

KAZIMIERZ SAWICKI

Uniwersytet Szczeciński

**WYKORZYSTANIE KONTROLI I AUDYTU
W PROCESIE STEROWANIA DZIAŁALNOŚCIĄ
PUBLICZNEGO ZAKŁADU OPIEKI ZDROWOTNEJ**

Wprowadzenie

Zmiany wprowadzone w ostatnich latach w sferze ochrony zdrowia spowodowały między innymi przeobrażenie kompetencji kierowników jednostek opieki zdrowotnej mające na celu podniesienie efektywności działania w warunkach dysponowania ograniczonymi środkami finansowymi, do których należą następujące:

- szczególne przepisy obowiązujące w jednostkach sektora finansów publicznych zmniejszają zakres uprawnień decyzyjnych uzyskiwania przychodów, ponoszenia kosztów i rozliczania wyniku finansowego w porównaniu z podmiotami gospodarczymi (niepublicznymi),
- zarządzanie jednostką budżetową działającą na konkurencyjnym rynku obarczone jest wysokim ryzykiem¹,
- menedżerowie zakładów publicznych nie wykorzystują wszystkich możliwości sterowania² działalnością jednostek zgodnie z przyznanymi im uprawnieniami.

¹ Dotyczy to między innymi publicznych zakładów opieki zdrowotnej, które działają na konkurencyjnym rynku usług medycznych.

W artykule przedstawiono kontrolę i audyt wewnętrzny w publicznych zakładach opieki zdrowotnej według obowiązujących regulacji ustawowych³. Znajomość tych instrumentów i możliwości ich wykorzystania powinny poprawić jakość i przydatność kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w sterowaniu publicznymi zakładami ochrony zdrowia. W artykule zawarte są również uwagi polemiczne dotyczące niektórych rozwiązań.

1. Sterowanie działalnością a kontrola zarządcza

Termin „sterowanie działalnością”, podobnie jak „zarządzanie” i „kierowanie”, nie jest definiowany w sposób jednoznaczny. Ze względu na wspólne cechy tych pojęć wystarczające wydają się sformułowania terminu zarządzanie.

Zarządzanie jest to proces polegający na podejmowaniu decyzji zapewniających wykorzystanie określonych zasobów do osiągnięcia pożądaných celów określonych przez właściciela organizacji oraz na koordynowaniu aktywności mających współpracować ze sobą ludzi zaangażowanych w określoną działalność, aby osiągnąć rezultaty trudne do uzyskania przez te osoby indywidualnie⁴.

Według Jerzego Kisielnickiego *zarządzanie jest procesem składającym się z czterech następujących etapów: 1) planowanie, 2) organizowanie, 3) przewożenie i motywowanie, 4) kontrolowanie (monitorowanie) całego procesu zarządzania (sterowania KS) i wyciąganie odpowiednich wniosków, które są podstawą decyzji korygującej następnego etapu procesu zarządzania, czyli planowanie⁵.*

Przedstawiona definicja wskazuje, że końcowym etapem tego procesu jest kontrolowanie. Zważywszy na to, że kontrolowanie jest etapem (funkcją) zarządzania, jest ono nazywane kontrolą zarządczą, kontrolą kierowniczą lub kontrolą menedżerską (ang. *Management Control*).

² Termin „sterować” oznacza kierować czyimiś działaniami, kierować coś na właściwej drodze, wytyczać odpowiednią drogę postępowania, wpływać na coś, rządzić czymś, por. *Słownik języka polskiego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1989, tom III, s. 332, 333. Użyte w tym artykule określenie „sterowanie” jest równoznaczne z pojęciem „zarządzanie”.

³ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2010 r. o finansach publicznych, DzU nr 167, poz. 1240.

⁴ J. Bogdanienko, *Zarys koncepcji, metod i problemów zarządzania*, PWOiK Dom Organizatora, Toruń 2002, s. 12.

⁵ J. Kisielnicki, *Jak zarządzać i być zarządzanym*, PWE, Warszawa 2008, s. 16.

