

Recenzja rozprawy doktorskiej
mgr Justyny Polanowskiej
pt. „Polityka rachunkowości instytutów naukowo-badawczych w Polsce”
przygotowanej w Wyższej Szkole Bankowej w Poznaniu
Promotor: prof. dr hab. Wiesława Przybylska-Kapuścińska
Promotor pomocniczy: dr Tomasz Gabrusewicz

Przedmiotem recenzji jest rozprawa doktorska mgr Justyny Polanowskiej pt. „*Polityka rachunkowości instytutów naukowo-badawczych w Polsce*”. Promotorem rozprawy jest Pani prof. dr hab. Wiesława Przybylska-Kapuścińska, a promotorem pomocniczym Pan dr Tomasz Gabrusewicz. Podstawą formalną recenzji jest pismo Przewodniczącego Rady Akademickiej Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, Pana dr hab. Arnolda Bernaciaka, prof. WSB w sprawie powierzenia mi oceny rozprawy doktorskiej mgr Justyny Polanowskiej w oparciu o decyzję Rady Akademickiej Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu (uchwała nr 85/2021 z dnia 16 grudnia 2021 r.).

Recenzja ma na celu ustalenie, czy rozprawa spełnia wymogi określone w art.13 ust.1 ustawy z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki, (Dz.U. 2017, poz. 1789 z późn. zm.). Przewód doktorski przeprowadzany jest w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie: ekonomia i finanse.

Recenzja została sporządzona w oparciu o ustawowe kryteria dotyczące rozpraw doktorskich, w szczególności odnosząc się do kwestii: (1) czy recenzowana rozprawa doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu, (2) czy Autorka posiada ogólną wiedzę teoretyczną w dyscyplinie ekonomia i finanse oraz (3) umiejętność samodzielnego prowadzenia badań naukowych.

Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Justyny Polanowskiej obejmuje następujące części:

1. Uwagi ogólne.
2. Dobór obszaru badań, problem badawczy i związany z nim temat pracy.
3. Ocena hipotez (tez), celów rozprawy oraz metody badawcze.
4. Ocena merytoryczna treści rozprawy.
5. Ocena strony formalnej dysertacji i stosowanych źródeł.
6. Wnioski końcowe.

1. Uwagi ogólne

Praca mgr Justyny Polanowskiej liczy 222 strony, w tym jeden załącznik i obejmuje stronę tytułową, spis treści, wstęp, cztery główne rozdziały, zakończenie, bibliografię, spisy: tabel, wykresów, schematów. Na bibliografię składa się 109 pozycji zwartych, 81 artykułów, 12 aktów prawnych i innych regulacji oraz 13 pozycji netografii.

2. Dobór obszaru badań, problem badawczy i związany z nim temat pracy

Rachunkowość to system wzajemnie ze sobą powiązanych zasad oraz reguł postępowania, określających w jednostce gospodarczej sposoby obserwacji i pomiaru operacji gospodarczych, ich rejestrację, kontrolę oraz ujawniania. Rachunkowość jest pojęciem wieloznacznym, określanym jako szczególny system informacyjny, którego głównym celem jest dostarczanie informacji finansowych i niefinansowych interesariuszom, na potrzeby podejmowania decyzji.

Z systemem rachunkowości jest ściśle związana organizacja rachunkowości, czyli zespół sposobów powiązania ze sobą różnych czynności, wykonywanych w związku z zapisami księgowymi, ewidencją oraz sprawozdawczością, mając na względzie specyfikę danej jednostki gospodarczej. Organizacja rachunkowości zwykle jest formułowana w polityce rachunkowości, a zasady w niej przyjęte mają pozwolić na rzetelne przygotowanie sprawozdań, spełnianie wymogów podatkowych oraz celów zarządczych organizacji.

