

Dr hab. Marzena Strojek-Filus, prof. UE
Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Katedra Rachunkowości
Kolegium Finansów

Recenzja
osiągnięć naukowych
dr Melanii Bąk w związku z postępowaniem w sprawie nadania stopnia
doktora habilitowanego w dziedzinie nauk społecznych
w dyscyplinie *ekonomia i finanse*

Podstawą formalną przygotowania niniejszej recenzji było skierowane do mnie pismo Dziekana Wydziału Ekonomii i Finansów Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu prof. dr. hab. Andrzeja Graczyka, informujące o wyznaczeniu mnie na recenzenta w postępowaniu w sprawie nadania dr Melanii Bąk stopnia doktora habilitowanego w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie *ekonomia i finanse*. Do pisma została dołączona Uchwała nr 77/2020 Rady Naukowej Dyscypliny Ekonomia i Finanse z dnia 15 października 2020 r. w sprawie zatwierdzenia pełnego składu komisji habilitacyjnej we wskazanym wyżej postępowaniu.

Podstawą merytoryczną sporządzenia recenzji była dokumentacja przygotowana przez dr Melanię Bąk obejmująca: wniosek o przeprowadzenie postępowania w sprawie nadania stopnia doktora habilitowanego, kopia dokumentu potwierdzającego posiadanie stopnia doktora nauk ekonomicznych, autoreferat, wykaz opublikowanych prac naukowych oraz informacja o osiągnięciach popularyzujących naukę, dydaktycznych i organizacyjnych, wybrane publikacje naukowe oraz monografia naukowa wskazana przez Habilitantkę jako osiągnięcie naukowe wynikające z art. 219 ust.1 pkt 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2018 r., poz. 1668 z późn. zm.).

Niniejsza recenzja została sporządzona zgodnie z kryteriami oceny dorobku naukowego w postępowaniu habilitacyjnym zawartymi w ustawie Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Na recenzję osiągnięć naukowych dr Melanii Bąk składają się dwie jej części:

- ocena wskazanego przez Habilitantkę osiągnięcia naukowego, o którym mowa w art. 219 ust. 1 pkt 2 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce,
- ocena pozostałych osiągnięć naukowo-badawczych.

1. Ocena wskazanego przez dr Melanię Bąk osiągnięcia naukowego wynikającego z art. 219 ust. 1 pkt 2 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce

Jako osiągnięcie naukowe, o którym mowa w art. 219 ust. 1 pkt 2 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, dr Melania Bąk wskazała swoją monografię naukową pt. „Majątek niewidzialny przedsiębiorstwa z perspektywy rachunkowości. Model koncepcyjny majątku niewidzialnego”, wydaną przez Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu w 2020 roku. Recenzentami wydawniczymi monografii byli prof. dr hab. Halina Buk z Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach oraz prof. dr hab. Waldemar Gos z Uniwersytetu Szczecińskiego. Monografia obejmuje 533 strony i składa się ze wstępu, pięciu głównych rozdziałów, zakończenia, załącznika, wykazu bibliografii oraz stosownych spisów.

W mojej ocenie problematyka monografii jest ważna i niezwykle aktualna, zarówno z punktu widzenia teorii rachunkowości, jak i praktyki gospodarczej. We współczesnej gospodarce zasoby o charakterze niematerialnym mają coraz większe, często strategiczne znaczenie. Coraz częściej stanowią najważniejszą grupę aktywów wykorzystywanych przez podmioty gospodarcze w realizowanych przez nie procesach gospodarczych oraz prezentowanych w sprawozdaniach finansowym, czego przykładem może być branża technologii informacyjnej. Jednak część zasobów o charakterze niematerialnym wykorzystywana w procesach gospodarczych nie jest wykazywana w sprawozdaniu finansowym, gdyż nie spełnia warunków zaliczania ich do aktywów określonych w prawie bilansowym oraz w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej/ Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (MSSF/MSR). W efekcie część majątku przedsiębiorstwa wypracowującego jego dokonania finansowe oraz strumienie pieniężne, nazywana przez Habilitantkę majątkiem niewidzialnym, jest „nieobecna” w sprawozdaniu finansowym, a co za tym idzie, nie jest również brana pod uwagę w ocenie sytuacji finansowej i majątkowej tego podmiotu. Taki stan rodzi szereg pytań dotyczących znaczenia i roli sprawozdania finansowego, jego wiarygodności, a także użyteczności z punktu widzenia poszerzającego się grona jego użytkowników. Rosnącej świadomości znaczenia majątku

niewidzialnego towarzyszą liczne problemy praktyczne dotyczące jego identyfikacji oraz wyceny, a także możliwości ujawniania oraz prezentacji sprawozdawczej. Wskazana przez Habilitantkę jako osiągnięcie naukowe monografia dotyka wszystkich przedstawionych wyżej obszarów i zawiera propozycje na płaszczyźnie koncepcyjnej oraz propozycje szczegółowych rozwiązań w postaci modelu.

Wysoko oceniam dobór i zakres problemowy monografii. W mojej ocenie jest to jeden z najtrudniejszych obszarów współczesnej rachunkowości. Dr Melania Bąk trafnie określiła lukę badawczą, a także obszar występujących od dawna kontrowersji zarówno na gruncie teorii, jak i szeroko rozumianej praktyki rachunkowości.

Wskazana monografia cechuje się logicznie uporządkowaną strukturą, wnikliwą analizą literatury przedmiotu oraz nowatorskim podejściem do rachunkowości w zakresie majątku niewidzialnego. Habilitantka we wstępie wyjaśnia przyjęte założenia dotyczące pojęć koncepcja, model koncepcyjny, a także w sposób przekonujący uzasadnia odejście od układu pracy „od ogółu do szczegółu”. Przyjęcie układu – identyfikacja – pomiar i wycena – prezentacja – ujawnianie – obejmującego zarówno rozważania na gruncie teorii, jak i propozycje konkretnych rozwiązań, nawiązują do etapów pozyskiwania, przetwarzania oraz prezentowania informacji w ramach systemu rachunkowości. Habilitantka konsekwentnie we wszystkich głównych rozdziałach wprowadza treści dotyczące zarówno teorii rachunkowości jak i zaproponowanego modelu według przyjętej „osi problemowej”.

