



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Olsztynie

LOL.410.007.04.2020

Ewa Michałowska
Prezes Zarządu
Szpitala Miejskiego w Morągu Sp. z o.o.
ul. Gen. Jana H. Dąbrowskiego 16
14-300 Morąg

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Olsztynie
ul. Artyleryjska 3e, 10-165 Olsztyn
T +48 89 678 82 00, F +48 89 678 82 30
lol@nik.gov.pl
Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-69, 10-950 Olsztyn

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Szpital Miejski w Morągu Sp. z o.o., ul. Dąbrowskiego 16, 14-300 Morąg (dalej: „Szpital” lub „Spółka”)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Ewa Michałowska, Prezes Zarządu Spółki (dalej: „Prezes”), od 26 października 2012 r. wcześniej, od 1 marca 2005 r., Dyrektor przekształconego w Spółkę Samodzielnego Publicznego Zespołu Opieki Zdrowotnej w Morągu
Zakres przedmiotowy kontroli	Prowadzenie rachunku kosztów
Okres objęty kontrolą	Lata 2015-2020 (do 25 września 2020 r.)
Podstawa prawna podjęcia kontroli	art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Olsztynie
Kontroler	Marcin Wójcik, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LOL/79/2020 z 4 września 2020 r. (akta kontroli str.1-2)

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA	Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność jednostki w badanym zakresie.
Uzasadnienie oceny ogólnej	W Szpitalu w okresie objętym kontrolą stosowano się do podstawowych zasad rachunkowości oraz opracowano mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych. Rzetelnie prowadzono dokumentację stanowiącą podstawę do księgowania operacji gospodarczych, a przyjęty przez Szpital rachunek kosztów dostarczał niezbędnych informacji, umożliwiając racjonalne i skuteczne zarządzanie. W Szpitalu funkcjonowały dwa odrębne systemy informatyczne umożliwiające ewidencjonowanie danych finansowych oraz niefinansowych. Nie posiadały one jednakże możliwości przesyłania pomiędzy sobą wprowadzonych do nich danych. W celu usprawnienia pracy personelu Szpitala, podjęto działania mające na celu bezpośrednią integrację obu systemów. Stwierdzona w toku kontroli nieprawidłowość polegała na ujęciu w księgach rachunkowych Szpitala faktury w innym okresie sprawozdawczym niż nastąpiło udokumentowana nią operacja gospodarcza. Nieprawidłowość ta miała charakter formalny i nie wpływała na działalność jednostki w skontrolowanym obszarze.

¹ Dz. U. z 2020 r. poz. 1200, dalej: „ustawa o NIK”.

² Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częstkowe³ kontrolowanej działalności

OBSZAR

Prowadzenie rachunku kosztów

Opis stanu
faktycznego

1. W Szpitalu opracowano procedury wewnętrzne dotyczące stosowania zasad rachunkowości, tj. politykę rachunkowości wprowadzoną Zarządzeniem Prezesa z 8 listopada 2012 r.⁴. Zawierała ona elementy określone w art. 10 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁵ (dalej: „uor”), w tym m.in.: metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego; zakładowy plan kont, odzwierciedlający charakter działalności oraz strukturę podmiotu a także instrukcję kasową i inwentaryzacyjną. Szpital nie posiadał odrębnej procedury kontroli zaciągania zobowiązań finansowych. Kontrolę w tym zakresie określono w akcie założycielskim Szpitala⁶, w którym podano, że uchwały Zarządu Spółki wymaga m.in. zaciąganie kredytów i pożyczek, nabywanie składników aktywów trwałych oraz ich obciążanie o wartości równej lub przekraczającej 400 tys. zł, a także przyjęcie rocznych planów rzeczowo-finansowych oraz strategicznych planów wieloletnich. Szpital posiadał Regulamin udzielania zamówień publicznych, których wartość nie przekracza wyrażonej w złotych równowartości 30 tys. euro⁷. Określał on, że zamówienie nieprzekraczające równowartości 30 tys. euro, powinno być poprzedzone złożeniem wniosku, który został zweryfikowany przez uprawnionych pracowników, pod kątem spełniania wymogów planu finansowego Szpitala, a następnie oceniony w dziale zamówień publicznych Szpitala. Na jego podstawie dokonywany jest wybór wykonawcy, przy uwzględnieniu celowości i oszczędności, z zachowaniem najlepszych efektów z danych nakładów. Zgodnie z tym regulaminem w przypadku zamówień o wartości:

- do 5 tys. zł zakupy powinny być dokonywane na podstawie wniosku zatwierdzonego przez głównego księgowego oraz Prezesa Szpitala,
- powyżej 5 tys. zł – zapytania do wykonawców oraz składane przez nich oferty powinny być kierowane faksem, mailem lub telefonicznie,
- powyżej 20 tys. zł – dla zamówień powtarzających się regularnie zaproszenia do ofert miały być kierowane listownie lub umieszczane na stronie internetowej Szpitala.

