

Konin, 06.08.2020r.

Dr hab. Piotr Szczypa, prof. PWSZ w Koninie  
Katedra Nauk Ekonomicznych  
Wydział Nauk Ekonomicznych i Technicznych  
Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Koninie

## RECENZJA

**rozprawy doktorskiej mgr Karoliny Pasula pt. „Kierunki i uwarunkowania standaryzacji rachunkowości przedsiębiorstw rolnych”,**

**przygotowanej pod kierunkiem naukowym prof. dr hab. Haliny Buk  
w Uniwersytecie Ekonomicznym w Katowicach**

Podstawą oceny rozprawy doktorskiej mgr Karoliny Pasula pt. *Kierunki i uwarunkowania standaryzacji rachunkowości przedsiębiorstw rolnych* napisanej pod kierunkiem prof. dr hab. Haliny Buk jest pismo przewodnie Przewodniczącego Komitetu Naukowego Dyscypliny Ekonomia i Finanse prof. dra hab. Grzegorza Kończak z dnia 24 czerwca 2020 roku.

Biorąc pod uwagę kryteria i wymogi stawiane rozprawom doktorskim, w kolejnych punktach, dokonano oceny zasadniczych aspektów rozprawy doktorskiej, a mianowicie:

- wybór problematyki badawczej i uzasadnienie wyboru tematu rozprawy,
- tezy i celu pracy,
- zakresu pracy, źródeł informacji i metod badawczych,
- zawartości merytorycznej rozprawy,
- rezultatów rozprawy,
- formalnej strony pracy,
- oraz sformułowano konkluzję kwalifikacyjną całej dysertacji.

## 1. Problematyka badawcza i uzasadnienie wyboru tematu

Podjęty przez Doktorantkę problem badawczy jest ważny z następujących powodów:

- dotyczy przedsiębiorstw rolnych, które historycznie są najstarsze ale nie są wystarczająco wspomagane przez świat nauki w zakresie rozwiązań dotyczących rachunkowości;
- specyficzne uwarunkowania działalności rolniczej (m.in. długi cykl produkcji podporządkowany warunkom przyrodniczym i klimatycznym) nie znajdują swojego odzwierciedlenia w przepisach ustawy o rachunkowości;
- krajowe i międzynarodowe regulacje rachunkowości wskazują na różne rozwiązania w zakresie wyceny aktywów biologicznych i ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym, co nie sprzyja porównywalności informacji finansowych emitowanych przez system rachunkowości przedsiębiorstw rolnych;
- nie ma wypracowanych dobrych praktyk metod wyceny aktywów biologicznych i ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym;
- przedsiębiorstwa rolne funkcjonują w warunkach silnej konkurencji i są narażone na różne rodzaje ryzyka, w tym takie którym trudno przeciwdziałać (ryzyko meteorologiczne, ryzyko katastrofy naturalnej, czy ryzyko biologiczne), dlatego potrzebują wiarygodnej informacji o swoich podstawowych aktywach – aktywach biologicznych, celem skutecznego wspomaganie procesów decyzyjnych.

Podjęty przez Autorkę temat należy uznać za ważny i aktualny oraz wart naukowej analizy z uwagi na rosnące zapotrzebowanie wsparcia właścicieli i kadry menedżerskiej przedsiębiorstw rolnych przez system rachunkowości, stanowiący jedno z głównych źródeł informacji w jednostkach gospodarczych. Praca ma charakter interdyscyplinarny. Problematyka w niej poruszana dotyczy przede wszystkim zagadnień związanych z rachunkowością, finansami przedsiębiorstwa, finansami publicznymi ale także ekonomiką rolnictwa, ekonomiką i organizacją przedsiębiorstwa. Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że mamy do czynienia z rozprawą naukową podejmującą problematykę ważną, aktualną o dużych walorach poznawczych zarówno w obszarze teoretycznym jak i praktycznym.

Temat rozprawy został sformułowany zwięźle i precyzyjnie wskazuje na przedmiot, podmiot badań ze wskazaniem na kierunek badań naukowych, który będzie realizowany w pracy. Lepszym rozwiązaniem byłaby zamiana kolejności początkowych wyrazów tematu „Uwarunkowania i kierunki standaryzacji...”. W pierwszej kolejności należy poznać i wskazać uwarunkowania i na tym tle dopiero kierunki standaryzacji rachunkowości przedsiębiorstw rolnych.



## 2. Hipoteza i cel badawczy rozprawy

Celem rozprawy jest wskazanie kierunków oraz identyfikacja uwarunkowań standaryzacji rachunkowości w przedsiębiorstwach rolnych w Polsce.

