

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

226

Kształtowanie wartości ZOZ nowym wyzwaniem menedżerów



pod redakcją

**Marka Łyszczaka, Marii Węgrzyn,
Dariusza Wasilewskiego**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2011

Recenzenci: Aldona Frączkiewicz-Wronka, Teresa Lubińska

Redaktor Wydawnictwa: Anna Grzybowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl> oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com, a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2011

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-131-7

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Spis treści

Wstęp.....	7
------------	---

Część 1. Budowanie wartości – aspekt systemowy i właścicielski

Dorota Korenik , Źródła finansowania innowacji w MSP szansą na rozwój (poprawę kondycji finansowej) ZOZ.....	11
Agnieszka Bem , Finansowanie ochrony zdrowia przez gospodarstwa domowe	23
Anna Hnatyszyn-Dzikowska, Zofia Wyszowska , Fundusze strukturalne UE jako determinanta konkurencyjności ZOZ	33
Joanna Jończyk , Kultura organizacyjna a innowacyjność w szpitalu publicznym.....	43
Joanna Sulowska, Łukasz Sulowski , Modele zarządzania zasobami ludzkimi w organizacjach medycznych.....	53

Część 2. Budowanie wartości – aspekt rachunkowy i finansowy

Sylwia Serwatka , Wzajemne współzależności pomiędzy audytem i kontrolą wewnętrzną w Zakładzie Opieki Zdrowotnej	63
Maria Węgrzyn , Kształtowanie wartości ZOZ a rynek usług finansowych	70
Alina Warelis , Wartość szpitala jako przedsiębiorstwa a wartość firmy (<i>goodwill</i>).	83
Paweł Prędkiewicz , Identyfikacja potencjalnych problemów ze stosowaniem klasycznych metod wyceny przedsiębiorstw do samodzielnych publicznych ZOZ	93
Robert Golej , Perspektywy wykupów menedżerskich w służbie zdrowia w Polsce.....	104
Grzegorz Michalski , Efektywność inwestycji w płynne aktywa w opodatkowanych i nie opodatkowanych organizacjach opieki zdrowotnej.....	115
Radosław Witczak , Wpływ norm podatkowych na wycenę zakładów opieki zdrowotnej – wybrane zagadnienia	129

Część 3. Budowanie wartości – aspekt pacjenta

Dorota Jachimowicz-Wołoszynek, Agnieszka Weber, Dorota Rogala, Agnieszka Skinder , Badanie poziomu oczekiwań i zadowolenia hospitalizowanych pacjentów – wybrane aspekty.....	139
Katarzyna Krot , Zaufanie w relacji lekarz–pacjent.....	150
Agnieszka Bukowska-Piestrzyńska , Reputacja w funkcjonowaniu placówki zdrowotnej	161
Anna Murawska, Anna Michalska , Ocena wybranych problemów ochrony zdrowia ludności w Polsce	174

Summaries

Part 1. Value Creation – system and ownership aspect

Dorota Korenik , Sources of innovation in smes an opportunity for development – improving the financial situation of health care centers.....	22
Agnieszka Bem , Financing of health care by households	32
Anna Hnatyszyn-Dzikowska, Zofia Wyszowska , EU Structural Funds as the determinant of the competitiveness in health care centre.....	42
Joanna Jończyk , Organizational culture and innovation in a public hospital.....	52
Joanna Sułkowska, Łukasz Sułkowski , Models of human resources management in medical organizations.....	60

Part 2. Value Creation – accounting and financial aspect

Sylvia Serwatka , Mutual interdependence of audit and internal control in a health care centre.....	69
Maria Węgrzyn , Shaping the value of health care centre vs. financial services market.....	82
Alina Warelis , Worth of hospital as a company vs its value (goodwill).....	92
Paweł Prędkiewicz , Identification of potential problems related to using traditional methods of valuing companies for public health care organizations.....	103
Robert Golej , Prospects for management buyouts in the health sector in Poland.	114
Grzegorz Michalski , The efficiency of liquid assets investment: taxed and not taxed healthcare organizations case.....	128
Radosław Witczak , The influence of tax provisions on the valuation of health care centers – chosen issues	136

