



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Poznaniu

LPO.410.020.03.2020

Pan
dr Przemysław Bury
Dyrektor Zespołu Opieki Zdrowotnej
w Wągrowcu
ul. Kościuszki 74
62-100 Wągrowiec

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Zespół Opieki Zdrowotnej w Wągrowcu, ul. Kościuszki 74, 62-100 Wągrowiec (dalej: ZOZ, Szpital, kontrolowana jednostka)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Przemysław Bury, Dyrektor Szpitala, od 1 listopada 2016 r. W okresie objętym kontrolą ww. funkcję poprzednio pełnili: Zbigniewa Nowodworska, od 1 sierpnia do 31 października 2016 r. Rafał Spachacz, od 18 maja 2015 r. do 31 lipca 2016 r. Krystyna Skrzycka, od 22 stycznia do 17 maja 2015 r. Emilia Jagat, od 1 września 2011 r. do 22 stycznia 2015 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	Prowadzenie rachunku kosztów
Okres objęty kontrolą	Lata 2015-2020 (do 18 listopada) ¹
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ²
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Poznaniu
Kontroler	Daniel Braciszewski, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/120/2020 z 16 września 2020 r. (akta kontroli str. 1-2, 696-713)

¹ Dalej także: okres objęty kontrolą, kontrolowany okres.

² Dz. U. z 2020 r. poz. 1200, dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W latach 2015-2020 (do 18 listopada) w ZOZ funkcjonowała Polityka rachunkowości, jednak nie została ona w pełni rzetelnie sformułowana, co przejawiało się brakiem wewnętrznej spójności w prezentowaniu wykorzystywanego planu kont. Formalnie obowiązujący plan kont nie odzwierciedlał charakteru działalności i struktury Szpitala, co poprawiono dopiero w toku kontroli NIK. Ponadto, polityka ta, w opisie systemu informatycznego dla prowadzonych przy użyciu komputera ksiąg rachunkowych, nie zawierała części wykorzystywanych programów oraz ich modułów, algorytmów i parametrów, wersji oprogramowania i dat rozpoczęcia jego eksploatacji, a danych tych na bieżąco nie aktualizowano. Było to niezgodne z art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. c i ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości⁴.

W latach 2015-2019 dokumenty finansowe ZOZ zostały zaksięgowane w programie finansowo-księgowym tj. zatwierdzone bez możliwości dokonania zmiany w zapisie księgowym i wszystkie miesiące zostały zamknięte. Z uwagi na zmianę wykorzystywanego w Szpitalu programu, dokumenty finansowe od stycznia do października 2020 r nie zostały jednak zaksięgowane i żaden miesiąc nie został zamknięty, co było niezgodne z art. 23 ust. 1 w zw. z art. 18 ust. 1 i art. 25 uor. Ponadto, żaden z 22 analizowanych w toku kontroli dokumentów księgowych Szpitala z 2020 r. nie zawierał jednego z obligatoryjnych elementów (wskazania daty zatwierdzenia do wypłaty).

W ZOZ czterokrotnie nie udostępniono Agencji Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji⁵ wymaganych danych na potrzeby procesu taryfikacji⁶. Kierując się m.in. ograniczeniami organizacyjnymi i finansowymi nie przekazano materiałów z zakresu informacji finansowo-księgowych, medyczno-kosztowych oraz identyfikujących świadczenie w ujęciu na pojedynczego pacjenta, dotyczących niezbędnych do ustalenia taryf świadczeń gwarantowanych, do czego Szpital był zobligowany treścią art. 31lc ust. 4 o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych⁷.

Stosowany w ZOZ rachunek kosztów prowadzony był w systemie finansowo-księgowym i nie obejmował informacji medycznych o pacjentach oraz modułu kontrolingowego, tj. kalkulacji kosztów leczenia, co nie sprzyjało optymalizacji funkcjonowania Szpitala i ustalaniu rzeczywistych kosztów udzielanych świadczeń.

³ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁴ Dz.U. z 2019 r. poz. 351, dalej: ustawa o rachunkowości albo uor.

⁵ Dalej: AOTMiT, Agencja.

⁶ Podstawowym celem procesu taryfikacji jest dokonanie wyceny świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, adekwatnej do rzeczywistych kosztów leczenia ponoszonych przez podmioty lecznicze. Taryfikacja ma służyć także równoważeniu podaży świadczeń i potrzeb zdrowotnych, zapewnieniu możliwie najlepszej dostępności do świadczeń gwarantowanych oraz gospodarności w wydawaniu środków publicznych. Zagadnienia związane z taryfikacją świadczeń opieki zdrowotnej zostały szczegółowo uregulowane w ustawie o świadczeniach (patrz przypis nr 7), w dziale II pt. Świadczenia opieki zdrowotnej, rozdział 1aa (art. 31la-31lc). Zgodnie z art. 31la ust. 1 ustawy o świadczeniach, taryfikacja świadczeń opieki zdrowotnej jest prowadzona przez AOTMiT, na podstawie planu taryfikacji Agencji, sporządzanego na rok kalendarzowy.

⁷ Dz. U. z 2020 r. poz. 1398, ze zm. dalej: ustawa o świadczeniach.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej⁸ kontrolowanej działalności

Prowadzenie rachunku kosztów

Opis stanu
faktycznego

1. W okresie objętym kontrolą, do 31 grudnia 2017 roku, w Szpitalu obowiązywało zarządzenie Dyrektora nr 26 z 20 grudnia 2001 roku w sprawie przyjętych zasad (polityka) rachunkowości (dalej: polityka rachunkowości z 2001 r.). Następnie obowiązywały zasady (polityka) rachunkowości wprowadzone zarządzeniem Dyrektora nr 05/12/2017 z 28 grudnia 2017 r., zaktualizowane jego zarządzeniami: nr 04/12/2019 z 18 grudnia 2019 r.⁹, nr 02/10/2020 z 7 października 2020 r. i nr 01/11/2020 z 9 listopada 2020 r. (dalej: polityka rachunkowości z 2017 r.).

(akta kontroli str. 190-198, 216-374, 436-523, 566-576)

Polityka rachunkowości ustalona przez Dyrektora zawierała elementy określone w art. 10 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o rachunkowości, dotyczące określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych oraz metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego.

(akta kontroli str. 217-218, 223-227, 566-568)

2. W § 2 ust. 2 polityki rachunkowości z 2001 r. wskazano, że zasady funkcjonowania kont, dla kont podzielonych lub połączonych w zakładowym wykazie kont księgi głównej, przyjmuje się według publikacji „Plan Kont dla ZOZ”, opracowanej przez Marię Stefko.

(akta kontroli str. 566)

Zakładowy plan kont¹⁰, ustalający wykaz kont księgi głównej oraz przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń gospodarczych, stanowił załącznik nr 1 do polityki rachunkowości z 2017 r. Była to książka „Zakładowy Plan Kont Samodzielnego Publicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej” autorstwa Marii Stefko, wydana we wrześniu 2015 r.

(akta kontroli str. 218, 229-235)

Stwierdzono w tym zakresie nieprawidłowość¹¹, polegającą na nie w pełni rzetelnym opracowaniu polityki rachunkowości ZOZ, co przejawiało się brakiem wewnętrznej spójności w prezentowaniu wykorzystywanego planu kont. Ponadto, formalnie obowiązujący w jednostce kontrolowanej w latach 2018 – 2020 plan kont, w postaci publikacji Marii Stefko, nie odzwierciedlał charakteru działalności i struktury ZOZ.

Dyrektor wyjaśnił m.in., że z ustawy o rachunkowości nie wynika, że kierownik jednostki opracowuje plan kont, tylko dokonuje wyboru rozwiązań i w formie pisemnej w języku polskim określa zasady m.in. dotyczące klasyfikacji zdarzeń, prowadzenia ksiąg pomocniczych i ich powiązania z kontami księgi głównej. Dodał, że publikacja „Zakładowy Plan Kont SPZOZ” przyjęta za zakładowy plan kont ZOZ jest zgodna z uor i uwzględnia wpływ przepisów szczególnych, jak np. ustawy o działalności leczniczej, na prowadzenie działalności przez ZOZ.

(akta kontroli str. 111-116)

NIK wskazuje, że plan kont opracowany w pozycji książkowej przez Marię Stefko, zawierał wykaz szeregu kont niewystępujących w układzie kont bilansowych Szpitala. W księgach ZOZ w kontrolowanym okresie nie występowało bowiem

⁸ Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁹ Zarządzenie weszło w życie 1 stycznia 2020 r.

¹⁰ § 2 ust. 1 zarządzenia nr 05/12/2017 z 28 grudnia 2017 r.

¹¹ O czym także w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

50 kont księgowych¹², przywołanych w ww. książce, jak m.in.: 092 – środki trwałe obce – badania kliniczne, 136 – rachunek środków z funduszy pomocowych, 202 – rozrachunki z odbiorcami zagranicznymi, 227 – rozliczenie dochodów ze środków z funduszy pomocowych, 391 – zapasy obce, 392 – próbki leków do badań klinicznych i techniczne środki medyczne objęte ewidencją ilościową, 720 – przychody z badań klinicznych, 721 – koszt własny realizacji badań klinicznych, 722 – przychody z tytułu realizacji zadań dydaktycznych i projektów badawczych.