We wstępie dr Melania Bąk wskazała jako cel główny pracy zidentyfikowanie i umiejscowienie majątku niewidzialnego w rachunkowości oraz wskazanie i uporządkowanie dla niego zagadnień problemowych i propozycji rozwiązań dla niektórych ograniczeń w ramach opracowanego modelu koncepcyjnego majątku niewidzialnego. Rozwinięciem celu głównego jest dziewięć celów pomocniczych, z których w mojej ocenie szczególnie ważne są 5, 6, 8 i 9. Koncentrują się one na cechach, klasyfikacji majątku niewidzialnego, opracowaniu modelu koncepcyjnego, a także opracowaniu przykładowego zestawu mierników finansowych i niefinansowych dla składników tego majątku, wraz z propozycją trójwymiarowego modelu ewidencji oraz ich raportowania. W mojej ocenie zarówno cel główny, jak i cele pomocnicze są sformułowane prawidłowo, cechują się logiczną, przejrzystą treścią.

Jako główną tezę badawczą wskazano założenie, że model koncepcyjny majątku niewidzialnego, wykorzystujący zmodyfikowaną rachunkowość trójwymiarową jest instrumentem umożliwiającym przedsiębiorstwu ukierunkowanemu na wiedzę włączenie jego majątku niewidzialnego w zakres rachunkowości. Wyodrębnione zostały również tezy szczegółowe podzielone w przekroju dwóch nurtów pracy: rachunkowości jako nauki

praktycznej oraz majątku niewidzialnego jednostki gospodarczej w systemie rachunkowości.

Do pierwszej grupy zostały zaliczone następujące:

1. Uznanie rachunkowości jako nauki umożliwia jej intelektualny rozwój będący konsekwencją prowadzonych badań naukowych i podejmowania wyzwań pochodzących z praktyki.
2. Istotę rachunkowości jako nauki praktycznej charakteryzuje układ: nauka (teoria) – polityka – praktyka, który nie podlega zrównoważeniu.

Na drugą grupę składają się następujące tezy:

1. Różnorodność problemów związanych z majątkiem niewidzialnym (wynikających m. in. ze zróżnicowania w postrzeganiu tej kategorii przez nauki ekonomiczne i badaczy) skłania środowisko rachunkowości do poszukiwania właściwych sposobów ich interpretacji, pomiaru i ujawniania, zgodnych z istotą rachunkowości i jej fundamentalnymi założeniami.
2. Modyfikacja i adaptacja instrumentarium rachunkowości (w tym rachunkowości trójwymiarowej) pozwala na weryfikację podejścia rachunkowości do majątku niewidzialnego. Istotny udział w tym procesie ma rachunkowość zarządcza ukierunkowana strategicznie.
3. Model majątku niewidzialnego (party na jego koncepcji) ma zastosowanie do identyfikacji, pomiaru i wyceny, prezentacji i ujawniania składników majątku niewidzialnego w rachunkowości.

Nie przekonuje mnie zastosowany podział przyjętych tez badawczych na dwie grupy – nurty pracy. Raczej spodziewałabym się włączenia wątków majątku niewidzialnego do założeń dotyczących rachunkowości jako nauki.

W przypadku drugiej grupy tez badawczych wydaje mi się za uzasadnione przyjęcie innej kolejności ich formułowania, zwłaszcza w kontekście zawartego we wstępie uzasadnienia struktury całej pracy. Z tego punktu widzenia w mojej ocenie pierwszoplanowe znaczenie ma teza 3. Eksponowanie w tezie 2. znaczenia rachunkowości zarządczej w procesie modyfikacji i adaptacji instrumentów rachunkowości nie jest potrzebne z punktu widzenia głównych problemów dotyczących majątku niewidzialnego.

Wątpliwości może budzić posługiwanie się pojęciem „teza badawcza” z całkowitym pominięciem hipotez badawczych. Jednak biorąc pod uwagę charakter teoretyczny pracy – jak sama Autorka określa - „z elementami aplikacyjnymi”, należy to rozwiązanie ocenić pozytywnie. Przyjęte przez Autorkę założenia nie zostały w pracy poddane weryfikacji

empirycznej, natomiast zostały przedstawione obszernie argumenty wyprowadzone na podstawie badań teoretycznych oraz analizy literaturowej, przemawiające za takimi opiniami.

Rozdział 1. monografii zawiera charakterystykę współczesnej rachunkowości i stanowi wprowadzenie do kolejnych rozdziałów poświęconych majątkowi niewidzialnemu. Habilitantka dokonała przeglądu literatury pod kątem definicji rachunkowości, które zebrała w dwóch przekrojach: naukowym oraz praktycznym. Wysoko oceniam przegląd i uporządkowanie paradygmatów rachunkowości oraz teorii rachunkowości. W drugim przypadku klasyfikacji towarzyszy odpowiednia ekspozycja badań naukowych. O gruntownej analizie teorii rachunkowości świadczy m. in. przegląd i zestawienie teorii wspomagających rozwój rachunkowości.

Jako ważną część tego rozdziału uważam podrozdział 1.1.3. poświęcony rachunkowości trójwymiarowej pozwalającej na odejście od tradycyjnego podejścia do majątku ujawnianego w systemie rachunkowości. Habilitantka powołała się na model trójwymiarowej rachunkowości zaproponowany przez Y. Ijirię, który powszechnie jest uznany w środowisku badaczy rachunkowości za doniosły wkład w rozwój teorii rachunkowości, a równocześnie nie znalazł on przełożenia aplikacyjnego na praktykę. Przywołując i opisując ten model przygotowała sobie podstawę do zaproponowania własnych rozwiązań dotyczących majątku niewidzialnego zawartych w dalszych rozdziałach.