Niezależnie od cech charakterystycznych, każda jednostka powinna prowadzić działalność na podstawie zatwierdzonego planu, porównywać dokonania z planem, ustalić odchylenia osiągnięć od wielkości planowanych, analizować ich źródła i przyczyny, podejmować odpowiednie działania korygujące. W każdej jednostce podstawowym celem kontroli zarządczej jest wspieranie kadry menedżerskiej (ang. *Top Management*) w wykonywaniu wszystkich funkcji (etapów) zarządzania, czyli pomaganie również w dostosowywaniu planów do zmienionych warunków prowadzenia działalności, doskonalenia struktury i czynności organizacyjnych, opracowania i stosowania skutecznego systemu motywacyjnego.

Dla publicznych zakładów opieki zdrowotnej obowiązująca jest definicja **kontroli zarządczej** zawarta w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych. Nazwa kontrola zarządcza zastępuje poprzednie określenie – kontrola finansowa, która jest tylko częścią ogólnej kontroli wewnętrznej jednostki. W myśl art. 68 ust. 1 ustawy, kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi **ogół działań** podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Ważne jest ustawowe określenie **celu kontroli zarządczej** w jednostkach sektora finansów publicznych. Ustawa (art. 68 ust. 2) stanowi, że celem tej kontroli jest zapewnienie:

- zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- skuteczności i efektywności działania,
- wiarygodności sprawozdań,
- ochrony zasobów,
- przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- zarządzania ryzykiem.

Sformułowanie to wskazuje, że w zakres celów kontroli zarządczej mogą być włączone również inne zagadnienia. Wydaje się uzasadnione korzystanie z tej możliwości przez publiczne zakłady opieki zdrowotnej, prowadzące specyficzną działalność określoną w odrębnej ustawie⁶.

⁶ Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej, DzU 2007, nr 14, poz. 89, z późn. zm.

Warto zaznaczyć, że ustawa (art. 69 ust. 1 i 2) bezpośrednio wskazuje osoby zobowiązane do zapewnienia funkcjonowania skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. Obowiązek ten dotyczy:

- ministra w kierowanych przez niego działach administracji rządowej, zwanego ministrem kierującym działem,
- wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego,
- kierownika jednostki⁷.

W literaturze z zakresu zarządzania, organizacji i ekonomii wyodrębnia się różne rodzaje kontroli zgodnie z przyjętymi kryteriami, którymi mogą być: moment przeprowadzenia kontroli, zakres kontroli, podstawa dokonywania kontroli. Nie omawiając poszczególnych rodzajów kontroli, warto zwrócić uwagę na powiązania między rodzajami kontroli, jak też na możliwości przypisania danego rodzaju kontroli lub jego części do innych kryteriów klasyfikacji⁸.

Aby zrealizować określone zadania i osiągnąć założony cel kontroli zarządczej, niezbędne jest przeprowadzenie kilku rodzajów kontroli. Odpowiednio dobrane rodzaje kontroli przeprowadzanej we właściwej kolejności są częściami lub etapami kontroli zarządczej. W poszczególnych etapach mogą być zastosowane różne metody, wykonywane określone procedury i czynności. Oprócz kontroli wstępnej (prospektywnej) duże znaczenie mają czynności sprawdzające i oceniające, w jakim zakresie i stopniu został osiągnięty założony cel.

Przeprowadzona w taki sposób **kontrola zarządcza** jest **kontrolą administracyjną**, ukierunkowaną na okresowe sprawdzenie działalności każdej komórki wewnętrznej jednostki⁹. **Termin „kontrola zarządcza” obejmuje więc kontrolę całej działalności jednostki** wykonywanej przez jej komórki wewnętrzne. Kontrola zarządcza sprzężona z procesem planowania powinna być skuteczna i efektywna.

⁷ Jednostką jest między innymi zakład opieki zdrowotnej stanowiący „wyodrębniony organizacyjnie zespół osób i środków majątkowych utworzony i utrzymywany w celu udzielania świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia”; art. 1 ust. 1 powołanej ustawy o zakładach opieki zdrowotnej.

⁸ Najczęściej stosowane kryteria podziału kontroli, rodzaje kontroli i powiązania rodzajów kontroli zawiera praca T. Kiziukiewicz, *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 2002, s. 190–194.

⁹ E. Nowak, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003, s. 268.

2. Kontrola wewnętrzna jako element kontroli zarządczej

Dotychczasowe rozważania wykazały, że kontrola wewnętrzna jest główną częścią systemu kontroli zarządczej. Zgodnie z obowiązującymi przepisami, za stworzenie systemu kontroli wewnętrznej oraz skuteczne i efektywne jej działanie ponosi odpowiedzialność kierownik jednostki budżetowej.

