Dr hab. Konrad Grabiński
Wydział Finansów i Prawa
Katedra Rachunkowości Finansowej
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

RECENZJA

rozprawy doktorskiej mgr Agnieszki Wasiuk

pt. „Plan kont jako instrument polityki bilansowej w realizacji informacyjnej funkcji rachunkowości w parkach narodowych w Polsce"

napisanej pod kierunkiem dr hab. Teresy Orzeszko, prof. UE

1. Dobór problematyki badawczej i ocena wkładu w rozwój teorii rachunkowości.

Przedmiotem pracy doktorskiej jest zbadanie planu kont jako instrumentu polityki bilansowej w realizacji informacyjnej funkcji rachunkowości w parkach narodowych w Polsce. Temat pracy w istotny sposób zawęża przedmiot badań. Plan kont jest jednym z elementów polityki rachunkowości, ale nie najważniejszym, który wpływa na realizację funkcji informacyjnej rachunkowości. Można sobie wyobrazić system rachunkowości jednostki gospodarczej (np. parku narodowego) jako czarną skrzynkę, do której są dostarczane informacje, a następnie w niej przetwarzane i wyrzucane na zewnątrz. Jakość wyrzucanej informacji powinna spełniać oczekiwania / potrzeby informacyjne odbiorców – użytkowników tej informacji, tzw. interesariuszy. W ten sposób można oceniać efektywność systemu rachunkowości, w którym plan kont jest jednym z wielu elementów, co prawda ważnym, ale wcale nie najważniejszym.

Ponadto powstaje również wątpliwość, czy plan kont jest instrumentem polityki bilansowej, ponieważ pomiędzy polityką rachunkowości a polityką bilansową istnieją

subtelne różnice. W mojej opinii rozszerzenie badań o inne narzędzia polityki bilansowej, a raczej polityki rachunkowości (a nie zawężenie tylko do jednego z jej narzędzi), a zwłaszcza takich aspektów jak ujmowanie i wycena aktywów i pasywów parków narodowych, wydaje się być bardziej właściwym i ciekawszym problemem badawczym z punktu widzenia teorii rachunkowości.

Pytanie podstawowe to czy główny cel pracy, który został sformułowany jako – „zaprojektowanie modelowego planu kont dla PN w Polsce, uwzględniającego ich specyfikę oraz pozwalającego na realizację informacyjnej funkcji rachunkowości" – jest celem istotnym z punktu widzenia rozwoju badań i teorii rachunkowości i finansów oraz czy rzeczywiście jest problemem praktyki rachunkowości w parkach narodowych w Polsce. Na podstawie informacji przedstawionych w prezentowanej dysertacji, główni użytkownicy sprawozdań finansowych w Polsce, czyli głównie pracownicy Ministerstwa Środowiska oraz kierownictwo parków narodowych nie zgłaszają istotnych problemów w zakresie pozyskania informacji księgowej. W rezultacie jako Recenzent mam poważne wątpliwości, czy przedstawiony problem jest uzasadniony w tym sensie, że jest problemem z punktu widzenia praktyki rachunkowości, ale również, że jest to problemem z punktu widzenia teorii rachunkowości i finansów.

Osobnym zagadnieniem jest pytanie, na ile przedstawiony problem badawczy ma charakter międzynarodowy – czyli, wyniki badań mogą zostać zastosowane w polskich PN, ale czy również w tych zagranicznych. Wydaje mi się, że jednak nie. Powyższe pytanie zasadniczo dotyczy uniwersalności przedstawianego w pracy rozwiązania problemu. Badania dotyczą bardzo wąskiej i specyficznej grupy podmiotów – 23 parków narodowych w Polsce. Polskie regulacje rachunkowości – ustawa o rachunkowości – dopuszczają swobodę podmiotów rachunkowości w zakresie kształtowania zakładowego planu kont i to kierownik jednostki decyduje o jego kształcie. Zakres i szczegółowość planu kont prawdopodobnie determinuje jakość rachunku ekonomicznego oraz jakość sprawozdań finansowych jednostek gospodarczych. W rezultacie można postawić zarzut, że problem badawczy ma charakter lokalny (krajowy i dotyczący bardzo wąskiej grupy podmiotów) oraz tymczasowy, gdyż jak sama Autorka wskazuje na str. 186 „nawet najbardziej poprawnie skonstruowany ZPK rzadko może być stosowany w jednostce przez dłuższy okres czasu (np. kilka lat) bez aktualizacji." Zatem Autorka rozprawy sama przyznaje, że przedstawione rozwiązanie ma charakter tymczasowy.

