

Rola audytora wewnętrznego w badaniu *due diligence* w Regionalnym Centrum Medycznym Sp. z o.o. w Białogardzie

Monika Foremna-Pilarska*

Streszczenie: *Cel* – wskazanie roli audytora w przekształceniach szpitali. *Metodologia badania* – w badaniu wykorzystano doświadczenie praktyczne polegające na uczestnictwie, a także obserwacji procesu przekształcenia i towarzyszącemu temu badaniu *due diligence*. *Wynik* – z przeprowadzonej obserwacji i analizy zebranych materiałów źródłowych wynika, że audytor wewnętrzny powinien brać udział w badaniu poprzedzającym proces przekształceń jako doradca zespołu badającego. *Wartość* – artykuł może stanowić materiał źródłowy dla tematyki w niej omawianej. Jest połączeniem elementów teorii z praktyką gospodarczą. Ma charakter poglądowy i może być elementem szerszej dyskusji.

Słowa kluczowe: audytor, szpital, *due diligence*

Wprowadzenie

Funkcjonowanie jednostek gospodarczych na otwartym rynku powoduje konieczność analizy i ciągłego rozwoju rozumianego jako wprowadzanie zmian i rozwiązań doskonalących organizację i prowadzoną przez nią działalność. Rozwój jednostki gospodarczej, jaką jest również zakład opieki zdrowotnej, w tym szpital, oznacza proces przeobrażeń, przechodzenia od stanów i form podstawowych do bardziej złożonych, pod pewnym względem doskonalszych, dostosowujących się do zmieniającego się otoczenia. Rozwój taki oznacza (Galicki 2009: 51):

- wprowadzenie nowych elementów do jednostki gospodarczej,
- poprawienie jakości istniejących elementów w jednostce gospodarczej,
- zmiany struktury systemów występujących w jednostce gospodarczej.

W praktyce istnieje wiele systemów, na przykład system rachunkowości, zarządzania i kontroli zarządczej, które z założenia mają przyczynić się do wspierania działalności i rozwoju jednostek. Kontrola zarządcza zajmująca się między innymi identyfikacją ryzyka oraz jego monitorowaniem daje możliwość świadomego zarządzania obszarami newralgicznymi w jednostce. Sprawne zarządzanie szpitalem często wymaga od osób zarządzających podejmowania decyzji o charakterze strategicznym, dotyczących tak ważnych spraw, jak forma organizacyjno-prawna jednostki, którą zarządzają. W artykule podmiotem analizy

* dr Monika Foremna-Pilarska, Politechnika Koszalińska, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Rachunkowości, 75-343 Koszalin, ul. Kwiatkowskiego 6e, e-mail: monika_foremna@wp.pl.

jest Szpital Powiatowy (dalej: SP ZOZ) w Białogardzie, który został przekształcony w Szpital Powiatowy Sp. z o.o., a następnie zmienił nazwę na Regionalne Centrum Medyczne w Białogardzie Sp. z o.o. (dalej: RCM Sp. z o.o. lub Spółka).

W Szpitalu Powiatowym w Białogardzie w ramach kontroli zarządczej audytor wewnętrzny miał oceniać zgodnie z art. 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r.) w szczególności:

- 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,
- zarządzanie ryzykiem.

Ponieważ istota i zadania pracy audytora wewnętrznego są dość częstym przedmiotem publikacji popularnonaukowych, w artykule głównym celem jest wskazanie roli audytora w procesie przekształcania szpitala i próbie jego dzierżawy.

1. Proces przekształcania SP ZOZ w RCM Sp. z o.o.

Zakład opieki zdrowotnej zgodnie z polskim prawem obowiązującym przed 1 lipca 2011 roku jest to wyodrębniony organizacyjnie zespół osób i środków majątkowych, utworzony i utrzymywany w celu udzielania świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia. Ustawa z 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej (obowiązująca od 1 lipca 2011 r.) zastąpiła pojęcie zakładu opieki zdrowotnej szerszym pojęciem podmiotu leczniczego. Jednym z rodzajów zakładów opieki zdrowotnej był samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej. Nowa ustawa zachowała pojęcie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej jako jednego z typów podmiotów leczniczych. Zgodnie z tym zapisem samodzielnym zakładem opieki zdrowotnej może być szpital.

