



UNIWERSYTET
EKONOMICZNY
W POZNANIU

UNIWERSYTET GDANSKI



RPW/30203/2023 N
Data: 2023-06-16

Prof. dr hab. Marzena Remlein
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
Instytut Rachunkowości i Zarządzania Finansami
Katedra Rachunkowości i Rewizji Finansowej

Poznań, 9 czerwca 2023 r.

RECENZJA
rozprawy doktorskiej mgr Beaty Kotowskiej
pt. „Koncepcja sprawozdawczości zintegrowanej mikro i małych przedsiębiorstw”
przygotowanej na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego
Promotor: prof. dr hab. Teresa Martyniuk
Promotor pomocniczy: dr hab. Ewa Wycinka, prof. UG

Niniejsza recenzja została opracowana w odpowiedzi na pismo Przewodniczącego Rady Dyscypliny Ekonomia i finanse, p. dr hab. Przemysława Borkowskiego, prof. UG z dnia 20 kwietnia 2023r. informujące o powierzeniu mi funkcji recenzenta rozprawy doktorskiej p. mgr Beaty Kotowskiej pt. „Koncepcja sprawozdawczości zintegrowanej mikro i małych przedsiębiorstw”. Jako promotora pracy wskazano prof. dr hab. Teresa Martyniuk, natomiast promotorem pomocniczym była dr hab. Ewa Wycinka, prof. UG.

1. Ocena problemu badawczego oraz tematu rozprawy

Od wielu lat sprawozdanie finansowe stanowi istotne narzędzie komunikacji jednostki gospodarczej z otoczeniem, dostarczając zainteresowanym odbiorcom informacji o sytuacji majątkowej i finansowej oraz wymiernych rezultatach prowadzonej działalności gospodarczej. Jednak ze względu na postępującą świadomość dotyczącą zmian klimatycznych oraz wyzwań środowiskowych i społecznych a także presję ze strony inwestorów i szeroko rozumianego otoczenia, istotnym dopełnieniem informacji finansowych stały się informacje o charakterze niefinansowym. W ostatnich latach można zaobserwować rozwój zainteresowania raportowaniem niefinansowym, zarówno ze strony nauki, jak i praktyki a sprawozdania

Katedra Rachunkowości i Rewizji Finansowej
Instytut Rachunkowości i Zarządzania Finansami
al. Niepodległości 10,
61-875 Poznań
tel. + 48 61 854 38 38
krirf@ue.poznan.pl
www.ue.poznan.pl

niefinansowe w wielu przypadkach stały się przedmiotem krajowych regulacji prawnych oraz międzynarodowych standardów. Formalne wymogi dotyczące przygotowania raportów niefinansowych dotyczą sektora „większych” jednostek gospodarczych, ale z uwagi na fakt, iż mikro i małe podmioty „*będąc w łańcuchu dostaw z podmiotami, które takim obowiązkom podlegają, będą musiały ujawniać część informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem*” (s. 4).

W Polsce, sektor mikro i małych przedsiębiorstw odgrywa istotną rolę. Według danych GUS, na koniec 2021 r. funkcjonowało 2 288 844 mikro jednostek, co stanowiło 97.15% ogółu przedsiębiorstw, z kolei małych jednostek było 48 731 tj. 2.07% ogółu przedsiębiorstw działających w Polsce. Przywołane dane statystyczne pokazują jak liczny i znaczący jest sektor MMP i uzasadniają przyjęcie tego sektora jako podmiotu badań w niniejszej rozprawie.

Aktualność i znaczenie podjętej problematyki potwierdza także fakt wprowadzenia regulacji prawnych w zakresie doskonalenia raportowania, zarówno krajowych, jak i o zasięgu międzynarodowym. Kluczową regulację w zakresie raportowania stanowi Dyrektywa UE *Corporate Sustainability Reporting Directive*, zgodnie z którą podmioty są zobowiązane sporządzić sprawozdania za rok rozpoczynający się 1 stycznia 2024 lub po tej dacie.