Należy podkreślić, że szczególnym rodzajem działalności w Polsce jest prowadzona przez podmioty, działalność badawczo-rozwojowa, którą zajmują się różne jednostki gospodarcze, w skład których wchodzi między innymi:

- placówki naukowe Polskiej Akademii Nauk,
- jednostki badawczo-rozwojowe (JBR), czyli państwowe jednostki wyodrębnione pod względem finansowo-ekonomicznym, organizacyjnym i prawnym,
- jednostki należące do Sieci Badawczej Łukasiewicz,
- publiczne i prywatne szkoły wyższe.

W przypadku jednostek gospodarczych, które prowadzą działalność badawczo-rozwojową, przyjęte zasady polityki rachunkowości powinny być stosowane w sposób konsekwentny przy każdym realizowanym przedsięwzięciu badawczo-rozwojowym, zgodnie z zasadą ciągłości. Dodatkowo istotnym jest, aby przyjęte rozwiązania i stosowane procedury były okresowo weryfikowane i kontrolowane poprzez odpowiednio dobrane narzędzia audytu wewnętrznego, by następnie wyniki przeprowadzonych kontroli mogły zostać ocenione zgodnie z kryteriami przyjętymi w ramach prowadzonej rachunkowości zarządczej. Coraz większe zainteresowanie działalnością badawczo-rozwojową powoduje konieczność opracowania rozwiązań stosowanych w rachunkowości instytutów naukowo-badawczych w zakresie polityki rachunkowości.

Podjęty przez Doktorantkę problem badawczy jest ważny z następujących powodów:

- obserwuje się coraz większe zainteresowanie działalnością badawczo-rozwojową w Polsce, w tym w korelacji ze społeczną odpowiedzialnością oraz koncepcją zrównoważonego rozwoju podmiotów gospodarczych,
- niedostatek kompleksowych badań naukowych dedykowanych polityce rachunkowości jednostek gospodarczych, które prowadzą działalność badawczo-rozwojową,

- potrzeba opracowania modelu powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, audytem wewnętrznym oraz rachunkowością zarządczą, a także ich oddziaływaniem na strategię jednostki naukowo-badawczej.

Dobór obszaru badawczego oraz problem badawczy, czyli *powiązania elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego oraz narzędziami rachunkowości zarządczej w instytucie naukowo-badawczym*, oceniam pozytywnie. Podjęty przez Autorkę temat „*Polityka rachunkowości instytutów naukowo-badawczych w Polsce*”, należy uznać za ważny, aktualny oraz wart naukowej analizy i oceny z uwagi na rosnące zapotrzebowanie wsparcia procesów decyzyjnych w nurcie organizacji oraz zarządzania strategicznego. Praca ma charakter interdyscyplinarny. Problematyka w niej poruszana dotyczy zagadnień związanych z organizacją i zarządzaniem, a także z ekonomią i finansami, w tym podsystemem rachunkowości (finansowej oraz zarządczej). Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że mamy do czynienia z rozprawą naukową podejmującą problematykę ważną, aktualną o znaczących walorach poznawczych, zarówno w obszarze teoretycznym, jak i praktycznym.

3. Ocena hipotez (tez), celów rozprawy oraz metody badawcze

Każde badanie naukowe powinno składać się z pewnych etapów:

- wykrycie i ustalenie problemu badawczego,
- wysunięcie hipotezy lub postawienie tezy,
- sprawdzenie hipotezy lub udowodnienie albo odrzucenie tezy.

Przesłanki wyboru tematu rozprawy doktorskiej Autorka zaprezentowała we wstępie, formując w nim również trzy cele pracy:

C1: Zbadanie i ocena zawartości informacyjnej polityki rachunkowości wybranych instytutów naukowo-badawczych w Polsce.

C2: Opracowanie modelu powiązań elementów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego oraz narzędziami rachunkowości zarządczej.

C3: Analiza wpływu powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego i narzędziami rachunkowości zarządczej na formułowanie strategii instytutu naukowo-badawczego.

