

Poznań, 21 czerwca 2019

Dr hab. Wojciech Fliegner, prof. nadzw. UEP
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
Wydział Zarządzania
Katedra Rachunkowości

Recenzja

rozprawy doktorskiej mgra Marka Jaształa nt. „Kierunki modyfikacji audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych Policji”

napisanej na Wydziale Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego pod kierunkiem Promotora prof. zw. dr hab. Kazimiery Winiarskiej

1. Podstawa prawna oraz kryteria przyjęte do oceny rozprawy doktorskiej

Niniejszą recenzję przygotowałem na podstawie pisma prof. zw. dr hab. Waldemara Tarczyńskiego, Dziekana Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego z dnia 10 maja 2019 r. (312/19/WW).

Recenzję przygotowano uwzględniając następujące kryteria: ocenę wyboru problemu badawczego i tematu rozprawy, ocenę definicji, celów i hipotez, ocenę wykorzystanych metod badawczych, ocenę struktury pracy oraz ocenę realizacji celów i weryfikacji hipotez. Ostatnia część recenzji zawiera konkluzję i odpowiedź na pytanie czy recenzowana praca odpowiada warunkom i wymogom określonym w obowiązujących przepisach i czy może być przedmiotem dalszego postępowania w otwartym przewodzie doktorskim.

2. Ocena wyboru problemu badawczego i tematu rozprawy

Współcześnie audyt wewnętrzny to bardzo szerokie pojęcie, które zostało ukształtowane w wyniku długotrwałej ewolucji. W najbardziej ogólnym ujęciu stanowi on niezależną działalność, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji.

W jednostkach sektora finansów publicznych audyt wewnętrzny powinien być prowadzony zgodnie z ustawą o finansach publicznych oraz wydanymi na jej podstawie aktami wykonawczymi. Zarówno ustawodawca, jak i badacze akcentują, że audyt wewnętrzny polega na wykonywaniu dwóch rodzajów zadań: zadań atestacyjnych (nazwanych w rozporządzeniu ministra finansów „zadaniami zapewniającymi”) oraz czynności doradczych.

W tym kontekście rodzą się pytania o rolę audytorów wewnętrznych w podnoszeniu sprawności działania jednostek sektora finansów publicznych, a także o efektywność, skuteczność i jakość samego audytu wewnętrznego. Trwałe zapewnienie sprawności nie jest możliwe bez kwantyfikacji efektów działalności, czyli wymaga pomiaru dokonań.

Tradycyjnie mierniki pomiaru dokonań audytu ograniczały się do ilości wydanych zaleceń, liczby sprawozdań z audytu, stopnia wykonania planu audytu czy też porównania rzeczywistych i planowanych godzin wykonywania zadań audytowych. Współcześnie wielu badaczy uważa, że kluczem do sukcesu i przetrwania audytu wewnętrznego jest tworzenie szeroko rozumianej wartości dodanej, którą najogólniej można określić jako finansowe i niefinansowe korzyści dla organizacji oceniane z punktu widzenia kluczowych interesariuszy audytu wewnętrznego.

Nie mam zatem wątpliwości, że problematyka wybrana przez Autora rozprawy jest interesująca i ważna zarówno z poznawczego, jak i naukowego punktu widzenia. Należy zatem uznać, że dokonany wybór problemu badawczego spełnia wymagania stawiane pracom doktorskim. Przedmiotem dociekań naukowych jest problem naukowo-badawczy z elementami ważnymi z praktycznego punktu widzenia i rozwiązanie tego problemu może stanowić podstawę uzyskania stopnia naukowego doktora.

Tytuł rozprawy doktorskiej mgra Marka Jasztala można by uznać za w pełni komunikatywny, gdyby we Wstępie została doprecyzowana interpretacja pojęcia modyfikacja audytu czego jednak Autor nie uczynił.

3. Ocena definicji, celów i hipotez

Definicje służą do nadania nazwom jasności i wyrazistości. Bywają one celem dociekań naukowych lub też są ich początkiem na drodze do dalszych badań. W przypadku recenzowanej pracy mankamenty w tym zakresie utrudniają zrozumienie jej celów i hipotez (a następnie ocenę realizacji celów i weryfikacji hipotez).

Moja uwaga dotyczy pojęć kluczowych dla recenzowanej rozprawy takich jak:

- dokonania audytu wewnętrznego - pojęcie to występuje w hipotezie głównej i jako efektywność w celu szczegółowym d),
- ryzyko strategiczne – pojęcie to występuje w hipotezie szczegółowej 4),
- ryzyko bieżące – pojęcie to występuje w hipotezie szczegółowej 4).

