonowanie jednego modelu rachunku kosztów jest nie tylko zakres wymagań regulatora, ale może być również sytuacja i zmiany na rynku, które powodują np. jednoczesne różnokierunkowe przepływy wolumenów usług, a co za tym idzie kosztów, tzw. „przelewanie się kosztów”,
- d) analiza informacji o kosztach po wdrożeniu rachunku kosztów działań prowadzi do konstatacji, iż prawdopodobnie przygotowanie informacji o kosztach dla regulatora rynku i obszarów zarządczych z jednego modelu, może nie być możliwe, co może potwierdzać wielkość wyniku na usługach powszechnych w kolejnych latach, tzw. „paradoks wyniku na usługach powszechnych”,
- e) możliwe jest wprowadzenie menedżerskiego rachunku kosztów (ABC_M) w oparciu o modyfikacje istniejącego rachunku kosztów działań, dla zwiększenia przydatności informacji zarządczej, poprzez wykorzystanie m. in. koncepcji kosztu netto usługi powszechnej.

Autor rozprawy ma świadomość, że analiza stanu obecnego jak i proponowane rozwiązania w zakresie modyfikacji metody ABC mają wyraźne ograniczenia, gdyż opierają się na studium przypadku jednego podmiotu. Z drugiej strony, umożliwia to bardzo szczegółowe i pogłębione badanie procesów, wzajemnych zależności oraz przygotowanie propozycji modyfikacji modelu, wpływających na poprawę przydatności informacji o kosztach. Ponadto, autor przeprowadził szereg wywiadów z menedżerami zarządzającymi obszarami rachunku kosztów działań w innych podmiotach działających w sektorach regulowanych (telekomunikacyjny, energetyczny), które potwierdziły, iż spostrzeżenia dotyczące użyteczności informacji pochodzącej z rachunku kosztów działań są zbliżone, jak i oczekiwania związane z modyfikacją tego systemu.

Realizacji głównego celu rozprawy oraz walidacji tezy badawczej podporządkowana jest struktura pracy, na którą składa się pięć rozdziałów. W rozdziale pierwszym przedstawiono koncepcję rachunku kosztów działań w kontekście jej roli w systemie informacyjnym rachunkowości przedsiębiorstwa. W pierwszym podrozdziale scharakteryzowano rolę rachunku kosztów w procesie dostarczania informacji, ze szczególnym uwzględnieniem istoty rachunkowości regulacyjnej w systemie rachunkowości oraz ograniczeń tradycyjnego rachunku kosztów opartego na kalkulacji doliczeniowej. W kolejnym podrozdziale zaprezentowano źródła koncepcji rachunku kosztów działań oraz wybrane poglądy jej prekursorów. Dokonano analizy kolejnych etapów rozwoju koncepcji rachunku kosztów

działań, aż po rachunek kosztów działań sterowany czasem (uwzględniający równania czasowe oraz kalkulację kosztów potencjału wykorzystanego i niewykorzystanego). W trzecim podrozdziale zaprezentowano krytykę koncepcji rachunku kosztów działań w odniesieniu do podstaw metodologicznych oraz omówiono problemy występujące podczas wdrażania systemów ABC. Dużą część rozdziału pierwszego dotyczy przeglądu literatury polskiej i obcej z zakresu modelu ABC i jego zastosowania w jednostkach gospodarczych. Dokonano oceny aktualnych kierunków rozwoju koncepcji ABC w świetle opracowań naukowych, ze szczególnym uwzględnieniem jej wykorzystania w obszarze usług. Przedstawiono ocenę dorobku z zakresu badań sektora pocztowego, warunków i zasad świadczenia usług powszechnych, jak i ocenę zawartości nielicznych opracowań w zakresie rachunku kosztów działań operatorów pocztowych.

W rozdziale drugim rozprawy zaprezentowano charakterystykę i specyfikę usługi powszechnej (usługi pocztowej) jako konsekwencję regulacji rynku. W pierwszym podrozdziale analizie poddano zasady i przesłanki regulacji rynków w dobie konkurencyjnych i otwartych gospodarek. Dokonano przeglądu literatury w zakresie badań nad usługami powszechnymi zarówno w wymiarze krajowym jak i międzynarodowym. Zdefiniowano miejsce usługi pocztowej w systemie usług, akcentując asymetrię informacji występującą w procesie ich świadczenia. Zawartość rozdziału drugiego odnosi się również do charakterystyki polskiego rynku usług pocztowych i jego perspektyw rozwojowych. Podkreślone zostały zmiany ostatnich lat, ukierunkowane na jego liberalizację i dopuszczenie podmiotów konkurencyjnych do świadczenia usług, m. in. listowych. Proces liberalizacji polskiego rynku, mimo że nastąpił najpóźniej w UE, miał charakter zupełnie wyjątkowy ze względu na obecność podmiotu, który podjął walkę konkurencyjną z podmiotem zasiedziałym. W konsekwencji, w Polsce miała miejsce bardzo ostra konkurencja cenowa, która nie pozostała bez wpływu na rozwój rachunku kosztów operatora wyznaczonego. Rozdział odnosi się również do zmian rynkowych, gdzie następuje systematyczny spadek wolumenów listowych przy jednoczesnym i trwałym wzroście wolumenów paczkowych spowodowanych rozwojem sektora e-commerce. Bieżące zmiany rynkowe bezpośrednio wpływają na zmiany procesowe, a co za tym idzie na koszty, co otwiera nowe oczekiwania i wyzwania stawiane przed rachunkiem kosztów i stosowanym modelem ABC.

W rozdziale trzecim rozprawy przedstawiono metodą studium przypadku (w tym badanie przez działanie) wyniki oceny procesu wdrożenia, utrzymania i rozwoju największego w Polsce rachunku kosztów działań, stosowanego przez operatora wyznaczonego do świadczenia pocztowych usług powszechnych. W pierwszym podrozdziale przybliżono etapy wdrożenia modelu rachunku ABC w latach 2003-2011. Podkreślono przesłanki wdrożenia modelu, ze szczególnym uwzględnieniem oczekiwań i rekomendacji regulatora rynku. Scharakteryzowano podstawowe zasady przypisywania kosztów i przychodów w modelu, uwzględniające wymogi przepisów prawa, zarówno w wymiarze krajowym jak i międzynarodowym. Istotną część rozdziału trzeciego stanowi opis struktury wdrożonego modelu ABC, którą charakteryzuje wnikliwość i szczegółowość prowadzonej analizy. Zawartość rozdziału trzeciego zamyka ocena efektów wdrożenia modelu ABC, m. in. w kontekście oceny przydatności informacji generowanych przez model na potrzeby regulacyjne jak i zarządcze. Konstatacją ostatniego podrozdziału jest sformułowanie ograniczeń informacyjnych stosowanego

modelu ABC w kontekście przydatności do podejmowania decyzji zarządczych przez obszary biznesowe operatora wyznaczonego.

W rozdziale czwartym rozprawy przedstawiono koncepcję kosztu netto usługi powszechnej jako bazy informacyjnej dla wprowadzenia dualnego menedżerskiego rachunku kosztów działań ABC_M, który będzie niwelował ograniczenia dotychczas stosowanego, skutkując poprawą użyteczności informacji o kosztach usług biznesowych. Dokonano przeglądu doświadczeń wybranych krajów europejskich, w których wcześniej nastąpiła liberalizacja rynków, a więc i szybciej implementowano (z różnym skutkiem) metodologię kosztu netto.

Bazą dla rozważań w rozdziale czwartym i piątym, jest analiza przeprowadzona w podrozdziale 4.1. Dostarcza ona argumentów do udowodnienia głównej tezy pracy, że funkcjonowanie podmiotu z jednym systemem rachunku kosztów, świadcząc jednocześnie usług powszechnych i biznesowych może prowadzić do ich „przepływu” pomiędzy segmentami, co skutkuje zniekształceniem informacji o kosztach. Autor dowodzi istnienia tzw. paradoksu wyniku na usługach powszechnych, który systematycznie się poprawia przy malejących wolumenach usług i stałych wymaganiach regulacyjnych. Na tych dowodach oparto dalsze rozważania o konieczności modyfikacji modelu ABC wraz z propozycją podstaw metodologicznych w postaci kosztu netto usługi powszechnej.

Główną częścią rozdziału czwartego jest autorska koncepcja modelu kosztu netto usług powszechnych, zgodnie z III Dyrektywą Poczтовую,⁶ gdzie przedstawiono teoretyczne podstawy konstrukcji modelu bazowego oraz alternatywnego. Jeden z podrozdziałów odnosi się również do zagadnień weryfikacji wielkości kosztu netto w kontekście uznania go za nieuzasadnione obciążenie operatora wyznaczonego. Ma to o tyle istotne znaczenie, gdyż w końcowej części tego rozdziału znajduje się charakterystyka metodologii zaimplementowana do polskiego prawodawstwa i stosowania przez operatora wyznaczonego. Specyfika polskich rozwiązań akceptuje sytuację, gdzie operator wyznaczony ponosi oszacowany koszt netto usługi powszechnej (setki mln zł), jednocześnie z tego tytułu nie otrzymuje żadnej rekompensaty, gdyż jest ona uzależniona od wystąpienia ujemnego wyniku na usługach powszechnych w danym roku obrotowym.

W rozdziale piątym scharakteryzowano możliwości informacyjne aktualnie stosowanego modelu ABC w kontekście potrzeb regulatora rynku (sprawozdawczość regulacyjna) oraz potrzeb wewnętrznych (rachunkowość zarządcza). Zdefiniowany został deficyt informacji dla potrzeb zarządczych z uwzględnieniem prawa antymonopolowego, które ma znaczący wpływ np. na politykę cenową podmiotu dominującego na rynku. Po raz pierwszy w Polsce, dostosowano w szerokim ujęciu koncepcję długoterminowego średniego kosztu przyrostowego (LRAIC)⁷, jako kategorię kosztu, będącą niezbędnym parametrem w szacowaniu dolnej granicy ceny usług na konkurencyjnym rynku przez operatora zasiedziałego. Rozdział piąty zawiera również autorską propozycję menedżerskiego rachunku kosztów, który proponuje się stosować dualnie z aktualnie obowiązującym i spełniającym wymogi regulacyjne modelem ABC. Konstrukcja modelu ABC_M odnosi się do propozycji korekt i zmian jakie należy przeprowadzić w aktualnym modelu, aby poprawić przydatność informacji dla

⁶ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/6/WE z dnia 20 lutego 2008 (Dz.U. L 52 z 27.2.2008).

⁷ Z ang. Long Run Average Incremental Cost.

celów zarządczych. Ostatni podrozdział porusza inne zagadnienia związane z przygotowaniem i raportowaniem użytecznych informacji biznesowych (np. analiza rentowności placówek, klientów czy też model rozliczeń wewnętrznych), gdzie bazą kosztową jest model kosztów działań (co do zasady-menedżerski, choć można wykorzystać również model regulacyjny).

Należy zaznaczyć, że przesłaniem rozprawy nie jest negowanie rachunku kosztów działań i jakości informacji, którą on generuje, ale zwrócenie uwagi, że nawet dobrze wdrożony i poprawnie funkcjonujący model nie będzie rozwiązaniem na wszystkie problemy w zakresie informacji o kosztach dla organizacji i wszystkich interesariuszy. Zastosowanie modelu w specyficznym otoczeniu regulacyjnym, które oczekuje określonego przekroju i ujęcia informacji dla własnych potrzeb, może w pewnych sytuacjach (np. dynamicznych zmian rynkowych) uniemożliwiać pozyskiwanie wiarygodnych, adekwatnych i przydatnych informacji o kosztach dla potrzeb zarządczych. Konieczne jest wówczas uwzględnienie teorii uwarunkowań sytuacyjnych i stosowanie kierunkowych modyfikacji lub funkcjonowanie w oparciu o dualne modele o wspólnych elementach zasilania, a zmienionych zasadach alokacji, co zaproponowano i przedstawiono w niniejszej rozprawie. Należy również wyraźnie zaznaczyć, iż przedmiot niniejszej rozprawy nie odnosi się do regulacyjnych zagadnień prawa bilansowego czy też podatkowego, w rygorach, którego funkcjonują podmioty zgodnie ze stosownymi przepisami.