Podrozdział 1.2. został poświęcony opisowi specyfiki i zakresu polityki rachunkowości, którą Habilitantka podzieliła autorsko na unormowaną, czyli obowiązkową oraz kreatywną, czyli dobrowolną. Jednak w mojej ocenie zbyt dużo miejsca jest poświęcone ogólnemu podejściu do polityki rachunkowości, a zbyt mało dotyczy tematu zasobów niematerialnych. Wyjątkiem jest dość szczegółowe podejście do interpretacji i znaczenia wartości firmy, co uważam za słuszne i potrzebne z punktu widzenia dalszych treści pracy. Habilitantka zgrabnie łączy problem nabytej wartości firmy jako efekt połączeń podlegający raportowaniu finansowemu z wewnętrźnie wygenerowaną wartością firmy, która „skupia” składniki majątku niewidzianego.

Rozdział pierwszy kończą rozważania na temat uwarunkowań współczesnej rachunkowości, które w mojej ocenie nie stanowią niezbędnych treści z punktu widzenia problematyki majątku niewidzialnego, natomiast tworzą bardzo szerokie tło (zbyt szerokie?) dla zbudowania koncepcji oraz modelu koncepcyjnego dla tej grupy zasobów.

Całość rozdziału pierwszego wskazuje na bardzo dobrze rozpoznaną literaturę przedmiotu, gruntowną analizę teorii rachunkowości oraz zidentyfikowanie luki teoretycznej w obszarze zasobów niematerialnych, w szczególności niewidzialnych.

Rozdział drugi jest w całości poświęcony majątkowi niewidzialnemu. Dr Melania Bąk prezentuje go zarówno z punktu widzenia nauk ekonomicznych jak i rachunkowości. W mojej ocenie szczególne znaczenie ma podrozdział 2.2., który uznaję za wkład do teorii rachunkowości. Habilitantka wprowadziła autorską definicję majątku niematerialnego, przy czym zaproponowała jego ujęcie zasobowo – kapitałowe, w którym majątek niewidzialny w ujęciu zasobowym to aktywa niewidzialne, natomiast jego ujęcie kapitałowe to kapitał intelektualny (s. 137 pracy). W efekcie zaproponowała równanie na odcinku majątku niewidzialnego. Jak Habilitantka podkreśla, aktywa niewidzialne „mają w sobie szczególną moc i wiedzę, która wyzwolona i transferowana przekształca się w kapitał intelektualny, pozwalający na osiągnięcie korzyści ekonomicznych” (s. 46), co sprowadza się w rezultacie do wymiaru bilansowo-wynikowego. W tym kontekście zaproponowała poszerzenie tradycyjnego zakresu rachunkowości o rachunkowość majątku niewidzialnego, cechującą się retrospektywno-prospektywnym charakterem. Tę nową część rachunkowości wywodzi z elementów propozycji m. in. H.M. Schoenfelda, A. Jarugowej i J. Fijałkowskiego, a także L. Niemczyka, co można w pewnym uproszczeniu ująć jako rachunkowość zasobów ludzkich. Na podkreślenie zasługuje to, że w ramach zaproponowanego przez Habilitantkę nowego obszaru rachunkowości następuje zintegrowanie kompleksowej informacji finansowej i niefinansowej. W mojej ocenie uzasadnienie konieczności wprowadzenia retrospektywnych oraz prospektywnych mierników finansowych i niefinansowych jest logicznie spójne i przekonujące. Jak sama Habilitantka zauważa, nowy obszar rachunkowości obejmuje relacje pomiędzy składnikami majątku niewidzialnego, relacje z majątkiem ujawnianym, a także uczestniczy w kreowaniu wartości przedsiębiorstwa (s.144). Podejście zintegrowane do majątku ujawnianego i niewidzialnego w ramach systemu rachunkowości daje możliwość zastosowania trójwymiarowej struktury majątku, dla której Habilitantka w dalszej części pracy zaproponowała model ewidencyjny. Wprowadzone w podrozdziale rysunki i tabele, w szczególności rysunek 2.2. oraz tabele 2.11. i 2.12. dobrze ilustrują i porządkują zaproponowaną trójwymiarową strukturę majątku, jak i relacje między jego składnikami. Potwierdzeniem przemyślanego, kompleksowego podejścia do rachunkowości majątku niewidzialnego jest jego odniesienie do zasady dualizmu i odpowiednie rozwinięcie.

Dr Melania Bąk w tej części pracy wprowadza również autorskie zestawienie kryteriów aktywów niewidzialnych wskazując swoją propozycję jako głos w dyskusji, a także klasyfikację aktywów niewidzialnych, słusznie zestawiając je z wewnątrznie wygenerowaną wartością firmy. W efekcie powstał spójny koncepcyjnie i przejrzysty obraz trzeciego wymiaru

przedmiotu rachunkowości. Na podkreślenie zasługuje również „zbudowana” baza pojęciowa do zaproponowanego trzeciego wymiaru przedmiotu rachunkowości.

Moją wątpliwość budzi w szczegółowych rozwiązaniach jednoznaczne przypisanie relacji z klientami aktywom niewidzialnym i brak odniesienia do sytuacji, w której z nabytej na skutek połączenia wartości firmy wydziela się m. in. relacje z klientami wykazując je jako odrębną pozycję wartości niematerialnych ujawnianych, obok nabytej i odpowiednio „okrojonej” wartości firmy w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Również tabela 2.15. nie jest dla mnie do końca czytelna. Wprowadzenie do aktywów niewidzialnych wartości firmy i zestawienie ich (poniżej) z wewnątrznie wytworzoną wartością firmy nie jest do końca uzasadnione i wymaga moim zdaniem przynajmniej dodatkowej interpretacji. Wskazane niedomówienia w niczym jednak nie umniejszają mojej wysokiej oceny tej części pracy.