Stwierdzić należy, iż cele te można uznać za poprawne i przydatne, są zrozumiałe i logiczne. Wydaje się, że cel C2 nie jest w pełni kompletny. Autorka proponuje w nim opracowanie modelu powiązań elementów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego oraz narzędziami rachunkowości zarządczej. Brak w tym miejscu wskazania modelu powiązań ze strategią instytutu naukowo-badawczego. A już w kolejnym celu C3 Doktorantka proponuje analizę wpływu tego elementu.

Mam również wątpliwość dotyczącą poprawności celu C3. Celem, w mojej ocenie, nie powinna być analiza wpływu, a raczej ocena wpływu powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego i narzędziami rachunkowości zarządczej na formułowanie strategii instytutu naukowo-badawczego.

Tym samym należy wskazać, iż problem badawczy przedstawiony we wstępie dysertacji został sformułowany przez Doktorantkę na poziomie ogólnym – nie zawiera odniesienia do korelacji ze strategią instytutu naukowo-badawczego. W dysertacji brakuje również postawienia celu głównego pracy.

W pracy postawione zostały pytania badawcze, które wyznaczają kierunki badań:

PB1: Czym jest polityka rachunkowości jednostek gospodarczych?

PB2: Czy polityka rachunkowości badanych instytutów naukowo-badawczych zawiera więcej informacji niż te, których wymagają przepisy ustawowe?

PB3: Czy badane instytuty naukowo-badawcze wykorzystują możliwości polityki rachunkowości do realizacji założonych celów?

PB4: Czy polityka rachunkowości wpływa na realizowaną strategię instytutu naukowo-badawczego w zakresie prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej?

Biorąc pod uwagę obecny poziom wiedzy naukowej i praktycznej pytanie PB1 jest zbyt oczywiste. Ogólnie znana jest definicja polityki rachunkowości i wiadomo czym ta polityka jest dla jednostki gospodarczej. Pytanie można było sformułować nieco inaczej. Zawęzić je do roli i znaczenia polityki rachunkowości instytutów naukowo – badawczych, zwrócić uwagę na aspekt klasyfikacji budżetowej (ustawa budżetowa, plan finansowy, dotacje, subwencje).

W rozprawie nie sformułowano hipotez badawczych (tez badawczych). Jak słusznie zauważa M. Krajewski¹: „Z problemu badawczego i pytań szczegółowych należy wyprowadzić hipotezy badawcze, bowiem celem każdego badania jest zweryfikowanie postawionych hipotez. W badaniach naukowych sensu largo hipoteza jest prawdopodobnym założeniem, przypuszczeniem, którego zgodność lub niezgodność z rzeczywistością powinna być dowiedziona w trakcie prowadzonego procesu badawczego”.

W związku z powyższym pojawia się pytanie: **Czy według Autorki istnieje różnica pomiędzy tezą a hipotezą i czy są to synonimy? Czy w pracach naukowych tezy lub hipotezy mogą być z powodzeniem zastępowane określeniem problemu badawczego, postawieniem pytań badawczych?**

W pracy prawidłowo określono zakres, przedmiotowy, podmiotowy oraz czasowy. Na szczególne wyróżnienie zasługuje przedstawiona procedura badawcza, która w rozprawie doktorskiej obejmuje 6 etapów (schemat, str. 9). Opis zastosowanych metod badawczych jest syntetyczny i niebudzący wątpliwości. Na wyróżnienie zasługuje również wskazanie powiązań oraz opis zastosowania danej metody badawczej z określoną częścią dysertacji z uwzględnieniem części teoretycznej oraz empirycznej rozprawy. Przyjęta w pracy metodyka została zaprezentowana w sposób uporządkowany.

Mimo pewnych zastrzeżeń i wątpliwości pozytywnie oceniam przyjęte cele badawcze, postawione pytania badawcze oraz zastosowane metody badawcze.

