

RECENZJA
rozprawy doktorskiej **mgr Piotra Kicy**
pt. *Doskonalenie metod rachunkowej wyceny inwentarza żywego
wspierających zarządzanie jednostkami rolnymi*

1. Wprowadzenie

Działalność rolnicza charakteryzuje się złożonością technologiczną w zakresie produkcji zwierzęcej i roślinnej, mając na uwadze tzw. przemianę biologiczną. Przemiana ta wynika z naturalnych procesów wzrostu i przyrostu organizmów żywych. Sprawia to, że kwestie prowadzenia rachunkowości finansowej w jednostkach rolniczych są w wybranych obszarach dużym wyzwaniem w odzwierciedleniu rzeczywistości gospodarczej. Szczególną pozycją majątkową jest inwentarz żywy w jednostkach rolnych, kwalifikowany w zależności od sytuacji, jako aktywa trwałe lub obrotowe. W tym kontekście np. stado podstawowe jest na swój sposób specyficzną pozycją, gdyż na początku użytkowania zwiększa swoje walory rozplodowe i produkcyjne, a potem walory te ulegają zmniejszeniu. W przypadku pozostałych środków trwałych sytuacja zwiększenia wartości użytkowej na początku wykorzystania nie jest zjawiskiem powszechnym. Podobnie stado obrotowe jest specyficzną pozycją zapasów, którą należy traktować w sposób odmienny, niż pozostałe ich grupy. Szczególnie kłopotliwą kwestią do częstego rozstrzygnięcia jest ich wycena, zwłaszcza w kontekście środków do produkcji, na które nie ma jednoznacznego aktywnego rynku, przez co ustalenie wartości staje się dużym wyzwaniem. W związku z tym podjęte próby standaryzacji rachunkowości w ramach działalności rolniczej należy uznać za korzystne i słuszne, chociaż nie rozwiązują wszystkich szczegółowych problemów. Umiejscowienie elementów składowych inwentarza żywego w środkach trwałych lub obrotowych skutkuje odmienną sytuacją np. w zakresie płynności finansowej. Również kwalifikacja pozycji składowych stada obrotowego do poszczególnych rodzajów zapasów stawia pytanie ich przydatności w aspekcie potencjalnego zachowania

stosownego poziomu płynności finansowej w jednostce rolniczej i realizacji założonych procesów wytwórczych. W kwestii oceny sprawności gospodarowania zapasami w jednostce rolniczej, do obrotowego inwentarza żywego należy podchodzić w szczególny sposób, tj. najlepiej jest tego stada nie uwzględniać w tym zakresie. Trudno bowiem stosować strategię np. zmniejszania stanu zapasów w przypadku tej pozycji majątkowej. W związku z tym, mając na uwadze znaczenie wartości inwentarza żywego jako pozycji majątkowej oraz kwestie ich wyceny w kontekście informacji decyzyjnej w procesach zarządzania jednostkami rolniczymi, podjęty przez Doktoranta temat badawczy jest bardzo ważny. Z punktu widzenia aplikacyjnego, jest to także interesujący problem, zwłaszcza, że dotyczy na swój sposób relatywnie specyficznych jednostek, tj. rolniczych, w których następują procesy przemiany biologicznej.

2. Uwagi do struktury pracy i kwestii metodycznych

Spis treści pracy można uznać za prawidłowy w zakresie proporcji objętościowej. Pewną wątpliwość wzbudza umieszczenie zakresu podmiotowego, przedmiotowego i metodyki badań w podrozdziale 4.1. a nie w części metodycznej, do której w pracy należy zaliczyć rozdział „*Wstęp*” lub osobny rozdział wydzielony na początku pracy. Doprecyzowania tytułu wymaga podrozdział 5.4., gdyż nie wiadomo, rozwiązań w jakim zakresie dotyczą warunki aplikacji i potencjalnych korzyści.

Tytuł pracy doktorskiej nie wzbudza zastrzeżeń, a w swoim sformułowaniu odzwierciedla problem naukowy, jak również aplikacyjny. W części „*Streszczenie*” na str. 10 jest stwierdzenie, że „*Wprowadzono koncepcję branżowego wskaźnika pomiaru inwentarza żywego, który ...*”. Można przypuszczać, że Doktorantowi chodziło o wskaźnik pomiaru wartości inwentarza żywego? Na końcu tego podpunktu pracy doktorskiej jest sugestia, że wyniki badań przyczynią się do poprawienia zdolności jednostek rolnych do efektywnego zarządzania inwentarzem żywym, jako składnikiem aktywów w kontekście wyceny. Generalnie sam fakt określenia nowych/zmodyfikowanych metod wyceny tego inwentarza ma mniejsze znaczenie dla problemu efektywności, gdyż o tym decydują poniesione koszty i uzyskane na rynku przychody ze sprzedaży w aspekcie memoriałowym, a zwłaszcza pieniężnym.

W pracy doktorskiej przyjęto do weryfikacji jedną hipotezę badawczą. Formalnie nie ma wymogu wydzielenia hipotezy głównej i hipotez cząstkowych, ale uważam, że w przypadku podjętego tematu badawczego, byłoby to wskazane. Pierwsza część założonej hipotezy badawczej ma znamiona oczywistości, gdyż trudno wyobrazić sobie sytuację, w której stosowny akt prawny jest w stanie wymienić i/lub odnieść się do wszystkich czynników, które wpływają na wartość zwierzęcych aktywów biologicznych. Można także zadać pytanie, czy

jest to zasadniczym celem takiego aktu prawnego? Wydaje się, że w akcie takim powinny być zawarte zasady dopuszczalnych zasad wyceny. Powstaje również pytanie, czy jesteśmy w stanie dodać jeszcze istotny czynnik, który nie był dotychczas uwzględniony w ramach przyjętych metod wyceny inwentarza żywego. Druga część hipotezy badawczej nawiązuje do jakości emitowanej informacji przez system rachunkowości w kontekście zasady wiernego i rzetelnego obrazu. Zatem w całościowej treści hipoteza ta nie nawiązuje do wspierania zarządzania w jednostkach rolnych.

