

dr hab. Tomasz Cicirko, prof. SGH
Instytut Finansów
Kolegium Zarządzania i Finansów
Szkola Główna Handlowa w Warszawie

Warszawa, dnia 27 września 2017 r.

Recenzja

rozprawy doktorskiej mgr Agnieszki Lew pod tytułem:

Rola rewizji finansowej w kształtowaniu wiarygodnego obrazu sytuacji finansowej jednostki gospodarczej

napisanej pod kierunkiem naukowym prof. dr. hab. Edwarda Nowaka
na Wydziale Zarządzania, Informatyki i Finansów
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

1. Podstawa opracowania recenzji

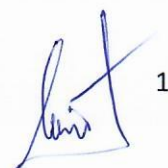
Podstawą opracowania recenzji jest pismo Dziekana Wydziału Zarządzania, Informatyki i Finansów Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu prof. dr hab. Ewy Stańczyk-Hugiet z 14.07.2017 r. w sprawie powierzenia mojej osobie obowiązku recenzenta w oparciu o uchwałę Rady Wydziału z 06.07.2017 r.

2. Ocena wyboru tematu badawczego, konstrukcji i strony formalnej pracy

Problematyka badawcza rozprawy należy do zagadnień istotnych i aktualnych, zarówno w ujęciu teoretycznym, jak i praktycznym. Pani mgr Agnieszka Lew podjęła się stosunkowo trudnego zadania jakim jest połączenie obu tych obszarów. Z jednej strony mamy do czynienia z opracowaniem dotyczącym roli biegłego rewidenta w tworzeniu rzetelnego obrazu badanej jednostki oraz wykrywaniu oszustw finansowcy, a z drugiej z obszarem badawczym, który nabrał szczególnego znaczenia, zwłaszcza w kontekście skuteczności rewizji finansowej rozumianej jako gwaranta wiarygodności sytuacji finansowej przedsiębiorstwa.

Jako recenzent podkreślam trafność wyboru problematyki badawczej, przede wszystkim w kontekście aktualności analizowanego problemu i braku kompleksowego opracowania na ten temat.

Recenzowana rozprawa doktorska liczy 224 strony znormalizowanego maszynopisu. Praca składa się ze wstępu, czterech rozdziałów, zakończenia, spisu tabel, spisu rysunków, literatury i siedmiu załączników. Cześć zasadnicza pracy obejmuje 192 strony.



1

Konstrukcja formalna nie budzi istotnych zastrzeżeń. Doktorantka koncentruje się na zagadnieniach ściśle korespondujących z tematem opracowania, dobrze uzasadnionym naukowo. Rozprawa ma bardzo czytelną i logiczną strukturę w całości podporządkowaną jej poznawczemu i praktycznemu tytułowi. Praca ma charakter zwarty. Poprawnie sformułowany został obszar badawczy, zakres i struktura rozprawy doktorskiej. Praca charakteryzuje się przystępnym i zrozumiałym dla odbiorcy językiem, zwięzłym i przejrzystym tokiem rozważań.

Kolejne rozdziały dysertacji podporządkowane zostały realizacji zakładanych celów i weryfikacji hipotez. Rozdział pierwszy koncentruje się na rewizji finansowej, jej definicji, istocie i funkcji oraz wymaganiom stawianym biegłym rewidentom. W rozdziale drugim mgr Agnieszka Lew skoncentrowała się na procesie rewizji finansowej opisując zakres usług wchodzących w skład obowiązków biegłego rewidenta, etapów badania sprawozdań finansowych, jak i jego produktów finalnych. Wskazała również na czynniki wpływające na jakość badania. Kolejny rozdział poświęcony został roli rewizji finansowej w wykrywaniu oszustw i nadużyć. W pierwszej kolejności Doktorantka wyjaśniła podstawowe zagadnienia dotyczące oszustw i nadużyć, a następnie odniosła się do kwestii fałszowania sprawozdań finansowych i ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego. Zaprezentowała również model postępowania biegłego rewidenta w sytuacji podejrzenia zaistnienia oszustwa lub nadużycia. W czwartym rozdziale (ostatnim) Autorka dysertacji skoncentrowała się na analizie badań empirycznych dotyczących wpływu rewizji finansowej na prezentację poszczególnych elementów sprawozdania finansowego oraz wyniku finansowego badanych jednostek gospodarczych.

W mojej ocenie, treść pracy jednak wyraźnie dzieli się na dwie części, których bezpośrednio nie widać w przyjętej przez Doktorantkę strukturze rozprawy. Pierwsza z nich dotyczy poszerzonej analizy teoretycznej (rozdziały: pierwszy, drugi i trzeci), druga (rozdział czwarty) eksponuje wyniki badań empirycznych. Każda z nich jest bogactwem różnych ważnych problemów wzajemnie się warunkujących i uzupełniających.

Bibliografia obejmuje 159 pozycji, zarówno źródeł literaturowych zwartych, czasopiśmienniczych (artykuły), norm prawnych i innych (m.in. źródła internetowe).

