



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Katowicach

LKA.410.025.04.2020

Pan Leszek Kubiak
Prezes Zarządu
Szpital w Pyskowicach sp. z o.o.
ul. Szpitalna 2
44-120 Pyskowice

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/20/055 - Wycena świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Szpital w Pyskowicach sp. z o.o. ¹ , ul. Szpitalna 2, 44-120 Pyskowice
Kierownik jednostki kontrolowanej	Leszek Kubiak, Prezes Zarządu od 15 lipca 2013 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	Prowadzenie rachunku kosztów.
Okres objęty kontrolą	Lata 2015-2020 (do dnia zakończenia czynności kontrolnych ²).
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 2, ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ³ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontrolerzy	Marta Florczykiewicz-Cymara, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/251/2020 z 11 września 2020 r.

(akta kontroli str. 1)

¹ W dalszej części: *Spółka* lub *Szpital*.

² Czynności kontrolne zakończono w dniu 23 listopada 2020 r.

³ Dz. U. z 2020 r. poz. 1200. Dalej: *ustawa o NIK*.

II. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA	Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w badanym zakresie.
Uzasadnienie oceny ogólnej	W okresie objętym kontrolą, Spółka stosowała podstawowe zasady rachunkowości oraz opracowała i stosowała mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych. Prowadzony w Szpitalu rachunek kosztów oraz gromadzone informacje o charakterze niefinansowym, dostarczały niezbędne dane i umożliwiały racjonalne zarządzanie Szpitalem.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

OBSZAR	1. Prowadzenie rachunku kosztów
Opis stanu faktycznego	Dokumentacja opisująca przyjęte zasady rachunkowości⁵ zawierała wszystkie elementy określone w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁶, tj. określenie roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych, metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalenia wyniku finansowego oraz sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych. Zakładowy plan kont odzwierciedlał charakter działalności i strukturę Spółki. Księgi rachunkowe prowadzone były komputerowo z wykorzystaniem programu InfoMedica⁷. (akta kontroli str. 210-211, 217-220, 264-301) Wskazany w polityce rachunkowości oraz załącznikach do niej⁸ opis dotyczący systemu informatycznego zawierał wykaz programów, procedur i funkcji wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania. W polityce rachunkowości określono również wersję oprogramowania, jednak nie określono bezpośrednio daty rozpoczęcia eksploatacji systemu. Główna Księgowa (Prokurent Szpitala) wyjaśniła, że w polityce rachunkowości nie określono daty rozpoczęcia eksploatacji systemu informatycznego, gdyż politykę rachunkowości wprowadzono zarządzeniem z dnia 15 lipca 2013 r., tj. z dnia zarejestrowania Spółki w KRS i rozpoczęcia jej działalności. (akta kontroli str. 32-36, 264-301) Procedurę kontroli zaciągania zobowiązań finansowych uregulowano w Akcie Założycielskim Spółki⁹. Szpital posiadał Instrukcję obiegu dokumentów księgowych¹⁰, która obejmowała cały cykl obiegu dokumentu, tj. od jego wpływu do jednostki do momentu dokonania trwałego zapisu księgowego. W <i>Instrukcji</i> ustalono katalog dokumentów stanowiących podstawę dokonywania zapisów w księgach rachunkowych. <i>Instrukcja</i> wprowadzała konieczność przeprowadzenia kontroli merytorycznej i formalno-

⁴ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną, jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁵ Dalej: *Polityka rachunkowości*, wprowadzona Zarządzeniem nr Sp.DN.021-a/2013 Prezesa Zarządu Szpitala w Pyskowicach Sp. z o. o z dnia 15 lipca 2013 r. w sprawie wprowadzenia dokumentacji przyjętych zasad (polityki) rachunkowości (...), zmienionego zarządzeniami nr Sp.DN.021-12/2014 z dnia 30 grudnia 2014 r., Sp.DN.021-8/2016 z dnia 20 lipca 2016 r., Sp.DN.021-9/2016 z dnia 1 sierpnia 2016 r., Sp.DN.021-3/2017 z dnia 8 maja 2017 r., Sp.DN.021-13/2017 z dnia 2 października 2017 r.

⁶ Dz. U. z 2019 r., poz. 351 ze zm.

⁷ Dalej: *System finansowo-księgowy*.

⁸ Załącznik nr 4 do Zarządzenia nr Sp.DN.021-a/2013.

