Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości
Nr 106 (162), 2020, s. 9–29
http://dx.doi.org/10.5604/01.3001.0013.8996
Stowarzyszenie Księgowych w Polsce

Ekonomiczno-finansowe następstwa realizacji zadań audytowych w szpitalach

ANNA BARTOSZEWICZ [*], *MAŁGORZATA CYGAŃSKA* [**]

Streszczenie

W dobie globalizacji i nieustających zmian ekonomiczno-gospodarczych efektywne wykorzystywanie środków finansowych przez szpitale staje się coraz trudniejsze. Zasadne staje się zatem poszukiwanie rozwiązań, które wspomogą powyższy proces i ukierunkują działania na racjonalizację finansową podmiotów leczniczych. Udział w powyższym można przypisać audytowi wewnętrznemu, który w ramach podejmowanych działań identyfikuje ryzyko powstania nieprawidłowości w poszczególnych obszarach jednostki (w tym finansowym), a następnie wskazuje newralgiczne punkty do poprawy i podaje propozycje ich usprawnień. Celem artykułu jest identyfikacja zakresu oraz stopnia realizacji audytów wewnętrznych w obszarze finansowym szpitali oraz diagnoza oddziaływania realizacji zaleceń poaudytowych na ich racjonalizację finansową. Do realizacji wskazanego celu przeprowadzono badania ankietowe wśród wybranych placówek leczniczych w Polsce, zakwalifikowanych do sieci szpitali. Uzupełnieniem była analiza literatury oraz aktów prawnych w przedmiotowym obszarze. Przyjęty kierunek badań pozwolił zidentyfikować stopień wykorzystania audytu w badanych jednostkach oraz realizację zadań audytowych w obszarze finansowym. Stwierdzono pozytywny wpływ wdrożenia zaleceń poaudytowych na funkcjonowanie obszaru finansowego szpitali.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, szpital, audyt finansowy, kondycja finansowa, ryzyko, efektywność.

Abstract
Economic and financial consequences of audit tasks implementation in hospitals

In the era of globalization and constant economic changes, the effective use of funds by hospitals is becoming increasingly difficult. Therefore, it is reasonable to search for solutions that will support the above process and direct activities towards the financial rationalization of healthcare entities. Participation in the above can be attributed to internal audit, which, as part of undertaken actions, identifies the risk of irregularities in entities' individual areas (including financial), and then indicates key points for improvement and suggestions how to do it. The purpose of the article is to identify the scope and degree of implementation of internal audits in the financial area of hospitals and to determine the impact of the implementation of post-audit recommendations on their financial rationalization. To achieve this goal,

[*] Dr Anna Bartoszewicz, adiunkt, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Wydział Nauk Ekonomicznych, https://orcid.org/0000-0002-6872-780X, anna.bartoszewicz@uwm.edu.pl

[**] Dr hab. Małgorzata Cygańska, prof. UWM, adiunkt, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Wydział Nauk Ekonomicznych, https://orcid.org/0000-0003-4548-2915, m.cyganska@uwm.edu.pl

ISSN 1641-4381 *print* / ISSN 2391-677X *online*
Copyright © 2020 Stowarzyszenie Księgowych w Polsce
Prawa wydawnicze zastrzeżone
http://www.ztr.skwp.pl

surveys were carried out in selected hospitals in Poland, and relevant literature and legal acts in the field of internal audit were analysed. The research allowed identification of the degree of audit implementation in the studied entities and the implementation of audit tasks in their financial area. It was found that the implementation of post-audit recommendations had a positive impact on the functioning of the financial area of hospitals.

Keywords: internal audit, hospital, financial audit, financial condition, risk, efficiency.

Wprowadzenie

Podmioty lecznicze zajmują szczególne miejsce w systemie opieki zdrowotnej ze względu na poziom nakładów finansowych przeznaczanych na ich funkcjonowanie, jak i na charakter realizowanych przez nie zadań. Jako jednostki zapewniające bezpieczeństwo zdrowotne dla społeczeństwa powinny one w efektywny sposób podejmować działania w obszarze polityki wydatkowej oraz prowadzić cykliczny pomiar uzyskiwanych efektów zarówno z perspektywy ekonomicznej, jak i klinicznej.

Z uwagi na szereg przemian społeczno-ekonomicznych, do których zaliczyć należy presję ograniczania kosztów, czy też globalizację rynku działań badawczo-rozwojowych, efektywne wykorzystywanie środków finansowych przez szpitale staje się coraz trudniejsze. Zasadne staje się zatem poszukiwanie rozwiązań, które wspomogą ten proces i ukierunkują działania na racjonalizację finansową podmiotów leczniczych. Udział w nim można przypisać audytowi wewnętrznemu, który w ramach podejmowanych działań identyfikuje ryzyko powstania nieprawidłowości w poszczególnych obszarach (w tym finansowym), a następnie wskazuje newralgiczne punkty wymagające poprawy i wydaje zalecenia służące wyeliminowaniu powstałych słabości. Dzięki temu następuje usprawnienie funkcjonowania jednostki i ukierunkowanie realizacji zadań audytowanego podmiotu na właściwy tor. Przyjmując, iż obszar finansowy szpitala jest jednym z kluczowych do realizacji zadań, można postawić tezę, iż audyt wewnętrzny pozytywnie wpływa na poprawę kondycji finansowej szpitala.

Dotychczasowe badania w zakresie funkcjonowania podmiotów leczniczych nie ujmują zakresu wykorzystania przez nie audytu wewnętrznego i jego oddziaływania na wyniki finansowe. Tematyka dostępnych publikacji dotyczy głównie aspektów teoretyczno-prawnych i wskazuje, między innymi, na cel i wymogi prawne audytu w szpitalach (Wrona, 2006; Szczepankiewicz, 2010a), pokazuje audyt w odsłonie narzędzia wspomagającego zarządzanie szpitalem (Korendowicz, 2010; Dąbrowska, 2010), wskazuje na kierunki doskonalenia jakości funkcjonowania audytu wewnętrznego w sektorze ochrony zdrowia (Szczepankiewicz, 2010b), czy też analizuje wskaźniki opisujące pracę komórek audytu wewnętrznego (Zaleska, 2018). Brak jest natomiast publikacji opartych na badaniach empirycznych w zakresie stopnia wykorzystania audytu wewnętrznego w polskich szpitalach. Niniejszy artykuł jest próbą wypełnienia tej luki.

W toku rozważań podjęto próbę odpowiedzi na następujące pytania badawcze: Jaki odsetek badanych szpitali prowadzi audyt wewnętrzny? Czy audytorzy identyfikują ryzyko

w obszarze finansowym szpitala? Czy do planu audytu włączane są informacje dotyczące obszaru finansowego? W jakim zakresie wdrożenie zaleceń poaudytowych oddziałuje na poprawę kondycji finansowej szpitali? Jakie czynniki stymulują, a jakie ograniczają przeprowadzanie audytów w szpitalach? W świetle powyższych pytań za cel badań przyjęto identyfikację zakresu oraz stopnia realizacji audytów wewnętrznych w obszarze finansowym szpitali oraz diagnozę oddziaływania realizacji zaleceń poaudytowych na ich racjonalizację finansową[1]. Aby osiągnąć wskazanyo cel przeprowadzono badania ankietowe wśród wybranych 150 placówek szpitalnych w Polsce, spośród 566 szpitali zakwalifikowanych do sieci szpitali. Uzupełnieniem była analiza literatury oraz aktów prawnych w przedmiotowym obszarze. Przyjęty kierunek prac pozwolił wskazać czynniki, które warunkują wykorzystanie audytu w podmiotach leczniczych.

1. Audyt wewnętrzny w podmiotach leczniczych w kontekście obowiązującego prawa i wyników badań naukowych

W polskim systemie opieki zdrowotnej najistotniejszą rolę odgrywają podmioty lecznicze, do których zalicza się jednostki organizacyjne lub osoby wykonujące działalność leczniczą. W świetle ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej podmioty te podzielono na przedsiębiorców w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i podmioty niebędące przedsiębiorcami.