Wyznaczone zostały dodatkowo cztery cele szczegółowe, a mianowicie:

- „identyfikacja podobieństw i różnic w zakresie standaryzacji rachunkowości i sprawozdawczości finansowej na podstawie porównania polskich i międzynarodowych regulacji prawnych odnoszących się do przedsiębiorstw rolnych”;
- „wskazanie rozbieżności pomiędzy różnymi metodami wyceny aktywów biologicznych – inwentarza żywego i aktywów roślinnych w przedsiębiorstwach rolnych”;
- „opracowanie modelu wyceny aktywów biologicznych, który uwzględni ryzyko w działalności rolniczej”;
- „wskazanie celowości adaptacji MSR/MSSF przez przedsiębiorstwa prowadzące działalność rolniczą w Polsce”.

Postawione cele badawcze są właściwe i odnoszą się bezpośrednio do tematu rozprawy doktorskiej. Za szczególnie ważny należy uznać trzeci cel szczegółowy. Opracowanie przez Autorkę własnego modelu wyceny aktywów biologicznych, który uwzględni ryzyko w działalności rolniczej będzie kluczowe dla całej pracy. Wycena w rachunkowości jest punktem wyjścia do dalszych czynności w ramach systemu rachunkowości. A problematyka wyceny aktywów biologicznych z uwzględnieniem ryzyka prowadzenia działalności rolniczej jest zagadnieniem bardzo złożonym, mogącym stanowić oddzielny temat badań naukowych. Oczywiście ujednoczenie metodyki wyceny aktywów biologicznych stanowi jeden z elementów standaryzacji rachunkowości przedsiębiorstw rolnych.

Autorka wyznaczyła trzy hipotezy badawcze:

- „regulacje prawne dotyczące działalności rolnej determinują kształtowanie standardów rachunkowości w zależności od formy organizacyjno-prawnej przedsiębiorstwa rolnego w Polsce”;
- „stosowane metody wyceny aktywów związanych z działalnością rolniczą mają wpływ na wynik finansowy przedsiębiorstwa rolnego”;
- „identyfikacja i alokacja aktywów biologicznych do określonej grupy aktywów wpływa na prezentację tych aktywów w sprawozdaniu finansowym, a tym samym na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstwa rolnego”.

Hipotezy badawcze są sformułowane poprawnie i wpisują się w tematykę badawczą podjętą przez Doktorantkę. Zarówno hipotezy, jak i cele badawcze cechuje znacząca istotność poznawcza.

### **3. Zakres pracy, źródła informacji i metody badawcze**

Badania dotyczące rachunkowości przedsiębiorstw rolnych funkcjonujących w Polsce i sporządzające sprawozdania finansowe według polskich lub międzynarodowych standardów rachunkowości przeprowadziła przy wykorzystaniu danych z:

- Wielkopolskiego Ośrodka Doradztwa Rolniczego;
- Zintegrowanego Systemu Rolniczej Informacji Rynkowej;
- Pomorskiego Ośrodka Doradztwa Rolniczego;
- Głównego Urzędu Statystycznego;
- sprawozdań finansowych przedsiębiorstw rolnych – spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie (14 spółek);
- sprawozdań finansowych przedsiębiorstw rolnych nienotowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie (38 przedsiębiorstw);
- badań ankietowych przeprowadzonych na grupie rolników z województwa dolnośląskiego i wielkopolskiego (łącznie 65 gospodarstw rolnych).

Doktorantka prawidłowo zastosowała i skutecznie wykorzystwała metody i techniki badawcze do potrzeb założonych celów i hipotez. Autorka posłużyła się: metodą analizy i krytyki piśmiennictwa, metodą sondażu diagnostycznego, metodą heurystyczną, metodą dedukcji, metodą statystyczną, metodą obserwacji, metodą badań dokumentów. Niestety w żadnym miejscu pracy nie została opisana przyjęta przez Autorkę metoda badań własnych z uzasadnieniem i zakresem wykorzystania poszczególnych metod badawczych na potrzeby weryfikacji założonych hipotez i realizacji postawionych celów. W związku z tym powstają pewne „niedomówienia”, co do wyników badań i ich wykorzystania w procesie wnioskowania, o czym w dalszej części recenzji.

Źródła literaturowe rozprawy obejmują 158 pozycji (liczne obcojęzyczne), 18 aktów prawnych, 15 raportów i danych statystycznych, 21 źródeł internetowych. Doktorantka prezentuje swoje stanowisko, wyciąga wnioski z opracowań innych autorów, a co ważne potrafi przełożyć założenia teoretyczne na grunt badań praktycznych.

