

**Załącznik 3**

do Wniosku o przeprowadzenie postępowania habilitacyjnego w dziedzinie nauk  
ekonomicznych w dyscyplinie nauki o zarządzaniu

**Autoreferat  
przedstawiający opis dorobku  
i osiągnięć naukowych habilitanta**

**Justyna Dobroszek**

Wydział Zarządzania  
Uniwersytet Łódzki

Łódź, kwiecień 2019 r.

*J. Dobroszek.*

## Układ treści

<b>1. Informacje o wykształceniu i zatrudnieniu.....</b>	<b>1</b>
1.1. Wykształcenie.....	1
1.2. Zatrudnienie i inne doświadczenia zawodowe .....	1
<b>2. Wskazanie osiągnięcia wynikającego z art. 16 ust. 2 Ustawy z dnia 14 marca 2013 r., o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2018 r. poz. 1789) i jego omówienie .....</b>	<b>2</b>
2.1. Informacje wstępne na temat cyklu publikacji .....	2
2.2. Uzasadnienie wyboru tematu cyklu publikacji.....	3
2.3. Problem badawczy, cele badawcze, teza cyklu publikacji .....	5
2.4. Podmiot badawczy .....	7
2.5. Metodologia badań i metody badawcze.....	8
2.6. Hipotezy badawcze i pytania badawcze.....	10
2.7. Charakterystyka elementów składowych cyklu publikacji wraz z weryfikacją hipotez, odpowiedzią na pytania badawcze oraz wnioskowaniem .....	11
2.8. Podsumowanie cyklu publikacji i wkład w rozwój nauki o zarządzaniu .....	18
2.9. Literatura .....	23
<b>3. Prezentacja pozostałych publikacji naukowych po uzyskaniu stopnia doktora .....</b>	<b>24</b>
<b>4. Pozostałe osiągnięcia naukowo-badawcze .....</b>	<b>27</b>
4.1. Liczbowa charakterystyka publikacji i cytowania .....	27
4.2. Międzynarodowa współpraca naukowo-badawcza .....	29
4.3. Projekty naukowe o zasięgu krajowym i międzynarodowym .....	30
4.4. Uczestnictwo w konferencjach, warsztatach i seminariach naukowych .....	31
4.5. Wykonanie recenzji dla czasopism naukowych i konferencji naukowych .....	32
4.6. Uczestnictwo w radach i innych gremiach naukowych.....	32
4.7. Opieka nad doktorantami .....	33
<b>5. Działalność dydaktyczna, ekspercka i organizacyjna .....</b>	<b>33</b>
5.1. Działalność dydaktyczna.....	33
5.2. Działalność ekspercka.....	35
5.3. Działalność organizacyjna.....	35

## 1. Informacje o wykształceniu i zatrudnieniu

### 1.1. Wykształcenie

W 2004 roku ukończyłam Liceum Ekonomiczne w Łasku i w tym samym roku rozpoczęłam jednolite studia magisterskie na kierunku zarządzanie i marketing (specjalność: rachunkowość i zarządzanie finansami) na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego. W 2008 roku otrzymałam List Gratulacyjny od Rektora Uniwersytetu Łódzkiego – prof. zw. dr hab. Włodzimierza Nykiela za wyróżniające się wyniki w nauce. W 2009 roku obroniłam pracę magisterską, pt. *Analiza rentowności produktów w systemie controllingu na przykładzie przedsiębiorstwa BMA AG* napisaną pod kierunkiem dr hab. Anny Szychty, prof. UŁ i uzyskałam na dyplomie ocenę bardzo dobrą. Praca ta została wyróżniona przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.

W 2009 roku rozpoczęłam stacjonarne studia doktoranckie na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, które ukończyłam w 2014 roku, broniąc rozprawę doktorską z zakresu pomiaru kosztów i wyników w przedsiębiorstwach usług logistycznych, napisaną pod kierunkiem naukowy dr hab. Anny Szychty, prof. UŁ. Recenzentami pracy byli: dr. hab. Andrzej Kardasz, prof. UE (Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu) oraz dr hab. Tomasz Wnuk-Peł, prof. UŁ (Uniwersytet Łódzki). Uzyskałam stopień doktora nauk ekonomicznych w dyscyplinie finanse. Praca doktorska została wyróżniona przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce oraz przez Rektora Uniwersytetu Łódzkiego.

Podczas studiów magisterskich oraz doktoranckich szczególną uwagę zwracałam na zdobywanie doświadczenia w nauce i dydaktyce także za granicą. W 2006 roku otrzymałam stypendium Socrates Erasmus i wyjechałam do renomowanej uczelni w Niemczech – Georg August University w Göttingen na studia Business Administration. Uczęszczałam tam na zajęcia z rachunkowości zarządczej i analizy finansowej, uzyskując na egzaminach bardzo dobre wyniki. W 2012 roku, będąc na studiach doktoranckich, zostałam zakwalifikowana do stypendium Baden – Württemberg i wyjechałam na sześciomiesięczny pobyt naukowo-badawczy do Baden-Württemberg Cooperative State University w Karlsruhe.

Ponadto rozwijałam systematycznie umiejętności językowe, szczególnie w zakresie języka niemieckiego, które zaowocowały uzyskaniem następujących certyfikatów: Zertifikat Deutsch (A2), Zentrale Mittelstufe Prüfung (B2), Wirtschaftssprache Deutsch ÖSD (C1) oraz TestDAF (C2) – uprawniający do studiowania na niemieckich uczelniach.

### 1.2. Zatrudnienie i inne doświadczenia zawodowe

Po ukończeniu studiów magisterskich (2009 r.) pracowałam w dziale wsparcia IT dla klienta międzynarodowego, w tym klienta niemieckiego w Fujitsu Technology Solutions. W 2010 roku rozpoczęłam pracę jako asystent w Katedrze Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, a po uzyskaniu stopnia doktora awansowałam na stanowisko adiunkta, na którym pracuję do dziś. Uniwersytet Łódzki jest moim podstawowym miejscem pracy. Należę do minimum kadrowego studiów I stopnia na kierunku rachunkowość na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego. Okresowo pracuję również jako asystent biegłego rewidenta w spółce Audyt FM.

J. Dobroszek

Doświadczenie zawodowe gromadziłam już w trakcie studiów magisterskich i doktoranckich. Odbýłam praktyki zawodowe w firmie logistycznej C. H. Hartwig Gdynia Sp. z o.o. (dział spedycji) oraz biurze rachunkowym KBR Consilia Audit Polania (księgowość). W 2007 i 2008 roku wyjechałam do Niemiec, gdzie odbywałam staż w dziale controllingu w firmie BMA AG. Jego efektem było przygotowanie części empirycznej pracy magisterskiej, którą przetłumaczyłam na język niemiecki. W 2012 roku, będąc na studiach doktoranckich, otrzymałam stypendium Erasmus Internship i odbyłam staż w Niemczech w dziale controllingu firmy logistycznej – Simon Hegele Logistics & Service, gdzie materiał zebrany z wywiadów i obserwacji posłużył mi do przygotowania opisu studiów przypadków w ramach pracy doktorskiej.

W latach 2011 – 2017 pracowałam jako asystent redaktora naczelnego, a od 2018 roku pełnię funkcję redaktora operacyjnego w zespole redakcyjnym czasopisma naukowego „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”.

## **2. Wskazanie osiągnięcia wynikającego z art. 16 ust. 2 Ustawy z dnia 14 marca 2013 r., o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2018 r. poz. 1789) i jego omówienie**

### **2.1. Informacje wstępne na temat cyklu publikacji**

Za osiągnięcie naukowe, zgodnie z art. 16, ust. 2 Ustawy z dnia 14 marca 2013 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2018 r. poz. 1789) uważam cykl publikacji zatytułowany: **Współczesny wymiar systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach usługowych: uwarunkowania – narzędzia pomiaru – raportowanie.**

Cykl publikacji obejmuje siedem (w tym trzy we współautorstwie) opracowań naukowych z zakresu problematyki wdrożenia systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach usługowych, eksponując w szczególności podmioty gospodarcze z branży logistycznej.

Należy podkreślić, że opracowania we współautorstwie były rezultatem dyskusji naukowej, aczkolwiek dominujący wkład w koncepcję i ich powstanie leży po stronie habilitanta. Szczegółowy opis udziału współautorów w wyżej wymienionych publikacjach znajduje się w oświadczeniach (załącznik 6), a udział habilitanta, w wykazie opublikowanych prac naukowych, realizowanych projektów badawczych, wygłoszonych referatów oraz innych osiągnięć dydaktycznych, popularyzatorskich i w zakresie współpracy z otoczeniem (załącznik 5).

W tabeli 1. zaprezentowano listę opracowań naukowych w porządku chronologicznym (od najnowszych do najstarszych) wchodzących w skład wyżej przywołanego cyklu. Przygotowane zestawienie zawiera informacje o rodzaju publikacji i cytowaniach.

Tabela 1. Publikacje w ramach cyklu i ich cytowania

Numer publikacji	Publikacja	Rodzaj publikacji	Liczba	
			punktów	cytowań
nr 1	Dobroszek J. [80%], Mourao P. R. [10%], Grzesiak L. [10%], 2019, <i>Identification of the similarities and differences of logistics controller, manager and specialist. A study based on a content analysis</i> , „International Journal of Logistics Management”, 30 (1), ISSN: 0957-4093, s. 261 – 283.	artykuł naukowy	Część A wykazu 15 pkt. IF: 1.776	3
nr 2	Dobroszek J. [48%], Biernacki M. [30%], Macuda M. [22%], 2018, <i>Rachunkowość zarządcza w sektorze usług</i> , Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa, ISBN: 978-83-633391-59-1, ss. 163.	monografia współautorska	25 pkt.	brak
nr 3	Dobroszek J., 2018, <i>The measurement of costs and results in supply chain management: the case of Poland</i> , „Financial Sciences”, 23 (3), ISSN: 2080-5993, s. 34-45.	artykuł naukowy	Część B wykazu 14 pkt.	brak
nr 4	Dobroszek J., 2016, <i>Koszty i wyniki w systemie controllingu w przedsiębiorstwach usług logistycznych</i> , Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, ISBN: 978-8-3808-8554-7, ss. 230 - (z wyszczególnieniem stron dla cyklu publikacji: 129 – 216).	monografia	25 pkt.	7
nr 5	Dobroszek J., 2016, <i>Rachunkowość zarządcza w zarządzaniu łańcuchem dostaw w świetle wyników badań literaturowych i ankietowych</i> , „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 89 (145), ISSN: 1641-4381, s. 29 – 54.	artykuł naukowy	Część B wykazu 15 pkt.	6
nr 6	Dobroszek J., 2015, <i>Analysis of factors affecting the implementation of controlling in logistics enterprises and the resulting effects – case of Poland</i> , „Procedia - Social and Behavioural Sciences”, 213, ISSN: 1877-0428, s. 248 – 253.	artykuł naukowy	Część B wykazu 10 pkt.	6
nr 7	Dobroszek J. [50%], Szychta A. [50%], 2015, <i>Indicators as an instrument of measurement in management accounting in logistics enterprises in Poland</i> , „Management and Business Administration. Central Europe”, 23 (4), ISSN: 2450-781, s. 11 – 33.	artykuł naukowy	Część B wykazu 13 pkt.	5

Wskazana punktacja wyszczególnionych w tabeli 1. publikacji naukowych odnosi się do „Wykazu czasopism naukowych zawierających historię czasopisma z publikowanych wykazów za lata 2013–2016, którego podstawą prawną jest Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie przyznawania kategorii naukowej jednostkom naukowym i uczelniom, w których zgodnie z ich statutami nie wyodrębniono podstawowych jednostek organizacyjnych (Dz. U. 2016 poz. 2154).

Źródło: opracowanie własne (dotyczy wszystkich tabel).

## 2.2. Uzasadnienie wyboru tematu cyklu publikacji

Procesy globalizacyjne, rozwój technologii zmieniły istotnie wymiar zarządzania organizacjami, które zaczęły koncentrować się na działalności podstawowej (głównie produkcji), transferując inne funkcje biznesowe na zewnątrz. W efekcie *outsourcing* czy *offshoring* były – jednymi z wielu – kluczowymi przesłankami rozwoju sektora usług

J. Dobroszek

i wyłonienia się przedsiębiorstw usługowych w takich sferach jak logistyka czy marketing [Marcinkowska, 2015].

Rosnące zapotrzebowanie biznesu na usługi z zakresu logistyki i marketingu oraz społeczeństwa w obszarze turystyki, wywołane poprawą stopy życiowej, znalazły odzwierciedlenie we wzroście poziomu konkurencji w poszczególnych branżach sektora usług. Tendencja ta wymusza na przedsiębiorstwach usługowych poszukiwania takich rozwiązań systemowych, które pozwolą udoskonalić proces zarządzania ich działalnością, a w efekcie zapewnić im długookresowe funkcjonowanie na krajowym lub globalnym rynku. Taka sytuacja ma również miejsce w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność leczniczą, polegającą na udzielaniu świadczeń zdrowotnych, które w zdecydowanej większości są aktywne w sektorze publicznym. W związku z tym, obok wypełniania celów społecznych ważne jest także osiąganie celów ekonomicznych (np. redukcja kosztów, poprawa rentowności świadczeń zdrowotnych). Aby sprostać współczesnym wyzwaniom ekonomiczno - społecznym przedsiębiorstwa usługowe powinny dysponować odpowiednio skonstruowanym systemem pomiaru, dostarczającym informacji finansowych i niefinansowych na potrzeby realizacji funkcji zarządczej i podejmowania skutecznych decyzji. Rachunkowość zarządcza/controlling\* jest właśnie takim systemem pomiarowo-informacyjnym konsolidującym inne źródła informacji w organizacji (np. księgowość, logistykę, marketing, rynek) oraz tworzącym nowy wymiar danych, które są ukierunkowane na przyszłość.

System rachunkowości zarządczej sprawdził się w przedsiębiorstwach produkcyjnych, na przykład operujących w Stanach Zjednoczonych czy krajach Europy Zachodniej, zarówno dla sfery finansowej (np. poprawa rentowności, wyników finansowych), jak i niefinansowej (np. produktywności), a także z perspektywy krótkiego okresu zarządzania oraz w kontekście kreowania wartości dodanej w długim okresie (np. silna pozycja na rynku). W polskiej praktyce gospodarczej i nauce koncepcja ta zyskała na znaczeniu dopiero w latach 90. XX wieku, a jej intensyfikacja nastąpiła w XXI wieku [Szychta, 2008].

Wymiar systemu rachunkowości zarządczej ewoluował wraz ze zmianami w praktyce biznesowej, a jej punktem zwrotnym stała się koncepcja zarządzania poprzez działania, obejmująca wachlarz różnorodnych narzędzi pomiaru (np. rachunek kosztów działań, budżetowanie poprzez działania), oddziałujących zarówno na poziom wyniku finansowego, jak i wartości w różnych płaszczyznach organizacji [Johnson i Kaplan, 1987]. Efektem przemian w rachunkowości zarządczej był podział narzędzi i metod pomiaru na: (1) tradycyjne – wspierające bieżące, operacyjne zarządzanie przedsiębiorstwem i (2) nowoczesne – wspomagające strategiczne zarządzanie firmą [Ferrera, 1990].