Rozdział drugi kończy się połączeniem nurtu behawioralnego z majątkiem niewidzialnym. W tabeli 2.27. Habilitantka w sposób ciekawy i trafny przypisuje składnikom majątku niewidzialnego problemy behawioralne. Łączy i porządkuje również behawioryzm użytkowników zewnętrznych i wewnętrznych z kształtowaniem składników majątku niewidzialnego, wskazując liczne przykłady tej relacji. Nurt behawioralny w rachunkowości jest w ostatnich latach przedmiotem licznych badań naukowych wskazujących na silne oddziaływanie behawioryzmu na jakość informacji generowanych przez system rachunkowości. W tym świetle uważam za uzasadnione włączenie tego problemu do charakterystyki majątku niewidzialnego.

Przedmiotem rozważań rozdziału trzeciego jest pomiar i wycena majątku niewidzialnego. Habilitantka poddaje analizie pojęcia „pomiar” i „wycena” odnosząc je do systemu gromadzenia i przetwarzania danych w systemie rachunkowości, a następnie płynnie przechodzi do pojęcia „wartość”, rozpatrując go zarówno w ujęciu ekonomicznym, jak i filozoficznym. Uważam za ważną tabelę 3.1. poświęconą istocie wartości i jej wybranym charakterystykom. W następnej kolejności dr Melania Bąk dokonała przeglądu i omówienia metod pomiaru i wyceny majątku niewidzialnego oraz zasobów niematerialnych ujawnianych. Na podstawie studiów literaturowych przedstawia różne klasyfikacje metod pomiaru, zebrane w tabelach 3.3. i 3.4. Ta część monografii świadczy o gruntownie przeprowadzonej analizie literatury.

W rozdziale trzecim przedstawione zostały koncepcje i parametry wyceny zastosowane w MSSF/MSR, a także rozwiązania dotyczące wyceny bieżącej i bilansowej przyjęte

w Ustawie o rachunkowości. Habilitantka przytacza krytyczne opinie innych autorów dotyczące wyceny w rachunkowości, jednak sama nie zajmuje w tej sprawie wyraźnego stanowiska. Ostatecznie skupia się na parametrze wartości godziwej i jego zastosowaniu w wycenie. Wskazuje zalety oraz zagrożenia związane z tym parametrem, a także z rozwiązaniami hybrydowymi (mieszanymi) z punktu widzenia oceny wiarygodności oraz porównywalności informacji finansowych w systemie rachunkowości. Ostatecznie prezentuje własną opinię dotyczącą koncepcji wyceny w wartości godziwej podkreślając, że łączy ona rachunkowość retrospektywną z prospektywną. Swoje stanowisko dodatkowo poparła wynikami badań przeprowadzonych przez P. Kabalskiego. Podejmuje również ciekawą polemikę z opiniami, według których istniejące metody wyceny nie pozwalają dokładnie ustalić wartości składników majątku niewidzialnego, wobec czego nie należy podejmować tego zagadnienia. Przedstawione przez Autorkę argumenty są dla mnie przekonujące i świadczą o bardzo dobrej znajomości prawa bilansowego oraz literatury przedmiotu.

W mojej ocenie najważniejszą częścią rozdziału trzeciego jest podrozdział 3.2.2. „Mierniki pomiaru składników modelu koncepcyjnego majątku niewidzialnego – pomiar retrospektywny w rachunkowości majątku niewidzialnego”. Habilitantka słusznie traktuje mierniki finansowe i niefinansowe za swego rodzaju „łącznik” pomiędzy ujęciem retrospektywnym i prospektywnym w rachunkowości majątku niewidzialnego (s. 273). **W tabeli 3.15. zaproponowała odpowiednio sklasyfikowane i zinterpretowane mierniki pomiaru, co uważam za kluczowe z punktu widzenia celu pracy, a także stanowiące znaczący wkład do teorii rachunkowości. Na podkreślenie zasługuje logiczna i merytoryczna ciągłość zaproponowanych mierników w stosunku do propozycji trójwymiarowej struktury majątku oraz wyodrębnienia nowego obszaru rachunkowości, zaprezentowanych w rozdziale drugim.**

Ostatni podrozdział rozdziału trzeciego jest poświęcony możliwościom zastosowania instrumentarium rachunkowości zarządczej do pomiaru składników majątku niewidzialnego. Uważam włączenie tego problemu do pracy za uzasadnione, jednak opis zakresu rachunkowości zarządczej i jej specyfiki wydaje mi się zbędny. Również prezentacja systemów rachunku kosztów odbiega tematycznie od głównego problemu monografii i pozostawia wrażenie pewnej przypadkowości. Z kolei uważam za wartościowe odniesienie działań oraz nośników kosztów działań do wybranych składników modelu majątku niewidzialnego. Autorskie zestawienie przykładów działań i ich nośników do 8 wybranych składników majątku niewidzialnego (tabela 3.21) świadczy o kompleksowym podejściu do pomiaru tej części majątku. Pozytywnie oceniam również propozycję zmodyfikowanej zbilansowanej karty

wyników, nazwanej przez Habilitantkę zbilansowaną kartą majątku wraz z proponowanym zestawem (przykładami) mierników. W karcie wyodrębnione zostały następujące perspektywy: indywidualizacji przedsiębiorstwa (tożsamość i kultura organizacyjna), rynkowa (marka, wizerunek reputacja), relacyjna, wiedza i kreatywność.

