

dr hab. inż. Grzegorz Szewczyk, prof. UR

Kraków, 2020-08-31

Uniwersytet Rolniczy im. H. Kołłątaja w Krakowie

Wydział Leśny

Katedra Użytkowania Lasu, Inżynierii i Techniki Leśnej

Al. 29 Listopada 46

31-425 Kraków

Recenzja

Rozprawy doktorskiej Pana mgr. inż. Mateusza Jana Garbacza

Pt. „Uwarunkowania kształtowania wynagrodzeń pracowników nadleśnictw w aspekcie podatku dochodowego i kosztów gospodarki leśnej”

Recenzję wykonano na podstawie Uchwały Rady Naukowej Instytutu Badawczego Leśnictwa w Sękocinie Starym z dnia 2 lipca 2020 r. oraz pisma RN-0000-619/2020 Sekretarz Rady Naukowej Rady Naukowej IBL, dr hab. Iwony Skrzecz z dnia 6 lipca 2020 r.

Wprowadzenie

Przed planowaniem leśnym stawia się współcześnie coraz ostrzejsze wymagania. Związane jest to m.in. ze zmieniającymi się warunkami środowiska, stale ewoluującymi oczekiwaniami społecznymi dotyczącymi pełnienia przez las różnych funkcji oraz koniecznością uzyskania rentowności działań gospodarczych w konkretnym otoczeniu prawnym. Sprzężenia zwrotne czynników pracy sprawiają, że rozwiązania optymalne są trudne do osiągnięcia, a w dobie gospodarki rynkowej kryterium kosztowe nabiera pierwszorzędno znaczenia. Dynamicznie zachodzące zmiany w sposobach produkcji w leśnictwie wymagają pogłębionych analiz ekonomicznych w zakresie stosowania ściśle określonych procedur oceny i projektowania efektywniejszych sposobów pracy. Obciążenia publiczno-prawne Lasów Państwowych są bardzo istotne i wpływają na opłacalność działań przedsiębiorstwa, w szczególności nadleśnictw, jako podstawowych jednostek organizacyjnych mających osobowość prawną. Jak przytacza Doktorant, wynosiły one przykładowo w 2017 r. 2,9 mld zł. Specyfika działań w leśnictwie, ze złożonym cyklem produkcyjnym drzewostanu i pełnieniem przez niego pozornie sprzecznych funkcji – ochronnych (pozaprodukcyjnych) i produkcyjnych powoduje dużą złożoność ponoszonych kosztów. W rachunku kosztów ponoszonych przez Lasy Państwowe prawie 90% ogółu kosztów administracyjnych stanowią wynagrodzenia w nadleśnictwach. Mają one kapitalne znaczenie dla wysokości ponoszonych podatków, w kontekście recenzowanej pracy podatku dochodowego od

osób prawnych (PDOP). Z punktu widzenia przedsiębiorstwa Lasy Państwowe i podniesienia rentowności jego działań korzystne byłoby przeniesienie w jak największym stopniu kosztów wynagrodzeń z działalności pomocniczej do podstawowej. Ta koncepcja to punkt wyjścia do rozważań Doktoranta. Środkiem do zaproponowania takiego rozwiązania powinna być waloryzacja zadań obserwowanych na poszczególnych stanowiskach roboczych w leśnictwie w kontekście możliwości zaliczenia ich do prac prowadzonych w związku z gospodarką leśną. W związku z dywersyfikacją zadań i niejednorodną dla całego przedsiębiorstwa ich fluktuacją na tożsamy w różnych nadleśnictwach stanowiskach jest to zadanie trudne. To zasadnicze dwuwątkowe zadanie badawcze opisane w recenzowanej dysertacji. Przedstawiona do oceny praca wpisuje się w ważną gospodarczo teorię rachunku kosztów działań polegającą na pomiarze i analizie kosztów pośrednich w powiązaniu z możliwością ich dokładnego przypisania do obiektów kosztowych. Obserwowana w praktyce leśnej zmienność wskaźników ekonomicznych nie jest obecnie w dostatecznym stopniu brana pod uwagę w planowaniu gospodarczym.

