

Warszawa, 25 marca 2022 r.

Dr hab. Ewa Hellich, prof. SGH
Szkola Główna Handlowa w Warszawie
Kolegium Zarządzania i Finansów
Instytut Rachunkowości
Zakład Rachunkowości Zarządczej

Recenzja

rozprawy doktorskiej Pana mgr Tomasza Kociołka pt. „Rachunkowość oraz rewizja finansowa jednostek non profit w świetle przypadków nadużyć na tle doświadczeń międzynarodowych w XXI w.” przygotowanej pod kierunkiem promotora dr hab. Mirosława Bojańczyka, prof. AFiBV, Warszawa 2021 r.

1. Podstawa i cel recenzji

Podstawą niniejszej recenzji jest pismo z dnia 19 stycznia 2022 r. (L. dz. Dz. N/2/01/2022) Pana dr hab. Ryszarda Michalskiego, prof. AFiB, Przewodniczącego Rady Naukowej Dyscypliny Ekonomia i Finanse Akademii Finansów i Biznesu Vistula, Grupa Uczelni Vistula w Warszawie. W związku z powołaniem mnie na recenzenta w przewodzie doktorskim mgr Tomasza Kociołka poproszona zostałam o sporządzenie recenzji rozprawy doktorskiej pt. „Rachunkowość oraz rewizja finansowa jednostek non profit w świetle przypadków nadużyć na tle doświadczeń międzynarodowych w XXI w.” Stąd w recenzji uwzględniono następujące aspekty: dobór tematu, celu pracy i hipotez badawczych, wykorzystanych metod i prawidłowości wnioskowania, struktura pracy, zakres merytoryczny, strona formalna pracy.

2. Przedmiot recenzji

Przedmiotem recenzji jest dysertacja mgr Tomasza Kociołka pt. „Rachunkowość oraz rewizja finansowa jednostek non profit w świetle przypadków nadużyć na tle doświadczeń międzynarodowych w XXI w.”.

Praca liczy 360 stron i obejmuje: stronę tytułową, spis treści (s. 3,4), streszczenie (s. 5-9), Abstract (j.ang. s. 10-13), wstęp (s.14-17), część zasadniczą (s.18-324), Uwagi końcowe (s. 325-329), literaturę w podziale na: 276 opracowania i wydawnictwa zwarte (s.330-349), 39 akty prawne i standardy zawodowe (s.349- 352), 24 teksty publicystyczne (s. 352-353), 4 strony internetowe (s. 353-354), spis 63 rysunków (s. 354-357), spis 47 tabel (s.357- 359) oraz 1 załącznik (s. 360-374).

Załącznik nr 1. Charakterystyka organizacji pożytku publicznego stanowiących próbę badawczą (s. 360-374),

3. Wybór tematu i znaczenie podjętej problematyki badawczej

Tematyka mechanizmów finansowania świadczeń społecznie użytecznych jest ciągle aktualna w różnych systemach społeczno - gospodarczych. Organizacje non profit (NGOs), zaliczane do sektora społecznego mają długą historię. Odgrywają istotną rolę pośrednicząc między ośrodkami władzy rządowej i samorządowej a grupami społecznymi w zaspokajaniu ich potrzeb. Wkraczają w obszary działań, których nie realizują podmioty prywatne i publiczne. Działalność podmiotów sektora społecznego (określanego także jako trzeci sektor) wywiera znaczący wpływ na kształtowanie życia publicznego na wielu płaszczyznach. Często NGOs są nośnikami reform społecznych, politycznych i ekonomicznych. Podstawowym źródłem ich finansowania są składki członkowskie, dotacje, zbiórki publiczne, programy pomocowe oraz działalność gospodarcza. Świadczenia zaś, w przeważającej części udzielane są nieodpłatnie. Natomiast w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej zyski przeznaczane są na działalność statutową. W związku z powyższym konieczne jest: przestrzeganie zasad racjonalnego gospodarowania, mierzenie nakładów i efektów. We współczesnych złożonych warunkach gospodarowania, mimo szczytnych celów działania, organizacje non profit nie są wolne od zagrożeń nadużyć i nieetycznych zachowań. Wypracowanie odpowiedniego mechanizmu oceny przejrzystości i jawności działania oraz skłonności do nadużyć wymaga wielu analiz. W nurt tych badań wpisuje się recenzowana rozprawa. Tytuł rozprawy wskazuje na kierunek postępowania badawczego. W tytule wyodrębniono *rachunkowość oraz rewizję finansową, które mogą odegrać istotną rolę w korygowaniu nieprawidłowości oraz zapewnieniu wiarygodnych informacji o sytuacji majątkowej i finansowej jednostek non profit.*

Oceniając wartość rozprawy z punktu widzenia podjętej problematyki badawczej można stwierdzić, że przedstawiona do recenzji praca dotyczy ważnego zagadnienia jakim jest wykrywanie i przeciwdziałanie nadużyciom finansowym w jednostkach non profit.