4. Ocena merytoryczna treści rozprawy

Recenzowana rozprawa doktorska cechuje się logicznie uporządkowaną strukturą. Wstęp stanowi krótkie wprowadzenie do przedmiotu badań wraz z uzasadnieniem wyboru

¹ M. Krajewski: *O metodologii nauk i zasadach pisarstwa naukowego. Uwagi podstawowe*. Oficyna Wydawnicza Szkoły Wyższej im. Pawła Włodkowica WN NOVUM Sp. z o.o. Płock 2020, s. 60.

tematu. Zawiera również cele pracy, pytania badawcze, podmiot i przedmiot pracy, metody badawcze oraz Autorka syntetycznie zaprezentowała w nim treści głównych rozdziałów. Rozprawa składa się z czterech rozdziałów:

1. Istota polityki rachunkowości jednostki gospodarczej a działalność badawczo-rozwojowa.
2. Instrumenty polityki rachunkowości w sprawozdaniach finansowych.
3. Analiza polityki rachunkowości badanych instytutów naukowo-badawczych.
4. Model powiązań elementów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych ze sprawozdawczością, narzędziami audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej.

Pierwszy rozdział obejmuje wyjaśnienie pojęć: rachunkowość oraz polityka rachunkowości. Definicje te są powszechnie znane, jednakże mając na względzie zmienność otoczenia, w którym funkcjonuje jednostka gospodarcza można uznać, że to ważne wprowadzenie w temat dysertacji. Szkoda, że Doktorantka przytoczyła tylko definicje przedstawione przez innych autorów do 2015 roku. Ciekawie charakteryzują to pojęcie Mieczysław Dobija oraz Jurij Renkas (2021r.), klasyfikując rachunkowość jako jednowymiarową, dwuwymiarową czy wielowymiarową, stwierdzając jednocześnie, że respektowanie zasad fundamentalnych i stałej w teorii rachunkowości prowadzi do użytecznych praktycznych rezultatów i zbliżenia jej do nauk naturalnych². Ciekawe spojrzenie na rachunkowość przedstawiają również Tomasz Czapla i Ewa Walińska (2021r.) pisząc że: *”Rachunkowość – tak jak zarządzanie – koncentruje się na określonej organizacji – bądź sektora prywatnego, bądź publicznego. Nie dotyczy – tak jak finanse jako nauka – sfer funkcjonowania rynków finansowych, istoty pieniądza czy badania zjawisk pieniężnych w gospodarce. Rachunkowość organizacji stanowi bazę informacyjną dla finansów organizacji”*³.

W rozdziale pierwszym Autorka wskazała na zakres, kluczowe obszary i cele polityki rachunkowości jednostki gospodarczej oraz scharakteryzowała działalność badawczo-rozwojową. Korzystając z przywilejów recenzenta nie mogę się zgodzić ze stwierdzeniem, że: *„ kształt i zakres informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych definiuje polityka rachunkowości, która określa potrzeby informacyjne użytkowników sprawozdań”*. Użytkownicy sprawozdań to interesariusze danej jednostki, ich potrzeby są określane w badaniach rynkowych poprzez ciągle systematyczne analizy tych potrzeb. Potrzeby te są zmienne w czasie, tak jak zmienni mogą być sami interesariusze, szczególnie zewnątrzni. Polityka rachunkowości może zaspokajać niektóre potrzeby informacyjne interesariuszy, raczej nie może ich określać, czy definiować.

Na szczególną uwagę w tym rozdziale zasługuje podrozdział 1.3, w którym Doktorantka zaprezentowała między innymi:

- liczbę jednostek zajmujących się działalnością badawczo-rozwojową w Polsce w latach 2003-2018 finansowaną przez nakłady krajowe brutto (wykres 1),

² M. Dobija, J. Renkas: "Czy rachunkowość jest nauką naturalną?(Artykuł dyskusyjny)." Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 45 (1). Warszawa 2021, s. 9-30.

