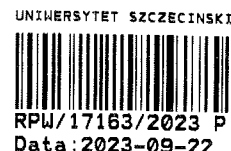


Wrocław 15.09.2023

dr hab. inż. Michał Biernacki, prof. UEW
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Katedra Rachunkowości Finansowej, Podatków i Audytu



RECENZJA

rozprawy doktorskiej

mgr Agnieszki Astapczyk

pt. „Koncepcja rachunku kosztów jakości produkcji grzybów jadalnych”

Promotorem pracy jest dr hab. Stanisław Hońko, prof. US

Promotorem pomocniczym dr Piotr Waśniewski

Niniejsza recenzja powstała na bazie pisma Pana dr. hab. Stanisława Hońko, prof. US, przewodniczącego Rady Naukowej Instytutu Ekonomii i Finansów z dnia 13 lipca 2023r. Postępowanie dotyczące nadania stopnia naukowego doktora mgr Agnieszki Astapczyk zostało wszczęte przed 30 kwietnia 2019 r. w dyscyplinie finanse (obecnie: ekonomia i finanse). W związku z tym zastosowanie mają przepisy Rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z 19 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego trybu i warunków przeprowadzania czynności w przewodzie doktorskim, w postępowaniu habilitacyjnym oraz w postępowaniu o nadanie tytułu profesora (Dz. U. z 2018 r. poz. 261 ze zm.). Celem recenzji jest sporządzenie szczegółowo uzasadnionej oceny spełnienia przez rozprawę warunków określonych w art. 13 ust. 1 ustawy z 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. z 2017 r. poz. 1789 ze zm., dalej: ustawa), a mianowicie stwierdzenie czy rozprawa:

1. stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego,
2. dowodzi ogólnej wiedzy teoretycznej Kandydatki w danej dyscyplinie naukowej,
3. potwierdza umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

1. Ocena wyboru tematu i koncepcji rozprawy

Zmiany, jakie zachodzą w zarządzaniu i funkcjonowaniu podmiotów produkcyjnych w ostatnich latach, należy uznać za znaczące. Producenci, w tym producenci grzybów jadalnych, zmuszeni zostali do zarządzania na warunkach rynkowych. Spowodowało to, że zarządy tych podmiotów i innych organizacji związanych produkcją rolną musiały zwrócić szczególną uwagę na zarządzanie finansami, co stanowiło prawdopodobnie impuls dla Doktorantki przy pisaniu recenzowanej pracy. Okazało się bowiem, że w turbulentnym środowisku, zarówno małe, średnie, jak i duże podmioty produkcyjne, zajmujące się wytwarzaniem i przetwarzaniem

plodów rolnych i produkcją żywności, borykają się z niedostateczną informacją zarządczą i finansową, przy ustalaniu kosztów jednostkowych oraz rentowności produkcji w aspekcie całościowym. Dodatkowo należy zaznaczyć, że w dzisiejszym zarządzaniu jednostkami pojawiają się elementy środowiskowe (ochrony środowiska), a także zrównoważonego rozwoju.

Tematykę, którą Pani mgr Agnieszka Astapczyk podjęła w swojej pracy należy uznać za aktualną z punktu widzenia zarówno zarządzających podmiotami produkującymi grzyby jadalne, jak i poszczególnych pracowników takich jednostek. Obie strony, z założenia zarówno teoretycznego, jak i praktycznego, powinny być zainteresowane współpracą, która pozwala na realizowanie zadań płynnie, na czas, racjonalnie wykorzystując zasoby przy optymalizacji wyników. Badaniami przeprowadzonymi przez Doktorantkę powinny być zainteresowane również inne podmioty rolne, poza producentami grzybów jadalnych, które wykazują potrzebę polepszenia jakości oferowanych wyrobów/usług, a także zoptymalizowaniem procesu produkcyjnego.

Poruszany w pracy problem ma charakter interdyscyplinarny, gdyż wymaga znacznej wiedzy dotyczącej nie tylko rachunkowości, ale również szeroko rozumianego zarządzania procesami, zarządzania jakością, finansów w połączeniu z procesem produkcji. Połączenie wymienionych dziedzin w sposób spójny jest dużym wyzwaniem i to będzie również obiektem oceny w recenzji.