W świetle powyższego wybór tematu i celu dysertacji należy uznać za zgodne z oczekiwaniami stawianymi rozprawom doktorskim.

4. Ocena poprawności i kompletności celów oraz hipotez badawczych

Przyjęta konstrukcja metodyczna pracy (cele, hipotezy badawcze, układ rozprawy) wiąże ze sobą warstwę poznawczą pracy (teoretyczne rozważania) z jej częścią empiryczną. We wstępie Doktorant przedstawił podstawowe elementy koncepcji w tym uzasadnienie wyboru tematu rozprawy – *„Obecnie jednym z większych wyzwań trzeciego sektora (jak niekiedy nazywa się instytucje o charakterze non profit) jest dalsza jego profesjonalizacja, w szczególności w obszarze rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, która w istotnym stopniu zmniejsza ryzyko wystąpienia nadużyć, zwiększając jednocześnie przejrzystość działania instytucji non profit.”*

We wstępie (s.14-15) wskazano, że celem głównym rozprawy jest *„analiza specyfiki rachunkowości oraz wybranych aspektów rewizji finansowej jednostek non profit w świetle stwierdzonych przypadków nadużyć w Polsce i na świecie w XXI w.”* Tak sformułowany cel w znacznej części zawiera tytuł rozprawy. Recenzent czytając wnikliwie tekst może przyjąć, że celem jest próba identyfikacji czynników wystąpienia ryzyka nadużyć oraz opracowanie autorskiego Wskaźnika oceny Przejrzystości i Ryzyka Nadużyć (WPRN). Przyjęcie tak sformułowanego celu głównego oznacza rozwiązanie problemu badawczego, co pozwala na uznanie rozprawy za zgodną z wymogami ustawowymi. Poza tym, należy zauważyć, że analiza jest narzędziem do oceny badanych zjawisk, a nie celem samym w sobie. Jest

środkiem do osiągnięcia celu, np. zbudowanie wskaźnika, wskazanie kierunków zmian w sprawozdawczości finansowej.

Na etapie konceptualizacji doktorant sformułował 10 pomocniczych pytań badawczych.

1. Jaka jest geneza i rola organizacji non profit?
2. Jakie są przyczyny dynamicznego rozwoju NGOs i jakich obszarów działalności ten rozwój dotyczy?
3. Jakie istnieją uwarunkowania prawne powstawania i funkcjonowania organizacji pozarządowych w Polsce?
4. Jakie są źródła finansowania organizacji non profit?
5. Jakiego rodzaju nieprawidłowości i techniki oszustw występują w działalności NGOs w Polsce i na świecie?
6. W jakich obszarach przejawia się specyfika rachunkowości organizacji pozarządowych?
7. Jakie są cele rewizji finansowej organizacji non profit?
8. Jakie ryzyka audytowe występują w ramach badania sprawozdań finansowych NGOs?
9. W jakim stopniu aktualne regulacje w zakresie rachunkowości i rewizji finansowej organizacji pozarządowych skutecznie zapobiegają nadużyciom?
10. Jakie są dylematy dotyczące zmian uregulowań rachunkowości i rewizji finansowej organizacji non profit w przyszłości?

Natomiast, dla osiągnięcia głównego celu rozprawy postawiono 10 cząstkowych hipotez badawczych (nie wskazano hipotezy głównej), tj.:

