

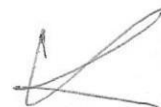
**Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Karoliny Pasuli**

**pt. „Kierunki i uwarunkowania standaryzacji rachunkowości przedsiębiorstw rolnych”**

**Promotor: prof. dr hab. Halina Buk**

Rozprawa doktorska mgr Karoliny Pasuli liczy 250 stron. W pracy wyodrębniono 69 tabel, 11 wykresów, 19 rysunków i 1 schemat. Wybór tematu pracy uważam za istotny z punktu widzenia teorii i praktyki gospodarczej. Tematyka jest bez wątpienia aktualna i ważna. Prowadzenie rachunkowości w przedsiębiorstwach rolnych stanowi duże wyzwanie dla służb księgowych. Praca doktorska ma charakter aplikacyjny. W opracowaniu wykorzystano 158 pozycji literatury, 18 aktów prawnych, liczne raporty i dane statystyczne oraz źródła internetowe. Struktura rozprawy doktorskiej jest właściwa, składa się ze wstępu, części literaturowej, badań własnych oraz zakończenia. Tytuły rozdziałów, podrozdziałów są poprawne, dobrze oddają zawarte w nich treści. Nie wnoszę na tym polu większych zastrzeżeń.

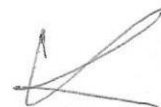
Wstęp do pracy uznaję za poprawny. Przedstawiono aktualny stan prawny prowadzenia rachunkowości w przedsiębiorstwach rolnych. Cele pracy należy uznać za właściwie sformułowane, istotne z punktu widzenia teorii i praktyki gospodarczej. Wprowadzono główny cel opracowania oraz cele szczegółowe. Mają one bez wątpienia charakter naukowy. Podobnie można ocenić zaproponowane hipotezy badawcze. Jedyne pierwsza wymaga niewielkich zmian redakcyjnych.



W pierwszym rozdziale przedstawiono istotę rolnictwa. Omówiono precyzyjnie czynniki oddziałujące na ewolucję struktury rolnictwa. Wydaje się że w podrozdziale Autorka powinna przybliżyć w pierwszej kolejności pojęcie rolnictwa. Opisy należy uznać za interesujące i wartościowe. Analiza literatury przedmiotu jest wszechstronna i szczegółowa. Za najbardziej wartościową część pierwszego podrozdziału uznaję charakterystykę modeli rolnictwa, prezentowaną w postaci tabelarycznej. W mojej opinii Doktorantce nie do końca udało się przekonać czytelnika dysertacji do unikatowości rolnictwa, o czym świadczy stwierdzenie „unikatowość rolnictwa wynika przede wszystkim stąd, że działalność rolnicza jest nierozzerwalnie połączona z rolnictwem”.

W dalszej części pracy przedmiotem szczególnego zainteresowania była istota i specyfika działalności rolniczej. Poprawnie przedstawiono najważniejsze definicje działalności rolniczej w aktach prawnych oraz literaturze przedmiotu, zostały one przytoczone ponownie w formie tabelarycznej. W analizie cech wyróżniających działalność rolniczą od innych typów działalności zabrakło szerszego ich opisu. Sytuacja ta ma również miejsce w innych częściach pracy. Przegląd literatury przedmiotu również był bardzo szczegółowy i nie budzi jakichkolwiek uwag o charakterze krytycznym. Na pozytywną ocenę zasługuje odrębne zdanie Doktorantki w zakresie istotnych uwarunkowań oddziałujących na specyfikę działalności rolniczej. W dalszej części scharakteryzowane zostały najważniejsze, księgowo-aktowe regulacje związane z rolnictwem i działalnością rolniczą. Ponownie Doktorantka w sposób właściwy i odważny dokonuje oceny istniejących rozwiązań prawnych w omawianym zakresie.

W kolejnym podrozdziale przedmiotem rozważań były gospodarstwa i przedsiębiorstwa rolne. Przetawione treści należy uznać za wartościowe, omówiono bardzo różnorodne punkty widzenia i opinie wielu autorów. Tabela 1.8 powinna w tytule odnosić się raczej do gospodarstwa rolnego, niekoniecznie do działalności rolniczej. Poprawnie przytoczono liczne klasyfikacje gospodarstw rolnych. Klasyfikacje ES, ES9 oraz ES6 powinny być bardziej precyzyjnie opisane. Przedstawiono ciekawe dane dotyczące struktury gospodarstw rolnych w Polsce w latach 2010-2016. Równie wartościowa jest dyskusja literatury dotycząca definicji przedsiębiorstwa rolnego. Tytuł rysunku 1.2 powinien być przeformułowany.



