

dr hab. Małgorzata Rówińska-Król, prof. nadzw. UE

Katedra Rachunkowości

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

RECENZJA

rozprawy doktorskiej mgr. Grzegorza Skąleckiego

pt. *Znaczenie profesjonalnego osądu w wycenie bilansowej*

napisanej pod kierunkiem naukowym

Promotora prof. dr hab. Marzeny Remlein

1. Ocena problemu badawczego, celu i hipotez

Zmiany zachodzące we współczesnej rachunkowości dotyczące koncepcji rachunkowości, znaczenia jej zasad, celu i cech jakościowych sprawozdania finansowego, treści sprawozdania finansowego są szeroko dyskutowane, wokół tych zagadnień toczy się wiele polemik naukowych. Zmiany te nabierają coraz większego znaczenia także z uwagi na fakt, że znajdują odzwierciedlenie w regulacjach rachunkowości. Obserwowany wzrost możliwości (i znaczenia) posługiwania się wartością godziwą przy wycenie bilansowej, zwiększenie liczby pozycji bilansowych wycenianych za pomocą szacunków, coraz większa swoboda jednostek w doborze modeli i metod wyceny aktywów i zobowiązań sprawia, że w rachunkowości coraz większego znaczenia nabierają subiektywne rozwiązania jednostek przyjęte w ramach polityki rachunkowości. Obiektywnie postrzegana rzetelność informacji finansowych powoli ustępuje cesze użyteczności. Tym samym w coraz większym stopniu przy sporządzaniu sprawozdania finansowego (ale nie tylko) jednostki zobowiązane są do dokonywania profesjonalnego osądu, który we współczesnej rachunkowości staje się istotnym (i niemal nieodzownym) elementem. Problematyka roli i zakresu profesjonalnego osądu w rachunkowości stanowi poważne wyzwanie dla nauki, ale i praktyki. Dlatego też podjęty przez Doktoranta temat uznaję za jak najbardziej aktualny i niezwykle ważny z punktu widzenia rozwoju teorii i praktyki rachunkowości. Jest wystarczający do objęcia go badaniami w rozprawie doktorskiej. Uważam, że podejmowanie badań w tym zakresie jest niezwykle potrzebne, cenne i zasadne.

Doktorant poprawnie uzasadnił problem badawczy (w ramach wstępu do rozprawy), wskazując jednoznacznie lukę badawczą, wynikającą z braku kompleksowych badań i opracowań dotyczących znaczenia profesjonalnego osądu w rachunkowości, a w szczególności w procesie

wyceny bilansowej. Uzpełnieniem uzasadnienia problemu badawczego są pytania badawcze, jakie stawia Doktorant. Moją wątpliwość budzi pytanie drugie: „Czy profesjonalny osąd jest dokonywany poprawnie i jakie są praktyczne aspekty jego obecnego stosowania?” (str. 6). Jak zweryfikować, czy osąd był dokonany poprawnie? Jakie parametry o tym świadczą? Wielokrotnie Autor podkreśla w treści swojej rozprawy, że przy dokonywaniu profesjonalnego osądu wykorzystywane jest subiektywne podejście. Ta sama pozycja bilansowa, poddana profesjonalnemu osądowi przez kilka osób/zespołów, może przyjmować różne wartości.

Do sformułowania pozostałych pytań badawczych nie wnoszę uwag.

W zgodności z postawionymi pytaniami badawczymi, ale i uzasadnieniem tematu rozprawy pozostaje główny cel pracy, czyli „ocena znaczenia profesjonalnego osądu w procesie wyceny bilansowej, opracowanie algorytmu dokonywania profesjonalnego osądu oraz zasad jego dokumentowania i ujawniania w sprawozdaniu finansowym” (s. 7). Celowi głównemu podporządkowane są cztery cele szczegółowe. Według mnie cele zostały sformułowane poprawnie i jednoznacznie.

