

RECENZJA

**rozprawy doktorskiej Pana Piotra Kicy
pt. „Doskonalenie metod rachunkowej wyceny inwentarza żywego
wspierających zarządzanie jednostkami rolnymi” napisanej pod
kierunkiem dr hab. Piotra Szczypy**

1. Podstawa sporządzenia recenzji

Niniejszą recenzję sporządzono na podstawie pisma Przewodniczącej Rady Naukowej dyscypliny Nauk o Zarządzaniu i Jakości Politechniki Bydgoskiej w osobie dr Urszuli Słupskiej, z dnia 26.10.2023 r., w którym wskazano, że praca doktorska została napisana z uwzględnieniem wymagań ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (tj. Dz. U. 2023 poz. 742). Przedmiotem recenzji były: trafność i oryginalność wyboru problemu badawczego, sformułowanie celów naukowych i hipotez badawczych, dobór metod badania i źródeł informacji, zawartość merytoryczna rozprawy doktorskiej i formalne pisanstwo.

2. Ocena tematu, celu i układu pracy

Tematyka wyceny posiadanych i wykorzystywanych przez jednostki gospodarujące zasobów gospodarczych stanowi jeden z najistotniejszych obszarów rachunkowości, nie tylko z punktu widzenia retrospektywnej oceny sytuacji ekonomiczno-finansowej na podstawie obligatoryjnie sporządzanej sprawozdawczości, ale także w świetle prospektywnych skutków podejmowanych decyzji zarządczych w przedmiocie tych zasobów.

Praktyka gospodarcza i wciąż rosnące zapotrzebowanie na dodatkowe informacje ekonomiczne niejako wymuszają od teoretyków i regulatorów rachunkowości podpowiedzi szczegółowych rozwiązań konkretnych problemów merytorycznych, z jakimi jednostki gospodarujące się borykają. Pomimo postępujących od co najmniej lat 70. XX wieku procesów harmonizacji i standaryzacji rachunkowości w skali ogólnosiwiatowej, dalej jest

wiele luk poznawczych, mających znaczenie dla praktyki gospodarczej. Wystarczy chociażby wskazać, że do dzisiaj ustawa o rachunkowości 'nie widzi' specyfiki przedsiębiorstw rolniczych i nawet nie określa specyficznych dla takiej działalności aktywów. Tymczasem w wielu krajach, także i w Polsce coraz większy jest udział przedsiębiorstw rolniczych i indywidualnych gospodarstw rolnych (w tym spółek notowanych na giełdach papierów wartościowych) w generowaniu produktu krajowego brutto, nie mówiąc w ogóle o pozytywnym rozwiązywaniu realnych problemów żywnościowych.

Szczegółowe obszary rachunkowości są wielorakie i złożone, także ma miejsce duża różnorodność dysponowanych przez jednostki gospodarujące zasobów gospodarczych. Autor rozprawy szczegółowe badania skierował na metody rachunkowej wyceny jednego z ważniejszych zasobów, tj. inwentarza żywego. Temat pracy jest dobrze sformułowany, jednoznacznie zeń wynika ukierunkowanie wyceny według standardów rachunkowości (prawa bilansowego) na wspieranie zarządzania jednostkami rolnymi. Słusznie wskazuje się na takie motywy dla podjęcia przedmiotowych badań, jak: funkcjonowanie w teorii i praktyce rachunkowości różnych metod wyceny inwentarza żywego, które w różnym stopniu uwzględniają specyfikę aktywów biologicznych; brak jednoznaczności oceny, które z metod dedykować jednostkom rolnym; brak usystematyzowania metod wyceny dla celów rachunkowości finansowej i dla celów zarządczych.

Za główny cel rozprawy przyjęto „...wskazanie kierunków doskonalenia metod wyceny inwentarza żywego wspierających potrzeby zarządcze jednostek rolnych”. Nadto, sformułowano pięć celów szczegółowych ściśle dookreślających cel główny. Za punkt wyjścia Autor przyjął jedną hipotezę badawczą, że „...krajowe i międzynarodowe regulacje rachunkowości w zakresie wyceny inwentarza żywego w jednostkach rolnych nie uwzględniają wszystkich czynników wpływających na wartość zwierzęcych aktywów biologicznych, co wpływa na jakość emitowanych informacji przez system rachunkowości zgodnie z koncepcją wiernego i rzetelnego obrazu”.

Dla osiągnięcia przyjętego celu oraz zweryfikowania postawionej hipotezy przyjęto układ pracy obejmujący: wstęp, pięć zasadniczych rozdziałów, zakończenie, bibliografię oraz odpowiednie spisy. Zachowano właściwe proporcje między głównymi rozdziałami i podrozdziałami, wszystkie one są ściśle związane z tematem pracy i dobrze merytorycznie skomponowane.