3.3 . Osiągnięte rezultaty monografii i jej wkład do dorobku naukowego

Problem badawczy poruszony w rozprawie dotyczy przydatności informacji o kosztach płynących z rachunku kosztów działań przy wykorzystaniu go jednocześnie do kalkulacji kosztów usług powszechnych (regulowanych) jak i usług oferowanych na w pełni konkurencyjnym rynku (biznesowych). Ocenie podlegała użyteczność informacji dla potrzeb zarządczych wraz z propozycją zmian w modelu i stworzenia dualnego rachunku kosztów działań. Przedmiotem badań był największy wdrożony i funkcjonujących od 2012 roku rachunek kosztów działań w Polsce, stosowany przez operatora wyznaczonego do świadczenia pocztowych usług powszechnych.

Wprowadzenie modelu ABC miało na celu realizację uregulowań prawa pocztowego zgodnie z którymi operator wyznaczony, który jest zobowiązany do świadczenia usług powszechnych, musi prowadzić tzw. rachunkowość regulacyjną. W kontekście regulacji rynkowych i uwolnienia rynku usług pocztowych, korzyści z zastosowania ABC odnoszą się głównie do zaspokojenia oczekiwań i wymagań regulatora rynku odnośnie metody kalkulacji kosztów usług powszechnych. Wdrożenie modelu ABC umożliwiło określenie kosztów poszczególnych faz świadczenia usług pocztowych i związanego z tym bardziej wiarygodnego kosztowo wyliczenia podstawy ustalenia cen usług powszechnych oraz taryf rozliczeniowych z innymi operatorami pocztowymi, np. w odniesieniu do usług ekspedycyjno-rozdzielczych. O ile model spełniał wszystkie wymagania od strony regulacyjnej, to już przydatność informacji dla celów decyzyjnych może rodzić uzasadnione wątpliwości.

Prezentowana rozprawa wypełnia lukę poznawczą, odnoszącą się do braku badań dotyczących przydatności informacji płynących z rachunku kosztów działań spełniającego wymogi regulacyjne, w aspekcie potrzeb zarządczych (przydatności, użyteczności, zakresu i rodzaju informacji)

przedsiębiorstw działających w obszarze rynków regulowanych (świadczących usługi powszechne), które jednocześnie oferują część swoich produktów na rynkach konkurencyjnych. Zdefiniowana w pracy luka badawcza posiada aspekt teoretyczny, empiryczny oraz metodologiczny. W obszarze teoretycznym dokonano krytycznej analizy literatury oraz zaproponowano teoretyczne uzasadnienia dla korekty modelu ABC uwzględniające koncepcję kosztu netto usługi powszechnej. W konsekwencji przeprowadzonych badań w aspekcie metodologicznym wskazano kierunki modyfikacji modelu ABC dla poprawy przydatności informacji o kosztach dla celów zarządczych. Zaproponowano model dualnego rachunku kosztów działań dla podmiotów działających obszarach regulowanych, a w aspekcie empirycznym dokonano jego weryfikacji pod kątem potwierdzenia poprawy przydatności uzyskiwanych informacji o kosztach dla celów zarządczych. Należy stwierdzić, iż na podstawie danych testowych skorygowany model spełnia „pokładane w nim nadzieje”, szczególnie w zakresie wsparcia informacjami o kosztach dla obszarów zarządczych przedsiębiorstwa.

Celem głównym rozprawy było określenie potrzeb informacyjnych podmiotu zobowiązanego do świadczenia powszechnych usług pocztowych w zakresie informacji o kosztach pochodzących z rachunku kosztów działań, w kontekście oceny ich przydatności do zaspokojenia potrzeb zarządczych przedsiębiorstwa oraz regulatora rynku. Badania prowadzono w kontekście oceny przydatności informacji o kosztach, podmiotu zobowiązanego do świadczenia powszechnych usług, w aspekcie zaspokojenia potrzeb informacyjnych interesariuszy w obszarze regulowanym oraz zarządczym (usług biznesowych). Realizację celu głównego rozprawy ułatwiło osiągnięcie sformułowanych we wstępie celów częściowych.

W rozprawie wskazano podstawowe ograniczenia występujące na etapie wdrożenia, i późniejszego funkcjonowania rachunku kosztów działań w organizacji na podstawie wyników badań w Polsce i na świecie, do których należą bariery organizacyjne, behawioralne i problemy natury metodologicznej. Analizę ograniczeń modelu dokonano poprzez ocenę etapów, zakresu i przesłanek oraz efektów i problemów w implementacji rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie świadczącym powszechne usługi pocztowe. Zaprezentowano strukturę największego modelu rachunku kosztów działań w Polsce z pogłębioną analizą jego funkcjonowania. Zwrócono uwagę na ograniczenia regulacyjne, organizacyjne, prawne i rynkowe, rachunku kosztów działań w podmiotach świadczących usługi powszechne, w szczególności dla generowania użytecznej informacji o kosztach dla obszarów biznesowych organizacji. Ważną częścią rozprawy jest prezentacja koncepcji kosztu netto usługi powszechnych jako czynnika warunkującego efektywne podejście do ewaluacji modelu rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach działających jednocześnie w obszarze rynków regulowanych jak i konkurencyjnych. W ostatniej części pracy została dokonana analiza poziomu realizacji potrzeb regulacyjnych przez model ABC oraz przedstawiono zakresu oczekiwanej informacji zarządczej przez obszary biznesowe organizacji wraz z propozycją zmian w modelu ABC dla poprawy użyteczności informacji o kosztach i stworzenia menedżerskiego rachunku kosztów działań ABC_M.

Poprzez realizację głównego celu rozprawy oraz jej celów częściowych, dokonano udowodnienia tezy głównej rozprawy odnoszącej się do sformułowania, że rachunek kosztów działań w przedsiębiorstwach świadczących usługi powszechne w sektorach regulowanych (a jednocześnie

funkcjonujące z innymi swoimi usługami na wolnym konkurencyjnym rynku) nie jest w stanie na bazie jednego modelu kosztowego, spełnić jednocześnie pełnych oczekiwań informacyjnych regulatora rynku jak i obszarów zarządczych przedsiębiorstwa. Dla jej udowodnienia wykorzystano liczne metody badawcze a w szczególności badania dokumentów (akty prawne, literatura), obserwacyjne (sposobu funkcjonowania rachunku kosztów działań, metodologia kalkulacji kosztu netto usług), statystyczne (analiza sytuacji podmiotu), symulacyjne (projektowanie podejścia do menedżerskiego rachunku kosztów ABC_M), czy analiza indywidualnego przypadku, tj. badanie poprzez działanie (analiza rachunku kosztów działań operatora wyznaczonego).

Na podstawie przeprowadzonych badań potwierdzono tezy szczegółowe rozprawy. Dowiedziono, że koncepcja rachunku kosztów działań, rozwija się ewolucyjnie od systemu pomiaru kosztów, do systemu zarządzania na podstawie działań i z powodzeniem może być wykorzystywana w przedsiębiorstwach usługowych. Ponadto udowodniono, że funkcjonowanie przedsiębiorstwa w określonym otoczeniu regulacyjnym, np. zobowiązanego do świadczenia usług powszechnych i ponoszenia z tym związanych dodatkowych kosztów (obciążeń), czy też zmiany sytuacji na rynku, może prowadzić do sytuacji, iż informacja pochodząca z rachunku ABC może nie spełniać oczekiwań wszystkich interesariuszy. W tym celu zaprezentowano dane finansowe dotyczące przepływu kosztów w modelu pomiędzy obszarem regulowanym a zarządczym wskutek zmian rynkowych (np. utrata dużego kontraktu, spadek wolumenów danego segmentu usług i jednoczesny wzrost innych linii biznesowych). Ukazując istotę kosztu netto usług powszechnych potwierdzono, że dla poprawy przydatności informacji, wykorzystywanej dla celów zarządczych (podjęcie walki na konkurencyjnym rynku) zmiany w modelu rachunku kosztów działań (czy też w modelu dualnym), powinny odnosić się do prawidłowo wdrożonej i stosowanej w sposób ciągły koncepcji kosztu netto usług powszechnych. W ostatnim rozdziale udowodniono, że aktualnie stosowany model ABC w pełni pokrywa potrzeby regulatora rynku. Dla zaspokojenia potrzeb informacyjnych zarówno regulatora rynku jak i obszarów biznesowych możliwe jest prowadzenie rachunku kosztów działań w wersji dualnej (ze względu na brak możliwości generowania precyzyjnej informacji z jednego systemu dla różnych grup interesariuszy), który będzie podstawą zasilania w informacje o kosztach inne narzędzia rachunkowości zarządczej, takie jak: rozliczenia wewnętrzne, MIS-Management Information Systems, czy też rachunek kosztów częściowych.

Na podstawie przeprowadzonego studium przypadku (w tym badania poprzez działanie) dokonano weryfikacji kilku hipotez szczegółowych. Przedstawiono argumenty, że w procesie wdrażania rachunku kosztów działań, bardzo istotną rolę odgrywa sam regulator rynku. Oczywiście inne czynniki (decyzje najwyższego kierownictwa, możliwość uzyskania przewagi konkurencyjnej, otwartość na zmiany w organizacji) również mają na to wpływ, lecz nie mają one swojej specyfiki w porównaniu do większości wdrożeń. Przedstawiono również argumentację, że podstawowymi czynnikami utrudniającymi wdrożenie rachunku kosztów działań może być bardzo częsta zmiana struktur organizacyjnych oraz błędne przeświadczenie menedżerów przy wdrażaniu, że rachunek kosztów działań stanie się rozwiązaniem na wszystkie problemy związane z informacją o kosztach. Dowiedziono, że czynnikami utrudniającymi funkcjonowanie jednego modelu kalkulacji kosztów może

być sytuacja i zmiany na rynku, które powodują np. jednoczesne różnokierunkowe przepływy wolumenów usług, a co za tym idzie kosztów, tzw. „przelewanie się kosztów”.

Analiza informacji o kosztach po wdrożeniu rachunku kosztów działań prowadzi do pozytywnej weryfikacji hipotezy, iż przygotowanie użytecznych informacji o kosztach dla regulatora rynku i obszarów zarządczych z jednego modelu, nie jest możliwe, co potwierdza tzw. „paradoks wyniku na usługach powszechnych”. W konsekwencji rekomendowane jest wprowadzenie menedżerskiego rachunku kosztów (ABC_M) w oparciu o modyfikację istniejącego rachunku kosztów działań, dla zwiększenia przydatności informacji zarządczej, poprzez wykorzystanie m. in. koncepcji kosztu netto usługi powszechnej.

Pozytywna weryfikacja sformułowanych w pracy tez oraz hipotez, prowadzi do konstatacji, że zasadne jest wprowadzenie modelu dualnego rachunku kosztu działań (ABC_M), który korygowałby wspomniane niedoskonałości, spowodowane specyfiką jego stosowania w podmiocie działającym jednocześnie w segmencie regulowanym i rynkowym, przy wykorzystywaniu tych samych zasobów. Menedżerski model kosztów działań pozwala na osiągnięcie wyższego poziomu użyteczności informacji o kosztach dla celów zarządczych, umożliwiających podjęcie walki konkurencyjnej na zliberalizowanym rynku usług pocztowych, np. z zakresie oceny rentowności produktów. Jednocześnie model dualnego rachunku kosztów zapewnia mitygację ryzyka antymonopolowego, które odgrywa istotną rolę u podmiotu dominującego. Na bazie zarządczego rachunku kosztów działań można tworzyć inne instrumenty menedżerskiego zasilania organizacji w informacje przydatne do podnoszenia efektywności działania, np. narzędzia analizy rentowności w przekroju produktów, klientów placówek, Systemu Informacji Zarządczej (MIS) czy też model rozliczeń wewnętrznych, co zaprezentowano w rozdziale piątym.

Podstawą korekty kosztów usług biznesowych w modelu ABC_M jest wartość dodatkowego obciążenia operatora wynikająca z konieczności świadczenia usług powszechnych w określonym standardzie. Zdaniem autora rozprawy, podstawą szacunku powinna być wartość kosztu netto usługi powszechnej zgodnie ze zdefiniowanymi składowymi kosztowymi tego kosztu. Ze względu na wagę tego zagadnienia dla wiarygodności modelu dualnego, poświęcono temu zagadnieniu cały rozdział czwarty, rozpoczynając od prezentacji skutków działania modelu ABC bez wspomnianej korekty, nazywając występujący efekt „paradoksem wyniku na usługach powszechnych”. Obrazuje on sytuację, w której wraz ze spadkiem wolumenu świadczonych usług powszechnych systematycznie poprawia się wynik finansowy na tych usługach. Zjawisko to przeczy występowaniu ekonomiki skali, i zupełnie ignoruje fakt, że do świadczenia usług powszechnych, co do zasady potrzebne są podobne zasoby, nawet przy spadających rokrocznie wolumenach ze względu na parametry świadczenia usług zapisane w przepisach prawa. Należy podkreślić, iż tematyka kosztu netto usług powszechnych jest relatywnie nowa, a liczba badaczy w skali międzynarodowej jest bardzo ograniczona. Autor dysertacji jest współtwórcą koncepcji aktualnie obowiązującej w usługach pocztowych, i jedynym, który w Polsce posiada publikacje naukowe w tym zakresie.

