

AUTOREFERAT

**NA TEMAT DOROBKU I OSIĄGNIĘĆ
W PRACY NAUKOWO-BADAWCZEJ**

Grzegorz Lew

Rzeszów, 1 lutego 2016 r.

1. INFORMACJA O WYKSZTAŁCENIU I ZATRUDNIENIU W JEDNOSTKACH NAUKOWYCH

Zarówno moje studia, jak również praca zawodowa są od początku związane z Politechniką Rzeszowską. W 1996 roku, po ukończeniu jednolitych studiów magisterskich w trybie dziennym, uzyskałem tytuł zawodowy magistra inżyniera – specjalność: *organizacja i zarządzanie w przemyśle*. Dyplom (z numerem 1. – jestem pierwszym absolwentem tej specjalności) uzyskałem na podstawie pracy magisterskiej pt. *Projekt przedsięwzięcia inwestycyjnego Internet Provider*. W dniu 1 października 1995 roku podjąłem pracę w Zakładzie Finansów i Bankowości Wydziału Zarządzania i Marketingu (obecna nazwa: Wydział Zarządzania) Politechniki Rzeszowskiej jako asystent-stażysta. Po odbyciu stażu, 1 października 1996 roku zostałem zatrudniony na stanowisku asystenta w tym samym Zakładzie, gdzie pracuję do chwili obecnej (aktualna nazwa: Zakład Finansów, Bankowości i Rachunkowości). W czerwcu 2000 roku ukończyłem studia podyplomowe: *Finanse i rachunkowość* na Uniwersytecie Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie (dyplom nr 515/2000 z dnia 27.06.2000 r.). W 2003 roku na podstawie rozprawy pt. *Rachunek odpowiedzialności w controllingu przedsiębiorstw handlowych*, przygotowanej pod kierunkiem prof. dr. hab. Edwarda Nowaka (recenzentami w przewodzie byli: prof. dr hab. Ksenia Czubakowska – Uniwersytet Szczeciński oraz prof. UEW, dr hab. Andrzej Kardasz – Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu), uzyskałem stopień doktora nauk ekonomicznych w zakresie ekonomii nadany przez Radę Wydziału Zarządzania i Informatyki Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu (obecna nazwa: Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu) w dniu 18.12.2003 roku. Od 1 marca 2004 roku na podstawie mianowania pracuję jako adiunkt w Zakładzie Finansów, Bankowości i Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Politechniki Rzeszowskiej. W latach 2008-2010 pracowałem także na drugim etacie na stanowisku starszego wykładowcy w Państwowej Wyższej Szkole Zawodowej w Jarosławiu.

2. CHARAKTERYSTYKA ZAINTERESOWAŃ NAUKOWYCH, DOROBKU I OSIĄGNIĘĆ

Obszarem moich naukowych zainteresowań jest problematyka związana z rachunkiem kosztów, rachunkowością zarządczą (controllingiem) oraz rachunkowością finansową, ze szczególnym uwzględnieniem jej walorów informacyjnych oraz jakości tych informacji. Badania i dociekania naukowe, które prowadzę dotyczą przede wszystkim przedsiębiorstw handlowych, które w opracowaniach naukowych są ciągle traktowane marginalnie, mimo że stanowią znaczący odsetek wśród przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą. Tematyka tych badań wpisuje się w profil prowadzonych przez Zakład Finansów, Bankowości i Rachunkowości Wydziału Zarządzania PRz badań naukowych. Efekty badań naukowych wykorzystuję w pracy dydaktycznej, podczas sprawowania opieki naukowej nad Kołem Naukowym Rachunkowości *Assets* działającym przy Wydziale Zarządzania PRz oraz w działalności badawczo-wdrożeniowej na rzecz praktyki gospodarczej.

Rezultatem mojej aktywności naukowej jest dorobek obejmujący łącznie 100 opublikowanych prac naukowych, na które składają się: 2 samodzielne monografie naukowe, 1 we współautorstwie, 33 samodzielne artykuły naukowe i 4 we współautorstwie,

35 samodzielnych i 14 współautorskich rozdziałów w monografiach naukowych, redakcja 5 i współredakcja 6 monografii naukowych. Jestem również autorem lub współautorem 55 innych opracowań, do których należą: 6 projektów badawczo-wdrożeniowych na rzecz praktyki gospodarczej, 9 udziałów (w jednym z nich jestem kierownikiem) w uczelnianych projektach badawczych, 1 skrypt w postaci zbioru zadań oraz 39 recenzji artykułów naukowych lub popularno-naukowych oraz 3 ekspertyzy wykonane na rzecz podmiotów gospodarczych. Sumaryczne zestawienie mojego dorobku naukowo-badawczego przedstawia tab. 1.

Tabela 1. Zestawienie dorobku naukowo-badawczego

Rodzaj	Przed uzyskaniem stopnia doktora		Po uzyskaniu stopnia doktora		Razem
	samodzielne	współautor	samodzielne	współautor	
Monografie naukowe	-	-	2	1	3
Artykuły w czasopismach naukowych	4	1	29	3	37
Rozdziały w monografiach naukowych	8	3	27	11	49
Redakcja monografii naukowych	-	-	5	6	11
Razem publikacje naukowe	12	4	63	21	100
Projekty badawczo-wdrożeniowe na rzecz praktyki gospodarczej	1	-	3	2	6
Projekty badawcze	-	-	-	9	9
Skrypty	-	-	-	1	1
Recenzje	-	-	39	-	39
Ekspertyzy	-	-	3	-	3
Razem pozostałe prace	1	-	45	12	58
OGÓŁEM	17		141		158

Według bazy Google Scholar moje publikacje były cytowane 30 razy¹ (indeks Hirscha wynosi 3). Również baza Publish of Parish wykazuje 30 cytowań (indeks Hirscha wynosi 3). W bibliograficznej bazie tematycznej BazEkon liczba cytowań moich prac wynosi 14² (indeks Hirscha 2).

Uczestniczyłem w 70 ogólnopolskich, międzynarodowych lub zagranicznych konferencjach naukowych, na których przedstawiłem 22 referaty naukowe.

Byłem uczestnikiem 8 projektów badawczych w ramach badań statutowych Zakładu Finansów, Bankowości i Rachunkowości (w latach 1996-2014), a obecnie jestem

¹ <https://scholar.google.pl/citations?user=WvARu8UAAAAJ&hl=pl> (data dostępu: 19.12.2015 r.), bez autocytowań 22, indeks Hirscha wynosi 2.

² http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/cytowania/search/88284/cites/desc (data dostępu: 19.12.2015 r.), bez autocytowań 9, indeks Hirscha wynosi 2.

kierownikiem projektu badawczego nt. *Finansowe determinanty optymalizacji funkcjonowania i rozwoju działalności gospodarczej w Polsce* (2015-2016).

Jestem członkiem komitetu redakcyjnego (redaktorem tematycznym odpowiedzialnym za obszar nauk o zarządzaniu) kwartalnika *Modern Management Review* wydawanego przez Wydział Zarządzania PRz (ISSN 2300-6366, 11 pkt wg listy MNiSW). Od trzech lat pełnię również funkcję recenzenta artykułów naukowych publikowanych w *Pracach Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* (ISSN 1899-3192, 10 pkt wg listy MNiSW), jestem także recenzentem czasopisma *Controlling i Zarządzanie* (ISSN 2392-0157).

W ramach współpracy międzynarodowej odbyłem staż naukowy w Narodowym Uniwersytecie Moskiewskim im. M.W. Łomonosowa w Rosji (czerwiec 2013 r.), Narodowym Uniwersytecie Transportu Kolejowego im. W. Łazarjana w Dniepropietrowsku na Ukrainie (luty-marzec 2014 r.) oraz wizytę studyjną połączoną z możliwością prowadzenia badań literaturowych w Uniwersytecie McGill w Montrealu w Kanadzie (czerwiec 2015 r.). Uczestniczyłem również w projekcie badawczym, w którym brali udział pracownicy naukowcy ze Słowacji.

Od początku swojej pracy na uczelni angażuję się również w działalność na rzecz jej rozwoju. W kadencji 2005-2008 pełniłem funkcję prodziekana ds. kształcenia Wydziału Zarządzania i Marketingu. Również w obecnej kadencji (2012-2016) pełnię funkcję prodziekana ds. kształcenia na Wydziale Zarządzania PRz. Od stycznia do kwietnia 2015 r. wykonywałem obowiązki kierownika Zakładu Finansów, Bankowości i Rachunkowości.

Uczestniczyłem w pracach dotyczących przygotowania raportu samooceny oraz brałem udział w pracach związanych z akredytacją czterech kierunków (dwukrotnie kierunku *zarządzanie*) przeprowadzaną przez Polską Komisję Akredytacyjną. Od roku 2005 jestem nieprzerwanie członkiem Rady Wydziału Zarządzania Politechniki Rzeszowskiej, a od 2012 r. członkiem Senatu Politechniki Rzeszowskiej.

W 2009 roku byłem pomysłodawcą wprowadzenia i głównym (pod względem merytorycznym, formalnym i organizacyjnym) wykonawcą wniosku o uruchomienie kierunku *finanse i rachunkowość* na Wydziale Zarządzania. Działania te zakończyły się sukcesem, co zostało docenione przez Rektora Politechniki Rzeszowskiej w formie indywidualnej Nagrody Rektora. Do chwili obecnej pełnię rolę koordynatora merytorycznego tego kierunku (jako prodziekana ds. kształcenia jestem również odpowiedzialny za prowadzenie tego kierunku).

W 2005 roku jako pracownik naukowo-dydaktyczny zostałem członkiem komitetu naukowego oraz organizacyjnego Ogólnopolskiego Konkursu z Zakresu Rachunkowości organizowanego przez Zespół Szkół nr 2 w Rzeszowie wspólnie z Wydziałem Zarządzania PRz dla uczniów szkół ponadgimnazjalnych. Konkurs ma charakter olimpiady przedmiotowej i składa się z trzech etapów. Od wielu lat³ w pierwszym etapie konkursu uczestniczy ok. 10 000 uczniów z całej Polski. Od 2011 roku etap centralny (finał) odbywa się na Wydziale Zarządzania Politechniki Rzeszowskiej. Jestem odpowiedzialny (wraz z dr inż. Adrianą Kaszubą-Perz) za jego organizację oraz stronę merytoryczną.

Od 2003 roku jestem opiekunem naukowym Koła Naukowego Rachunkowości *Assets*, co umożliwia mi szczególną popularyzację nauki wśród studentów i absolwentów Wydziału Zarządzania PRz (m.in. byłem redaktorem naukowym lub współredaktorem monografii,

³ W 2015 r. odbyła się 13 edycja tego konkursu.

w których studenci, wraz z pracownikami naukowo-dydaktycznymi, byli autorami rozdziałów).

Dziewięciokrotnie byłem członkiem komitetu naukowego konferencji naukowych lub naukowo-dydaktycznych oraz wielokrotnie brałem udział w pracach komitetów organizacyjnych konferencji naukowych.

Od wielu lat angażuję się w prowadzenie zajęć na studiach podyplomowych, m.in. w: Krakowskiej Szkole Biznesu (Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie), Uniwersytecie Ekonomicznym we Wrocławiu, Politechnice Rzeszowskiej, Wyższej Szkole Informatyki i Zarządzania w Rzeszowie oraz Wyższej Szkole Prawa i Administracji w Rzeszowie. W ramach studiów podyplomowych pełnię funkcje wykładowcy, promotora oraz recenzenta. Prowadziłem zajęcia dotyczące działalności gospodarczej w formie przedsiębiorstw *start-up* oraz *spin-off* dla słuchaczy studiów III stopnia (doktoranckich).

Wykonane przeze mnie na rzecz praktyki gospodarczej projekty badawczo-wdrożeniowe dotyczyły w głównej mierze zarządzania kosztami, metod rachunkowości zarządczej, dostosowania planów kont do celów zarządczych lub wdrożenia dedykowanych rachunków kosztów.

Umiejętności nabyte podczas działalności naukowej mogłem również wykorzystać w praktyce gospodarczej, pełniąc funkcje wiceprzewodniczącego Rady Nadzorczej Zakładu Energetycznego Białystok S.A. (w latach 2006-2008) oraz członka Rady Nadzorczej Dreams Come True Sp. z o.o. (w latach 2011-2013).

Staram się ciągle podnosić swoje kwalifikacje merytoryczne, które są nierozdzielnie związane z moim rozwojem naukowym. Jednym z działań podjętych w tym obszarze jest uczestniczenie w postępowaniu kwalifikacyjnym, którego cel stanowi osiągnięcie uprawnień biegłego rewidenta (obecnie jestem aplikantem biegłego rewidenta nr 20196 – zdałem 9 egzaminów w postępowaniu kwalifikacyjnym).

W ramach wykonywanych funkcji byłem i jestem członkiem różnych komisji, m.in.: senackiej komisji ds. kształcenia, rady programowej dla kierunków: *zarządzanie, finanse i rachunkowość, logistyka*, komisji rekrutacyjnej (byłem zarówno jej członkiem, jak i przewodniczącym), komisji stypendialnej. Byłem również kierownikiem praktyk dla kierunku *finanse i rachunkowość*.

Po uzyskaniu stopnia doktora, za swoją działalność naukową oraz pracę na rzecz rozwoju uczelni otrzymałem łącznie 5 Nagród Rektora Politechniki Rzeszowskiej:

- 4 indywidualne Nagrody Rektora Politechniki Rzeszowskiej za osiągnięcia naukowe (2004, 2005, 2012, 2013),
- 1 indywidualna Nagroda Rektora Politechniki Rzeszowskiej za uruchomienie nowego kierunku studiów I stopnia *Finanse i rachunkowość* na Wydziale Zarządzania (2010).

Moja praca na rzecz rozwoju uczelni i popularyzacji nauki została doceniona dwoma odznaczeniami państwowymi:

- Brązowym Krzyżem Zasługi w 2012 roku (nr 611-2012-61),
- Medalem Komisji Edukacji Narodowej w 2014 roku (nr 143164).

3. WSKAZANIE I OMÓWIENIE OSIĄGNIĘCIA NAUKOWEGO

3.1. Wskazanie osiągnięcia naukowego wynikającego z art. 16 ust. 2 ustawy z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach i tytule naukowym oraz stopniach i tytule naukowym w zakresie sztuki (Dz.U. z 2003 roku, Nr 65, poz. 595 z późn. zm.)

Jako osiągnięcie naukowe wynikające z art. 16 ust. 2 ustawy z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach i tytule naukowym oraz stopniach i tytule naukowym w zakresie sztuki (Dz.U. z 2003 roku, Nr 65, poz. 595 z późn. zm.), które uznaję za znaczny wkład w rozwój nauk ekonomicznych w dyscyplinie nauk o zarządzaniu, wskazuję dzieło opublikowane w całości:

- Lew G., *RACHUNEK KOSZTÓW KLIENTA W ZARZĄDZANIU PRZEDSIĘBIORSTWEM HANDLOWYM*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Rzeszowskiej, Rzeszów 2015, 320 stron, (ISBN 978-83-7934-045-3).

3.2. Omówienie celu naukowego i osiągniętych rezultatów pracy

Rachunkowość jako dyscyplina ekonomiczna zajmuje się pomiarem i analizą wielkości ekonomicznych, które są z powodzeniem wykorzystywane w procesie zarządzania przedsiębiorstwami. Rozwój rachunkowości jest zdeterminowany zmianami, jakie zachodzą w praktyce gospodarczej. Obserwowany w ostatnich kilkunastu, a nawet kilkudziesięciu latach wzrost konkurencji na rynku oraz nasilające się procesy globalizacyjne stymulują rozwój nowych teorii, koncepcji oraz narzędzi wspomagających menedżerów jednostek gospodarczych w podejmowaniu decyzji zarządczych. Rozwój ten dotyczy przede wszystkim pomiaru wielkości ekonomicznych zgodnych z oczekiwaniami zarządzających.

Przedsiębiorstwa handlowe dostrzegają potrzebę rozszerzenia zakresu pomiaru ekonomicznego z podmiotu gospodarczego na szeroko pojęte relacje z otoczeniem, a w szczególności z głównym interesariuszem zewnętrznym, jakim jest klient. Zmiana strategii współczesnych przedsiębiorstw na zaspokajanie potrzeb klientów znalazła swoje odzwierciedlenie w nowych metodach rachunkowości zarządczej. W publikacjach naukowych z zakresu rachunkowości zarządczej coraz częściej zaczęło się pojawiać określenie klient (*customer*). Pomiar prowadzony w odniesieniu do relacji z klientami, w ramach obecnych metod rachunkowości zarządczej, ma za zadanie kreować w rzetelny i wiarygodny sposób obraz sytuacji finansowej przedsiębiorstwa.

Zarządzający i pracownicy przedsiębiorstw handlowych w coraz większym stopniu doceniają rolę klienta w realizacji celów strategicznych i operacyjnych przedsiębiorstw, a szczególnie w kreowaniu wartości dla właścicieli. Ciągłe jednak niedostateczna jest wiedza pracowników przedsiębiorstw handlowych wszystkich szczebli zarządzania na temat sposobu dokonywania pomiaru znaczenia klienta dla przedsiębiorstwa. W ramach rachunkowości, zarówno tej finansowej, jak i zarządczej, pomiar znaczenia klientów dla przedsiębiorstw handlowych powinien się odbywać przez pryzmat rentowności klienta. Rentowność ta jest postrzegana jako różnica między przychodami osiąganymi dzięki realizowanej sprzedaży towarów a wszystkimi kosztami związanymi z klientami. Pojęcie koszt klienta zaczyna ewoluować. Pierwszym powodem tej ewolucji jest dostrzeżenie przez przedsiębiorstwa handlowe faktu, że podczas ustalania rentowności relacji z klientem nie jest istotna

pojedyncza dokonana z nim transakcja, ale całość relacji z tym klientem, prowadzonych w długoletnim horyzoncie czasowym. Drugim powodem ewolucji pojęcia koszt klienta jest zmiana sposobu postrzegania zawartości merytorycznej tego pojęcia. Kosztem klienta są nie tylko koszty, które dotyczą klienta w bezpośredni sposób, lecz wszystkie koszty, jakie ponosi przedsiębiorstwo handlowe. Jeżeli klient jest faktycznie jedynym źródłem przychodów z działalności operacyjnej przedsiębiorstw handlowych, to wszystkie koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo handlowe jako całość na osiągnięcie tych przychodów są kosztami tego klienta. Pomiar rzeczywistych kosztów klienta nabiera zatem priorytetowego znaczenia w nawiązywaniu i utrzymywaniu długotrwałych oraz rentownych relacji z klientami.

Problematyka wykorzystania różnych metod rachunkowości zarządczej w finansowym pomiarze relacji z klientami jest coraz szerzej podejmowana w literaturze przedmiotu, przede wszystkim anglojęzycznej. Jednak, według mojej wiedzy⁴, brakuje syntetycznego opracowania, które w sposób kompleksowy przedstawiałoby modele pomiaru kosztów (wszelkich kosztów) klienta, jako elementu szerzej traktowanego pomiaru rentowności klientów wykorzystywanego w zarządzaniu przedsiębiorstwem, a w szczególności przedsiębiorstwem handlowym. Zdecydowało to o zakresie podjętej problematyki badawczej i przyjętych celach rozprawy.

Głównym **celem teoriopoznawczym** rozprawy jest rozpoznanie i określenie możliwości wykorzystania rachunkowości w identyfikowaniu, przetwarzaniu oraz prezentacji kosztów klienta. Informacje te sprzyjałyby optymalizacji zarządzania przedsiębiorstwem. Analizę przeprowadzono w przedsiębiorstwach handlowych, które w opracowaniach naukowych są marginalizowane (zdecydowana większość opracowań dotyczy przedsiębiorstw produkcyjnych), mimo że stanowią znaczący udział wśród jednostek gospodarczych oraz mają istotny wpływ na wypracowywany produkt krajowy brutto.

Zrealizowanie tego celu wymagało rozpoznania różnych rodzajów rachunków kosztów oraz dokonania analizy ich przydatności w celu identyfikacji, przetwarzania i prezentacji kosztów klienta.

Celem empirycznym rozprawy jest ocena przydatności informacji dotyczących kosztów klienta oraz zamiarów związanych z wdrożeniem rachunku kosztów klienta w praktyce przedsiębiorstw i wskazanie na tej podstawie konkretnych rozwiązań z zakresu rachunku kosztów klienta, oczekiwanych przez przedsiębiorców.

Aby osiągnąć obydwa zamierzone cele, w rozprawie realizowane były następujące **cele częściowe**:

- 1) objaśnienie istoty rachunku kosztów na tle rozwoju rachunkowości zarządczej, która ewoluowała wraz ze zmianami dotyczącymi zarządzania przedsiębiorstwami,
- 2) wskazanie miejsca kosztów relacji z klientami w strategii przedsiębiorstw handlowych oraz w budowaniu rentownych relacji z klientami,
- 3) dokonanie analizy, na podstawie badań ankietowych przeprowadzonych wśród jednostek gospodarczych, zasadności podjęcia naukowych rozważań dotyczących rachunku kosztów klienta,

⁴ Dotyczy to zarówno opracowań polskich, jak i zagranicznych. Miałem możliwość dokonania szerokich badań literaturowych naukowych opracowań zagranicznych dotyczących tej problematyki, dzięki dostępowi do zasobów zarówno tradycyjnych, jak również elektronicznych Uniwersytetu McGill w Montrealu.

- 4) opracowanie modeli rachunku kosztów klienta, dających się zastosować w przedsiębiorstwach handlowych niezależnie od rozmiaru prowadzonej przez nie działalności,
- 5) opracowanie modelu rachunku kosztów cyklu życia klienta w podziale na poszczególne fazy tego cyklu w przedsiębiorstwach handlowych,
- 6) przedstawienie możliwości integracji rachunku kosztów klienta z istniejącymi metodami rachunkowości zarządczej i projektowanie na ich podstawie nowych metod, ukierunkowanych na pomiar kosztów klienta.

Osiągnięcie założonych celów głównych rozprawy oraz celów cząstkowych miało doprowadzić do weryfikacji **hipotezy badawczej: Rachunek kosztów klienta jest elastyczną metodą rachunkowości, wspomagającą zarządzanie przedsiębiorstwami handlowymi w kształtowaniu rentownych relacji z klientami.**

Pozytywne wyniki realizacji trzeciego celu szczegółowego miały, w założeniach, stanowić dodatkowe potwierdzenie zasadności prowadzenia badań naukowych z zakresu rachunku kosztów klienta oraz potrzeby tworzenia opracowań naukowych dotyczących różnych modeli tego rachunku kosztów. Opracowania naukowe, które ze swojej zasady przedstawiają dane zjawisko w pewnym stopniu uogólnione, powinny motywować do tworzenia odpowiednich rozwiązań w praktyce gospodarczej konkretnych przedsiębiorstw handlowych.

Przyjęte cele, zarówno główne, jak i cząstkowe oraz problematyka, której dotyczy hipoteza, zdeterminowały dobór odpowiednich metod badawczych. W toku procedury badawczej przeprowadziłem obszerne badania literaturowe z dziedziny rachunkowości, w szczególności rachunkowości zarządczej oraz strategii przedsiębiorstw i zarządzania. Badaniami literaturowymi objąłem głównie pozycje polskojęzyczne i anglojęzyczne. Korzystanie z literatury anglojęzycznej nie oznacza ograniczania się tylko do autorów angielskich czy amerykańskich. Wielu autorów innego pochodzenia (np. Japończyków) publikuje prace naukowe w języku angielskim, który jest powszechnie uznawany za język biznesu. Studia literaturowe obejmowały monografie, artykuły w czasopiśmie międzynarodowych, zagranicznych i krajowych, a także artykuły w pracach naukowych uczelni wyższych. Przeprowadzone studia literaturowe stanowiły podstawę krytycznej oceny wielu propozycji oraz pozwoliły mi na formułowanie własnych wniosków i opinii na tematy poruszane w rozprawie.