Kolejny podrozdział ma częściowo charakter empiryczny. Omówiono szczegółowo jednostki gospodarcze prowadzące działalność rolniczą w Polsce w okresie 2010-2017. Przedstawiono analizę liczby przedsiębiorstw prowadzących działalność jako osoby fizyczne, w formie spółek osobowych, kapitałowych, spółdzielni, stowarzyszeń, organizacji społecznych oraz przedsiębiorstw państwowych i fundacji. Wnioski i analizę należy ocenić jako poprawne.

W pierwszym podrozdziale drugiego rozdziału przedstawiono proces standaryzacji rachunkowości rolnej. Zaprezentowano różnorodne definicje rachunkowości oraz jej standaryzacji, również w formie tabelarycznej. Omówiono rozwój rachunkowości rolnej w piśmiennictwie w pewnym skrócie od końca XIX wieku. Ta część pracy jest również ciekawa, warto jednak rozważyć, czy wyszczególnione zostały zagadnienia dotyczące standaryzacji rachunkowości, czy raczej bardziej poprawnie standaryzacji rachunkowości finansowej lub sprawozdawczości finansowej, szeroko rozumianej, niekoniecznie standaryzacji rachunkowości rolnej. Standaryzację sprawozdawczości finansowej należy rozumieć w ujęciu globalnym, o czym Doktoranta wspomina na przykładzie MSR 41 Rolnictwo. Można zadać ponadto pytanie, czy mamy tutaj do czynienia ze standaryzacją rachunkowości przedsiębiorstw rolniczych czy próbą jej harmonizacji.

Kolejna część pracy dotyczy bardzo ważnego a zarazem kontrowersyjnego problemu współczesnej rachunkowości a mianowicie wyceny księgowej. Omówiono najważniejsze modele wyceny księgowej, zwrócono szczególną uwagę na wycenę opartą na koszcie historycznym oraz bieżącym (wartość godziwa). Ocena poszczególnych metod wyceny jest prowadzona na bardzo wysokim poziomie. Trafnie zwrócono uwagę na niedoskonałości każdej z metod oraz mocne ich strony. Bezkrytyczna przewaga wartości godziwej na kosztem historycznym jest niesłusznie podkreślana w literaturze przedmiotu. Charakterystyka bardziej szczegółowych technik wyceny omówiona w dalszej części podrozdziału jest poprawna i nie budzi większych zastrzeżeń. W podrozdziale dominuje prezentowanie treści w formie tabelarycznej.

W dalszej części opracowania omówiono klasyfikację aktywów biologicznych. Scharakteryzowano poprawnie trwałe aktywa roślinne oraz obrotowe aktywa roślinne. Dokonano szczegółowego opisu biologicznych aktywów trwałych oraz biologicznych aktywów obrotowych. Doktorantka przedstawiła również światowe regulacje w ramach



omawianej problematyki na przykładzie MSR 41. Zdefiniowano aktywa biologiczne, produkty rolne oraz inne aktywa biologiczne. Wyszczególniono poprawnie kryteria klasyfikacji aktywów biologicznych: przemianę biologiczną, przeznaczenie oraz dojrzałość. Ciekawa jest również część podrozdziału dotycząca klasyfikacji produktów rolnych. Wyróżniono tutaj produkty gotowe i uboczne w produkcji roślinnej, zwierzęcej oraz przetwórczości rolnej. Omówiono również poprawnie klasyfikację produktów rolnych według ustawy o rachunkowości. Doktorantka po raz kolejny dokonuje trafnej oceny krajowych i międzynarodowych standardów rachunkowości dotyczących działalności rolniczej.

