



Dr hab. Katarzyna Świetła, prof. nadzw. UEK
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie
Wydział Finansów i Prawa
Katedra Rachunkowości Finansowej

Kraków, dnia 30.05.2019 roku

Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Joanny Małgorzaty Góralskiej pt. „Organizacja outsourcingu rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw” przygotowanej pod opieką Prof. zw. dr. hab. Waldemara Gosa

1. Postawa opracowania recenzji

Recenzja została opracowana w odpowiedzi na pismo L.dz.235/19/WW Prodziekana ds. Kształcenia i Rozwoju Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego dra hab. Prof. US Jacka Batóga z dnia 10 kwietnia 2019r. którym powierzono mi funkcję recenzenta rozprawy doktorskiej Pani mgr Joanny Małgorzaty Góralskiej pt. „Organizacja outsourcingu rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw” przygotowanej pod opieką Prof. zw. dr. hab. Waldemara Gosa

Celem recenzji jest udzielenie odpowiedzi na pytanie czy przedstawiona rozprawa spełnia wymogi zapisane w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. nr 65, poz. 595 z późn. zm.)



2. Ocena trafności wyboru problemu naukowego

We współczesnej gospodarce, kluczowe znaczenie ma dostęp do prawidłowych informacji pochodzących z rynku. Źródłem takich informacji są sprawozdania finansowe podmiotów, prowadzone zgodnie z przyjętymi zasadami rachunkowości oraz zachowaniem wymogu etyki. Należy także podkreślić, że w praktyce gospodarczej rachunkowość postrzegana jest często jako ten obszar działalności, który stwarza możliwość uzyskania oszczędności poprzez przemyślaną redukcję zatrudnienia pracowników działu przy jednoczesnym przeprojektowaniu procesów księgowych w celu zachowania ich prawidłowego przebiegu. Służy temu coraz powszechniej wykorzystanie outsourcingu rachunkowości zarówno w obszarze podmiotów małych i średnich jak też tych o zasięgu globalnym.

Przedmiotem prowadzonych przez autorkę badań jest analiza funkcjonowania outsourcingu rachunkowości MSP. Przyjęty do analizy problemowej temat jest aktualny i trafny z punktu widzenia oczekiwań współczesnej gospodarki oraz jej interesariuszy. W temacie pracy określono zarówno jej przedmiot (outsourcing rachunkowości) jak również obiekt badawczy (małe i średnie przedsiębiorstwa).

3. Formalna charakterystyka rozprawy doktorskiej

W ocenie recenzentki struktura monografii została skonstruowana w sposób prawidłowy a jej zawartość w formie przyjętej liczby i sekwencji rozdziałów oraz ich treści nie budzi zastrzeżeń. Dysertacja stanowi logiczną całość podporządkowaną realizacji celów rozprawy i weryfikacji przyjętych hipotez badawczych. Tytuł rozprawy został sformułowany w poprawny sposób i dobrze informuje o jej zawartości. Tytuły poszczególnych rozdziałów i podrozdziałów prawidłowo prezentują zawarte w nich treści.

Przedłożona dysertacja liczy łącznie 252 strony i składa się ze wstępu, pięciu rozdziałów oraz zakończenia. Ponadto zawiera 3 załączniki, spis bibliografii (277 pozycji), który jest wynikiem obszernej analizy źródeł teoretycznych pochodzących z literatury krajowej i



zagranicznej (w tym szeroko pojętej teorii rachunkowości, rachunkowości finansowej, zarządczej, procesów finansowo- księgowych a zwłaszcza outsourcingu). Ponadto analizie poddano liczne źródła empiryczne zwłaszcza w zakresie raportów i badań prowadzonych przez firmy doradztwa gospodarczego i praktyków outsourcingu oraz badania własne autorki.

Ponadto w dysertacji zawarto schematy (28), wykresy (49) i tabele (44).