W drodze wnioskowania dedukcyjnego przedstawiłem szczegółowe propozycje modeli rachunku kosztów klienta i ogólne założenia algorytmów projektowania tych modeli z zastosowaniem różnych używanych współcześnie rachunków kosztów.

W celu osiągnięcia celu empirycznego przeprowadziłem badania, posługując się arkuszem ankietowym skierowanym do przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą w południowo-wschodniej Polsce. W badaniu wzięło udział 71 przedsiębiorstw. Zastosowane podejście badawcze miało charakter pozytywistyczny i opierało się przede wszystkim na analizie ilościowej, przeprowadzonej z użyciem metod statystycznych. Uzyskane wyniki dodatkowo motywowały do podjęcia badań dotyczących modeli rachunku kosztów klienta.

Strukturę rozprawy podporządkowałem osiągnięciu celów głównych oraz celów cząstkowych, w związku z tym praca (oprócz wstępu i zakończenia) została podzielona na

cztery rozdziały. W rozdziale pierwszym przedstawiłem ewolucję rachunku kosztów na tle zmian zachodzących w rachunkowości, ze szczególnym uwzględnieniem rachunkowości zarządczej. Zamieściłem także definicje tych pojęć. W kolejnych punktach rozdziału poddałem analizie znaczenie zarządzania kosztami w strategiach stosowanych przez przedsiębiorstwa handlowe. Zdefiniowałem pojęcia *klient* oraz *relacje z klientami*, a także znaczenie działań tworzących wartość dla klientów w budowaniu trwałych relacji z nimi, jak również nietworzących tej wartości. Omówiłem także metody i uzasadniłem potrzebę stosowania analizy segmentowej klientów, przede wszystkim przez pryzmat osiąganego dzięki nim rentowności. W końcowej części rozdziału zostały przedstawione podstawy metodologiczne badań naukowych prowadzonych w ramach niniejszej rozprawy. W ostatnim punkcie zaprezentowałem wyniki badania ankietowego przeprowadzonego wśród przedsiębiorstw z południowo-wschodniej Polski, dotyczącego stanu obecnego oraz perspektyw stosowania rachunku kosztów klienta.

Drugi rozdział skupia się na elementach kształtujących rachunek kosztów klienta w przedsiębiorstwach handlowych. Rozdział rozpoczyna się od przedstawienia głównych założeń modelu rachunku kosztów klienta oraz determinant zmian funkcjonalnych, jakie powinny nastąpić w przedsiębiorstwach handlowych, w których ma zostać wdrożony i prowadzony rachunek kosztów klienta. Zdefiniowałem rachunek kosztów klienta oraz zaprezentowałem funkcje i zadania, które powinien on spełniać w przedsiębiorstwach handlowych. Znaczącym wkładem naukowym w tym rozdziale jest przedstawienie dwóch autorskich modeli rachunku kosztów klienta, wykorzystujących rachunek kosztów pełnych oraz rachunek kosztów zmiennych. Na tle definicji rachunku kosztów klienta przedstawiłem istotę i podstawowe przekroje klasyfikacyjne kosztów klienta występujące w przedsiębiorstwach handlowych. Analizie zostały poddane czynniki kosztotwórcze w tych przedsiębiorstwach, mające wpływ na kształtowanie kosztów klienta. Omówiłem również sposoby pomiaru kosztów klienta oraz zasady konstruowania mierników służących do realizacji tego pomiaru. Rozdział drugi kończy prezentacja zasad i możliwości raportowania dokonań zidentyfikowanych i wycenionych w rachunku kosztów klienta.

Rozdział trzeci rozpoczyna się od zdefiniowania wartości życiowej klienta i implikacji, które rodzi ta koncepcja przy dokonywaniu pomiaru kosztów klienta w przedsiębiorstwach handlowych. Szacowanie wartości życiowej klienta stwarza konieczność prowadzenia rachunku kosztów klienta, obejmującego swoim zakresem cały cykl życia klienta w przedsiębiorstwie handlowym. W kolejnych punktach przedstawiłem i omówiłem innowacyjne, autorskie modele rachunku kosztów kolejnych faz w cyklu życia klienta. Rachunek kosztów cyklu życia klienta rozpoczyna się od identyfikacji, pomiaru i wyceny kosztów pozyskania klientów, następnie kosztów utrzymania oraz obsługi klientów, kończy się natomiast na kosztach fazy schyłkowej w cyklu życia klienta. W rozdziale tym przedstawiłem również autorską koncepcję odwróconych grup zakupowych, którą przedsiębiorstwa handlowe mogą wykorzystać do optymalizacji kosztów obsługi klientów. Cały model rachunku kosztów cyklu życia klienta składa się z trzech części, przedstawionych i omówionych w trzech ostatnich punktach rozdziału trzeciego.

Końcowy, czwarty rozdział rozprawy stanowi studium dotyczące projektowania rachunku kosztów klienta na podstawie integracji tego rachunku z istniejącymi metodami rachunkowości zarządczej. Jako punkt wyjścia prowadzonych rozważań przyjąłem czynniki motywujące do integracji rachunku kosztów klienta z metodami rachunkowości zarządczej.

W dalszej części zaproponowałem integrację rachunku kosztów klienta z rachunkiem kosztów działań (*Activity-Based Costing* – ABC), z systemem budżetowania, z rachunkiem kosztów docelowych (*Target Costing*) prowadzonych wraz z rachunkiem kosztów ciągłego doskonalenia (*Kaizen Costing*) oraz ze zrównoważoną kartą wyników (*Balanced Scorecard*). Integracja rachunku kosztów klienta z istniejącymi metodami rachunkowości zarządczej ma stworzyć „nową jakość” przez wykorzystanie najlepszych elementów metod poddanych integracji.

Omawiana praca stanowi rezultat moich wieloletnich badań naukowych oraz refleksji i przemyśleń wynikających z obserwacji i doświadczeń zebranych podczas działalności doradczej i szkoleniowej z zakresu rachunkowości zarządczej. Doprowadziły mnie one do przekonania, że przedsiębiorstwa handlowe, aby skutecznie budować przewagę konkurencyjną, potrzebują przeorientowania swojej strategii na strategię zorientowaną na klienta. Ponieważ ostatecznymi efektami, które przesądzą o skuteczności stosowania danej strategii, w tym również strategii zorientowanej na klienta, są efekty finansowe, to model rachunku kosztów klienta z powodzeniem wpisuje się w realizację tej strategii.

Moja monografia jest pierwszą w literaturze zwartą pracą w całości poświęconą rachunkowi kosztów klienta. Stanowi również pierwsze tego typu opracowanie dotyczące przedsiębiorstw handlowych.

W następstwie przeprowadzonych badań, które były ukierunkowane na zarządzanie kosztami klienta i rolę rachunku kosztów klienta w tym procesie, wyprowadziłem wiele wniosków uzasadniających słuszność postawionej we wstępie rozprawy hipotezy oraz potwierdzających osiągnięcie celów głównych i szczegółowych pracy.

Cel teoriopoznawczy rozprawy został osiągnięty stopniowo, co było możliwe dzięki zrealizowaniu celów częściowych w kolejnych rozdziałach pracy.

Analizując rozważania prowadzone w **pierwszym rozdziale pracy**, sformułowałem następujące **wnioski szczegółowe**:

- ewolucja rachunków kosztów zmierza do powstawania modeli rachunków kosztów, mogących wspierać decyzje zarządzających w wybranych, uznanych przez dane przedsiębiorstwo za kluczowe, obszarach działalności,
- działania podejmowane przez przedsiębiorstwa handlowe w ramach relacji z klientami są efektem kompromisowych decyzji, które kształtują się pod wpływem oczekiwań klientów oraz możliwości zasobowych tych przedsiębiorstw,
- klientów można, a nawet należy, identyfikować jako odrębne podmioty pomiaru w prowadzonym rachunku kosztów klienta, co w szczególności dotyczy klientów mających kluczowe znaczenie w strukturze sprzedażowej przedsiębiorstw handlowych,
- segmentacja klientów pozwala optymalizować koszty pozyskania nowych klientów oraz obsługi obecnych,
- relacje z klientami muszą być rentowne, szczególnie w długim horyzoncie czasowym,
- w celu ustalenia faktycznej rentowności klientów przedsiębiorstwa handlowe muszą prowadzić dedykowany rachunek kosztów klienta.

Na podstawie badań empirycznych, których wyniki przedstawiłem w ostatniej części rozdziału pierwszego, można również sformułować wnioski dotyczące stanu i perspektyw

stosowania rachunku kosztów klienta w przedsiębiorstwach. Zdaję sobie sprawę, że wyniki ankiet mogą nie odzwierciedlać w pełni tendencji w polskiej gospodarce, z tego względu, że niezbyt liczna próba badawcza uniemożliwia swobodną ekstrapolację wyników na całą populację przedsiębiorstw. Na zwrotność ankiet miała wpływ niska skłonność przedsiębiorstw do wzięcia udziału w badaniu oraz odesłania ankiety. Część przedsiębiorców sygnalizowała brak wiedzy merytorycznej potrzebnej do udzielenia odpowiedzi na wybrane pytania, niektórzy natomiast zasłaniali się niechęcią do udostępniania wrażliwych, w ich ocenie, informacji, mimo że ankieta była anonimowa. Wyniki badań wskazują jednak jednoznacznie na występowanie w polskich przedsiębiorstwach, ze szczególnym uwzględnieniem przedsiębiorstw handlowych, potrzeb dotyczących pozyskiwania informacji o kosztach poszczególnych klientów (tak twierdziło 83% ogółu badanych przedsiębiorstw i 89% przedsiębiorstw handlowych). Główną konkluzją z przeprowadzonych badań empirycznych jest stwierdzenie, że istnieje istotna zależność między rodzajem prowadzonej działalności (potwierdzona przeprowadzonym testem χ^2) a zamiarem wdrożenia rachunku kosztów klienta. Zależność ta jest silna (co potwierdza przeprowadzony test V-Kramera). Po przeprowadzeniu analizy struktury odpowiedzi na pytanie dotyczące zamiaru wdrożenia rachunku kosztów klienta należy stwierdzić, że ta zależność ma największą siłę wśród przedsiębiorstw handlowych (81% odpowiedzi twierdzących). Mimo ograniczonej liczebności próby badawczej wyniki badań pozwalają stwierdzić, że **cel empiryczny rozprawy**, dotyczący oceny przydatności informacji na temat kosztów klienta i zamiarów związanych z wdrożeniem rachunku kosztów klienta w praktyce przedsiębiorstw oraz wskazania na tej podstawie konkretnych rozwiązań z zakresu rachunku kosztów klienta oczekiwanych przez przedsiębiorców, **został zrealizowany**.

Realizacja celu empirycznego potwierdziła właściwy kierunek podejmowanych badań, zmierzających do opracowania modelowych rozwiązań z zakresu rachunków kosztów klienta dedykowanych przedsiębiorstwom handlowym.

W rozdziale drugim istotnym wkładem naukowym są propozycje modeli wdrożenia rachunku kosztów klienta, a także nośniki i bariery opracowania oraz wdrożenia rachunku kosztów klienta w przedsiębiorstwach handlowych. Zdiagnozowałem, w kontekście klasyfikacji przedsiębiorstw handlowych, przydatność poszczególnych modeli rachunku kosztów klienta. Dzięki konceptualizacji przedstawiłem definicję rachunku kosztów klienta oraz jego modele, dedykowane przede wszystkim mniejszym przedsiębiorstwom handlowym.

