

Warszawa, 12 lipca 2024 r.

prof. dr hab. Anna Karmańska
Instytut Rachunkowości
Kolegium Zarządzania i Finansów
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

**Recenzja rozprawy doktorskiej mgr. Rafała Marciniaka
pt. *Podjęcie decyzji w wieloaspektowym programowaniu całkowitego
dochodu***

przygotowanym pod kierunkiem naukowym dr hab. Artura Hołdy, prof. UEK

1. PODSTAWA SPORZĄDZENIA RECENZJI

Recenzję sporządzono wobec decyzji Rady Dyscypliny Ekonomii i Finansów Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie i stosownego pisma z dnia 24 kwietnia 2024 r., sygnowanego przez prof. dr. hab. Stanisława Popek, Dyrektora Szkoły Doktorskiej.

Podstawą prawną działań jest ustawa o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki z dnia 14 marca 2003 r. (Dz.U. 2017 r., poz. 1789, z późn. zm.) w związku z ustawą z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2018 r. poz. 1669, z późn. zm.).

Pismo i przepisy prawa zobowiązują mnie do oceny powyższej rozprawy doktorskiej i określenia, czy rozprawa ta spełnia stosowne wymogi i czy uzasadnione jest dopuszczenie mgr. Rafała Marciniaka do publicznej rozprawy.

Ocenę przedstawiam więc i czynię to w kilku poniższych blokach.

2. OCENA WYBORU ZAGADNIENIA BADAWCZEGO

Wybrane zagadnienie badawcze mieści się w obszarze badań prowadzonych w ramach dyscypliny (ekonomia i finanse), której dedykowana jest recenzowana rozprawa. Problem badawczy jest interesująco nałożony na kwestie modelowania procesu decyzyjnego, co sprawia, iż skłaniam się do oceny tej rozprawy, jako pracy z – ważnym w obecnych badaniach naukowych – nacylieniem interdyscyplinarnym.

Zakreślone zagadnienie badawcze (w odniesieniu do kategorii określających wartość całkowitego wyniku (całkowitego dochodu) jest ważne i aktualne w obszarze. Wymaga uwagi zarówno naukowej, jak i praktycznej, dlatego uznaję jego wytypowanie jako obszaru badań za trafne, a podjęcie się jego naukowej eksploracji – ze względu na znaczenie decyzyjne, merytoryczną i prawną złożoność – za wyzwanie.

3. OCENA SFORMUŁOWANYCH PYTAŃ, HIPOTEZ I METODYKI BADAWCZEJ

Sformułowane, poniższe, pytania badawcze uznaję za interesujące i uporządkowane zgodnie z logiką poznawczą:

- 1) Co oznacza pojęcie całkowitego dochodu (CD), w kontekście rozważanych możliwości podjęcia się jego programowania?
- 2) Jakich narzędzi (instrumentów), z jakimi ewentualnie ograniczeniami, używać można przy programowaniu CD?
- 3) Jakie podejście jest właściwe przy określaniu celu podejmowanego programowania CD oraz na czym polegać miałyby pomiar i ocena wyników?
- 4) Czy da się oddzielić programowanie CD od materialnego zarządzania jednostką, dla której programowanie CD się podejmuje?

Doktorant postawił przed sobą zadanie naukowego opracowania takiego podejścia do zagadnienia badawczego, o którym można będzie mówić, iż realizowane jest z poszanowaniem zasad rachunkowości i norm etycznych oraz – jednocześnie – będzie dobrze służyć realizacji polityki rachunkowości.

Takie zamierzenie naukowe uważam za godne wysiłku i realizacji, ponieważ – bez względu na sposób jego wypełnienia – wskazuje ono na potrzebę wykorzystywania nauki i jej możliwości w szczytnych celach. Doceniam taki kierunek myślenia.

Sformułowane hipotezy uznaję (poza 4. Hipotezą pomocniczą) za zrozumiałe co do intencji i dobrze komponujące się z pytaniami badawczymi:

- HG: ***da się opracować procedurę programowania całkowitego dochodu, która z subiektywnym prawdopodobieństwem pozwala – w sposób zgodny z prawem, jawnie i przy zachowaniu zasad rachunkowości oraz norm etycznych – wpływać na całkowite dochody, według z góry przyjętych preferencji autora informacji finansowej;***
- H1: *jest możliwe traktowanie całkowitego dochodu jako uniwersalnej kategorii ekonomicznej, przybierającej wartości mierzone w pieniądzu i będącej zarazem funkcją innych znanych w rachunkowości kategorii ekonomicznych,*
- H2: *istnieją instrumenty rachunkowe, których stosowanie wpływa na wyniki oszacowywania całkowitych dochodów i których wybieranie (decyzje o korzystaniu z nich) mogą być intencjonalne bądź obowiązkowe, w zależności od charakterystyki danego instrumentu rachunkowego,*
- H3: *podmioty prowadzące księgi rachunkowe, mogą dzięki instrumentom rachunkowym kreować politykę rachunkowości, a dzięki polityce rachunkowości wpływać m.in. na całkowity dochód zgodnie z prawem, jawnie, etycznie i nie naruszając zasad rachunkowości, programując dzięki temu całkowity dochód w wielu aspektach i według wielu kryteriów z przypisanymi uprzednio przez siebie subiektywnymi kryteriami użyteczności mierzonymi w pieniądzu wraz z także subiektywnie określonym prawdopodobieństwem *ex ante* lub *ex post* w ten sposób, że możliwe strategie programowania całkowitego dochodu da się porównać między sobą i racjonalnie wybrać dla kogoś lepszą,*

H4: *da się formalnie zdefiniować taką część całkowitego dochodu, której programowanie nie jest tożsame z materialnym kształtowaniem wyniku finansowego;*

Metodyka badawcza jest rozbudowana adekwatnie do potrzeb badawczych i różnorodna, z dominowaniem studiowania aktów prawnych i profesjonalnych standardów związanych z rachunkowością (co w przypadku tej rozprawy jest uzasadnione).