We wstępie brakuje wyraźnego określenia luki badawczej w ramach teorii rachunkowości, czy też finansów, którą badania Autorki starają się wypełnić. Dopiero w dalszej części pracy (s.125) doszukałem się mniej znanej teorii, tzw. teorii kont, zaliczanej do teorii rachunkowości, a do której można potencjalnie wpisać prezentowany problem badawczy. Drugą teorią do której można zaliczyć prezentowany problem badawczy to tzw. teoria modeli ewidencyjnych. Mała obecnie popularność prezentowanych teorii wynika z faktu, że były one głównie rozwijane w XIX i w pierwszej połowie XX wieku, a obecnie badania w tym zakresie nie są już prowadzone albo są prowadzone bardzo rzadko, co wynika głównie z faktu, że poruszane w tych teoriach problemy straciły swoją aktualność, m.in. ze względu na coraz szersze zastosowanie systemów informatycznych na potrzeby wsparcia systemu rachunkowości jednostki gospodarczej.

W rezultacie na podstawie przedstawionych powyżej argumentów negatywnie oceniam dobór problematyki badawczej. Sformułowanie w ten sposób tematu pracy nie pozwala na stworzenie istotnego i wartościowego wkładu w rozwój teorii rachunkowości i istotnie ogranicza możliwości Autorki w zakresie ewentualnej poprawy pracy.

2. Układ pracy

Przedstawiona praca doktorska jest obszerna. Obejmuje 345 stron, w tym wstęp, cztery rozdziały, zakończenie, załączniki oraz inne elementy (spis literatury, spis źródeł internetowych, spis rysunków, spis wykresów, spis tabel oraz spis załączników). W mojej ocenie praca doktorska powinna się rozpoczynać rozdziałem teoretycznym, który lokalizuje problem badawczy w odpowiednim miejscu w teorii rachunkowości, finansów, czy też ekonomii. Autorka powinna w nim wskazać, jakie teorie mają znaczenie dla jej problemu badawczego i którą z tych teorii zamierza rozwinąć – czyli wskazać swój wkład w rozwój nauki. Z tego względu brakuje mi sformułowanego w ten sposób rozdziału pierwszego. Zamiast tego Autorka w pierwszym rozdziale przedstawia specyfikę działalności parku narodowego w Polsce. Rozdział jest interesujący i ciekawy, a Autorka wykazuje się w tym zakresie ekspercką wiedzą. Rozdział ten byłby bardziej właściwy jako rozdział drugi, po rozdziale teoretycznym.

Rozdział drugi dotyczy rachunkowości i jej funkcji informacyjnej w parku narodowym w Polsce. Autorka przedstawia w nim dogłębną analizę pojęć związanych

z definicją rachunkowości, funkcji rachunkowości, ze szczególnym uwzględnieniem funkcji informacyjnej w odniesieniu do parków narodowych w Polsce. Moim zdaniem przy przywoływaniu cech jakościowych sprawozdań finansowych (str. 83–85) należałoby w większym zakresie odwołać się do założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej, a zwłaszcza zasady porównywalności, która może mieć duże znaczenie dla ostatniej – empirycznej części pracy. Ponadto należałoby również przybliżyć ważną koncepcję zachowania kapitału, która jest kluczowa dla prowadzenia rachunkowości. W mojej opinii rozdział powinien w szerszym zakresie odwoływać się do praktyki rachunkowości parków narodowych w ujęciu międzynarodowym (w innych krajach), a tak niestety nie jest.