⁹ Zgodnie z § 14 pkt 2 Aktu Założycielskiego Spółki do zaciągnięcia kredytów lub pożyczek wymagana jest uchwała Zarządu.

¹⁰ Załącznik nr 9 do Zarządzenia Sp.DN.021-a/2013, zwany dalej: *Instrukcją*.

rachunkowej dowodów księgowych, jednak nie wskazywała bezpośrednio osób uprawnionych do przeprowadzania tych kontroli. Główna Księgowa wyjaśniła, że w *Instrukcji* ujęto obowiązek sprawdzenia dokumentów przez poszczególne działy i stanowiska samodzielne Spółki, jednak w związku z tym, że kontrola merytoryczna dokonywana jest każdorazowo przez właściwą merytorycznie osobę (zgodnie z zakresem obowiązków), zapis powyższy nie został bardziej doprecyzowany.

W zakresie kontroli formalno-rachunkowej Główna Księgowa wyjaśniła, że kontrola ta jest dokonywana w dziale księgowości, w którym zatrudnione księgowe pracują z możliwością zastąpienia się w każdej z wykonywanych czynności.

W *Instrukcji* nie określono procedur dotyczących terminowości postępowania z zewnętrznymi i wewnętrznymi dowodami księgowymi oraz nie określono terminów przekazywania dokumentów księgowych pomiędzy poszczególnymi komórkami.

Główna Księgowa wskazała, że w *Instrukcji* ujęto obowiązek przestrzegania równomiernego obiegu wszystkich dokumentów w celu zapobieżenia okresowemu spiętrzeniu się prac, dążąc do skrócenia do niezbędnego minimum czasu przetrzymywania dokumentów przez odpowiednie komórki. Główna Księgowa wyjaśniła również, że *„zapis ten nie został doprecyzowany do wskazania konkretnych terminów (dni) ze względu na specyfikę jednostki, a mianowicie siedzibę zarządu, administracji, w tym księgowości oraz prowadzonej działalności w jednej lokalizacji, co umożliwia bezzwłoczne postępowanie z każdego rodzaju dowodem księgowym (...).”*

(akta kontroli str. 32-36, 340-353)

W okresie objętym kontrolą, w Spółce stosowano mechanizmy dotyczące kontroli operacji finansowych i gospodarczych¹¹, których prawidłowe funkcjonowanie potwierdzono w badaniu próby 20 dokumentów księgowych¹², stanowiących podstawę do księgowania operacji w zespole 4 (kosztów) w 2020 r.

W wyniku badania próby stwierdzono, że w sposób rzetelny i pełny dokumentowano i rejestrowano operacje finansowe i gospodarcze. Dokumenty księgowe były zatwierdzane każdorazowo przez kierownika jednostki, głównego księgowego oraz osoby wskazane do dokonywania poszczególnych czynności w zakresie potwierdzania autentyczności i prawidłowości operacji gospodarczych. Kluczowe obowiązki w tym zakresie podzielono w taki sposób, by nie dochodziło do łączenia poszczególnych funkcji związanych ze sporządzaniem dokumentów księgowych i dokonywaniem ich kontroli. Weryfikacja operacji gospodarczych odbywała się w całym cyklu obiegu dokumentów finansowo-księgowych, tj. zarówno przed jak i po ich realizacji, co każdorazowo było dokumentowane przez osoby do tego upoważnione.

(akta kontroli str. 32-36, 513-514)

W okresie objętym kontrolą Szpital posiadał i prowadził na bieżąco rejestr obowiązujących przepisów wewnętrznych. W Spółce funkcjonowała procedura rejestracji wpływu dokumentów księgowych do jednostki i do komórki rachunkowości. Zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej sporządzane było, co najmniej raz na miesiąc¹³.

(akta kontroli str. 349, 513-514)

2. W Spółce funkcjonował system informatyczny obejmujący część administracyjną (tzw. „szarą”) i medyczną (tzw. „białą”). System w części szarej składał się

¹¹ O których mowa w standardzie C14, wskazanym w Komunikacie Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84).

¹² Próba 20 dokumentów księgowych (z wyłączeniem wynagrodzeń z pochodnymi oraz operacji poniżej 500 zł) stanowiła 10,9 % kosztów rodzajowych (z wyłączeniem kosztów wynagrodzeń i pochodnych).