Ważną sprawą dla funkcjonowania zakładu opieki zdrowotnej jest jego organizacyjne wyodrębnienie. Każdy zakład opieki zdrowotnej powinien:

- a) mieć nadany przez organ założycielski statut, który określa ustrój zakładu oraz wszystkie inne sprawy nieuregulowane w ustawie, a głównie nazwę zakładu odpowiadającą zakresowi i profilowi udzielanych świadczeń, cele i obszar działania, zadania zakładu, siedzibę, rodzaje i zakres udzielanych świadczeń, części zakładu i strukturę organizacyjną oraz formę gospodarki finansowej;
- b) być wpisany do stosownego rejestru zakładów opieki zdrowotnej prowadzonego przez wojewodę z wyjątkiem zakładów utworzonych przez ministra lub ewentualnie centralny organ administracji rządowej oraz państwową uczelnię medyczną lub uczelnię państwową prowadzącą działalność badawczą i dydaktyczną w dziedzinie nauk medycznych rejestrowanych przez właściwego ministra do spraw zdrowia.

Świadczeniami zdrowotnymi są działania zmierzające do zachowania, ratowania i poprawy zdrowia, a także medyczne działania wynikające z procesu leczenia. Szpital jako zakład opieki zdrowotnej należy zdefiniować jako wyodrębniony organizacyjnie zespół zasobów ludzkich i materialnych gromadzony i utrzymany w celu udzielania zdrowotnych świadczeń, prowadzenia badań naukowych, promowania zdrowia, prac badawczo-rozwojowych oraz realizacji zadań badawczych i dydaktycznych (Głowacka 2004: 12).

Szpital Powiatowy w Białogardzie ze względu na swoją specyfikę prowadził tylko usługi medyczne i nie prowadził prac badawczo-rozwojowych oraz dydaktycznych. Struktura szpitala była dość mocno rozbudowana jak na szpital powiatowy.

Na prowadzenie działalności szpitala mają wpływ zaszczości poprzedniego systemu, które nie są warunkami wolnorynkowymi. Szpital funkcjonuje na innych zasadach niż zwykle przedsiębiorstwo. Po pierwsze, jego głównym celem nie jest maksymalizacja zysku, jak to jest w przypadku przedsiębiorstwa, ale „misja społeczna” – funkcjonowanie dla utrzymania lub poprawy zdrowia publicznego. Po drugie, szpital, który nie jest w pełni prywatny, nie może sprzedawać swoich usług w sposób pełny. Nie ma pełnej konkurencji wolnorynkowej między szpitalami, ponieważ mają one ograniczenia wyznaczone przez NFZ, czyli tak zwane limity. Tylko na obszarze walki o ilość przyznaných limitów odbywa się konkurencja między szpitalami. W tak zwanym szpitalu państwowym pacjent nie może przyjść i kupić sobie dowolnej usługi. Publiczne instytucje opieki zdrowotnej stanowią quasi-rynkowe organizmy podlegające wielu wymaganiom prawnym i organizacyjnym. Mają wiele ograniczeń także w kontekście strategii, a wynika to z braku prawdziwie rynkowego charakteru działalności (Tałaga 2004: 38). W gospodarce wolnorynkowej popyt jest podstawowym czynnikiem kształtującym podaż. Głównym problemem są ograniczenia ze strony płatnika, czyli NFZ, który w sporym zakresie ogranicza podaż na rynku usług medycznych.