Przywołane powyżej argumenty uzasadniają potrzebę prowadzenie badań naukowych w odniesieniu do sprawozdawczości dotyczącej zarówno ujawnień informacji finansowych, jak i niefinansowych przez mikro i małe podmioty gospodarcze. Doktorantka dostrzegła ten problem i podjęła udaną próbę jego rozwiązania. Podjęty w recenzowanej pracy problem raportowania informacji przez sektor mikro i małych przedsiębiorstw oceniam jako istotny oraz aktualny a podjęcie próby opracowania ram systemu sprawozdawczości sektora MMP jako ambitne wyzwanie.

2. Cel główny, cele pomocnicze i hipotezy badawcze

Celem głównym rozprawy jest „*zapropozowanie koncepcji sprawozdawczości zintegrowanej przedsiębiorstw sektora MMP dla potrzeb ich zrównoważonego rozwoju*” (s. 5).

Ponadto, w rozprawie przyjęto cele szczegółowe:

- 1) identyfikacja specyficznych cech sektora MMP,
- 2) diagnoza potrzeb informacyjnych interesariuszy sektora MMP.

- 3) rozpoznanie obowiązkowych i dobrowolnych ujawnień w sprawozdawczości biznesowej sektora MMP w Polsce oraz wybranych krajach Europy,
- 4) ocena zakresu stosowanych ujawnień przez sektor MMP w Polsce na tle międzynarodowym,
- 5) przedstawienie i ocena stanu stosowania zrównoważonego rozwoju przez sektor MMP w Polsce,
- 6) zaprojektowanie ram systemu sprawozdawczości dla sektora MMP w warunkach zrównoważonego rozwoju.

Oceniając cel główny i cele cząstkowe należy wskazać na ich poprawne sformułowanie zarówno od strony metodycznej, jak i merytorycznej. Pragnę jednak zauważyć, że cel główny został sformułowany zbyt „skromnie” w stosunku do podjętych rozważań i uzyskanych osiągnięć. Oprócz propozycji koncepcji sprawozdawczości zintegrowanej dla sektora MMP, Doktorantka dokonała oceny stanu ujawnień informacji sprawozdawczej przez MMP (badania empiryczne) oraz zaprezentowała rozważania teoretyczne dotyczące sektora MMP i informacji sprawozdawczej dla potrzeb zrównoważonego rozwoju. Jeśli chodzi o redakcję celu głównego, to sugerowałabym „opracowanie” zamiast „zapropozowanie” lub doprecyzowanie tj. „zapropozowanie autorskiej koncepcji...”.

Natomiast oceniając postawione w rozprawie cele pomocnicze, pragnę podkreślić, iż są one ważnymi problemami badawczymi podjętymi w kolejnych rozdziałach pracy. Pewne uwagi budzi cel pomocniczy nr 6, który w mojej ocenie jest tożsamy z celem głównym pracy. Biorąc pod uwagę treść pracy można stwierdzić, że cel główny oraz cele pomocnicze zostały zrealizowane.

Doktorantka sformułowała hipotezę badawczą rozprawy, zgodnie z którą *„zakres i jakość informacji sprawozdawczej ma wpływ na zrównoważony rozwój przedsiębiorstw sektora MMP.”*

(s. 7). Ponadto, hipotezę główną wspierają następujące hipotezy szczegółowe:

- 1) faza rozwoju przedsiębiorstwa, jego struktura organizacyjna i forma prawna warunkują sposób generowania informacji sprawozdawczej dla potrzeb zrównoważonego rozwoju,
- 2) idea zrównoważonego rozwoju coraz częściej wpisuje się w misję i strategię rozwoju przedsiębiorstw sektora MMP,
- 3) zakres obowiązkowych ujawnień informacji przez sektor MMP wybranych krajach Europy jest zróżnicowany.

- 4) informacja sprawozdawcza przedsiębiorstw sektora MMP ma wpływ na ich zrównoważony rozwój,
- 5) przedsiębiorstwa sektora MMP w Polsce nie wykorzystują w pełni informacji sprawozdawczej dla potrzeb zrównoważonego rozwoju,
- 6) informacje generowane przez sektor MMP w Polsce skoncentrowane są na rozliczaniu się z budżetem,
- 7) mikro i małe przedsiębiorstwa są zainteresowane raportowaniem niefinansowym zrównoważonego rozwoju,
- 8) zakres ujawnień oraz potrzeby informacyjne interesariuszy mikro i małych przedsiębiorstw są odmienne niż w przedsiębiorstwach średnich i dużych.