Kontrolę wewnętrzną w jednostkach przeprowadza się według ogólnych zasad, a podstawowe cechy ją charakteryzujące zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1

Podstawowe cechy kontroli wewnętrznej

Lp.	Określenie cechy
1.	Środowisko kontroli, tj. ogólnie pozytywna postawa pracowników, działania podejmowane przez członków zarządu i kierowników niższych szczebli w zakresie kontroli wewnętrznej oraz świadomość znaczenia tych działań dla jednostki
2.	Objęcie kontrolą wszystkich zasobów i całej działalności jednostki
3.	Powiązanie kontroli wewnętrznej z funkcjami zarządzania jednostki
4.	Stosowanie zasad i procedur wprowadzonych przez zarząd jako uzupełnienie środowiska kontroli wewnętrznej
5.	Dokonywanie kontroli w określonych etapach: 1) przed zamierzonym przeprowadzeniem przedsięwzięć i operacji gospodarczych (kontrola wstępna, prospektywna, wykonywana w trybie <i>ex ante</i>), 2) w toku ich dokonywania (kontrola bieżąca, wykonywana w czasie teraźniejszym, <i>in tempora</i>), 3) po wykonaniu przedsięwzięć i operacji gospodarczych (kontrola następną, retrospektywna, wykonywana w trybie <i>ex post</i>)
6.	Wykonywanie czynności kontrolnych w następującej sekwencji: 1) ustalenie stanu faktycznego (rzeczywistego), 2) ustalenie stanu obowiązującego (wyznaczonego), 3) porównanie stanu faktycznego ze stanem wyznaczonym w celu stwierdzenia ich zgodności lub niezgodności, 4) wyjaśnienie przyczyn i skutków stwierdzonej zgodności lub niezgodności
7.	Zwrócenie szczególnej uwagi na badanie legalności, rzetelności i prawidłowości działań oraz procesów występujących w jednostce
8.	Podkreślenie szczególnego znaczenia kontroli wewnętrznej dla ochrony składników majątku, znajdujących się na terenie jednostki, w tym również składników niebędących jej własnością
9.	Wykonywanie kontroli w celu zwiększenia efektywności funkcjonowania jednostki
10.	Przeprowadzenie czynności kontrolnych przez wyznaczone osoby i/lub organizacyjnie wyodrębnioną komórkę albo zespół pracowników

Źródło: opracowanie własne na podstawie: E. Nowak, op. cit., s. 268; T. Kiziukiewicz, K. Sawicki, *Audyty systemu kontroli wewnętrznej*, w: *Audyty wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2009, s. 282.

W każdym przypadku system kontroli wewnętrznej powinien uwzględniać różne warunki i czynniki, być odpowiednio zaprojektowany, wdrożony, a jego funkcjonowanie nadzorowane i oceniane. Stosowane w praktyce systemy kontroli wewnętrznej mogą być więc zróżnicowane stosownie do wielkości jednostki, rodzaju działalności, struktury organizacyjnej, stopnia złożoności i różnorodności działalności, obowiązujących przepisów prawa¹⁰. W praktyce duże znaczenie ma również rodzaj i sposób wykonywania kontroli wewnętrznej w następującej formie:

- samokontroli (sprawdzenie własnej pracy przez każdego pracownika, zgodnie z obowiązującymi wzorcami lub procedurami),
- kontroli funkcjonalnej (sprawowanej przez kierowników niższych poziomów struktury organizacyjnej jednostki),
- kontroli instytucjonalnej wykonywanej przez wyodrębnioną komórkę wewnętrzną jednostki (wydział, dział, odrębne stanowisko pracy),
- *outsourcingu* (przez jednostkę zewnętrzną świadczącą odpłatnie usługi w zakresie kontroli, zastępującą w ten sposób wewnętrzną kontrolę instytucjonalną).

Wszystkie wyróżnione w ten sposób rodzaje kontroli powinny tworzyć system zintegrowany, skuteczny i efektywny, będący instrumentem zarządzania zapewniającym kierownikowi jednostki osiągnięcie założonego celu w określonym czasie.