Przedstawię tu szerzej swoje uwagi w odniesieniu do pierwszego z tych pojęć. Otóż Autor dokonuje (korzystając z publikacji prof. Skoczylas) przeglądu definicji pojęcia dokonania, ale wyraźnie brakuje w jego pracy konkretyzacji tego pojęcia w kontekście audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. W tekście rozprawy jeszcze częściej niż pojęcie dokonania występuje termin efekty (zdefiniowany na s.122 jako „możliwe do identyfikacji skutki, rezultaty określonej aktywności”) – termin ten pojawia się w tytułach aż czterech rozdziałów (rozdz. 4, 4.2, 4.3 i 4.4). Ponieważ brak w rozprawie klarownej definicji pojęcia efektów audytu wewnętrznego, to pozostaje próba określenia jego zakresu poprzez analizę kontekstu jego użycia przez Doktoranta. W wyniku tej operacji można domniemywać, że w rozumieniu Doktoranta efektem audytu są m.in. organizacja audytu wewnętrznego i realizowane zadania audytowe. Trudno o akceptację takiego rozumienia efektów audytu choćby w kontekście wielowymiarowego spojrzenia na pojęcie dokonań/efektów w rozprawie habilitacyjnej Tomasza Strąka, która dotyczy dokonań jednostek sektora finansów publicznych (w segmencie tym usytuowane są między innymi jednostki organizacyjne Policji będące przedmiotem recenzowanej rozprawy doktorskiej). O chaosie definicyjnym można także mówić w przypadku używania przez Doktoranta pojęć pomiar dokonań i pomiar efektywności, które traktuje on jako synonimy (zob. np. ujęcie hipotezy głównej na s.7 i na s.163).

Sformułowanie celu pracy jest mało precyzyjne – mimo, że tworzą je trzy zdania to występuje brak spójności w określeniu tematu (tytułu) i celu głównego rozprawy. Ponadto nie wskazuje ono, że rezultatem rozprawy - poza tzw. wzorcowym modelem funkcjonowania audytu wewnętrznego – jest opracowanie strategii rozwoju audytu wewnętrznego w Policji.

Jeżeli przyjąć, że hipoteza naukowa jest przypuszczeniem wynikającym z dotychczasowego stanu badań, to trudno uznać że hipoteza szczegółowa 2) została poprawnie sformułowana. Nie wskazano także jakie przesłanki zdecydowały o powiązaniu – w ramach hipotezy szczegółowej 4) – ryzyka strategicznego z zadaniami zapewniającymi, a ryzyka bieżącego z czynnościami doradczymi.

Ani we Wstępie ani w Zakończeniu nie wskazano gdzie (w jakich rozdziałach rozprawy) usytuowane są wyniki badań dotyczących weryfikacji poszczególnych hipotez, co niewątpliwie zwiększyłoby komunikatywność wywodów.

4. Ocena wykorzystanych metod badawczych

W części teoretycznej Autor opiera swoje rozważania na studiach literaturowych oraz analizie aktów prawnych. W pracy Doktorant wykorzystał 105 pozycji bibliograficznych oraz 12 aktów prawnych. Około 25 przytaczanych pozycji to publikacje obcojęzyczne (tylko 9 z nich powstało po roku 2000), co świadczy o niewielkim wykorzystaniu światowego dorobku naukowego z zakresu audytu wewnętrznego. Źródła wykorzystane przez Autora są dobrane dość wrywkowo (pominięte zostały na przykład wartościowe publikacje dr hab. Piotra Bednarka), co przekłada się na jakość rozważań prowadzonych w pracy. Uwaga ta dotyczy w szczególności literatury dotyczącej aspektów

metodycznych rozprawy (przywoływana jest tu jedynie praca Apanowicza) – piszę o tym mankamencie pracy także w dalszej części recenzji.

Aby zrealizować w odniesieniu do audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych Policji ocenę stanu jego organizacji, identyfikację metodyki oraz zadań zapewniających, doradczych i czynności sprawdzających i pomiar jego efektywności Doktorant przeprowadził w roku 2008 i w roku 2018 badania w formie wywiadu pośredniego z wykorzystaniem kwestionariuszy ankietowych. Respondentami byli kierownicy jednostek organizacyjnych Policji oraz audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostkach organizacyjnych Policji.

Rodzi się pytanie: czy wobec niewielkiej populacji badawczej nie powinny być w większym stopniu wykorzystane jako metody badawcze: wywiady bezpośrednie dające możliwość uszczegółowienia obserwacji dotyczących sposobów prowadzenia analiz ryzyka i studium przypadku (case study)?