³ T. Czapla, E. Walińska : Rachunkowość z perspektywy nauk o zarządzaniu i jakości–głos w dyskusji. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, (45 (3)). Warszawa 2021, s. 29-50.

- zatrudnienie pracowników w jednostkach badawczo-rozwojowych w Polsce w latach 2003-2018 (wykres 2),
- zatrudnienie pracowników w branży B+R w Polsce z podziałem na sektory w latach 2006-2018 (wykres 3),
- wyniki badań przeprowadzone przez firmę Ayming.

W rozdziale pierwszym, moim zdaniem zabrakło:

- 1) propozycji własnej definicji polityki rachunkowości oraz działalności badawczo-rozwojowej,
- 2) wskazania, że podstawowym załącznikiem polityki rachunkowości jest plan kont (ważny z punktu widzenia kosztów oraz przychodów jednostki gospodarczej),
- 3) ogólnej informacji o powiązaniu jednostek naukowo-badawczych z sektorem finansów publicznych w Polsce (lub braku takich powiązań).

Skłania to do sformułowania pytania, na które mam nadzieję uzyskać odpowiedź w czasie obrony rozprawy doktorskiej: **„Jaką rolę w działalności badawczo-rozwojowej jednostek naukowo-badawczych takich, jak PAN lub publiczne szkoły wyższe odgrywa sektor finansów publicznych oraz budżet państwa i jakie znaczenie w tych podmiotach ma klasyfikacja budżetowa?”**

Konkludując, moja ocena tego rozdziału jest pozytywna. Autorka dokonała przeglądu literatury w przedmiocie badań i choć w trakcie nie wyrażała własnych komentarzy i opinii ani nie podjęła polemiki z innymi autorami, których cytowała, nie podjęła również próby przedstawienia własnych definicji polityki rachunkowości oraz działalności badawczo-rozwojowej, to rozdział pierwszy daje pole do naukowych dociekań kolejnym badaczom.

Drugi rozdział zatytułowany: *Instrumenty polityki rachunkowości w sprawozdaniach finansowych* obejmuje: podział i rodzaje instrumentów polityki rachunkowości (instrumenty czasowe, formalne, materialne). To dobrze napisany rozdział i dowód opanowania przez Autorkę, literatury przedmiotu. Treść tego rozdziału jest logiczna i spójna. Za cenne uważam odniesienie do klasyfikacji instrumentów polityki rachunkowości oraz szczegółową charakterystykę tych instrumentów w podziale na instrumenty czasowe, formalne i materialne.

Zgodzić się należy z Autorką dysertacji, że *„budując indywidualną politykę rachunkowości przedsiębiorstwa i decydując się na wybór konkretnych instrumentów, należy przeanalizować i uwzględnić najbardziej korzystne rozwiązania, w tym też możliwe skutki podjętych przedsięwzięć i czas oddziaływania tych narzędzi na poszczególne obszary działalności jednostki. Dodatkowo politykę rachunkowości należy dostosować do obowiązujących obligatoryjnych i nadrzędnych zasad rachunkowości określonych przez przepisy regulujące rachunkowość”*. Jak wskazuje tytuł tego rozdziału Doktorantka zawężyła elementy polityki rachunkowości do instrumentów skorelowanych ze sprawozdaniem finansowym. To wąskie ujęcie nie do końca jest trafione. W tym rozdziale pominięto ważne elementy polityki rachunkowości, takie jak:

- plan kont,
- zasady obiegu dokumentów,
- opis systemu informatycznego,
- instrukcja inwentaryzacyjna.