Doktorant sformułował także hipotezę badawczą, która brzmi: „Brak jednolitych rozwiązań w zakresie stosowania profesjonalnego osądu prowadzi do niezgodnej z rzeczywistością wyceny bilansowej. Wzrost znaczenia profesjonalnego osądu powoduje, że staje się on istotnym problemem w wycenie bilansowej” (s. 7). Moja uwaga dotyczy wyrażenia: „jednolitych rozwiązań”. W stosunku do subiektywnie przeprowadzanego profesjonalnego osądu raczej nie można mówić o opracowaniu (przyjęciu) jednolitych rozwiązaniach. Chyba, że Autorowi chodzi o jednolite rozwiązania dotyczące sposobu przeprowadzania i dokumentowania profesjonalnego osądu, jak to wynika z tekstu IV rozdziału rozprawy. W takim przypadku brzmienie hipotezy wymagałoby doprecyzowania.

Podsumowując ocenę wyboru problematyki rozprawy i jego uzasadnienia jeszcze raz podkreślam, że podjęty temat wskazuje istotny problem badawczy. Jest jak najbardziej aktualny, stanowi doskonale podłoże do prowadzenia dalszych badań, co Autor sam eksponuje. Tematyka rozprawy ulokowana jest w dyscyplinie Ekonomia i finanse.

2. Struktura rozprawy i metody badawcze

Recenzowana rozprawa liczy 248 stron tekstu (łącznie ze spisami i załącznikami). Od strony formalnej struktura rozprawy jest poprawna; zasadniczy tekst składa się ze wstępu, czterech rozdziałów (dwóch teoretycznych i dwóch empirycznych) oraz zakończenia.

Na potrzeby rozprawy i przeprowadzonych badań – w mojej opinii - Autor poprawnie dobrał i zastosował metody badawcze, wśród których dominowała krytyczna analiza literatury, analiza deskryptywna, analiza porównawcza.

Doktorant wykorzystał ponad 170 pozycji bibliografii, w większości są to pozycje krajowe. Na zagraniczną literaturę Autor powoływał się przede wszystkim w drugim rozdziale pracy.

Problematyka poszczególnych rozdziałów rozprawy jest spójna. Rozdziały teoretyczne stanowią niezbędną teoretyczną bazę do przeprowadzonych badań, opisanych w rozdziałach empirycznych.

Pierwszy rozdział pt. *Wycena i sprawozdanie finansowe w rachunkowości* jest rozdziałem wprowadzającym w zagadnienia sprawozdawczości finansowej, porządkującym kategorie takie, jak: pomiar, wycena, zasady, koncepcje, polityka rachunkowości, polityka bilansowa itp. Autor uwzględnił w swoich rozważaniach kategorie, pojęcia, istotne dla dalszych rozważań, słusznie eksponując rozbieżności w sposobie ich definiowania i pojmowania przez różnych autorów. Pozytywnie oceniam fakt, że Autor podjął się próby ich uporządkowania, wskazania zależności między nimi. Uważam to za podstawową zaletę tego rozdziału rozprawy. Moim zdaniem w niektórych fragmentach tekstu zabrakło jednak podsumowania, komentarzy autorskich, z których wynikałoby stanowisko Autora. Autor przedstawia poglądy różnych autorów (często odmienne), trafnie je dobiera, ale bardzo nieśmiało artykułuje własne poglądy. Uwaga ta dotyczy w szczególności tekstu o pomiarze i wartości, koncepcjach wyceny w rachunkowości (która koncepcja – zdaniem Autora – jest „dobra” we współczesnej rachunkowości?), definiowaniu sprawozdania finansowego (str. 31) (brakuje wskazania definicji, z którą Autor utożsamia się). Odnosi się to także do charakteryzowanych przez Autora pojęć: polityka rachunkowości, polityka bilansowa i zasady rachunkowości. Powołując się na literaturę przedmiotu, Autor wskazuje - i słusznie – na brak jednolitego podejścia do tych pojęć. Wyjaśniając politykę rachunkowości i politykę bilansową Doktorant prezentuje poglądy wielu różnych polskich Autorów wskazując, że dla niektórych z nich są to pojęcia tożsame (str. 41, 53, 54), a dla innych odmienne (str. 54). Ostatecznie Autor ujawnia własny pogląd i przedstawia definicję polityki rachunkowości: „Na potrzeby niniejszej dysertacji, autor przez pojęcie *polityki rachunkowości* rozumie zasady pomiaru, wyceny i ujmowania w sprawozdaniu finansowym informacji finansowych o sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowym jednostki gospodarczej, które dopuszczone są przepisami ustawy o rachunkowości” (str. 53). Po pierwsze z definicji wynika (choć nie zostało to wprost podane), że Autor politykę rachunkowości utożsamia z polityką bilansową. Prezentując jednak zależności między tymi pojęciami na rys. 1.2 (str. 65) pokazuje politykę bilansową jako element polityki rachunkowości. Po drugie, w definicji polityki rachunkowości Autor odnosi się wyłącznie do ustawy o rachunkowości, co wydaje się niepotrzebnym zawężeniem. Polityka rachunkowości dotyczy także jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe według innych regulacji (np. MSSF, standardów amerykańskich czy niemieckich, o których Doktorant pisze).