### **4. Zawartość merytoryczna rozprawy**

Celowi i tezie badawczej Doktorantka starła się podporządkować treść i strukturę pracy. Obejmuje ona pięć rozdziałów, których zakres tematyczny jest stopniowo zawężany. Całość rozprawy poprzedzona jest wstępem a zwieńczona zakończeniem, wykazem bibliografii, tabel wykresów, rysunków i prezentacją załączników.



Wstęp zawiera wszystkie typowe dla tej części opracowania treści. Mgr Karolina Pasula wskazała w nim na zakres przedmiotowy i podmiotowy swojej rozprawy. Został określony cel główny, szczegółowe oraz hipotezy. Autorka krótko scharakteryzowała zawartość poszczególnych rozdziałów.

Rozdział 1 „Charakterystyka działalności rolniczej i jednostek ją prowadzących” wprowadza w podmiotowy zakres rozprawy z uwzględnieniem specyficznych uwarunkowań działalności przedsiębiorstw rolnych zajmujących się uprawą roślin lub hodowlą zwierząt. Doktorantka w sposób syntetyczny ale zarazem treściwy prezentuje najważniejsze treści poświęcone rolnictwu, gospodarstvom i przedsiębiorstwom rolnym w Polsce w kontekście przedmiotu podjętych badań. Już na tym, teoretycznym etapie badań widoczne jest własne stanowisko Autorki.

Rozdział 2 „Kierunki rozwoju rachunkowości w gospodarstwach i przedsiębiorstwach rolnych w Polsce”, to wprowadzenie do przedmiotowego zakresu rozprawy. Doktorantka odwołując się do literatury przedmiotu wskazała na dorobek z zakresu rachunkowości dedykowanej gospodarstvom rolnym. Szczególną uwagę poświęciła wycenie w teorii rachunkowości oraz ujęciu aktywów biologicznych na potrzeby rachunkowości przedsiębiorstw rolnych. Na s. 68 znajdują się trzy stwierdzenia Autorki, które odnoszą się do celu pomocniczego („identyfikacja podobieństw i różnic w zakresie standaryzacji rachunkowości i sprawozdawczości finansowej na podstawie porównania polskich i międzynarodowych regulacji prawnych odnoszących się do przedsiębiorstw rolnych”). Stwierdzenia te są zbyt ogólnikowe i wymagają szerszego uzasadnienia, tym bardziej że są przyczynkiem do potrzeby standaryzacji rachunkowości w przedsiębiorstwach rolnych.

Rozdział 3 „Metody wyceny składników majątkowych przedsiębiorstwa rolnego” jest w opinii recenzenta kluczowy dla całej rozprawy. Wycena w rachunkowości jest jej fundamentem. Ponadto jak skutecznie zarządzać przedsiębiorstwem rolnym bez wiedzy na temat wartości aktywów biologicznych (roślinnych i zwierzęcych) stanowiących główny przedmiot ich działalności. Zatem wycenę aktywów biologicznych można uznać za bardzo ważną w ramach procesu standaryzacji rachunkowości przedsiębiorstw rolnych. Treści prezentowane przez Autorkę są dobrze dobrane i logicznie prezentowane. Są jednak miejsca, w których istnieje potrzeba uzupełnienia lub wskazania dodatkowej argumentacji, a mianowicie:

- na s. 88 nie ma zgodności, co do prezentowanej treści na rysunku 3.1 z powyższym opisem (nad rysunkiem) oraz treścią na s. 92 (chodzi o możliwość lub jej brak amortyzacji zwierząt zakwalifikowanych do środków trwałych);
- na s. 119 w tabeli 3.15 brakuje jednej nazwy rodzaju ryzyka (powinno być „ryzyko finansowe”);
- na s. 123 w tabeli 3.17 nie ma nazwy pierwszej kolumny, np. „okres”;

