PRACE POGLĄDOWE

Piel. Zdr. Publ. 2016, **6**, 3, 247–256
DOI: 10.17219/pzp/64685
© Copyright by Wroclaw Medical University
ISSN 2082-9876

Agnieszka Dymicka

Audytor wewnętrzny w samodzielnym publicznym zakładzie opieki zdrowotnej jako nowy aktor na scenie opieki zdrowotnej w Polsce

The Internal Auditor in an Independent Public Healthcare Centre as the New Actor on the Healthcare Stage in Poland

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II, Lublin

A – koncepcja i projekt badania; **B** – gromadzenie i/lub zestawianie danych; **C** – analiza i interpretacja danych; **D** – napisanie artykułu; **E** – krytyczne zrecenzowanie artykułu; **F** – zatwierdzenie ostatecznej wersji artykułu

Streszczenie

W artykule podjęto kwestię zadań i skuteczności audytorów wewnętrznych, systematyzując wiedzę na temat funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, w tym należących do tego sektora samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej. Dokonana analiza genezy definicji i aktów normujących funkcjonowanie audytu wewnętrznego wyznaczającego obszar działania audytora wewnętrznego, wzmocniona o elementy praktyczne funkcjonowania audytu, uprawnia do postawienia wniosku, że zasadność prowadzenia audytu wewnętrznego występuje wówczas, gdy przynosi on wartość dodaną podmiotom wykonującym działalność leczniczą. Wielowymiarowość i wielopłaszczyznowość podejmowanych działań oraz ukierunkowanie na bardzo konkretnie określonych odbiorców stawia podmioty wykonujące działalność leczniczą w kręgu zainteresowań wielu dyscyplin naukowych. Interdyscyplinarne podejście przedstawione w artykule wskazuje na znaczną elastyczność warsztatu pracy audytora wewnętrznego w dostosowaniu do zmieniającej się rzeczywistości. Umiejętność właściwego wykorzystania i zastosowania przez zarządzających podmiotami wykonującymi działalność leczniczą mechanizmów stworzonych przez przepisy prawa stwarza szansę na osiągnięcie przez te podmioty zakładanych celów, realizacji wyznaczonej misji, ograniczając bądź w znaczny sposób niwelując zdarzenia mające wpływ na ich osiągnięcie (**Piel. Zdr. Publ. 2016, 6, 3, 247–256**).

Słowa kluczowe: audytor wewnętrzny, audyt wewnętrzny, instytucja medyczna, socjologia medycyny.

Abstract

The article discusses the role and the effectiveness of internal auditors who systematize knowledge on the functioning of internal audit in public finance sector units, including independent public medical institutions belonging to this sector. After the analysis of the history of the definition, the acts regulating the functioning of the internal audit which determines the internal auditor's scope of work, and the examined practical elements of audit functioning, it can be concluded that internal audit is justified when it benefits a medical institution. The multidimensionality and multi-faced nature of the undertaken actions and the focus on strictly specified recipients, places the entities carrying out medical activity within the area of interest of many scientific disciplines. The interdisciplinary approach presented in the article indicates a considerable flexibility of working skills of an internal auditor in the changing reality. The ability to use and properly implement the law by those who manage the entities carrying out medical activity, provides an opportunity to achieve the objectives postulated by these entities and to fulfill their mission, by reducing or significantly restricting the events that have a negative influence on achieving these objectives (**Piel. Zdr. Publ. 2016, 6, 3, 247–256**).

Key words: internal auditor, internal audit, medical institution, medical sociology.

Budowanie życia codziennego na podstawie doświadczeń pozwalających niwelować zagrożenia w nim występujące to pewien proces, w którym należy planować, monitorować i udoskonalać działania tak, aby osiągnąć wytyczony cel, ponosząc jak najmniej strat. Sprzeciwu nie powinno zatem budzić stwierdzenie, że taka codzienność, stworzona z uwzględnieniem odmienności specyfik działalności, będzie przenikała również do podmiotów wykonujących działalność leczniczą.

Jednym z podstawowych ogniw biorących czynny udział w procesach zachodzących w takich podmiotach, w tym w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, jest audytor wewnętrzny określany w literaturze przedmiotu jako „instrument doskonalenia instytucji".

Celem pracy było, patrząc przez pryzmat filozofii, rysu historycznego, genezy definicji audytu wewnętrznego, poszukiwanie odpowiedzi na pytanie, czy działania audytorów wewnętrznych są w stanie przyczynić się do powstania wartości dodanych w instytucjach medycznych i wspierać je w efektywnej realizacji zadań w istniejących realiach organizacyjnych i prawnych.

Warto podkreślić, że nie ma odrębnych przepisów wyznaczających warsztat pracy audytora wewnętrznego działającego w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej i audytora wykonującego swoje zadania w innych jednostkach sektora finansów publicznych.

Nasuwa się zatem pytanie, czy te normy, wytyczne, procedury są na tyle uniwersalne, aby było możliwe wdrożenie ich w tak odmienne, prowadzone przez jednostki sektora finansów publicznych, specyfiki działalności.

Takie rozwiązanie można postrzegać ambiwalentnie. Z jednej strony uniwersalność tych norm, ich ogólność, to większa swoboda w kształtowaniu własnego warsztatu pracy, pobudzaniu kreatywności i samodzielności. Z drugiej zaś mnogość aktów normatywnych regulujących zasady audytu wewnętrznego to jednak określone ramy, które znacznie wpływają na profesję.

Specyfika podmiotów wykonujących działalność leczniczą, jej wielowymiarowość, wielopłaszczyznowość oraz ukierunkowanie na bardzo konkretnie określonych odbiorców, mających jasno sprecyzowane oczekiwania, budzi zainteresowanie przedstawicieli wielu dyscyplin naukowych. Funkcjonowanie instytucji medycznych wzbudziło również ciekawość socjologów, skłaniając ich do aktywności z zakresu badań socjomedycznych.