Rozważania dotyczące wartości, wyceny, pomiaru Autor prowadzi na podstawie bogatej krajowej literatury przedmiotu. Mankamentem jest brak odwołań do literatury zagranicznej. Rozważania te stanowią dobry wstęp do dalszej treści I rozdziału dotyczącej sprawozdawczości finansowej. W tym zakresie Autor uwzględnił w szczególności charakterystykę celu sprawozdania finansowego, jego struktury (uwzględniając polskie regulacje rachunkowości, ale także regulacje MSSF, standardów amerykańskich i niemieckich), cech jakościowych informacji finansowych.

Charakteryzując cel sprawozdania finansowego, Doktorant słusznie wyeksponował istotne rozbieżności w tym zakresie, wynikające z regulacji ustawy o rachunkowości i MSSF (np. str. 37, 55, 56). Zauważyłam jednak mały brak konsekwencji Autora. Np. na str. 35, 52 pisze (nie wskazując regulacji, z których to wynika), że celem sprawozdania finansowego jest „dostarczenie użytkownikowi informacji użytecznych”. Z kolei na str. 67, 76, że celem jest „przedstawienie wiernego i rzetelnego obrazu jednostki”. Oba wskazane przez Autora cele (dostarczenie użytecznych informacji oraz zapewnienie rzetelnych informacji) są poprawne tyle, że wynikają z innych regulacji. Jest o tyle istotne, że cele te nie pokrywają się, a można nawet powiedzieć, że pozostają w sprzeczności. Celem sprawozdania finansowego jest subiektywnie pojmowana użyteczność czy obiektywna rzetelność informacji? Czy można utożsamiać te dwa cele sprawozdania finansowego? Jak je pogodzić? Co prawda na str. 33 Autor napisał też, że celem sprawozdania finansowego jest „dostarczenie jego czytelnikowi użytecznych informacji”, co „wymaga spełnienia zasad rachunkowości. Główną jest zasada wiernego i rzetelnego obrazu (...)”. Ale czy można powiedzieć, że użyteczna informacja to taka, która spełnia zasadę wiernego i rzetelnego obrazu? Użyteczność to cecha subiektywna (różne grupy odbiorców informacji mają różne potrzeby, różnie mogą ocenić użyteczność). Rzetelna informacja ma wydźwięk obiektywny. Zresztą w dalszej części tekstu Autor wskazuje na odmienny charakter celu sprawozdania finansowego wskazywany w ustawie o rachunkowości i MSSF.