Występuje szereg czynników, które decydują o wymiarze funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej, a jednym z nich jest charakter działalności biznesowej [Granlund i Lukka, 1998]. Przegląd zagranicznej i krajowej literatury przedmiotu ukazuje przewagę badań empirycznych na temat stanu wdrożenia systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach produkcyjnych aniżeli podmiotach świadczących usługi [Szychta, 2008]. Dla tych drugich opisuje się często zastosowanie pojedynczych narzędzi pomiaru kategorii finansowych (np. rachunek kosztów w szpitalach) od strony koncepcyjnej bądź

\* W Polsce jest przyjęte oficjalne stanowisko, podane przez Komisję Rachunkowości Zarządczej/Controllingu powołaną przez prof. dr hab. Irenę Sobańską (2004 – 2014) przy Stowarzyszeniu Księgowych w Polsce, że rachunkowość zarządcza i controlling to tożsame dziedziny.

praktycznej [np. Świdarska i in., 2013] lub przedstawia się pomiar dokonań (wskaźniki lub ich modelowe rozwiązania) w obszarze niefinansowym, który jest traktowany odrębnie, a nie jako element rachunkowości zarządczej [Twaróg, 2005]. Sporadycznie, w szczególności w krajowych opracowaniach naukowych, można spotkać się z holistycznym przeglądem wykorzystania narzędzi pomiaru systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach usługowych, z uwzględnieniem określonej branży, na przykład logistycznej.

Przegląd dotychczasowych publikacji z zakresu rachunkowości zarządczej prowadzi do następujących konkluzji: (1) badania na temat rachunkowości zarządczej w sektorze usług są na etapie początkowym ich rozwoju, (2) nie prezentuje się w znaczącym stopniu narzędzi pomiaru, w kontekście działalności usługowej, w podręcznikach akademickich, (3) występuje luka poznawcza na temat stanu wdrożenia narzędzi rachunkowości zarządczej w podmiotach usługowych dla całego sektora usług i poszczególnych jego branż oraz na temat specyfiki narzędzi pomiaru w tego typu działalnościach, (4) opisywane studia odnoszą się często do serwicyzacji w obszarze produkcji czy sprzedaży, a nie do sektora usług [Modell, 1996; Laine i in., 2012].

Wymienione kwestie, jak również coraz większe znaczenie sektora usług dla gospodarki, w tym polskiej, wymowna rola branży logistycznej oraz brak lub niedostatecznie wypracowane narzędzia pomiaru w tym zakresie w praktyce gospodarczej były podstawą do ukierunkowania moich zainteresowań badawczych na rachunkowość zarządczą w sektorze usług. To znalazło odzwierciedlenie w cyklu publikacji prezentowanym w tej części autoreferatu.

### 2.3. Problem badawczy, cele badawcze, teza cyklu publikacji

**Głównym problemem badawczym**, który jest punktem wyjścia dla omawianego cyklu publikacji, jest stan wdrożenia systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach usługowych operujących w wybranych branżach gospodarki. W celu pogłębienia tak sformułowanego problemu badawczego zostało postawione następujące pytanie:

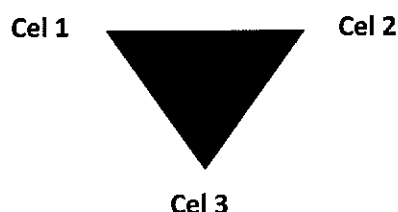
***W jaki sposób specyfika i zróżnicowanie przedsiębiorstw świadczących usługi determinują wymiar systemu rachunkowości zarządczej w kontekście podejść do pomiaru dokonań, w tym narzędzi pomiaru oraz zakresu generowanych przez ten system informacji?***

Problem badawczy stanowi w pewnym stopniu kontynuację zagadnień podnoszonych przeze mnie w pracach naukowych przed doktoratem i w doktoracie, odzwierciedla on jednak holistyczne podejście do implementacji systemu rachunkowości zarządczej w organizacjach usługowych w wybranych branżach gospodarki, w tym w branży logistycznej rozumianej wąsko i szeroko. W publikacjach składających się na opisywany cykl podejmuję szereg problemów szczegółowych wpisujących się w wymiar systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach usługowych, opisujących jego specyfikę w zakresie uwarunkowań wdrożenia, narzędzi pomiaru oraz informacji i ich prezentacji. Pozwalają one na osiągnięcie głównych i szczegółowych celów badawczych.

Dla publikacji wchodzących w skład osiągnięcia naukowego zostały sformułowane trzy główne cele i do nich szczegółowe cele badawcze. Cele te mają charakter poznawczy (**Cel 1**), metodyczny (**Cel 2**) oraz aplikacyjny (**Cel 3**). Cele poznawcze są nadrzędne i służą poznaniu systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach usługowych z perspektywy teoretycznej (np. rola i istota rachunkowości zarządczej w działalności usługowej). Cele

metodyczne odnoszą się z kolei do realizacji badań empirycznych i umożliwiają zweryfikowanie stanu faktycznego badanego zjawiska z perspektywy praktycznej (np. stan wdrożenia tradycyjnych narzędzi rachunkowości zarządczej dla potrzeb pomiaru dokonań), natomiast cele aplikacyjne obejmują opracowanie modelu konceptualnego i jego ewentualne zastosowanie w praktyce gospodarczej (np. założenia teoretyczne i struktura modelu systemu rachunkowości zarządczej w działalności logistycznej w wybranej płaszczyźnie, to jest w obszarze pomiaru dokonań, uwzględniającego pomiar kosztów i wyników oraz prezentację informacji) (rys. 1.).

**Rysunek 1.** Powiązania między celami badawczymi sformułowanymi dla omawianego cyklu publikacji



Źródło: opracowanie własne (dotyczy wszystkich rysunków).

Zestawienie celów badawczych i ich klasyfikację zawarto w tabeli 2.

**Tabela 2.** Zestawienie celów badawczych dla cyklu publikacji prezentowanych w tej części autoreferatu

Klasyfikacja celów	Cele główne	Cele szczegółowe
Cele poznawcze	<b>Cel 1</b> Poznanie specyfiki systemu rachunkowości zarządczej (uwarunkowania wdrożenia, narzędzia pomiaru, sposoby prezentacji informacji) wdrożonego w przedsiębiorstwach usługowych działających w wybranych branżach.	<b>1.1.</b> Identyfikacja odrębności działalności przedsiębiorstw usługowych warunkującej wymiar systemu rachunkowości zarządczej. <b>1.2.</b> Objaśnienie funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach usługowych dla wybranych branż w ujęciu koncepcyjnym. <b>1.3.</b> Przedstawienie zakresu określonych narzędzi systemu rachunkowości zarządczej stosowanych w przedsiębiorstwach usługowych dla wybranych branż w wymiarze teoretycznym.
Cele metodyczne	<b>Cel 2</b> Ocena funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej (uwarunkowania wdrożenia, narzędzia pomiaru, sposoby prezentacji informacji) w przedsiębiorstwach usługowych z ukierunkowaniem na branżę logistyczną.	<b>2.1.</b> Identyfikacja czynników wpływających na wdrożenie systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach usługowych dla branży logistycznej oraz efektów płynących z jego zastosowania w praktyce biznesowej. <b>2.2.</b> Ocena wdrożenia narzędzi systemu rachunkowości zarządczej stosowanych w przedsiębiorstwach usługowych dla branży logistycznej.



Cele metodyczne (cd.)		<p><b>2.3.</b> Określenie sposobu prezentacji informacji systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach usługowych dla branży logistycznej.</p> <p><b>2.4.</b> Ustalenie profilu specjalisty odpowiedzialnego za realizację pomiaru w systemie rachunkowości zarządczej w kontekście przedsiębiorstw usługowych działających w branży logistycznej.</p>
Cele aplikacyjne	<p><b>Cel 3</b> Opracowanie struktury modelu zintegrowanego pomiaru dokonań w systemie rachunkowości zarządczej dla przedsiębiorstwa usługowego z ukierunkowaniem na branżę logistyczną.</p>	<p><b>3.1.</b> Identyfikacja powiązań systemu rachunkowości zarządczej ukierunkowanego na działalność logistyczną z innymi systemami informacyjnymi przedsiębiorstwa.</p> <p><b>3.2.</b> Wskazanie założeń do opracowania zintegrowanego modelu pomiaru dokonań dla przedsiębiorstwa usługowego działającego w branży logistycznej.</p> <p><b>3.3.</b> Wybór narzędzi do zintegrowanego modelu pomiaru dokonań (w tym kosztów i wyników) dla przedsiębiorstwa usługowego działającego w branży logistycznej.</p>

Realizacji celów cyklu publikacji odpowiada sformułowana na podstawie badań literaturowych teza. Brzmi ona następująco: ***Integralną częścią systemu informacyjnego przedsiębiorstw usługowych jest system rachunkowości zarządczej uwzględniający specyfikę określonej branży oraz potrzeby informacyjne menedżerów.***

#### 2.4. Podmiot badawczy

Problematyka cyklu publikacji dotycząca wdrożenia systemu rachunkowości zarządczej została ukierunkowana na przedsiębiorstwa działające w sektorze usług. Podmioty gospodarcze w wymienionym sektorze mogą świadczyć szeroki wachlarz usług, na przykład w podziale na: usługi tradycyjne (np. turystyczne), usługi zaawansowane (np. marketingowe, logistyczne, finansowe) i usługi ogólnospołeczne (np. opieka zdrowotna lub szkolnictwo – najczęściej realizowane przez instytucje publiczne) oraz w różnych branżach [Rogoziński, 2012]. Uwzględniając złożoność trzeciego sektora gospodarki analiza problemu badawczego została ograniczona do organizacji działających w wybranych branżach, to jest do przedsiębiorstw marketingowych, przedsiębiorstw turystycznych, podmiotów leczniczych, a w szczególności przedsiębiorstw logistycznych. Wyodrębnione organizacje reprezentują: po pierwsze sektor publiczny (np. podmioty lecznicze) i prywatny (np. przedsiębiorstwa świadczące usługi marketingowe, turystyczne czy logistyczne), po drugie świadczą usługi dla społeczeństwa (np. podmioty lecznicze, firmy turystyczne) oraz dla biznesu (np. firmy marketingowe lub logistyczne), po trzecie kreują poprzez swoją wielkość strukturę danej branży (np. małe i średnie przedsiębiorstwa dominują w turystyce i marketingu, duże jednostki występują w odniesieniu do opieki zdrowotnej, zaś większy stopień heterogeniczności w zakresie wielkości podmiotów charakteryzuje branżę logistyczną), po czwarte oddziałują one silnie na kształt gospodarki. W przypadku ostatniej kwestii, na przykład międzynarodowe instytucje (Światowa Organizacja Zdrowia) raportują, że inwestowanie w opiekę zdrowotną, pozytywnie wpływa na zdrowie poszczególnych ludzi, efektywność działalności leczniczej oraz wzrost gospodarczy kraju [Jaworzyńska, 2011]. Z kolei turystykę uznaje się za dynamicznie rozwijającą się dziedzinę gospodarki na świecie, także w Polsce, natomiast branża marketingowa określana jako „papierek wskaźnikowy”

J. Dobroszewski

odzwierciedla stan ekonomii i wpływa na jej prosperity, w szczególności poprzez nacisk na poszukiwanie innowacyjnych rozwiązań [Roman i Wielechowski, 2016; Dąbrowska, 2016]. Jednak to branża logistyczna kryje największy potencjał dla gospodarki. Nazywa się ją „barometrem gospodarki”, ponieważ wyznacza z jednej strony tendencje rozwoju dla pozostałych sektorów, a z drugiej strony zakłócenia w jej ramach mają określone skutki w innych obszarach biznesowych. Wynika to z faktu, że przedsiębiorstwo logistyczne stanowi spoiwo łączące interesy producentów i konsumentów. Według rankingu Banku Światowego z 2018 roku, Polska znajduje się na 28 miejscu na świecie według wskaźnika wydajności logistycznej (*Logistics Performance Index – LPI*) z wynikiem równym 3.52 [Global Rankings, 2018]. Dodatkowo, biorąc pod uwagę ekonomiczno - polityczne przemiany w Polsce w latach 90. XX wieku należy ocenić dynamikę rozwoju branży logistycznej na bardzo wysokim poziomie w stosunku do krajów rozwiniętych, których one nie dotknęły. Wskazana przesłanka była podstawą do przeprowadzenia szczegółowej analizy stanu wdrożenia systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach usługowych operujących w branży logistycznej. Określa się je terminem przedsiębiorstwa logistyczne lub przedsiębiorstwa świadczące usługi logistyczne.

Zakres aktywności realizowanej przez przedsiębiorstwo logistyczne można postrzegać w dwóch wymiarach. W wąskim znaczeniu rozpatruje się działalność samej firmy logistycznej, zaś w szerszej perspektywie analizuje się ją w kontekście stałej kooperacji z innymi partnerami biznesowymi, wyrażonej w formie sieci logistycznej, określanej także mianem łańcucha dostaw. Taka wzajemna współpraca ostatecznie znalazła odzwierciedlenie w koncepcji zarządzania łańcuchem dostaw (*Supply Chain Management – SCM*).

W literaturze przedmiotu można zidentyfikować różne objaśnienia zarządzania łańcuchem dostaw i jego rozumowanie [Göpfert, 2013]. Na potrzeby pogłębionego dyskursu w zakresie podjętej problematyki, koncepcję tę postrzega się jako wyższy stopień rozwoju logistyki, a więc działalności logistycznej [Weber i Wallenburg, 2010].

## 2.5. Metodologia badań i metody badawcze

Podstawą prezentacji problematyki opisywanej w cyklu publikacji jest teoria pozytywna, która pozwala odpowiedzieć na następujące pytania: „jak jest” oraz „dlaczego tak jest”?

Przeprowadzone badania empiryczne objaśniają stan faktyczny i przyszłe możliwe sposoby postępowania w zakresie wdrożenia systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach usługowych. Wnioskowanie w ramach zaadaptowanej teorii pozytywnej obejmuje zasadniczo podejście indukcyjne (przyczyna – skutek). Warto jednak zaznaczyć, że nie zawsze zgromadzone przez badacza konkluzje mogą być całkowicie zweryfikowane w praktyce gospodarczej, ponieważ są one zależne od wielu uwarunkowań, na które badacz bardzo często nie ma wpływu (np. niechęć przedsiębiorców do realizacji eksperymentów badawczych w ich podmiotach gospodarczych) [Szychta, 2015].

Rachunkowość zarządcza ma wielowątkowe powiązania z finansami, ekonomią i nauką o zarządzaniu, a relacje te występują obustronnie. W związku z tym powinno się analizować podejmowane problemy badawcze holistycznie, na przykład wdrożenie systemu rachunkowości zarządczej na potrzeby zarządzania logistycznego, ukazując przy tym związki przyczynowo - skutkowe pomiędzy wymienionymi obszarami odniesienia. Takie podejście odzwierciedla interdyscyplinarny charakter nauki.

Ważnym elementem rachunkowości zarządczej jest jej organizacja i związki z otoczeniem oraz percepcja i zachowania jednostki, które wpływają na kształt działalności gospodarczej, dlatego też rachunkowość jest nauką społeczną. Przyjmując taki charakter rachunkowości zarządczej, w cyklu publikacji zostało zaadaptowane podejście do badań naukowych obejmujące: ontologię, epistemologię, naturę człowieka i metodologię [Burrell i Morgan, 1979]. Ontologia wskazuje, że z jednej strony są normy i mechanizmy w rachunkowości zarządczej i organizacji, które kształtują system rachunkowości zarządczej w określony sposób, ale są też pracownicy, którzy w toku zadań oddziałują na stopień wykorzystania jej narzędzi i metod. Epistemologia zakłada z kolei, że istnieje zewnętrzna, ogólna wiedza na temat zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej, ale również indywidualna wiedza pracownika, wynikająca z jego własnego doświadczenia. Zarówno w ontologii, jak i w epistemologii wstępowanie dwóch płaszczyzn dla analizowanego problemu stawia badacza w roli tak zwanego krytycznego realisty. Kolejny element w analizowanym podejściu to natura ludzka, która determinuje, że specjalista ds. rachunkowości zarządczej/controller ma zdolność wyboru, które narzędzie pomiaru zastosuje, ale są uwarunkowania otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego (np. wielkość organizacji, ograniczone zasoby), które modyfikują taki wybór. W kontekście metodologii zakłada się realizację w pierwszej kolejności badań ilościowych, które dostarczają wiedzy na temat ogólnego stanu faktycznego zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach usługowych. Ich uzupełnieniem mogą być badania jakościowe, które pozwalają zrozumieć decyzje i zachowania jednostek.