Rozdział czwarty monografii jest poświęcony problemowi prezentacji i ujawniania majątku niewidzialnego w rachunkowości. Dr Melania Bąk w pierwszej kolejności wyjaśnia i podkreśla różnicę pomiędzy pojęciami „prezentacja” oraz „ujawnianie”. Wprawdzie uważam tę różnicę za nieco sztuczną, ale oceniam pozytywnie konsekwentne stosowanie tego podziału w całej pracy. W dalszej części rozdziału Habilitantka zbudowała, w oparciu o przyjęte założenia, trójwymiarowy model ewidencyjny, w którym znalazły zastosowanie trzy wymiary: I – materialny, II – wynikowy, III – niematerialny. W zaproponowanym modelu wykorzystwała elementy modelu trójwymiarowej Y. Ijiriego. Z opisu autorskiego rozwiązania Habilitantki wynika, że szczególna uwaga została przez Nią skupiona na „przejściu” z II wymiaru do III poprzez odpowiednio skonstruowany system ewidencji analitycznej, rejestrującej informacje o charakterze rozszerzającym i uzupełniającym do kosztów i przychodów w układzie składników majątku niewidzialnego. Co istotne, zgodnie z przyjętym założeniem w poszczególnych wymiarach modelu zachowana jest zasada dwustronnego (podwójnego) zapisu, co potwierdza kompleksowość proponowanego rozwiązania oraz jego „kompatybilność” z dotychczas stosowanymi rozwiązaniami w rachunkowości. W podrozdziale 4.2.2. dr Melania Bąk przedstawiła trzy wersje ewidencji majątku niewidzialnego osadzone w trójwymiarowym modelu ewidencyjnym, wykorzystujące rozbudowaną ewidencję analityczną na poziomie rodzajowym, wartościowym, ilościowym oraz jakościowym. Zaproponowane wersje zostały szczegółowo opisane oraz zilustrowane. Na uwagę zasługuje tabela 4.8. (s. 355) prezentująca przykłady poziomów ewidencji analitycznej o charakterze ogólnym oraz indywidualnym. Przedstawione propozycje są spójne i merytorycznie poprawne, a zarazem wprowadzają śmiało rozwiązania ewidencyjne stanowiące podstawę raportowania, zwłaszcza w przypadku wersji trzeciej.

Autorka konsekwentnie wskazuje szczegółowe rozwiązania składające się na model ewidencyjny, w tym przedstawia autorski przykład wykazu kont, zapewniającego odpowiednią rejestrację i przetworzenie danych i składników majątku niewidzialnego. **Zaproponowany model ewidencyjny, a w szczególności rozwiązania na poziomie analitycznym uważam za wkład do teorii rachunkowości o charakterze użytecznym.**

Podrozdział 4.3. jest poświęcony raportowaniu informacji o majątku niewidzialnym. Zawarty w nim opis sprawozdawczości finansowej i niefinansowej oraz sfery regulacyjnej jest

w mojej ocenie zbyt obszerny i rozproszony problemowo. Za istotną i wartościową część tego podrozdziału uważam propozycje Habilitantki dotyczące sposobu i zakresu raportowania informacji o tej części majątku ze szczególnym uwzględnieniem propozycji nowego obszaru, mianowicie sprawozdawczości majątku niewidzialnego, na którą składa się bilans majątku niewidzialnego, raport o składnikach tego majątku oraz zestawienie przychodów i kosztów z ich perspektywy.

Całość treści rozdziału czwartego uważam za ważne i bardzo wartościowe z punktu widzenia celu pracy oraz sformułowanej głównej tezy badawczej.

Rozdział piąty jest swoistym podsumowaniem wcześniejszych rozdziałów, przy czym jego tytuł „Majątek niewidzialny przedsiębiorstwa versus rachunkowość – ocena relacji” nie jest dla mnie wystarczająco czytelny i nie eksponuje głównych treści rozdziału. W podrozdziale 5.1. Habilitantka dokonuje porównania szczegółowych rozwiązań autorskiego modelu dotyczącego majątku niewidzialnego z rozwiązaniami sfery regulacyjnej w tym zakresie według przyjętych, w mojej ocenie bardzo trafnie dobranych kryteriów (tabela 5.1). Tabela 5.1. porządkuje i podsumowuje treści zawarte w rozdziałach 2 – 4. Szkoda, że nie została podzielona na części, które stanowiłyby podsumowanie każdego z wcześniejszych rozdziałów.

W mojej ocenie najważniejszą częścią rozdziału piątego jest weryfikacja autorskiego modelu koncepcyjnego na przykładzie przedsiębiorstwa opartego na wiedzy. Jak Habilitantka wyjaśnia w przypisie (s. 442) informacje o przedsiębiorstwie, które jest podmiotem analizowanego przykładu, są oparte na danych umownych, określonych „w oparciu o praktykę gospodarczą”. Nie jest to sformułowanie dla mnie w pełni przekonujące. Przyjmuję argumenty Habilitantki o niemożności zweryfikowania modelu w oparciu o dane konkretnego przedsiębiorstwa lub grupy przedsiębiorstw (Wstęp, s. 444-445), czyli brak zgody przedsiębiorstw na udostępnienie i ujawnienie potrzebnych danych, traktowane jako tajemnica handlowa oraz brak informacji przetworzonych i zgrupowanych w określonych, potrzebnych przekrojach informacyjnych w dłuższym okresie czasowym z zachowaniem zasady ciągłości. Jednak drugi argument może być w praktyce pewnym ograniczeniem w zaaplikowaniu modelu i być może potrzebne byłyby dodatkowo opracowane procedury „wdrożeniowe”. Opis przykładowego przedsiębiorstwa uważam za lakoniczny w odniesieniu do wagi problemu. Punktem wyjścia w badaniu są następujące siły ekonomiczne: 8 sił głównych wyodrębnionych jako składniki majątku niewidzialnego (zgodnie zaproponowaną przez Habilitantkę klasyfikacją) oraz 24 szczegółowe siły wewnętrzne (zostały wybrane subiektywnie) przyporządkowane poszczególnym składnikom majątku niewidzialnego z wykorzystaniem mierników finansowych i niefinansowych w celu uchwycenia ich wpływu na pozycje