W II rozdziale rozprawy pt. *Profesjonalny osąd w teorii i standardach rachunkowości* Autor wyjaśnia znaczenie profesjonalnego osądu (także w kontekście rachunkowości), jego cechy, wśród których dominuje podkreślany przez Autora profesjonalizm. Ważnym elementem tego rozdziału jest prezentacja i charakterystyka definicji profesjonalnego osądu. Na str. 77 została przedstawiona autorska definicja: „profesjonalny osąd jest określeniem pewnej wartości danej pozycji bilansowej”, a na str. 88 czytamy: „Celem dokonywania profesjonalnego osądu w rachunkowości jest podjęcie decyzji w kwestii określenia wartości pozycji bilansowych”. Moim zdaniem Autor zawęził istotę i sens profesjonalnego osądu, nawet gdyby rozpatrywać go wyłącznie w kontekście rachunkowości. Określenie wartości pozycji bilansowej to inaczej wycena bilansowa. Czy zatem wycena bilansowa równa się profesjonalny osąd? Owszem, profesjonalny osąd jest często wykorzystywany w procesie wyceny bilansowej.

W dalszej części rozdziału Doktorant przedstawia (na podstawie literatury krajowej i zagranicznej) etapy profesjonalnego osądu oraz przebieg tego procesu. Wskazuje też obszary pozycji bilansowych i wynikowych, przy wycenie których profesjonalny osąd w istotnym zakresie wpływa na wartości prezentowane w sprawozdaniu finansowym. Szczegółowo analizuje też obszary regulacji polskich (ustawa o rachunkowości, KSR) i międzynarodowych (MSSF, standardy amerykańskie i niemieckie), które odnoszą się do stosowania profesjonalnego osądu. Na str. 82 w tabeli 2.1 Autor prezentuje obszary dotyczące wyceny, które w szczególny sposób poddawane są profesjonalnemu osadowi. Moim zdaniem w przypadku wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych warto uwzględnić także metodę amortyzacji (o czym sam Autor pisze dalej, na str. 113). Ponadto w przypadku inwestycji Autor wskazuje wyłącznie problem wyceny w wartości godziwej. Należy jednak pamiętać, że nie wszystkie inwestycje (nieruchomości inwestycyjne, inwestycje finansowe) są wyceniane w wartości godziwej, a dla niewycenianych w wartości godziwej również istnieją obszary objęte profesjonalnym osądem (np. odpisy amortyzacyjne, skorygowana cena nabycia).

Stuszenie, cały czas Autor podkreśla wzrastającą rolę profesjonalnego osądu we współczesnej rachunkowości. W tekście II rozdziału wybrzmiewa wniosek o rosnącym znaczeniu szacunków i profesjonalnego osądu w rachunkowości. Faktycznie, wycena coraz większej ilości pozycji bilansowych wiąże się z wykorzystaniem profesjonalnego osądu. Nie do końca przekonuje mnie stwierdzenie Doktoranta, że „...przyczyną zwiększenia wykorzystania wycen według wartości szacunkowych jest potrzeba uzyskania coraz większej ilości informacji przez czytelnika sprawozdania finansowego” (str. 123) oraz że „celem zmian cały czas jest dostarczanie informacji istotnych, wiarygodnych, rzetelnych i użytecznych. Poprzez to zaspokajają się zmieniające się i rosnące potrzeby informacyjne odbiorców sprawozdań finansowych” (str. 124). Czy na pewno chodzi o interesariuszy informacji finansowych? Czy zwiększenie zakresu wykorzystywania profesjonalnego osądu (subiektywnego podejścia) zapewnia informacje rzetelne i użyteczne? Doktorant napisał też, że zmiany te powodują wypieranie danych historycznych „przez dane prognostyczne, które mają charakter subiektywny, oparte są na osądzie i są trudne do weryfikacji” (str. 124). Czy zatem informacja charakteryzująca się subiektywizmem, trudna do zweryfikowania będzie wiarygodna, rzetelna i użyteczna? Podobne wątpliwości mam czytając w podsumowaniu punktu 2.1: „W wyniku stosowania profesjonalnego osądu kierownik jednostki (...) posiada narzędzie do budowania zgodnego z rzeczywistością obrazu sytuacji majątkowej i finansowej jednostki. Obraz taki zawiera w sobie dozę niepewności i subiektywizmu...” (str. 91).