1. Przejrzystość organizacji pożytku publicznego ma związek z wielkością miejscowości, w której mają one siedzibę.
2. Atestacja sprawozdań finansowych jednostek non profit istotnie wpływa na poprawę ich rzetelności i wiarygodności.
3. Wielkość przychodów organizacji pożytku publicznego ma istotny wpływ na wzrost ich przejrzystości i zmniejszenie ryzyka nadużyć.
4. Długość okresu posiadania przez daną jednostkę statusu OPP pozytywnie wpływa na jej transparentność i ogranicza ryzyko nadużyć.
5. Przejrzystość OPP prowadzących działalność gospodarczą jest istotnie wyższa niż organizacji prowadzących wyłącznie działalność statutową.
6. Organizacje pożytku publicznego, których księgi rachunkowe prowadzone są przez zewnętrzny podmiot charakteryzują się istotnie wyższą transparentnością niż prowadzące księgowość wewnętrznie.
7. Dla podmiotów będących największymi beneficjentami 1% podatku ryzyko nadużyć jest istotnie niższe, zaś ich przejrzystość wyższa niż pozostałych organizacji pożytku publicznego.
8. Fakt zatrudniania pracowników ma pozytywny wpływ na przejrzystość i ogranicza ryzyko nadużyć w OPP.
9. Organizacje, które składają wszystkie wymagane sprawozdania finansowe i merytoryczne w terminie charakteryzują się niższym ryzykiem wystąpienia nieprawidłowości niż pozostałe OPP.
10. Forma prawna organizacji pożytku publicznego ma istotny związek z ich przejrzystością oraz poziomem ryzyka wystąpienia nieprawidłowości.

Należy zauważyć, że pytania badawcze, cel, hipotezy powinny być wzajemnie powiązane. Hipoteza powinna być odpowiedzią na postawione pytania. W ocenie recenzenta nie wszystkie pytania mają charakter pytań badawczych. Dla przykładu pyt. 3 i 4 są podstawowymi pytaniami, na które każdy biegły rewident musi zgromadzić odpowiedzi w ramach czynności rozpoznania badanej jednostki i jej otoczenia. Pytanie nr. 7 – cele rewizji finansowej (badania sprawozdania finansowego) jest nieuzasadnione, bowiem w świetle KSB 200 (MSB 200)- Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej są określone – „celem badania jest zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników do sprawozdań finansowych”. O celu badania sprawozdań finansowych Doktorant pisze na stronie 197.

W ogólnej ocenie, przyjęte cele i hipotezy badawcze dowodzą, że Doktorant wie dokładnie co chce osiągnąć.

5. Ocena metod badawczych

W pracy posłużono się zróżnicowanymi metodami badawczymi. W części teoretycznej wykorzystano studia literaturowe z obszaru ekonomii społecznej, systemów finansowania organizacji pozarządowych, etyki. Zastosowano konfrontację aktów prawnych z praktyką. W części empirycznej zastosowano wywiad ekspercki oraz analizy statystyczne danych empirycznych. Badania własne przeprowadzono w okresie od października 2020 r. do czerwca 2021 r. W pierwszym etapie zastosowano metodę Lawshego – oceny trafności treściowej danego czynnika. Doktorant określił 18 czynników ryzyka nadużyć w NGOs. Grupa ekspertów liczyła 37 osób. Na podstawie wyników I etapu, podjęto próbę konstrukcji Wskaźnika Przejrzystości i Ryzyka Nadużyć (WPRN) za pomocą metody scoringu. Wyróżniono cztery grupy informacji dla oceny ryzyka nadużyć:

- A. Mierniki jakościowe dotyczące sprawozdania finansowego;
- B. Audyt i publikacja sprawozdań;
- C. Mierniki ilościowe dotyczące sprawozdania finansowego;
- D. Pozostałe atrybuty wpływające na ryzyko nadużyć.

Należy docenić wkład autora w wykorzystanie narzędzi statystycznych do zbadania determinant przejrzystości działania i ryzyka nadużyć w organizacjach pożytku publicznego. Uznano, że OPP są istotną grupą NPOs. Próba badawcza obejmowała 107 elementów.

Wybrany i zastosowany przez Doktoranta warsztat metodyczno- badawczy pozwala uznać dysertację jako oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, wykazuje wiedzę teoretyczną autora a także umiejętności samodzielnego prowadzenia przez niego pracy naukowej.

6. Ocena merytoryczna pracy

Struktura pracy jest odpowiednia i odzwierciedla analizowane problemy i hipotezy badawcze.

Po zapoznaniu się z treścią rozprawy uważam, że tytuł rozprawy powinien być doprecyzowany poprzez określenie wybranej grupy badawczej. Jak słusznie zauważa Doktorant (s. 28) „Zainteresowanie działalnością organizacji non profit spowodowało, że zarówno w literaturze, jak i w potocznym rozumieniu używa się zamiennie wielu określeń....”. W aspekcie postawionego problemu badawczego nie wszystkie organizacje non profit są zagrożone ryzykiem oszustwa oraz zobowiązane do prowadzenia ksiąg

rachunkowych. Proponowany tytuł: „*Rachunkowość oraz rewizja finansowa organizacji pożytku publicznego w świetle przypadków nadużyć na tle doświadczeń międzynarodowych w XXI w.*”.

