



**Ewelina Młodzik**

Autoreferat rozprawy doktorskiej

**METODYKA IDENTYFIKACJI I OCENY RYZYKA  
NA POTRZEBY ROCZNEGO PLANOWANIA  
AUDYTU WEWNĘTRZNEGO  
W URZĘDACH WOJEWÓDZKICH**

**Promotor:**

**Prof. zw. dr hab. Kazimiera Winiarska**  
Uniwersytet Szczeciński  
Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania  
Instytut Rachunkowości

**Recenzenci:**

**Dr hab. prof. UG Maria Jastrzębska**  
Uniwersytet Gdański  
Wydział Zarządzania  
Katedra Finansów i Ryzyka Finansowego

**Prof. zw. dr hab. Waldemar Gos**  
Uniwersytet Szczeciński  
Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania  
Instytut Rachunkowości

Szczecin 2016

## Spis treści

1. Uzasadnienie wyboru tematu.....	3
2. Cel pracy i hipotezy badawcze .....	3
3. Struktura rozprawy .....	4
4. Źródła i metody badawcze.....	5
5. Charakterystyka i wyniki przeprowadzonych badań.....	6
6. Wnioski końcowe .....	18
7. Załącznik nr 1 – Spis treści rozprawy doktorskiej.....	21
8. Załącznik nr 2 – Wzór ankiety badawczej.....	23

## 1. Uzasadnienie wyboru tematu

Celem zapewnienia realizacji zadań na rzecz społeczeństwa oraz efektywnego wykorzystania środków publicznych, w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>1</sup>, wprowadzono kontrolę zarządczą oraz budżet zadaniowy. Instrumentem oceny kontroli zarządczej oraz ograniczania ryzyka towarzyszącego działalności jednostki sektora finansów publicznych, stał się audyt wewnętrzny.

Proces identyfikacji i oceny ryzyka jest bardzo ważnym elementem funkcjonowania audytu wewnętrznego. Analiza ryzyka stanowi podstawę opracowania rocznego planu audytu wewnętrznego. Zgodnie z zaleceniami Ministerstwa Finansów, audytorzy wewnętrzni mogą oceniać ryzyko wykorzystując:

- a) metodę matematyczną,
- b) metodę szacunkową (metodę delficką),
- c) metodę mieszaną.

W ocenie specjalistów z dziedziny finansów publicznych, audytorzy wewnętrzni stosują w praktyce subiektywne metody, które są najmniej pracochłonne i nie zapewniają właściwej oceny zagrożeń<sup>2</sup>. Z tego względu zasadnym staje się wnikliwe zweryfikowanie poprawności stosowanej metodyki analizy ryzyka oraz poszukiwanie rozwiązań pozwalających ograniczyć subiektywizm audytorów wewnętrznych przy dokonywaniu oceny ryzyka.

## 2. Cel pracy i hipotezy badawcze

Celem rozprawy doktorskiej jest ocena rozwiązań zaproponowanych przez Ministerstwo Finansów w zakresie analizy ryzyka na potrzeby rocznego planowania audytu wewnętrznego oraz opracowanie autorskiej koncepcji identyfikacji i oceny ryzyka. W doskonaleniu metodyki analizy ryzyka wykorzystano wyniki kontroli zarządczej w zakresie monitorowania celów i zarządzania ryzykiem oraz elementy budżetu zadaniowego.

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2013, poz. 885 ze zm.).

<sup>2</sup> E. Chojna – Duch: *Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych – aktualne problemy*, w: *Realizacja kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych*, red. K. Winiarska, Zeszyty Naukowe nr 718, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 53, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2012, s. 200.

Dla potrzeb realizacji głównego celu rozprawy doktorskiej przyjęto następujące cele szczegółowe:

1. Przegląd i ocena metod oceny ryzyka zalecanych przez Ministerstwo Finansów.
2. Przedstawienie zależności między budżetem zadaniowym, kontrolą zarządczą oraz audytem wewnętrznym.
3. Opracowanie koncepcji identyfikacji obszarów ryzyka na bazie struktury zadaniowej budżetu państwa.
4. Wskazanie kierunków doskonalenia oceny ryzyka metodą matematyczną, pozwalających ograniczyć subiektywizm audytorów wewnętrznych.

Cele badawcze stały się podstawą do sformułowania następujących hipotez badawczych:

1. Istnieje potrzeba opracowania na szczeblu ministerialnym szczegółowych wytycznych w zakresie identyfikacji obszarów ryzyka.
2. Doskonalenie kryteriów oceny ryzyka metodą matematyczną przyczyni się do ograniczenia subiektywizmu audytorów wewnętrznych.
3. Identyfikacji obszarów ryzyka w urzędzie wojewódzkim można dokonać na podstawie struktury zadaniowej budżetu państwa.
4. W formułowaniu nowych kryteriów oceny ryzyka można wykorzystać wyniki kontroli zarządczej w zakresie monitorowania celów i zarządzania ryzykiem.

### **3. Struktura rozprawy**

Realizacji przyjętego celu oraz weryfikacji postawionych hipotez badawczych został podporządkowany układ rozprawy. Rozprawa doktorska, mająca teoretyczno-empiryczny charakter, składa się z pięciu rozdziałów.

Punktem wyjścia dla podjętych rozważań jest zaprezentowanie teoretycznych zagadnień audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. W rozdziale pierwszym dokonano przeglądu definicji i klasyfikacji audytu wewnętrznego oraz przybliżono prawne, organizacyjne i metodyczne aspekty funkcjonowania audytu wewnętrznego.

W rozdziale drugim zinterpretowano problematykę ryzyka w sektorze finansów publicznych. Scharakteryzowano czynniki oraz rodzaje ryzyka towarzyszące działalności jednostek sektora finansów publicznych. Wyjaśniono istotę oraz zakres zarządzania ryzykiem.

Omówiono proces pomiaru ryzyka jako jednego z elementów kontroli zarządczej. Zwrócono również uwagę na znaczenie ryzyka w audycie wewnętrznym.

Analiza ryzyka na potrzeby rocznego planowania audytu wewnętrznego stanowi przedmiot rozważań w rozdziale trzecim. Omówiono zasady opracowania rocznego planu audytu wewnętrznego według międzynarodowych standardów oraz krajowych regulacji prawnych. Zaprezentowano koncepcję wyodrębniania obszarów ryzyka oraz techniki pozyskiwania danych do oceny ryzyka. Szczegółowo przedstawiono metody oceny ryzyka zalecane przez Ministerstwo Finansów.

W rozdziale czwartym zaprezentowano wyniki badania ankietowego przeprowadzonego wśród audytorów wewnętrznych zatrudnionych w urzędach wojewódzkich w Polsce. Na podstawie zgromadzonego materiału badawczego dokonano przeglądu rozwiązań w zakresie metodyki analizy ryzyka. Przedstawiono również opinie respondentów na temat możliwości doskonalenia metodyki identyfikacji i oceny ryzyka na potrzeby rocznego planowania audytu wewnętrznego.

W rozdziale piątym wskazano na potrzebę zintegrowania w urzędzie wojewódzkim instrumentów nowoczesnego zarządzania, to jest budżetu zadaniowego, kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego. Na tej podstawie opracowano autorską metodykę przeprowadzenia analizy ryzyka na potrzeby rocznego planowania audytu wewnętrznego. Zaprezentowano założenia koncepcji wyodrębniania obszarów ryzyka oraz kierunki doskonalenia matematycznej metody oceny ryzyka. Praktyczne zastosowanie metodyki analizy ryzyka przedstawiono przy użyciu arkuszy kalkulacyjnych.

#### **4. Źródła i metody badawcze**

W realizacji problemu badawczego wykorzystano krajowe i zagraniczne źródła literaturowe z zakresu audytu wewnętrznego, kontroli zarządczej, zarządzania ryzykiem oraz budżetu zadaniowego (140 pozycji literaturowych oraz 63 pozycji internetowych). Analizie poddano przepisy ustawy o finansach publicznych, Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego, rozporządzenia i komunikaty Ministra Finansów oraz wiele publikacji i interpretacji Ministerstwa Finansów. W rozprawie uwzględniono stan prawny na dzień 15 lipca 2015 r.

W przygotowaniu rozprawy zastosowano metody badawcze zmierzające do uzyskania materiału, stanowiącego podstawę do teoretycznego opracowania i rozwiązania postawionego

problemu badawczego, w tym: studia literaturowe, analizę krytyczną, metodę dedukcji i indukcji, metodę obserwacji, metodę porównawczą, studium przypadku oraz metodę sondażu diagnostycznego.