Podstawą powstania wybranych publikacji, wchodzących w skład omawianego cyklu, były zrealizowane badania o charakterze ilościowym (badania ankietowe), które zostały wzbogacone o materiał uzyskany z badań jakościowych. Te drugie polegały na przeprowadzeniu luźnych wywiadów ze specjalistami ds. rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie logistycznym oraz obserwacji ich bieżącej pracy i dokumentacji. Uzyskane dane z badania jakościowego umożliwiły weryfikację i ocenę stanu faktycznego podjętej problematyki oraz wysunięcie określonych wniosków w jej zakresie.

W opracowaniach naukowych składających się na ten cykl zastosowano, jako podstawę teoretyczną, głównie teorię uwarunkowań sytuacyjnych, która jest jedną z najczęściej wykorzystywanych w międzynarodowych badaniach z zakresu rachunkowości zarządczej [Nita, 2013; Sobańska i Kabalski, 2012]. W celu uzyskania szerszej perspektywy dla interpretacji stanu wdrożenia systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach usługowych z branży logistycznej w Polsce użyto teorii instytucjonalnej [Granlund i Lukka, 1998].

W ramach publikacji wyszczególnionych w niniejszym cyklu przeprowadzono m.in.: (1) analizę krytyczną piśmiennictwa o zasięgu światowym i krajowym na temat logistyki, zarządzania łańcuchem dostaw, przedsiębiorstw logistycznych, przedsiębiorstw świadczących usług turystyczne, marketingowe oraz opieki zdrowotnej, rachunkowości zarządczej/controllersingu, w tym jej ukierunkowania na działalność usługową, (2) analizę wyników badań wtórnych, własnych studiów empirycznych prowadzonych przy użyciu wybranych metod statystycznych (analiza regresji, statystyka opisowa), (3) wnioskowanie ukazujące związki przyczynowo - skutkowe między badanymi zagadnieniami.

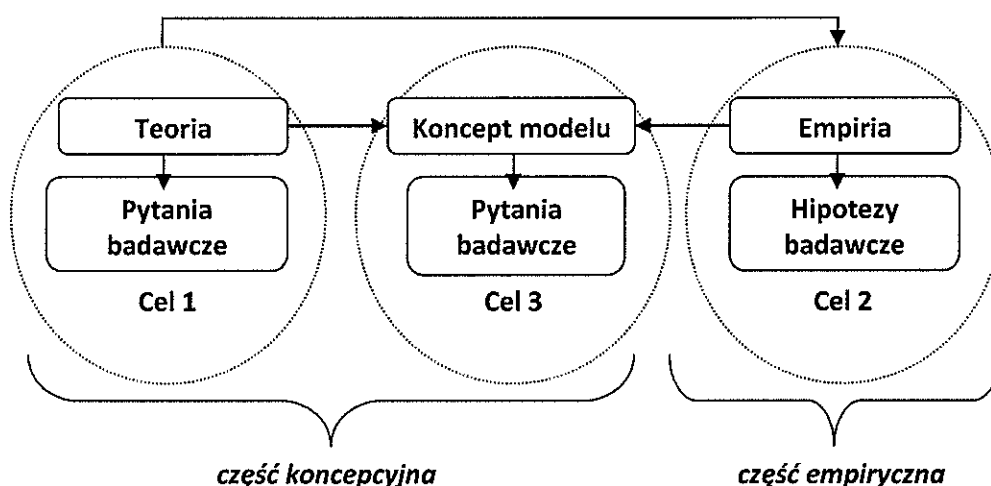
## 2.6. Hipotezy badawcze i pytania badawcze

Opisywany cykl publikacji służy osiągnięciu wyznaczonych celów badawczych poprzez weryfikację szeregu hipotez oraz uzyskanie odpowiedzi na sformułowane szczegółowe pytania badawcze.

W odniesieniu do analizy literatury przedmiotu oraz opracowania założeń i struktury modelu konceptualnego zintegrowanego pomiaru dokonań (w tym kosztów i wyników) w systemie rachunkowości zarządczej zostały sformułowane pytania badawcze, które wypełniają pierwszy i trzeci główny cel oraz związane z nimi cele szczegółowe dla analizowanego cyklu publikacji. W kontekście przeprowadzonych własnych badań empirycznych zostały sformułowane hipotezy badawcze, które składają się na wypełnienie drugiego głównego celu badawczego oraz związanych z nim celów szczegółowych, sformułowanych dla omawianego cyklu publikacji.

Zależności pomiędzy celami, pytaniami i hipotezami badawczymi, które wpłynęły na kierunek wywodu w cyklu zaprezentowano na rysunku 2.

**Rysunek 2.** Cele, pytania i hipotezy badawcze – relacje



W tabeli 3. zaprezentowano pytania i hipotezy badawcze w powiązaniu z określonymi publikacjami w ramach omawianego cyklu.

**Tabela 3.** Publikacje z analizowanego cyklu odpowiadające celom oraz pytaniom i hipotezom badawczym

Cele	Pytania (P) i hipotezy badawcze (H)	Numer publikacji (zob. tab. 1.)
Cel 1 (Teoria – przegląd literatury)	P 1.1. Jak działalność przedsiębiorstw usługowych różni się od działalności przedsiębiorstw produkcyjnych, warunkując w ten sposób kształt systemu rachunkowości zarządczej?	publikacja nr 2
	P 1.2. Czy system rachunkowości zarządczej pełni w przedsiębiorstwach usługowych te same funkcje, niezależnie od branży?	
	P 1.3. Czy zakres narzędzi pomiaru dla działalności przedsiębiorstw usługowych różni się znacząco w zależności od jej rodzaju?	

Cel 2 (Empiria – własne badania empiryczne)	H 2.1. Wszystkie badane czynniki warunkują w jednakowym stopniu decyzję o wdrożeniu systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach usługowych z branży logistycznej.	publikacja nr 6
	<p>H 2.2. Przedsiębiorstwa logistyczne stosują w większym stopniu narzędzia wspierające operacyjne zarządzanie aniżeli strategiczne zarządzanie.</p> <p>H 2.2.a. Przedsiębiorstwa usługowe z branży logistycznej przygotowują ogólne systemy rachunku kosztów inne niż specjalistyczne i zaawansowane systemy rachunku kosztów.</p> <p>H 2.2.b. Przedsiębiorstwa usługowe z branży logistycznej wykorzystują częściej pojedyncze mierniki aniżeli systemy wskaźników do planowania i kontroli działalności logistycznej.</p> <p>H 2.2.c. Przedsiębiorstwa usługowe z branży logistycznej stosują w większym stopniu, na potrzeby pomiaru dokonań, wskaźniki o charakterze niefinansowym niż finansowym.</p>	<p>publikacja nr 3 i nr 4 (s. 197 – 203)</p> <p>publikacja nr 7</p>
	H 2.3. Przedsiębiorstwa logistyczne przygotowują w większym stopniu raporty wewnętrzne obejmujące dane finansowe aniżeli dane niefinansowe, w tym bazując głównie na danych rzeczywistych aniżeli planowanych.	publikacja nr 4 (s. 206) i nr 5
	H 2.4. Zadania z zakresu pomiaru dokonań (w tym kosztów i wyników) i raportowania wewnętrznego w przedsiębiorstwach usługowych z branży logistycznej są realizowane w większym stopniu przez pracowników z innych działów (logistyki, księgowości) aniżeli przez specjalistów ds. rachunkowości zarządczej/controllerów.	publikacja nr 1 i nr 4 (s. 194 – 195)
Cel 3 (Koncept modelu)	P 3.1. Jakie powinien mieć miejsce system rachunkowości zarządczej w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa usługowego z branży logistycznej?	publikacja nr 4 (s. 129 – 178)
	P 3.2. Jakie narzędzia powinny tworzyć efektywny system pomiaru dokonań (w tym kosztów i wyników) w ramach rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa usługowego działającego w branży logistycznej oraz jakie są jego założenia?	

## 2.7. Charakterystyka elementów składowych cyklu publikacji wraz z weryfikacją hipotez, odpowiedzią na pytania badawcze oraz wnioskowaniem

- W realizację celu głównego (Cel 1) wpisuje się jedno opracowanie z omawianego cyklu (publikacja nr 2).

Celem publikacji nr 2\* była wieloaspektowa analiza znaczenia rachunkowości zarządczej w biznesie, a w szczególności w sektorze usług. Punktem jej wyjścia było holistyczne spojrzenie na rachunkowość zarządczą, to jest pod kątem źródeł jej powstania, etapów ewolucji i obszarów wdrażania narzędzi pomiaru do działalności gospodarczej. Ponadto omówiono w niej najważniejsze funkcje, które pełni rachunkowość zarządcza w organizacji w operacyjnej i strategicznej perspektywie. Co najważniejsze, zaprezentowano specyfikę działalności usługowej determinującą inny wymiar rachunkowości zarządczej aniżeli jest to

\* Dobroszek J. [48%], Biernacki M. [30%], Macuda M. [22%], 2018, *Rachunkowość zarządcza w sektorze usług*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa, ISBN: 978-83-633391-59-1, ss. 163.

w przypadku przedsiębiorstw produkcyjnych. Następnie dyskurs został ukierunkowany na wybrane branże (marketingową, turystyczną oraz na działalność leczniczą), uwzględniając ich charakterystykę, uwarunkowania wdrożenia systemu rachunkowości zarządczej i jego rolę w wymienionych obszarach oraz przegląd najistotniejszych instrumentów, które zostały zaadaptowane do sektora usług z działalności produkcyjnej.

▪ **Odpowiedzi na pytania badawcze (1.1., 1.2. i 1.3.) i wnioskowanie**

**P 1.1.** Analiza działalności marketingowej, turystycznej oraz w zakresie opieki zdrowotnej wskazała, że istnieją znaczące różnice między produkcją a usługą (np. niematerialność usług, brak zapasów, bezpośredni kontakt z klientem i bieżąca interakcja z nim, większy fokus na procesy, brak możliwości weryfikacji jakości usługi przed jej dostarczeniem do klienta, heterogeniczność usług i ich unikatowość w ramach tej samej branży oraz pomiędzy różnymi branżami, wysoki udział kapitału ludzkiego w kreowaniu wartości, duży udział kosztów stałych), które warunkują kształt systemu rachunkowości zarządczej.

**P 1.2.** System rachunkowości zarządczej wypełnia te same funkcje w działalności usługowej, niezależnie od branży. Są nimi: zapewnienie określonego poziomu wyniku finansowego (zarządzanie operacyjne), kreowanie wartości (zarządzanie strategiczne), wspieranie działań zarządczych (planowania, motywowania, sterowania, kontroli i podejmowania decyzji). Tam, gdzie system rachunkowości zarządczej jest wdrożony, ważną rolę odgrywa jego nadrzędna funkcja określana funkcją koordynacyjną. Umożliwia ona poprawne zbieranie danych z różnych systemów informacyjnych, ich przetwarzanie i odpowiednie transferowanie do zainteresowanych odbiorców.

**P 1.3.** Zakres narzędzi pomiaru dla działalności przedsiębiorstw usługowych na holistycznym poziomie ich analizy nie różnił się znacząco, bowiem w analizowanych branżach (marketingowa, turystyczna), czy w obszarze opieki zdrowotnej wskazuje się na przewagę zastosowania systemu rachunku kosztów, mierników, czy budżetowania. Jednak na poziomie szczegółowym (procesowo - systemowym) można zaobserwować znaczące różnice w tym zakresie. Wynikają one ze specyfiki organizacji usługowej działającej w określonej branży. Tę odmienność definiuje na przykład (1) charakter identyfikowanych kosztów (np. znaczące zróżnicowane kosztów marketingu), (2) stopień powiązania danych niefinansowych z operacyjnych systemów informacyjnych (np. marketingu) z danymi finansowymi z systemu finansowo - księgowego oraz (3) potrzeby zarządzających (np. w marketingu występuje większa koncentracja na informacje niefinansowe pochodzące z analizy wskaźnikowej, ukazujące wymiar operacyjny, a w służbie zdrowia odpowiednio na informacje finansowe kreowane przez rachunek kosztów i wyników dostarczający finansowy obraz działalności).

- **W realizację celu głównego (Cel 2) wpisuje się sześć opracowań (publikacje: nr 1, nr 3, nr 4 (s. 179 – 216), nr 5, nr 6, nr 7).**

**Hipoteza główna 2.1.**

**W publikacji nr 6\*** została przeprowadzona analiza ukazująca relacje zachodzące pomiędzy wdrożeniem systemu rachunkowości zarządczej do przedsiębiorstw usługowych z branży

\* Dobroszek J., 2015, *Analysis of factors affecting the implementation of controlling in logistics enterprises and the resulting effects – case of Poland*, „Procedia - Social and Behavioural Sciences”, 213, ISSN: 1877-0428, s. 248-253.

logistycznej a określonymi czynnikami (np. nieefektywna informacja dla potrzeb zarządzania, zła sytuacja finansowo - ekonomiczna firmy, wielkość organizacji, niepewność otoczenia, nieefektywny system pomiaru dokonań, problemy w zakresie koordynacji procesów planowania i kontrola czy nieefektywny system raportowania). Ponadto w artykule zidentyfikowano korzyści będące rezultatem implementacji systemu rachunkowości zarządczej przez badane podmioty gospodarcze.

▪ **Weryfikacja hipotezy głównej (2.1.) i wnioskowanie**

Przeprowadzona i opisana w publikacji nr 6 analiza dała podstawę do odrzucenia hipotezy 2.1.

Pokazała ona, że decyzja o wdrożeniu systemu rachunkowości zarządczej zależy w najwyższym stopniu od: wielkości organizacji, niepewności otoczenia, nieefektywnego systemu raportowania wewnętrznego oraz problemów z koordynacją procesów planowania i kontroli. W dalszej kolejności na tę decyzję przekładały się takie zmienne jak: problemy z kalkulacją kosztów logistyki, brak odpowiednich instrumentów potrzebnych do podejmowania decyzji, niewłaściwa kontrola kosztów, w tym kosztów logistyki i rezultatów oraz zła sytuacja ekonomiczno - finansowa firmy. Najmniej wskazań dotyczyło, na przykład, niewłaściwego pomiaru dokonań w innych funkcjach biznesowych w ramach firmy, czy nieefektywnego systemu informacyjnego.

Oznacza to, że przedsiębiorstwa usługowe działające w analizowanym przypadku w branży logistycznej potrzebują systemu rachunkowości zarządczej do usprawniania swojej działalności, w tym: (1) scalania różnych podsystemów informacyjnych w firmie, (2) pomiaru, także od strony kosztów i wyników aktywności organizacji, a tym samym (3) monitorowania heterogenicznych, złożonych procesów wewnętrznych w obszarze logistyki oraz otoczenia firmy, a także (4) organizacji struktury prezentowania informacji. Wskazana interpretacja znajduje odzwierciedlenie w wynikach na temat efektów uzyskanych z wdrożenia systemu rachunkowości zarządczej, którymi są na przykład: ulepszenie działań związanych z planowaniem, monitorowaniem, organizacją i kontrolą, poprawa rentowności działalności firmy, a także usprawnienie przepływu informacji oraz procesu decyzyjnego, czyli jego szybkości i skuteczności.