Rozdział 1. *Organizacje o charakterze non profit w gospodarce rynkowej.* Treść tego rozdziału jest istotna dla zrozumienia otoczenia prawnego i warunków działania jednostek non profit w Polsce i na świecie. Rozważania prowadzone są w perspektywie historycznej.

Rozdział 2. *Nieprawidłowości w działalności jednostek non profit.* Zawartość tego rozdziału jest zgodna z tytułem. Na podstawie przeglądu literatury opisano pojęcie i rodzaje oszustw. W pkt 2.1.2 przedstawiono sprzeniewierzenie aktywów w podmiotach biznesowych. Nie wszystkie okoliczności mogą jednak wystąpić w jednostkach non profit.

Rozdział 3. *Rachunkowość jednostek non profit.* W rozdziale tym przybliżono istotne aspekty rachunkowości dla jednostek non profit. Nadrzędne zasady rachunkowości zostały przedstawione w ujęciu podręcznikowym – zabrakło syntezy z punktu widzenia tematyki pracy. Na szczególną uwagę zasługuje autorska propozycja dostosowania zakresu informacyjnego rachunku przepływów pieniężnych oraz zestawienia zmian w funduszu własnym. W pkt 3.3 dotyczącym źródeł finansowania i kosztów działalności podmiotów non profit przedstawiane są dane statystyczne dla różnie nazwanych grup organizacji pozarządowych. Doprecyzowanie grupy badawczej do OPP zaowocowałoby większą przejrzystością analiz i wniosków. Treść pkt 3.5. System kontroli wewnętrznej jest istotna dla rozwiązania problemu badawczego, jednakże zakres kontroli wewnętrznej jest znacznie szerszy, niż wynikający z funkcji kontrolnej rachunkowości. Wobec tego przedstawiona w tabeli 3.6 Lista kontrolna służąca identyfikacji czynników zapobiegania oszustwom w zakresie kontroli wewnętrznych w organizacjach non profit powinna być w innej części pracy.

Rozdział 4. *Rewizja finansowa podmiotów non profit.* Rozdział ten poświęcony jest rozwojowi zewnętrznego audytu finansowego. Przedstawiono w nim etapy badania sprawozdań finansowych. Omówiono także procedury i techniki badania możliwe do zastosowania niezależnie od charakteru podmiotu, którego sprawozdanie jest przedmiotem badania. W części dotyczącej sprawozdania z badania (s. 235) występuje nieścisłość w zakresie określenia rodzajów sprawozdania. Strukturę sprawozdania z badania dostosowuje się odpowiednio do zaliczenia jednostki do grupy jednostek zainteresowania publicznego lub do pozostałych. W związku z tym nie można łączyć rodzajów sprawozdań z rodzajem opinii. To opinia (nie sprawozdanie) może być zmodyfikowana (rys. 4.10). Na szczególną uwagę zasługuje identyfikacja czynników ryzyka dla działalności stowarzyszeń i fundacji, które stanowią najczęściej występujące formy działalności instytucji pozarządowych (s. 237-238).

Rozdział 5. *Dylematy dotyczące obowiązków regulacyjnych i rewizji finansowej organizacji pozarządowych w świetle badań własnych.*

Rozdział ten zawiera wyniki badań własnych nad czynnikami przejrzystości finansowej oraz ryzyka nieprawidłowości w działalności OPP na podstawie danych zawartych w sprawozdaniach finansowych oraz merytorycznych. Zaproponowano autorską konstrukcję Wskaźnika Przejrzystości i Ryzyka Nadużyć dla organizacji pożytku publicznego. Omówiono poszczególne kryteria przyjęte do kalkulacji WPRN. Dla próby 107 organizacji skalkulowano WPRN. Przedstawiono rozkład próby według rozkładu geograficznego, formy prawnej, poddania sprawozdań finansowych badaniu oraz terminu

uzyskania statusu OPP. Następnie omówiono wyniki weryfikacji hipotez postawionych w dysertacji. W pkt 5.5 wskazano kierunki zmian w regulacjach prawnych w zakresie rachunkowości i rewizji finansowej. Doktorant zwrócił także uwagę na problemy klasyfikacyjne w obszarze kosztów i przychodów w zależności od rodzaju działalności: statutowej i gospodarczej. Kolejnym zagadnieniem są powiązania kapitałowe i osobowe, które mogą być czynnikiem ograniczającym przejrzystość finansową. Przeprowadzone badania, zdaniem recenzenta, mogą być wyznacznikiem kierunków zmian legislacyjnych oraz praktyki rachunkowości i rewizji finansowej.