Istotnym elementem pracy doktorskiej są wymienione wyżej załączniki zawierające treść ankiet badawczych będących podstawą prowadzonych przez autorkę badań skierowanych do właścicieli bądź osób zarządzających jednostkami usługowo zajmującymi się prowadzeniem ksiąg rachunkowych dla przedsiębiorstw sektora MSP (załącznik 1), do przedsiębiorców (kierowników jednostek) z sektora MSP korzystających z outsourcingu rachunkowości (załącznik 2) oraz odpowiedź przedstawiciela internetowego biura rachunkowego na pytanie dotyczące archiwizacji dokumentów księgowych.

4. Analiza tematu oraz przyjętych celów

W przedstawionej dysertacji analizie poddano sektor małych i średnich przedsiębiorstw (MSP) stanowiący w znacznej mierze o pozycji rozwiniętych gospodarek rynkowych w kontekście organizacji ich rachunkowości w sferze outsourcingu. Zwrócono uwagę na powszechny we współczesnej gospodarce trend dotyczący wykorzystywania zasobów zewnętrznych sprzyjających zmniejszaniu kosztów przy jednoczesnym podnoszeniu jakości prowadzonych działań oraz zachowaniu konkurencyjności.

Dla realizacji podjętego badania zaprezentowano cel główny oraz 9 celów szczegółowych. Za cel główny przyjęto: opracowanie scenariuszy funkcjonowania outsourcingu rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw. Dla realizacji celu głównego doktorantka wskazała cele szczegółowe:

1. wskazanie przesłanek, które decydują o wydzieleniu procesu rachunkowości na zewnątrz przedsiębiorstwa,



2. określenie kryteriów, którymi kierują się zleceniodawcy przy wyborze podmiotu usługowo zajmującego się prowadzeniem ksiąg rachunkowych,
3. określenie istotności posiadania certyfikatów i sygnowania zawodowych kodeksów w rachunkowości przez podmioty świadczące usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych bądź ich pracowników,
4. zdefiniowanie czynników ryzyka w outsourcingu rachunkowości,
5. przegląd badań i dostępnych raportów w zakresie outsourcingu, w tym outsourcingu rachunkowości,
6. przeanalizowanie rozwiązań organizacji pracy w biurach rachunkowych,
7. przedstawienie nowoczesnych narzędzi wspomagających obieg dokumentów i informacji w obszarze rachunkowości,
8. określenie poziomu wykorzystania narzędzi teleinformatycznych przy współpracy w outsourcingu rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw,
9. identyfikacja barier dotyczących wykorzystania narzędzi teleinformatycznych we współpracy pomiędzy podmiotami w outsourcingu rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw.

Sformułowano także hipotezę główną, stanowiącą, że: istnieje możliwość opracowania modeli outsourcingu rachunkowości dla małych i średnich przedsiębiorstw, które zaspokoją oczekiwania zleceniodawcy i zleceniobiorcy. Dla jej realizacji przyjęto dwie hipotezy pomocnicze:

1. zleceniodawcy w outsourcingu rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw nie przywiązują wagi do cech jakościowych wybranego podmiotu.
2. upowszechnienie się chmury obliczeniowej w obszarze rachunkowości sprzyja rozwojowi outsourcingu rachunkowości.



Metodami badawczymi przyjętymi przez autorkę dla realizacji założonych celów oraz weryfikacji hipotez są wskazane przez nią we wstępie dysertacji analiza opisowa i porównawcza, dedukcja, indukcja, bezpośrednia praktyka i obserwacja oraz wywiad.

5. Ocena merytoryczna treści rozprawy

Struktura pracy jest podporządkowana osiągnięciu kolejnych celów cząstkowych prowadzących do realizacji celu głównego.

We wstępie (5 stron) wskazano na cel główny i cele szczegółowe oraz przyjęte hipotezy. Przedstawiono także obszar badań w rozumieniu małych i średnich przedsiębiorstw wraz ze wskazaniem ich roli we współczesnej gospodarce a także obowiązujących je przepisów w zakresie rachunkowości. Przedstawiono także strukturę pracy, a także podstawy teoretyczne oraz empiryczne jej realizacji.

Rozdział pierwszy (45 stron) ma charakter w znacznej mierze teoretyczny, został podzielony na 5 podrozdziałów. W pierwszym (1.1.) autorka skupiła się na istocie i zakresie rachunkowości zwracając uwagę zarówno na jej praktyczną jak też naukową stronę. Doktorantka podjęła się klasyfikacji definicyjnej rachunkowości w kontekście jej wieloaspektowości oraz pełnionych funkcji. Wskazała także na rolę rachunkowości jako systemu informacyjnego co oparto na szerokiej analizie literatury krajowej i zagranicznej. W dalszym punkcie wskazanego rozdziału (Pojęcie outsourcingu rachunkowości) zwrócono uwagę na meritum jakim jest samo zagadnienie outsourcingu rachunkowości. W tym celu autorka dokonała jego szerokiej klasyfikacji w oparciu o istniejące formy oraz rodzaje i cele. Oprócz szerokiego przeglądu literatury wykorzystano tu również informacje źródłowe pochodzące z portali internetowych stanowiące przegląd zakresu oferowanych w ramach outsourcingu rachunkowości usług oraz wskazano na typy podmiotów je świadczących.. Przedstawiono także (1.3.) przesłanki i etapy wdrażania outsourcingu rachunkowości również w oparciu o bariery utrudniające rozwój polskich przedsiębiorstw MSP. Analizę



przeprowadzono w oparciu o badania empiryczne powołanych w treści autorów oraz raporty dostępne w Internecie. W dalszej części rozdziału (1.4.) skupiono się na analizie porównawczej organizacji systemu rachunkowości prowadzonego wewnątrz bądź na zewnątrz organizacji wskazując na wykorzystanie zasobów wewnętrznych lub zewnętrznych a także strukturę mieszaną.

W punkcie 1.5. przedstawiono rolę kontraktu i podział odpowiedzialności w outsourcingu rachunkowości. Zwrócono tu uwagę na elementarne części zawieranych umów oraz odpowiedzialność za ich realizację. Zdaniem recenzentki warto byłoby jednak w tym punkcie odnieść się także do literatury i praktyki w zakresie Service Level Agreement (SLA) i będących często formą analizy i oceny jej prawidłowego przebiegu wskaźników Key Performance Indicators (KPI) co zostało przez autorkę pominięte. Tu z obowiązku recenzenta stawiam pierwsze pytanie. Jak weryfikować i oceniać (w oparciu o jakie parametry i wskaźniki) jakość świadczonych usług?

Ze względu na przyjętą logikę wyводу punkt 1.5. mógłby być przeniesiony jako zamykający rozdział drugi natomiast punkt 2.4. mówiący o ryzyku mającym wpływ na outsourcing pełniłby rolę zamykającego rozdział pierwszy. Pomimo tego końcowego głosu w dyskusji uważam, że rozdział pierwszy realizuje przyjęte w nim założenia.

W rozdziale drugim (30 stron) przedstawiono determinanty wyboru outsourcingu rachunkowości. Problem rozpatrywano w kontekście kryteriów wyboru usług księgowych (2.1.). Jak wynika z przytoczonych przez autorkę badań, pomimo rozwoju przesyłu danych przy wykorzystaniu najnowszych technologii, to wciąż lokalizacja usługodawcy jest najsilniejszym motywem jego wyboru. W dalszej części dysertacji (2.2.) w tabeli 2.2. wskazano na najistotniejsze aspekty współpracy pomiędzy biurem a klientem. Recenzentka widziałaby tu raczej odpowiedzi stron w badanej kwestii niż powołane oceny urzędników skarbowych. W rozdziale omówiono również deregulację zawodu (w tym poddano ją ocenie



na rok po wprowadzeniu) oraz rolę dostępnej na bieżącym rynku certyfikacji (SKwP i PIBR), wskazano także na międzynarodowe kwalifikacje oraz doświadczenia w tym zakresie.