Sformułowanie celu głównego można uznać za poprawne. Cel ten sugeruje głównie aspekt teoretyczny realizowanych dociekań naukowych. W przypadku celu głównego pracy występuje zbieżność tematyczna z tytułem pracy. Na str. 16 Doktorant wspomina o podmiotach badawczych, nie doprecyzowując, ile tych podmiotów ostatecznie było badanych. Nie jasne jest także stwierdzenie, że podmioty te zostały pogrupowane „... z uwagi na krąg odbiorców informacji emitowanych z systemu rachunkowości”. Nie jest jasne także, w jaki sposób dokonano doboru jednostek w ramach badań pilotażowych, obejmujących 16 województw. Jak rozumieć w tym miejscu określenie „... – wskazanie z metryczki kwestionariusza?” Czy zatem Doktorant świadomie objął badaniami pilotażowymi 16 województw, czy nie było to takie pewne i zostało stwierdzone dopiero przy rozpoczęciu opracowywania otrzymanych ankiet? Mało przekonujące jest uzasadnienie skali przeprowadzenia badań jakościowych w formie kwestionariusza wywiadu pogłębionego, ze względu na ograniczenia budżetowe. Takie ograniczenie na ogół w badaniach występuje, ale nie powinno być wykorzystywane jako uzasadnienie doboru liczby obiektów badawczych. Również nie jest wskazane określanie, którego kryterium w ramach doboru obiektów do badań nie zastosowano. Należy podkreślić, że zakres czasowy badań jest stosunkowo aktualny, tj. dotyczy lat 2020-2022. Trzeba jednak mieć na uwadze, że w pracy doktorskiej w niewielkim stopniu wykorzystywano liczbowy, źródłowy materiał empiryczny. Zatem przedstawiony okres badawczy obejmuje w zasadzie przeprowadzenie badań ankietowych. Zastosowane w pracy metody badawcze można uznać za podstawowe, nie wykorzystano bardziej zaawansowanych metod statystyczno-ekonometrycznych. Co prawda przyjęte założenia badawcze nie zakładały potrzeby wykorzystania tego rodzaju metod ilościowych, ale można było pokusić się o bardziej zaawansowanie kwestie metodyczne w zakresie przetwarzania informacji empirycznych, nawet dotyczących tylko zmiennych jakościowych, uzyskanych na podstawie ankiet i kwestionariuszy wywiadu pogłębionego.

Na str. 19 Doktorant stwierdził, że „*Stosowane aktualnie w odniesieniu do wyceny inwentarza żywego metody wyceny nie dają gwarancji w pełni obiektywnej oceny sytuacji*

ekonomiczno-finansowej”. Takie stwierdzenie jest zgodne z zamiarami badawczymi i jest podjęciem próby znalezienia jednej z luk badawczych. Należy mieć na uwadze, że generalnie sytuacja obiektywnej oceny kondycji finansowej w zasadzie nie jest możliwa, ze względu na problem z uwzględnieniem wszystkich czynników na nią wpływających. Dyskusyjnym jest także stwierdzenie na str. 19, że *„Sprawozdania finansowe jednostek rolnych nie podlegają standaryzacji, która zapewniłaby ich porównywalność”*. Sadzę, że sytuacja w tym obszarze nie jest zła, gdyż zakładając, że jednostka rolnicza prowadzi ewidencję według ustawy o rachunkowości, to występuje porównywalność, jeżeli rolnik funkcjonuje w ramach systemu FADN to generowane raporty są także zestandaryzowane. W zasadzie innej ewidencji rachunkowej w gospodarstwach rolniczych nie ma, zwłaszcza w rodzinnych gospodarstwach rolnych, zatem trudno mówić o porównywalności, gdyż nie ma czego porównywać.

3. Uwagi do treści rozdziałów pracy

W rozdziale pierwszym przedstawiono zagadnienia pozycjonowania inwentarza żywego jako składnika aktywów biologicznych jednostek prowadzących działalność rolniczą w świetle literatury. W tabeli 2 (str. 22) pojawiła się nieścisłość w okresie obowiązywania minimalnej normy obszarowej dla gospodarstw rolnych – jest podany okres *„Od 1.10.1990 r. do 29.04.1916 r.”* i okres następny *„Od 30.04.1916 r. do chwili obecnej”*, co nie jest możliwe w ujęciu czasowym. Doktorant czasami zgłasza postulaty, które nie były przedmiotem badań i analiz w pracy. Na str. 27 postuluje m.in. *„... rozważenie zmiany dopuszczalnej wielkości gospodarstwa rodzinnego z 300 do 500 hektarów”*. Pozostawia jednak tę sytuację bez stosownego komentarza uzasadniającego. Moim zdaniem należy unikać propozycji bez niezbędnego uzasadnienia, tworzą one bowiem informację, która zostanie przejęta przez inne osoby i tworzy się propozycja zmian bez uzasadnienia merytorycznego/badawczego. Podobne stwierdzenie dotyczy informacji o niskiej opłacalności tuczu trzody chlewnej, jako przyczyny spadku ich pogłowia w okresie lat 2010-2020. Doktorant tego aspektu nie badał w pracy i nie powołał się na źródło tego rodzaju informacji. Mało precyzyjne jest także przeliczanie na 100 ha UR liczby sztuk trzody chlewnej. Produkcja ta bowiem może być prowadzona bez zasobów UR, na zasadzie tuczu w oparciu tylko o pasze treściwe z zakupu. Zatem związek tej produkcji z zasobami UR jest stosunkowo luźny. Na str. 33 jest stwierdzenie, że *„W opinii autora, jak i większości ekspertów od zarządzania, panuje pogląd, że najbardziej powszechnym problemem polskiego rolnictwa jest deficyt informacji z systemu rachunkowości oraz wadliwość tych informacji”*. Rozumiem, że pewne stwierdzenia wynikają z przyjętych celów pracy doktorskiej i poszukiwania uzasadnienia podjętych badań. Jednak z pełnym przekonaniem stwierdzam, że

nie jest to największy problem polskiego rolnictwa. Wyniki z systemu FADN są reprezentatywne dla około 750 tys. gospodarstw rolnych w Polsce, mających kontakt z aktywnym rynkiem, tj. dla około 60%. Na str. 35 Doktorant stwierdza m.in. że „*System ten, stale rozwijany, stanowi jedno z ważniejszych źródeł danych rachunkowych z rolnictwa*”. Zatem z informacją dotyczącą wyników ekonomiczno-finansowych w gospodarstwach rolnych sytuacja jest całkiem dobra. Przecież w działalności pozarolniczej także dużo jednostek mikro i małych w zasadzie nie posiada systemu informacyjnego z typowej rachunkowości finansowej. Reszta gospodarstw (poza oddziaływaniem systemu FADN) ma charakter czysto zaopatrzeniowy dla rolnika oraz jego rodziny i prowadzenie lub nieprowadzenie rachunkowości, nie ma dla tej grupy żadnego znaczenia. Kontynuacją dominującego, zdaniem Doktoranta, znaczenia rachunkowości jest także stwierdzenie na str. 37, że „*Dla gospodarstw rolnych kluczowym wydaje się wskazanie i ugruntowanie potrzeby wdrożenia rachunkowości*”. Wydaje mi się, że polskie rolnictwo ma jednak ważniejsze problemy systemowe do rozwiązania.

Na str. 30 podano informację o łącznej liczbie podmiotów działających w branży rolniczej jako przedsiębiorstwa w liczbie 3655. Następnie jest stwierdzenie, że jest to niewielki odsetek w stosunku do liczby indywidualnych gospodarstw rolnych. Należy mieć na uwadze, że te obiekty nie są między sobą porównywalne. Powstaje także pytanie, czy obiekty wykazane według Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej oraz według KRS nie dublują się. Na tej samej stronie przedstawiono stwierdzenie, że „*Najogólniej ryzyko wyraża się w niepewności osiągnięcia zaplanowanych kosztów i przychodów ...*” – ryzyka i niepewności nie powinno się ze sobą bezpośrednio łączyć.