Brak uwzględnienia teorii uwarunkowań sytuacyjnych przy wykorzystaniu rachunku kosztów działań w podmiotach świadczących usługi powszechne i jednocześnie rynkowe, może prowadzić do

występowania dysfunkcji w zakresie przydatności informacji o kosztach, które w takim rachunku powstają. Jedną z takich dysfunkcji rachunku kosztów działań jest zjawisko „przelewania się kosztów”, które negatywnie wpływa na skłonność do poprawy efektywności organizacji. Zasoby uwalniane w wyniku spadku obsługi wolumenów jednej usługi (np. listowe usługi powszechne) są absorbowane poprzez jednoczesny wzrost wolumenów innych usług (usługi niepowszechne np. kurierskie, finansowe).

„Przelewanie się kosztów” prowadzi do paradoksu, że usługi powszechne charakteryzuje coraz niższy koszt jednostkowy przy spadających wolumenach. Ponadto nadmierne obciążenie usług niepowszechnych kosztami wynikającymi z realizacji usług powszechnych (koszty obowiązku ustawowego), uniemożliwia stosowania benchmarku w stosunku do podmiotów konkurencyjnych, jak i ustalania konkurencyjnego poziomu cen dla usług biznesowych. W ocenie dysfunkcji, nie bez znaczenia jest specyfika samego rachunku kosztów działań, który dąży do maksymalnie dużego przypisania kosztów do obiektów kalkulacji. O ile przy wyznaczaniu kosztu pełnego jest to istotna zaleta, to już przy potrzebie informacji o kosztach częściowych (zmiennych, długookresowo przyrostowych) jest ograniczeniem metodologicznym.

Podstawowe ograniczenia rachunku kosztów działań przy szacowaniu kosztów u operatora realizującego jednocześnie usługi powszechne i niepowszechne, poza opisanym „przelewaniem się kosztów” to;

- nieuzasadnione przypisywanie kosztów pośrednich do wszystkich usług, podczas, gdy niektóre koszty pośrednie są konsekwencją wyłącznie wymogów prawa (np. konieczność utrzymania odpowiedniej liczby placówek) i powinny obciążać jedynie usługi powszechne,
- oparcie modelu na zależnościach przyczynowo-skutkowych powoduje przypisanie poszczególnym usługom części kosztów wspólnych, z których nie wszystkie muszą być kosztami przyrostowymi wykorzystywanymi do obliczenia minimalnej ceny podmiotów dominujących (LRAIC), czy też do ustalania poziomu kosztów zmiennych.

Wymienione dysfunkcje sprawiają, że koszty wytworzenia usług niepowszechnych np. dla potrzeb ustalania cen, mogą być w praktyce istotnie zawyżane w stosunku do kosztów, które ponosiłby podmiot konkurencyjny nie świadczący usług powszechnych. W konsekwencji wycena usług powszechnych nie oddaje w pełni wszystkich kosztów, które są im dedykowane. Rozwiązanie tak sformułowanego problemu badawczego wymaga uwzględnienia teorii uwarunkowań sytuacyjnych przy projektowaniu i wykorzystywaniu rachunku kosztów działań w obszarach sektorów regulowanych.

Zdaniem autora rozprawy, jeden wspólny model rachunku kosztów stosowany, w oparciu o zasady regulacyjne byłby dla operatora wyznaczonego „niesatysfakcjonującym kompromisem”, który nie spełnia wymagań funkcjonalnych i informacyjnych postawionych przed poszczególnymi modelami z osobna. Jednakże, istnieją znaczne możliwości wykorzystania synergii pomiędzy tymi modelami, szczególnie w obszarze zasilania danymi. Na tej bazie została zaproponowana, w pełni autorska koncepcja menedżerskiego rachunku kosztów działań ABC_M, jako odpowiedź dla Biznesu, ma istniejące dysfunkcje informacyjne aktualnie stosowanego rachunku kosztów działań. Ponadto, proponowany model ma charakter otwarty i może być wykorzystywany do ciągłej poprawy

przydatności informacji o kosztach, m. in. poprzez rozwiązywanie kolejnych problemów związanych z oddziaływaniem obszaru regulacyjnego na koszty usług biznesowych, np. problem „paczki przy okazji”.

Praca, pomimo że ma charakter aplikacyjny, posiada również istotne walory teoretyczne, które przyczyniają się do rozwoju nauk o finansach, w szczególności:

- zawiera teoretyczną analizę zakresu i specyfiki rachunkowości szczególnie regulowanej (rachunkowości regulacyjnej) i jej umiejscowienie w systemie informacyjnym rachunkowości,
- zawiera szeroki przegląd literatury i dokonań badaczy w zakresie rozwoju rachunku kosztów działań w wymiarze międzynarodowym jak i krajowym, ze szczególnym uwzględnieniem obszaru usług,
- jest oryginalnym opracowaniem, które posiada pełny przegląd badań z zakresu usług pocztowych dotyczących aspektów rachunku kosztów,
- zawiera teoretyczną analizę istoty i specyfiki usług pocztowych i ich umiejscowienie w systemie usług,
- jest pierwszym w Polsce i jednym z nielicznych na świecie, kompleksowym przedstawieniem metodologii kalkulacji kosztu netto wraz z autorską koncepcją jego szacowania i weryfikacji potencjalnego nieuzasadnionego obciążenia,
- posiada szerokie ujęcie metodologiczne koncepcji długookresowego kosztu przyrostowego (LRAIC) i teoretyczne propozycje jego wyznaczania w zgodzie z prawem antymonopolowym, gdzie w polskiej literaturze publikacje z tego zakresu są nieliczne,
- przedstawia teoretyczne podstawy budowy menedżerskiego rachunku kosztów działań ABC_M, dla podmiotów działających jednocześnie w obszarach regulowanych i komercyjnych.
- posiada propozycje teoretycznych rozwiązań wdrażania systemów poprawy efektywności przedsiębiorstwa, np. w obszarze rozliczeń wewnętrznych czy raportowania zarządczego.

Zakres implementacji proponowanych rozwiązań i koncepcji może wykraczać poza sektor pocztowy. Mogą one z powodzeniem wspierać systemy informacyjne podmiotów działających w obszarze usług dostarczania mediów (energetyka, gaz, woda, kanalizacja), czy też funkcjonujących na zasadzie sieciowych zasobów wspólnych (rynek kolejowy, telekomunikacyjny). Z powyższych względów, niniejsze opracowanie powinno być istotnym wkładem do nauki i praktyki gospodarczej w zakresie zastosowania modelu rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach działających jednocześnie w obszarach sektorów regulowanych jak i na konkurencyjnym rynku.

4. Omówienie pozostałych osiągnięć badawczych

4.1 Charakterystyka dorobku naukowego przed uzyskaniem stopnia doktora

Na początku drogi naukowej dominującym obszarem moich badań była problematyka poprawy efektywności funkcjonowania gminy jako podstawowej jednostki samorządu terytorialnego [4, 5, 8, 9, 10, 11, 12]. Uzasadnieniem dla wyboru tych podmiotów jako obiektu badań był fakt, bliskości gminy w kontakcie ze społeczeństwem, co powoduje, że efektywność w świadczeniu jej usług publicznych ma bezpośrednie konsekwencje dla jakości życia społeczności lokalnych.

Przesłanki podjęcia powyższej tematyki wynikały z potrzeby poszukiwania nowych rozwiązań w zakresie zarządzania publicznego. Od kilku lat w Polsce obserwuje się zjawisko wdrażania usprawnień organizacyjnych zaczerpniętych z teorii nowego zarządzania publicznego oraz systemów jakościowych. Jednakże liczba gmin wdrażających te programy jest wciąż relatywnie niewielka, jak również brak jest wiarygodnych danych i kompleksowych ocen na temat korzyści, wynikających z wdrożenia przez te jednostki systemów jakościowych. Inne słabości i niedostatki dotyczyły:

- fragmentaryczności stosowanych koncepcji i narzędzi,
- ograniczonej dostępności do efektów zrealizowanych programów, wynikającej z pilotażowego charakteru niektórych przedsięwzięć, skutkującej ograniczoną liczbą beneficjentów oraz nieumiejętnością promowania tych wyników,
- braku zdolności instytucjonalnej oraz motywacji do wdrożenia innowacyjnych rozwiązań oraz ich utrzymywania i doskonalenia,
- niedostatków finansowych dla realizacji zmian instytucjonalnych.

W związku z powyższym celowe wydało się poszerzenie zakresu literaturowego i badawczego dotyczącego usprawnień administracji gminnej, co w przyszłości będzie skutkowało szerszym wdrażaniem metod usprawniających zarządzanie w gminach.

Myślenie w kategoriach nowoczesnej, sprawnej i efektywnie zarządzanej gminy oraz stosowanie innowacyjnych instrumentów w zakresie zarządzania publicznego nie należały do kanonu w Polsce. Trudności zmian tego stanu rzeczy wynikały z braku informacji o sprawdzonych wzorcach, mentalności i nawykach kadry zarządzającej oraz braku zasobów nie tylko finansowych, ale także czasowych czy kadrowych. Nierzadkie były jeszcze centralistyczne praktyki administrowania w urzędach, które rozmijały się z ideą zarządzania w nowoczesnym tego słowa znaczeniu. Reforma polskiej administracji prowadzonej od 1990 r. charakteryzowały się nastawieniem na zmiany ustrojowe i strukturalne. Trudno było jednak o argumenty, że zmiany te spowodowały przejście z modelu biurokratycznego na menedżerskie zarządzanie publiczne. Podstawową tezę ówczesnych artykułów naukowych mojego autorstwa było stwierdzenie, że controlling poprzez swoje narzędzia może usprawniać zarządzanie gminą, i z powodzeniem wspierać efektywność procesu świadczenia usług publicznych. W późniejszym

okresie pojawiło się więcej opracowań z tego zakresu, które rozwijały spektrum możliwych narzędzi zarządzania, które z powodzeniem mogą wspierać proces zarządzania w gminach.⁸

Większość publikacji z okresu przed uzyskaniem stopnia doktora dotyczyło wykorzystania instrumentów rachunkowości zarządczej w procesie poprawy funkcjonowania podmiotów sektora publicznego. W opracowaniach wskazywano na brak wdrożonych skutecznych instrumentów, wymuszających zmiany efektywnościowe, co mogło stanowić istotną barierę we wdrażaniu praktyk i procedur nowoczesnego zarządzania w gminach. Jednocześnie proponowano własne, autorskie koncepcje wdrażania wybranych narzędzi controllingu w gminach.

Należy zauważyć, iż poza powyżej opisanym zakresem badań naukowych w moim dorobku znajdują się badania dotyczące naukowych [2,3] i dydaktycznych [6] aspektów rachunkowości, publikowane m. in. podczas corocznych Zjazdów Katedr Rachunkowości. Przedmiotem badań były semiotyczne aspekty rachunkowości wpływające bezpośrednio na realizację informacyjnej funkcji rachunkowości. Badaniu poddałem również dorobek i zasługi Prof. S. Skrzywana w rozwoju polskiej szkoły rachunku kosztów. Dorobek naukowy przed uzyskaniem stopnia doktora uzupełniały opracowania dotyczące analizy krótkoterminowego rachunku zysków i strat [1] jak i analizy wartości poznawczych sprawozdawczości zakładów ubezpieczeń [7].

Ostatecznie moje zainteresowania z początkowej fazy pracy naukowej znalazły odzwierciedlenie w rozprawie doktorskiej napisanej pod kierunkiem prof. dr. hab. Edwarda Nowaka pt. „Controlling w realizacji usług publicznych gminy”, która została obroniona w dniu 13 listopada 2006 roku przed Komisją Rady Wydziału Zarządzania i Informatyki Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu. Dysertacja otrzymała wyróżnienie od Dziekana Wydziału Zarządzania i Informatyki Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.

