

Efektywność kontroli zarządczej w świetle oświadczeń kierowników samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej

Aleksandra Szewieczek, Katarzyna Tkocz-Wolny*

Streszczenie: *Cel* – Badanie treści oświadczeń kierowników wybranych jednostek sektora finansów publicznych w aspekcie ich jakości i przydatności decyzyjnej. Badaniu poddane zostały wskazane przez regulacje prawne elementy tych oświadczeń i ich realizacja w praktyce raportowania przez SPZOZ.

Metodologia badania – Wykorzystano metodę metaanalizy literatury przedmiotu i przyjętych standardów kontroli zarządczej oraz metodę analizy, dedukcji i syntezy zbiorów informacji prezentowanych w oświadczeniach o stanie kontroli zarządczej składanych przez kierowników wybranych SPZOZ.

Wynik – W opracowaniu pokazano, że oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych pełnią głównie funkcję sprawozdawczą. Zaobserwowano ponadto duże zróżnicowanie metodyki prezentowanych w oświadczeniach informacji.

Oryginalność/wartość – Treści przedstawione w artykule stanowią wyniki oryginalnych prac badawczych dotyczących oceny zawartości oświadczeń kierowników podmiotów leczniczych o stanie kontroli zarządczej.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, oświadczenie o stanie kontroli zarządczej, samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej

Wprowadzenie

Głównym celem kontroli zarządczej jest zapewnianie realizacji celów i zadań jednostek sektora finansów publicznych w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Kontrola zarządcza jest realizowana w sposób ciągły w określonej formule, której konstrukcja jest dość ogólnie wyznaczona przez obowiązujące standardy kontroli zarządczej. W gestii każdej jednostki pozostaje szczegółowe ukonstytuowanie tego systemu w sposób odpowiadający jej wewnętrznej strukturze, potrzebom i celom, przedmiotowi prowadzonej działalności (gospodarczej i statutowej) oraz innym wewnętrznym i zewnętrznym atrybutom.

Jak każdy system, tak i kontrola zarządcza składa się z określonych elementów, charakteryzuje się obszarami wejścia, przetwarzania procesów i wyjścia. Wiąże się również z pro-

* dr Aleksandra Szewieczek, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katedra Rachunkowości, 40-287 Katowice, ul. Bogucicka 3, e-mail: aleksandra.szewieczek@ue.katowice.pl; dr Katarzyna Tkocz-Wolny, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katedra Rachunkowości, 40-287 Katowice, ul. Bogucicka 3, e-mail: katarzyna.tkoczwolny@ue.katowice.pl.

cesami prezentacji i wizualizacji zrealizowanych efektów, które pozwalają na potwierdzenie lub zaprzeczenie osiągnięcia jej celów, wraz ze wskazaniem przyczyn, skutków i innych istotnych informacji. Potwierdzanie i kontrola realizacji poszczególnych elementów kontroli zarządczej dokonuje się w różny sposób, w tym głównie w procesach: monitoringu realizacji celów i zadań, samooceny kontroli zarządczej czy też wypełniania oświadczeń kierowników o jej stanie. Jednocześnie, co charakterystyczne dla ciągłych w czasie i rozwojowych systemów, te efekty procesów wyjścia stanowią podstawę do dalszego jej rozwoju.

Celem prezentowanego artykułu jest szczegółowe zbadanie zawartości oświadczeń kierowników wybranych jednostek sektora finansów publicznych w aspekcie ich jakości i przydatności decyzyjnej. Badaniu zostały poddane wskazane przez regulacje prawne elementy tych oświadczeń i ich realizacja w praktyce raportowania przez samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (SPZOZ).

Do osiągnięcia celu artykułu posłużono się następującymi metodami badawczymi: metaanalizą literatury przedmiotu i przyjętych standardów kontroli zarządczej oraz metodą analizy, dedukcji i syntezy zbiorów informacji prezentowanych w oświadczeniach o stanie kontroli zarządczej składanych przez kierowników wybranych SPZOZ. Do grupy badawczej włączono losowo wybrane szpitale Ministerstwa Spraw Wewnętrznych, szpitale kliniczne oraz szpitale wojewódzkie, jeżeli było możliwe dotarcie do źródłowego materiału badawczego zamieszczonego na stronach internetowych szpitali lub w BIP.