Co więcej, w systemie finansowo-księgowym Szpitala, w latach 2015–2020 (do 18 listopada) wyodrębniono 38 kont księgowych¹³, które nie były wykazane w ww. publikacji, jak m.in.: 014 – niskocenne składniki majątku trwałego książki, 139 – PKO BP – depozyty, 501 – podstawowa opieka zdrowotna, 505 – poradnie, 521 – medycyna pracy, 524 – bakteriologia, 527 – rehabilitacja, 549 – mieszkanie służbowe, 703 – przychody ze sprzedaży detalicznej – kasy fiskalne.

W tym kontekście, przywołana w politykach rachunkowości ZOZ pozycja książkowa ma charakter uniwersalny i mogła stanowić jedynie przykładowy, wzorcowy materiał do opracowania własnego zakładowego planu kont. Wskazać również należy, że w rzeczywistości planem kont funkcjonującym w ZOZ w latach 2018-2020 (do 18 listopada) nie była ww. publikacja Marii Stefko, ale załączniki nr 3 do aktualizowanej polityki rachunkowości z 2017 r., tj. „Plan kont (Wersja planu kont 20)” oraz „Zestawienie Planu kont”, które były wydrukami z wykorzystywanych w Szpitalu systemów finansowo-księgowych.

(akta kontroli str. 19-27, 230-235, 241-251, 267-273, 373-436, 545-562)

W trakcie kontroli, zarządzeniem nr 02/10/2020 z 7 października 2020 r., Dyrektor zastąpił ww. publikację Marii Stefko nowym, zakładowym planem kont, stworzonym w ZOZ, który odzwierciedlał charakter działalności i strukturę Szpitala.

(akta kontroli str. 111-112, 436-512)

3. W politykach rachunkowości obowiązujących w ZOZ, w okresie objętym kontrolą, ujęto wykaz zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy o rachunkowości. Elementy te uregulowano w: § 7 zarządzenia nr 26 z 20 grudnia 2001 r. i w załączniku nr 2 do tego zarządzenia¹⁴ oraz w § 3 zarządzenia nr 05/12/2017 z 28 grudnia 2017 r. wraz z załącznikiem nr 3 o tytule „Księga główna” i „Rodzaje dowodów”, a także w § 1 ust. 1.2. zarządzenia nr 04/12/2019 z 18 grudnia 2019 r. wraz z załącznikiem nr 3 w postaci wydruku z systemu finansowo – księgowego „Plan kont (Wersja planu kont 20)”. Ponadto, w trakcie kontroli dokonano aktualizacji polityki rachunkowości poprzez dodanie nowego załącznika nr 3 o tytule „Wykaz zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe” w postaci załącznika nr 1 do zarządzenia nr 01/11/2020 z 9 listopada 2020 r.

(akta kontroli str. 17-27, 112, 116, 190-198, 219, 240-251, 371, 513-516)

4. W ZOZ do 31 grudnia 2017 r. obowiązywał wprowadzony zarządzeniem nr 26 z 20 grudnia 2001 r. (§ 7 ust. 2) dokument „Opis systemu informatycznego”,

¹² 030, 076, 090, 091, 092, 095, 100, 136, 145, 202, 227, 228, 241, 245, 290, 291, 292, 293, 311, 319, 330, 341, 343, 390, 391, 392, 400, 600, 603, 620, 641, 651, 690, 720, 721, 722, 723, 725, 726, 730, 731, 740, 741, 790, 791, 803, a także konta niewystępujące w systemie finansowo – księgowym użytkowanym od 1 stycznia 2020 r. 221, 244, 840, 870

¹³ 014, 072, 139, 224, 280, 340, 408, 501, 505, 507, 521, 524, 526, 527, 529, 531, 533, 534, 536, 537, 538, 539, 547, 548, 549, 702, 703, 708, 770, 771 oraz w latach 2015-2019 konta 523, 528, 532, 535, 712, 734, 735, które nie występowały w systemie finansowo – księgowym wykorzystywanym od 1 stycznia 2020 r., a konto 555 występowało tylko w 2020 r.

¹⁴ Zawierał on tylko wykaz planu kont na czterech poziomach analityki.

będący załącznikiem nr 3 do tego zarządzenia. Zawierał on ogólny opis dwóch programów wykorzystywanych przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera („F.” oraz „I.”¹⁵), o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. c ustawy o rachunkowości. Część z tych programów (pięć) wymieniono w załączniku nr 4 w zw. z § 7 ust. 3 ww. zarządzenia.

(akta kontroli str. 566-569, 573-576)

W § 3 ust. 1 zarządzenia nr 05/12/2017 z 28 grudnia 2017 r. ujęto ww. program „F.”, z którym miały współpracować cztery inne programy funkcjonujące w zakresie ewidencjonowania danych kadrowo-płacowych, magazynu, apteki, środków trwałych i fakturowania. Załącznik nr 4 do tego zarządzenia o tytule „Opis zawartości systemu finansowo – księgowego (wydruki)” obejmował dokumenty pt. „Zestawienie symboli typów dokumentów” i „Zestawienie symboli planu kont plan kont od roku 2016”¹⁶.

(akta kontroli str. 216-229, 265-273)

Zarządzeniem nr 4/12/2019 z 18 grudnia 2019 r. aktualizującym politykę rachunkowości, dotychczasowy załącznik nr 4 zastąpiono wydrukiem informatora producenta o wykorzystywanym w ZOZ od 1 stycznia 2020 r. programem finansowo – księgowym „I.” W § 1 tego zarządzenia wskazano, że z tym programem współpracuje dziewięć modułów (kadry, płace, środki trwałe, dystrybucja, deklaracje, faktury zakupowe oraz sprzedażowe, integrator, rachunek kosztów leczenia¹⁷).

(akta kontroli str. 112-113, 116, 190-198, 219, 252-273, 371-372, 573-575)

W ZOZ korzystano:

- przez cały okres objęty kontrolą z programu „E.” wraz z jego modułami: ruch chorych, apteka szpitalna, oddział, diagnostyka obrazowa, laboratorium, podstawowa opieka zdrowotna (przy czym w polityce rachunkowości w okresie od 20 grudnia 2001 r. do 1 stycznia 2020 r. ujęto ww. program oraz tylko – i to w niezmienionej wersji – jeden moduł (apтека), a wszystkie ww. moduły dopiero od 9 listopada 2020 r., w toku kontroli NIK),
- od stycznia 2020 r. z modułów rozliczeniowych do programu „E.”: faktury sprzedażowe, faktury zakupowe, integrator (ujęte w polityce rachunkowości od 1 stycznia 2020 r.),
- w całym kontrolowanym okresie z dwóch programów: arkusza kalkulacyjnego oraz do fakturowania wyrobów, towarów i usług (ujęte w polityce rachunkowości od 20 grudnia 2001 r. w niezmienionej wersji do 1 stycznia 2020 r. i – z ponad dziesięciomiesięczną przerwą – od 9 listopada 2020 r.),
- do 28 lutego 2018 r. z programu kadrowo – płacowego (ujęty w polityce rachunkowości aż do 1 stycznia 2020 r. i ponownie, mimo że uprzednio zakończono jego wykorzystywanie - od 9 listopada 2020 r.)
- z dwóch systemów finansowo-księgowych, tj. F. do końca 2019 r. (ujęty w polityce rachunkowości tylko do 28 grudnia 2017 r.) oraz I., od stycznia 2020 r. (ujęty w polityce rachunkowości od 1 stycznia 2020 r.),
- w okresie objętym kontrolą z trzech programów: magazynowego, wymiany danych z ZUS oraz do ewidencjonowania i rozliczania poradni specjalistycznych (nie ujęto ich w polityce rachunkowości do 9 listopada 2020 r.).

Ponadto, od grudnia 2018 r. w Szpitalu istniała możliwość korzystania z rachunku kosztów leczenia (dalej: RKL), tj. modułu programu „E.” (ujęty w polityce rachunkowości od 1 stycznia 2020 r.), przy czym modułu tego w ZOZ nie używano, o czym mowa niżej.

¹⁵ Wdrażany w miejsce „F.”.

¹⁶ Oba załączniki wygenerowano 23 lutego 2018 r. z systemu FLEKS.

¹⁷ Z tego cztery do „I.”, a cztery do programu „E.”.

