

Dr hab. Mirosław Wasilewski, prof. SGGW
Instytut Ekonomii i Finansów
Katedra Finansów

Warszawa, 19.09.2023

RECENZJA
rozprawy doktorskiej **mgr Agnieszki Astapczyk**
pt. *Koncepcja rachunku kosztów jakości produkcji grzybów jadalnych*

1. Wprowadzenie

Znaczenie jakości produkcji jest elementem istotnym w aspekcie funkcjonowania przedsiębiorstw, w znacznym stopniu warunkującym ich utrzymanie się na konkurencyjnym rynku. Kwestia jakości jest istotna we wszystkich rodzajach prowadzonej produkcji, bez względu na przeznaczenie wytwarzanych produktów i zakupywanych materiałów do produkcji. Konsekwencje braku odpowiedniej jakości produkcji są na ogół negatywne dla jednostki gospodarczej lub klienta, których taka sytuacja dotyczy. Brak odpowiedniej jakości przyczynia się do występowania zakłóceń technologicznych i sprzedażowych w jednostkach gospodarczych. W przypadku przemysłu spożywczego w kwestii jakości trzeba mieć jeszcze na uwadze bezpieczeństwo zdrowotne konsumentów. Przemysł ten wykorzystuje bowiem produkty rolnicze, wytwarzane przez rolników indywidualnych oraz duże przedsiębiorstwa rolnicze. W związku z tym produkty te muszą być dobrej jakości, aby można było mówić o zdrowej żywności, spełniającej wymagania konsumentów. Dlatego też przestrzeganie reżimu technologicznego, wraz ze spełnieniem wymaganych norm jakościowych, jest jednym z podstawowych warunków możliwości sprzedaży wytwarzanych produktów. W przypadku produktów rolniczych należy mieć także na uwadze uwarunkowania przyrodnicze prowadzonej produkcji. Producent rolny może spełnić konieczne wymogi technologiczne, a przyczyny przyrodnicze, np. susza, mogą zniweczyć wysiłek w aspekcie niezbędnej jakości wytwarzanych produktów rolnych. Część produkcji rolnej kwalifikuje się jako tzw. działy specjalne, do których zalicza się także uprawa grzybów i ich grzybni. W przypadku tej produkcji zewnętrzne uwarunkowania przyrodnicze mają mniejsze znaczenie, niż w typowej produkcji roślinnej, ale kwestia przestrzegania jakości jest ważna, gdyż jest to produkt żywnościowy, spożywany przez

szerokie grono konsumentów. Istotnym problemem w ramach prowadzonej ewidencji księgowej jest wysublimowanie kosztów związanych z jakością, gdyż czasami pozycje te mają układ wieloagregatowy. Ważnym zatem zagadnieniem jest opracowanie koncepcji rachunku kosztów, w ramach którego można byłoby wydzielić i określić koszty jakości prowadzonej produkcji. Trzeba mieć na uwadze, że w przypadku rolników indywidualnych nie można mówić o prowadzeniu rachunkowości na zasadach ogólnych, czego główną przyczyną jest brak funkcjonowania podatku dochodowego, gdyż płacą oni podatek rolny od zasobów użytków rolnych. W przypadku działów specjalnych można natomiast mówić o podatku dochodowym, ale głównie w aspekcie ryczału, a nie według zasad, jako różnicy między przychodami i kosztami podatkowymi. Mając na uwadze znaczenie jakości, jako warunku sprzedaży wyrobów i problemy ewidencji kosztów związanych z jakością można uznać, że podjęty przez Doktorantkę temat badawczy jest bardzo ważny. Z punktu widzenia aplikacyjnego, jest to także interesujący problem, zwłaszcza, że dotyczy na swój sposób relatywnie specyficznych jednostek i produktów rolniczych, tj. obiektów zajmujących się produkcją grzybów jadalnych, w tym głównie pieczarek.

2. Uwagi do struktury pracy i kwestii metodycznych

Tytuł pracy doktorskiej nie wzbudza zastrzeżeń, a w swoim sformułowaniu odzwierciedla problem naukowy, jak również aplikacyjny. Należy mieć na uwadze, że w działalności rolniczej podjęty zakres badawczy ma dotychczas bardzo szczątkowe odzwierciedlenie naukowe, zatem zakres pracy można uznać za stosunkowo oryginalny. Istotnym ograniczeniem badawczym jest możliwość jednoznacznego wydzielenia kosztów jakości w produkcji rolniczej oraz ich przypisania do określonych rodzajów kosztów operacyjnych. Dodając do tego, w zasadzie brak jednoznacznej metodyki w ramach kwestii ewidencyjnych, podjęte zadanie przez Doktorantkę można uznać za duże wyzwanie. Nie ulega wątpliwości, że kwestie jakości produkcji w rolnictwie mają duże znaczenie, w tym także w aspekcie bezpieczeństwa spożywanej żywności. Zatem mając to na uwadze, można stwierdzić, że praca doktorska spełnia podstawowe wymagania, dotyczące oryginalnego wkładu do teorii nauki i praktyki gospodarczej. Założenie to Doktorantka przedstawiła na schemacie W.1. na str. 5 pracy doktorskiej, z którego wynika, że w ramach kosztów jakości w działalności rolniczej jest „*Brak narzędzi do monitorowania kosztów jakości*”. Nie oznacza to, że w aspekcie np. laboratoryjnym nie ma kontroli jakości wytwarzanych wyrobów przeznaczonych do spożycia, gdyż często kontrola ta jest bardzo rygorystyczna, np. w spółdzielniach mleczarskich, to jednak

rzeczywiście dużym problemem i wyzwaniem jednocześnie jest wprowadzenie systematycznego rachunku kosztów w działalności rolniczej.

