



**dr hab. Agnieszka Alińska,**  
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie  
Kolegium Ekonomiczno-Społeczne  
Katedra Skarbowości

**RECENZJA**

*rozprawy doktorskiej mgr Olgi Irodenko  
pt. „Audyty wewnętrzny jako narzędzie poprawy efektywności jednostek administracji  
rządowej w Polsce”*

*przygotowanej pod kierunkiem naukowym  
dr hab. Marty Postuły oraz promotora pomocniczego dr Małgorzaty Winter  
na Wydziale Zarządzania, Uniwersytetu Warszawskiego  
w Katedrze Finansów i Rachunkowości*

**I. Uwagi wstępne**

Polska literatura przedmiotu poświęcona zagadnieniom funkcjonowania jednostek administracji publicznej, w tym rządowej jest dość bogata, wszechstronna i aktualna. Jednak o wiele skromniej przedstawia się wykaz pozycji, w których dogłębnie analizuje się istotę, znaczenie oraz wpływ audytu wewnętrznego na funkcjonowanie sektora administracji publicznej. Natomiast niezwykle sporadycznie zarówno w literaturze krajowej, jak i w publikacjach międzynarodowych spotykane są wyniki badań dotyczące wpływu audytu wewnętrznego na efektywność funkcjonowania jednostek administracji rządowej. Dlatego wybór tematu rozprawy doktorskiej dokonany przez Panią mgr Olgę Irodenko oraz określenie jej celu, zakresu merytorycznego i przedmiotu prowadzonej analizy, uważam za w pełni uzasadnione, trafne, a nade wszystko pożyteczne zarówno z punktu widzenia rozważań teoretycznych, jak i z praktycznego punktu widzenia. Uzasadnieniem dla tak sformułowanej oceny są następujące argumenty:

(1) audyt wewnętrzny jest stosunkowo nowym narzędziem wykorzystywanym w sektorze finansów publicznych w Polsce. Od 2009 roku na podstawie przepisów ustawy o finansach

publicznych z dn. 27 sierpnia 2009 r. (Dz. U. z 2009 r. nr 157 poz. 1240) rozpoczęto składanie informacji i realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego a od 2012 roku także informacje o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym. Dlatego wszelkie badania i analizy prowadzone w tym zakresie są mile widziane a nawet pożądane;

(2) zakres przedmiotowy dysertacji bardzo dobrze wkomponowuje się w aktualny nurt badawczy sektora finansów publicznych, w ramach którego poszukuje się determinantów poprawy efektywności, sprawności i skuteczności działania jednostek sektora finansów publicznych.

(3) blisko 10-letni okres obowiązywania Ustawy o finansach publicznych skłania do oceny wykorzystywania narzędzia audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych i sformułowania ocen oraz rekomendacji na przyszłość.

Recenzowana rozprawa ma charakter teoretyczno-empiryczny. Do takiego charakteru pracy zastosowano odpowiednio dobrane metody i narzędzia badawcze. Przeprowadzona analiza opisowa ma charakter wielowymiarowy, aktualny i została wykorzystana nie tylko do zaprezentowania efektów pracy Doktorantki w zakresie przeglądu literatury przedmiotu i zastosowanych rozwiązań ekonometrycznych w zakresie zarówno pomiaru, jak i identyfikacji czynników determinujących skuteczność i efektywność zarządzania środkami publicznymi przez jednostki sektora finansów publicznych.

## **II. Formalna ocena pracy**

Autorka recenzowanej przeze mnie rozprawy doktorskiej postawiła przed sobą następujący cel naukowy: ....*”przedstawienie wpływu audytu wewnętrznego na wydajność jednostek sektora administracji rządowej na podstawie oceny zależności stopnia realizacji zadań publicznych przez urzędy wojewódzkie od wskaźników efektywności audytu wewnętrznego”*....Do tak sformułowanego celu naukowego przyjęto także cel praktyczny rozprawy, który polega na określeniu znaczenia audytu wewnętrznego w poprawie wydajności jednostek sektora administracji rządowej.