Momentami zauważam jednak swoistą „przewagę formy nad treścią” – w zakresie określania/wskazania (przez Doktoranta) metodyki badawczej–, co jednak wynika z konwencji naukowej prezentacji badań i potrzeby nazywania metod badawczych, w tym także językiem szczególnym.¹ Autor w tę konwencję się wpisuje i używa triangulacji metod, specyfikując takie metody badawcze jak: formalno-dogmatyczna wykładnia językowa, analiza regulacji prawnych, analiza literatury, dedukcja i synteza, metody graficzne, ankiety.

Po przestudiowaniu całej rozprawy stwierdzam, że wszystkie to metody służyły zaproponowaniu pewnego rozwiązania/podejścia do problemu, które może mieć walory implementacyjne, a więc można mówić, iż zastosowane tu zostały w nurcie konstruktywistycznym badań naukowych. Nurt ten wymaga kreatywności twórczej, co również tu podkreślam i doceniam.

4. OCENA BUDOWY KONCEPCJI PREZENTACJI PROBLEMU I JEGO ROZWIĄZYWANIA

Ocenę w tym zakresie przedstawiam niejako „narastająco”, tj. w miarę studiowania wyводу przedstawionego w rozprawie. W ten sposób odzwierciedlam moje odczucia i refleksje, które pojawiały się w miarę zapoznawania się z jej zawartością. Czynię tak, ponieważ sądzę, że perspektywa czytelnika/odbiorcy rozprawy doktorskiej może być dla Doktoranta interesująca.

1. Konstrukcja pracy jest przejrzysta i logiczna. Jest podporządkowana problemowi badawczemu, jego jasnej prezentacji i propozycjom rekomendacji.
 2. We *Wstępie* Autor w uporządkowany sposób przedstawił naukowo oczekiwane atrybuty Jego rozprawy doktorskiej: podał problem badawczy i sformułował związaną z nią hipotezę główną, sformułował – dyscyplinujące weryfikowanie powyższej hipotezy głównej – cztery pytania badawcze, które jednocześnie dookreślają specyfikę tegoż problemu i stanowią „fundament” dla weryfikowania czterech hipotez pomocniczych, przedstawił jasną charakterystykę toku rozumowania (w zawartości poszczególnych rozdziałów rozprawy) związanego z weryfikowaniem tychże hipotez.
- 3. Weryfikowaniu hipotezy H1 poświęcony jest rozdział 1 rozprawy.**

(H1: jest możliwe traktowanie całkowitego dochodu jako uniwersalnej kategorii ekonomicznej, przybierającej wartości mierzone w pieniądzu i będącej zarazem funkcją innych znanych w rachunkowości kategorii ekonomicznych)

¹ Dotykam tej kwestii tylko dlatego, że ten aspekt prezentacji badań naukowych nurtuje mnie od dawna (*im więcej nazwanych oryginalnie metod, tym lepiej, tym ciekawiej, tym większa wartość tego, co dzięki nim powstaje?*)

- Doktorant słusznie zauważa niefortunność stosowania pojęcia *całkowity dochód*. Bezrefleksyjność tłumaczenia pewnych pojęć z języka angielskiego na język polski jest także dla mnie trudna do zaakceptowania i cieszę się, że On także podobnie uważa. Takie działania zaśmiecają język polski i przynoszą więcej problemów merytorycznych niż korzyści, także w świecie nauki. Słuszna jest propozycja używania pojęcia tu właściwego, jakim jest „wynik całościowy”. Nie mniej jednak zabrakło tu konsekwencji w jego użyciu w miejsce „dochodu całkowitego”, co byłoby według mnie silnym przekazem.
- Wprawdzie za innymi autorami, ale w przemyślany sposób trafnie nakreśla proces zmian w podejściu do wyniku finansowego (przechodzenie z koncepcji bieżącego wyniku operacyjnego do koncepcji wyniku całkowitego).
- Interesujące jest także zwrócenie uwagi na konieczność uświadomienia sobie różnicy pomiędzy „jakością pomiaru wyniku” i „pomiarem jakości (czegoś – AK) mierzonej wynikiem”.
- Doktorant jasno określa zakres przedmiotowy problemu (elementów określających całkowity wynik (całkowity dochód)), który będzie poddawał analizie w aspekcie możliwości programowania w ramach dalszych części pracy. Ogranicza swoje badania do takich zmian wynikowych, które skutkują ich odzwierciedleniem w kategorii bilansowej „kapitału z aktualizacji wyceny” i odroczonego podatku dochodowego – jak rozumiem na tym etapie zapoznawania się z rozprawą i studiując wizualizację przedstawioną na rys. 1.1.1. (Graficzna ilustracja programowanych części CD) – związanego tylko z tymi zmianami w kapitale. (Po przestudiowaniu całej rozprawy wiem, że tę kategorię Doktorant rozumiał zdecydowanie szerzej i szkoda, że tego nie dookreślił już na samym początku rozprawy.)
- Podoba mi się w tym rozdziale wyjątkowa ostrożność i wrażliwość Doktoranta związana ze stosowaniem określenia „kreatywność” w odniesieniu do rachunkowości. Używa jej tu dla podkreślenia znaczenia kreatywności osób decydujących o zapewnianiu rzetelnego i wiernego obrazu w prezentowaniu dokonań przedsiębiorstwa, poprzez najbardziej korzystne (wyłącznie z tego punktu widzenia) realizowanie polityki rachunkowości. (Podoba mi się analogia do „kreowania modelu biznesu”). To należy tu podkreślić, ponieważ hasło „programowanie” może mieć różne – także negatywne – konotacje. Autor ucina tę wątpliwość już na starcie, podając, że subiektywne preferencje co do wyboru metod programowania całkowitego wyniku są tu odbierane wyłącznie jako dążenie do jego niemanipulowanej (tak zrozumielałam), rzetelnej prezentacji.
- *Summa summarum* – analizując wywód przedstawiony w związku z weryfikacją H1 – przychylam się – podobnie jak Autor – do jej słuszności, tym bardziej, że rozumowanie uznaję za wnikliwe (choć trudniej jest mi zidentyfikować te jego fragmenty, które wynikają wprost z zastosowania metod: formalno-dogmatycznej, prawniczej wykładni językowej, analizy regulacji prawnych. Ponadto uznanie – słuszne także w mojej ocenie –