Szpital powiatowy, na czele którego stał dyrektor, a właścicielem był starosta, w kolejnych latach prowadzenia swojej działalności przynosił straty. Przyczyny powstawania strat to między innymi:

- niedoszacowany kontrakt z NFZ w stosunku do potrzeb leczonej ludności,
- niewypłacanie przez NFZ 100% wykonanych przez szpital nadlimitów,
- płacenie przez NFZ nadlimitów po zamknięciu roku,
- koszty obsługi finansowej długu,
- przerost zatrudnienia,
- niekontrolowane wydatki związane z zakupem leków.

Pogarszająca się sytuacja szpitala wymagała podjęcia decyzji mającej na celu uratowanie jednostki, która pełni dwie bardzo ważne funkcje społeczne, to jest dostępu do leczenia oraz największego pracodawcy w regionie.

Właściciel szpitala w 2014 roku podjął działania w kierunku przekształcenia SP ZOZ w spółkę prawa handlowego. W tym celu ustalono kolejność postępowania przy przekształceniu:

- ustalenie koncepcji przekształcenia SP ZOZ w spółkę,
- sporządzenie planu przekształcenia,

- ogłoszenie planu przekształcenia,
- złożenie wniosku do sądu o powołanie biegłego do badania planu,
- uzyskanie opinii biegłego,
- podjęcie uchwały o przekształceniu SP ZOZ w spółkę z o.o.,
- rejestracja przekształcenia w rejestrze przedsiębiorców KRS,
- ogłoszenie o przekształceniu w spółkę i powiadomienie wszystkich kontrahentów.

Przy przekształceniu szpitala powiatowego w spółkę starosta jako właściciel jednostki mógł podjąć decyzję o jego całościowym bądź częściowym oddłużeniu, a tym samym przyjąć dług podległej sobie jednostki do spłaty z budżetu starostwa. W tym przypadku starosta nie podjął takiej decyzji i mimo przekształcenia całość wielomilionowego długu szpitala została przejęta przez powstałą spółkę. Ponieważ sytuacja ekonomiczna nadal była bardzo trudna, kolejną decyzją właściciela, za wiedzą prezesa nowo powołanej spółki, było podjęcie negocjacji o wydzierżawienie szpitala innej jednostce komercyjnej, co wymagało przeprowadzenia badania *due diligence*.

W tak niestabilnych warunkach funkcjonowania szpitala praca wszystkich pracowników była niezmiernie trudna. W SP ZOZ audytor miał umocowanie prawne wynikające z zapisów ustawy o finansach publicznych dotyczących chociażby realizacji kontroli zarządczej. W spółce prawa handlowego jego rola ma charakter mniej formalny. Często praktyką w szpitalach w ramach oszczędności kosztów wynagrodzeń jest rezygnacja z zatrudniania audytora. Oszczędności te w ogólnym rozrachunku są pozorne, gdyż powstają nadwyżki w innych obszarach jednostki, które nie są już przedmiotem kontroli zwolnionego audytora wewnętrznego.

2. Audytor wewnętrzny jako doradca w badaniach *due diligence*

Audyty jest narzędziem **wspomagającym przekaz informacji od pracowników do kierownictwa**. Dzięki anonimowości zapewnionej przez brak bezpośredniego kontaktu kierownictwo ma możliwość otrzymania bardzo cennych informacji o działaniu systemu zarządzania i skutkach podejmowanych wcześniej decyzji. Wykorzystanie tej wiedzy jest zauważane przez pracowników i zwiększa motywację do pracy. Wynikiem zastosowania tych informacji jest doskonalenie zadań, działalności, procesów i całej organizacji.