1. Kontrola zarządcza w SPZOZ

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej stanowią szczególną grupę jednostek sektora finansów publicznych (Ustawa, 2009, art. 9). Od przeważającej części jednostek zaliczanych do tej grupy odróżnia je samodzielność prowadzonej gospodarki finansowej. Zgodnie z ustawą o działalności leczniczej jednostki te pokrywają z posiadanych środków i uzyskanych przychodów koszty prowadzonej działalności oraz regulują zobowiązania, ale również samodzielnie decydują o podziale zysku i we własnym zakresie pokrywają straty z prowadzonej działalności. Podmioty te samodzielnie i relatywnie swobodnie gospodarują posiadanymi zasobami, choć częściowo pod nadzorem organu założycielskiego (Ustawa, 2011, art. 51–59). Jako jednostki należące do sektora publicznego są jednak w niektórych zakresach szczególnie uprzywilejowane co do możliwości korzystania z określonych środków publicznych. Dotyczy to między innymi uzyskiwania dodatkowych środków na pokrycie ujemnego wyniku finansowego czy też uczestnictwa w niektórych dotacjach budżetowych i innych formach wsparcia ze strony organu założycielskiego. Zarządzanie publiczną sferą ochrony zdrowia, w ramach której obok płatnika za świadczenia zdrowotne dominującą pozycję zajmują szpitale publiczne funkcjonujące głównie w formie SPZOZ, co jest szczególnie ważne dla efektywności całego systemu ochrony zdrowia. Jak podkreśla R. Holly (2009, s. 38), sprawność funkcjonowania publicznych podmiotów leczniczych przesądza o sprawności całego systemu ochrony zdrowia.

Podobnie jak w innych jednostkach sektora finansów publicznych, wdrożenie do tych podmiotów kontroli zarządczej miało za zadanie „urynkowanie”, „skomercjalizowanie” systemów zarządzania w sferze publicznej na wzór rozwiązań stosowanych w sektorze prywatnym. Jednocześnie z uwzględnieniem, że nadal są to jednostki publiczne realizujące w większości przypadków określone cele publiczne, niekoniecznie nakierowane na maksymalizację zysku. Znalazło to wyraz jako część reformy systemu publicznego pod nazwą „New Public Management”.

Kontrola zarządcza nie powinna oznaczać rewolucji. Ma ona za celu „uporządkowanie” już funkcjonujących modeli czy elementów systemów zarządzania w jednostkach publicznych. Czasami powinna wprowadzać nowe rozwiązania, co w przypadku ochrony zdrowia (ale również i wielu innych branż) dotyczyło na przykład zarządzania ryzykiem. Nie jest to jednak w pełni wyłącznie kontrola wewnętrzna. Jest to widoczne w różnych praktykach nadzoru nad podległymi jednostkami przez organy wyższego szczebla, co w przypadku publicznych podmiotów leczniczych dotyczy instytucji organu tworzącego. Organ ten może nie tylko wytyczać główne cele jednostki, ale także wykorzystywać ten system jako narzędzie oceny pracy podległego kierownika jednostki i w efekcie zarządzania kierunkami rozwoju podległych jednostek. W takim kontekście system ten pełni nie tylko funkcje: informacyjną, sprawozdawczą i kontrolną, ale również motywacyjną.

Wśród determinant konstrukcji kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych, obok regulacji prawnych, jako podstawowe można wskazać następujące czynniki (Szewieczek, 2015, s. 141–150):

- wymogi organu nadzorczego,
- organizację struktur zarządzania w podmiocie leczniczym,
- zaangażowanie i wiedzę kadry zarządzającej najwyższego szczebla,
- rozmiar prowadzonej działalności,
- zasoby finansowe,
- zasoby kadrowe, w tym wykształcenie i doświadczenie pracowników.