kategorii „wyniku całkowitego” za kategorię uniwersalną (w kontekście stosowania międzynarodowego i krajowego prawa bilansowego) można wzmocnić uwagą, że kategoria ekonomiczna (tak jak np. ekonomiczna wartość dodana) może być przez interesariusza ustalana na bazie pewnych, raportowanych odrębnie, komponentów informacyjnych, a niekoniecznie musi być zawsze raportowana w jednej pozycji (co nie ma miejsca w przypadku sprawozdawczości finansowej sporządzonej w oparciu o normy krajowe w tym zakresie), a co nie wyklucza jest stosowania w biznesowym (analitycznym) komunikowaniu dokonań.

2. Rozdział 2 rozprawy poświęcony jest weryfikowaniu częściowemu (jak się okazało dopiero po przestudiowaniu całego tekstu rozprawy) hipotezy H4. Doskwiera mi brak „przewodnika”, który pomógłby rozpoznać strukturę rozprawy w kontekście związku jej części z hipotezami.

(H4: da się formalnie zdefiniować taką część całkowitego dochodu, której programowanie nie jest tożsame z materialnym kształtowaniem wyniku finansowego)

- Doktorant wyróżnia *nieprogramowalną* (czyli taką, na którą kierownik jednostki nie ma wpływu, jak np. wyceny spowodowane warunkami panującymi na rynku) i *programowalną* część całkowitego wyniku. Nie mam jednak jednoznaczności co do rozumienia atrybutów części programowalnej wyniku całkowitego. Raczej mogę się tylko domyślać (z kontekstu), że wiążą się one z podejmowanymi decyzjami kierowniczymi (operacyjnymi i inwestycyjnymi). Zabrakło mi tu jednoznaczności. Interpretacja jest więc przez „dopełnienie”.
- Rozdział jest nieco zamglony w prezentacji. Kontrowersyjne jest graficzne rozwiązanie zastosowane na rysunku 2.2.1. (rozumiem, że ma być ono przejawem metody graficznej (?). Uznaję ten rysunek za zbędny, ponieważ przedstawia wiedzę elementarną, powiązania, które wyznaczają dwustronnie skierowane strzałki, nie wnoszą nic merytorycznie, a ich sugerowana graficznie interpretacja może być nawet niewłaściwa. Znacznie lepszy jest prosty rysunek 2.1.2., chociaż obarczony on jest także wątpliwością co do znaczenia takiego drobiazgu (tylko z pozoru – drobiazgu) jak trzech strzałek skierowanych do rachunku zysków i strat.
- Rodzą się zapytania o pojemność informacyjną dwóch kategorii (patrz: tabela 2.1.2.): „całkowite dochody” i „inne całkowite dochody”. Rozumiem, że prezentacja taka, jak w tej tabeli, jest pokłosiem skorzystania z opracowań, których autorzy – jak się wydaje korzystając z tłumaczeń MSFF – nie zauważyli, że logika nakazuje rozumienie, iż pojęcie *całkowitych dochodów* jest znaczeniowo szersze, niż *inne całkowite dochody*. Doktorant, który zauważył kwestię niezręczności stosowania w języku polskim określenia „dochody”, także (podobnie jak inni autorzy) nie wyłapał tej kolejnej niezręczności. Ta jest o tyle ważna, że przekłada się na dalsze rozumienie (jednoznaczność) Jego wywodu. Należało – tak sugeruję – zastosować dookreślenie w stylu np.:

„podstawowe elementy całkowitego dochodu” i „pozostałe elementy całkowitego dochodu”, które w prosty sposób komunikowałyby, czym dalej zajmie się Doktorant. Ponadto, tabela ta jest niezrozumiała z powodu braku opisu (interpretacji) kolumn. Szczególne kontrowersje i niepokój interpretacyjny budzi kolumna trzecia. Czytelnik może mieć bowiem wątpliwość, uzasadnioną przy tej prezentacji, co w gruncie rzeczy obejmuje „suma całkowitych dochodów przypisanych do udziałów (...)”. Czy to dotyczy „całkowitych dochodów” z wiersza pierwszego, czy sumy pozycji z obu wierszy?