Oczywiście, problem stosowania szacunków w rachunkowości, wykorzystywania profesjonalnego osądu jest problem złożonym i niejednoznacznym, co w treści II rozdziału eksponuje Doktorant. Np. na str. 101 pisze: „Niewłaściwy osąd i nieodpowiedni szacunek mogą wpływać na rzetelność całego sprawozdania finansowego i sprawić, że nie będzie ono odzwierciedlało jasnego

obrazu danej jednostki, a poprzez to może wprowadzić w błąd czytelnika tego sprawozdania”. Zgadzam się z tym stwierdzeniem, ale skąd wiadomo, że szacunek jest odpowiedni, a osąd właściwy? Co o tym decyduje? Kiedy będzie zachwiane prezentowanie jasnego (i rzetelnego) obrazu jednostki w sprawozdaniu finansowym? Czy w kontekście profesjonalnego osądu (i asymetrii informacji, o której Autor pisze na str. 123) można jeszcze mówić o zasadzie jasnego i rzetelnego obrazu? Uważam, że nie ma jednoznacznej odpowiedzi na powyższe pytania. Autor podnosząc te kwestie wpisuje się w dyskusje, które trwają od kilku lat i które nie przyniosły – jak dotąd – jednoznacznej odpowiedzi. W kontekście rozprawy uważam, że Doktorant wykazał znajomość i złożoność problematyki. I - choć może nazbyt nieśmiało - dopisał swój głos w trwających dysputach.

W dalszej części II rozdziału Autor opisuje rolę profesjonalnego osądu w dwóch systemach rachunkowości: opartym na wycenie w koszcie historycznym i na wycenie w wartości godziwej. Popieram pogląd Autora, że system warunkuje zakres wykorzystywania profesjonalnego osądu (wycena w koszcie historycznym w mniejszym stopniu wymaga stosowania profesjonalnego osądu). W tym kontekście Autor pisze, że wycena w wartości godziwej to subiektywizm. I tu rodzi się pytanie: czy model wyceny w wartości godziwej to „właściwy” model wyceny współczesnej rachunkowości? Brakuje mi zdania Autora w tej kwestii.

III rozdział rozprawy zatytułowany *Profesjonalny osąd w praktyce polskich przedsiębiorstw – badania empiryczne* stanowi część badawczą rozprawy. Badania przeprowadzone zostały w dwóch etapach. Pierwszy etap obejmował analizę sprawozdań finansowych ponad 70 spółek sporządzonych za lata 2011-2019. Autor badał łącznie spółki sporządzające sprawozdanie według ustawy o rachunkowości i według MSSF.

Na str. 130 znalazła się autorska szeroka definicja profesjonalnego osądu: „Profesjonalny osąd jest subiektywnym spojrzeniem osób go dokonujących, będących profesjonalistami w danej dziedzinie życia gospodarczego czy w branży, w której działa jednostka. Może on być jednostronnym i często nieobiektywnym, a nawet stronnictwym spojrzeniem na sytuację.” Moim zdaniem ta definicja powinna być podana wcześniej (w II rozdziale), gdzie Autor przedstawia też wąskie ujęcie profesjonalnego osądu. Na uwagę zasługują wyeksponowane w definicji cechy profesjonalnego osądu, a mianowicie subiektywizm, stronnictwo. I znowu nasuwa się problem wskazany we wcześniejszym akapicie: subiektywizm, stronnictwo a rzetelna informacja.