Jednym z dwóch wyraźnie wydzielonych podsystemów kontroli zarządczej jest obszar monitoringu realizacji celów i zadań. Ten element obejmuje nie tylko bieżącą obserwację, ale i ocenę skuteczności realizowanych działań. Ocena ta znajduje odzwierciedlenie w postaci samooceny stanu kontroli zarządczej, efektów kontroli wewnętrznych i zewnętrznych czy audytu wewnętrznego (Kiziukiewicz, 2013, s. 14–15), ale też oświadczenia o stanie kontroli zarządczej składanego przez kierownika jednostki. Dodać jednak należy, że ten ostatni dokument, stanowiący swoiste potwierdzenie oceny działalności, jest zarazem częściowo oparty na pozostałych wymienionych postaciach oceny, będąc w konsekwencji ostatnim elementem procesu kontroli zarządczej. Osobą odpowiedzialną za zapewnienie funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce jest kierownik jednostki (dyrektor SPZOZ), który w tym oświadczeniu udowadnia prowadzone w tym zakresie starania (Adamek-Hyska, 2015, s. 91–101).

2. Przydatność decyzyjna oświadczeń kierowników SPZOZ o stanie kontroli zarządczej

Pod koniec 2010 roku weszło w życie rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Rozporządzenie, 2010), które nałożyło na kierowników jednostek sektora finansów publicznych obowiązek składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Rozporządzenie to zostało wydane na podstawie upoważnienia zawartego w ustawie o finansach publicznych (Ustawa, 2009, art. 70 ust. 6). Kierownik jednostki sektora finansów publicznych został zobligowany do corocznego sporządzania i składania za rok poprzedni oświadczenia do 30 kwietnia następnego roku. Oznacza to, że termin sporządzenia pierwszego oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za rok 2010 przypadła na koniec kwietnia 2011 roku.

Istotą funkcjonowania instytucji oświadczenia o stanie kontroli zarządczej jest nie tylko jego sporządzenie, ale przede wszystkim systematyczna ocena stanu kontroli zarządczej oraz stałe jej usprawnianie. Dokument ten ma za zadanie zachęcić kierowników jednostek sektora finansów publicznych do zainicjowania procesu regularnej oceny stanu kontroli zarządczej i prowadzenia jej w sformalizowany sposób.

Treść oświadczenia o stanie kontroli zarządczej kierownika jednostki zależy od jego oceny, rekomendacji audytu wewnętrznego oraz dostępnych informacji, a 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 (Kotarski, 2015, s. 204).

Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej składa się z trzech działów podzielonych na kilka części. W oświadczeniu kierownik jednostki odnosi się do kontroli zarządczej jako do systemu obejmującego następujące elementy:

- zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- skuteczność i efektywność działania,
- wiarygodność sprawozdań,
- ochrona zasobów,
- przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania,
- efektywność i skuteczność przepływu informacji,
- zarządzanie ryzykiem.

W przypadku, gdy kontrola zarządcza w niewystarczającym stopniu zapewniła łączenie wszystkich jej elementów, kierownik jednostki w oświadczeniu o stanie kontroli zarządczej przedstawia dodatkowo zastrzeżenia dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej oraz działania, które zostaną podjęte w celu poprawy jej funkcjonowania (Kotarski, 2014, s. 84).

Ujęcie w oświadczeniu zastrzeżeń oraz propozycji działań poprawiających kontrolę zarządczą w przypadku ujawnienia nieprawidłowości nie zawsze jest dowodem na niewłaściwą pracę kierownika jednostki i powodem karania jednostki, ale wyrazem jego odpowiedzialnego i rzetelnego podejścia do zarządzania (*Monitorowanie i ocena...*, 2012, s. 16).

