



Wrocław, dn. 18.08.2022

dr hab. Piotr Bednarek prof. UEW
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wydział Zarządzania
Katedra Rachunku Kosztów
Zarządzania Podatkami i Controllingu

Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Bronisława Bryła
pt. "Oddziaływanie uwarunkowań bilansowych i podatkowych na użyteczność informacji
w rachunkowości przedsiębiorstw"

pod kierunkiem naukowym dr hab. Piotra Szczypy, prof. ANS w Koninie
oraz promotora pomocniczego dr Macieja Pawłowskiego

Podstawę formalną do sporządzenia poniższej recenzji stanowi pismo (L. dz. 91/22/EiF) Przewodniczącego Rady Naukowej Instytutu Ekonomii i Finansów Uniwersytetu Szczecińskiego – dr Stanisława Hońko prof. US z dnia 13 czerwca 2022 r.

Rozprawę doktorską wraz z dokumentacją otrzymałem 23 czerwca 2022 r.

W nawiązaniu do zapisów Rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 19 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego trybu i warunków przeprowadzenia czynności w przewodzie doktorskim, w postępowaniu habilitacyjnym oraz postępowaniu o nadanie tytułu profesora (Dz.U. poz. 261, § 6 z zastrzeżeniem zapisów § 32) w związku z art. 179 ust. 1 Ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. poz. 1669), opinię na temat spełnienia stosownych warunków ustawowych wydano uwzględniając treść 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. z 2017, poz. 1789 tekst jedn.).

Powyższa podstawa prawna wymaga oceny czy rozprawa stanowi **oryginalne rozwiązanie problemu naukowego** oraz czy **wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną** kandydata danej dyscypliny naukowej, a także czy kandydat posiada **umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej**.

Przedstawiona rozprawa pt. "Oddziaływanie uwarunkowań bilansowych i podatkowych na użyteczność informacji w rachunkowości przedsiębiorstw" liczy 228 stron. Tekst właściwy pracy obejmuje 192 strony, na co składają się spis treści, wstęp, pięć rozdziałów oraz zakończenie. Na pozostałych 36 stronach zawarto spis literatury, wykaz aktów prawnych, spis rysunków, spis tabel, spis wykresów, streszczenie w języku angielskim i załączniki. **Po zapoznaniu się z treścią rozprawy mgr Bronisława Bryła i mając na uwadze wymogi ustawowe stwierdzam, że spełnia ona wymagania stawiane tego typu pracom naukowym.**

Szczegółowe uzasadnienie powyższej opinii zostało zamieszczone w kolejnych punktach recenzji, które odnoszą się do kilku zasadniczych kryteriów, do których zaliczyć należy: argumentację dotyczącą wyboru obszaru badawczego i tematu pracy, merytoryczną zawartość rozprawy w zakresie przyjętych celów badawczych i hipotez, struktury pracy oraz treści poszczególnych rozdziałów, a także warsztatu metodycznego.

1. Ocena argumentacji wyboru obszaru badawczego i tematu pracy

Podjęte w opiniowanej rozprawie doktorskiej zagadnienia związane z wpływem regulacji podatkowych i bilansowych na użyteczność informacji tworzonych przez systemy rachunkowości przedsiębiorstw są niezwykle aktualne nie tylko w świetle praktyki, ale także z punktu widzenia prowadzonych badań naukowych. Badania relacji między prawem podatkowym i bilansowym nie są nowym polem badawczym w ekonomii i finansach. Wystarczy przywołać pracę B. Micherdy (2007), Prawo bilansowe a prawo podatkowe, Difin, Warszawa. Niemniej uwarunkowania prawne znacząco się zmieniły, a nawet można powiedzieć, że w ostatnich latach odnotowujemy istotny wzrost nowych regulacji prawnych w zakresie prawa podatkowego, które przyczyniają się do pogłębienia różnic między prawem podatkowym i bilansowym.

Autor słusznie zwraca uwagę, że obecnie przedsiębiorstwa stoją przed dylematem, jak przygotować informacje do prawidłowego rozliczenia podatków oraz prawidłowo odzwierciedlić rzeczywistość zgodnie z zasadami prawa bilansowego w sposób jak najmniej kosztowny i pracochłonny.

We wstępie **Autor zidentyfikował lukę badawczą** stwierdzając brak publikacji, które w sposób kompleksowy i aktualny porządkowałyby dotychczasową wiedzę na temat różnic między prawem bilansowym i podatkowym oraz określałyby wpływ tych różnic na użyteczność informacji tworzonych w systemach rachunkowości przedsiębiorstw. Wprawdzie zarówno na świecie jak i w Polsce powstało już kilka publikacji na temat oddziaływania niektórych aspektów prawa podatkowego i prawa bilansowego na użyteczność sprawozdań finansowych, to warto zwrócić uwagę na dynamicznie rozwijające się otoczenie regulacyjne w Polsce w ostatnich latach jak i na różnice w zakresie regulacji prawa podatkowego i bilansowego w Polsce w porównaniu do regulacji prawnych w innych krajach.

Dlatego w mojej opinii **podjęcie przez Autora tematu** wpływu uwarunkowań bilansowych i podatkowych na użyteczność informacji w rachunkowości przedsiębiorstw w rozprawie doktorskiej **jest uzasadnione i co więcej mieści się w obszarze zainteresowań naukowców reprezentujących dyscyplinę ekonomia i finanse.**

2. Ocena merytoryczna zawartości rozprawy doktorskiej

2.1. Cele badawcze i hipoteza

Autor sformułował następujący cel główny rozprawy, którym jest **opracowanie koncepcji rozwiązań mających na celu wyeliminowanie negatywnych skutków wpływu wzajemnego oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych na użyteczność informacji ujawnianych przez systemy rachunkowości przedsiębiorstw**. Następnie wyodrębnił trzy cele szczegółowe polegające na:

- identyfikacji obszarów wrażliwych na wzajemne oddziaływanie uwarunkowań bilansowych i podatkowych w systemie rachunkowości przedsiębiorstw,
- ustaleniu kierunków i siły wzajemnego oddziaływania między zidentyfikowanymi czynnikami uwarunkowań bilansowych i podatkowych w ramach systemów rachunkowości przedsiębiorstw oraz
- wskazaniu zjawisk dysfunkcyjnych zmniejszających użyteczność informacji emitowanych przez system rachunkowości finansowej.