Na str. 49 Doktorant podejmuje temat amortyzacji inwentarza żywego podkreślając, że w stosownej ustawie podatkowej w wykazie stawek amortyzacyjnych nie zawarto tej grupy majątkowej. Nie ma to zatem znaczenia w aspekcie podatkowym, w tym także dlatego, że w Polsce nie funkcjonuje podatek dochodowy od działalności rolnej, z wyjątkiem tzw. działów specjalnych, w których z kolei sposób ustalania obciążeń podatkowych odbiega od klasycznego naliczania dochodu do opodatkowania. Należy mieć także na uwadze, że inwentarz żywy rozplodowo-produkcyjny jest stosunkowo specyficznym środkiem trwałym, gdyż np. wartość użytkowa krowy najpierw rośnie, a potem w miarę upływu lat zmniejsza się. Zatem zastosowanie metody liniowej nie jest dobrym rozwiązaniem w aspekcie informacji o kosztach amortyzacji w bieżącym (krótkoterminowym) podejmowaniu decyzji. W ujęciu długoterminowym nie ma to większego znaczenia, gdyż po kilku latach w zależności od przyjętej stawki amortyzacji, inwentarz ten i tak się zamortyzuje.

Na rys. 6 (str. 52) przedstawiono schemat obliczania wartości przychodów dla inwentarza żywego. Schemat ten stanowi wymieszanie aspektów memoriałowych i pieniężnych (kasowych). Pewne wątpliwości wzbudza dodawanie pozycji „wartość inwentarza” – aspektem przychodowym będzie raczej przyrost wartości inwentarza. Chyba, że chodzi o wartość inwentarza żywego na koniec okresu w kontekście odejmowania potem wartości tego inwentarza na początek okresu. Sama wartość inwentarza żywego jest odzwierciedleniem zasobu, a nie dynamiki w zakresie przychodów. Również pozycja „*należności za sprzedany inwentarz żywy na początku okresu*” jest zbyt oddalona od tej pozycji na koniec okresu. Sprawia to, że końcowa część tego schematu zaczyna wzbudzać wątpliwości, z powodu mniejszej przejrzystości przyjętych formuł obliczeniowych. Trzeba mieć także na uwadze, że wartość przeszacowania stada podstawowego może być na „+” lub „-”. Przyjęcie w formule obliczeniowej przychodów znaku „-”, oznacza, że w przypadku korekty in minus wartości tego stada przychody zwiększą się?

Na str. 53 jest stwierdzenie – „*Zatem ujawniona w bilansie wartość zapasów inwentarza żywego to poniesione koszty produkcji oraz cena sprzedaży obowiązująca na dzień bilansowy*”. W tym zdaniu w miejsce „*oraz*” powinno być „*lub*”, gdyż w obecnym sformułowaniu następowaloby zdublowanie przy wycenie wartości inwentarza żywego. Na str. 55 przedstawiono stwierdzenie, że „*... wynik finansowy wywodzący się z rachunkowości FADN może nie być właściwą kategorią do oceny działalności jednostek rolnych i podejmowania decyzji zarządczych*”. Kategorią wynikową w tym systemie jest dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego, z wyjściem przy obliczaniu od kategorii produkcji ogółem, a nie od przychodów ze sprzedaży netto. Z punktu widzenia zrozumienia specyfiki zasad obliczania tej kategorii wynikowej, przydatność zarządcza nie jest aż tak niewielka jak stwierdza Doktorant.

W rozdziale drugim przedstawiono metody wyceny inwentarza żywego w świetle regulacji prawnych, standardów rachunkowych i innych rozwiązań. Na rys. 7 (str. 61) przedstawiono miary wyceny jednostek rolnych w rachunkowości zarządczej na podstawie zagranicznej pozycji literatury. Na tym rysunku widnieją m.in. dwa określenia „*godziwa wartość rynkowa*” i „*wartość godziwa*” – jaka jest różnica między tymi kategoriami? Treści tabeli 10 (str. 64-65) zawierającej informację o odpisach aktualizujących wartość bilansową należności oraz kryteria ich stosowania są luźno związane z pracą i bez uszczerbku dla jakości mogły być pominięte. Na str. 72 jest stwierdzenie, cytowane za D.Czerwińską-Kayzer, „*...że, jedynym pojęciem z zakresu rolnictwa jest zagadnienie inwentarza żywego, ...*” - nie jest to oczywiście prawda, takich pojęć jest więcej – chyba, że nastąpił błąd w cytowaniu tekstu z tej pozycji literatury. W tabeli 14 (str. 85-86) przedstawiono koncepcję ustalenia stawek

amortyzacji dla wybranych grup inwentarza żywego. W zasadzie stawki te są poprawne z punktu widzenia intencji Doktoranta, ale zabrakło przekonywującego ich uzasadnienia, również w kontekście kwoty przekraczającej 10000 zł, zobowiązującej do dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Zdecydowana większość wymienionych rodzajów inwentarza żywego (może z wyjątkiem koni w stadninie) ma wartość jednostkową niższą, niż podana kwota. Natomiast propozycja amortyzowania kur niosek powinna być jeszcze raczej przemyślana. Brakuje mi w tym miejscu pracy głębszego powiązania propozycji stawek amortyzacyjnych w aspekcie możliwości wynikających z rachunkowości finansowej, prawa podatkowego oraz rachunkowości zarządczej. W przeciwnym razie potencjalny oponent zaproponowanych stawek może zapytać, dlaczego przyjęto cztery wycielenia krów mlecznych, a nie pięć, itp. Tym niemniej podjęcie próby zaproponowania stawek amortyzacyjnych dla inwentarza żywego można uznać za nowość naukową, która gdyby jednak miała bardziej analityczny i uzasadniający opis, stanowiłaby istotny wkład w kwestiach dociekań naukowych. Na rys. 12 (str. 90) przedstawiono koncepcję alternatywnej wyceny aktywów zwierzęcych przy braku aktywnych rynków. Jedną z koncepcji jest „wycena w oparciu o branżowe wskaźniki pomiaru, np. wartość bydła rzeźnego wyrażona w kilogramach wagi żywej” – generalnie w kg wyrażamy ilość/wagę, a nie wartość.