Układ spisu treści nie wzbudza większych zastrzeżeń. Zasadniczą uwagą jest brak w tym miejscu podpunktu „*Wstęp*”, który ma o tyle znaczenie, że zawiera na ogół informację o celach i przyjętych do weryfikacji hipotezach badawczych. Bez tego podpunktu w spisie treści nie jest bowiem widoczna istotna część metodyczna pracy. Sytuację taką można uznać jednak raczej za niedociągnięcie techniczne, gdyż stosowny podpunkt jest częścią dalszej treści pracy (str. 5-15).

Na str. 5 Doktorantka przedstawiła specyfikę rolnictwa w aspekcie sposobu gospodarowania. W tym fragmencie wykorzystuje kategorię „*niepewności*” w stosunku do rezultatów działalności oraz dotrzymania wymagań jakościowych. Bardziej poprawnym w tym obszarze byłoby wykorzystywanie określenia „*ryzyko*”. Stwierdza także, że cechą działalności w rolnictwie jest duży udział kosztów stałych w całkowitych kosztach produkcji (kwestię znacznego udziału tych kosztów powtórzono także na str. 66). Na str. 134 Doktoranta stwierdziła natomiast, że ogół kosztów produkcyjnych należy traktować jako koszty pośrednie, co można generalnie uznać za stwierdzenie także poprawne. Tym niemniej oba stwierdzenia odzwierciedlają sytuację spojrzenia na koszty według dwóch różnych kryteriów. Powstaje zatem pytanie, które kryterium klasyfikacji kosztów jest bardziej przydatne do wprowadzenia w jednostkach rolniczych zarządczego rachunku kosztów jakości? Nie odniesiono się w tym momencie do pozycji literatury, które potwierdziłyby te stwierdzenia. Wynika to z faktu, że brak systemu ewidencji księgowej w gospodarstwach rolniczych sprawia, że powtarzane są czasami stwierdzenia, nie odzwierciedlone w wynikach badań w aspekcie zarządczego rachunku kosztów, z ich podziałem według kryterium reakcji na zmianę wielkości produkcji. Doprecyzowania wymaga także moment wykorzystywania kategorii kosztu i nakładu. Doktorantka stosuje zamiennie te dwie kategorie, a przecież w kategoryzacji ekonomicznej nie zawsze pojęcia te są równoważne.

Sformułowanie celu głównego pracy można uznać za poprawne, z naciskiem na opracowanie koncepcji rachunku kosztów jakości, co może oznaczać, że jest to ujęcie bardziej teoretyczne. Doktorantka sugeruje, że zaproponowana koncepcja rachunku kosztów jakości może być rozszerzona na inne uprawy roślinne. Należy doprecyzować w tym punkcie, że grzyby to organizmy, które w biologii są sklasyfikowane jako osobne królestwo, co oznacza, że grzyby nie są roślinami. Kwestia ta została doprecyzowana w pracy dopiero na str. 141. Ale z punktu widzenia realizacji celów pracy brak precyzji w tym zakresie nie miał istotnego znaczenia. Przyjęte cele pomocnicze korespondują z celem głównym pracy i generalnie są

sformułowane poprawnie. Wydaje się jednak, że trzeci cel pomocniczy jest trudny do realizacji i jest potencjalnie mniej wymierny.

Przyjęta do weryfikacji hipoteza główna wydaje się mniej przejrzysta w stosunku do tytułu pracy doktorskiej. Hipoteza na początku swojej treści zakłada „... *zdefiniowanie kluczowych obszarów i zdarzeń w zakresie produkcji grzybów jadalnych pozwoli na efektywne zarządzanie tą produkcją ...*”. Wydaje się, że bardziej poprawne byłoby wyeksponowanie na początku identyfikacji i monitorowania kosztów jakości w aspekcie poprawy efektywności prowadzonej produkcji pieczarek. Wskazane byłoby także doprecyzowanie w tej hipotezie, że tematyka pracy dotyczy tak naprawdę uprawy pieczarek, co potencjalnie można także rozszerzyć na inne grzyby jadalne, ale grzyby te nie były przedmiotem analiz w pracy doktorskiej. Sformułowane hipotezy cząstkowe można uznać za poprawne, chociaż niektóre z nich wymagają doprecyzowania, albo są trudne do jednoznacznej weryfikacji. Pierwsza hipoteza cząstkowa wydaje się trochę oczywista, gdyż trudno sobie wyobrazić sytuację, że podmiot rolniczy może funkcjonować bez zapewnienia odpowiedniej jakości wytwarzanych produktów. Wydaje się także, że przyjęte założenie w czwartej hipotezie cząstkowej jest trochę na wyrost, gdyż sam fakt opracowania koncepcji rachunku kosztów jakości nie musi przyczynić się do efektywnej alokacji kosztów. Jednoznaczne określenie poziomu kosztów jakości może umożliwić ich racjonalizację w aspekcie efektywności prowadzonej produkcji, natomiast ich związek z innymi rodzajami kosztów może być luźniejszy.

Na str. 11 Doktorantka informuje, że zasadniczym źródłem informacji empirycznych były ankiety (badania ankietowe) stwierdzając, że „... *zasadniczym obszarem badań objęto produkcję pieczarek w odniesieniu do produkcji grzybów jadalnych.*” Tego typu myśl widoczna jest stosunkowo często również w dalszej treści pracy doktorskiej. Rozumiem intencje Doktorantki w eksponowaniu takiego stwierdzenia, ale wystarczyłoby napisać w jednym miejscu części metodycznej pracy, że można przypuszczać występowanie zbliżonych zależności przy produkcji innych grzybów jadalnych. Doktorantka nie podała w tym miejscu informacji o liczbie badanych podmiotów, zasadach ich doboru, rozmieszczeniu terytorialnym w Polsce, itp. Nie podano także informacji w podobnym zakresie na temat przeprowadzonych wywiadów i obserwacji. Wskazane jest doprecyzowanie różnic między tymi dwoma kategoriami i ich znaczenia w pozyskaniu danych empirycznych.