Hipoteza szczegółowa 2.2.a

W **publikacji nr 3\*\*** dokonano analizy wykorzystania narzędzi i metod do pomiaru kosztów i wyników działalności logistycznej rozumianej szerzej, to jest w kontekście łańcucha dostaw (zob. punkt autoreferatu – Podmiot badawczy). W ramach narzędzi wyodrębniono te tradycyjne (np. rachunek kosztów pełnych i zmiennych), nowoczesne (np. rachunek kosztów działań) lub bardziej zaawansowane podejścia (model SCOR czy analizę łańcucha wartości).

W **publikacji nr 4 (s. 197 – 203)\*\*\*** zweryfikowano zastosowanie narzędzi i metod pomiaru kosztów i wyników przez przedsiębiorstwa usługowe z branży logistycznej rozumianej wąsko

\*\* Dobroszek J., 2018, *The measurement of costs and results in supply chain management: the case of Poland*, „Financial Sciences”, 23 (3), ISSN: 2080-5993, s. 34–45.

\*\*\* Dobroszek J., 2016, *Koszty i wyniki w systemie controllingu w przedsiębiorstwach usług logistycznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, ISBN: 978-8-3808-8554-7, ss. 230. Materiał badawczy służący weryfikacji hipotezy badawczej (H 2.2.a.) obejmuje następujący zakres stron: 197–203.

(zob. punkt autoreferatu – Podmiot badawczy). Na potrzeby weryfikacji wyróżniono tradycyjne systemy rachunku kosztów (np. rachunek kosztów pełnych), specjalistyczne rachunki kosztów (np. rachunek kosztów logistyki), strategiczne rachunki kosztów (np. rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów działań).

▪ **Weryfikacja hipotezy szczegółowej (2.2.a.) i wnioskowanie**

Przeprowadzona i opisana w publikacjach nr 3 i nr 4 analiza nie dała podstaw do odrzucenia hipotezy 2.2.a.

Dokonana analiza zebranego materiału badawczego ukazanego w publikacjach nr 3 i nr 4 wskazuje, że w przedsiębiorstwach logistycznych przeważają, co do zasady, ogólne systemy rachunku kosztów (np. rachunek kosztów pełnych, rachunek kosztów zmiennych), aniżeli specjalistyczny rachunek kosztów (np. rachunek kosztów logistyki), czy zaawansowane odmiany tego narzędzia (np. rachunek kosztów działań w logistyce). Sytuacja ta jest niezależna od wąskiej czy szerszej perspektywy postrzegania działalności logistycznej. Weryfikacja wyłącznie w ramach zaawansowanych (strategicznych, często określanych mianem nowoczesnych) systemach rachunku kosztów dowodzi jednak pewnej różnicy w kontekście wymienionych wyżej perspektyw odniesienia. W większym stopniu ten typ systemów rachunku kosztów (np. rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów działań) występuje w odniesieniu do zarządzania łańcuchem dostaw, czyli szerszego wymiaru działalności logistycznej.

Hipotezy szczegółowe 2.2.b. i 2.2.c.

W publikacji nr 7\*\*\*\* przeanalizowano zastosowanie przez przedsiębiorstwa usługowe, działające w branży logistycznej, pojedynczych wskaźników o charakterze niefinansowym i finansowym oraz systemów wskaźników (np. zbilansowaną kartę wyników) w ramach pomiaru dokonań. Ponadto dokonano weryfikacji parametrów wykorzystywanych w analizie wskaźnikowej, dzieląc je na finansowe, ilościowe, jakość i inne.

▪ **Weryfikacja hipotez szczegółowych (2.2.b. i 2.2.c.) i wnioskowanie**

Przeprowadzona i opisana w publikacji nr 7 analiza nie dała podstaw do odrzucenia hipotezy 2.2.b., natomiast dała podstawy do odrzucenia hipotezy 2.2.c.

Przedsiębiorstwa usługowe z branży logistycznej w większym stopniu i częściej wykorzystują do pomiaru wskaźniki pojedyncze (niepowiązane ze sobą) o charakterze finansowym i niefinansowym aniżeli wskaźniki systemów (np. zbilansowaną kartę wyników). Ponadto obliczane mierniki w badanych jednostkach gospodarczych w zdecydowanej większości miały charakter finansowy (niezależnie od wielkości organizacji) niż odnoszące się do pomiaru ilości czy jakości.

---

\*\*\*\* Dobroszek J. [50%], Szychta A. [50%], 2015, *Indicators as an instrument of measurement in management accounting in logistics enterprises in Poland*, „Management and Business Administration. Central Europe”, 23 (4), ISSN: 2450-781, s. 11 – 33.



## ▪ Weryfikacja hipotezy głównej (2.2.) i wnioskowanie

Rachunek kosztów jest podstawowym, a zarazem bardzo istotnym narzędziem pomiaru w systemie rachunkowości zarządczej, takim zaś w logistyce są wskaźniki, w szczególności te w obszarze wydajności. Badania empiryczne, których wyniki zostały zaprezentowane w wyszczególnionych opracowaniach w ramach omawianego cyklu potwierdziły to, ponieważ oba instrumenty były wskazywane przez respondentów w kontekście pomiaru działalności logistycznej. Jednak głębsza analiza instrumentarium wykazała, że dla potrzeb zarządczych przedsiębiorstwa usługowe w branży logistycznej stosują najczęściej tradycyjne i ogólne systemy kosztów oraz pojedyncze, niezintegrowane ze sobą wskaźniki, głównie o charakterze finansowym, a nie narzędzia zaawansowane, czy bliższe specjalizacji działalności, czy też w pewnym stopniu ze sobą powiązane. Oznacza to, że analizowane jednostki gospodarcze, działające w branży logistycznej (rozumianej wąsko i szeroko), wykorzystują narzędzia przede wszystkim do kreowania wyższego wyniku finansowego, wyższej rentowności (zarządzanie operacyjne) aniżeli wartości (zarządzanie strategiczne). Ponadto w przypadku obliczania mierników o charakterze finansowym można sądzić, że odnoszą się one w większym stopniu do całości organizacji, a nie procesów logistycznych.

W związku z powyższym można stwierdzić, że szczegółowa analiza materiału badawczego zawartego w publikacjach nr 3, nr 4 i nr 7 nie dała podstaw do odrzucenia hipotezy głównej 2.2.

### Hipoteza główna 2.3.

W publikacji nr 4<sup>\*\*\*\*</sup> (s. 206) dokonano analizy podejścia do raportowania wewnętrznego w przedsiębiorstwach usługowych działających w branży logistycznej. Ocenie poddane zostały aspekty związane z charakterem danych (planowane a rzeczywiste, finansowe a niefinansowe), obliczaniem odchyleń oraz zamieszczaniem komentarzy.

W publikacji nr 5<sup>\*\*\*\*\*</sup> zweryfikowano rodzaj danych istotnych do pomiaru i raportowania w działalności logistycznej. Analizie zostały poddane dane związane z kosztami, wynikami, jakością, czasem, niezawodnością, czy z ochroną środowiska.

## ▪ Weryfikacja hipotezy głównej (2.3.) i wnioskowanie

Przeprowadzona i opisana publikacjach nr 4 i nr 5 analiza nie dała podstawy do odrzucenia hipotezy głównej 2.3.

Większość badanych organizacji wskazywała na regularne raportowanie wewnętrzne w zakresie kosztów i wyników. Oznacza to przewagę danych finansowych nad niefinansowymi w raportach wewnętrznych, co zgadzałaby się z ogólną ważnością aspektów w procesie zarządzania działalnością logistyczną, gdzie dominują kategorie wyników i rentowności oraz kosztów, obok jakości. Jednakże w zdecydowanej większości przypadków były to dane rzeczywiste, nie planowane. Ponadto w niewielkim zakresie raporty zawierały

<sup>\*\*\*\*</sup> Dobroszek J., 2016, *Koszty i wyniki w systemie controllingu w przedsiębiorstwach usług logistycznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, ISBN: 978-8-3808-8554-7, ss. 230. Materiał badawczy służący weryfikacji hipotezy badawczej (H 2.3.) znajduje się na stronie 206.

<sup>\*\*\*\*\*</sup> Dobroszek J., 2016, *Rachunkowość zarządcza w zarządzaniu łańcuchem dostaw w świetle wyników badań literaturowych i ankietowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 89 (145), ISSN: 1641-4381, s. 29–54.

komentarze i dane o potencjalnych odchyleniach. Wobec tego można wnioskować, że respondenci pod terminem raportowanie rozumieli raporty finansowe lub sprawozdawczość finansową. Potwierdzeniem tego założenia może być fakt, że niektóre badane organizacje wskazywały na sporządzanie tzw. bilansu logistyki (publikacja nr 4), który w rzeczywistości nie występuje w krajowej praktyce gospodarczej, ponieważ jest to koncepcyjne narzędzie opracowane przez niemieckich badaczy, które było zaadaptowane do dwóch firm logistycznych na terenie Niemiec w ramach eksperymentu. Oznacza to, że krajowi respondenci traktowali bilans logistyki jako bilans będący elementem sprawozdawczości finansowej. Warto dodać, że większość raportów wewnętrznych bazuje zdaniem respondentów na danych rzeczywistych, natomiast brak jest pełnego zestawienia obejmującego dane planowane, czy dalszą analizę odchyłeń określonych kategorii. Istotą rachunkowości zarządczej jest jednakże nadawanie kierunku, umożliwianie sterowania, w związku z tym raporty wewnętrzne sporządzane w badanych organizacjach nie wypełniają swojej funkcji w sposób skuteczny, wspierając w analizowanym przypadku proces zarządzania logistycznego.

#### Hipoteza główna 2.4.

W publikacji nr 1<sup>\*\*\*\*\*</sup> dokonano analizy zadań wykonywanych przez controllerów ds. logistyki w stosunku do specjalistów ds. logistyki operacyjnej i menedżerów ds. logistyki oraz poddano weryfikacji stawiane wymagania w tym zakresie w praktyce gospodarczej.

W publikacji nr 4<sup>\*\*\*\*\*</sup> (s. 194 – 195) zidentyfikowano miejsca (działy/stanowiska) w przedsiębiorstwach z branży logistycznej, w których są realizowane zadania z zakresu pomiaru dokonań, w tym kosztów i wyników oraz sporządzane raporty wewnętrzne uwzględniając przy tym kontekst systemu rachunkowości zarządczej.

Wyniki analizy ukazały, że zdecydowana większość zadań jest realizowana w działach logistyki, bądź innych działach operacyjnych lub analiz finansowych, a dopiero w dalszej kolejności wskazywano na dział rachunkowości zarządczej/controllersingu, w szczególności ukierunkowany na logistykę. Analiza profili zawodowych wykazała z kolei, że zadania z zakresu pomiaru dokonań, w tym kosztów i wyników działalności logistycznej oraz raportowania wewnętrznego w biznesie, w przypadku braku specjalisty w tym zakresie jest realizowana przez menedżera ds. logistyki lub logistykę.

#### ▪ Weryfikacja hipotezy głównej (2.4.) i wnioskowanie

Przeprowadzona analiza i przedstawiona publikacjach nr 1 i nr 4 nie dała podstaw do odrzucenia hipotezy 2.4.

Oznacza to, że przedsiębiorstwa usługowe z branży logistycznej nie dysponują w pełni zorganizowanym systemem rachunkowości zarządczej, w przypadku, kiedy należące do niego

---

<sup>\*\*\*\*\*</sup> Dobroszek J. [80%], Mourao P. R. [10%], Grzesiak L. [10%], 2019, *Identification of the similarities and differences of logistics controller, manager and specialist. A study based on a content analysis*, „International Journal of Logistics Management”, 30 (1), ISSN: 0957-4093, s. 261–283.

<sup>\*\*\*\*\*</sup> Dobroszek J., 2016, *Koszty i wyniki w systemie controllingu w przedsiębiorstwach usług logistycznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, ISBN: 978-8-3808-8554-7, ss. 230. Materiał badawczy służący weryfikacji hipotezy badawczej (H 2.4.) obejmuje następujący zakres stron: 194–195.

zadania są wykonywane przez pracowników ds. logistyki bądź księgowych, czy też menedżerów operacyjnych lub dyrektorów finansowych. Brak wyodrębnienia działu rachunkowości zarządczej/controllersingu (w szczególności wyspecjalizowanego na logistykę) w strukturach organizacyjnych firmy, a tym samym nie powołanie specjalisty ds. rachunkowości zarządczej/controllersera, powoduje, że funkcja systemu rachunkowości zarządczej nie jest realizowana prawidłowo w przedsiębiorstwie, a tworzone przy takim podejściu informacje niekoniecznie mogą generować właściwy obraz biznesu.

- W realizację celu głównego (Cel 3) wpisuje się jedna publikacja (publikacja nr 4, s. 129 - 178).

**Publikacja nr 4\*** prezentuje autorską propozycję struktury modelu pomiaru dokonań, w tym kosztów i wyników działalności usługowej jako kluczowej części systemu rachunkowości zarządczej. Jest ona wynikiem przeglądu literatury oraz analizy wtórnych i pierwotnych danych uzyskanych z badań empirycznych. Konceptyjne rozwiązanie jest zaprezentowane w kontekście przedsiębiorstwa usługowego działającego w branży logistycznej. Idea i struktura proponowanego modelu może być zaadaptowana w innych organizacjach świadczących usługi, na przykład usługi marketingowe. Logistyka czy marketing są to zbliżone obszary analizy w kontekście kształtowania wymiaru systemu rachunkowości zarządczej, a w jego ramach pomiaru i prezentacji informacji, ponieważ zostały one po części wydzielone z funkcji biznesowych (np. dział logistyki, dział marketingu) występujących w przedsiębiorstwach produkcyjnych.

- Odpowiedzi na pytania badawcze (3.1. i 3.2.) i wnioskowanie

Wymiar systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach usługowych operujących w środowisku biznesowym powinien obejmować pomiar kategorii zarówno niefinansowych, jak i finansowych, które byłyby ze sobą w bezpośredni, a częściowo pośredni sposób połączone. Na przykład, w przedsiębiorstwie logistycznym za obszar finansowy najczęściej odpowiada dział finansowo-księgowy, zaś za obszar operacyjny – dział logistyki lub inny pokrewny. Wyodrębnienie działu rachunkowości zarządczej/controllersingu, a więc zatrudnienie specjalisty ds. rachunkowości zarządczej/controllersera będzie w prawdzie zbliżało do połączenia obu płaszczyzn, ale będzie to oddziaływało na całość funkcjonowania organizacji, a nie bezpośrednio na jej procesy logistyczne i zarządzanie nimi. W związku z tym, w tego typu organizacjach usługowych (np. w przedsiębiorstwach logistycznych) powinien być wdrożony, obok centralnego systemu rachunkowości zarządczej, dodatkowy, to jest wyspecjalizowany w danym obszarze (np. w logistyce), tzw. controlling logistyki, bądź też wyodrębniony system rachunkowości zarządczej ukierunkowany wyłącznie na logistykę. Kwestia ta wiąże się także z wyłonieniem nowych stanowisk pracy, to jest specjalisty ds. rachunkowości zarządczej w logistyce/controllersera ds. logistyki.