Na str. 91 przedstawiono przykład 2 jako model wyceny inwentarza żywego według wartości godziwej – rozwiązania ewidencyjne. Zakładam, że rachunek ten został przeprowadzony na konkretnej jednostce rolniczej, przy czym nie podano, czy jednostką tą był np. rolnik indywidualny. W tym kontekście, jedną z pozycji kosztowych jest siła robocza – powstaje pytanie, czy własna i najemna, czy tylko najemna? Wskazane jest podawanie przy wielkościach liczbowych informacji o przyjętych jednostkach miary (zł). Uwaga ta dotyczy także braku takiej informacji w główce tabeli 15. W tej tabeli od dnia bilansowego do dnia bilansowego poniesiono łącznie 7000 zł kosztów (2500 zł, 700 zł, 2800 zł, 1000 zł). Natomiast na dzień bilansowy wartość tej sztuki inwentarza żywego wynosi 4000 zł. Można się domyślać z zasady księgowania, że nastąpiła strata z tytułu aktualizacji aktywów biologicznych. Powstaje jednak pytanie o przesłanki aż takiej straty z tytułu aktualizacji wartości aktywów biologicznych. W przypadku od ujęcia początkowego do pierwszego dnia bilansowego z łącznej kwoty 3007 zł (wartość przy wycieleniu i poniesione koszty) na dzień bilansowy pozostało 250 zł? Rys. 13 i 14 wymagają dopracowania technicznego, nie jest jasne oznaczenie treści osi na dole, ponadto przyjęcie na drugiej osi miary zł/tonę oznacza, że liczymy cenę w stosunku do sztuki inwentarza, która nie istnieje, gdyż trudno sobie wyobrazić krowę o wadze 1 t. Doktorant pozostawił także bez komentarza sytuację znacznego wzrostu średnich cen

zakupu byków i krów w 2022 roku. W tabeli 16 (str. 94) przedstawiono wyniki standardowe FADN, dotyczące średniego gospodarstwa w Polsce i w Finlandii. W tym kontekście nie doprecyzowano, jak rozumieć średnie gospodarstwo oraz dlaczego wybrano Finlandię? Nie podano, którego roku dane dotyczą. Tabelka w części górnej główki ma tytuł „*Produkcja (w euro)*”, podczas gdy poniżej są także informacje dotyczące kosztów. Tytuł tabeli 17 (str. 95) dotyczy rozdysponowania zużytych pasz i ściół z zakupów oraz nieodpłatnych przekazania. W treści tabeli natomiast jako rodzaj paszy podano jedynie ziarna paszowe całe i rozdrobnione ze zbóż. Powstaje też pytanie, dlaczego trzoda chlewna zużywa mniej tego typu paszy (35 %), niż bydło (40 %). Przecież bydło w dużo większym stopniu korzysta z paszy objętościowej, podczas gdy trzoda chlewna prawie wyłącznie z paszy treściwej (wcześniej dochodziły ziemniaki). Na str. 97 podano informację o definiowaniu produkcji zwierzęcej według FADN. Doktorant stwierdził, że „*Jest ona określana jako przychód powiększony o wartość rynkową zwierząt przekazanych do innej działalności, ...*). Generalnie można stwierdzić, że wartość produkcji i przychód nie są w pełni kategoriami tożsamymi. Przyjmując nawet, że jest to określenie nawiązujące do metodyki FADN, pomimo to wskazane jest czasami krytyczne, własne podejście do wykorzystywanych kategorii pojęciowych.

W rozdziale trzecim przedstawiono zjawiska dysfunkcyjne w zakresie wyceny inwentarza żywego w świetle przestrzegania nadrzędnych zasad rachunkowości. Na rys. 16 (str. 103) przedstawiono uszczegółowienie pozycjonowania bydła opasowego w planie kont jednostki rolnej. Pewne wątpliwości wzbudza zakwalifikowanie do kategorii półproduktów jałówek cielných, które są przecież w zasadzie wyrobem gotowym. Na str. 108 za I.E. Szczepankiewicz i M.Janowicz zacytowano stwierdzenie, że w przypadku inwentarza żywego w nawiązaniu do aktywnego rynku, „... *a nawet jeśli taki istnieje, to jego ceny nie odpowiadają realiom, w jakich funkcjonuje jednostka rolna*”. Jest to stwierdzenie co najmniej dyskusyjne, a pozostawione bez komentarza sprawia wrażenie, że rynek produktów rolniczych cenowo odbiega od tego, co się dzieje w rachunkowości jednostek rolnych, a raczej tak złej sytuacji pod tym względem nie ma. Na str. 109 Doktorant zaproponował modyfikację zasady ostrożności w stosunku do jednostek rolnych. W definicji tej nie jest jasny fragment „... *racjonalność w punktowaniu efektów finansowych ...*”. Powstaje także pytanie, czy elementem zakresu ostrożności powinna być zawsze/czasami racjonalność? Na rys. 18 (str. 111) przedstawiono zasadę współmierności w praktyce jednostek rolnych, prowadzących chów/hodowlę bydła opasowego. Doprecyzowania wymaga jednak układ tego rysunku w aspekcie merytorycznym, gdyż zapasy nie powinny obejmować ponownie kosztu wyhodowania sprzedanego bydła i automatycznie sprzedane bydło nie jest zapasem oraz ponadto zwiększenie stanu bydła

opasowego nie koresponduje ze sprzedażą, gdyż jest elementem zapasów? Na rys. 19 (str. 113), przedstawiającym funkcje zarządzania w kontekście potrzeb informacyjnych w zakresie wyceny inwentarza żywego, jednym z elementów jest „*prognozowanie kosztów i dochodów*”, czy chodziło może o koszty i przychody?, gdyż dochód i przychód nie są ze sobą równoważne. Na rys. 20 (str. 116) przedstawiono potrzeby informacyjne w zakresie wyceny inwentarza żywego według kręgu odbiorców sprawozdań. Informacje wynikające z tego rysunku należy skorygować o fakt, że w przypadku rolników indywidualnych, którzy dominują przecież w działalności rolniczej, kwestia inwestorów zewnętrznych jest raczej wykluczona, co wynika z wieloletniej tradycji charakteru i mentalności rolnika.

W tabeli 21 (str. 121) przedstawiono argumenty za oraz przeciw stosowaniu wartości godziwej, przy czym Doktorant na str. 120 stwierdza, że argumenty te pojawiły się m.in. po konsultacjach z odbiorcami sprawozdań finansowych. Nie doprecyzował jednak kogo te konsultacje dotyczyły i kto przeprowadzał stosowne badania. Na str. 136-137 przedstawiono przykład koncepcji odpisów umorzeniowych inwentarza żywego do wyceny w koszcie historycznym. Przyjęcie w piątym roku udoju 1000 l i 575 l w ostatnich 6 miesiącach udoju jest raczej założeniem odbiegającym od rzeczywistości (krowa ma wtedy około 7 lat, przy średniej długości życia około 15 lat). Zakładając okres laktacji na poziomie 305 dni, oznacza to, że na dobę krowa daje wtedy około 3 l mleka. Wyjaśnienia wymaga, w jaki sposób nadano wagi w przykładzie 3 na str. 137. Dlaczego waga rośnie, podczas gdy wydajność mleczna maleje? Kwota odpisu jest najwyższa wtedy, gdy wydajność mleczna jest najwyższa, a przecież wtedy jest to związane z rosnącą użytecznością mleczną krów, a zatem poziom „zużycia” krowy jest stosunkowo niewielki a potem zwiększa się w miarę upływu czasu.