## **5. Charakterystyka i wyniki przeprowadzonych badań**

Na potrzeby zweryfikowania postawionych hipotez badawczych przeprowadzono badanie ankietowe wśród komórek audytu wewnętrznego w szesnastu urzędach wojewódzkich w Polsce. Celem badania była ocena metodyki analizy ryzyka stosowanej na potrzeby rocznego planowania audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich, a także poznanie opinii audytorów wewnętrznych na temat możliwości jej doskonalenia.

Ankieta badawcza, stanowiąca załącznik nr 1 do rozprawy, zawierała 31 pytań ujętych w trzech częściach:

- I. Informacje ogólne (skład komórki audytu wewnętrznego, kwalifikacje i doświadczenie zawodowe audytorów wewnętrznych).
- II. Metodyka analizy ryzyka w rocznym planowaniu audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich:
  - metody identyfikacji obszarów ryzyka,
  - metody oceny ryzyka w zidentyfikowanych obszarach,
  - elementy uwzględniane przy ocenie ryzyka,
  - techniki pozyskiwania danych do oceny ryzyka,
  - narzędzia wykorzystywane do przeprowadzenia analizy ryzyka.
- III. Kierunki doskonalenia metodyki analizy ryzyka w opinii ankietowanych, w szczególności metod oceny ryzyka, w tym metody matematycznej.

W celu poznania opinii respondentów na temat proponowanych możliwości doskonalenia metodyki identyfikacji i oceny ryzyka w rocznym planowaniu audytu wewnętrznego, kwestionariusz ankiety został skierowany do 28 czynnych zawodowo audytorów wewnętrznych zatrudnionych w szesnastu urzędach wojewódzkich. Wypełniono i odesłano 25 ankiet (zwrotność ankiet na poziomie 89,29%). W badaniu ankietowym wzięli udział audytorzy wewnętrzni reprezentujący komórki audytu wewnętrznego ze wszystkich urzędów wojewódzkich w Polsce.

Odpowiedzi na pytania zawarte w drugiej części ankiety, pozwoliły na ocenę rozwiązań stosowanych w zakresie identyfikacji i oceny ryzyka na potrzeby rocznego

planowania audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich. Interpretacji odpowiedzi ankietowanych audytorów wewnętrznych dokonano z punktu widzenia metodyki analizy ryzyka przyjętej w badanych komórkach audytu wewnętrznego. W przypadku komórek, z których w badaniu wzięło udział dwóch lub więcej audytorów, odpowiedzi respondentów powtarzały się.

Badanie ankietowe wykazało, że do najczęściej stosowanych metod identyfikacji obszarów ryzyka należy metoda hierarchiczna oraz metoda funkcjonalna. Metoda hierarchiczna, polegająca na przypisaniu obszarów ryzyka do komórek organizacyjnych urzędu, znajduje zastosowanie w 6 komórkach audytu wewnętrznego. Nieco większa liczba komórek audytu stosuje metodę funkcjonalną (7 komórek audytu), w której dokonuje się wyodrębnienia obszarów ryzyka na podstawie funkcji pełnionych w urzędzie, na przykład finanse i księgowość, zarządzanie personelem, systemy informatyczne, nadzór. W jednej komórce wykorzystuje się metodę stanowiącą połączenie metody hierarchicznej z metodą funkcjonalną. Pozostałe komórki audytu wewnętrznego wyodrębniają obszary ryzyka na bazie procesów zidentyfikowanych w ramach funkcjonującego w urzędzie systemu zarządzania jakością (1 komórka) lub procesów zidentyfikowanych w oparciu o systemy funkcjonalne w urzędzie (1 komórka).

Z uzyskanego materiału badawczego wynika, że komórki audytu wewnętrznego stosują metody oceny ryzyka rekomendowane przez Ministerstwo Finansów. Najczęściej wykorzystywaną metodą oceny ryzyka jest metoda matematyczna. Znajduje ona zastosowanie w 11 urzędach wojewódzkich. Oceny ryzyka za pomocą metody mieszanej dokonują 3 komórki audytu wewnętrznego. Niewielkim zainteresowaniem cieszy się również metoda szacunkowa, która jest stosowana w 2 urzędach wojewódzkich.

Odpowiedzi na pytania zawarte w trzeciej części ankiety, pozwoliły na poznanie opinii respondentów na temat proponowanych możliwości doskonalenia metodyki analizy ryzyka w rocznym planowaniu audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich.

W opinii ankietowanych audytorów wewnętrznych:

1. Istnieje potrzeba zaproponowania na szczeblu ministerialnym przykładowych metod identyfikacji obszarów ryzyka (21 audytorów).
2. Identyfikując obszary ryzyka na potrzeby rocznego planowania audytu, można wziąć pod uwagę funkcje, zadania, podzadania i działania ujęte w budżecie zadaniowym (20 audytorów).
3. Metoda matematyczna jest najbardziej obiektywną metodą oceny ryzyka spośród metod zalecanych przez Ministerstwo Finansów (18 audytorów).

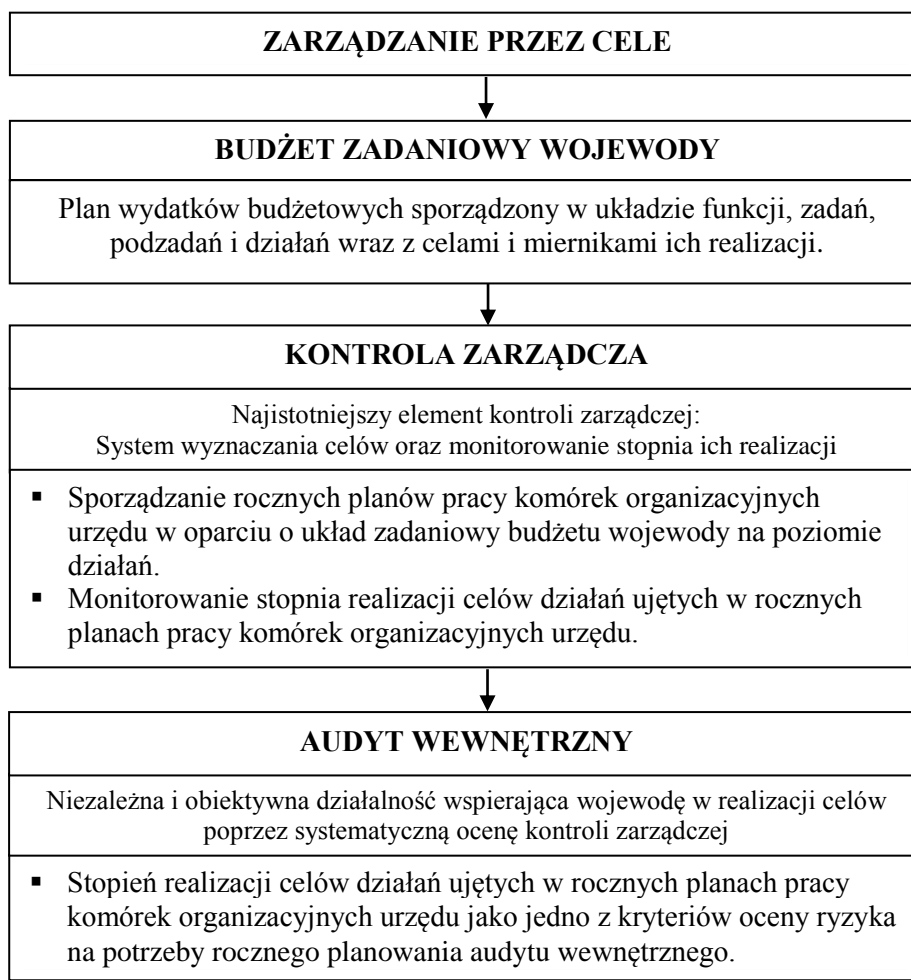
4. Wprowadzenie do metody matematycznej większej liczby kryteriów obiektywizujących ocenę ryzyka przyczyni się do jej udoskonalenia (23 audytorów).
5. Ministerstwo Finansów nie zinterpretowało w sposób wyczerpujący zasad oceny ryzyka według kryterium pn. „Kategorie czynników ryzyka” w metodzie matematycznej (21 audytorów).
6. Wskazanie czynników ryzyka, które należy poddać ocenie w ramach kryterium pn. „Kategorie czynników ryzyka” może usprawnić ocenę ryzyka (25 audytorów).
7. Rozdzielenie kryterium oceny pn. „Priorytet kierownictwa” na kryteria: „Priorytet kierownictwa wyższego szczebla” (wojewody i dyrektora generalnego urzędu) oraz „Priorytet kierownictwa szczebla operacyjnego (dyrektorów komórek organizacyjnych urzędu), może usprawnić ocenę ryzyka według metody matematycznej (20 audytorów).
8. „Priorytet kierownictwa szczebla operacyjnego” można określić na podstawie wyników analizy ryzyka przeprowadzonej przez kierownictwo komórek organizacyjnych w ramach kontroli zarządczej (23 audytorów).
9. Kryteria oceny ryzyka można rozszerzyć o kryterium odzwierciedlające wyniki innych audytów lub kontroli (22 audytorów) oraz stopień realizacji celów przez poszczególne komórki organizacyjne jednostki (19 audytorów).