Na str. 12 Doktorantka stwierdziła, że praca doktorska ma charakter interdyscyplinarny. Można jednoznacznie stwierdzić, że koncepcja rachunku kosztów jakości ma swoje konsekwencje i odzwierciedlenie w wynikach finansowych badanych podmiotów, co umiejscawia pracę w dyscyplinie ekonomii i finansów. Oczywiście w aspekcie zarządzania

przedsiębiorstwem ma to również znaczenie, także w kontekście konsekwencji finansowych (efektywnościowych). Doktorantka nie dokonała umiejscowienia zakresu badawczego pracy w teorii dotychczasowych nurtów badawczych, które pozwoliłyby i ułatwiły jednocześnie jednoznacznie kwalifikację podjętego tematu do dyscypliny naukowej „*Ekonomia i finanse*”. W związku z tym aspekt przekonywania czytelnika o dominacji w rozprawie doktorskiej dyscypliny „*Ekonomia i finanse*”, nad dyscypliną „*Nauki o zarządzaniu i jakości*” miałby mniejsze znaczenie. W jednym z rozdziałów teoretycznych powinno znaleźć się umiejscowienie tematyki pracy w dotychczasowym ekonomicznym i/lub finansowym teoretycznym nurcie badawczym, co będzie pozycjonowało pracę jako naukową wartość dodaną w ramach tego nurtu.

3. Uwagi do treści rozdziałów pracy

W rozdziale pierwszym omówiono wpływ jakości na kształtowanie rezultatów prowadzonej działalności. Można się zastanowić na treści formuły określenia jakości (Q, str. 18), jako ilorazu osiągnięcia zamierzeń i kosztów wytworzenia. Choć wzór ten odnosi się do pozycji literatury, to Doktorantka nie przedstawiła interpretacji tego wskaźnika, a zwłaszcza możliwości realnych obliczeń w tym zakresie. Oczywiście Doktorantka zainteresowana podjętym tematem badawczym nabrała przekonania, że kwestie jakości są najważniejsze w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa. Na str. 29, odwołując się do literatury i praktyki gospodarczej, stwierdziła, że „... *włączenie aspektu jakości w proces zarządzania przedsiębiorstwem wpływa na wzrost osiągniętych przychodów, przy jednoczesnym obniżeniu kosztów prowadzonej działalności.*” Stwierdzenie to nie wynika jednak bezpośrednio z przeglądu literatury dokonanego w tym rozdziale. Pozycje literatury, które były cytowane w tym rozdziale obejmowały bowiem głównie kwestie teoretyczne, pojęciowe i kwalifikacyjne. Jakby tak było zawsze, to byłby to złoty środek na stabilne odnoszenie sukcesu w biznesie. Praktyka gospodarcza wykazuje czasami coś zgoła odmiennego, tzn. podniesienie poziomu jakości przyczynia się do zmniejszenia przychodów ze sprzedaży, gdyż klienci dokonują ucieczki do produktów substytucyjnych lub tego samego rodzaju, ale w obu przypadkach tańszych, pochodzących od innych producentów (dostawców). Trzeba bowiem mieć na uwadze siłę nabywczą klientów, gdyż zainwestowanie przedsiębiorstw w poprawę jakości powoduje na ogół wzrost cen wytwarzanych wyrobów. Nie oznacza to oczywiście, że w perspektywie operacyjnej i strategicznej inwestowanie w kwestie jakości produktów i świadczonych usług jest złym rozwiązaniem. Doktorantka w ramach cytowania wybranych opinii z literatury przedmiotu rzadko dokonuje ich oceny i wyrażania krytycznego swojego poglądu w tym

zakresie. Np. na str. 39 za W.Urban stwierdza, że „Małe podmioty umiarkowanie oceniają przydatność systemów jakości, obawiając się trudności związanych z ich zastosowaniem. Z kolei duże przedsiębiorstwa, upatrują w tych systemach szans i korzyści strategicznych.” Przecież jakość powinna być istotnym czynnikiem osiągnięcia przewagi konkurencyjnej, szczególnie ważnym w przypadku małego biznesu, który musi szukać swoich szans w starciu z biznesem dużym. W stosunku do treści tego rozdziału można mieć uwagę wykorzystania w zbyt małym stopniu literatury zagranicznej. Pomimo, że w pracy w spisie literatury na łącznie 161 pozycji (nie licząc aktów prawnych i źródeł internetowych), 28 opracowań jest anglojęzycznych, to jednak pozycje te są relatywnie mało widoczne w przeprowadzonym przeglądzie literatury.