Odmienny wymiar systemu rachunkowości zarządczej w działalności usługowej, przykładowo-logistycznej, oddziałuje na specyfikę narzędzi pomiaru i prezentacji informacji. Powinny być stosowane specjalistyczne rachunki kosztów (np. rachunek kosztów logistyki). Pomiar w systemie rachunkowości zarządczej na tak ukierunkowany obszar (np. logistyka)

---

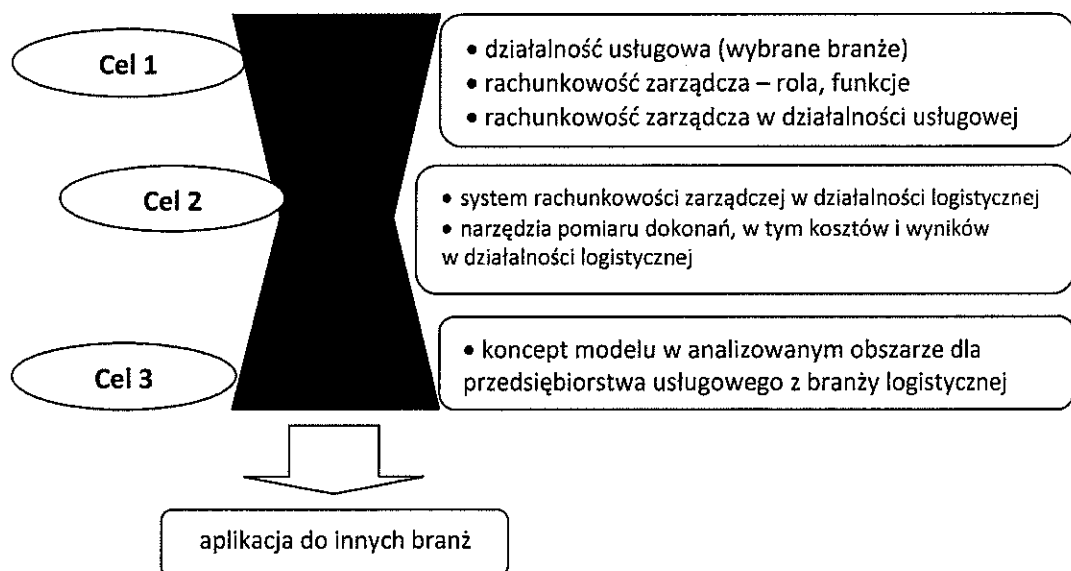
\* Dobroszek J., 2016, *Koszty i wyniki w systemie controllingu w przedsiębiorstwach usług logistycznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, ISBN: 978-8-3808-8554-7, ss. 230. Materiał badawczy pozwalający sformułować odpowiedzi na pytania badawcze (P 3.1. i P 3.2.) obejmuje następujący zakres stron: 129 – 178.

powinien mieć także zintegrowany charakter. Oznacza to umiejętne powiązanie narzędzi służących do pomiaru finansowego (wieloblokowy i wielostopniowy rachunek kosztów i wyników logistyki oraz powiązane z nim wskaźniki finansowe) na różnych płaszczyznach (usługa, podsystemy logistyki, cała działalność firmy) i niefinansowego oraz ten sam sposób prezentowania informacji w raportach wewnętrznych, w ramach których będzie jednocześnie ukazana finansowa i niefinansowa perspektywa działalności przedsiębiorstwa usługowego.

## 2.8. Podsumowanie cyklu publikacji i wkład w rozwój nauki o zarządzaniu

Omawianemu cyklowi publikacji podporządkowane były trzy cele główne o charakterze poznawczym, metodycznym oraz aplikacyjnym. Porządkują one wywód naukowy. Jego efektem jest zaproponowanie rozwiązania w zakresie zintegrowanego pomiaru dokonań (w tym kosztów i wyników) w powiązaniu z prezentacją informacji, a będących częścią systemu rachunkowości zarządczej ukierunkowanego na przedsiębiorstwo usługowe z branży logistycznej. Struktura konceptu modelowego jest wynikiem poznania specyfiki działalności usługowej, potrzeb menedżerów w praktyce gospodarczej oraz możliwości wdrożenia narzędzi pomiaru w organizacji usługowej, uwzględniając uwarunkowania krajowe. Toteż powinien być on aplikowany także w innych branżach sektora usług, uwzględniając ich charakter (rys. 3.).

Rysunek 3. Cele główne a podejmowane zagadnienia w ramach cyklu



Kompleksowe zrozumienie funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej (sposobu zastosowania jego narzędzi pomiaru oraz prezentacji informacji) wymaga jego analizy na różnych płaszczyznach. Takie podejście umożliwia wypracowanie efektywnego systemu informacyjnego organizacji, dostosowanego do potrzeb jej prosperowania na rynku i realizacji funkcji zarządzania. Dotychczas zagraniczne i krajowe badania naukowe z zakresu rachunkowości zarządczej koncentrowały się głównie na przedsiębiorstwach produkcyjnych, zaś okazjonalnie można zidentyfikować publikacje opisujące tę problematykę w kontekście przedsiębiorstw usługowych, np. w Polsce. Należy jednak zauważyć, że wymiar systemu rachunkowości zarządczej (jego narzędzi pomiaru, prezentowania informacji) w przedsiębiorstwach produkcyjnych jest znany zarówno w nauce, jak i w praktyce gospodarczej oraz osiągnął on dostateczny poziom ukształtowania (poznanie ogólne).

Potwierdzają to wyniki badań empirycznych tak w Polsce, jak i na świecie oraz sformułowana teza, że na poziomie makro występuje obecnie konwergencja metod i narzędzi rachunkowości zarządczej [Szychta, 2008]. Nie ma natomiast ukształtowanej w odpowiedni sposób wiedzy na ten temat tej koncepcji w odniesieniu do organizacji usługowych, które tworzą obecnie najważniejszy rodzaj sektora gospodarki. Taki stan faktyczny można dostrzec również w podręcznikach akademickich, w których większość zagadnień z rachunkowości zarządczej jest poświęcona działalności produkcyjnej, a nie aktywności usługowej. W związku z tym ujawniła się luka informacyjna pomiędzy biznesem a edukacją, której zredukowanie umożliwia zaprezentowany w tej części autoreferatu cykl publikacji, w szczególności w odniesieniu do badań o zasięgu krajowym.

Przedsiębiorstwa usługowe charakteryzują się określoną specyfiką działania oraz mają specjalny rodzaj „produktu” – usługę, a ponadto funkcjonują one w różnorodnych branżach o odmiennych uwarunkowaniach. W związku z tym najczęściej badacze znajdują się na etapie poznawania tego typu podmiotów gospodarczych od strony operacyjnej, organizacyjnej i branżowej, rzadziej zaś od strony pomiaru rozumianego jako istotny element rachunkowości zarządczej. Jest to kolejny aspekt, który w publikacjach omawianego cyklu został zaprezentowany. Ponadto, jeśli występują studia empiryczne z tego zakresu, to fokusują się one na przedstawieniu pojedynczego instrumentu wdrożonego do organizacji usługowej, na przykład rachunku kosztów w szpitalach lub uczelniach wyższych. W związku z tym nie ma (lub jest w niewielkim zakresie) całościowego przeglądu narzędzi pomiaru systemu rachunkowości zarządczej i jego zrozumienia w biznesie w kontekście całego sektora usług lub wybranej w jego ramach branży. Tę lukę wypełnia także ten cykl publikacji.

Sektor usług logistycznych jest sektorem rozbudowanym pod względem typów działalności, ale są pewne rodzaje aktywności, które dla współczesnej ekonomii wydają się być istotne lub reprezentatywne, biorąc pod uwagę kryteria (usługi: tradycyjne, zaawansowane, ogólnospołeczne). Dlatego w cyklu publikacji zostały wybrane do dyskursu podmioty gospodarcze świadczące usługi: (1) marketingowe (odpowiadające za kreatywność, innowacyjność), (2) logistyczne (będące „motorem” rozwoju gospodarczego), (3) turystyczne (wynikające ze wzrostu stopy życiowej), (4) w zakresie działalności leczniczej (konieczne dla przetrwania społeczeństwa). Uwzględniając fakt, że branża logistyczna jest spoiwem w biznesie pomiędzy producentami a konsumentami oraz silnie oddziałuje na polską i europejską gospodarkę, została ona poddana szczegółowej analizie o charakterze empirycznym.

Przegląd badań poświęconych przedsiębiorstwom usługowym z branży logistycznej ukazuje ich trzytorowy przekrój. (1) Pierwsza grupa badań odnosi się do funkcji logistyki (jej organizacji i zarządzania) i jest ona realizowana przez badaczy specjalizujących się w tym zakresie, (2) druga grupa studiów dotyczy pomiaru dokonań, często opisywanego w oderwaniu od systemu rachunkowości, w tym rachunkowości zarządczej, i są one realizowane przez pracowników nauki z reguły również ze specjalizacją w zakresie logistyki, zaś (3) trzecia grupa badań obejmuje zarządzanie łańcuchem dostaw, gdzie badacze koncentrują się na relacjach pomiędzy dostawcami a odbiorcami i przepływie strumieni zasobów (materiałów, towarów) lub też na pomiarze dokonań w wymiarze analizy wskaźnikowej. Sytuacja ta pokazuje, że występuje luka badawcza w zakresie wdrożenia narzędzi pomiaru systemu rachunkowości zarządczej i ich zintegrowania z pomiarem dokonań w systemie logistyki postrzeganego wąsko (przedsiębiorstwa logistyczne) oraz

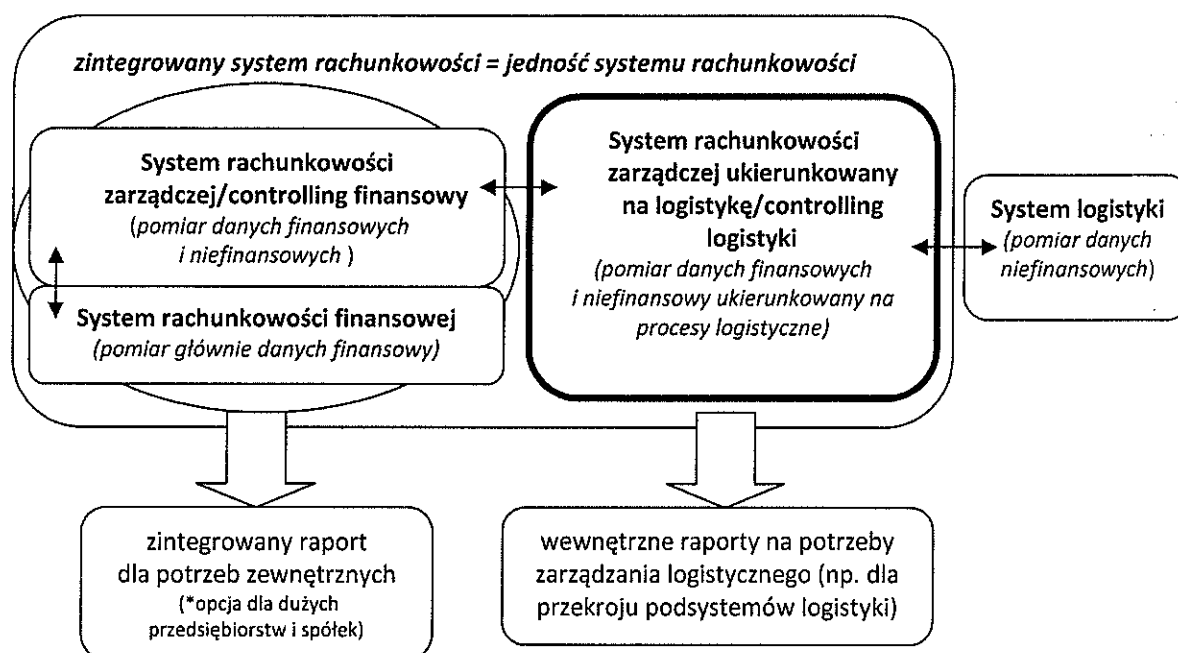
szeroko (zarządzanie łańcuchem dostaw). Tę lukę badawczą wypełniają w wymiarze poznawczym publikacje zaprezentowane w ramach omawianego cyklu.

Biorąc pod uwagę postawione pytanie badawcze (zob. punkt w autoreferacie – Problem badawczy, cele badawcze, teza cyklu publikacji), a odnosząc je na grunt przedsiębiorstw działających w branży logistycznej należy uwzględnić następujące płaszczyzny analizy: system rachunkowości finansowej, system rachunkowości zarządczej i system logistyki.

Analiza wyników uzyskanych z własnych badań empirycznych dowodzi, że przedsiębiorstwa usługowe działające w branży logistycznej stosują w pewnym zakresie narzędzia pomiaru z systemu rachunkowości zarządczej, jednakże są to głównie tradycyjne instrumenty (systemy rachunku kosztów pełnych, rachunku kosztów zmiennych oraz wskaźniki) wspierające bieżące, operacyjne zarządzanie ukierunkowane na wynik, rentowność, a nie strategiczne zarządzanie oddziałujące na kreację wartości, która jest wyznacznikiem strategii działania silnych organizacji na świecie, pozwalając im zachować konkurencyjność w długim okresie. Dalszy etap analizy materiału badawczego ukazał, że narzędzia te są wykorzystywane pojedynczo, często nieregularnie, i są z reguły obsługiwane nie przez specjalistów ds. rachunkowości zarządczej/controllerów, ale przez logistyków, menedżerów bądź analityków finansowych. Oznacza to, że badani respondenci w niewłaściwy sposób rozumieją system pomiaru za pomocą narzędzi systemu rachunkowości zarządczej, utożsamiając go z systemem finansowo - księgowym, w tym sprawozdawczością finansową, co było widoczne w aspekcie raportowania wewnętrznego opartego w dużym stopniu na danych rzeczywistych, a co nie jest zgodne założeniem koncepcji rachunkowości zarządczej. W takim wymiarze system rachunkowości zarządczej nie może być do końca efektywny, a więc nie może wspierać poprawnie procesu zarządzania przedsiębiorstw usługowych.

Wyniki badań empirycznych przedstawione w publikacjach omawianego cyklu oraz specyfika danej branży (np. branży logistycznej) ukazały potrzebę wdrożenia dodatkowego systemu informacyjnego, który scalałby systemy informacyjne rachunkowości (rachunkowości finansowej, rachunkowości zarządczej/controllering finansowy) z system informacyjnym w obszarze logistyki. W związku z tym, korzystnym rozwiązaniem dla przedsiębiorstw usługowych z branży logistycznej byłoby wyodrębnienie systemu rachunkowości zarządczej ukierunkowanego na logistykę, tak zwanego controllingu logistyki oraz powołanie specjalisty z tego zakresu, tj. controllera ds. logistyki. Taki system informacyjny dostarczałby wiarygodniejszych i adekwatniejszych dla zarządzania logistycznego informacji, na przykład w formie raportowania wewnętrznego uwzględniającego specyfikę działalności logistycznej, czyli jej różne płaszczyzny (tj. transport, magazynowanie). Dane generowane przez wskazany system pomiarowo - informacyjny byłyby także wykorzystywane w pozostałych systemach informacyjnych (rachunkowości finansowej, rachunkowości zarządczej) w celu na przykład przygotowania raportu zintegrowanego na potrzeby użytkowników zewnętrznych. Powiązania między analizowanymi systemami informacyjnymi mają ukazać jedność systemu rachunkowości (rys. 4.) [Sobańska, 2012].