Analiza zmian wprowadzonych ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, wyniki badania ankietowego, a także obserwacje Autorki, posłużyły do opracowania propozycji metodyki identyfikacji i oceny ryzyka na potrzeby rocznego planowania audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich.

Punktem wyjścia proponowanej koncepcji jest wskazanie zależności występujących między budżetem zadaniowym, kontrolą zarządczą oraz audytem wewnętrznym w urzędzie wojewódzkim. Elementami integrującymi przedstawione instrumenty są cele urzędu oraz ryzyko towarzyszące ich realizacji.

Funkcjonowanie budżetu zadaniowego, kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w urzędzie wojewódzkim ma służyć osiągnięciu założonych celów jednostki, a w rezultacie zwiększaniu efektywności wykorzystania środków publicznych. Wymienione instrumenty mogą stanowić zintegrowane elementy zarządzania przez cele. Powiązania w tym zakresie zaprezentowano na rysunku 1.





Rysunek 1. Budżet zadaniowy, kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny jako elementy zarządzania przez cele w urzędzie wojewódzkim

Źródło: opracowanie własne.

Według proponowanej koncepcji zarządzania przez cele w urzędzie wojewódzkim:

- budżet zadaniowy jest centralnym instrumentem integrującym pozostałe elementy,
- układ budżetu zadaniowego na poziomie działań stanowi podstawę wyznaczania celów i monitorowania ich realizacji na potrzeby kontroli zarządczej,
- audyt wewnętrzny stanowi narzędzie oceny realizacji celów działań ujętych w budżecie wojewody,
- stopień osiągnięcia celów działań przez poszczególne komórki organizacyjne urzędu, podlega ocenie audytora wewnętrznego na etapie sporządzania rocznego planu audytu wewnętrznego (stanowi jedno z kryteriów oceny ryzyka).

Realizacja założonych celów działań komórek organizacyjnych urzędu jest zawsze obarczona ryzykiem. Zwiększeniu prawdopodobieństwa realizacji celów ma służyć

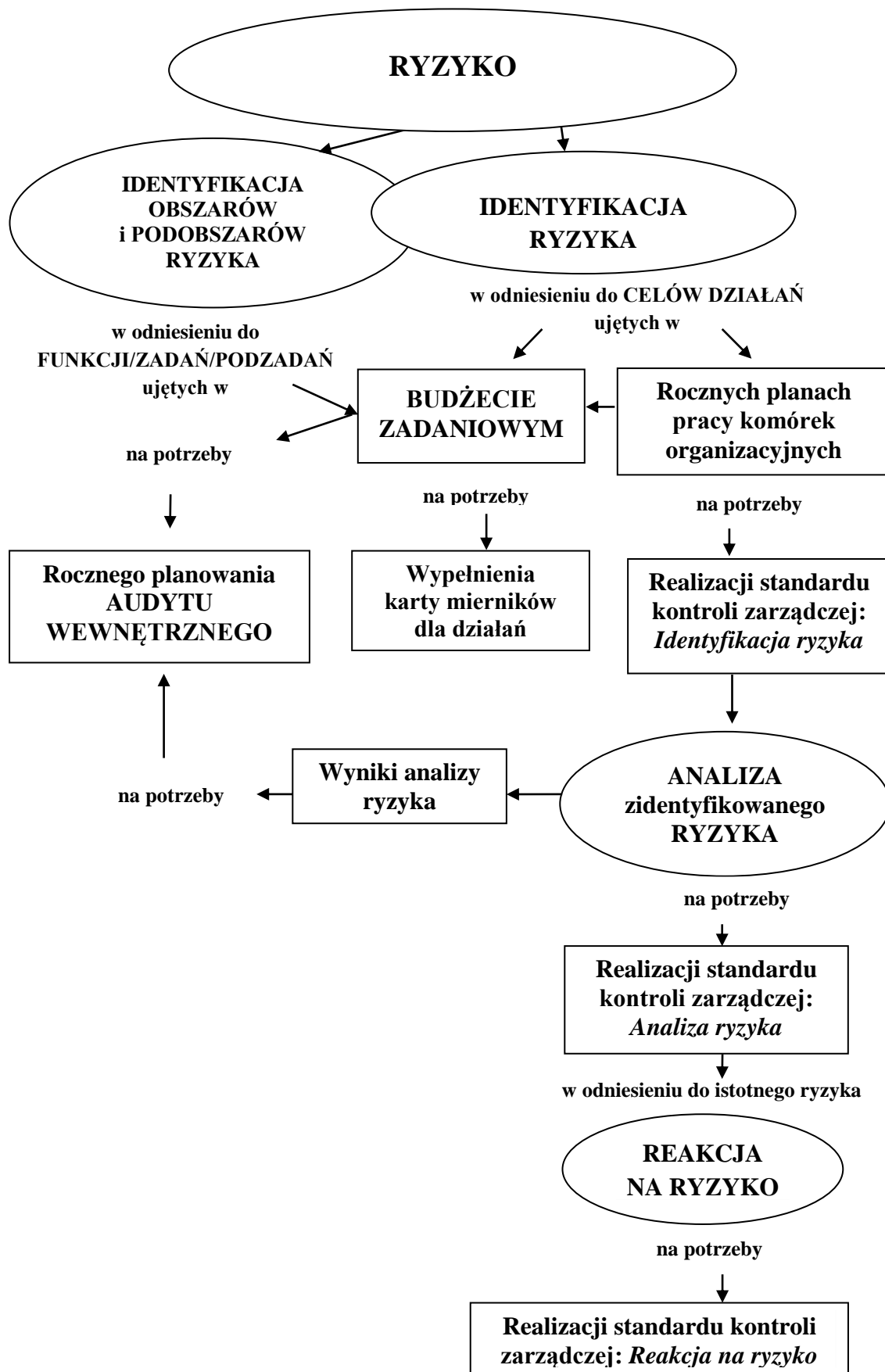
zarządzanie ryzykiem, które zgodnie ze standardami kontroli zarządczej obejmuje identyfikację, analizę i reakcję na ryzyko.

Elementem integrującym budżet zadaniowy, kontrolę zarządczą oraz audyt wewnętrzny w realizacji celów działań komórek organizacyjnych urzędu jest ryzyko towarzyszące ich osiągnięciu. Powiązania występujące między przedstawionymi instrumentami obrazuje rysunek 2.

Brak ministerialnych wytycznych w zakresie metod identyfikacji obszarów ryzyka wskazuje na konieczność poszukiwania rozwiązań, które pozwolą dostosować metodykę rocznego planowania audytu wewnętrznego do aktualnego stanu prawnego w zakresie finansów publicznych, w którym funkcjonuje budżet zadaniowy i kontrola zarządcza. Katalog obszarów ryzyka może zostać opracowany według układu zadaniowego budżetu państwa.

Proponowana koncepcja identyfikacji obszarów ryzyka w urzędzie wojewódzkim opiera się na następujących założeniach:

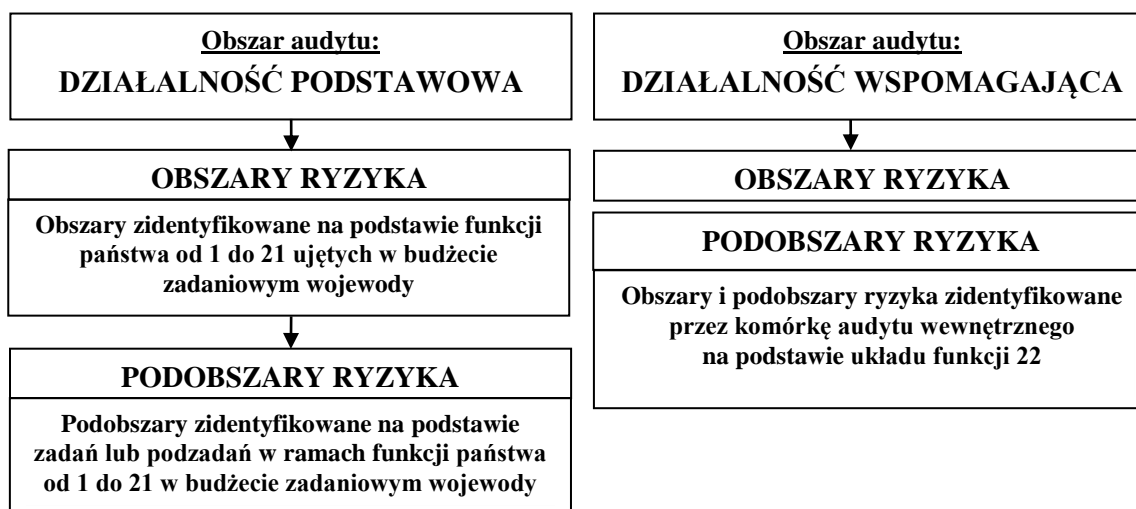
1. Zdefiniowanie obszarów audytu na podstawie podziału działalności urzędu wojewódzkiego na dwie główne grupy:
  - A. Działalność podstawowa (zadania merytoryczne wojewody, jako dysponenta części budżetowej).
  - B. Działalność wspomagająca (zadania związane z obsługą urzędu wojewódzkiego).
2. Utworzenie bazy obszarów ryzyka na podstawie funkcji ujętych w budżecie zadaniowym wojewody.
3. Wyodrębnienie podobszarów ryzyka w oparciu o zadania lub podzadania określone w budżecie zadaniowym wojewody.
4. Zdefiniowanie stałego obszaru ryzyka w zakresie bezpieczeństwa informacji, który będzie podlegał corocznie badaniu audytowemu, niezależnie od wyników oceny ryzyka.
5. Aktualizacja bazy obszarów i podobszarów ryzyka w przypadku zmian w obrębie katalogu funkcji/zadań/podzadań/działań, dołączonego corocznie do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej.
6. Zintegrowanie rocznego planowania audytu wewnętrznego z rocznym planowaniem pracy komórek organizacyjnych urzędu wojewódzkiego w ramach funkcjonującego w urzędzie systemu kontroli zarządczej.
7. Zmiana ustawowego terminu opracowania rocznego planu audytu wewnętrznego.



Rysunek 2. Ryzyko jako element integrujący budżet zadaniowy, kontrolę zarządczą oraz audyt wewnętrzny w urzędzie wojewódzkim

Źródło: opracowanie własne.

Założenia proponowanej koncepcji wyodrębniania obszarów audytu oraz obszarów i podobszarów ryzyka ilustruje rysunek 3.



Rysunek 3. Założenia autorskiej koncepcji identyfikacji obszarów audytu oraz obszarów i podobszarów ryzyka

Drugim etapem analizy ryzyka w rocznym planowaniu audytu wewnętrznego jest ocena ryzyka we wszystkich zidentyfikowanych obszarach działalności jednostki. Metody oceny ryzyka rekomendowane przez Ministerstwo Finansów opierają się na mniej lub bardziej subiektywnej ocenie ryzyka dokonywanej przez audytora wewnętrznego. Najwyższym poziomem subiektywizmu cechuje się metoda szacunkowa, w której nie stosuje się żadnych kryteriów oceny ryzyka. Bazuje się wyłącznie na doświadczeniu zawodowym audytorów wewnętrznych. Elementem subiektywnej oceny w metodzie mieszanej jest identyfikowanie czynników ryzyka dla procesów oraz nadawanie im odpowiednich wag i punktów. W metodzie matematycznej przyznawanie wag i punktów dla kryterium pn. „Kategorie czynników ryzyka” ma charakter subiektywny. Dla ograniczenia subiektywizmu audytora wewnętrznego wprowadzono kryterium pn. „Priorytet kierownictwa” oraz kryterium pn. „Data ostatniego audytu”.

Doskonalenie metodyki oceny ryzyka na potrzeby rocznego planowania audytu wewnętrznego powinno opierać się na poszukiwaniu rozwiązań ograniczających subiektywną ocenę ryzyka dokonywaną przez audytora wewnętrznego. Trafnym kierunkiem doskonalenia metodyki oceny ryzyka może okazać się doprecyzowanie już istniejących oraz wprowadzenie nowych kryteriów oceny ryzyka do metody matematycznej.

Na podstawie wniosków wynikających z przeglądu literatury oraz wyników badania ankietowego, można zaproponować następujące kierunki doskonalenia kryteriów oceny ryzyka według metody matematycznej:

1. Wyjaśnienie kryterium pn. „Kategorie czynników ryzyka”.
2. Wprowadzenie kryterium pn. „Stopień realizacji celów działań”.
3. Wyodrębnienie w ramach kryterium pn. „Priorytet kierownictwa”:
  - a) kryterium pn. „Priorytet kierownictwa szczebla operacyjnego”,
  - b) kryterium pn. „Priorytet kierownictwa wyższego szczebla”, w ramach którego wyróżnia się:
    - „Priorytet wojewody”,
    - „Priorytet dyrektora generalnego urzędu”.
4. Modyfikacja kryterium pn. „Data ostatniego audytu”.
5. Wprowadzenie kryterium pn. „Wyniki innych audytów lub kontroli”.

Metoda uwzględniająca wymienione zmiany została określona w rozprawie jako zmodyfikowana metoda matematyczna. Ocena ryzyka według przedstawionych kryteriów jest dokonywana w odniesieniu do podobszarów ryzyka zidentyfikowanych przez audytora wewnętrznego w trakcie pierwszego etapu analizy ryzyka.

Pierwszym kryterium oceny ryzyka w metodzie matematycznej jest kryterium pn. „Kategorie czynników ryzyka”. Ministerstwo Finansów w „Podręczniku audytu wewnętrznego w administracji publicznej” wymieniło pięć kategorii czynników ryzyka, które należy poddać ocenie: istotność, jakość zarządzania, kontrola wewnętrzna, czynniki zewnętrzne oraz czynniki operacyjne. Kategorie te nie zostały dokładnie scharakteryzowane. Nie wskazano, jakie czynniki ryzyka należy uwzględnić w ramach poszczególnych kategorii. Zostały przedstawione jedynie ogólne zasady nadawania punktów dla każdej kategorii.

W doskonaleniu kryterium pn. „Kategorie czynników ryzyka” wykorzystano klasyfikacje czynników i rodzajów ryzyka zaprezentowane w podrozdziale rozprawy „2.1. Pojęcie i specyfika ryzyka w sektorze finansów publicznych”. W rozprawie zaproponowano wprowadzenie czterech kategorii czynników ryzyka, którym nadano jednakową wagę (to jest 25%) i dla których przedstawiono jasne zasady przyznawania punktów dla poszczególnych czynników:

1. Kategoria „Finanse” – obejmuje czynniki ryzyka związane z wartością dokonywanych operacji finansowych, ograniczonością środków finansowych, odpowiedzialnością finansową (dotyczącą obowiązku zapłaty odszkodowań, kosztów procesowych, odsetek karnych) oraz ze złożonością systemu ewidencji finansowo-księgowej.

2. Kategoria „Jakość zarządzania” – obejmuje czynniki ryzyka związane ze zmianami organizacyjnymi, z rotacją oraz kompetencjami zawodowymi personelu.
3. Kategoria „Kontrola wewnętrzna” – obejmuje czynniki ryzyka związane z podziałem obowiązków w zakresie kontroli, możliwością wystąpienia błędów, opóźnień lub braków w sporządzanej dokumentacji, zapewnieniem ciągłości realizowanych zadań, stopniem zaufania, jakim audytorzy darzą kadre kierowniczą (określonym między innymi na podstawie współdziałania przy wcześniejszych audytach).
4. Kategoria „Działalność (czynniki operacyjne i zewnętrzne)” – obejmuje czynniki ryzyka związane z poziomem skomplikowania oraz zmiennością przepisów prawa i regulacji wewnętrznych, poziomem trudności realizowanych zadań, liczbą interakcji z innymi komórkami organizacyjnymi oraz z otoczeniem zewnętrznym, możliwością wystąpienia negatywnej opinii publicznej.

Kryterium pn. „Kategorie czynników ryzyka” cechuje się wysokim stopniem subiektywizmu oceny dokonywanej przez audytora wewnętrznego. Uszczegółowienie kategorii czynników ryzyka w zmodyfikowanej metodzie matematycznej powinno zapewnić dokładniejszą ocenę ryzyka, precyzyjne jej dokumentowanie oraz wyeliminowanie tendencji do generalizowania wyników oceny dla całej kategorii czynników ryzyka. Jednocześnie powinno to zmotywować audytora wewnętrznego do bardziej wnikliwego poszukiwania informacji o ryzyku i oparcia swojej oceny na większej liczbie danych na temat sytuacji jednostki.

Kolejne dwa kryteria oceny ryzyka według zmodyfikowanej metody matematycznej bazują na wynikach kontroli zarządczej w zakresie monitorowania celów i zarządzania ryzykiem. W proponowanej metodzie wprowadza się dwa nowe kryteria oceny ryzyka:

1. „Stopień realizacji celów działań”.
2. „Priorytet kierownictwa szczebla operacyjnego”.