W rozdziale czwartym przedstawiono egzemplifikację empiryczną wyceny inwentarza żywego. Na str. 143 ponownie przedstawiono informację o kryterium doboru obiektów do próby badawczej oraz informację, że ze względu na ograniczony budżet na badania naukowe pogłębione wywiady indywidualne przeprowadzono na próbie celowej, jak również o pominięciu kryterium geograficznego. Ponadto na str. 144-145 powtórzono hipotezę badawczą oraz cel główny pracy oraz cele pomocnicze, z rozwinięciem o zastosowanych metodach oraz technikach i narzędziach badawczych. Informacje te były przecież już raz przedstawione na str. 16. Na str. 128 podano informację, że uzyskano zwrotność w liczbie 128 kwestionariuszy ankietowych. Natomiast pod wykresem 6 (str. 156) Doktorant wspomina o grupie liczącej 72 jednostki rolne, z tego tylko 4 wskazały, że prowadzą księgi rachunkowe a 6 rachunkowość rolną FADN. Na wykresie 6 są widoczne jednak liczby odpowiednio 32 i 31 jednostek rolnych, a grupa liczy łącznie 128 obiektów. Z wyników przedstawionych na wykresie 7 (str. 156)

wynika, że w tym pytaniu było możliwe zaznaczenie jednej odpowiedzi, ale przecież jednostki rolnej mogły dotyczyć wszystkie cztery zjawiska dysfunkcyjne. Ta sama uwaga dotyczy informacji przedstawionych na wykresie 10 (str. 158), dotyczących rodzajów/przykładów ryzyka w działalności rolnej. Nie jest jasne także, dlaczego wyniki przedstawione na tym wykresie zainspirowały Doktoranta do stworzenia autorskiego branżowego wskaźnika pomiaru aktywów biologicznych, przecież na tym wykresie nie ma informacji z tego zakresu. Nie zostały opisane wyniki badań przedstawione na wykresie 12 (str. 159), co zmusza czytelnika pracy do samodzielnej ich oceny, a przecież jest to rola Doktoranta.

Na str. 159 Doktorant stwierdził, że przy dotarciu do konkretnych jednostek rolnych wsparciem okazały się grupy producentów rolnych prowadzonych przez stowarzyszenia, odnosząc się do ich mediów społecznościowych. W ramach badań naukowych należy rozważyć, czy to jest wystarczające źródło wiarygodnych informacji do wnioskowania analitycznego. Na str. 161-162 przedstawiono informację o wynikach obserwacji w 9 jednostkach rolnych. W jaki sposób jednostki te umiejscawiają się w kontekście 128 jednostek rolnych, w których przeprowadzono badania ankietowe? Na str. 163 podano informację, że kolejną metodą badawczą zastosowaną w pracy są pogłębione wywiady indywidualne IDI – na jakiej populacji jednostek rolnych wywiady te zostały przeprowadzone? Na str. 165 występuje informacja, że badanymi podmiotami były także te świadczące usługi outsourcingu księgowego, podczas gdy dotychczas wspomniano tylko o produkcyjnych jednostkach rolnych. Jak podmioty te pozycjonują się w kontekście dotychczasowych grup badawczych? Do tego momentu w pracy podkreślano, że dobór obiektów do badań był celowy, natomiast na str. 165 pojawia się stwierdzenie, że *„Zastosowano dobór losowy z zachowaniem pełnej reprezentacji jednostek rolnych w swojej formie organizacyjno-prawnej i przedmiocie produkcji”* – powstaje pytanie, którą metodę doboru celowego wykorzystano w badaniach? Zwłaszcza, że w dalszej części tej informacji jest stwierdzenie, że to Doktorant na podstawie swojej wiedzy wyselekcjonował jednostki rolne, najbardziej charakterystyczne w swojej formie organizacyjno-prawnej oraz w rodzaju posiadanego inwentarza żywego. W związku z tym, czy dobór jednostek do badań był w końcu losowy, czy jednak celowy. Doktorant stwierdził dalej, że *„Kolejnym etapem było wytypowanie i nawiązanie kontaktu z uczestnikami wywiadów”*. Na jakiej zasadzie to wytypowanie się odbywało?

Na str. 166 Doktorant stwierdził, że przeprowadzono 5 wywiadów pogłębionych z właścicielami biur rachunkowych, a także 10 z kierującymi jednostkami rolnymi - jak dobrano te obiekty badawcze? Z dalszej części tekstu wynika, że dobór respondentów z biur rachunkowych był celowy, m.in. z uwzględnieniem kryterium geograficznego ich

funkcjonowania (tego kryterium nie było w przypadku jednostek rolnych). Stwierdzono, że wystąpiła dominacja biur rachunkowych ze wschodnich regionów Polski. W jaki sposób informację tą wykorzystano w doborze liczby badanych jednostek, prowadzących usługowo rachunkowość? Przecież to Doktorant sam decydował o tym, które biura rachunkowe będzie badał, ich dobór był przecież celowy. Dalej występuje stwierdzenie, że „*W zakresie analizy jakościowej wskazana grupa była dla moderatora wystarczająca do dokonania pogłębionej analizy, ...*” – na jakiej podstawie sformułowano takie stwierdzenie? Powstaje także pytanie, jaki cel miał Doktorant dokonując tak szczegółowej charakterystyki badanych biur rachunkowych i jednostek rolnych według odpowiednio 6 oraz 12 kryteriów. W zasadzie tabele 29 i 30 (str. 166-171) nie zostały opisane, zatem trudno odczytać intencje badawcze w zakresie ich treści. Dlaczego do obserwacji wybrano obszar województwa kujawsko-pomorskiego a dla wywiadów pogłębionych inny obszar kraju?

Próbując podsumować uwagi do części metodycznej w zakresie doboru obiektów badawczych uważam, że kwestia ta wymaga uporządkowania. Wskazany jest określony, logiczny proces myślowy. Należy poinformować w jakim przypadku dobór obiektów był losowy i jaką metodę zastosowano w tym zakresie. Jeżeli był celowy, to jakimi kryteriami kierowano się przy wyborze badanych obiektów. W przedstawionej wersji opisu w pracy tej części trudno odszukać przejrzystość informacyjną. Wskazane byłoby wprowadzenie do treści pracy syntetycznego schematu doboru obiektów do badań, na którym w sposób przejrzysty można byłoby uczytelnić te kwestie. W obecnej treści tej części pracy ma się odczucie pewnej przypadkowości zastosowanych metod badawczych, z wykorzystaniem kryterium wiedzy zawodowej Doktoranta albo stwierdzeń, że tak powinno być dobrze.