3. Istota i zadania audytu wewnętrznego

Wprowadzony w Polsce, na podstawie ustawy o finansach publicznych w 2002 roku, audyt wewnętrzny odgrywa ważną rolę w dużych jednostkach budżetowych. Początkowo relatywnie wąski jego zakres i zadania uległy stopniowo zwiększeniu, dostosowując się do nowych wymagań zdeterminowanych racjonalnym gospodarowaniem coraz większych kwot budżetu podsektora państwowego i samorządowego.

Audyt wewnętrzny można traktować jako uzupełnienie kontroli wewnętrznej, wspierającej kierownika jednostki w wykonaniu zadań i obowiązków. Mi-

¹⁰ K. Sawicki, K. Winiarska, *Badanie sprawozdań finansowych w warunkach funkcjonowania audytu i kontroli wewnętrznej*, KIBR, Warszawa 2006, s. 28.

mo że w zakresie niektórych czynności jest on porównywalny z kontrolą wewnętrzną, to są między nimi poważne różnice. Największa z nich polega na tym, że funkcją nowoczesnego audytu wewnętrznego jest niezależna identyfikacja, ocena i selektywne testowanie procesu kontroli wewnętrznej. Stwierdzone w toku przeprowadzania audytu błędy i nieprawidłowości wskazują bowiem, że system kontroli wewnętrznej nie działa skutecznie. Audyt wewnętrzny nie gwarantuje, że w organizacji wszystko funkcjonuje prawidłowo. Dlatego zarząd (kierownik jednostki) nie powinien w pełni polegać na audycie, lecz na kontrolach, które dokonywane są bez względu na stosowanie audytu wewnętrznego¹¹.

Pomijając różne definicje audytu wewnętrznego, podstawowe znaczenie ma jego określenie zawarte w art. 272 obowiązującej ustawy o finansach publicznych: *audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów lub zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.*

Minister finansów określa standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, a audytor wewnętrzny w swej pracy kieruje się wskazówkami zawartymi w tych standardach. Warto zwrócić uwagę, że chociaż w art. 274 ustawy wymienia się enumeratywnie jednostki obowiązane prowadzić audyt wewnętrzny i jednostki, na które nałożono taki obowiązek w wypadku przekroczenia przychodów lub kosztów w kwocie 40 000 tys. zł, to inne jednostki również mogą prowadzić audyt wewnętrzny, jeżeli ich kierownik podejmie taką decyzję i poinformuje o tym ministra finansów. Może to być ważne dla publicznych zakładów opieki zdrowotnej, jeśli uznają taką potrzebę.

Ważnym novum jest **możliwość wykonywania czynności audytora wewnętrznego przez osobę zatrudnioną w jednostce albo usługodawcę, który nie jest zatrudniony w jednostce**. W tym drugim przypadku jednostkę obowiązują ograniczenia kwoty rocznych przychodów i kosztów lub zatrudnienia pracowników. Audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę, jeżeli:

- kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów nie przekroczyła 100 000 tys. zł,
- jednostka zatrudnia mniej niż 200 pracowników.

¹¹ K. Sawicki, K. Winiarska, op. cit., s. 57.

Należy także uzyskać zgodę właściwego ministra kierującego działem. Zaletą przedstawionego rozwiązania jest to, że kierownik jednostki będzie mógł zawrzeć umowę ze specjalistycznym audytorem (usługodawcą) w celu przeprowadzenia na przykład audytu informatycznego, którego nie jest w stanie wykonać audytor wewnętrzny zatrudniony na stałe w danej jednostce z powodu braku odpowiedniego wykształcenia, doświadczenia albo narzędzi¹².

Usługodawca musi posiadać wymienione w ustawie uprawnienia audytora wewnętrznego. Może to być: 1) osoba fizyczna; 2) osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą; 3) spółka: cywilna, jawna, partnerska, komandytowa, komandytowo-akcyjna; 4) osoba prawna zatrudniająca do prowadzenia audytu wewnętrznego osoby spełniające warunki określone dla audytorów wewnętrznych.

W myśl nowej ustawy (art. 279 ust 2 i 3), w umowie zawartej przez jednostkę sektora finansów publicznych z usługodawcą powinno być zawarte postanowienie gwarantujące prowadzenia audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami ustawy. Umowa powinna określać także sposób postępowania z dokumentami, w tym również w formie elektronicznej, wytworzonymi w celu prowadzenia audytu wewnętrznego. Treści umowy powinny zostać sformułowane w taki sposób, aby zapewniły dostępność dokumentów oraz ich ochronę przed nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem. Umowę z usługodawcą jednostka powinna zawrzeć na okres co najmniej jednego roku.