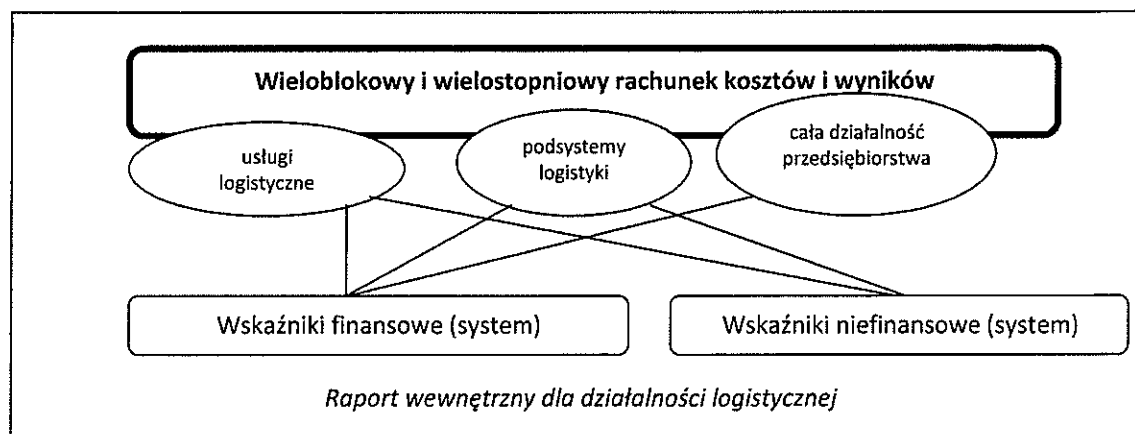
**Rysunek 4.** System rachunkowości zarządczej ukierunkowany na logistykę a powiązania z innymi wybranymi systemami informacyjnymi – przykład dla przedsiębiorstwa logistycznego



Uwzględniając fakt, że działalność usługowa, w tym przypadku logistyczna, bazuje z jednej strony na własnych narzędziach pomiaru, głównie wskaźnikach niefinansowych, a z drugiej strony, korzysta z informacji finansowych płynących z systemu rachunkowości finansowej, które z kolei nie są wystarczające do bieżącego i długookresowego wspierania zarządzania logistycznego, toteż jest wskazane połączenie tych dwóch wymiarów za pomocą ukierunkowanego na logistykę systemu rachunkowości zarządczej i jego narzędzi.

Została wysunięta propozycja zastosowania koncepcji pomiaru bazującego na wieloblokowym i wielostopniowym rachunku kosztów i wyników, który prezentowałby przekrój usług logistycznych oraz podsystemów logistyki, a także całej działalności firmy, a następnie powiązania go z systemem wskaźników finansowych. Dodatkowym elementem wchodzącym w skład systemu pomiaru dla działalności logistycznej byłyby wskaźniki niefinansowe odnoszące się do podsystemów logistyki, a uwzględniające wymiar operacyjny i strategiczny, oraz do poziomu usługi. Taka forma zintegrowania narzędzi pomiaru finansowego i niefinansowego w ramach systemu rachunkowości zarządczej ukierunkowanego na logistykę/controllingu logistyki pozwoliłaby następnie na adaptację uzyskanych z niego informacji do raportów wewnętrznych mających również zintegrowany charakter (rys. 5.).

**Rysunek 5. Model konceptualny zintegrowanego pomiaru i prezentacji informacji – przykład dla przedsiębiorstwa logistycznego**



Przedstawiony powyżej koncept zintegrowanego pomiaru jako części systemu rachunkowości zarządczej może być zaadaptowany do innych branż, w szczególności o charakterze biznesowym, np. marketingowej\*. Jednakże wdrożenie propozycji modelu jest zależne od wielu czynników i ma wiele ograniczeń, choćby wielkości organizacji. Z badań empirycznych własnych i innych badaczy wynika, że rachunkowość zarządcza jest potrzebna tam, gdzie działalność jest duża i złożona. W związku z tym propozycja jest skierowana głównie do dużych organizacji. Alternatywą dla małych jednostek gospodarczych z sektora usług może być powołanie stanowiska specjalisty ds. rachunkowości zarządczej z kwalifikacjami w danym obszarze (np. logistyce czy marketingu).

Propozycja przedstawiona powyżej zakłada powołanie specjalisty – tak zwanego controllera ds. logistyki i zintegrowania jego funkcji z funkcją menedżera, finansisty czy księgowego i logistyka – w formie sieci, w której wszyscy występują względem siebie jako aktywni biznes - partnerzy (publikacja nr 1).

Warto dodać, analizując podjętą problematykę, że w Polsce nie istnieje instytucjonalne wsparcie specjalistów ds. rachunkowości zarządczej/controllerów, jak jest to w przypadku innych krajów (np. w Niemczech), bądź innych zawodów (np. księgowi, biegli rewidenci). Dlatego też znajomość rachunkowości zarządczej i jej narzędzi pomiaru wśród praktyków w Polsce jest na przeciętnym poziomie. Powołanie krajowej instytucji zrzeszającej pracowników tej profesji oraz naukowców specjalizujących się w badaniach z tego zakresu pozwoliłoby na wypracowanie narzędzi pomiaru, właściwych dla działalności usługowej i ich weryfikację w praktyce.

Podsumowując, cykl publikacji: (1) pozwala lepiej zrozumieć pomiar finansowy i niefinansowy w systemie rachunkowości zarządczej, (2) dostarcza wiedzy na temat stanu wdrożenia systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach usługowych w Polsce, w szczególności w branży znaczącej dla gospodarki, jaką jest branża logistyczna, (3) ukazuje przegląd narzędzi pomiaru i aspekt raportowania w działalności logistycznej oraz krytyczną ocenę w tym zakresie, (4) potwierdza lukę pomiędzy nauką a praktyką, wskazując na

\* W publikacji (Dobroszek J. [48%], Biernacki M. [30%], Macuda M. [22%], 2018, *Rachunkowość zarządcza w sektorze usług*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa, ISBN: 978-83-633391-59-1, ss. 163) zaprezentowano koncept modelu wieloblokowego i wielostopniowego rachunku kosztów i wyników dla działalności marketingowej oraz istotne płaszczyzny analizy wskaźnikowej w zakresie wskazanej aktywności.



konieczność integracji systemów informacyjnych: rachunkowości i logistyki za pomocą „wyspecjalizowanego” systemu rachunkowości zarządczej oraz powołanie specjalisty w tej dziedzinie, (5) wskazuje na konieczność zwiększonej edukacji w zakresie wykorzystania narzędzi pomiaru systemu rachunkowości zarządczej w działalności usługowej, zarówno na kierunkach studiów związanych z finansami i rachunkowością, jak i zarządzaniem oraz na przykład z logistyką czy marketingiem.

Cykl publikacji stanowi istotny wkład do nauki w takich obszarach jak zarządzanie, rachunkowość czy organizacje usługowe. Publikacje mają charakter interdyscyplinarny, ponieważ naukę i biznes należy postrzegać i analizować w holistyczny sposób. W rachunkowości jest to wkład do nauki w zakresie badań na temat praktyki rachunkowości zarządczej i trendów w rachunkowości zarządczej, a dla logistyki oznacza przybliżenie innego przekroju narzędzi pomiaru, który może być przydatny do poprawy efektywności procesów logistycznych i całej działalności logistycznej. Ponadto wyniki badań zawarte w publikacjach cyklu uzupełniają wiedzę w kontekście sektora usług i pozwalają przewidzieć proces zmian w praktyce rachunkowości zarządczej w kontekście organizacji usługowych.

## 2.9. Literatura

- Burrell G., Morgan G., 1979, *Sociological paradigms and organisational analysis*, Heinemann, London.
- Dąbrowska A., 2016, *Marketing w firmach usługowych (wybrane zagadnienia)*, „Handel Wewnętrzny”, 3 (362), s. 88–98.
- Ferrera W. L., 1990, *The new cost/management accounting: more questions than Answers: Is the management accounting system as hopeless as the critics say?*, „Management Accounting”, s. 48–52.
- Global Rankings 2018 of LPI, <https://lpi.worldbank.org/international> (dostęp luty 2019).
- Granlund M., Lukka K., 1998, *It's a small world of management accounting practices*, „Journal of Management Accounting Research”, 10, s. 153–179.
- Göpfert I., 2013, *Logistik. Führungskonzeption und Management von Supply Chains*, Vahlen, München.
- Jaworzyńska M., 2011, *Rola zdrowia we wzroście gospodarczym*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska”, XLV (1), s. 8–17.
- Johnson H. T., Kaplan R. S., 1987, *Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, „Harvard Business Review”, 82 (11), s. 131–138.
- Laine T., Paranko J., Suomala P., 2012, *Management accounting roles in supporting servitisation: Implications for decision making at multiple levels*, „Managing Service Quality: An International Journal”, 22 (3), s. 212–232.
- Marcinkowska E., 2015, *Rynek outsourcingu usług biznesowych w Polsce – stan i perspektyw rozwoju*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu w Katowicach”, 244, s. 130–139.
- Modell S., 1996, *Management accounting and control in services: structural and behavioural perspectives*, „International Journal of Service Industry Management”, 7 (2), s. 57–80.
- Nita B., *Teoria uwarunkowań sytuacyjnych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 77 (127), s. 193–209.
- Rogoziński W., 2012, *Definicja usługi i to co poniżej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 722, Ekonomiczne problemy usług, 95, s. 11–24.
- Roman M., Wielechowski M., 2016, *Stan sektora turystycznego w Polsce i Unii Europejskiej*, „Roczniki Naukowe Ekonomii Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich”, 103 (1), s. 86–94.
- Sobańska I., 2012, *Jedność systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 66 (122), s. 179–190.
- Sobańska I., Kabalski P., 2012, *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Świdorska G. K. (red.), Pielaszek M., Raulinajtys-Grzybek M., Warowny P., 2013, *Rachunek kosztów w Zakładzie Opieki Zdrowotnej. Podręcznik*, SHG, Warszawa.
- Szycha A., 2015, *Pozytywna teoria rachunkowości jako koncepcja głównego nurtu badawczego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 388, s. 176–188.
- Szycha A., 2008, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Twaróg J., 2005, *Mierniki i wskaźniki logistyczne*, Instytut Logistyki i Magazynowania, Poznań.
- Weber J., Wallenburg C. M., 2010, *Logistik und Supply Chain Controlling*, Schaffer Poeschel, Stuttgart.

### 3. Prezentacja pozostałych publikacji naukowych po uzyskaniu stopnia doktora

Publikacje będące rezultatem mojej pracy naukowo - badawczej w okresie 2015 – 2019 można przyporządkować do trzech głównych nurtów badawczych:

- Rachunkowość zarządcza jako system informacyjny w kontekście potrzeb informacyjnych menedżerów.
- Rachunkowość zarządcza a controlling – dyskusja środowiska naukowego.
- Rachunkowość zarządcza z perspektywy procesu kształcenia w szkolnictwie wyższym.

Poniżej omówię podejmowane przeze mnie główne nurty badawcze z wykazem publikacji.

- **Rachunkowość zarządcza jako system informacyjny w kontekście potrzeb informacyjnych menedżerów**

Pierwszy nurt jest związany z moimi zainteresowaniami naukowymi na temat koncepcji rachunkowości zarządczej, które pojawiły się już podczas studiów magisterskich. Początkowo były one ukierunkowane na zastosowanie, z operacyjnej i strategicznej perspektywy, narzędzi i metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach funkcjonujących w różnych uwarunkowaniach kulturowo - ekonomicznych. Uwzględniając jedną z kilku ważnych ról rachunkowości zarządczej w biznesie, to jest rolę systemu informacyjnego wspierającego zarządzanie organizacją, moje zainteresowania naukowe zostały ukierunkowane w stronę odbiorcy informacji rachunkowości zarządczej, czyli menedżera.

W publikacjach tego nurtu przedstawiono, jak faktycznie menedżerowie postrzegają system rachunkowości zarządczej w praktyce gospodarczej i jak otrzymywane informacje wypełniają funkcję zarządzania i podejmowania decyzji. Przeprowadzone badania empiryczne dotyczyły przedsiębiorstw działających w krajach Europy Środkowo - Wschodniej, dokładnie w Polsce i Rumunii. W wymienionych krajach rozwój rachunkowości zarządczej w nauce i biznesie nastąpił z dużym opóźnieniem w stosunku do krajów rozwiniętych, a ponadto pomiędzy analizowanymi gospodarkami występują różne oddziaływania na rachunkowość zarządczą, które determinują jej wymiar.

Publikacje z omawianego nurtu ukazują podobieństwa, ale i różnice w zakresie postrzegania i oceny rachunkowości zarządczej, a więc pracy specjalistów ds. rachunkowości zarządczej. Menedżerowie korzystają głównie z informacji finansowych i wykorzystują je, podejmując decyzje, które dotyczą krótkiego okresu. Biorąc pod uwagę, że informacje tworzone w systemie rachunkowości zarządczej są dostarczane, co do zasady, w formie raportów wewnętrznych, respondenci ocenili ich elementy na przeciętnym i wysokim poziomie w obu krajach. Różnica w ewaluacji pomiędzy praktyką polską a rumuńską jednakże występuje w odniesieniu do prezentacji danych i komentarzy, które zostały ocenione przez rumuńskich menedżerów. Odmienne postrzeganie rachunkowości zarządczej jest widoczne także w wyborze sposobu przekazu informacji, ponieważ polscy kierownicy wysoko ocenili nowoczesne kanały informacji (np. mobile), zaś rumuńscy – te tradycyjne (np. wydruk PDF).

Wyniki badań przedstawione w artykułach analizowanego nurtu dowodzą, że menedżerowie polscy i rumuńscy w swojej pracy opierają się głównie na informacjach wspierających operacyjne, a nie strategiczne zarządzanie organizacją, toteż można wskazać lukę pomiędzy trendami w nauce a faktycznym stanem w biznesie w tym zakresie. Ponadto dostrzec można zmieniającą się rolę specjalisty ds. rachunkowości zarządczej/controllera, który może działać w środowisku outsourcingu, usprawniając technicznie (automatyzując) głównie proces raportowania, co spotyka się z dużym zadowoleniem menedżerów przedsiębiorstw międzynarodowych.

Opracowania naukowe odnoszące się do wyszczególnionego powyżej nurtu są rezultatem międzynarodowej współpracy badawczej z naukowcami z Finlandii i Rumunii.

Omawiany nurt obejmuje następujące publikacje:

1. Dobroszek J. [25%], Zarzycka E. [25%], Almasan A. [25%], Circa C. [25%], w druku (2019), *Managers' perception of management accounting information system in transition countries*, „Economic Research-Ekonomska Istraživanja”, s. 1–32 (szacunek).
2. Lepistö L. [25%], Dobroszek J. [25%], Moilanen S. [25%], Zarzycka E. [25%], 2018, *Being a management accountant in a shared services centre*, „Journal of Accounting & Organizational Change”, 14 (4), s. 492–512.
3. Dobroszek J. [25%], Zarzycka E. [25%], Almasan A. [25%], Circa C. [25%], 2018, *A comparative study on managers' assessment of the selected properties of internal reports*, „Financial Sciences”, 23 (3), s. 46–60.
4. Zarzycka E. [25%], Dobroszek J. [25%], Almasan A. [25%], Circa C. [25%], 2017, *The perceived suitability of management accounting information: a contingency based investigation*, „Audit Financiar Journal”, XV, 3 (147), s. 395–417.
5. Zarzycka E. [25%], Dobroszek J. [25%], Almasan A. [25%], Circa C. [25%], 2017, *Comparative Studies of the Use of Management Accounting Information*, „EMAJ: Emerging Markets Journal”, 7 (2), s. 1–7.
6. Almasan A. [25%], Circa C. [25%], Zarzycka E. [25%], Dobroszek J. [25%], 2016, *Management accounting information from the perspective of managers: the case of Poland and Romania. Selected findings of a survey research*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 90 (146), s. 41–64.

▪ **Rachunkowość zarządcza a controlling – dyskusja środowiska naukowego**

W artykułach drugiego nurtu jest zawarta weryfikacja postrzegania koncepcji rachunkowości zarządczej i controllingu w środowisku naukowym w Polsce. Rachunkowość zarządcza w Polsce jest ukształtowana przez dwa podejścia – niemieckie oraz anglosaskie. Taki stan powoduje, że pracownicy nauki stosują odmienną terminologię w tym zakresie, m.in. w publikacjach, mianach kierunków studiów czy przedmiotów oraz prezentują zagadnienia często w innym świetle. W efekcie oddziałuje to na różne postrzeganie analizowanych koncepcji przez studentów i praktyków.