Na str. 175 przedstawiono przykład 5, przedstawiający kalkulację kosztu wytworzenia dla bydła opasowego rasy Charolaisise. W przykładzie tym nie ma żadnej informacji liczbowej, zatem o jakiej kalkulacji kosztu wytworzenia można w tym przypadku mówić? Jak uzasadnić, że spożycie kiszonki z kukurydzy oraz paszy treściwej zwiększa się w miarę wzrostu masy ciała bydła opasowego, a spożycie siana pozostaje na tym samym poziomie? Na str. 176 jest zawarte sformułowanie, że „*Dla określenia stawek amortyzacji kalkuluje się wartość netto zwierzęcia na moment jego likwidacji*”. Przyznam, że nie rozumiem takiego podejścia do określania stawek amortyzacji, a być może chodziło o kwoty amortyzacji obliczanej według określonej stawki amortyzacyjnej, po uwzględnieniu wartości z późniejszej sprzedaży? Na str. 181 Doktorant podsumowując stwierdził, że trudno jednoznacznie wskazać jedną przyczynę wyboru różnych metod wyceny inwentarza żywego przez analizowane jednostki rolne. W związku z tym może w tym tkwi główna przyczyna uzyskiwania różnych informacji o wartości

inwentarza żywego, a przez to problemów decyzyjnych w aspekcie rachunkowości zarządczej w jednostkach rolnych. Tytuł podpunktu 4.3. (str. 184) sugeruje opinie respondentów w zakresie metod wyceny inwentarza żywego w regulacjach międzynarodowych. Z treści tego podpunktu nie wynika, która grupa respondentów z wymienionych dotychczas w pracy była badana? Na str. 187 występuje stwierdzenie respondentów, „... że zazwyczaj wartość księgową prowadzonych przez nich jednostek rolnych znacząco odbiega od wartości rynkowej”. Powstaje zatem pytanie, dlaczego w takim razie nie dokonują aktualizacji wyceny pozycji majątkowych? Na wykresie 14 (str. 189) przedstawiono rodzaje ryzyka w produkcji trzody chlewnej w gospodarstwie rolnym w pierwszym półroczu 2021 roku. Nie podano jednostek miary przedstawionych na wykresie, należy przypuszczać, że chodzi o %. Czyli np. 91 oznacza, że właściciel tego gospodarstwa rolnego ryzyko cenowe uznał o najwyższej wadze. Czy Doktorant ryzyko na poziomie 45 % jako średnią arytmetyczną traktuje jako własny pomysł, czy wynika to z określonej pozycji literatury? Doktorant nie podał kryteriów według których zakwalifikował do badań akurat to gospodarstwo rolne. W części metodycznej pracy nie została zdefiniowana metoda obserwacji ukrytej (str. 189).

W tabeli 35 (str. 190) przedstawiono kalkulację produkcji trzody chlewnej w pierwszym półroczu 2020 roku. Do treści tej tabeli (jaki i tabeli 36, str. 191-192) można mieć następujące uwagi szczegółowe: podawanie łącznej liczby sztuk różnych kategorii trzody chlewnej nie jest porównywalne; koszty pasz są kosztami bezpośrednimi, dlaczego zatem zostały wydzielone osobno; czy razem koszty dotyczą przeliczenia na szt.?, czy cena dotyczy 1 szt.?, zamiast cena stada lepiej wykorzystać kategorię „wartość zakupionych szt.”. Pewnym mankamentem technicznym tych tabel jest przeskok części informacji liczbowych wiersz niżej. Pod tabelą 35 (str. 190) wartość stada w pierwszym półroczu 2021 roku wynosi 193840 zł a szacunek ryzyka 48800,70 zł, zatem w jaki sposób branżowy wskaźnik pomiaru wynosi 281068 zł? Na wykresie 15 nie podano informacji liczbowych o stopniach ryzyka, dlatego też trudno zweryfikować średni poziom 34 %. Na str. 183 Doktorant stwierdził, że „Konstrukcja branżowego wskaźnika pomiaru sprowadza się do skorygowania kosztu historycznego o ryzyko”. W pracy Doktorant wyraził sugestie nt. kierunku wpływu ryzyka na wycenę inwentarza żywego. Wydaje się, że bardziej wskazanym byłaby korekta *in minus*, gdyż ryzyko ma cechy korekty negatywnej. Dlatego też w dalszej części pracy Doktorant słusznie przedstawił propozycję wyceny inwentarza żywego, z korektą negatywną wpływu ryzyka. Powstaje jednak pytanie, czy korekta na ryzyko nie była w obu półroczach 2021 roku zbyt duża, gdyż jak stwierdził sam Doktorant w kwestii sposobu szacowania ryzyka „..., gdyż jest on wypadkową subiektywnych odczuć respondenta wspartych prognozami” (str. 193). W tabeli 37 (str. 195) nie podano jednostek

miary, nie ma także informacji o cenach zakupu bydła opasowego w drugim półroczu 2022 roku. Poniżej tej tabeli Doktorant poddaje w wątpliwość wiarygodność aktywnych rynków i przyjętych z nich cen do wyceny. Sądzę, że cele biuletynów informacyjnych MRiRW są trochę inne, niż przeznaczenie do celów wyceny księgowej. Wydaje mi się, że podjęta próba określenia braku wiarygodności aktywnych rynków przy wycenie inwentarza żywego nie była przekonywująca. Można przypuszczać, że dokładne informacje dla lokalnych rynków rolnych można uzyskać w ODR.

Nie jest jasna idea treści podrozdziału 4.6 *Synteza i interpretacja wyników badań*. Doktorant w tym miejscu ponownie nawiązał do hipotezy badawczej, a następnie w tym kontekście zasadniczo przedstawia rozumienie jakości informacji oraz kluczowe pojęcia i zmienne w ramach koncepcji teoretycznych z zakresu treści hipotezy, jak rozumiem. Tabela 40 (str. 201) zawierająca macierz wyników badań w procesie weryfikacji hipotezy badawczej jest trudna w odbiorze, gdyż zawiera dużo wykorzystanych skrótów, do których nie podano legendy. Tabela ta w zasadzie nie została opisana, natomiast na str. 202 występuje stwierdzenie, że *„Macierz wyników pozwala na wizualizację i syntezę wyników badań, co ułatwiło interpretację i pomogło w pozytywnym zweryfikowaniu hipotezy badawczej”*. Co prawda w macierzy tej zawarte są informacje o czynnikach wpływających na wartość inwentarza żywego, przy czym nie wiadomo, czy to jest własna koncepcja Doktoranta, czy wynika z badań z respondentami? W jaki sposób dokonywano kwalifikacji tych zmiennych do potencjalnego wpływu na funkcje zarządzania?