przychodów i kosztów. Dr Melania Bąk zastosowała metodę parametryczną Z. Hellwiga do wyodrębnienia spośród 24 sił wewnętrznych 6 sił mających największy wpływ na przychody i koszty: 5 sił centralnych oraz 1 siły izolowanej. W następnej kolejności została zastosowana analiza regresji w celu wyodrębnienia dwóch sił: w tym przypadku świadomości marki oraz darowizny na rzecz organizacji i instytucji, które zostały przypisane do składników majątku niewidzialnego, czyli sił głównych: marki i wizerunku. W celu zbadania sił i określenia kierunku ich oddziaływania na pozycje wynikowe zostały oszacowane dwa modele regresji liniowej z jedną zmienną objaśniającą. Wyniki zostały zaprezentowane w dwóch wariantach (tabele 5.8, 5.9, 5.10 i 5.11) w przekroju: sprawozdanie o przyczynach zmian oraz sprawozdanie siłach ekonomicznych i impulsach. Należy podkreślić, że w przykładzie analizie zostały poddane relacje pomiędzy II i III wymiarem rachunkowości.

Badania przeprowadzone na przykładowym przedsiębiorstwie są metodycznie poprawne, chociaż dane umowne nie zostały w pełni opisane. Sformułowane wnioski są prawidłowe i wynikają z przeprowadzonej analizy. Habilitantka, mając w świadomości ograniczenia tego badania wynikające z umownych danych, nazywane przez Nią „ułomnością danych”, osiągnęła jednak cel, mianowicie potwierdziła możliwość zastosowania zaproponowanego autorskiego modelu koncepcyjnego dla rachunkowości trójwymiarowej.

Pewien niedosyt w rozdziale piątym pozostawia brak weryfikacji trójwymiarowego modelu ewidencji, a także proponowanych sprawozdań, w szczególności raportu o składnikach majątku niewidzialnego oraz zestawienia przychodów i kosztów w ujęciu retrospektywnym i prospektywnym. Zdaję jednak sobie sprawę z tego, że wymagałoby to radykalnego poszerzenia danych umownych oraz wprowadzanych założeń, a także wprowadzenia kolejnych obszernych analiz i zestawień (raportów), co wpłynęłoby znacząco na objętość i tak bardzo obszernej pracy.

W końcowej części rozdziału piątego dr Melania Bąk przedstawiła korzyści i szanse oraz problemy i zagrożenia, które Jej zdaniem mogą wynikać z ujawnienia majątku niewidzialnego. W zestawieniu Autorki (tabela 5.13) lista zidentyfikowanych korzyści i szans jest zdecydowanie dłuższa niż lista problemów i zagrożeń, co powinno stanowić zachętę dla menedżerów do zaaplikowania proponowanych rozwiązań.

W zakończeniu Habilitantka sformułowała szczegółowe wnioski grupując je w przekrojach zastosowanych do szczegółowych tez badawczych, a mianowicie w nurcie pracy „rachunkowość jako nauka praktyczna” oraz w nurcie „majątek niewidzialny przedsiębiorstwa z perspektywy rachunkowości. Oczekiwałamby jednak w tym miejscu pogrupowania

i przyporządkowania wniosków do konkretnych tez badawczych wskazanych we wstępie monografii, co stanowiłoby ich odpowiednie potwierdzenie.

Wyprowadzone liczne wnioski (35) są wielopłaszczyznowe, wielowątkowe i jednocześnie logicznie spójne, ciekawe, świadczące o obszerności, wnikliwości i dojrzałości badania.

W podsumowaniu tej części recenzji, **wysoko oceniam zawartą w monografii propozycję modelu koncepcyjnego majątku niewidzialnego, uznając ją za wkład do teorii rachunkowości.** Habilitantka wyodrębniła nowy obszar rachunkowości dla majątku niewidzialnego, do czego wykorzystywała zmodyfikowaną rachunkowość trójwymiarową. Zbudowała odpowiednią bazę pojęciową, a także wprowadziła autorską klasyfikację składników majątku niewidzialnego jako uniwersalny, wyselekcjonowany i odpowiednio elastyczny zbiór. Wyprowadziła w ramach zasady dualizmu równanie aktywów niewidzialnych i kapitału intelektualnego. **Szczególną wartość przypisuję autorskiemu opracowaniu zestawu mierników finansowych i niefinansowych** dla wyróżnionych składników majątku niewidzialnego, traktowanego jako instrumentarium retrospektywnej i prospektywnej rachunkowości majątku niewidzialnego, co uznaję za znaczący wkład do teorii rachunkowości. Habilitantka ponadto opracowała autorski trójwymiarowy model ewidencyjny w trzecim wymiarze (niematerialnym) rachunkowości, a także zaproponowała trzy warianty sprawozdawczości majątku niewidzialnego. Na podkreślenie zasługuje kompleksowość w podejściu do proponowanych rozwiązań dla majątku niewidzialnego (identyfikacja, klasyfikacja, pomiar i wycena, prezentacja i ujawnianie) oraz ich walory aplikacyjne. Powyższe osiągnięcia uznaję za znaczny wkład w rozwój dyscypliny *ekonomia i finanse*.

