

Dr hab. Marek Masztalerz, prof. UEP
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
Instytut Rachunkowości i Zarządzania Finansami
Katedra Rachunkowości i Rewizji Finansowej

Poznań, 18.01.2022

**Recenzja rozprawy doktorskiej
mgr Justyny Polanowskiej
pt. „Polityka rachunkowości instytutów
naukowo-badawczych w Polsce”**

1. Uwagi wstępne

Przedmiotem niniejszej recenzji jest rozprawa doktorska pt. *Polityka rachunkowości instytutów naukowo-badawczych w Polsce* przygotowana przez mgr Justynę Polanowską. Promotorem rozprawy jest prof. dr hab. Wiesława Przybylska-Kapuścińska a promotorem pomocniczym dr Tomasz Gabrusewicz. Recenzja została sporządzona w odpowiedzi na Uchwałę nr 86/2021 Rady Akademickiej Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu z dnia 16 grudnia 2021 roku. Celem recenzji jest stwierdzenie, czy rozprawa doktorska 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. nr 65, poz. 595 z późn. zm.) oraz wskazanie, czy recenzowaną rozprawę należy dopuścić do publicznej obrony w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie ekonomia i finanse.

2. Ocena problematyki, tematu i celów pracy

Problematyka badawcza pracy obejmuje z jednej strony politykę rachunkowości w instytutach naukowo-badawczych, a z drugiej strony – powiązania elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, rachunkowością zarządczą i audytem wewnętrznym. Temat pracy jest nie tylko aktualny, ale też istotny zarówno z punktu widzenia naukowego, jak i praktycznego. Autorka wskazuje na s. 7, że „w literaturze istnieje luka w wiedzy dotycząca stosowanej polityki rachunkowości a jej wpływem na

10

jakość sprawozdania finansowego”, co skłoniło ją do podjęcia badań w tym zakresie. O ile zgadzam się z tą diagnozą, o tyle nie trzeba zauważyć, że przeprowadzone badania nie koncentrują się na jakości informacji sprawozdawczej – choć, oczywiście, kwestia ta przewija się w rozważaniach prowadzonych w rozprawie.

Autorka określa trzy zasadnicze cele rozprawy, a mianowicie:

- 1) *„Zbadanie i ocena zawartości informacyjnej polityki rachunkowości wybranych instytutów naukowo-badawczych w Polsce.*
- 2) *Opracowanie modelu powiązań elementów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego oraz narzędziami rachunkowości zarządczej.*
- 3) *Analiza wpływu powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego i narzędziami rachunkowości zarządczej na formułowanie strategii instytutu naukowo-badawczego”.*

Nie mam zastrzeżeń do istoty postawionych celów, niemniej mam wątpliwości natury językowej. W celach numer 1 i 3 Autorka używa takich słów jak „badanie” czy „analiza”. Moim zdaniem, badanie czy analiza raczej są drogą czy środkiem do realizacji celu, niż celem samym w sobie. W celu numer 3 aż prosi się o użycie takich terminów jak „ocena” czy „ewaluacja”. Pragnę jednak mocno podkreślić, że niezależnie od sposobu sformułowania celów, są one poprawnie ujęte w sensie ich istoty – moje uwagi mają wymiar językowy a nie merytoryczny.

3. Ocena logiki i struktury pracy

Rozprawa składa się z czterech rozdziałów zasadniczych, wstępu i zakończenia oraz bibliografii, spisu tabel, spisu wykresów, spisu rysunków, spisu schematów oraz załączników. Praca liczy w sumie 222 strony. Rozdziały mają zbliżoną objętość, co należy ocenić pozytywnie.

We wstępie Autorka precyzyjnie określa problemy badawcze i cele rozprawy, a także pytania badawcze, które mają posłużyć do realizacji postawionych celów pracy, przedmiot i podmiot badań, zakres czasowy, a także źródła i metody badawcze.