Do pierwszej grupy należy zaliczyć jednostki prowadzone w formie spółek. Drugą grupę zaś tworzą samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, instytuty badawcze, fundacje i stowarzyszenia oraz kościoły i inne związki wyznaniowe prowadzące działalność w przedmiotowym zakresie (Hass-Symotiuk red., 2016, s. 17). Szczególną rolę w systemie opieki zdrowotnej odgrywają podmioty, określane mianem szpitali, w których wykonywane są świadczenia szpitalne polegające na stacjonarnej i całodobowej działalności leczniczej, związanej z wykonywaniem kompleksowych świadczeń zdrowotnych (Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 o działalności leczniczej). Realizacja powyższych zadań jest bardzo kosztowna i absorbuje znaczną część zasobów przeznaczanych na zaspokojenie potrzeb zdrowotnych (por. Cygańska, 2018, s. 16), stąd właściwy kierunek ich wykorzystania staje się koniecznością. Jak wcześniej wspomniano, efektywność realizacji wydatków i racjonalizacja wykorzystania środków finansowych w szpitalach może być dokonana przy współudziale audytu wewnętrznego, którego działanie opiera się na wydaniu niezależnej i obiektywnej opinii na temat funkcjonowania wszystkich obszarów w audytowanej jednostce. Ponadto istotą audytu jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 o finansach

[1] Racjonalizacja finansowa w tym kontekście jest rozumiana jako wprowadzone usprawnienia poprawiające efektywne wykorzystanie zasobów finansowych przez szpital w celu prawidłowej realizacji zadań i funkcjonowania procesów.

publicznych, art. 273). W praktycznym ujęciu powyższa działalność polega na przeprowadzeniu analizy ryzyka pod kątem wystąpienia nieprawidłowości w jednostce i zidentyfikowaniu obszarów działalności, które należy usprawnić. Działania te powinny być spójne z celami i wykonywanymi zadaniami przez podmiot audytowany. W ramach przeprowadzonej diagnozy audytor formułuje zadania audytowe, które następnie zostają włączone w roczny plan audytu i przeprowadzane są zgodnie z przyjętym harmonogramem jako badanie obszaru zagrożonego wystąpieniem nieprawidłowości. Efektem jest wydanie zapewnienia dla kierownika jednostki o prawidłowym funkcjonowaniu podmiotu w postaci wniosków ujętych w sprawozdaniu z zadania audytowego. W przypadku stwierdzonych nieprawidłowości audytor podaje obszary wymagające usprawnień, ujawnia błędy w realizacji zadań jednostki i wskazuje kierunki poprawy wydając rekomendacje (zalecenia)[2].

Opisany powyżej schemat prowadzenia usług przez audytora ma charakter czynności zapewniających[3]. Są to działania mające charakter zadań podstawowych w audycie. Należy jednak dodać, iż w istotę audytu wpisane są również usługi doradcze, które stały się integralną częścią audytu. Są one podejmowane przez audytora na skutek stwierdzonego ryzyka w określonym obszarze jednostki lub na wniosek jej kierownika. Podobnie jak w przypadku usług zapewniających ich celem jest usprawnienie funkcjonowania poszczególnych obszarów audytowanego podmiotu (por. Bartoszewicz, 2011, s. 52). Szczegółowy sposób i tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego określa treść rozporządzenia z dnia 4 września 2015 w tym zakresie.

W świetle litery prawa, obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego wśród podmiotów leczniczych mają jedynie samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (SPZOZ-y)[4], które nie zostały utworzone przez jednostki samorządu terytorialnego, a kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła 40 mln zł (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 o finansach publicznych, art. 274 ust. 2 pkt. 3)[5]. Kierownicy tych jednostek składają pisemną informację do ministra finansów o rozpoczęciu prowadzenia audytu wewnętrznego. Na wniosek ministra finansów przedstawiają też informacje i dokumenty związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego.

[2] Należy podkreślić, iż wdrożenie wydanych przez audytora zaleceń nie jest obligatoryjne. Decyzję w tym zakresie podejmuje kierownik jednostki.

[3] Usługi zapewniające obejmują obiektywną ocenę dowodów, dokonywaną przez audytorów wewnętrznych w celu dostarczenia opinii lub wniosków na temat jednostki, operacji, funkcji, procesu, systemu lub innych zagadnień. Charakter zadania zapewniającego oraz jego zakres ustalane są przez audytora wewnętrznego. Uczestnikami usług zapewniających są zwykle trzy strony: (1) osoba lub grupa osób bezpośrednio związanych z jednostką, operacją, funkcją, procesem, systemem lub innym zagadnieniem – właściciel procesu, (2) osoba lub grupa osób, które dokonują oceny – audytor wewnętrzny oraz (3) osoba lub grupa osób, które korzystają z oceny – użytkownik (Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego IIA, 2016, wprowadzenie).

[4] Zostały one wymienione podmiotowo w art. 274 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

[5] Ponadto w sektorze opieki zdrowotnej ustawodawca wskazał obowiązek prowadzenia audytu w oddziałach Narodowego Funduszu Zdrowia oraz Ministerstwie Zdrowia.

W pozostałych podmiotach leczniczych audyt jest instrumentem fakultatywnym, a decyzje o jego wykorzystaniu pozostawiono kierownikom jednostek[6].

Podmiotowe wskazanie SPZOZ-ów do prowadzenia audytu wewnętrznego w ustawie o finansach publicznych wynika z ich funkcjonowania w obszarze finansów publicznych. Nie wyklucza to jednak wykorzystania audytu przez inne podmioty lecznicze, które do tego sektora nie należą. W tym przypadku nie mają zastosowania przepisy wspomnianej ustawy, a wytycznymi w zakresie prowadzenia audytu są Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego opracowane przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA).

Podkreślenia wymaga również fakt, iż usługi audytu w szpitalu mogą być prowadzone przez audytora zatrudnionego w jednostce lub na zasadach *outsourcingu* przez zewnętrznego usługodawcę[7], a decyzje w tym zakresie podejmuje kierownik jednostki[8]. Należy jednak podkreślić, iż *ousourcing* audytu jest możliwy, jeśli wartość przychodów i wydatków w szpitalu nie przekroczyła 100 000 tys. zł lub jednostka zatrudnia mniej niż 200 pracowników.

Niezależnie od formy zatrudnienia, audyt w szpitalu przeprowadzany jest zgodnie ze wskazaniami zamieszczonymi w ustawie o finansach publicznych oraz aktach wykonawczych do tej ustawy w przedmiotowym zakresie[9]. Szczegółowy cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytora wewnętrznego w danym szpitalu regulują zapisy karty audytu, która jest formalnym dokumentem spisanym przez kierownictwo szpitala (przy współudziale audytora) dla określenia zasięgu działania audytu. Karta stanowi jednocześnie podstawę oceny działalności audytu oraz jest punktem odniesienia w sprawie rozstrzygnięć spornych[10].

Jak wspomniano we wstępie artykułu, problematyka audytu wewnętrznego w szpitalach nie była jak dotąd zbyt często podejmowana przez polskich autorów. Z kolei, dokonując przeglądu publikacji zagranicznych, należy zauważyć, iż w pracach dotyczących rozważań w przedmiotowym zakresie dominuje tematyka audytu klinicznego (medycznego). Został on zdefiniowany w 1989 roku w Wielkiej Brytanii zapisami Białej

[6] W art. 274 ust. 4 uofp zamieszczono zapis, iż „Audyt wewnętrzny prowadzi się również w jednostkach sektora finansów publicznych, których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego". Jest to swego rodzaju bodziec zwiększający uprawnienia kierownika jednostki do podjęcia decyzji o wprowadzeniu audytu wewnętrznego. Można zatem domniemywać, iż chodzi o wykorzystanie audytu wewnętrznego przez jak największą liczbę podmiotów (Kołosowska, Bartoszewicz, 2014, s. 1246).

[7] Por. art. 275 ustawy z dnia 27 sierpnia o finansach publicznych.

[8] Z uwagi na scentralizowany system funkcjonowania audytu w Polsce, w przypadku szpitali pozostających w podległości organizacyjnej (np. szpitale powiatowe, uniwersyteckie) audyt prowadzony jest przez audytora zatrudnionego w jednostce koordynującej.

[9] Wytyczne w sprawie przeprowadzania audytu zostały zawarte w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu oraz Komunikacie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. – Standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych.

[10] Szczegółowy zakres karty audytu został określony w ramach Międzynarodowego Standardu Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego (IIA) nr 1000 – Cel, uprawnienia, odpowiedzialność.