Pierwszym zaproponowanym modelem jest rachunek kosztów klienta uwarunkowany systematycznym rachunkiem kosztów, wykorzystywanym przez większość⁵ przedsiębiorstw handlowych w celach sprawozdawczych. Ten model rachunku kosztów klienta jest przeznaczony przede wszystkim dla przedsiębiorstw handlowych prowadzących swoją działalność w mniejszym rozmiarze. Odpowiednie dostosowanie sprawozdawczego rachunku kosztów do potrzeb rachunku kosztów klienta jest działaniem obciążonym niskimi nakładami, co sprawia, że takie rozwiązanie jest szczególnie korzystne dla sektora małych lub średnich przedsiębiorstw handlowych. Rozszerzeniem możliwości rachunku kosztów klienta opartego na systematycznym, sprawozdawczym rachunku kosztów jest wprowadzenie klasyfikacji kosztów klienta według ich sposobu reagowania na zmiany wielkości sprzedaży towarów.

⁵ Wyniki badań empirycznych – rozdział pierwszy; 68% przedsiębiorstw handlowych stosuje w ramach rachunkowości finansowej pełny rachunek kosztów (zespół kont kosztów rodzajowych oraz kosztów według miejsc powstawania).



Opracowany i przedstawiony drugi autorski model rachunku kosztów zmiennych klienta zintegrowany z systemem rachunkowości finansowej umożliwia określenie kosztów klienta przede wszystkim w perspektywie krótkoterminowej, ale ma znacznie większe walory zarządcze w porównaniu z systematycznym rachunkiem kosztów klienta. Innym wariantem rachunku kosztów klienta, który wykorzystuje rachunek kosztów zmiennych, jest wielopoziomowy i wieloblokowy rachunek wyników klienta. Dzięki specyficznej koncepcji grupowania kosztów stałych stał się on wzorem rachunku kosztów klienta uwarunkowanego rachunkiem kosztów zmiennych.

Kolejna część rozważań naukowych w tym rozdziale zawiera istotę, systematykę oraz klasyfikację kosztów klienta w przedsiębiorstwach handlowych. Przedstawiłem także podstawowy zakres kosztów klienta. W rozważaniach dotyczących pomiaru kosztów klienta wskazałem na potrzebę ustalania odpowiednich mierników kosztów klienta oraz poddałem krytycznej analizie metody ich grupowania.

Badania prowadzone w drugim rozdziale koncentrowały się również na wyspecyfikowaniu istotnych czynników wpływających na koszty klienta. W ramach prowadzonych badań określiłem podział czynników kosztotwórczych na czynniki:

- związane z rozmiarami działalności przedsiębiorstwa handlowego,
- strukturalne,
- wykonawcze,

a także określiłem ich wpływ i znaczenie w ponoszeniu przez przedsiębiorstwo handlowe kosztów, w tym kosztów klienta.

Rozważania naukowe zawarte w rozdziale drugim podsumowałem analizą możliwości prezentacji kosztów klienta w sprawozdaniach i raportach tworzonych przez przedsiębiorstwa handlowe z obligatoryjnych, jak również fakultatywnych powodów.

Przeprowadzone w **rozdziale drugim** badania oraz konceptualizacja dwóch modeli rachunku kosztów klienta umożliwiły mi sformułowanie **wniosków szczegółowych**:

- optymalnym modelem wdrożenia rachunku kosztów klienta jest model stopniowy, który umożliwia ewolucyjną zmianę identyfikowania, przetwarzania oraz prezentacji kosztów klienta, jak również strategii przedsiębiorstwa handlowego na strategię ukierunkowaną na klienta,
- rachunek kosztów klienta wykorzystujący systematyczny rachunek kosztów można wdrożyć w każdym przedsiębiorstwie handlowym stosującym zasady rachunkowości,
- rachunek kosztów zmiennych klienta jest modelem rachunku kosztów, który umożliwia ograniczenie podstawowych wad systematycznego rachunku kosztów klienta, co w szczególności dotyczy wielopoziomowego i wieloblokowego rachunku wyników klienta,
- właściwa identyfikacja czynników kosztotwórczych jest kluczowa dla możliwości poprawnego ustalenia kosztów klienta,
- w budowie efektywnego rachunku kosztów klienta istotne znaczenie ma właściwe określenie krytycznych czynników sukcesu w przedsiębiorstwach handlowych,
- pomiar kosztów klienta determinuje jakość rachunku kosztów klienta,

- system sprawozdawczości i raportowania jest na tyle elastyczny, że umożliwia w każdym przedsiębiorstwie handlowym prezentację kosztów klienta w pożądanym przez menedżerów klasyfikacjach oraz formach.

W rozdziale trzecim w kontekście wartości życiowej klienta przedstawiłem koncepcję modelu rachunku kosztów cyklu życia klienta, która składa się z trzech faz tego cyklu. Fazy te zostały poddane analizie w poszczególnych punktach tego rozdziału.

Rozważania rozpocząłem od zdefiniowania pojęcia wartości życiowej klienta. Koncepcja wartości życiowej klienta to metoda pomiaru wartości klienta dla przedsiębiorstwa handlowego w całym cyklu życia tego klienta. Krytycznej analizie poddałem modele szacowania wartości życiowej klienta przedstawione w literaturze anglojęzycznej, proponując w jednym przypadku modyfikację modelu w celu uwzględnienia w jego zawartości merytorycznej wszystkich rodzajów klientów. Koncepcja wartości życiowej klienta była podstawą do opracowania modelu rachunku kosztów cyklu życia klienta, który w sposób szczegółowy został zaprezentowany w kolejnych punktach rozdziału trzeciego. Badania, których efekty przedstawiłem w **rozdziale trzecim**, pozwoliły mi wyciągnąć następujące wnioski szczególne:

- korzyści ekonomiczne uzyskiwane przez przedsiębiorstwo handlowe są efektem wzajemnych szeroko rozumianych relacji z klientem, w których transakcje sprzedaży towarów są kluczowym, ale nie jedynym elementem budującym rentowność tych relacji,
- koszty klienta można optymalizować dzięki właściwemu dostosowaniu zestawu określonych działań do poszczególnych faz życia klienta w przedsiębiorstwie handlowym,
- model rachunku kosztów życia klienta jest modelem na tyle elastycznym, że mogą go stosować wszystkie przedsiębiorstwa handlowe, bez względu na rozmiar prowadzonej działalności,
- inicjatorem tworzenia grup zakupowych może być (w odróżnieniu od powszechnie panującej opinii) dostawca, ponieważ tworzenie takich grup daje możliwość optymalizacji kosztów obsługi klientów,
- najważniejszymi działaniami w fazie schyłkowej życia klienta są te, których celem jest niedopuszczenie do powstawania i rozpowszechniania wśród potencjalnych klientów negatywnych opinii o dostawcy.

W rozdziale czwartym poddałem analizie możliwość integracji istniejących metod rachunkowości zarządczej z rachunkiem kosztów klienta w celu uzyskania nowych sposobów pozyskiwania informacji służących do optymalizacji kosztów klienta. Powodem podjęcia tej problematyki było stwierdzenie, że projektowanie innowacyjnych, zintegrowanych rachunków kosztów klienta jest najpoważniejszym współczesnym wyzwaniem w rozwoju koncepcji rachunku kosztów klienta. W związku z tym przedstawiłem cztery modelowe propozycje integracji rachunku kosztów klienta:

- 1) z rachunkiem kosztów działań,
- 2) z systemem budżetowania,

- 3) z rachunkiem kosztów docelowych rozbudowanym o funkcjonalności rachunku kosztów klienta ciągłego doskonalenia,
- 4) ze zrównoważoną kartą wyników.

W ramach dociekań naukowych nie jest możliwe wyczerpanie wszelkich możliwych sposobów integracji rachunku kosztów klienta z różnymi metodami rachunkowości zarządczej. Z tego powodu w prezentowanej rozprawie ograniczyłem się do kilku najbardziej, w mojej ocenie, perspektywicznych modeli integracji, które mają największe szanse na uznanie w praktyce gospodarczej po uprzednim zweryfikowaniu zasadności wdrożenia i uszczegółowieniu modelu naukowego pod względem specyfiki konkretnego przedsiębiorstwa handlowego.

Przeprowadzone w **rozdziale czwartym** badania literaturowe oraz wykorzystanie własnych doświadczeń pozwoliły mi sformułować **zasadniczy wniosek, że podstawowe założenia poszczególnych metod rachunkowości zarządczej, które stanowią fundamenty ich funkcjonowania, nie są konkurencyjne wobec siebie i mogą być traktowane jako komplementarne**. Takie stwierdzenie leży u podstaw zasadności integracji rachunku kosztów klienta z metodami rachunkowości zarządczej, ponieważ integracja ta może się przyczynić do zwiększenia zakresu i wiarygodności informacji potrzebnych do optymalizacji relacji z klientami.

Reasumując rozważania zawarte w niniejszej rozprawie, należy stwierdzić, że w kolejnych rozdziałach pracy **zrealizowałem zarówno cele główne, jak i sześć założonych celów częściowych**.

Przeprowadzone badania teoretyczne oraz empiryczne pozwoliły również **pozytywnie zweryfikować hipotezę badawczą** postawioną we wstępie rozprawy, stwierdzającą, że rachunek kosztów klienta jest elastyczną metodą rachunkowości wspomagającą zarządzanie przedsiębiorstwami handlowymi w kształtowaniu rentownych relacji z klientami.

W rozprawie wykazałem przez poszczególne modele rachunku kosztów klienta, że istnieje możliwość ich dostosowania do rozmiarów i możliwości inwestycyjnych każdego przedsiębiorstwa handlowego – od najprostszych rachunków kosztów klienta wykorzystujących systematyczny rachunek kosztów, do rozbudowanych, zintegrowanych rachunków kosztów klienta.

Realizacja celów głównych oraz częściowych, a także pozytywna weryfikacja hipotezy badawczej były możliwe dzięki przeprowadzeniu przeze mnie obszernych badań literaturowych oraz empirycznych. Do zrealizowania wszystkich założeń naukowych rozprawy przyczyniły się również osiągnięcia badawcze, spośród których za szczególnie istotne uznaję:

- określenie na podstawie badań ankietowych oczekiwań przedsiębiorstw z zakresu modelowych rozwiązań rachunku kosztów,
- sformułowanie definicji rachunku kosztów klienta,
- opracowanie modelu rachunku kosztów klienta zdeterminowanego rachunkiem kosztów pełnych oraz rachunkiem kosztów zmiennych,
- opracowanie modelu rachunku kosztów cyklu życia klienta,
- opracowanie modelowych rozwiązań z zakresu integracji istniejących metod rachunkowości zarządczej z autorskim rachunkiem kosztów klienta.

Niezależnie od stopnia złożoności zastosowanie znajdują wszystkie modele rachunku kosztów. Głównym, ale nie krytycznym czynnikiem różnicującym stosowanie poszczególnych modeli rachunku kosztów jest wielkość przedsiębiorstwa handlowego, która często determinuje możliwości zasobowe wdrożenia i prowadzenia poszczególnych modeli rachunku kosztów klienta.

Rozprawa stanowi uzupełnienie **luki teoretycznej**, wynikającej z niepełnej wiedzy na temat relacji z klientami, szczególnie w obszarze dotyczącym rzeczywistych kosztów klienta. W sposób autorski przedstawiłem działania tworzące i nietworzące wartości dla klientów, przy czym podział ten ma kluczowe znaczenie w optymalizacji zarządzania relacjami z klientami w przedsiębiorstwach handlowych. Luka teoretyczna w zarządzaniu relacjami z klientami wynika również z braku wiedzy dotyczącej elementów kształtujących rentowność tych relacji. Zaproponowana w rozprawie identyfikacja i klasyfikacja kosztów klienta, w kontekście działań tworzących i nietworzących wartości dla klienta, stanowi podstawy tworzenia i prowadzenia rachunku kosztów klienta.