Ocena formalna pracy

Przedłożona do recenzji rozprawa obejmuje 123 strony znormalizowanego maszynopisu. Zawiera ona 17 tabel i 6 rycin. Układ pracy w zasadzie nie odbiega od stosowanego zwykle w rozprawach naukowych, choć wydaje się, że lepszym rozwiązaniem jest zaznaczenie, nawet ogólne, celu badań, jako podsumowanie rozdziału *wstęp*. Dzięki temu czytelnik ma łatwość wyrobienia sobie zdania na temat problemu badawczego. W tym przypadku Autor przedstawił syntetycznie problemy ewidencjonowania wynagrodzeń w nawiązaniu do przepisów prawa dotyczących rachunkowości i pośrednio wskazał na istnienie pewnej luki badawczej. W pewnym stopniu wskazują one na kierunek podjętych przez Doktoranta badań. Układ rozdziału *przeгляд literatury* budzi pewne zastrzeżenia. Pierwszy podrozdział, *struktura własności i wynik finansowy gospodarstw leśnych w wybranych krajach*, zawiera szereg informacji do których Autor nie nawiązuje w rozdziale *Dyskusja* (tylko jeden akapit). Z przeglądu literatury powinny wynikać problemy naukowe, które Doktorant stara się rozwiązać. Chyba lepszym rozwiązaniem byłoby skupienie się na analizach struktury zadań pracowników leśnictwa. Rozdział *cel i zakres pracy* został prawidłowo usytuowany po rozdziale *przeгляд literatury*. Uzupełnia go dodatkowy, w moim przekonaniu niekonieczny, rozdział *hipotezy badawcze*. Tekst ten można by umieścić w jednym rozdziale, co poprawiłoby płynność wyводу. Struktura dysertacji obejmuje *streszczenie* (2 strony, 2% tekstu), *abstract* (2 strony, 2% tekstu), *wstęp* (3 strony, 2% tekstu), *przeгляд literatury* (38 stron, 32% tekstu), *cel i zakres pracy* (1 strona, 1% tekstu), *hipotezy badawcze* (1 strona, 1% tekstu), *metodyka badań* (13 stron, 11% tekstu), *wyniki badań* (29 stron, 24% tekstu), *dyskusja* (18 stron, 16% tekstu), 3 strony *stwierdzeń i wniosków* (2% tekstu),

literatura (8 stron, 7% tekstu). Powyższe zestawienie pokazuje zbytne rozbudowanie rozdziału *przeгляд literatury*. Do pracy, w rozdziale *metodyka*, wprowadziłbym syntetyczny zapis zastosowanych w dysertacji obliczeń wskaźników (np. „średnia” w tab. 7) oraz wykaz zastosowanych skrótów, co ułatwiłoby studiowanie zastosowanego modelu. Poszczególne rozdziały zostały podzielone na podrozdziały ułatwiające studiowanie pracy i nawigowanie po jej zawartości. Spis literatury liczy 101 pozycji głównie w języku polskim, poza tym w angielskim (15), niemieckim (3), czeskim (1). Wszystkie pozycje są prawidłowo cytowane w pracy. Spory jest udział dokumentów internetowych (8), dokumentów prawnych, zarządzeń administracji leśnej oraz pozycji popularnonaukowych (33), co osłabia nieco kontekst naukowy dyskursu. Być może specyfika studiowanego przez Doktoranta zagadnienia badawczego utrudniła przeprowadzenie porównań z wynikami innych badaczy. Praca napisana jest poprawnie, prostym, czytelnym, łatwym do studiowania językiem. Autor nie ustrzegł się błędów edytorskich i językowych (są to głównie błędy interpunkcyjne oraz gramatyczne), które jednak mogą być z łatwością usunięte podczas przygotowywania pracy do druku. Tabele i rysunki są czytelne i prawidłowo przywołane w tekście, ich opis (tytuły) nie jest jednak wyczerpujący.

Ocena szczegółowa pracy

Tytuł pracy w mojej ocenie nie w pełni odpowiada treści i budzi pewne wątpliwości co do zawartości dysertacji. Zaproponowane przez Doktoranta sformułowanie sugeruje, że wynagrodzenia mogą być kształtowane w kontekście podatku dochodowego i kosztów ponoszonych przez nadleśnictwo. W dysertacji nie ma o tym mowy i chodzi o wyróżnienie pewnych składowych wynagrodzenia i ich odpowiednie zapisanie w systemie informatycznym LP umożliwiające odpowiednie zaksięgowanie.

We *Wstępie* przedstawiono skrótowo problem badawczy, którego rozwiązania podjął się Doktorant. Dobrze zaprezentował on logiczny wywód prowadzący w końcowej części do zwięzłego podsumowania, wskazującego celowość realizacji podjętego tematu badawczego. Co ważne, Autor skupił się na naukowym aspekcie zagadnienia, czyli identyfikacji kosztów osobowych poszczególnych zakresów merytorycznych zadań wykonywanych przez pracowników nadleśnictwa.