Przyjętym przez Doktorantkę celom (cel naukowy, praktyczny i cele szczegółowe) została podporządkowana struktura i zakres pracy, co wynika z bardzo dobrej znajomości badanej problematyki, usystematyzowanej wiedzy teoretycznej i prawidłowo sformułowanych przesłanek do podjęcia wielowątkowych i złożonych zagadnień dotyczących efektywności audytu wewnętrznego oraz jego wpływu i wykorzystywanych narzędzi do poprawy wydajności

jednostek administracji rządowej w Polsce. Autorka pracy słusznie koncentruje się na ocenie tych zagadnień przez pryzmat realizacji budżetu zadaniowego. W mojej ocenie cel rozprawy i przyjęte hipotezy badawcze poprawnie zdeterminowały etapy postępowania badawczego Doktorantki, którego odzwierciedleniem jest przyjęta struktura i układ pracy. Jest on logiczny, oparty na zasadzie wzajemnego powiązania kolejnych zagadnień cząstkowych, tworząc w ten sposób spójną całość dysertacji.

**Teza główna pracy** została sformułowana następująco: ...*”Efektywność audytu wewnętrznego ma dodatni wpływ na wydajność jednostek sektora administracji rządowej”*.... O ile nie mam uwag do treści merytorycznej tak sformułowanego zdania, o tyle sugerowałabym zmianę z pojęcia „tezy” na „hipotezę”. Hipoteza to przypuszczenie (założenie, osąd), które podlega weryfikacji lub falsyfikacji a pojęcie tezy odnosi się wyłącznie do dowodów logicznych a nie empirycznych. Ponadto hipotezy szczegółowe, zostały zdefiniowane poprawnie (zarówno pod względem formalnym, jak i merytorycznym), są spójne z główną (hipo)tezą badawczą i zostały sformułowane następująco:

H1: Istnieje statystycznie istotna zależność między miarami skuteczności audytu wewnętrznego a miarami wydajności jednostek sektora administracji rządowej (stopniem realizacji zadań priorytetowych przez urzędy wojewódzkie)

H2: Istnieje statystycznie istotna zależność między miarami jakości audytu wewnętrznego a miarami wydajności jednostek sektora administracji rządowej (stopniem realizacji zadań priorytetowych przez urzędy wojewódzkie)

H3: Istnieje statystycznie istotna zależność między miarami wartości dodanej audytu wewnętrznego a miarami wydajności jednostek sektora administracji rządowej (stopniem realizacji zadań priorytetowych przez urzędy wojewódzkie)

H4: Efektywne planowanie zadań audytowych ma pozytywny wpływ na realizację zadań publicznych

H5: Na wydajność działalności urzędów wojewódzkich nie ma wpływu liczba wydanych zleceń, tylko efekty ich oddziaływania

H6: Efektywność audytu wewnętrznego ma dodatni wpływ na realizację podstawowych funkcji państwa przez urzędy wojewódzkie.

H7: Wskaźniki efektywności audytu wewnętrznego mają tendencję do wzrostu w ciągu ostatnich 8 lat (2009-2017).

Powyższe hipotezy szczegółowe poddane zostały weryfikacji przede wszystkim w części empirycznej pracy (rozdział IV). Są one poprawne pod względem merytorycznym i bardzo

trafnie sformułowane, gdyż odnoszą się do najistotniejszych i wciąż słabo zbadanych kwestii pozostających w obszarze poszukiwania odpowiedzi na pytanie: *Czy istnieje, i jak silna jest zależność pomiędzy działalnością audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych a efektami uzyskiwanymi przez urzędy wojewódzkie?* Drugie moje pytanie: *Czy Autorka dostrzega potrzebę zmian we wskaźnikach i parametrach określających wydajność jednostek sektora finansów publicznych? Jeżeli „tak” – to w jakim zakresie?*

### **III. Merytoryczna ocena pracy**

Praca składa się z 264 stron rozmieszczonych we wstępie pracy, cztery rozdziałach zasadniczych i podsumowaniu. Całość treści opracowania można podzielić na: część teoretyczną (rozdział 1 i 2), część metodyczną (rozdział 3) i część empiryczną (rozdział 4).