W pracy przyjęto hipotezę główną mówiącą, że **uwarunkowania bilansowe i podatkowe wzajemnie oddziałują na siebie, co negatywnie wpływa na użyteczność informacji ujawnianych w systemach rachunkowości przedsiębiorstw**.

Cel główny pracy został poprawnie sformułowany. Ocenę celów szczegółowych i hipotezy badawczej przedstawiam w dalszej części recenzji w punkcie 2.2 na s. 8-9.

2.2 Struktura pracy i treści zawarte w poszczególnych rozdziałach

Całość pracy składa się z 5 rozdziałów, które zostały podzielone na podrozdziały. Każdy z nich został poddany merytorycznej ocenie.

Ocena rozdziału pierwszego

Rozdział pierwszy przedstawia istotę i znaczenie współczesnej rachunkowości w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa oraz określa przepisy prawne, a także inne regulacje, które mają wpływ na systemy rachunkowości w przedsiębiorstwach.

Podrozdział 1.1 stanowi ważne i potrzebne wprowadzenie do idei uwarunkowań bilansowych systemu rachunkowości przedsiębiorstwa. Autor podjął się wyzwania przeglądu definicji rachunkowości. W tej części pracy dokonano również wyodrębnienia różnych rodzajów rachunkowości według takich kryteriów jak: użytkownicy informacji, zasięg, branża, metody wyceny czy dziedzina. Uważam, że Autor w sposób spójny prowadzi wywód w tym podrozdziale, najpierw sygnalizując różne podejścia do rachunkowości, a potem przechodząc do współczesnych typologii rachunkowości.

W podrozdziale 1.2 Autor zaznajamia czytelnika z ewolucją definicji systemu informacyjnego i proponuje, aby do systemu informacyjnego przedsiębiorstwa zaliczać takie elementy jak: system rachunkowości, system kontroli wewnętrznej, system marketingowy, system badawczo-rozwojowy i system kadrowy. Taka propozycja budzi wątpliwości. W przeciwieństwie do rachunkowości, którą większość uczonych postrzega jako system informacyjny, pozostałe elementy proponowanego modelu nie mają na celu wyłącznie tworzenia, przetwarzania, przechowywania, analizowania i przesyłania informacji. W tej części Autor stwierdza, że zapotrzebowanie przedsiębiorstwa na informację ekonomiczną, a w konsekwencji znaczenie rachunkowości będzie rosło, ale nie wyjaśnia na jakiej podstawie formułuje takie przypuszczenia.

W podrozdziale 1.3 zostały zdefiniowane uwarunkowania bilansowe, które obejmują nie tylko prawne regulacje bilansowe, ale również przyjęte zasady rachunkowości, wytyczne czy zasady etyczne związane z rachunkowością. Ciekawym aspektem rozprawy jest przywołanie teorii regulacji, które wyjaśniają, jak w praktyce przebiega proces stanowienia standardów i norm rachunkowości.

W podrozdziale 1.4 zaprezentowano elementy systemu rachunkowości w świetle literatury i regulacji prawnych. Z analizy literatury wynika, że na system rachunkowości składa się księgowość, kalkulacja i sprawozdawczość finansowa. Zgodnie z ustawą o rachunkowości te elementy należy uzupełnić o przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, inwentaryzację, wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego. Ponadto ustawa o rachunkowości zobowiązuje podmiot do gromadzenia i przechowywania dokumentów, a także poddawania badaniu i ogłaszania sprawozdania finansowego. Następnie Autor rozprawy zidentyfikował obszary uwarunkowań bilansowych, które są wrażliwe na działanie uwarunkowań podatkowych (s. 46). Do tych obszarów zaliczył politykę rachunkowości, ewidencję księgową, wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego oraz sprawozdawczość finansową. Ta myśl jest dla mnie niezrozumiała. Dlaczego polityka rachunkowości jest traktowana zarówno jako uwarunkowanie bilansowe jak i element systemu rachunkowości? Dlaczego elementy systemu rachunkowości, takie jak ewidencja księgową, wycena aktywów i pasywów oraz sprawozdawczość finansowa są w tabeli 1.5 nazywane obszarami uwarunkowań bilansowych wrażliwymi na uwarunkowania podatkowe? Czy przedmiotem badania jest wpływ prawa podatkowego na prawo bilansowe czy na system rachunkowości w przedsiębiorstwach?

Ocena rozdziału drugiego

W rozdziale drugim przedstawiono podatki i ich czynniki składowe oddziaływujące na system rachunkowości.