Księgi jako: „systematyczna i krytyczna analiza jakości opieki medycznej, w tym procedur stosowanych do diagnozy i leczenia, wykorzystania zasobów oraz uzyskiwanego wpływu na jakość życia pacjenta" (Working for patients, 1989). Rozważania nad tym obszarem audytu prowadzili, m.in. G. Johnston i in. (2000), D. Bennadi (2014), P. Esposito, A Dal Canton (2014), S.C. van Geldren i in. (2018), K. Souliotis i in. (2019). Przykładowo Johnston i in. (2000) przeprowadzili analizę w zakresie czynników stymulujących i barier audytu klinicznego. Dostrzegalne korzyści z audytu widoczne są w aspekcie korzyści zawodowych, lepszej komunikacji pomiędzy pracownikami, poprawy opieki nad pacjentem i jakości świadczonych usług. Natomiast bariery w przeprowadzaniu audytu stanowi: brak zasobów, brak wiedzy specjalistycznej, brak wspólnej wizji i celów w podmiocie powodujące trudności w opracowaniu planu audytu, czy też trudności w kwantyfikacji otrzymanych wyników.

Do kwestii czynników ułatwiających i utrudniających prowadzenie audytu w szpitalu odnieśli się również S.C. van Gelderen i in. (2018), przeprowadzając badanie, którym objęto 89 holenderskich szpitali. Pozwoliło to zidentyfikować czynniki, które stymulują i utrudniają skuteczne wykorzystanie audytu do zarządzania bezpieczeństwem pacjentów. Główne wnioski autorów sugerują konieczność koncentracji kierownictwa szpitala w przedmiotowym zakresie na czterech obszarach: umiejscowienia audytorów w strukturze organizacyjnej jednostki, kompetencjach i składzie zespołu audytowego, organizacji jego pracy oraz postawie wobec audytu.

Natomiast badanie przeprowadzone w greckich szpitalach (Souliotis i in., 2019)[11] potwierdza, że audyt kliniczny może być kluczowym narzędziem szeroko pojętej „racjonalizacji" świadczenia usług medycznych, w ramach której usługi świadczone są na podstawie wiarygodnych dowodów naukowych, potwierdzających skuteczność i bezpieczeństwo terapii. Szczególnie w okolicznościach ograniczeń budżetowych, audyt może zapewnić optymalne korzystanie z usług przez pacjentów, bez nakładania żadnych barier w dostępie do opieki.

Z kolei skuteczność działania audytu klinicznego poddają w wątpliwość Esposito i Dal Canton (2014, s. 252). Ich zdaniem istnieją sprzeczne dowody na skuteczność audytu klinicznego. Na dowód przytaczają przegląd wykonany przez Cochrane Study Group na populacji 140 badań, w których audyt kliniczny i odpowiadające informacje zwrotne zostały przetestowane samodzielnie lub w porównaniu z innymi rodzajami interwencji (spotkania, dystrybucja materiałów drukowanych itp.). W badaniach objętych tym przeglądem wyniki uzyskane z przeprowadzonych audytów były bardzo zmienne, od negatywnego do bardzo pozytywnego efektu. Kiedy audyt był skuteczny, jego

[11] Autorzy przedstawili wyniki retrospektywnego audytu klinicznego dotyczącego prywatnych hospitalizacji, w odniesieniu do których organizacja opieki zdrowotnej w Grecji oczekiwała zwrotu kosztów. To studium przypadku jest pierwszym przedsięwzięciem organizacji ubezpieczeń społecznych w Grecji, w kierunku stosowania kontroli klinicznej przed uregulowaniem kosztów prywatnej opieki zdrowotnej. Analizie poddano 1200 zapisów dotyczących hospitalizacji, a następnie zespół analityków klinicznych opracował w pełni anonimowy raport podsumowujący, w którym zawarto propozycję ograniczeń w opłatach dotyczących usług medycznych uznanych za klinicznie niepotrzebne.

skutki wahały się od małych do umiarkowanych. W przeglądzie stwierdzono, że względna skuteczność audytu może być większa, gdy wyjściowe przestrzeganie zalecanej praktyki jest niskie i gdy informacje zwrotne są przeprowadzane z większą intensywnością. Dlatego obecnie dowody naukowe nie są jednoznacznym potwierdzeniem rzeczywistej skuteczności audytu klinicznego (Esposito, Dal Canton, 2014, s. 252).

Poza audytem klinicznym, autorzy w publikacjach zagranicznych odnoszą się m.in. do zalet przeprowadzania audytu operacyjnego w szpitalach[12]. Przykładowo (Pandit i in., 2017) wskazują, iż przyczynia się on do poprawy wdrażania zadań, zgodności z procedurami organizacji oraz identyfikacji punktów newralgicznych, w celu podjęcia działań naprawczych i zapobiegawczych, a tym samym poprawy wydajności i skuteczność operacji, co pozytywnie wpływa na zadowolenie klientów (Pandit i in., 2017, s. 14).

Dodatkowym wskazaniem S.K. Marphy'ego i J. Steca jest rozszerzanie metodologii audytowej w służbie zdrowia o dane analityczne. Dzięki takim zabiegom istnieje możliwość pełnej koncentracji na ryzyku w audytowanej jednostce, poprawie wydajności audytów z uwagi na powtarzalność w testowaniu, pełniejszej analizy populacji w celu zmniejszenia stronniczości próbkowania. Ponadto wykorzystanie danych analitycznych zapewnia bardziej wszechstronny wgląd w operacje, identyfikując rzeczywisty błąd, a także pomaga zidentyfikować odchylenia i ustalić wzorce oraz trendy, trudne do zidentyfikowania (*Data Analytics in Healthcare Internal Audit: A New Level of Value*).

2. Racjonalizacja gospodarowania środkami finansowymi w szpitalach przy współudziale audytu wewnętrznego

Obowiązujący w Polsce system finansowania szpitali często nie pozwala w pełni efektywnie realizować polityki wydatkowej i świadczyć usług medycznych na najwyższym poziomie przy jednoczesnym racjonalizowaniu obszaru finansowego. Powoduje to niezadowolenie społeczne i upatrywanie niegospodarności jako skutku braku należytego nadzoru w szpitalach. Jak wcześniej wspomniano, wykorzystanie audytu wewnętrznego do oceny działalności szpitala może przynieść efekty w kilku obszarach tematycznych, tj. planowanie inwestycyjne, polityka finansowa, czy też optymalizacja kadrowa. Nie ulega wątpliwości, iż konkretne rozwiązania w największym stopniu pożądane są w obszarze finansów, którego weryfikacją zajmuje się audyt finansowy. Jest to obok audytu operacyjnego i informatycznego prawdopodobnie najczęściej przeprowadzany rodzaj audytu[13]. W ogólnym pojęciu jest on definiowany jako formalne i materialne kontrole w zakresie finansów i rachunkowości. Dotyczy on oceny sprawozdań

[12] Audyt operacyjny polega na weryfikacji prowadzonej działalności. Podczas tego rodzaju audytu audytor dokładnie bada wydajność, skuteczność i oszczędność danego procesu.

[13] W literaturze można odnaleźć różne podziału audytu wewnętrznego, przy czym najczęściej wymieniane są: audyt finansowy, operacyjny, zgodności, informatyczny, działalności i systemów (por. Kuc, 2002; Żytyniec, 2004; Knedler, Stasik, 2005; Bartoszewicz, 2011).

finansowych zgodnie ze standardami (normami) rewizji finansowej. Audyt finansowy ma zastosowanie w następujących obszarach (Winiarska, 2017, s. 38):

- badaniu dowodów księgowych,
- sprawdzaniu zapisów w księgach rachunkowych,
- ocenie organizacji rachunkowości,
- analizie i ocenie sprawozdań finansowych,
- sprawdzaniu efektywności wykorzystania majątku jednostki,
- badaniu płynności finansowej,
- ocenie sposobu finansowania działalności.

W kontekście audytu wewnętrznego jego przeprowadzanie implikowane jest wystąpieniem określonego rodzaju ryzyka powstania nieprawidłowości w strefach finansowych jednostki. W opinii autorek do najważniejszych stref szpitala w zakresie finansowym należy zaliczyć:

- koszty działalności operacyjnej,
- koszty osobowe, kontraktowanie świadczeń zdrowotnych,
- przychody z działalności gospodarczej,
- zadłużenie podmiotu, zakupy inwestycyjne,
- organizację i prowadzenie rachunkowości szpitala,
- budżetowanie wewnętrzne,
- finansowanie środkami z funduszu UE.