W końcowym rozdziale pracy Autor sięga do metody SWOT oraz wykorzystuje modelowanie (jego rezultatem jest model funkcjonowania audytu).

5. Ocena struktury pracy

Mam istotne zastrzeżenia do konstrukcji rozprawy:

- a) co uzasadnia usytuowanie dużej części rozważań teoretycznych poza poświęconym im rozdziałem 1 (Teoretyczne zagadnienia audytu wewnętrznego), czyli w rozdziałach 2 i 3, których tytuły (Organizacja audytu wewnętrznego w Policji i Metodyka prac audytowych w Policji) sugerują inny charakter wywodów?
- b) rozdział 2 dotyczący organizacji audytu wewnętrznego w Policji został zdominowany przez rozważania dotyczące: regulacji prawnych audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, niezależności organizacyjnej i operacyjnej audytu wewnętrznego oraz praw i obowiązków audytora wewnętrznego – w ramach 32 stron tworzących rozdział 2 jedynie 6 stron poświęcono strukturze organizacyjnej Policji i 1 stronie - obszarom audytu w jednostkach Policji objętym zadaniami zapewniającymi, czynnościami doradczymi i sprawdzającymi,
- c) dlaczego poza rozdziałem 2 poświęconym organizacji audytu wewnętrznego w Policji znalazła się charakterystyka zagadnień, które do przynależą do tego rozdziału (i zostały zweryfikowane przez badania ankietowe) takich jak: organizacja audytu wewnętrznego (i charakteryzujące to zagadnienie Tabele 4.7 i 4.8), sylwetka audytora wewnętrznego (i charakteryzujące to zagadnienie Tabele 4.9 i 4.10 oraz wykresy 4.6-4.10) i realizowane zadania audytowe (i charakteryzujące to zagadnienie wykresy 4.11-4.14)? – dlaczego np. organizacja audytu wewnętrznego nie jest ujmowana jako determinanta efektów audytu, a jako jego efekt? – kwestia ta jest pochodną (sygnalizowanego już przeze mnie wcześniej) braku staranności w definicyjnym ujęciu dokonań audytu wewnętrznego,
- d) dlaczego 30-stronicowy rozdział 3 dotyczący metodyki prac audytowych w Policji w przeważającej swej części omawia literaturowo-legislacyjne rekomendacje dotyczące metodyki audytu wewnętrznego – w rezultacie metodykę prac audytowych w Policji charakteryzuje w tym rozdziale jedynie 8 tabel (tabele: 3.3, 3.5, 3.6, 3.7, 3.11, 3.12, 3.14, 3.15) - w dodatku treść 6 z tych 7 tabel została wywiedziona z załączników do Decyzji Komendanta Wojewódzkiego Policji w Szczecinie?
- e) informacje o wykorzystaniu metodyk w realnych działaniach audytowych jednostek organizacyjnych Policji uchwycone poprzez badania ankietowe zostały rozproszone w rozdziałach 4.1, 4.2 i 4.3,
- f) wspomniany w punkcie 3 niniejszej recenzji brak klarownej definicji pojęcia efektów audytu wewnętrznego nasuwa wątpliwości odnośnie konstrukcji rozdziału 4: dlaczego wyniki badań ankietowych dotyczących organizacji audytu wewnętrznego, sylwetek audytorów i realizowanych zadań audytowych (przedstawione w rozdziale 4.2) umieszczono w rozdziale poświęconym efektom audytu wewnętrznego w Policji? – logika wywodów nakazywałaby umieścić te wyniki w rozdziale 2 bądź w rozdziale 3,

g) do oceny miejsca rozdziału 5 w strukturze rozprawy ustosunkuję się w punkcie 6 swej recenzji.

6. Ocena realizacji celów i weryfikacji hipotez

Analiza ogółu zaprezentowanych w rozprawie wyników badań ankietowych uprawnia mnie do stwierdzenia, że cztery hipotezy szczegółowe zostały pozytywnie zweryfikowane. Autor rozprawy powinien to szczegółowo wykazać (wskazując powiązania wyników badań z weryfikacją poszczególnych hipotez), tymczasem ogranicza się on do ogólnikowych stwierdzeń, że „dokonano potwierdzenia” takiej lub innej hipotezy.