W podrozdziale 2.1 wyjaśniono, czym jest podatek, jak można go rozumieć w kontekście interdyscyplinarnym, ujęciu ekonomicznym i formalnoprawnym. Autor dysertacji proponuje, aby utożsamiać podatki z uwarunkowaniami podatkowymi, które definiuje się jako normy prawa podatkowego oraz wynikające z niego regulacje, zasady i interpretacje, poprzez które państwo realizuje swoje cele fiskalne, redystrybucyjne i alokacyjne w gospodarce. Ta propozycja budzi wątpliwości, bo nie jest zadowalającą definicją realną, która w jednoznaczny sposób określałaby istotę podatku i jego niepowtarzalne cechy. Nie uwzględnia ona cech podatków określonych w definicjach innych Autorów. Na przykład w definicji R. Wolańskiego, który stwierdza, że “podatek jest pieniężnym, nieodpłatnym, przymusowym, bezzwrotnym, ogólnym, jednostronnym świadczeniem nakładanym przez państwo lub inny podmiot publicznoprawny na mocy przepisów prawnych”¹. Taki chaos pojęciowy jest w środowisku naukowym źle oceniany. Ponadto jako definicja nominalna powinna czynić dany wyraz zrozumiałym dla osoby znającej już pewien zasób słów, ale nie rozumiejącej jeszcze tego wyrazu². Jednak Autor rozprawy definiuje “podatek” jako “uwarunkowanie podatkowe” lub “normy prawa podatkowego”, co nie pomaga w zrozumieniu istoty podatku. Ponadto sformułowana definicja uwarunkowań podatkowych wydaje się zbyt wąska. Przecież oprócz norm prawa podatkowego oraz wynikających z niego regulacji, zasad i interpretacji, na realizację celów fiskalnych, redystrybucyjnych i alokacyjnych państwa mają wpływ również inne uwarunkowania. Do tych ostatnich można zaliczyć koniunkturę w gospodarce czy rodzaj podatku. Wydaje się, że zaproponowana definicja dotyczy tylko prawnych uwarunkowań podatków.

W tej części pracy zostało również przybliżone pojęcie finansów oraz została wyjaśniona rola podatków w finansach i całej gospodarce. Na podstawie bogatego przeglądu literatury zostały przybliżone dwa podstawowe nurty myślenia ekonomicznego: liberalny i interwencjonizmu państwowego. Należy zwrócić uwagę, że wskazanie miejsca podatków w różnych obszarach finansów stanowi dobry punkt wyjścia do dalszych rozważań.

Kolejny podrozdział 2.2 traktuje o rodzajach podatków obciążających przedsiębiorstwa. W pierwszej części tego podrozdziału Autor dokonuje klasyfikacji podatków obciążających przedsiębiorstwa według różnych kryteriów, a następnie prezentuje charakterystykę każdego rodzaju podatku wyodrębnionego według kryterium przedmiotowego. W dalszej części podrozdziału zostały zidentyfikowane podstawowe różnice kategorii bilansowych i podatkowych dotyczących podatków obciążających przedsiębiorstwa oraz najczęściej występujące obciążenia podatkowe i niepodatkowe przedsiębiorstw. Na szczególną uwagę zasługuje zestawienie podstawowych pojęć w ujęciu podatkowym i bilansowym w tabeli 2.6 (s. 65-66), w której Autor dokonuje przeglądu aktów prawnych i wyjaśnia poszczególne elementy podatków.

¹ R. Wolański, System podatkowy w Polsce, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s 17.

² por. K. Ajdukiewicz, Logika pragmatyczna, PWN, Warszawa 1975, s. 62.

Podrozdział 2.3 dotyczy elementów konstrukcji podatków. W tej części pracy przywołano definicje pojęcia techniki podatkowej obecne w literaturze przedmiotu. Następnie wyjaśniono, co składa się na wewnętrzną strukturę podatku i zdefiniowano poszczególne jego elementy. Warto zauważyć, że w podrozdziale 2.3 czytelnik dowiadyuje się, że takie elementy konstrukcji podatku jak podmiot podatku, przedmiot podatku, podstawa opodatkowania, stawka podatkowa, zwolnienia i ulgi oraz sprawozdawczość podatkowa są nazywane obszarami wrażliwymi uwarunkowań podatkowych (zob. Tab. 2.7), a następnie uwarunkowaniami podatkowymi (zob. Tab. 3.6). Uważam, że jest to pewna nieścisłość, ponieważ w podrozdziale 2.1 uwarunkowania podatkowe były ogólnie definiowane jako normy prawa podatkowego. W ostatniej części podrozdziału 2.3 pozytywnie oceniam próbę określenia przez Autora rozprawy potencjalnego wpływu poszczególnych elementów techniki podatkowej na systemy rachunkowości przedsiębiorstw.

Podrozdział 2.4 prezentuje rolę systemu rachunkowości w prawidłowym rozliczeniu podatków. W tej części opisano podstawową rolę systemu rachunkowości oraz zidentyfikowano trzy relacje jakie mogą zachodzić między prawem bilansowym a prawem podatkowym, a mianowicie - zgodność regulacji, autonomia i współzależność. Na tle rozwiązań stosowanych w innych krajach Autor rozprawy słusznie stwierdza, że w Polsce występuje współzależność prawa bilansowego i podatkowego, a w szczególności dominacja prawa podatkowego. W ostatniej części podrozdziału 2.4 zwraca uwagę na różny status podatków w systemie rachunkowości i podaje ich przykłady.

Ocena rozdziału trzeciego

Rozdział trzeci został poświęcony omówieniu wpływu wzajemnego oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych na użyteczność informacji w systemie rachunkowości.

W podrozdziale 3.1 wyjaśniono czym jest informacja i jak można ją rozumieć w kontekście interdyscyplinarnym. Autor zwraca uwagę na funkcje informacji w przedsiębiorstwie, dokonuje klasyfikacji informacji występujących w przedsiębiorstwie oraz opisuje proces generowania i dostarczania informacji przez system rachunkowości. Następnie zauważa, że użyteczność informacji można rozumieć jako jej przydatność w procesie decyzyjnym użytkowników, a więc słusznie identyfikuje użytkowników informacji i ich potrzeby informacyjne. W ostatniej części tego podrozdziału definiuje użyteczność informacji w świetle Założeń Konceptyjnych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości oraz literatury. Nie zgłaszam uwag do tego podrozdziału, uważam, że jego zawartość wyczerpuje temat.

W podrozdziale 3.2 porównano regulacje bilansowe i regulacje podatkowe w celu zidentyfikowania rozbieżności w zakresie wyceny poszczególnych elementów sprawozdania finansowego. Autor bardzo dobrze porusza się po tym obszarze. Jest świadomy istniejących regulacji. Szczególnie cenne jest zidentyfikowanie głównych pozycji aktywów i pasywów, w których występują różnice między wartością bilansową i podatkową.