Ze względu na swój charakter oświadczenie o stanie kontroli zarządczej pełni istotną rolę w kontroli zarządczej. Jest ono swoistym zamknięciem rocznego okresu jej funkcjonowania i stanowi jednocześnie pewien „bilans otwarcia” dla przyszłych działań. Wątpliwości nie budzi fakt, że każda jednostka wymaga stosowania kontroli zarządczej lub podobnego narzędzia zarządzania. Efektywność oznacza zapewnienie takich działań, aby cele i zadania jednostki były realizowane przy najlepszej możliwej relacji pomiędzy ponoszonymi nakładami i osiąganymi efektami. Niewątpliwie oświadczenie jest przydatnym elementem procesu kontroli zarządczej. Ważne jednak jest, aby nie było ono sporządzane dla samego obowiązku składania. Oświadczenie ma służyć jednostce. Jest dokumentem, który potwierdza ocenę działalności jednostki i informuje o stanie kontroli zarządczej w jednostce. Pozwala na sprawdzenie, jakie działania zaradcze zaplanowano w jednostce do zrealizowania w kolejnym roku, tym samym pozwala sprawdzić, czy osiągnięto założenia przyjęte w poprzednim roku. Oświadczenie to stanowi również weryfikację stopnia realizacji przyjętych założeń, a w efekcie narzędzie oceny kadry zarządzającej. Powinno zatem być traktowane nie tylko jako dokument sprawozdawczy, ale głównie jako synteza dotychczasowych działań z ujawnieniem obszarów wymagających poprawy i przyjętych w tym zakresie planowanych działań zaradczych, a następnie w kolejnym roku dalszym ich rozliczeniem.

3. Ocena oświadczeń kierowników wybranych SPZOZ

Przedmiotem prac badawczych były oświadczenia składane przez kierowników wybranych SPZOZ (szpitali; głównie za lata 2013 i 2014), dostępne w formie powszechnej na stronach internetowych. Autorki, poszukując materiału badawczego, stwierdziły znaczną jego fragmentaryzację. Występuje zróżnicowana forma prezentacji tych oświadczeń, w tym tylko w niektórych przypadkach bezpośrednio na stronach internetowych szpitali, na przykład w zakładkach „Kontrola zarządcza”. Część oświadczeń można było ujawnić dzięki odpowiednio sformułowanemu pytaniu w wyszukiwarce internetowej. Część została umieszczona na stronach szpitali dopiero po interwencji telefonicznej. Do wybranych jednostek zostały wysłane wnioski pisemne z prośbą o udostępnienie informacji publicznych niewykazanych w BIP szpitali w trybie określonym w ustawie o dostępie do informacji publicznej (Ustawa, 2001), rozpatrywane w terminie 14 dni w drodze decyzji administracyjnej.

W przypadkach, kiedy w badanym szpitalu nie zostały znalezione oświadczenia za dwa kolejne wskazane lata, wykorzystano oświadczenia za ostatnie lata najbliższe badanemu okresowi. Ze względu na ograniczony dostęp do materiału badawczego, mając na uwadze odpowiednie grupowanie podmiotów, do badania włączono 10 losowo wybranych szpitali MSW, 5 losowo wybranych szpitali klinicznych oraz 5 losowo wybranych szpitali wojewódz-

kich. Mając na uwadze grupę badawczą, należy stwierdzić, że wyniki badań nie mogą zostać w pełni uznane za reprezentatywne, lecz jednocześnie dotyczą raczej dużych jednostek, a zatem posiadających odpowiednio rozbudowane struktury wewnętrzne, co pozwala na wyciągnięcie wniosków.

Syntetyczne dane i komentarze badawcze zostały zaprezentowane w tabeli 1.