Wyróżniane są dwa podstawowe modele audytu:

1. Model audytu prawidłowości polegający na badaniu i ocenie reguł, zasad oraz wzorców funkcjonowania organizacji. Misją audytu prawidłowości jest zapewnienie bezpieczeństwa lub zgodności sposobu funkcjonowania organizacji z głównymi i oczekiwanymi rezultatami jej działalności.
2. Model audytu sprawności obejmuje badanie odpowiedniości (trafności) i doskonalenia celów realizowanych przez organizację. Misją audytu sprawności jest dążenie do zapewnienia skuteczności lub jakości otrzymanych informacji. Inaczej mówiąc, jest to dążenie do tego, aby uzyskanie założonych wyników finansowych w określonym

czasie po zamknięciu okresu sprawozdawczego odpowiadało realnym potrzebom i usprawiedliwiało ilość oraz wartość środków użytych do ich osiągnięcia. Audyt sprawności bada:

- adekwatność środków w stosunku do osiągniętego celu,
- trafność przyjętych metod realizacji celów,
- jakość decyzji menedżerskich,
- adekwatność celów i strategii.

Realizacja audytu możliwa jest dzięki zatrudnieniu profesjonalnego audytora, którego cechy i umiejętności zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1

Cechy indywidualne i umiejętności audytora

AUDYTOR	
Cechy indywidualne	Umiejętności
<ul style="list-style-type: none"> – profesjonalny wizerunek, – zdolności przywódcze, – zdolności przekonywania i negocjowania, – zarządzanie nowymi wyzwaniami, – zarządzanie czasem, – ocena ryzyka, – znajomość branży, – znajomość finansów, – znajomość księgowości, – znajomość IT 	<ul style="list-style-type: none"> – budowanie i utrzymywanie relacji, – radzenie sobie z trudnymi zachowaniami, – zdolności komunikacyjne, – radzenie sobie ze zmianami, – efektywne dzielenie się wiedzą, – efektywna praca zespołowa, – zarządzanie projektami

Źródło: opracowanie własne.

Oczywiście nie wszystkie z tych cech czy umiejętności są warunkiem koniecznym, by być audytorem, jednak im większa ich liczba, tym większa łatwość w wykonywaniu tego zawodu.

Due diligence (z ang. należyta staranność) jest to poddanie spółki będącej potencjalnym obiektem przejęcia wyczerpującej analizie pod względem jej kondycji handlowej, finansowej, prawnej i podatkowej w celu identyfikacji związanych z nią szans i ryzyka przed podjęciem właściwych negocjacji dotyczących transakcji kapitałowej. Analiza ta przeprowadzana jest na podstawie już posiadanych informacji w takich obszarach, jak:

- a) produkty/usługi (obecne, wdrażane, planowane czy rozważane) i otoczenie spółki (klienci i konkurenci);
- b) zespół zarządzający;
- c) organizacja spółki;
- d) analiza finansowa;
- e) inne: analiza aspektów prawnych, analiza księgową.

Do przeprowadzenia badania *due diligence* angażuje się wykwalifikowane w tych obszarach osoby, zwykle biegłych rewidentów, rzeczoznawców, prawników lub doradców podatkowych (Lewandowski 2004).

O skuteczności przeprowadzenia *due diligence* decydują obie strony, które przystępują do badania. Przy wszelkiego rodzaju przekształceniach jest to miarodajne i coraz bardziej popularne narzędzie. Dlatego coraz częściej firmy wyznaczają kompetentną i upelnomocnioną osobę, która będzie odpowiadać za kontakty z zespołem prowadzącym badanie. Poprawia się także jakość przekazywanych potencjalnym inwestorom danych i dodatkowych materiałów wyjaśniających. To wszystko sprawia, że badanie *due diligence* jest traktowane jako narzędzie zarządzania strategicznego mające decydujące znaczenie w ocenie ścieżki rozwoju spółki.

Zespół doradców badających Spółkę złożony był z przedstawicieli różnych dyscyplin, wysoko wykwalifikowanych ekspertów. Dlatego ważne było, aby stworzyć zespół o podobnym poziomie fachowości w Spółce. Ponadto, wskazano osobę spośród pracowników Spółki (główną księgową) do kontaktów z zespołem doradców. Istnieje kilka etapów przygotowania i przeprowadzaniu *due diligence*:

1. Określenie zakresu badania ze szczególnym naciskiem na identyfikację potencjalnych obszarów ryzyka biznesowego, finansowego, podatkowego i prawnego.
2. Określenie procesu wyboru doradców, którzy wykonają analizę w imieniu inwestora.
3. Przygotowanie przez doradców kwestionariuszy i pytań, które trafiają do dedykowanych osób w spółce (reprezentantów dotychczasowego właściciela).
4. Przygotowanie materiałów spółki w postaci fizycznych dokumentów w specjalnie dedykowanym miejscu (tzw. *data room*), w którym możliwa jest ich analiza. Z uwagi na postęp technologiczny preferowaną formą *data room* jest tak zwany *virtual data room*, czyli zdigitalizowana forma wszystkich dokumentów udostępniana w specjalnie wydzielonym przez spółkę miejscu.
5. Zakończenie procesu i przygotowanie oddzielnie dla danego obszaru raportu z badania *due diligence*. Zostają w nim zidentyfikowane kluczowe rodzaje ryzyka, a także opisane szczególne parametry interesujące jednostkę (źródła generowania przepływów pieniężnych w spółce).

W zależności od wielkości spółki i skomplikowania procesów biznesowych *due diligence* może trwać od jednego tygodnia do jednego miesiąca.

3. Czynności doradcze audytora wewnętrznego w procesie przekształcenia

Audytor Spółki poza przygotowaniem standardowych odpowiedzi do kwestionariusza otrzymanego od zespołu badającego brał udział w etapie poprzedzającym oddanie raportu z badania. Jego doświadczenie wynikające z identyfikacji oceny i kontroli ryzyka było niezmiernie ważne dla analizy końcowej badania, audytor wewnętrzny zna bowiem wszystkie rodzaje ryzyka, zarówno w ujęciu podmiotowym, jak i w ujęci odpowiedzialności zawodowej, występujące w działalności szpitala. Przykłady ryzyka występujące w Spółce w ujęciu przedmiotowym zaprezentowano w tabeli 2.

Tabela 2

Przykłady ryzyka w RMC Sp. z o.o.

Rodzaj ryzyka	Przykład	Osoba odpowiedzialna	Kontrolujący
Ryzyko finansowe	<ul style="list-style-type: none"> – brak standardów usług medycznych, – punktowa wycena świadczeń procedur medycznych – uśredniona, a nie rzeczywista kalkulacja cen usług medycznych, – wysokie koszty obsługi zadłużenia, – utrata płynności finansowej, – nieprawidłowa struktura kosztów 	prezes zarządu dyrektor ekonomiczny główny księgowy	rada nadzorcza audytor
Ryzyko zarządzania	<ul style="list-style-type: none"> – ryzyko niedoboru wykwalifikowanej kadry (lekarzy, pielęgniarek, terapeutów), – ryzyko logistyki, np. transport chorych, – ryzyko niezabezpieczenia w krew, tlen medyczny itp., – ryzyko niezabezpieczenia bhp, IT 	prezes zarządu dyrektor ekonomiczny dyrektor medyczny pielęgniarka naczelną	rada nadzorcza audytor
Ryzyko organizacji	<ul style="list-style-type: none"> – brak harmonizacji procesów medycznych, – brak harmonizacji procesów niemedycznych, – zbyt rozbudowana struktura zatrudnienia, – za duża liczba osób akceptujących dokumenty księgowe, medyczne itp. 	prezes zarządu dyrektorzy kierownicy	rada nadzorcza audytor
Ryzyko reputacji	<ul style="list-style-type: none"> – ryzyko utraty wiarygodności medycznej (np. błędy medyczne), – ryzyko niewypłacalności, – długie kolejki w oczekiwaniu na wizytę, – słaba ocena jakości świadczonych usług 	prezes zarządu dyrektorzy ordynatorzy pielęgniarki oddziałowe	rada nadzorcza audytor

Źródło: opracowanie własne.