Zasadniczym celem rozprawy było opracowanie zakresu controllingu do zastosowania w procesie realizacji usług publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie gminy. Zakres przedmiotowy rozprawy obejmował opracowanie koncepcji controllingu usług publicznych, z wykorzystaniem funkcji planowania, informacyjnej, kontrolnej oraz sterowania. Ponadto zaprezentowano wybrane metody i narzędzia controllingu, możliwe do zastosowania w procesie realizacji zadań publicznych, ze szczególnym uwzględnieniem mierników niefinansowych w ocenie usług. Część badawcza odnosiła się do badań w zakresie wskaźników stosowanych do oceny usług publicznych oraz stopnia wykorzystania funkcji controllingu przez gminy w procesie świadczenia usług. W rozprawie weryfikowano prawdziwość hipotez badawczych:

1. Możliwa jest skuteczna implementacja koncepcji controllingu do gmin, która będzie obejmować większość zakresu działania tych jednostek.
2. Możliwe jest usprawnienie zarządzania oraz poprawa jakości świadczonych usług publicznych poprzez zastosowanie instrumentów controllingu oraz wykorzystanie jego funkcji.

⁸ Wykaz publikacji z okresu poprzedzającego uzyskanie stopnia doktora znajduje się w załączniku nr 4 do niniejszego wniosku.

3. System mierników (wskaźników) niefinansowych, służących ocenie świadczonych usług jest niezbędny, aby skutecznie wykorzystać controlling w procesie realizacji usług publicznych gminy. W dysertacji dowiedziono prawdziwości hipotezy badawczej o możliwości skutecznej implementacji koncepcji controllingu do gmin, która obejmuje większość zakresu działania tych jednostek. Weryfikacja hipotezy o możliwości usprawnienia zarządzania, poprawie jakości świadczonych usług poprzez zastosowanie instrumentów controllingu oraz jego funkcji powinna odbywać się dwu- płaszczyznowo. W pracy odniesiono się jedynie do płaszczyzny rozważań koncepcyjnych. Zaproponowanie instrumentów (Strategiczna Karta Wyników, pomiar dokonań za pomocą wskaźników niefinansowych) oraz zdefiniowanie funkcji controllingu usług publicznych z powodzeniem wykorzystywanych w controllingu przedsiębiorstw zarobkowych upoważnia do pozytywnego zweryfikowania wspomnianej hipotezy. Druga płaszczyzna weryfikacji hipotezy dotyczy praktycznego wdrożenia i wykorzystania instrumentów w codziennej realizacji usług publicznych. Ze względu na zakres pracy pominięto zagadnienia związane z wdrożeniem i praktyczną oceną funkcjonowania opisywanych instrumentów i metod, co uniemożliwiało empiryczną weryfikację omawianej hipotezy.

Hipoteza dotycząca niezbędności wykorzystania mierników niefinansowych, służących ocenie świadczonych usług, celem skutecznego wykorzystania controllingu w tym procesie została zweryfikowana pozytywnie. W pracy poświęcono dużo miejsca zagadnieniom pomiaru, oraz zaproponowano przykładowe zestawy wskaźników do oceny niefinansowej usług, w zakresie efektywności, skuteczności i dostępności. Bez pomiaru dokonań gminy nie może funkcjonować controlling. Wyniki pomiaru prowadzonych działań są podstawą skutecznego wykorzystania funkcji kontrolnej oraz sterowania w procesie doskonalenia usług publicznych.

W rozprawie wykorzystano szereg metod badawczych do których można zaliczyć interdyscyplinarne studia literaturowe z zakresu zarządzania, rachunkowości, controllingu, ekonomii, administracji, finansów publicznych, metody indukcji, dedukcji, analizę statystyczną materiału źródłowego oraz wtórnego, badania ankietowe oraz wywiad bezpośredni.

Przed uzyskaniem stopnia naukowego doktora wziąłem udział w 7 konferencjach naukowych, podczas których wygłosiłem referaty dotyczące możliwości wdrażania wybranych narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach jak i koncepcji controllingu gminy.

4.2 Charakterystyka dorobku naukowego po uzyskaniu stopnia doktora

Mój dorobek naukowo-badawczy po uzyskaniu stopnia doktora obejmuje 50 publikacji, w tym 7 współautorskich. Na dorobek publikacyjny składają się 3 monografie, w tym jedna współautorska, 36 artykułów naukowych (w tym 6 współautorskich), 9 rozdziałów w monografiach naukowych, oraz 2 zredagowane monografie. Ponadto, po uzyskaniu stopnia doktora uczestniczyłem w 12 projektach badawczo-naukowych, dydaktycznych i dla praktyki gospodarczej (w tym w 3-krotnie jako Kierownik projektu oraz 3-krotnie jako Dyrektor projektu) oraz wykonałem kilkanaście recenzji artykułów naukowych (również w języku angielskim, m. in. do „Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości”). Po uzyskaniu stopnia naukowego doktora uczestniczyłem w ponad 47 konferencjach, w tym w 9

konferencjach międzynarodowych i zagranicznych, podczas których zaprezentowałem 18 artykułów naukowych. Moja aktywność naukowa (poza monografią opisaną w pkt. 3.2.) koncertowała się na badaniach w zakresie:

- metod i instrumentów poprawy efektywności funkcjonowania podmiotów sektora finansów publicznych,
- funkcjonowania podmiotów na rynkach regulowanych, ze szczególnym uwzględnieniem koncepcji kosztu netto usług powszechnych,
- pomiaru dokonań podmiotów finansowych i niefinansowych,
- pozostałych obszarów rozwoju nauki finansów.

Mój dorobek naukowy został przybliżony w kolejnych punktach.

Metody i instrumenty poprawy efektywności funkcjonowania podmiotów sektora finansów publicznych

1. Leszek Borowiec, Szacowanie kosztów usług publicznych metodą rachunku kosztów działań, [w:] Rachunkowość w teorii i praktyce, tom III, Rachunkowość zarządcza, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, 2007, s. 7-14.

Przesłanką podjęcia tematu artykułu było poszukiwanie instrumentów, które zastosowane w sektorze samorządowym mogą przyczynić się do poprawy efektywności jego działania. Opracowanie wskazuje na symptomy przemian, prezentując rachunek kosztów działań (ABC) jako jeden z instrumentów usprawnienia zarządzania administracją publiczną, poprzez poprawę zakresu, jakości i użyteczności informacji o kosztach procesów świadczenia usług publicznych. W opracowaniu zaprezentowano metodę szacowania kosztów usług edukacyjnych wybranej gminy z przedstawienia zalet tego rozwiązania, ale też wskazaniem ograniczeń na etapie wdrożenia i późniejszego stosowania tego rachunku kosztów. Artykuł ponadto wskazuje na zalety budżetowania zadaniowego w sektorze publicznym, które umożliwi stosowanie m. in. Rachunku kosztów działań na poziomie samorządowym.

2. Leszek Borowiec, Wykorzystanie funkcji controllingu w realizacji usług publicznych na podstawie badań, [w:] Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu nr 1174, „Rachunkowość a controlling” pod red. E. Nowaka, Wrocław 2007, s. 45-56.

Artykuł prezentuje wyniki badań w zakresie wykorzystania poszczególnych funkcji controllingu przez jednostki samorządu terytorialnego w procesie świadczenia usług publicznych. Artykuł odnosi się do wykorzystania podstawowych funkcji controllingu, takich jak: planowanie, kontrola, koordynacja czy zarządzanie informacją. Część badawcza artykułu pochodzi z przeprowadzonych badań ankietowych w gminach miejskich województwa mazowieckiego jak i miast na prawach powiatu. Badanie funkcji

controllingu a nie samego controllingu oparte było na tezie, że na poziomie samorządowym, ze względu na ograniczenia i odmienność działalności tego sektora od podmiotów komercyjnych nie ma w pełni wdrożonych systemów controllingowych.

3. Leszek Borowiec, Kierunki zmian rachunkowości budżetowej na przykładzie krajów UE, [w:] Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 15 „Rachunkowość zarządcza w warunkach globalizacji” pod red. E. Nowaka, Wrocław 2008, s. 39-47.

Celem opracowania było przybliżenie istoty reformy rachunkowości budżetowej odnoszącej się do przejścia z metody kasowej na rzecz metody memoriałowej. Wykorzystane zostaną przykłady reformowania rachunkowości budżetowej w krajach Unii Europejskiej, służącego podnoszeniu efektywności jednostek administracji centralnej i samorządowej z uwzględnieniem czynników, które stymulują działania reformatorskie. Konkluzje prowadzą do stwierdzeń, że we wszystkich państwach Unii Europejskiej możemy zauważyć tendencję przechodzenia z tradycyjnie stosowanego modelu rachunkowości kasowej na model oparty na metodach rachunkowości memoriałowej. Przyjęcie nowego systemu jest wspierane przez Europejską Federację Księgowych, która zaleca stosowanie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS) w procesie wprowadzania nowych metod rachunkowości. Dzięki wdrożeniu proponowanej reformy rezultaty zarządzania finansami publicznymi w różnych państwach staną się porównywalne, ponieważ zastosowanie IPSAS do sporządzania sprawozdań finansowych nakłada obowiązek przestrzegania wysokiej jakości informacji finansowej.

4. Leszek Borowiec, Praktyczne metody oceny finansowych i niefinansowych aspektów działania gminy, [w:] Finanse gmin jako instrument zrównoważonego rozwoju i budowy społeczeństwa obywatelskiego, pod red. R. Lusawy, Mazowiecki Ośrodek Doradztwa Rolniczego w Warszawie, Warszawa 2008,- rozdział 4 monografii - Ocena gospodarki finansowej gmin, s. 214-225.

Podstawową tezę zdefiniowaną w rozdziale 4 monografii było stwierdzenie, że bez pomiaru dokonań gminy nie można mówić o wykorzystaniu funkcji kontrolnej w systemie zarządzania, co uniemożliwia sterowanie procesem świadczenia usług publicznych. Jednakże definiowanie rezultatów oraz budowa i rozwinięcie systemu pomiarów (w aspekcie efektywności, dostępności i skuteczności) może powodować duże trudności. Opracowanie definiuje zakres, cechy charakterystyczne oraz wymagania sprawnego systemu pomiaru wyników. W części badawczej prezentuje również przykłady mierników niefinansowych dla usługi administracyjnej, społecznej oraz technicznej w aspekcie efektywności, skuteczności i dostępności. Część monografii mojego autorstwa w podsumowaniu wskazuje na konieczność ciągłego usprawniania zarządzania na poziomie jednostek samorządowych, gdzie pomiar dokonań wydaje się być kluczowym elementem, ale zapewne nie jedynym. Kierunkowe wskazanie dalszych działań dotyczy konieczności stosowania narzędzi „nowego zarządzania publicznego” na poziomie jednostek sektora publicznego.

5. Leszek Borowiec, Budżet zadaniowy jako instrument rachunkowości zarządczej w administracji centralnej, [w:] Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 56 „Systemy zarządzania kosztami i wynikami” pod red. E. Nowaka, Wrocław 2009, s. 40-50.

Artykuł prezentuje budżetowanie zadaniowe jako podstawowe narzędzie poprawy efektywności działania administracji centralnej, jeszcze przed jego implementacją do przepisów prawa. Budżet zadaniowy został wpisany w podstawowe kierunki działań na rzecz poprawy efektywności funkcjonowania administracji centralnej. Wartością opracowania jest zdefiniowanie autorskiego zakresu instrumentów rachunkowości zarządczej, na poziomie strategicznym i operacyjnym, które może z powodzeniem wykorzystywać do podnoszenia efektywności działania jednostek administracji centralnej. Budżet zadaniowy dla administracji centralnej przedstawiono w porównaniu do budżetowania w układzie tradycyjnym. Opracowanie również zawiera podstawowy zakres wdrożenia dokumentów planistycznych i ich wzajemne powiązania. Zakończenie i konkluzje odnoszą się do podkreślenia zalet i przewag budżetowania zadaniowego w odniesieniu do metod tradycyjnego budżetowania w administracji centralnej.

6. Leszek Borowiec, Możliwość implementacji rachunkowości zarządczej w administracji samorządowej, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego nr 122 we Wrocławiu „Systemy zarządzania kosztami i dokonania” pod red. E. Nowaka, M. Nieplowicz, Wrocław 2010, s. 53-61.

W artykule zaprezentowano związane z działaniami w zakresie podnoszenia efektywności funkcjonowania administracji samorządowej. Celem artykułu było zaprezentowanie oraz omówienie możliwości implementacji instrumentów rachunkowości zarządczej, stosowanych w przedsiębiorstwach, na poziomie administracji samorządowej. W opracowaniu porównano istotę funkcjonowania przedsiębiorstw z funkcjonowaniem jednostek samorządu terytorialnego jako podmiotów świadczących usługi publiczne. W artykule postawiono tezę, że rachunkowość zarządcza może, dzięki swoim instrumentom, skutecznie wspomagać procesy decyzyjne na poziomie jednostek samorządu terytorialnego.