Tabela 1

Analiza i ocena oświadczeń o stanie kontroli zarządczej (KZ) wybranych SPZOZ

Rok	2013	2014
1	2	3
SPZOZ MSW Jelenia Góra		
1	Ograniczony stopień	Ograniczony stopień
2	A, C, D, E, F (audyt w celu ISO 9001:2008)	A, B, C, D, E, F (audyt w celu ISO 9001:2008)
3	Wskazane zastrzeżenia nie stanowią	Jak w roku poprzednim, częściowo uzupełnione
4	bezpośrednio przyczyn ograniczonego funkcjonowania KZ. Plany zaradcze wskazują działania zmierzające do osiągnięcia celów.	o wskazanie przyczyny ograniczonego funkcjonowania KZ. Plany zaradcze jak w roku poprzednim częściowo uzupełnione o właściwe działania w kierunku poprawy KZ.
SPZOZ MSW Olsztyn		
1	Wystarczający stopień	Ograniczony stopień
2	A, B, C, D, E, F, G (Certyfikat Akredytacyjny, Certyfikaty Zintegrowanego Systemu Zarządzania, System przeciwdziałania korupcji, badanie satysfakcji pacjentów i pracowników; ocena przełożonego; informacje o realizacji celów; sprawozdanie z wykonania planu działalności; sprawozdanie koordynatora KZ z obserwacji kart monitoringu)	Jak poprzednio plus realizacja planu finansowego.
3	Brak	Dotyczące poszczególnych, wybranych obszarów i standardów KZ. Prawidłowo dobrane przyczyny.
4		Plany zaradcze odniesione do przeciwdziałania występowaniu zastrzeżeń.
SPZOZ MSW Glucholązy		
1	Ograniczony stopień	Ograniczony stopień
2	A, B, C, E, F	A, B, C, E, F
3	Dotyczące poszczególnych, wybranych obszarów i standardów kontroli zarządczej.	Częściowo prawidłowo określone, częściowo stanowiące przyczyny braku realizacji zadań.
4	Plany zaradcze dość ogólne, choć odniesione do przeciwdziałania występowaniu zastrzeżeń.	Plany zaradcze dość ogólne, choć odniesione do przeciwdziałania występowaniu zastrzeżeń.

1	2	3
SPZOZ MSW Otwock		
1	Wystarczający stopień – 2014 r.	Ograniczony stopień – 2015 r.
2	A, B, C, D, E, F, G (realizacja planu finansowego, skargi i wnioski)	A, B, C, D, E, F
3	Brak	Wskazane zastrzeżenia nie stanowią bezpośrednio przyczyn ograniczonego funkcjonowania KZ.
4		
SPZOZ MSW Rzeszów		
1	Wystarczający stopień	Ograniczony stopień
2	A, B, C, E, F, G (sprawozdanie z realizacji planu działalności, analizy ekonomiczne)	Jak w roku poprzednim.
3	Brak	Dotyczące poszczególnych, wybranych obszarów i standardów KZ. Prawidłowo dobrane przyczyny. Plany zaradcze odniesione do przeciwdziałania występowaniu zastrzeżeń.
4		
SPZOZ MSW Poznań		
1	Ograniczony stopień	Ograniczony stopień
2	A, B, C, D, E, F, G (ankiety samooceny KZ, formularze oceny i samooceny pracowników, odprawy i inne spotkania służbowe, opinie audytora wewnętrznego o stanie KZ, wyniki analizy ryzyka i in.)	Jak w roku poprzednim.
3	Dotyczące wybranych obszarów KZ.	Niejasne, nieściśle zastrzeżenia. Plany zaradcze adekwatne dla eliminacji zastrzeżeń.
4	Prawidłowo dobrane przyczyny. Plany zaradcze odniesione do przeciwdziałania występowaniu zastrzeżeń.	
SPZOZ MSW Kudowa-Zdrój, Sanatorium		
1	Ograniczony stopień – 2011 r.	Ograniczony stopień – 2013 r.
2	A, B, C, D, E, F, G (audyt wewnętrzny i zewnętrzny systemu zarządzania jakością ISO 9001:2009 oraz systemu bezpieczeństwa żywności HACCP)	A, C, E, F, G (audyt wewnętrzny i zewnętrzny)
3	Dotyczące wybranych obszarów KZ.	Jak poprzednio, lecz znacznie uogólnione, a w efekcie mało dokładne i mało celowe.
4	Plany zaradcze odniesione do przeciwdziałania występowaniu zastrzeżeń.	
SPZOZ MSW Białystok		
1	Ograniczony stopień	Ograniczony stopień
2	A, B, C, D, E, F, G (narady pracownicze, w tym zespołu ds. KZ, wnioski komitetów tematycznych, system zarządzania jakością ISO)	Jak w poprzednim roku.
3	Dotyczące wybranych obszarów KZ, lecz nie w pełni potwierdzające przyczynę ograniczonego jej funkcjonowania.	Jak w poprzednim roku, częściowo uzupełnione, lecz dalej nieprecyzyjnie potwierdzające wpływ na ograniczoność funkcjonowania KZ.
4	Plany zaradcze odniesione do przeciwdziałania występowaniu zastrzeżeń.	