W celu wyłonienia obszarów, które są zagrożone ryzykiem wystąpienia nieprawidłowości, przeprowadza się przegląd wstępny jednostki. Następnie z wyłonionych obszarów należy zdefiniować zadania audytowe, które są uszczegółowieniem tematyki audytowej. Audytor ocenia poziom ryzyka w poszczególnych zadaniach[14] i wybiera te o najwyższych wartościach. Uprzednio należy podjąć decyzję, ile zadań będzie przeprowadzonych w kolejnym roku, biorąc pod uwagę, m.in.: zasoby osobowe, rzeczowe, finansowe, czas na nieprzewidziane zdarzenia, urlop, szkolenie pracowników, czy też przygotowanie do audytu. Dla każdego zadania audytowego szacowany jest poziom ryzyka. Do planu audytu należy wybierać zadania z najwyższym ryzykiem. Liczba wybieranych zadań ustalana jest przez audytora wewnętrznego. Zadania zostają włączone do planu audytu na dany rok i zgodnie z harmonogramem przeprowadzone w kolejnych kwartałach. Jest to tzw. faza wstępna audytu wewnętrznego (rys. 1).

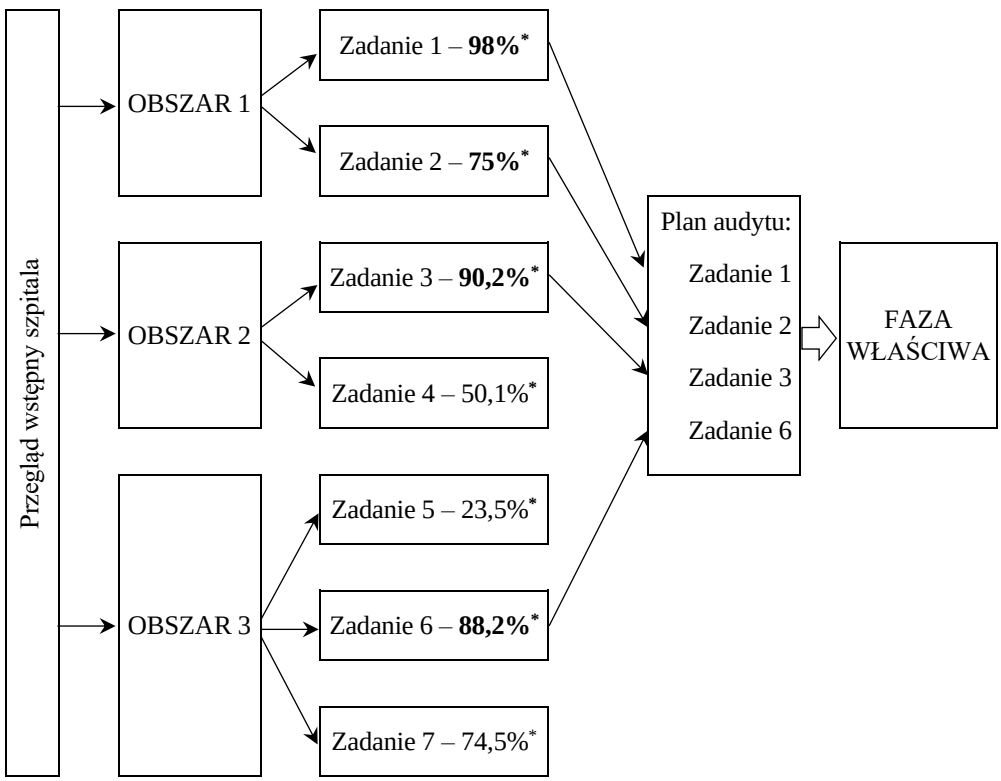
Po realizacji fazy wstępnej następuje faza właściwa audytu, która polega na realizacji kolejnych zadań ujętych w planie audytu[15]. Każde z zadań rozpoczyna narada otwierająca, której uczestnikami jest audytor i kierownictwo jednostki, przy udziale

[14] Do oceny ryzyka mogą być wykorzystywane następujące metody: szacunkowe (polegające na subiektywnym przypisaniu ryzyka poszczególnym zadaniom przez grupę ekspertów); matematyczne, polegające na wykorzystaniu algorytmu matematycznego do obliczenia poziomu ryzyka w danym zadaniu; mieszane, w której audytor ustala hierarchię zadań na podstawie obliczeń ryzyka ważonego (Kiziukiewicz red., 2013, s. 118–129.

[15] Poszczególne etapy mogą różnić się w poszczególnych jednostkach.

wybranych pracowników. Jest to etap fakultatywny (nieobowiązkowy), na którym przedstawiany jest cel zadania audytowego, metody i techniki badania oraz terminy rozpoczęcia i zakończenia zadania. Po naradzie audytor przystępuje do przeprowadzenia testów, które polegają na zbadaniu określonego obszaru pod kątem prawidłowości jego funkcjonowania z wykorzystaniem określonych narzędzi. Etapem końcowym jest narada zamykająca, na której przedstawiane są ustalenia audytora na temat funkcjonowania badanego obszaru. W przypadku stwierdzonych nieprawidłowości, audytor wydaje zalecenia, które mają usprawnić audytowany obszar.

Rysunek 1. Przykładowy schemat realizacji fazy właściwej audytu wewnętrznego



* Wskazany procent oznacza poziom oszacowanego ryzyka dla każdego zadania.

Źródło: opracowanie własne.

Należy podkreślić, iż wdrożenie zaleceń nie jest obligatoryjne, a decyzja w tym zakresie należy do kierownika jednostki. Jeżeli wyrazi on chęć wprowadzenia zmian, rolą audytora jest przeprowadzenie czynności sprawdzających w ustalonym terminie, które mają na celu weryfikację stopnia ich wdrożenia w jednostce. Wszystkie ustalenia i uwagi kierownictwa ujmowane są w sprawozdaniu z zadania audytowego. Faza właściwa i końcowa powtarza się w zależności od liczby przyjętych zadań w planie audytu.

3. Metodyka badań i charakterystyka próby badawczej

Dokonana analiza publikacji dotyczących funkcjonowania szpitali w Polsce pozwoliła na identyfikację luki badawczej w obszarze wykorzystania audytu wewnętrznego i jego oddziaływania na wyniki finansowe szpitali. W celu określenia zakresu realizacji audytu w tych podmiotach, przeprowadzono badania ankietowe wśród 150 placówek szpitalnych w Polsce, spośród 566 szpitali zakwalifikowanych do sieci szpitali[16]. Przy doborze próby badawczej zastosowano nieprobabilistyczną technikę wyboru podmiotów, polegającą na takim doborze próby badawczej, która zapewni maksymalizację stopy zwrotu uzyskanych odpowiedzi. Wybór ten wynikał z dotychczasowego doświadczenia autorek, iż szansa zatrudniania audytora w szpitalu, a tym samym możliwość przeprowadzenia badania ankietowego, jest wyższa w szpitalach większych. Z powodu braku ogólnodostępnej listy szpitali zawierającej informacje charakteryzujące wielkość szpitala mierzoną za pomocą poziomu przychodów, liczby zatrudnionych, liczby łóżek, czy też liczby oddziałów, przy doborze próby badawczej brano zatem pod uwagę w pierwszej kolejności nazwę podmiotu leczniczego, wskazującego na rodzaj szpitala (wojewódzki, uniwersytecki, kliniczny), wychodząc z założenia, iż w tych podmiotach audytorzy zatrudniani są częściej.

Badanie podzielono na dwa etapy: wstępny i właściwy. Pierwszy etap (wstępny) polegał na ustaleniu, w których szpitalach spośród badanej grupy prowadzony jest audyt wewnętrzny. W tym celu dokonano analizy informacji zamieszczonych na stronach internetowych poszczególnych podmiotów. W przypadku niejasności, bądź braku informacji, dokonano konsultacji telefonicznej z dyrekcją szpitala. Na 150 szpitali, które objęto badaniem, 94 jednostki zadeklarowały, iż nie zatrudniają audytora wewnętrznego, przy czym 23 odmówiły udziału w badaniu, nie udzielając odpowiedzi, czy w podmiocie jest przeprowadzany audyt wewnętrzny. W 33 badanych jednostkach jest zatrudniony audytor wewnętrzny, grupę tę objęto etapem drugim badań (etap właściwy). Etap właściwy badań z udziałem powyższych podmiotów obejmował badania pogłębione, przeprowadzone w listopadzie 2019 roku metodą ankietową wśród audytorów zatrudnionych w szpitalach. W badaniu wykorzystano technikę CATI (*computer – assisted telephone interviewing)*, czyli wspomagany komputerowo wywiad telefoniczny. Zakres badania dotyczył wykorzystania audytu wewnętrznego w danej placówce i opinii audytorów w sprawie oddziaływania audytu na wyniki finansowe badanej jednostki. Narzędziem pomiarowym był kwestionariusz ankiety, złożony z pytań o charakterze mieszanym, które wymagały udzielenia odpowiedzi tak lub nie, dokonania wyboru jednego lub kilku przedstawionych wariantów odpowiedzi lub też podania własnych propozycji i spostrzeżeń z prowadzonej praktyki audytorskiej w szpitalu.