2. Ocena pozostałych osiągnięć naukowo-badawczych

Do oceny pozostałych osiągnięć naukowo-badawczych przyjąłem następujące obszary aktywności naukowej Habilitantki:

- opublikowane artykuły w czasopismach naukowych, monografie naukowe oraz rozdziały w monografiach naukowych nie wskazane jako osiągnięcie naukowe, o którym mowa w art. 219 ust. 1 pkt 2 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, w szczególności publikacje przedstawione przez Habilitantkę w autoreferacie jako istotne i stanowiące wkład w proces tworzenia monografii naukowej wskazanej jako osiągnięcie naukowe,
- udział w projektach badawczych,

- udział w konferencjach naukowych oraz referaty wygłoszone na konferencjach naukowych.

Ocena pozostałych osiągnięć naukowo-badawczych odnosi się wyłącznie do aktywności naukowej z okresu po uzyskaniu stopnia doktora nauk ekonomicznych.

Jak wynika z autoreferatu, na pozostały dorobek naukowy dr Melanii Bąk po uzyskaniu stopnia doktora nauk ekonomicznych składają się 84 publikacje naukowe, w tym monografia naukowa wskazana jako osiągnięcie naukowe, 31 rozdziałów w monografiach naukowych, 46 artykułów naukowych w czasopismach, 4 artykuły w materiałach konferencyjnych oraz 2 redakcje naukowe monografii wieloautorskich. Spośród wykazanych publikacji 12 powstało w języku angielskim, 1 w języku niemieckim i 1 w języku czeskim.

W mojej ocenie pod względem ilościowym jest to dorobek spory, zwłaszcza, że aż (!) 77 publikacji jest autorskich i tylko 7 współautorskich.

Jednak w ocenie dorobku naukowego pierwszoplanowe znaczenie ma jakość publikacji oraz ich powiązanie problemowe, świadczące o rozwoju naukowym oraz o opanowaniu warsztatu naukowego. Z przedstawionego wykazu publikacji wynikają następujące obszary badawcze Habilitantki: rachunkowość jako nauka w tym teorie rachunkowości, aktywa niematerialne w systemie rachunkowości, majątek ujawniany i nieujawniany w rachunkowości, aktywa niewidzialne oraz kapitał intelektualny, nurt behawioralny w rachunkowości, szeroko rozumiana sprawozdawczość oraz aspekty podatkowe w rachunkowości. Poza ostatnim z wymienionych wszystkie pozostałe znajdują (oczywiście w różnym stopniu) swoją kontynuację w monografii naukowej wskazanej jako osiągnięcie naukowe, przedstawiającej między innymi relacje pomiędzy tymi obszarami. Tematyka tych prac wskazuje na stały i systematyczny rozwój naukowy, a zarazem „dojrzewanie” do zidentyfikowania i rozwiązania problemu wskazanego w monografii przedstawionej przez dr Melanię Bąk jako osiągnięcie naukowe. Warto podkreślić, że obszary badawcze Habilitantki na przestrzeni lat stanowiły nie tylko Jej reakcję na aktualne problemy pojawiające się w praktyce gospodarczej, ale również świadczą o poszukiwaniu rozwiązań na płaszczyźnie teoretycznej i koncepcyjnej. Jednocześnie stanowią jedne z trudniejszych obszarów z punktu widzenia funkcjonowania systemu rachunkowości.

Nie odnotowałam w publikacjach składających się na pozostały dorobek naukowy, artykułów opublikowanych w czasopismach z tzw. Listy Filadelfijskiej oraz w bazie SCOPUS, natomiast z treści autoreferatu wnika, że 5 artykułów pozytywnie zrecenzowanych

i zaakceptowanych do opublikowania oczekuje na przyjęcie do bazy SCOPUS oraz Web of Science. Habilitantka opublikowała 3 artykuły w czasopiśmie „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” uznawanym w środowisku naukowców i praktyków rachunkowości za jedno z najbardziej prestiżowych polskich czasopism z zakresu rachunkowości.

Przedstawione w autoreferacie wskaźniki bibliometryczne świadczą o rozpoznawalności publikacji naukowych dr Melanii Bąk.

Habilitantka podała 7 publikacji naukowych z tzw. obszaru głównego, które Jej zdaniem stanowią wkład w proces tworzenia monografii naukowej wskazanej jako osiągnięcie naukowe. Jak już wspomniałam, zauważam w monografii znacznie więcej kontynuacji, rozwinięć lub chociażby nawiązań do innych publikacji naukowych powstałych po uzyskaniu przez dr Melanię Bąk stopnia doktora. Przykładem mogą być publikacje poświęcone tzw. rachunkowości behawioralnej, co zaowocowało pogłębioną, wnikliwą analizą czynników behawioralnych dla identyfikacji, pomiaru i wyceny, a także prezentacji i ujawniania majątku niewidzialnego. Publikacje wskazane przez Habilitantkę jako stanowiące wkład w proces tworzenia monografii świadczą o konsekwentnym poszukiwaniu nowych kierunków rozwoju rachunkowości, w szczególności wynikających z braku dostatecznych rozwiązań w zakresie zasobów niematerialnych przedsiębiorstwa opartego na wiedzy. Autorka dostrzega problem identyfikacji i wyceny wartości niematerialnych i prawnych w różnych etapach cyklu życia przedsiębiorstwa (2008), odnotowuje rosnące znaczenie zasobów niematerialnych i problemów pojęciowych z nimi związanych (2010), identyfikuje czynniki otoczenia przedsiębiorstwa i ich wpływ na występowanie i zakres majątku niewidzialnego (2011). Wskazuje również kapitał ludzki jako jeden z głównych czynników rozwoju systemu rachunkowości (2014). Spośród artykułów dołączonych do dokumentacji habilitacyjnej (tom II Wybrane publikacje naukowe) zwraca uwagę artykuł autorstwa dr Melanii Bąk pt. „Odpowiedzialność społeczna jako determinanta tworzenia zasobów niematerialnych przedsiębiorstwa”, opublikowany w 2014 r. w Pracach Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Autorka stara się w nim spojrzeć na zasoby niematerialne znacznie szerzej, niż wskazuje na to teoria rachunkowości oraz prawo bilansowe. Artykuł zawiera wnikliwą analizę literatury i jest dowodem na poszukiwania naukowe Habilitantki dotyczące rozwiązań łączących ich ujęcie retrospektywne i prospektywne w systemie rachunkowości, w szczególności w obszarze sprawozdawczości.