Nie bez znaczenia jest także zwrócenie przez autorkę uwagi na rolę etyki i kodeksów outsourcingu rachunkowości (2.3.) na tle organizacji je implementujących i propagujących. Ostatnim punktem rozdziału (2.4.) jest prezentacja ryzyka w outsourcingu rachunkowości. Z logicznego punktu widzenia powinien on zdaniem recenzentki zamykać rozdział pierwszy.

W rozdziale drugim brakuje zdaniem recenzentki odwołania do wprowadzonego w Polsce w zeszłym roku obowiązku RODO, mającego istotny wpływ również na zadania ochrony danych podmiotów obsługiwanych przez biura rachunkowe będącego pochodną Rozporządzenia UE 2016/679, które zostało implementowane Ustawą z dnia 10 maja 2018 a także zapisów przyjętych przez podlegające im podmioty i instytucje świadczące usługi z dziedziny rachunkowości (biura rachunkowe), doradztwa podatkowego oraz audytu. I tu pytanie drugie. Czy kwestia ochrony danych ma Pani zdaniem wpływ na powierzenie obsługi rachunkowości konkretnemu outsourcingodawcy?

Rozdział drugi został opracowany przy wykorzystaniu licznych źródeł literaturowych oraz danych empirycznych poddanych przez autorkę samodzielnej, prawidłowej analizie. Spełnia on przyjęte założenia.

W rozdziale trzecim (39 stron) autorka podjęła temat nowoczesnych narzędzi wspomagających outsourcing rachunkowości. Rozważania rozpoczęła od analizy istoty i funkcji chmury obliczeniowej (3.1.) przeciwstawiając ją korzystaniu z tradycyjnego modelu przetwarzania danych oraz analizując posiadaną kontrolę nad infrastrukturą i oprogramowaniem. Wskazała również na funkcjonalność chmury obliczeniowej (3.2.) w kontekście migracji posiadanych zasobów IT (zwracając również uwagę na rynkową rolę kluczowych producentów oprogramowania) a także zalety (korzyści) i wady (ryzyka) jej wykorzystania. Na tym tle przedstawiono praktyczne zagadnienia przetwarzania danych w chmurze (3.3.), a także jej wykorzystanie w rozwoju polskiej e-administracji podatkowej.



Rozdział trzeci odzwierciedla stan najnowszych rozwiązań technicznych sprzyjających i warunkujących rozwój outsourcingu rachunkowości. Został skonstruowany prawidłowo i wykorzystano w nim odpowiednie źródła literaturowe oraz empiryczne materiały źródłowe.

Rozdziały czwarty i piąty są rozdziałami empirycznymi napisanymi w oparciu o własne badania autorki.

Rozdział czwarty (43 strony) jest prezentacją outsourcingu rachunkowości w świetle przeprowadzonych przez autorkę badań ankietowych na tle przyjętej metodologii. Wykorzystano tu dwie ankiety, pierwsza (załącznik 1) dystrybuowana wśród biur rachunkowych złożona z trzech części (w tym metryki) zawierała 24 bardzo rozbudowane pytania, co może być powodem jej małej zwrotności 13,5% metodą CAWI oraz pocztą 27,75%. Przeprowadzono także 1 wywiad telefoniczny i dwa wywiady bezpośrednie. W przypadku ankiety dotyczącej przedsiębiorców (załącznik 2) również złożonej z trzech części i 24 pytań odsetek odpowiedzi wyniósł 9,77% metodą CAWI oraz 48% pocztą. Wykorzystano także wywiad telefoniczny CATI oraz osobisty 12. Odpowiedź przedstawiciela biura internetowego (załącznik 3).

Wyniki badania opracowano w formie wykresów prezentujących charakterystykę badanych podmiotów gospodarczych (zleceniodawców i zleceniobiorców), następnie wskazano na proces wdrażania i kryteria doboru dostawcy usług outsourcingowych w badanych podmiotach oraz poziom wykorzystania nowoczesnych technologii. Przedstawiono również ocenę efektywności procesów outsourcingu rachunkowości przez pryzmat jej postrzegania przez strony zawieranych umów.