W ramach przeprowadzonych badań Autor przeanalizował zakres i treść informacji sprawozdawczych wskazujących na wykorzystywanie profesjonalnego osądu przez spółki. Autor wykazał wzrastającą liczbę opisów profesjonalnych osądów w zasadach rachunkowości oraz w informacjach dodatkowych i objaśnieniach do sprawozdania. Na podstawie analizy liczby ujawnień (str. 147) Autor wskazuje na wagę i znaczenie profesjonalnego osądu. W podsumowaniu tej części

badania Autor stwierdził, „...że znaczenie profesjonalnego osądu w wycenie bilansowej wzrasta nieprzerwanie od 2011 roku”. Tu rodzi się wątpliwość, czy na pewno wzrost liczby ujawnień wskazuje na wzrost znaczenia? Czy wzrosło znaczenie tego opisu, czy raczej Doktorant zauważył, że jednostki coraz częściej opisują przyjęte przez siebie metody. Jest to niezwykle istotny wniosek, wskazujący na wzrost świadomości sporządzających sprawozdanie finansowe, by tego typu informacje zawierać w sprawozdaniu finansowych, uznając je za istotne, użyteczne. Moim zdaniem ciekawe byłoby rozszerzenie w przyszłości badań o zestawienia wartościowe wyrażające skutki dokonania takiej wyceny z wykorzystaniem profesjonalnego osądu. Wtedy można by wskazać istotny (lub nie) wpływ profesjonalnego osądu np. na całkowity dochód, wynik finansowy, sumę bilansową. Moim zdaniem ciekawe byłyby też badania przeprowadzone na odbiorcach informacji. Na ile – w ich opinii – te informacje są dla nich istotne i użyteczne.

Ciekawe wnioski Autor wskazał na podstawie przeprowadzonej analizy stosowanych metod wyceny poszczególnych grup aktywów i zobowiązań oraz wybranych grup elementów kształtujących wynik netto i wykorzystywania w tym zakresie profesjonalnego osądu. Bardzo interesujące wnioski wynikają w szczególności z rysunku 3.11 i 3.12. Gratuluję Autorowi pomysłu i sposobu prezentacji wyników badań.

Drugi etap badań obejmował przeprowadzoną ankietę wśród 72 podmiotów mających siedzibę w woj. wielkopolskim i sporządzających sprawozdanie finansowe według ustawy o rachunkowości lub MSSF. Doktorant poddał badaniu poszczególne pozycje bilansowe, przy wycenie których analizowane spółki stosują profesjonalny osąd. Badaniem objęto: wartości niematerialne i prawne, środki trwałe, nieruchomości inwestycyjne, inwestycje finansowe, należności, rezerwy. Wnioski z przeprowadzonych badań ankietowych Autor syntetycznie zestawił na str. 177. Mam uwagę do pkt 2.: „Przeprowadzone badania potwierdziły, że brakuje jednolitych rozwiązań w zakresie stosowania profesjonalnego osądu, co stwarza możliwości do niezgodnej z rzeczywistością wyceny bilansowej, natomiast wzrost jego znaczenia powoduje, że staje się to istotnym problemem w wycenie”. Zastanawia mnie, czy jest możliwe wypracowanie jednolitych rozwiązań w zakresie profesjonalnego osądu? Rozumiem, że chodzi o wypracowanie jednolitych procedur.

W podsumowaniu przeprowadzonych badań Autor napisał: „Przedstawione wnioski z badań empirycznych pozwalają stwierdzić, że aktualny stan rachunkowości nie zaspokaja potrzeb informacyjnych odbiorców sprawozdań finansowych w zakresie zastosowania profesjonalnego osądu w wycenie bilansowej...” (str. 177). Moim zdaniem przeprowadzone badania nie pozwalają na takie stwierdzenie: aktualny stan rachunkowości nie zaspokaja potrzeb informacyjnych odbiorców. Interesariusze sprawozdań finansowych nie byli bowiem objęci badaniem. Uwaga ta nie umniejsza oczywiście sensu przeprowadzonych badań, które – według mnie – są bardzo istotne i wypełniają lukę w przedmiotowym zakresie.

IV rozdział pt. „*Algorytm postępowania przy stosowaniu profesjonalnego osądu w wycenie bilansowej*” stanowi podsumowanie przeprowadzonych badań literaturowych i empirycznych. Moim zdaniem jest to najbardziej wartościowy rozdział rozprawy.

