



Warszawa, 14 września 2016

dr hab., prof. UW Teresa Czerwińska  
Wydział Zarządzania  
Uniwersytet Warszawski

**Recenzja rozprawy doktorskiej magister Alicji Tołwińskiej pt. „Zarządzanie  
wiedzą przez organy kontroli skarbowej”**

**Ocena ogólna**

Przedstawiona do recenzji rozprawa doktorska magister Alicji Tołwińskiej może zostać oceniona pozytywnie, bowiem jest opracowaniem rzetelnym oraz dowodzącym dojrzałości i dobrej orientacji Autorki w przedmiotowej problematyce. Rozprawa stanowi zwartą i spójną konstrukcję logiczną. Całość dysertacji została odpowiednio opracowana tak pod względem merytorycznym, jak i formalnym, co uzasadnia jej pozytywną ocenę. Poniżej przedstawiam uwagi szczegółowe do poszczególnych elementów rozprawy.

**Uwagi szczegółowe**

**1. Ocena wyboru tematu**

Współczesne systemy fiskalne odgrywają coraz większe znaczenie w koncepcji zrównoważonego rozwoju społeczno-gospodarczego. Konsekwencje kryzysu gospodarczego z 2008 roku wyraźnie uwypukliły fundamentalną rolę finansów publicznych (dotychczas przesuwanych na dalszy plan), dla absorpcji ryzyka i stabilności gospodarek. Absorpcja ryzyka podmiotów prywatnych przez uruchamianie środków publicznych postawiła efektywność systemów fiskalnych w nowym świetle. Bowiem, oprócz oczywistej funkcji systemu fiskalnego – dostarczanie dochodów budżetowych, coraz bardziej wyraźnie pokazuje się aspekt sprawności, skuteczności państwa odzwierciedlany bezpośrednio poprzez jakość

funkcjonowania instytucji publicznych w każdym wymiarze: ekonomiczności, skuteczności, transparentności i rozliczalności. Organy kontroli skarbowej są tu niezwykle istotnym, newralgicznym elementem systemu. Jakość zarządzania w organach kontroli skarbowej, z jednej strony – przekłada się na skuteczność w zakresie ograniczania nieprawidłowości podatkowych oraz wykrywalność przestępczości podatkowej, z drugiej zaś – przyczynia się do wysokiego poziomu zaufania do organów państwa. Zapewnienie wysokiej jakości zarządzania w organach kontroli skarbowej, mając na uwadze postępującą w bardzo szybkim tempie internacjonalizację przedsiębiorstw oraz digitalizację zasobów, wymaga modyfikacji dotychczasowego podejścia w kierunku wykorzystywania innowacyjnych metod w zakresie wymiany i przetwarzania informacji, wypracowywania nowych technik wykorzystujących obszerne bazy i hurtownie danych. Tymczasem, analiza poziomu wpływów podatkowych do budżetu, poborem zaległości podatkowych, wielkością powstałej luki w podatku od towarów i usług niewątpliwie wskazuje na istotny problem w sektorze finansów publicznych w Polsce. Stąd, wybór tematu rozprawy oceniam jako niezwykle trafny i pożyteczny dla sektora finansów publicznych w Polsce. Autorka podejmuje się zarówno oceny zarządzania wiedzą przez organy administracji skarbowej w Polsce, jak i proponuje pewne rozwiązania modelowe w tym zakresie.

Wymienione przesłanki wskazują na trafność i aktualność wyboru problemu badawczego rozprawy doktorskiej, tak z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia, przez mgr Alicję Tołwińską.

