

## Organizacja i zasady funkcjonowania kontroli zarządczej w podmiocie leczniczym

Dariusz Kotarski\*

**Streszczenie:** *Cel* – prezentacja organizacji i zasad funkcjonowania kontroli zarządczej w podmiocie leczniczym ze szczególnym uwzględnieniem regulacji prawnych, wykonawczych i sprawozdawczych. *Metoda badania* – wykorzystano metodę analizy dokumentacji w zakresie stosowanej polityki kontroli zarządczej oraz oświadczeń o stanie kontroli zarządczej dyrektora Białostockiego Centrum Onkologii w latach 2012–2014. *Wynik* – zestawiono bieżące problemy zarządcze dotyczące organizacji i funkcjonowania kontroli zarządczej oraz omówiono sposoby zarządzania ryzykiem, wyznaczania celów oraz samooceny jako najważniejsze elementy każdego systemu kontroli zarządczej. *Oryginalność/wartość* – wskazanie specyfiki kształtowania kontroli zarządczej w podmiocie leczniczym zależnej również od przyjętych rozwiązań usprawniających i naprawczych.

**Słowa kluczowe:** organizacja kontroli zarządczej, standardy kontroli zarządczej, audyt wewnętrzny, podmiot leczniczy

### Wprowadzenie

Od roku 2010 zakres obowiązków Ministra Finansów został rozszerzony o koordynację kontroli zarządczej, która polega między innymi na upowszechnianiu standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Standardy kontroli zarządczej, pomimo że stanowią uporządkowany zbiór wskazówek, które osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej powinny wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej, odznaczają się jednak dużym stopniem uogólnienia. Polityka kontroli zarządczej stanowi organizację i zasady funkcjonowania kontroli zarządczej przyjęte i stosowane przez jednostki sektora finansów publicznych, dopuszczone i zgodne z ogłoszonymi standardami i przepisami ustawy o finansach publicznych.

Celem artykułu jest analiza organizacji kontroli zarządczej w podmiocie leczniczym ze szczególnym uwzględnieniem regulacji prawnych, wykonawczych i sprawozdawczych.

---

\* dr Dariusz Kotarski, Politechnika Koszalińska, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Rachunkowości, 75-343 Koszalin, ul. Kwiatkowskiego 6e, e-mail: darekkotarski@gmail.com.

## 1. Podstawa prawna zapewnienia kontroli zarządczej w podmiocie leczniczym

Zgodnie z zapisami ustawy o działalności leczniczej z 2011 roku (Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. ...: art. 4 ust. 1) podmiotami leczniczymi mogą być między innymi:

- a) przedsiębiorcy we wszelkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej;
- b) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej;
- c) jednostki budżetowe;
- d) instytuty badawcze;
- e) fundacje i stowarzyszenia, których celem statutowym jest wykonywanie zadań w zakresie ochrony zdrowia i których statut dopuszcza prowadzenie działalności leczniczej.

Niezależnie od rodzaju działalności leczniczej oraz zakresu świadczeń zdrowotnych część podmiotów leczniczych ma ustawowy obowiązek prowadzenia kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego. Dotyczy to przede wszystkim samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, spółek kapitałowych oraz jednostek budżetowych utworzonych i prowadzonych przez Skarb Państwa reprezentowany przez ministra, centralny organ administracji rządowej albo wojewodę, a także jednostkę samorządu terytorialnego. W podmiotach tych – zgodnie z art. 69 ustawy o finansach publicznych – należy zapewnić funkcjonowanie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, czyli działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. ...: art. 69).

Za funkcjonowanie kontroli zarządczej w podmiocie leczniczym odpowiedzialny jest jej kierownik (dyrektor). Dodatkowe wsparcie dla kierownika w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze dostarcza audyt wewnętrzny. Należy jednak zaznaczyć, że audyt wewnętrzny występuje obowiązkowo tylko w podmiocie leczniczym będącym państwową jednostką budżetową lub samodzielnym publicznym zakładem opieki zdrowotnej, który nie został utworzony przez jednostkę samorządu terytorialnego, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. ...: art. 274 ust. 2 pkt 3).