(akta kontroli str. 3-97)

System informatyczny, używany przez Szpital w okresie objętym kontrolą do prowadzenia ksiąg rachunkowych, został wprowadzony zarządzeniem z 1 marca 2012 r.⁸ Zgodnie z decyzją Prezesa z 8 listopada 2012 r. szczegółowy opis systemu został zawarty w instrukcjach programu, jak również w modułach dostępnych bezpośrednio w programie. Elementy określone w art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. c uor zostały opisane w uregulowaniach wewnętrznych: „Instrukcji zarządzania systemem informatycznym”, „Systemie kopii zapasowych”, „Polityce bezpieczeństwa przetwarzania ochrony danych osobowych”.

(akta kontroli str. 98-155)

³ Oceny częstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁴ Nr 2 /11/2012 w sprawie: ustalenia dokumentacji opisującej zasady rachunkowości.

⁵ Dz. U. z 2019 r. poz. 351, ze zm.

⁶ § 14. Aktu notarialnego Repertorium „A” nr 5085/2012 z dnia 26 października 2012 r. dotyczącego przekształcenia samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością.

⁷ Zarządzenie nr 8/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. Prezesa Zarządu Szpitala w sprawie wprowadzenia regulaminu udzielania zamówień publicznych.

⁸ Zarządzenie nr 9/03/2012 Dyrektora Samodzielnego Publicznego Zespołu Opieki Zdrowotnej w Morągu z dnia 1 marca 2012 r. w sprawie zmian w dokumentacji opisującej zasady rachunkowości oraz w zakładowym planie kont.

Obowiązująca w Szpitalu instrukcja obiegu i kontroli dokumentów określała m.in., że:

- dokumentacja księgowa Szpitala podlega kontroli merytorycznej, formalnej oraz rachunkowej; kontrola merytoryczna przeprowadzana jest przez pracowników będących w stanie zweryfikować zgodność danych ze stanem faktycznym, natomiast kontrola formalna i rachunkowa przeprowadzane są przez pracowników działu księgowości przed ich ujęciem w księgach rachunkowych,
- każdy dokument zewnętrzny obcy podlega rejestracji przez pracownika sekretariatu i przekazywany właściwemu adresatowi,
- dokumentacja zewnętrzna, po zarejestrowaniu przez pracownika sekretariatu, powinna zostać poddana kontroli merytorycznej w terminie nie dłuższym niż dwa dni robocze, za wyjątkiem skomplikowanych przypadków, dla których termin może zostać wydłużony za zgodą przełożonego,
- procedura obejmuje cały cykl obiegu dokumentu, tj. od wpływu do jednostki do momentu dokonania trwałego zapisu księgowego.

(akta kontroli str. 156-173)

Szpital prowadził rejestr obowiązujących przepisów wewnętrznych, a procedury wewnętrzne dotyczące stosowania zasad rachunkowości były w nim ujmowane.

(akta kontroli str. 46, 156-157)

Funkcjonowanie w Szpitalu mechanizmów kontroli zarządczej zbadano na podstawie analizy 20 losowo dobranych dowodów księgowych⁹, stanowiących podstawę księgowania operacji gospodarczych w 2020 r. (do 31 lipca). Dowody te:

- spełniały wymogi formalne określone w art. 21 uor,
- zawierały, zgodnie z instrukcją obiegu i kontroli dokumentów, potwierdzenie przeprowadzenia kontroli merytorycznej przez pracownika odpowiadającego za weryfikację stanu faktycznego, a kontroli formalnej i rachunkowej – pracownika działu księgowości,
- posiadały każdorazowo zatwierdzenie operacji finansowej przez Prezesa oraz głównego księgowego Szpitala.