Cytując Autorkę (str. 79): „Instytuty naukowe PAN, zgodnie z polskimi przepisami regulującymi rachunkowość, mogą przygotowywać sprawozdania finansowe zgodnie z wzorem z załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości. W związku z tym, że są to jednostki sektora finansów publicznych, nie mogą być uznane za jednostki mikro lub małe”. Odnosząc się w tym rozdziale do jednostek gospodarczych (przedsiębiorstwa, uczelnie wyższych instytutów badawczych) ciekawym elementem tego rozdziału byłaby krótka ogólna charakterystyka planu kont takich podmiotów (sektor prywatny a sektor publiczny - różnice). Rozdział drugi oceniam pozytywnie.

Rozdział trzeci zatytułowany jest : „Analiza polityki rachunkowości badanych instytutów naukowo –badawczych”. Jest to bardzo ważny rozdział związany z tematem dysertacji, gdyż pozwala na analizę i ocenę polityki rachunkowości badanych jednostek. Stwierdzić należy, iż tytuł zaproponowany przez Doktorantkę jest zawężony jedynie do analizy polityki rachunkowości i powinien raczej brzmieć: „Analiza i ocena polityki rachunkowości badanych instytutów naukowo –badawczych”. Ta część pracy stanowi podbudowę do właściwego opracowania modelu powiązań elementów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych ze sprawozdawczością, narzędziami audytu wewnętrznego oraz podsystemem rachunkowości zarządczej. Wyniki badań ankietowych są ciekawe, chociaż należy podkreślić, że wiele pytań mogłoby zostać przedstawionych w szerszym zakresie. Możliwość odpowiedzi przez respondentów „tak”, „nie” zawęży znacznie analizę i ocenę zawartości informacyjnej polityk rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.

Na str. 98 dysertacji Autorka napisała: „Jeżeli jednostka badawcza uzyska status państwowego instytutu badawczego, wówczas źródłem jego finansowania są środki budżetowe. Taki instytut otrzymuje dotację celową na finansowanie zleconych prac ważnych dla realizacji prowadzonej polityki państwa”, a na str. 99 pracy napisano: „Instytuty naukowe PAN gospodarują mieniem z zachowaniem zasad legalności, rzetelności, celowości, gospodarności i oszczędności. Ich działalność finansowana jest ze środków budżetu państwa, głównie z dotacji podmiotowych i celowych, ..., Koszty prowadzonej działalności instytutów są pokrywane z przyznanych im środków publicznych. W przypadku finansowania jednostki przez państwo możliwości samo decydowania o kierunku rozwoju instytutu są w pewnym stopniu ograniczone”. I dalej na str. 100 dysertacji Doktorantka napisała: „(...) Instytut Sieci Badawczej Łukasiewicz jest państwową osobą prawną powołaną do prowadzenia badań naukowych i prac rozwojowych, (...), Instytuty Sieci Badawczej Łukasiewicz swoją działalność finansową opierają na rocznym planie finansowym, który obejmuje rok kalendarzowy. W planie wyszczególnione są przychody osiągnięte z prowadzonej działalności, przyznane subwencje na realizację zadań związanych z badaniami naukowymi i pracami rozwojowymi oraz na pokrycie kosztów działalności, a także dotacje celowe i podmiotowe”.

W związku z powyższym proszę Doktorantkę: **o wyjaśnienie definicji dotacja i subwencja, wskazanie podstawowej różnicy pomiędzy tymi pojęciami oraz wyjaśnienie czym jest zasada budżetowania brutto oraz zasada budżetowania netto?**

Na str. 130 mgr Justyna Polanowska wskazała, że: „Ustawa o rachunkowości oraz Krajowe Standardy Rachunkowości nie definiują pojęć prac badawczych i prac rozwojowych”. Szkoda, że w tym miejscu Autorka nie zaproponowała swojej definicji, byłby

to ważny element wkładu własnego Doktorantki w tworzenie nowej wiedzy. Punkt wyjścia do konstruktywnej krytyki, modyfikacji takiej definicji przez kolejnych autorów.

Za najślabszą część tego rozdziału uznaję punkt 3.4 – Polityka rachunkowości a wartość instytutu naukowo-badawczego.