Przeгляд literatury to bardzo obszerny rozdział dysertacji. Autor skonstruował go, jako samo w sobie kompleksowe studium, w dwóch wyróżnionych formalnie zasadniczych działach: struktura własności i wynik finansowy gospodarstw leśnych w Polsce i wybranych krajach europejskich oraz obciążenia podatkowe wraz z rachunkiem i ewidencją kosztów (szczególnie osobowych) w leśnictwie polskim. W mojej ocenie można by poprawić strukturę tego rozdziału przesuując skróconą wersję podrozdziału

struktura własności i wynik finansowy gospodarstw leśnych ... do dyskusji. Byłoby to korzystne również w kontekście skąpego nawiązania do problemów zarządzania w różnych modelach leśnictwa europejskiego w rozdziale *dyskusja*. Pewien problem, wymagający uzupełnienia na etapie przygotowywania rozprawy do druku, związany jest z wykorzystaniem materiałów źródłowych. Podrozdział *struktura własności i wynik finansowy gospodarstw leśnych ...* zbudowany jest w dużej części na kilku pracach Seligi. Autor wykorzystał tu wykonane już w pewnym stopniu uogólnienia, chociaż zestawił je w spójnym porządku. W części dotyczącej obciążeń podatkowych ... w leśnictwie polskim wprowadziłbym zasadnicze skróty w podrozdziale opisującym system podatkowy oraz problemy rachunkowości. Zaprezentowany układ tekstu pokazuje naturalnie genezę tematu, jednak w kontekście całej pracy nie jest rozwiązaniem postawionego przez Doktoranta zagadnienia badawczego. Być może, gdyby Autor narzucił sobie większe ograniczenia w zakresie objętości tej części rozprawy, powyższe uchybienia nie miałyby miejsca. Mogą być one zresztą z łatwością usunięte podczas przygotowywania pracy do druku.

Kolejne dwa rozdziały: *cel i zakres pracy* oraz *hipotezy badawcze* można by połączyć, zachowując zaproponowany przez doktoranta sposób rozumowania i kolejność wywodzonych tez, przy wprowadzeniu niezbędnych skrótów. Autor przeprowadził logiczne rozumowanie podstaw koncepcji naukowej pracy co w całej dysertacji, jak to powyżej zaznaczyłem, miało miejsce. Hipotezy i cel pracy są ze sobą skorelowane i precyzyjnie przedstawione. To mocny, stanowiący o dojrzałości naukowej doktoranta, punkt dysertacji. Wymieniony w tym rozdziale dodatkowy cel pracy – propozycja wdrożenia opracowanej metody zróżnicowania strukturalnego zadań pracowników w systemach informatycznych LP wykracza poza zagadnienia naukowe, chociaż pokazuje ważny, aplikacyjny charakter badań.

Rozdział *Metodyka* został podzielony na 9 podrozdziałów. Została w nim szczegółowo przedstawiona koncepcja zastosowanej metody badawczej. Sposób zbierania danych jest dobrze przedstawiony i ogólnie prawidłowy. W wybranym testowym nadleśnictwie doktorant przeprowadził badania ankietowe. Jego opis można by zamieścić w tym miejscu a nie w rozdziale *wyniki*. Nie mam zastrzeżeń co do obiektu badań, rzeczywiście, za wyjątkiem warunków górskich, jest bardzo zróżnicowany. Czy jednak w przeprowadzonych badaniach tak ważny był przeciętny obraz gospodarki leśnej? W moim przekonaniu chodziło zasadniczo o to, żeby sprawdzić możliwości zaproponowanego modelu. Czyli ważne było, żeby w badanym terenie wykonywano wszystkie zadania obserwowane w gospodarstwie leśnym (chyba w każdym nadleśnictwie). Uzupełnienia wymaga przyjęte zapewne przez Autora

założenie, że produkcja jest zoptymalizowana organizacyjnie. Dopiero wtedy można by przyjąć, że obserwowane w toku badań obciążenia pracą są obiektywne. Trzeba jednak zaznaczyć, że autor w całej pracy, opisując bardzo szczegółowo organizację prac w nadleśnictwach w wielu miejscach w jakiś sposób do tej optymalizacji procesu, o której była powyżej mowa, nawiązuje. Łączy się z tym kolejne pytanie, dlaczego nie odnotowywać w toku prac ankietowych przerw w pracy, ew. przestojów niezawinionych (częstych w leśnictwie a spowodowanych np. warunkami atmosferycznymi)? Pokazałyby one równocześnie stopień wykorzystania zmiany roboczej. W kontekście proponowanego dalej przez Doktoranta samodzielnego pomiaru struktury zmiany roboczej (samofotografia) rozważyłbym na etapie wdrożenia zastosowania nie systemu procentowego lecz godzinowego, który jest chyba łatwiejszy w szybkiej ocenie. Powyższe uwagi do tego rozdziału należy traktować ramowo, jako tezy które z pewnością można wyjaśnić na etapie przygotowania pracy do druku.