W zarządzeniu nr 04/12/2019 z 18 grudnia 2019 r. w § 1 wskazano, że w związku z wdrażaniem nowego systemu informatycznego „I.”, paragraf 3 „Prowadzenie ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera Polityki rachunkowości” otrzymał nowe brzmienie. W następstwie tego uregulowania, w polityce rachunkowości ZOZ nie ujęto już dotychczasowego załącznika nr 5 do zarządzenia nr 05/12/2017 z 28 grudnia 2017 r., stanowiącego wykaz wersji oprogramowania i dat rozpoczęcia jego eksploatacji – który dodano ponownie 9 listopada 2020 r., w toku kontroli NIK. Tym samym od 18 grudnia 2019 r. w polityce rachunkowości wskazany był tylko jeden użytkowany w ZOZ program finansowo-księgowy I. wraz z jego czterema modułami oraz cztery moduły systemu medycznego E.

Mając na uwadze ww. okoliczności, stwierdzono nieprawidłowość¹⁸ polegającą na tym, że w polityce rachunkowości, w składzie opisu systemu informatycznego dla prowadzonych przy użyciu komputera ksiąg rachunkowych:

- w wykazie wykorzystywanych w ZOZ programów, procedur lub funkcji przez niemalże cały okres objęty kontrolą (do 9 listopada 2020 r.) nie ujęto trzech programów, trzech innych nie wykazywano przez ponad 10 miesięcy (od 1 stycznia do 9 listopada 2020 r.), a jeden wykazywano przez ponad rok, a następnie nadal (od 9 listopada 2020 r.), pomimo że zakończono jego wykorzystywanie w lutym 2018 r.;
- w ww. wykazie przez niemalże cały okres objęty kontrolą (do 9 listopada 2020 r.) nie uwzględniono pięciu modułów (dodatkowych funkcji), a jednego z nich nie wykazywano przez ponad rok;
- opis algorytmów i parametrów dotyczył tylko dwóch wykorzystywanych w ZOZ programów (finansowo-księgowych);
- określono wersje oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji¹⁹ wyłącznie w stosunku do programów i ich modułów ujętych w ww., niekompletnym wykazie.

Wymienione braki w opisie wykorzystywanego w Szpitalu systemu informatycznego naruszały art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. c i ust. 2 ustawy o rachunkowości, w myśl których: jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady rachunkowości, dotyczące m.in. sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej opis systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera - opis systemu informatycznego, zawierający m.in. wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów, a także określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji; przy czym kierownik jednostki powinien ustalić tę dokumentację w formie pisemnej i ją aktualizować.

(akta kontroli str. 112-113, 116, 190-198, 229, 274, 371-372, 514-523, 568, 576)

Dyrektor wyjaśnił m.in., że od 2018 r. wdrażane było nowe zintegrowane oprogramowanie i proces ten nie został jeszcze zakończony, dlatego nie opracowano dotychczas wewnętrznych dokumentów zawierających opis systemu informatycznego ZOZ. Dodał też, że szczegółowy opis ww. systemu wykorzystywanego do końca 2019 r. nie był udostępniany przez producenta, z uwagi na odległą datę wdrożenia znacznie przestarzałego oprogramowania, a aktualizacje nie miały wpływu na zmianę podstawowych algorytmów działania.

¹⁸ O czym także w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

¹⁹ Wymienione w § 7 ust. 3 zarządzenia nr 26 z 20 grudnia 2001 r. wraz z załącznikiem nr 4, w § 3 ust. 1.4. zarządzenia nr 05/12/2017 z 28 grudnia 2017 r. wraz z załącznikiem nr 5 oraz w § 1 zarządzenia nr 04/12/2019 z 18 grudnia 2019 r.

Nowy dokument zawierający m.in. wykaz zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe, opis systemów przetwarzania tych danych, wykaz programów informatycznych został przygotowany w toku kontroli, w formie załączników nr 2 i 3 do zarządzenia nr 01/11/2020 z 9 listopada 2020 r.

(akta kontroli str. 112-113, 116, 190-198, 514-523)

5. W Szpitalu, zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. c ustawy o rachunkowości, dokumentem „Polityka bezpieczeństwa informacji wraz z instrukcją zarządzania systemem informatycznym” z 31 grudnia 2018 r., wprowadzono programowe zasady ochrony danych, w tym w szczególności metody zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania. Powyższa regulacja stanowiła modyfikację oraz uzupełnienie przyjętej przez Dyrektora 31 grudnia 2013 r. „Polityki Bezpieczeństwa”. Informacje o ochronie danych zawarte były też w politykach rachunkowości z 2001 r. i 2017 r.

(akta kontroli str. 14-15, 52-53, 102-103, 190-198, 227-228, 568, 582-658)

Podstawowe informacje dotyczące procedury zaciągania zobowiązań finansowych zawarte były w § 4 pkt 5 zarządzenia nr 05/12/2017 z 28 grudnia 2017 r. i w jego załączniku nr 6, tj. w "Instrukcji w sprawie dokumentowania operacji gospodarczych, sporządzania, kontroli i obiegu dokumentów księgowych". Ponadto, kwestie te opisano także w "Instrukcji udzielania zamówień publicznych i dokonywania wydatków ze środków publicznych o wartości powyżej 14 000 EUR" wprowadzonej zarządzeniem Dyrektora nr 35/2011 z 28 września 2011 r., zmienionym jego zarządzeniem nr 22/2014 i nr 44/2014 z odpowiednio 10 września i 22 grudnia 2014 r.

(akta kontroli str. 15, 56-76, 107, 118, 121, 190-198, 229, 275-284, 312-321)

Zasady obiegu i zatwierdzania dokumentów księgowych określono w § 4 pkt 5 ww. zarządzenia nr 05/12/2017 z 28 grudnia 2017 r. i załączniku nr 6 do tego zarządzenia, a także w § 8 zarządzenia nr 26 z 20 grudnia 2001 r., wraz z jego załącznikiem nr 5. W ww. regulacjach określono osoby uprawnione do przeprowadzania kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej dowodów księgowych. Wprowadzona procedura obejmowała cały cykl obiegu dokumentu, tj. od wpływu do jednostki do momentu dokonania trwałego zapisu księgowego. Ustalono w niej też katalog dokumentów stanowiących podstawę dokonywania zapisów w księgach rachunkowych.

W ZOZ nie określono procedur dotyczących terminowości postępowania z zewnętrznymi i wewnętrznymi dowodami księgowymi oraz przekazywania dokumentów księgowych pomiędzy poszczególnymi komórkami. Dyrektor wyjaśnił, że dokumenty księgowe muszą być przekazywane bez zbędnej zwłoki z powodu ich terminowego rejestrowania w systemie księgowym, a także opłacane.

(akta kontroli str. 16, 117, 120, 190-198, 229, 288-311)

6. W Szpitalu wprowadzono mechanizmy z zakresu kontroli zarządczej, w tym określone w standardzie C14 szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych. Ujęto je w zarządzeniach Dyrektora: nr 36/2011 z 28 września 2011 r. w sprawie ustalenia procedury kontroli zarządczej i nr 7/02/2016 z 23 lutego 2016 r. w sprawie kontroli zarządczej. Określono osoby (stanowiska) odpowiedzialne za wykonanie poszczególnych czynności w ramach systemu rachunkowości, w tym kontrolę funkcjonalną. Regulacje te zawierały m.in. sposób weryfikacji operacji gospodarczych i finansowych przed i po ich realizacji. Zgodnie z nimi, kierownicy oraz pracownicy ZOZ do końca każdego roku powinni dokonywać samooceny systemu kontroli zarządczej według kwestionariuszy załączonych do ww. zarządzeń. Następnie Dyrektor po zapoznaniu się z analizą

i oceną systemu kontroli zarządczej powinien w razie konieczności eliminować lub zmienić istniejące albo wdrożyć nowe mechanizmy w celu zapewnienia funkcjonowania tej kontroli w sposób adekwatny, skuteczny i efektywny.

Za analizę samooceny systemu kontroli zarządczej odpowiedzialny był od 2016 r. pracownik ZOZ, zatrudniony na stanowisku pełnomocnika ds. systemu zarządzania jakością. W wyniku tej analizy nie formułowano wniosków wskazujących na potrzebę zmian w obszarze zasad kontroli zarządczej. W okresie objętym kontrolą ww. analiza nie była dokumentowana. W toku kontroli Dyrektor zobowiązał się, że od 2021 r. wyniki analizy samooceny będą miały charakter opracowania pisemnego, a tezy analizy będą zwrotnie przekazywane kierownikom jednostek i komórek organizacyjnych.

(akta kontroli str. 117-118, 121-123, 134, 139, 190-198, 659-695)

7. Zgodnie z procedurą ujętą w pkt. V.4 „Instrukcji w sprawie dokumentowania operacji gospodarczych, sporządzania, kontroli i obiegu dokumentów księgowych w ZOZ”²⁰ dokumenty sprawdzone pod względem merytorycznym oraz formalno-rachunkowym zatwierdzać powinien do wypłaty główny księgowy i kierownik jednostki poprzez umieszczenie adnotacji: akceptuję do wypłaty wraz z datą, pieczęcią imienną i podpisem.