Badane podmioty reprezentują 15 województw, przy czym najwięcej badanych szpitali funkcjonuje na terenie województwa małopolskiego (30,3% wszystkich badanych podmiotów). Zdecydowana większość badanych szpitali funkcjonuje w formie Samodzielnych Publicznych Zakładów Opieki Zdrowotnej (prawie 88% wszystkich

[16] http://siecszpitali.mz.gov.pl (dostęp 20.12.2019).

badanych podmiotów). Pozostałe jednostki prowadzone są w formie spółki z o.o. z udziałem Skarbu Państwa. Wszystkie podmioty objęte badaniem należą do sieci szpitali (tab. 1).

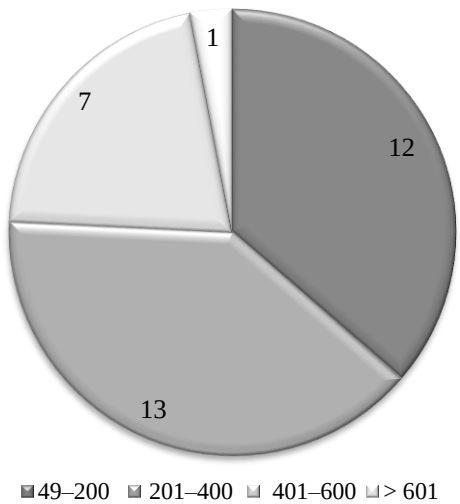
Tabela 1. Charakterystyka próby badawczej

Województwo	Liczba podmiotów	Forma organizacyjno-prawna	Liczba podmiotów
Dolnośląskie	2	Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej	2
Łódzkie	1	Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej	1
Kujawsko-pomorskie	2	Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej	2
Lubelskie	3	Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej	3
Lubuskie	1	Spółka z o.o. z udziałem Skarbu Państwa	1
Opolskie	1	Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej	1
Podkarpackie	1	Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej	1
Podlaskie	1	Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej	1
Pomorskie	2	Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej Spółka z o.o. z udziałem Skarbu Państwa	1 1
Śląskie	1	Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej	1
Mazowieckie	2	Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej	2
Małopolskie	10	Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej	10
Wielkopolskie	4	Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej Spółka z o.o. z udziałem Skarbu Państwa	3 1
Warmińsko-mazurskie	1	Spółka z o.o. z udziałem Skarbu Państwa	1
Zachodniopomorskie	1	Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej	1

Źródło: opracowanie własne.

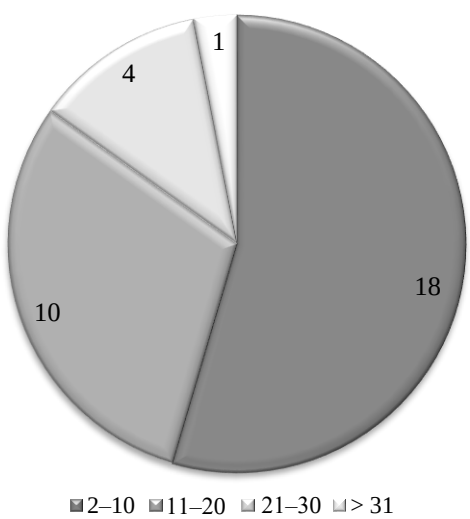
Biorąc pod uwagę liczbę łóżek w szpitalu, większość podmiotów to jednostki posiadające od 49 do 200 łóżek oraz od 201 do 400 łóżek. W sumie stanowiły one ponad 57% wszystkich badanych podmiotów (rys. 2). Ponad 84% badanych podmiotów to szpitale, które w swojej strukturze organizacyjnej posiadają od dwóch do 10 oddziałów oraz średnie, posiadające od 11 do 20 oddziałów (rys. 3).

Rysunek 2. Liczba szpitali według liczby łóżek



Źródło: opracowanie własne.

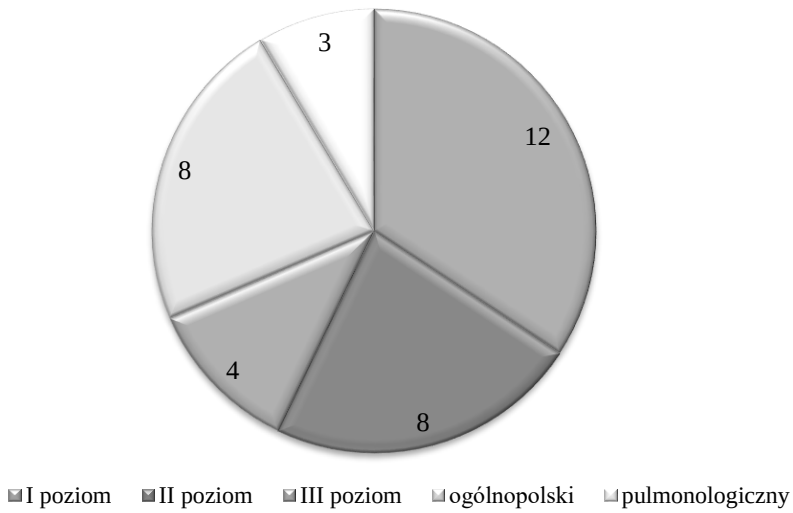
Rysunek 3. Liczba szpitali według liczby oddziałów



Źródło: opracowanie własne.

Ponad 70% badanych szpitali funkcjonuje w ramach podstawowego poziomu systemu szpitalnego zabezpieczenia świadczeń opieki zdrowotnej[17] (szpitale z I, II i III poziomu odstawowego poziomu zabezpieczenia zdrowotnego). Pozostałe szpitale funkcjonują w ramach specjalistycznego poziomu systemu szpitalnego zabezpieczenia świadczeń opieki zdrowotnej (Ustawa z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych z środków publicznych).

Rysunek 4. Liczba szpitali według poziomu referencyjności



Źródło: opracowanie własne.

4. Wyniki badań ankietowych

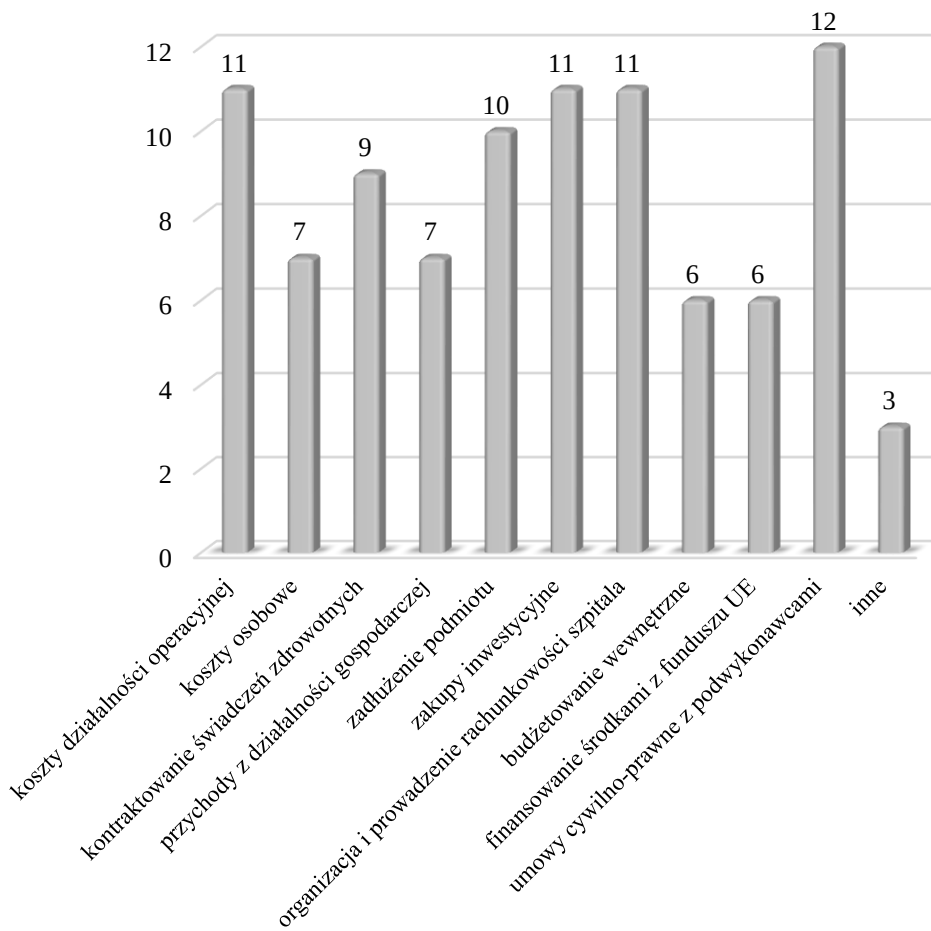
Przeprowadzone badania pozwoliły uzyskać informacje na temat realizacji zadań audytowych z 33 placówek, z których 29 funkcjonuje w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, zaś sześć to spółki z o.o. Należy tu podkreślić, iż przeprowadzanie audytu w SPZOZ-ach wynika z podmiotowego wskazania tego rodzaju placówek w ustawie o finansach publicznych, które w przypadku przekroczenia kwoty 40 mln zł ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów są zobligowane

