

## R e c e n z j a

rozprawy doktorskiej mgra inż. Mateusza Garbacza  
pt. „Uwarunkowania kształtowania wynagrodzeń pracowników nadleśnictw w aspekcie  
podatku dochodowego i kosztów gospodarki leśnej”  
wykonana na zlecenie dyrektora Rady Naukowej Instytutu Badawczego Leśnictwa  
w Sękocinie Starym z dnia 6 lipca 2020 r.

### **1. Wprowadzenie**

Recenzowana rozprawa doktorska mgra inż. Mateusza Garbacza pt. „Uwarunkowania kształtowania wynagrodzeń pracowników nadleśnictw w aspekcie podatku dochodowego i kosztów gospodarki leśnej” liczy 124 numerowane strony wydruku komputerowego. Zawiera 17 tabel i 6 rycin. Składa się z 8 rozdziałów, zestawienia literatury oraz streszczeń w językach polskim i angielskim. Struktura pracy jest typowa dla tego typu opracowań naukowych, a proporcje poszczególnych części pracy właściwe, umożliwiające przejrzyste przeprowadzenie wywodu naukowego.

Tematem rozprawy doktorskiej jest opracowanie metody ewidencji kosztów osobowych nadleśnictwa pozwalającej na przyporządkowanie kosztów do poszczególnych działalności w kontekście ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przyporządkowanie uzasadnionej części kosztów do poszczególnych działów gospodarki leśnej oraz odniesienie uzasadnionej części kosztów osobowych do kosztów wytworzenia produktów nadleśnictwa. Autor zastosował metodę pomiaru i analizy kosztów pośrednich (produkcyjnych i nieprodukcyjnych) w celu przypisania kosztów osobowych w nadleśnictwie do obiektów kosztowych. Pozwoliło to uporządkować koszty pracownicze pod kątem podatku dochodowego od osób prawnych oraz dokonać podziału tych kosztów w kontekście poszczególnych działów gospodarki leśnej. Oprócz znaczenia poznawczego, analizowane zagadnienie ma również ważne znaczenie praktyczne, a opracowana przez Autora propozycja wdrożenia metody ewidencji kosztów osobowych nadleśnictwa może zostać implementowana do systemu finansowego Lasów Państwowych.

### **2. Uwagi ogólne**

Rozprawa napisana jest poprawnym i komunikatywnym językiem. Autor nie ustrzegł się jednak drobnych, ale licznych potknięć gramatycznych, stylistycznych i interpunkcyjnych, dlatego też korekta językowa na etapie przygotowywania pracy do druku jest niezbędna. Wspomniane uwagi edytorskie i redakcyjne nie miały wpływu na ocenę merytoryczną pracy.

### 3. Uwagi szczegółowe

W syntetycznym *Wstępie* Autor zarysował wagę zagadnienia, którego rozwiązania się podjął. Przedstawił zasady księgowania wynagrodzeń pracowników obowiązujące w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe, wskazując na wady stosowanego systemu księgowania. Wymieniając wady stosowanego sposobu ewidencjonowania wynagrodzeń punkcie 3 Doktorant błędnie podaje, że brak wyodrębnienia kosztów osobowych grup pracowników w nadleśnictwie, zajmujących się pozyskaniem drewna, nasiennictwem i selekcją, szkółkarstwem umożliwi przyporządkowanie uzasadnionej części tych kosztów do kosztów wytworzenia produktu.

W rozdziale *Przegląd literatury* w pierwszej kolejności Autor charakteryzuje strukturę własności i wynik finansowy gospodarstw leśnych w wybranych krajach europejskich (Republika Czeska, Słowacja, Litwa, Niemcy, Austria, Finlandia i Szwecja) i Polsce, co stanowi wartościowy materiał porównawczy. Następnie charakteryzuje strukturę nadleśnictwa jako przedmiotu swoich badań oraz rodzaje podatków obowiązujących PGL Lasy Państwowe na tle podatków obowiązujących w Polsce. W dalszej części rozdziału zostały przedstawione rozważania dotyczące definicji kosztów oraz scharakteryzowany rachunek kosztów w PGL Lasy Państwowe. Rozdział kończy przedstawienie ewidencji kosztów osobowych w nadleśnictwie oraz charakterystyka uwarunkowań podatkowych w nadleśnictwie, wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz definicji gospodarki leśnej. Z uwag do tego rozdziału można wskazać niekonsekwencję Autora podczas przytaczania danych z zestawień tabelarycznych. Na stronie 14 Doktorat pisze cytując dane z tabeli 2, że pozyskanie drewna w Republice Czeskiej w latach 2009-2011 utrzymywało się na poziomie 8 mln m<sup>3</sup>, a zatrudnienie oscylowało ok. 3,2 tys. osób, podczas gdy dane w tabeli obejmują lata 2009-2013. Pierwsze zdanie podrozdziału 2.3.1. *Podatki obowiązujące w Polsce* zawiera informację, że aktualnie w naszym kraju obowiązuje 18 rodzajów podatków, natomiast w tabeli 5 wymienionych jest 16.