Stwierdzono w tym zakresie nieprawidłowość²¹ polegającą na tym, że na 22 dokumentach księgowych z 2020 r.²², po ich sprawdzeniu pod względem merytorycznym oraz formalnoprawnym, udokumentowanym poprzez adnotację zawierającą podpis i datę uprawnionych osób, na pieczętce „akceptuję do wypłaty” w polu „data” nie wpisywano daty akceptacji danej kwoty do wypłaty przez Dyrektora i Głównego Księgowego ZOZ.

Dyrektor wyjaśnił, że w stosownej praktyce w ZOZ data akceptacji dokumentu do wypłaty była taka sama jak data akceptacji dokumentu pod względem formalno-rachunkowym. Dodał, że mając na uwadze, iż stosowany system mógł budzić wątpliwości, dokonana zostanie zmiana w postępowaniu polegająca na umieszczaniu dat we wszystkich wskazanych miejscach.

(akta kontroli str. 185-187, 190-198, 305, 882-998)

8. Rejestr obowiązujących przepisów wewnętrznych w postaci zarządzeń Dyrektora, prowadzony był przez Sekretariat Szpitala.

(akta kontroli str. 16, 865-881)

W ZOZ nie prowadzono oddzielnej rejestracji dokumentów księgowych do jednostki i do komórki rachunkowości, gdyż stosowano metodę rejestracji wszystkich dokumentów w zbiorczym dzienniku korespondencji w Sekretariacie ZOZ. W procesie rejestracji, dla każdego dokumentu określano datę wpływu do jednostki oraz osobę, która dokument księgowy odbiera i jednocześnie jest odpowiedzialna za jego dalszy obieg. Tymi osobami była główna księgowa lub jej zastępca.

(akta kontroli str. 117, 183-184, 190-198, 288-302, 715-716, 741-742, 758-759, 763)

W wyniku przeprowadzonego badania, obejmującego sporządzone przez ZOZ zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej za miesiące luty i lipiec z lat 2015-2020, ustalono, że były one sporządzane co najmniej raz na miesiąc. Z uwagi na fakt, że w Szpitalu rejestrowanie zdarzeń gospodarczych odbywało się

²⁰ Załącznik nr 6 do zarządzenia nr 05/12/2017 z 28 grudnia 2017 r., str. 18.

²¹ Patrz także sekcja „Stwierdzone nieprawidłowości”.

²² Próba badawczą objęto tylko dokumenty księgowe z 2020 r.

do 20 dnia następnego miesiąca, to ww. zestawienia w formie wydruku sporządzane były w terminie do końca miesiąca następnego.

(akta kontroli str. 124-129, 134-137, 190-198, 217-218, 566, 826-864, 999-1054)

W wyniku przeprowadzonego badania dokonywanych operacji księgowych, a w tym m.in. stosowania statusów zapisów księgowych i ich zatwierdzania, w dwóch systemach finansowo – księgowych obowiązujących w ZOZ w latach 2015-2020²³, ujawniono, że w latach 2015 – 2019:

- zapisy księgowe były zatwierdzone bez możliwości dokonania ich zmiany,
- miesiące były zamknięte,
- system posiadał rozdzieloną funkcję zatwierdzania zapisów i zamykania miesiąca,
- data zamknięcia miesiąca była ustalana automatycznie,
- nie było możliwości zmiany losowo wybranego zapisu księgowego z okresu, dla którego księgi były już zamknięte.

Stwierdzono jednocześnie nieprawidłowość²⁴, polegającą na tym, że w okresie od stycznia do października 2020 r.:

- dokumenty finansowe nie zostały zaksięgowane, tj. zatwierdzone bez możliwości dokonania zmiany w zapisie księgowym,
- żaden miesiąc nie został zamknięty,
- istniała możliwość dokonania zmiany losowo wybranego zapisu księgowego dokonanego w tym okresie.

(akta kontroli str. 124, 126, 134-135, 190-198, 209, 809-825)

Było to niezgodne z art. 23 ust. 1 w zw. z art. 18 ust. 1 i art. 25 ustawy o rachunkowości, w świetle których:

- zapisów w księgach rachunkowych dokonuje się w sposób trwały, bez pozostawiania miejsc pozwalających na późniejsze dopiski lub zmiany. Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera należy stosować właściwe procedury i środki chroniące przed zniszczeniem, modyfikacją lub ukryciem zapisu;
- na podstawie zapisów na kontach księgi głównej sporządza się na koniec każdego okresu sprawozdawczego, nie rzadziej niż na koniec miesiąca, zestawienie obrotów i sald;
- stwierdzone błędy w zapisach poprawia się przez skreślenie dotychczasowej treści i wpisanie nowej, z zachowaniem czytelności błędnego zapisu, oraz podpisanie poprawki i umieszczenie daty; poprawki takie muszą być dokonane jednocześnie we wszystkich księgach rachunkowych i nie mogą nastąpić po zamknięciu miesiąca lub przez wprowadzenie do ksiąg rachunkowych dowodu zawierającego korekty błędnych zapisów, dokonywane tylko zapisami dodatnimi albo tylko ujemnymi;
- w razie ujawnienia błędów po zamknięciu miesiąca lub prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera, dozwolone są tylko korekty dokonane w ww. sposób.

Główna Księgowa ZOZ wyjaśniła, że ww. sytuacja wynikała z trwającego od 1 stycznia 2020 r. procesu wdrażania nowego systemu finansowo-księgowego i dostosowania systemu w zakresie raportowania z baz danych środków trwałych. Dodała, że wynikało to też z ustaleń z producentem systemu w zakresie wsparcia technicznego w czasie wdrażania tego systemu. Zaznaczyła, że ostateczne zaksięgowanie dokumentów uniemożliwiłoby modyfikację schematów księgowania, które stanowią podstawę do wygenerowania pożądaných przez ZOZ raportów z baz danych środków trwałych. Podkreśliła, że od początku 2020 roku na podstawie zaksięgowanych operacji gospodarczych sporządzono comiesięczne wydruki

²³ W miesiącu lutym w latach 2015 – 2019 i w okresie od stycznia do października 2020 r.

²⁴ Patrz także sekcja „Stwierdzone nieprawidłowości”.

obrotów i sald kont księgowych, a także sprawozdania finansowe przekazywane do jednostek zewnętrznych.

(akta kontroli str. 124, 126, 134-135, 190-198)

Dostrzegając racjonalność ww. argumentów, NIK wskazuje, że z formalnoprawnego punktu widzenia brak trwałości zapisów w elektronicznym systemie finansowo – księgowym ZOZ w ww. okresie, nie mógł być zakwalifikowany jako stan prawidłowy.

9. W ZOZ w okresie objętym kontrolą w części szarej, tj. administracyjnej Szpitala, do 1 stycznia 2020 r. prowadzenie ksiąg rachunkowych odbywało się przy użyciu systemu „F.”²⁵, który posiadał moduły: finansowo-księgowy, sprzedażowy, magazynowy. Natomiast od 1 stycznia 2020 r. rozpoczęto wykorzystywanie systemu „I.”²⁶ z modułami: finansowo-księgowym, płacowym, kadrowym i sprzedażowym. Moduły części szarej stanowiły jeden wspólny zintegrowany system informatyczny, działający na jednej bazie danych i korzystający ze wspólnych tabel²⁷.

(akta kontroli str. 9-14, 28-55, 97, 99-102, 120, 143-147, 188-189, 210, 219, 252-266, 371, 514-523, 594-598, 605, 636-640)

W Szpitalu w części białej, tj. medycznej ZOZ, użytkowany był system „E.”²⁸ wraz z modułami: ruch chorych, apteka, oddział, diagnostyka obrazowa, laboratorium, RKL, rozliczenia, podstawowa opieka zdrowotna, integrator. Wykorzystywano także system ewidencjonowania i rozliczania poradni specjalistycznych²⁹ z modułami: terminarz, wizyty, rozliczenia. Powyższe systemy w części białej nie były zintegrowane, gdyż w pierwszym ewidencjonowane były pobyty szpitalne, zakład opiekuńczo - leczniczy, tomografia komputerowa i podstawowa opieka zdrowotna, a w drugim ewidencjonowano i rozliczano poradnie specjalistyczne. Dyrektor wyjaśnił, że moduły części białej, oprócz poradni specjalistycznych, były ze sobą powiązane i stanowiły jeden wspólny system informatyczny „E.”, działający na jednej bazie danych. Poza tym, wszystkie moduły mogły korzystać ze wspólnej tabeli pacjentów leczonych w ZOZ. Ponadto, poprzez wykorzystywane moduły można było zlecać badania tomografii komputerowej i laboratoryjne oraz istniała możliwość zamawiania leków z apteki szpitalnej.

(akta kontroli str. 97, 120, 124, 127, 143-147, 188-189, 210, 219, 371, 514-523, 594-598, 605, 636-640)

Moduły systemu części szarej były zintegrowane z modułami części białej w zakresie automatycznej dekretacji przychodów do magazynu apteki szpitalnej (faktury zakupu oraz dary) oraz rozchodów wraz z automatycznym przypisaniem stanowiska kosztów. Z systemem „I.” (część szara) współpracował również moduł ruch chorych systemu „E.” (część biała), z którego faktury wystawiane do NFZ przesyłane były automatycznie do rejestru sprzedaży w systemie finansowo – księgowym ZOZ i od razu były dekretowane.

