

WPLYNEŁO
INSTYTUT EKONOMII I FINANSÓW
data.....19.09.22..... podpis..... Gomasz.....

Kraków, dnia 8 września 2022 r.

Prof. UEK dr hab. Marcin Jędrzejczyk
Katedra Rachunkowości
Instytut Zarządzania
Kolegium Nauk o Zarządzaniu i Jakości
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

RECENZJA

rozprawy doktorskiej Bronisława Bryl pt.

„ODDZIAŁYWANIE UWARUNKOWAŃ BILANSOWYCH I PODATKOWYCH NA
UŻYTECZNOŚĆ INFORMACJI W RACHUNKOWOŚCI PRZEDSIĘBIORSTW”.

Podstawą sporządzenia recenzji jest pismo Przewodniczącego Rady Naukowej Instytutu Ekonomii i Finansów, prof. dr hab. Stanisława Hońko z dnia 13.06.2022 r. o sygnaturze 92/22/EiF.

1. Ogólna charakterystyka rozprawy

Przesłana do recenzji rozprawa pt. „Oddziaływanie uwarunkowań bilansowych i podatkowych na użyteczność informacji w rachunkowości przedsiębiorstw” została przygotowana przez Pana Magistra Bronisława Bryla w roku 2022 na Uniwersytecie Szczecińskim pod opieką naukową prof. uczelni dr hab. Piotra Szczyppy oraz promotora pomocniczego dr. Macieja Pawłowskiego. Rozprawa doktorska obejmuje pięć rozdziałów poprzedzonych streszczeniem, wstępem oraz zakończone wnioskami. Ogółem tekst opracowania wraz z bibliografią obejmuje 228 stron. Do jego przygotowania wykorzystano 210 zróżnicowanych i aktualnych pozycji bibliograficznych. Przedstawione w tekście wywody zostały zilustrowane 26 rysunkami, 26 wykresami oraz 31 zestawieniami tabelarycznymi.

2. Tematyka badawcza

Użyteczność oraz zakres informacji prezentowanej w sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw jest tematem podejmowanym wspólnie przez wielu autorów publikacji naukowych. Wśród publikacji z zakresu rachunkowości wyróżnić można dwa trendy: jeden, prezentowany w recenzowanej dysertacji, polegający na próbie rozszerzenia informacji sprawozdawczej dla celów szeroko rozumianego zwiększenia użyteczności informacji kosztem zwiększenia nakładów ewidencyjnych oraz stopnia skomplikowania raportów oraz drugi, reprezentujący nurt uproszczenia ewidencji i sprawozdań finansowych do koniecznych informacji dla celów sprawozdawczych wymaganych i określanych w obowiązujących przepisach prawa. Najważniejszym przedstawicielem nurtu polegającego na próbie poszerzenia informacji gromadzonych i sprawozdawanych w raportach finansowych jest koncepcja rachunkowości podwójnej trójwymiarowej Y. Ijiriego.

W Polsce istnieje co do zasady rozłącność prawa bilansowego i prawa podatkowego. W praktyce modelu kontynentalnego, w którym na rozwiązania podatkowe wpływają znacząco na rozwiązania bilansowe, bardzo często istnieje rozdźwięk pomiędzy wynikiem finansowym, a dochodem do opodatkowania. W tym kontekście rozważania podejmowane w recenzowanej rozprawie przyjmują pragmatyczny i aktualny wymiar. W praktyce polskich przedsiębiorstw prowadzących księgi rachunkowe oraz podlegających obowiązkowi badania i ogłaszania sprawozdań finansowych dużym problemem staje się konieczność prowadzenia podwójnej ewidencji: do celów bilansowych oraz podatkowych. Autor w dysertacji podjął próbę rozszerzenia ewidencji księgowej prowadzonej na kontach bilansowych o aspekt podatkowy.

Praca jest zatem w pełni inspirowana potrzebami praktyki gospodarczej, co już na początku zasługuje na wysoką ocenę. Cel rozprawy jest bardzo jasno i precyzyjnie postawiony i ma charakter teoriopoznawczy oraz aplikacyjny (s. 10): *„opracowanie koncepcji rozwiązań mających na celu wyeliminowanie negatywnych skutków wpływu wzajemnego oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych na użyteczność informacji ujawnianych przez system rachunkowości przedsiębiorstw”*.