(akta kontroli str. 174-175)

Badanie dowodów księgowych wykazało również, że:

- fakturę na kwotę 6 tys. zł opłacono 10 dni po terminie, który przypadał na 14 lutego 2020 r. (tj. siedem dni po jej otrzymaniu przez Szpital). Główny księgowy Szpitala wyjaśnił, że faktura wymagała szczegółowej weryfikacji zgodności z zamówieniem (konieczność sprawdzenia liczby wydań krwi w poszczególnych oddziałach Szpitala), a Prezes zgodnie z obowiązującą instrukcją kontroli i obiegu dokumentów, wyraziła ustną zgodę na wydłużenie standardowego terminu kontroli merytorycznej;
- fakturę na kwotę 0,6 tys. zł ujęto w księgach rachunkowych Szpitala w innym okresie sprawozdawczym niż nastąpiło udokumentowanie nią zdarzenie (opisano w sekcji: „Stwierdzone nieprawidłowości”).

(akta kontroli str. 176-187)

Szpital, zgodnie z art. 18 ust. 1 uor sporządzał na koniec miesięcznego okresu sprawozdawczego zestawienie obrotów i sald księgi głównej¹⁰.

⁹ Próba obejmowała 20 dowodów księgowych (faktur dokumentujących poniesione koszty, zaksięgowanych na kontach zespołu 4 o łącznej wartości 60 tys. zł, co stanowiło 1% kosztów Szpitala w okresie od 1 stycznia do 31 lipca 2020 r.

¹⁰ Zbadano na próbie miesięcy luty i lipiec z lat 2015-2020.

Operacje gospodarcze wynikające z dowodów księgowych były wprowadzane, w postaci zapisu, do informatycznego systemu finansowo-księgowego Szpitala „Simple”, oraz zatwierdzane bez możliwości dokonania zmiany w tym zapisie. System finansowo-księgowy wyróżniał cztery statusy dekretacji dokumentów:

- roboczy – nadawany podczas wprowadzania księgowania do systemu oraz dający możliwość dokonania poprawy osobie księgującej,
- sprawdzony – nadawany po zapisaniu wprowadzonej operacji gospodarczej,
- próbnie zatwierdzony – nadawany wyłącznie w miesiącu, który nie był zamknięty, w celu uwidocznienia zapisu na koncie księgowym oraz wykazania w zestawieniu obrotów i sald danego okresu,
- zaksięgowany – nadanie tego statusu uniemożliwiało dokonania jakiegokolwiek zmiany w zapisach księgowych, dlatego był używany na koniec roku obrachunkowego.

System „Simple” posiadał rozdzielne funkcje zatwierdzania zapisów i zamykania danego miesiąca, a także posiadał funkcjonalność uniemożliwiającą dokonanie zmiany księgowania w zamkniętym okresie sprawozdawczym. Podczas oględzin tego systemu przeprowadzono próbę edycji księgowania ze statusem próbnie zatwierdzony z miesiąca lipca 2020 r., lecz system wyświetlił komunikat z informacją o tym, iż okres nie jest aktywny i nie można dokonać takiej czynności. Potwierdziło to, brak możliwości dokonania zmiany w zapisach zamkniętego okresu sprawozdawczego.

2. W okresie objętym kontrolą w Szpitalu funkcjonowały dwa systemy informatyczne, dostarczające informacje finansowe oraz niefinansowe niezbędne do zarządzania jednostką.

System informatyczny „Simple”, funkcjonujący w Szpitalu od 2011 r., wspomagał część administracyjną Szpitala. Składał się z pięciu zintegrowanych modułów: „Finanse i księgowość”, „Obrót towarowy”, „Info”, „Majątek trwały”, „Personel”.

Ewidencja kosztów w Szpitalu prowadzona była równocześnie na kontach zespołu 4 oraz 5. W trakcie miesiąca koszty były księgowane na kontach zespołu 4 według ich rodzaju, a następnie przeksięgowywane bezpośrednio bądź na koniec miesiąca na konta zespołu 5, tak aby przydzielić je do ich ośrodków powstawania. W zakładowym planie kont wyszczególniono następujące ośrodki kosztów:

- koszty działalności podstawowej (zadaniowej),
- koszty działalności pomocniczej (usługowej),
- koszty poradni specjalistycznych,
- koszt własnych usług poza NFZ,
- koszty zarządu i administracji.

W zespole kont kosztów w układzie funkcjonalnym (zespół 5), zostały utworzone poziomy kont analitycznych zawierające podział na miejsca ich powstawania (np. Oddział wewnętrzny, chirurgiczny, czy neurologiczny), jak również na koszty według rodzaju, dzieląc je na:

- koszty bezpośrednie takie jak wynagrodzenia, usługi remontowe, żywność,
- koszty pośrednie takie jak statystyka, administracja, higiena.