## **2. Założenia i cele pracy, metody badawcze**

Za cel główny pracy Doktorantka przyjęła: „*przedstawienie postulowanego modelu zarządzania wiedzą organów kontroli skarbowej.*” (s.11). Dla realizacji celu głównego rozprawy sformułowano 4 cele szczegółowe. Realizacja celów pracy służyła weryfikacji czterech hipotez badawczych. Cele rozprawy, jak też hipotezy podlegające ocenie zostały jasno i jednoznacznie określone, stanowią spójną całość. Uwagę jednak zwraca niepotrzebnie zbyt szerokie, w mojej opinii, sformułowanie celów i hipotez: H1, C1 oraz H4 i C4. „*C.1. Określenie wpływu koncepcji zarządzania wiedzą na możliwość kompleksowej oceny efektywności prowadzonych działań przez organy kontroli skarbowej*”. Stawia to Autorkę w trudnej sytuacji, bowiem, jak sama zresztą słusznie w treści pracy wskazuje, sama koncepcja zarządzania wiedzą jest niezwykle pojemna, często inaczej rozumiana przez różnych autorów i praktyków co do jej zakresu pojęciowego i mechanizmów. Wystarczającym zadaniem, jest w mojej ocenie, sprawdzenie związku między wybranymi kluczowymi elementami koncepcji

zarządzania wiedzą a przeprowadzeniem efektywności działań własnych przez organy kontroli skarbowej, co Autorka zresztą przeprowadza w pkt. 4.5 pracy. Podobnie jest z określeniem celu C.4. jako: „*Określenie wpływu zmian przepisów prawnych na sprawność ograniczania nieprawidłowości podatkowych*”. Cel ten, w mojej ocenie, jest określony nazbyt ogólnikowo, co przekłada się na możliwości jego realizacji. Można by wywnioskować, że chodzi o wszelkie zmiany w systemie regulacji prawnych w Polsce w okresie badawczym przyjętym przez Autorkę (2006-2014) i ich wpływ na sprawność ograniczania nieprawidłowości podatkowych przez organy kontroli skarbowej. Takie sformułowanie celu w sposób istotny utrudnia operacjonalizację zmiennych w badaniu.

Na podkreślenie zasługuje obszerny zgromadzony przez Autorkę materiał statystyczny. Przeprowadzone badania można uznać za unikalne z punktu widzenia kompletności próby badawczej, bowiem Autorka przyjęła do wstępnego modelowania ponad 3 mln podatników zalegających z tytułu: podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowym od osób prawnych (z pozyskanych 3 623 486 pozycji, dotyczących 971 081 podmiotów posiadających zaległości podatkowe we wszystkich tytułach prawnych). Badania przeprowadzono w oparciu o posiadane przez urzędy kontroli skarbowej dane podatkowe, gromadzone w hurtowniach danych: SPR oraz WHTAX z obszaru deklaracji podatkowych: dla celu podatku od towarów i usług (VAT-7), podatku dochodowego od osób prawnych (CIT-8), sprawozdań o stanie wpływów podatkowych na rachunkach bankowych urzędów skarbowych (RB-24), a także o wysokości zaległości podatkowych oraz mierników efektywności egzekucji zaległości podatkowych.

W zdecydowanej większości zakres czasowy badań w części empirycznej obejmuje lata 2006-2014, część analiz dotyczy lat 2008-2015 (np.: w tab. 66-70). Nieco brakuje już na początku, we wstępie do pracy, szczegółowego opisu metod badawczych oraz procedury wnioskowania przyjętej przez Autorkę. Lukę tę uzupełniają opisy metodologii w tekście w części badawczej rozprawy w rozdziale czwartym. Do realizacji postawionych w pracy celów Autorka posłużyła się metodami statystyki opisowej i matematycznej. Bardzo pozytywnie oceniam wykorzystanie przez Autorkę modelu scoringowego do analizy poszczególnych deklaracji podatkowych. Pewien niedosyt, przy wyjątkowo obszernym zgromadzonym materiale statystycznym, pozostawia poprzestanie na modelach regresji liniowej.

Reasumując, przyjęty zakres pracy i metody badawcze można uznać za poprawne. Postawiony główny problem badawczy oraz problemy szczegółowe należą do dyscypliny nauki o zarządzaniu.