W mojej ocenie, w pracach naukowych należy przyjmować hipotezy badawcze, które będą podlegały weryfikacji w ramach badań empirycznych. Według słownika języka polskiego PWN hipoteza to „założenie oparte na prawdopodobieństwie, wymagające sprawdzenia”. Z kolei teza to „założenie, twierdzenie wymagające dowodu”. Zatem sformułowane przez Doktorantkę założenia odnoszące się do części teoretycznej rozprawy, które zostały dowiedzione na podstawie pogłębionej analizy literatury przedmiotu, są – w mojej ocenie – tezami badawczymi.

3. Ocena struktury i zawartości merytorycznej rozprawy

Recenzowana praca została poświęcona sprawozdawczości zintegrowanej mikro i małych przedsiębiorstw, a w szczególności sprawozdawczości niefinansowej. Zasadnicza część pracy to dwa pierwsze rozdziały o charakterze teoretycznym, natomiast rozdziały trzeci i czwarty odnoszą się do przeprowadzonych przez Doktorantkę badań empirycznych. Ponadto, rozdział czwarty ma charakter projektowy, zawarto w nim autorską propozycję systemu sprawozdawczości dla sektora MMP.

Wstęp został przygotowany prawidłowo, zawiera wszystkie wymagane elementy, tj. cel główny pracy, cele pomocnicze, hipotezy badawcze (główną i pomocnicze), źródła i metody badawcze oraz krótką prezentację struktury pracy. Na szczególną uwagę zasługuje prezentacja tabeli 1, w której Doktorantka zawarła w sposób syntetyczny najistotniejsze kwestie metodyczne rozprawy. Natomiast uważam za zbędną tabelę 2, która moim zdaniem powinna znaleźć się w rozdziale 3 poświęconym badaniom empirycznym. Poza tym moje wątpliwości budzi metoda badawcza – dobór według wygody. Moim zdaniem jest to metoda doboru próby badawczej (a



nie metoda badawcza), której nazwę sugerowałabym skorygować na *dobór uznaniowy* lub *metodę uznaniową*.

Rozdział pierwszy pt. „*Cechy sektora mikro i małych przedsiębiorstw w kontekście zrównoważonego rozwoju*” (54 strony) stanowi wprowadzenie do podjętej problematyki i zawiera rozważania przeprowadzone na podstawie literatury przedmiotu oraz aktów prawnych. W pierwszej kolejności Doktorantka prowadzi rozważania dotyczące zrównoważonego rozwoju jako celu działalności przedsiębiorstwa. Autorka na podstawie studiów literaturowych dowodzi, że mikro i małe przedsiębiorstwa rozpoczęły świadomie podejmować decyzje w zgodzie ze zrównoważonym rozwojem, który staje się jednym z celów prowadzonej działalności. W dalszej kolejności zaprezentowano specyfikę i kryteria podziału mikro i małych przedsiębiorstw. Przyjęcie MMP jako podmiotu rozważań recenzowanej rozprawy wynika z faktu, iż „*mają one kluczowe znaczenie w gospodarce tworząc miejsca pracy oraz mając wpływ na PKB*” (s. 37) oraz świadczą o tym dane statystyczne dotyczące liczebności tego sektora (s. 26).

Pozytywnie oceniam rozważania odnoszące się do potrzeb informacyjnych MMP. W szczególności na podkreślenie zasługuje fakt, iż Autorka podjęła udaną próbę omówienia potrzeb informacyjnych w poszczególnych fazach cyklu życia MMP. Wskazała także problemy marketingowe, zarządcze i finansowo-księgowo oraz zaproponowała działania, które należałoby podjąć w każdej fazie rozwoju MMP. Ostatnia część rozdziału została poświęcona interesariuszom informacji sprawozdawczej MMP. Doktorantka omówiła oraz zaprezentowała w sposób syntetyczny w postaci tabel (s. 58-61) cele i oczekiwania interesariuszy przedsiębiorstw oraz specyfikę interesariuszy MMP. Na szczególną uwagę zasługuje opracowana przez Doktorantkę macierz korzyści zastosowania zrównoważonego rozwoju przez przedsiębiorstwo (s. 64). Oceniam ją bardzo wysoko, podobnie jak wszystkie grafiki zawarte w tym rozdziale. Świadczą one nie tylko o wiedzy Autorki, ale również o umiejętności prezentacji trudnych zagadnień w sposób syntetyczny i zarazem klarowny.