Cele szczegółowe obejmują (s. 10):

- *„identyfikacja obszarów wrażliwych na wzajemne oddziaływanie uwarunkowań bilansowych i podatkowych w systemie rachunkowości przedsiębiorstw;*

- *Ustalenie kierunków i siły wzajemnego oddziaływania między zidentyfikowanymi czynnikami uwarunkowań bilansowych i podatkowych w ramach systemu rachunkowości przedsiębiorstw;*
- *Wskazanie zjawisk dysfunkcyjnych zmniejszających użyteczność informacji emitowanych przez system rachunkowości finansowej.”*

W wstępie do pracy została zawarta teza badawcza (s. 10): „*uwarunkowania bilansowe i podatkowe wzajemnie oddziałują na siebie, co negatywnie wpływa na użyteczność informacji ujawnianych w systemie rachunkowości przedsiębiorstw*”.

Metodyka badawcza zastosowana do weryfikacji tezy oraz realizacji celów pracy obejmuje krytyczną analizę literatury, wnioskowanie indukcyjne, wnioskowanie dedukcyjne, analizę porównawczą, syntezę, metodę sondażu diagnostycznego (metoda CATI), technikę wywiadu, oraz metodę delficką. Autor w podjętych rozważaniach wykorzystał również metodę analizy porównawczej, sondażu diagnostycznego, technikę wywiadu kwestionariuszowego, analizę, syntezę oraz indukcję.

3. Układ rozprawy

Tekst rozprawy został podzielony na siedem części. We wstępie Autor przedstawia motywy podjęcia tematu pracy oraz istotność podejmowanej problematyki z pragmatycznego punktu widzenia. W części wprowadzającej do rozprawy przedstawione zostały: cel ogólny pracy, treść badań oraz teza główna. Wskazane zostały również wykorzystane metody badawcze oraz nakreślony wkład własny Autora i zaznaczony element nowości. Następnie syntetycznie omówiono wykorzystanie wyników przeprowadzonych badań w praktyce gospodarczej i zostało wykonane studium aplikacyjne proponowanej koncepcji w praktyce prosperowania podmiotów gospodarczych.

Rozdział pierwszy stanowi wprowadzenie do poruszanej w pracy problematyki. Zawartość treściową podzielono logicznie na cztery podrozdziały, w których Autor opisał rolę rachunkowości w ekonomii, dokonał krytycznej analizy cech informacji generowanej w systemie rachunkowości, dokonał oceny przydatności informacji sprawozdawczej dla odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych oraz przeanalizował rozbieżności pomiędzy wynikami informacji gromadzonej i prezentowanej w podsystemie rachunkowości finansowej i sprawozdawczości finansowej, a oczekiwaniami menedżerów i inwestorów. Rozdział wieńczy trafne rozważania dotyczące czynników składowych systemu rachunkowości we współczesnych przedsiębiorstwach.

W rozdziale drugim Autor przedstawił konstruktywną, krytyczną analizę uwarunkowań podatkowych prowadzenia działalności gospodarczej w warunkach polskich. Rozważania zapoczątkowano wnikliwym opisem koncepcji podatków w kontekście systemu rachunkowości finansowej. Rozważania poszerzono o klasyfikację podatków ze szczególnym uwzględnieniem podatków dotyczących działalności gospodarczej. Autor wyraźnie wskazał na rolę systemu rachunkowości w prawidłowym rozliczaniu podatków i ustalaniu podstawy opodatkowania.

Trzeci rozdział stanowi trzon teoretyczno-metodologiczny pracy, w którym opisano zjawisko wzajemnego oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych w przedsiębiorstwie prosperującym na konkurencyjnym rynku. Rozważania rozpoczęto od określenia funkcji i miejsca informacji systemu rachunkowości oraz wskazania jej użytkowników. Podkreślono rolę i znaczenie użyteczności informacji pochodzących z systemu rachunkowości finansowej. W kolejnym etapie badań Autor dysertacji przeprowadził analizę porównawczą obszarów wrażliwych uwarunkowań bilansowych i podatkowych oraz zidentyfikował kierunki oraz zakres i siłę tych oddziaływań. Na podstawie uzyskanych wyników podjęto próbę ustalenia związków pomiędzy relacjami uwarunkowań bilansowych i podatkowych a użytecznością informacji w systemie rachunkowości przedsiębiorstw.