Dyrektor, odnosząc się do niepełnego zintegrowania części białej i szarej (powiązanie jedynie na poziomie apteki szpitalnej i ruchu chorych) wskazał, że na obecnym etapie wdrożenia systemu I. i w zakresie w jakim obecnie system „E.” jest wykorzystywany, integracja części białej i szarej była kompletna. Podkreślił też, że program do ewidencjonowania i rozliczania poradni specjalistycznych –

²⁵ Używano go od 1 lipca 2002 r.

²⁶ Wdrożenie zakończono 11 grudnia 2018 r.

²⁷ Wykorzystywany był także arkusz kalkulacyjny do ewidencji środków trwałych. Ponadto z używanymi systemami finansowo – księgowymi współpracowały programy: do fakturowania, system wymiany danych z ZUS, system magazynowy, moduł integrator do systemu I. i E., a także E. – moduł magazynu apteki szpitalnej.

²⁸ Używany od 1 sierpnia 2002 r.

²⁹ Używany od 1 stycznia 2007 r.

który, jak podał, został zakupiony z powodu ponad 10-krotnie niższej ceny w zakupie i eksploatacji w stosunku do tej samej funkcjonalności systemu E. – można zintegrować tylko z innymi produktami jego producenta.

(akta kontroli str. 9-14, 28-55, 97-102, 120, 124, 127, 143-147, 188-189, 210)

Moduł kalkulacji kosztów leczenia/controllingowy w postaci modułu RKL systemu „E.” został zakupiony przez ZOZ w 2018 r., na jedno stanowisko z możliwością rozszerzenia. Miało to miejsce podczas przetargu³⁰ na oprogramowanie finansowo – płacowe i kadrowe dla części szarej, jako dodatek do oferty głównej. Moduł ten znajdował się w części białej i nie był powiązany z częścią szarą.

(akta kontroli str. 145-174)

Dyrektor wyjaśnił, że w kontrolowanym okresie nie został on uruchomiony, ponieważ do sprawnego działania systemu brakowało niezbędnych modułów w poradniach specjalistycznych. W jego ocenie wiązałoby się to z koniecznością zakupu licencji i oprogramowania na dziewięć stanowisk do obsługi poradni przez system „E.” wraz z wdrożeniem, szkoleniem, konfiguracją, uruchomieniem i nadzorem. Zaznaczył, że w tym celu należałoby ponieść wydatek na kwotę 31 400,00 zł. RKL nie był też zintegrowany z częścią szarą, gdyż w celu kalkulacji kosztów godzin pracy personelu ZOZ musiałby zakupić i wdrożyć moduł „Harmonogramy czasu pracy” w systemie „E.” Byłoby to uzupełnienie systemu kadrowo – płacowego umożliwiające elektroniczne prowadzenie grafików czasu pracy, a także dostarczające kompleksowej informacji o stawkach i ilości przepracowanych godzin przez personel części białej. W tym celu, zdaniem Dyrektora, należałoby wydatkować kwotę 81 180,00 zł na odpowiedni moduł i jego wdrożenie. Ponadto zaznaczył, że wdrożenie ww. modułów spowodowałoby wzrost comiesięcznego kosztu serwisu systemów „I.” i „E.” Nie wnioskował do Zarządu Powiatu Wągrowieckiego o przekazanie odpowiednich środków finansowych na zakup ww. modułów, gdyż dotychczas priorytetem była wymiana systemu finansowo – księgowego.

Dyrektor podkreślił, że potrzeba zakupu oprogramowania sygnalizowana była podczas Rad Społecznych ZOZ oraz na posiedzeniach Zarządu Powiatu. Jednakże wobec perspektywy finansowania inwestycji rozbudowy i dostosowania budynku Szpitala do standardów umożliwiających dalsze funkcjonowanie, kwestia zakupu nowego systemu była bagatelizowana. W konsekwencji podjęto decyzję o zakupie nowego programu finansowo – księgowego z własnych środków, a korzystanie z niego rozpoczęło z początkiem 2020 r.

(akta kontroli str. 98, 117, 119-120, 124, 127, 140-176, 188-189, 210)

10. Ewidencja kosztów była prowadzona równocześnie według rodzaju na kontach zespołu 4 oraz miejsc powstawania kosztów na kontach zespołu 5, zgodnie z § 5 zarządzenia nr 05/12/2017 z 28 grudnia 2017 r., "Instrukcją w sprawie zasad rachunku kosztów w ZOZ w Wągrowcu" z 2017 r.³¹, "Instrukcją w sprawie zasad rachunku kosztów w ZOZ w Wągrowcu" z 2015 r.³² oraz zarządzeniami z 20 grudnia 2001 r.: nr 26 w sprawie przyjętych zasad rachunkowości (§ 3) i nr 27 w sprawie ewidencji i rozliczania kosztów w ZOZ.

(akta kontroli str. 8-9, 105-106, 124-126, 199-208, 229, 312-341, 533-562, 566, 577-581)

³⁰ Umowa z 2018 r. na zakup systemu IMPULS na kwotę 153 750,00 zł zakładała dostarczenie i wdrożenie w ZOZ 14 licencji na 10 modułów, w tym RKL.

³¹ Załącznik nr 7 do Polityki rachunkowości z 28 grudnia 2017 r.

³² Załącznik nr 1 do zarządzenia nr 5/1/2015 z 30 grudnia 2015 r.

W latach 2015-2020 (do 18 listopada) koszty w układzie funkcjonalnym (zespół 5) ewidencjonowane były według miejsc ich powstania – co do zasady odrębnie dla każdego ośrodka powstawania kosztów (dalej: OPK) funkcjonujących w ZOZ – w trzech grupach komórek organizacyjnych szpitala. Dotyczyło to: działalności podstawowej³³ (m.in. oddział wewnętrzny, chirurgiczny, dziecięcy, położniczo – ginekologiczny, noworodkowy, szpitalny oddział ratunkowy, zakład opiekuńczo – leczniczy), usługowej³⁴ (m.in. apteka, prosektorium, bakteriologia, rehabilitacja, tomograf komputerowy, sterylizacja, krwiodawstwo) i pomocniczej³⁵ (m.in. zarząd, poradnia zakładowa, sekcja utrzymania czystości). Szczegółowy wykaz ośrodków kosztów w zakresie działalności pomocniczej oraz zarządu został ustalony przy uwzględnieniu podziału na ośrodki wykonujące działalność o charakterze jednolitym. Wykaz OPK w zakresie działalności podstawowej ZOZ stanowił odwołanie do nazewnictwa kont "5" w systemie finansowo - księgowym, na którym gromadzone były dane wyjściowe do stosowanego dotychczas rachunku kosztów.

Dyrektor wskazał, że wyodrębnienie OPK musiało być ekonomicznie uzasadnione. W konsekwencji, w ZOZ stosowano praktykę, w myśl której dla stanowisk kosztów, dla jakich miesięczna kwota była bardzo mała, nieistotna - czyli np. mała rata amortyzacji, drobne koszty eksploatacyjne, wynagrodzenie za część etatu - tworzenie odrębnego OPK było ekonomicznie nieuzasadnione. Zatem koszty takich stanowisk przypisano do innych OPK, których koszt był istotny.

(akta kontroli str. 8-9, 105-107, 124-126, 130, 132-133, 145-146, 175-177, 199-208, 312-341, 533-562, 746-747, 773, 785-788, 795-796, 799, 804-805, 808)

Ewidencjonując w ZOZ koszty nie skorzystano z możliwości uwzględnienia zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców ujętego przepisach rozporządzenia Ministra Zdrowia z 8 lipca 2015 r.³⁶, w zakresie wyodrębnienia kosztów działalności zarządu, poszczególnych procedur medycznych, kalkulacji osobodnia pobytu pacjenta. NIK wskazuje, że od 1 stycznia 2021 r. mają zacząć obowiązywać nowe przepisy, ujęte w rozporządzeniu Ministra Zdrowia z 26 października 2020 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców³⁷.

W myśl § 3 ust. 3 ww. rozporządzenia z 8 lipca 2015 r., zespół kont kosztów w układzie funkcjonalnym mógł zawierać podział na ośrodki kosztów działalności podstawowej, działalności pomocniczej i zarządu, odzwierciedlające ośrodki tych kosztów.

Dyrektor wyjaśnił, że podział komórek organizacyjnych na komórki działalności podstawowej, usługowej i pomocniczej odzwierciedlał stosowany w Szpitalu sposób kalkulacji kosztów. Podkreślił, że ZOZ nie był w stanie wdrożyć zaleceń z ww. rozporządzenia z uwagi na brak koniecznego oprogramowania i słabą informatyzację działalności medycznej Szpitala. Zaznaczył też, że koszty zarządu

³³ Wyodrębnione organizacyjnie komórki, stanowiące podstawowe ośrodki przychodowo – kosztowe i reprezentujące wyodrębniony typ działalności, zakres usług medycznych, według których rozliczane były koszty. Wyniki ze sprzedaży tych komórek sumowały się do wyniku ze sprzedaży – wyniku na działalności podstawowej Szpitala.