Rozprawa uzupełnia również **lukę empiryczną**, wynikającą ze słabej znajomości metod rachunkowości zarządczej, jak również z niedostrzegania przez zarządzających przedsiębiorstwami handlowymi możliwości wykorzystania rachunkowości finansowej do pozyskiwania informacji istotnych do zarządzania relacjami z klientami. Działania podejmowane w przedsiębiorstwach handlowych w ramach tych relacji przekładają się w bezpośredni sposób na koszty pozyskania i utrzymania relacji z klientami. Rachunek kosztów klienta wyznacza ramy dla rentownych relacji, dzięki możliwościom, jakie daje jego zastosowanie w praktyce (co zostało wykazane w trakcie prowadzonych w rozprawie rozważań naukowych).

Opisywane dotychczas w literaturze naukowej rachunki kosztów nie są w stanie spełnić oczekiwań menedżerów związanych z identyfikacją, pomiarem i wyceną kosztów klienta. Zaproponowane w rozprawie modele rachunku kosztów klienta stanowią również uzupełnienie **luki metodologicznej** z zakresu identyfikacji, pomiaru i wyceny kosztów klienta. Rachunki te są podstawowym elementem umożliwiającym przedsiębiorstwom handlowym ustalenie rentownych relacji z poszczególnymi klientami, co pozwala na ich rozwój i jednoczesną rezygnację z tych klientów, którzy są nierentowni.

Wyrażam nadzieję, że rozprawa ta przyczyni się do rozwoju nauki w zakresie mało rozpoznanych w literaturze i praktyce gospodarczej zagadnień, dotyczących szeroko pojętej działalności przedsiębiorstw handlowych. Moim zdaniem praca ta może się stać podstawą dalszych badań i dyskusji naukowych oraz być inspiracją dla menedżerów przedsiębiorstw handlowych do przeorientowania strategii tych przedsiębiorstw na strategię ukierunkowaną na klienta.

4. OMÓWIENIE POZOSTAŁYCH OSIĄGNIĘĆ NAUKOWO-BADAWCZYCH

4.1. Charakterystyka dorobku naukowo-badawczego przed uzyskaniem stopnia doktora

Moje zainteresowania w okresie poprzedzającym uzyskanie stopnia doktora były związane zasadniczo z obszarem badawczym dotyczącym zarządzania przedsiębiorstwami handlowymi, a szczególnie wykorzystaniem narzędzi rachunkowości zarządczej jako metod wspierających podejmowanie decyzji zarządczych. Zainteresowania te zostały zdeterminowane dwiema nadrzędnymi przesłankami. Pierwsza była związana z brakiem znaczących opracowań naukowych dotyczących zastosowań rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach handlowych. Wskutek czego zarządzający w praktyce gospodarczej w przedsiębiorstwach handlowych również nie mieli metodologicznych podstaw stosowania narzędzi rachunkowości zarządczej. Druga przesłanka wynikała z dynamicznych przemian gospodarczych zachodzących w Polsce na przełomie XX i XXI wieku. Zmiany te wywołały potrzebę, a nawet konieczność, większego zainteresowania się problematyką związaną z wszechstronnym wsparciem procesów decyzyjnych w przedsiębiorstwach. Efektem moich prac naukowo-badawczych z tamtego okresu jest 17 opracowań. Składają się na nie: 8 samodzielnych i 3 współautorskie rozdziały w monografiach, 4 samodzielne i 1 współautorski artykuły naukowe oraz 1 projekt badawczo-wdrożeniowy.

W tamtym czasie wziąłem udział w 14 międzynarodowych i krajowych konferencjach naukowych, na których przedstawiłem 3 referaty dotyczące przede wszystkim rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw handlowych.

Swoje zainteresowania naukowe rozwijałem indywidualnie oraz uczestnicząc w dwóch projektach badań statutowych Zakładu Finansów i Bankowości PRz.

W zagadnieniach związanych z rachunkowością zarządczą interesował mnie przede wszystkim aspekt behawioralny i jego powiązanie z ekonomicznymi skutkami działań pracowników w przedsiębiorstwach handlowych. Z tego powodu w swoich badaniach podjąłem próbę wskazania sposobu ujęcia dokonań pracowników przedsiębiorstw handlowych i powiązania tych dokonań z ich systemem motywacyjnym.

Na początku w dwóch opracowaniach naukowych przedstawiłem schemat planistyczno-kontrolnego systemu controllingu finansowego w przedsiębiorstwach oraz koncepcję ośrodków odpowiedzialności. Zadaniem rachunku odpowiedzialności jest powiązanie dokonań pracowników (którzy wykonują swoje czynności na podstawie delegowania im uprawnień decyzyjnych) z systemem motywacyjnym. Opracowania te zostały opublikowane:

- Lew G., *Ośrodki odpowiedzialności w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2001.
- Lew G., *Controlling w przedsiębiorstwie*, w: *Przedsiębiorstwo u progu XXI wieku*, Politechnika Rzeszowska, Zakopane 2001.

Na podstawie tych podstawowych wywodów naukowych kontynuowałem swoje badania, których głównym celem naukowym było opracowanie rachunku odpowiedzialności uwzględniającego specyfikę działania przedsiębiorstw handlowych. Do najważniejszych swoich osiągnięć naukowych z tego obszaru rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw handlowych zaliczam następujące opracowania:

- Lew G., *Motywowanie w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach handlowych*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 987, Wrocław 2003.
- Lew G., *Ustalanie zadań ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwach handlowych*, w: Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 2003.
- Lew G., *Budżet sprzedaży w przedsiębiorstwie handlowym*, w: Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka, Akademia Górniczo-Hutnicza, Kraków 2003.
- Lew G., *Controlling przedsiębiorstw handlowych*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 948, Wrocław 2002.
- Lew G., *Rachunek odpowiedzialności w przedsiębiorstwach handlowych*, w: Rachunkowość wobec procesów globalizacji, Uniwersytet Gdański, Gdańsk 2002.
- Lew G., *Centra wynikowe w przedsiębiorstwach handlowych*, w: Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka, Akademia Górniczo-Hutnicza, Kraków 2002.
- Lew G., *Ośrodki odpowiedzialności jako element controllingu przedsiębiorstw handlowych*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 902, Wrocław 2001.
- Lew G., *Budżetowanie w przedsiębiorstwach handlowych*, w: Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka, Akademia Górniczo-Hutnicza, Kraków 2001.

Były to pierwsze opracowania na gruncie krajowym dotyczące zastosowań rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach handlowych. Dogłębne badania literaturowe, a także prowadzone przeze mnie badania empiryczne⁶ dowiodły skuteczności stosowania rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach handlowych oraz zaowocowały opracowaniem rozprawy doktorskiej:

- Lew G., *Rachunek odpowiedzialności w controllingu przedsiębiorstw handlowych*, Akademia Ekonomiczna im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2003, (300 stron).

Zasadniczym celem rozprawy było stworzenie metodologicznych podstaw budowy i funkcjonowania rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach handlowych oraz kompleksowa ocena jego przydatności w zarządzaniu przedsiębiorstwem handlowym. Tak postawiony cel realizowałem w kilku etapach. Pierwszym etapem były szerokie badania literaturowe dotyczące możliwości dostosowania istniejących rozwiązań do specyfiki funkcjonowania przedsiębiorstw handlowych. Kolejny etap stanowiło wypracowanie nowych rozwiązań w rachunku odpowiedzialności, stworzenie organizacyjno-ewidencyjnej bazy, która warunkowała prawidłowe funkcjonowanie tego rachunku oraz określenie autorskiej koncepcji podstaw konstrukcji rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach handlowych. W ostatnim etapie opracowałem własny projekt systemu rachunku odpowiedzialności dla badanego przedsiębiorstwa.

Kompleksowe badania literaturowe oraz empiryczne pozwoliły na zrealizowanie celu głównego oraz celów cząstkowych rozprawy.

4.2.Charakterystyka dorobku naukowo-badawczego po uzyskaniu stopnia doktora

Efektem moich prac prowadzonych po uzyskaniu stopnia doktora nauk ekonomicznych jest 141 prac naukowo-badawczych. Składają się na nie: 2 samodzielne monografie naukowe,

⁶ Przeprowadzone w jednej z największych grup kapitałowych z branży handlowej w Polsce: BAĆ-POL.

1 monografia we współautorstwie, 29 samodzielnych artykułów naukowych i 3 współautorskie, 27 samodzielnych i 11 współautorskich rozdziałów w monografiach naukowych, redakcja 5 i współredakcja 6 monografii naukowych, a także autorstwo 3 projektów badawczo-wdrożeniowych na rzecz praktyki gospodarczej i współautorstwo 2. Dorobek ten dopełnia wykonanie przeze mnie 39 recenzji artykułów naukowych i popularno-naukowych oraz 3 ekspertyzy wykonane na rzecz podmiotów gospodarczych.

W okresie po doktoracie uczestniczyłem w 6 statutowych projektach badawczych prowadzonych przez Zakład Finansów, Bankowości i Rachunkowości PRz, a obecnie jestem kierownikiem projektu badań statutowych prowadzonych przez ten Zakład.

W tym czasie wziąłem udział w 56 międzynarodowych i krajowych konferencjach naukowych, na których przedstawiłem 19 referatów przedstawiających główne tezy dotyczące efektów badań będących w obszarze moich zainteresowań naukowo-badawczych. Tezy artykułów były wygłaszane także podczas konferencji zagranicznych.

Moja aktywność naukowa w okresie po uzyskaniu stopnia doktora koncentrowała się na trzech obszarach badawczych:

1. Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw handlowych,
2. Zarządzanie kosztami,
3. Jakość i wykorzystanie sprawozdawczości finansowej w zarządzaniu.

Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw handlowych

Po uzyskaniu stopnia doktora nauk ekonomicznych konsekwentnie kontynuowałem badania naukowe w obszarze zastosowań rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach handlowych. Konsekwencja ta jest związana z występowaniem luki teoretycznej, metodologicznej oraz empirycznej dotyczącej badanego obszaru. Mój dorobek naukowy związany z tym obszarem obejmuje łącznie 27 publikacji, na które składają się: 2 monografie naukowe⁷, 18 samodzielnych artykułów naukowych oraz 7 samodzielnych rozdziałów w monografiach naukowych.

Zapotrzebowanie społeczne wyrażane przez zarządzających przedsiębiorstwami handlowymi oraz występująca luka w wiedzy naukowej były bezpośrednią determinantą, która skłoniła mnie do podjęcia badań dotyczących możliwości dostosowania istniejących metod rachunkowości zarządczej do specyfiki funkcjonowania przedsiębiorstw handlowych. Jednym z efektów tych działań był cykl publikacji dotyczących opracowania i wdrożenia zarządczego rachunku wyników w przedsiębiorstwach handlowych:

- Lew G., *Rachunek wyników przedsiębiorstw handlowych – problemy wprowadzające*, Zeszyty Naukowe Politechniki Rzeszowskiej, nr 280, Zarządzanie i Marketing, z. 18 (2/2011), Rzeszów 2011, s. 81-89 (ISSN 1234-3706).
- Lew G., *Rachunek wyników przedsiębiorstw handlowych – budowa oraz interpretacja*, Zeszyty Naukowe Politechniki Rzeszowskiej, nr 280, Zarządzanie i Marketing, z. 18 (3/2011), Rzeszów 2011, s. 63-68 (ISSN 1234-3706).
- Lew G., *Ewidencyjne potrzeby rachunku wyników w przedsiębiorstwach handlowych*, Zeszyty Naukowe Politechniki Rzeszowskiej, nr 280, Zarządzanie i Marketing, z. 18 (4/2011), Rzeszów 2011, s. 79-84 (ISSN 1234-3706).