Autor krytycznie odniósł się do braku definicji profesjonalnego osądu w regulacjach rachunkowości oraz braku algorytmu postępowania przy dokonywaniu profesjonalnego osądu, który prowadzi do dowolności stosowania rozwiązań służących określeniu wartości danej pozycji bilansowej. Konsekwencją takiego stanu jest – zdaniem Autora – możliwość „manipulowania wynikami jednostki” (str. 180). Zgadzam się, że istnieje zagrożenie manipulowania wynikami. Nie do końca przekonuje mnie jednak pogląd Autora, że algorytm zniweluje problem. Moim zdaniem, profesjonalny osąd zawsze będzie wiązał się z subiektywizmem, możliwością kreowania wyniku przez jednostki, czyli stosowania różnych rozwiązań na potrzeby wyceny bilansowej. Algorytm, dokumentacja profesjonalnego osądu mogą spowodować poprawę użyteczności informacji prezentowanych w sprawozdaniu. Tam, gdzie istotną rolę odgrywa subiektywne podejście, gdzie występuje asymetria informacji, występuje też swoiste zniekształcenie informacji.

W pełni zgadzam się ze stwierdzeniem Autora: „Istniejąca (...) dowolność w zakresie stosowania profesjonalnego osądu w wycenie bilansowej, a w konsekwencji przyzwolenie na różnorodność otrzymywanych wyników finansowych, w istotny sposób ograniczają wiarygodność i zrozumiałość informacji finansowej. (...) sprawozdanie finansowe w pewnych sytuacjach przypuszczalnie nie będzie pełniło roli dowodu w obrocie gospodarczym, gdyż jego zawartość może być elastycznie formowana przez jego twórców” (str. 190). Diagnoza smutna, ale prawdziwa. Czy zatem chcemy wyceny w wartości godziwej w rachunkowości, czy chcemy szacunków?

Pozytywnie oceniam fakt, że w zasadniczej części IV rozdziału Autor prezentuje zaproponowaną przez siebie definicję profesjonalnego osądu: „to zastosowanie odpowiedniej wiedzy oraz zdobytego doświadczenia zawodowego podczas podejmowania decyzji w obszarze rachunkowości jednostki, szczególnie w wycenie bilansowej, z uwzględnieniem warunków wynikających z gospodarczego i prawnego otoczenia jednostki, odbywające się w określonym miejscu i czasie, z zachowaniem ostrożności, w sposób jak najbardziej obiektywny i odpowiednio udokumentowany” (str. 187). Zabrakło mi jednak odniesienia do autorskich definicji przedstawionych wcześniej, w rozdziale II i III.

Na podstawie przeprowadzonych studiów literaturowych oraz przeprowadzonych badań empirycznych Doktorant zaproponował algorytm stosowania profesjonalnego osądu, dzięki któremu poprawie miałyby ulec wiarygodność, porównywalność sprawozdań finansowych. Podkreśla, że w regulacjach rachunkowości brak jest wskazanych rozwiązań w tym względzie, a spółki stosują odmienne algorytmy postępowania. Intencją Autora było „opracowanie i zaproponowanie algorytmu

stosowania profesjonalnego osądu, który będzie odpowiadał osobom dokonującym osądów, a następnie odpowiadał potrzebom informacyjnym odbiorców sprawozdań finansowych...” (str. 192). Wysoko oceniam już sam fakt opracowania propozycji, jak i jego merytoryczną wartość.

W zaproponowanym algorytmie – moim zdaniem - największe znaczenie mają punkty 3-5 (wskazanie alternatywnych rozwiązań, wybór rozwiązania z uzasadnieniem i udokumentowanie procesu). Autor proponuje wzór formularza zastosowania profesjonalnego osądu w wycenie bilansowej oraz wzór noty objaśniającej, w której zawarte byłyby informacje o dokonanym profesjonalnym osądzie. Autor proponuje ujawnianie w ramach sprawozdania finansowego obu tych dokumentów: przebiegu profesjonalnego osądu (według tabeli 4.3) i noty objaśniającej (według tabeli 4,5) (str. 206). Popieram zdanie Autora, że ujawnianie tego typu informacji czyniłoby ją znacznie czytelniejszą. Proponuję w przyszłości podjęcie badań, które zweryfikowałyby Pana propozycję (jak postrzegają Pana propozycję sporządzający sprawozdanie finansowe i odbiorcy informacji).