W rozdziale trzecim Autorka przedstawia plan kont jako element polityki bilansowej warunkującego realizację funkcji informacyjnej rachunkowości. W rozdziale tym Autorka przedstawia dogłębną analizę istoty pojęcia planu kont oraz przedstawia swoją własną autorską definicję: „plan kont jest rozumiany jako kompletny wykaz logicznie dobranych i powiązanych ze sobą kont pozwalających na ewidencję wszystkich zdarzeń gospodarczych (w szczególności operacji gospodarczych) zachodzących w danej jednostce (będącej podmiotem rachunkowości), stanowiący instrument umożliwiający realizację przez rachunkowość jednostki funkcji informacyjnej". Autorka przedstawia również rozwój teorii oraz praktyki rachunkowości w zakresie tworzenia planu kont w XX w. Z kolei na str. 138 zostały przedstawione cele planu kont jako to „do czego się dąży opracowując plan kont, jak również to, czemu plan kont ma służyć". Definicja ta niewiele mówi o celach planu kont i jest dla mnie zbyt ogólnikowa. Równie dobrze definicja ta może pasować do wielu innych pojęć. Dalej jest „ogólnym celem planu kont jest pozyskanie informacji z rachunkowości podmiotu gospodarczego, niezbędnych różnym interesariuszom." Czy przy definiowaniu celu planu kont można abstrahować od głównych celów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, czyli dostarczania użytkownikom sprawozdań finansowych użytecznych informacji ? Autorka zresztą dalej słusznie zauważa, że „jakość planu kont determinuje pożądane cechy informacji z rachunkowości, a w konsekwencji ich użyteczność". Nadal pozostaje zatem pytanie jak odpowiednio zdefiniować cel planu kont. Ostatnią wątpliwością dotyczącą tego rozdziału jest wspomniany wcześniej problem, czy plan kont jest narzędziem polityki bilansowej, czy raczej jest elementem polityki rachunkowości. Mimo powyższych uwag, należy docenić, że Autorka przeprowadziła w nim szerokie badania literaturowe i przedstawia własne cenne przemyślenia jako praktyka rachunkowości.

W rozdziale czwartym Autorka przedstawiła analizę i ocenę planów kont stosowanych w parkach narodowych w Polsce oraz propozycję ich doskonalenia. Ocenę oraz szczegółowe uwagi dotyczące tego rozdziału zawarłem w następnym punkcie recenzji.

3. Hipotezy i metody badawcze

Na podstawie zarysowanej tematyki we wstępie została sformułowana teza badawcza „w PN w Polsce nie docenia się roli ZPK jako instrumentu polityki bilansowej pozwalającego realizować informacyjną funkcję rachunkowości". Ze swej natury teza ma charakter ogólny, jest twierdzeniem, które jest prawdziwe i nie wymaga weryfikacji empirycznej, w przeciwieństwie do hipotezy. W pracach doktorskich zazwyczaj problemy badawcze powinny być weryfikowane empirycznie, a więc bardziej właściwe byłoby tutaj sformułowanie przynajmniej jednej hipotezy badawczej. W ten sposób doktorant ma możliwość zaprezentować swój warsztat naukowy. Autorka rozprawy nie formułuje w sposób bezpośredni hipotezy badawczej, co należy ocenić negatywnie, a praca traci charakter pracy naukowej. W kontekście przyjętej przez Autorkę tezy należy zapytać, co jest miarą „nie doceniania roli ZPK jako instrumentu polityki bilansowej pozwalającego realizować informacyjną funkcję rachunkowości"?. Czyli na jakiej podstawie chcemy to stwierdzić, jakich kryteriów użyć? Jak zmierzyć to zjawisko „nie doceniania"? Po drugie teza zaczyna się od zwrotu „w PN w Polsce nie docenia się", czyli dokładnie kto nie docenia ? Trzeba wskazać podmiot, czy chodzi o kierownictwo, czy też o głównych księgowych, czy też o innych pracowników, a może o turystów ? Chodzi tutaj o precyzję sformułowania problemu badawczego, a brak precyzji rzutuje później na niewłaściwe wnioskowanie naukowe. Po trzecie wystarczy wskazać, tylko jeden park narodowy w Polsce, w którym „docenia się" rolę zakładowego planu kont w realizacji informacyjnej funkcji rachunkowości, aby obalić powyższą tezę. W mojej ocenie należałoby sformułować hipotezę badawczą, a jeśli już zostajemy przy tezie badawczej – to powinna być ona bardziej precyzyjna i jednoznaczna. W obecnej formie teza badawcza nie ma charakteru naukowego i nie jest możliwa do przyjęcia.

