

Kraków, dnia 08 stycznia 2019 r.

dr hab. Monika Łada, prof. AGH  
Wydział Zarządzania  
AGH w Krakowie

## **RECENZJA**

**rozprawy doktorskiej Moniki Ucieszyńskiej pt.**

**„AUDYT WEWNĘTRZNY W OCENIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ W JEDNOSTKACH  
ADMINISTRACJI SKARBOWEJ”.**

Podstawą sporządzenia recenzji jest pismo Dziekana Wydziału Zarządzania, Informatyki i Finansów Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, prof. dr hab. Ewy Stańczyk-Hugiet z dnia 21.12.2018 r.

### **1. Ogólna charakterystyka rozprawy**

Przesłana do recenzji rozprawa pt. „Audyt wewnętrzny w ocenie kontroli zarządczej w jednostkach administracji skarbowej” została przygotowana przez mgr Monikę Ucieszyńską pod opieką naukową promotora prof. dr hab. Edwarda Nowaka oraz promotora pomocniczego dr. Michała Poszwy. Opracowanie obejmuje cztery rozdziały poprzedzone wstępem, a najważniejsze wnioski z rozważań zostały omówione w zakończeniu. Ogółem tekst rozprawy jest bardzo obszerny - wraz z bibliografią oraz dodatkowymi spisami i załącznikami obejmuje 221 stron. Do jego przygotowania wykorzystano przede wszystkim polskie artykuły naukowe i pozycje zwarte, a także kilka pozycji angielskojęzycznych. Z uwagi na tematykę rozprawy ważnym źródłem materiału badawczego były opracowania specjalistyczne i akty prawne, a także strony internetowe instytucji rządowych. Przedstawione w tekście wywody zostały zilustrowane 3 schematami oraz 8 zestawieniami tabelarycznymi.

## 2. Tematyka badawcza

Problematyka audytu wewnętrznego należy do tych obszarów, które w ostatnich latach cieszą się rosnącym zainteresowaniem polskich badaczy z obszaru nauk ekonomicznych. Niewątpliwie źródłem tego zainteresowania jest dynamiczny rozwój praktyk organizacyjnych określanych tym mianem w przedsiębiorstwach oraz innych organizacjach nie ukierunkowanych na osiągnięcie zysków. Obszarem zastosowań audytu wewnętrznego, w którym praktyki tego typu są przedmiotem uregulowań prawnych, jest sektor finansów publicznych. W rozprawie audyt wewnętrzny został powiązany z innym ważnym instrumentem wspierania zarządzających jednostkami publicznymi, jakim jest kontrola zarządcza. Przedstawiono zatem wycinkową analizę roli audytu wewnętrznego w ocenie kontroli zarządczej, tj. jako niezależnej i obiektywnej działalności wspierającej kierownika jednostki przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej (por. s.4). Autorka rozprawy zdecydowała się na osadzenie rozważań w dyscyplinie finanse. Za słuszością takiego wyboru przemawia prawidłowe dostrzeżenie związku audytu wewnętrznego z funkcjami rachunkowości, orientacja na aspekt gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych, jak i skierowanie dociekań naukowych na specyfikę działalności jednostek administracji skarbowej odgrywających istotną rolę w sferze finansów publicznych.

Recenzowana rozprawa jest studium teoretyczno-empirycznym obejmującym rozważania o charakter normatywnym, z licznymi odniesieniami do aktualnego stanu prawnego. Ich celem jest analiza przydatności audytu wewnętrznego do weryfikacji: czy i w jakim stopniu kontrola zarządcza przyczynia się do usprawnienia funkcjonowania jednostek administracji skarbowej, szczególnie w zakresie gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych. Celem nadrzędnym rozprawy jest (s.5) *„wykazanie znaczenia audytu wewnętrznego w ocenie funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach administracji skarbowej.”* Cel ten został we wstępie powiązany z dążeniem do udowodnienia hipotezy w brzmieniu (s.5) *„audyt wewnętrzny stanowi skuteczne narzędzie oceny kontroli zarządczej, jak również przysparza wartości dodanej jednostkom administracji skarbowej.”*

Wskazano także cztery zagadnienia poruszane w rozprawie, które można potraktować jako cele częściowe badań (s.5):

- *„ukazanie istoty i genezy audytu wewnętrznego oraz jego roli w jednostkach administracji skarbowej,*