Wszystkie wyniki zobrazowano w formie wykresów. Ze względu na duże zróżnicowanie liczby możliwych odpowiedzi zaproponowane przez autorkę i brak przypisania im wag doktorantka pozbawiła się możliwości wykorzystania prostej metody statystycznej (najczęściej stosowanej właśnie w badaniach ankietowych) jaką jest skala Likerta pozwalająca na mierzenie postaw respondentów wobec konkretnych zagadnień. Gdyby dla odpowiedzi



respondentów użyto wag 1-5 (lub niekiedy przyjmuje się 1-7) a respondenci nadawali poszczególnym elementom znaczenie w skali Likerta (wybierając jedną z następujących opcji np: 1 - brak znaczenia, 2 - niewielkie znaczenie, 3 – średnie znaczenie, 4 – duże znaczenie, 5 - bardzo duże znaczenie) możliwa byłaby także prezentacja średnich odpowiedzi oraz odchyłeń standardowych (np. wykres 5.2 lub 5.3 gdzie przyjęto odpowiedzi: najczęściej często, czasami, rzadko, nigdy). Były też w ankiecie pytania, które wymagały jednej odpowiedzi np. Załącznik 1 pyt 2., gdzie respondent wskazywał czy zakres świadczonych usług jest wystarczający, a miał do dyspozycji między innymi odpowiedź, że nie ma możliwości kadrowych lub nie ma możliwości technicznych. A co w sytuacji gdy nie posiada ani jednych ani drugich? Zdaniem recenzentki tu lepszym rozwiązaniem byłoby zastosowanie wag. Pomimo tak postawionej wątpliwości rozdział czwarty realizuje zagadnienia zawarte w jego tytule.

Rozdział piąty (33 strony) jest prezentacją scenariuszy funkcjonowania outsourcingu rachunkowości dla małych i średnich przedsiębiorstw. Został on opracowany na podstawie własnych badań autorki. Wskazano w nim na kluczowe modele współpracy w zakresie outsourcingu rachunkowości między innymi w kontekście komunikacji i obsługi dokumentów oraz procesów księgowych (5.1.) oraz przedstawiono modele przetwarzania danych w outsourcingu rachunkowości (5.2.) na tle wykorzystywanych technologii informatycznych. W punkcie 5.3. zwrócono także uwagę na mieszane formy współpracy w obszarze świadczenia usług (m. in. podział zadań, drzewo organizacji pracy, strukturę organizacyjną usługodawcy itp.). Ostatnim zagadnieniem poruszonym w tej części dysertacji jest wskazanie przez autorkę rozwoju outsourcingu rachunkowości. Rozdział ten wnosi, zdaniem recenzentki, istotny wkład a naukę i praktykę badanego zjawiska jakim jest outsourcing rachunkowości.

Pracę zamyka zakończenie (5 stron). W zakończeniu autorka prawidłowo wskazuje na potwierdzenie hipotezy głównej w brzmieniu : „istnieje możliwość opracowania modeli outsourcingu rachunkowości dla małych i średnich przedsiębiorstw, które zaspokoją



oczekiwania zleceniodawcy i zleceniobiorcy”. Posłużyły temu przeprowadzone badania, które potwierdziły, jak podkreśla autorka, a zgadza się recenzentka „że większość ankietowanych jednostek usługowo prowadzących księgi rachunkowe elastycznie dostosowuje metody współpracy [...], istnieje możliwość stworzenia przynajmniej 16 podstawowych modeli współpracy. Natomiast, formy dostarczania dokumentacji pierwotnej najprościej można podzielić na formę tradycyjną, co oznacza dostarczenie oryginałów bądź kserokopii dokumentów księgowych w wersji papierowej, i formę elektroniczną, czyli poprzez wykorzystanie narzędzi *online*”.