Zadania z zakresu funkcjonowania kontroli zarządczej w podmiocie leczniczym, w szczególności dotyczące upowszechniania procedur i standardów kontroli zarządczej oraz zarządzania ryzykiem, mogą zostać przekazane do realizacji przez kierowników poszczególnych komórek organizacyjnych działalności medycznej i niemedycznej, personel medyczny oraz pracowników administracyjnych. W podmiocie leczniczym, który ma złożoną strukturę organizacyjną, zasadne jest powołanie w tym celu specjalnego zespołu pracowniczego. Zespół do spraw koordynowania kontroli zarządczej w podmiocie leczniczym może składać się co najmniej z:

- głównego księgowego jako przewodniczącego, który reprezentuje zespół na zewnątrz,
- przedstawiciela personelu medycznego lekarskiego,
- przedstawiciela personelu medycznego pielęgniarstwa,
- przedstawiciela personelu medycznego techników medycznych.

Podział obowiązków może być traktowany jako istotne narzędzie kontroli (Winiarska 2012: 31). Jednak niezależnie od zakresu uprawnień delegowanych poszczególnym pracownikom zapewnienie funkcjonowania kontroli zarządczej w podmiocie leczniczym należy wyłącznie do obowiązków kierownika jednostki. Obowiązku tego nie może on scedować na inne osoby, co oznacza, że tylko kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za jego realizację (Adamek-Hyska 2014: 7).

## **2. Ustalanie celów i zarządzanie ryzykiem jako elementy kontroli zarządczej w podmiocie leczniczym**

Kierownik podmiotu leczniczego zapewnia funkcjonowanie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej między innymi poprzez realizację standardów kontroli zarządczej wyznaczonych przez Ministra Finansów. Dwadzieścia dwa standardy zostały przedstawione w pięciu grupach odpowiadających poszczególnym elementom kontroli zarządczej, na które składają się:

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

Drużga grupa standardów – cele i zarządzanie ryzykiem (standardy 5–9) – przyjmuje, że zarządzanie ryzykiem ma na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów i realizacji zadań. Ponadto, standard kontroli zarządczej nr 6 zakłada (Komunikat nr 23... 2009):

- a) jasne określanie celów i zadań w co najmniej rocznej perspektywie;
- b) monitorowanie wykonania celów i zadań za pomocą wyznaczonych mierników;
- c) zapewnienie w jednostce nadrzędnej lub nadzorującej odpowiedniego systemu monitorowania realizacji celów i zadań przez jednostki podległe lub nadzorowane;
- d) przeprowadzanie oceny realizacji celów i zadań, uwzględniając kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności;
- e) wskazanie jednostek, komórek organizacyjnych lub osób odpowiedzialnych bezpośrednio za wykonanie celów i zadań oraz zasobów przeznaczonych do ich realizacji.

Ze względu na zróżnicowanie oraz ważność celów i zadań realizowanych przez poszczególne podmioty lecznicze system doboru i pomiaru celów powinien być dostosowany do ich warunków i charakteru działalności leczniczej oraz uwzględniać ogłoszone standardy kontroli zarządczej (Kotarski 2012: 315).

Mając na uwadze przepisy ogólne ustawy o działalności leczniczej, do podstawowych celów i zadań podmiotu leczniczego należy zaliczyć co najmniej (Uchwała z 21 grudnia 2012 r.):

- a) udzielanie stacjonarnych i całodobowych świadczeń zdrowotnych szpitalnych i innych niż szpitalne;
- b) udzielanie ambulatoryjnych świadczeń zdrowotnych;
- c) wykonywanie badań diagnostycznych dla innych podmiotów leczniczych;

- d) prowadzenie działalności związanej z bezpieczeństwem i higieną pracy;
- e) kształcenie oraz dokształcanie osób wykonujących zawody medyczne;
- f) prowadzenie działalności profilaktycznej;
- g) prowadzenie obowiązującej dokumentacji, sprawozdawczości, statystyki medycznej;
- h) współpracę z instytutami naukowymi, uczelniami wyższymi i innymi podmiotami prowadzącymi badania naukowe,
- i) realizację zadań określonych przepisami prawa z zakresu obronności państwa.

Podmiot leczniczy może również wykonywać działalność gospodarczą, na przykład w zakresie: usług diagnostycznych, wynajmu i dzierżawy pomieszczeń, gruntów i sprzętu, usług sterylizacji, prowadzenia badań klinicznych produktów leczniczych, organizacji szkoleń, konferencji, pod warunkiem, że działalność ta nie jest uciążliwa dla pacjenta lub przebiegu leczenia (Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. ...: art. 13 ust. 2).