Instytucje medyczne w ujęciu socjologicznym

Socjologiczna refleksja dotycząca medycyny (a współcześnie także innych podmiotów działających na polu opieki zdrowotnej) ma na celu poszukiwanie odpowiedzi na pytanie o społeczną funkcjonalność instytucji medycznych, która w ujęciu Z. Bizonia objawia się realizacją wyznaczonych celów, a także elastycznością i efektywnością w dostosowaniu do zmian społecznych, z uwzględnieniem potrzeb użytkowników – pacjentów [1]. Refleksja socjologiczna o takim profilu ma cechy nie tylko krytyczno-demaskatorskie, lecz także reformatorskie [2], stara się bowiem dostarczać wytycznych do optymalizacji struktury i działań poszczególnych elementów składowych polskiego systemu ochrony zdrowia.

Poszukując egzemplifikacji badań socjologicznych o takim profilu, należy wskazać klasyczne badania amerykańskiego socjologa Ervinga Goffmana przeprowadzone w amerykańskim stanowym szpitalu psychiatrycznym, które doprowadziły do sformułowania w 1961 r. koncepcji instytucji totalnej. Goffman buduje model dysfunkcjonalności instytucji medycznej, odwołując się do perspektywy chorego; pełni swoistą rolę „rzecznika" chorego i pokazuje, w jaki sposób instytucja szpitala zamiast leczyć, degraduje osobowość podopiecznego. Ukazuje mechanizmy tej degradacji z uwzględnieniem m.in. uniformizacji chorych w obszarze rytmu życia, zachowań, ubioru itp. [3].

Badania Goffmana inicjują nurt krytyczno-demaskatorski w socjologii medycyny będący częścią obszaru badawczego zdefiniowanego przez Roberta Strausa jako „socjologia o medycynie" (sociology of medicine) [4]. Na gruncie polskim omawiany nurt badawczy jako pierwsza przedstawiła w swoich pracach Helena Csorba, opisując funkcjonowanie kliniki internistycznej prof. Juliana Aleksandrowicza (1963 r.), a następnie w latach 70. i 80. XX w. był opisywany w relatywnie niewielkiej liczbie publikacji socjologicznych autorstwa m.in. Bizonia oraz Sokołowskiej. Rewitalizacja tego nurtu wiąże się ze zmianami systemowymi polskiego systemu opieki zdrowotnej po 1989 r., owocnego w ukazujące się w kilku ostatnich latach publikacje socjologów medycyny, m.in.: Słońskiej, Piątkowskiego, Skrzypka, Synowiec-Piłat i innych.

Geneza audytu wewnętrznego

Analiza dokumentów starożytnych cywilizacji, chociażby tych sprzed 3500 lat p.n.e., nasuwa twierdzenie, że audytorzy istnieli od zawsze. Działania audytorów wewnętrznych ewaluowałyby z pierwotnej misji, jaką była weryfikacja zapisów księgowych do sukcesywnie zmienianych koncepcji na miarę nowego wieku [5].

Sprzyjały temu zarówno wydarzenia gospodarcze, ekonomiczne, jak i polityczne. Wielki kryzys gospodarczy w latach 30. XX w., którego doświadczyły nie tylko Stany Zjednoczone, ale i reszta świata, skłonił do wdrożenia rozwiązań mających zapobiegać podobnym sytuacjom w przyszłości. Jednym z działań było wymuszenie przez powstałą w 1934 r. Amerykańską Komisję Papierów Wartościowych i Giełd (SEC) działań legislacyjnych polegających na dostarczeniu sprawozdań finansowych potwierdzonych przez niezależnych audytorów. Te działania w znacznej mierze wpłynęły na utworzenie w przedsiębiorstwach komórek audytu. Nie zmieniło to jednak w sposób istotny jego filozofii, powodując, że lata 30. XX w. audytorzy spędzili na zapisach rachunkowych i ich weryfikacji, doszukując się w tym obszarze nieprawidłowości [6].

Znaczny przełom w tworzeniu podwalin nowoczesnego audytu wewnętrznego odegrały dwa wydarzenia. Jedno z nich było zasługą Victora Z. Brinka, który opublikował swoją pracę dyplomową na temat nowoczesnego audytu wewnętrznego, by następnie prowadzić taki audyt w firmie Ford Motor. Drugim takim wydarzeniem było utworzenie w 1942 r. IIA (*The Institute of Internal Auditors*) z pierwszym oddziałem w Nowym Jorku, a kolejnym w Chicago, skupiającym osoby chcące dzielić się swoją wiedzą i doświadczeniem z zakresu audytu [6].

W Polsce IIA jest reprezentowany przez Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska działający jako stowarzyszenie zarejestrowane w 2002 r., uznane przez światową organizację IIA w 2003 r. [7].

Wprowadzenie audytu w Polsce zostało ściśle związane z wymogami unijnymi skonkretyzowanymi podczas negocjacji akcesyjnych w rozdziale 28. „Kontrola finansowa". To wydarzenie pozwoliło na rozróżnienie w sektorze publicznym audytu od kontroli, definiując, że celem audytu są świadczenia doradcze, a kontroli – identyfikacja nieprawidłowości i wskazywanie osób za nie odpowiedzialnych [5]. W negocjacjach akcesyjnych główny nacisk położono na kontrolę środków unijnych [8].

Według autora pierwotnie nie tyle prawidłowość funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych w Polsce była troską UE, ile stworzenie mechanizmów kontrolnych napływających z niej środków finansowych. To właśnie w tym obszarze powstały precyzyjne listy kontrolne zawierające spis najistotniejszych elementów stanowiących podstawę weryfikacji prawidłowości dysponowania środkami unijnymi. Może to skłonić do refleksji, że taki system, choć zapewne nieco modelowo odmienny w różnych krajach, okazał się skuteczny.

Trudności w definiowaniu

W jednostkach sektora finansów publicznych (JSFP) obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego został wprowadzony Ustawą z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (u.f.p.). Zgodnie z zapisami art. 35c ust. 1 i 2 ustawy audytem wewnętrznym jest: „ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności. Audyt wewnętrzny obejmuje w szczególności: badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych, ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem, ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego" [9].