1	2	3
SPZOZ MSW Szczecin		
1	Wystarczający stopień – 2012 r.	Wystarczający stopień – 2013 r.
2	A, B, C, D, E, F	A, B, C, D, E, F
3	Brak	Brak
4		
SPZOZ MSW Opole		
1	Ograniczony stopień – 2014 r.	Ograniczony stopień – 2015 r.
2	A, B, C, E, F,	A, C, E, F
3	Dotyczące wybranych obszarów KZ.	Dotyczące wybranych obszarów KZ. Częściowo
4	Plany zaradcze nie w pełni precyzyjne.	stanowiące skutek ograniczonej kontroli, a nie wyjaśniające jej przyczynę. Plany zaradcze nie w pełni precyzyjne.
Ortopedyczno-Rehabilitacyjny SK Uniwersytetu Medycznego w Poznaniu		
1	Ograniczony stopień	Ograniczony stopień
2	A, B, C, E, F	A, B, C, D, F
3	Dotyczące wybranych obszarów KZ.	Jak w poprzednim roku.
4	Plany zaradcze odniesione do przeciwdziałania występowaniu zastrzeżeń.	
SPSK Nr 1 Uniwersytetu Medycznego w Katowicach		
1	Ograniczony stopień	Ograniczony stopień
2	A, B, D, E, F, G	A, B, C, D, E, F, G
3	Dotyczące wybranych obszarów KZ.	Jak w poprzednim roku.
4	Plany zaradcze odniesione do przeciwdziałania występowaniu zastrzeżeń.	
SPSK Nr 1 w Lublinie		
1	Ograniczony stopień	Ograniczony stopień
2	A, B, D, E, F, G	A, B, D, E, F, G
3	Dotyczące wybranych obszarów KZ.	Jak w poprzednim roku.
4	Plany zaradcze odniesione do przeciwdziałania występowaniu zastrzeżeń.	
SPKS Okulistyczny w Warszawie		
1	Wystarczający stopień – 2014 r.	Wystarczający stopień – 2015 r.
2	B, E, F	B, E, F
3	Brak	brak
4		
Uniwersyteckie Centrum Kliniczne w Gdańsku		
1	Ograniczony stopień – 2014 r.	Ograniczony stopień – 2015 r.
2	A, B, C, D, E, F, G	A, B, C, D, E, F, G
3	Brak	Brak
4		

1	2	3
WS Zespólny w Kielcach		
1	Ograniczony stopień	Ograniczony stopień
2	Nie podano.	Jak w poprzednim roku.
3	Nie podano.	Jak w poprzednim roku.
4		
WS Specjalistyczny w Lublinie		
1	Ograniczony stopień	Wystarczający stopień
2	A, B, C, D, E, F	A, B, C, D, E
3	Dotyczące wybranych obszarów KZ.	Brak
4	Plany zaradcze odniesione do przeciwdziałania występowaniu zastrzeżeń	
WS dla Nerowo i Psychiczenie Chorych „Drewnica” w Ząbkach		
1	Wystarczający stopień – 2011 r.	Wystarczający stopień – 2012 r.
2	A, B, C, E, F	A,B,D,E,F,G
3	Brak	Brak
4		
SW im. Ludwika Rydygiera w Suwałkach		
1	Ograniczony stopień – 2014 r.	Ograniczony stopień – 2015 r.
2	A, E, F	A, B, E, F, G
3	Dotyczące wybranych obszarów KZ.	Jak w poprzednim roku.
4	Plany zaradcze odniesione do przeciwdziałania występowaniu zastrzeżeń.	
WS Specjalistyczny w Legnicy		
1	Ograniczony stopień – 2012 r.	Ograniczony stopień – 2013 r.
2	A, E, F, G	Nie wskazano.
3	Dotyczące wybranych obszarów KZ.	Jak w poprzednim roku.
4	Plany zaradcze odniesione do przeciwdziałania występowaniu zastrzeżeń.	