W kolejnym podrozdziale 3.3 na podstawie analizy aktów prawnych zidentyfikowano kierunki oddziaływania podatkowych i bilansowych uwarunkowań systemu rachunkowości w przedsiębiorstwie. Z analizy tej wynika, że wszystkie uwarunkowania podatkowe mają wpływ na wszystkie bilansowe uwarunkowania systemu rachunkowości z jednym wyjątkiem. Brak jest oddziaływania podmiotu podatku i sprawozdawczości podatkowej na zasady wyceny aktywów i pasywów. Natomiast uwarunkowania bilansowe systemu rachunkowości mają wpływ tylko na dwa uwarunkowania podatkowe, a mianowicie - podstawę opodatkowania i sprawozdawczość podatkową. Nie zgłaszam uwag do tego podrozdziału, uważam, że jego zawartość wyczerpuje temat.

W podrozdziale 3.4 uwagę skupiono na analizie zależności między rodzajem podatku a siłą oddziaływania podatkowych i bilansowych uwarunkowań systemu rachunkowości przedsiębiorstwa. Ogólnie z treści podrozdziału wynika, że oddziaływanie na system rachunkowości jest zróżnicowane. Największy wpływ na system rachunkowości mają podatki dochodowe i przychodowe. Mniejszym wpływem charakteryzują się podatki obrotowe. Stosunkowo najmniejszy wpływ mają podatki majątkowe. Uwarunkowania bilansowe również wywierają silny i średni wpływ na podatkowe uwarunkowania systemu rachunkowości, ale tylko w dwóch we wskazanych w podrozdziale 3.3. obszarach. Autor na podstawie swoich badań stwierdza, że uwarunkowania podatkowe w większym zakresie oddziałują na uwarunkowania bilansowe niż uwarunkowania bilansowe wpływają na uwarunkowania podatkowe. Na tej podstawie nasuwa się pytanie, w jaki sposób został przeprowadzony pomiar zależności między obszarami uwarunkowań podatkowych i bilansowych. Co prawda pod tabelami 3.8 - 3.11 zostały umieszczone w legendzie cztery stopnie siły zależności, ale z ich treści nie wynika, kiedy zależność można ocenić jako słabą, średnią czy silną. W konsekwencji inny badacz, który powtórzyłby to samo badanie, mógłby dojść do innych wniosków.

W ostatnim podrozdziale 3.5 dokonano analizy związku między uwarunkowaniami bilansowymi i podatkowymi a użytecznością informacji w systemie rachunkowości. W tej części rozprawy wyodrębniono trzy obszary rachunkowości. Pierwszy, który dotyczy informacji tworzonych wyłącznie na podstawie uwarunkowań bilansowych, które są też wykorzystywane do celów podatkowych. Drugi, w którym uwarunkowania podatkowe powodują uszczegółowienie lub rozszerzenie tych informacji przygotowanych zgodnie z uwarunkowaniami bilansowymi. Trzeci, w którym uwarunkowania podatkowe są sprzeczne z uwarunkowaniami bilansowymi. W tej ostatniej sytuacji przedsiębiorstwo ma dwie możliwości: prowadzenie podwójnej ewidencji lub zastosowanie rozwiązań zgodnych z prawem podatkowym dla celów bilansowych. Na uwagę zasługuje fakt, iż Autor nie tylko w sposób szczegółowy identyfikuje obszary systemu rachunkowości objęte sprzecznymi regulacjami podatkowymi i bilansowymi, lecz określa również czy ta sprzeczność regulacji będzie prowadzić do zniekształcenia informacji (zob. Tab. 3.12).

W dalszej części podrozdziału 3.5 zwrócono uwagę na to, że użyteczność informacji może być różnie interpretowana w zależności od użytkownika. Użyteczność informacji tworzonych według regulacji podatkowych może być duża z perspektywy organów podatkowych i jednocześnie mała dla pozostałych użytkowników. Teoretycznie możliwa jest też odwrotna sytuacja, tzn. informacja jest użyteczna dla innych użytkowników niż organy podatkowe i mało użyteczna dla tych ostatnich, gdy informacje tworzone są wyłącznie na podstawie uwarunkowań bilansowych i wykorzystywane do celów podatkowych.

Ocena rozdziału czwartego

Rozdział czwarty został zatytułowany “Analiza interferencji uwarunkowań bilansowych i podatkowych w kontekście prawidłowości i rzetelności wyceny aktywów i pasywów oraz ustalenia wyniku finansowego przedsiębiorstw” i obejmuje cztery podrozdziały.

W podrozdziale 4.1 zaprezentowano pytania badawcze, hipotezę badawczą oraz cel główny. W szczególności Autor rozprawy sformułował dwa pytania badawcze:

1. Czy uwarunkowania bilansowe i podatkowe na siebie oddziałują?
2. Jeśli tak, to jaki jest kierunek i siła tego oddziaływania oraz jak ono wpływa na użyteczność informacji dostarczanych przez system rachunkowości?

Pytanie problemowe powinno być konkretne, szczegółowe i krótkie. Powinno dotyczyć tylko jednego zagadnienia. Jednej konkretnej, szczegółowo uzasadnionej odpowiedzi³. Uważam, że drugie pytanie badawcze jest za bardzo rozbudowane i powinny z niego powstać dwa pytania badawcze:

2. Jaki jest kierunek i siła oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych?
3. Jak oddziaływanie uwarunkowań bilansowych i podatkowych wpływa na użyteczność informacji dostarczanych przez system rachunkowości?

Następnie autor rozprawy sformułował następującą hipotezę badawczą: “uwarunkowania bilansowe i podatkowe wzajemnie oddziałują na siebie, co negatywnie wpływa na użyteczność informacji ujawnianych w systemie rachunkowości przedsiębiorstw”.

W związku z powyższym również hipoteza badawcza mogłaby zostać trochę zmodyfikowana. Na przykład w pracy mogły by być weryfikowane następujące hipotezy badawcze:

H1: Uwarunkowania bilansowe i podatkowe wzajemnie oddziałują na siebie.

H2a: Uwarunkowania podatkowe silnie oddziałują na uwarunkowania bilansowe.

H2b: Uwarunkowania bilansowe słabo oddziałują na uwarunkowania podatkowe.

³ J. Apanowicz, Metodologiczne uwarunkowania pracy naukowej. Prace doktorskie. Prace habilitacyjne, Difin, Warszawa 2005.

H3: Oddziaływanie uwarunkowań podatkowych i bilansowych negatywnie wpływa na użyteczność informacji ujawnianych w systemach rachunkowości przedsiębiorstw.

Biorąc pod uwagę treść podrozdziału 3.5 można było jednak oczekiwać, że hipoteza H3 będzie sformułowana bardziej jednokierunkowo:

H3: Oddziaływanie uwarunkowań podatkowych na uwarunkowania bilansowe negatywnie wpływa na użyteczność informacji tworzonych w systemach rachunkowości przedsiębiorstw w ocenie innych użytkowników niż organy podatkowe.

W dalszej części podrozdziału zostały scharakteryzowane cele szczegółowe, źródła danych i metody badawcze. W tabeli 4.1 zostały wyszczególnione cele szczegółowe oraz metody i techniki badawcze. Do celów szczegółowych Autor rozprawy zaliczył:

1. identyfikację obszarów wrażliwych na wzajemne oddziaływanie uwarunkowań bilansowych i podatkowych w systemach rachunkowości przedsiębiorstw,
2. ustalenie kierunków i siły wzajemnego oddziaływania między zidentyfikowanymi czynnikami uwarunkowań bilansowych i podatkowych w ramach systemu rachunkowości przedsiębiorstw,
3. wskazanie zjawisk dysfunkcyjnych zmniejszających użyteczność informacji emitowanych przez system rachunkowości finansowej.

Warto zauważyć, że trzeci cel szczegółowy tylko częściowo umożliwia zweryfikowanie hipotezy o negatywnym wpływie oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych na użyteczność informacji ujawnionych w systemach rachunkowości przedsiębiorstw.

W tabeli 4.1 zabrakło czwartego celu szczegółowego pracy jakim jest opracowanie progów istotności mających na celu niwelowanie negatywnych skutków wpływu wzajemnego oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych na użyteczność informacji dostarczanych przez systemy rachunkowości przedsiębiorstw (s. 119). Zgodnie z rysunkiem 4.1 i objaśnieniami na s. 119 dane źródłowe potrzebne do osiągnięcia tego celu zostały pozyskane za pomocą metody delfickiej.

Pozytywnie oceniam wybrane metody i techniki badawcze, w tym sposób ustalenia liczebności próby badawczej i losowy sposób wyboru podmiotów do badań. W szczególności imponuje przeprowadzenie aż 401 wywiadów i jednej ankiety w ciągu zaledwie dwóch miesięcy. Jest to wyjątkowo sprawne przeprowadzenie etapu gromadzenia danych empirycznych.

W ostatniej części podrozdziału scharakteryzowano próbę badawczą. Dla określenia struktury podmiotów, które wzięły udział w badaniu analizowano następujące cechy badanych podmiotów:

- wielkość wg kryteriów ustawy o rachunkowości,
- czas prowadzenia działalności gospodarczej,
- stosowanie międzynarodowych standardów rachunkowości (MSR/MSSF),

- obowiązek badania sprawozdań finansowych przez biegłego rewidenta.

W dalszej części pracy Autor rozprawy stwierdza, że “przedstawione powyżej przyjęte kryteria analizy badanej zbiorowości zostały podyktowane potrzebą zweryfikowania przyjętej hipotezy badawczej i z tego punktu widzenia– zdaniem autora dysertacji– najlepiej ją charakteryzują. Jej dobór pozwala na dalszą analizę oraz uogólnienie wyciągniętych wniosków na całą zbiorowość przedsiębiorstw prowadzących księgi rachunkowe“. To stwierdzenie jest dla mnie nieprecyzyjne. Odpowiedni dobór próby badawczej jest warunkiem koniecznym, ale nie wystarczającym do uogólnienia wyników otrzymanych z próby na całą populację.

W załączniku nr 1 w kwestionariuszu wywiadu znajduje się metryczka, która zawiera takie cechy respondentów jak: wiek, płeć, wykształcenie oraz zajmowane stanowisko. W pracy nie zostały przedstawione statystyki respondentów. Analiza tych danych pozwoliłaby na pogłębioną analizę wyników badań. Można by sprawdzić, czy występowały jakieś zależności między odpowiedziami respondentów a poszczególnymi ich cechami.

W podrozdziale 4.2 rozprawy zaprezentowano wyniki badań sondażowych, które dotyczyły przesłanek determinujących zastosowanie niektórych uwarunkowań bilansowych i podatkowych w polityce rachunkowości przedsiębiorstw. W szczególności badano:

- zastosowanie w badanych przedsiębiorstwach różnych rodzajów ewidencji do rozliczania trzech rodzajów podatków,
- wpływ utworzonych rejestrów VAT na ewidencję analityczną rozrachunków z tytułu VAT,
- konsekwencje zastosowania jednolitego pliku kontrolnego,
- wystarczalność ewidencji bilansowej do rozliczenia podatków majątkowych,
- zastosowanie dla celów bilansowych rozwiązań uregulowanych w przepisach podatkowych,
- przeprowadzanie analizy wpływu na użyteczność informacji zastosowanych uwarunkowań podatkowych dla celów bilansowych,
- określenie progów istotności w polityce rachunkowości dla celów bilansowych i podatkowych,
- stopień oddziaływania optymalizacji podatkowej na przyjęte w polityce rachunkowości metody wyceny aktywów i pasywów.