³⁴ Świadczą usługi na rzecz komórek działalności podstawowej. Koszt całkowity tych odrębnych organizacyjnie ośrodków kosztowych, po umniejszeniu o przychody z tytułu usług świadczonych odpłatnie dla podmiotów i osób fizycznych spoza szpitala, rozliczany był w całości na komórki działalności podstawowej, według kluczy podziałowych (np. rozchód leków, ilość badań, rozchód krwi, ilość zabiegów) stanowiących pochodną świadczonych przez daną komórkę usług.

³⁵ Świadczą usługi na rzecz komórek działalności podstawowej i usługowej. Koszt całkowity tych odrębnych organizacyjnie ośrodków kosztowych stanowi koszt pośredni ww. komórek działalności Szpitala i był rozliczany według stałych kluczy podziałowych, po umniejszeniu o przychody z zewnętrznej sprzedaży danej komórki.

³⁶ Dz. U. poz. 1126. Obowiązywało od 22 sierpnia 2015 r., zostało uchylone z dniem 6 marca 2020 r. rozporządzeniem Ministra Zdrowia z 2 marca 2020 r. (Dz. U. poz. 354).

³⁷ Dz. U. z 2020 r. poz. 2045. Rozporządzenie wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.,

były widocznie wyodrębnione w planie kont poprzez ewidencję tylko i wyłącznie na koncie syntetycznym 550. Dyrektor podkreślił, że w ZOZ prowadzone są ciągle prace informatyczne związane z dostosowaniem nowego systemu finansowo – księgowego do standardu rachunku kosztów, zgodnie z nowym ww. rozporządzeniem Ministra Zdrowia. Dodał też, że z uwagi na bardzo trudną sytuację finansową ZOZ w ostatnich latach brakowało środków finansowych na zakup i wdrożenie odpowiedniego oprogramowania, umożliwiającego dostosowanie systemów informatycznych do nowych standardów. W ocenie Dyrektora, Szpital musiałby w tym celu ponieść wydatek w wysokości około 150 000,00 zł (bez modułu kontrolingowego). Zaznaczył, że musiałyby też powstać w ZOZ dodatkowy dział zajmujący się kontrolingiem, na co potrzebne będą środki finansowe.

(akta kontroli str. 8-9, 107, 145-146, 175-177, 199-208, 312-341, 533-562)

Zespół kont w układzie funkcjonalnym (zespół 5) nie zawierał podziału na ośrodki kosztów działalności podstawowej i pomocniczej. Według Dyrektora zaszeregowanie komórek dodatkowo do jeszcze dwóch grup oznaczałoby wprowadzenie dwóch kont syntetycznych, a w ich obrębie analityki na wszystkie komórki i ich koszty rodzajowe. Jednakże system (wykorzystywany do końca 2019 r.) nie pozwalał na taką długą analitykę z uwagi na ograniczoną ilość cyfr w numerach kont. Ponadto umożliwiał jedynie gromadzenie danych kosztowych w podziale na komórki organizacyjne. Dyrektor wyjaśnił też, że rachunek kosztów był w latach 2015-2020 (do 18 listopada) prowadzony w arkuszu kalkulacyjnym. Po zarejestrowaniu kosztów na kontach księgowych, a następnie zamknięciu miesiąca, sporządzany był wydruk sald wszystkich kont kosztowych za dany miesiąc. Wydruk ten stanowił podstawę wprowadzenia danych do arkusza kalkulacyjnego, w którym odbywała się właściwa kalkulacja kosztów i rozliczenie komórek działalności usługowej i pomocniczej pomiędzy komórki działalności podstawowej. W arkuszu kalkulacyjnym prowadzona była również dodatkowa ewidencja kosztów według rodzaju w zakresie analizy kosztów kontraktów lekarskich oraz diagnostycznych usług medycznych, a także rozliczenie i ewidencja dodatkowa przychodów ZOZ (rozliczenie na komórki działalności podstawowej przychodów z NFZ). Także w tym narzędziu informatycznym po rozliczeniu przychodów i kosztów ustalany był wynik ze sprzedaży poszczególnych komórek Szpitala, sumujący się do wyniku ze sprzedaży rachunku zysków i strat ZOZ za dany okres rozliczeniowy.

(akta kontroli str. 8-9, 105-106, 124-126, 140-142, 146, 175-177, 199-208)

11. W okresie objętym kontrolą w ZOZ nie prowadzono elektronicznej dokumentacji pacjenta na podstawie przepisów rozporządzeń Ministra Zdrowia z dnia: 21 grudnia 2010 r.³⁸, 9 listopada 2015 r.³⁹ oraz 6 kwietnia 2020 r.⁴⁰ w sprawie rodzajów, zakresu i wzorów dokumentacji medycznej oraz sposobu jej przetwarzania. W myśl § 72 ostatniej z ww. regulacji, do 31 grudnia 2020 r. dokumentacja medyczna w Szpitalu może być prowadzona w postaci elektronicznej lub w postaci papierowej, w sposób zgodny z przepisami rozporządzenia z dnia 9 listopada 2015 r. Natomiast po tej dacie będzie mogła być prowadzona przez podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych w postaci elektronicznej z zastrzeżeniem, że dopuszcza się postać papierową, jeżeli warunki organizacyjno-techniczne uniemożliwiają prowadzenie dokumentacji w postaci elektronicznej (§ 1 ust. 2 rozporządzenia z 6 kwietnia 2020 r.). Ponadto, dokument prowadzony w jednej postaci nie będzie mógł być jednocześnie prowadzony w drugiej z nich (§ 1 ust. 3 ww. rozporządzenia).

³⁸ Dz. U. z 2014 r. poz. 177, uchylone z dniem 23 grudnia 2015 r.

³⁹ Dz. U. poz. 2069, uchylone z dniem 15 kwietnia 2020 r.

⁴⁰ Dz. U. z 2020 r. poz. 666.

Według Dyrektora, w ZOZ nie była prowadzona elektroniczna dokumentacja pacjenta gdyż wiązałoby się to z koniecznością wdrożenia dodatkowych modułów do obecnie działającego systemu informatycznego, które były bardzo drogie w zakupie, wdrożeniu i utrzymaniu. Dyrektor zaznaczył, że Szpital uczestniczy w programie informatyzacji Samorządu Województwa Wielopolskiego dotyczącym wdrożenia dwóch nowych usług, tj. e-Rejestracja i e-Dokumentacji. W ramach tego projektu ZOZ wyposażono już w serwerownię i większość sprzętu komputerowego do prowadzenia elektronicznej dokumentacji medycznej. Dodał, że w następnym etapie ma się odbyć przetarg na zakup niezbędnego oprogramowania⁴¹.

(akta kontroli str. 96, 107, 109, 140-142, 204, 727)

12. System informatyczny „E”. użytkowany przez ZOZ w części białej umożliwiał przypisywanie ilościowo - wartościowe świadczeń medycznych do nośników kosztów - pacjent, procedura medyczna, osobodzień. W Szpitalu nie korzystano jednak z możliwości przypisania kosztu następujących świadczeń medycznych do nośnika kosztów⁴² (osobodzień, pacjent, procedura): leki, wyroby medyczne, a także procedury medyczne, w tym procedury zabiegowe i operacyjne, badania diagnostyczne obrazowe i nieobrazowe, badania laboratoryjne, procedury medyczne wykonywane przez personel zatrudniony na innym oddziale (np: procedury konsultacyjne, rehabilitacyjne itp.).

(akta kontroli str. 96, 107, 109, 206)

Dyrektor wyjaśnił, że warunkiem przypisywania świadczeń medycznych do nośników kosztów byłoby wprowadzenie rozwiązań organizacyjnych, które oznaczać będą konieczność poniesienia kosztów związanych z dodatkową pracą personelu, takich jak:

- rozpisywanie leków na pacjenta, wymagające dodatkowej pracy związanej z zarejestrowaniem w systemie przez personel pielęgniarski rozchodu leków na poszczególnych pacjentów,
- elektroniczne przysyłanie wyników badań RTG do systemu szpitala, wymagające wprowadzenia konieczności zakładania elektronicznych zleceń jak i opisów wyników badań, co w związku z faktem obsługi diagnostyki RTG przez firmę zewnętrzną wpłynie na wzrost kosztów realizacji tych usług,
- rejestracja procedur konsultacyjnych i rehabilitacyjnych, wymagająca dodatkowej pracy personelu medycznego związanej z zakładaniem w systemie zleceń, tworzenia opisów badań i wyników.