W kolejnym rozdziale *Cel i zakres pracy* Autor sformułował cel główny, którym jest opracowanie metody ewidencji kosztów osobowych nadleśnictwa oraz opracowanie propozycji jej wdrożenia do Systemu Informatycznego Lasów Państwowych, co stanowi cel dodatkowy. W obrębie celu głównego Doktorant wyróżnił 3 problemy badawcze, do których weryfikacji dedykował odpowiednie hipotezy badawcze. Analogicznie do celu głównego, cel dodatkowy został również wsparty hipotezą badawczą. O ile cele i hipotezy badawcze zostały skonstruowane w sposób przejrzysty i nie budzący zastrzeżeń, o tyle umieszczenie hipotez w oddzielnym rozdziale wydaje się zbędne.

Głównym narzędziem badawczym zastosowanym do osiągnięcia postawionych w pracy celów i weryfikacji hipotez było opracowanie i przeprowadzenie badań ankietowych w nadleśnictwie Kozienice. Celem ankietyzacji było rozdzielenie kosztów osobowych pracowników nadleśnictwa na poszczególne działy gospodarki leśnej pogrupowane zgodnie z cyklem produkcyjnym drzewostanu. Badania prowadzono przez miesiąc cztery razy w roku (luty, kwiecień, czerwiec i październik), co odpowiada podziałowi roku kalendarzowego na pory roku. W tabeli 6 na str. 63 Autor przedstawia przykładową ankietę dla stanowiska leśniczego, w której stanowisko to opisane jest jako instruktor techniczny w leśnictwie. Z kolei na str. 57 przy wyborze nadleśnictwa testowego Autor podaje, że jako przeciętny rozmiar pozyskania drewna przyjęto wielkość 80-100 m<sup>3</sup> rocznie. Jest to oczywista pomyłka,

Doktorantowi chodziło o 80-100 tys. m<sup>3</sup> rocznie, ale w rozprawie doktorskiej tego typu błędy nie powinny mieć miejsca.

Rozdział *Wyniki* jest najobszerniejszą częścią pracy i stanowi blisko 1/4 jej objętości. W pierwszej części rozdziału Autor przedstawia ogólną charakterystykę przyrodniczo-leśną i kadrową Nadleśnictwa Kozienice na podstawie ogólnie dostępnych danych, co trudno uznać za oryginalne osiągnięcie Doktoranta. Zdecydowanie lepszym rozwiązaniem byłoby umieszczenie charakterystyki badanego nadleśnictwa w oddzielnym rozdziale. Na str. 67 Doktorant pisze „Dla każdego ankietowanego pracownika ustalono średnie wartości procentowe wykonywanych czynności z badanego okresu. Czynności przyporządkowane zostały według klucza (Tabela 1 kolumna Zadania wykonywane przez pracowników na stanowiskach nierobotniczych)”, podczas gdy tabela 1 znajduje się na str. 13 i przedstawia państwowe podmioty zarządzające lasami w Republice Czeskiej. Strona 76 została wklejona do góry nogami. Wątpliwości budzi również zestawienie procentowego udziału poszczególnych grup czynności zawarte w tabeli 7 na str. 74. W tabeli, oprócz średnich, przedstawiono również sumy procentów czasu przypadające na poszczególne zadania dla wszystkich pracowników – E%-53 os. = 5300. Rozumiem, że Doktorant użył takiego sposobu do wyliczenia struktury procentowej poszczególnych czynności, ale z matematycznego punktu widzenia nie jest to działanie poprawne. Szkoda również, że Autor nie pokusił się o przedstawienie głębszej analizy matematycznej wyników, chociażby w postaci podstawowych statystyk opisowych (miary tendencji centralnych i rozproszenia).