Dla kosztów zarządu i administracji wyszczególniono ośrodki kosztów takie jak:

- administracja uwzględniającą podział kosztów według rodzaju (np. energia, usługi transportowe, wynagrodzenia),

- statystyka uwzględniająca podział kosztów według rodzaju (np. energia, pozostałe usługi obce, wynagrodzenia).

Moduł kadrowy systemu umożliwiał uzyskanie informacji niefinansowych takich jak roczna sumaryczna liczba etatów personelu zatrudnionego na podstawie umów o pracę, umów cywilno-prawnych oraz kontraktów. Możliwość wygenerowania raportów zawierających informacje o liczbie pracowników oraz przeliczeniu ich na liczbę etatów istniała wyłącznie dla zatrudnionych na umowach pracę. Dla pozostałych form zatrudnienia system posiadał możliwość zliczenia liczby osób ze wskazaniem na rodzaj umowy zawartej ze Szpitalem. W systemie nie była prowadzona ewidencja czasu pracy dla personelu zatrudnionego na podstawie umów cywilno-prawnych oraz kontraktów. Jak wyjaśnił kierownik działu spraw pracowniczych Szpitala, w badanym okresie ewidencja była prowadzona w wersji papierowej.

Moduł kontrolingowy „Info”, dzięki połączeniu z modulem finansowo-księgowym, umożliwiał zacytywanie danych z uwzględnieniem podziału kosztów na ośrodki ich powstawania. W oparciu o wygenerowane co miesiąc dane sporządzano rachunek przychodów i kosztów wspierający zarządzanie finansową częścią jednostki. Sporządzano również sprawozdania finansowe przekazywane do Narodowego Funduszu Zdrowia (dalej: „NFZ”).

(akta kontroli str. 57-89, 189-198)

System informatyczny „MOL – Medicus on-line” (dalej: „System MOL”), funkcjonujący od 2012 r., obsługiwał kliniczną część szpitala. Licencja pozwalała na obsługę 40 powiązanych ze sobą modułów. W jej skład wchodziły m.in. moduły odpowiedzialne za e-rejestrację, rozchód leków, rejestrację czasu pracy, czy rachunek kosztów leczenia. System ten:

- Wykorzystywany był do prowadzenia elektronicznej dokumentacji pacjenta.
- Nie pozwalał przypisać kosztu leków lub wyrobów medycznych do nośników kosztów, takich jak osobodzień, pacjent czy procedura. Kierownik działu statystyki i analizy medycznej Szpitala wyjaśnił, że wynikało, to z tego, iż nie jest on kompatybilny z systemem księgowym Szpitala.
- Pozwalał na generowanie raportów potwierdzających prowadzenie elektronicznej księgi zabiegowej bloku operacyjnego. Elementy raportu były uzupełniane na podstawie automatycznie generowanego protokołu operacyjnego, który zacytywał dane z innych modułów systemu.
- Szpital zacytywał do Systemu MOL cenniki realizowanych procedur medycznych na podstawie danych dostarczanych przez NFZ. System nie pozwalał edytować użytkownikowi cen, które były wgrywane do systemu. Był on wykorzystywany do ewidencjonowania oraz rozliczania procedur realizowanych wyłącznie w ramach umowy zawartej z NFZ, natomiast badania wykonywane bez udziału NFZ (komercyjnie) były wprowadzane do systemu informacyjnie, a ich wycena odbywała się poza systemem.

Ponadto w Systemie MOL:

- świadczenia medyczne realizowane przez Szpital przypisywano do nośników kosztów (osobodzień, pacjent lub procedura) – był to niezbędny element do realizacji rozliczenia z NFZ,
- przypisywano pracowników Szpitala do odpowiednich świadczeń medycznych, które realizowali (nie była prowadzona ewidencja ich czasu pracy),
- ewidencjonowano wyniki/opisy badań, jednakże nie pozwalał on na generowanie raportów dla poszczególnych procedur medycznych, ani zbiorczych raportów ukazujących wyniki/opisy badań.

Szpital w okresie objętym kontrolą wyceniał następujące procedury medyczne:

- badania laboratoryjne,
- diagnostykę RTG,
- badania pracowni endoskopowej,
- usługi medyczne POZ i izby przyjęć,
- transport medyczny,
- badania pracowni ultrasonograficznej,
- usługi medyczne poradni chirurgicznej,
- usługi rehabilitacyjne,
- usługi transportu karetkami systemu PRM,
- usługi ortopedyczne.