Zgodnie z proponowaną koncepcją, ocenie audytora wewnętrznego będą podlegać roczne plany pracy komórek organizacyjnych urzędu, określające stopień realizacji celów działań. Działania ujęte w rocznych planach pracy komórek organizacyjnych urzędu zostaną przyporządkowane do podobszarów ryzyka zidentyfikowanych na potrzeby rocznego planowania audytu. Stopień realizacji celów działań za ubiegły rok będzie stanowić jedno z kryteriów obiektywizujących ocenę ryzyka, któremu zostanie nadana maksymalna waga 20%.

Do pomiaru ryzyka za pomocą zmodyfikowanej metody matematycznej można wykorzystać również informacje zawarte w arkuszach oceny ryzyka sporządzanych przez

poszczególne komórki organizacyjne urzędu. Arkusze przedstawiają dane o poziomie istotności rodzajów ryzyka towarzyszących realizacji celów działań komórek. Istotność ryzyka może zostać ustalona przez kierownictwo komórki organizacyjnej na poziomie: ryzyka nieznacznego, ryzyka średniego lub ryzyka wysokiego. Zaleca się, aby jeden egzemplarz arkusza oceny ryzyka został przekazany do komórki audytu wewnętrznego w urzędzie. Na podstawie otrzymanej dokumentacji, audytor wewnętrzny oceni ryzyko według nowego kryterium pn. „Priorytet kierownictwa szczebla operacyjnego”.

W proponowanej metodzie przyjęto następujące wagi dla poziomu istotności ryzyka określonego przez kierownictwo szczebla operacyjnego:

- 0% - ryzyko nieznaczne,
- 10% - ryzyko średnie,
- 20% - ryzyko wysokie.

Oprócz kryterium określającego priorytet kierownictwa operacyjnego należy uwzględnić również priorytet kierownictwa wyższego szczebla. Naczelnym kierownikiem urzędu wojewódzkiego jest wojewoda, który kieruje realizacją zadań merytorycznych urzędu, natomiast za zapewnienie funkcjonowania ciągłości pracy urzędu oraz warunków jego działania, odpowiada dyrektor generalny urzędu. W zmodyfikowanej metodzie wprowadza się kryterium oceny ryzyka pn. „Priorytet kierownictwa wyższego szczebla”, w ramach którego wyróżnia się:

1. „Priorytet wojewody”.
2. „Priorytet dyrektora generalnego urzędu”.

Poszczególne podobszary ryzyka będą podlegać ocenie przez wojewodę oraz dyrektora generalnego urzędu według następującej skali:

- 0% - ryzyko nieznaczne,
- 10% - ryzyko średnie,
- 20% - ryzyko wysokie.

Kolejnym kryterium oceny ryzyka według metody matematycznej jest kryterium pn. „Data ostatniego audytu”, w którym uwzględnia się czas, jaki upłynął od ostatniego audytu. W modelu rekomendowanym przez Ministerstwo Finansów przyjmuje się następujące wagi dla omawianego kryterium:

- 0% - audyt przeprowadzono w ubiegłym roku,
- 10% - audyt przeprowadzono dwa lata temu,
- 20% - audyt przeprowadzono trzy lata temu,

- 30% - audyt przeprowadzono więcej niż trzy lata temu lub nigdy.

Biorąc pod uwagę możliwość przeprowadzenia przez audytora wewnętrznego czynności sprawdzających w uprzednio audytowanym obszarze działalności jednostki (zwykle w następnym roku), zasadna jest zmiana wag przyznawanych dla kryterium pn. „Data ostatniego audytu”. W zmodyfikowanej metodzie matematycznej proponuje się przyjęcie następujących wag:

- 0% - audyt przeprowadzono w dwóch ostatnich latach,
- 10% - audyt przeprowadzono 3-5 lat temu,
- 20% - audyt przeprowadzono więcej niż 5 lat temu lub nigdy.

W rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz. U. z 2015, poz. 1480) wskazuje się, że kierownik komórki audytu wewnętrznego powinien uwzględnić w analizie ryzyka wyniki przeprowadzonych w jednostce audytów i kontroli. W tym celu w zmodyfikowanej metodzie matematycznej wprowadza się nowe kryterium oceny pn. „Wyniki innych audytów lub kontroli”, któremu można przyznać maksymalną wagę 20%.

Zgodnie z proponowaną koncepcją, ocena ryzyka według kryterium pn. „Wyniki innych audytów lub kontroli” jest dokonywana w oparciu o zgromadzone przez audytora informacje na temat wyników kontroli wewnętrznych i zewnętrznych, auditów systemu zarządzania jakością oraz audytów zewnętrznych, przeprowadzonych w urzędzie wojewódzkim w ubiegłym roku.

Porównanie kryteriów oceny ryzyka według zmodyfikowanej metody matematycznej oraz metody matematycznej zalecanej przez Ministerstwo Finansów prezentuje tabela 1. W tabeli wskazano również maksymalne wagi (w %) nadawane poszczególnym kryteriom.

W proponowanej metodzie najwyższą wagę (100%) przyznaje się kryterium pn. „Kategorie czynników ryzyka”. Jest to ważne kryterium, które odzwierciedla ocenę ryzyka z punktu widzenia audytora wewnętrznego. W metodzie zakłada się, że audytor wewnętrzny powinien dołożyć wszelkich starań, aby zgromadzić jak najwięcej informacji o ryzyku i z należytą starannością ocenić poziom ryzyka według poszczególnych czynników. W celu ograniczenia wpływu subiektywnej oceny audytora wewnętrznego na końcowe wyniki oceny ryzyka, w zmodyfikowanej metodzie matematycznej wprowadzono kolejne kryteria oceny, którym nadano jednakowe maksymalne wagi, to jest po 20%. Łączna maksymalna waga dla pozostałych kryteriów wynosi 120%. W ten sposób pozostałe kryteria mają większy wpływ na ostateczne wyniki oceny ryzyka, niż kryterium pn. „Kategorie czynników ryzyka”.



Tabela 1. Kryteria oceny ryzyka według zmodyfikowanej metody matematycznej oraz metody matematycznej

ZMODYFIKOWANA METODA MATEMATYCZNA OCENY RYZYKA		METODA MATEMATYCZNA OCENY RYZYKA	
Kryterium oceny	Maksymalna waga (w %)	Kryterium oceny	Maksymalna waga (w %)
<b>1. Kategorie czynników ryzyka</b>	<b>100%</b>	<b>1. Kategorie czynników ryzyka</b>	<b>100%</b>
A. Finanse	25%	A. Istotność	25%
B. Jakość zarządzania	25%	B. Jakość zarządzania	15%
C. Kontrola wewnętrzna	25%	C. Kontrola wewnętrzna	25%
D. Działalność (czynniki operacyjne i zewnętrzne)	25%	D. Czynniki zewnętrzne	15%
		E. Czynniki operacyjne	20%
<b>2. Data ostatniego audytu</b>	<b>20%</b>	<b>2. Data ostatniego audytu</b>	<b>30%</b>
<b>3. Priorytet kierownictwa</b>	<b>60%</b>	<b>3. Priorytet kierownictwa</b>	<b>30%</b>
A. Priorytet wojewody	20%		
B. Priorytet dyrektora generalnego urzędu	20%		
C. Priorytet kierownictwa szczebla operacyjnego	20%		
<b>4. Stopień realizacji celów działań</b>	<b>20%</b>		
<b>5. Wyniki innych audytów lub kontroli</b>	<b>20%</b>		
<b>RAZEM:</b>	<b>220%</b>	<b>RAZEM:</b>	<b>160%</b>

Źródło: opracowanie własne.

Należy zauważyć, że audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną. Z jednej strony metoda oceny ryzyka nie może opierać się wyłącznie na subiektywnej ocenie audytora wewnętrznego. Z drugiej strony ocena ryzyka dokonywana przez kierownictwo jednostki oraz kierownictwo szczebla operacyjnego, nie powinna decydować o ostatecznych wynikach oceny ryzyka w zidentyfikowanych obszarach działalności jednostki. Kierownictwo jednostki nie może narzucać audytorowi które obszary powinny być audytowane w następnym roku. W celu wyeliminowania takiej sytuacji, w proponowanej metodzie maksymalna łączna waga, którą może przyznać kierownictwo jednostki wynosi 60% spośród 220% (łącznej wagi dla wszystkich kryteriów oceny).

Zmodyfikowana metoda matematyczna umożliwi rzetelne dokumentowanie oceny ryzyka. Jest oparta na precyzyjnych i jasno określonych zasadach. Przyjęte w metodzie kryteria minimalizują ryzyko subiektywizmu oceny dokonywanej przez audytora wewnętrznego. Zastosowanie metody wiąże się z koniecznością zgromadzenia wielu informacji niezbędnych do przeprowadzenia oceny ryzyka. Wymaga to czasu i zaangażowania ze strony audytorów wewnętrznych. W rozprawie zaproponowano wzory arkuszy kalkulacyjnych, których wykorzystanie powinno usprawnić dokonywanie obliczeń na poszczególnych etapach oceny ryzyka.