Zarządzanie ryzykiem to procedury i polityki oraz skoordynowane działania podejmowane zarówno przez kierownictwo jednostki, jak i jej pracowników, które poprzez identyfikację i analizę ryzyka oraz określanie adekwatnych reakcji na ryzyko zwiększają prawdopodobieństwo osiągnięcia celów i realizacji zadań (Komunikat nr 6... 2012). W klasyfikacji ryzyka w podmiocie leczniczym najważniejsze znaczenie ma ryzyko operacyjne. Jego przejawem jest wzrost kosztów świadczeń zdrowotnych, niski stopień wykorzystania zasobów majątkowych, niekorzystna sytuacja na rynku, struktura i wielkość przychodów oraz niskie ceny jednostkowe zakontraktowanych usług (Sawicki 2005: 241).

W praktyce zarządczej podmiotów leczniczych ryzyko działalności operacyjnej jest różnie rozumiane i stopniowane, przy czym charakterystyczny jest podział ryzyka na wewnętrzne (np. operacyjne, finansowe) oraz zewnętrzne, w którym dominują czynniki związane ze zmianami prawa oraz wielkości i struktury zewnętrznych źródeł finansowania świadczeń opieki zdrowotnej.

Określenie prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka działalności leczniczej polega na ustaleniu przewidywanej częstotliwości występowania danego zdarzenia (np. w skali punktowej od 1 do 5, gdzie 1 oznacza niskie prawdopodobieństwo, a 5 prawdopodobieństwo graniczące z pewnością), natomiast określenie potencjalnego skutku wystąpienia ryzyka polega na ustaleniu przewidywanego wpływu, jaki wystąpienie danego zdarzenia będzie miało dla realizacji zadań lub osiągnięcia celów (gdzie 1 oznacza nieznaczny wpływ, a 5 katastrofalny skutek). Z kolei określenie poziomu istotności ryzyka można uzyskać w następstwie ustalenia iloczynu punktowej wartości skutku i prawdopodobieństwa. Przykładowe zasady oceny ryzyka w podmiocie leczniczym przedstawia tabela 1.

Tabela 1

Przykładowe zasady oceny ryzyka w podmiocie leczniczym

<b>Punktacja</b>	<b>5. Jest prawie pewne, że zdarzenie wystąpi.</b>	<b>4. Zaisntnienie zdarzenia jest bardzo prawdopodobne.</b>	<b>3. Zdarzenie może wystąpić.</b>	<b>2. Jest mało prawdopodobne, że zdarzenie wystąpi.</b>	<b>1. Zdarzenie dotyczy nie wystąpiło, ale może zaistnieć jedynie w wyjątkowych okolicznościach i/lub w jednostkowych sprawach.</b>
<b>Skutek</b>	<b>Katastrofalny</b>	<b>Poważny</b>	<b>Średni</b>	<b>Mały</b>	<b>Nieznaczny</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>
Kryterium finansowe	Strata do wysokości amoryzacji +2501 tys. zł	Strata do wysokości amoryzacji + od 501 tys. zł do 2500 tys. zł	Strata do wysokości amoryzacji +500 tys. zł	Strata do wysokości amoryzacji	Strata do wysokości amoryzacji
Kryterium zasobów ludzkich	Liczebność lub/i kompetencje personelu zagrażające realizacji kluczowych celów/zadań	Liczebność lub/i kompetencje personelu powodujące znaczne długotrwałe zakłócenia w działalności	Liczebność lub/i kompetencje personelu powodujące znaczne krótkotrwałe zakłócenia w działalności	Liczebność lub/i kompetencje personelu powodujące nieznaczne krótkotrwałe zakłócenia w działalności	Liczebność lub/i kompetencje personelu powodujące nieznaczne chwilowe zakłócenia w działalności
Kryterium operacyjne	Brak realizacji kluczowych celów/zadań	Znaczne długotrwałe zakłócenia w działalności	Znaczne krótkotrwałe zakłócenia w działalności	Nieznaczne krótkotrwałe zakłócenia w działalności	Nieznaczne chwilowe zakłócenia w działalności
Kryterium infrastruktury	Baza lokalowa, wyposażenie, środki łączności itp. zagrażające realizacji kluczowych celów/zadań	Baza lokalowa, wyposażenie, środki łączności itp. powodujące znaczne długotrwałe zakłócenia w działalności	Baza lokalowa, wyposażenie, środki łączności itp. powodujące znaczne krótkotrwałe zakłócenia w działalności	Baza lokalowa, wyposażenie, środki łączności itp. powodujące nieznaczne krótkotrwałe zakłócenia w działalności	Baza lokalowa, wyposażenie, środki łączności itp. powodujące nieznaczne chwilowe zakłócenia w działalności