Konkludując, ogólnie rozdział trzeci oceniam pozytywnie, jego zawartość świadczy o wiedzy Autorki w zakresie metodyki badań. Rozdział ten dowodzi także osadzenia Doktorantki w praktyce. Treść rozdziału jest przemyślana z punktu widzenia celów pracy i sformułowanych pytań badawczych.

Rozdział czwarty pracy niewątpliwie stanowi najistotniejszą część rozprawy, w której ostatecznie zrealizowany został cel drugi C2, tj. opracowano model powiązań elementów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego oraz narzędziami rachunkowości zarządczej. Logiczne uporządkowane wcześniejsze rozważania Autorki dotyczące znaczenia instrumentów polityki rachunkowości oraz jej roli w instytutach naukowo-badawczych w Polsce pozwoliły Jej wypracować propozycję modelu powiązań. Szczegółowa prezentacja modelu powiązań zapewniła jednoznaczność rozumienia proponowanej koncepcji. Zaletą tego rozdziału jest precyzja pisemnej wypowiedzi Doktorantki i przygotowane zestawienia struktury powiązań modelu na schematach 11-28. Autorka dobrze zna teoretyczne i praktyczne aspekty polityki rachunkowości oraz funkcjonowanie instytutów naukowo-badawczych w Polsce, potrafiła wykorzystać tę wiedzę do zbudowania modelu uwzględniającego specyfikę jednostek gospodarczych prowadzących działalność badawczo-rozwojową.

Na szczególne wyróżnienie zasługuje model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami audytu wewnętrznego (schematy 16-20) oraz model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami rachunkowości zarządczej (schematy 21-25). Ta część rozdziału czwartego zawiera samodzielny dorobek badawczo-metodyczny Autorki.

Doktorantka w rozdziale czwartym zaprezentowała cząstkowe modele powiązań. Brak ogólnego, syntetycznego modelu zaburza nieco odbiór cząstkowych, szczegółowych modeli powiązań. Szkoda, że w modelu Autorka odnosi się głównie do danych finansowych, obszarów finansowych, sprawozdawczości finansowej pomijając tak ważne współcześnie informacje pozafinansowe. Nie mogę się również zgodzić ze stwierdzeniem Doktorantki, że (str. 144): *„Punktem wyjścia modelu są powiązania i oddziaływanie elementów polityki rachunkowości na: (...) rachunkowość zarządczą, której narzędzia pozwalają na dokonanie oceny działalności finansowej jednostki i wyciągnięcie wniosków, co do podejmowanych działań w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości instytutu...”*. Jak powszechnie wiadomo podsystem rachunkowości zarządczej dostarcza danych niezbędnych do podejmowania decyzji bieżących i rozwojowych oraz informacji, które ułatwiają podejmowanie decyzji, planowanie i kontrolę poprzez wyspecjalizowane techniki i procedury, jak na przykład budżety, wzorce, odpowiednio dobrane modele rachunku kosztów i przychodów, analizę zachowania się kosztów i informowania o dokonaniach. To ujęcie szerokie, którego nie powinno się zawężać tylko do oceny działalności, czy tylko do działań typowo finansowych czy samych analiz.

Za najślabszą część tego rozdziału uważam punkt 4.1, w którym wskazane w modelu rezultaty są oczywiste. W ograniczonym zakresie Autorka zdefiniowała instrumenty

rachunkowości zarządczej ujmując jedynie obszar analiz, pomijając ważne modele rachunków kosztów. Słabiej oceniam również punkt 4.3, w którym Doktorantka przede wszystkim udzieliła odpowiedzi na pytania badawcze wskazane we wstępie dysertacji. Wykorzystanie modelu powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością, narzędziami audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej w instytutach naukowo-badawczych, zostało przez Autorkę przedstawione w ograniczonym zakresie.