2. Ocena treści rozprawy i realizacji celu badawczego

W pracy, we wstępie, Autorka zdefiniowała cel główny jako „opracowanie koncepcji rachunku kosztów jakości dostosowanej do potrzeb zarządzania produkcją grzybów jadalnych ze szczególnym uwzględnieniem upraw pieczarek”. Cel ten mógłby być doprecyzowany wyłącznie do producenta/ów pieczarek, gdyż z pracy wynika, że Doktorantka skupia się właśnie na tych grzybach jadalnych. Cel ten zawiera jednocześnie dwa zasadnicze problemy, na które powinny być udzielone odpowiedzi w ramach szczegółowych pytań. Są to:

- *Pierwszy problem: jak zarządzać finansami producenta pieczarek, aby móc zrealizować założone cele jakościowe?*
- *Drugi problem: w jaki sposób rachunek kosztów jakości może wspomóc zarządzanie finansami producenta pieczarek?*

Na większość tych pytań powinny udzielić odpowiedzi sformułowane w dalszej części wstępu cele szczegółowe. Osiągnięcie pierwszego celu szczegółowego powinno pokazać, wpływ aspektów jakości na działalność podmiotów rolniczych, z naciskiem na producentów grzybów jadalnych. Konkluzje powinny pokazać, że jakość jest nieodłącznym elementem zarządzania podmiotami z sektora producentów rolnych. Na bazie drugiego celu szczegółowego Doktorantka założyła zdiagnozowanie zakresu stosowania zapisów ustawy o rachunkowości, ewidencji podatkowej, jako narzędzi zarządzania finansami jednostki, które to mogą być wykorzystane w podmiotach rolnych. Zwraca w tym przypadku szczególną uwagę na specyfikę rozwiązań podatkowych oraz uregulowań prawnych. Cel szczegółowy trzeci skupia się na

określeniu roli rachunku kosztów jakości w procesie gromadzenia informacji o kosztach na potrzeby zarządzania podmiotem. Osiągnięcie czwartego celu szczegółowego wymaga zaś przeprowadzenia badań wśród podmiotów i przedstawienie koncepcji rachunku kosztów jakości, który może stanowić punkt wyjścia do budowania nowych rozwiązań zarządczych, jeśli takie będą konieczne.

Po ocenie przedstawionych we wstępie celów i reszty pracy stwierdzam, że struktura pracy została w pełni skorelowana zarówno z celem głównym, jak i celami częściowymi. Przyjęte przez Autorkę metody badawcze, w tym: wywiady i obserwacje, badania ankietowe, studia literaturowe, metody indukcji, dedukcji porównań i analogii są prawidłowe do rozwiązania problemu badawczego.

We wstępie została również sformułowana hipoteza główna oraz hipotezy pomocnicze.

Hipoteza główna, która brzmi: „zakłada się, że zdefiniowanie kluczowych obszarów i zdarzeń w zakresie produkcji grzybów jadalnych pozwoli na efektywne zarządzanie tą produkcją poprzez identyfikację i monitorowanie kosztów jakości tej produkcji” jest sformułowana zbyt szeroko i nie do końca odzwierciedla strukturę i treść rozprawy. Nie eksponuje mocno i wyraziście, jaką rolę ma odgrywać rachunek kosztów jakości w zarządzaniu finansami producenta pieczarek. Skupia się bardziej na procesie produkcyjnym, który w rozprawie jest opisany i przedstawiony w sposób pobieżny.

Na potrzeby pracy Autorka sformułowała dodatkowo pięć hipotez badawczych. Są to:

- zapewnienie jakości produktów jest czynnikiem warunkującym funkcjonowanie podmiotów rolniczych, w tym zajmujących się produkcją grzybów jadalnych;
- gospodarstwa rolne, niezależnie od ich wielkości i rodzaju działalności, rzadko ewidencjonują i analizują koszty jakości;
- rachunek kosztów jakości może być skutecznym instrumentem zarządzania, co uzasadnia jego zastosowanie w produkcji grzybów jadalnych;
- opracowanie koncepcji rachunku kosztów jakości umożliwi efektywną alokację kosztów do obiektów kosztów;
- zdefiniowanie punktów krytycznych produkcji grzybów jadalnych oraz związanych z nimi kosztów jakości pozwoli na podejmowanie decyzji w sposób zapewniający efektywne zarządzanie tą produkcją.