Autorka dysertacji nie uniknęła jednak drobnych błędów redakcyjnych. Ujęte w spisie treści numery początkowych stron podpunktów rozdziału drugiego i czwartego nie mają swojego rzeczywistego odzwierciedlenia w pracy:

- podpunkt 2.2. (Etapy i procedury badania sprawozdań finansowych) rozpoczyna się na stronie 59, a nie jak to podano w spisie treści na stronie 60,
- podpunkt 2.4. (Czynniki wpływające na jakość badania) rozpoczyna się na stronie 84, a nie jak to podano w spisie treści na stronie 85,
- podpunkt 4.4. (Wpływ rewizji finansowej na wartości związane z podatkiem dochodowym) rozpoczyna się na stronie 179, a nie jak to podano w spisie treści na stronie 178.



2

Za omyłkę pisarką należy potraktować też wskazanie w spisie literatury numerów dzienników ustaw bez podania nazwy właściwych aktów prawnych (pozycje: 14, 15 i 16). Autorka nie wykazała w spisie literatury źródeł internetowych, które wskazane zostały na stronie 98 i 115. Zauważyć w tych przypadkach można także brak pełnego adresu stron www oraz daty dostępu do nich. Za drobne niedopatrzenie należy uznać umieszczenie tytułu rysunku i samego rysunku na oddzielnych stronach (Rys. 4.24).

3. Ocena przyjętych celów, hipotez i rezultatów badawczych pracy

W swojej rozprawie Doktorantka za główny cel przyjęła „analizę wpływu rewizji finansowej na kształtowanie wiarygodnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostek gospodarczych, zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami ustawy, a także przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości, prezentowanego w sprawozdaniach finansowych”. Realizacja celu głównego wymagała postawienia dodatkowo trzech celów pomocniczych (szczegółowych), tj.:

- 1) przedstawienia wpływu rewizji finansowej na jakość informacji kształtowanych w jednostce gospodarczej w budowaniu jej wiarygodnego wizerunku, dzięki czynnościom sprawdzającym przeprowadzonym przez biegłego rewidenta,
- 2) określenia efektywności rewizji finansowej w wykrywaniu błędów i oszustw zawartych w sprawozdaniu finansowym, związanych z celowym lub nieświadomym działaniem pracowników służb finansowo-księgowych, a także osób odpowiedzialnych za sporządzanie sprawozdania finansowego, oraz
- 3) dokonania analizy wpływu czynności rewizji finansowej dokonywanych przez biegłych rewidentów na korekty różnych pozycji podstawowych elementów sprawozdania finansowego.

Autorka dysertacji, za punkt wyjścia swoich rozważań, przyjęła następującą hipotezę badawczą: „rewizja finansowa poprzez swoją procedurę badawczą weryfikuje przedstawione dane dotyczą sytuacji finansowej jednostki gospodarczej, a tym samym uwiarygadnia informacje prezentowane w sprawozdaniu finansowym”.

Weryfikacja postawionej w dysertacji hipotezy badawczej oraz realizacja założonych celów (głównego i pomocniczych) wymagała od Doktorantki zastosowania adekwatnych metod badawczych. Pani mgr Agnieszka Lew w pierwszej kolejności miała przeprowadzić przegląd literatury przedmiotu, zarówno publikacji książkowych, czasopiśmienniczych jak i aktów normatywnych. W drugim kroku, w ramach badań empirycznych, należało dokonać analizy dokumentacji rewizyjnej, przeprowadzić pogłębione wywiady bezpośrednie oraz skonfrontować badania własne z badaniami zrealizowanymi w innych ośrodkach naukowych.

Oceniając realizację zamierzeń Doktorantki, stwierdzić należy, iż studia literatury przedmiotu zostały zrealizowane. Doktorantka nie tylko rzetelnie omówiła występujące w literaturze definicje rewizji finansowej, ale także zajęła własne stanowisko w omawianej



kwestii. Skrupulatnie omówiła czynności rewizji finansowej, zadania dokumentacji rewizyjnej i wskazała na czynniki wpływające na jakość badania. Duży nacisk położyła na zaprezentowanie ryzyka związanego z procesem badania sytuacji finansowej podmiotów gospodarczych. Na pochwałę zasługuje szeroka i dogłębna analiza literatury zaprezentowana w rozdziale trzecim dotyczącej oszustw i nadużyć w sferze sprawozdań finansowych. Przysłowiową „kropką nad i” byłoby mocniejsze wyartykułowanie w rozdziale pierwszym definicji rewizji finansowej na potrzeby recenzowanej dysertacji. Stąd też pytanie do Doktorantki o jej własne rozumienie rewizji finansowej.

Pewien niedosyt odczuć można po przeczytaniu podpunktu 1.4. rozprawy dotyczącego roli biegłego rewidenta w podnoszeniu jakości sprawozdania finansowego. Doktorantka skupia się przede wszystkim na wymaganiach stawianych przed biegłym rewidentem. Marginalizuje tym samym jego rolę w procesie poprawy jakości sprawozdań finansowych. Oczekiwałam zatem od Doktorantki doprecyzowania roli biegłego rewidenta w podnoszeniu jakości sprawozdania finansowego, jak i roli rewizji finansowej w wykrywaniu oszustw i nadużyć.