7. Leszek Borowiec, Kontraktowanie usług medycznych jako źródło finansowania służby zdrowia na przykładzie CSK MSWiA, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego nr 123 we Wrocławiu „Rachunkowość zarządcza a controlling” pod red. E. Nowaka, M. Nieplowicz, Wrocław 2010, s. 44-52.

Niniejszy artykuł przedstawia zagadnienia związane z finansowaniem służby zdrowia w Polsce. Celem opracowania była ocena roli systemu kontraktowania usług zdrowotnych jako źródło finansowania działalności przez jeden z największych szpitali w Polsce - Centralny Szpital Kliniczny Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji. Analiza poszczególnych umów kontraktowych dotyczących świadczonych usług, wielkości otrzymanych środków finansowych w odniesieniu do kwot zrealizowanych usług determinuje sytuację ekonomiczną badanego podmiotu. Omówiony został

mechanizm zawierania umów, jak również czynniki, które mają bezpośredni wpływ na realizację tych kontraktów.

8. Leszek Borowiec, Zbilansowana Karta Dokonań jako instrument rachunkowości zarządczej jednostek samorządu lokalnego, Studia i Materiały Polskiego Stowarzyszenia Zarządzania Wiedzą, Bydgoszcz 2010, s. 73-89.

Efektywne zarządzanie jednostką samorządu lokalnego wymaga stosowania odpowiednich metod i instrumentów. Jednym z nich jest Zbilansowana Karta Dokonań, która jako instrument rachunkowości zarządczej z powodzeniem może być wdrażana w jednostkach samorządowych czy organizacjach niezarobkowych. W opracowaniu przedstawiono jej wykorzystanie poprzez zdefiniowanie czterech perspektyw dla gminy: perspektywy finansowej, klienta, procesów wewnętrznych oraz wiedzy i rozwoju. Dla każdej perspektywy zdefiniowane zostały cele oraz mierniki. Jednostki samorządowe mogą tworzyć i realizować strategię oraz misję poprzez zdefiniowanie jej w Zbilansowanej Karcie Dokonań. W artykule opisano wykorzystanie Zbilansowanej Karty Dokonań w mieście Charlotte, gdzie zdefiniowano ją po raz pierwszy dla jednostki samorządowej. Ponadto scharakteryzowano rolę mapy strategii w implementacji Zbilansowanej Karty Dokonań oraz proces kaskadowania celów organizacji na niższe szczeble organizacji gminnej.

9. Leszek Borowiec, Informatycznie wspomaganie rachunkowości budżetowej i zarządzania finansami jednostek oświatowych sektora publicznego, Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego nr 82 (2010) w Warszawie, Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, Warszawa 2010, s. 61-74.

W systemie informacyjnym każdej organizacji rachunkowość zajmuje szczególne miejsce zarówno ze względu na swe walory poznawcze wynikające ze stosowanych zasad i standardów, jak i możliwości wspomaganie procesów decyzyjnych. Celem artykułu było określenie informacyjnej roli rachunkowości budżetowej poprzez wykorzystanie wspomaganie informatycznego w procesie ewidencji, sprawozdawczości i analizy wielkości finansowych. W opracowaniu scharakteryzowano oprogramowanie wspomagające rachunkowość i zarządzanie finansami jednostki budżetowej na przykładzie aplikacji funkcjonującej w Dzielnicowym Biurze Finansów Oświaty Warszawa Śródmieście. Podmiot ten pełni rolę usługodawcy w zakresie obsługi finansowo-księgowej jednostek oświatowych na terenie dzielnicy. W artykule dokonano charakterystyki funkcjonowania Dzielnicowego Biura Finansów Oświaty w zakresie wykorzystania oprogramowania Optivum Księgowość do obsługi rachunkowo-finansowej jednostek oświatowych.

10. Leszek Borowiec, Metodologiczne aspekty pomiaru dokonań w administracji, [w:] Rachunkowość, sztuka pomiaru i komunikowania, pod red. pracowników Katedry Rachunkowości, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2011, s. 87-98.

Określenie celów oraz pomiar dokonań jednostek administracji staje się podstawą do poprawy sposobu realizacji usług publicznych. Dysponowanie przez administrację wiedzą o poziomie realizowanych zadań, najlepszych rozwiązaniach o sposobie dostarczania usług oraz sposobach wykorzystywania najlepszych metod, stanowi podstawę podejmowania trafnych decyzji w procesie zarządzania jednostką administracji publicznej. Celem artykułu było przedstawienie i scharakteryzowanie wybranych aspektów metodologii pomiaru dokonań jednostek administracyjnych w zakresie świadczenia usług publicznych. W opracowaniu przyjęto założenie, że determinantą zapewnienia wysokiej jakości usług w administracji publicznej jest wykorzystanie skutecznych metod ich pomiaru w odniesieniu do produktu, rezultatu i oddziaływania podejmowanych działań. Pomiar dokonań dostarcza wszystkim zainteresowanym wiedzy odnoszącej się do rzeczywistego skutku działania zarówno z punktu widzenia osiągnięcia wyznaczonych celów, jak też skutecznego i efektywnego zarządzania zasobami dostępnymi w jednostce.

11. Leszek Borowiec, Budżetowanie zadaniowe jako innowacyjny instrument poprawy efektywności na poziomie lokalnym, [w:] „Innowacyjność w funkcjonowaniu przedsiębiorstw i regionów”, pod red. L. Borowca, E. Gąsiorowskiej, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Ciechanowie, Ciechanów 2011, s. 245-266.

Celem pracy było przedstawienie budżetu zadaniowego jako innowacyjnego instrumentu zarządzania, który wpływa na poprawę efektywności sektora publicznego. Tezą sformułowaną dla niniejszej pracy jest stwierdzenie, iż budżet zadaniowy w administracji publicznej na poziomie lokalnym powinien być podstawowym instrumentem zarządzania i pomiaru dokonań jednostki. Praca ma za zadanie przedstawić, w jaki sposób gmina alokuje swoje środki finansowe i realizuje powierzone jej zadania w ramach budżetu zadaniowego. W części empirycznej wykorzystanie budżetu zadaniowego zostanie przedstawione na przykładzie warszawskiej Dzielnicy Bemowo. W opracowaniu przybliżono pojęcia związane z budżetem zadaniowym gmin oraz funkcjonowaniem tych jednostek. Wykorzystanie literatury zakresu administracji publicznej, rachunkowości jednostek budżetowych, a także badanie ankietowe pozwoliło na poprawne od strony metodycznej przedstawienie tematu. W części praktycznej wykorzystano również tabele i wykresy, które były pomocne w przeprowadzeniu analizy wydatków i źródeł finansowania badanej jednostki samorządowej. Zamieszczone elementy pozwoliły na bardziej wnikliwą, jak również przejrzystą ocenę budżetu zadaniowego dzielnicy.

12. Leszek Borowiec, Kryzys lat 2007-2010 a zadłużenie sektora samorządowego w Polsce (w:) Współczesne wyzwania przedsiębiorstw i regionów a kryzys gospodarczy, red. Elżbieta Gąsiorowska, Leszek Borowiec, Monika Burżacka, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa, Ciechanów 2012, s. 147-179.

Po roku 2010 można było zaobserwować stały wzrost poziomu zobowiązań jednostek samorządu terytorialnego ogółem oraz według ich poszczególnych kategorii, tj. gmin, powiatów, miast na prawach powiatu i województw. Zadłużenie sektora samorządowego stanowi część państwowego długu

publicznego. Poziom oraz koszty obsługi długu są jednym z podstawowych czynników wpływających na funkcjonowanie gospodarki kraju. Celem opracowania była analiza poziomu i struktury zadłużenia sektora samorządowego w Polsce w latach 2007-2010 oraz ocena jego wpływu na rozwój gospodarczy kraju. W artykule podjęto próbę udowodnienia tezy, że poziom zadłużenia sektora samorządowego jest istotnie zróżnicowany w zależności od poszczególnych stopni jednostek samorządowych. Zasadniczą część pracy stanowią badania empiryczne w zakresie poziomu zadłużenia jednostek samorządowych w Polsce. Wykorzystano w nich analizę wskaźnikową do oceny sytuacji finansowej poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego. Do obliczenia poszczególnych wskaźników wykorzystano dane pochodzące ze sprawozdań z wykonania budżetu jednostek samorządu. Natomiast w końcowej części przedstawiono analizę wyniku i długu sektora samorządowego oraz zmiany poziomu i struktury zobowiązań JST ogółem, a także według poszczególnych ich kategorii w Polsce w latach 2007 - 2010.

13. Leszek Borowiec, Jan Kata, Lities of using the model public service value in the self-government sector, "Збірник Наукових Праць Черкаського Державного Технологічного Університету. Серія: Економічні Науки" 2012, vol 30, nr 3, s. 47 - 53.

W artykule omówiono problem pomiaru efektywności gospodarki komunalnej w Polsce. Powszechnie stosowane narzędzia do pomiaru efektywności nie pozwalają na kompleksową prezentację osiągnięć spółek miejskich. Celem tego badania była prezentacja nowoczesnej koncepcji - Present Service Value (PSV) dla sektora komunalnego, na przykładzie firmy zajmującej się oczyszczaniem wody i ścieków. Tezą artykułu było stwierdzenie, że model wartości usług publicznych może być skutecznym narzędziem pomiaru, co przyczyni się do poprawy efektywności firm świadczących usługi techniczne dla ludności w Polsce.

14. Leszek Borowiec, Podatek Vat jako dochód budżetu państwa a luka podatkowa w latach 2005-2016, Zarządzanie. Teoria i Praktyka 21 (3) 2017, Wyższa Szkoła Menedżerska w Warszawie, Warszawa 2017, s. 39-46.

Podatek od towarów i usług (VAT) jest podstawowym dochodem budżetu państwa. Celem artykułu jest przedstawienie roli i znaczenia podatku od towarów i usług dla dochodów budżetu państwa oraz próba oszacowania luki podatkowej w tym obszarze. W artykule dokonano analizy struktury dochodów budżetu, ze szczególnym uwzględnieniem dochodów z podatku VAT w latach 2005-2016. Ponadto, praca zawiera analizę dochodów z podatku od towarów i usług w kontekście kształtowania się Produktu Krajowego Brutto (PKB) w badanych latach. Wyniki analizy wspomnianej zależności stanowią przesłankę do szacowania aktualnej luki w podatku VAT. Konstatacją opracowania jest stwierdzenie o istnieniu luki podatkowej w podatku VAT, na kwotę rządu 40-50 mld zł rocznie, która stanowi istotne uszczuplenie dochodów budżetu państwa.

Funkcjonowanie podmiotów na rynkach regulowanych, ze szczególnym uwzględnieniem koncepcji kosztu netto usług powszechnych

1. Leszek Borowiec, Koncepcja kalkulacji kosztu netto usług powszechnych, [w:] Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego nr 1/2/2011, Gdańsk 2011, s. 7-17.

Podmioty działające w sektorze publicznym w dalszym ciągu cechuje nieefektywność oraz brak obiektywnych metod oceny finansowych i niefinansowych aspektów działania. Celem niniejszego opracowania jest wskazanie koncepcji kalkulacji kosztu netto usługi powszechnej jako skutecznego instrumentu, który z powodzeniem może niwelować niepożądane skutki interwencjonizmu administracji centralnej i samorządowej w funkcjonowanie podmiotów świadczących usługi publiczne. Skutkiem wykorzystania koncepcji kosztu netto usług powszechnych jest wymuszenie podnoszenia i utrzymywania efektywności podmiotów działających w sferze publicznej, bądź też możliwość realizacji usług publicznych przez podmioty prywatne z zachowaniem wymaganej jakości i efektywności. Niniejszy artykuł jest autorskim ujęciem koncepcji kosztu netto usługi powszechnej, będącym wynikiem badań i analiz najnowszych publikacji światowych oraz doświadczeń kilku krajów na świecie, które podjęły próbę implementacji tej koncepcji na grunt praktyczny.

2. Leszek Borowiec, Metoda weryfikacji kosztu netto usług powszechnych jako nieuzasadnionego obciążenia operatora wyznaczonego, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 181 „Rachunkowość a controlling” pod red. E. Nowaka, M. Nieplowicz, Wrocław 2011, s. 44-54.