Kryterium bezpieczeństwa	1	2	3	4	5	6
Utrata życia			Poważne obrażenia skutkujące trwałą utratą zdrowia	Poważne obrażenia bez trwałej utraty zdrowia wymagające zwolnienia lekarskiego	Obrażenia niewymagające zwolnienia lekarskiego	Niewielkie obrażenia, drobne stłuczenia, skaleczenia itp.
Kryterium zewnętrzne		Zewnętrzne czynniki prawno-ekonomiczne zagrażające realizacji kluczowych celów/zadań	Zewnętrzne czynniki prawno-ekonomiczne powodujące znaczne długotrwałe zakłócenia w działalności	Zewnętrzne czynniki prawno-ekonomiczne powodujące znaczne krótkotrwałe zakłócenia w działalności	Zewnętrzne czynniki prawno-ekonomiczne powodujące nieznaczne krótkotrwałe zakłócenia w działalności	Zewnętrzne czynniki prawno-ekonomiczne powodujące nieznaczne chwilowe zakłócenia w działalności
Kryterium reputacji		Pierwszoplanowe doniesienia medialne („newsy”) w całym kraju	Doniesienia w mediach ogólnokrajowych i lokalnych	Doniesienia we wszystkich mediach lokalnych	Drobne wzmianki we wszystkich mediach lokalnych	Drobne wzmianki w niektórych mediach lokalnych

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Polityka kontroli...: 14).

**Tabela 2**

Macierz istotności ryzyka

Skutek	Prawdopodobieństwo				
	Rzadkie (niskie, nieznaczne)	Mало prawdopodobne (małe)	Średnie	Prawdopodobne (wysokie)	Prawie pewne (bardzo wysokie)
Katastrofálny	5	10	15	20	25
Poważny	4	8	12	16	20
Średni	3	6	9	12	15
Mały	2	4	6	8	10
Nieznaczny	1	2	3	4	5

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Polityka kontroli...: 15).

Analiza ryzyka zgodnie z wytycznymi Ministra Finansów polega na oszacowaniu tak zwanej istotności ryzyka poprzez określenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka i możliwych jego skutków, na przykład poprzez iloczyn oceny prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka oraz oceny jego skutków. Jednostka sama ustala sposób szacowania istotności ryzyka, określając kryteria analizy, które powinny wskazywać na sposób mierzenia prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka i jego skutków. Kryteria te powinny umożliwiać najbardziej obiektywną analizę ryzyka (Komunikat nr 6... 2012). Przykładowy poziom istotności ryzyka oraz reakcję na ryzyko przedstawiają tabele 2 i 3.

**Tabela 3**

Poziom istotności ryzyka oraz reakcja na ryzyko

Poziom istotności ryzyka	Rodzaj reakcji na ryzyko
Ryzyko nieznaczne (1–3)	Ryzyko akceptowane, wymagające minimalnej kontroli, o ile następna ocena ryzyka nie wykaże wzrostu jego istotności
Ryzyko umiarkowane (4–12)	Ryzyko wymagające monitorowania (kontrole wykrywające) oraz działań prewencyjnych rozciągniętych w czasie, aby zapewnić, że jego znaczenie nie wzrasta przy zmieniających się warunkach działania
Ryzyko poważne (13–20)	Ryzyko zagrażające osiągnięciu celów, więc wymagające cyklicznego monitorowania (kontrole zapobiegawcze) oraz niezwłocznych działań mających na celu zminimalizowanie jego prawdopodobieństwa lub/i skutków, a także eliminowania potencjalnych innych czynników ryzyka, które mogą pojawić się jako następstwo faktu realizacji danego ryzyka
Ryzyko katastrofalne (21–25)	Ryzyko z zasady wymagające wycofania się z realizacji określonych działań lub przekazania innemu podmiotowi, o ile jego realizacja przez podmiot leczniczy jest obligatoryjna (wtedy ryzyko powinno być na bieżąco monitorowane w celu ograniczenia jego skutków)

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Polityka kontroli...: 15).