Rozdział drugi dotyczy diagnozy stanu rachunku kosztów produkcji rolniczej. W rozdziale tym umieszczono podrozdział 2.1. *Zakres badań empirycznych*. Wskazane byłoby wprowadzenie w pracy osobnego rozdziału metodycznego lub opis całości zastosowanej metodyki we wstępie, przy zaproponowanym układzie pracy. W punkcie tym w sposób przekonywujący przedstawiono uzasadnienie wyboru do analizy produkcji pieczarek, które zdecydowanie dominują w produkcji grzybów jadalnych w Polsce. Na str. 42 przedstawiono etapy doboru próby badawczej, z wykorzystaniem ankiet. Nie jest jasny element eksponowania przez Doktorantkę przy doborze obiektów do badań podmiotów prowadzących produkcję roślinną, w tym (co jest zasadne) przede wszystkim producentów pieczarek. O jaką pozostałą produkcję roślinną chodzi i jakie to miało znaczenie w prowadzonych badaniach? Doktorantka podkreśla ten fakt także w kroku 1 doboru próby badawczej. Czy 300 przedsiębiorstw obejmuje wszystkich producentów pieczarek w Polsce, czy to są tylko te obiekty, które Doktorantka znalazła w Internecie? Fakt ograniczenia liczby obiektów badawczych do 240 w efekcie braku adresu e-mail nie jest naukowym kryterium doboru. Kolejna uwaga, odzwierciedlona w kroku 3 doboru próby badawczej, dotyczy podziału obiektów na dwie grupy, tj. małe i duże, a graniczną wielkością było 1000 m² uprawy pieczarek. Na jakiej podstawie wydzielono akurat te dwie grupy powierzchniowe uprawy pieczarek i jaki był rozkład liczebny badanych obiektów w tych grupach? Dyskusyjnym jest stwierdzenie zawarte w tabeli 2.1. (str. 43), że w przypadku pozycji „Zapewnienie jakości” cechą małych podmiotów (do 1000 m²) jest niska świadomość jakości lub jej brak. Nie musi to przecież oznaczać, że ta grupa podmiotów nie produkuje pieczarek dobrych jakościowo.

Na str. 43 stwierdzono, że ankiety wysłano do 220 podmiotów zajmujących się produkcją roślinną, w tym 180 zajmujących się produkcją pieczarek o powierzchni uprawy powyżej 1000 m². Wcześniej podano informację, że próba badawcza obejmowała 240 obiektów, zatem

jednostek o powierzchni uprawy poniżej 1000 m² było 40, czy 60? Kolejne pytanie dotyczy sposobu wyboru dwóch podmiotów w trzecim etapie badań na zasadzie wywiadu i własnych obserwacji, w tym także na jakiej zasadzie ustalono kryterium obszarowe uprawy pieczarek „powyżej 5000 m²”? Dlaczego wybrano akurat te obiekty badawcze i o takiej powierzchni uprawy? Generalna uwaga – wskazane jest dopracowanie części metodycznej w zakresie sposobu i zasad doboru obiektów badawczych. Formalnie nie opisano w pracy części dotyczącej zastosowanych metod badawczych, z wyjątkiem informacji o wykorzystaniu metod dedukcji i indukcji, w ujęciu zbyt ogólnym. W pracy doktorskiej powinny być wykorzystane bardziej zaawansowane metody przetwarzania informacji empirycznych.

Miejscami wskazana jest tzw. precyzja słowa. Np. na str. 48 jest stwierdzenie „*Gospodarstwa o wyższych zarobkach płacą relatywnie niższe podatki w odniesieniu do osiągniętego dochodu, niż gospodarstwa dysponujące mniejszym budżetem*”. Trudno sprowadzić do porównywalności merytorycznej kategorii zarobków, dochodu i budżetu. Kwestie pojęciowe w prawie podatkowym są bowiem precyzyjnie zdefiniowane. Ponadto stwierdzenie, że „*Dodatkowo obawa utraty preferencyjnego opodatkowania hamuje rozwój gospodarstw rolnych i tym samym przyczynia się do zmniejszenia ich efektywności oraz ogranicza przedsiębiorczość*” nie ma raczej podstaw występowania w rzeczywistości. Sama obawa bowiem nie wpływa na rozwój i efektywność w sytuacji, gdy dane rozwiązanie nie zostało wprowadzone w praktyce. Stwierdzenia te, chociaż zapewne są cytatem za innym autorem, są przykładem bezkrytycznego cytowania przez Doktorantkę wyników badań, które na swój sposób pozbawione są użytecznych wniosków w stosunku do działalności rolniczej.

Z informacji zawartych na str. 52 wynika, że z badanej grupy przedsiębiorstw/gospodarstw indywidualnych (220-240?), w 6 obiektach prowadzona jest pełna ewidencja księgową, w 3 wykorzystywana jest podatkowa księga przychodów i rozchodów, natomiast w pozostałych nie ma żadnej ewidencji, w tym w 23 płacących podatek dochodowy na podstawie norm szacunkowych. Czy można przez to rozumieć, że pozostała grupa badanych obiektów, to są rolnicy indywidualni prowadzący produkcję roślinną (zboża, ziemniaki, kukurydza, itp.), w których występuje także produkcja pieczarek, ale powierzchnia (skala) produkcji nie pozycjonuje ich w obowiązku płacenia podatku dochodowego od działów specjalnych? W tym kontekście jak rozumieć informacje przedstawione na schemacie 2.3., z którego wynika, że liczba badanych podmiotów wynosi 42? Kwestia ta wymaga doprecyzowania w treści pracy doktorskiej.

Przedstawiony opis rodzajów kosztów, sposobów ich ujmowania oraz kryteriów grupowania można uznać za standardowy. Podobną uwagę można sformułować w stosunku do

kwestii teorii rachunku kosztów. Pewnym nieuporządkowaniem rozdzielenia części teoretycznej/literaturowej, jest wprowadzanie w wybranych miejscach informacji z wyników własnych badań ankietowych. Formalnie takie rozwiązanie nie jest błędne, ale może być uznane jako brak uporządkowania pracy z rozdziałem na przegląd literatury i część empiryczną (np. na str. 63). Ze stwierdzeń podsumowujących na str. 67 wynika, że podmioty rolnicze z reguły nie stosują zarządczych odmian rachunku kosztów, w tym w odniesieniu do wybranych aspektów jakości. Z jednej strony oznacza to, że zaproponowanie rozwiązań w tym obszarze jest ze wszech miar uzasadnione, ale z drugiej strony jest dużym wyzwaniem koncepcyjnym, obarczonym dużym ryzykiem, że skala zastosowania będzie nadal niewielka. Pewnym mankamentem także tego rozdziału jest niewielkie wykorzystanie literatury zagranicznej i brak dyskusji naukowej z wynikami badań empirycznych innych autorów z zakresu rachunku kosztów.