Part 3. Value Creation – aspect of patient

Dorota Jachimowicz-Wołoszynek, Agnieszka Weber, Dorota Rogala, Agnieszka Skinder , Examination of the level of expectation and satisfaction of patients of chosen health care units – some aspects	149
Katarzyna Krot , Trust in doctor-patient relationship.....	160
Agnieszka Bukowska-Piestrzyńska , Reputation in functioning of a health facility.....	173
Anna Murawska, Anna Michalska , Evaluation of selected problems of health-care in Poland	182

Sylwia Serwatka

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
Collegium Medicum

WZAJEMNE WSPÓLZALEŻNOŚCI POMIĘDZY AUDYTEM I KONTROLĄ WEWNĘTRZNĄ W ZAKŁADZIE OPIEKI ZDROWOTNEJ

Streszczenie: Za sprawne funkcjonowanie każdej organizacji, w tym także zakładów opieki zdrowotnej, odpowiedzialne jest jej kierownictwo. Kontrola wewnętrzna jest elementem nieodzownym do właściwego funkcjonowania organizacji. Audyt wewnętrzny natomiast kontroluje istnienie i skuteczność rozwiązań kontrolnych. W długim okresie audyt wewnętrzny przyczynia się do usprawnienia kontroli, szacuje i ocenia sprawność wszystkich jej form, lecz sam nie jest kontrolą. Jednym z podstawowych zadań audytu wewnętrznego jest ocena systemu kontroli wewnętrznej. Oznacza to konieczność przeprowadzenia analizy wszystkich systemów w organizacji w celu dokonania oceny kontroli funkcjonującej w tych systemach oraz sposobu, w jaki oddziałują na siebie te systemy.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, audyt zewnętrzny, kontrola wewnętrzna, sprawne funkcjonowanie jednostki.

1. Pojęcie audytu i kontroli wewnętrznej

Audyt wewnętrzny i kontrola wewnętrzna często są utożsamiane. Jednak w praktyce mają one inny charakter. Pojęcie audyt pochodzi od łacińskiego słowa *auditure*, co oznacza badać, słyszeć, słuchać. W polskiej praktyce termin ten zaczął być stosowany na początku lat dziewięćdziesiątych XX w. w odniesieniu do weryfikacji sprawozdania finansowego. W jednostkach sektora finansów publicznych ustawą z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych z dnia 26 listopada 1998 roku został wprowadzony obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego¹.

Audyt wewnętrzny, zgodnie z definicją opracowaną przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (Institute of Internal Auditors – IIA) to niezależne, obiektywne czynności o charakterze zapewniającym prawidłowość (działania instytucji) i doradczym, zaprojektowane w celu przysporzenia wartości dodatkowej i usprawniania

¹ *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2009, s. 13.

działalności instytucji. Pomaga on danej organizacji, m.in. zakładom opieki zdrowotnej, w osiąganiu jej celów poprzez wprowadzanie systematycznego, zdyscyplinowanego podejścia do oceny i poprawy w zakresie zarządzania ryzykiem, kontroli i kierowania organizacją².

2. Audyt zewnętrzny a audyt wewnętrzny

Wyróżniamy dwa rodzaje audytu ze względu na podmiot prowadzący:

- audyt zewnętrzny,
- audyt wewnętrzny.

Każdy niezależny od kierownictwa jednostki audyt, przeprowadzany przez instytucje zewnętrzne, nazywa się audytem zewnętrznym. Audyt ten ma na celu zbadanie sytuacji przede wszystkim finansowej danej jednostki.

Tabela 1. Różnice między audytem zewnętrznym a audytem wewnętrznym

Kryteria	Audyt zewnętrzny	Audyt wewnętrzny
Cel audytu	Służy podmiotom zewnętrznym, które są zainteresowane sytuacją danej jednostki	Ma na celu wniesienie wartości dodanej do jednostki
Zakres audytu	Badanie skupia się na finansowych aspektach działalności jednostki	Wszystkie obszary działalności jednostki, zarówno finansowe, jak i niefinansowe
Okres objęty badaniami	Zdarzenia zaistniałe, szczególnie ocena informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych	Stan obecny, w mniejszym stopniu zdarzenia <i>ex post</i>
Częstotliwość badań	Najczęściej raz do roku	Według planu audytu, przez cały rok
Znajomość jednostki	Audyt zewnętrzny musi poznać jednostkę bezpośrednio przed badaniem lub w trakcie realizacji zadania audytowego	Audyt wewnętrzny zna swoją jednostkę
Podmiot badający	Audyty zewnętrzny jest przeprowadzany przez podmiot niezależny od organizacji	Audyt wewnętrzny przeprowadza audytor zatrudniony w organizacji (choć nie wyklucza się zlecenia tego zadania podmiotowi z zewnątrz).