W podmiocie leczniczym w celu usprawnienia organizacji kontroli zarządczej można powołać specjalny zespół do spraw kontroli zarządczej w zakresie zarządzania ryzykiem. Zakres obowiązków zespołu powinien być określony w regulaminie (polityce) kontroli zarządczej i dotyczyć co najmniej (Polityka kontroli...: 6):

- a) przeprowadzenia okresowej identyfikacji wszystkich rodzajów ryzyka dla kluczowych celów i zadań podmiotu leczniczego oraz analizy zidentyfikowanego ryzyka;
- b) wskazania stosowanych i proponowanych metod przeciwdziałania istotnym rodzajom ryzykom (tj. działań mających na celu zmniejszenie prawdopodobieństwa lub skutku wystąpienia istotnego ryzyka do akceptowanego poziomu);
- c) określenia podmiotów zarządzających ryzykiem (tzn. zobowiązanych do monitorowania ryzyka oraz wdrożenia i stosowania adekwatnych mechanizmów kontroli);
- d) opracowania rejestru ryzyka i mechanizmów kontroli w podmiocie leczniczym wraz z analizą potencjalnych przyczyn i skutków istotnych rodzajów ryzyka oraz propozycją reakcji na te rodzaje ryzyka;

- e) monitorowania efektywności i skuteczności zarządzania istotnymi rodzajami ryzyka (w szczególności nowo wdrożonych mechanizmów kontroli), a w razie potrzeby proponowanie kierownikowi podmiotu leczniczego wprowadzania niezbędnych zmian w systemie zarządzania ryzykiem.

### **3. Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej w podmiocie leczniczym**

Do prac dokumentacyjnych w zakresie monitorowania celów oraz zarządzania ryzykiem należy zaliczyć głównie: opracowanie planu działalności na rok następny, opracowanie rejestru ryzyka (z uwzględnieniem identyfikacji, analizy i reakcji na ryzyko), sporządzenie sprawozdania z wykonania planu działalności, złożenie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

Treść oświadczenia o stanie kontroli zarządczej kierownika podmiotu leczniczego zależy od jego oceny, rekomendacji audytu wewnętrznego oraz dostępnych informacji, w szczególności od:

- a) monitoringu realizacji celów i zadań;
- b) samooceny kontroli zarządczej przeprowadzonej z uwzględnieniem standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych;
- c) procesu zarządzania ryzykiem;
- d) audytu wewnętrznego;
- e) kontroli wewnętrznych;
- f) kontroli zewnętrznych;
- g) innych źródeł informacji, takich jak narady kadry kierowniczej, wnoszone przez pacjentów skargi i wnioski, oceny uzyskane w ramach systemu zarządzania jakością.

Istotne znaczenie w ocenie kontroli zarządczej w podmiocie leczniczym mają wyniki kontroli zewnętrznej, gdyż uwzględniają one różne uwarunkowania oraz wymogi prowadzenia działalności leczniczej. Przykłady kontroli zewnętrznych w podmiocie leczniczym przedstawiono w tabeli 4.

Zgodnie z przyjętymi standardami kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych zaleca się przeprowadzenie co najmniej raz w roku samooceny systemu kontroli zarządczej przez osoby zarządzające i pracowników jednostki. Samoocena powinna być ujęta w ramy procesu odrębnego od bieżącej działalności i udokumentowana (Komunikat nr 23... 2009). Kierownik podmiotu leczniczego przeprowadza samoocenę kontroli zarządczej najczęściej za pomocą kwestionariusza przy pomocy audytora wewnętrznego. W najszerszym zakresie rola audytora wewnętrznego w procesie samooceny może obejmować przygotowanie i przeprowadzenie samooceny z uwzględnieniem szkoleń pracowniczych oraz dostarczanie wiedzy kierownikowi z zakresu oceny, wdrażania i efektywności mechanizmów kontroli, którą audytor wewnętrzny wykorzystuje w trakcie realizacji zadań audytowych (Komunikat z 16 lutego 2011 r.).