Koncepcja kosztu netto usług powszechnych z powodzeniem może niwelować niepożądane skutki interwencjonizmu administracji w funkcjonowanie podmiotów świadczących usługi publiczne. Celem niniejszego opracowania jest zaproponowanie metodologii weryfikacji czy wyznaczony koszt netto usługi powszechnej stanowi nieuzasadnione obciążenie operatora wyznaczonego. Główną rolę przypisano regulatorowi, który jako podmiot odpowiedzialny za jakość dostarczanych usług na rynek ma decydujące znaczenie dla ustalenia poziomu rozsądnego zysku, który powinien być brany pod uwagę, przy ocenie wartości kosztu netto usług powszechnych jako nieuzasadnionego obciążenia operatora. Poziom rozsądnego zysku dla operatora wyznaczonego do świadczenia usług powszechnych należy utożsamiać ze zwrotem na poziomie średnioważonego kosztu kapitału przedsiębiorstwa.

3. Leszek Borowiec, Koncepcja kosztu netto usług komunalnych w Polsce, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 252 „Instrumenty zarządzania kosztami i dokonania” pod red. E. Nowaka, M. Nieplowicz, Wrocław 2012, s. 42-53.

W artykule poruszono problem efektywności gospodarki komunalnej w Polsce. Tradycyjne mierniki efektywności nie pozwalają na kompleksowy pomiar dokonań przedsiębiorstw komunalnych, co nie wymusza na podmiotach poprawy, uznawanej za niską, operacyjnej efektywności działania. Celem niniejszego opracowania jest zaprezentowanie nowoczesnej koncepcji pomiaru i regulacji rynku - kalkulacji kosztu netto usług komunalnych. Tezą artykułu jest stwierdzenie, iż kalkulacja kosztu netto usług komunalnych może być skutecznym narzędziem poprawy efektywności przedsiębiorstw świadczących techniczne usługi publiczne w Polsce. Niniejsze opracowanie jest pierwszą w Polsce próbą implementacji koncepcji kalkulacji kosztu netto w sektorze usług komunalnych.

4. Leszek Borowiec, Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 289, „Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej” pod red. E. Nowaka, M. Nieplowicz, Wrocław 2013, s. 91-101.

Podmioty działające w obszarze sektora publicznego, gdzie mechanizmy rynkowe są zakłócone powinny poszukiwać skutecznych instrumentów prowadzących do poprawy efektywności ich funkcjonowania. Celem artykułu była prezentacja możliwości wykorzystania koncepcji kosztu netto usługi powszechnej do poprawy efektywności podmiotów działających w sferze usług powszechnych. W artykule zaprezentowano wyniki badań w szacowaniu kosztu netto powszechnej usługi pocztowej Poczty Polskiej. Sposób wykorzystania wspomnianej metody został przedstawiony poprzez prezentację szacowania kosztu netto usług pocztowych na przykładzie Poczty Polskiej i rynku usług pocztowych.

5. Leszek Borowiec, Zarządzanie efektywnością przedsiębiorstw gospodarki odpadami na wybranych przykładach w latach 2009-2011, Zeszyty Naukowe EWSiE, red. J.G. Isajew, Warszawa 2014, s. 109-126.

Zasadniczym kryterium optymalizacji decyzji gospodarczych i funkcjonowania organizacji jest efektywność. Celem niniejszej pracy była ocena efektywności usług komunalnych z zakresu gospodarki odpadami na terenie m.st. Warszawy w latach 2009-2011. Został on zrealizowany w szczególności poprzez zawartość części badawczej. Do zrealizowania celu konieczne było obliczenie wskaźników, które pomogły określić efektywność każdej z badanych jednostek terenu Warszawy. Podmiotem badań tej pracy są 4 spółki, które świadczą usługi komunalne, z zakresu gospodarki odpadami na terenie miasta stołecznego Warszawy. Do zrealizowania celu konieczne było dokonanie analizy wstępnej rachunku zysków i strat oraz obliczenie wskaźników, które pomogły określić efektywność każdej z badanych jednostek.

6. Leszek Borowiec, Kalkulacja kosztu netto usług transportowych Miejskich Zakładów Autobusowych sp. z o.o. w Warszawie, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 398, „Zarządzanie kosztami i dokonaniami” pod red. E. Nowaka, M. Kowalewskiego, Wrocław 2015, s.73-83.

W artykule poruszono problem efektywności przedsiębiorstw komunalnych. Usługi komunalne organizowane są w Polsce przez jednostki samorządu terytorialnego, co rodzi przekonanie, iż nie są świadczone w sposób efektywny. Skutkuje to nieuzasadnionym obciążaniem budżetów samorządowych i gospodarstw domowych. Rozwiązaniem problemu może okazać się koncepcja kalkulacji kosztu netto dla usług komunalnych. Metoda ta pozwala na sprawowanie kontroli przez gminy nad przedsiębiorstwami komunalnymi przy jednoczesnym wykorzystaniu mechanizmów rynkowych. Koncepcję przedstawiono na przykładzie Miejskich Zakładów Autobusowych sp. z o.o. będącym największym przewoźnikiem w m.st. Warszawie. Oszacowana nieefektywność (nieuzasadnione obciążenie budżetu miasta) według koncepcji kalkulacji kosztu netto wyniosła w 2012 roku między 134,0 a 296,0 mln zł, w zależności od wariantu kalkulacji. W tej sytuacji władze miasta powinny rozważyć możliwość zmiany w sposobie świadczenia usług przez Miejskie Zakłady Autobusowe.

7. Leszek Borowiec, Dysfunkcje rachunku kosztów działań podmiotu świadczącego usługi powszechne, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* nr 472, „Dylematy zarządzania kosztami i dokonania”, Wrocław 2017, s. 32-40.

Część podmiotów gospodarczych funkcjonuje w gospodarce rynkowej w ramach tzw. rynków regulowanych. Regulacja danej części rynku najczęściej związana jest z dostarczaniem dla społeczeństwa produktów bądź usług określanymi mianem powszechnych. Celem artykułu była ocena stosowanego przez Poczta Polską rachunku kosztów działań (ABC) w kontekście przydatności do szacowania kosztów usług powszechnych oraz niepowszechnych (biznesowych), uwzględniając fakt wykorzystania jednego systemu rachunku kosztów dla obu obszarów działalności. Tezą artykułu było stwierdzenie, że połączenie w jednym systemie kalkulację kosztów dla potrzeb regulacyjnych i biznesowych może w praktyce nastęrczać wielu problemów z jakością pozyskiwanych informacji, głównie wynikających z dysfunkcji stosowanego rachunku kosztów. Artykuł zawiera konkluzję, iż nie jest możliwe stosowanie rachunku ABC wg wymagań regulatora, który jednocześnie spełniałby oczekiwania w zakresie informacji zarządczej.

8. Leszek Borowiec, Fundusz kompensacyjny jako metoda finansowania powszechnych usług pocztowych, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin-Polonia* Vol. LI, 5 sectio H, Lublin 2017, s. 41-49.

Państwa członkowskie Unii Europejskiej zobowiązane są do zapewnienia wszystkim obywatelom dostępu do powszechnych usług pocztowych. Celem artykułu było przedstawienie koncepcji funduszu kompensacyjnego jako metody finansowania powszechnych usług pocztowych świadczonych przez operatora pocztowego oraz wskazanie implikacji wynikających z zastosowanych w polskim porządku prawnym rozwiązań. Tezą artykułu jest stwierdzenie, że obecnie funkcjonujący mechanizm rekompensaty świadczenia powszechnych usług pocztowych jest wadliwy i nieskuteczny z punktu widzenia operatora wyznaczonego. Opracowanie kończy konstatacja, że preferowaną formą

finansowania kosztu netto powinna być pełna dopłata ze środków budżetowych, i uznanie za nieuzasadnione obciążenie operatora pełnej wartości kosztu netto jako rzeczywistego dodatkowego obciążenia, a nie jedynie do wysokości straty na usługach powszechnych.

9. Leszek Borowiec, Place of regulatory accounting in the accounting system, *Global Challenges of Management Control and reporting*, Research Papers of Wrocław University of Economics, no 515/2018, p. 136-146.

Celem artykułu było określenie roli rachunkowości regulacyjnej i jej miejsca w systemie rachunkowości w okresie stopniowego dekompozycji rachunkowości w rachunkowości finansowej i zarządczej. Opracowanie zawiera przegląd definicji rachunkowości w kontekście jedności systemu księgowego i proponuje autorską interpretację problemu. W tym świetle scharakteryzowano rachunkowość regulacyjną, a jako przykład przedstawiono jej zastosowanie na rynku powszechnych usług pocztowych. Przyjęto następujące metody badawcze: przegląd piśmiennictwa krytycznego, analiza aktów prawnych, obserwacja oraz badania działań na przykładzie podmiotu stosującego rachunkowość regulacyjną w praktyce. Z wniosków wyciągniętych w trakcie opracowywania wniosku wynika, że pomimo swoistego charakteru odróżniającego rachunkowość regulacyjną jest częścią zunifikowanego systemu rachunkowości w odniesieniu do nauki; jest to część rachunkowości finansowej w odniesieniu do praktyki biznesowej.

10. Leszek Borowiec, Wartości poznawcze sprawozdawczości regulacyjnej podmiotu świadczącego powszechne usługi pocztowe, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Tom 96 (152) Warszawa 2018, s. 27-42.

Ze względu na aspekty strategiczne, gospodarcze czy społeczne, niektóre obszary aktywności przedsiębiorstw w gospodarce rynkowej są organizowane w ramach tzw. rynków regulowanych. Regulacja danej części rynku, najczęściej podlega dodatkowym rygorom sprawozdawczości. Celem artykułu jest próba oceny wartości poznawczych sprawozdawczości z rachunkowości regulacyjnej operatora wyznaczonego do świadczenia powszechnych usług pocztowych. W opracowaniu dokonano przeglądu uwarunkowań prawnych działania operatora wyznaczonego oraz scharakteryzowano zakres ujawnianych informacji w sprawozdawczości regulacyjnej, na przykładzie rynku pocztowych usług powszechnych. Podstawą analizy były sprawozdania regulacyjne składane przez operatora wyznaczonego, tj. Poczta Polska. W opracowaniu zastosowano takie metody badawcze, jak: studia literaturowe, analiza aktów prawnych regulujących rynek usług pocztowych, wywiady oraz badanie poprzez działanie. Konkluzje skłaniają do stwierdzenia, iż sprawozdawczość regulacyjna mimo swojej specyfiki, dla regulatora rynku stanowi istotne źródło informacji do oceny efektywności świadczonych usług. Jednocześnie ma bardzo wątpliwe walory poznawcze dla interesariuszy zewnętrznych, ze względu na szeroki zakres stosowania instytucji „tajemnicy przedsiębiorstwa”. Artykuł jest oryginalnym

spojrzeniem autora, na słabo rozpoznany od strony naukowej problem wartości informacyjnej dla interesariuszy sprawozdawczości podmiotów działających w sektorach regulowanych.

Pomiar dokonań podmiotów finansowych i niefinansowych

1. Leszek Borowiec, Wykorzystanie oprogramowania klasy ERP w rachunkowości zarządczej na przykładzie systemu ERP Dynamics Navision, [w:] Zeszyty Naukowe nr 542, „Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia nr 18, Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi”, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2009, s. 33-42.

Artykuł prezentuje możliwości wykorzystania oprogramowania klasy ERP Dynamics Navision w systemie dostarczania informacji zarządczej na przykładzie przedsiębiorstwa handlowo-usługowego. W opracowaniu omówiono podstawowe możliwości aplikacji, tzn. tworzenie arkuszy kont, analiz wskaźnikowych, wielowymiarowych oraz możliwości w zakresie budżetowania. W pracy dowodzone, że zintegrowany system informatyczny dostarcza kadrze kierowniczej podstawowe informacji dla potrzeb podejmowania decyzji. Ponadto pomaga zapobiegać lub wykrywać nadużycia poprzez wszechstronne możliwości planistyczno-kontrolne w systemie informacji zarządczej.

2. Leszek Borowiec, Budżetowe podejście do zarządzania projektami metodą Percentage of Completion, Kwartalnik Współczesna Ekonomia nr 2/2010, Warszawa 2010, s. 141-160.