### 3. Struktura i treść pracy

Praca składa się ze wstępu, 4 rozdziałów merytorycznych oraz podsumowania – całość 266 stron maszynopisu, do czego doliczyć należy bibliografię oraz spisy tabel i rysunków oraz załączniki (łącznie 243 strony). Recenzowana praca ma charakter teoretyczno-empiryczny, jest dobrze udokumentowana zawiera 33 tabele oraz 89 rysunków. Układ treści pracy jest klarowny i logiczny, a jej proporcje, jeśli chodzi o teorię i empirię (choć z przewagą tej pierwszej), wydają się właściwe. W podsumowaniu, które jest dobrze zakotwiczone w przeprowadzonych badaniach stanowiących oryginalny wkład Autorki, ustosunkowuje się ona do postawionych w pracy hipotez oraz prezentuje w sposób syntetyczny i rzeczowy najważniejsze wnioski z pracy.

Część teoriopoznawcza pracy jest dość obszerna, która składa się z trzech rozdziałów i obejmuje 153 strony maszynopisu. Jest to obszerne studium teoriopoznawcze dotyczące prezentacji teoretycznych koncepcji zarządzania wiedzą oraz określenia jej roli w ograniczaniu nieprawidłowości podatkowych w organach kontroli skarbowej. Generalnie tę część rozprawy należy ocenić wysoko, jest ona kompetentnie napisana i wskazuje na bardzo dobrą orientację Autorki w przedmiotowej problematyce. Za wartościowe należy uznać to, że Autorka dokonała niezwykle starannego przeglądu literatury przedmiotu, na podstawie analiz zaproponowała w części empirycznej własne rozwiązania z zakresu zarządzania wiedzą w organach kontroli skarbowej. Widoczna jest tu duża wiedza i profesjonalizm Autorki, która ilustruje swoje rozważania tabelami porównawczymi i schematami. Wysoko oceniam rozdział trzeci, w którym Autorka przedstawia zarządzanie wiedzą w ograniczaniu nieprawidłowości podatkowych przez organy kontroli skarbowej, analizuje i prezentuje deskryptywne modele pozyskania i wykorzystania wiedzy w zakresie ujawniania mechanizmów optymalizacji podatkowej przez pracowników organów kontroli skarbowej.

Jednocześnie można zwrócić uwagę na kilka słabości tej części rozprawy:

1. Prezentując w bardzo obszerny sposób przegląd literatury przedmiotu, warto byłoby, w moim odczuciu, w podsumowaniu do każdego rozdziału w sposób bardziej klarowny wyrazić własną opinię lub też wyraźnie zaznaczyć które z prezentowanych poglądów lub rozwiązań są przyjmowane przez Autorkę jako kierunkowe i są wiodące do dalszych rozważań. Ułatwiło by to śledzenie głównego nurtu pracy i uporządkowało tok rozważań. Bowiem, zaprezentowany przegląd literatury jest obszerny i wyczerpujący, wiedza Autorki jest rozległa i wielowątkowa, co powoduje, że nie zawsze można mieć jasność co do przyjętego na potrzeby pracy ram modelu koncepcyjnego.

2. Niektóre fragmenty pracy są zbyt obszerne. Można byłoby, jak sędzę, bez uszczerbku dla jakości pracy pewne bardziej powszechnie znane fragmenty pominąć (lub skrócić), np. w pkt. 2.1 „Ogólna charakterystyka polskiego systemu podatkowego”; w pkt. 1.2 pt. „Przegląd literatury z zakresu zarządzania wiedzą”; pkt. 1.4 pt. „Organizacyjne uwarunkowania zarządzania wiedzą”.
3. Pewien niedosyt pozostawiają organizacyjne aspekty zarządzania wiedzą w organach kontroli skarbowej. Tym bardziej, że nawet intuicyjnie można wskazać na powiązania między ujęciem procesowym zarządzania wiedzą a strukturą funkcjonalną organów kontroli skarbowej. Autorka co prawda wspomina o roli wymiaru organizacyjnego w zarządzaniu wiedzą ale nie rozwija tego w odniesieniu do organów kontroli skarbowej.