W rozdziale piątym przedstawiono kierunki doskonalenia metod wyceny inwentarza żywego w systemie rachunkowości wspierające potrzeby zarządcze jednostek rolnych. Na str. 212 po raz kolejny występuje przypomnienie treści przyjętej do weryfikacji hipotezy badawczej. Sądzę, że hipoteza ta powinna być przedstawiona raz w części metodycznej i potem w dalszej części pracy nie ma potrzeby, aby do tej hipotezy w zakresie sformułowania ponownie wracać. Za istotny wkład do nauki Doktoranta można uznać model wyceny rachunkowej inwentarza żywego, oparty na obecności aktywnego rynku dla danego inwentarza oraz model wyceny rachunkowej inwentarza żywego dla jednostek, dla których nie istnieje aktywny rynek. Ponadto Doktorant zaproponował wskazanie metody wyceny w zależności od formy organizacyjno-prawnej jednostki oraz rodzaju inwentarza żywego. Jednak w dalszej części tego rozdziału trudno jest w stopniu jednoznacznym dostrzec wyniki badań według wymienionych kryteriów. Na str. 217 Doktorant stwierdził, że *„Badania przeprowadzone na użytek dysertacji dowiodły, że wpływ ryzyka jest ujemny na wycenę”*. Przyznam, że trudno mi było dostrzec w sposób wyrazisty uzasadnienie tego stwierdzenia. Na tej samej stronie

przedstawiono wzór na branżowy wskaźnik pomiaru inwentarza żywego. Do rozważenia Doktorantowi pozostawiam doprecyzowanie nazwy tego wskaźnika na „*branżowy wskaźnik pomiaru wartości inwentarza żywego*”. O ile rozumiem branie pod uwagę kategorii wartości stada inwentarza żywego w koszcie historycznym, o tyle dodawanie jeszcze wartości rynkowej stada powoduje zdublowanie wartości. Zachowując kolejność działań arytmetycznych, to wartość inwentarza w ramach uwzględnienia średnioważonego ryzyka jest odejmowana od sumy wartości stada inwentarza żywego w koszcie historycznym i wartości rynkowej tego stada, a zatem od możliwych wartości zdublowanych. Przecież w ramach wartości rynkowej do kosztu historycznego dodawana jest marża zysku/dochodu i otrzymujemy wartość rynkową stada? Co prawda według formuł obliczeniowych zawartych w tabelach 44, 45 oraz 46 rynkowa wartość inwentarza żywego jest zbliżona do wielkości branżowego wskaźnika pomiaru tego inwentarza. Na str. 220 stwierdzono, że zastosowanie do wyceny branżowego wskaźnika pomiaru inwentarza żywego skutkuje wykazaniem nieco wyższych wartości (+ 3,3%), niż tych z wyceny w oparciu o ceny rynkowe – jeżeli to stwierdzenie dotyczy tabeli 45, to wzrost ten wyniósł +5,4%? Na str. 220 zawarte jest stwierdzenie „*Natomiast w sytuacji, kiedy nie ma przeszkód w ustaleniu wartości rynkowej na inwentarz żywy, można odstąpić od ustalania historycznego kosztu wytworzenia. W obu przypadkach wartość z wyceny jest korygowana o ryzyko*”. Ale w przypadku gdy korekta o wpływ ryzyka jest obliczana tylko przy jednej z tych wartości tym samym wskaźnikiem ryzyka (44 %, tabela 45), to ustalona wartość inwentarza żywego będzie zupełnie inna, niż w przypadku gdy uwzględnimy sumę tych dwóch wartości.

Ostatnia część pracy „*Zakończenie*” na początku zawiera przypomnienie etapów przeprowadzonych badań. Wnioski z badań sprowadzają się do wskazania kilku kluczowych implikacji wyboru metody wyceny inwentarza dla różnych interesariuszy. W zasadzie nie jest to klasyczne ujęcie wniosków wynikających z przeprowadzonych badań. Na str. 234 Doktorant stwierdził, że „*Wnioski z przeprowadzonych badań pozwoliły zweryfikować twierdzącą główną hipotezę badawczą postawioną w dysertacji*”. Stwierdzenie to byłoby bardziej przekonujące, gdyby Doktorant w sposób bardziej syntetyczny wnioski te sformułował. W przedstawionej formie opisu wyników badań tekst staje się rozmyty w aspekcie konkretów i w związku z tym czytelnik ma problem z wydobyciem zasadniczych konkluzji, wynikających z przeprowadzonych badań. W tej części zbyt dużo jest o tym co w pracy zamierzano zrobić i potencjalnie co trzeba jeszcze zrobić w przyszłości, a zbyt mało jednoznacznych wniosków, potwierdzających przyjętą do weryfikacji hipotezę badawczą oraz realizację celu głównego i celów szczegółowych.

W pracy wykorzystano 195 pozycji literatury, w tym 69 obcojęzycznych (35,4 %). Można zatem stwierdzić, że stopień wykorzystania literatury zagranicznej był wystarczający. Wykorzystano także 14 aktów prawnych oraz 21 materiałów internetowych i elektronicznych. Należy podkreślić, że praca doktorska została napisana poprawnym językiem a uwagi stylistyczne są bardzo nieliczne i mało znaczące.

Jako uwagę krytyczną zgłaszam fakt, że Doktorant nie dokonał umiejscowienia zakresu badawczego pracy w teorii dotychczasowych nurtów badawczych, które uzasadniłyby potrzebę podjęcia badań, pozwoliłyby i ułatwiły jednocześnie jednoznacznie kwalifikację podjętego tematu do dyscypliny naukowej „*nauki o zarządzaniu i jakości*”. W jednym z rozdziałów teoretycznych powinno znaleźć się m.in. umiejscowienie tematyki pracy w dotychczasowym teoretycznym nurcie badawczym z zakresu nauk o zarządzaniu i jakości, co będzie pozycjonowało pracę jako naukową wartość dodaną w ramach tego nurtu teoretycznego.

4. Mocne strony pracy, wkład do nauki i walory aplikacyjne

Dotychczas odniosłem się do uwag krytycznych i dyskusyjnych do treści pracy doktorskiej. Nie oznacza to jednak, że uwagi te pod względem „siły” przeważają nad korzystnymi elementami tej pracy doktorskiej. Do zasadniczych aspektów korzystnych pracy można zaliczyć:

1. Podjęcie tematyki wyceny inwentarza żywego w jednostkach rolnych samym w sobie jest już wyzwaniem merytorycznym, w tym także pod względem danych źródłowych, które są często fragmentaryczne. W przypadku rolników indywidualnych jedynym, w miarę miarodajnym systemem ewidencyjnym (ale nie typową rachunkowością) jest system danych rachunkowych FADN. W tym aspekcie należy docenić wysiłek Doktoranta w uzyskanie danych źródłowych z zakresu podstaw wyceny inwentarza żywego, szczególnie w indywidualnych gospodarstwach rolnych.
2. Zasadniczym, oryginalnym wkładem do nauki jest zaproponowanie koncepcji branżowego wskaźnika pomiaru wartości inwentarza żywego, z uwzględnieniem kosztu historycznego, wartości rynkowej oraz średnioważonego ryzyka dla wybranych (głównych) grup inwentarza żywego. Ryzyko to zostało oszacowane z wykorzystaniem oryginalnej metodyki dla poszczególnych grup inwentarza żywego, tj. trzody chlewnej, bydła opasowego, bydła mlecznego, hodowli koni, hodowli ryb i chowu drobiu. Na tej podstawie możliwe jest wykorzystanie tej koncepcji na szerszą skalę w zarządzaniu jednostkami rolnymi i wzmocnieniu ich systemu informacyjnego.