Lektura wskazanych wyżej prac potwierdza rozwijające się główne zainteresowanie naukowe Habilitantki, nawet w ujęciu chronologicznym dorobku, a więc zainteresowanie początkowo problemem zasobów niematerialnych, a następnie majątku niewidzialnego,

dostrzeganie w kolejnych płaszczyznach ograniczeń obecnego systemu rachunkowości, a także jego podwalin teoretycznych i koncepcyjnych w zakresie majątku niewidzialnego. Efektem analiz i poszukiwań naukowych jest identyfikacja problemu badawczego oraz określenie celu badań zawartych w monografii wskazanej jako osiągnięcie naukowe.

Z kolei artykuł napisany we współautorstwie J. Adamka i J. Kogut pt. „Non-Financial Information - Sources of Imperfections in the Opinion of Polish Accounting Practitioners” świadczy również o opanowanym warsztacie badań empirycznych.

Przy ocenie pozostałego dorobku naukowego dr Melanii Bąk uwzględniłam również Jej uczestnictwo w projektach badawczych. Habilitantka po uzyskaniu stopnia doktora uczestniczyła w 8 projektach badawczych. W przypadku dwóch projektów – badań własnych typu A – pełniła funkcję kierownika projektu. Uczestniczyła w projekcie międzynarodowym pt. „Economic aspects of entrepreneurship in the Czech-Polish border area”, realizowanym przez Katedrę Finansów i Rachunkowości Technicznego Uniwersytetu w Libercu oraz Katedrę Finansów i Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Habilitantka pełniła w nim funkcję wykonawcy po stronie polskiej.

Kolejnym obszarem aktywności naukowej dr Melanii Bąk jest uczestnictwo w konferencjach naukowych wraz z wygłoszonymi na nich referatami. Po uzyskaniu stopnia doktora uczestniczyła w 48 konferencjach naukowych, na których wygłosiła 25 referatów, w tym 15 na konferencjach międzynarodowych oraz 5 na konferencjach międzynarodowych organizowanych przez stronę polską. Część ze wskazanych referatów była wygłoszona w językach angielskim i niemieckim. Spośród konferencji krajowych na uwagę zasługuje uczestnictwo w corocznej konferencji Zjazd Katedr Rachunkowości, stanowiącej ważną platformę dyskusji naukowej dotyczącej rachunkowości w Polsce.

Pozytywnie oceniam aktywność naukową w formie uczestnictwa w konferencjach naukowych oraz wygłaszanych na nich referatach.

W podsumowaniu oceny pozostałego dorobku naukowo-badawczego, zauważam brak artykułów opublikowanych w tzw. wysoko punktowanych czasopismach, jednak walory opublikowanych prac, zwłaszcza na gruncie teorii rachunkowości, udział w projektach badawczych, konferencjach naukowych, a także liczne referaty wygłaszane na konferencjach, przesadzają o mojej pozytywnej ocenie tego dorobku.

3. Wnioski końcowe

Jako osiągnięcie naukowe, o którym mowa w art. 219 ust. 1 pkt 2 ustawy Prawo

o szkolnictwie wyższym i nauce, dr Melania Bąk wskazała swoją monografię naukową pt. „Majątek niewidzialny przedsiębiorstwa z perspektywy rachunkowości. Model koncepcyjny majątku niewidzialnego”. Dobór tematyczny i problemowy monografii, w tym teorie ekonomiczne oraz teorie rachunkowości, wycena w ekonomii i rachunkowości, a także sprawozdawczość finansowa wskazują na jej zgodność z dyscypliną ekonomia i finanse.

W punkcie 1. niniejszej recenzji wskazałam treści zawarte w monografii, które uznaję jako poszerzające teorię rachunkowości, w niektórych aspektach w sposób znaczący (np. trójwymiarowa struktura przedmiotowa rachunkowości, model koncepcyjny majątku niewidzialnego, opracowany zestaw mierników finansowych i niefinansowych w pomiarze składników majątku niewidzialnego), co szczegółowo uzasadniłam. Podkreśliłam również znaczenie aplikacyjne wymienionych osiągnięć z punktu widzenia funkcjonowania systemu rachunkowości w praktyce gospodarczej w najbliższych latach. Tym samym uznaję wymienione w punkcie 1. niniejszej recenzji osiągnięcia za wartościowe i ważne zarówno na gruncie teorii jak i praktyki rachunkowości, stanowiące istotny wkład w rozwój dyscypliny *ekonomia i finanse*.

Podsumowując, w mojej ocenie monografia naukowa pt. „Majątek niewidzialny przedsiębiorstwa z perspektywy rachunkowości. Model koncepcyjny majątku niewidzialnego” autorstwa dr Melanii Bąk spełnia wymogi osiągnięcia naukowego, o którym mowa w art. 219 ust. 1 pkt 2 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, i stanowi znaczny wkład w rozwój dyscypliny *ekonomia i finanse*.

Pozytywnie oceniam również pozostałe osiągnięcia naukowo-badawcze dr Melanii Bąk.

Biorąc pod uwagę powyższe stwierdzam, iż poddane recenzji osiągnięcia naukowe spełniają wymagania stawiane w postępowaniu w sprawie nadania dr Melanii Bąk stopnia doktora habilitowanego w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie *ekonomia i finanse* i wnioskuję o dalsze jego procedowanie.

Katowice, 4 stycznia 2021 r.