Przyjęte przez Autorkę cele rozprawy przesądziły o jej strukturze, którą uznaję za spójną. Kolejność wywodu jest logiczna. Najpierw Autorka omawia istotę polityki rachunkowości jednostki gospodarczej w kontekście działalności naukowo-badawczej

(rozdział 1) a potem prezentuje czasowe, formalne i materialne instrumenty polityki rachunkowości w sprawozdaniach finansowych (rozdział 2). Następnie Autorka analizuje politykę rachunkowości wybranych instytutów naukowo-badawczych (rozdział 3), by finalnie zbudować autorski model powiązań elementów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej (rozdział 4). Przyjęty tok rozumowania oceniam pozytywnie. Szczegółową ocenę treści merytorycznej poszczególnych rozdziałów przedstawiam w punkcie 5 niniejszej recenzji.

4. Ocena źródeł i metod badawczych

Autorka wykorzystwała w pracy 215 źródeł bibliograficznych (książki, artykuły, akty prawne i inne regulacje), z czego 80% stanowią źródła polskojęzyczne, a (niespełna) 20% źródła zagraniczne (głównie anglojęzyczne). Dobór źródeł literaturowych jest poprawny, choć można było w większym stopniu wykorzystać dorobek autorów zagranicznych.

Metody badawcze wykorzystane w pracy zostały przez Autorkę podzielone na dwie grupy, tj. metody zastosowane w części teoretycznej (studia literaturowe z zakresu rachunkowości finansowej i analiza aktów prawnych) oraz metody zastosowane w części empirycznej (w tym analiza porównawcza, konstrukcja i analiza modelu powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego i narzędziami rachunkowości zarządczej). Dobór metod badawczych uznaję za prawidłowy. Ich wykorzystanie przyczyniło się do osiągnięcia zamierzonych celów pracy a także uzyskania odpowiedzi na postawione pytania badawcze. Jednocześnie pragnę zauważyć, że Autorka opisuje zastosowane metody badawcze w sposób precyzyjny i konkretny a nie – jak się widzi w pracach naukowych – w sposób ogólny (np. indukcja, dedukcja).

5. Ocena merytorycznej treści pracy

Rozdział pierwszy pt. *Istota polityki rachunkowości jednostki gospodarczej a działalność badawczo-rozwojowa* ma charakter wprowadzający do tematyki pracy. Punktem wyjścia rozważań jest definicja rachunkowości. Autorka przytacza kilkanaście różnych definicji, przy czym nie podejmuje próby ich krytycznej analizy. Można jednak stwierdzić, że taka analiza nie jest niezbędna z punktu widzenia celów pracy. W całej

rozprawie da się zauważyć dążenie Autorki do ograniczenia rozważań teoretycznych do niezbędnego minimum: takie podejścia ma niewątpliwe zalety, gdyż pozwala zachować ciągłość wywodu bez niepotrzebnych dygresji czy wątków pobocznych, ale z drugiej strony rodzi czasem niedosyt.

W dalszej części rozdziału Autorka skupia się na polityce rachunkowości – tę część rozważań oceniam wysoko, gdyż Autorka nie tylko przytacza różne poglądy, ale też dokonuje krytycznej analizy i zajmuje własne stanowisko. Na uwagę zasługuje też dyskusja nad stawianiem znaku równości między polityką i zasadami rachunkowości. Interesujące i twórcze są również rozważania Autorki nad relacjami między polityką rachunkowości a strategią jednostki gospodarczej.

W podrozdziale 1.3 Autorka wykorzystuje dane GUS, przy czym ostatnie dane są za rok 2018. Trudno stwierdzić, czy brak nowszych danych wynika z opieszałości GUS w publikowaniu informacji czy innych przyczyn. Trzeba jednak podkreślić, że dane te mają charakter pomocniczy w kontekście celu pracy i służą wyłącznie zilustrowaniu ogólnej sytuacji w branży B+R a zatem brak ich aktualności w żadnym stopniu nie umniejsza wartości merytorycznej rozprawy.