¹³ Ustalono na podstawie zestawień obrotów i sald za miesiące luty i lipiec sporządzone w latach 2015-2020.

z 7 modułów¹⁴, które były ze sobą w pełni zintegrowane. W części białej system składał się z 8 modułów¹⁵, w ramach czterech systemów informatycznych, częściowo ze sobą zintegrowanych¹⁶. Moduły części szarej i białej były częściowo ze sobą zintegrowane. W Spółce nie funkcjonował moduł kalkulacji kosztów leczenia/controlingowy. Główna Księgowa wyjaśniła, że „w Szpitalu nie wprowadzono w ramach systemu rachunku kosztów modułu controllingowego głównie z przyczyn finansowych i to zarówno z uwagi na koszty oprogramowania, jak również personelu, który dokonywałby analiz i raportów na ich podstawie”. Główna Księgowa dodała również, że (...) „Zarząd miesięcznie dokonuje analizy realizacji planu rzeczowo-finansowego zarówno w układzie rodzajowym kosztów, jak i funkcjonalnym, zwracając uwagę na kształtowanie zobowiązań i należności Spółki, a także wielkości zatrudnienia i parametrów związanych z wykonaniem świadczeń medycznych”.

(akta kontroli str. 4-5, 35)

Główna Księgowa wyjaśniła, że w okresie objętym kontrolą Szpital nie dostosował się do zapisów Rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców¹⁷. Jak dalej wyjaśniła, w ww. okresie rachunek kosztów stanowił kontynuację zasad stosowanych w latach poprzednich, zgodnie z przyjętą polityką rachunkowości, a realizowana wycena procedur w Szpitalu uwzględniała koszty typowe wg jednostek kalkulacyjnych (tj. uśrednione, przeciętne, typowo zużywane zasoby z uwzględnieniem bieżących cen).

Główna Księgowa wskazała, że „Szpital nie udostępniał danych Agencji Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji ze względu na to, że nigdy nie wpłynęło do Szpitala oficjalne wezwanie do przekazania danych”. Główna Księgowa dodała, że z własnej inicjatywy Szpital nie wysyłał danych ze względu na to, że realizowana wycena procedur w Szpitalu uwzględniała koszty typowe według jednostek kalkulacyjnych, a dla potrzeb Agencji wycena musiałaby zostać zrealizowana w oparciu o koszty rzeczywiste zaewidencjonowane na pacjenta.

(akta kontroli str.6-7)

Ewidencję kosztów w Spółce prowadzono równolegle na kontach zespołów „4” i „5”. Zespół „5” kont odzwierciedlał podział kosztów na ośrodki ich powstawania¹⁸. Wykaz ośrodków powstawania kosztów¹⁹ w zakresie działalności podstawowej został ustalony przy uwzględnieniu przepisów wydanych na podstawie art. 105 ust. 5 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej²⁰. Konta zespołu „5” dotyczące działalności pomocniczej pogrupowano ze względu na miejsce wykonywania świadczeń. W zespole kont kosztów w układzie funkcjonalnym w zakresie działalności podstawowej i pomocniczej utworzono poziomy kartotek analitycznych dla ośrodków kosztów i dla kategorii kosztów według ich rodzaju.

(akta kontroli str. 4-5, 35, 223-276, 397-398)

¹⁴ 1) System Finansowo-Księgowy 2) Rachunek Kosztów, 3) Rejestr Sprzedaży, 4) Gospodarka magazynowo-materiałowa, 5) Środki Trwałe, 6) Kadry, 7) Place.

¹⁵ 1) Ruch chorych, 2) Apteka szpitalna, 3) EDM – open, 4) Symulator JGP – open, 5) Symulator JGP www w ramach Systemu InfoMedica, 6) Ruch chorych w ramach systemu AMMS, 7) System obsługi laboratorium w ramach systemu Prometeusz NET, 8) System obsługi przychodni w ramach (MMedica).

¹⁶ System InfoMedica posiadał zintegrowane wszystkie moduły, poza Apteką, nie był on zintegrowany z systemem Prometeusz do obsługi laboratorium i MMedicą do obsługi przychodni. System AMMS był w pełni zintegrowany z Infomedicą.

¹⁷ Dz. U. poz. 1126. Rozporządzenie uchylone z dniem 6 marca 2020 r. Od 1 stycznia 2021 r. będzie obowiązywało rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz. U. poz. 2045).

¹⁸ 500 – koszty działalności podstawowej, 530 – koszty działalności pomocniczej, 550 – koszty zarządu.

¹⁹ Dalej: OPK.