Dodatkowo, tabela ta powinna w tytule informować, iż sprawa odnosi się do rekomendacji MSSF-owej (a nie np. autorskiej) i w odniesieniu do treści skonsolidowanego sprawozdania z całkowitych dochodów, na co wskazuje specyfikacja – chociażby – udziałów w zyskach lub stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć, rozliczanych zgodnie z metodą praw własności.

- Zbędny jest fragment (s. 27), w którym Autor wspomina o różnicach pomiędzy uregulowaniami MSSF-owymi i polskimi. Podając przykład metody LIFO w odniesieniu do wyceny rozchodów zapasów wprowadza Czytelnika w niepotrzebną konsternację i odwraca uwagę od wywodu zasadniczego. To mógłby być tylko ewentualny przypis.

- Autor wprowadza także klasyfikację oddziaływania transakcji na wynik finansowy (a więc także na wynik całkowity) w sposób „bezpośredni” i „pośredni”. Nie bardzo wiem, czy podobną klasyfikację należy mieć z jakichś powodów na uwadze w odniesieniu do operacji przekładających się na kapitałowe elementy całkowitego wyniku (oddziaływania czego (?) w sposób bezpośredni i pośredni na kapitał z aktualizacji)?

Trochę jest w tym wywodzie zamieszania, ponieważ Autor mówi o bezpośrednim wpływie kapitału z aktualizacji wyceny na kapitały własne, a nie o wpływie czegoś (*bezpośrednio* i *pośrednio*) na kapitałową część całkowitego wyniku. (Należałoby więc zweryfikować, czy jest to brak konsekwencji w wywodzie Doktoranta, czy mój brak jego rozumienia, pomimo starań, aby rozumienie było pełne).

Wobec powyższego, trudno mi podzielić Jego pogląd co do tego, że „dzięki temu uzyskuje się spójną bazę jednorodnych pojęć i podejść z punktu widzenia bilansowej koncepcji wyniku całościowego”. Aby tak faktycznie było – należałoby wprowadzić małe uściślenia, na które wskazałam powyżej.

- Całkowicie zbędne wydaje się stosowanie określeń zamiennych (takich jak „wyniki materialne”) w odniesieniu do kategorii finansowych, które w praktyce mają ugruntowaną pojemność informacyjną (tu chodzi o „wyniki finansowe brutto”). Jeśli jednak tak się postąpi, to należałoby dookreślić tę materialność (i – przy okazji – może także niematerialność) jakiejś kategorii. Czy tu chodzi o znaczenie, istotność, rolę informacyjną wyniku brutto? (s. 29), czy tylko o urozmaicenie wywodu?
- We wzorze (s. 29) ciągle nurtuje mnie, czy programowanie zmian podatku odroczonego obejmuje wszystkie kwestie związane z podatkiem odroczonym, tj. także te wynikające z bezpośredniego, transakcyjnego wpływu na wynik finansowy. Pokutuje tu brak wyjaśnienia tej kwestii w rozdziale 1. (Jasność

uzyskuję dopiero w punkcie 2. tegoż rozdziału, gdzie dużo uwagi poświęca Doktorant „programowalnemu podatkowi odroczonemu” i „programowalnemu kapitałowi z aktualizacji”, prezentując te problemy jako dylematy decyzyjne, specyfikując metody ustalania stosownych wartości, omawiając w sposób akademicki rozumowanie z tym związane.

W szczególności w odniesieniu do kapitału z aktualizacji wyceny (KzA) dobrze oceniam wizualizację graficzną na rys. 2.3.1. (Proces powstania i zmian KzA). Takie zobrazowania sprawiają, iż dylemat decyzyjny osadzony jest od momentu jego zaistnienia w kontekście wielowariantowego rozwiązania.