Reasumując, część teoriopoznawcza rozprawy jest obszernym wartościowym kompendium w zakresie zarządzania wiedzą w funkcjonowaniu organów kontroli skarbowej. Treść tej części rozprawy ma duży walor poznawczy. Proporcja zawartych treści jest wyborem badacza, do którego zresztą ma pełne prawo, aczkolwiek w moim przekonaniu część ta zyskałaby przy skróceniu pewnych zbyt rozległych fragmentów i większej ostrości terminologicznej i narzędziowej, co stanowiłoby pewnego rodzaju „klamrę” w sposób jasny i wyraźny prowadzącą do definiowania badań empirycznych.

Część empiryczna rozprawy prezentuje wyniki badań służących weryfikacji postawionych hipotez. Niewątpliwą zaletą tej części rozprawy jest przejrzysta struktura oraz obszerny materiał statystyczny zebrany przez Autorkę, która wyciąga logiczne wnioski, prowadzi rozważania w sposób rzetelny i dojrzały. Część badawcza zasługuje na w pełni pozytywną ocenę. Na uznanie w tej części zasługuje:

- propozycja autorskiej metody oceny poziomu efektywności ograniczania nieprawidłowości podatkowych (w pkt. 4.5);
- propozycja mechanizmu wykorzystania modelowania scoringowego w procesie zarządzania wiedzą przez organy kontroli skarbowej (w pkt. 4.9) z wykorzystaniem 142 zmiennych o wysokiej sile predykcyjnej, mających wpływ na prognozowaną zmienną zależną dotyczącą wystąpienia zaległości podatkowych z tytułu podatku CIT;
- wypracowanie autorskiego modelu zarządzania wiedzą przez organy kontroli skarbowej (pkt. 4.10).

Istotnym walorem aplikacyjnym rozprawy jest identyfikacja 60 zmiennych, o wysokiej sile predykcyjnej względem prognozowanej zmiennej zależnej, tj. wystąpienia zaległości podatkowych z tytułu podatku VAT przy zastosowaniu modelowania

scoringowego na danych zawartych w bazie w odniesieniu do podmiotów zalegających z tytułu podatku VAT.

Jak w każdym opracowaniu, również i w przedstawionej do oceny rozprawie, można doszukać się usterek, czy też wyborów Autora, które - w mojej opinii - nie są wystarczająco uzasadnione (choć być może słuszne). Poniżej przedstawiam kilka uwag, które nie mają charakteru zarzutów deprecjonujących pracę, lecz raczej stanowią zachętę do dyskusji i mogą mieć mają charakter polemiki naukowej.

- A. W pkt. 4.5 poświęconym weryfikacji H1: Zarządzanie wiedzą w organach kontroli skarbowej Autorka proponuje własną metodę oceny poziomu efektywności ograniczania nieprawidłowości podatkowych z wykorzystaniem informacji o poziomie ustaleń podatkowych w wyniku prowadzonych postępowań kontrolnych za lata 2006-2014, a także o liczbie przeprowadzonych postępowań. Dyskusyjne może być wnioskowanie o efektywności prowadzonych przez organy kontroli skarbowej działań z wykorzystaniem prostej analizy korelacji (wsp. Pearsona) między wybranymi przez Autorkę zmiennymi, tj. wartością ustaleń dokonanych w analizowanych latach a liczbą zakończonych postępowań kontrolnych (zależność nieistotna statystycznie); liczbą zakończonych postępowań kontrolnych a liczbą przeprowadzonych postępowań karnych skarbowych (zależność nieistotna statystycznie); wartością wpłat pozyskanych w wyniku działań kontrolnych organów kontroli skarbowej a wartością łącznych kwot ustaleń (zależność nieistotna statystycznie); wartością dokonywanych przez te organy zwrotów wpłaconych należności podatkowych przez podatników i wartością ustaleń podatkowych (zależność nieistotna statystycznie); wartością wpłat i kwot korekt deklaracji z zakończonych postępowań kontrolnych dokonywanych dobrowolnie przez kontrolowanych podatników (zależność istotna statystycznie). Pojawiają się tu dwie kwestie: (1) kryteria efektywności wyznaczone przez Autorkę? (2) dyskusyjne jest ograniczanie badania współzależności zmiennych tylko do analizy liniowej zależności między zmiennymi, występuje cała gama narzędzi statystycznych które można wykorzystać w tym zakresie;
- B. w pkt. 4.8 Autorka poddaje weryfikacji H4: Zmiana przepisów prawnych wpływa znacząco na sprawnościowe mechanizmy ograniczania nieprawidłowości podatkowych, zaś w celu określenia, w jakim stopniu zmiana przepisów prawnych wpływa na sprawnościowe mechanizmy ograniczania nieprawidłowości podatkowych przez organy kontroli skarbowej, poddaje analizie wpływy z podatku od czynności cywilnoprawnych oraz wybrane zagadnienia dotyczących podatku od towarów i usług i efektywności egzekucji podatkowej. W mojej ocenie, warto byłoby tu zdefiniować jakie zmiany w