Na podstawie otrzymanych wyników badań Autor rozprawy stwierdza, że hipoteza badawcza została potwierdzona, bowiem zastosowanie uwarunkowań podatkowych dla celów bilansowych w obszarze polityki rachunkowości negatywnie wpływa na użyteczność informacji dostarczanych przez system rachunkowości.

W kolejnej części pracy – w podrozdziale 4.3 - przedstawiono wyniki badania sondażowego w zakresie wpływu wzajemnego oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych na wycenę aktywów i pasywów oraz ustalenie wyniku finansowego. Uzyskane wyniki potwierdzają, że na skutek sprzecznych regulacji zawartych w uwarunkowaniach bilansowych i podatkowych przedsiębiorstwa stosują dla celów finansowych rozwiązania zawarte w uwarunkowaniach podatkowych, co wpływa zniekształcająco na wartość ustalonego wyniku finansowego oraz wycenę poszczególnych pozycji aktywów i pasywów w bilansie. Nie mam uwag do tej części pracy.

W ostatnim podrozdziale 4.4 scharakteryzowano wpływ wzajemnego oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstw oraz efektywności ich funkcjonowania. W tej części Autor rozprawy dokonuje analizy głównych obszarów analizy wskaźnikowej wraz z przykładami węzłowych wskaźników, których wartości są obciążone ryzykiem zniekształcenia na skutek nieprawidłowej wyceny poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego spowodowanej zastosowaniem rozwiązań podatkowych dla celów bilansowych. Na tej podstawie Autor rozprawy stwierdza, że jest to kolejny dowód na potwierdzenie postawionej hipotezy badawczej.

Ocena rozdziału piątego

Ostatni rozdział pracy składa się z pięciu części. Przedstawiono w nim koncepcję rozwiązań mających na celu wyeliminowanie negatywnych skutków wpływu wzajemnego oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych na użyteczność informacji w systemach rachunkowości przedsiębiorstw.

W podrozdziale 5.1 zaprezentowano propozycje zmian ustawowych, eliminujących wszystkie sprzeczności w obszarze uwarunkowań bilansowych i podatkowych, co niewątpliwie wpłynęłoby na zwiększenie roli uwarunkowań bilansowych w procesie przygotowania informacji przez systemy rachunkowości przedsiębiorstw. Ponadto Autor rozprawy przedstawia propozycje rozwiązań, które mogłyby zwiększyć użyteczność informacji dostarczanych przez systemy rachunkowości. Ten fragment rozprawy doktorskiej potwierdza, że Autor rozprawy potrafił wskazać korzyści jakie mogą być osiągnięte, gdy zostaną wyciągnięte wnioski z poznania przyczyn negatywnych konsekwencji wzajemnego oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych.

W podrozdziale 5.2 uwaga została skupiona na propozycji wykorzystania podatku odroczonego jako niwelatora negatywnego oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych na użyteczność informacji ujawnianej przez system rachunkowości przedsiębiorstw. Autor słusznie stwierdza, że intensywniejsze wykorzystanie odroczonego podatku dochodowego pozytywnie wpłynie na zniwelowanie negatywnych skutków wzajemnego oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych. Wcześniej jednak zwraca się uwagę na większą pracochłonność i stopień skomplikowania ustalania odroczonego podatku dochodowego. Pozostaje zatem pytanie, czy koszty generowania tej informacji nie przewyższą korzyści? Potrzebne byłyby w tym zakresie bardziej szczegółowe i szerzej zakrojone badania.

W podrozdziale 5.3 opracowano model dopuszczalnych progów zniekształceń informacji, spowodowanych wzajemnym oddziaływaniem uwarunkowań bilansowych i podatkowych. Autor rozprawy zwraca uwagę, że nie wszystkie zniekształcenia informacji wpływają na obniżenie jej użyteczności, dlatego proponuje narzędzie za pomocą którego przedsiębiorstwa powinny oceniać istotność wpływu zniekształceń na użyteczność informacji. W moim odczuciu jest to bardzo ciekawa i użyteczna propozycja.

Moją uwagę zwrócił sposób przeprowadzenia badania eksperckiego, a w szczególności rezygnacji z drugiej rundy badania (s. 168). Ogólny mechanizm badawczy z wykorzystaniem metody delfickiej opiera się na czterech podstawach i obejmuje: (1) grupę uczestników (ekspertów) wybranych celowo z powodu ich specjalistycznej wiedzy związanej z badanym zagadnieniem, (2) proces wielokrotnych interakcji dzięki którym odkrywane są opinie ekspertów oraz osiągniata jest jednomyślność, (3) sprzężenie zwrotne stosowane wobec uczestników, którego celem jest wzajemne oddziaływanie oraz refleksja, (4) opinie wygenerowane przez ekspertów, które przyczyniają się do rozwiązania postawionego problemu lub predykcji przyszłości⁴. Sam Autor rozprawy stwierdził, że celem zastosowania metody delfickiej jest wypracowanie wspólnej opinii i konsensusu za pomocą procesu komunikacji grupowej (s. 119). Należy zwrócić uwagę, że eksperci nie byli w pełni zgodni w swoich opiniach, o czym świadczą odpowiedzi udzielone na wykresach 5.1 – 5.3 i w tabeli 5.2. Metodę wyliczenia progów istotności podatkowej nr 1 wybrało tylko 55% ekspertów. Nie za bardzo rozumiem dlaczego i chyba nie mogę zgodzić się z wnioskiem Autora na s. 174 rozprawy, że opracowany model ma charakter uniwersalny.