Podsumowując rozważania pierwszego rozdziału Doktorantka podkreśla, że „*interesariusze i potrzeby informacyjne odgrywają kluczową rolę w zrównoważonym rozwoju przedsiębiorstw sektora MMP*” (s. 66).

Wysoko oceniam tę część pracy, bowiem poruszone zagadnienia uważam za istotne i stanowiące solidne podłoże teoretyczne do dalszych rozważań.

Rozdział drugi pt. *„Informacja sprawozdawcza sektora mikro i małych przedsiębiorstw dla potrzeb zrównoważonego rozwoju”* (53 strony) w całości został poświęcony – zgodnie z tytułem – sprawozdawczości MMP. Doktorantka dokonała kompleksowego przeglądu regulacji prawnych (zarówno krajowych, jak i międzynarodowych). Dalsza część rozdziału została poświęcona ocenie ujawnień informacji sprawozdawczych MMP (obowiązkowych i dobrowolnych) w wybranych krajach Europy Środkowo-Wschodniej (Litwa, Łotwa, Rumunia, Polska). Na pozytywną ocenę zasługuje także ich porównanie z rozwiązaniami stosowanymi w Niemczech i Holandii.

Rozdział drugi oceniam pozytywnie, zawarte w nim rozważania dowodzą znajomości zagadnień związanych z zakresem sprawozdawczości MMP. Słusznie Autorka zauważa, że *„idea zrównoważonego rozwoju coraz częściej wpisuje się w misję i strategię rozwoju przedsiębiorstw, a interesariusze coraz częściej oczekują takich postaw nawet wśród mikro i małych podmiotów. Ma to wpływ na przygotowywaną informację sprawozdawczą, która nie tylko może, ale i musi zacząć uwzględniać kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem. To z kolei zaczyna determinować ilość i jakość informacji ujawnianych przez przedsiębiorstwa”* (s. 118-119).

Podsumowując część teoretyczną pracy pragnę stwierdzić, że jest ona osadzona w literaturze przedmiotu oraz regulacjach prawnych. Zaprezentowane w tej części pracy rozważania oceniam wysoko, świadczą one o rozległej wiedzy Doktorantki na temat mikro i małych przedsiębiorstw oraz ujawniania informacji sprawozdawczych. Treść zawarta w recenzowanych rozdziałach stanowi solidne, teoretyczne podstawy do przeprowadzenia badań empirycznych dotyczących ujawniania informacji sprawozdawczej przez mikro i małe przedsiębiorstwa.

Rozdział trzeci pt. *„Ocena stanu ujawnień informacji sprawozdawczej przez sektor mikro i małych przedsiębiorstw – wyniki badań empirycznych”* (30 stron) stanowi udaną próbę prezentacji wyników badań przeprowadzonych w zakresie ujawnień sprawozdawczych mikro i małych przedsiębiorstw. Celem badania była *„ocena zakresu stosowanych ujawnień sprawozdawczych, a także przedstawienie i ocena stanu raportowania niefinansowego przez sektor MMP w Polsce oraz wybranych krajach Europy Środkowo-Wschodniej”* (s. 125-126).

Badania empiryczne zostały przeprowadzone w 2 etapach (etap dot. porównania rozwiązań prawnych – moim zdaniem – nie jest badaniem empirycznym):

- 1) badania ankietowe przeprowadzone na grupie badawczej składającej się z 39 przedsiębiorstw - 21 mikropodmiotów oraz 18 małych jednostek biorących udział w

programie PARP pn. „Zwiększenie konkurencyjności regionów poprzez społeczną odpowiedzialność biznesu (CSR)”,

- 2) badania ankietowe przeprowadzone na grupach badawczych podmiotów z wybranych krajów Europy Środkowo-Wschodniej: Polska, Litwa, Łotwa i Rumunia (razem 40 przedsiębiorstw).