Tezy pomocnicze, generalnie, w sposób prawidłowy uzupełniają tezę główną. Każda z nich będzie, jak wynika z planu dysertacji, udowodniana w poszczególnych rozdziałach.

W dalszej części recenzji odniosę się do tego, czy sformułowane w ten sposób przez Autorkę tezy zostały udowodnione.

Przedmiot i podmiot badań został prawidłowo sformułowany.

3. Ocena wykorzystania źródeł oraz formalnej strony dysertacji

Praca doktorska zawiera się na 213 stronach. Struktura pracy jest bardzo proporcjonalna, co jest jej istotnym atutem. Składa się z pięciu rozdziałów, wstępu, zakończenia i spisów. Tekst ciągły obejmuje 179 stron. Treść główną uzupełnia załącznik – ankieta, którą przeprowadzono wśród badanych podmiotów. Rozdziały zawierają odpowiednią liczbę podrozdziałów, również proporcjonalnie zawierających treści dysertacji. Konkludując, oceniając stronę formalną dysertacji, należy uznać ją za bardzo przemyślaną. Treści są logicznie rozmieszczone w planie pracy i pozwalają na dojście do końca dysertacji poprzez właściwe rozlokowanie treści merytorycznych. Można wręcz stwierdzić, że czytelnik nie ma możliwości pogubić się w treści pracy. Dyskusyjnym pozostaje jedynie kolejność rozdziału 1 i 2, gdyż w rozdziale pierwszym Doktorantka odnosi się do kosztów jakości, które zdefiniowane są dopiero w rozdziale 2.

Pierwszy rozdział dysertacji jest poświęcony zdefiniowaniu jakości i jej roli w zarządzaniu. Autorka w sposób syntetyczny przedstawiła pojęcie jakości, jej wpływ na koszty i przychody przedsiębiorstwa, a także przesłanki systemów zarządzania jakością w produkcji rolnej. Zaprezentowane są również różne zależności i relacje między jakością produktów a przychodami ze sprzedaży. Jest to bardzo ciekawy wstęp do dalszych rozważań w dysertacji, jednakże brakuje w nim większego nacisku na aspekt prawny i środowiskowy w cyklu życia produktu (np. LCA)

W drugim rozdziale Autorka przeprowadziła diagnozę kosztów i przychodów w działalności rolniczej, w perspektywie wdrażania / zastosowania rachunku kosztów. W rozdziale przedstawiła również formy ewidencji księgowej i podatkowej, z naciskiem na zaprezentowanie problemów i czynników, które mogą blokować ich wdrażanie. Doktorantka odniosła się także do rozwiązań międzynarodowych. Równocześnie przedstawiła zakres badań ankietowych, określając jakie podmioty będą podległy analizie. Tego, co zabrakło w tym rozdziale, to syntetyczne zebranie definicji kosztów (z punktu widzenia rachunkowości, podatków, finansów), które byłoby punktem wyjściowym do określenia miejsca rachunku kosztów i jego rozumienia. Dyskusyjne jest stwierdzenie autorki, że na podstawie układu rodzajowego nie jest możliwe ustalenie kosztów poszczególnych produktów. Także w sposób lakoniczny przedstawiono wyniki ankiet, bez udziału metod statystycznych.

Trzeci rozdział jest kontynuacją rozważań rozdziału 2. Skupia się on na określeniu pojęcia i klasyfikacji kosztów jakości. Doktorantka przedstawiła w nim również sposoby pomiaru i ujmowania kosztów jakości. Podsumowaniem jest określenie efektywności wykorzystania czynników produkcji w uprawie grzybów jadalnych i roli jaka może pełnić rachunek kosztów jakości, wykorzystując te dane. Autorka dysertacji prezentuje w związku z tym kilka definicji kosztów jakości, proponując swoją, na bazie której będą prowadzone dalsze rozważania. Nie do końca zrozumiałe jest jednoznaczne stwierdzenie, że miarą utraty całości przychodów są koszty niezapewnienia jakości (w „części przychodów” nie ma wątpliwości). Dyskusyjnym jest również fakt, że Doktorantka stwierdza, że źródłem informacji i pomiaru kosztów jakości może być dokumentacja księgowa albo ewidencja operatywna. Nasuwa się pytanie, czemu zastosowano „albo”. Doktorantka zamiennie stosuje też pojęcie nakładu z kosztem, co w niektórych miejscach nie powinno mieć miejsca. Na końcu autorka odnosi się do rachunku kosztów działań (ABC) i metody zarządzania opartej na nim (ABM). Biorąc pod uwagę, że są to narzędzia już dobrze rozpoznane i stosowane w praktyce, ich opis mógłby być szerszy i pełniejszy