Wstęp ma charakter standardowego i usystematyzowanego fragmentu pracy, wprowadzającego czytelnika w istotę podjętego przedsięwzięcia naukowo-badawczego. Autorka określa w nim rolę i znaczenie sektora finansów publicznych, znaczenie i cele audytu wewnętrznego oraz specyfikę budżetu zadaniowego. W sposób prawidłowy a jednocześnie spójny i logiczny zaprezentowany został cel główny pracy, sformułowane hipotezy badawcze, wykorzystywane metody badawcze a także przedstawiona została w formie syntetycznej, treść poszczególnych rozdziałów.

**W części teoretycznej** zaprezentowano rozważania stanowiące podstawę do wyjaśnienia pojęć z zakresu administracji publicznej oraz pomiaru skuteczności, efektywności i wydajności działań administracji. W tej części pracy dokonano prezentacji i oceny rozwiązań z zakresu administracji publicznej stosowanej w innych krajach. Przystawiono także charakterystykę wybranych, ale bardzo istotnych, instrumentów efektywnego zarządzania w administracji publicznej, jak np. koncepcji *New Public Management* (NPM). Rozważania teoretyczne zostały wzbogacone licznym przykładami wyników badań empirycznych prowadzonych na świecie w zakresie stosowanych mierników efektywności audytów wewnętrznego oraz oceny uzyskiwanych efektów. Jednym z nich jest wprowadzenie rozwiązań z zakresu budżetu zadaniowego, który Doktorantka opisuje bardzo szczegółowo i ciekawie. Bardzo pozytywnie oceniam także tę część pracy, w której przedstawiono główne modele i narzędzia pomiaru efektywności audytu wewnętrznego stosowane w Polsce na tle doświadczeń międzynarodowych. Tego typu wprowadzenie w postaci przeglądu dorobku naukowego stanowi bardzo dobrą bazę i

podstawę merytoryczną do zdefiniowania podstawowych wskaźników i parametrów oceny efektywności funkcjonowania sektora finansów publicznych i poszczególnych jego instytucji.

**Część metodyczna** (rozdział 3) pracy oceniam jako przygotowany w sposób wzorcowy, bardzo szczegółowy i rzetelny - w oparciu o ponadprzeciętne rozeznanie Doktorantki w realiach funkcjonowania sektora finansów publicznych w Polsce, jego specyfiki i obowiązujących regulacji prawnych. Zwrócić należy także uwagę na wysoki poziom warsztatu naukowego Autorki, dzięki czemu możliwe było rozwiązanie podjętych w pracy wielu trudnych, a niejednokrotnie także i kontrowersyjnych problemów badawczych.

**W części empirycznej** zaprezentowano wyniki badań przeprowadzone wśród urzędów wojewódzkich. Na szczególną uwagę i pozytywną ocenę zasługuje fragment pracy zamieszczony w rozdziale 4.3. Pani mgr Olga Irodenko wykazała się tu ogromną konsekwencją, systematycznością i dokładnością w prezentowaniu głównych determinant oceny efektywności audytu i kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych i ich wpływu na wydajność w urzędach wojewódzkich. Uzyskane wyniki badań własnych pozwoliły na pełną i wieloaspektową realizację przyjętych celów pracy i weryfikację hipotez szczegółowych. Zaprezentowane wyniki badań są także świadectwem wysokich umiejętności Autorki odzwierciedlających w pełni metodologicznie i merytorycznie uzasadnienie wkomponowania do rozważań o charakterze ogólnym, stanowiska ściśle związanego z przyjętym tytułem i zakresem pracy oraz jej intencjami badawczymi.

**Na zakończenie** Autorka pracy formułuje wnioski i rekomendacje, które są spójne z przyjętymi celami pracy i szczegółowymi hipotezami badawczymi. Wszystkie zidentyfikowane problemy badawcze zostały w pracy przeanalizowane oraz poddane gruntownej ocenie z wykorzystaniem analitycznych metod badawczych. Ilość i jakość zaprezentowanych oraz omówionych zagadnień stanowi tak bogaty zbiór informacji, że oddziałuje niezwykle pozytywnie nie tylko na walory poznawcze, ale również na wiarygodność formułowanych przez Autorkę pracy ocen i postulatów zarówno naukowych, jak i praktycznych. Potwierdzeniem tej opinii jest nie tylko merytoryczna znaczenie formułowanych opinii, ale także syntetyczne ich zestawienie w podsumowaniu pracy. Na tle ogólnych wyników badań, Autorka zaprezentowała własne uwagi, sugestie oraz propozycje rozwiązań z zakresu zarządzania finansami publicznymi. Jest to fragment pracy, który oceniam bardzo wysoko zarówno pod względem zastosowanej metod badawczej, jak i prezentacji uzyskanych wyników. Ponadto Autorka wykazuje się umiejętnościami wykorzystania wiedzy i doświadczenia z zakresu funkcjonowania podmiotów sektora finansów publicznych, w tym przede wszystkim w odniesieniu do urzędów