W tabeli 43 liczba badanych przedsiębiorstw z programu PARP wynosiła 18, wcześniej na s. 126 podano 39 przedsiębiorstw, z kolei na s. 129 znalazła się informacja o zmniejszeniu próby badawczej o 7 przedsiębiorstw, zatem próba objęła 32 podmioty. Proszę zatem o wyjaśnienie różnicy liczebności próby badawczej.

Dobór próby był nielosowy, jednak Autorka zaznacza, że „*ma świadomość, że wyniki i wyciągnięte wnioski dotyczyć będą tylko tych badanych podmiotów, a nie ogółu mikro i małych podmiotów*” (s.128). Wnioski z przeprowadzonych badań zostały sformułowane prawidłowo i sprowadzają się do stwierdzenia, że niewiele podmiotów publikuje informacje niefinansowe, a te podmioty, które je ujawniają to robią to w szczątkowym zakresie i w sposób niesformalizowany.

W rozdziale czwartym pt. „*Propozycja ram systemu sprawozdawczości sektora mikro i małych przedsiębiorstw*” (46 stron) Doktorantka w dalszym ciągu prezentuje wyniki badań empirycznych, które pokazują, że mikro i małe przedsiębiorstwa są zainteresowane raportowaniem niefinansowym zrównoważonego rozwoju. W dalszej kolejności Autorka prezentuje:

- etapy i ramy koncepcji raportowania zrównoważonego rozwoju dla MMP,
- założenia koncepcyjne wzorca raportowania informacji niefinansowych,
- wzorzec raportowania informacji niefinansowych w mikro i małych przedsiębiorstwach.

Pragnę podkreślić, że autorska koncepcja ujawnień informacji niefinansowych zawiera propozycje ujawnień w 3 obszarach (środowisko, społeczeństwo, ład korporacyjny), w ramach których wyróżniono szczegółowe zagadnienia wraz z proponowanymi działaniami i miernikami efektywności jakie mogą być prezentowane. Zamieszczono również miejsce na dodatkowe komentarze i wyjaśnienia.

W końcowej części rozdziału Autorka odnosi się do sposobu raportowania zrównoważonego rozwoju (sprawozdanie z działalności + ESG; raport zrównoważonego rozwoju; raport zintegrowany) i wiąże go z formą prowadzonej ewidencji działalności gospodarczej. Opracowany przez Doktorantkę wzorzec raportowania informacji niefinansowych może być

wykorzystany przez wszystkie MMP niezależnie od formy ewidencji. Jednak w przypadku raportu zintegrowanego konieczna jest ewidencja w księgach rachunkowych.

Oceniając badawczą część pracy pragnę zwrócić uwagę, iż sformułowane we Wstępie cele szczegółowe (4-6) odnoszące się do części empirycznej pracy zostały osiągnięte a hipotezy cząstkowe (5-6) pozytywnie zweryfikowane.

W Zakończeniu Doktorantka prezentuje sposoby realizacji sformułowanych celów, wnioski z przeprowadzonych badań oraz kierunki dalszych badań w zakresie sprawozdawczości zintegrowanej w sektorze mikro i małych przedsiębiorstw.

Podsumowując pragnę stwierdzić, że zarówno przeprowadzone rozważania o charakterze teoretycznym (rozdziały 1-2), jak i badania empiryczne (rozdziały 3-4) oraz autorskie propozycje w zakresie sprawozdawczości zintegrowanej MMP pozwoliły na realizację określonego we wstępie celu głównego. Natomiast nie mogę zgodzić się z Autorką (s. 197-201) co do weryfikacji hipotez (wyjątek H5 i H6).

W kontekście zagadnień poruszonych w rozprawie nasuwają się kwestie, co do których prosiłabym o ustosunkowanie się Doktorantki podczas publicznej obrony pracy:

- 1) relacja społecznej odpowiedzialności biznesu a zrównoważonego rozwoju,
- 2) analiza SWOT zaproponowanej koncepcji raportu informacji niefinansowej dla MMP a także ograniczenia stosowania tej koncepcji,
- 3) etap IV i V koncepcji raportowania zrównoważonego rozwoju MMP, których omówienia zabrakło w treści rozprawy (s.169). W szczególności proszę o wskazanie źródeł pozyskiwania danych do raportów.