⁷ Jedna z nich została wskazana jako główne osiągnięcie naukowe.

Cykl artykułów przedstawia autorską koncepcję rachunku wyników, którą z powodzeniem można wykorzystać jako element zarządzania przedsiębiorstwami handlowymi. Celem tego cyklu publikacji było poddanie analizie determinant mających wpływ na budowę rachunku wyników w przedsiębiorstwach handlowych, przedstawienie przykładowego rachunku wyników oraz przeanalizowanie jego podstawowych segmentów. Ostatni artykuł z tego cyklu stanowi analizę możliwości zastosowania systemu rachunkowości finansowej w informacyjnym zasilaniu rachunku wyników. Rachunek wyników jest skutecznym narzędziem rachunkowości zarządczej, który można wdrożyć i prowadzić w przedsiębiorstwach handlowych stosujących rachunkowość. Możliwość wykorzystania wielu informacji z systemu rachunkowości finansowej powoduje istotne obniżenie kosztów wdrożenia i prowadzenia tego rachunku.

W nurcie rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw handlowych podejmowałem również badania, których celem było poddanie analizie możliwości wykorzystania informacji dostarczanych przez system rachunkowości finansowej w rachunku wyników przedsiębiorstw handlowych do motywowania pracowników tych przedsiębiorstw. Analizę wykorzystania takich informacji przedstawiłem na przykładzie przedstawicieli handlowych w pracy:

- Lew G., *Potrzeby ewidencyjne systemu motywacyjnego przedstawicieli handlowych*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, nr 1174, Wrocław 2007, s. 335-361 (ISSN 0324-8445).

Uważam, że systemy motywacyjne tworzone z wykorzystaniem metod rachunkowości zarządczej są podstawowym elementem całego systemu zarządzania przedsiębiorstwami handlowymi. Z tego powodu umiejętność integracji metod rachunkowości zarządczej z możliwościami informacyjnymi rachunkowości finansowej jest jednym z podstawowych działań optymalizujących koszty funkcjonowania tego systemu, a w konsekwencji koszty funkcjonowania przedsiębiorstw handlowych. W wymienionym opracowaniu na podstawie analizy rachunku wyników oraz informatycznego systemu finansowo-księgowego SageSymfonia wykazałem takie możliwości.

Kolejną metodą rachunkowości zarządczej możliwą do zastosowania w przedsiębiorstwach handlowych jest rachunek kosztów działań. Podstawowe tezy moich prac koncepcyjnych z tego zakresu przedstawiłem w opracowaniach:

- Lew G., *Optymalizacja kosztów obsługi klienta z wykorzystaniem rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach handlowych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 58, Wrocław 2009, s. 236-241 (ISSN 1899-3192).
- Lew G., *Możliwość zastosowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach handlowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 542, Szczecin 2009, s. 257-262 (ISSN 1640-6818).

Prowadzone rozważania pozwoliły mi na określenie podstawowych działań przedsiębiorstw handlowych wraz z miernikami tych działań. W strukturze kosztów przedsiębiorstw handlowych przeważają koszty pośrednie, do których rozliczenia rachunek kosztów działań został stworzony. W tych opracowaniach wskazałem, że istnieje możliwość zastosowania tego rachunku w przedsiębiorstwach handlowych po dokonaniu odpowiednich zmian, które uwzględniają specyfikę działania tego rodzaju przedsiębiorstw. Przedstawiłem to na przykładzie optymalizacji kosztów obsługi zamówienia klienta.

W tym obszarze badań podejmowałem również problemy badawcze, które w literaturze naukowej są nowe lub słabo rozpoznane. Na konferencjach naukowych oraz w publikacjach naukowych podkreślałem znaczenie rentownych relacji z klientami dla możliwości kontynuowania i rozwoju działalności przez przedsiębiorstwa handlowe. Konieczność określenia rzeczywistych kosztów relacji z klientami była i w dalszym ciągu jest jednym z motywatorów głównego nurtu moich badań naukowych. Podstawową tezę moich badań naukowych jest stwierdzenie, że tylko długotrwałe rentowne relacje z klientami dają możliwość prowadzenia i rozwoju przedsiębiorstw handlowych. Efekty prowadzonych przez mnie badań w tym obszarze zostały przedstawione w cyklu publikacji:

- Lew G., *Rachunek kosztów cyklu życia klienta*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 123, Wrocław 2010, s. 300-307 (ISSN 1899-3192).
- Lew G., *Koszty pozyskania klienta w rachunku kosztów cyklu życia klienta*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 188, Wrocław 2011, s. 79-86 (ISSN 1899-3192).
- Lew G., *Koszty obsługi klienta w rachunku kosztów cyklu życia klienta*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 182, Wrocław 2011, s. 282-290 (ISSN 1899-3192).

Jednym z przejawów ustalenia rentowności relacji z klientami jest konieczność analizowania tych relacji przez cały czas ich trwania. Jakość tych relacji ewoluuje wraz z czasem ich trwania. Implikuje to w przedsiębiorstwach handlowych podejmowanie określonych działań, które powinny być dostosowane do poziomu relacji z danym klientem w określonym czasie. Z tego powodu podjąłem próbę opracowania nowatorskiego rachunku kosztów cyklu życia klienta. W pierwszym artykule z tego cyklu przedstawiłem ogólne założenia modelu rachunku kosztów życia klienta, poddałem klasyfikacji koszty klienta, ze szczególnym uwzględnieniem charakteru ich występowania oraz wskazałem na główne czynniki kosztotwórcze w poszczególnych fazach cyklu życia klienta. Kolejne artykuły stanowią pogłębioną analizę dwóch pierwszych faz cyklu życia klienta wraz ze wskazaniem działań i kosztów im towarzyszących podczas pozyskiwania i obsługi klientów. Koncepcja ta znalazła swoje istotne rozwinięcie w autorskim modelu rachunku kosztów cyklu życia klienta, który przedstawiłem w monografii wskazanej jako podstawowe osiągnięcie naukowe.

Uzupełnieniem rachunku kosztów cyklu życia klienta jest moja koncepcja rachunku kosztów logistyki dedykowana dla przedsiębiorstw handlowych, w której wskazałem na główne założenia tego rachunku kosztów. Powodem podjęcia tych rozważań naukowych była występująca w praktyce gospodarczej luka empiryczna spowodowana m.in. słabo rozpoznany obszarem w teorii nauki dotyczącym kosztów logistyki i podstaw metodologicznych tworzenia rachunku kosztów logistyki. Główne założenia rachunku kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych przedstawiłem w opracowaniu:

- Lew G., *Rachunek kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 343, Wrocław 2014, s. 344-353 (ISSN 1899-3192).

Początki mojej koncepcji rachunku kosztów logistyki dla przedsiębiorstw handlowych były związane z badaniami, które prowadziłem w 2012 roku na grupie 67 przedsiębiorstw związanych z rozpoznaniem poziomu wiedzy w literaturze i praktyce polskich

przedsiębiorstw na temat rachunku kosztów logistyki. Wyniki badań literaturowych i empirycznych przedstawiłem w opracowaniu:

- Lew G., *Logistics Cost Accounting of Polish Enterprises in Theory and Practise*, Carpathian Logistics Congress, Jeseník 2012, Czech Republic (ISBN 978-80-87294-33-8).

W celu określenia zmian, jakie dokonały się w sposobie postrzegania kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych w okresie dwóch lat (2012-2014) przeprowadziłem w roku 2014 kolejne badania, które pozwoliły mi porównać otrzymane wyniki z wynikami badań przeprowadzonych w 2012 roku. Badania porównawcze przeprowadziłem z wykorzystaniem przedsiębiorstw handlowych, które wzięły udział również w pierwszym badaniu. Wyniki badania porównawczego przedstawiłem w wymienionym już opracowaniu (Lew G., *Rachunek kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych...*, op. cit.).

Warunkiem niezbędnym w celu odpowiedniego określenia kosztów klienta jest wypracowanie przez przedsiębiorstwa handlowe umiejętności pomiaru dokonań relacji z klientami. W publikacji:

- Lew G., *Pomiar dokonań relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 398, Wrocław 2015, s. 289-297 (ISSN 1899-3192)

wskazałem przesłanki stosowania pomiaru dokonań, poddałem także analizie wybrane mierniki dokonań oraz zaproponowałem autorski, zmodyfikowany (dzięki zastosowaniom praktycznym), uproszczony system mierników dokonań sklepu. Służy on do szybkiej diagnostyki finansowej jakości funkcjonowania takiej jednostki handlowej.

Po uzyskaniu stopnia doktora obronioną rozprawę doktorską poddałem powtórnej redakcji, zmieniając częściowo jej treść. Celem było dotarcie z wynikami badań do szerokiego kręgu odbiorców. W wyniku tych działań została wydana monografia:

- Lew G., *Controlling przedsiębiorstw handlowych*, Difin, Warszawa 2004, 280 stron (ISBN 83-7251-452-6),

która była pierwszą w literaturze polskiej pracą zwartą w całości poświęconą controllingowi przedsiębiorstw handlowych.

Zarządzanie kosztami

Mój dorobek naukowy związany z tematyką zarządzania kosztami, na której gruncie był także tworzony dorobek dotyczący przedsiębiorstw handlowych, obejmuje 15 publikacji. Składają się na niego: 1 monografia, której byłem współautorem, 3 samodzielne artykuły naukowe i 1 współautorski oraz 7 samodzielnych rozdziałów w monografiach naukowych i 3 współautorskie, z czego 2 rozdziały zostały wydane w języku angielskim.

Jednym z efektów moich badań naukowych w obszarze zarządzania kosztami było wydanie (wspólnie z dwoma innymi autorami) w 2008 roku monografii:

- Kotapski R., Kowalak R., Lew G., *Rachunkowość zarządcza*, Marina, Wrocław 2008, 224 strony (ISBN 978-83-924138-4-4).

Monografia ta stanowi syntetyczne kompendium wiedzy z obszaru rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej.

Obszar nauki związany z zarządzaniem kosztami i rachunkowością zarządczą towarzyszy całej mojej pracy zawodowej. W dużej mierze jest to związane z wybraną przeze mnie specjalnością na studiach: *organizacja i zarządzanie w przemyśle*. W swojej pracy naukowej dość szybko jednak dostrzegłem, że naukowcy koncentrują swoje naukowe dociekania przede wszystkim na przedsiębiorstwach produkcyjnych, a przedsiębiorstwa działające w branży handlowej są pomijane lub traktowane bardzo marginalnie. Spowodowało to moje zainteresowanie się tematyką przedsiębiorstw handlowych, chociaż niektóre efekty moich badań naukowych w obszarze rachunku kosztów mają charakter uniwersalny. Wśród publikacji związanych z rachunkiem kosztów na szczególną uwagę zasługują:

Monografia będąca efektem badań prowadzonych we współpracy kilku uczelni w Polsce, której byłem współredaktorem:

- *Rachunek kosztów i ubezpieczenia gospodarcze w przedsiębiorstwach*, 3/2009, Ogólnopolskie Wydawnictwo PCG, Rzeszów 2009, 230 stron (ISBN 978-83-62032-04-4).

Istotną zaletą tej monografii było to, że do jej powstania przyczynili się nie tylko pracownicy naukowo-dydaktyczni polskich uczelni, ale także wielu praktyków działalności gospodarczej. W tej monografii opublikowałem opracowanie, którego celem było usystematyzowanie zakresu i pojęcia controllingu:

- Lew G., *Pojęcie i idea controllingu w przedsiębiorstwach*, w: *Rachunek kosztów i ubezpieczenia gospodarcze w przedsiębiorstwach*, 3/2009, Ogólnopolskie Wydawnictwo PCG, Rzeszów 2009, s. 78-90 (ISBN 978-83-62032-04-4).