## 6. Wnioski końcowe

Działalność jednostek sektora finansów publicznych jest zdeterminowana czynnikami trudnymi do precyzyjnego określenia, które mogą negatywnie wpływać na realizację celów. Istotnym wsparciem dla kierownika jednostki w przewidywaniu negatywnych zdarzeń i przeciwdziałaniu ich skutkom, jest komórka audytu wewnętrznego, która planuje zadania audytowe na podstawie analizy ryzyka. Ograniczenie ryzyka w działalności jednostki jest podstawowym celem audytu wewnętrznego.

Wskazówki w zakresie analizy ryzyka zostały przedstawione przez Ministerstwo Finansów w „Podręczniku audytu wewnętrznego w administracji publicznej”. Rozwiązania zawarte w tej publikacji nie objaśniają w przejrzysty sposób metodyki identyfikacji i oceny ryzyka na potrzeby rocznego planowania audytu wewnętrznego.

Przeprowadzone badania literaturowe i empiryczne potwierdziły zasadność postawionych we wstępie rozprawy hipotez badawczych.

Pierwsza hipoteza badawcza, która stanowi o potrzebie opracowania na szczeblu ministerialnym szczegółowych wytycznych dotyczących identyfikacji obszarów ryzyka została pozytywnie zweryfikowana. Analiza treści publikacji Ministerstwa Finansów wskazuje na brak interpretacji metod identyfikacji obszarów ryzyka. Postawiona w rozprawie hipoteza badawcza znalazła również potwierdzenie w wynikach badania ankietowego. W opinii ankietowanych audytorów wewnętrznych zachodzi konieczność przedstawienia przez Ministerstwo Finansów szczegółowych propozycji metod w zakresie identyfikacji obszarów ryzyka.

Dla ustalenia ważności obszarów ryzyka, wyszczególnionych w trakcie pierwszego etapu analizy ryzyka, niezbędne jest wyznaczenie przez audytora wewnętrznego określonego sposobu wykonywania oceny ryzyka. Pomiar ryzyka może zostać dokonany przy zastosowaniu jednej z metod rekomendowanych przez Ministerstwo Finansów: metody matematycznej, szacunkowej (metody delfickiej) lub mieszanej.

Hipoteza badawcza, zakładająca że doskonalenie kryteriów oceny ryzyka według metody matematycznej może przyczynić się do ograniczenia subiektywizmu audytorów wewnętrznych, znalazła potwierdzenie we wnioskach badawczych.

Szczegółowa analiza założeń metody matematycznej wykazała, że zasady oceny ryzyka według przyjętych kryteriów są niejasne i wymagają uszczegółowienia. Wnioski te znalazły również potwierdzenie w wynikach badania ankietowego przeprowadzonego wśród audytorów wewnętrznych zatrudnionych w urzędach wojewódzkich.

Badania pozwoliły na postawienie wniosku, że doskonalenie metodyki oceny ryzyka według metody matematycznej powinno opierać się na doprecyzowaniu już istniejących i wprowadzeniu nowych kryteriów oceny ryzyka, co w konsekwencji powinno zmniejszyć wpływ subiektywnej oceny audytora na końcowe wyniki pomiaru ryzyka. W opinii ankietowanych audytorów wewnętrznych wprowadzenie do metody matematycznej większej liczby elementów obiektywizujących ocenę ryzyka przyczyni się do jej doskonalenia.

Punktem wyjścia proponowanej metodyki identyfikacji i oceny ryzyka jest określenie zależności występujących między budżetem zadaniowym, kontrolą zarządczą oraz audytem wewnętrznym w urzędzie wojewódzkim. Elementami integrującymi przedstawione instrumenty są cele urzędu oraz ryzyko towarzyszące ich realizacji.

Według proponowanej koncepcji, układ zadaniowy budżetu wojewody na poziomie działań, stanowi podstawę wyznaczania celów i monitorowania ich wykonania w ramach kontroli zarządczej prowadzonej w urzędzie. Z kolei na podstawie funkcji, zadań i podzadań ujętych w budżecie zadaniowym są definiowane obszary i podobszary ryzyka na użytek opracowania rocznego planu audytu wewnętrznego.

Metodyka identyfikacji obszarów ryzyka na potrzeby rocznego planowania audytu wewnętrznego opiera się na wyodrębnieniu dwóch obszarów audytu: działalności podstawowej (obejmującej zadania merytoryczne wojewody, jako dysponenta części budżetowej) oraz działalności wspomagającej związanej z obsługą urzędu. W ramach każdego obszaru audytu identyfikuje się obszary i podobszary ryzyka. W zakresie działalności merytorycznej obszary ryzyka definiuje się na podstawie funkcji państwa od 1 do 21, a w ich ramach podobszary ryzyka na poziomie zadań lub podzadań. Obszary i podobszary ryzyka w zakresie działalności wspomagającej są określane przez audytora wewnętrznego na podstawie układu funkcji 22 budżetu zadaniowego.

Czwarta hipoteza badawcza, według której w formułowaniu nowych kryteriów oceny można wykorzystać wyniki kontroli zarządczej w zakresie monitorowania celów i zarządzania ryzykiem, została również pozytywnie zweryfikowana. Rozważania na temat możliwości doprecyzowania obecnych kryteriów oceny ryzyka według metody matematycznej oraz powiązania budżetu zadaniowego, kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w urzędzie wojewódzkim, pozwoliły na wskazanie kierunków doskonalenia kryteriów oceny ryzyka. Metoda oceny ryzyka, uwzględniająca zaproponowane zmiany, została określona w rozprawie jako zmodyfikowana metoda matematyczna. Oceny ryzyka według przyjętych w niej kryteriów dokonuje się w odniesieniu do podobszarów ryzyka zidentyfikowanych przez audytora w pierwszym etapie analizy ryzyka.

Proponowana koncepcja zakłada wprowadzenie do metody matematycznej dwóch nowych kryteriów oceny ryzyka, zdefiniowanych w oparciu o wyniki kontroli zarządczej. Stanowią one elementy obiektywizujące ocenę ryzyka dokonywaną przez audytora wewnętrznego. Pierwszym z kryteriów oceny ryzyka jest stopień realizacji celów działań realizowanych przez poszczególne komórki organizacyjne urzędu wojewódzkiego. Drugim kryterium jest priorytet kierownictwa szczebla operacyjnego. Jest on wyznaczany na podstawie poziomu istotności ryzyka towarzyszącego realizacji celów działań, określonego przez kierownictwo komórek organizacyjnych urzędu. W rozprawie przedstawiono zasady przeprowadzania oceny ryzyka według proponowanych kryteriów.

Dalsze modyfikacje założeń matematycznej metody oceny ryzyka obejmują wprowadzenie kryterium odzwierciedlającego wyniki kontroli lub innych audytów oraz wyodrębnienie kryterium przedstawiającego priorytet kierownictwa wyższego szczebla (wojewody oraz dyrektora generalnego urzędu). Doprecyzowano również zasady oceny ryzyka według kryterium pn. „Kategorie czynników ryzyka”. Przedstawiono propozycję wyznaczenia czterech kategorii czynników ryzyka: finanse, jakość zarządzania, kontrola wewnętrzna oraz działalność. Dla każdej kategorii zdefiniowano cztery czynniki ryzyka oraz jasne reguły przyznawania dla nich punktów.

Wszystkie propozycje doskonalenia metody matematycznej zostały pozytywnie zweryfikowane przez zdecydowaną większość ankietowanych audytorów wewnętrznych zatrudnionych w urzędach wojewódzkich.

Uwzględniając dokonany przegląd rozwiązań w zakresie identyfikacji i oceny ryzyka na potrzeby rocznego planowania audytu wewnętrznego oraz opracowanie na tej podstawie autorskiej metodyki analizy ryzyka, można przyjąć, że cel rozprawy został osiągnięty.

Podjęty w rozprawie problem badawczy dotyczy ważnego aspektu działalności audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych. Może stanowić punkt wyjścia do dalszych rozważań nad doskonaleniem metodyki analizy ryzyka w audycie wewnętrznym.