Czwarty rozdział ma charakter empiryczny i podporządkowany został analizie interferencji uwarunkowań bilansowych i podatkowych, w kontekście prawidłowości i rzetelności wyceny aktywów i pasywów oraz ustalenia wyniku finansowego brutto przedsiębiorstw. W treści rozdziału Autor przedstawił metody badawcze i przebieg badania, a także scharakteryzował metody i narzędzia badawcze. Badania podzielono na dwa etapy. Pierwszy etap badań miał na celu identyfikację zjawisk dysfunkcyjnych, wpływających na zmniejszenie użyteczności informacji emitowanych przez system rachunkowości przedsiębiorstw. W wyniku przeprowadzonych rozważań zidentyfikowano przesłanki determinujące zastosowanie niektórych uwarunkowań bilansowych i podatkowych w polityce rachunkowości, określono skutki wpływu oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych na wycenę aktywów i pasywów przedsiębiorstw oraz wynik finansowy brutto oraz zidentyfikowano wpływ oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstw.

Ostatni, koncepcyjny rozdział pracy, stanowi autorskie podejście do problematyki oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych na użyteczność informacji ujawnianych w systemie rachunkowości przedsiębiorstw. W rezultacie przeprowadzone badania empiryczne pozwoliły na wypracowanie koncepcji rozwiązań mających na celu



wyeliminowanie negatywnych skutków tych oddziaływań. Autor zaproponował cztery koncepcje rozwiązań, a w drugim etapie badań koncepcyjnych wybrano optymalny wariant. Autor na końcu rozdziału przeprowadził naukową dyskusję mającą na celu ocenę opracowanych koncepcji wraz ze wskazaniem uwarunkowań ich zastosowania oraz wskazaniem barier i korzyści wynikających z zastosowania proponowanych rozwiązań.

W zakończeniu Autor dokonał podsumowania przeprowadzonych w ramach dysertacji badań, rozważań i analiz, które trafnie i w sposób syntetyczny wieńczą przeprowadzone w dysertacji rozważania.

4. Ocena merytoryczna

Ogólna ocena merytoryczna opracowania jest jednoznacznie pozytywna. Zawartość wszystkich rozdziałów świadczy o ogólnej wiedzy teoretycznej Autora z zakresu rachunkowości finansowej, podatkowej oraz sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw w warunkach polskich. Autor prawidłowo prezentuje wyniki przeglądu literatury w treści rozprawy. Praktyczne podejście do realizacji celów dysertacji, ich finalne zrealizowanie oraz potwierdzenie głównej tezy pracy w treści, świadczy o właściwym opanowaniu przez Autora metod i technik prowadzenia badań naukowych. Na pozytywną ocenę zasługuje styl oraz język stosowany w pracy przez Doktoranta, pomimo drobnych uchybień wskazanych w dalszej części recenzji. Edycja oraz redakcja tekstu również nie budzi istotnych zastrzeżeń.

Współcześnie wielu autorów, w tym również ekspertów z zakresu rachunkowości finansowej i zarządzania, wskazuje na niedostatki informacyjne generowane w systemie rachunkowości finansowej. Warto zauważyć, że autorska koncepcja Doktoranta oraz płynące z niej wnioski mogą stanowić asumpt do wdrożenia propozycji w praktyce gospodarczej. W tym kontekście rozważania należy uznać za aktualne i spełniające wymóg innowacyjności stawiany pracom doktorskim.

Niewielkie uchybienia natury stylistycznej oraz interpunkcyjnej nie umniejszają pozytywnej oceny przedstawionej do recenzji dysertacji:

Str. 9 Autor używa wielu sformułowań publicystycznych, typu „wybrnąć z tej dwuznacznej sytuacji” oraz często stosuje zabiegi personifikacji, na przykład „przedsiębiorstwa dla celów podatkowych rozbudowują”...

Str. 14 zwrot „ewaluowało” powinien przyjąć formę „ewoluowało”,

Str. 113 Autor nie określa właściwie tabeli, do której się odwołuje, zamiast używać sformułowania „powyższa” powinien być przytoczony numer tabeli,

Str. 136 występuje personifikacja przedsiębiorstw („Blisko 70% badanych przedsiębiorstw ocenia”), podobne na stronie 145 (Ponad połowa przedsiębiorstw (...) stosuje...) i powtarza się na kolejnych stronach w tym samym kontekście.

Nie do końca jasny jest dobór przedsiębiorstw w kontekście reprezentatywności przeprowadzonego badania. Autor powinien dookreślić w jaki sposób zapewnił losowość w badanej zbiorowości stosując odpowiednie metody statystyczne.

Bardzo interesującym fragmentem przeprowadzonych rozważań jest analiza wzajemnych oddziaływań prawa bilansowego i podatkowego w warunkach polskich. Wymagało to dużej wiedzy teoretycznej, jak i doświadczenia praktycznego związanego ze zrozumieniem relacji panujących w praktyce uwarunkowań bilansowych i podatkowych. Pojawia się jednak wątpliwość czy proponowane na końcu pracy rozwiązania ewidencyjne miałyby szanse zastosowania w praktyce gospodarczej. Autorska koncepcja przygotowana przez Autora dysertacji w ostatniej części pracy obarczona jest wieloma wadami natury pragmatycznej, z której, jak wynika z treści rozprawy, świadomy jest Autor, co też zasługuje na wysoką ocenę merytoryczną.

Warto podkreślić, że we współczesnej praktyce rachunkowości nadal używa się rachunkowości podwójnej dwuwymiarowej pomimo opublikowania koncepcji rachunkowości podwójnej trójwymiarowej zaproponowanej w latach 80 XX wieku przez Y. Ijiriego. Z różnych względów model Ijiriego nie znalazł również praktycznego zastosowania. Wprawdzie proponowana przez Doktoranta koncepcja opiera się na innych założeniach, ale mimo to nosi znamiona zwiększenia zawartości informacyjnej, która wymaga od służb finansowo-księgowych większego nakładu pracy, a co za tym idzie zwiększa koszty ewidencji. Autor słusznie zwraca uwagę na te aspekty w treści pracy i zdaje sobie sprawę również z negatywnych konsekwencji wprowadzenia kont wielostronnych w praktyce.

Reprezentując filozofię nauki Karla Poppera Autor przedstawił bardzo nowatorską propozycję zwiększenia zawartości informacyjnej konta księgowego, przy użyciu konta wielostronnego reprezentującego dane bilansowe oraz podatkowe. Wprowadzenie zaprezentowanej koncepcji wyodrębnienia ewidencji podatkowej w ramach konta wielostronnego ze względu na duży wpływ prawa podatkowego na ewidencję i sprawozdawczość przedsiębiorstw w warunkach

polskich wszystko powinno być rozważone w praktyce księgowej prosperujących na polskim rynku podmiotów gospodarczych.

5. Wnioski

Rozważania podjęte w dysertacji przez Autora w pełni zasługują na wysoką ocenę merytoryczną. Na uwagę zasługuje wdrożeniowy, nowatorski charakter pracy oraz uniwersalność wyводу. Zróżnicowanie, aktualność i właściwe cytowanie obszernego zakresu literatury świadczy o bardzo dobrym przygotowaniu Autora do prowadzenia badań naukowych. Warsztat badawczy jest również mocną stroną Doktoranta. Potwierdzenie tezy pracy oraz realizacja celu głównego oraz celów cząstkowych, właściwe ich skonstatowanie oraz osadzenie w praktyce gospodarczej pozwalają na jednoznacznie pozytywną ocenę przedłożonej do recenzji rozprawy.

Biorąc pod uwagę przedstawioną ocenę stwierdzam, że recenzowana praca Pana Bronisława Bryła pt. „Oddziaływanie uwarunkowań bilansowych i podatkowych na użyteczność informacji w rachunkowości przedsiębiorstw” spełnia wymagania stawiane rozprawom doktorskim w myśl tekstu jednolitego Ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki z dnia 14 marca 2003 roku z późniejszymi zmianami.

Ze względu na nowatorski i innowacyjny charakter przeprowadzonych rozważań wnioskuję o nagrodzenie Autora dysertacji stosowną nagrodą.

prof. UEK dr hab. Marcin Jędrzejczyk