- Podoba mi się ogólna systematyka metod, które mogą być zastosowane w odniesieniu do „programowania wyniku finansowego”: menedżerskie, podatkowe i rachunkowe. Chociaż jest ona dość oczywista, to wyspecyfikowana porządkuje sprawy i jest ważna kontekstowo, dla prezentowanych dalej metod rachunkowych w tym zakresie.
- Wywód w tym rozdziale nie jest idealny, ale pozwala ustalić obraz problemu i – poprzez próby klasyfikowania różnych kwestii – w jakiś sposób go uogólnić, przedstawiając jednocześnie spektrum spraw w nim ważnych.
- Autor kilkakrotnie podaje, czym nie będzie się w rozprawie zajmował, ale na tym etapie studiowania jego wywodu nie mam jeszcze dobrego wyobrażenia, na czym tak naprawdę się skoncentruje. Wiem, że języczkiem u wagi w jego badaniach jest kapitał z aktualizacji wyceny i odroczony podatek dochodowy, ale przy jakim podejściu (wskazane tu byłoby zamieszczenie małej zapowiedzi, kilkuzdaniowej informacji na ten temat!) dalej programowanie tych kategorii (cokolwiek ono oznaczałoby) będzie On prowadził – tego jeszcze nie wiem.
- Zauważam takie fragmenty w rozprawie (jak np. na s. 31), które bardzo dobrze świadczą o uważności Doktoranta w zakresie poruszania się w przepisach prawa. Dowodów tej umiejętności dostarcza interesujący rysunek 2.2.1. (*Jednostki małe i jednostki mikro, a obowiązek audytu finansowego*). Ta cecha jest w tematyce rozprawy doktorskiej bardzo ważna i sprawia jednocześnie, iż od Doktoranta oczekuje się precyzji w wywodzie, który dzięki temu można by obdarzyć zaufaniem. Jako recenzentowi, taka cecha wydaje się bardzo cenna, o ile przejawia się konsekwentnie w całej pracy.
- Ten rozdział uznaję za nieco chaotyczny (ale nie w strukturze, tylko w wywodzie i to w szczególności w pierwszym punkcie). Przekornie ta „wada” sprawia jednak, iż rozprawa nabiera rumieńców, co *summa summarum* zaczyna być intrygujące.
- Jeśli zaś chodzi o H4 (*H4: da się formalnie zdefiniować taką część całkowitego dochodu, której programowanie nie jest tożsame z materialnym kształtowaniem wyniku finansowego*), to nie rozumiejąc tego, co Doktorant miał na myśli mówiąc o materialności wyniku, nie potrafię ocenić, czy wnioski dotyczące jej weryfikacji (s. 45) są poprawne. Jeżeli przyjąć, że wynik materialny oznacza wynik brutto, to znów nie wiem, jak tę hipotezę odczytywać: w niej jest mowa o „materialnym kształtowaniu wyniku finansowego”, a to jest chyba inna kwestia niż „kształtowanie materialnego wyniku? (To *a propos* wcześniejszej –

w rozdz. 1 – uwagi dotyczącej „jakości pomiaru ...” i „pomiaru jakości ...”). Sam Doktorant stwierdza jednak, że nie może tej hipotezy zweryfikować jednoznacznie pozytywnie lub negatywnie. Przyczyny tego mogą być więc różne, łącznie z interpretacją użytej terminologii. Ja tej hipotezy nie rozumiem i proponowałabym jej przeformułowanie (może np.: *H4: da się formalnie zdefiniować taką część całkowitego dochodu, której programowanie jest możliwe, pomimo tego iż nie wiąże się z transakcyjnym oddziaływaniem na tenże całkowity dochód*).

3. Rozdział 3 rozprawy wiąże się z weryfikowaniem hipotezy H2.

(H2: istnieją instrumenty rachunkowe, których stosowanie wpływa na wyniki oszacowywania całkowitych dochodów i których wybieranie (decyzje o korzystaniu z nich) mogą być intencjonalne bądź obowiązkowe, w zależności od charakterystyki danego instrumentu rachunkowego)

- W tym rozdziale Doktorant jasno podaje, na czym koncentruje swoją uwagę badawczą i tym samym usuwa wszystkie moje wątpliwości (problematyka *pośredniego* wpływu na całkowity dochód zmian w odroczonym podatku dochodowym oraz *bezpośredniego* wpływu na tenże całkowity dochód (całkowity wynik) zmian w wartości kapitału z aktualizacji). W ten sposób wyjaśnia także kwestię wyróżniania „bezpośrednich i pośrednich wpływów” czegoś na coś, która budziła moje zapytania/niepewności, co do interpretacji (zgłoszone w tej recenzji wcześniej).
- W rozdziale przedstawiona są w przejrzysty sposób różne klasyfikacje instrumentów rachunkowych (wynikające z polskiego prawa bilansowego – ustawy o rachunkowości) możliwych do wykorzystywania w programowaniu całkowitego wyniku, co stanowi (łącznie z klasyfikacją przedstawioną wcześniej w rozdziale 1 w tabeli 1.4.1. dobry „fundament”, ważny dla dalszego śledzenia Jego rozumowania.
- Kolejno, wyczerpująco i jasno przedstawia charakterystyki, wraz z oceną znaczenia dla programowania całkowitego wyniku, następujące instrumenty (rozumiane jako rozwiązania możliwe do zastosowania w rachunkowości): 1) odstępstwa i ułatwienia techniczne, 2) zwolnienia z mocy prawa, 3) alternatywy i dyrektywy wyboru metod wyceny aktywów lub pasywów, 4) uproszczenia sensu stricte.
- Ustosunkowuje się także do takich rozwiązań możliwych w rachunkowości (konkretnie: w polityce rachunkowości), których zastosowanie wiąże się z „kryterium czasowym” (w rozumieniu np. długości roku obrotowego). Formułuje postulat, który jest ważny dla dalszych wywodów, ponieważ wprowadza porządek w tym zakresie, aby „czasowe rozwiązania stosowane w polityce rachunkowości” nie były traktowane jako instrumenty rachunkowości, jeśli jednak miałyby być inaczej, to proponuje dodatkową (inną) klasyfikację instrumentów rachunkowości (*programujące*, czyli mające znaczenie dla dozwolonego prawem, jawnego i zgodnego z normami etycznymi aktywnego wpływania na wynik lub sytuację ekonomiczną i finansową oraz *adaptacyjne*,

czyli związane z przejściowymi w podmiocie uwarunkowaniami/sytuacjami szczególnymi i z realizacją określonego obowiązku, związanego z dostosowaniem systemu rachunkowości do *status quo* charakteryzującego pokonanie tej „przejściowości” w podmiocie).