- *przedstawienie istoty kontroli zarządczej jako narzędzia zarządzania, niezbędnego do zapewnienia, że cele jednostki administracji skarbowej zostaną osiągnięte,*
- *prezentację metod i technik badania mających zastosowanie w realizacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego,*
- *określenie zakresu i stopnia pomiaru skuteczności i efektywności zarządzania w jednostkach administracji skarbowej”.*

Wymienione cele cząstkowe wskazują na zarówno teoriopoznawczy, jak i aplikacyjny charakter prezentowanego przedsięwzięcia naukowego. Rozważania teoretyczne zostały przeprowadzone na podstawie przeglądu literatury z licznymi odniesieniami do aktualnie obowiązujących regulacji prawnych (stan prawny na rok 2018) oraz standardów profesjonalnych. Część empiryczna badań obejmuje studia przypadków oraz badania ankietowe. Dotyczą one podmiotów badań obejmujących: izby administracji skarbowej, urzędy skarbowe oraz urzędy celno-skarbowe. Konstrukcja rozprawy jest oparta na układzie tematycznym i nie zawiera wyraźnego podziału na część teoretyczną i empiryczną. Poszczególne rozdziały zawierają zarówno wyniki przeglądu literatury, jak i rozważania dotyczące praktyki jednostek administracji skarbowej w Polsce.

### **3. Układ rozprawy**

Tekst rozprawy został podzielony na sześć części. Wstęp zaczyna się od uzasadnienia wyboru tematyki rozprawy oraz osądzenia rozważań w dyscyplinie finanse. Następnie zostały przedstawione: hipoteza badawcza, cel naczelny rozprawy i główne zagadnienia oraz krótka charakterystyka zakresu i metodyki badawczej. Po nich następuje syntetyczny opis układu pracy wraz z prezentacją problematyki poruszanej w kolejnych rozdziałach.

Pierwsze dwa rozdziały mają charakter wprowadzający do badanej problematyki. Pierwszy rozdział zawiera omówienie znaczenia kontroli zarządczej w zapewnieniu realizacji celów administracji skarbowej. W pierwszej kolejności przedstawiono narzędzia polityki fiskalnej państwa. Na tym tle nakreślono zakres działalności i strukturę administracji skarbowej oraz jej zadania. Następnie scharakteryzowano koncepcję kontroli zarządczej i jej specyficzną aplikację w jednostkach sektora finansów publicznych. Odrębny podrozdział przeznaczono na omówienie zakresu standaryzacji kontroli zarządczej. Ważnym elementem rozważań jest omówienie raportu przygotowanego przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju zawierającego wytyczne w zakresie kierunków reform polskiej administracji.



W drugim rozdziale, w podobnie usystematyzowany sposób, zaprezentowano aktualny stan wiedzy na temat audytu wewnętrznego i jego wykorzystania w jednostkach sektora finansów publicznych. Określono genezę tej koncepcji, jej ewolucję oraz aktualny sposób postrzegania celów audytu wewnętrznego i narzędzi ich osiągnięcia. Dokładnie przeanalizowano zakres przedmiotowy i podmiotowy audytu wewnętrznego. Odniesiono się także do propozycji standaryzacji tego specyficznego systemu kontrolnego. Ostatni podrozdział poświęcono problematyce - tak ważnej dla efektywności audytu wewnętrznego - niezależności operacyjnej i organizacyjnej. Zdiagnozowano także główne źródło zagrożenia realizacji celów jednostki, jakim jest niezależność iluzoryczna. Powoduje ona wykorzystanie audytu jako fasady przykrywającej ewentualne nieprawidłowości i sprzyjającej ich rozwojowi.

W rozdziale trzecim omówiono zasady i przeprowadzono pomiar stopnia realizacji celów i zadań administracji skarbowej. Przedstawiono misję i cele strategiczne stawiane przed jednostkami administracji skarbowej różnych szczebli. Nakreślono zasady podziału zadań, uprawnień i odpowiedzialności między zatrudnioną w nich kadrę, uwypuklając rolę kierownika jednostki jako osoby odpowiedzialnej za nadzorowanie działań. W kolejnych podrozdziałach przedstawiono zasady monitorowania realizacji celów i zadań w badanych jednostkach oraz mechanizmy składające się na system kontroli zarządczej. Rozważania na temat pomiaru kończą wyniki analizy realizacji celów i zadań administracji skarbowej.