W opracowaniu tym poddałem także analizie definicję controllingu i na podstawie tej definicji zaproponowałem własną. Na tle idei, celów oraz funkcji controllingu przedstawiłem klasyfikację controllingu uwzględniającą horyzont czasowy funkcjonowania tego systemu.

Kolejna publikacja dotyczyła optymalizacji kosztów transportu. Do jej napisania wykorzystałem doświadczenia praktyków zajmujących się tymi zagadnieniami w działalności gospodarczej:

- Chwałek M., Dral W., Lew G., *Koszty własne transportu i ich optymalizacja*, w: *Rachunek kosztów i ubezpieczenia gospodarcze w przedsiębiorstwach*, 3/2009, Ogólnopolskie Wydawnictwo PCG, Rzeszów 2009, s. 19-29 (ISBN 978-83-62032-04-4).

Przedstawioną w tym opracowaniu ścieżkę optymalizacji kosztów transportu można wykorzystać w każdym rodzaju przedsiębiorstwa.

Od możliwości i jakości przekazywanych interesariuszom informacji dotyczących działań związanych z zarządzaniem kosztami w przedsiębiorstwach zależy także jakość podejmowanych na ich podstawie decyzji. Z tego powodu odpowiednia organizacja sprawozdawczości kosztowej jest kluczowym elementem systemu zarządzania kosztami. Syntetyczne ujęcie tego problemu poddałem analizie w opracowaniu:

- Lew G., *External and internal cost reporting*, in: *Performance Measurement and Management – Concepts and Applications*, ed. B. Nita, Wrocław University of Economics, Wrocław 2010, chapter 4, p. 49-57 (ISBN 978-83-7695-066-2).

Wykorzystując jako podstawę badania prowadzone na potrzeby postępowania doktorskiego, po ich skorygowaniu, rozwinięciu oraz dodaniu niektórych treści opublikowałem rozdział w monografii, dotyczący pomiaru dokonań w ośrodkach odpowiedzialności. Model ten można zastosować w każdym przedsiębiorstwie, niezależnie od prowadzonej działalności:

- Lew G., *Pomiar dokonań w ośrodkach odpowiedzialności*, w: Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa, red. E. Nowak, CeDeWu, Warszawa 2012, s. 83-102 (ISBN 978-83-7556-461-7).

Najważniejszym nurtem moich zainteresowań i badań naukowych jest szeroko rozumiane zarządzanie kosztami (dotyczy to również zarządzania kosztami w przedsiębiorstwach handlowych). Rachunki kosztów mają szerokie zastosowanie nie tylko w zarządzaniu kosztami. Sprzyjają także efektywnemu zarządzaniu procesami oraz realizacji określonych strategii przedsiębiorstw. Z tego powodu opracowałem założenia do ogólnego modelu rachunku kosztów, który może korzystnie wpływać na działalność przedsiębiorstwa funkcjonującego zgodnie z koncepcją społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR – *Corporate Social Responsibility*):

- Lew G., „Zrównoważony” rachunek kosztów, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, nr 252, Wrocław 2012, s. 280-289 (ISSN 1899-3192).

W tematykę zarządzania kosztami wpisuje się także kolejna publikacja, której celem było przeanalizowanie, na tle procesów zakupowych, czynników kosztotwórczych wpływających na tworzenie grup zakupowych. Efektem empirycznym tego opracowania było przedstawienie grup zakupowych funkcjonujących na terenie województwa podkarpackiego:

- Lew G., Maryjka-Wojtowicz P., *Optymalizacja kosztów w grupach zakupowych*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, nr 291, Wrocław 2013, s. 353-363 (ISSN 1899-3192).

Do tego obszaru można także zaliczyć artykuł naukowy, który został już omówiony w poprzedniej części autoreferatu:

- Lew G., *Logistics Cost Accounting of Polish Enterprises in Theory and Practise*, *Carpathian Logistics Congress*, Jeseník 2012, Czech Republic (ISBN 978-80-87294-33-8).

Ten obszar moich zainteresowań naukowych, mimo że nie dotyczy wprost przedsiębiorstw handlowych, jest spójny z obszarem rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach handlowych i stanowi, w mojej ocenie, logiczną całość.

Artykuł dotyczący produkcji folii opakowaniowej również łączy się z tym obszarem, gdyż badania prowadzone nad optymalnym składem folii określają zapotrzebowanie na składniki, z których jest ona zbudowana. Struktura udziału poszczególnych składników, z których powinna się składać folia, przy zachowaniu odpowiednich właściwości pozwoli, w dalszej kolejności, optymalizować koszty produkcji tej folii:

- Pacana A., Pacana J., Bednárová L., Liberko I., Lew G., *Wpływ niektórych parametrów procesu produkcji folii opakowaniowej na jej odporność na przebicie*, *Przemysł Chemiczny, Sigma-Not*, maj 2015, nr 5, s. 764-766 (ISSN 0033-2496).

Mój udział w tej publikacji dotyczył dobrania właściwego planu statycznego do przeprowadzenia doświadczeń, mającego wpływ na różnicowanie kształtowania struktury udziału poszczególnych składowych materiałów, z których była produkowana folia. Uczestniczyłem w przeprowadzonych doświadczeniach oraz opracowałem część obliczeń i wyników.

Jakość i zastosowanie sprawozdawczości finansowej w zarządzaniu

Kolejnym obszarem moich zainteresowań naukowych jest ocena jakości i możliwości zastosowania sprawozdawczości finansowej w zarządzaniu. Mój dorobek publikacyjny związany z tym obszarem obejmuje 18 opracowań, w tym: 7 samodzielnych artykułów naukowych i 1 współautorski oraz 8 samodzielnych rozdziałów w monografiach naukowych i 2 współautorskie, z czego 6 publikacji wydano w języku angielskim.

Mimo że ten obszar naukowy jest związany przede wszystkim z rachunkowością finansową, to głównym powodem badań naukowych dotyczących tego obszaru była konstatacja, że rachunkowość finansowa, która jest obligatoryjnie prowadzona⁸ w przedsiębiorstwach, stanowi niezwykle efektywne źródło informacji, również zarządczych, które można w sposób skuteczny i elastyczny dostosowywać do wewnętrznych potrzeb informacyjnych. Sprawozdawczość finansową będącą systemem informacyjnym w takich przedsiębiorstwach, należy w celu optymalizacji kosztów wykorzystywać, po uprzednim dostosowaniu, także do zasilania informacyjnego rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Jednak, aby sprawozdania finansowe miały istotne walory zarządcze, muszą być sporządzane zgodnie z zasadami. Kontrola jakości sprawozdań finansowych odbywa się w procesie badania sprawozdań finansowych przeprowadzanych przez biegłych rewidentów. W celu zachowania bezstronności badania sprawozdań finansowych biegły rewident musi być niezależny w swoich opiniach w stosunku do podmiotu, którego sprawozdanie finansowe bada. Zasady zachowania niezależności biegłych rewidentów przedstawiłem i poddałem krytyce w opracowaniu:

- Lew G., *Zachowanie niezależności przez biegłych rewidentów w warunkach rosnącej konkurencyjności rynku audytorskiego*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, nr 1/2, tom II, Sopot 2011, s. 315-321 (ISSN 1732-1565).

W opracowaniu tym wskazałem wiele niedoskonałości ówczesnego systemu zapewniania niezależności biegłych rewidentów oraz przedstawiłem propozycje likwidacji niektórych z nich⁹.

Biegły rewident, prowadząc swoje czynności, jest narażony jak każdy człowiek na popełnianie błędów związanych z badaniem sprawozdań finansowych. Badaniu sprawozdań finansowych towarzyszy zatem ryzyko, które może w sposób istotny ograniczyć wiarygodność przeprowadzenia samego badania, jak również sprawozdania finansowego, które było poddawane badaniu. Z tym ryzykiem wiąże się możliwość obniżenia jakości informacji przekazywanych przez rachunkowość finansową, także do celów zarządczych.

⁸ W tych przedsiębiorstwach, które spełniają warunki zawarte w art. 2 ustawy o rachunkowości (Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.).

⁹ Obecne zmiany, które zostają wprowadzone przez uchwałę Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (będzie obowiązywać od 11 lutego 2016 r.), uwzględniają również niektóre postulaty zawarte w tym opracowaniu.

Z tego powodu w swoich rozważaniach naukowych podjąłem temat związany z ograniczaniem ryzyka badania sprawozdań finansowych:

- Lew G., *Detection risk in financial statement audit*, w: Quantitative Methods in Accounting and Finance, Ukrainian State University of Finance and International Trade, Kiev 2011, s. 45-50 (ISBN 978-617-696-018-8).
- Lew G., *An application of statistical methods in financial statements auditing*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 263, Wrocław 2012, s. 80-90 (ISSN 1899-3192).
- Lew G., *Ograniczanie ryzyka badania sprawozdań finansowych*, Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, nr 14, Kraków 2010, s. 361-368 (ISSN 1899-6205).
- Lew G., *Znaczenie ryzyka przy badaniu sprawozdań finansowych*, w: Sprawozdawczość i rewizja finansowa wobec kryzysu ekonomicznego, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2009, s. 237-242 (ISBN 078-83-907437-4-5).

W wymienionych opracowaniach przedstawiłem klasyfikację ryzyka związanego z badaniem sprawozdań finansowych oraz poddałem analizie metody jego ograniczania. Ograniczenie ryzyka badania sprawozdań finansowych przeanalizowanymi metodami sprzyja poprawie jakości informacji przekazywanych przez sprawozdawczość finansową, co powoduje również zmniejszenie prawdopodobieństwa podjęcia niewłaściwych decyzji zarządczych, szczególnie dotyczących zarządzania kosztami w przedsiębiorstwach.

Aby potwierdzić wiarygodność sporządzonego sprawozdania finansowego, biegły rewident musi przeprowadzać procedury badawcze według ustalonych zasad. W swoich opracowaniach zwracałem szczególną uwagę na procedury dotyczące kluczowych, ze względu na wartość lub złożoność wyceny, składników aktywów w przedsiębiorstwach:

- Lew G., Rzym M., *Badanie rzetelności i wiarygodności sprawozdań finansowych – wybrane problemy*, Zeszyty Naukowe Politechniki Rzeszowskiej, nr 272, Zarządzanie i Marketing, z. 17 (4/2010), Rzeszów 2010, s. 164-170 (ISSN 1234-3706).
- Lew G., *Auditors role in examining reliability and credibility of manufacturing cost valuation*, Zeszyty Naukowe Politechniki Rzeszowskiej, nr 285, Zarządzanie i Marketing z. 19 (1/2012), Rzeszów 2012, s. 39-45 (ISSN 1234-3706).

Tego obszaru dotyczyły również opracowania, których celem było usystematyzowanie pojęć i zasad towarzyszących sprawozdaniom finansowym i ich badaniu:

- Lew G., *Znaczenie badania sprawozdania finansowego dla przedsiębiorstw*, w: Współczesne problemy rachunkowości i finansów, Oficyna Wydawnicza Politechniki Rzeszowskiej, Rzeszów 2012, s. 69-78 (ISBN 978-83-7199-755-6).
- Lew G., *The role of the financial statement to ensure its quality*, Melitopol Classic Private University, Melitopol 2010 (Ukraina), s. 142-144 (ISBN 978-966-2489-04-0).
- Lew G., *Jednostkowe sprawozdanie finansowe jednostek gospodarczych z wyłączeniem jednostek mikro*, w: Rachunkowość instrumentem zarządzania jednostek gospodarczych i instytucji, Oficyna Wydawnicza Politechniki Rzeszowskiej, Rzeszów 2015, s. 224-237 (ISBN 978-83-7934-046-0).