- Ważną kwestią poruszoną w tym rozdziale jest także sprawa *istotności* w kontekście *rzetelności i wiernego obrazu*. Doktorant temu problemowi poświęcił – słusznie – dużo uwagi. Ładnie też zebrał myśli w postaci tabelarycznej (tab. 3.8.1.), w której zaprezentował instrumenty rachunkowe wobec pojęcia istotności.
- H2 zweryfikowana została pozytywnie.

4. Szczególną rolę w tej rozprawie doktorskiej: zarówno kontekstową, jak i metodyczną – dla uwypuklenia programowania całkowitego wyniku jako problemu decyzyjnego – odgrywają rozdziały: czwarty (*Elementy teorii decyzji w programowaniu całkowitego dochodu*), piąty (*Proces podejmowania decyzji w programowaniu całkowitego dochodu*), szósty (*Różnice przejściowe w programowaniu całkowitego wyniku*), siódmy (*Sytuacje szczególne w programowaniu całkowitego dochodu*) ósmy (*Przykłady zastosowania wieloaspektowego programowania całkowitych dochodów*). Są one ważne łącznie i dlatego moje dalsze oceny mają często charakter odnoszący się do tego bloku rozprawy.

- Związek hipotezy H3 z rozdziałem 4. staje się jaśniejszy dopiero po przestudiowaniu całego tekstu rozdziału (H3: *podmioty prowadzące księgi rachunkowe, mogą dzięki instrumentom rachunkowym kreować politykę rachunkowości, a dzięki polityce rachunkowości wpływać m.in. na całkowity dochód zgodnie z prawem, jawnie, etycznie i nie naruszając zasad rachunkowości, programując dzięki temu całkowity dochód w wielu aspektach i według wielu kryteriów z przypisanymi uprzednio przez siebie subiektywnymi kryteriami użyteczności mierzonymi w pieniądzu wraz z także subiektywnie określonym prawdopodobieństwem ex ante lub ex post w ten sposób, że możliwe strategie programowania całkowitego dochodu da się porównać między sobą i racjonalnie wybrać dla kogoś lepszą*).
- Wskazane było więc zasygnalizowanie roli tego rozdziału w procedurze naukowego weryfikowania hipotez, co znakomicie ułatwiłoby ocenę zasadności podejmowania kolejnych wątków w wywodzie.
- Ostatecznie, logika prezentacji poszczególnych zagadnień (obszarów swobody w programowaniu całkowitego wyniku, nawiązanie do kwestii rachunkowości behawioralnej, zauważenie związku programowania wyniku całkowitego z praktykami wygładzania wyników, specyfikacja kryteriów decyzyjnych w programowaniu całkowitego wyniku, uwypuklenie tegoż programowania jako dylematu decyzyjnego wieloaspektowego (wielokryteriowego) i wieloetapowego) skłania mnie do dobrej oceny zawartości tego rozdziału.
- Powyższa ocena wynika także z faktu zamieszczenia w jego końcówce autorskiej wizualizacji etapowości programowania całkowitego dochodu.

(*Notabene*, schemat nie do końca jest technicznie czytelny, ale jego kluczowe elementy są identyfikowalne).

- Przedstawiając nieco uszczegółowioną ocenę tego ważnego rozdziału pragnę uwypuklić, co następuje:
 - ✓ Interesujące są wyniki ankiety wykorzystanej przez Doktoranta celem zebrania opinii na temat „kreatywnej księgowości” (lepiej: rachunkowości). Prezentacja tych wyników w rozprawie jest jak najbardziej uzasadniona i wzmacnia przekaz na temat programowania całkowitego wyniku w zgodzie z prawem i normami etycznymi.
 - ✓ Intersująca jest holistyczna specyfikacja brzmienia przepisów ustawy o rachunkowości („jeżeli ...”) wskazujących na możliwość stosowania w praktyce różnych rozwiązań w zależności od profesjonalnej oceny okoliczności, w jakim to „jeżeli” występuje.
 - ✓ Podobnie, jak prezentacja w tab. 4.2.1. typowych błędów poznawczych zyskałaby znacząco, gdyby zostały one syntetycznie omówione, tak i krótka informacja na temat rozumienia „ekonomii myślenia” określanej jako „brzytwa Ockhama” stanowiłaby dobre wprowadzenie do odwołania się Doktoranta – w dalszych wywodach (s. 96) – do tejże sugestii Ockhama.
 - ✓ Cenna jest – chociaż dość oczywista – konstatacja poczyniona na tle zagadnień behawioralnych w rachunkowości („błędów poznawczych” i „czynnika ludzkiego”), że rachunkowość kreatywna niekoniecznie musi być efektem manipulacji, może być bowiem spowodowana „...złym rozeznaniem sytuacji i najzwyczajszym wyciąganiem błędnych wniosków na podstawie błędnych założeń”. Zwracam na to uwagę, ponieważ ten aspekt (brak profesjonalnych kompetencji) raczej nie jest uwypuklany przy okazji zabierania głosu w sprawie rachunkowości kreatywnej.
 - ✓ Doktorant w tym rozdziale (p. 4.3.) konsekwentnie nawiązuje do proponowanej wcześniej klasyfikacji instrumentów rachunkowości (*adaptacyjnych* i *programujących*) i zauważa także, iż ich wykorzystanie może mieć charakter *realny*, bądź *memoriałowy*. Ponadto, specyfikuje trzy sposoby ich wpływu na odroczony podatek dochodowy. Na przykładzie metod wyceny aktywów (w tab. 4.3.2.) zestawia to oddziaływanie bardzo obszernie, wyczerpująco.
 - ✓ Nawiązuje po raz kolejny do „uniwersalności” kategorii wyniku całkowitego, zamieszczając w tym rozdziale (tab. 4.3.3.) dowód na brak istotności odmienności postrzegania interpretacji tej kategorii – przez pryzmat skutków przedmiotu wyceny różnych aktywów – w MSSF i UoR.
 - ✓ Wywód w tym rozdziale ilustruje dwoma pogładowymi przykładami dylematów decyzyjnych, w pewnym powiązaniu z programowaniem całkowitego wyniku, co jest dobrą wizualizacją.
 - ✓ Prezentacja kryteriów decyzyjnych (p. 4.4.) branych pod uwagę przy programowaniu zmian (odroczonego podatku dochodowego i kapitału z aktualizacji wyceny) nie jest przejrzysta. Jest „opowiadaniem”, zamiast wyraźną – uprzednią do „opowiadania” – specyfikacją tych kryteriów i ich – następującą dopiero po tym fakcie – charakterystyką. Taka konwencja sprawiałaby, że przekaz byłby metodycznie uporządkowany. Wynagradza tę