Ustawa o finansach publicznych w wersji z 2001 r. literalnie traktuje zapisy dotyczące audytu wewnętrznego, nie wnosząc nowych treści [10].

Ministerstwo Finansów i kolejne rządy będąc zobowiązane do wprowadzenia przepisów dotyczących kontroli finansowej, niezależności funkcjonalnej komórek prowadzących audyt wewnętrzny, przyczyniły się w miarę nabywania doświadczeń do doskonalenia definicji, roli, zadań wyznaczonych audytowi wewnętrznemu i audytorowi.

Rozszerzenie definicji audytu wewnętrznego podaje ustawa o finansach publicznych z dnia 30 czerwca 2005 r., określając audyt jako ogół działań obejmujących: „a) niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej (…), w wyniku których kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności i skuteczności tych systemów; b) czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki" (art. 48, ust.1, pkt 1, 2) [11].

Z kolei ustawa o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. definiuje audyt wewnętrzny jako: „działalność niezależną i obiektywną, której

celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań poprzez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze" (art. 272, ust.1) [12].

Zdaniem K. Winiarskiej audyt wewnętrzny to: „nowoczesny instrument zarządzania, zorientowany na cele jednostki organizacyjnej, identyfikujący i oceniający ryzyko działalności, wykorzystywany w sposób niezależny i obiektywny w celu tworzenia wartości dodanej i usprawnienia działalności" [13].

Na potrzeby niniejszej pracy przyjęto obecnie obowiązującą definicję IIA, która określa audyt wewnętrzny jako: „niezależną i obiektywną działalność, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu korporacyjnego, i przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele, dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo" [14].

Zdaniem autora przytoczone rozumienie audytu wewnętrznego nie wyczerpuje jego szerokiego znaczenia i zastosowania, ukazując pewne grupy zainteresowane udoskonalaniem definicji audytu, takie jak: ustawodawca, organizacje audytowe oraz naukowcy i praktycy, osoby zgłębiające zagadnienia audytu wewnętrznego.

G. Gołębiowski i P. Russel twierdzą, że ustawowe definicje audytu wewnętrznego obowiązujące do 2009 r. nie odzwierciedlały w pełni faktycznego rozumienia tego pojęcia, czerpiąc z wcześniej wspomnianych zobowiązań akcesyjnych. Sytuacja ta doprowadziła do zgoła odmiennego podejścia do audytu wewnętrznego, skupiającego się głównie na kontroli środków unijnych, co, zdaniem autorów, było nieporozumieniem [8]. K. Sawicki zauważa, iż wymóg racjonalnego zarządzania coraz większym budżetem państwowym i samorządowym wymusił poszerzenie dość wąskiej pierwotnie definicji audytu [15].

T. Kiziukiewicz w odniesieniu do zmian z zakresu audytu wprowadzonych Ustawą o finansach publicznych z dnia 30 czerwca 2005 r. przytacza, za M. Moczydłowską i M. Jędrą, że podkreślenie funkcji doradczej i czynności zapewniających, przysparzających wartość dodaną dostosowuje definicję audytu do ujęcia międzynarodowego [16]. Podobne stanowisko prezentuje również M. Lisiński, podkreślając, że definicja z 2005 r.: „wprowadza podział na czynności związane z badaniem systemu zarządzania i kontroli oraz czynności doradcze", a w odniesieniu do wcześniejszych zapisów pojęcie audytu dotyczyło głównie „badania gospodarki finansowej" [13]. Ministerstwo Finansów również podkreśla, że definicje audytu wewnętrznego obowiązujące do 2005 r. należy postrzegać przez pryzmat definicji IIA [17].

Obecnie obowiązująca ustawowa definicja audytu wewnętrznego wykazuje znacznie większe niż poprzednie definicje merytoryczne podobieństwo do definicji IIA. Biorąc pod uwagę to, że definicja audytu wewnętrznego podana oficjalnie po raz pierwszy przez IIA w dokumencie o nazwie „Oświadczenia o obowiązkach audytorów wewnętrznych" była kształtowana i zmieniana od 1947 r., można wnosić, że kierunek polskich zapisów jest właściwy. Warto podkreślić, że audyt w Polsce kształtuje się w zgoła odmiennym otoczeniu społecznym, gospodarczym, politycznym i odmiennej „mentalności zarządczej" od tej prezentowanej przez IIA.

Ważne jest zatem właściwe wdrożenie wypracowanych międzynarodowych wzorców audytu wewnętrznego w Polskie realia.

Audyt wewnętrzny w jednostkach ochrony zdrowia – wymogi prawne

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych w art. 274 opisuje podmioty, w których prowadzi się audyt wewnętrzny, określając tym samym w art. 277 podmioty zobligowane do utworzenia jednoosobowych bądź wieloosobowych komórek audytu wewnętrznego, wskazując miejsce utworzenia takiej komórki [12].

Poddając analizie przytoczone i pozostałe artykuły ustawy, warto podkreślić, że art. 275 u.f.p. wskazuje na audyt wewnętrzny prowadzony przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce bądź usługodawcę niezatrudnionego w jednostce. Obowiązek zatrudnienia audytora wewnętrznego w odniesieniu do podjętych rozważań dotyczy m.in. Ministerstwa Zdrowia, Narodowego Funduszu Zdrowia, samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, które nie zostały utworzone przez jednostkę samorządu terytorialnego. W samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej audyt może być prowadzony również przez usługodawcę w dwóch sytuacjach występujących niezależnie od siebie. Pierwsza z nich ma odniesienie do kwoty 100 000 tys. zł, która w planie finansowym przychodów lub kosztów nie może zostać przekroczona. Druga występuje w przypadku zatrudniania przez jednostkę mniej niż 200 pracowników. Przez usługodawcę może być również prowadzony audyt w sytuacji utworzenia samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej przez jednostkę samorządu terytorialnego, jeżeli uchwała budżetowa tej jed-

nostki w odniesieniu do dochodów i przychodów oraz wydatków i rozchodów jest mniejsza niż 100 000 tys. złotych [18].