Komisja Rachunkowości Zarządczej/Controllingu przy Radzie Naukowej w Stowarzyszeniu Księgowych w Polsce wydała oficjalne stanowisko w tej sprawie, które traktuje controlling i rachunkowość zarządczą jako tożsame dziedziny. Mimo istnienia oświadczenia w tej kwestii, wyniki uzyskane z badania empirycznego wskazują, że polskie środowisko naukowe postrzega i rozumie dalej w niejednorodny sposób controlling i rachunkowość zarządczą, w znaczącej większości odmiennie niż w ustalonym podejściu. W rezultacie występuje chaos pojęciowy, co nie wpływa na utrzymanie określonego porządku w nauce. Ponadto, biorąc pod uwagę ukształtowanie controllingu w niemieckiej kulturze, wskazuje się od strony koncepcyjnej na jego szersze znaczenie, to jest tożsame z rachunkowością i kontrolą jednocześnie (*management accounting and control*).

Omawiany nurt obejmuje następujące publikacje:

1. Szychta A. [55%], Dobroszek J. [45%], 2017, *Academic aspects of management accounting and controlling in Poland since the 1990s*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 93 (149), s. 175–209.
  2. Szychta A. [50%], Dobroszek J. [50%], 2017, *Postrzeganie controllingu w środowisku naukowym rachunkowości w Polsce*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 471, s. 365–378.
  3. Szychta A. [50%], Dobroszek J. [50%], 2016, *Perception of management accounting and controlling by Polish authors in publications in 1990–2016*, „Advances in Economics, Business and Management Research”, 27, s. 450–467.
- **Rachunkowość zarządcza z perspektywy procesu kształcenia w szkolnictwie wyższym**

Edukacja jest ważnym obszarem badawczym w studiach empirycznych z zakresu rachunkowości zarządczej. Jej właściwy poziom przekłada się na takie ukształtowanie profilu specjalisty ds. rachunkowości zarządczej/controllera, który będzie spełniał wysokie wymagania obowiązujące po stronie pracodawcy. Sytuacja polityczno - ekonomiczna w Polsce sprawiła, że koncepcja ta zaczęła rozwijać się oficjalnie w edukacji wyższej dopiero w latach 90. XX wieku, co znalazło swoje odbicie w krajowej praktyce gospodarczej. Taki stan faktyczny oznaczał znaczące opóźnienie w ewolucji rachunkowości zarządczej choćby w sferze edukacji, jaka miała miejsce znacznie wcześniej, na przykład w krajach anglosaskich oraz niemieckojęzycznych.

Artykuły z tego nurtu obejmują identyfikację i analizę stanu edukacji w zakresie rachunkowości zarządczej/controllingu na polskich uczelniach wyższych oraz porównanie go z poziomem edukacji w tym zakresie na przykład w Niemczech, gdzie rachunkowość zarządcza znana pod terminem „controlling” ma mocne ugruntowanie w nauce i biznesie oraz wsparcie instytucjonalne.

Materiał badawczy zgromadzony na podstawie publikacji, dowodzi, że edukacja rachunkowości zarządczej na polskich uczelniach w pewnym stopniu się zmienia (pojawiają się specjalizacje, odrębne kierunki), ale w ogólnej ocenie i w relacji do zagranicznej praktyki w tym zakresie jest na niskim poziomie rozwoju. W polskiej praktyce edukacji wyższej występuje bowiem ograniczona liczba godzin dla kursów związanych z zagadnieniami

J. Dobroszek

rachunkowości zarządczej, nie ma zajęć w zakresie obsługi zintegrowanych programów informatycznych typu *Enterprise Resource Planning* oraz zajęć w formie warsztatów. Ponadto brakuje ukierunkowania tematów rachunkowości zarządczej na inne, aktualne dziś obszary w praktyce biznesowej, na przykład na sektor usług, ekologię, badania i rozwój.

Omawiany nurt obejmuje następujące publikacje:

1. Zarzycka E. [50%], Dobroszek J. [50%], 2015, *Education in the Area of Management Accounting/Controlling in Poland and Germany*, „Social Sciences/Socialiniai mokslai”, 87 (1), s. 54–63.
2. Zarzycka E. [50%], Dobroszek J. [50%], *Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze*, 2015, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 389, s. 329–337.

Poza wymienionymi publikacjami należy wskazać inne opracowania naukowe lub popularnonaukowe, które powstały po uzyskaniu stopnia doktora. Są to:

1. Biernacki M. [34%], Dobroszek J. [33%], Macuda M. [33%], 2018, *Modelo Barriers to Implementing ELCC in Production Enterprises*, [w:] Soliman K. (red.), *Vision 2020: Sustainable Economic Development and Application of Innovation Management from Regional expansion to Global Growth*, IBIMA Publishing LLC, King of Prussia, s. 1283–1286.
2. Dobroszek J. [34%], Stępień-Andrzejewska J. [33%], Frendzel M. [33%], 2018, *Dynamika oraz struktura publikacji z zakresu rachunkowości*, [w:] Sobańska I., Ignatowski R. (red.), *Łódzka Szkoła Rachunkowości w procesie transformowania systemu rachunkowości w Polsce w latach 1989–2016*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 399–420.
3. Dobroszek J. [50%], Waniak-Michalak H. [50%], 2016, *The 40-year impact of the journal „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” on the development of accounting in Poland*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 90 (146), s. 11–40.
4. Szychta A. [60%], Dobroszek J. [30%], Kabalski P. [10%], 2016, *Rachunkowość zarządcza. Zadania i testy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

## 4. Pozostałe osiągnięcia naukowo - badawcze

### 4.1. Liczbowa charakterystyka publikacji i cytowania

W latach 2009 – 2019 opublikowałam 33 prace, z czego 22 po uzyskaniu stopnia doktora (2015 – 2019) oraz 11 przed uzyskaniem stopnia doktora (2009 – 2014). Dwie publikacje naukowe z dorobku naukowo - badawczego po uzyskaniu stopnia doktora są przyporządkowane do czasopism naukowych z części A wykazu MNiSW (obowiązującego do dnia złożenia wniosku). Pierwsza publikacja jest częścią mojego osiągnięcia naukowego i została opublikowana w czasopiśmie z IF „International Journal of Logistics Management” (część A wykazu MNiSW/25 pkt.), druga publikacja otrzymała oficjalną akceptację

J. Dobroszek

(luty 2019 r.) i znajduje się na etapie przygotowania do publikacji w czasopiśmie „Economic Research-Ekonomska Istraživanja” (część A wykazu MNiSW/15 pkt.)

Zdecydowana większość publikacji (16 prac) była przygotowana w języku angielskim; co wskazuje na moje aktywne podejście do kwestii umiędzynarodowienia w pracy naukowo-badawczej. Ponadto część publikacji (10 prac) była przygotowywana z autorami z zagranicznych instytucji naukowych oraz uczelni krajowych, co jest dowodem na otwartość w zakresie współpracy badawczej i wymiany poglądów naukowych.

Prace naukowe były publikowane w różnorodnych krajowych czasopismach naukowych z części B wykazu MNiSW (obowiązującego do dnia złożenia wniosku) charakteryzujących się wysokim poziomem merytorycznym (np. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, „Nauki o Finansach”, „Management and Business Administration. Central Europe”, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”) oraz w czasopismach zagranicznych, indeksowanych w bazach Web of Science czy Scopus (np. „Journal of Accounting & Organizational Change”).

W tabeli 4 zostało przedstawione liczbowe zestawienie wszystkich prac naukowych w podziale na typ publikacji, język publikacji i wkład. Zawiera ono również publikacje, które stanowią moje osiągnięcie naukowe.

**Tabela 4.** Liczbowe zestawienie wszystkich prac opublikowanych po uzyskaniu i przed uzyskaniem stopnia doktora

Rodzaj publikacji	Publikacje samodzielne		Publikacje ze współautorstwem		Razem
	język angielski	język polski	język angielski	język polski	
Po uzyskaniu stopnia doktora (2015 – 2019)					
Artykuły z wykazu MNISW – część A (JRC)			2		2
Artykuły z wykazu MNISW – część B	1	1	6	2	10
Artykuły w recenzowanych zagranicznych czasopismach nie ujęte w wykazie MNISW			3		3
Artykuły w <i>proceedings</i> indeksowane w WoS	1		3		4
Monografie i monografia współautorska		1		1	2
Rozdziały w monografiach				1	1
Pozostałe prace recenzowane ukazane w materiałach po konferencyjnych					0
I. Razem	2	2	14	4	22
Przed uzyskaniem stopnia doktora (2009 – 2014)					
Artykuły z wykazu MNISW - część A (JRC)					0
Artykuły z wykazu MNISW – część B	1	4		3	8
Artykuły w recenzowanych zagranicznych czasopismach nie ujęte w wykazie MNISW					0
Artykuły w <i>proceedings</i> indeksowane w WoS					0
Monografie i monografia współautorska					0
Rozdziały w monografiach				1	1
Pozostałe prace recenzowane ukazane w materiałach po konferencyjnych		1	1		2
II. Razem	1	5	1	4	11
III. Razem (I+II)	3	7	15	8	33

W tabeli 5. zaprezentowano całościowo wskaźniki cytowań moich prac według różnych baz.

**Tabela 5. Wskaźniki cytowań**

Bazy	Liczba cytowań (wszystkie publikacje)	h-index
Google Scholar – w Publish & Perish	70	5
BazEkon	52	2
Research Gate	61	4
Web of Science	3	1

#### 4.2. Międzynarodowa współpraca naukowo - badawcza

W mojej pracy naukowo - badawczej kładę duży nacisk na międzynarodową współpracę. W związku z tym po uzyskaniu stopnia doktora zaangażowałam się aktywnie w realizację międzynarodowych projektów we współpracy z badaczami z zagranicznych ośrodków naukowych z Finlandii, Niemiec, Portugalii, Czech oraz Rumunii. Realizowane obszary współpracy (projekty badawcze) to:

1. Convergence of management accounting and financial accounting, 2018 – do dziś, współwykonawca, finansowanie ze środków na działalność statutową obu uczelni: Aachen University of Applied Sciences i Uniwersytet Łódzki, partner: prof. dr R. Rieg / Aachen University of Applied Sciences (Niemcy).
  - Efekty współpracy: jeden artykuł (do dnia złożenia wniosku) skierowany do czasopisma „European Accounting Review”.
2. Professionalization of accounting education, 2018 – do dziś, kierownik i współwykonawca, finansowanie ze środków na działalność statutową obu uczelni: University of Agder i Uniwersytet Łódzki, ponadto będzie składany wniosek na grant Minatura, partner: prof. dr R. Heinzelmann /University of Agder (Norwegia).
  - Efekty współpracy: do dnia złożenia wniosku zebrano materiał badawczy w ramach wywiadów ustrukturyzowanych.
3. Reporting in sustainable development – case of transitional countries, 2018 – do dziś, kierownik i współwykonawca, finansowanie ze środków na działalność statutową obu uczelni: Anglo-American University i Uniwersytet Łódzki, partner: prof. dr ing. I. Jindrichovska / Anglo-American University (Czechy).
  - Efekty współpracy: do dnia złożenia wniosku korekta artykułu, który jest po recenzji w czasopiśmie „Sustainability”.
4. Professions of logistics controllers, logistics managers and logistics specialist - a holistic approach, 2017–2018, kierownik i współwykonawca, finansowanie z projektu B 151210000079 9.02 - dotacja celowa dla młodych naukowców oraz z projektu COMPETE reference no. POCI-01-0145-FEDER-00668 - FCT/MEC's Fundação para a Ciência ea Tecnologia, I.P., partner; prof. dr P. R. Mourao / Universidade do Minho (Portugalia).
  - Efekty współpracy: jeden opublikowany artykuł w czasopiśmie „International Journal of Logistics Management” z części A wykazu MNISW (obowiązującego do dnia złożenia wniosku).

*J. Dobroszka*

5. Management accounting and control in shared service center, 2016 – do dziś, współwykonawca, finansowanie z projektów nr B17121000015 83.02 i nr B16121000001 328.02 - dotacja celowa dla młodych naukowców oraz ze środków własnych uczelni zagranicznych: University of Turku, University of Oulu, partner: prof. dr L. Lepistö / University of Turku, prof. dr Moilanen S. / University of Oulu (Finlandia).
  - Efekty współpracy: jeden opublikowany artykuł w zagranicznym czasopiśmie indeksowanym w bazie Scopus „Journal of Accounting & Organizational Change”, dwa kolejne artykuły są w recenzji (do dnia złożenia wniosku), z czego jednej w czasopiśmie „Journal of Accounting & Organizational Change” oraz drugi w czasopiśmie „Qualitative Research in Accounting and Management”, zaś jeszcze jeden artykuł jest przygotowywany.
6. Use of management accounting information, 2015-2019, współwykonawca, finansowanie z projektów nr B17121000015 83.02 i nr B16121000001 328.02 – dotacja celowa dla młodych naukowców oraz ze środków uczelni West University of Timisoara, partner: prof. dr A. Almasan, prof. dr C. Circa / West University of Timisoara (Rumunia).
  - Efekty współpracy: pięć opublikowanych artykułów w krajowych i w zagranicznym czasopiśmie („Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, „Emerging Markets Journal”, „Audit Financiar Journal”, „Financial Science”, „Proceedings [...]”, jeden artykuł zaakceptowany do publikacji w czasopiśmie „Economic Research” z części A wykazu MNiSW (obowiązującego do dnia złożenia wniosku), jeden artykuł jest w recenzji (do dnia złożenia wniosku) w zagranicznym czasopiśmie „Engineering Economics”.

#### 4.3. Projekty naukowe o zasięgu krajowym i międzynarodowym

W mojej pracy naukowo - badawczej realizowałam w okresie 2015–2019 również inne projekty naukowe o zasięgu krajowym lub międzynarodowym bądź współuczestniczyłam w ich przygotowaniu.

1. Funkcjonalne obszary controllingu w działalności proekologicznej; 01.03.2018 – 28.02.2021; *krajowy*; funkcja: współwykonawca; projekt badawczo-rozwojowy, finansowanie: środki własne poszczególnych uczelni: Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Uniwersytet Łódzki.
2. HE4AD – Advanced Healthcare Measurement in EU: Economic Evaluation, Effectiveness, Efficiency Actions for Development; Horizon 2020; Call: H2020-SC1; 2016-2017; *międzynarodowy*; funkcja: kierownik odpowiedzialny za fazę przygotowania projektu na Polskę w ramach naukowego konsorcjum (koordynator: University of Tampere – Finlandia, partnerzy: Kaunas University of Technology – Litwa, Scuola Superiore Sant’Anna – Włochy); projekt nie otrzymał dofinansowania (brakowało dwóch punktów do limitu).
3. Rachunkowość zarządcza w koncernach stosujących MSSF; 2017; *krajowy*; funkcja: kierownik i współwykonawca; nr projektu: B17121000015 83.02; dotacja celowa dla młodych naukowców.
4. Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwach międzynarodowych stosujących MSSF; 2016; *krajowy*; funkcja: kierownik i współwykonawca; nr projektu: B16121000001 328.02; dotacja celowa dla młodych naukowców.

J. Dobroszewski



5. Rachunkowość zarządcza/controlling - zastosowanie jej instrumentów i metod do wspierania procesu zarządzania łańcuchem dostaw; 2015; krajowy; funkcja: kierownik i współwykonawca; nr projektu B 151210000079 9.02; dotacja celowa dla młodych naukowców.
6. Zastosowanie wielokryterialnych systemów pomiaru dokonań organizacji w warunkach gospodarki opartej na wiedzy; 2014 - 2015; krajowy; funkcja: współwykonawca; nr projektu: B14121000005 36.02; dotacja celowa dla młodych naukowców.