Na rzecz realizacji hipotezy głównej posłużyły dwie hipotezy pomocnicze, pierwsza – „zleceniodawcy w outsourcingu rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw nie przywiązują wagi do cech jakościowych wybranego podmiotu” gdzie jak konkluduje autorka na tle przeprowadzonych badań „bardzo często zleceniodawcy usług w outsourcingu rachunkowości dokonują wyboru kierując się poleceniem przez innych przedsiębiorców, bądź dobrą renomą biura rachunkowego i nie biorą pod uwagę zasad, metod i form współpracy, a jedynie się do nich dostosowują, co w dalszej konsekwencji może okazać się problematyczne i trudne w realizacji dla obu stron kontraktu” oraz druga – „upowszechnienie się chmury obliczeniowej w obszarze rachunkowości sprzyja rozwojowi outsourcingu rachunkowości” co jak wskazuje autorka potwierdzają dwa wnioski z przeprowadzonych badań „pierwszy z powodów dotyczy szybko rozwijającej się cyfryzacji administracji podatkowej, w którym to biura rachunkowe bardzo często wspierają szczególnie mikro i małe przedsiębiorstwa w przekazywaniu e-deklaracji oraz raportów JPK [...] drugi, a za razem najważniejszy argument stanowiący potwierdzenie drugiej hipotezy pomocniczej dotyczy usprawnienia procesów w rachunkowości polegających na automatyzacji procesów księgowych i upowszechnianiu się narzędzi informatycznych wspierających obieg informacji i dokumentów”. Pozytywna weryfikacja hipotez pozwoliła na realizację przyjętych w dysertacji celów.



6. Strona formalna rozprawy

Praca napisana jest dobrym językiem. Starannie pod względem stylistycznym i edytorskim. Drobne uchybienia literowe dotyczą np. s. 2 jest „outsourcing rachunkowości” powinno być „outsourcing rachunkowości”, s. 169 jest „Kolumna1” powinno być „często” i stylistyczne s.202: „najważniejszy argumentem stanowiący potwierdzenie”.

7. Wnioski końcowe

Zgodnie z art. 13 ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki „rozprawa doktorska, przygotowana pod opieką promotora [...], powinna stanowić oryginalne dokonanie artystyczne oraz wykazywać ogólną wiedzę teoretyczną kandydata w danej dyscyplinie naukowej lub artystycznej oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej lub artystycznej”.

Wykorzystane przez autorkę metody badawcze pozwoliły na prezentację obszaru badawczego przy wykorzystaniu metody analizy porównawczej i opisowej. Wnioski z części teoretycznej zbudowane zostały na tle rozumowania dedukcyjnego a wynikiem badania empirycznego są wnioski natury indukcyjnej. Tym samym stwierdzam, że synteza powyższych wniosków pozwoliła na realizację celu głównego, czyli opracowania scenariuszy funkcjonowania outsourcingu rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw. Cel główny pracy został spełniony poprzez realizację poszczególnych celów szczegółowych a hipoteza główna i hipotezy pomocnicze, zostały potwierdzone.

8. Konkluzja

Na podstawie powyższych rozważań, po zapoznaniu się z treścią rozprawy doktorskiej mgr Joanny Małgorzaty Góralskiej pt. „Organizacja outsourcingu rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw”, przygotowanej pod opieką Prof. zw. dr. hab. Waldemara Gosa stwierdzam, że przedstawiona dysertacja zawiera istotne rozwiązania mogące mieć wpływ na



praktykę gospodarczą. Doktorantka dowiodła znajomości zagadnienia oraz wykazała się przenikliwością wnioskowania na tle szeroko zakrojonych badań własnych. Jest to kluczowym dowodem, że przedstawiona dysertacja spełnia wymogi określone w przywołanym artykule ustawy.

Na tej podstawie wnoszę do Rady Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego o przyjęcie rozprawy i dopuszczenie jej do publicznej obrony.

*Katarzyna
Suiette*