- na s. 124 w tabeli 3.18 także nie ma nazwy pierwszej kolumny, a nazwy dwóch kolejnych kolumn są nieprawidłowe ponieważ odnoszą się do hodowli zwierząt, a powinny do produkcji roślinnej;
- w podrozdziale 3.2.2 „Wycena branżowego wskaźnika aktywów biologicznych” została obliczona wartość tego wskaźnika dla pomiaru zwierząt (tabela 3.17) i pomiaru roślin (tabela 3.18). Nie ma jednak pokazanej procedury obliczeniowej. Autorka wskazuje na s. 122, że wykorzysta autorską koncepcję branżowego wskaźnika pomiaru zwierząt i roślin, którą przedstawiła na s. 116, ale nie jest znany parametr „R” przyjęty przez Doktorantkę. Parametr „R” odnoszący się do ryzyka w działalności rolniczej jest w tym przypadku kluczowy. Autorka powinna wyjaśnić w jaki sposób ustaliła wartość „R” dla ryzyka w: działalności rolniczej wyspecjalizowanej w produkcji zwierzęcej i w działalności rolniczej wyspecjalizowanej w produkcji roślinnej. Dodatkowe wątpliwości w tym zakresie budzi bardzo mała próba badawcza wyznaczona na potrzeby na potrzeby ustalenia istotności czynników ryzyka w działalności wyspecjalizowanej w produkcji roślinnej i zwierzęcej. Doktorantka nie przedstawiła uzasadnienia, dlaczego i w jaki sposób wytypowała do badania 65 gospodarstw rolnych wyłącznie z terenu dwóch województw. Jest to przecież znikomy odsetek wszystkich gospodarstw rolnych, a badania te nie można uznać za reprezentatywne. Oczywiście próba ta mogła być dobrana celowo ale nie została w tym zakresie przedstawiona metodyka badania. W związku z tym nie wiadomo, czy uwzględniono w badaniu gospodarstwa rolne położone na terenach zalewowych, narażonych na częstsze przymrozki (typowy region to Kaszuby) itd. Doktorantka powinna wytypować do badania gospodarstwa rolne z różnych regionów Polski biorąc pod uwagę warunki geograficzne, co przekłada się na ryzyko katastroficzne, meteorologiczne a nawet biologiczne (np. ASF i jego rozkład na terenie Polski). Wartość poznawcza branżowego wskaźnika pomiaru aktywów biologicznych jest bardzo duża, zarówno w teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia. Jednak bez szczegółowego podania metodyki badań przyjętej przez Doktorantkę trudno jest go wiarygodnie ocenić i dalej wskazać jego rolę w procesie standaryzacji rachunkowości przedsiębiorstw rolnych.

Rozdział 4 „Prezentacja dotacji rządowych i aktywów biologicznych w sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw rolnych stosujących różne standardy rachunkowości” został opracowany w sposób staranny i stanowi podobnie jak rozdział trzeci punkt wyjścia do badań empirycznych na podstawie informacji pochodzących z systemu rachunkowości przedsiębiorstw rolnych w zakresie stosowania zróżnicowanych standardów rachunkowości.

Rozdział 5 „Analiza empiryczna stosowania zróżnicowanych standardów rachunkowości przez przedsiębiorstwa rolne w Polsce” jest miejscem, w którym Doktorantka przeprowadza zasadnicze badania ukazujące stopień standaryzacji rachunkowości przedsiębiorstw rolnych w Polsce w rozbiciu na dwie



grupy badanych podmiotów: (1) przedsiębiorstwa rolne stosujące polskie standardy rachunkowości (38 przedsiębiorstw); (2) przedsiębiorstwa rolne stosujące MSR/MSSF (14 jednostek). Przyjęcie dwóch ww. grup przedsiębiorstw jest zasadne i celowe z punktu widzenia podjętej problematyki i określonych celów oraz hipotez. Doktorantka niestety także i na tym etapie badań nie opisuje przyjętej metodyki badań. Podrozdział 5.1 w tytule wskazuje na zakres podmiotowy, przedmiotowy (został podany), jak i metodykę badań empirycznych, która nie została w sposób należyty podana przez Autorkę. Brakuje wytycznych, co do wytypowania tych, a nie innych podmiotów podlegających badaniu. Nie została opisana procedura badawcza, w tym sposób weryfikacji danych, ich agregacji i prezentacji na potrzeby dalszego wnioskowania. Doktorantka musiała przyjąć pewne założenia w tym zakresie, co można dostrzec w kolejnych podrozdziałach rozdziału piątego. Jednak czytelnik nie powinien domyślać się, co do przyjętych założeń i procedur badawczych. Mgr Karolina Pasula powinna scharakteryzować przyjętą metodykę badań z podaniem stosownej argumentacji. Wówczas nie byłoby niepotrzebnych przypuszczeń i niedomówień. Jest to tym bardziej ważne, że rodzaj i zakres przyjętych badań jest adekwatny do podjętej tematyki i problemu badawczego.