Rolą audytora wewnętrznego w badaniu *due diligence* w RCM Sp. z o.o. była funkcja moderatora prac nad rozpoznaniem możliwości wystąpienia ryzyka w Spółce. Audytor wewnętrzny wskazywał doradcom obszary, w których jego zdaniem występują lub mogą w najbliższym czasie wystąpić problemy. Jako osoba doskonale orientująca się w specyfice badanej jednostki, jak i w jej dokumentacji stanowił wsparcie dla badających Spółkę, jednak nie oceniał trafności i zasadności podejmowanych decyzji finansowych, kadrowych, medycznych itd.

W tabeli 3 zaprezentowano przykładowe sugestie audytora w zakresie możliwego wystąpienia ryzyka w działalności prowadzonej przez RCM Sp. z o.o.

Tabela 3

Przykłady ryzyka wskazanego przez audytora wewnętrznego w RCM Sp. z o.o.

Rodzaj ryzyka	Przykład	Osoba wskazująca
Ryzyko finansowe	<ul style="list-style-type: none"> – obniżenie kontraktu z NFZ dla oddziału chirurgii, – przyjęcie niezrealizowanego w 100% pakietu onkologicznego, – niewypłacenie przez NFZ w 100% nadwykonań za 2014 r. – nieprawidłowa kalkulacja kosztów – narzuty kosztów ogólnych na oddziały według wielkości zajmowanych pomieszczeń, – brak negocjacji z kontrahentami – niespisywanie porozumień lub ugód i związane z tym wysokie koszty obsługi zadłużenia, – nieprawidłowa struktura kosztów – wysokie koszty wynagrodzeń i usług obcych (w tym kontraktów), – wysoki podatek od nieruchomości (brak możliwości umorzenia podatku Spółce przez miasto) 	
Ryzyko zarządzania	<ul style="list-style-type: none"> – łączenie kilku funkcji przez pracownika, np. funkcji dyrektora z funkcją ordynatora oddziału, funkcji pielęgniarki naczelnej z funkcją specjalisty do spraw ISO, – brak opracowanej strategii rozwoju RCM Sp z o.o., – niepełne zabezpieczenie danych IT – brak serwera 	audytor wewnętrzny
Ryzyko organizacji	<ul style="list-style-type: none"> – przerost zatrudnienia w grupie personelu sprząającego, – za mała liczba informatyków obsługujących system części medycznej i FK RMC Sp. z o.o., – za duża liczba osób akceptujących dokumenty księgowe, medyczne itp. – duża powierzchnia nieruchomości posiadanych przez Spółkę 	
Ryzyko reputacji	<ul style="list-style-type: none"> – ryzyko utraty wiarygodności medycznej (np. błędy medyczne), – ryzyko utraty płynności finansowej, – ryzyko pracy pielęgniarek – liczba upadków pacjentów wynikających m.in. ze zmniejszenia zatrudnienia pielęgniarek na nocnych dyżurach, – kilkuletnie kolejki w oczekiwaniu na pobyt w oddziale rehabilitacji ogólnoustrojowej 	

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych RCM Sp. z o.o.

Udział audytora wewnętrznego w badaniu w RCM Sp. z o.o. określić można jako formalny i merytoryczny. Udział formalny polegał na przekazaniu przez audytora wewnętrznego wszystkich wymaganych przez zespół badający odpowiedzi lub dokumentów we wcześniej określonych terminach. Poza tym często dane przygotowywane przez audytora wewnętrznego miały formułę narzuconą przez badających ekspertów (np. plik, tabela itd.) Podawane dane nie zawierały żadnych dodatkowych komentarzy audytora wewnętrznego i miały tylko charakter liczbowy. Stanowiły tak zwaną bazę do przeprowadzenia badania.

Udział merytoryczny sprowadzał się do mniej formalnego sposobu przekazywania danych i informacji. Często miał on charakter rozmów bezpośrednich prowadzonych w zespole eksperckim. Ten rodzaj udziału audytora wewnętrznego w badaniu cechował dalszy (zaawansowany) etap badania, gdy prace doradców opierały się na zebranych już materiale liczbowym, przeprowadzonych analizach i były formułowane pierwsze wnioski.