Oznaczenia przyjęte w tabeli:

1. Stan kontroli zarządczej (oświadczenie)
2. Podstawy sporządzenia oświadczenia zgodnie z wzorem z załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z 2 grudnia 2010 roku w sprawie wzoru oświadczeń o stanie kontroli zarządczej:
 - A. Monitoring realizacji celów i zadań.
 - B. Samoocena kontroli zarządczej przeprowadzonej z uwzględnieniem standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych.
 - C. Proces zarządzania ryzykiem.
 - D. Audyt wewnętrzny.
 - E. Kontrola wewnętrzna.
 - F. Kontrola zewnętrzna.
 - G. Inne źródła. W nawiasie wymieniono, jakie.
3. Zastrzeżenia
4. Plany zaradcze

Rozporządzenie Ministra Finansów z 2.12.2010 w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Dz.U. nr 238, poz. 1581.

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiału badawczego.

Z dokonanego przeglądu i analizy oświadczeń o stanie kontroli zarządczej można wnioskować, że stanowią one raczej formę wypełniania wymaganych obowiązków o charakterze dokumentacyjnym. W dużej części przypadków prezentowane informacje nie odpowiadają w pełni wymogom sprawozdawczym. W niektórych jednostkach można zaobserwować, że jako zastrzeżenia będące podstawą uznania, że kontrola nie jest realizowana w pełni, wskazywane są niezrealizowane cele. Tymczasem w tym miejscu powinno być wskazane, co spowodowało nieosiągnięcie tych celów, z jakiego powodu nie zostały one zrealizowane. Ten właśnie powód może być zastrzeżeniem do funkcjonowania kontroli zarządczej.

Proponowane przez jednostki plany zaradcze w przeważającej części przypadków były adekwatne do wskazanych zastrzeżeń. Co istotne, należy podkreślić świadomość jednostek i brak obaw do zgłaszania, że mimo czynionych starań kontrola zarządcza funkcjonowała u nich w ograniczonym stopniu. Taka sytuacja wystąpiła w większości badanych jednostek. Wśród badanych oświadczeń ani razu nie wskazano, że kontrola zarządcza w ogóle nie funkcjonowała, natomiast kilkakrotnie oświadczono, że funkcjonuje ona bez zastrzeżeń.

Jednocześnie jednak można odnieść wrażenie niepełnego zrozumienia istoty kontroli zarządczej, co znajduje odzwierciedlenie w obszarze wyboru źródeł konstrukcji oświadczenia, jak również w formułowaniu uzasadnienia co do ograniczonego jej funkcjonowania.

Należy też podkreślić znaczne zróżnicowanie sposobu realizacji tego obowiązku sprawozdawczego w sytuacji konieczności uzasadnienia ograniczonego funkcjonowania kontroli zarządczej. Niektóre jednostki prezentują bardzo szczegółowe informacje, inne bardzo ogólne. Do tego również należy dodać wskazywaną już mylną interpretację rodzaju zgłaszanych zastrzeżeń. Podstawowe źródła tworzenia oświadczeń, które są pomijane, to: audyt wewnętrzny, inne źródła informacji i znacznie rzadziej wyniki samooceny. Pominięcie wyników audytu wewnętrznego prawdopodobnie jest związane z jego niewprowadzeniem w jednostce w związku z niespełnianiem wymogów prawnych.

Ponadto przeważająca część jednostek jako podstawę sporządzania oświadczenia wykorzystywała także inne dokumenty, wśród których najczęściej powielają się te związane z certyfikacją, choć nie są one standardem. W różnym zakresie są natomiast wykorzystywane dokumentacje wewnętrzne związane z badaniem kontroli zarządczej oraz inne dokumenty (np. notatki z narad i spotkań okresowych).

Uwagi końcowe

Skuteczne wdrażanie kontroli zarządczej jest wciąż wyzwaniem dla wielu kierowników jednostek sektora finansów publicznych. Jednak ciągłe prace nad doskonaleniem funkcjonującego systemu kontroli zarządczej pozwalają mieć nadzieję, że stanie się ona w przyszłości skutecznym narzędziem oraz podstawą do efektywnego zarządzania.