Jeżeli skład komórki audytu wewnętrznego jest wieloosobowy, to kieruje nią kierownik komórki audytu wewnętrznego. Jeżeli jednostka zatrudnia tylko jedną osobę w komórce audytu wewnętrznego, wówczas korzysta ona z uprawnień i ponosi odpowiedzialność jak kierownik tejże komórki.

Kierownik komórki audytu wewnętrznego (może to być samodzielne stanowisko jednoosobowe) podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, audytorzy wewnętrzni są objęci taką samą ochroną stosunku pracy, jaką przepisy prawa pracy zapewniają innym pracownikom. Oznacza to, że w wypadku konfliktu między audytorem wewnętrznym a kierownikiem jednostki sprawę rozpoznaje i decyzję wydaje sąd pracy. Według uzasadnienia do nowej ustawy, doświadczenie kilkuletniego okresu obowiązywania przepisów o ochronie stosunku pracy audytorów wewnętrznych wykazało, że minister finansów najczęściej był

¹² A. Piaszczyk, *Audyty wewnętrzne w nowej ustawie o finansach publicznych*, „Rachunkowość” 2010, nr 2.

angażowany w konflikt mający znamiona konfliktu personalnego, a nie merytorycznego. Tylko w ministerstwach, ze względu na szczególną rolę i znaczenie utrzymania ciągłości stosunku pracy kierowników komórek audytu wewnętrznego, zapewniono im utrzymanie ochrony pracy. Równocześnie ustawodawca przekazał odpowiednie kompetencje decyzyjne komitetom audytu, które będą wyrażać zgodę (lub nie) na rozwiązanie stosunku pracy¹³.

Nie omawiając szczegółowo organizacji i funkcjonowania audytu wewnętrznego, celowe wydaje się zwrócenie uwagi na zagadnienia, które przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2

Funkcjonowanie audytu wewnętrznego

Wykonawca, podmiot, komórka	Zadania i czynności
1	2
Minister finansów	Uwzględniając powszechnie uznawane standardy audytu wewnętrznego, określa, w drodze rozporządzenia, szczegółowy sposób i tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz przekazywania informacji o pracy i wynikach audytu wewnętrznego, a w szczególności: <ol style="list-style-type: none"> 1) sposób sporządzania i elementy planu audytu; 2) sposób dokumentowania przebiegu i wyników audytu wewnętrznego; 3) sposób sporządzania oraz elementy wyników audytu wewnętrznego, 4) sposób sporządzania oraz elementy sprawozdania z wykonania planu audytu; 5) tryb przeprowadzania oceny audytu wewnętrznego zleconego; 6) tryb przeprowadzania prowadzenia audytu wewnętrznego
Kierownik jednostki	Zapewnia warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym organizacyjną odrębność komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłość prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce
Audytory wewnętrzni	Ma prawo wstępu do pomieszczeń jednostki, wglądu do wszelkich dokumentów, informacji i danych oraz do innych materiałów związanych z funkcjonowaniem jednostki, w tym utrwalonych na elektronicznych nośnikach danych, jak również do sporządzania ich kopii, odpisów, wyciągów, zestawień lub wydruków z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej
Pracownicy jednostki	Są obowiązani udzielać informacji i wyjaśnień, a także sporządzać i potwierdzać kopie, odpisy, wyciągi lub zestawienia
Audyt wewnętrzny	Jest przeprowadzany na podstawie rocznego planu audytu wewnętrznego. W uzasadnionych przypadkach można go przeprowadzić poza planem

¹³ Ibidem, s. 16.

1	2
Kierownik komórki audytu wewnętrznego	W porozumieniu z kierownikiem jednostki przygotowuje na podstawie analizy ryzyka plan audytu na następny rok. Przeprowadzając analizę ryzyka, bierze pod uwagę głównie zadania wynikające z planu działalności, szczególne wytyczne ministra finansów i inne
Kierownik komórki audytu wewnętrznego	Do końca stycznia każdego roku sporządza sprawozdanie z wykonania planu audytu za rok poprzedni
Audytory wewnętrzeni	To osoba, która spełnia warunki określone w art. 288 ustawy: 1) ma odpowiednie obywatelstwo, 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw obywatelskich, 3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe, 4) ma wyższe wykształcenie, 5) ma kwalifikacje do przeprowadzenia audytu wewnętrznego

Źródło: opracowanie własne na podstawie: J. Płóciennik-Napierała, *Standaryzacja audytu wewnętrznego*, w: *Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki*, red. Z. Messner, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2006, tom III, s. 235–254.