#### 4.4. Uczestnictwo w konferencjach, warsztatach i seminariach naukowych

W okresie 2015–kwiecień 2019 uczestniczyłam aktywnie w krajowych i międzynarodowych konferencjach naukowych w celu zaprezentowania własnych wyników badań oraz możliwości uczestniczenia w dyskusji naukowej. Zestawienie liczbowe (uczestnictwo w konferencjach po uzyskaniu stopnia doktora) przedstawiono w tabeli 6 (szczegółowy wykaz konferencji – w załączniku 5 do Wniosku).

**Tabela 6. Udział w konferencjach i innych wydarzeniach naukowych w okresie 2015–2019**

Konferencje, seminaria, warsztaty naukowe (po uzyskaniu stopnia doktora)	Liczba konferencji
O zasięgu krajowym	3
O zasięgu międzynarodowym	19
<b>Razem</b>	<b>22</b>

Uczestnicząc w konferencjach, seminariach czy warsztatach naukowych wygłosiłam 22 referaty naukowe. Zdecydowanie większa liczba konferencji (19 wydarzeń naukowych) odnosi się do tych o zasięgu międzynarodowym, co jest związane z ukierunkowaniem mojej pracy badawczej na współpracę międzynarodową.

Wygłosiłam jeden referat na jednej z najbardziej prestiżowych konferencji z zakresu rachunkowości zarządczej – New Trends in Management Accounting w Brukseli. Ponadto trzy razy prezentowałam wyniki moich badań naukowych na innej, również prestiżowej, konferencji z obszaru rachunkowości: EAA Annual Congress oraz dwa razy na międzynarodowej konferencji z zakresu rachunkowości zarządczej Annual Conference for Management Accounting Research (ACMAR) odbywającej się co roku w Niemczech.

Regularnie uczestniczę w krajowych konferencjach tematycznych, to jest Rachunkowość a controlling, organizowanej przez Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, oraz w Ogólnopolskim Zjeździe Katedr Rachunkowości. Pozwala mi to na poznanie aktualnych nurtów badawczych w kraju, a także na integrację ze środowiskiem naukowym rachunkowości w Polsce.

Podczas dwóch międzynarodowych konferencji: Trends in Accounting Research Conference – TARC - 2017 (po uzyskaniu stopnia doktora) i International Conference on Accounting, Auditing and Taxation – 2014 (przed uzyskaniem stopnia doktora) otrzymałam nagrodę za najlepszy referat.

*z Dołmorek*

#### 4.5. Wykonanie recenzji dla czasopism naukowych i konferencji naukowych

W ramach mojej pracy naukowej opracowywałam także recenzje do artykułów zgłaszanych do krajowych i zagranicznych czasopism naukowych z listy A i B wykazu MNiSW. Ponadto przygotowałam recenzje referatów zgłoszonych na międzynarodowe konferencje (zob. tab. 7).

**Tabela 7. Zestawienie zrecenzowanych prac po uzyskaniu stopnia doktora**

Czasopismo	Części według wykazu MNiSW*	Język	Liczba zrecenzowanych artykułów
„Sustainability”	część A /20 pkt.	angielski	1
„Economic Research-Ekonomska Istraživanja”	część A /15 pkt.	angielski	1
„Economies”	czasopismo zagraniczne indeksowane w bazie Scopus	angielski	1
„Quality & Quantity”	część A /30 pkt.	angielski	1
„Nauki o Finansach”	część B /14 pkt.	angielski	5
„Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”	część B /14 pkt.	polski	3
„Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”	część B /10 pkt.	polski	12
Międzynarodowe konferencje	Miejsce	Język	Liczba zrecenzowanych referatów
Workshop ITER 2018 i 2019 of ICTERI Conference	Kijów, Ukraina	angielski	12
International Scientific Conference IFRS: GLOBAL RULES & LOCAL USE, 2017	Praga, Czechy	angielski	4

\*Wykaz czasopism naukowych zawierający historię czasopisma z publikowanych wykazów za lata 2013–2016.

#### 4.6. Uczestnictwo w radach i innych gremiach naukowych

W okresie 2015–2019 miałam możliwość bycia członkiem komitetu naukowego następujących konferencji międzynarodowych:

- International Workshop (ITER) Information Technology in Economic Research, 2019, Kijów, Ukraina.
- Emerging Scholars’ Research Paper Development Workshop (ESRPDW), 2018, Warszawa.
- International Workshop (ITER) Information Technology in Economic Research, 2018, Kijów, Ukraina.

W latach 2011 – 2017 pełniłam funkcję asystenta redaktora naczelnego, a od 2018 roku jestem redaktorem operacyjnym czasopisma naukowego „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”. Współpracując z redaktorem naczelną – dr hab. Anną Szychłą, prof. UŁ miałam wpływ na podwyższenie poziomu merytorycznego czasopisma i jego, w pewnym zakresie, umiędzynarodowienie, co przełożyło się na wysoką punktację (15 pkt. – część B wykazu MNiSW z 2016 r.).

*J. Dobroszele*

#### 4.7. Opieka nad doktorantami

Biorąc pod uwagę moje zainteresowania naukowe i zaangażowanie w badaniach naukowych zostałam powołana do pełnia funkcji promotora pomocniczego dla trzech rozpraw doktorskich. Dwie prace realizowane są w Katedrze Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, zaś praca trzecia w Katedrze Logistyki tejże jednostki.

1. Maciej Mróz, 2019 – do dziś, *Strategiczna karta wyników w zarządzaniu sprzedażą w przedsiębiorstwach z branży produktów szybko rotujących*, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, promotor pomocniczy, promotor główny: dr hab. Anna Szychta, prof. UŁ.
2. Bartosz Romaniszyn, 2019 – do dziś, *Pomiar dokonań w łańcuchu dostaw w przedsiębiorstwach branży meblarskiej w Polsce*, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, promotor pomocniczy, promotor główny: dr hab. Przemysław Kabalski, prof. UŁ.
3. Rafał Adamek, 2019 – do dziś, *Wpływ rozwoju technologii zwiększających bezpieczeństwo drogowe na efektywność procesów transportowych - w przedsiębiorstwach województwa łódzkiego*, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Logistyki, promotor pomocniczy, promotor główny: dr hab. inż. Remigiusz Kozłowski, prof. UŁ.

#### 5. Działalność dydaktyczna, ekspercka i organizacyjna

##### 5.1. Działalność dydaktyczna

Działalność dydaktyczna obejmuje w okresie 2015 – 2019 (po uzyskaniu stopnia doktora) prowadzenie zajęć w formie ćwiczeń i wykładów na pierwszym i drugim stopniu kierunków takich, jak: rachunkowość, finanse i rachunkowość, logistyka, zarządzanie, międzynarodowe stosunki gospodarcze oraz ekonomia. Moje pensum dydaktyczne przekraczało w danym roku akademickim 50% – 60% wymiaru zajęć dydaktycznych obowiązujących na stanowisku adiunkta.

W ramach wyżej wymienionych programów studiów w trybie stacjonarnym i niestacjonarnym zostały zrealizowane przeze mnie następujące przedmioty:

- wprowadzenie do rachunkowości;
- podstawy rachunkowości i finansów;
- rachunkowość;
- wprowadzenie do rachunku kosztów;
- podstawy rachunkowości zarządczej/controllingu;
- wprowadzenie do rachunkowości zarządczej/controllingu;
- wybrane problemy rachunkowości zarządczej/controllingu;
- rachunkowość zarządcza;
- rachunek kosztów;
- operacyjna rachunkowość zarządcza;
- strategiczna rachunkowość zarządcza;
- projektowanie systemów rachunkowości zarządczej;

- rachunek kosztów logistyki;
- controlling i audyt logistyczny;
- seminarium magisterskie (od 2019 r.);
- seminarium licencjackie.

W okresie 2016 – do dziś prowadzę zajęcia (8 godz.) dotyczące zagadnień progu rentowności i rachunku kosztów działań na studiach podyplomowych Rachunkowość i zarządzanie finansami na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego oraz zrealizowałam w 2018 roku jednorazowo kurs Rachunkowości zarządcza w ramach polsko-francuskiego programu studiów – Mini MBA na Uniwersytecie Łódzkim.

Zdobyłam również doświadczenie w zakresie dydaktyki za granicą w ramach programu Erasmus. W rezultacie mogłam zaadaptować pewne metody nauczania do własnej praktyki dydaktyka, a jednocześnie zainteresować zagranicznych studentów zagadnieniami związanymi z rozwojem ekonomicznym w Polsce oraz z rachunkowością zarządczą. W latach 2015 – 2019 odbyłam dwa dydaktyczne wyjazdy za granicę do Niemiec i Portugalii, gdzie przeprowadziłam kursy poświęcone następującym zagadnieniom:

- Controlling/management accounting in “Forschung und Fallstudium” for Master and Bachelor studies, 09.11.2015–13.11.2015 – osiem godzin zajęć, University of Applied Science Kiel (Niemcy) – program Erasmus.
- University of Lodz – study and research, 09.11.2015–13.11.2015 – prezentacja na University of Applied Science Kiel (Niemcy) – program Erasmus.
- Management and Management Accounting & Control – state of art, case studies, 05.11.2018–09.11.2018 – osiem godzin zajęć, Universidade do Minho (Portugalia) – program Erasmus.

Ważnym efektem mojej pracy dydaktycznej jest przygotowanie ze współautorami podręcznika akademickiego, którym jest:

- Szychta A., Dobroszek J., Kabalski P., 2016, *Rachunkowość zarządcza. Zadania i testy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, ISBN: 978-8-3808-8071-9.

Od 2016 roku prowadzę seminaria na poziomie studiów licencjackich na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego oraz od 2019 roku na poziomie studiów magisterskich. Obecnie jestem promotorem 32 prac, w tym 18 na studiach zaocznych i 14 na studiach dziennych.

W okresie 2015 – 2019 pełniłam funkcję koordynatora do następujących kursów realizowanych na Wydziale Zarządzania lub Wydziale Ekonomiczno-Socjologicznym Uniwersytetu Łódzkiego:

- Rachunek kosztów w przedsiębiorstwie (II stopień, kierunek: Rachunkowość i zarządzanie finansami), od 2019 roku.
- Rachunek kosztów logistyki (II stopień, kierunek: Logistyka), 2014 r. – do dziś.
- Rachunkowość zarządcza w logistyce (II stopień, kierunek: Rachunkowość i zarządzanie finansami), 2016 r. – do dziś.

- Controlling w biznesie (I stopień, kierunek: Rachunkowość), 2015 r. – do dziś.
- Rachunkowość zarządcza (II stopień, kierunek: Międzynarodowe stosunki gospodarcze), 2015 – 2016.

## **5.2. Działalność ekspercka**

Swoje zainteresowania naukowe staram się łączyć również z działalnością badawczo wdrożeniową realizowaną na rzecz praktyki. W jej ramach zrealizowałam, między innymi:

- Opracowanie struktury kalkulacji dla floty transportowej i jej sporządzanie oraz zaprojektowanie e-formularza dla przemieszczeń floty logistycznej; Simon Hegele (Niemcy); 2013.
- Usprawnienie systemu pomiaru dokonań w wydawnictwie (I etap projektu); Wydawnictwo Nowa Era; 2014.
- Analizy finansowe, raporty z przeprowadzonego audytu finansowego dla następujących podmiotów gospodarczych: Miejskie Przedsiębiorstwo Wodociągów i Kanalizacji Sp. z o.o. w Łęborku, Zakłady Urządzeń Elektrycznych Zeltech S.A., Spółdzielnia Mieszkaniowa Czerwony Rynek Łódź, Milton Trustee Sp. z o.o., JTB Sp. z o.o. Sp. komandytowa, Przedsiębiorstwo Gospodarki Komunalnej w Płońsku, Miejski Zakład Komunikacji Sp. z o.o. w Kutnie, Miejskie Przedsiębiorstwo Wodociągów i Kanalizacji Sp. z o.o. w Sieradzu, Felina Polska Sp. z o.o., Targor Truck Sp. z o.o., Miejskie Przedsiębiorstwo Usług Komunalnych Sp. z o.o. w Warszawie, Kozienicka Gospodarka Komunalna Sp. z o.o., Komunikacja Miejska Sp. z o.o. w Głogowie; Audyt FM; 2016 – do dziś.

## **5.3. Działalność organizacyjna**

Aktywnie jestem zaangażowana w prace organizacyjne na rzecz Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego. Efektem tego jest skuteczne przygotowanie następujących wydarzeń naukowych:

Po uzyskaniu stopnia doktora

- Ogólnopolski Zjazd Katedr Rachunkowości: Zintegrowany system informacyjny rachunkowości – teoria i praktyka, 2018, Łódź, członek komitetu organizacyjnego odpowiedzialny za kierowanie obiegiem publikacji.
- Forum in Accounting, Business and Economics for Young Researchers and Academic Staff, 2017, Łódź, współprzewodniczący, współorganizator międzynarodowej konferencji naukowej dla młodych naukowców i doktorantów.
- Trends in Accounting Research Conference – TARC, 2015, Łódź, członkini komitetu organizacyjnego odpowiedzialna za: przyjmowanie referatów, wybór recenzentów i przekazywanie referatów do recenzji, opracowanie programu międzynarodowej konferencji (strukturę sesji, wybór dyskutantów, przewodniczących sesji), organizację dodatkowych wydarzeń dla uczestników konferencji (np. wycieczek).

Przed uzyskaniem stopnia doktora

- Wkład prof. Alicji Jarugowej w rozwój nurtów badawczych rachunkowości, 2014, Łódź, członek komitetu organizacyjnego seminarium naukowego.
- Zmiany w regulacjach i praktyce polskiej rachunkowości w świetle nowej dyrektywy UE o sprawozdawczości finansowej, 2013, Łódź, członek komitetu organizacyjnego.

W ramach innych prac organizacyjnych, które udoskonalały funkcjonowanie obszaru nauki i dydaktyki mogę wskazać, m.in.: (1) opiekę nad kierunkiem i grupą Management and Finance (kierunek w języku angielskim) w latach 2016 – 2018, (2) wsparcie w ramach koordynacji programu ACCA na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego w okresie 2015 – 2016, (3) opracowanie koncepcji i struktury profilu pracownika naukowego na stronę internetową dla Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego w 2016 roku.

Równolegle z pracą na uczelni jestem bardzo aktywnie zaangażowana w prace przy czasopiśmie naukowym „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, gdzie znacząco wpłynęłam na umiędzynarodowienie czasopisma oraz na sposób realizacji procesu edytorskiego czasopisma. W ramach prac operacyjnych przeprowadziłam transfer „manualnej” obsługi procesu wydawniczego do jego częściowej automatyzacji, zmieniłam wygląd strony internetowej czasopisma, zaprosiłam do rady naukowej czasopisma ZTR nowych członków z zagranicy (pięcioro naukowców z instytucji zagranicznych). W celu podnoszenia jakości publikowanych artykułów zaprosiłam nowych recenzentów z zagranicy do współpracy z członkami zespołu ZTR. Także z mojej inicjatywy w 2019 roku zostanie opublikowany pierwszy numer specjalny w języku angielskim, powstały we współpracy z redaktorem goszczącym z zagranicy – dr. Jarim Paranko (University of Tampere, Finlandia). Wymienione działania były realizowane przeze mnie w ramach dwóch projektów sfinansowanych przez MNiSW (2012 – 2014; 2016 – 2017), których celem było dofinansowanie czasopisma naukowego „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” w zakresie jego digitalizacji i działań ukierunkowanych na jego umiędzynarodowienie. W 2019 roku czasopismo ZTR zostało przyjęte do programu MNiSW – „Wsparcie dla polskich czasopism naukowych”.

Łódź, 18 kwietnia 2019 r.

  
.....