Zgodnie z art. 274 ust. 2 u.f.p. audyt wewnętrzny prowadzi się w tych samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, które nie zostały utworzone przez jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wartość 40 000 tys. zł. Te samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej informują pisemnie ministra finansów o rozpoczęciu prowadzenia audytu wewnętrznego (art. 274 ust.7 u.f.p.) [12].

Warto w tym miejscu podkreślić, że audyt wewnętrzny, oprócz sytuacji pewnego obowiązku ustawowego, prowadzi się również w tych podmiotach wykonujących działalność leczniczą, będących jednostkami sektora finansów publicznych, w których kierownicy podejmą decyzję o jego prowadzeniu [12].

Oprócz wskazanej ustawy do najważniejszych dokumentów regulujących pracę audytu wewnętrznego zalicza się m.in.: Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu, Kodeks etyki (audytora wewnętrznego – przyp. autora), Standardy Kontroli INTOSAI, standardy audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, rozporządzenia i wytyczne Ministerstwa Finansów, raporty lub ramowe zasady kontroli wewnętrznej COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commisions* – Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadwaya) [13].

Funkcje audytu wewnętrznego

W odniesieniu do audytu wewnętrznego można mówić o jego podmiotowym i przedmiotowym zakresie. Podmiotowym zakresem są objęte te samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, w których są prowadzone czynności audytorskie. Przedmiotowy obejmuje wyodrębnione w ramach zadania audytowego obszary audytu w taki sposób, aby te o największym poziomie ryzyka dla danej jednostki znalazły się w badanym procesie w takiej liczbie, żeby w określonych ramach czasowych były możliwe do audytowania [16].

Podział audytów wewnętrznych:

a) audyt finansowy – to przede wszystkim danie zapewnienia kierownictwu jednostki co do prawidłowości zapisów księgowych, poprawności sprawozdań finansowych, terminowości rozliczeń z organami podatkowymi; jest również zapewnieniem, że operacje na kontach znajdują swoje odzwierciedlenie w dokumentach księgowych potwierdzonych często faktycznym stanem majątku w postaci np. faktycznie zakupionego sprzętu;

b) audyt operacyjny – to przede wszystkim ocena funkcjonowania jednostki jako całości, na którą składają się wypadkowe funkcjonowania poszczególnych komórek organizacyjnych wchodzących w jej skład; to ocena realizacji procedur i badanie ich przydatności, a także ocena systemu kontroli zarządczej oraz skuteczności i wydajności zarządzania ryzykiem;

c) audyt informatyczny – to przede wszystkim badanie zabezpieczeń baz danych, legalności oprogramowania, wdrożonych procedur dotyczących m.in. poufności i integralności systemów, a także właściwego zabezpieczenia dostępu do informacji [16].

W Polskich standardach audytu wewnętrznego wyróżnia się również audyt efektywnościowy rozumiany jako: „systematyczny, celowy i zorganizowany proces rzetelnej, obiektywnej i niezależnej oceny planowanych, realizowanych i zakończonych polityk, programów i projektów publicznych oraz oceny bieżącego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych, według kryteriów gospodarności, efektywności i skuteczności działań" [19].

Analizując literaturę przedmiotu, można również spotkać inne podziały audytu ze względu na różne kryteria, np.:

– audyt wstępny, zwany również przygotowawczym, którego celem jest rozpoznanie na poziomie pewnej ogólności słabych punktów jednostki,

– audyt zasadniczy, który w ramach określonego przedmiotu badania prowadzi szczegółową analizę zachodzących w nim procesów, analizując ich drogę „od początku do końca",

– audyt planowany, zawarty w przyjętym przez kierownictwo jednostki planie audytu,

– audyt nadzwyczajny, realizowany zgodnie z poleceniem wydanym przez kierownika jednostki, najczęściej mający na celu zatrzymanie i zniwelowanie zauważonych nieprawidłowości,

– audyt jednorazowy, który jest na ogół działaniem pozaplanowym, przeprowadzanym w celu zbadania przyczyn występujących nieprawidłowości,

– audyt prospektywny – stanowi swoistą analizę obowiązującego w danej jednostce zbioru procesów, standardów, na podstawie których kierownictwo jednostki podejmuje decyzje strategiczne, ocenia ich przydatność do praktycznych zastosowań,

– audyt bieżący – to głównie badanie założonych przez jednostkę rezultatów w odniesieniu do jakości, ilości lub czasu,

– audyt prawidłowości – to głównie kompatybilność spisanych norm i procedur w odniesieniu do ich wdrażania,

– audyt sprawności, który pozwala odpowiedzieć na pytanie o przyczyny małej efektywności i przydatności wprowadzonych zmian audytowych [13].

Audytor wewnętrzny i warsztat jego pracy

Wymagania dotyczące osoby mogącej zajmować stanowisko audytora wewnętrznego określa art. 286 u.f.p. Zawarcie w ustawie wymagań w odniesieniu do stanowiska audytora wewnętrznego zaświadcza o jego wadze. Oprócz wymogów dotyczących obywatelstwa, zdolności do czynności prawnych, wykształcenia lub braku karalności bardzo ważną kwestią są kwalifikacje potwierdzone certyfikatem. Oprócz tych najbardziej rozpoznawalnych, zaświadczających o właściwym przygotowaniu do zajmowania stanowiska audytora wewnętrznego, jakim jest CIA (*Certiefied Internal Auditor*), można wymienić certyfikaty specjalistyczne, tj.: CISA (*Certified Information Systems Auditor*), ACCA (*Association of Chartered Certified Accountants*), CFE (*Cerified Fraud Examiner*), CCSA (*Certification in Control Self Assessment*), CFA (*Chartered Financial Analyst*), CFSA (*Certified Financial Services Auditor*). Certyfikatem specjalistycznym przeznaczonym dla audytorów zatrudnionych w sektorze publicznym jest certyfikat CGAP. Audytorem wewnętrznym może również zostać osoba, która nie legitymuje się żadnym z wymienionych certyfikatów, ale ma: „dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego, legitymuje się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego wydanym przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych" [12].