W rozdziale *Wyniki* widoczne są dwie grupy zagadnień: bezpośrednio wynikające z przeprowadzonych badań i nawiązujące do nich możliwości ich wdrożenia. Taki układ słabo koresponduje z *celem pracy* i nie jest kompatybilny ze strukturą *Metodyki*. Myślę, że korzystniejsze byłoby zamieszczenie odrębnego rozdziału np. w formie aneksu. Opis struktur czasu ankietowanych pracowników nie budzi zastrzeżeń. Kluczowe dla osiągnięcia założonego celu naukowego są dane zestawione w tabeli 7. Należałoby w mojej ocenie zmienić opisy kolumn w niej zawartych i zamieścić bardziej przejrzysty opis w jaki sposób zostały obliczone wskaźniki „średnia*” i „średnia**”. Ważne dla końcowych wyników rozdzielenie wielkości kosztów osobowych zostało przeprowadzone w niektórych przypadkach automatycznie, czyli sumaryczna kwota wynagrodzeń dla danej grupy została podzielona przez liczbę pracowników (np. leśniczowie), w innych przypadkach tak nie było. Doktorant ogólnikowo opisał sposób postępowania, uwzględniając m.in. doświadczenie autora. To jednak wymaga uściślenia. Przeprowadzone przez Doktoranta symulacje parametrów modelu stanowią o uniwersalności przyjętych założeń metodycznych i ich aplikacyjnym charakterze, co stanowi istotne osiągnięcie Doktoranta.

Rozdział *dyskusja wyników* powiązany jest z uzyskanymi wynikami. To mocna strona recenzowanej pracy. Sposób przeprowadzenia dyskusji świadczy o dojrzałości naukowej Autora i umiejętności krytycznego podejścia do uzyskanych wyników. Swobodne poruszanie się pomiędzy uzyskanymi wynikami, obowiązującymi w LP aktami prawnymi i wynikami uzyskanymi przez innych autorów, świadczy o dobrej znajomości literatury przedmiotu z zakresu badań nad strukturą zadań obserwowanych na stanowiskach pracy w leśnictwie. Do mankamentów można by jedynie zaliczyć

użycie szeregu sformułowań odpowiednich do rozdziału *stwierdzenia*, powtórzonych w pewien sposób w kolejnym rozdziale.

W rozdziale *Stwierdzenia i wnioski* w 8. punktach sformułowanych na podstawie przeprowadzonych badań zostały przedstawione i skomentowane uzyskane wyniki. Są to w większości stwierdzenia, podsumowujące jeszcze raz opisane dane. Podkreślić należy wyraźnie widoczne wnioski odnoszące się do możliwości wykorzystania ankietyzacji w działaniach optymalizacyjnych oraz możliwości aplikacji zastosowanej metody badawczej w zaprojektowanym informatycznym systemie naliczania podstawy opodatkowania nadleśnictw.

Ocena ogólna

Przedstawiona do recenzji praca doktorska Pana mgr. inż. Mateusza Jana Garbacza pt. „Uwarunkowania kształtowania wynagrodzeń pracowników nadleśnictw w aspekcie podatku dochodowego i kosztów gospodarki leśnej” zawiera osiągnięcia badawcze, odpowiednio udokumentowane, przejrzyste opisane i o bogatym materiale faktograficznym. Interpretacja wyników i ich analiza są prawidłowe. Autor wykorzystał stosowane w teorii rachunku kosztów działań narzędzie do rozwiązania oryginalnego zadania badawczego a skonstruowany model ma znaczenie aplikacyjne co bardzo podnosi wartość opracowania.

Wniosek końcowy

Stwierdzam, że przedstawiona do recenzji praca doktorska Pana mgr. inż. Mateusza Jana Garbacza pt. „Uwarunkowania kształtowania wynagrodzeń pracowników nadleśnictw w aspekcie podatku dochodowego i kosztów gospodarki leśnej” wnosi znaczący wkład naukowy w rozwój nauk leśnych. Spełnia ona wszystkie warunki stawiane rozprawom doktorskim zawarte w Ustawie z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz.U. Nr 65 poz. 595 z 2003 r.) i stawiam wniosek o dopuszczenie Pana mgr inż. Mateusza Jana Garbacza do dalszego postępowania w przewodzie doktorskim.


Grzegorz Szewczyk