Sprawny i efektywny proces zarządzania projektami jest możliwy dzięki stosowaniu metod i technik zarządzania projektami. Celem opracowania było przybliżenie problematyki zarządzania projektami z wykorzystaniem metody *Percentage of Completion* (POC). Materiał badawczy został zgromadzony w oparciu o doświadczenia we wdrażaniu tej metody przez przedsiębiorstwo międzynarodowe. Artykuł był próbą wykazania słuszności stawianej w niej tezy, że zarządzanie projektami metodą POC, pozwala na skuteczną realizację i kontrolę przebiegu projektu, a tym samym jest efektywnym narzędziem pomocnym w zarządzaniu przedsiębiorstwem wykorzystującym podejście budżetowe. W opracowaniu przedstawiony będzie proces planowania podstawowych wielkości ekonomicznych wpływających na efektywność realizacji projektu (koszty, przychody, marża) jaki i scharakteryzowane zostaną podstawowe mierniki służące do jego oceny. Omawiana tematyka jest ilustrowana licznymi przykładami dla ukazania istoty poruszanych problemów, a wyniki prezentowane z wykorzystaniem metod opisowych, graficznych i tabelarycznych.

3. Leszek Borowiec, Budżetowanie kosztów działalności marketingowej a konkurencyjność przedsiębiorstwa w branży FMCG, [w:] „Ekonomiczne i organizacyjne aspekty konkurencyjności przedsiębiorstw”, pod red. M. Pietrzaka, E. Gąsiorowskiej, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Ciechanowie, Ciechanów 2010, s. 81-89.

Budżetowanie jest procesem złożonym, który wymaga podejmowania decyzji na wielu płaszczyznach i uwzględnienia czynników zależnych również od specyfiki przedsiębiorstwa. Celem artykułu było

przedstawienie metodologii i procedury budżetowania działalności marketingowej jako instrumentu mającego bezpośredni wpływ na zdolność konkurencyjną przedsiębiorstwa na przykładzie lidera w produkcji wyrobów FMCG. Proces budżetowania kosztów działalności marketingowej i jego znajomość w branży produktów szybko ratujących jest szczególnie istotny, ze względu na wielkość ponoszonych kosztów oraz znaczenie promocji i reklamy w utrzymywaniu pozycji rynkowej. Podmiotem badań był polski oddział przedsiębiorstwa Procter & Gamble (P&G), które jest jednym z największych reklamodawców na świecie, wydającym na ten cel aż 8 miliardów dolarów rocznie.

4. Leszek Borowiec, Ryzyko działalności a zakres wskaźnikowej analizy finansowej zakładów ubezpieczeń, Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie nr 14, [w:] „Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce” Tom I pod red. B. Micherdy, Kraków 2010, s. 86-96.

Ryzyko towarzyszy praktycznie wszystkim przedsięwzięciom w działalności gospodarczej. Również zakład ubezpieczeń ze względu na specyfikę działalności narażony jest na różnego rodzaju ryzyka. Dokładne ich poznanie pozwala na podjęcie odpowiednich działań mających na celu ograniczenie poszczególnych ryzyk do akceptowanego poziomu. Instrumentem pozwalającym na rozpoznanie ryzyka w działalności ubezpieczeniowej jest analiza finansowa zakładu ubezpieczeń polegająca na ocenie finansowych aspektów działalności ubezpieczyciela w danym okresie w stosunku do wielkości przyjętych za bazę porównania. Celem opracowania była prezentacja wskaźnikowej analizy finansowej zakładu ubezpieczeń jako narzędzia oceny ryzyka i skutecznej jego kontroli w zakładzie ubezpieczeń. Dokonano charakterystyki podstawowych wskaźników w zakresie płynności i wypłacalności, rentowności, sprawności działania oraz współzależności w kontekście detekcji i oceny ryzyka w działalności ubezpieczeniowej.

5. Leszek Borowiec, Zintegrowany model bankassurance na polskim rynku finansowym, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 158 „Finanse - Teoria i praktyka”, Wrocław 2011, s. 920-928.

W wyniku coraz większego nasycenia rynku usług finansowych, a co za tym idzie nasilaniu się konkurencji instytucji tego sektora powstało zjawisko polegające na łączeniu się bądź współpracy banków oraz towarzystw ubezpieczeniowych. Niniejszy artykuł przedstawia zagadnienia związane z analizą zjawiska, jakim są związki bankowo-ubezpieczeniowe zwane bancassurance ze szczególnym uwzględnieniem modelu zintegrowanego, który charakteryzuje niektóre kraje południa Europy. Kluczowym czynnikiem determinującym kierunek i rozwój bancassurance w Polsce w najbliższych latach będzie edukacja klientów dotycząca wspólnej oferty bankowo-ubezpieczeniowej. Opisane obserwacje, dotyczące zachowań i postaw Polaków na rynku bankowym i ubezpieczeniowym, pozwalają stwierdzić, że w znacznym stopniu sprzyjają one rozwojowi bancassurance w Polsce w stronę modelu zintegrowanego, w którym banki dystrybuują znaczny odsetek ubezpieczeń, zwłaszcza życiowych.

6. Leszek Borowiec, Płynność finansowa i rentowność przychodów podmiotów sektora publicznego i prywatnego za lata 2008-2009, Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie, Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej nr 88 (2011), Warszawa 2011, s. 209-218.

Celem niniejszego artykułu była ocena efektywności przedsiębiorstw sektora publicznego i prywatnego za lata 2008-2009 z wykorzystaniem wybranych wskaźników finansowych. W ramach badania dokonano analizy płynności finansowej i rentowności przychodów przedsiębiorstw z podziałem na sektor publiczny i prywatny. W artykule wykorzystano dane dotyczące podmiotów gospodarczych prowadzących księgi rachunkowe, w których liczba pracujących wynosi 50 i więcej osób. Przedsiębiorstwa sektora publicznego działają zwykle na rynku nie w pełni konkurencyjnym, a czasami w warunkach monopolu naturalnego. Podmioty sektora prywatnego poddane są ostrej konkurencji, funkcjonując na rynkach, gdzie podstawowym elementem przewagi jest efektywność finansowa. W artykule sformułowano tezę, że podmioty sektora prywatnego cechuje wyższa efektywność finansowa niż podmioty funkcjonujące w sektorze publicznym. Na potwierdzenie tezy wskazane było przeprowadzenie pełnej analizy wskaźnikowej dla podmiotów działających w badanych sektorach. Ze względu na brak dostatecznej ilości informacji finansowych badanie ograniczono do oceny płynności, która warunkuje przetrwanie przedsiębiorstwa na rynku, i analizy rentowności sprzedaży, która pozwala ocenić zdolność przedsiębiorstw do generowania zysku.

7. Leszek Borowiec, Zbilansowana Karta Dokonań jako instrument controllingu w przedsiębiorstwie energetyki ciepłej, Rynek Energii nr 5(96)/2011, Kaprint, Lublin 2011, s. 80-86. - **Czasopismo z listy Jurnal Citation Reports z Impact Factor**

Celem artykułu było wskazanie możliwości wykorzystania Zbilansowanej Karty Dokonań jako instrumentu controllingu strategicznego, która może skutecznie wspierać procesy zarządzania strategicznego przedsiębiorstwa funkcjonującego w branży energetyki ciepłej. Opracowanie powstało w wyniku badań, które zostały przeprowadzone w jednym z największych polskich przedsiębiorstw branży energetycznej. W opracowaniu przedstawiono istotę Zbilansowanej Karty Dokonań w czterech perspektywach wraz ze sformułowanymi celami strategicznymi dla każdej z nich oraz propozycję mierników stopnia ich realizacji. Mimo, że kluczowe znaczenie ma w przedsiębiorstwie ma perspektywa finansowa, to badane przedsiębiorstwo szczególną uwagę zwraca na procesy rozwoju pracowników, którzy stanowią podstawę funkcjonowania podmiotu i są identyfikowane w perspektywie wiedzy i rozwoju. Pozostałe opisane perspektywy Zbilansowanej Karty Dokonań przy formułowaniu celów strategicznych i ich mierników uwzględniają w istotny sposób specyfikę funkcjonowania przedsiębiorstw na rynku energetycznym.

8. Leszek Borowiec, Ocena efektywności finansowej Poczty Polskiej w latach 2005-2009, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2011, s. 173-188.

Działalność podmiotu gospodarczego zdeterminowana jest przez trzy nadrzędne kategorie: przychody ze sprzedaży, koszty i wynik finansowy. Zależności pomiędzy tymi wartościami świadczą jednocześnie o efektywności bieżącej działalności spółki, jak również o możliwościach efektywnego jej rozwoju. Celem opracowania była ocena efektywności finansowej przedsiębiorstwa Poczta Polska z wykorzystaniem danych finansowych zawartych w sprawozdaniach finansowych za lata 2005-2009. Poczta Polska była wówczas państwowym przedsiębiorstwem użyteczności publicznej, które zajmuje się świadczeniem głównie usług pocztowych. W pracy do oceny rentowności wykorzystano wstępną analizę rachunku zysków i strat, analizę wskaźnikową i modele oceny zagrożenia upadłością. Na podstawie przeprowadzonej analizy można zaobserwować stałe zmniejszanie się poziomu efektywności finansowej badanego podmiotu.

9. Leszek Borowiec, Joanna Włoch, Rola cash pooling w efektywnym zarządzaniu płynnością finansową Grupy Kapitałowej, Zeszyty Naukowe Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 61, Problemy współczesnej rachunkowości, Tom 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2013, s. 387-402.

Celem opracowania była prezentacja efektywnego sposobu zarządzania płynnością finansową w grupie kapitałowej z wykorzystaniem struktur cash pool. Teza artykułu odnosi się do stwierdzenia, że struktury cash pool są niezbędnym instrumentem zarządzania płynnością w grupie kapitałowej dla poprawy efektywności wykorzystania środków pieniężnych poszczególnych jej podmiotów. Cash pooling jest formą globalnego zarządzania zasobami finansowymi stosowaną przez przedsiębiorstwa wielooddziałowe, podmioty należące do jednej grupy. Cash pooling polega na koncentrowaniu środków z jednostkowych rachunków (sald) poszczególnych jednostek (rachunki uczestników) na wspólnym rachunku grupy (rachunek główny) i zarządzaniu zgromadzoną w ten sposób kwotą przy wykorzystaniu korzyści skali. Dochodzi wtedy do kompensowania czasowych nadwyżek wykazywanych na części rachunków z przejściowymi saldami ujemnymi, które występują na innych rachunkach.

10. Leszek Borowiec, Agnieszka Łukasik, Zróżnicowanie wyników ekonomicznych przedsiębiorstw według kryterium geograficznego w świetle danych GUS, (w:) Kształtowanie wartości przedsiębiorstw i regionów-prognozy, szanse, zagrożenia, red. Elżbieta Gąsiorowska, Monika Burżacka, Renata Dzik, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa, Ciechanów 2013, s. 30-45.

Wyniki ekonomiczne przedsiębiorstw są postrzegane, jako ogólna miara korzyści ekonomicznych podmiotów różniących się od siebie w znaczącym stopniu. Różnice te wynikają z wielu uwarunkowań, m. in. uwarunkowań geograficznych co do miejsca prowadzenia działalności. Wykorzystując dane statystyczne publikowane przez Główny Urząd Statystyczny w artykule zaprezentowano wyniki

ekonomiczne podmiotów gospodarki w aspekcie geograficznym. W ramach badania przeprowadzono analizę wyników finansowych, płynności finansowej a także rentowności przychodów w poszczególnych województwach odnosząc się do średnich wyników dla Polski. Na podstawie województwa mazowieckiego a także warmińsko- mazurskiego stwierdzono, iż położenie geograficzne determinuje wyniki finansowe.

11. Leszek Borowiec, Analiza porównawcza rentowności podmiotów sektora paliwowego w latach 2011-2015, Zarządzanie. Teoria i Praktyka 16 (2) 2016, Wyższa Szkoła Menedżerska w Warszawie, Warszawa 2016, s. 3-10.

Zapewnienie rentowności działalności gospodarczej jest jedną z głównych przesłanek stabilności finansowej podmiotu. Poziom rentowności uzależniony jest od wielu zmiennych zarówno wewnątrz przedsiębiorstwa jak i czynników zewnętrznych, na które podmiot ma bardzo ograniczony wpływ. W artykule dokonano oceny rentowności finansowej wybranych Grup Kapitałowych branży paliwowej (energetycznej) w ujęciu porównawczym z wykorzystaniem narzędzi analizy finansowej. W opracowaniu została zweryfikowana teza, że poziom rentowności finansowej zdeterminowany jest nie tyle sektorem w którym działa podmiot a segmentem w ramach danego sektora, na którego wyniki mocno mogą wpływać czynniki zewnętrzne. Dokonana analiza wskazuje na istnienie istotnej korelacji co do zmian poziomu rentowności dwóch podmiotów działających w segmencie paliw płynnych. Jednocześnie trzeci badany podmiot wykazuje odmienne trendy w zakresie uzyskiwanej rentowności, ze względu na funkcjonowanie w innym segmencie sektora paliwowego.