Nad przestrzeganiem zasad wykonywania zawodu biegłego rewidenta sprawuje nadzór wiele organów i instytucji. Nadzór ten ma na celu poprawę jakości pracy biegłych rewidentów oraz zapewnienie o tej jakości odbiorców informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych. W opracowaniu, które zostało wydane w Chicago (USA):

- Lew G., *Institutional Supervision on Auditing*, in: Institutional and Functional Aspects of National Security Protection, Rambler Press, Chicago 2014, s. 133-150, (ISBN 978-0-9906792-0-2),

usystematyzowałem i przedstawiłem system nadzoru instytucjonalnego, jaki jest sprawowany nad procesami rewizji finansowej w Polsce.

W ostatnich latach, dzięki odbywaniu aplikacji biegłego rewidenta, opierając się na własnych doświadczeniach praktycznych, w sposób naukowy, a zarazem krytyczny zacząłem analizować informacje prezentowane w sprawozdaniach finansowych oraz raporcie i opinii z badania sprawozdań finansowych. Swoje rozważania naukowe na ten temat opublikowałem w pracy:

- Lew G., *Walory informacyjne sprawozdania finansowego jednostek mikro*, Humanities and Social Sciences, Quarterly, vol. XIX, Research Journal 21 (October-December – 4/2014), Publishing House of Rzeszow University of Technology, Rzeszów 2014, s. 99-108 (ISSN 2300-5327).

W opracowaniu tym wskazałem na niepotrzebne, moim zdaniem, wprowadzanie pojęcia jednostek mikro do zasad rachunkowości. Według mnie uproszczenia występujące w sprawozdaniach tych jednostek nie stanowią istotnego ograniczenia nakładu pracy w przedsiębiorstwach, a utrata informacji, które można wykorzystać, także w celach zarządczych, jest istotna.

W mojej opinii również obecny raport z badania sprawozdania finansowego sporządzany przez biegłych rewidentów w niewystarczający sposób wskazuje na uchybienia w działaniach służb finansowo-księgowych w przedsiębiorstwach, przez co ogranicza możliwości doskonalenia systemu rachunkowości finansowej w przedsiębiorstwach, których sprawozdanie finansowe jest poddawane badaniu. W konsekwencji może to wpływać na podejmowanie przez zarządzających niewłaściwych decyzji. W związku z tym, w opracowaniu:

- Lew G., *Propozycja rozszerzenia zakresu opinii i raportu z badania sprawozdania finansowego*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 388, Wrocław 2015, s. 289-297 (ISSN 1899-3192)

przedstawiłem autorską propozycję rozszerzenia zakresu raportu z badania sprawozdania finansowego, tak aby w istotny sposób zwiększał on wartość dodaną dla właścicieli przedsiębiorstw, których sprawozdanie finansowe było poddane badaniu.

W swoich badaniach podejmowałem również problemy związane z wpływem informatyzacji rachunkowości na rozwój społeczeństwa informacyjnego. Streszczenie moich tez, które prezentowałem na międzynarodowej konferencji w Melitopolu, zostało opublikowane w pracy:

- Lew G., *Influence of accounting informatization on development of information society*, Melitopol Classic Private University, Melitopol 2009 (Ukraina), s. 45-47 (УДК 330.1+338.2+316.4).

Wiele zmian, które mogą zostać wprowadzone w rachunkowości finansowej, musi przybrać formę ustawową. Regulacje wewnętrzne w poszczególnych przedsiębiorstwach są jednak możliwe, dlatego ich naukowe rozważanie jest, moim zdaniem, jak najbardziej

potrzebne. Dzięki pracy koncepcyjnej naukowców poszczególne przedsiębiorstwa mają możliwość poprawienia swoich, szeroko rozumianych, systemów zarządzania. Istnieje także szansa wprowadzenia, z czasem, tych różnych propozycji do regulacji prawnych.

Pozostała działalność naukowa

Jako uzupełnienie mojej działalności naukowej opublikowałem wiele opracowań o charakterze naukowo-dydaktycznym. Część z nich była związana z moimi zainteresowaniami dotyczącymi zastosowań nowoczesnych metod nauczania:

- Lew G., *Distance learning jako aktywizująca metoda nauczania w szkołach wyższych*, w: Dylematy jakości kształcenia w uczelniach wyższych, Politechnika Rzeszowska, Rzeszów 2008, s. 307-312 (ISBN 978-83-61441-00-7).
- Lew G., *Znaczenie wykorzystania distance learning dla podniesienia jakości kształcenia w szkołach wyższych*, w: Dydaktyka w naukach ekonomicznych, Akademia Rolnicza w Szczecinie, Szczecin 2008, s. 100-105 (ISBN 83-88057-80-4).
- Lew G., *Distance learning alternatywą czy uzupełnieniem tradycyjnych metod nauczania?*, w: Dydaktyka w naukach ekonomicznych, Akademia Rolnicza w Szczecinie, Szczecin 2007, s. 97-102 (ISBN 83-88057-75-8).
- Lew G., *Wykorzystanie distance learning do podniesienia jakości kształcenia w obszarze rachunkowości*, w: Standardy edukacyjne rachunkowości – praktyka i stan badań, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocław nr 1079, Wrocław 2005, s. 102-108 (ISSN 0324-8445).

W wymienionych opracowaniach tych oprócz analizowania zasad i możliwości kształcenia na odległość wyrażałem raczej negatywną opinię co do możliwości wykorzystania podanych metod do kształcenia w rachunkowości. Wskazałem tę formę kształcenia raczej jako atrakcyjne uzupełnienie dla tradycyjnych metod nauczania w konwencji mistrz-uczeń.

Druga część publikacji tego rodzaju była związana z moim uczestnictwem w działaniach związanych z organizacją i funkcjonowaniem Ogólnopolskiego Konkursu z Zakresu Rachunkowości (w latach 2005-20010 byłem członkiem komitetu naukowego oraz organizacyjnego, a od 2011 roku jednym z głównych organizatorów odpowiedzialnych zarówno za stronę organizacyjną, jak i merytoryczną):

- Lew G., Szydełko A., Micał M., Makutra-Turek B., *Dydaktyczne efekty ogólnopolskiego konkursu z zakresu rachunkowości*, w: Dylematy jakości kształcenia w uczelniach wyższych, Politechnika Rzeszowska, Rzeszów 2008, s. 385-390 (ISBN 978-83-61441-00-7).
- Szydełko A., Lew G., Micał M., Mikutra-Turek B., *Zakres tematyczny i efekty dydaktyczne ogólnopolskiego konkursu z zakresu rachunkowości*, w: Dydaktyka w naukach ekonomicznych, Akademia Rolnicza w Szczecinie, Szczecin 2008, s. 191-196 (ISBN 83-88057-80-4).
- Lew G., Szydełko A., Micał M., Makutra-Turek B., *Wpływ ogólnopolskiego konkursu z zakresu rachunkowości na poprawę jakości jej nauczania*, w: Dydaktyka w naukach ekonomicznych, Akademia Rolnicza w Szczecinie, Szczecin 2007, s. 103-107 (ISBN 83-88057-75-8).

Mój udział w Ogólnopolskim Konkursie z Zakresu Rachunkowości wiąże się także z popularyzacją nauki o rachunkowości oraz rachunku kosztów. Taki charakter ma również publikacja:

- Lew G., *Potrzeby informacyjne controllingu w obszarze sprzedaży przedsiębiorstwa handlowego*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, 2006, nr 4, Infor, Warszawa 2006, s. 23-27 (ISSN 1428-8117).

Uzupełnieniem moich osiągnięć naukowych jest redakcja naukowa 5 oraz współredakcja naukowa 6 monografii naukowych. W części monografii autorami rozdziałów byli tylko pracownicy naukowo-dydaktyczni wielu uczelni oraz praktycy. W pozostałej części, obok pracowników naukowo-dydaktycznych autorami niektórych rozdziałów byli wyróżniający się studenci lub absolwenci. Studenci pod moją opieką naukową (którą pełnię m.in. nad Kołem Naukowym Rachunkowości *Assets*) prowadzą badania w obszarze rachunkowości finansowej i zarządczej, a wyniki swoich rozważań naukowych mogą publikować w recenzowanych monografiach. Ta część mojej działalności naukowej przyczynia się również do możliwości prowadzenia przez Wydział Zarządzania PRz kierunków studiów: *zarządzanie* oraz *finanse i rachunkowość* na profilu ogólnoakademickim.

5. PODSUMOWANIE

W autoreferacie przedstawiłem obszary mojej aktywności naukowo-badawczej wraz ze wskazaniem najważniejszych osiągnięć. Główna część autoreferatu koncentruje się na moich publikacjach i osiągnięciach z okresu po uzyskaniu stopnia doktora nauk ekonomicznych. W tym okresie powstała główna część moich publikacji naukowych, tj. 84 spośród 100. Moje badania dotyczyły i dotyczą przede wszystkim zarządzania kosztami w przedsiębiorstwach, ze szczególnym uwzględnieniem rozwiązań dedykowanych przedsiębiorstwom handlowym.

Efekty moich zainteresowań naukowych oraz doświadczenia zdobyte podczas realizacji projektów badawczo-wdrożeniowych wykorzystuję w działalności dydaktycznej, prowadząc dla studentów kierunku *finanse i rachunkowość* wykład kierunkowy: *Controlling finansowy* (45 godzin). Obszar badań związany ze sprawozdawczością finansową oraz umiejętności zdobyte podczas wykonywania czynności aplikanta biegłego rewidenta pozwalają mi prowadzić zajęcia ze studentami z przedmiotów: *Rachunkowość przedsiębiorstw* (75 godzin), *Rachunkowość finansowa* (60 godzin), *Badanie sprawozdań finansowych* (45 godzin). Prowadzę również przedmioty, w ramach których wykorzystuję komercyjne oprogramowanie finansowo-księgowe: *Informatyczne programy finansowe* (45 godzin).

W ramach działalności dydaktycznej byłem także współautorem zbioru zadań (Chłodnicka H., Lew A., Lew G., Turowska W., *Rachunkowość. Zbiór zadań*, Marina, Wrocław 2012, 116 stron), oraz recenzowałem inny zbiór zadań (Kotapski R., Kowalak R., Szczerbiński A., Poszwa M., *Rachunkowość zarządcza. Zbiór zadań*, Marina, Wrocław 2009, 320 stron).

W działalności szkoleniowej prowadzonej poza uczelnią również prezentuję efekty moich badań i dociekań naukowych w formie koncepcji rachunków kosztów możliwych do wdrożenia w praktyce gospodarczej. Miałem możliwość prowadzenia szkoleń, dotyczących przede wszystkim controllingu, rachunku kosztów, zarządzania finansami, m.in. dla

przedsiębiorstw: PZL Mielec S.A., BAĆ-POL S.A., Zelmer S.A., Laps Sp. z o.o., PoliMarky Sp. z o.o., Tarczyński S.A., PGE Górnictwo i Energetyka Konwencjonalna S.A. Oddział Kopalnia Węgla Brunatnego Turów, Inwemer Sp. z o.o., Grupa Hoteli WAM Sp. z o.o., Rafineria Nafty Jedlicze S.A.

W ramach współpracy międzynarodowej odbyłem 2 staże naukowe na uczelniach zagranicznych (Moskwa, Dniepropietrowsk) oraz uczestniczyłem w wizycie studyjnej w *McGill University* w Montrealu. W ramach pełnionych obowiązków prodziekana ds. kształcenia nawiązywałem współpracę z uczelniami w Szwecji (*Stockholms Universitet*), Niemczech (*Humboldt-Universität zu Berlin*), Czechach (*Univerzita Karlova v Praze*), Słowacji (*Prešovská univerzita v Prešove*).

W okresie po uzyskaniu stopnia doktora nauk ekonomicznych byłem 11 razy członkiem komitetów naukowych konferencji (w tym 5 razy w ramach konferencji naukowych organizowanych przez Koło Naukowe Rachunkowości *Assets*) oraz 9 razy członkiem komitetu organizacyjnego konferencji naukowych.

W tym czasie wykonałem również 39 recenzji artykułów naukowych (37) i artykułów popularno-naukowych (2).