Uwagi końcowe. Biorąc pod uwagę charakter opracowania bardziej właściwe byłoby nazwanie tej części pracy jako *Wnioski (Podsumowanie)*. Doktorant podkreśla, że wzrastająca liczba organizacji społecznych wymaga stworzenia odpowiednich ram instytucjonalnych dla zapewnienia przejrzystości finansowej i ograniczenia ryzyka popełnienia nadużyć. Zbędne, ze względu na cel pracy, wydaje się stwierdzenie, że „Rozwój organizacji pozarządowych na ziemiach polskich nie ma tak daleko sięgających korzenie, jak starożytny Rzym i to z oczywistych przyczyn, jednak ich początki i rozwój sięgają już wieku XI” (cytat z oryginału). Szkoda, że Doktorant jako osoba związana zawodowo z rachunkowością przychyliła się do negatywnego postrzegania „Kreatywnej” rachunkowości. Bez wątplenia niedostatki instytucjonalne, przy niskim poziomie etyki mogą stanowić czynniki do popełniania nadużyć.

Podsumowując konstrukcję rozprawy należy stwierdzić, że w głównych założeniach struktura pracy jest poprawna.

Rozprawa w swoim kształcie i zakresie spełnia wymogi samodzielnej pracy naukowej.

7. Ocena rozprawy pod względem formalnym i redakcyjnym

Ogólnie rozprawa napisana jest poprawną polszczyzną, choć zdarzają się błędy gramatyczne, skróty myślowe (np. przejrzystość organizacji, a powinno być przejrzystość finansów organizacji, str. 143 – „*działają za sprawą czasu..*”).

Zawarte tabele i rysunki są czytelne, systematyzują oraz ułatwiają analizę i interpretacje prowadzonych badań i wyników.

Pod względem jakościowym literatura jest dobrze dobrana, odpowiednio zróżnicowana. Jest bogata ilościowo zarówno w odniesieniu do polskich, jak i zagranicznych opracowań naukowych. Z uwagi na tematykę pracy wykorzystano właściwe akty prawne.

Stwierdzone przez recenzenta redakcyjne i stylistyczne błędy nie podważają oceny merytorycznej całej pracy.

8. Konkluzja

Obszar badawczy wybrany przez mgr. Tomasza Kociołka cechuje się holistyczną perspektywą, co wpisuje się we współczesne kierunki badań naukowych. Zgłoszone uwagi krytyczne wynikają z obowiązku recenzenta, mają na celu wskazanie dalszych badań naukowych oraz stanowią głos w dyskusji.

Doktorant podjął próbę zidentyfikowania czynników kształtujących przejrzystość finansowania oraz ryzyko nadużyć w jednostkach non profit. Wyniki przeprowadzonych analiz mogą być wykorzystane w kształtowaniu prawa oraz przeprowadzaniu rewizji sprawozdań finansowych jednostek trzeciego sektora.

Wnikliwa ocena dysertacji pozwala sformułować następujące wnioski:

- Dokonany przez autora wybór problemu naukowego spełnia oczekiwania i wymogi stawiane rozprawom doktorskim. Struktura pracy jest odpowiednia i odzwierciedla analizowane problemy oraz hipotezy badawcze.
- Doktorant wykazał się szeroką wiedzą z zakresu rachunkowości i rewizji finansowej, teorii ryzyka i systemów finansowania organizacji pozarządowych.
- Zastosowane metody badawcze są prawidłowe a wnioskowanie wzbogaca wiedzę z zakresu podjętej tematyki badawczej.
- Przeprowadzone badania empiryczne wskazują na przygotowanie i zdolność wykonywania samodzielnej pracy naukowej.
- Tematyka rozprawy mieści się w obszarze nauk społecznych, dyscyplina ekonomia i finanse.

Uwzględniając powyższe **stwierdzam, że rozprawa doktorska Pana mgr Tomasza Kociolka pt. „Rachunkowość oraz rewizja finansowa jednostek non profit w świetle przypadków nadużyć na tle doświadczeń międzynarodowych w XXI w.”** spełnia wymagania ustawy z 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki, Dz. U. z 2003 r., nr 65, poz. 595 z póź. zm. i rekomenduję Radzie Naukowej Dyscypliny Ekonomia i Finanse Akademii Finansów i Biznesu Vistula, Grupa Uczelni Vistula w Warszawie przyjęcie jej oraz dopuszczenie Doktoranta do publicznej obrony.

Łucja Hellid,