Rozdział trzeci obejmuje charakterystykę kosztów jakości i ich rachunku. Na str. 71 Doktorantka przedstawiła zdefiniowanie kosztów jakości przyjęte w pracy doktorskiej. Definicja ta różni się od tej zwartej na str. 5, chociaż sens merytoryczny można uznać za tożsamy. W zakresie charakterystyki kosztów jakości zakres tematyczny można uznać raczej za podstawowy. Na schemacie 3.5. przedstawiono propozycję Doktorantki ujmowania kosztów jakości, która jest oparta na ogólnie przyjętych zasadach ewidencji kosztów, w tym przypadku ukierunkowanych na koszty związane z jakością. Trzeba podkreślić, że zaproponowanie innego rozwiązania byłoby relatywnie trudne, gdyż możliwe opcje w tym zakresie obwarowane są przepisami ustawy o rachunkowości. Należy operować bowiem poszczególnymi rodzajami rodzajowych kont syntetycznych kosztów, do których można przyporządkować konta analityczne adekwatne do zakresu, który przyjęto jako obszar kosztów jakości. Na str. 86 Doktorantka stwierdziła, „... iż nadrzędnym celem w zarządzaniu kosztami produkcji grzybów jadalnych powinno być dążenie do wzrostu produkcji poprzez efektywność wykorzystania zasobów”. Należy mieć na uwadze, że to wielkość produkcji wymaga zaangażowania zasobów i w efekcie przekłada się to na efektywność gospodarowania przedsiębiorstwa. Sformułowanie przedstawione przez Doktorantkę wydaje się przez to nieprecyzyjne. Na str. 88 stwierdzono, że „Oprócz czynnika ludzkiego, wpływ na powstanie kosztów niedotrzymania jakości ma czynnik natury, wpisany w przemianę biologiczną, niezależny od człowieka”. Stwierdzenie to raczej dotyczy typowej produkcji roślinnej, w dużym stopniu zależnej od warunków atmosferycznych (przyrodniczych, pogodowych). W przypadku produkcji pieczarek czynnik natury ma małe znaczenie, a jak są problemy, to raczej jest to wpływ czynnika ludzkiego. Trudno także zgodzić się ze stwierdzeniem na str. 90, że „Miarą efektywności wykorzystania zaangażowanych w

przedsiębiorstwie zasobów są koszty jakości". Koszty w klasycznym zakresie nie są odzwierciedleniem efektywności, są pozycją kształtującą jej poziom. Niektóre stwierdzenia zawarte w pracy doktorskiej wymagają większej precyzji ze strony Doktorantki. Także powstaje pytanie, w jaki sposób ocenić efektywność zarządzania jakością, za stwierdzeniem zawartym w cytacie za R.Trehan (str. 91)? Samo stwierdzenie jest ze wszech miar słuszne, powstaje jednak pytanie, jak to zrobić w przedsiębiorstwie w zakresie ewidencyjnym, a zwłaszcza w aspekcie przychodowym w kontekście obliczenia wyniku finansowego z tytułu zaangażowania (poniesienia) kosztów jakości? Na str. 99 Doktorantka stwierdziła, że „*Wydaje się zatem, że rachunek kosztów jakości produkcji rolnej stanowi interesującą lukę badawczą, a rezultaty badań mają szansę na aplikację w praktyce.*” Na podstawie mojej znajomości tematu w pierwszej części tego stwierdzenia Doktorantka ma całkowitą rację, natomiast w stosunku do części drugiej można stwierdzić, że charakteryzuje się bardzo dużym optymizmem, zwłaszcza w stosunku do rolników indywidualnych. Nie oznacza to jednak, że nie należy podejmować wysiłków w tym zakresie.

W rozdziale czwartym przedstawiono koncepcję rachunku kosztów jakości podmiotów zajmujących się uprawą pieczarek. Na str. 105 stwierdzono, że „*W przedstawionym przykładzie dla uproszczenia przyjęto jednostkową cenę sprzedaży pieczarek we wszystkich modelach*”. Jest to istotne uproszczenie rzeczywistości, co potwierdza sama Doktorantka stwierdzając, że „*... jakość plonu w każdym kolejnym rzucie jest gorsza, co powoduje zmniejszenie przychodów ze sprzedaży ...*”. Na schemacie 4.5. (st. 107) przedstawiono strukturę badanych producentów pieczarek w odniesieniu do monitorowania kosztów jakości. Z tego schematu wynika, że tylko 4 podmioty monitorują koszty jakości, a 28 podmiotów tego nie robi. Zatem łącznie mówimy o 32 podmiotach, w kontekście 220/240? podmiotów, które były wymienione we wcześniejszych fragmentach pracy doktorskiej. W dalszym ciągu mam niedosyt w jednoznacznym stwierdzeniu liczby podmiotów, które były badane na danym etapie pisania pracy. Na str. 107 Doktorantka stwierdziła, że mało ważna jest „*... współpraca z dostawcami w zakresie utrzymywania zgodnej z wymaganiami jakości surowców*”. To stwierdzenie pozostawiono bez stosownego komentarza, a przecież co do treści merytorycznej jest to opinia co najmniej dyskusyjna i wątpliwa pod względem użyteczności decyzyjnej. Zakładając, że opis wyników badań na str. 108 dotyczy tabeli 4.4., to nie występuje zgodność informacyjna między treścią opisu a danymi zawartymi w tej tabeli. Poniżej tabeli 4.4. podane są informacje, które nie są widoczne w treści żadnej tabeli, czy schematu. Zakładam, że jest to wynik badań ankietowych, przy czym nadal nie wiadomo jakiej populacji podmiotów to dotyczy. W zależności od części pracy, liczba badanych podmiotów wydaje się odmienna. Na schemacie

4.8. (str. 114) przedstawiono cel wdrożenia rachunku kosztów jakości, na którym jest widoczna optymalizacja kosztów jakości. W kontekście dotychczasowej rzeczywistości założenie takie nie jest uzasadnionym optymizmem.