Rozdział drugi pt. *Instrumenty polityki rachunkowości w sprawozdaniach finansowych* jest poświęcony omówieniu czasowych, formalnych i materialnych instrumentów polityki rachunkowości. Rozdział ma charakter opisowy i porządkujący, stanowiąc wprowadzenie do badań własnych Autorki w kolejnej części pracy.

Rozdział trzeci pt. *Analiza polityki rachunkowości badanych instytutów naukowo-badawczych* ma charakter empiryczny i stanowi logiczną konsekwencję (głównie teoretycznych) rozważań z poprzednich części pracy. Punktem wyjścia jest omówienie specyfiki działalności instytutów naukowo-badawczych. Nie do końca jasne jest dla mnie stwierdzenie Autorki na s. 100: „*Zakres stosowanych rozwiązań względem instytutów jest taki sam jak dla spółek prawa handlowego, zgodny z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości*”. Domyślam się, że prawdopodobnie intencją Autorki było podkreślenie faktu, że instytuty naukowo-badawcze nie mają w ustawie o rachunkowości swojego specyficznego wzorca sprawozdania finansowego (jak np. banki), jednak zostało to sformułowane dość niefortunnie (bo bank, jeśli jest spółką akcyjną, też jest spółką prawa handlowego). Odczuwam też pewien niedosyt jeśli chodzi o przedstawienie specyfiki działalności instytutów naukowo-badawczych w zakresie ich umiejscowienia w sektorze finansów publicznych, a konkretnie chodzi mi o to, na ile (jeśli w ogóle) w odniesieniu do instytutów mają zastosowanie zasady tzw. rachunkowości budżetowej.

Kolejnym punktem rozdziału jest prezentacja wyników własnego badania ankietowego. Doceniam fakt, że Autorka podjęła próbę zbadania całej populacji 169 instytutów – jak to jednak zwykle bywa w takich przypadkach, z przyczyn niezależnych od Autorki, badanie finalnie ma charakter wycinkowy (problem zwrotności ankiet). Moim zdaniem, pozyskane przez Autorkę materiały i dane są istotne i wystarczające, by sformułować wnioski o charakterze uogólniającym dla zbiorowości instytutów naukowo-badawczych w Polsce. Wykorzystany w badaniu kwestionariusz ankietowy obejmował 27 syntetycznych i konkretnych pytań o charakterze zamkniętym. W pracy szczegółowo opisano uzyskane odpowiedzi na każde pytanie. Uzyskany w ten sposób obraz stanowi niewątpliwie osiągnięcie Autorki w zakresie identyfikacji wyborów dokonywanych przez instytuty naukowo-badawcze w zakresie polityki rachunkowości, szkoda jednak, że nie podjęto próby głębszej analizy, np. w zakresie przesłanek tych wyborów. Oczywiście, wymagałoby to rozbudowania kwestionariusza o dodatkowe pytania (również otwarte) lub rozszerzenia aparatu badawczego o inne metody (np. wywiady bezpośrednie).

Ostatni punkt rozdziału jest dla mnie dość dyskusyjny. Tytuł sugeruje rozważania nad związkami polityki rachunkowości z wartością instytutu naukowo-badawczego, ale treść jest nieuporządkowana. Autorka jednym tchem pisze o wartości jednostki w kategoriach wartości księgowej, ekonomicznej i rynkowej, po czym od razu przechodzi do podania kilku przykładów wpływu polityki rachunkowości na wartość księgową (rozważań na temat wartości rynkowej czy ekonomicznej brak). Pojawia się też niejasne dla mnie zdanie (s. 141): „*Polityka rachunkowości instytutów naukowo-badawczych powinna być skonstruowana w taki sposób, aby przedstawiana wartość instytutu w sprawozdaniach finansowych odzwierciedlała zamierzenia osób zarządzających jednostką*”. Co do zasady, nie jest celem rachunkowości finansowej prezentowanie wartości jednostki gospodarczej w sprawozdaniu finansowym (co, przykładowo, zostało wprost wypowiedziane przez IASB w *Założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej*). W tym miejscu chciałbym więc w odniesieniu do przytoczonego cytatu zadać Doktorantce dwa pytania, na które mam nadzieję uzyskać odpowiedź w trakcie publicznej obrony pracy doktorskiej:

- 1) Jak Doktorantka rozumie wartość, która ma być prezentowana w sprawozdaniu finansowym instytutu?
- 2) Dlaczego i w jaki sposób przedstawiana w sprawozdaniu finansowym wartość instytutu ma odzwierciedlać zamierzenia osób zarządzających jednostką?