Dodatkowo, aby rozpisywanie świadczeń medycznych było możliwe we wszystkich komórkach organizacyjnych ZOZ, należałoby dokupić licencje i moduły m.in. do poradni specjalistycznych, bloku operacyjnego oraz do diagnostyki RTG. Dyrektor zaznaczył, że zasadą, która powinna być stosowana przy przypisywaniu takich kosztów to ogromna wiedza w zakresie tej tematyki, zwłaszcza dotycząca obliczania tych parametrów i możliwe, iż trzeba byłoby też skorzystać z firmy doradczej, aby poprawnie rozpiścić takie koszty. Z uwagi na finansowanie przez NFZ w postaci ryczałtu, ZOZ nie był w stanie określić kosztu pojedynczego zapłaconego przez NFZ pacjenta. Dyrektor dodał, że NFZ płacił ryczałtem razem za cały kontrakt szpitalny i poradnie specjalistyczne, a procedury medyczne były w NFZ wycenione na jeden złoty.

⁴¹ Projekt nr RPWP.02.01.01-30-0047/16 pt. „Wyposażenie środowisk informatycznych wojewódzkich, powiatowych i miejskich podmiotów leczniczych w narzędzia informatyczne umożliwiające wdrożenie EDM oraz stworzenie sieci wymiany danych między podmiotami leczniczymi samorządu województwa” w ramach Wielkopolskiego Regionalnego Programu Operacyjnego na lata 2014-2020, Oś Priorytetowa 2. Społeczeństwo Informacyjne, Działanie 2.1 Rozwój elektronicznych usług publicznych.

⁴² W przypadku kosztu oraz ilości leków i wyrobów medycznych.

(akta kontroli str. 125, 128, 131, 140-142, 145-146, 178-182, 204-206, 563-565)

W ZOZ rozpisywanie leków na pacjenta zostało zniesione 17 maja 2019 r. zarządzeniem Dyrektora nr 1/05/2019⁴³. Dyrektor wskazał, że było to spowodowane brakiem możliwości pełnego wdrożenia rachunku kosztów z uwagi na niewystarczające środki finansowe potrzebne m.in. do zakupu czytników i drukarki kodów kreskowych dla numerów seryjnych leków wraz z oprogramowaniem, co w efekcie zmniejszyłoby ilość pracy koniecznej do wykonania przez personel Szpitala.

(akta kontroli str. 178-182, 563-565)

13. W ZOZ nie prowadzono ewidencji elektronicznej kategorii, liczby personelu medycznego zaangażowanego w realizację danej procedury i czasu pracy, z powodu braku modułu "Blok operacyjny" oraz "Ewidencja personelu medycznego" w używanym systemie informatycznym na bloku operacyjnym, dla poszczególnych zrealizowanych procedur zabiegowych, operacyjnych i diagnostyki inwazyjnej.

(akta kontroli str. 96, 107, 109, 206)

Ewidencja czasu pracy personelu zatrudnionego w ramach umów cywilnoprawnych prowadzona była w formie papierowej. Załącznikiem do umów był dokument „potwierdzenie wykonania świadczeń zdrowotnych”, w którym zawarte były informacje o liczbie godzin i datach wykonywania świadczeń. Dokument ten był potwierdzany przez bezpośredniego przełożonego lub Zastępcę Dyrektora ds. Medycznych, a następnie dołączany do rachunku.

(akta kontroli str. 77-94)

W ZOZ istniała możliwość uzyskania informacji niefinansowych dotyczących danych takich jak: roczna sumaryczna liczba etatów personelu zatrudnionego na umowy o pracę, umowy cywilnoprawne, kontrakty dla poszczególnych kategorii personelu (lekarz, lekarz rezydent, fizjoterapeuta, pielęgniarka, inne). Natomiast w celu kalkulacji kosztów godzin pracy personelu, należałoby zakupić i zdrożyć stosowny moduł grafików lekarskich.

(akta kontroli str. 112-113, 116, 140-142, 145-146, 190-208, 229, 274, 371-372, 514-523, 568, 576, 761)

Jak podał Dyrektor, w większości przypadków do prowadzenia ewidencji zobowiązane były podmioty, z którymi w imieniu ZOZ podpisano kontrakty medyczne albo umowy zlecenia. W nielicznych przypadkach jednostka naliczania wynagrodzenia była inna niż godzina, jak np. audyt, wykonanie zabiegu, opis badania diagnostycznego, nadzór budowlany. W tych sytuacjach nie było możliwości przeliczania wypłaconego wynagrodzenia na przelicznik etatu.

(akta kontroli str. 77-94, 117, 120, 145-146, 206-207, 749-750, 761)

Według Dyrektora, koszt zakupu licencji tego modułu, który umożliwiałby elektroniczne prowadzenie grafików czasu pracy personelu z poziomu oddziałów i pozostałych komórek ZOZ był dla Szpitala zbyt wysoki.

(akta kontroli str. 77-94, 117, 120, 145-146)

W ZOZ prowadzono⁴⁴ opisy badań w formie elektronicznej dla pracowni tomografii komputerowej. W użytkowanym systemie informatycznym w Szpitalu nie było modułu "Blok operacyjny", dlatego nie prowadzono elektronicznej wersji księgi zabiegowej bloku operacyjnego.

⁴³ Na podstawie tego zarządzenia uchylono zarządzenie nr 1/7/2015 z 9 lipca 2015 r. w sprawie wprowadzenia systemu rozpisywania leków na pacjenta.

⁴⁴ Ewidencja badań tomografii komputerowej i ich opisów prowadzona była od 1 stycznia 2020 r.

(akta kontroli str. 96, 107-108, 110, 208)

14. Obowiązujący cennik świadczeń medycznych funkcjonował w ZOZ od 6 marca 2020 r., jako załącznik nr 4 do zarządzenia nr 02/03/2020, w którym ujęte były m.in. procedury: EKG, echo serca, konsultacje w poradniach specjalistycznych, wystawienie recepty w celu kontynuacji leczenia, zabiegi elektroporacji⁴⁵ guza trzustki lub wątroby, zabiegi w ramach fizjoterapii.

(akta kontroli str. 776-778, 790-792, 800)

Dyrektor odpowiadając na pytania - „Dlaczego systemu rachunku kosztów w ZOZ nie stanowią elementy: informacje medyczne o pacjentach i moduł kontrolingowy, a składa się z tylko z systemu finansowo-księgowego?” oraz „Czy w ocenie Pana Dyrektora rachunek kosztów w ZOZ dostarcza wszystkich niezbędnych informacji i umożliwia racjonalne zarządzanie? Co należałoby zmienić i poprawić, aby system rachunku kosztów w ZOZ był efektywniej wykorzystywany?” - wyjaśnił, że Dział Organizacji, Nadzoru i Rozliczania z NFZ dostarczał informacji niefinansowych, tj. wskaźniki statystyczne i dane ilościowe. Dodał, że sporządzane comiesięczne zestawienia dotyczące wykonania kontraktu w ramach oddziałów i zakresów umów, a także m.in. statystyki wykonanych procedur były na bieżąco analizowane przez Dyрекcję Szpitala. W jego ocenie funkcjonujący w ZOZ rachunek kosztów dostarczał wystarczających, szczegółowych danych w zakresie kosztów poszczególnych komórek organizacyjnych Szpitala, z wyjątkiem monitorowania kosztów procedur medycznych, czy też rzeczywistego oszacowania kosztów leczenia pacjenta w danym oddziale.

(akta kontroli str. 140-142, 145-146, 175-177)

NIK wskazuje, że w świetle art. 45 w zw. z art. 2 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej⁴⁶ przy ustalaniu wysokości opłaty za świadczenia zdrowotne finansowane ze środków publicznych, udzielane osobom nieubezpieczonym oraz innym osobom nieuprawnionym, Dyrektor powinien uwzględniać rzeczywiste koszty udzielenia świadczenia zdrowotnego. Dlatego, chociażby z tego powodu uzasadnione jest ich ustalanie.

15. Agencja w okresie objętym kontrolą zwracała się do ZOZ o przekazanie następujących danych niezbędnych do ustalenia taryfy świadczeń gwarantowanych z zakresu:

- leczenia chorych ze śpiączką (11 października 2016 r.),
- chorób układu krążenia, chorób układu mięśniowo-szkieletowego, położnictwa i opieki nad noworodkami (27 stycznia, 16 lutego i 7 marca 2017 r.),
- chorób serca, chorób układu kostno-stawowego, opieki nad noworodkami (3 lutego 2017 r.),
- leczenia szpitalnego i ambulatoryjnej opieki specjalistycznej w obszarze chorób układu moczowo-płciowego (9 kwietnia 2018 r.),
- zabiegów kończyn i miednicy (7 czerwca 2018 r.),
- leczenia szpitalnego (24 września 2019 r., 30 czerwca 2020 r.).