systemie regulacji prawnych poddawane będą analizie oraz jaki rozumiemy „aspekty sprawnościowe”. Wówczas można byłoby przeprowadzić analizę współzależności testy przyczynowości.

#### **4. Ocena wykorzystania literatury przedmiotu i materiałów źródłowych**

W pracy wykorzystano łącznie 407 pozycji literatury, co należy uznać za szeroką, rzetelną i aktualną bazę bibliograficzną dla dysertacji doktorskiej. Zarówno dobór literatury przedmiotu, jak i wykorzystanie materiałów źródłowych oceniam pozytywnie. Autorka sprawnie posługuje się kompilacją literatury przedmiotu dla ilustrowania swoich tez oraz charakteryzowania uzyskanych wyników badań.

#### **5. Język i formalna strona rozprawy**

Praca jest napisana jasnym i zrozumiałym językiem, starannie ilustrowana i udokumentowana licznymi tabelami i rysunkami. Wywody są klarowne i logiczne. Widoczny jest tutaj dobry warsztat. Praca jest w sposób staranny zredagowana, co powoduje, że jest przystępna w odbiorze przez czytelnika. Pewną niedogodnością jest brak numeracji stron w spisach tabel i rysunków na końcu pracy, a także brak wykazu aktów prawnych.

Całościowa ocena formalnej strony pracy jest pozytywna – pracę napisano z zachowaniem reguł właściwych dla tego typu opracowania naukowego, jakim jest dysertacja doktorska.

#### **6. Podsumowanie**

W świetle przeprowadzonej analizy treści i struktury pracy, uważam, że recenzowana praca jest merytorycznie poprawna i zgodna z obecnym stanem wiedzy. Podniesione uwagi polemiczne i krytyczne do rozprawy nie zmniejszają jej walorów i nie zmieniają mojej pozytywnej opinii o pracy, którą uważam za opracowanie rzetelne i stanowiące dobrą podstawę do dopuszczenia do publicznej obrony. Przedstawiona praca doktorska jest, moim zdaniem, istotna z uwagi na podjęty temat rozważań oraz wartość merytoryczną i może być uważana za przyczynek do dalszych badań i dyskusji nad zarządzaniem wiedzą w organach administracji publicznej w Polsce.

#### **Wniosek**

Przedstawiona do recenzji rozprawa magister Alicji Tołwińskiej pt. „Zarządzanie wiedzą przez organy kontroli skarbowej” spełnia wymogi określone w art. 13.1 *Ustawy z 14 marca 2003 roku o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki*. Rozprawa ta jest dojrzałym oryginalnym dokonaniem i dowodzi wiedzy teoretycznej oraz

umiejętności prowadzenia pracy naukowej przez Doktorantkę. W związku z powyższym, wnoszę o dopuszczenie rozprawy do publicznej obrony.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Teresa Czerwińska', written in a cursive style.

Teresa Czerwińska