Na schemacie 4.9. (str. 115) przedstawiono koncepcję rachunku kosztów jakości produkcji pieczarek w świetle tradycyjnego rachunku kosztów, co można uznać za oryginalny wkład Doktorantki w ramach prowadzonych badań. W tabeli 4.7. (str. 123) przedstawiono koncepcję pomiaru jakości niedotrzymana zamówień. Niejasny jest aspekt (potrzeba) zakupu pieczarek na rynku, jako pozycji kosztów jakości niedotrzymania zamówień. W jakim kontekście należy rozpatrywać tę kategorię kosztów jakości?

Do oryginalnych koncepcji Doktorantki należy zaliczyć schemat ewidencji kosztów jakości w oparciu o konta zespołu 4 i 5 oraz ujmowania kosztów reklamacji w zakresie utraconych przychodów (str. 125). Jak rozumiem, schemat 4.14 (str. 126) dotyczy sytuacji, gdy przedsiębiorstwo dokonuje zakupu pieczarek na rynku w wyniku niemożliwości realizacji zamówień odbiorców z różnych przyczyn? Do oryginalnych koncepcji teoretycznych Doktorantki należy zaliczyć założenia rachunku kosztów jakości produkcji pieczarek w oparciu o zarządzanie procesowe (schemat 4.17., str. 130). Na str. 135 przedstawiono na schemacie 4.21. nośniki kosztów działań/czynności, wśród których wymieniono nośniki kosztów „intensywności”. Nie doprecyzowano co to określenie oznacza i jak je rozumieć? W ramach tabeli 4.7. Doktorantka przedstawiła autorską koncepcję określenia działań, czynności i nośników kosztów procesu „Uzyskanie zakładanego plonu z m^2 uprawy pieczarek”, natomiast w tabeli 4.8. taką koncepcję w celu uzyskania maksymalnej wartości ze sprzedaży plonu z m^2 uprawy. Doprecyzowując kwestie pojęciowe w drugim przypadku, raczej nie mówimy o sprzedaży plonu, tylko produkcji – plon jest bowiem kategorią wydajnościową z jednostki powierzchni. Podobną uwagę można mieć do sformułowania na str. 138 „strukturę plonu z m^2 uprawy”, gdyż sam plon jest wielkością ilościową z jednostki przeliczeniowej, w tym przypadku powierzchni w m^2 .

W rozdziale piątym przedstawiono obszary wykorzystania koncepcji rachunku kosztów jakości w zarządzaniu produkcją grzybów jadalnych. Na str. 140 stwierdzono, że celem tego rozdziału jest „przedstawienie propozycji adaptacji rachunku kosztów jakości produkcji pieczarek w zarządzaniu produkcją grzybów jadalnych ...” - druga część tego sformułowania jest zbędnym powtórzeniem informacji, gdyż pieczarki są jednym z rodzajów jadalnych grzybów. Na schemacie 5.2. przedstawiono cechy produkcji grzybów bocznika i shitake, w celu przekonania czytelnika rozprawy, że zakres pracy można rozszerzyć także na te rodzaje grzybów. Umożliwia to rozszerzenie koncepcji rachunku kosztów jakości na szersze spektrum

produkcji wybranych, innych grzybów jadalnych. Dyskusyjnym jest stwierdzenie na str. 147 „Planowanie kosztów jakości pozwoli zarządzać tymi kosztami przed ich poniesieniem” – chodzi raczej o kwestie prognostyczne kształtowania się poziomu tych kosztów w przyszłości (w planowanym okresie). Na str. 149 jest stwierdzenie, że koszty jakości „... należy uznać za miarę efektywności wykorzystania posiadanych czynników produkcji.” Koszty te nie są miarą efektywności wykorzystania czynników wytwórczych, ale z pewnością efektywność tą kształtują.

Na str. 150 w tabeli 5.2. przedstawiono wpływ niewykrytych infekcji chorobowych na rezultaty prowadzonej działalności w jednym z badanych podmiotów. Doprecyzowania wymaga, którego podmiotu dotyczą te informacje (ta sama uwaga dotyczy stwierdzenia na str. 168). Na schemacie 5.8. (str. 151) przedstawiono wpływ ilości suchej masy podłoża na wielkość plonu. Bez komentarza pozostawiono jednak zależności wynikające z tego schematu, np. dlaczego od pewnego momentu ilości suchej masy w kg/m^2 plon (nie podano czego?) w kg/m^2 maleje. Na str. 153 Doktorantka stwierdziła, „... iż całość lub część wynagrodzenia za pracę ma charakter kosztu stałego, bez względu na ilość wykonanej pracy”. Natomiast zaraz poniżej stwierdza, że „Koszty wynagrodzenia pracowników są co do zasady kosztami zmiennymi, uzależnionymi od ilości plonu.” Powstaje zatem pytanie jednoznacznej klasyfikacji tej pozycji kosztowej w omawianej koncepcji rachunku kosztów jakości. Niejednoznaczne jest także sformułowanie wykorzystane przy kategorii wydajności zbioru „... ze strukturą klas jakościowych ...” (str. 158) – klasy jakościowe jako takie nie mają struktury, chodzi zapewne o strukturę zbioru w wydzielonych klasach jakościowych?