W kolejnym podrozdziale zaprezentowano metody wyceny aktywów biologicznych, w tym inwentarza żywego i aktywów roślinnych. Omówienie uwarunkowań wpływających na wycenę aktywów związanych z produkcją zwierzęcą i produkcją roślinną należy uznać za wartościowe. Podobnie wysoko oceniam charakterystykę zasad wyceny inwentarza żywego w momencie początkowego ujęcia i na dzień bilansowy, z podziałem na stado podstawowe i obrotowe oraz aktywów roślinnych w podziale na trwałe aktywa roślinne i obrotowe aktywa roślinne. Poprawnie omówiono bezpośrednie i pośrednie koszty wytworzenia produkcji zwierzęcej i roślinnej. Zasady wyceny aktywów biologicznych według MSR 41 i MSR 16 nie budzą również większych zastrzeżeń. Za celowe i wartościowe uznaję ponadto metody ustalania wartości godziwej dla aktywów biologicznych, a także wady i zalety stosowania wartości godziwej w wycenie aktywów biologicznych. Na wyróżnienie zasługuje przeprowadzenie oceny praktycznych rozwiązań księgowych nie tylko w oparciu o analizę aktów prawnych, ale również na podstawie literatury przedmiotu.

Następnie przedmiotem zainteresowania były metody wyceny produktów rolnych. Poprawnie przedstawiono metody wyceny początkowej i na dzień bilansowy produktów rolnych według ustawy o rachunkowości, KSR 12. Działalność rolnicza, MSR 41, MSSF dla MŚP oraz FADN. W sposób interesujący scharakteryzowano etapy ustalenia kosztu wytworzenia produktów rolnych. Należy zgodzić się z opinią Autorki, że prezentowane metody wyceny aktywów biologicznych w oparciu o polskie i międzynarodowe regulacje są różnorodne, ale uzasadnione i nie powodują dużej utraty wiarygodności informacji sprawozdawczej. Prezentowane kwestie są poprawne, mimo znacznego stopnia trudności i skomplikowania. W podrozdziale w większym stopniu miała miejsce analiza aktów prawnych.



Kolejny podrozdział ma charakter metodyczno-empiryczny. Przedstawiono w nim autorską koncepcję wyceny pomiaru zwierząt i roślin. Zaproponowano bardzo szczegółową i wyjątkowo wartościową, w dużym stopniu praktyczną, koncepcję klasyfikacji ryzyka w produkcji roślinnej i zwierzęcej. Założenia metodyczne metody wyceny uważam za w dużym stopniu poprawne. Nie jest jednak do końca jasne w jaki sposób jest obliczane ryzyko w produkcji roślinnej i zwierzęcej. Wartość stada z ryzykiem i branżowy wskaźnik pomiaru powinny być również zdefiniowane bardziej precyzyjnie. Analiza ankietowa jest bardzo interesująca i generuje ciekawe wnioski. Nie sprecyzowano również, dlaczego przedmiotem analizy są gospodarstwa rolne w województwie wielkopolskim i dolnośląskim.

W czwartym rozdziale zaprezentowano dotacje rządowe według różnorodnych standardów rachunkowości: krajowych i zagranicznych. Omówiono szczegółowo definicje dotacji rządowych w różnorodnych aktach prawnych. Zwrócono uwagę na różnorodny charakter wsparcia dla rolnictwa i jednostek rolnych. Poprawnie sklasyfikowano dotacje rządowe do aktywów biologicznych w wartości godziwej, cenie nabycia oraz koszcie wytworzenia, wyszczególniono również dotacje do aktywów biologicznych wycenianych w wartości godziwej o charakterze bezwarunkowym i warunkowym. Należy zgodzić się z opinią Autorki dysertacji, że współczesne standardy rachunkowości nie odnoszą się do licznych problemów związanych z dotacjami rządowymi do aktywów biologicznych.

W dalszej części przedmiotem charakterystyki była prezentacja i ujawnianie informacji dotyczących aktywów biologicznych w sprawozdaniu finansowym. Analizę należy uznać za bardzo szczegółową i wartościową. Przeprowadzono ją ponownie w oparciu o różnorodne regulacje prawne, krajowe i zagraniczne. Przedstawiono konsekwencje operacji gospodarczych dotyczących aktywów biologicznych w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego. Słusznie zwrócono uwagę na znaczenie informacji dodatkowej w tym zakresie. Poprawnie wyszczególniono dodatkowe ujawnienia o aktywach pochodzenia rolniczego. Szczegółowo opisano uzgodnienia wartości bilansowej aktywów biologicznych na początek i koniec okresu. Za wartościowy uznaję opis ujawnianych informacji o aktywach biologicznych w sytuacji braku możliwości uzyskania wiarygodnej wyceny w oparciu o wartość godziwą.