Czwarty rozdział jest poświęcony przedstawieniu koncepcji rachunku kosztów jakości dla podmiotów zajmujących się uprawą pieczarek. Rachunek kosztów jakości jest względnie nowym narzędziem, wykorzystywanym jako element wspomagający zarządzanie przedsiębiorstwami. Jego wykorzystanie w produkcji rolnej, a tym bardziej przy produkcji pieczarek lub kurek, może przyczynić się do lepszego zrozumienia problemów finansowych tych jednostek z jednej strony, a z drugiej lepszego wykorzystania potencjału ich zasobów, co w długiej perspektywie czasowej może przełożyć się na polepszenie wyników finansowych. Autorka dysertacji przedstawiła podstawową wiedzę dotyczącą produkcji pieczarek, a także wymagań informacyjnych w zakresie kosztów jakości. Wszystkie przedstawione własne rozważania są wyważone, przemyślane. Doktorantka odniosła się również do zagadnień ABM, przedstawiając swoją koncepcję rachunku kosztów jakości w świetle założeń tradycyjnego rachunku kosztów. Na końcu pochyliła się nad przygotowaniem koncepcji rachunku kosztów jakości opartym na zarządzaniu procesowym. To, co można byłoby uwypuklić w tym rozdziale, to szerszy zakres wariantowości przy różnej cenie sprzedaży (np. tabela 4.2), bardziej krytyczne spojrzenie na aspekt, czy optymalizacja kosztów jakości poprawi wyniki finansowe jednostki, a także uwzględnienie fazy B+R (badań i rozwoju). Na docenienie zasługują schematy z propozycjami ewidencji kosztów jakości

Rozdział piąty stanowi dopełnienie rozważań Autorki z rozdziału poprzedniego. Przedstawiono w nim propozycje wykorzystania rachunku kosztów jakości. Doktorantka podjęła też próbę przetestowania swojej koncepcji, a następnie dokonała jej oceny. Starła się również pokazać wpływ informacji o kosztach jakości w procesie zarządzania zasobami ludzkimi i kształtowania się sytuacji finansowej. W rozdziale tym Autorka odnosi się ogólnie do uprawy grzybów jadalnych. Zasadnym byłoby skupienie się wyłącznie na pieczarkach, gdyż mimo zaprezentowanych podobieństw przy uprawie grzybów jadalnych, pieczarki mają swoją specyfikę upraw, a koncepcja zaproponowana nie została zweryfikowana przy produkcji innych grzybów. W rozdziale tym brakuje też odniesienia do aspektów ochrony środowiska oraz wpływu czasu na zarządzanie punktami krytycznymi. Ochrona środowiska jest wymieniona jako zdarzenia kluczowe, ale brak jest pokazania jej wpływu na rachunek kosztów. Dopełnieniem tego rozdziału mógłby być całościowy model liczbowy wdrożenia rachunku kosztów jakości przy uprawie pieczarek.

Na końcu oceny struktury pracy należy ocenić zakończenie. Jest ono logiczne na bazie rozważań Doktorantki. Należy się zgodzić, że faktycznie założone cele zostały osiągnięte, a hipotezy, które były sformułowane we wstępie, zweryfikowane.

Po przeczytaniu wstępu, pięciu rozdziałów pracy oraz zakończenia mam następujące pytania do Doktorantki:

1. Czy Autorka zweryfikowała swoją koncepcję w innym jeszcze podmiocie?
2. Co Autorka rozumie przez odpowiednie zachowanie jakości?
3. Co Autorka rozumie pod stwierdzeniem, że „racjonalne prowadzenie działalności gospodarczej wymaga, aby zasoby te były wykorzystywane jak najbardziej efektywnie”?
4. Dlaczego na schemacie 3.7 występują 2 załamania/skoki, a nie jest to przejście płynne?
5. Gdzie w zaprezentowanej koncepcji są ujmowane koszty środowiskowe (zewnętrzne i wewnętrzne)?
6. Jakie Autorka zna praktyczne czynniki nieefektywnego zarządzania (w procesie produkcji pieczarek)?