W podrozdziale 5.4. przedstawiono teoretyczną koncepcję wpływu informacji o kosztach jakości na kształtowanie się sytuacji finansowej podmiotów zajmujących się produkcją grzybów jadalnych. Na pozytywną uwagę zasługuje drobiazgowo wręcz rozpisanie relacji - zdarzenia, koszty jakości i ich wpływ na sytuację finansową podmiotów - przedstawione w tabeli 5.8. Koncepcję teoretyczną wykorzystano do przedstawienia danych empirycznych z podmiotu zajmującego się produkcją pieczarek na dużą skalę (powyżej 50000 m^2). Wskazane byłoby jednak precyzyjniejsze opisanie głównych informacji liczbowych w tabelach 5.9., 5.10. i 5.11., aby nie zmuszać czytelnika pracy doktorskiej do dodatkowego, samodzielnego wnioskowania. Trochę na wyrost jest stwierdzenie na str. 178, że koncepcję rachunku kosztów jakości produkcji grzybów jadalnych można rozszerzyć podmiotowo na inne uprawy, w tym także na te o dłuższych cyklach produkcyjnych oraz przedmiotowo na inne koncepcje rachunku kosztów.

Uważam, że Doktorantka nie wykorzystała w pracy możliwości analitycznych wyników przeprowadzonej ankiety. Wyniki tej ankiety pojawiają się fragmentarycznie, czasami w przypadkowych miejscach, a temu powinien być poświęcony osobny rozdział empiryczny w pracy. Można było zastosować 2-3 kryteria podziału uzyskanych odpowiedzi (poza wielkościami średnimi), co znacznie zwiększyłoby wartości analityczne wyników uzyskanych w pracy doktorskiej. Jak kryterium podziału uzyskanych odpowiedzi można było zastosować np. formę ewidencji w przedsiębiorstwie oraz formę organizacyjno-prawną. Doktorantka nie wykorzystała zatem pełnych możliwości w tym zakresie.

W części dotyczącej zakończenia Doktorantka przekonuje, że generalnie hipoteza główna i hipotezy cząstkowe zostały zweryfikowane pozytywnie. Pewnym problemem jest to, że pierwsze trzy hipotezy cząstkowe w zasadzie są zweryfikowane na podłożu teoretycznym, w związku z tym związane jest to z pewną dozą subiektywizmu. Natomiast w przypadku czwartej hipotezy cząstkowej jest stwierdzenie, że „... *włączenie kosztów jakości w proces zarządzania produkcją grzybów daje możliwość efektywnego oddziaływania na rezultaty prowadzonej działalności*” (str. 182). Trzeba mieć na uwadze, że jest dużo więcej czynników kształtujących efektywność funkcjonowania jednostek gospodarczych, ale rzeczywiście minimalizacja kosztów niedotrzymania jakości ma znaczący związek z efektywnością prowadzonej produkcji. Natomiast kwestia kosztów dotrzymania jakości powinna być ukierunkowana na optymalizację ich poziomu, gdyż koszty te bezpośrednio obciążają prowadzoną produkcję. Generalnie można stwierdzić, że założone cele pracy zostały zrealizowane a hipotezy badawcze zweryfikowane pozytywnie.

4. Mocne strony pracy, wkład do nauki i walory aplikacyjne

Dotychczas odniosłem się do uwag krytycznych i dyskusyjnych do treści pracy doktorskiej. Nie oznacza to jednak, że uwagi te pod względem „siły” przeważają nad korzystnymi elementami tej pracy doktorskiej. Do zasadniczych aspektów korzystnych pracy można zaliczyć:

1. Podjęcie tematyki rachunku kosztów w działalności rolniczej samym w sobie jest już wyzwaniem merytorycznym, w tym także pod względem danych źródłowych, które są często fragmentaryczne, albo ich nie ma w aspekcie ewidencyjnym. W przypadku rolników indywidualnych jedynym, w miarę miarodajnym systemem ewidencyjnym (ale nie rachunkowością) jest system danych rachunkowych FADN. Ale nawet z tego systemu wydzielenie kosztów jakości oparte może być na przybliżonych rachunkach. W tym aspekcie należy docenić wysiłek Doktorantki w uzyskanie danych źródłowych z zakresu

produkcji pieczarek i wprowadzenie do rachunku efektywnościowego kosztów jakości. Natomiast określenie poziomu kosztów niedotrzymania jakości i kosztów utrzymania jakości w wybranych podmiotach prowadzących produkcję pieczarek należy docenić.