[17] W ramach podstawowego poziomu systemu szpitalnego zabezpieczenia świadczeń opieki zdrowotnej wyodrębniono sześć poziomów systemu zabezpieczenia świadczeń. Świadczeniodawcy z terenu danego województwa są kwalifikowani do jednego z tych poziomów. Podstawą kwalifikacji jest realizacja świadczeń zdrowotnych w określonych profilach świadczeń. Zasady kwalifikacji zostały szczegółowo określone w rozporządzeniu ministra zdrowia w sprawie określenia szczegółowych kryteriów kwalifikacji świadczeniodawców do poszczególnych poziomów systemu podstawowego szpitalnego zabezpieczenia świadczeń opieki zdrowotnej.

do jego prowadzenia. We wszystkich badanych jednostkach audyt powadzony jest przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w szpitalu.

Z uwagi na koncentrację poruszanej problematyki w obszarze finansowym, wszystkie pytania zadawane audytorom dotyczyły tylko tego zakresu. Jak wynika z badań, w ciągu ostatnich trzech lat ryzyko wystąpienia nieprawidłowości w obszarze finansowym było identyfikowane przez wszystkich respondentów, przy czym dotyczyło ono różnych stref. Szczegółowe informacje w tym zakresie zamieszczono na rys. 5.

Rysunek 5. Zidentyfikowane obszary ryzyka w szpitalach



Objaśnienie: odpowiedzi nie sumują się do 33 (liczba respondentów). Ankietowani mieli możliwość wyboru kilku odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Z uzyskanych informacji wynika, iż w ciągu ostatnich trzech lat funkcjonowania badanych szpitali, obszarem najbardziej zagrożonym ryzykiem, według opinii audytorów, były działania związane z zawieraniem umów cywilnoprawnych z podwykonawcami (12 wskazań). Ponadto typowanymi punktami newralgicznymi wskazywanymi przez audytorów były: koszty działalności operacyjnej, zakupy inwestycyjne oraz organizacja i prowadzenie rachunkowości szpitala (każdą odpowiedź wskazało 11 respondentów). Często ankietowani podawali także zadłużenie audytowanego podmiotu oraz kontraktowanie świadczeń zdrowotnych (odpowiednio 10 i 9 wskazań).

Zgodnie z założeniami prac audytowych, obszary wskazane jako zagrożone nieprawidłowym funkcjonowaniem powinny zostać w kolejnym etapie włączone do planu audytu. Jak już wspomniano, liczba przyjętych zadań powinna być skutkiem wcześniejszej oceny ryzyka, w ramach zdefiniowanego obszaru funkcjonowania podmiotu. Z uzyskanych odpowiedzi wynika, że 14 audytorów przeprowadziło zadania audytowe w obszarze finansowym, co wskazuje, iż wszyscy respondenci, którzy dokonali identyfikacji ryzyka w obszarze finansowym, przeprowadzili następnie zadania audytowe w tym zakresie. Należy to uznać za zjawisko pozytywne.

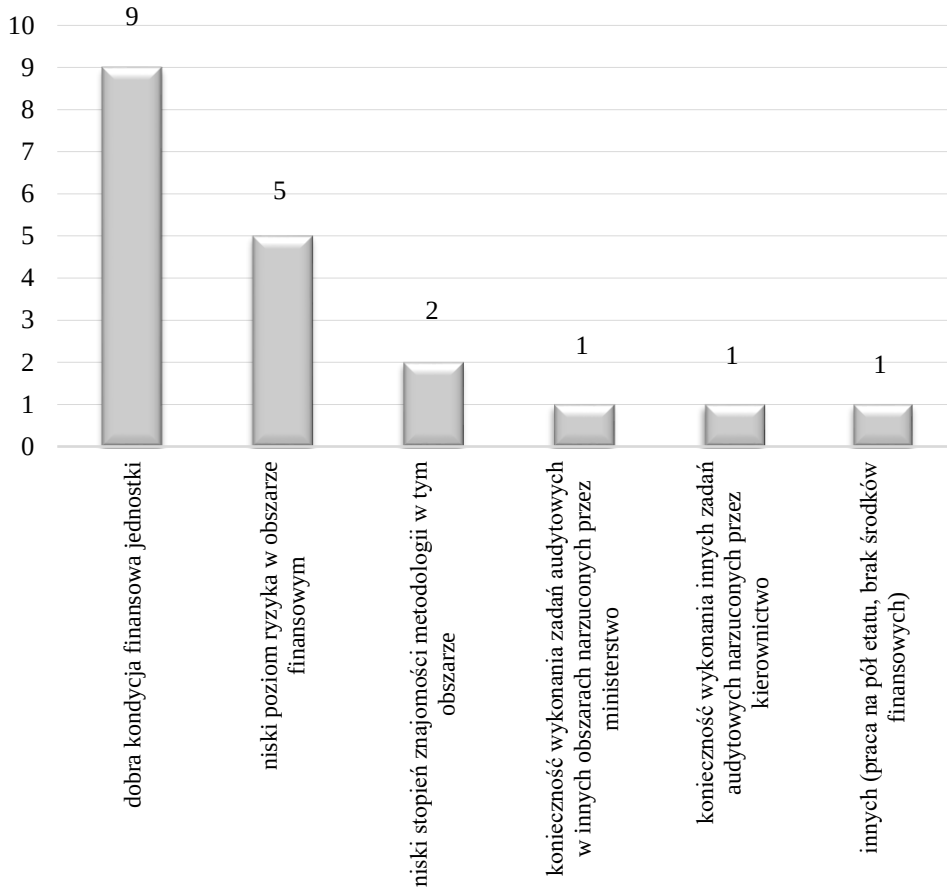
Zadania audytowe w obszarze finansowym badanych jednostek były realizowane, m.in. w następującym zakresie[18]:

- przychody i koszty Szpitalnego Oddziału Ratunkowego,
- program naprawczy i rozwojowy szpitala,
- badanie rocznego sprawozdania finansowego,
- zadłużenie szpitala w związku z przejęciem dodatkowej jednostki,
- zgodność prowadzonej rachunkowości z przepisami prawa i rozwiązaniami wewnętrznymi,
- dysponowanie środkami finansowymi,
- finansowanie badań klinicznych,
- analiza kosztów na poszczególnych oddziałach szpitala,
- efektywność funkcjonowania poszczególnych komórek szpitala,
- zasadność zaksięgowanych kosztów w ośrodkach powstawania kosztów.

Należy podkreślić, iż ogólny wynik dotyczący prowadzenia zadań audytowych w obszarze finansowym szpitala nie jest zadawalający, bowiem z uzyskanych informacji wynika, iż mniej niż połowa audytorów w badanych jednostkach – 14 (42%) zbadała ten obszar. Przyczynę braku realizacji zadań w obszarze finansowym szpitala ankietowani upatrują w różnych czynnikach. Dane w tym zakresie zilustrowano na rys. 6.

[18] Audytorzy wskazywali na zadania audytowe ze wszystkich obszarów działalności szpitala. Z uwagi na zachowanie spójności między postawionym w badaniach celem i prezentowanymi w artykule wynikami, przytoczono tylko zadania audytowe, które odnosiły się do finansowego obszaru działalności szpitala. Należy podkreślić, iż tematyka zadań powtarzała się u części ankietowanych.