W publicznych zakładach opieki zdrowotnej audyt wewnętrzny jest wykonywany przez audytorów wewnętrznych, zgodnie z ustawą o finansach publicznych, rozporządzeniami ministra finansów i innych ministrów, według powszechnie uznanych standardów i wskazówek, określonych metod, czynności i procedur badawczych oraz wymogów dokumentacyjnych zapewniających audytowi wysoką jakość. Wprowadzając audyt wewnętrzny, każda jednostka powinna uwzględnić wspomniane uprzednio różne czynniki i dostosować go do realizacji celu kontroli zarządczej.

4. Komitety audytu nowymi organami wspierającymi ministrów

Powołanie komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego¹⁴ i ministerstwach na podstawie ustaw jest pierwszym takim rozwiązaniem organizacyjnym w Polsce.

¹⁴ Pojęcie to oznacza jednostki podlegające prawu, ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, DzU nr 77, poz. 1240.

Komitet audytu jest powoływany, w drodze rozporządzenia, przez ministra kierującego działem administracji rządowej, w której występują jednostki podległe lub nadzorowane. Jeżeli minister kieruje kilkoma działami, to może on utworzyć wspólny komitet audytu. **Celem komitetu jest doradztwo świadczony na rzecz ministra kierującego działem w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz skutecznego audytu wewnętrznego.**

W myśl art. 290 ustawy o finansach publicznych, w skład komitetu audytu wchodzi co najmniej 3 członków, w tym:

- wskazana przez ministra osoba w randze sekretarza lub podsekretarza stanu jako przewodniczący komitetu,
- nie mniej niż 2 osoby, niebędące pracownikami ministerstwa lub jednostek w dziale administracji państwowej, nazywane „członkami niezależnymi”.

Organizację i tryb pracy komitetu audytu określa regulamin wydany przez ministra na wniosek przewodniczącego komitetu.

Zadaniem, a jednocześnie obowiązkiem komitetu audytu jest przede wszystkim (art. 289):

- sygnalizowanie istotnych rodzajów ryzyka,
- sygnalizowanie istotnych słabości kontroli zarządczej oraz proponowanie jej usprawnień,
- wyznaczanie priorytetów do rocznych i strategicznych planów audytu wewnętrznego,
- przegląd istotnych wyników audytu wewnętrznego oraz monitorowanie ich wdrożenia,
- przegląd sprawozdań z wykonania planu audytu wewnętrznego oraz z oceny kontroli zarządczej,
- monitorowanie efektywności pracy audytu wewnętrznego, w tym przeglądanie wyników wewnętrznych i zewnętrznych ocen pracy audytu wewnętrznego,
- wyrażenie zgody na rozwiązanie stosunku pracy oraz zmianę warunków płacy i pracy kierowników komórek audytu wewnętrznego,
- składanie ministrowi kierującemu działem oraz ministrowi finansów do końca lutego każdego roku sprawozdania z realizacji zadań w roku poprzednim, sprawozdanie publikowane jest w Biuletynie Informacji Publicznej.

Aby zapewnić rzetelną identyfikację i ocenę ryzyka, pracy audytu wewnętrznego w działach administracji rządowej oraz sprawne funkcjonowanie komitetu audytu, minister finansów został zobowiązany do określenia w drodze rozporządzenia:

- niezbędnych kwalifikacji członków niezależnych komitetu audytu,
- sposobu ustalania wynagrodzeń członków niezależnych,
- wymogów, jakie powinien spełniać regulamin komitetu audytu.

Obsługę organizacyjną oraz prowadzenie innych działań wspierających komitet audytu powinna zapewnić komórka audytu wewnętrznego utworzona w danym ministerstwie. Z kolei bez zgody właściwego komitetu audytu nie można rozwiązać stosunku pracy ani zmienić warunków pracy, płacy i pracy kierownika komórki audytu wewnętrznego ministerstwa oraz jednostki w dziale administracji rządowej.