Wysoko oceniam także fakt zdefiniowania i przedstawienia rekomendacji dla nauki i ustawodawców w kontekście stosowania profesjonalnego osądu w rachunkowości, a także możliwości dalszych badań.

W zakończeniu rozprawy Doktorant podsumowuje rozważania, odnosi się do celów dysertacji (głównego i częściowych).

W kontekście problematyki opisanej w rozprawie, a także w kontekście pytań, które postawiłam z recenzji nasuwa się pytanie: Który model wyceny (w wartości godziwej czy w koszcie historycznym) Pana zdaniem jest „lepszym” modelem wyceny we współczesnej rachunkowości i dlaczego? Zważywszy także na asymetrię informacji - sporządzający sprawozdanie finansowe decyduje o prezentowanych wartościach aktywów, pasywów, przychodów, kosztów, a czytelnik widzi to, co przedstawił sporządzający. W tekście rozprawy zabrakło mi zdania Autora w tej kwestii, dlatego proszę o jego przedstawienie.

I drugie pytanie: Czy ujednoczenie procedur dotyczących przebiegu i dokumentacji profesjonalnego osądu zapewni, że informacje prezentowane w sprawozdaniu finansowym będą rzetelne i porównywalne?

Bardzo proszę o wyrażenie swojego zdania w tych kwestiach podczas publicznej obrony.

3. Wnioski końcowe

Cel główny i cele szczegółowe rozprawy zostały osiągnięte, a hipoteza badawcza zweryfikowana. Problematyka rozprawy została logicznie rozbudowana. Pozytywnie oceniam układ i strukturę pracy. Według mnie mankamentem pracy jest brak analizy literatury zagranicznej w I rozdziale, a czasami niedostateczna konsekwencja i precyzja w prezentowaniu istoty i znaczenia

niektórych kategorii i zjawisk. Zabrakło mi też akcentowania własnych poglądów Autora w ramach rozdziałów teoretycznych. Pomimo zgłoszonych uwag uważam rozprawę za wartościową pozycję. Autor wykazał się wiedzą z szerokiej i złożonej problematyki, jaką podjął w pracy. O dojrzałości naukowej Doktoranta świadczy szczególnie IV rozdział rozprawy, w którym zostały zaprezentowane autorskie propozycje i rekomendacje.

Pozytywnie oceniam również pracę biorąc pod uwagę jej formalną i językową stronę. W pracy wystąpiły drobne uchybienia: niedokończone zdanie na str. 42/43, „literówki” (np. str. 117, 127), nieuwzględnienie w wykazie bibliografii brak pozycji przywoływanej m.in. na str. 124, ale nie wpłynęły one istotnie na pozytywną ocenę.

Złożona problematyka pracy umożliwia, a nawet wymaga, kontynuowania badań w tym obszarze. Żywię nadzieję, że w przyszłości, w toku dalszych badań Autor będzie rozwijał i udoskonalał swój warsztat naukowy i badawczy. W mojej opinii rozprawa zasługuje na pozytywną ocenę.

4. Konkluzja

Rozprawa doktorska mgr. Grzegorza Skąleckiego pt. *Znaczenie profesjonalnego osądu w wycenie bilansowej* spełnia kryteria i warunki określone w ustawie z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz.U. z 2017 r., poz. 1789), stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. **Wnioskuje zatem o uznanie rozprawy i dopuszczenie mgr. Grzegorza Skąleckiego do publicznej obrony.** Recenzowana rozprawa lokowana jest w dyscyplinie *Ekonomia i finanse*.