W odniesieniu do celu pracy w punkcie 2 swej recenzji stwierdziłem, że został on sformułowany w sposób mało precyzyjny. Istnieje więc trudność w ocenie czy cel pracy został zrealizowany. Spróbuję to uczynić poprzez analizę toku wywodów Doktoranta (w szczególności poprzez analizę treści kolejnych rozdziałów rozprawy) oraz poprzez interpretację celu głównego pracy (i czterech celów szczegółowych) oraz hipotezy głównej (i czterech hipotez szczegółowych).

Rozdział pierwszy ma charakter wprowadzający do problematyki audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. W pierwszej części tego rozdziału Autor zdefiniował pojęcie, cele i zadania audytu wewnętrznego, co można uznać za realizację celu szczegółowego a).

Rozdział 1.3 miał określić istotę pomiaru efektów audytu wewnętrznego oraz scharakteryzować mierniki dokonań audytu. W rozdziale tym pojawiło się założenie, iż na system pomiaru audytu wewnętrznego powinny składać się dwie grupy mierników:

- a) mierniki pomiaru dokonań audytu w zakresie prawidłowości jego funkcjonowania,
- b) mierniki pomiaru dokonań audytu w zakresie jego użyteczności.

Doktorant w tabelach 1.9 i 1.10 wyspecyfikował owe mierniki dla każdej z grup, ale nie poddał tej swojej propozycji weryfikacji, mimo że wpisywałoby się to w temat pracy określony przezeń jako modyfikacja audytu. Moim zdaniem całościowa analiza zwerbalizowanych obecnie celów i hipotez oraz powyższa autorska propozycja wskazuje, że celem pracy powinno być opracowanie kompleksowego modelu pomiaru dokonań audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych Policji.

Rozdział 1.4 ma charakter metodyczny. Należy docenić, że doktorant podjął próbę wyodrębnienia w treści pracy rozdziału, który miał porządkować warsztat badawczy. Niestety większa część tego rozdziału jest skoncentrowana na charakterystyce ogólnych problemów metodologii badań, natomiast niewiele miejsca Doktorant poświęcił przedstawieniu własnego podejścia badawczego.

Reasumując, rozdział pierwszy uznaję za niezbędne merytoryczne i metodyczne wprowadzenie do prowadzonych badań, przy czym ponownie wskazuję na szereg uchybień związanych z kwestią definiowania kluczowych pojęć. Szczególnie odczuwalny jest brak jednoznacznie własnego poglądu Doktoranta na temat dokonań i ich pomiaru, ponieważ wokół tych kwestii koncentruje się główny tok wywodów. Konieczna byłaby bardziej wnikliwa kwerenda i dotarcie do istotnych pozycji monograficznych z tego zakresu oraz z obszaru metodologii badań naukowych (w szczególności dotyczących problematyki modelowania).

Na podstawie lektury rozdziałów 2, 3 i 4 mogę stwierdzić, że zostały zrealizowane (z zastrzeżeniami o których piszę w punkcie 5 swej recenzji) cele szczegółowe dotyczące oceny stanu organizacji audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych Policji i identyfikacji jego metodyki - są one oznaczone literami b) i c). Interesujące i dobrze zaprezentowane są rezultaty badań dotyczących roli audytorów w zarządzaniu ryzykiem (rozdz.4.1), efektów audytu wewnętrznego uzyskiwanych w procesach audytowych (rozdz.4.3) i efektów audytu wewnętrznego oczekiwanych przez środowisko wewnętrzne i zewnętrzne (rozdz.4.4).

W przypadku celu szczegółowego oznaczonego literą d) sprawa jest złożona z uwagi na wskazywany już brak precyzji w zdefiniowaniu pojęcia dokonań. Moja ocena jest zatem następująca: prezentowane wyniki badań ankietowych wskazują, że część aspektów pomiaru efektywności/dokonań została poddana badaniu (i należy je wysoko ocenić), natomiast są kwestie które zostały pominięte w badaniu z uwagi na zawężony (w stosunku do rekomendacji literaturowych) sposób postrzegania tego pojęcia przez Doktoranta.

Najwięcej problemów w kontekście oceny realizacji celu pracy przysparza rozdział 5 rozprawy. Znalazły się w nim (zgodnie z tytułami podrozdziałów tworzących ten rozdział): ocena słabych i mocnych stron audytu wewnętrznego w Policji oraz jego szans i zagrożeń, określenie kierunków rozwoju audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych Policji, określenie strategii audytu wewnętrznego w Policji oraz wzorcowy model funkcjonowania audytu wewnętrznego.