Pozostałe obszary nauki finansów

1. Leszek Borowiec, Problemy finansowania i oceny efektów działalności badawczo- rozwojowej w Polsce, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego nr 112 we Wrocławiu, „Finanse publiczne”, pod red. J. Sokołowskiego, M. Sosnowskiego, A. Żabińskiego, Wrocław 2010, s. 87-99.

Niniejszy artykuł przedstawia zagadnienia związane z problematyką organizacji i finansowania działalności badawczo rozwojowej w Polsce. Celem opracowania było przedstawienie sposobów finansowania działalności badawczo rozwojowej jednostek funkcjonujących w sektorze Nauki i Techniki w Polsce w odniesieniu do oceny ich funkcjonowania. Dokonano charakterystyki jednostek realizujących działalność badawczo rozwojową w Polsce, sposobów ich finansowania i oceny na tle osiągnięć międzynarodowych w tym zakresie.

2. Leszek Borowiec, Alokacja nadwyżek finansowych gospodarstw domowych w Polsce na tle wybranej jednostki sektora bankowego, [w:] „Współczesne trendy w zarządzaniu i finansach. Teoria a praktyka”, pod red. M. Godlewskiej, P. Szczepankowskiego, Vizja Press & IT, Warszawa 2010, s. 215-246.

Celem opracowania była ocena poziomu i struktury aktywów finansowych oraz form ich gromadzenia w systemie finansowym, a przede wszystkim w systemie bankowym przez gospodarstwa domowe. Wyodrębnione i opisane zostały ekonomiczne, demograficzne i społeczne determinanty oszczędzania. Celem badawczym było przedstawienie czynników i przesłanek kształtujących popyt na dostępne na rynku bankowym produkty oszczędnościowe dla gospodarstw domowych. Przeanalizowano preferencje w zakresie form lokowania oszczędności, uwzględniając ryzyko, związane z ograniczoną ilością i jakością informacji co do przyszłości, a jednocześnie konieczność ich selekcji i jak najpełniejszego zapewnienia bezpieczeństwa środków powierzanych instytucjom finansowym na przykładzie banku PKO SA.

3. Leszek Borowiec, Ewaluacja rynku kredytów mieszkaniowych w okresie kryzysu lat 2008-2009, *Kwartalnik Współczesna Ekonomia* nr 4/2010, s. 87-106.

Globalny kryzys finansowy stanowił bardzo duże wyzwanie zwłaszcza dla sektora bankowego. Z satysfakcją można stwierdzić, że młody polski sektor finansowy podolał temu wyzwaniu unikając wielu problemów, które trapiły środowisko bankowe innych krajów Europy. Artykuł dowodzi, że w minionym 2009 r. rynek finansowania nieruchomości pozytywnie przeszedł test wiarygodności w okresie spowolnienia gospodarczego. Chociaż akcja kredytowa banków zmniejszyła się do poziomu z 2006 r. konsekwentnie przez cały 2009 r. rosła sprzedaż udzielonych kredytów mieszkaniowych. Negatywnych wpływów kryzysu nie udało się jednakże uniknąć w budownictwie mieszkaniowym. W roku 2009 nastąpił spadek wszystkich wskaźników odnotowując zmniejszenie liczby mieszkań oddanych do użytku. Wprowadzono wiele ograniczeń w dostępie do kredytu (podwyższone marże, wyższe wymogi przy uzyskaniu zdolności kredytowej, dodatkowe zabezpieczenia).

4. Leszek Borowiec, Ocena jakości kształcenia na specjalności rachunkowość i controlling w świetle badań ankietowych, *Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis, Oeconomica* 287 (63), Szczecin 2011, s. 7-22.

Celem artykułu było przedstawienie metody oceny jakości kształcenia na specjalności Rachunkowość i Controlling przeprowadzonej na wydziale Zarządzania w Wyższej Szkole Menedżerskiej w Warszawie na podstawie badań ankietowych wśród studentów. Ankieta zawierała metryczkę (dane dotyczące respondenta), oraz zestaw 20 pytań. Pytania obejmowały trzy bloki tematyczne. Pierwszy dotyczył aspektów wyboru specjalności, drugi przydatności i aktualności zajęć specjalnościowych, w trzecim studenci dokonali oceny pracy wykładowców. Otrzymane w badaniu wyniki pozwalają na sformułowanie wniosku o dobrej jakości kształcenia w ocenie studentów.

5. Leszek Borowiec, Rola rachunkowości w raportowaniu Społecznej Odpowiedzialności Biznesu (CSR), *Zeszyty Naukowe "Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów" Zeszyt Naukowy* nr 129, SGH w Warszawie, Warszawa 2013, s. 53-68.

Od przedsiębiorstw coraz częściej oczekuje się, by poza ich podstawową działalnością wykazały się aktywnością w rozwiązywaniu problemów m. in. społecznych w swoim otoczeniu. Celem opracowania było zaprezentowanie roli i znaczenia rachunkowości w raportowaniu i budowie relacji inwestorskich w koncepcji Corporate Social Responsibility (CSR). W pracy podjęto próbę umiejscowienia idei społecznej odpowiedzialności w strukturze celów, funkcji i strategii przedsiębiorstwa i możliwości ich realizacji poprzez wykorzystanie rachunkowości jako źródła zasilania w informacje finansowe i niefinansowe. Tezą artykułu jest stwierdzenie, że wykorzystanie koncepcji społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa w sposób pełny i kompletny musi wykorzystywać rachunkowość jako podstawowe źródło informacji o dokonaniach finansowych podmiotu, prezentowanych w ramach budowania nowoczesnych relacji inwestorskich.

6. Leszek Borowiec, Marzena Kuśmierk, Kapitał żelazny w finansowaniu organizacji non - profit w Polsce, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 306, „Finanse Publiczne” pod red. J. Sokołowskiego i A. Żabińskiego, Wrocław 2013, s. 24-36.

W opracowaniu przedstawiono różnice pomiędzy kapitałem żelaznym a funduszami przepływowymi na tle trzeciego sektora w Polsce. Autorzy podkreślają złożoność strategii finansowej nakierowanej na zgromadzenie kapitału wieczystego będącego ekonomicznym zabezpieczeniem w okresach gorszej koniunktury. Celem artykułu było przedstawienie kapitału żelaznego, jako źródła stabilizacji finansowej organizacji niezarobkowych. Tezą artykułu jest stwierdzenie, że fundusz nienaruszalny (endowment) daje szersze możliwości finansowania programów oraz kosztów administracyjnych NGO (Non Governmental Organizations). Stabilny endowment ułatwia działalność statutową i daje większe poczucie bezpieczeństwa zarówno zarządom organizacji, ich pracownikom, jak i beneficjentom usług.

7. Leszek Borowiec, Problem wyceny rezerw na świadczenia pracownicze na wybranym przykładzie, (w:) Metodyczne aspekty badań w rachunkowości, red. H. Lelusz, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, Olsztyn 2014, s. 33-46.

Celem niniejszego opracowania było przybliżenie problemów wyceny rezerw na świadczenia pracownicze jakie występują w praktyce gospodarczej. Uprawnione jest stwierdzenie, że tworzenie rezerw stanowi niezbędne zabezpieczenie jednostki gospodarczej przed przyszłymi zobowiązaniami i ryzykiem gospodarczym. Jednak proces wyceny świadczeń pracowniczych jest dość złożony, odbywa się przy zastosowaniu wielu założeń o dużym stopniu wrażliwości na wielkość kwoty rezerw, co ma bezpośrednie skutki w danych bilansowych jak i w wyniku finansowym. W artykule zdefiniowano i dokonano klasyfikacji świadczeń pracowniczych, przedstawiono warunki tworzenia rezerw związanych z obciążeniami na rzecz pracowników, takimi jak: odprawy emerytalne i rentowe, odprawy pośmiertne, nagrody jubileuszowe. Powyższą problematykę przedstawiono na przykładzie przedsiębiorstwa z Grupa ORLEN, gdzie przeprowadzono analizę oszacowanych rezerw Spółki opartą na raportach aktuarialnych za lata obrachunkowe 2011 - 2012.

8. Leszek Borowiec, Renata Biadacz, Valuation of a company for the purpose of mandatory squeeze-out of shares on a selected example, [w:] Knowledge for market use 2017: People in economics - decisions, behavior and normative models, P. Slavčková (Ed.), Olomouc 2017, pages 54-61. (Oczekiwanie na indeksację w bazie Web of Science - 15 pkt.)

Wykup przymusowy akcjonariuszy mniejszościowych przez akcjonariat większościowy, bez konieczności wyrażenia przez nich zgody jest uregulowany prawnie. W przypadku, gdy dany podmiot nie jest notowany na rynkach regulowanych kluczowego znaczenia nabiera proces wiarygodności wyceny akcji dla akcjonariuszy mniejszościowych. Celem artykułu była charakterystyka sposobu i metodologii wyceny spółki dla potrzeb wykupu przymusowego akcjonariuszy mniejszościowych. Zakres artykułu uwzględnia uwarunkowania prawne squeeze out oraz przesłanki i ograniczenia dotyczące wykupu przymusowego. W części empirycznej przedstawiono metodologię wyceny kapitałów własnych na przykładzie spółki GK ORLEN. Omówiono wyniki wyceny w podejściu dochodowym oraz rynkowym. Dokonano również analizy wrażliwości wartości wyceny.

9. Leszek Borowiec, Renata Biadacz, Ethics in accounting in the context of corporate social responsibility, [w:] Knowledge for market use 2017: People in economics - decisions, behavior and normative models, P. Slavčková (Ed.), Olomouc 2017, pages 62-67. (Oczekiwanie na indeksację w bazie Web of Science - 15 pkt.)

Dynamiczne zmiany zachodzące w gospodarce XXI wieku wymuszają na organizacjach ponoszenie odpowiedzialności za niekorzystne skutki społeczne ich działalności, takie jak zanieczyszczenie środowiska lub eliminacja miejsc pracy. Oczekuje się, że podmiot gospodarczy będzie działał w sposób odpowiedzialny społecznie. Jednym z najważniejszych elementów koncepcji CSR jest etyka, która jest również warunkiem wstępnym sprawnego funkcjonowania systemu rachunkowości. Odbiorcy sprawozdań finansowych oczekują, że informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym dokładnie odzwierciedlają rzeczywistość gospodarczą, są rzetelne, dokładne, perspektywne i zrozumiałe. W tym przypadku obowiązują również nadrzędne zasady rzetelności i rzetelności. Artykuł przedstawia syntetyczną prezentację pojęcia społecznej odpowiedzialności biznesu i przedstawia najważniejsze obszary dylematów etycznych współczesnej rachunkowości.

Z przedstawionej charakterystyki dorobku naukowego po uzyskaniu tytułu doktora wynika, że jest on bardzo różnorodny i dotyczy kilku obszarów badawczych. Zakres merytoryczny mojego dorobku naukowego jest odzwierciedleniem moich zainteresowań, a także doświadczeń praktycznych. W wielu przypadkach przedstawione publikacje łączą dwie lub więcej dziedzin nauki, przy czym najczęściej jedną z nich jest rachunkowość zarządcza lub rachunek kosztów. Cechą wspólną niemal wszystkich publikacji jest łączenie rozważań teoretycznych z możliwościami aplikacyjnymi metod rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów. Takie podejście w pracy naukowej wynika z mojego przekonania



o konieczności akcentowania użyteczności metod rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów, co sprzyja zarówno rozwojowi nauki, jak i zwiększaniu skuteczności w zarządzaniu przedsiębiorstwami.

Autor ma świadomość, że w ramach publikacji może nastąpić częściowa reutilizacja idei i fragmentów tekstów. W jego przekonaniu jest to jednak dość naturalne, gdyż wiąże się z etapowością procesu dojrzewania oraz rozwoju zawodowego. Często również ten proces istotnie zwiększa grono czytelników, co z kolei prowadzi do popularyzacji idei i proponowanych koncepcji. Ewentualny zabieg reutilizacji stosowany był tylko w niezbędnym zakresie, a stosowane fragmenty zostały oznaczone w monografii.

Jacek Borowiec