cechę końcowa tabela (4.4.2.), która wymienia te kryteria. Ich przegląd i próba odzyskania stosownych charakterystyk w tekście tego punktu prowadzi mnie do obserwacji, iż w tym miejscu pominięto opis jednego kryterium (istotności). Tej kwestii poświęcony był jednak duży punkt rozprawy we wcześniejszych jej częściach. W tym miejscu należało to jednak uwypuklić (dla porządku).

- ✓ Doktorant, autorski produkt tego rozdziału (wizualizację na rys. 4.5.2. wieloetapowego programowania całkowitego wyniku), poprzedza syntetyczną prezentacją koncepcji metody AHP (ang. Analytic Hierarchy Process) T.L. Saaty'ego (metody wielokryterialnej analizy problemów decyzyjnych, polegającą na zbudowaniu hierarchicznej struktury problemu uporządkowanej w kierunku ich malejącej ważności), która była dla niego inspiracją w powyższej prezentacji.
- Oceniam, iż Doktorant proponując w tym rozdziale uogólnienie o charakterze modelowego konstruktów, rzucił – na decyzje podejmowane w odniesieniu do wyborów dokonywanych w rachunkowości w związku z dążeniem do tworzenia rzetelnego obrazu dokonań podmiotów gospodarczych – pewne światło, naukowo interesujące dla postrzegania rachunkowości. W kontekście powyższego spostrzeżenia mogę uznać, że jest to bardzo ważna, pozytywna cecha tej rozprawy, a programowanie całkowitego wyniku (w odniesieniu tylko do dwóch kategorii, tj. odroczonego podatku dochodowego i kapitału z aktualizacji wyceny, bardzo szczegółowo scharakteryzowane w kolejnych czterech rozdziałach), chociaż jest tytułowym zagadnieniem, stanowi ważny problem, ale jest jedynie (ale nie w złym znaczeniu) płaszczyznę ilustrującą modelowe myślenie.

5. Rozdziały od piątego do ósmego stanowią zwartą i ważną część rozprawy doktorskiej.

- Rozdziały te Autor przedstawia jako „procedurę rozwiązywania wielokryterialnego, wieloaspektowego i wieloetapowego dylematu decyzyjnego w programowaniu całkowitego wyniku (całkowitego dochodu).
- Pierwszoplanowo, Doktorant formalizuje (w notacji matematycznej) użyteczność i preferencje programowania związanego z całkowitym wynikiem, i objaśnia je w sensie ekonomicznym w sposób przejrzysty. Przedstawia w tej konwencji także autorski (holistyczny) wzór, opisujący końcowe podjęcie decyzji w tym programowaniu, z uwzględnieniem subiektywnego prawdopodobieństwa. (Czy na s. 119 na pewno chodzi o wzór 17, a nie 19?)
- W dalszej kolejności, wyczerpująco i dużą starannością analityczną, przedstawia obszary decyzji istotnych dla programowania wyniku całkowitego. Czyni to w uporządkowanej konwencji subdylematów występujących w powyższym procesie programowania. Obejmują one wiele kwestii, m.in.: założenie co do kontynuowania działalności, różnice kursowe, status jednostki względem instrumentów programujących, programowanie kapitału z aktualizacji wyceny, rezygnację z ustalania odroczonego podatku dochodowego. Charakterystyki tych subdylematów są

pełne, bogato i dobrze wizualizowane, co ułatwia rozeznanie istoty sprawy i pokazuje złożoność poszczególnych problemów oraz „decyzyjność” do nich się odnoszącą.