3. Jako wkład do nauki można potraktować zaproponowanie stawek amortyzacji dla wybranych grup inwentarza żywego. Gdyby jednak Doktorant pokusił się o analityczne uzasadnienie przyjętych stawek amortyzacyjnych, to wkład ten byłby jeszcze bardziej uzasadniony pod względem merytorycznym.
4. Na początku można było odczuwać pewien niedosyt, że w części metodycznej nie wspomniano o zastosowaniu metod statystyczno-ekonometrycznych. Po zapoznaniu się jednak z celami pracy i założoną do weryfikacji hipotezą badawczą, można przyjąć, że przyjęta metodyka badawcza została dopasowana do założeń analitycznych. W tym zakresie można stwierdzić spójność koncepcyjną i merytoryczną, co jest ważnym wymogiem w stosunku do pracy doktorskiej. Generalnie Doktorant uzyskał interesujące informacje z przeprowadzonej ankiety, ale wplatając wybiórczo wyniki tych badań w treść pracy sprawił, że wyniki te nie były wystarczająco wyeksponowane, a liczbę przeprowadzonych ankiet można uznać przecież za znaczącą.
5. Przeprowadzenie poprawnego przeglądu literatury z zakresu rachunkowości finansowej i zarządczej, zwłaszcza w obszarze metod wyceny, w tym zwłaszcza w rolnictwie. Zakres tego przeglądu był ściśle dopasowany do wykorzystania w tworzeniu koncepcji wyceny inwentarza żywego. Zatem Doktorant wykazał się umiejętnością segregacji szerokiego spektrum literaturowego z zakresu wyceny w rolnictwie i dopasowania do treści pracy doktorskiej. Gdyby wykorzystał jeszcze w szerszym zakresie pozycje literatury zagranicznej, wrażenie o tej części pracy doktorskiej byłoby jeszcze korzystniejsze.
6. W związku z tym, że dotychczasowe badania z zakresu wyceny inwentarza żywego w działalności rolniczej można uznać za niewystarczające, przedstawiona w pracy koncepcja może przyczynić się do popularyzacji tego tematu jako przedmiotu dalszych badań, w efekcie prowadząc poprzez dodatkowy system informacyjny, do zwiększenia efektywności produkcji rolnej, a przez to do podwyższenia pozycji konkurencyjnej jednostek rolnych i rolników indywidualnych.

5. Uwagi szczegółowe

1. Wskazane jest wykorzystywanie w tekście pracy powszechnie przyjętych skrótów, np. w miejsce „między innymi” zapisu „*m.in.*” (str. 13, 16, 32, 74, 88, 103, 132, 160, 173, 193, 220); „na przykład” zapisu „*np.*” (str. 45, 74, 88).
2. Należy unikać powtórzeń informacji o opisywanej tabeli, np. tabela 2 została zapowiedziana nad tabelą i od razu ponownie pod tabelą (str. 22).
3. Czasami niepotrzebnie występują dwie kropki na końcu zdania – str. 73, 75.

4. Zbędna jest informacja o tym, że jest to koniec przykładu (str. 81, 92, 137, 139, 176).
5. Wskazane jest, aby tabele w pracy nie były niepotrzebnie przenoszone na kolejną stronę, powinny zmieścić się na jednej stronie. Jeżeli tabela jest o rozmiarze mieszczącym się na jednej stronie (a tak w większości przypadków było), to technicznie nie jest problemem, aby to zrobić. Kwestia techniczna pracy pod tym względem przedstawiałaby się korzystniej.
6. Wskazane jest wstawienie w zdaniach przecinka - str. 16, 23, 27, 34, 36, 40, 52, 70, 73, 89, 97, 100, 105, 114, 115, 121, 133, 136, 137, 139, 140, 152, 177, 184, 189, 192, 195, 221, 224, 230.
7. Pewnym mankamentem technicznym rozprawy jest występowanie czasami znaczących części niezapisanych stron, można byłoby w tym zakresie dopracować pracę pod względem technicznym – str. 27, 35, 39, 73, 112, 149, 153, 209.
8. Czasami w pracy brakuje tzw. precyzji słowa: w tabeli 6 na str. 44 jest określenie „*przyrost sztuk trzody chlewnej ...*” – chodziło zapewne o przyrost wagi lub zwiększenie liczby szt.
9. Słowo „*ilość*” wykorzystujemy w przypadku rzeczowników niepoliczalnych, a słowo „*liczba*” w przypadku rzeczowników policzalnych. Zatem zamiast „*ilość prosiąt*” powinna być „*liczba prosiąt*” (str. 49).
10. W przypisie 65 w podanej pozycji literatury nie ma podanego roku wydania; w przypisie 127 nie podano miasta/uczelni.
11. Generalnie unikamy w pracy określenia „*powyżej*”, „*powyższe*”, „*wspomniani wyżej*”, „*jak już wcześniej wspomniano*” (str. 63, 95, 130, 165, 215) – gdyż uważny czytelnik już przeczytał, co było powyżej, albo co już zostało omówione.
12. Akapitów używa się po to, aby tekst był czytelniejszy, aby oddzielić jedną myśl od drugiej. Jest to jednostka logiczna dłuższego tekstu, składająca się z jednego lub wielu zdań, stanowiących pewną treściwą myśl. Dopiero, kiedy chcemy rozpocząć nową myśl, rozpoczynamy nowy akapit. W tym kontekście w pracy czasami akapit był tworzony, pomimo kontynuacji jeszcze poprzedniej myśli, np. „*Warto zauważyć, że wskazana regulacja ...*” (str. 65); „*Natomiast wycena zwierząt zaliczanych ...*” (str. 85).
13. Nie należy wykorzystywać określeń niewiele wnoszących do treści pracy, na zasadzie zbędnych wprowadzeń, np. „*... a co za tym idzie ...*” (str. 106).
14. W niektórych miejscach występuje zbyt duże wcięcie akapitu – str. 88, 110, 118, 125, 127.
15. Doktorant przyjął w pracy zasadę podsumowywania treści danego podrozdziału. Powodowało to, że w przypadku krótszych objętościowo punktów pracy, następowało dublowanie przekazywanych informacji. Można było pominąć takie ujęcie syntezy treści z

krótkich fragmentów pracy, a bardziej przenieść to na sformułowanie konkluzji z wyników badań na koniec, do części wnioskującej.

6. Konkluzja końcowa

Stwierdzam, że praca doktorska **mgr Piorta Kicy** stanowi wartościowe opracowanie o walorach zarówno naukowych, jak i aplikacyjnych. Doktorant wykazał się cechami metodycznymi i merytorycznymi, które są stawiane wymogom pracy naukowej tego typu. **Pracę doktorską oceniam pozytywnie**, nadmieniając, że dominacja objętościowa uwag krytycznych i dyskusyjnych, zawartych w recenzji nie ma przewagi merytorycznej nad wagą pozytywnych treści tej pracy, które przedstawiłem w sposób bardziej syntetyczny. **Mając na uwadze całość treści pracy stwierdzam, że dysertacja doktorska mgr Piotra Kicy spełnia wymogi przewidziane stosownym prawem i wnioskuję o dopuszczenie do obrony w dziedzinie nauk społecznych, w dyscyplinie naukowej *nauki o zarządzaniu i jakości* na Politechnice Bydgoskiej im. Jana i Jędrzeja Śniadeckich.**

M. Wasilewski