Wartość poznawcza badań byłaby wyższa gdyby Doktorantka przeprowadziła badania pogłębione przy zastosowaniu wywiadu bezpośredniego z wybranymi przedsiębiorstwami. Autorka sama zauważa (s. 160), że „trudno jednoznacznie wskazać przyczyny wyboru różnych metod wyceny inwentarza żywego i aktywów roślinnych przez analizowane jednostki”. Taki wniosek na podstawie badanych sprawozdań finansowych można uznać za typowy. Jednak jest on niewystarczający w rozprawie doktorskiej. Wnikliwy badacz powinien dążyć do poznania przyczyny danego zjawiska. Mimo tego niedociągnięcia należy wyraźnie zaznaczyć, że Doktorantka trafnie i w zdecydowany sposób formułuje swoje przemyślenia oraz wnioski na podstawie przeprowadzonych badań w obu grupach podmiotów w zakresie: (1) modeli wyceny aktywów biologicznych, (2) prezentacji i ujawnienia informacji o działalności rolniczej i na tym tle dochodzi do wniosku (za każdym razem), że „uzasadnione jest wprowadzenie standaryzacji rachunkowości w przedsiębiorstwach rolnych”. Z wnioskami przedstawionymi w poszczególnych podrozdziałach rozdziału piątego należy się zgodzić, co dowodzi potrzeby słuszności podjęcia badań przez mgr Karolinę Pasula.

Słabością rozdziału piątego z punktu widzenia brzmienia tematu rozprawy jest brak podrozdziału poświęconego prezentacji kierunków standaryzacji rachunkowości przedsiębiorstw rolnych. Doktorantka powinna na podstawie przeprowadzonych badań i wyciągniętych z nich wniosków zaproponować rekomendacje do wdrożenia w ramach:

- krajowych regulacji rachunkowości (ustawa o rachunkowości, krajowy standard rachunkowości);
- MSR/MSSF.

Ogólnikowe wnioski w tym zakresie zawarte w zakończeniu na s. 211 są niewystarczające. Tytuł rozprawy zobowiązuje do szerszych wniosków i prezentacji własnych przemyśleń Autorki w tym zakresie. Czytelnik powinien uzyskać precyzyjną informację w zakresie kierunku lub kierunków standaryzacji rachunkowości przedsiębiorstw rolnych w Polsce.

## **5. Rezultaty rozprawy**

Doktorantka osiągnęła postawione przed rozprawą cele. Przeprowadzone przez mgr Karolinę Pasula badania literaturowe wraz z badaniami empirycznymi doprowadziły do opracowania branżowego wskaźnika aktywów biologicznych i ustalenia zakresu stosowania zróżnicowanych standardów rachunkowości przez przedsiębiorstwa rolne w Polsce. Przyjęte hipotezy zostały zweryfikowane pozytywnie o czym świadczą wyniki i wnioski końcowe Autorki sporządzone na podstawie przeprowadzonych badań.

Na szczególne wyeksponowanie zasługują następujące cechy rozprawy doktorskiej mgr Karoliny Pasula:

- interdyscyplinarność opracowania;
- prezentacja własnych propozycji koncepcyjnych i metodycznych w ramach wyceny aktywów biologicznych w rozbiciu na produkcję roślinną i zwierzęcą;
- interesujące i pouczające dla teoretyków jak i praktyków wnioski wynikające z przeprowadzonych przez Autorkę badań.

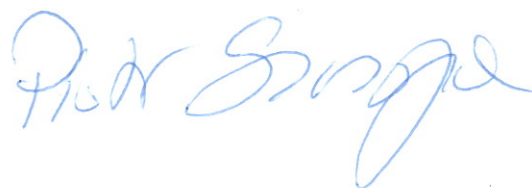
## **6. Formalna strona pracy**

Oceniana rozprawa ma objętości 250 stron z załącznikami. Została wzbogacona 19 rysunkami, 69 tabelami, 11 wykresami i 1 schematem, które ułatwiają zrozumienie toku rozumowania Doktorantki i stanowią syntetyczną formę prezentacji oraz interpretacji ważnych zagadnień poruszanych w pracy. Dysertacja w zasadzie napisana jest poprawnym językiem choć nie pozbawiona zwrotów potocznych lub niewłaściwych dla opracowania naukowego, zbędnych powtórzeń i drobnych błędów interpunkcyjnych.



## 7. Konkluzja

W moim przekonaniu recenzowana rozprawa doktorska mgr Karoliny Pasula spełnia wymagania określone w ustawie z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki. Przygotowana rozprawa doktorska stanowi pewien wkład do ekonomii i finansów w obszarze rachunkowości. Wnoszę zatem do Komitetu Naukowego Dyscypliny Ekonomia i Finanse w Uniwersytecie Ekonomicznym w Katowicach o jej przyjęcie i dopuszczenie do publicznej obrony.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Prof. S. S. S.', is located on the right side of the page.