wojewódzkich. Szczególnie użytecznym elementem rozważań zawartych w tej części pracy jest próba wykorzystania wiedzy teoretycznej do rozwiązania problemów praktycznych. Takie fragmenty recenzowanej pracy świadczą o dobrym przygotowaniu warsztatowym Doktorantki.

Reasumując pragnę zwrócić uwagę na logiczną strukturę pracy, podporządkowaną charakterowi tego zamierzenia naukowego określonego przez cel i jej (hipo)tezę, jak również klarowny, zrozumiały i przekonujący język prowadzonych rozważań. Pozytywnie ocenić należy także praktyczne wartości zrealizowanego tematu, w tym przede wszystkim trud Doktorantki w zakresie przeprowadzenia badań empirycznych i aplikacyjnego (praktycznego) charakteru uzyskanych wyników.

Na szczególne podkreślenie zasługuje zarówno aktualność tematyki prowadzonych rozważań, jak i możliwość bezpośredniego zastosowania w praktyce wniosków wynikających z przeprowadzonych badań oraz sformułowanych w trakcie przygotowywania rozprawy uwag. Ciekawe i twórcze są sugestie Autorki, co do dalszych perspektyw poprawy stanu sektora finansów publicznych poprzez wzmocnienie narzędzi i rozszerzenie celów działania audytu wewnętrznego w tym sektorze. Podjęte przez Panią mgr Olę Irodenko zadanie polegające na próbie zbadania oddziaływania przyjętych w Polsce systemów sprawowania audytu na efektywność funkcjonowania sektora finansów publicznych okazały się jak najbardziej zasadne.

#### **IV. Literatura przedmiotu i jej wykorzystanie**

W rozprawie Doktorantka zebrała i odpowiednio wykorzystała obszerną literaturę naukową, akty prawne, materiały źródłowe i dane statystyczne. W pełni korespondują one z przyjętym podstawowym celem pracy i celami cząstkowymi, co w efekcie pozwala na przeprowadzenie badań oraz aktualnych analiz o interdyscyplinarnym charakterze.

W zestawieniu bibliograficznym znalazło się ponad 240 pozycji książkowych, artykułów, opracowań i raportów, jak również dodatkowy zestaw aktów prawnych w postaci ustaw i rozporządzeń. Ilość ta wzbudza uznanie i wskazuje, że Autorka rozprawy doktorskiej dokonała przeglądu literatury przedmiotu, który w pełni koresponduje z zakres prowadzonych badań. Tym sam ilościowa i jakościowa ocena zebranych oraz wykorzystanych w trakcie przygotowywania rozprawy doktorskiej materiałów źródłowych jest jak najbardziej pozytywna.

#### **V. Metody badawcze i język rozprawy**

Doktoranta we wstępie rozprawy zaznacza, że ze względu na szeroki zakres pracy i wielowątkowy charakter przeprowadzanych badań stosuje różne metody badawcze, które pozwolą jej na przeprowadzenie kompleksowej analizy oraz ocenę kluczowych kwestii. Po wnikliwym zapoznaniu się z treścią pracy mogę stwierdzić, że Autorka wywiązała się z przyjętego założenia. W rozprawie można także znaleźć zarówno elementy metody problemowej, chronologicznej, jak również rozważania o znaczeniu systemowym. Należy szczególnie podkreślić, że w rozprawie nie tylko właściwie zidentyfikowano problem badawczy, ale także wykorzystano odpowiednio dobrane metody i narzędzia do rozwiązania zidentyfikowanych zagadnień. Pani O. Irodenko we właściwy sposób potrafiła je zastosować, a wyniki przeprowadzonych badań posłużyły do sformułowania kluczowych dla rozprawy wniosków oraz weryfikacji postawionych problemów badawczych.