Usługi wyceniane przez Szpital były skierowane głównie do pacjentów leczących się prywatnie lub nieposiadających ubezpieczenia.

(akta kontroli str. 203-208)

W okresie objętym kontrolą oba systemy nie były ze sobą zintegrowane (tj. nie posiadały możliwości przesyłania pomiędzy sobą wprowadzonych do nich danych). Prezes wyjaśniła, że w celu ułatwienia pracy personelu, podjęto rozmowy dotyczące uzyskania integracji pomiędzy systemami. Ustalono sposób takiej wymiany danych, lecz do chwili ukazania się rozporządzenia Ministra Zdrowia w sprawie standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców, firma wstrzymała prace w zakresie określenia typu danych, które mają być pomiędzy systemami przekazywane, a prace zostaną natychmiast wznowione po zatwierdzeniu rozporządzenia przez Ministerstwo Zdrowia.

(akta kontroli str. 199-202, 209-211)

3. Szpital w okresie objętym kontrolą nie współpracował z Agencją Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji. Jak wyjaśniła Prezes, przeprowadzono analizę uwzględniającą ramy prawne oraz koszty, które Szpital byłby zobligowany ponieść na wdrożenie standardu rachunku kosztów, przy udziale grona ekspertów zewnętrznych, w wyniku czego zaniechano współpracy z tą Agencją.

(akta kontroli str. 209-211)

4. Pomimo, iż rachunek kosztów stosowany przez Szpital nie był dostosowany do przepisów rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców¹¹, dostarczał niezbędnych informacji dla skutecznego zarządzania. Rachunek kosztów był sporządzany co miesiąc na potrzeby rozliczeń z NFZ, przy uwzględnieniu ośrodków powstawania kosztów. Według rachunku przychodów kosztów w Szpitalu na koniec:

- 2015 r. odnotowano zysk netto w kwocie 242 tys. zł,
- 2016 r. – zysk netto 348 tys. zł,
- 2017 r. – zysk netto 318 tys. zł,
- 2018 r. – stratę netto 142 tys. zł,
- 2019 r. – zysk netto 87 tys. zł,
- 2020 r. (do 31 sierpnia) zysk netto wynoszący 408 tys. zł.

Sprawozdania finansowe Szpitala za lata 2015, 2018 oraz 2019 były poddane badaniu przez niezależnego biegłego rewidenta. W ocenie audytora roczne sprawozdania finansowe Szpitala przedstawiały rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej Spółki oraz zostały sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych.

(akta kontroli str. 209-232)

¹¹ Dz. U. poz. 1126.

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

Fakturę na kwotę 0,6 tys. zł¹² ujęto w księgach rachunkowych Szpitala w innym okresie sprawozdawczym niż nastąpiło udokumentowane nią zdarzenie, co było niezgodne z art. 20 ust. 1 uor. Faktura została zaksięgowana w niewłaściwym okresie sprawozdawczym, tj. przypisano ją do czerwca 2020 r., pomimo iż dotyczyła operacji gospodarczej z lipca 2020 r. Główny księgowy Szpitala wyjaśnił, że był to błąd pracownika wprowadzającego faktury do systemu księgowego, który spowodowany był natłokiem pracy. Zdaniem Głównego księgowego, w tym przypadku nie zadziałał mechanizm kontroli, polegający na zatwierdzeniu dokumentu w systemie księgowym przez drugiego pracownika.

(akta kontroli str. 180-185)

IV. Uwagi i wnioski

Wnioski

Najwyższa Izba Kontroli w wyniku kontroli nie sformułowała uwag. W związku z jednostkowym charakterem nieprawidłowości oraz niskim kwotowym udziałem w badanej próbie wydatków Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje również wniosków pokontrolnych.

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 Olsztynie. 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.

Olsztyn, 1 października 2020 r.

Kontroler
Marcin Wójcik
Inspektor kontroli państwowej

Dyrektor Delegatury
Najwyższej Izby Kontroli w Olsztynie
z up.
Barbara Zajdel
Wicedyrektor

.....
podpis

.....
podpis

¹² Nr FV/S/00438/07/2020 z dnia 1 lipca 2020 r. dotycząca zakupu licencji oprogramowania komputerowego. Zgodnie z fakturą data dostawy towaru/ wykonania usługi oraz data wystawienia faktury to 1 lipca 2020 r.