Elementem kształtującym warsztat pracy audytora wewnętrznego, mającym również swoje przełożenie w audytowaniu podmiotów leczniczych, są Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, wśród których należy wyróżnić: standardy atrybutów, działania i wdrożenia. Koncentrując się na standardach audytu wewnętrznego, należy zwrócić uwagę, że w ważnych aspektach znalazły swoje umocowanie w przepisach prawa. Warto w tym miejscu przytoczyć standard 1110 – Niezależność organizacyjna: „zarządzający audytem wewnętrznym musi podlegać takiemu szczeblowi w organizacji, który pozwoli audytowi wewnętrznemu wypełniać jego obowiązki" [14], znajdujący swoje podparcie w aktach normatywnych w postaci zapisu: „kierownik komórki audytu wewnętrznego podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, a w urzędzie administracji rządowej, w którym tworzy się stanowisko dyrektora generalnego urzędu – dyrektorowi generalnemu w zakresie określonym odrębnymi ustawami" (art. 280 u.f.p.) [12]. Takich zestawień zgodności obu tych dokumentów jest znacznie więcej.

Pozyskiwanie informacji przez audytora gwarantuje u.f.p., zapewniając prawo wstępu do pomieszczeń oraz wglądu do wszelkich dokumentów, w tym utrwalonych na elektronicznych nośnikach danych oraz do sporządzania ich kopii, odpisów, wyciągów, zestawień lub wydruków, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej. Ustawa zabezpiecza również dostęp do informacji i wyjaśnień, nakładając taki obowiązek na pracowników samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (art. 282, ust. 2, 3 u.f.p.) [12].

Zapewnieniu niezależności audytora, definiowanej przez standardy IIA jako: „brak okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny (…), problemy dotyczące niezależności muszą być rozpatrywane i rozwiązywane na szczeblu audytora, zadania, działalności audytu wewnętrznego i jego pozycji w strukturze organizacji" [14], służy właściwe umiejscowienie komórki audytu wewnętrznego w strukturze organizacyjnej i bezpośrednia podległość kierownika takiej komórki kierownikowi jednostki.

Należy zwrócić uwagę na istotny element pracy audytora wewnętrznego, jakim jest analizowanie wielu zjawisk zachodzących w jednostce w kontekście oznak oszustwa, na które powinni zwrócić uwagę. Za przykład ignorowania przez audytora wewnętrznego pewnych niepokojących symptomów może posłużyć jeden z największych swego czasu w Stanach Zjednoczonych dostawca usług diagnostyki, rehabilitacji i chirurgii ambulatoryjnej – firma Health South Corporation świadcząca usługi z zakresu opieki zdrowotnej. Chcąc zachować wysoki poziom swoich akcji, zgłosiła w ciągu 6 lat ponad 1,4 miliarda dolarów fikcyjnych dochodów. Niepokojące działania, tj.: dwukrotne zwiększenie dochodów przy wzroście sprzedaży tylko o 3%, pozbawienie audytorów wewnętrznych wglądu do dokumentacji finansowej firmy, kosztowne imprezy firmowe z udziałem gwiazd muzyki i sportu, zostały zignorowane [6].

Należy zaznaczyć, że praca audytora wewnętrznego podlega weryfikacji – kierownik komórki audytu wewnętrznego jest zobligowany do końca stycznia każdego roku sporządzić sprawozdanie z wykonania planu audytu za rok poprzedni (art. 283, ust. 5 u.f.p.) [12].

Zarówno plan audytu, jak i wykonanie tego planu stanowią udostępnioną na wniosek informację publiczną w rozumieniu Ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej [20].

Pojęcie ryzyka jako główny obszar zainteresowań audytora wewnętrznego

Stawiając pytanie o ryzyko, należy przytoczyć definicję stworzoną przez IIA, która akcentuje, że ryzyko to: „możliwość zaistnienia zdarzenia, które będzie miało wpływ na realizację założonych celów, mierzone wpływem (skutkami) i prawdopodobieństwem wystąpienia" [14].

Filozofia zarządzania ryzykiem oznacza przyjmowanie pewnego progu akceptowalności ryzyka (*risk appetite*), które samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej, gdy ma wyznaczone cele do realizacji, jest w stanie wkalkulować w koszty swojej działalności, wyważając końcowy bilans zysków i strat [6].

Przykładowe grupy ryzyka w jednostkach sektora finansów publicznych zostały wskazane przez Ministerstwo Finansów. Poszczególne ich klasyfikacje obejmują ryzyko: strategiczne odnoszące się do długoterminowych celów jednostki; operacyjne związane z codziennym funkcjonowaniem jednostki, dające zapewnienie o: racjonalnym wykorzystaniu zasobów informatycznych, zatrudnieniu i szkoleniu kadry, przestrzeganiu przepisów prawa itp.; finansowe dotyczące kontroli finansów oraz wykorzystania kapitałów jednostki, szacowania kosztów płynności finansowej; inwestycyjne związane z błędami w księgach rachunkowych, wielkością środków finansowych itp.; zarządzania wiedzą związane m.in. z przepływem informacji oraz jej bezpieczeństwem; zgodności związane z BHP, prawem pracy, ochroną zasobów itp. [21]. Widoczna jest tu analogia ze wskazaną wcześniej klasyką audytu wewnętrznego. Takie sprzężenie może świadczyć o dużej kompatybilności pola pracy audytora wewnętrznego, które jest wyznaczone przepisami prawa.