Podrozdział 5.4 zawiera propozycję modelu konta wielostronnego, który pozwala na wyeliminowanie negatywnych skutków wzajemnego oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych, mających wpływ na użyteczność informacji dostarczanych przez systemy rachunkowości przedsiębiorstw. Uważam, że jest to ciekawa propozycja.

W ostatnim podrozdziale 5.5 ujęto w skrócie wszystkie proponowane w rozdziale 5 rozwiązania koncepcyjne mające na celu wyeliminowanie negatywnych skutków wzajemnego oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych na użyteczność informacji dostarczanych przez systemy rachunkowości przedsiębiorstw. Autor przedstawia usystematyzowaną propozycję zastosowania zaproponowanych rozwiązań w praktyce z uwzględnieniem roli ustawodawcy i przedsiębiorstw. Ponadto proponuje przedsiębiorstwom stosowanie różnych rozwiązań w zależności od rozmiarów prowadzonej działalności.

⁴ M. Matejun, Metoda delficka w naukach o zarządzaniu, [w:] Kuczmera-Ludwiczyska E. (red.), Zarządzanie w regionie. Teoria i praktyka, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2012, s. 173-182.

W zakończeniu ujęto syntetycznie podsumowania rozważań przeprowadzonych w rozprawie doktorskiej. Autor wskazał, że uzyskane wyniki pozwoliły mu na pełne potwierdzenie hipotezy badawczej. Ponadto stwierdzono, że przeprowadzone badania przyczyniają się do wypełnienia zidentyfikowanej luki badawczej. Autor podkreślił w zakończeniu, że jego praca oferuje rozwiązania w warstwie aplikacyjnej (praktycznej), w tym w szczególności sugestie dla ustawodawcy i dla przedsiębiorstw. Wskazano również kierunki dalszych badań. W zakończeniu nie zostały wskazane ograniczenia przeprowadzonych w dysertacji badań związane z przeprowadzaniem badania sondażowego (np.: uchwycenie zjawiska tylko w jednym momencie czasu, czy też problem systematycznej wariancji zmiennej - ang. common method bias) i zastosowaniem metody delfickiej. Poza tym uważam, że zakończenie zawiera wszystkie elementy, które pozwalają na stwierdzenie, że przyjęty w pracy cel główny został osiągnięty.

2. 3 Ocena warsztatu metodycznego

Pozytywnie oceniam różnorodność zastosowanych metod i narzędzi badawczych w recenzowanej rozprawie doktorskiej. Autor stosuje metodę badań sondażowych posługując się techniką wywiadu ustrukturyzowanego. Dodatkowo korzysta z metody delfickiej w celu opracowania modelu obliczania progów istotności podatkowej. Autor stosuje też narzędzia statystyczne oraz różne metody wizualizacji danych tj. wykresy słupkowe i kołowe.

Sposób wykorzystania tych narzędzi, jak zostało wskazane w części 2.2 recenzji w odniesieniu do zastosowanych narzędzi badawczych, budzi pewne obawy dotyczące: (1) możliwości uogólnienia wyników uzyskanych z badania próby na całą populację; (2) braku pogłębionej analizy zależności między odpowiedziami respondentów a ich cechami; (3) braku sprzężenia zwrotnego w metodzie delfickiej, którego celem jest wzajemne oddziaływanie oraz refleksja ekspertów.

Warto jednak podkreślić, że **zdecydowanym walorem badań jest uzyskanie odpowiednio dużej próby badawczej (401 przedsiębiorstw), a także zaproponowanie koncepcji rozwiązań mających na celu wyeliminowanie negatywnych skutków wpływu wzajemnego oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych na użyteczność informacji w systemach rachunkowości przedsiębiorstw.**

Na uwagę zasługuje również szeroki przegląd istotnych i aktualnych publikacji dokonany w rozprawie. **Spis literatury obejmuje aż 258 pozycji literaturowych** z kategorii artykułów i monografii, w tym odniesienia do źródeł zagranicznych. Struktura spisu literatury, jak i jego zawartość, wskazują na **bardzo dobre zgłębienie badanego problemu badawczego**. W spisie literatury wykazano również 11 aktów prawnych. Pracę wieńczą spisy rysunków (26), tabel (31) i wykresów (26).

3. Pozostałe uwagi szczegółowe

Formalna strona rozprawy jest poprawna, ale zawiera też pewne niedociągnięcia. Praca jest napisana sposób rzeczowy, zgodnie z normami naukowymi i zasadami zwyczajowymi przyjętymi w dyscyplinie ekonomia i finanse. Struktura pracy jest logiczna i kompletna, a język pracy jest komunikatywny. Materiały ilustracyjne są sporządzone poprawnie, trafnie i estetycznie. Tabele są wykonane w sposób przejrzysty i zwarty, a przy tym oszczędny i przekonujący. Symbole literowe i cyfrowe ułatwiają oraz upraszczają zapis informacji naukowej. Spisy literatury rysunków, tabel i wykresów są sporządzone zgodnie z ogólnie przyjętymi normami. Niestety Autor rozprawy nie ustrzegł się licznych błędów literowych i językowych, które można z łatwością wyeliminować.