Źródło: *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2009, s. 13.

Audyt przeprowadzany przez własną komórkę wyodrębnioną w strukturze danej jednostki gospodarczej nazywa się audytem wewnętrznym. Różnice między nimi przedstawiono w tab. 1.

² J. Malesa, *Kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny*, SGH, Warszawa 2009, s. 7.

3. Zadania audytu i kontroli wewnętrznej

Audyt wewnętrzny wspiera kadre kierowniczą w wypełnianiu powierzonych zadań. Realizuje tę funkcję za pomocą oceny systemów kontroli wewnętrznej, za które jest odpowiedzialna kadra kierownicza, oraz za pomocą oceny efektywności zarządzania ryzykiem. Wyniki tej oceny są prezentowane w formie rekomendacji w raporcie z wykonania zadania audytowego. Dla każdego obiektu audytu przedstawiane są ustalenia, czyli stwierdzone przez audytora fakty, rodzaje ryzyka i rekomendacje. Ustalenia, rodzaje ryzyka i rekomendacje są wzajemnie powiązane. Ryzyko powstaje wskutek różnicy między kryteriami (jak powinno być) i ustaleniami (jak jest). Rekomendacje natomiast odnoszą się do stwierdzonych rodzajów ryzyka i przedstawiają sposoby ich ograniczenia. Kierownictwo jednostki audytowanej decyduje o tym, czy przyjąć, czy odrzucić rekomendacje. Odrzucenie rekomendacji jest równoznaczne z zaakceptowaniem ryzyka związanego z wstrzymaniem ich wykonania. Rodzaje ryzyka, jakie zostały stwierdzone w trakcie wykonywania zadania audytowego, powinny być przedstawione w raporcie/sprawozdaniu w formie mapy ich występowania³.

Kontrola wewnętrzna polega na ciągłej ocenie jednostki w trakcie jej funkcjonowania w celu ujawnienia niedociągnięć, natomiast audyt wewnętrzny przyczynia się do utrzymania w jednostce skutecznych mechanizmów kontroli przez ocenę ich skuteczności i efektywności oraz ciągłe doskonalenie. Dzięki temu kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny tworzą spójny system gwarantujący właściwe funkcjonowanie jednostek sektora finansów publicznych oraz służący ochronie środków publicznych⁴.

Stałym elementem zorganizowanej działalności jest kontrola wewnętrzna. W Polsce w jednostkach sektora finansów publicznych termin kontrola wewnętrzna jest stosowana zwyczajowo do określenia komórki organizacyjnej wykonującej czynności sprawdzające. Kontrola jest to proces, w którego trakcie porównujemy stan rzeczywisty z wzorcem. Należy zatem rozumieć kontrolę wewnętrzną jako zbiór procedur i mechanizmów organizacyjnych.

Kierownik każdej jednostki powinien zapewnić odpowiednią strukturę kontroli wewnętrznej, a także jej weryfikowanie i usprawnianie, aby była skuteczna. W tym celu powinien brać pod uwagę standardy, które zostały określone na podstawie następujących dokumentów:

- „Standardy kontroli wewnętrznej w Komisji Europejskiej” – opracowane przez Komisję Europejską – Dyрекję Generalną ds. Budżetu;
- „Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa” oraz „Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie” – raporty opracowane przez Komitet Organizacji

³ K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, wyd. 2, Wydawnictwo Info Audit Sp. z o.o., Warszawa 2005, s. 68.

⁴ *Audyt wewnętrzny...*, s. 29.

Sponsorujących Komisję Treadway (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO);

- „Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym” – przyjęte w 2004 r. przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI).

Standardy przedstawiono w pięciu obszarach odpowiadających pięciu podstawowym elementom systemu kontroli wewnętrznej, tj.⁵:

- środowisko wewnętrzne,
- zarządzanie ryzykiem,
- mechanizmy kontroli,
- informacja i komunikacja,
- monitorowanie i ocena.