Rysunek 6. Przyczyny braku realizacji zadań audytowych w obszarze finansowym szpitala



Objaśnienie: pytanie skierowano do 19 respondentów, którzy zadeklarowali, iż w ciągu ostatnich trzech lat nie przeprowadzali zadań audytowych w obszarze finansowym szpitala, w którym są zatrudnieni.

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Jak wynika z badań, najczęstszą przyczyną braku realizacji zadań w obszarze finansowym była zdaniem audytorów, dobra kondycja finansowa jednostki (9 wskazań), dlatego też nie było zasadności wykonywania audytu w tym zakresie. Ponadto pięciu audytorów wskazało, iż w obszar ten charakteryzował się niskim poziomem ryzyka wystąpienia nieprawidłowości, zaś w dwóch przypadkach nie poddano weryfikacji tego obszaru ze względu na niski stopień jego znajomości. Należy zauważyć, iż zdarzały się także przypadki narzucenia innych obszarów do badania przez kierownictwo jednostki, bądź ministerstwo, stąd obszar finansowy nie był uwzględniany w planie audytu.

Na skutek przeprowadzenia zadań audytowych w obszarze finansowym w 10 szpitalach wydano zalecenia poaudytowe, które zostały wdrożone w dziewięciu jednostkach. Dotyczyły one następującego zakresu[19]:

- zmiany systemu kodowania procedur medycznych (wdrożenie częściowe),
- analizy procedury postępowania przy ocenie stanu pacjenta,
- zwiększenia zakresu realizowanych procedur medycznych,
- zwiększenia staranności w kodowaniu procedur i świadczeń,
- zwiększenia nadzoru nad procesem kodowania procedur,
- zwiększenia staranności przy dokumentowaniu wykonywanych procedur medycznych lub rezygnacja ze sprawozdawania procedur nieodpowiednio udokumentowanych,
- zdefiniowania na nowo ścieżki dla procesów autoryzacji operacji finansowych,
- dopracowania zasad zaopatrywania klinik/oddziałów w leki i wyroby medyczne,
- dopracowania systemu rozliczania umów dotyczących badań klinicznych oraz rachunku kosztów badań.

Tylko w jednym badanym podmiocie wydane przez audytora zalecenia nie zostały wdrożone, z uwagi na to, że kierownictwo jednostki nie uznało ich zasadności.

Zdaniem respondentów wdrożenie zaleceń w obszarze finansowym wpłynęło na poprawę kondycji finansowej szpitala. W ich opinii widoczne jest to w następujących strefach badanych jednostek[20]:

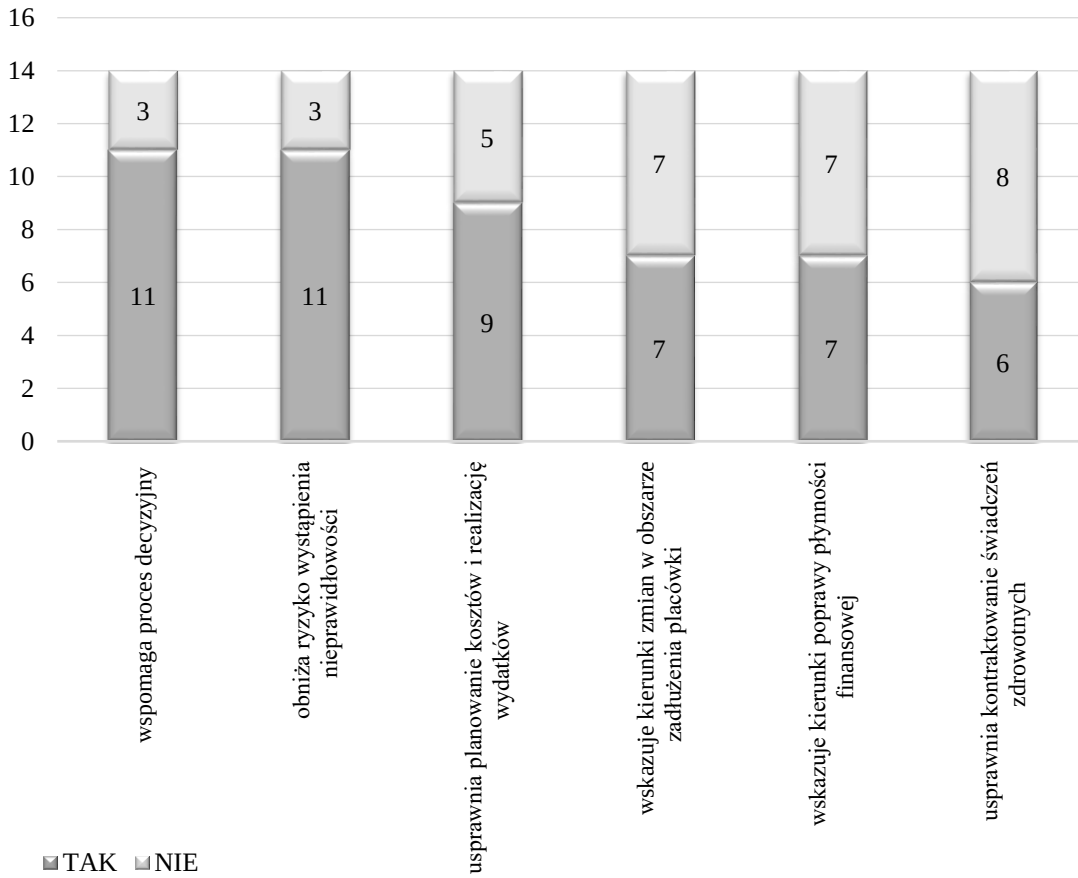
- zwiększenia przychodów,
- ograniczenia ryzyka naliczenia kar umownych,
- modyfikacji procedur i dostosowania ich do obowiązujących przepisów prawa, co pozwoliło na ustalenie i uszczegółowienie problemów finansowych w przejmowanej jednostce,
- zwiększenia bezpieczeństwa operacji finansowych,
- wzmocnienia nadzoru nad rozliczaniem umów dotyczących badań klinicznych,
- dokonania weryfikacji rzetelności danych finansowych,
- wdrożenia kierunków (procedur) reagowania na wzrost kosztów, np. z powodu nieuzasadnionych zapasów.

Mając na uwadze przytoczone we wstępie artykułu cechy audytu wewnętrznego korzystnie wpływające na działalność audytowanego podmiotu i postawioną tezę, iż audyt wewnętrzny pozytywnie wpływa na poprawę kondycji finansowej szpitala. W celu weryfikacji tezy zadano pytanie respondentom w tym zakresie. Wyniki empiryczne przedstawiono na rys. 7.

[19] Wydane zalecenia zostały opracowane przez audytorów w uzgodnieniu z kierownikami działów oraz z osobami odpowiedzialnymi za ich realizację (ordynatorami, koordynatorami oddziałów, dyrektorami ds. lecznictwa, głównymi księgowymi).

[20] Spostrzeżenia usprawnień w szpitalu podali respondenci, którzy zadeklarowali, iż w ich opinii nastąpiło usprawnienie obszaru finansowego po wdrożeniu przez kierownictwo zaleceń poaudytowych.

Rysunek 7. Opinia audytorów w zakresie wpływu audytu wewnętrznego na funkcjonowanie szpitala i jego kondycję finansową



Objaśnienie: pytanie skierowano do 14 respondentów, którzy zadeklarowali, iż w ciągu ostatnich 3 lat przeprowadzali zadania audytowe w obszarze finansowym szpitala, w którym są zatrudnieni.

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Opinia większości respondentów potwierdza pozytywny wpływ przeprowadzania audytu wewnętrznego na funkcjonowanie i kondycję finansową szpitala. Wskazania dotyczyły wspierania procesu decyzyjnego dzięki stwierdzonym przez audytora nieprawidłowościom, obniżania ryzyko wystąpienia nieprawidłowości czy też usprawnienia procesu planowania kosztów i realizacji wydatków dzięki wydanym zaleceniom poaudytowym. Z kolei jeśli chodzi o poprawę płynności finansowej, czy zmniejszenie zadłużenia szpitali, zdania respondentów były podzielone. Ponadto większość ankietowanych uważa, iż realizacja audytu nie usprawnia procesu kontraktowania świadczeń zdrowotnych.