Zobrazowanie przytoczonych zapisów stanowią wyodrębnione obszary ryzyka w Wielkopolskim Centrum Onkologii, w których zawarto takie pola audytowania, jak: „działalność lecznicza, ewidencja oraz obieg dokumentacji medycznej, gospodarowanie bazą materialno-techniczną, rachunkowość, ochrona pacjentów, pracowników oraz majątku, zamówienia publiczne, zarządzanie zasobami ludzkimi, systemy elektronicznego przetwarzania danych, komunikacja oraz ochrona informacji". Dodatkowo wyodrębniono zadania zapewniające prawidłowe ewidencjonowanie i obieg dokumentacji medycznej oraz właściwe stosowanie Ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych. W planie audytu znalazły się również zadania sprawdzające i doradcze [22].

Zakładając, że pojęcie ryzyka można spotkać na wielu płaszczyznach, w wielu dziedzinach i ujęciach, należy zwrócić uwagę na ryzyko, które w swojej klasycznej formie będzie stanowiło pole zainteresowań audytora wewnętrznego. W celu zobrazowania zestawiono dwie koncepcje ryzyka związanego z działalnością leczniczą, ale tylko jedno z nich, nazwane w literaturze ryzykiem klinicznym, stanowi w swoim klasycznym ujęciu przedmiot dociekań audytora wewnętrznego.

Koncepcja ryzyka medycznego powstała w połowie XX w. Odnosiła się do czynników powodujących choroby naczyniowo-sercowe. Istotą tej koncepcji jest twierdzenie, że występowanie ryzykogennych czynników może powodować powstanie pewnych chorób w przyszłości. Istotny jest tutaj związek przyczynowo-skutkowy, którego właściwe rozpoznanie i zastosowanie może doprowadzić albo do złagodzenia objawów chorobowych, albo do zapobieżenia powstania samej choroby [23].

Związek przyczynowo-skutkowy jest również mocno eksponowany w literaturze przedmiotu w odniesieniu do zgoła odmiennych czynników ryzykotwórczych mogących zakłócić funkcjonowanie podmiotów wykonujących działalność leczniczą, jeśli patrzy się przez pryzmat ryzyka operacyjnego w usługach zdrowotnych i procesu zarządzania tym ryzykiem. Obszary, w których mogą występować te zakłócenia, dotyczą: łamania przepisów, reguł postępowania, procedur obowiązujących w jednostce, uszkodzeń sprzętu, awarii lub błędów w zarządzaniu.

Ważną kwestią jest tutaj częstotliwość występowania tych zakłóceń. Okazuje się bowiem, że drobne zakłócenia występują niemal zawsze. O ich niebezpiecznym wpływie może jednak stanowić zdolność kumulacji, która przy braku właściwych reakcji im zapobiegających może przynieść brzemienne w skutkach kary finansowe ze strony NFZ lub utrudnić kontakt z pacjentami. Znajduje to swoje potwierdzenie w badaniach ryzyka klinicznego (substytutu ryzyka operacyjnego) definiowanego jako: „ryzyko (…) związane ze ściśle pojętymi świadczeniami zdrowotnymi, a więc zachodzące w relacjach z pacjentem", które po raz pierwszy zostały przeprowadzone w 1977 r. w Kalifornii, będąc inspiracją programu badawczego Harvard Medical Practice Study (HMPS). Badaniem objęto 30 121 kart losowo wybranych pacjentów z archiwów 51 szpitali, z wyjątkiem szpitali psychiatrycznych. Istotą badania było założenie odmiennej od nasuwającej się powszechnie definicji szkody klinicznej bliskiej pojęciu błędu w sztuce lekarskiej. Przyjęta w założeniach badań definicja szkody klinicznej brzmiała następująco: „szkoda kliniczna nie jest wynikiem pojedynczego błędu pojedynczej osoby, więc nie można jej utożsamiać z błędem le-

karskim. Jest ona zawsze spowodowana anomaliami w funkcjonowaniu organizacji, także w sferze zarządzania". Przeprowadzone badanie dało następujące wyniki: szkoda kliniczna wystąpiła w przypadku 3,7% hospitalizacji, gdzie śmierć pacjenta na skutek szkody klinicznej stanowiła 13,6%, trwałe kalectwo – 2,6% przypadków, przejściowe (trwające mniej niż 6 miesięcy) – 70,5%, a 27,6% z wszystkich zdarzeń było wynikiem niedbalstwa. W badaniu zaobserwowano jeszcze jedną ciekawą zależność: odsetek wystąpienia szkody klinicznej zwiększał się wraz z wiekiem pacjenta [24].

Badanie HMPS było inspiracją dla badaczy spoza Stanów Zjednoczonych, gdzie zaczęto podejmować próby modyfikacji metody badawczej, istota badania pozostała jednak niezmieniona.

Zarządzanie ryzykiem w jednostkach ochrony zdrowia – aspekt praktyczny

Należy przypuszczać, że sytuacją ryzykowną, którą udało się określić, nazwać, zidentyfikować, można w sposób przemyślany zarządzać. Zarządzać zatem można również takim zidentyfikowanym ryzykiem tym skuteczniej, im właściwiej wdroży się kulturę ryzyka w danej jednostce, a zatem im pełniej pracownicy zostaną poinformowani o mogących wystąpić zagrożeniach, planach ich zapobiegania oraz włączy się ich w niwelowanie ryzyka.

Wśród tradycyjnych działań mających za zadanie ograniczenie ryzyka operacyjnego, a tym samym właściwe zarządzanie tym ryzykiem, można wyróżnić: szkolenia, tworzenie zapasowych kopii komputerowych najważniejszych danych, przygotowywanie planów awaryjnych, sporządzenie zakresu czynności i obowiązków przypisanych do konkretnego stanowiska, wprowadzenie systemu limitów czasowych i finansowych, kontrolę wewnętrzną i zewnętrzną, wdrożenie systemów zarządzania ryzykiem, jakością, wiedzą. Warto podkreślić, że nie stanowią one zamkniętego katalogu, podobnie jak ryzyka, które w różnych obszarach, wyłączając klasyczne modele podziału, można różnie klasyfikować. Jedną z możliwości zabezpieczenia się przed ryzykiem operacyjnym są ubezpieczenia, które mimo znacznej ekspansji na rynku pokrywają zaledwie 10–20% czynników ryzyka operacyjnego [25].