Podsumowanie

Obecnie kierownik jednostki nie ma w praktyce możliwości wykonywania osobiście wszystkich funkcji zarządzania. W granicach określonych przepisami prawa przekazuje on część swych uprawnień decyzyjnych, kontrolnych i oceniających innym osobom lub zespołom. W dużych jednostkach budżetowych oprócz tradycyjnej kontroli wewnętrznej tworzy się wówczas audyt wewnętrzny, a w ministerstwach ponadto komitety audytu.

Celem audytu wewnętrznego, jako działalności niezależnej i obiektywnej, jest wspieranie kierownika określonej jednostki w realizacji zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Podobny obowiązek powinny spełniać komitety audytu tworzone w ministerstwach. Zakres zadań tych komitetów jest jednak szerszy, gdyż obejmuje między innymi sygnalizowanie istotnych rodzajów ryzyka, wyznaczenie priorytetów do rocznych i strategicznych planów audytu wewnętrznego, przegląd wyników audytu wewnętrznego i monitorowanie efektywności jego pracy, wyrażanie zgody na rozwiązanie stosunku pracy oraz zmianę warunków płacy i pracy kierowników komórek audytu wewnętrznego.

Analiza stosowanych obecnie rozwiązań wskazuje, że kontrola zarządcza wykonywana przez określonego ministra bezpośrednio i pośrednio obejmuje

całokształt działalności podległych mu jednostek za pomocą kontroli wewnętrznej, przy wsparciu i doradztwie audytu wewnętrznego i komitetu audytu.

Jeżeli w dużych publicznych zakładach opieki zdrowotnej funkcjonuje kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny zgodnie z międzynarodowymi standardami, regulacjami ustawowymi, rozporządzeniami właściwych ministrów i zarządzeń wewnętrznych, to są one „skutecznymi instrumentami kierownictwa”. Wspierają zarząd i kierownictwo przez obiektywną ocenę efektywności systemu kontroli wewnętrznej i procesów zarządzania ryzykiem, ujawnianie błędów, wskazywanie sposobów ich eliminacji, doradzanie co do wprowadzenia usprawnień przynoszących korzyści ekonomiczne i pozaekonomiczne.

W publicznych zakładach opieki zdrowotnej zwolnionych z obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego nowa ustawa umożliwi fakultatywne jego tworzenie. Przed podjęciem decyzji kierownictwo jednostki powinno rozważyć jak największą liczbę czynników oddziałujących korzystnie lub niekorzystnie na skuteczność i przydatność stosowania audytu wewnętrznego. Ze względu na ograniczone środki finansowe należy ustalić, czy korzyści będą wyższe niż koszty wsparcia procesu zarządzania, w tym zwłaszcza kontroli zarządczej tworzenia komórki audytu wewnętrznego.

Literatura

- Bogdanienko J., *Zarys koncepcji, metod i problemów zarządzania*, PWOiK Dom Organizatora, Toruń 2002.
- Kisielnicki J., *Jak zarządzać i być zarządzanym*, PWE, Warszawa 2008.
- Kiziukiewicz T., Sawicki K., *Audyt systemu kontroli wewnętrznej*, w: *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2009.
- Kiziukiewicz T., *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 2002.
- Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003.
- Piaszczyk A., *Audyt wewnętrzny w nowej ustawie o finansach publicznych*, „Rachunkowość” 2010, nr 2.
- Płóciennik-Napierała J., *Standaryzacja audytu wewnętrznego*, w: *Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki*, red. Z. Messner, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2006, t. III.

Sawicki K., Winiarska K., *Badanie sprawozdań finansowych w warunkach funkcjonowania audytu i kontroli wewnętrznej*, KIBR, Warszawa 2006.

Słownik języka polskiego, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1989, t. III.

Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej, DzU 2007, nr 14, poz. 89, z późn. zm.

Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, DzU nr 77, poz. 649.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU nr 167, poz. 1240.

**USING CONTROL AND AUDIT IN THE PROCESS
OF STEERING ACTIVITIES
OF A PUBLIC HEALTH CARE ORGANIZATION**

Summary

The paper presents solutions in the area of internal audit, audit committees and management control introduced by the new Act on the Public Finance, which went into effect on January 1st, 2010. The study focuses on describing the essence, tasks and functions of internal control as the essential part of management control in public health care organizations and ministries entitled to creating, converting and liquidation of these organizations, as well as the role of newly created audit committees.

Translated by Kazimierz Sawicki