Styl rozprawy oraz jej stronę formalną (przypisy, bibliografia) uznać należy za poprawne. Zasadniczo język pracy jest klarowny, a wywody czytelne i logiczne. Ponadto recenzowana praca wyróżnia się dużą starannością edytorską. Została napisana poprawnym językiem. Jej atuty to logiczna narracja, brak błędów stylistycznych, interpunkcyjnych, a także poprawnie wykonane odwołania do literatury. Wszystko to świadczy o niewątpliwie starannej korekcie autorskiej dokonanej przez Autorkę. W mojej opinii Doktorantka wykazała się wręcz modelowym opanowaniem warsztatu pisania pracy naukowej.

## **VI. Uwagi końcowe**

Moja ocena rozprawy doktorskiej Pani mgr Olgi Irodenko pod względem merytorycznym i formalnym jest w pełni pozytywna. Na szczególne podkreślenie zasługują zaprezentowane w pracy opisy i analizy poszczególnych zagadnień oraz rzetelnie wykonane badania własnych. Natomiast wartościowe w swej treści wnioski składają się na całokształt rozwiązania problemu określonego w tytule rozprawy. Uzyskane wyniki badań i analiz przeprowadzone w odniesieniu do poszczególnych zagadnień składają się na pełny obraz oceny efektywności sektora finansów publicznych w kontekście warunków zdefiniowanych w obszarze audytu wewnętrznego, kontroli zarządczej i systematycznego wrażania zasad obowiązujących w realizacji budżetu zadaniowego. W pełni zgodzić należy się z opinią Doktorantki, że niebagatelne znaczenie w efektywności, skuteczności i sprawności funkcjonowania podmiotów sektora finansów publicznych mają podejmowane działania i wykorzystywane narzędzia po stronie audytu wewnętrznego oraz wprowadzenie budżetu zadaniowego. Ponadto podkreślić należy, że

rozprawa doktorska przygotowana przez Panią mgr Olę Irodenko zawiera cenny materiał źródłowy do dalszych badań i analiz a sformułowane wnioski i postulaty mają charakter aplikacyjny i mogą być wykorzystane na potrzeby praktyki gospodarczej.

Jednocześnie pragnę gorąco zachęcić Doktorantkę do opublikowania wyników przeprowadzonych badań. Są one nie tylko unikatowe w skali krajowej, ale także wnoszą istotny wkład w rozważania naukowe prowadzone na poziomie międzynarodowym. Wskazując na pozytywne walory recenzowanej rozprawy i doceniając uzyskane przez Autorkę pracy efekty, chciałabym również pogratulować uzyskanych rezultatów opiekunom naukowym pracy, tj. Profesor Marcie Postule i dr Małgorzacie Winter.

Reasumując, stwierdzam, że Autorka na podstawie bogatej literatury przedmiotu, przy zastosowaniu właściwej procedury badawczej, dokonała gruntownej i rzetelnej analizy naukowej dotyczącej wykorzystania audytu wewnętrznego do oceny jednostek sektora finansów publicznych. Ponadto sformułowała i przedstawiła oryginalny problem badawczy z zakresu finansów, wymagający wieloaspektowego podejścia i skrupulatnych analiz, przeprowadziła samodzielne badania empiryczne, dokonała ich opisu i zaprezentowała twórczą analizę kluczowych wątków problemu badawczego.

W związku z zaprezentowaną powyżej oceną stwierdzam, że Doktorantka w drodze logicznego i spójnego wywodu zweryfikowała przyjęte hipotezy badawcze oraz w pełni zrealizowała założone cele badawcze, wykazała się przy tym dużą wiedzą teoretyczną z zakresu nauk ekonomicznych w dyscyplinie finanse. Tym samym mgr Olga Irodenko w pełni dowiodła swoich umiejętności w prowadzeniu samodzielnych badań naukowych. Jej rozprawa doktorska pt. „*Audyt wewnętrzny jako narzędzie poprawy efektywności jednostek administracji rządowej w Polsce*” w pełni odpowiada wymogom formalnym określonym w Ustawie z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. 2014 poz. 1852, art. 13 ust. 1). i w związku z tym wnoszę o dopuszczenie Pani Olgi Irodenko do publicznej obrony.

Z poważaniem,