W czwartym rozdziale, tzw. rozdziale empirycznym, Autorka dokonuje analizy i oceny planu kont badanych parków narodowych w Polsce pod kątem realizacji funkcji informacyjnej rachunkowości. W mojej opinii Autorka na początku rozdziału powinna bardzo precyzyjnie określić, co jest wybraną przez Autorkę miarą realizacji informacyjnej funkcji

rachunkowości – czego wyraźnie brakuje. Miara ta powinna umożliwiać porównania pomiędzy planami kont różnych parków narodowych w Polsce, przy założeniu, że oczekiwania użytkowników sprawozdań finansowych (np. pracowników Ministerstwa Środowiska) lub użytkowników informacji pochodzących z systemu rachunkowości są identyczne względem każdego parku narodowego. Przykładowo miara taka powinna wskazywać który z dwóch lub kilku (a może nawet 23) planów kont lepiej realizuje funkcję informacyjną rachunkowości. Miara taka mogłaby mieć charakter ilościowy lub jakościowy (np. przypisanie do kilku kategorii).

Na str. 167 Autorka przedstawia dwie metody oceny planu kont z punktu widzenia maksymalizacji potencjału informacyjnego: metodę porównawczą oraz metodę sokratyczną. Pierwsza z nich oznacza, jak wskazuje Autorka, poszukiwanie wzorcowych sposobów postępowania poprzez uczenie się od innych i korzystanie z ich doświadczeń. Z kolei metoda sokratyczna polega, zdaniem Autorki, na postawieniu serii pytań na temat użyteczności planu kont, przy czym nie wskazano, kto jest odpowiednim adresatem tych pytań. Zakładam zatem, że zgodnie z metodą sokratyczną Autorka zadaje pytania sama sobie i na nie odpowiada.

Pozostaje jednak pytanie, czy jest możliwa ocena planu kont z punktu widzenia maksymalizacji potencjału informacyjnego w sposób ilościowy lub jakościowy. Analizując treść rozprawy nie znalazłem ilościowych lub jakościowych miar oceny potencjału informacyjnego planu kont parków narodowych.

Na str. 181 i 182 Autorka przedstawia kryteria „prawidłowości" budowy planu kont jako taki który jest:

- ✓ zgodny z obowiązującymi regulacjami prawnymi rachunkowości;
- ✓ uwzględnia przyjęte przez jednostkę zasady rachunkowości;
- ✓ dopasowany do potrzeb informacyjnych występujących w jednostce;
- ✓ uaktualniany na bieżąco.

Ponadto Autorka wskazuje 9 determinant budowy prawidłowego ZPK. Byłoby wskazane podzielić determinanty na endogeniczne i egzogeniczne w stosunku do jednostki (lub inaczej zależne i niezależne od kierownika jednostki).

Na str. 185 Autorka stwierdza, że „Niezmiernie ważną determinantą budowy ZPK jako elementu dokumentacji polityki rachunkowości jest wspomniana polityka i przyjęte rozwiązania. Do najistotniejszych wyborów z punktu widzenia ich wpływu na budowę ZPK

zalicza się: wybór metod amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych". Czy zatem zakładowy plan kont będzie skonstruowany inaczej jeśli amortyzacja środków trwałych będzie obliczona metodą liniową, a inaczej jeśli do amortyzacji zostanie przyjęta metoda przyspieszona ? Trudno mi się zgodzić z taką linią argumentacji.

Na str. 186 Autorka wspomina o dwóch metodach konstrukcji planu kont: koncepcji procesowej oraz koncepcji sprawozdawczej. Jest to bardzo ciekawy wątek, który nie został rozwinięty w dalszej części pracy.