2. Zasadniczym, oryginalnym wkładem do nauki jest zaproponowanie koncepcji rachunku kosztów jakości przy produkcji pieczarek w aspekcie rozwiązań ewidencyjnych, z uwzględnieniem kont syntetycznych i analitycznych oraz przyporządkowanie tych kosztów do poszczególnych etapów ich produkcji i ustalenie tzw. punktów krytycznych. Na tej podstawie możliwe jest wykorzystanie tej koncepcji na szerszą skalę w przypadku prowadzenia produkcji grzybów jadalnych, tj. produkcji w ramach tzw. działu specjalnego. Dlatego też pracę oceniam pozytywnie w aspekcie wkładu do teorii nauki w ramach dyscypliny „ekonomia i finanse”. Natomiast należy wykazywać pewną ostrożność w eksponowaniu przydatności rachunku kosztów jakości w typowych działach rolniczej produkcji roślinnej, mając także na uwadze barierę akceptacji w ogóle wykorzystywania rachunków kosztów w przypadku rolników indywidualnych.
3. Na początku można było odczuwać pewien niedosyt, że w części metodycznej nie wspomniano o zastosowaniu metod statystyczno-ekonometrycznych. Po zapoznaniu się jednak z celami pracy i założonymi do weryfikacji hipotezami badawczymi, można przyjąć, że przyjęta metodyka badawcza została dopasowana w założeniach analitycznych. W tym zakresie można stwierdzić spójność koncepcyjną i merytoryczną, co jest ważnym wymogiem w stosunku do pracy doktorskiej. Generalnie Doktorantka uzyskała interesujące informacje z przeprowadzonej ankiety, ale wplatając wybiórczo wyniki tych badań w treść pracy sprawiła, że wyniki te nie były wystarczająco wyeksponowane, a liczbę przeprowadzonych ankiet można uznać przecież za znaczącą.
4. Przeprowadzenie poprawnego przeglądu literatury z zakresu rachunku kosztów, w tym kosztów jakości. Zakres tego przeglądu był ściśle dopasowany do wykorzystania w tworzeniu koncepcji rachunku kosztów jakości produkcji pieczarek. Zatem Doktorantka wykazała się umiejętnością segregacji bardzo szerokiego spektrum literaturowego z zakresu kosztów i dopasowania do treści pracy doktorskiej. Gdyby wykorzystwała w szerszym zakresie zawarte w spisie treści pozycje literatury zagranicznej, wrażenie o tej części pracy doktorskiej byłoby jeszcze lepsze.
5. W związku z tym, że dotychczasowe badania z zakresu rachunku kosztów jakości w działalności rolniczej można uznać za szczątkowe, przedstawiona w pracy koncepcja może przyczynić się do popularyzacji tego tematu jako przedmiotu dalszych badań, w efekcie prowadząc poprzez dodatkowy system informacyjny, do zwiększenia efektywności

prowadzonej produkcji rolniczej, a przez to do podwyższenia pozycji konkurencyjnej jednostek rolniczych i rolników indywidualnych.

Należy podkreślić, że praca doktorska została napisana poprawnym językiem a uwagi stylistyczne są bardzo nieliczne i mało znaczące. Widoczne jest także solidne podejście Doktorantki do aspektów technicznych i edytorskich.

5. Uwagi szczegółowe

1. Określenie „*Spis treści*” (str. 5) powinno być na stronie wyśrodkowane.
2. Pewnym mankamentem pracy jest na ogół najpierw opis schematu a dopiero później podane informacje, czego ten opis dotyczył.
3. Stosunkowo często Doktorantka przy bieżącej treści pracy odnosi się do tego, co już zostało opisane lub jeszcze będzie przedstawione w dalszej jej części, co raczej jest zbędne. Uważny czytelnik bowiem już przeczytał dany fragment pracy, a co będzie w dalszej jej części, jeszcze przeczyta. Nie ma zatem potrzeby przypominania tego co było już opisane lub zapowiadania kwestii przyszłościowych treści pracy doktorskiej.
4. Wskazane jest wstawienie w zdaniach przecinka - str. 11, 27, 28, 52, 54, 56, 61, 78, 82, 86, 91, 119, 148, 155, 177.
5. Występują zbędne przecinki w zdaniach - str. 62, 90, 91, 104, 106, 117, 140, 145, 147, 147, 148, 152, 162, 179, 180.
6. Akapitów używa się po to, aby tekst był czytelniejszy, aby oddzielić jedną myśl od drugiej. Jest to jednostka logiczna dłuższego tekstu, składająca się z jednego lub wielu zdań, stanowiących pewną treściwą myśl. Dopiero, kiedy chcemy rozpocząć nową myśl, rozpoczynamy nowy akapit. W tym kontekście w pracy stosunkowo często akapit był tworzony, pomimo kontynuacji jeszcze poprzedniej myśli, np. „*Uzasadnia to podjęcie badań w tym kierunku, ...*” (str. 7); „*W ten sposób jest realizowana funkcja ...?*”, „*W tym obszarze rozważań ...*” (str. 13); „*Warto także zwrócić uwagę ...*”; „*Osiąganie tych celów ...*” (str. 38); i dalszych kilka stron o zbliżonym charakterze treści.
7. Nie powinno się zaczynać zdania od cyfry (str. 108).
8. Dopracowania wymagają niektóre tabele, gdyż pozostawiono w nich czasami puste miejsca. Nawet, gdy nie powinno być w nich treści liczbowych, to można byłoby się zastanowić na rozwiązaniem, aby tabele te miały bardziej syntetyczny układ treści. Uwaga ta dotyczy zwłaszcza tabel 5.9., 5.10. i 5.11.

9. Na końcu tekstu pod tabelami i schematami w pozycji „Źródło:” po określeniu „Opracowanie własne” powinna być kropka. Słowo „Opracowanie” w tym miejscu powinno być także napisane z małej litery.

5. Konkluzja końcowa

Stwierdzam, że praca doktorska **mgr Agnieszki Astapczyk** stanowi wartościowe opracowanie o walorach zarówno naukowych, jak i aplikacyjnych. Doktorantka wykazała się wszystkimi cechami metodycznymi i merytorycznymi, które są stawiane wymogom pracy naukowej tego typu. Pracę doktorską oceniam pozytywnie, nadmieniając, że dominacja objętościowa uwag krytycznych i dyskusyjnych zawartych w recenzji nie ma przewagi merytorycznej nad wagą pozytywnych treści tej pracy, które przedstawiłem w sposób bardziej syntetyczny. **Mając na uwadze całość treści pracy stwierdzam, że dysertacja doktorska mgr Agnieszki Astapczyk spełnia wymogi przewidziane stosownym prawem i wnioskuję o dopuszczenie do obrony przed Radą Naukową Instytutu Ekonomii i Finansów Uniwersytetu Szczecińskiego w ramach dyscypliny naukowej „Ekonomia i finanse”.**

M. Wasilewski