7. Gdzie w zaprezentowanej koncepcji jest miejsce na rachunek kosztów docelowych, cyklu życia produktu, a także sterowany czasem (TC, LCC, TDABC)?

Literatura ujęta w pracy zawiera 161 pozycje zwarte, co należy uznać za niewielką ilość, biorąc pod uwagę tematykę związaną z rachunkowością zarządczą np. modele rachunków kosztów (ABC, TC, LCC,) czy też metod zarządzania. Osobno Autorka umieściła, słusznie, w pracy akty prawne oraz spis stron internetowych. Pozycji obcojęzycznych jest 30, co również uważam, za ubogą ilość. Analizując cytowaną i powoływaną literaturę należy stwierdzić, że została ona mimo wszystko poprawnie dobrana i wykorzystana, ale z bardzo małym odniesieniem się do źródeł zagranicznych. Jako recenzent zwracam jednak uwagę, że literatura jest mocno interdyscyplinarna, co oznacza, że aby osiągnąć cel, Autorka sięgała po literaturę z różnych obszarów nauki. Oceniam to bardzo pozytywnie.

W pracy występują drobne usterki stylistyczne i gramatyczne, które nie mają wpływu na ogólną ocenę redakcyjno-językową pracy (np. błędy z przecinkami). Są to nieistotne błędy zdarzające się często, nie tylko w pracach doktorskich.

4. Ocena końcowa pracy

W rozprawie została przedstawiona problematyka, która wpisuje się w istotny nurt badań związanych rachunkiem kosztów i jego wykorzystaniem praktycznym. Autorka skupiła się na zaproponowaniu koncepcji rachunku kosztów jakości w procesie upraw grzybów jadalnych na przykładzie pieczarek. Jest to jak najbardziej słuszne podejście, gdyż producenci pieczarek, nie są oderwani od turbulencji gospodarczych, zawirowań rynkowych i działań finansowych.

Przeprowadzone przez Doktorantkę badania wskazują, że zastosowanie rachunku kosztów jakości pozwoli na udzielenie odpowiedzi na szereg pytań związanych z zarządzaniem finansami tychże producentów, a także wspomże proces zarządzania produkcją.

Do mocnych stron dysertacji zaliczam:

- nowatorski do rozwiązania problem, aktualny i ważny, pozwalający przyjrzeć się zarządzaniu finansami, procesami z innej, niż dotychczas, strony;
- widoczną w pracy szeroką wiedzę Doktorantki na temat zarządzania i wdrożenia rachunku kosztów jakości;
- opracowanie własnej, autorskiej, koncepcji zastosowania rachunku kosztów jakości;
- zrozumiały i czytelny sposób prezentacji przeprowadzanych rozważań;
- prawidłowe wnioskowanie wyników badań.

Występujące słabe strony, zaprezentowane w przy omawianiu poszczególnych rozdziałów, nie wpływają na całość pracy i nie umniejszają wartości pracy.

5. Konkluzja oceny recenzowanej rozprawy doktorskiej

Uważam, że rozprawa doktorska mgr Agnieszki Astapczyk stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazuje pogłębioną wiedzę teoretyczną Kandydatki w dyscyplinie finanse, jak i umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Stwierdzam, że recenzowana rozprawa doktorska mgr Agnieszki Astapczyk pt. „Koncepcja rachunku kosztów jakości produkcji grzybów jadalnych” w pełni odpowiada ustawowym wymagom określonym dla rozpraw doktorskich i może być podstawą nadania stopnia doktora w dziedzinie nauk ekonomicznych w dyscyplinie finansów (obecnie dziedzina nauk społecznych, dyscyplina: ekonomia i finanse).

Wnoszę zatem o dopuszczenie jej do publicznej obrony.



dr hab. inż. Michał Biernacki, prof. UEW

Wrocław 15.09.2023