Praca jest obszerna, zajmuje łącznie 263 strony niestandardowego tekstu (bo z interlinią 1,0), wraz z 3 załącznikami. Wykorzystana przez doktoranta literatura

120

przedmiotu jest bogata, liczy 195 pozycji książkowych i artykułowych, w tym liczne pozycje anglojęzyczne, 14 aktów normatywnych, a także 14 materiałów internetowych i elektronicznych. Dokonana kwerenda jest bardzo wnikliwa, świadczy o dużej docieklivości naukowej doktoranta. Poza krytyczną analizą piśmiennictwa naukowego wykorzystano inne właściwie dobrane metody poznania naukowego jak: metodę obserwacyjną (z racji prowadzenia przez Autora ksiąg rachunkowych jednostek rolnych), metodę heurystyczną, badania pilotażowe w formie ankietowej, którymi objęto jednostki rolne z 16 województw oraz metodę sondażu diagnostycznego w formie wywiadów pogłębionych na próbie celowej. We wstępie czytelnie (w tabeli 1) zaprezentowano systematykę celów badań, wiążąc konkretne rozdziały z celami szczegółowymi.

3. Ocena merytoryczna pracy

Poszczególne rozdziały są sekwencyjnie merytorycznie dobrze uporządkowane. Cały rozdział pierwszy poświęcono wyjaśnieniu podstawowych kategorii będących przedmiotem badań. Na początku rozdziału pierwszego przybliżono charakter działalności rolniczej od strony prawnej, organizacyjnej i zarządczej. Syntetycznie naświetlono specyfikę działalności rolniczej w odróżnieniu od innych gałęzi gospodarki, organizacyjne formy prowadzenia i odmienne kwalifikowanie według różnych praw przedmiotowych. Wyeksponowano znaczenie identyfikacji i pomiaru ryzyka w efektywnym zarządzaniu jednostkami rolnymi, co może być możliwe przy zapewnieniu właściwych informacji generowanych przez system rachunkowości. Wskazano, że poza sformalizowanym krajowym system rachunkowości, w Unii Europejskiej od 1965 r. funkcjonuje nieobligatoryjna rachunkowość rolna FADN (ang. *Farm Accountancy Data Network*), którą obejmuje się tylko gospodarstwa rolne. Ta rachunkowość ma jednak przede wszystkim na względzie cele statystyczne, a w ograniczonym stopniu jest pomocna w zarządzaniu gospodarstwami rolnymi. Jednakże zasadnicza treść pracy doktorskiej jest skoncentrowana na wspomaganiu zarządzania przedsiębiorstwami rolnymi, a więc komercyjnymi, prowadzonymi w różnych formach organizacyjno-prawnych i obligatoryjnie stosujących polskie lub międzynarodowe standardy rachunkowości.

W kolejnych częściach rozdziału pierwszego scharakteryzowano kategorię aktywów biologicznych, które nieodłącznie towarzyszą działalności rolniczej, zwłaszcza ich cechy, zdolności do przemiany biologicznej, odniesiono się do niejednoznaczności ich kwalifikacji według różnych standardów rachunkowości. Dobrze pogładowo uporządkowano miejsca ujawnień różnych rodzajów inwentarza żywego w systemie rachunkowości i prezentacji w bilansie, co z punktu widzenia wyceny ma istotne znaczenie. Autor krytycznie polemizuje z subiektywnością określania stawek amortyzacji,

odmiennością ujęcia amortyzacji inwentarza żywego według prawa bilansowego i prawa podatkowego czy też dokonywaniem odpisów aktualizujących wartość tego rodzaju aktywów. Treść podr. 1.5. jest nieco chaotyczna, klarownie nie przedstawiono, jakie informacje o wartości inwentarza żywego byłyby pożądane w procesie zarządzania jednostkami rolnymi w porównaniu z tymi, jakie są generowane przez rachunkowość FADN i formalną rachunkowość finansową.

W drugim rozdziale dobrze opisano parametry i metody wyceny inwentarza żywego, regulacji standardów rachunkowości i innych rozwiązań, odpowiednio wcześniej odnosząc się do podwalin ogólnoteoretycznych w ogóle miar wyceny w rachunkowości finansowej i w rachunkowości zarządczej. Słusznie podkreślono, że wycena rachunkowa inwentarza żywego wymaga znajomości specyfiki rolnictwa, a zwłaszcza identyfikowania w czasie zachodzącej przemiany biologicznej w zwierzęcych aktywach biologicznych. W tym kontekście, Autor przeprowadził dobrą krytyczną porównawczą analizę obowiązujących polskich standardów rachunkowości na tle rachunkowości międzynarodowej w odniesieniu do metod wyceny inwentarza żywego. W podr. 2.2. występują jednak pewne „przeskoki myślowe”, np. na s. 77-78 od struktury działalności rolniczej do ustalenia kosztu wytworzenia produktów, bez bliższego uzasadnienia. Na uwagę zasługuje zaproponowana w podr. 2.3. koncepcja stawek amortyzacji zwierząt w powiązaniu z ich wydajnością produkcyjną i procesami przemiany biologicznej. Wartościowe są rozwinięte konkretne przykłady liczbowe wyceny inwentarza żywego przy różnych modelach wyceny.