Rozdział *Dyskusja* stanowi jeden z najważniejszych elementów każdej pracy naukowej, w której autor objaśnia znaczenie uzyskanych wyników oraz konfrontuje je z wynikami uzyskanymi przez innych badaczy. Stanowi blisko 15% objętości pracy, szkoda tylko, że w znacznej części są to powtórzenia treści z rozdziałów *Przegląd literatury* i *Wyniki*. W rozdziale tym Doktorant szeroko opisuje znaczenie uzyskanych wyników i możliwości ich implementacji w systemie finansowym Lasów Państwowych. Mniej wyczerpujące podejście Autor zastosował do konfrontacji uzyskanych wyników z rezultatami wcześniej prowadzonych badań, co ze względu na nowatorstwo zastosowanej metody badawczej jest częściowo zrozumiałe. Na tym tle wyróżniają się porównania struktury i udziału poszczególnych czynności na różnych stanowiskach w nadleśnictwie.

Rozdział *Stwierdzenia i wnioski* syntetycznie przedstawia dokonania Autora. Sformułowane wnioski korespondują z postawionymi celami badawczymi i w większości stanowią trafne podsumowanie uzyskanych wyników. Z uwag do tego rozdziału można wskazać, że we wniosku numer 1 Autor pisze o analizie unormowań prawnych obowiązujących w Lasach Państwowych i zakresów obowiązków pracowników analizowanych nadleśnictw, podczas gdy badania przeprowadzono jedynie w Nadleśnictwie Kozienice. Wniosek numer 2 wymaga preredagowania, jego pierwsza część powinna znaleźć się we wniosku pierwszym.

W rozdziale *Spis literatury* Autor zestawiał 102 pozycje literaturowe oraz 9 źródeł internetowych. Są to w zdecydowanej większości pozycje polskie, w tym znaczący udział podręczników, co jest zrozumiałe w kontekście prezentowanego zagadnienia. Dziesięć pozycji ze spisu literatury (m.in. Berliner i Brimson 1988, Gaca 2014, Gembarzewski 1983, Janowska 2010, Nowak 2009) nie zostało zacytowanych w tekście, i na odwrót – kilka pozycji, w tym m.in. Kocel 2003, Trenbert 1983, niektóre ustawy, nie znalazło się w zestawieniu literatury na końcu pracy. Wykazane braki bezwzględnie powinny zostać uwzględnione w trakcie

przygotowywania rozprawy do druku. Podkreślam ten fakt, nie po to by uwypuklać niedociągnięcia, ale by zwrócić uwagę Doktorantowi, że staranność w cytowaniu i zestawianiu źródeł literaturowych jest ważnym elementem warsztatu każdego naukowca.

Przedstawione szczegółowe uwagi recenzenta do poszczególnych części rozprawy w większości przypadków mają charakter polemiki z Autorem, wynikającej z innego podejścia do problemu badawczego lub interpretacji uzyskanych wyników i nie mają istotnego wpływu na ocenę merytoryczną pracy. Część uwag, głównie natury edytorskiej i redakcyjnej, zdaniem recenzenta powinna koniecznie zostać uwzględniona na etapie przygotowywania rozprawy do druku.

#### **4. Ocena końcowa**

Recenzowana rozprawa doktorska stanowi oryginalne naukowe rozwiązanie postawionego problemu badawczego, a jej Autor wykazał się dobrym opanowaniem warsztatu badawczego, potwierdzając tym samym swoje przygotowanie do samodzielnego prowadzenia prac badawczych.

Podsumowując ocenę rozprawy doktorskiej mgra inż. Mateusza Garbacza pt. „Uwarunkowania kształtowania wynagrodzeń pracowników nadleśnictw w aspekcie podatku dochodowego i kosztów gospodarki leśnej” stwierdzam, że spełnia ona wymagania stawiane rozprawom doktorskim wynikające z obowiązujących przepisów prawa (*Ustawa z dnia 21 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki oraz niektórych innych ustaw Dz.U. 2017 poz. 859*) i stawiam wniosek o dopuszczenie mgra inż. Mateusza Garbacza do dalszych etapów przewodu doktorskiego.

Prof. UPP dr hab. inż. Witold Grzywiński