4. Rezultaty badawcze

Za najważniejsze osiągnięcie recenzowanej rozprawy uznaję oryginalną, autorską koncepcję raportowania niefinansowego, w ramach której Doktorantka zaproponowała:

- etapy i ramy koncepcji raportowania zrównoważonego rozwoju dla MMP,
- założenia koncepcyjne wzorca raportowania informacji niefinansowych,
- wzorzec raportowania informacji niefinansowych w mikro i małych przedsiębiorstwach.

Ponadto do rezultatów badawczych Doktorantki zaliczam:

- prezentacja dorobku naukowego, wyników badań oraz regulacji prawnych w zakresie ujawniania informacji niefinansowych mikro i małych przedsiębiorstw,

- zestawienie problemów marketingowych, zarządczych i finansowo -księgowych oraz działań naprawczych w poszczególnych fazach rozwoju MMP,
- opracowanie macierzy korzyści zastosowania zrównoważonego rozwoju przez przedsiębiorstwo,
- zbadanie zakresu ujawnień informacji sprawozdawczych oraz stanu raportowania niefinansowego w sektorze MMP,
- identyfikację wartości zrównoważonego rozwoju mikro i małych przedsiębiorstw według poszczególnych grup interesariuszy.

5. Strona formalna pracy

Recenzowana rozprawa liczy 262 strony. Zasadniczą część pracy stanowią cztery rozdziały, które zostały poprzedzone wstępem i podsumowane w zakończeniu. Dopelnieniem całości jest bibliografia (obejmująca krajowe i zagraniczne pozycje literaturowe – łącznie 201 pozycji oraz akty prawne – 31 pozycji, raporty – 4 pozycje, źródła internetowe – 66 pozycji), spis zamieszczonych w pracy tabel (71), schematów (9), rysunków (7) oraz wykresów (5) stanowiących w większości autorskie opracowanie Doktoranta, przygotowane na podstawie studiów literaturowych bądź prezentujące wyniki przeprowadzonych badań empirycznych. Liczebność oraz dobór i wykorzystanie źródeł oceniam pozytywnie.

Praca została przygotowana starannie pod względem edytorskim. Zarówno stronę językową, szatę graficzną, jak i redakcję oceniam jako prawidłowe.

6. Końcowa ocena rozprawy

Podsumowując pragnę podkreślić te walory rozprawy doktorskiej mgr Beaty Kotowskiej, które przesądzą o mojej pozytywnej ocenie. Doktorantka umiejętnie postawiła problem badawczy, tym samym dowiodła bardzo dobrej znajomości aktualnej problematyki w zakresie sprawozdawczości zintegrowanej mikro i małych przedsiębiorstw. Wykazała się umiejętnością samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Rozważania podjęte w pracy są podporządkowane przyjętemu celowi głównemu i celom cząstkowym. Stosując odpowiednio dobrane metody badawcze przeprowadza badania empiryczne i formułuje trafne wnioski.

Konkludując wyrażam opinię, że rozprawa doktorska mgr Beaty Kotowskiej pt. „Koncepcja sprawozdawczości zintegrowanej mikro i małych przedsiębiorstw” stanowi

oryginalne rozwiązanie ważnego i aktualnego problemu naukowego. Recenzowana praca świadczy o:

1. dużym zasobie wiedzy Autorki na temat sprawozdawczości mikro i małych przedsiębiorstw,
2. umiejętnościach Doktorantki do prowadzenia badań naukowych.

W związku z powyższym stwierdzam, że przedstawiona do recenzji rozprawa doktorska mgr Beaty Kotowskiej pt. *„Koncepcja sprawozdawczości zintegrowanej mikro i małych przedsiębiorstw”* spełnia wymogi ustawowe i rekomendują ją Radzie Dyscypliny Ekonomia i Finanse Uniwersytetu Gdańskiego o dopuszczenie jej do publicznej obrony.

Doceniając walory recenzowanej rozprawy wnioskuję o wyróżnienie recenzowanej pracy w systemie nagród za pracę naukową przyjętym w Uniwersytecie Gdańskim.