Poniżej przedstawiam jeszcze kilka spostrzeżeń, które nasunęły mi się w trakcie lektury tekstu rozprawy:

- na s. 91 – 92 rozprawy tabela została podzielona na 2 części. Wydaje się, że tabele powinny mieścić się na jednej stronie.
- na s. 98 rozprawy zdanie: “kierunek oddziaływania poszczególnych elementów uwarunkowań bilansowych oddziałujących na uwarunkowania podatkowe zaprezentowano w tabeli 3.7.” powinno znaleźć się przed tabelą 3.7 na s. 97.
- na s. 115 rozprawy sformułowano następujący tytuł podrozdziału 4.1: “Przedmiot i przyjęte założenia w procesie badawczym”. Wydaje się, że powinno być: “Przedmiot badań i przyjęte założenia w procesie badawczym”.
- na s. 155 rozprawy sformułowano następujący tytuł rozdziału 5: “Koncepcja rozwiązań mających na celu wyeliminowanie negatywnych skutków wpływu wzajemnego oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych na użyteczność informacji w systemie rachunkowości przedsiębiorstw”. Ze względu na różną strukturę systemów rachunkowości w przedsiębiorstwach wydaje się, że nie można mówić o jednym systemie rachunkowości, lecz o wielu systemach rachunkowości. Zatem tytuł powinien brzmieć: “... informacji w systemach rachunkowości przedsiębiorstw”.
- na s. 167 rozprawy sformułowano następujący tytuł podrozdziału 5.3: “Metodyka opracowania modelu dopuszczalnych progów zniekształceń informacji, spowodowana wzajemnym oddziaływaniem uwarunkowań bilansowych i podatkowych”. Wydaje się, że powinno być: “... spowodowanych...”.

Zapoznanie się z treścią całej rozprawy doktorskiej skłania mnie do sformułowania następujących pytań ogólnych, które mogą być przedmiotem dyskusji podczas obrony pracy doktorskiej.

- 1) W pracy Autor zwrócił uwagę, że użyteczność informacji tworzonych według regulacji podatkowych może być duża z perspektywy organów podatkowych i mała dla pozostałych użytkowników. Chciałbym prosić o rozwinięcie tej myśli i wyjaśnienie, czy możliwa jest odwrotna sytuacja, tzn. informacja jest mało użyteczna dla organów podatkowych, ale bardzo użyteczna dla innych użytkowników?
- 2) Czy Autor rozprawy mógłby wyjaśnić, dlaczego w pracy nie zostały przedstawione statystyki respondentów i pogłębiona o cechy respondentów analiza wyników badań?
- 3) Autor zrezygnował z drugiej rundy badania eksperckiego. Czy wzajemne oddziaływanie oraz refleksja ekspertów w jego opinii nie ma aż takiego znaczenia dla wyników badania metodą delficką?

4. Podsumowanie opinii

Podsumowując ocenę merytoryczną rozprawy pragnę podkreślić, że oceniam ją dobrze mimo zgłoszonych w recenzji uwag krytycznych, które mają na celu wskazanie, w jaki sposób można doskonalić badania oraz na co należy zwracać uwagę pisząc opracowanie naukowe. Uważam, że Autor prezentuje dobrą znajomość omawianych zagadnień, aczkolwiek powinien zwrócić uwagę na dokładność w stosowaniu metod badawczych i formułowaniu na tej podstawie wniosków.

W pracy dostrzegłem kilka nieścisłości, które mają charakter obiektywny i nie da się im zaprzeczyć. Inne moje uwagi mają charakter dyskusyjny, bo ostatecznie od Autora pracy zależy, w jakim stopniu ujmie pewne kwestie.

W rozprawie dostrzegłem także ciekawe elementy, takie jak:

- zidentyfikowanie i potwierdzenie występowania zjawiska wzajemnego oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych,
- określenie kierunków i siły oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych,
- zidentyfikowanie negatywnego wpływu oddziaływania uwarunkowań bilansowych i podatkowych na użyteczność informacji dostarczanych przez systemy rachunkowości przedsiębiorstw,
- opracowanie autorskiego modelu ustalania wartości progów istotności podatkowej,
- sformułowanie propozycji autorskiej adaptacji konta wielostronnego ex ante w celu uzyskania konta wielostronnego ex post wraz z jego wykorzystaniem do prowadzenia ewidencji operacji gospodarczych w ujęciu bilansowym i podatkowym,
- zastosowanie różnorodnych metod i narzędzi badawczych, a w szczególności bardzo sprawne przeprowadzenie dużej ilości wywiadów z przedstawicielami przedsiębiorstw.

5. Konkluzja

Stwierdzam, że recenzowana rozprawa **mgr Bronisława Bryła pt. “Oddziaływanie uwarunkowań bilansowych i podatkowych na użyteczność informacji w rachunkowości przedsiębiorstw”** spełnia wszystkie wymogi przewidziane Ustawą 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. 505 ze zm.).

W szczególności rozprawa **stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego**, gdyż dostarcza nowej wiedzy o wzajemnym oddziaływaniu prawa bilansowego i prawa podatkowego, a w szczególności negatywnych konsekwencjach tego oddziaływania dla użyteczności informacji tworzonych w systemach rachunkowości przedsiębiorstw. Ponadto rozprawa proponuje rozwiązania mające na celu wyeliminowanie tych negatywnych skutków. W pracy doktorskiej zbadano nie tylko obszary wrażliwe na wzajemne oddziaływanie uwarunkowań bilansowych i podatkowych w systemach rachunkowości przedsiębiorstw, ale również ustalono kierunek i siłę ich wzajemnego oddziaływania, a także zidentyfikowano zjawiska dysfunkcyjne zmniejszające użyteczność informacji tworzonych w systemach rachunkowości. W ten sposób Autor wypełnił identyfikowaną w literaturze lukę badawczą.

Należy podkreślić, iż **Kandydat wykazuje ogólną wiedzę teoretyczną w dyscyplinie ekonomia i finanse**, o czym świadczy prawidłowe osadzenie wybranego problemu badawczego w nurcie badań ekonomicznych.

Ponadto uważam, że **Kandydat posiada umiejętności samodzielnego prowadzenia pracy naukowej**. Stwierdzam, że dobrze zgłębił problem naukowy, choć powinien nadal doskonalić swój warsztat metodyczny.

Wnoszę zatem o przyjęcie rozprawy jako spełniającej kryteria formalne oraz merytoryczne i dopuszczenie mgr Bronisława Bryła do publicznej obrony pracy doktorskiej.

Wrocław, 18 sierpnia 2022



dr hab. Piotr Bednarek, prof. UEW