W części pierwszej rozdziału empirycznego (pkt. 4.1) Autorka przedstawia analizę nazw kont występujących w parkach narodowych w Polsce. Przykładowo wyniki analizy przedstawione na str. 194 wskazują, że „w 2 PN konto „Kasa" podlega podziałowi na konta analityczne według miejsca lokalizacji poszczególnych kas (np. „Kasa – ośrodek informacyjny", „Kasa – dyrekcja parku"). Pytanie czy taka analiza ma sens naukowy. W przypadku dobrej jakości systemu informatycznego wspomagającego system rachunkowości informacja o stanie środków pieniężnych w kasie w podziale na miejsce występowania jest możliwa do uzyskania bez względu na fakt, czy konto „Kasa" posiada lub nie posiada odpowiednie analityki. Podobnie sytuacja wygląda w przypadku innych kont. W rezultacie w większości jednostek (a przynajmniej takich, które stosują w miarę nowoczesne rozwiązania informatyczne) nie wpływa to na potencjał informacyjny funkcji rachunkowości w danej jednostce. Informacje takie są dostępne niezależnie od tego czy dane konto syntetyczne posiada odpowiednie konta analityczne, czy też nie. W rezultacie przedstawiona analiza porównawcza planu kont jest moim zdaniem bezzasadna i nie wnosi niczego do nauki rachunkowości.

W podpunkcie 4.2 Autorka przedstawia wyniki ankiety przeprowadzonej wśród głównych księgowych oraz dyrektorów PN, jak również pracowników Ministerstwa Środowiska. W mojej opinii jest to kluczowy rozdział części empirycznej, gdyż dzięki niemu możliwe jest stwierdzenie potrzeb informacyjnych sprawozdań finansowych PN lub też potrzeb informacyjnych osób korzystających z systemu rachunkowości. Z jednej strony mamy popyt na informację z systemu rachunkowości PN w Polsce, a z drugiej strony podaż tej informacji. Pytanie podstawowe, czy rzeczywiście pracownicy Ministerstwa Środowiska zgłaszają problemy z pozyskiwaniem informacji o charakterze ekonomiczno-finansowym z parków narodowych. Wyniki analizy nie wykazują jednoznacznie, czy taki problem istnieje. Liczebność próby wyklucza zastosowanie parametrycznych metod statystycznych. Co więcej

Autorka w dalszej części pracy nie zastosowała żadnych metod ilościowo-statystycznych. W tym miejscu należy podnieść problem reprezentatywności badań. Autorka badań ogranicza się jedynie do zaprezentowania odpowiedzi w formie graficznej. Najbardziej istotna część ankiety dotyczy użytkowników zewnętrznych systemu rachunkowości – pracowników Ministerstwa Finansów. Przykładowo na str. 238 zostały zaprezentowane częściowe wyniki ankiety w następujący sposób:

„Na pierwsze stwierdzenie, które brzmiało „Nie zauważyłem problemów z pozyskiwaniem informacji z zakresu rachunkowości od PN", taka sama liczba ankietowanych (3 PMŚ) zauważyła, jak i nie zauważyła (3 PMŚ) problemów z pozyskiwaniem informacji z zakresu informacji PN. Co ciekawie, aż połowa ankietowanych (6 PMŚ) wybrała odpowiedź „Nie mam zdania". „

Pytanie, czy przy takiej ilości ankietowanych (12 osób) można sformułować jakieś znaczące wnioski, zwłaszcza, że najczęściej wybieraną odpowiedzią jest odpowiedź „Nie mam zdania" (bardzo często również w innych pytaniach). Autorka już we wstępie stwierdza, że ankieta ma charakter jakościowy i nie jest reprezentatywna. Powstaje pytanie czy ankieta wnosi jakieś znaczące wnioski ? Zatem jeśli ankieta ma charakter jakościowy i nie jest reprezentatywna to dlaczego Autorka na str. 245 stwierdza „Analiza ZPK, jak również wyniki badania ankietowego wykazały jednoznacznie, że ZPK PN nie pozwalają na pozyskiwanie porównywalnych informacji z zakresu rachunkowości". Z początku miałem wrażenie, że ankieta ma za zadanie wskazać kierunek badań. Ponadto, czy rzeczywiście pracownicy Ministerstwa Środowiska, którzy są głównymi zewnętrznymi odbiorcami informacji z systemów rachunkowości parków narodowych w Polsce wskazują na problemy z uzyskaniem informacji z systemów rachunkowości parków narodowych. Jeśli nie – to wtedy powstaje pytanie, czy problem badawczy w ogóle istnieje.