Przeprowadzone badania pozwoliły na wyciągnięcie następujących wniosków dotyczących efektywności kontroli zarządczej w świetle oświadczeń o stanie kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych:

- a) oświadczenia pełnią głównie funkcję sprawozdawczą;
- b) występuje znaczne zróżnicowanie metodyki prezentowanych w oświadczeniach informacji;
- c) oświadczenia raczej nie wspomagają nadzoru nad podległymi jednostkami, choć mogą stanowić podstawę oceny pracy kadry menedżerskiej najwyższego szczebla;
- d) brakuje nadzoru nad poprawnością sporządzanych oświadczeń;
- e) oświadczenia o stanie kontroli zarządczej nie pełnią w istotnym zakresie roli narzędzia zarządzania systemem kontroli zarządczej w SPZOZ.

Oznacza to, że kontrola zarządcza jest w dalszym ciągu bardziej narzędziem kontrolno-sprawdzającym, a mniej elementem systemu zarządzania, natomiast oświadczenie o stanie kontroli zarządczej jest kolejnym obowiązkiem o charakterze administracyjnym realizowanym na potrzeby organów nadzorczych, z którego kierownicy jednostek nie zawsze wiedzą, jak się wywiązać.

Literatura

- Adamek-Hyska, D. (2015). Odpowiedzialność kierownika jednostki i głównego księgowego za funkcjonowanie kontroli zarządczej. W: D. Adamek-Hyska, T. Lis, A. Szewieczek, M. Tatoj, K. Tkocz-Wolny, *Analiza i ocena funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych* (s. 91–101). Katowice: Wyd. UE w Katowicach.
- Holly, R. (2009). Szpital publiczny w systemie ochrony zdrowia. W: R. Holly, J. Suchecka (red.), *Szpital publiczny w polskim systemie ochrony zdrowia. Zarządzanie i gospodarka rynkowa* (s. 13–34). Łódź–Warszawa: Krajowy Instytut Ubezpieczeń.
- Kiziukiewicz, T. (2013). Audyt wewnętrzny jako narzędzie oceny kontroli zarządczej. W: K. Winiarska (red.), *Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce* (s. 13–26). Szczecin; Wyd. Naukowe US.
- Kotarski, D. (2014). Organizacja kontroli zarządczej w Ministerstwie Zdrowia. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 833, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 72, 77–85.
- Kotarski, D. (2015). Organizacja i zasady funkcjonowania kontroli zarządczej w podmiocie leczniczym. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 864, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 76, 2, 197–208.
- Monitorowanie i ocena kontroli zarządczej* (2012). *Biuletyn Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych*, 4 (5). Pobrane z: www.mofnet.gov.pl (25.05.2016).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 2.12.2010 w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Dz.U. nr 238, poz. 1581.
- Szewieczek, A. (2015). Konstrukcja systemu kontroli zarządczej w wybranych samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 82 (138), 141–150.
- Ustawa z 6.09.2001 o dostępie do informacji publicznej. Dz.U. nr 112, poz. 1198, z późn. zm.
- Ustawa z 27.08.2009 o finansach publicznych. Dz.U. 2013, poz. 885, z późn. zm.
- Ustawa z 15.04.2011 o działalności leczniczej. Dz.U. 2015, poz. 618, z późn. zm.

THE EFFECTIVENESS OF MANAGEMENT CONTROL FROM THE PERSPECTIVE OF THE STATEMENTS COLLECTED BY THE PUBLIC HEALTH CARE ENTITIES DIRECTORS

Abstract: *Purpose* – The aim of the study is to examine the content of the statements of managerial control prepared by managers of selected public sector entities in terms of their quality and usefulness for the decision. The survey examined elements of these statements and their implementation in practice of reporting by public sector health care entities.

Research methodology – The research team used the method of meta-analysis of the literature and standards of management control as well as the method of analysis, deduction and synthesis of information set presented in the statements of management control prepared by the heads of some public health care entities.

Findings – The study indicates that statements of management control in health care entities serve mainly reporting function. Additionally, there was a wide variation of the methodology in presentation of information in the statements.

Originality/value – The research presented results of the original work on the assessment's of the management control statements. They may be also valuable for the management control developing in public sector entities.

Keywords: management control, a statement of management control, public health care entity

Cytowanie

Szewieczek, A., Tkocz-Wolny, K. (2016). Efektywność kontroli zarządczej w świetle oświadczeń kierowników samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6/1 (84), 79–90. DOI: 10.18276/frfu.2016.84/1-07.