W ostatnim podrozdziale zawarto prezentację i ujawnianie informacji o aktywach biologicznych w sprawozdawczości FADN. Przedstawiono specyfikę ujawnianych informacji



o działalności rolniczej w systemie FADN. Rozważania w tej części uważam za użyteczne i istotne z punktu widzenia tematyki pracy doktorskiej.

W rozdziale empirycznym scharakteryzowano zakres przedmiotowy, podmiotowy badań empirycznych. Podział analizowanych przedsiębiorstw na giełdowe i niegiełdowe należy uznać za słuszny. Nie są jednak jasne bardziej szczegółowe wytyczne w zakresie doboru badanych przedsiębiorstw. Warto również odpowiedzieć na pytanie, czy wszystkie analizowane spółki giełdowe w rzeczywistości stosowały MSSF?

Analiza metod wyceny aktywów biologicznych daje ciekawe wyniki. Większość przedsiębiorstw do wyceny inwentarza żywego i aktywów roślinnych wykorzystuje koszt historyczny. Doktorantka trafnie zauważyła, że stosowanie różnorodnych metod wyceny inwentarza żywego i aktywów roślinnych ogranicza w bardzo istotny sposób porównywalność sprawozdań finansowych. Ponadto wykorzystywanie w procesie wyceny wartości godziwej roślinie. Jednak obecnie wycena w oparciu o wartość godziwą pozostaje w dalszym ciągu w dużym stopniu nie do końca obiektywna. Na wyróżnienie zasługuje bardzo wnikliwa analiza praktycznego ustalania wartości godziwej dla inwentarza żywego i aktywów roślinnych. Równie wysoko oceniam zebrane dane dotyczące metody wyceny aktywów biologicznych przez przedsiębiorstwa stosujące MSSF. Analiza jest tutaj również bardzo szczegółowa, Doktorantka formułuje ponadto liczne i trafne wnioski. Stosowanie alternatywnych metod ustalania wartości godziwej może znacząco zmniejszać użyteczność decyzyjną sprawozdawczości finansowej.

Pozytywnie oceniam również analizę parametrów wyceny produktów rolnych według ustawy o rachunkowości, a także analizę przyczyn stosowania wartości godziwej w wycenie produktów rolnych. Poprawna jest również ocena stanu faktycznego w zakresie stosowania określonych metod wyceny produktów rolnych przez przedsiębiorstwa stosujące MSSF. Bardzo interesująca jest również ocena ujawnień w informacji dodatkowej dla produkcji roślinnej, zwierzęcej, roślinno-zwierzęcej lub zwierzęco-roślinnej oraz przetwórczej. Bardzo drobiazgowo analiza i poprawnie wyciągane wnioski świadczą o bardzo dobrych zdolnościach Doktorantki w zakresie analizy danych i bardzo dobrych zdolności analitycznych. Za wartością uznają również ocenę prezentacji w poszczególnych spółkach aktywów biologicznych klasyfikowanych jako aktywa trwałe, obrotowe lub aktywa trwałe i obrotowe równocześnie. Za



interesujące wyniki badań należy uznać prezentowanie informacji o wyniku finansowym na aktywach biologicznych i produktach rolnych, pochodzących ze zmiany wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży. W przyszłych badaniach należy rozważyć w części empirycznej stosowanie w większym zakresie metod statystycznych.

W zakończeniu zawarto interesujące wnioski z części teoretycznej i empirycznej pracy. Doktorantka ponownie również w tej części przedstawiła trafne, odważne, autorskie opinie. Odniesiono się również do przedstawionych we wstępie hipotez pracy. Zwrócono ponownie uwagę na niedostatki prawodawstwa w zakresie rachunkowości przedsiębiorstw rolnych, a także wady i zalety wyceny w oparciu o koszt historyczny. Za wartościowe uznaję nakreślenie przyszłych, potencjalnych kierunków badań w ramach omawianej problematyki.

Reasumując chciałbym potwierdzić wysoki poziom merytoryczny pracy. Doktorantka posiada bardzo dobrą znajomość niełatwej problematyki związanej z rachunkowością przedsiębiorstw rolniczych. Przytoczone treści oceniam za poprawne. Sposób wnioskowania, dyskusja literatury nie budzi większych zastrzeżeń. W związku z powyższym stwierdzam, że recenzowana praca spełnia wymagania stawiane rozprawom doktorskim i wnioskuję do Komitetu Naukowego Dyscypliny Ekonomia i Finanse Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach o jej przyjęcie oraz dopuszczenie do publicznej obrony.



Marcin Kędzior