Podsumowanie i wnioski

Audyt wewnętrzny jest działalnością obiektywną i niezależną, wspierającą kierownika jednostki w realizacji celów i zadań. Prowadzone audyty polegają, między innymi, na identyfikacji obszarów zagrożonych ryzykiem powstania nieprawidłowości, a następnie ich weryfikacji i wskazaniu zaleceń do ich usprawnienia, co powinno skłaniać kierownictwo szpitali do wykorzystania tego narzędzia. Zidentyfikowane w toku badań dominujące obszary ryzyka związane są z otoczeniem ekonomiczno-prawnym, w którym funkcjonują szpitale. Dotyczy to w głównej mierze takich elementów jak: zmieniające się zasady finansowania tych podmiotów, limity w zakresie finansowania świadczeń zrealizowanych przez szpitale, podstaw prawnych świadczenia usług przez personel medyczny oraz zasad realizacji usług przez zewnętrzne firmy. Identyfikacja obszarów, w których może pojawić się ryzyko nieprawidłowości jest punktem wyjścia do podejmowania działań mających na celu jego zniwelowanie lub ograniczenie. W tej materii kluczową rolę odgrywa audyt wewnętrzny.

Przeprowadzone badania wykazały, iż audyt wewnętrzny realizowany jest przez audytora zatrudnionego w jednostce w ponad 22% badanych podmiotów, przy czym w większości są to szpitale funkcjonujące jako samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (SPZOZ-y). Zadaniem autorek artykułu czynnikami determinującymi tak niski poziom wykorzystania audytu spowodowany jest ograniczoną pulą środków finansowych na tego typu działania oraz brakiem powszechnego obowiązku jego prowadzenia. Audyt funkcjonuje jedynie w jednostkach, które ze względu na przekroczenie obligatoryjnej kwoty muszą prowadzić audyt wewnętrzny, stąd tak niewielka liczba jednostek wdrożyła w swoje struktury to narzędzie. Warto jednak podkreślić, iż realizacja zadań audytowych może skutecznie wspierać procesy decyzyjne w szpitalu, jak również obniżać ryzyko wystąpienia nieprawidłowości. Ponadto audyt może być wprowadzony w dowolnym momencie w danym podmiocie, jeżeli kierownictwo podejmie w tym zakresie decyzję o jego prowadzeniu.

Z przeprowadzonych badań wynika, iż w mniej niż połowie jednostek, w których funkcjonuje audyt, badany jest obszar finansowy. Jest to argumentowane przez większość respondentów dobrą sytuacją finansową szpitala i niskim poziomem ryzyka. Warto zauważyć, iż w każdej organizacji, nawet najlepiej funkcjonującej można poprawić efektywność realizacji gospodarki finansowej, stąd zasadnym staje się włączanie przynajmniej raz na trzy lata zadań audytowych z zakresu obszaru finansowego do planu audytu. Niepokojącym zjawiskiem są także pojedyncze przypadki rezygnacji z zadań audytowych w obszarze finansowym, ze względu na konieczność realizacji innych zadań narzuconych przez kierownictwo jednostki. Takie działanie jest zasadne tylko w przypadku, kiedy ryzyko powstania nieprawidłowości jest wyższe w podanym obszarze.

Potwierdzeniem skuteczności prac audytowych, a tym samym przyjętej tezy, iż „audyt wewnętrzny pozytywnie wpływa na poprawę kondycji finansowej szpitala" są potwierdzone przez audytorów zmiany dokonane w badanych jednostkach na skutek wdrożonych zaleceń, tj. zwiększenie przychodów, poprawa bezpieczeństwa operacji finansowych,

czy też weryfikacja rzetelności danych finansowych. Dzięki wdrożeniu rekomendacji audytora została wniesiona do jednostki wartość dodana, a realizowane działania zmierzają we właściwym kierunku.

Literatura

Bartoszewicz A. (2011), *Praktyka funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa.

Bartoszewicz A., Kołosowska B. (2014), *Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa.

Bennadi D., Konekeri V., Kshetrimayum N., Sibyl S, Reddy V. (2014), *Clinical audit-literature review*, „Journal of International Dental and Medical Research", 7 (2), s. 49–55.

Cygańska M. (2018), *Integracja informacji finansowych i klinicznych na potrzeby zarządzania operacyjnego szpitalem*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, Olsztyn.

Dąbrowska E. (2010), *Audyt wewnętrzny systemu zarządzania jakością w zakładzie opieki zdrowotnej procesem oceny jakości system oraz jakości usług*, „Pielęgniarstwo Polskie,1 (35), s. 25–27.

Department of Health (1989), Working for patients, HMSO, London.

Esposito P., Dal Canton A. (2014), *Clinical audit, a valuable tool to improve quality of care: General methodology and applications in nephrology*, „World Journal of Nephrology", 6 (3/4), s. 249–255.

Frostick S.P., Radford P.J., Wallace W.A. (1993), *Medical audit: Rationale and Practicalities*, Cambridge University Press, Cambridge.

Gelderen van S.C., Zegers M., Robben P.B., Boeijen W., Westert G.P., Wollersheim H.C. (2018), *Important factors for effective patient safety governance auditing: a questionnaire survey*, „BMC Health Service Research", 18, s. 798.

Hass-Symotiuk M. (red.) (2016), *Sprawozdawczość podmiotów prowadzących działalność leczniczą*, Wolters Kluwer SA, Warszawa.

Johnston G., Crombie I.K., Davies H.T.O., Alder E.M., Millard A. (2000), *Reviewing audit: barriers and facilitating factors for effective clinical audit*, „Quality in Health Care", 9, s. 23–36.

Kiziukiewicz T. (red.) (2013), *Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.

Knedler K., Stasik M. (2005), *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*, Polska Akademia Rachunkowości, Warszawa.

Korendowicz J. (2010), *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspomagające zarządzanie szpitalem*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego", 621, Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia, 30, s. 193–202.

Kuc B.R., (2002), *Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa.

Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego (2016), Warszawa.

Souliotis K., Golna Ch., Mantzana V., Papaspyropoulos S., Koutsovasilis A., Sotiropoulos A. (2019), *Clinical audit as a tool to optimize contracted private healthcare provision: Testing the waters in resource-deprived Greece*, „SAGE Open Medicine", 7, s. 1–6.

Szczepankiewicz E.I. (2010a), *The Role of Internal Audit in Hospitals*, [w:] J. Stępniewski, M. Bugdol (eds.), *Cost, Organization and Management of Hospitals*, Jagiellonian University Press, Kraków, s. 52–60.

Szczepankiewicz E.I. (2010b), *Doskonalenie jakości funkcjonowania audytu wewnętrznego w sektorze ochrony zdrowia – wstępne studium analityczne zmian w regulacjach formalnych w latach 2002–2010*, [w:] R. Lewandowski, R. Walkowiak (red.), *Współczesne wyzwania strukturalne i menedżerskie w ochronie zdrowia: problem zarządzania*, Olsztyńska Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania im. Prof. Tadeusza Kotarbińskiego, Olsztyn, s. 243–257.

Winiarska K. (2017), *Audyt wewnętrzny. Teoria i zastosowanie*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.

Wrona B. (2006), *Audyt wewnętrzny w jednostkach ochrony zdrowia*, „Antidotum", 2, s. 20–27.

Zaleska B. (2018), *Audyt wewnętrzny w szpitalach działających w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (wybrane zagadnienia)*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu", 521, s. 237–245.

Żytyniec D. (2004), *Kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny*, [w:] B.R. Kuc, L. Smolak (red.), *Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, MSWiA, Warszawa.

Akty prawne

Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 19 czerwca 2017 r. w sprawie określenia szczegółowych kryteriów kwalifikacji świadczeniodawców do poszczególnych poziomów systemu podstawowego szpitalnego zabezpieczenia świadczeń opieki zdrowotnej, Dz.U. 2017, poz. 1163.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu, Dz.U. 2018, poz. 506.

Ustawa z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych z środków publicznych, Dz.U. nr 210, poz. 2135.

Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240.

Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 o działalności leczniczej, Dz.U. 2011, nr 112, poz. 654.

Źródła internetowe

http://siecszpitali.mz.gov.pl (dostęp 20.12.2019).

Marphy S.K., Stec J., *Data Analytics in Healthcare Internal Audit: A New Level of Value, Guidance for Healthcare Internal Auditors*, file:///E:/szpitale/DataAnalyticsInHealthcareInternalAuditANewLevelOfValue.pdf