## Załącznik nr 1

### Spis treści

<b>Wstęp .....</b>	<b>5</b>
<b>1. Teoretyczne zagadnienia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w Polsce.....</b>	<b>8</b>
1.1. Przegląd definicji i klasyfikacji audytu wewnętrznego .....	8
1.2. Prawne i metodyczne aspekty audytu wewnętrznego .....	22
1.3. Organizacja audytu wewnętrznego w jednostce.....	35
<b>2. Problematyka ryzyka w sektorze finansów publicznych .....</b>	<b>47</b>
2.1. Pojęcie i specyfika ryzyka w sektorze finansów publicznych.....	47
2.2. Istota i zakres zarządzania ryzykiem .....	62
2.3. Pomiar ryzyka w kontroli zarządczej .....	69
2.4. Uwzględnienie ryzyka w audycie wewnętrznym .....	78
<b>3. Wykorzystanie identyfikacji i oceny ryzyka w opracowaniu rocznego planu audytu wewnętrznego.....</b>	<b>87</b>
3.1. Analiza ryzyka podstawą sporządzenia rocznego planu audytu wewnętrznego .....	87
3.2. Koncepcje wyodrębniania obszarów ryzyka .....	101
3.3. Techniki pozyskiwania danych do oceny ryzyka.....	113
3.4. Rekomendacje Ministerstwa Finansów dotyczące metod oceny ryzyka .....	121
<b>4. Badanie ankietowe w zakresie metod analizy ryzyka w planowaniu audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich.....</b>	<b>136</b>
4.1. Deskrypcja metody i próby badawczej.....	136
4.2. Przegląd stosowanych rozwiązań w zakresie analizy ryzyka.....	145
4.3. Potrzeba doskonalenia metodyki analizy ryzyka w opinii ankietowanych .....	159
<b>5. Koncepcja identyfikacji i oceny ryzyka na potrzeby opracowania rocznego planu audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich .....</b>	<b>171</b>
5.1. Ryzyko jako element integrujący budżet zadaniowy, kontrolę zarządczą oraz audyt wewnętrzny.....	171
5.2. Założenia koncepcji identyfikacji obszarów ryzyka .....	181

5.3.	Propozycja doskonalenia kryteriów oceny ryzyka według metody matematycznej..	191
5.4.	Zastosowanie arkuszy kalkulacyjnych w zmodyfikowanej metodzie matematycznej oceny ryzyka .....	205
<b>Zakończenie .....</b>		<b>217</b>
<b>Summary .....</b>		<b>221</b>
<b>Literatura .....</b>		<b>227</b>
<b>Pozostałe źródła .....</b>		<b>238</b>
<b>Spis tabel .....</b>		<b>247</b>
<b>Spis rysunków .....</b>		<b>250</b>
<b>Spis wykresów .....</b>		<b>252</b>
<b>Załączniki .....</b>		<b>254</b>

## Załącznik nr 2

*Szanowni Państwo,*

Zwracam się z uprzejmą prośbą o wypełnienie poniższej ankiety, która została opracowana w związku z przygotowaniem rozprawy doktorskiej. Celem badania ankietowego jest poznanie rozwiązań stosowanych w zakresie metodyki analizy ryzyka na potrzeby rocznego planowania audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich w Polsce, a także poznanie opinii na temat możliwości jej doskonalenia.

Ankieta ma charakter anonimowy i służy wyłącznie celom badawczym.

Uprzejmie proszę o zaznaczenie w kratce przy wybranej odpowiedzi znaku „X” lub wpisanie własnej opinii we wskazanym miejscu.

### **Ważne!!!**

Ze względu na to, że ankietę wypełnia się elektronicznie w dokumencie Microsoft Word, wyjaśniam sposób zaznaczania odpowiedzi:

1. **Zaznaczenie „X” następuje w wyniku kliknięcia myszką w kratkę przy właściwej odpowiedzi.**
2. **Jeśli chcą Państwo usunąć zaznaczoną wcześniej odpowiedź przy danym pytaniu, proszę jeszcze raz kliknąć w kratkę, którą Państwo zaznaczyli.**
3. **Przy odpowiedziach „Inne” lub w celu uzasadnienia udzielonej odpowiedzi, proszę wprowadzić tekst w miejscach wykropkowanych.**

Dodatkowa uwaga:

W przypadku wystąpienia problemu polegającego na niemożności wprowadzania „X” w kratkach odpowiedzi, proszę o zaznaczenie kolorem czerwonym właściwej odpowiedzi.

## ANKIETA

### I. Informacje ogólne

#### **1. Komórka audytu wewnętrznego, w której Pani/Pan pracuje jest:**

- wieloosobową komórką audytu wewnętrznego,
- jednoosobową komórką audytu wewnętrznego (tzw. samodzielne stanowisko do spraw audytu wewnętrznego).

#### **2. Jakie kwalifikacje do wykonywania zawodu audytora wewnętrznego Pani/Pan posiada?**

- certyfikat międzynarodowy,
- złożony w latach 2003-2006, z wynikiem pozytywnym, egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów,
- uprawnienia biegłego rewidenta,
- dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego oraz dyplom ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego.

**3. Pani/Pana doświadczenie zawodowe w zakresie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych wynosi:**

- do 3 lat,
- od 3 do 5 lat,
- od 5 do 10 lat,
- powyżej 10 lat.

**4. Pani/Pana doświadczenie zawodowe w komórce audytu wewnętrznego w urzędzie wojewódzkim wynosi:**

- do 3 lat,
- od 3 do 5 lat,
- od 5 do 10 lat,
- powyżej 10 lat.

**II. Metodyka analizy ryzyka w rocznym planowaniu audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich**

Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. U. nr 21, poz. 108):

§ 5.2. *Analiza ryzyka obejmuje w szczególności identyfikację obszarów działalności jednostki oraz ocenę ryzyka we wszystkich zidentyfikowanych obszarach działalności jednostki, zwanych dalej „obszarami ryzyka”.*

**5. Identyfikacji obszarów ryzyka na potrzeby rocznego planowania audytu wewnętrznego, komórka audytu wewnętrznego dokonuje przy wykorzystaniu:**

- metody hierarchicznej (polegającej na przypisaniu obszarów ryzyka do komórek organizacyjnych urzędu),
- metody funkcjonalnej (polegającej na wyodrębnianiu obszarów ryzyka w oparciu o podstawowe systemy funkcjonujące w urzędzie, np. finanse i księgowość, zarządzanie personelem, systemy informatyczne, systemy nadzoru),
- podejścia procesowego (polegającego na wyodrębnianiu obszarów ryzyka na podstawie procesów zidentyfikowanych w ramach funkcjonującego w urzędzie systemu zarządzania jakością),
- inne (proszę podać krótką charakterystykę): .....

**6. Oceny ryzyka w zidentyfikowanych obszarach działalności urzędu, komórka audytu wewnętrznego dokonuje przy użyciu:**

- matematycznej metody oceny ryzyka,
- szacunkowej metody oceny ryzyka (metody delfickiej),
- mieszanej metody oceny ryzyka,
- inne (proszę podać krótką charakterystykę): .....

**7. Przy dokonywaniu oceny ryzyka komórka audytu wewnętrznego bierze pod uwagę cele i zadania urzędu:**

- tak,
- nie.



**8. System wyznaczania celów na potrzeby kontroli zarządczej jest powiązany w urzędzie z budżetem zadaniowym:**

- tak,
- nie,
- nie mam wiedzy w tym zakresie.

**9. W urzędzie funkcjonuje system zarządzania przez cele:**

- tak,
- nie,
- nie mam wiedzy w tym zakresie.

*Jeśli w pytaniu nr 9 zaznaczono odpowiedź „Tak” to proszę przejść do pytania nr 10, a następnie do pytania nr 11.*

*Jeśli w pytaniu nr 9 zaznaczono odpowiedź inną niż „Tak” to proszę przejść do pytania nr 11.*

**10. Elementami systemu zarządzania przez cele jest:**

(można zaznaczyć więcej niż jedną odpowiedź)

- budżet zadaniowy,
- kontrola zarządcza,
- audyt wewnętrzny (jako element wspierający kierownika jednostki w realizacji celów i zadań urzędu),
- inne (proszę wymienić): .....

**11. Przy dokonywaniu oceny ryzyka, komórka audytu wewnętrznego bierze pod uwagę wyniki analizy ryzyka przeprowadzanej przez kierownictwo komórek organizacyjnych na potrzeby kontroli zarządczej:**

(Objaśnienie: Analiza ryzyka polega na oszacowaniu tzw. istotności ryzyka poprzez określenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka i możliwych jego skutków. Poziom istotności ryzyka może zostać ustalony przez kierownictwo poszczególnych komórek organizacyjnych urzędu według np. trójstopniowej skali: ryzyko niskie, ryzyko średnie, ryzyko wysokie)

- tak,
- nie.

**12. Przy dokonywaniu oceny ryzyka, komórka audytu wewnętrznego bierze pod uwagę przyjęty w urzędzie akceptowalny przez kierownika jednostki poziom ryzyka:**

- tak,
- nie, ponieważ nie został on określony,
- nie, pomimo, że został on określony.

**13. Przy przeprowadzaniu oceny ryzyka komórka audytu wewnętrznego bierze również pod uwagę:**

(można zaznaczyć więcej niż jedną odpowiedź)

- uwagi wojewody,
- uwagi dyrektora generalnego urzędu,
- wyniki kontroli wewnętrznych,
- wyniki kontroli zewnętrznych,
- wyniki audytów zewnętrznych,
- raporty z przeglądu systemu zarządzania jakością,
- zmiany organizacyjne w urzędzie,

- zmiany w regulacjach prawnych, w oparciu o które urząd realizuje swoje zadania,
- liczbę, rodzaj i wielkość dokonywanych operacji finansowych,
- wielkość środków pochodzących ze źródeł zagranicznych,
- sprawność kierowania daną komórką organizacyjną, w tym doświadczenie i kwalifikacje kierownictwa,
- rotacje kadr,
- skargi na pracowników urzędu,
- informacje medialne dotyczące działalności urzędu,
- upływ czasu od poprzedniego audytu wewnętrznego,
- inne (proszę wymienić): .....

**14. Technika pozyskiwania danych do dokonania oceny ryzyka, stosowaną przez komórkę audytu wewnętrznego, jest:**

(można zaznaczyć więcej niż jedną odpowiedź)

- badanie i analiza dokumentów, w tym aktów prawnych, regulaminów, procedur, sprawozdań, raportów, protokołów kontroli, wystąpień pokontrolnych, rejestrów, ankiet badających opinie Klientów itp.,
- rozmowy z kadrą kierowniczą komórek organizacyjnych,
- rozmowy z pracownikami,
- kwestionariusze samooceny ryzyka wypełniane przez kierowników komórek organizacyjnych,
- kwestionariusze samooceny ryzyka wypełniane przez pracowników,
- udział w naradach kierownictwa komórek organizacyjnych,
- moderowane warsztaty samooceny ryzyka (*identyfikacja zdarzeń poprzez wykorzystanie w dyskusji doświadczenia kierownictwa i pracowników; moderator prowadzi dyskusję na temat zdarzeń, które mogą wpłynąć na osiągnięcie celów i zadań jednostki*),
- burza mózgów (*dyskusja, w której uczestnicy spotkania mogą swobodnie zgłaszać wszelkie potencjalne ryzyka, nieprawidłowości, które następnie są weryfikowane i selekcjonowane. Istotą burzy mózgów jest pobudzenie jej uczestników do zebrania jak największej ilości potencjalnych zdarzeń, które mogą wpłynąć na osiągnięcie celów i zadań jednostki*),
- inne (proszę wymienić): .....

**15. Przeprowadzenie oceny ryzyka we wszystkich zidentyfikowanych obszarach działalności urzędu na potrzeby rocznego planowania audytu wewnętrznego jest:**

- bardzo łatwe,
- łatwe,
- średnio trudne,
- trudne,
- bardzo trudne.

**16. Bezpieczeństwo informacji jest obszarem ryzyka podlegającym corocznie badaniu przez komórkę audytu wewnętrznego, niezależnie od wyników oceny ryzyka:**

- tak,
- nie (proszę wskazać przyczynę): .....

**17. Do przeprowadzenia analizy ryzyka komórka audytu wewnętrznego wykorzystuje:**

- arkusze kalkulacyjne programu Excel,
- wewnętrzne specjalistyczne oprogramowanie komputerowe wspomagające identyfikację i szacowanie ryzyka,

- zewnętrzne specjalistyczne oprogramowanie komputerowe wspomagające identyfikację i szacowanie ryzyka,
- inne (proszę podać krótką charakterystykę): .....

**18. W analizie ryzyka biorą udział wszyscy audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w komórce audytu wewnętrznego w urzędzie:**

- tak,
- nie (proszę uzasadnić odpowiedź): .....

### III. Kierunki doskonalenia metodyki analizy ryzyka w opinii ankietowanych

**19. Czy analiza ryzyka na potrzeby rocznego planowania jest ważnym aspektem działalności audytu wewnętrznego?**

- tak,
- nie (proszę uzasadnić odpowiedź): .....

**20. Czy istnieje potrzeba zaproponowania na szczeblu ministerialnym możliwych do wykorzystania przez audytorów metod identyfikacji obszarów ryzyka?**

- tak,
- nie (proszę uzasadnić odpowiedź): .....

**21. Czy przy identyfikowaniu obszarów ryzyka na potrzeby rocznego planowania audytu, można wziąć pod uwagę funkcje, zadania, podzadania i działania ujęte w budżecie zadaniowym?**

- tak,
- nie (proszę uzasadnić odpowiedź): .....

**22. Najbardziej subiektywną spośród wymienionych metod oceny ryzyka jest:**

- metoda szacunkowa (metoda delficka),
- metoda matematyczna,
- metoda mieszana.

**23. Największą liczbę elementów obiektywizujących ocenę ryzyka zawiera:**

- metoda szacunkowa (metoda delficka),
- metoda matematyczna,
- metoda mieszana.

**24. Do elementów obiektywizujących ocenę ryzyka w metodzie matematycznej należy:**

(Objaśnienie: Metoda matematyczna oceny ryzyka opiera się na trzech kryteriach oceny: kategorie ryzyka, priorytet kierownictwa, data ostatniego audytu)

(można zaznaczyć więcej niż jedną odpowiedź)

- kryterium oceny pn. „Kategorie ryzyka”,
- kryterium oceny pn. „Data ostatniego audytu”,
- kryterium oceny pn. „Priorytet kierownictwa”.

**25. Czy wprowadzenie do metody matematycznej większej liczby elementów obiektywizujących ocenę ryzyka, przyczyni się do jej udoskonalenia?**

- tak,

nie (proszę uzasadnić odpowiedź): .....

**26. Czy Ministerstwo Finansów w opublikowanym w 2003 r. „Podręczniku audytu wewnętrznego w administracji publicznej” omówiło w sposób wyczerpujący i zrozumiały zasady oceny ryzyka według kategorii ryzyka w metodzie matematycznej (istotność, jakość zarządzania, kontrola wewnętrzna, czynniki operacyjne, czynniki zewnętrzne)?**

(Źródło: Ministerstwo Finansów: *Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*, Warszawa 2003, Załącznik 1a „Metody oceny ryzyka” - str. 58. Treść publikacji jest dostępna na stronie Ministerstwa Finansów: [http://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=d25de3cc-46cc-4765-8dfb-3872090eaa18&groupId=764034](http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d25de3cc-46cc-4765-8dfb-3872090eaa18&groupId=764034))

tak (proszę uzasadnić odpowiedź): .....

nie.

**27. Czy wskazanie czynników ryzyka, które należy ocenić w ramach wymienionych kategorii ryzyka, może usprawnić pomiar ryzyka?**

tak,

nie (proszę uzasadnić odpowiedź): .....

**28. Czy rozdzielenie kryterium oceny pn. „Priorytet kierownictwa” w metodzie matematycznej na kryteria: „Priorytet kierownictwa wyższego szczebla (wojewody i dyrektora generalnego)” oraz „Priorytet kierownictwa szczebla operacyjnego (dyrektorów komórek organizacyjnych), może usprawnić pomiar ryzyka?**

tak,

nie (proszę uzasadnić odpowiedź): .....

**29. Czy na podstawie wyników analizy ryzyka przeprowadzanej przez kierownictwo poszczególnych komórek organizacyjnych na potrzeby kontroli zarządczej, można określić „Priorytet kierownictwa szczebla operacyjnego” w metodzie matematycznej?**

(Objaśnienie: Analiza ryzyka polega na oszacowaniu tzw. istotności ryzyka poprzez określenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka i możliwych jego skutków. Poziom istotności ryzyka może zostać ustalony przez kierownictwo poszczególnych komórek organizacyjnych urzędu według np. trójstopniowej skali: ryzyko niskie, ryzyko średnie, ryzyko wysokie)

tak,

nie (proszę uzasadnić odpowiedź): .....

**30. Czy kryteria oceny ryzyka w metodzie matematycznej można byłoby rozszerzyć o kolejne kryterium pn. „Wyniki innych audytów lub kontroli”?**

(Objaśnienie: W obecnym kształcie metoda matematyczna oceny ryzyka opiera się na trzech kryteriach oceny: kategorie ryzyka, priorytet kierownictwa, data ostatniego audytu)

tak,

nie (proszę uzasadnić odpowiedź): .....

**31. Czy kryteria oceny ryzyka w metodzie matematycznej można byłoby rozszerzyć o kolejne kryterium odzwierciedlające stopień realizacji celów i zadań przez poszczególne komórki organizacyjne jednostki?**

tak,

nie (proszę uzasadnić odpowiedź): .....

***Bardzo dziękuję za wypełnienie ankiety!***