Ostatni, rozdział czwarty poświęcono problematyce efektywności i skuteczności działania audytu wewnętrznego. W tym celu przeanalizowano założenia audytu wewnętrznego w obszarze pomiaru skuteczności kontroli zarządczej, wyznaczono obszary jego zastosowania oraz określono procesy i dokumentację, które się na niego składają. Podkreślono rolę audytu sprawdzającego jako rodzaju działań weryfikujących realizację celów jednostki. Wprowadzono także kategorię wartości dodanej jako rezultatu prawidłowego działania audytu wewnętrznego. Podobnie jak w poprzednim rozdziale rozważania kończy omówienie wyników oceny funkcjonowania audytu wewnętrznego w administracji skarbowej.

W zakończeniu sformułowano wnioski z badań. Autorka wyraźnie wskazała na zmniejszenie szarej strefy w gospodarce polskiej jako głównego wyzwania stojącego przed jednostkami administracji skarbowej. Cele strategiczne na poziomie krajowym wpisane zostały w szerszy kontekst ochrony interesów finansowych państw członkowskich i budżetu Unii Europejskiej. Udowadniając, na podstawie wyników badań empirycznych, ograniczoną skuteczność działań podejmowanych w zakresie wykrywania i przeciwdziałania oszustwom podatkowym oraz uchylania się od opodatkowania wskazała na znaczenie wykorzystania audytu wewnętrznego

w dążeniu do poprawy efektywności i skuteczności tego typu specyficznych działań w obszarze finansów publicznych. Przeprowadzając syntetyczną dyskusję najważniejszych wyników i wniosków z przeprowadzonych badań Autorka potwierdziła osiągnięcie wszystkich założonych celów częściowych rozprawy i celu naczelnego. Na podstawie wniosków teoriopoznawczych sformułowane zostały także rekomendacje dla praktyki, dotyczące sugerowanych zmian legislacyjnych i organizacyjnych działalności jednostek administracji skarbowej oraz sposobów realizacji przez nie audytu wewnętrznego.

#### **4. Ocena merytoryczna**

Ocena merytoryczna opracowania jest pozytywna. Całość rozważań przedstawionych w rozprawie potwierdza ogólną wiedzę Autorki z zakresu finansów, a szczególnie problematyki finansów publicznych. Za taką oceną przemawiają prawidłowo dobrane, przedstawione i przeanalizowane pojęcia, koncepcje, metody i techniki nakreślające ramy teoretyczne problematyki badawczej podjętej w rozprawie. Na szczególną uwagę zasługuje wykazana w rozprawie bardzo dobra znajomość badanego obszaru wykorzystania audytu wewnętrznego: obowiązujących regulacji prawnych, misji i celów strategicznych oraz zasad funkcjonowania jednostek administracji skarbowej w Polsce. Przełożyło się to na walory aplikacyjne badań w postaci interesujących i cennych rekomendacji dla praktyki. Sposób sformułowania problemu, zaproponowane metody jego rozwiązania oraz sposób realizacji przyjętych założeń badawczych świadczą o umiejętności samodzielnego przeprowadzenia przez Autorkę badań naukowych oraz prezentacji ich wyników. Do najważniejszych zalet opracowania zaliczam:

1. dobre osadzenie przeprowadzonych badań w bieżących uwarunkowaniach działalności jednostek administracji skarbowej oraz wyzwaniach stawianych aktualnie w Polsce tej grupie jednostek publicznych,
2. logicznie dobrany, tematyczny układ tekstu rozprawy łączący merytorycznie wyniki badań literaturowych i analiz danych empirycznych,
3. właściwie wykazana rola i znaczenia audytu wewnętrznego jako narzędzia zapewnienia efektywności i skuteczności kontroli zarządczej z uwzględnieniem specyfiki działalności jednostek administracji skarbowej,
4. odpowiednio dostrzeżone i uwypuklone znaczenie ewolucji podejścia do audytu wewnętrznego, z orientacji na badanie zgodności w kierunku audytu efektywnościowego,



5. właściwie dobrane źródła krajowej literatury naukowej, standardów profesjonalnych, regulacji prawnych oraz materiałów dostępnych na stronach internetowych instytucji rządowych,
6. umiejętne połączenie rozważań teoretycznych z analizą aktów prawnych oraz prezentacją wyników badań empirycznych ilustrujących aktualną sytuację w badanych podmiotach,
7. prawidłowe wykorzystanie stylu narracji właściwego dla opracowań naukowych z zakresu nauk ekonomicznych.