Końcowe akapity podrozdziału 3.4 są niespójne i dotyczą innych kwestii niż sugeruje tytuł. Ogólne wrażenie jest takie, że punkt powstał w pośpiechu i bez głębszej refleksji.

Rozdział czwarty pt. *Model powiązań elementów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych ze sprawozdawczością, narzędziami audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej* stanowi najcenniejszą część pracy, w której Autorka wykazała się twórczym podejściem i dojrzałością naukową. Pierwsza część rozdziału poświęcona jest analizie wskazanych w tytule rozdziału powiązań. Autorka krok po kroku dokładnie omawia i przejrzysto ilustruje graficznie poszczególne elementy polityki rachunkowości, wskazując ich związki ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego i narzędziami rachunkowości zarządczej. W kolejnym punkcie łączy ustalone powiązania ze strategią instytutu naukowo-badawczego, przy czym mam wątpliwości, czy należy rozpatrywać to wyłącznie w kategoriach wpływu SF, AW i RZ na budowanie strategii. Wydaje mi się, że relacje te są raczej dwustronne, tj. strategia może też implikować dobór polityki rachunkowości.

Atutem autorskiego modelu zaproponowanego w rozdziale czwartym jest jego aplikacyjność, tzn. jest on nie tylko tworem teoretycznym, lecz również może być wykorzystany w praktyce gospodarczej, zwłaszcza przez instytuty naukowo-badawcze, a po odpowiedniej modyfikacji – również przez inne jednostki.

6. Ocena strony formalnej i językowej pracy

Rozprawę oceniam pozytywnie pod względem redakcyjnym. Praca napisana jest starannie, choć zdarzają się, jak każdemu autorowi jakiegokolwiek tekstu, drobne potknięcia, jednak nie wpływa to istotnie na odbiór pracy. Warto dodać, że rozważania są ujęte klarownym i zrozumiałym językiem, co ma znaczenie o tyle, że w przypadku ewentualnego wykorzystania pracy w praktyce rachunkowości (o walorach aplikacyjnych piszę w innej części recenzji) znacznie ułatwi przekazanie treści osobom, które na co dzień nie obcują z literaturą naukową.

Graficzna prezentacja nie budzi zastrzeżeń, wszelkie ilustracje przygotowane są w sposób przejrzysty, czytelny oraz – co również ważne moim zdaniem – estetyczny. Przedstawione uwagi dotyczące kwestii redakcyjnych są nieliczne i nie wpływają ani na odbiór pracy i zrozumienie istoty wyводу Doktorantki, a tym bardziej nie wpływają na ocenę wartości merytorycznej rozprawy.

7. Wniosek końcowy

Pomimo drobnych uwag krytycznych, przedstawionych w recenzji, ogólnie oceniam pozytywnie rozprawę doktorską mgr Justyny Polanowskiej pt. *Polityka rachunkowości instytucji naukowo-badawczych w Polsce*. Recenzowana praca doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego w dyscyplinie ekonomia i finanse. Autorka podejmuje temat istotny z teoretycznego i praktycznego punktu widzenia, a dzięki przeprowadzonym badaniom wypełnia:

- lukę poznawczą (identyfikacja i analiza wyborów w zakresie prowadzonej polityki rachunkowości przez instytucje naukowo-badawcze w Polsce),
- lukę teoretyczną (konstrukcja modelu powiązań elementów polityki rachunkowości instytucji naukowo-badawczych ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego i narzędziami rachunkowości zarządczej).

Rekomenduję zatem dopuszczenie recenzowanej rozprawy do publicznej obrony w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie ekonomia i finanse.

Mantol