Kontrola wewnętrzna według Komitetu Organizacji Sponsorujących Komisję Treadwaya (COSO) to proces, w którym uczestniczy rada nadzorcza jednostki, zarząd i inni pracownicy, stworzony, aby zapewnić w rozsądnym stopniu, że osiągnięte zostaną cele w następujących kategoriach⁶:

- efektywność i wydajność operacji (cele operacyjne),
- wiarygodność sprawozdań finansowych (cele sprawozdawczości finansowej),
- zgodność z aktami prawnymi i przepisami (cele zgodności z prawem).

Zgodnie z definicją opracowaną przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (INTOSAI) kontrola wewnętrzna to narzędzie zarządzania wykorzystywane do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte. Dlatego też odpowiedzialność za przydatność i skuteczność struktur kontroli wewnętrznej spoczywa na zarządzających⁷.

Kontrola jest procesem inicjowanym przez kierownictwo jednostki, na którym spoczywa obowiązek ustalenia zasad i procedur kontroli wewnętrznej oraz odpowiedzialność za jej prawidłowe funkcjonowanie.

Na system kontroli wewnętrznej składają się mechanizmy kontroli i środowisko kontroli. Kontrola wewnętrzna może być prowadzona z wykorzystaniem różnych mechanizmów kontrolnych. Należą do nich wszelkie środki mające na celu zapobieganie, wykrywanie i naprawianie nieprawidłowości stosowane przez kierownictwo jednostki dla:

- zapewnienia uporządkowanego skutecznego prowadzenia działalności,
- zgodności z przyjętą polityką wewnętrzną,
- zabezpieczenia majątku,
- wykrywania oszustw i nieprawidłowości,

⁵ Załącznik do Komunikatu nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r., s. 2.

⁶ J. Malesa wyd. cyt., s. 2.

⁷ Tamże.

- prowadzenia dokładnej i rzetelnej ewidencji księgowej,
 - przygotowania na czas rzetelnych informacji finansowych⁸.
- Mechanizmy kontroli można pogrupować z podziałem na trzy podstawowe typy (tab. 2)

Tabela 2. Podstawowe typy mechanizmów kontroli

Typ mechanizmu	Funkcja
Prewencyjny	<ul style="list-style-type: none"> • przewidywanie problemów • zapobieganie niekorzystnym zjawiskom, niepożądanym sytuacjom • ochrona przed błędami, pominięciami, zaniechaniami lub nielegalnymi działaniami
Detekcyjny	<ul style="list-style-type: none"> • wykrywanie i raportowanie wszystkich odchyłeń w działaniu, zwłaszcza wykraczających poza wymagane normy
Korekcyjny	<ul style="list-style-type: none"> • minimalizowanie pojawienia się zagrożenia • działania naprawcze w zakresie problemów wykrywanych przez mechanizmy detekcyjne • identyfikowanie przyczyn zagrożeń • korygowanie powstałych błędów

Źródło: *Audyty wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2009, s. 32.

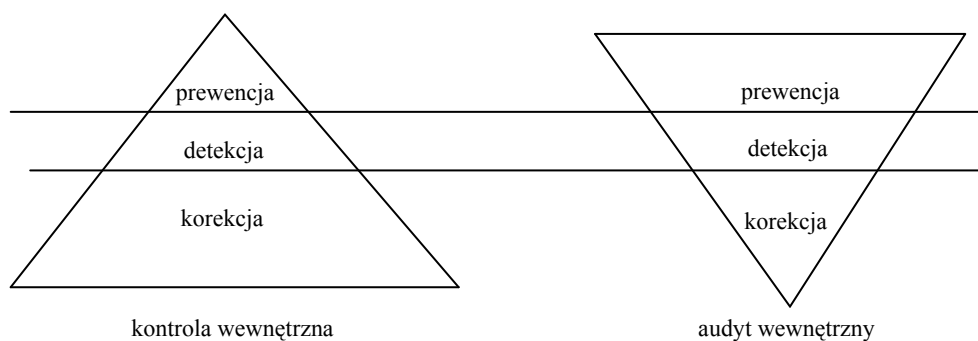
Znacznie szersze funkcje niż kontrola wewnętrzna pełni audyt wewnętrzny – nadzoruje bowiem jej mechanizmy. Audyt wewnętrzny i kontrola wewnętrzna różnią się także zakresami i obszarami działania, sposobem prowadzenia oceny i celem badania.