Wówczas rola audytora wewnętrznego jako pracownika z dużą wiedzą uzyskaną z kontroli obszarów wcześniej audytowanych w Spółce wzrosła. Audytor często tłumaczył specyfikę rozwiązań czy procedur stosowanych w Spółce, dokonywał ich oceny i wspierał zespół w ocenie merytorycznej.

Uwagi końcowe

Zatrudnienie audytora w spółce prawa handlowego nie jest wymogiem formalnym, jednak jego obecność wydaje się być bezwzględnie potrzebna. Prace audytorskie pomagają między innymi w identyfikacji występowania ryzyka i aktywnym przeciwdziałaniu tym zdarzeniom. W sytuacjach, gdy podmiot leczniczy tak jak opisywana Spółka podlega ciągłym przemianom formalno-organizacyjnym i prawnym, wiedza oraz doświadczenie audytora wewnętrznego stanowi silne wsparcie w przygotowaniu decyzji zarządczych. Audytor wewnętrzny w badaniu *due diligence* powinien być pomocny jako ekspert, zwłaszcza w zakresach dotyczących omówienia procedur wewnętrznych stosowanych do tej pory w Spółce, określania możliwości ryzyka oraz wskazania planu zmian lub eliminacji nieprawidłowości.

Jednym z zadań audytora wewnętrznego w spółce jest pełnienie funkcji doradczej. Podsumowując rolę audytora wewnętrznego w badaniu *due diligence*, należy określić ją jako doradczą. Niestety, mimo tak ważnego wkładu pracy w obecnej sytuacji zarząd Spółki zrezygnował z zatrudniania audytora wewnętrznego na dotychczasowych zasadach. Zdaniem autorki artykułu jest to poważny błąd dość często występujący w praktyce polskich spółek prawa handlowego. Może to wynikać z niedoceniań fachowości i „opłacalności” zatrudniania audytora wewnętrznego w jednostce.

Literatura

- Galicki J. (2009), *Dynamiczne zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej*, w: *Zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej*, red. M.D. Głowacka, J. Galicki, E. Mojs, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Głowacka M.D. (2004), *Zarządzanie zakładami opieki zdrowotnej – wybrane zagadnienia ogólne*, w: *Zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej*, red. M.D. Głowacka, Termedia, Poznań.
- Lewandowski R. (2004), *Znaczenie i funkcja badania „due diligence” w ramach sprzedaży przedsiębiorstwa*, „Monitor Prawniczy” nr 6.
- Talaga J. (2004), *Obszary zarządzania strategicznego i operacyjnego szpitalem*, w: *Zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej. Wybrane aspekty teoretyczno-praktyczne*, red. M.D. Głowacka, Termedia, Poznań.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU z 2013 r., poz. 885 ze zm.).
- Ustawa 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (DzU z 2011 r., nr 112, poz. 654).

**THE ROLE OF INTRNAL AUDITOR IN THE DUE DILIGENCE RESEARCH
IN THE REGIONAL MEDICAL CENTER IN BIAŁOGARD**

Abstract: *Purpose* – the goal of the thesis is to indicate the issue of transforming public hospitals into commercial companies and the role of auditor in the process. *Design/methodology/approach* – it was based on practical experience gained while participating and observing transformation process and accompanying due diligence research. *Findings* – the observation and analysis of the gathered data proved that auditor should participate in the research process preceding transformation as a consultant of the research team. *Originality/value* – the article may serve as a source material for the topics discussed in it and is a combination of theory and economic practice. An article can function as an illustration and be an element of a broad discussion.

Keywords: auditor, hospital, due diligence

Cytowanie

M. Foremna-Pilarska (2015). *Rola audytora wewnętrznego w badaniu due diligence w Regionalnym Centrum Medycznym sp. z o.o. w Białogardzie*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 51–60; www.wneiz.pl/frfu.