Rozdział 5 nie stanowi moim zdaniem logicznej całości, gdyż nie widzę w kolejnych podrozdziałach odwołań do treści poprzednich podrozdziałów - w rezultacie każdy z nich może występować jako odrębna całość. Co więcej uważam, że także konstrukcja dwóch pierwszych jego podrozdziałów tj. rozdziału 5.1 i rozdziału 5.2 budzi wątpliwości:

- jakie jest uzasadnienie dla rozszerzenia (w rozdziale 5.1) analiz słabych i mocnych stron, szans i zagrożeń zawartych w tabelach 5.1-5.4 o informacje w wykresach 5.1-5.6? Autor nie pokazuje w tekście rozprawy korespondencji między owymi tabelami i wykresami,
- jeśli chodzi o rozdział 5.2 to poza tym, że tytuł tego rozdziału nie jest zgodny z treścią rozdziału (w rozdziale tym nie można doszukać się analiz prospektywnych), to także nie potrafię dociec co łączy wykres 5.7, wykres 5.8, tabelę 5.5 i badania systemów organizacyjnych audytu wewnętrznego przeprowadzone przez Instytut Auditorów Wewnętrznych.

Uzasadnione jest zatem pytanie jaki cel w kontekście całości pracy realizują podrozdziały 5.1, 5.2 i 5.3.

Podrozdział 5.4 formalnie realizuje cel szczegółowy d) opisany przez Doktoranta jako opracowanie wzorcowego modelu audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych Policji. Mam wątpliwość czy można mówić o zrealizowaniu tego celu. Zgodnie bowiem z metodologią wykorzystanie w rozprawie modelu audytu (jak i każdego innego modelu) wymagałoby:

- zdefiniowania założeń modelu/modelowania,
- określenia kryteriów dobroci modelu.

Tego niestety w pracy brakuje, choć tego mankamentu można było uniknąć wobec istnienia obszernej literatury na temat modeli i modelowania.

Metoda SWOT wykorzystana w rozdziale 5.1 oznacza zapożyczenie z nauk o zarządzaniu co stanowi pewien walor przy założeniu, że zachowana zostanie procedura jej wykorzystania zaprojektowana przez twórców tej metody. W moim rozumieniu analiza SWOT jest propozycją, jak prowadzić analizę strategiczną (jak systematycznie i wszechstronnie oceniać zewnętrzne i wewnętrzne czynniki określające kondycję bieżącą i potencjał danej instytucji) i jak uwzględnić jej wyniki w planowaniu strategicznym. Skoro zatem metoda SWOT rozpoczyna pewien „ciąg technologiczny”, to przemyślenia wymagałoby wykorzystanie rezultatów związanej z nią analizy w recenzowanej rozprawie. Mogę sobie wyobrazić wykorzystanie analizy SWOT w opracowaniu propozycji kompleksowego modelu pomiaru dokonań audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych Policji.

7. Ocena podsumowująca

Przedstawione w recenzji uwagi, wątpliwości, spostrzeżenia i pytania miały na celu wskazanie Doktorantowi dostrzeżonych przez Recenzenta uchybień i możliwości innego spojrzenia na analizowany problem i metodykę pisania pracy naukowej. Pomimo zgłoszonych uwag uważam, że rozprawa doktorska mgra Marka Jaształa stanowi naukowe opracowanie poświęcone audytowi wewnętrznemu w jednostkach organizacyjnych Policji. Doktorant podjął próbę przeprowadzenia wywodu naukowego mającego wskazać kierunki modyfikacji audytu wewnętrznego w tychże jednostkach.

Osiągnięcia naukowe rozprawy doktorskiej należy rozpatrywać w trzech obszarach: poznawczym, metodologicznym i praktycznym. W zakresie poznawczym dzięki przeprowadzeniu badań empirycznych Autor przedstawił własne ustalenia dotyczące funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych Policji. Podstawowym osiągnięciem metodologicznym jest próba odpowiedzi na postawione pytania badawcze. W aspekcie praktycznym uzyskane rezultaty mogą

pozwolić na sformułowanie wielu rekomendacji ukierunkowanych na usprawnianie audytu wewnętrznego w działalności jednostek organizacyjnych Policji.

Reasumując, stwierdzam, że rozprawa doktorska przygotowana przez mgra Marka Jaształa pt. „Kierunki modyfikacji audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych Policji” spełnia – uwzględniając oceny szkolne – w stopniu dostatecznym wymagania określone w art. 13 ust. 1 Ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki. Stawiam zatem wniosek o dopuszczenie jej do kolejnych etapów postępowania o nadanie stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych.


Wojciech Fliegner