Praktyczny przykład teoretycznych rozważań na temat zarządzania ryzykiem stanowi odniesienie do podmiotów wykonujących działalność leczniczą, które z jednej strony są postrzegane jako warsztat pracy kadry medycznej, z drugiej natomiast jako baza do praktycznego kształcenia studentów, czyli przyszłej kadry medycznej. Należy sądzić, że w takiej perspektywie ważnym czynnikiem ryzyka będzie ekspozycja na materiał zakaźny, której skutkiem może być zakażenie wirusem, np. HIV czy HCV. Sposobem zabezpieczenia się przez szpital przed skutkami takiego zdarzenia (głównie jeżeli chodzi o kwestię odszkodowań finansowych) mogą być polisy ubezpieczeniowe od tego rodzaju ryzyka, pokrywające koszty badań, leczenia i ewentualnego odszkodowania w przypadku zaistnienia takiego zdarzenia. Skuteczność działania powyższego mechanizmu będzie zależna od skutecznego wdrożenia i upowszechnienia sposobu postępowania w przypadku kontaktu z potencjalnym materiałem zakaźnym. Taką sytuacją może być ukłucie np. podczas wykonywania iniekcji. Świadomość personelu medycznego, ale również właściwie przeszkolonego praktykanta w znaczny sposób przyczyni się w tej sytuacji do szybkości podjęcia właściwej reakcji. Może również uchronić przed wystąpieniem tego typu ryzyka w ogóle. Przedstawiona sytuacja stanowi jeden z przykładowych elementów zarządzania ryzykiem.

Warto w tym miejscu podać przykład Szpitala Bielańskiego w Warszawie, gdzie w ramach systemu zarządzania ryzykiem wyodrębniono następujące obszary: „bezpieczeństwo (fizyczne, danych, energetyczne, przeciwpożarowe, BHP), infrastruktura, rozliczenie usług medycznych, zaopatrzenie, leczenie stacjonarne, finanse". Dzięki systematycznemu monitorowaniu system ten może być zmieniany i udoskonalany [26].

Zarządzanie ryzykiem wpisuje się w proces kontroli zarządczej, a jej systematycznej oceny dokonuje audytor wewnętrzny, wpisując jego monitoring w projekt audytu wewnętrznego.

Podsumowanie

Podmioty wykonujące działalność leczniczą nie tylko ze względu na swoją specyfikę organizacyjną, zakres działań leczniczych, terapeutycznych, rehabilitacyjnych, dydaktycznych, badawczych, ale w szczególności ze względu na misję, która często jest określana przez te podmioty jako „służba pacjentowi", stanowią przez swoje funkcjonowanie bardzo ważny element zabezpieczający poczucie bezpieczeństwa zdrowotnego całego społeczeństwa. Należy również zauważyć, że sprawność funkcjonowania takich podmiotów zależy od wielu składowych, do których mają zastosowanie mechanizmy rynkowe. Coraz wyraźniej również zaczyna być zauważalne przenoszenie ciężaru zarządzania szpitalem z pozycji dyrektora lekarza na pozycję dyrektora menedżera skupiającego wokół siebie specjalistów branży medycznej. Zachodzące przeobrażenia doty-

czące zmieniających się zasad finansowania działalności takich podmiotów, możliwość pozyskiwania środków ze źródeł zewnętrznych, mnogość regulacji prawnych, zarówno tych dotyczących funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych, jak i związanych z instytucjami medycznymi, stawia ogromne wyzwanie przed zarządzającymi.

Jednym z ogniw mających pomóc zarządzającym w osiąganiu wyznaczonych celów przez systematyczną i uporządkowaną ocenę procesów zachodzących w instytucji medycznej jest audytor wewnętrzny. Z samej definicji audytu wewnętrznego wyłania się na pierwszy plan cel tego działania, którym jest przysporzenie wartości dodanej. I tego zarządzający instytucją medyczną powinien od audytora wewnętrznego oczekiwać. Gwarantem właściwie przeprowadzonych audytów jest natomiast działalność niezależna i obiektywna. Również wiele regulacji, z których audytor musi się wywiązać i które musi stosować podczas wykonywanej pracy, daje zapewnienie o dobrze przeprowadzonym audycie.

Wartościami dodanymi, przysporzonymi samodzielnemu publicznemu zakładowi opieki zdrowotnej w wyniku pracy audytora wewnętrznego, z perspektywy zarządzającego będą: sprawniejsze, bardziej efektywne zarządzanie podmiotami wykonującymi działalność leczniczą, uporządkowanie procedur relatywnie zmniejszających możliwość wystąpienia zdiagnozowanych ryzyk, podnoszenie kultury organizacji, przygotowanie podmiotu wykonującego działalność leczniczą do wdrożenia procedur projakościowych, zwiększenie konkurencyjności na rynku usług medycznych, zwiększenie liczby realizowanych świadczeń medycznych, poprawa sytuacji finansowej. Z perspektywy korzyści dla pacjenta można wymienić: satysfakcję pacjenta ze spełnionych oczekiwań względem podmiotu leczniczego przestrzegającego praw, staranność prowadzonej dokumentacji z pobytu, a nade wszystko zwiększenie satysfakcji z usług świadczonych na wysokim poziomie. Wśród korzyści dla pracowników podaje się: planowanie rozwoju zawodowego i związane z tym podnoszenie kwalifikacji personelu medycznego, udział pracowników w modyfikowaniu systemu przez zgłaszanie wskazówek, poprawę komunikacji interpersonalnej, uporządkowanie procesów związanych z obowiązkami, uprawnieniami i odpowiedzialnością pracownika, poprawę obiegu dokumentów [27].