²⁰ Dz. U. z 2020 r. poz. 295, ze zm.

Informacje o przeciętnych, uśrednionych kosztach osobodnia, pacjenta, porady medycznej i określonej procedury uzyskiwano w module koszty na podstawie danych wprowadzonych bezpośrednio do ww. modułu oraz danych zaimportowanych z systemu finansowo-księgowego.

Przypisanie do nośnika kosztów leków i wyrobów medycznych następowało na poziomie magazynu „apteka” i magazynu pozostałych wyrobów medycznych. Rozchód miesięczny z tych magazynów eksportowany był do systemu finansowo-księgowego. W przypadku materiałów medycznych i innych odpisywanych bezpośrednio w koszty już na etapie wprowadzania dokumentu do systemu finansowo-księgowego następowało przypisanie kosztu kont zespołu 4 i kartoteki szczegółowej rodzaju kosztu dla kont zespołu 5 (zgodnie z opisem na dokumencie). System finansowo-księgowy powiązany był z modulem koszty, do którego pracownicy działu metodyczno-organizacyjnego wprowadzali m.in. liczbę osobodni, pacjentów, rodzaj i liczbę wykonanych procedur medycznych i porad. Wartość kosztów pobierana była z systemu finansowo-księgowego. W module koszty uwzględniano też narzut (według określonych kluczy) kosztów działalności pomocniczej i zarządu w koszty ośrodków działalności podstawowej (zadaniowej).

Poszczególne leki i wyroby medyczne z nazwą, jednostką miary, ilością i wartością wprowadzane były do systemów magazynowych, przy czym w systemie finansowo-księgowym i w module koszty nie przypisywano poszczególnych leków indywidualnie do nośników kosztów jakimi są osobodni, pacjenci czy procedury, a tylko sumaryczną wartość danego rodzaju kosztów według analityki kosztów rodzajowych.

Koszty procedur medycznych, dokumentowanych fakturami zewnętrznymi odnoszone były w koszty ośrodka kosztów, którego dotyczą, zgodnie z opisem na dokumencie. Natomiast koszty ośrodków proceduralnych (laboratorium, RTG, bloku operacyjnego i innych) odnoszone były w koszty ośrodków zadaniowych proporcją w oparciu o wartość kosztów normatywnych, wynikających z wykonanych na ich rzecz procedur.

Wycena poszczególnych procedur wykonywana była ręcznie z uwzględnieniem kosztów zużytych materiałów i wyceną czasu pracy personelu medycznego, uczestniczącego w realizacji tej procedury. Prowadzono ewidencję czasu pracy personelu zatrudnionego na podstawie umów cywilno-prawnych i kontraktów (była ona za każdym razem potwierdzana przez kierownika komórki organizacyjnej, w której świadczone pracę).

Wyniki i opisy z badań obrazowych i laboratoryjnych prowadzono w formie elektronicznej z możliwością wygenerowania ich w formie bazy danych/edytowalnego raportu.

Szpital prowadził papierową wersję księgi operacyjnej zawierającej wszystkie zabiegi operacyjne. Ponadto oddział chirurgii ogólnej prowadził elektroniczną wersję takiej księgi, a oddział ginekologiczno-położniczy prowadził elektronicznie księgi operacyjne osobno dla cięć cesarskich, operacji wykonanych metodą laparoskopową i operacji ginekologicznych. Dodatkowo oddziały przygotowywały zestawienie miesięcznie wykonanych procedur. W okresie objętym kontrolą Spółka dokonywała wyceny procedur swojej działalności.

(akta kontroli str. 32-69)

W Szpitalu wykorzystywano również informacje o charakterze niefinansowym. Co miesiąc przygotowywane były dane o strukturze zatrudnienia, liczbie hospitalizowanych, liczbie osobodni, średniej długości pobytu i wskaźniku wykorzystania łóżek. Ponadto na bieżąco analizowane było w arkuszu kalkulacyjnym wykonanie umowy z NFZ w rozbiciu na poszczególne zakresy

Podsumowanie ww. analiz stanowiło komentarz do wykonania planu rzeczowo-finansowego za każdy miesiąc.

(akta kontroli str. 10-11)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki, w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

IV. Uwagi i wnioski

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag ani wniosków.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Katowicach. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Katowice, dnia 30 listopada 2020 r.

Kontroler

Marta Florczykiewicz-Cymara
Gł. specjalista kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach