

Prof. Dr hab. Waldemar Gos, prof. zw. US

Uniwersytet Szczeciński

Instytut Rachunkowości

**Ocena rozprawy doktorskiej mgr Eweliny Młodzik pt. „Metodyka identyfikacji i oceny ryzyka na potrzeby rocznego planowania audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich” napisanej pod kierunkiem prof. dr hab. Kazimiery Winiarskiej**

**1. Podstawa prawna oraz kryteria przyjęte do oceny rozprawy doktorskiej**

Podstawą prawną niniejszej oceny jest uchwała Rady Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego.

Do oceny rozprawy przyjęto następujące kryteria:

- 1) aktualność i znaczenie tematu pracy,
- 2) strukturę, kolejność prezentacji treści i formy edytorskiej,
- 3) realizację celu (celów) oraz weryfikację przyjętych hipotez badawczych,
- 4) zastosowane metody badawcze,
- 5) umiejętność prowadzenia badań oraz znaczenie pracy dla rozwoju nauk ekonomicznych.

**2. Ocena wyboru tematu**

W jednostkach sektora finansów publicznych audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza powinny być prowadzone zgodnie z ustawą o finansach publicznych oraz wydanymi na jej podstawie aktami wykonawczymi. Podstawowym zadaniem audytu wewnętrznego jest pomoc w zarządzaniu kierownikowi jednostki, w tym identyfikacja obszarów, których funkcjonowanie powinno być poprawione. Dlatego dobrze się stało, że dokonano w pracy, będącej przedmiotem recenzji, próby identyfikacji i oceny ryzyka na potrzeby planowania audytu wewnętrznego.



### 3. Ocena struktury, treści i formy edytorskiej

Rozprawa doktorska mgr Eweliny Młodzik składa się ze wstępu, pięciu zasadniczych rozdziałów, zakończenia, spisu literatury i pozostałych źródeł, spisu tabel, rysunków i wykresów oraz załącznika (wzór ankiety). W pracy wykorzystano 140 pozycji literatury, 17 aktów prawnych i 63 pozycji umieszczonych w zasobach internetowych.

Pracę poprzedza wstęp, w którym Autorka uzasadnia wybór tematu, określa cel główny i cele szczegółowe, hipotezy badawcze oraz charakteryzuje układ pracy i zastosowane metody badawcze. Właściwą treść pracy ujęto w pięciu rozdziałach. Podział na rozdziały, podrozdziały jest w prawidłowy.

Analizując treści pracy można sformułować następujące wnioski:

1. W rozdziale pierwszym Doktorantka dokonała przeglądu definicji audytu wewnętrznego na podstawie rekomendacji organizacji zawodowych i literatury przedmiotu (aż 10 stron), co stanowiło podstawę sformułowania definicji audytu na potrzeby rozprawy. Następnie zostały przedstawione różne kryteria klasyfikacji audytu. W dalszej części niniejszego rozdziału omówiono regulacje prawne w zakresie audytu wewnętrznego oraz metodykę jego przeprowadzania. Następnie została przedstawiona organizacja audytu wewnętrznego. Szczególną uwagę Autorka zwróciła na organizację komórki audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych, rolę kierownika komórki audytu wewnętrznego i jego kompetencje, w tym etyczne.
2. W drugim rozdziale Doktorantka wskazała na istotę i specyfikę ryzyka w sektorze finansów publicznych (aż 15 stron). Stanowiło to podstawę określenia zasad zarządzania ryzykiem oraz pomiaru ryzyka w kontroli zarządczej. Warto zwrócić uwagę, że ciekawe są rozważania przedstawione na s. 73 – 75 pracy dotyczące oceny poziomu ryzyka. W zakończeniu czwartego rozdziału Autorka omawia rolę audytu wewnętrznego w procesie zarządzania ryzykiem.
3. W trzecim rozdziale mgr E. Młodzik przedstawiła rolę analizy ryzyka w procesie sporządzania planu audytu wewnętrznego, biorąc za podstawę rozporządzenie Ministra Finansów z 1 lutego 2010 roku w sprawie przeprowadzenia i dokumentowania audytu wewnętrznego i rozporządzenie z 4 września 2015 roku w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu, co stanowiło podstawę określenia wzoru rocznego planu audytu, będącego modyfikacją wzoru przedstawionego w załączniku do rozporządzenia MF z 10 kwietnia 2008 roku w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzenia audytu wewnętrznego. Następnie omówiono sposób przeprowadzania



analizy ryzyka oraz planowania audytu wewnętrznego. W dalszej części niniejszego rozdziału Doktorantka przedstawiła metody wyodrębniania obszarów ryzyka takie, jak: hierarchiczna i funkcjonalna oraz podejście procesowe i stosowanie koncepcji budżetu zadaniowego. Natomiast w podrozdziale 3.3. zostały zaprezentowane techniki pozyskiwania danych do oceny ryzyka, jednak główną uwagę zwróciła Autorka na omówienie technik identyfikacji ryzyka (np. wywiady, narada kadry kierowniczej, burza mózgów, metoda delficka, analiza procesów). Zwrócono również uwagę na rekomendacje Ministerstwa Finansów dotyczące metod oceny ryzyka (aż 15 stron).

4. Rozdział czwarty pracy ma charakter badawczy. Autorka omówiła zasady przeprowadzania badań ankietowych. Natomiast „celem przeprowadzonego badania ankietowego była ocena metodyki analizy ryzyka stosowanej na potrzeby rocznego planowania audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich w Polsce, a także poznanie opinii audytorów wewnętrznych na temat możliwości jej doskonalenia” (s. 136). Podmiotem badań byli audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w szesnastu urzędach wojewódzkich w Polsce.
5. Ankieta (załącznik nr 1) składa się z następujących części:
  - a) informacje ogólne (skład komórki audytu, kwalifikacje audytora(ów) wewnętrznych, doświadczenie zawodowe zatrudnionych audytorów),
  - b) zasady analizy ryzyka w rocznym planowaniu audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich – sposoby identyfikacji obszarów ryzyka oraz metod oceny ryzyka w zidentyfikowanych obszarach,
  - c) zasady wyznaczania celów na potrzeby kontroli zarządczej,
  - d) okoliczności brane pod uwagę przy ocenie ryzyka,
  - e) techniki pozyskiwania danych do przeprowadzenia oceny ryzyka,
  - f) narzędzia do przeprowadzenia analizy ryzyka,
  - g) kierunki doskonalenia metodyki analizy ryzyka, w szczególności metod oceny ryzyka, w tym metody matematycznej.

Warto podkreślić, że aż 17 pytań ujętych w ankiecie na 26 z części II i III jest potwierdzeniem lub zaprzeczeniem odpowiedzi. Wskazuje więc ogólną tendencję, natomiast nie pozwala zidentyfikować przyczyn. Powstaje więc pytanie: czy tak sformułowane pytania ankiety pozwalają na realizację celu badawczego?

6. W rozdziale czwartym są przedstawione wyniki badania ankietowego. Szczególne znaczenie dla realizacji celów pracy mają wyniki dotyczące metod identyfikacji obszarów ryzyka stosowane na potrzeby rocznego planowania audytu wewnętrznego w

urzędach wojewódzkich i metod oceny ryzyka, a także kierunków doskonalenia metodyki analizy ryzyka.

7. W ostatnim rozdziale zatytułowanym „Koncepcja identyfikacji i oceny ryzyka na potrzeby opracowania rocznego planu audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich” omówiono następujące zagadnienia:

- a) integrację budżetu zadaniowego, kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego za pomocą ryzyka,
- b) koncepcję identyfikacji obszarów ryzyka; na tym tle rodzi się pytanie: czym różni się proponowana koncepcja od aktualnej praktyki?
- c) propozycję doskonalenia kryteriów oceny ryzyka według metody matematycznej; można również zadać pytanie: jakie są dokonania Autorki w tym zakresie,
- d) sposób przeprowadzenia matematycznej metody oceny ryzyka za pomocą arkusza kalkulacyjnego.

Podsumowując analizę treści rozprawy można stwierdzić, że jest ona prawidłowa. Jednak dużo treści jest powtórzeniem regulacji prawnych, co ma swoje uzasadnienie biorąc pod uwagę cel pracy. W tym miejscu warto wyróżnić formę edytorską, która jest dobra. Treści pracy są zrozumiałe, napisane bardzo dobrym stylem.

#### **4. Ocena realizacji celu i weryfikacji hipotez badawczych**

Celem pracy (s. 5) „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”. Zdaniem Doktorantki realizacja celu głównego wymaga osiągnięcia celów szczegółowych, a mianowicie:

- przegląd i ocena metod oceny ryzyka zalecanych przez Ministerstwo Finansów,
- przedstawienie zależności między budżetem zadaniowym, kontrolą zarządczą oraz audytem wewnętrznym,
- opracowanie koncepcji identyfikacji obszarów ryzyka na bazie struktury zadaniowej budżetu państwa,
- wskazanie kierunków doskonalenia oceny ryzyka metodą matematyczną, pozwalających ograniczyć subiektywizm audytorów wewnętrznym.

Biorąc pod uwagę treści pracy można stwierdzić, że cel główny oraz cele cząstkowe zostały zrealizowane, gdyż:



1. Autora dokonała oceny rozwiązań proponowanych przez Ministerstwo Finansów w zakresie analizy ryzyka.
2. Przedstawiła proste propozycje sposobu identyfikacji obszarów ryzyka oraz metod oceny ryzyka.

W pracy przyjęto następujące hipotezy badawcze:

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.

Analizując treści pracy, a szczególnie przeprowadzone badania można stwierdzić, że przedstawione hipotezy zostały pozytywnie zweryfikowane.

## **5. Organizacja i wyniki eksperymentu naukowego**

Recenzowana praca ma charakter diagnostyczny i poznawczy, badawczy oraz koncepcyjny.

Storna diagnostyczna i poznawcza dotyczy przedstawienia istoty audytu wewnętrznego, polityki zarządzania ryzykiem, sposobów identyfikacji i oceny ryzyka w opracowaniu rocznego planu audytu wewnętrznego. Badania przeprowadzone przez Autorkę dotyczą oceny metodyki analizy ryzyka stosowanej na potrzeby rocznego planowania audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich w Polsce. Natomiast koncepcyjną część pracy stanowią propozycje sposobu ustalania obszarów ryzyka oraz jego poziomu.

Autorka wykorzystwała proste metody badawcze, takie jak: studia literaturowe, studia przypadków, metodę obserwacji, analizę krytyczną, metodę porównawczą, metodę dedukcji i indukcji, metodę ankietową. Należy stwierdzić, że dobór metod badawczych oraz sposób przeprowadzenia badań i wnioskowania jest poprawny.



## 6. Uwagi polemiczne

Zadaniem recenzenta powinno być inspirowanie Autorki pracy do dalszych badań lub krytyczna ocena własnych dokonań. Jak już określiłem wybór tematu oraz sposób jego realizacji oceniam pozytywnie. Jednak pozwolę sobie na zadanie kilku pytań lub uwag polemicznych, a mianowicie:

1. Biorąc pod uwagę moje doświadczenie odnoszę wrażenie, że audyt wewnętrzny nie jest zrozumiały przez kierownictwo jednostek. Wydaje się, że jest to dodatkowy obowiązek narzucony ustawą o finansach publicznych. W związku z tym powstaje pytanie: jak Autorka ocenia wykorzystanie wyników audytu wewnętrznego przez kierowników jednostek finansów publicznych? Szkoda, że badaniem nie objęto również kierowników jednostek.
2. Wiele treści rozprawy dotyczy przeglądu definicji. Autorka nie próbuje dokonać krytycznej oceny tych definicji i nie ma zdania, do których definicji się przychyliła. Przykładowo przedstawia się w rozprawie wiele definicji audytu wewnętrznego. Następnie Doktoranta przedstawia własną definicję audytu, w której nie wskazuje przykładowo jego celu. Na tym tle powstaje pytanie: jakie elementy powinna zawierać definicja danego pojęcia?
3. Dużo treści pracy ma charakter wybitnie podręcznikowy lub opisujący aktualny stan prawny.
4. Między s. 17 i 18 brakuje tekstu. Nie wiem czego dotyczy pierwszy akapit na s. 18.
5. Brakuje zakończeń poszczególnych rozdziałów.
6. Próba badawcza była nieduża. W związku z tym wyniki badań należy przedstawiać jako liczbę wskazań a nie procentowo.
7. Kilka razy w pracy Autorka chwali się własną (autorską) metodyką analizy ryzyka. Powstają pytania: czym różni się ta metodyka od innych znanych w literaturze lub stosowanych w praktyce? Jaką wartość wnosi ona w rozwój nauk ekonomicznych?

## 7. Konkluzja końcowa

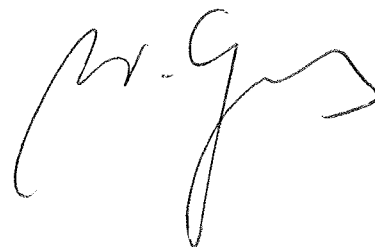
W wypadku rozprawy będącej przedmiotem niniejszej recenzji można stwierdzić, że:

1. Doktorantka posiada wiedzę teoretyczną na temat audytu wewnętrznego oraz regulacji prawnych i rekomendacji z nim związanych.



2. Przeprowadzone badania świadczą, że mgr Ewelina Młodzik potrafi prowadzić proste badania naukowe.
3. Propozycje dotyczące identyfikacji obszarów ryzyka oraz jego oceny za pomocą metody matematycznej można uznać za niewielki wkład w rozwój nauk ekonomicznych.

Podsumowując niniejszą recenzję pragnę podkreślić, że cel główny oraz cele cząstkowe założone we wstępie rozprawy zostały zrealizowane. Autorka pozytywnie zweryfikowała przyjęte hipotezy. W związku z tym stwierdzam, że przedstawiona do recenzji rozprawa doktorska mgr Eweliny Młodzik pt. „Metodyka identyfikacji i oceny ryzyka na potrzeby rocznego planowania audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich” **spełnia podstawowe wymagania ustawowe** i rekomenduję ją Radzie Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego o jej **dopuszczenie do publicznej obrony**.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'M. G.' followed by a stylized flourish.