W stosunku do bardzo wysoko ocenianych walorów aplikacyjnych rozprawy wnioski teoriopoznawcze przeprowadzonych badań pozostawiają pewien niedosyt. Jest to widoczne szczególnie w zakończeniu, w którym zabrakło odniesień do literatury naukowej i dyskusji wyników badań empirycznych na tle aktualnego stanu wiedzy. Do słabszych stron prezentowanych wyników badań lub elementów, które – moim zdaniem - mogłyby być bardziej rozbudowane należą:

1. wprowadzenie we wstępie bardziej dokładnego opisu przyjętej metody badawczej oraz zakresu zebranego materiału empirycznego – aktualnie założenia i wyniki badań empirycznych są rozproszone po poszczególnych rozdziałach, co utrudnia ocenę autorskich badań empirycznych,
2. rozwinięcie koncepcji wartości dodanej audytu wewnętrznego w jednostkach finansów publicznych, modeli jej opisu i pomiaru oraz podejść teoretycznych odwzorowujących zjawiska obserwowane w tym zakresie w praktyce,
3. rozszerzenie badań literaturowych na większą liczbę pozycji zagranicznych umożliwiających weryfikację uniwersalności lub specyfiki krajowej badanych problemów i uzyskanych wyników,
4. lepsze podkreślenie wkładu własnego Autorki poprzez przeprowadzenie w końcowej części rozprawy syntetycznej konfrontacji wyników własnych badań empirycznych z aktualnym stanem wiedzy.

Przedstawione powyżej sugestie nie kwestionują ogólnie pozytywnej oceny rozprawy, ale nasuwają dodatkowe pytania do wyników przeprowadzonych badań teoretycznych i empirycznych.

1. *Czy w literaturze przedmiotu prezentowane są teoretyczne modele pomiaru wartości dodanej audytu wewnętrznego – jakie to są modele i jakie czynniki są w nich uwzględnione?*
2. *Na ile wyniki badań empirycznych dotyczących jednostek administracji skarbowej w Polsce mogą być uogólnione na podobne jednostki działające w innych krajach (np. Unii Europejskiej)?*
3. *Czy specyfika działalności jednostek administracji skarbowej jest barierą do przeniesienia wniosków z badań na inne obszary zastosowań audytu wewnętrznego, np. w innych jednostkach państwowych lub samorządowych?*

Od strony formalnej i edycyjnej praca jest przygotowana prawidłowo. Warto zwrócić uwagę, że Autorka rozprawy skoncentrowała się na prezentację złożonej - i w wielu miejscach interdyscyplinarnej – problematyki prawie wyłącznie w formie tekstu. Wydaje się, że dodatkowym walorem byłoby zilustrowanie rozważań większą liczbą rysunków i tabel ułatwiających podążanie za tokiem wyników badań literaturowych i empirycznych, powiązanych w konstrukcji rozprawy tematycznie. W pewnym stopniu mankament ten niwelują załączniki zawierające większe zestawienie tabelaryczne.

## **5. Wnioski**

Recenzowana rozprawa prezentuje wyniki badań o istotnym znaczeniu dla wiedzy naukowej z zakresu finansów publicznych. Jej Autorka wykazała się ogólną wiedzą teoretyczną oraz umiejętnością samodzielnego prowadzenia pracy naukowej w obszarze dziedziny nauk ekonomicznych przypisanego do dyscypliny finanse. Przeprowadzone badania, uzyskane wyniki oraz sformułowane na ich podstawie wnioski stanowią oryginalne rozwiązanie problemu naukowego o walorach teoriopoznawczych i aplikacyjnych. Biorąc pod uwagę przedstawioną ocenę stwierdzam, że recenzowane opracowanie pani Moniki Ucieszyńskiej pt. „Audyt wewnętrzny w ocenie kontroli zarządczej w jednostkach administracji skarbowej” spełnia wymagania ustawowe stawiane rozprawom doktorskim. Na tej podstawie wnoszę o jej dalsze procedowanie i dopuszczenie do publicznej obrony.

  
dr hab. Monika Łada prof. AGH