Rozważania podjęte w pracy nie wyczerpują problematyki związanej z audytem wewnętrznym prowadzonym w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej. Dają jednak perspektywę pozwalającą odpowiedzieć na postawione we wstępie pytanie: czy działania audytorów wewnętrznych są w stanie generować wartości dodane w instytucjach medycznych i wspierać je w efektywnej realizacji zadań w istniejących realiach organizacyjnych i prawnych.

Reasumując, można zauważyć, że dobrze zorganizowany audyt opierający się na wiedzy merytorycznej audytora dotyczącej specyfiki działalności prowadzonej przez samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, jego właściwe umiejscowienie w strukturze organizacyjnej jednostki oraz pewne cechy charakterologiczne audytora, tj.: zdolność analitycznego myślenia, dociekliwość, cierpliwość, skrupulatność, empatia, obiektywizm i lojalność wobec pracodawcy oraz współpracowników, dają zapewnienie, że działania wykonywane przez komórkę audytu wewnętrznego będą prowadzone systematycznie i regularnie, zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, wyznaczając kierunek dokonywania zmian przez zarządzających w taki sposób, aby skutecznie osiągać wyznaczone cele, przysparzając wartości dodanej.

Piśmiennictwo

[1] **Bizoń Z.:** Wzorce adaptacji systemu medycznego do zmian społecznych. [W:] Socjologia a zdrowie. Red.: Sokołowska M., Hołówka J., Ostrowska A. PWN, Warszawa 1976, 107.

[2] **Ostrowska A.:** Komu potrzebna jest socjologia medycyny. Doświadczenia polskie i amerykańskie. [W:] W stronę socjologii zdrowia. Red.: Piątkowski W., Titkow A. Wyd. UMCS, Lublin 2002, 214.

[3] **Goffman E.:** Instytucje totalne. O pacjentach szpitali psychiatrycznych i mieszkańcach innych instytucji totalnych. Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Sopot 2011.

[4] **Skrzypek M.:** Geneza i ewolucja podstawowych kategorii analitycznych socjologii medycyny. Medycyna Ogólna i Nauki o Zdrowiu, Wyd. Instytut Medycyny Wsi im. Witolda Chodźki, Lublin 2012, 18(4), 373.

[5] **Balcerowicz L.:** Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w Polsce – diagnoza i propozycje zmian. Fundacja Forum Obywatelskiego Rozwoju, Warszawa 2008, 7, 9–10.

[6] **Moeller R.:** Nowoczesny audyt wewnętrzny. Oficyna Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011, 27–28, 28, 687, 177.

[7] https://www.iia.org.pl/o-nas/historia (data dostępu 22.06.2015).

[8] **Gołębiowski G., Russel P.:** Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w Polsce na tle wybranych państw UE. Biuro Analiz Sejmowych, Warszawa 2012, Nr 12(79), 1, 1.

[9] Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. 1998 r. Nr 155, poz. 1014).

[10] Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz.U. z 2001 r. Nr 102, poz. 1116).

[11] Ustawa o finansach publicznych z dnia 30 czerwca 2005 r. (Dz.U. z 2005 r. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).
[12] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).
[13] Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji. Red.: Lisiński M. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2011, 42, 41, 104, 144–145.
[14] Definicja audytu wewnętrznego. Kodeks etyki oraz Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego. Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, Warszawa 2011, 3, 15, 14, 47.
[15] **Sawicki K.:** Wykorzystanie kontroli i audytu w procesie sterowania działalnością publicznego zakładu opieki zdrowotnej. Zeszyty Naukowe US. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia Nr 679 (44). Wydawnictwo Naukowe US, Szczecin 2011, 140.
[16] **Kiziukiewicz T.:** Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej. Difin SA, Warszawa 2013, 18, 24–26, 29–31.
[17] Podręcznik Audytu Wewnętrznego. Ministerstwo Finansów, Warszawa 2013, 6.
[18] Innowacje organizacyjne w szpitalach. Red.: Stępniewski J., Karnieja P., Kęsy M. Wolters Kluwers Polska, Warszawa 2011, 305.
[19] **Lisiecka K.:** Audyt wewnętrzny a kontrola zarządcza – doskonalenie zarządzania w sektorze publicznym. Kontrola Państwowa, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2013, 101.
[20] Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2001 r. Nr 112, poz.1198).
[21] Załącznik Nr 1 do Komunikatu Nr 6 Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz.U. MF z 2012 r. poz. 56), 33.
[22] **Wasiak A.:** Wpływ efektywności wykonywania zadań audytowych na funkcjonowanie jednostki na przykładzie Wielkopolskiego Centrum Onkologii. [W:] Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza. Red. nauk.: Gumińska B., Marchewka-Bartkowiak K., Szeląg B. Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań 2011, 174–175.
[23] **Kaczmarek T.T.:** Zarządzanie ryzykiem. Ujęcie interdyscyplinarne. Difin SA, Warszawa 2010, 89.
[24] **Opolski K., Waśniewski K.:** Zarządzanie jakością i ryzykiem w usługach zdrowotnych. Wydawnictwa Fachowe CeDeWu, Warszawa 2011, 39–48.
[25] **Orzeł J.:** Zarządzanie ryzykiem operacyjnym za pomocą instrumentów pochodnych. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2013, 40–41.
[26] Biuletyn Nr 3 (12)/2014. Kontrola Zarządcza w Jednostkach Samorządu Terytorialnego. Departament Polityki Wydatkowej, Warszawa 2014, 9–11.
[27] **Sierpińska L.:** Proces wdrożenia systemu zarządzania jakością w szpitalu. Probl. Pielęg. 2008, 16(4), 401–404.

Adres do korespondencji:
Agnieszka Dymicka
ul. Akacjowa 31
Czosnówka
21-500 Biała Podlaska
e-mail: adymicka@wp.pl

Konflikt interesów: nie występuje

Praca wpłynęła do Redakcji: 4.12.2015 r.
Po recenzji: 20.07.2016 r.
Zaakceptowano do druku: 17.08.2016 r.

Received: 4.12.2015
Revised: 20.07.2016
Accepted: 17.08.2016