Jednakże w żadnym z ww. przypadków nie doszło do udostępnienia danych. Stwierdzono w tym zakresie nieprawidłowość⁴⁷ polegającą na tym, że odnośnie do czterech ostatnich z ww. wniosków o przekazanie danych, złożonych po 23 lipca 2017 r., tj. po zmianie art. 31lc ust. 4 ustawy o świadczeniach, wbrew ujętemu w nim wymogowi, ZOZ nie udostępnił AOTMiT powyższych danych na potrzeby procesu

⁴⁵ Zastosowanie pola elektrycznego do odwracalnego uszkodzenia błony komórkowej w celu dokonania transformacji komórek (bakteryjnych lub grzybowych) lub protoplastów roślinnych.

⁴⁶ Dz. U. z 2020 r. poz. 295, ze zm.

⁴⁷ Patrz także sekcja „Stwierdzone nieprawidłowości”.

taryfikacji, z zakresu informacji finansowo-księgowych, medyczno-kosztowych oraz danych identyfikujących świadczenie w ujęciu na pojedynczego pacjenta⁴⁸.

(akta kontroli str. 104, 140-142, 145-146, 175-177, 211-215, 1080-1098)

Dyrektor wyjaśnił, że podjęto taką decyzję, gdyż Szpital jako podmiot leczniczy I poziomu systemu podstawowego szpitalnego zabezpieczenia świadczeń opieki zdrowotnej na terenie województwa wielkopolskiego⁴⁹ nie realizował świadczeń medycznych w zakresie procedur będących przedmiotem zainteresowania AOTMiT. Dyrektor zaznaczył, że Agencja oczekując przekazywania dużych zbiorów danych odpowiednio przetworzonych na jej potrzeby nie zaproponowała wynagrodzenia z tego tytułu. Podkreślił, że przygotowanie tych materiałów wymagałoby dodatkowego ponadnormatywnego zaangażowania pracowników, a dodatkowo nie wszystkie szpitale były zainteresowane angażowaniem własnych zasobów na rzecz realizacji zadań statutowych podmiotu obcego, czyli np. Agencji.

(akta kontroli str. 104)

NIK wskazuje, że w ZOZ realizowano świadczenia medyczne w zakresie procedur będących przedmiotem zainteresowania AOTMiT, o czym świadczy chociażby struktura organizacyjna Szpitala (m.in. funkcjonujące w jej ramach oddziały: Wewnętrzny, Chirurgiczny, Położniczo-Ginekologiczny, Blok Operacyjny) oraz objęta kontrolą dokumentacja finansowo-księgowa, co najmniej pośrednio potwierdzająca przeprowadzanie takich zabiegów. Ponadto, z treści ww. przepisu art. 311c ust. 4 ustawy o świadczeniach, w jego brzmieniu od 23 lipca 2017 r.⁵⁰ wprost wynika, że świadczeniodawca, który zawarł umowę o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej – tak jak ZOZ – udostępnia Agencji nieodpłatnie dane, o których mowa w ust. 2, w terminie wskazanym przez Prezesa Agencji, nie krótszym jednak niż 14 dni, licząc od dnia doręczenia świadczeniodawcy wniosku o udostępnienie danych, zapewniając najwyższą jakość i kompletność udostępnionych danych. W tym kontekście, od ww. daty istniał obowiązek („udostępnia”) – a nie tylko możliwość – przekazywania tych danych, i to bez wynagrodzenia. NIK dostrzega, że w trzech z czterech przedmiotowych pism z Agencji z 9 kwietnia 2018 r., 24 września 2019 r., 30 czerwca 2020 r. użyto sformułowania „[...] *uprzejmie informuję o możliwości udostępnienia danych niezbędnych do ustalenia taryf* [...]” i nie monitowano ZOZ, pomimo braku udzielenia jakiegokolwiek odpowiedzi, jednakże w pismach tych jednocześnie przywołano podstawę prawną obowiązku przekazania danych i określono termin ich przekazania. Jednak w piśmie z 14 grudnia 2017 r. przesłanym do Szpitala, Prezes Agencji wyraźnie wskazał, że z dniem 23 lipca 2017 r. ustawodawca nałożył na wszystkich świadczeniodawców obowiązek współpracy z AOTMiT. NIK dostrzega również, że sposób prowadzenia przez ZOZ rachunku kosztów nie umożliwiał pozyskania wprost z niego informacji, o których przekazanie występowała Agencja, nie zawierał bowiem informacji o rzeczywistych kosztach realizowanych świadczeń. Ponadto funkcjonujące w Szpitalu systemy informatyczne części białej i szarej nie były ze sobą zintegrowane, a posiadany przez ZOZ moduł kontrolingowy, tj. RKL nie był wdrożony.

(akta kontroli str. 104, 140-142, 145-146, 175-177, 211-215, 779-808, 882-887, 897-900, 950-958, 976-988, 1080-1098)

⁴⁸ Nie udzielono Agencji żadnej odpowiedzi.

⁴⁹ Na podstawie art. 2 ust 4 ustawy z dnia 23 marca 2017 r. o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. poz. 844). Zgodnie z art. 2 ust 5 ww. ustawy, wykaz świadczeniodawców: Szpitale I stopnia obowiązuje od 1 października 2017 r. do 30 czerwca 2021 r.

⁵⁰ Ustawa z dnia 25 maja 2017 r. o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U poz.1200).

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Polityka rachunkowości ZOZ została nie w pełni rzetelnie sformułowana, co przejawiało się brakiem wewnętrznej spójności w prezentowaniu wykorzystywanego planu kont. Formalnie obowiązujący plan kont nie odzwierciedlał charakteru działalności i struktury Szpitala.

(akta kontroli str. 111-112, 115-116, 190-198, 230-235, 242-251, 267-273, 322-340, 373-512)

2. Polityka rachunkowości ZOZ w składzie opisu systemu informatycznego dla prowadzonych przy użyciu komputera ksiąg rachunkowych na przestrzeni okresu objętego kontrolą nie zawierała części wykorzystywanych programów oraz ich modułów, algorytmów i parametrów, wersji oprogramowania i dat rozpoczęcia jego eksploatacji, a danych tych na bieżąco nie aktualizowano, co było niezgodne z art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. c i ust. 2 ustawy o rachunkowości.

(akta kontroli str. 112-113, 116, 190-198, 219, 229, 252-274, 371-372, 514-523, 568, 573-576)

3. Żaden z 22 analizowanych w toku kontroli dokumentów księgowych Szpitala z 2020 r., nie zawierał oznaczenia daty na pieczęcie „akceptuję do wypłaty”, wymaganego w punkcie V.4 załącznika nr 6 do zarządzenia Dyrektora nr 05/12/2017 z 28 grudnia 2017 r. „Instrukcja w sprawie dokumentowania operacji gospodarczych, sporządzania, kontroli i obiegu dokumentów księgowych w ZOZ”.

(akta kontroli str. 185-187, 190-198, 305, 882-998)

4. Od stycznia do października 2020 r. w programie finansowo-księgowym ZOZ dokumenty finansowe nie zostały zaksięgowane, tj. zatwierdzone bez możliwości dokonania zmiany w zapisie księgowym i żaden miesiąc nie został zamknięty, co było niezgodne z art. 23 ust. 1 w zw. z art. 18 ust. 1 i art. 25 ustawy o rachunkowości.

(akta kontroli str. 124, 126, 134-135, 190-198, 209, 809-825)

5. ZOZ czterokrotnie nie udostępnił AOTMiT danych na potrzeby procesu taryfikacji, z zakresu informacji finansowo-księgowych, medyczno-kosztowych oraz identyfikujących świadczenie w ujęciu na pojedynczego pacjenta, dotyczących niezbędnych do ustalenia taryf świadczeń gwarantowanych w przedmiocie: leczenia szpitalnego i ambulatoryjnej opieki specjalistycznej w obszarze chorób układu moczowo-płciowego, zabiegów kończyn i miednicy, leczenia szpitalnego, do czego był zobligowany art. 31lc ust. 4 ustawy o świadczeniach.

(akta kontroli str. 8-9, 107, 124-126, 128, 131, 140-142, 145-146, 175-182, 199-208, 312-341, 533-565)

IV. Uwagi i wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK nie formułuje uwag natomiast wnosi o podjęcie działań w celu zapewnienia:

Wnioski

- 1) ujęcia w polityce rachunkowości ZOZ wszystkich elementów opisu systemu informatycznego wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. c ustawy o rachunkowości,
- 2) dekretacji dokumentów księgowych zgodnie z punktem V.4 „Instrukcji w sprawie dokumentowania operacji gospodarczych, sporządzania, kontroli i obiegu dokumentów księgowych w ZOZ”,

- 3) zaksięgowania dokumentów finansowych Szpitala od stycznia do października 2020 r. w programie finansowo-księgowym wykorzystywanym w ZOZ oraz zamknięcia w nim miesięcy za ten okres,
- 4) udostępniania AOTMiT żądanych danych.

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 Poznaniu. 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.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku zgłoszenia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Poznań, grudnia 2020 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Poznaniu

Kontroler:
Daniel Braciszewski
Starszy inspektor kontroli państwowej

Dyrektor:
z up. Tomasz Nowiński
p.o. Wicedyrektor

.....
Podpis

.....
Podpis