W punkcie 4.3 Autorka dokonuje oceny zakładowych planów kont za pomocą metody porównawczej oraz za pomocą metody sokratycznej. Po raz pierwszy spotkałem się z metodą sokratyczną przy dyskursie naukowym i nie bardzo zdaje sobie sprawę co on ma oznaczać w takim przypadku. Metoda ta, jak już wcześniej zostało wspomniane, w swoim założeniu polega na zadawaniu sobie pytań i udzielaniu odpowiedzi na te pytania. Autorka za pomocą tej metody przedstawia swoje własne subiektywne opinie, jak np. na str. 245 jest napisane „Subiektywne odczucie autorki po dokonaniu analizy … „. Mam poważne wątpliwości, czy metodę taką można uznać za metodę naukową.

Na str.255 Autorka już nie tylko ogranicza się do zaprezentowanego przez siebie modelowego planu kont, ale również proponuje inne elementy polityki rachunkowości, które jej zdaniem powinny zostać przyjęte przez wszystkie parki narodowe w Polsce. Zostały zaproponowane m.in. szczegółowe rozwiązania ewidencyjne. Dlaczego zatem Autorka określa je jako „jednakowe wytyczne co do ważnych kwestii związanych z ewidencją operacji gospodarczych w PN". Wytyczne te stanowią subiektywny wybór polityki rachunkowości z różnych PN, a wybór został dokonany nie bardzo wiadomo w jaki sposób i na podstawie jakich kryteriów. W rezultacie należy stwierdzić, że zaprezentowany modelowy plan kont prawdopodobnie jest dobrym rozwiązaniem dla badanych jednostek, jednak sposób jego konstrukcji nie został ustalony za pomocą metod naukowych.

Na podstawie powyższych uwag i argumentów niestety muszę ocenić negatywnie część empiryczną rozprawy doktorskiej. Zastosowane metody badawcze nie mają charakteru naukowego, nie odnoszą się do hipotezy badawczej, gdyż taka nie została sformułowana. Na podstawie zaprezentowanych badań trudno również stwierdzić, czy rzeczywiście postawiona teza została potwierdzona. Wynika to ze sposobu sformułowania tezy, jak również sposobu argumentacji naukowej.

4. Inne uwagi

Na str. 134 znalazłem małe błędy stylistyczne „i innych pracowników PN w co do ich potrzeb informacyjnych" oraz „Najmniejszy wpływ na budowę ZPK miała dążność do zaspokojenia".

W zakończeniu Autorka stwierdza (s.276): „Przeprowadzone w ramach niniejszej rozprawy doktorskiej badania literaturowe, a także wyniki własnych badań empirycznych pozwoliły na osiągnięcie celu głównego oraz celów pomocniczych, a także potwierdziły słuszność przyjętej tezy". Moim zdaniem Autorka powinna pozostawić ocenę realizacji celów badawczych oraz ocenę dotyczącą słuszności przyjętej tezy czytelnikom oraz recenzentom pracy doktorskiej.

5. Wnioski końcowe

Recenzowana praca doktorska została napisana bardzo starannie i jest dopracowana od strony językowej i edytorskiej. Niestety podjęty przez Autorkę temat pracy w mojej ocenie nie jest istotny z punktu widzenia teorii i praktyki rachunkowości, jak również nie wnosi wkładu do rozwoju nauki. Zastosowane metody badawczej, z wyjątkiem badań literaturowych, nie mają charakteru naukowego oraz nie prowadzą do konstruktywnych wniosków i nie stanowią wartościowego wkładu do rozwoju teorii rachunkowości i finansów.

Uważam, że rozprawa doktorska Pani mgr Agnieszki Wasiuk pt. „Plan kont jako instrument polityki bilansowej w realizacji informacyjnej funkcji rachunkowości w parkach narodowych w Polsce" nie spełnia wymogów stawianych pracom doktorskim określonych w Ustawie z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki. Nie stanowi ona zatem podstawy do nadania stopnia doktora i w związku z tym, stwierdzam, że w mojej opinii nie ma podstaw do wnioskowania o dopuszczenie recenzowanej pracy do publicznej obrony.

dr hab. Konrad Grabiński

Kraków, 5.09.2018 r.