**Tabela 4**

Wybrane kontrole zewnętrzne podmiotu leczniczego

Lp.	Nazwa organu kontroli	Zakres kontroli
1.	Oddział Wojewódzki Narodowego Funduszu Zdrowia	Sprawdzenie zgodności oferty ze stanem faktycznym oferty w placówce. Przeprowadzenie konkursu ofert w danym roku. Prawidłowość realizacji umowy. Realizacja świadczeń z zakresu programu zdrowotnego.
2.	Urząd Marszałkowski	Prawidłowość gospodarowania mieniem oraz środkami publicznymi, gospodarka finansowa.
3.	Konsultant Wojewódzki w dziedzinie medycyny	Kontrola świadczeń oraz stanu faktycznego zgodnie z wytycznymi oraz zgodności z programem specjalizacji podmiotu leczniczego.
4.	Powiatowa Stacja Sanitarno-Epidemiologiczna	Kontrola w zakresie epidemiologii, higieny komunalnej, higieny pracy, higieny żywienia, żywność i przedmiotów użytku.
5.	Państwowy Powiatowy Inspektor Sanitarny	Pobór próbek do badań laboratoryjnych z instalacji wewnętrznej szpitala w kierunku obecności bakterii.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [http://bip.booo.wrotapodlasia.pl/kontrole\\_zakladu/](http://bip.booo.wrotapodlasia.pl/kontrole_zakladu/).

W podmiocie leczniczym, który ma złożoną strukturę organizacyjną, samoocena systemu kontroli zarządczej może być przeprowadzona etapami i dotyczyć różnych grup pracowników (głównie kierowników jednostek organizacyjnych oraz personelu leczniczego), na przykład w „Polityce kontroli zarządczej Białostockiego Centrum Onkologii” założono, że przynajmniej raz w roku w terminie wyznaczonym przez dyrektora przeprowadzana jest samoocena systemu kontroli zarządczej w drodze wypełnienia odpowiednich kwestionariuszy przez kierowników komórek organizacyjnych i pracowników wybranych proporcjonalnie do liczby przedstawicieli poszczególnych grup zawodowych we wszystkich komórkach organizacyjnych. Wyniki samooceny systemu kontroli zarządczej są poddawane agregacji i analizie przeprowadzanej przez Dział Spraw Pracowniczych, który na tej podstawie wskazuje dyrektorowi słabości systemu kontroli zarządczej oraz analizę ich potencjalnych przyczyn i skutków (Polityka kontroli...: 11–12).

W przypadku, gdy kontrola zarządcza w niewystarczającym stopniu zapewniła łącznie wszystkie następujące elementy: zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczność i efektywność działania, wiarygodność sprawozdań, ochronę zasobów, przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania, efektywność i skuteczność przepływu informacji oraz zarządzanie ryzykiem, w oświadczeniu o stanie kontroli zarządczej kierownik podmiotu leczniczego przedstawia dodatkowo zastrzeżenia dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej oraz działania, które zostaną podjęte w celu poprawy jej funkcjonowania (Kotarski 2014: 84).

Stosowane działania naprawcze (podjęte i planowane) w podmiocie leczniczym w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej mogą dotyczyć doskonalenia już stosowanych narzędzi kontroli zarządczej, na przykład poprzez (Oświadczenia... 2012, 2014):

- a) aktualizację systemu monitorowania i oceny realizacji celów i zadań;
- b) przeprowadzenie dodatkowych ocen kontroli zarządczej;
- c) poprawę przepływu informacji wewnątrz jednostki;
- d) rozszerzenie systemu kontroli zarządczej o nowe elementy (np. poprzez opracowanie kodeksu etyki);
- e) identyfikację nowych czynników ryzyka, zaplanowanie działań zapobiegawczych, korygujących i naprawczych;
- f) przeprowadzenie doraźnych kontroli (np. w obszarze dokumentacji medycznej);
- g) przegląd i aktualizację struktury organizacyjnej oraz procedur wewnętrznych.

Ujęcie w oświadczeniu zastrzeżeń oraz propozycji działań poprawiających kontrolę zarządczą w przypadku dopatrzenia się nieprawidłowości nie zawsze jest dowodem na niewłaściwą pracę kierownika podmiotu leczniczego, ale wyrazem jego odpowiedzialnego i rzetelnego podejścia do zarządzania (*Monitorowanie...* 2012: 16).