Audyty wewnętrzny stale nadzoruje mechanizmy kontroli wewnętrznej w jednostce, ocenia je oraz identyfikuje słabe punkty w systemie funkcjonującym w jednostce. Audyt bardzo często doprowadza do zmian w systemie kontroli i koncentruje się tylko na niedostatkach systemów, a nie na konkretnych przypadkach popełnienia błędów czy wykroczeń.

Kontrola wewnętrzna jest zorientowana na przeszłość, stwierdza błędy, szuka winnych i wnioskuje o ich ukaranie, natomiast audyt wewnętrzny monitoruje stan aktualny, inspirowany na przyszłość, wnioskuje rozwiązania, proponując środki zaradcze, doradza i koordynuje.

Różnice między kontrolą wewnętrzną a audytem wewnętrznym ilustruje schemat na rys. 1.

⁸ *Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2003, s. 5.



Rys. 1. Różnice między kontrolą wewnętrzną i audytem wewnętrznym

Źródło: K. Winiarska, *Audyty wewnętrzne w 2007 roku – standardy międzynarodowe – regulacje krajowe*, Difin Sp. z o.o., Warszawa 2007, s. 80.

Cele czynności wymienionych na schemacie to:

prewencja – monitorowanie operacji, przewidywanie ewentualnych problemów,

detekcja – wykrywanie błędów, przeoczeń i niewłaściwych działań,

korekcja – minimalizowanie wpływu zagrożeń, usuwanie problemów ujawnionych podczas detekcji, identyfikowanie błędów.

Rolą kontroli wewnętrznej jest porównanie stanu faktycznego z założeniami, planami i wzorcami. Audyt wewnętrzny ma na celu zdobycie obiektywnego obrazu procesu i ustalanie obszarów wystąpienia ryzyka w trakcie osiągania przez zakład opieki zdrowotnej zamierzonych celów. Kontrola wewnętrzna ma charakter bardziej doraźny i działa w momencie wystąpienia kryzysu. Wtedy to, już po zdarzeniu (lub w czasie jego trwania), problem jest wyjaśniany i rozwiązywany. Audyt natomiast działa prewencyjnie – po to, aby wyeliminować konieczność uruchamiania kontroli. Ponadto audyt jako kontrola prewencyjna bada procedury stosowane w komórce kontroli wewnętrznej, oceniając, czy w razie zagrożenia kontrola będzie w stanie szybko i skutecznie rozwiązać problem.

4. Podsumowanie

Prowadzenie audytu w zakładach opieki zdrowotnej w powiązaniu z właściwie zorganizowanym systemem kontroli wewnętrznej implikuje sprawne zarządzanie jednostką. Sprawne zarządzanie jednostką wpływa m.in. na jakość świadczonych usług. Z kolei wysoka jakość świadczonych usług i właściwie zorganizowane funkcjonowanie jednostki wpływają na wysoki poziom zadowolenia i satysfakcji klientów/pacjentów z usług oraz na postrzeganie zakładu opieki zdrowotnej jako jednostki świadczącej usługi profesjonalne i wysokiej jakości.

Literatura

- Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2009.
- Czerwiński K., *Audyt wewnętrzny*, wyd. 2, Wydawnictwo Info Audit Sp. z o.o., Warszawa 2005.
- Malesa J., *Kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny*, SGH, Warszawa 2009.
- Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2003.
- Winiarska K., *Audyt wewnętrzny w 2007 roku – standardy międzynarodowe – regulacje krajowe*, Difin Sp. z o.o. Warszawa 2007.
- Załącznik do Komunikatu nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. Dz.Urz. Ministra Finansów z 30 czerwca 2006, poz. 58.

MUTUAL INTERDEPENDENCE OF AUDIT AND INTERNAL CONTROL IN A HEALTH CARE CENTRE

Summary: The management team is responsible for the efficient functioning of any organization, including health care centres. Internal control is indispensable for an organization to function properly, whereas internal audit controls the existence and effectiveness of control methods. In a long period of time internal audit contributes to more efficient control, assesses and evaluates the effectiveness of all its forms, but audit itself is not control. One of the basic aims of internal audit is to evaluate the internal control system. Thus, it is necessary to analyze all systems in an organization in order to evaluate the control's functioning in the systems and the way these systems affect each other.

Keywords: internal audit, external audit, internal control, efficient functioning of an organization.