- Prezentując zagadnienie związane silnie z programowaniem odroczonego podatku dochodowego (rozdział szósty), omawiając sytuacje szczególne w programowaniu całkowitego wyniku (rozdział siódmy) oraz ilustrując przykładami zastosowania tegoż programowania (rozdział ósmy), Doktorant wykazuje się podobną, dużą wnikliwością analityczną i uważnością co do szczegółów. To sprawia, iż analiza jest głęboka i pełna. Jest jednocześnie oryginalnie zaprezentowana. Nie są to zagadnienia łatwe w odbiorze, ponieważ ich studiowanie wymaga dużej uważności, ze względu na silne powiązanie wywodu z artykułami prawa bilansowego. Ten fakt jednak traktuję na korzyść dobrej oceny wartości tych części rozprawy. Traktuję je bowiem jako swoiste badanie empiryczne, zakotwiczone w ramach obowiązującego prawa bilansowego dedykowanego empirii (praktyce) rachunkowości.
- Trzeba podkreślić dużą staranność w zakresie metodyki prezentacji przykładów (rozdział ósmy). Doktorant „skonsumował” w tych prezentacjach proponowaną w rozdziale 4. etapowość w programowaniu całkowitego wyniku oraz wyróżnione w rozdziale 5. subdylematy decyzyjne. To sprawia, iż cała rozprawa staje się spójna, co mi się podoba.
- Ponadto, przykłady (w rozdziale ósmym) dobrze uświadamiają złożoność programowania (*ex post* i *ex ante*) oraz jego rolę w zmianie/wyborze polityki rachunkowości, optymalnej w znaczeniu dążenia do rzetelnej prezentacji dokonań przedsiębiorstwa.
- Przykłady nie są banalne, wręcz odwrotnie – złożone i nieomijające „spraw trudnych”, co pozwala mi ocenić ich opracowanie jako przemyślane i ważne dla potwierdzenia, iż programowanie wartości w rachunkowości, z wykorzystaniem dostępnych instrumentów adaptacyjnych i programowalnych, jest ważną i trudną kwestią decyzyjną, podejmowaną w odniesieniu do sprawozdawczości finansowej i rzutującej na analizę jej zawartości.
- Ponadto cenna jest cecha przykładów, którą mogę określić mianem „modelowania parametrów i działań”, co sprawia, że nabierają one uniwersalnego charakteru, który jest ważny w sytuacji, gdy pragnie się zaprezentować jakieś rozwiązanie, czy też konstrukt uniwersalny (tu metodykę programowania całkowitego wyniku) niezależne np. od branży. Służą temu także działania (podane w postaci wzorów matematycznych) oraz np. specyfikacje zbiorów dostępnych polityk rachunkowości).

Summa summarum, przychyliam się do potwierdzenia, iż sformułowane w rozprawie hipotezy 1-3 zostały zweryfikowane pozytywnie. Myślę, że kłopot z weryfikacją H4 wynikał z jej niezbyt precyzyjnego brzmienia. Uznaję jednak, za pierwszoplanowe znaczenie dla pozytywnej weryfikacji hipotezy głównej (HG), hipotez 1-3.

W rozprawie Doktorant pokazał bowiem, że **„da się opracować procedurę programowania całkowitego dochodu, która z subiektywnym prawdopodobieństwem pozwala – w sposób zgodny z prawem, jawnie i przy**

zachowaniu zasad rachunkowości oraz norm etycznych – wpływać na całkowite dochody, według z góry przyjętych preferencji autora informacji finansowej”.

5. OCENA WARTOŚCI NAUKOWEJ ROZPRAWY

Docenić należy wysiłki Doktoranta w kierunku wniesienia nowej wiedzy do nauki o rachunkowości. Czyni On to dzięki umiejętności opisu złożonego problemu decyzyjnego w sposób pozwalający zdefiniować jego ramy, jako faktycznie istniejące i determinujące wybory konieczne w profesjonalnej realizacji polityki rachunkowości. Z tego punktu widzenia dostrzegam oryginalność Jego pracy, także w aspekcie interdyscyplinarnego ujęcia problemu badawczego.

Mając na uwadze złożoność problemu i jego lokalizację (w mojej opinii) w nurcie konstruktywistycznym, wymagającym jednoznaczności terminologicznej i konstrukcyjnej jasności, formułuję prośbę o wyspecyfikowaniem w czasie obrony rozprawy doktorskiej: aspektów, kryteriów, wariantów i etapowości w programowaniu całkowitego wyniku (całkowitego dochodu).

6. Ocena strony formalnej i językowej rozprawy

W dużym dla mnie – jako recenzenta – dyskomforcie stawia mnie fakt, iż w tej rozprawie doktorskiej występują językowe błędy, które nie są „zasługą” Worda. Pisownia rozłączna „nie” w połączeniu z różnymi częściami mowy nie została wystarczająco zweryfikowana, podobnie jak pisownia rozłączna wyrazu „skąd inąd” wielokrotnie w pracy występująca. Jeśli jest to tylko możliwe, sugeruję zadbać o to, aby do archiwów uczelnianych trafiła rozprawa bez tych uchybień. Zbędnie bowiem umniejszają wartości wysiłku Doktoranta.

7. Konkluzja

Biorąc pod uwagę powyższą ocenę stwierdzam, iż rozprawa doktorska mgr. Rafała Marciniaka, pt. *Podjęcie decyzji w wieloaspektowym programowaniu całkowitego dochodu* spełnia moje oczekiwania naukowe. Nade wszystko jednak spełnia wymagania stawiane dysertacjom doktorskim, które zostały określone w Ustawie z dnia 13 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2018 r. poz. 1669 z późn. zm.) oraz w Ustawie o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki z dnia 14 marca 2003 r. (Dz.U. 2017 r., poz. 1789, z późn. zm.).

Wobec powyższej konstatacji wnoszę o jej przyjęcie i stawiam wniosek o dopuszczenie mgr. Rafała Marciniaka do jej publicznej obrony.

Warszawa, 12 lipca 2024 r.