Wobec recenzowanej rozprawy nasuwają się też pewne uwagi, głównie o charakterze dyskusyjnym.

W czerwcu 2013 roku International Accounting Standards Board (IASB) wydał projekt „Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting¹. Zaproponowane zmiany w założeniach koncepcyjnych (dotyczyły m.in. korekty definicji aktywów i pasywów, nowego obszaru prezentacji i ujawnień w sprawozdaniach finansowych, korekty warunków ujmowania aktywów i zobowiązań w sprawozdaniach finansowych), nie zostały odnotowane przez Doktorantkę. Brak jest zatem stanowiska Autorki co do przyszłych zmian i ich wpływu zarówno na jakość sporządzanych sprawozdań finansowych jak i pracę biegłych rewidentów. Wspomniany fakt wymaga wyjaśnienia ze strony Doktorantki i zarazem należy go uznać jako pewną słabość pracy.

Szczegółowa ocena rozprawy doktorskiej pozwala mi uznać, że postawione przez Doktorantkę cele (pierwszy i trzeci) zostały zrealizowane. Jednak, w mojej opinii, realizacja celu drugiego jest niepełna i wymaga dodatkowego wyjaśnienia ze strony Autorki. Stąd też następujące pytanie do mgr Agnieszki Lew: jak Doktorantka definiuje efektywność rewizji finansowych w wykrywaniu błędów i oszustw oraz jak ocenia jej poziom?

Ostatnia uwaga dotyczy przeprowadzonych badań empirycznych. Nie wnoszę zastrzeżeń, co do ich prawidłowości, czy też wyprowadzonych wniosków. Wręcz przeciwnie, pozytywnie oceniam umiejętność samodzielnego prowadzenia badań naukowych, co finalnie moim zdaniem, znalazło odzwierciedlenie w weryfikacji postawionej hipotezy. Podkreślam oryginalny charakter badań, które wzbogacają wiedzę na temat jakości sprawozdań

¹ A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting, Discussion Paper DP/2013/1, IFRS Foundation, 2013; [online] www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/discussion-paper/published-documents/dp-conceptual-framework.pdf (17.09.2017).

finansowych podmiotów gospodarczych w Polsce. Doceniam też warsztat naukowy Doktorantki oraz wskazuję na jej predyspozycje do pracy naukowo-badawczej.

W mojej ocenie, to co podniosłoby dodatkowo wartość pracy, to analiza korekt rewizyjnych w ujęciu względnym. Doktorantka analizuje strukturę zmian przychodów, kosztów, kosztów podatkowych, wyników, czy wybranych pozycji bilansowych itd. w ujęciu ilościowym (np. w ilu przypadkach w badanej populacji dokonywano korekt i jaka była wartość tych korekt - analiza ta dotyczy wartości bezwzględnych). Sądzę, że cenne byłoby zaprezentowanie skali korekt pod kątem ich wartości względnych, np. odnoszonych odpowiednio do poziomu przychodów, kosztów itp.

Oczekiwałbym też ze strony Doktorantki na mocniejsze zaakcentowanie efektów przeprowadzonych wywiadów bezpośrednich, bo odnieść można wrażenie, że ta metoda badawcza nie została ostatecznie wykorzystana.

Konkludując rozważania co kwestii merytorycznych rozprawy doktorskiej stwierdzam, że walory poznawcze rozprawy wpływają na wzbogacenia wiedzy dotyczącej teoretycznych i praktycznych aspektów rewizji finansowej.

4. Wnioski końcowe

Przedstawione uwagi i wątpliwości, które w większości mają charakter dyskusyjny, redakcyjny i techniczny nie zmniejszają wartości merytorycznej rozprawy.

Recenzja rozprawy doktorskiej ma za zadanie zarówno ocenę formalną, niezbędną do zakończenia przewodu, ale jednocześnie powinna Doktorantowi pomóc udoskonalić swój warsztat naukowy. Porównując słabe i mocne strony rozprawy, należy stwierdzić, że te drugie przeważają i pomimo wskazanych uwag pracę oceniam pozytywnie.

W mojej ocenie, recenzowana rozprawa doktorska mgr Agnieszki Lew zatytułowana „Rola rewizji finansowej w kształtowaniu wiarygodnego obrazu sytuacji finansowej jednostki gospodarczej” spełnia wymagania określone w artykule 13 ustawy z dnia 14 marca 2003 roku o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz.U. z 2016, poz. 882 z późn. zm.). W związku z powyższym wnioskuję do Rady Wydziału Zarządzania, Informatyki i Finansów Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu o przyjęcie recenzowanej dysertacji i dopuszczenie mgr Agnieszki Lew do publicznej obrony przygotowanej rozprawy doktorskiej.