W pracy zabrakło również wskazania głównych ograniczeń modelu, ewentualnie analizy SWOT, czyli wskazania szans i zagrożeń oraz mocnych i słabych stron modelu.

Pracę zamyka **zakończenie**, które jest logiczne. Doktorantka odniosła się w nim do postawionych celów pracy oraz wskazała, że zaproponowany w dysertacji model powiązań może stanowić asumpt do prowadzenia dalszych badań w tym zakresie.

Po przeczytaniu wstępu, czterech rozdziałów pracy oraz zakończenia mam następujące pytania:

- 1) Czy według Autorki istnieje różnica pomiędzy tezą a hipotezą i czy są to synonimy? Czy w pracach naukowych tezy lub hipotezy mogą być z powodzeniem zastępowane postawieniem pytań badawczych?
- 2) Jaką rolę w działalności badawczo-rozwojowej jednostek naukowo-badawczych takich, jak PAN lub publiczne szkoły wyższe odgrywa sektor finansów publicznych oraz budżet państwa i jakie znaczenie w tych podmiotach ma klasyfikacja budżetowa?
- 3) Proszę wyjaśnić definicję dotacji i subwencji, wskazać podstawową różnicę pomiędzy tymi pojęciami oraz wyjaśnić czym jest zasada budżetowania brutto oraz zasada budżetowania netto? Czy te elementy korelują z Pani rozprawą doktorską?

5. Ocena strony formalnej dysertacji i stosowanych źródeł

Recenzowana rozprawa doktorska cechuje się dużą starannością pod względem językowym, chociaż występują drobne błędy stylistyczne oraz interpunkcyjne. Na podkreślenie zasługuje duża ilość tabel, wykresów oraz schematów, które w mojej ocenie bardzo dobrze ilustrują, porządkują oraz uzupełniają wywód Autorki. Również sposób przywoływania literatury jest konsekwentny i poprawny. Praca nie budzi zastrzeżeń z punktu widzenia wymogów formalnych.

W zasadniczej części pracy Autorka wykorzystywała obszerną bibliografię, w szczególności opracowania zwarte i artykuły naukowe (190 pozycji) oraz akty prawne i inne regulacje (12 pozycji). Netografia obejmuje 13 pozycji. Dokonano przeglądu literatury przedmiotu zarówno polskojęzycznej, jak i zagranicznej. Autorka sięgnęła po literaturę przedmiotu z różnych obszarów nauki. Oceniam to pozytywnie.

6. Wnioski końcowe

Ogólnie oceniając merytorycznie cztery przeczytane rozdziały pracy, wstęp oraz zakończenie stwierdzam, że zawierają walory pracy naukowej, choć Autorka nie ustrzegła się błędów. Należy się zgodzić, że założone cele Doktorantka osiągnęła i udzieliła odpowiedzi na zadane we wstępie pytania badawcze, proponując jednocześnie model powiązań elementów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych ze sprawozdawczością, narzędziami audytu wewnętrznego oraz podsystemem rachunkowości zarządczej. Podniesione w recenzji uwagi szczegółowe, które z obowiązku recenzentki należało wskazać, nie mają wpływu na

ogólną merytoryczną ocenę całej pracy, mają jednak stanowić wskazówkę w dalszych działaniach naukowo-badawczych Autorki, w samodoskonaleniu się.

Konkludując, rozprawa doktorska mgr Justyny Polanowskiej pt. „*Polityka rachunkowości instytutów naukowo-badawczych w Polsce*”, spełnia kryteria i warunki określone w ustawie z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz.U. z 2017r., poz. 1789). Recenzowania rozprawa doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu badawczego, a jej Autorka posiada ogólną wiedzę teoretyczną w dyscyplinie ekonomia i finanse oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Wnioskuje zatem o uznanie rozprawy doktorskiej i dopuszczenie mgr Justyny Polanowskiej do publicznej obrony.

Beata Szobczyk