Rozdział trzeci traktuje o zjawiskach dysfunkcyjnych w zakresie wyceny inwentarza żywego w świetle przestrzegania nadrzędnych zasad rachunkowości i potrzeb decyzyjnych. Generalnie, przestrzeganie nadrzędnych zasad rachunkowości ma służyć prezentowaniu jasnego i rzetelnego obrazu sytuacji finansowej jednostki. Autor rozprawy doktorskiej konkluduje, że jednak stosowane aktualnie metody wyceny inwentarza żywego nie zapewniają obiektywnej oceny tej sytuacji. Następstwem tego jest ograniczona porównywalność danych ujawnianych w sprawozdaniach finansowych jednostek rolnych. Autor bardzo wnikliwie identyfikuje zjawiska dysfunkcyjne w zakresie przedmiotowej wyceny, zwracając uwagę przede wszystkim na środowiskowe i genetyczne czynniki wpływające na przemianę biologiczną inwentarza żywego, w tym gatunki i rasy zwierząt czy obszar geograficzny prowadzenia ich hodowli. Podkreśla przy tym, że międzynarodowe standardy rachunkowości dopuszczające stosowanie kategorii wartości godziwej do wyceny inwentarza żywego pozwala w pewnym stopniu ograniczyć te dysfunkcje, aczkolwiek wskazuje Też na pewne argumenty przeciw stosowaniu tej kategorii wyceny. Dobrze należy też przyjąć przedstawienie w podr. 3.4. wyników badań

naukowców z różnych części świata nad problemami wyceny inwentarza żywego, co tylko potwierdza zasadność kontynuowania przedmiotowych rozważań teoretycznych. Warto podkreślić, że w tym rozdziale Autor powiązał problem wyceny inwentarza żywego w kontekście nie tylko takich nadrzędnych zasad rachunkowości, jak memoriałowa i współmierności przychodów i kosztów, ale także szerzej w podr. 3.5. odniósł się do zasady ostrożności. Związane z tą zasadą przeszacowywanie wartości aktywów budzi w ostatnich latach bardzo dużo kontrowersji.

W rozdziale czwartym przeprowadzono weryfikację empiryczną egzemplifikacji wyceny inwentarza żywego. Autor przeanalizował główne czynniki wpływające na prawidłową wycenę inwentarza żywego. Metodyczne podejście badań praktycznych jest bardzo dobre, źródła, zakres i zastosowane metody badań są jasno opisane. Badania właściwe zostały poprzedzone badaniami pilotażowymi w formie kwestionariusza ankiety (zwrotność 128 kwestionariuszy). Rozpoznanie wstępne dotyczyło formy organizacyjno-prawnej jednostek rolnych, wykorzystywanych systemów rachunkowości, zidentyfikowanych zjawisk dysfunkcyjnych, doboru metod amortyzacji i metod wyceny bilansowej wybranych grup zwierząt, prawidłowości wyceny rachunkowej produkcji ubocznej. Następnie do pogłębionych badań jakościowych dokonał celowego wyboru próby badawczej. Z punktu widzenia podejmowanych decyzji zarządczych, na uwagę zasługują wyniki przeprowadzonych dociekań ogólnopoznawczych jak i badań praktycznych sprowadzające się do zidentyfikowania takich czynników kosztu wytworzenia, jak: rasa zwierząt, stosowane metody karmienia i tuczu oraz czynniki klimatyczno-środowiskowe. Autorskie konkluzje tych badań są poparte konkretnymi liczbowymi przykładami wyceny inwentarza żywego przy wykorzystaniu różnych koncepcji wyceny. Jedną z cech inwentarza żywego jest nie tylko występowanie tego rodzaju zasobu gospodarczego w postaci środka trwałego, ale także w postaci zapasu produktu gotowego czy zapasu produkcji w toku. Dla każdej z tych postaci aktywów mogą mieć zastosowanie zróżnicowane metody wyceny, a więc powstają kolejne dysfunkcje mające znaczenie dla jakości ujawnianych informacji finansowych.

Twórczy charakter ma zawartość merytoryczna rozdziału piątego, w którym zaproponowano kierunki doskonalenia metod wyceny inwentarza żywego w systemie rachunkowości. Autor najpierw przeanalizował uwarunkowania potrzeb zarządczych jednostek rolnych, wskazując które jednostki rolne i dla jakiej produkcji powinny stosować dedykowane metody wyceny rachunkowej inwentarza żywego, dookreślił zapotrzebowanie na grupy informacji pożądane do zastosowania określonych narzędzi rachunkowości zarządczej. Odpowiednio więcej miejsca poświęcono różnym rachunkom kosztów użytecznym w zarządzaniu jednostkami rolnymi. Szczególną wartością dodaną

jest autorska koncepcja branżowego wskaźnika pomiaru inwentarza żywego, dla którego brak jest aktywnych rynków do wyceny w wartości godziwej. W tym wskaźniku uwzględniono ryzyko w działalności rolniczej, które niewątpliwie występuje i oddziałuje ujemnie na wartość aktywów. Ciekawe są także zaproponowane przez Autora dwuwariantowe scenariusze postępowania przy dokonywaniu wyceny rachunkowej inwentarza żywego, w zależności od tego czy wdrożono w jednostce podsystem rachunkowości zarządczej, czy nie wdrożono. Pozytywnie należy też odebrać określone przez Autora warunki aplikacji i potencjalne korzyści zaproponowanych rozwiązań, zwłaszcza, że przedstawiono je sekwencyjnie poprzez kolejne klasyczne funkcje zarządzania.

W zakończeniu pracy doktorskiej liczącym pięć stron, podsumowano wyniki badań teoretycznych i empirycznych. Ogólnie podsumowano osiągnięte cele badawcze, potwierdzono hipotezę badawczą. Można było w tej części pracy zrezygnować z pewnych fraz o zawartości poszczególnych rozdziałów (co przynależy do wstępu), na rzecz wyników własnych dociekań teoretycznych i praktycznych nad różnymi koncepcjami wyceny inwentarza żywego i zsyntetyzowania użyteczności informacji o bieżącej i bilansowej wycenie tych aktywów dla celów zarządczych.

Ocena formalnej strony pracy

Generalnie praca jest napisana poprawnym językiem i stylem. Przytaczane w pracy treści są dobrze udokumentowane, zarówno licznymi wykorzystanymi pozycjami literatury przedmiotu, jak i odnośnikami innego typu. Zawartość pracy obejmuje pogładowe obiekty ułatwiające jej czytanie, jak 48 tabel, 36 rysunków i 16 wykres, z których większość to własnego autorstwa. Doktorant wykazał dobre umiejętności pisarstwa naukowego. Redakcja techniczna pracy budzi nieliczne uwagi: autor kilkakrotnie we wstępie stosuje czas przyszły zamiast przeszłego lub teraźniejszego; rysunek 19 jest poziomy a formalne jego opisy pionowe; czasami podwójne numery odwołań do jednej frazy tekstu (np. odnośnik 155 i 156); w zakończeniu brak akapitów z wcięciami; brak numeracji stron w spisach przykładów, rysunków, schematów i tabel; niewskazywanie ostatniej publikacji ujednoliconych aktów prawnych; powoływanie się na uchyloną ustawę o swobodzie działalności gospodarczej.

4. Problemy do dyskusji w trakcie obrony pracy doktorskiej

Proszę o stanowisko doktoranta w poniższych kwestiach:

- Jakie są istotne różnice pomiędzy MSR nr 41. Rolnictwo a KSR nr 12. Działalność rolnicza, w zakresie rozumienia aktywów biologicznych i metod ich wyceny?
- W jakich rodzajach działalności rolniczej pożądane byłoby stosowanie rachunku kosztów działań.

5. Konkluzja

Recenzowana rozprawa doktorska jest wartościową pracą naukową pod względem teoretycznym i aplikacyjnym. Jej przedmiotem jest oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, które może mieć zastosowanie w sferze gospodarczej. Wypełnia lukę teoriopoznawczą w przedmiocie metod rachunkowej wyceny inwentarza żywego dla wspierania zarządzania jednostkami rolnymi. Umiejętnie dobrano i wykorzystano odpowiednie metody badawcze dla rozwiązania problemu naukowego i weryfikacji postawionej hipotezy badawczej.

Zasygnalizowane uprzednio uwagi co do treści merytorycznej niektórych części pracy czy spraw formalnych nie umniejszają generalnie pozytywnej oceny całości pracy i uznania jej za wartościowe dzieło naukowe.

Recenzowana rozprawa spełnia wszystkie warunki stawiane pracom doktorskim przez ustawę z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym oraz uzasadnia nadanie Panu mgr Piotrowi Kicy stopnia doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie Nauki o zarządzaniu i jakości.

Justyna Brak

Katowice, 29 grudnia 2023 r.