## **Uwagi końcowe**

Podmioty lecznicze, które stanowią jednostki sektora finansów publicznych, mają ustawowy obowiązek prowadzenia kontroli zarządczej. Ze względu na różnorodność świadczeń zdrowotnych oraz zakresu działalności leczniczej kierownicy podmiotów leczniczych przyjmują własne rozwiązania w zakresie organizacji i zasad funkcjonowania kontroli zarządczej. Wdrożony system kontroli zarządczej zgodny z ogłoszonymi standardami i przepisami ustawy o finansach publicznych może funkcjonować nieprawidłowo i wymaga podjęcia działań naprawczych.

Istotną rolę w procesie usprawniającym organizację kontroli zarządczej w podmiocie leczniczym mogą odgrywać powoływane zespoły do spraw koordynowania kontroli zarządczej, funkcjonowania audytu wewnętrznego oraz wykorzystania instrumentów kontrolnych, w szczególności: monitoringu realizacji celów i zadań, (dodatkowej) kontroli wewnętrznej i zewnętrznej, samooceny oraz systemu zarządzania ryzykiem.

## **Literatura**

Adamek-Hyska D. (2014), *Podmioty odpowiedzialne za funkcjonowanie i ocenę kontroli zarządczej*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 72, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.

[http://bip.bo0.wrotapodlasia.pl/kontrola\\_zakladu/](http://bip.bo0.wrotapodlasia.pl/kontrola_zakladu/) (1.07.2015).

Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz.Min.Fin. nr 15, poz. 84).

- Komunikat nr 3 Ministra Finansów z 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz.Min.Fin. nr 2, poz. 11).
- Komunikat nr 6 Ministra Finansów z 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz.Urz.Min.Fin. poz. 56).
- Kotarski D. (2012), *Określenie celów i zadań sanatorium uzdrowiskowego na potrzeby kontroli zarządczej*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 53, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Kotarski D. (2014), *Organizacja kontroli zarządczej w Ministerstwie Zdrowia*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 72, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Monitorowanie i ocena kontroli zarządczej* (2012), Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych: Biuletyn nr 4, [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl) (1.07.2015).
- Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej Dyrektora Białostockiego Centrum Onkologii w Białymstoku im. M. Skłodowskiej-Curie za rok 2012.
- Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej Dyrektora Białostockiego Centrum Onkologii w Białymstoku im. M. Skłodowskiej-Curie za rok 2014.
- Polityka kontroli zarządczej w Białostockim Centrum Onkologii w Białymstoku im. M. Skłodowskiej-Curie.
- Sawicki K. (2005), *Rachunkowość jako źródło diagnozowania sytuacji finansowej ZOZ w szczególnych przypadkach*, w: *Sterowanie kosztami z zakładach opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuł, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Uchwała nr XXIV/290/12 Sejmiku Województwa Podlaskiego z 21 grudnia 2012 r. w sprawie nadania statutu Białostockiemu Centrum Onkologii im. M. Skłodowskiej-Curie w Białymstoku.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U z 2013 r., poz. 885 ze zm.).
- Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U z 2011 r., nr 112, poz. 654).
- Winiarska K. (2012), *Teoretyczne zagadnienia kontroli zarządczej*, w: *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. K. Winiarska, Wolters Kluwer, Warszawa.

## THE ORGANIZATION AND PRINCIPLES OF FUNCTIONING OF MANAGEMENT CONTROL IN A HEALTH-CARE ENTITY

**Abstract:** *Purpose* – presentation of the organization and principles of functioning of management control in a health-care entity, with special attention paid to legal, executive and reporting regulations. *Design/methodology/approach* – the author used method of analysis of documentation related to the management control policy and the statements about the state of the management control, made by the director of the Białystok Oncology Centre in years 2012–2014. *Findings* – the author presented the current management issues related to the organization and functioning of management control as well as described methods of risk management, formulating objectives and self-assessment as the most important elements of every management control system. *Originality/value* – the paper points to the specificity of shaping management control in a health-care entity, dependent on the adapted expedited and repair solutions.

**Keywords:** organization of management control, management control standards and regulations, internal audit, health-care entity

### Cytowanie

D. Kotarski (2015). *Organizacja i zasady funkcjonowania kontroli zarządczej w podmiocie leczniczym*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 197–207; [www.wneiz.pl/firfu](http://www.wneiz.pl/firfu).

