



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Departament Zdrowia

KZD.410.001.03.2023

**Pani
Iwona Grabska-Liberek
Dyrektor
Bank Tkanek Oka
Al. Jerozolimskie 87
02-001 Warszawa**

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/23/001 Wykonanie budżetu państwa w 2022 r. – wykonanie planu finansowego Banku Tkanek Oka
w Warszawie

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Bank Tkanek Oka w Warszawie, al. Jerozolimskie 87, 02-001 Warszawa (dalej: „BTO”)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Iwona Grabska-Liberek, p.o. Dyrektor, od 17 sierpnia 2012 r. (akta kontroli str. 5)
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Zdrowia
Kontroler	Marlena Połetek-Fudala, doradca prawny, upoważnienie do kontroli nr KZD/3/2023 z 2 stycznia 2023 r. (akta kontroli str. 1-2)

II. Cel i zakres kontroli

Cel kontroli	<p>Celem kontroli było dokonanie oceny wykonania planu finansowego na 2022 r. Banku Tkanek Oka, pod względem legalności, celowości, rzetelności i gospodarności.</p> <p>Ocenie podlegały w szczególności:</p> <ul style="list-style-type: none">– realizacja wydatków budżetu państwa,– sporządzenie rocznych sprawozdań budżetowych oraz sprawozdań za IV kwartał 2022 r. w zakresie operacji finansowych,– system kontroli zarządczej w zakresie prawidłowości sporządzania sprawozdań. <p>Ponadto przeprowadzono analizę porównawczą danych ujętych w rocznym sprawozdaniu Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych z wynikami roku ubiegłego.</p>
Zakres kontroli	<p>Podstawą sformułowania oceny wymienionych wyżej obszarów były ustalenia dokonane w wyniku następujących działań kontrolnych:</p> <ul style="list-style-type: none">– analiza realizacji wydatków budżetu państwa, w tym efektów uzyskanych w wyniku wydatkowania środków,– szczegółowa analiza wybranej próby wydatków dysponenta III stopnia,– analiza prawidłowości sporządzenia wybranych sprawozdań,– analiza stosowanych przez dysponenta procedur kontroli zarządczej dotyczących sporządzania sprawozdań. <p>Opis ustaleń kontrolnych przedstawiono w części IV. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe kontrolowanej działalności.</p>

¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: „ustawa o NIK”.

III. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie wykonanie planu finansowego na 2022 r. Banku Tkanek Oka.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Podstawą wydania oceny negatywnej było poniesienie przez BTO wydatków z naruszeniem prawa w kwocie 348,8 tys. zł, co stanowiło 20% zrealizowanych wydatków ogółem. Wydatki te ponoszono, naruszając przepisy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych³, ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁴ i wewnętrznych zarządzeń.

Poniesiono wydatki w kwocie 147,8 tys. zł bez uprzedniego rozeznania rynku (8,6% zrealizowanych wydatków ogółem).

Nie wykonano planu zatrudnienia. W celu zapewnienia realizacji zadań statutowych oraz obsługi administracyjnej, w sposób niezgodny z prawem zawierano umowy zlecenia z własnymi pracownikami. Nie aktualizowano zasad (polityki) rachunkowości, która nie zawierała wszystkich obligatoryjnych elementów wymaganych przepisami prawa, jak również niewystarczająco aktualizowano system finansowo księgowy. Nie podejmowano działań organizacyjnych w celu zapewnienia prawidłowej obsługi finansowo-księgowej BTO.

Z opóźnieniem opublikowano w Biuletynie Informacji Publicznej oświadczenie o stanie kontroli zarządczej.

Ujawnione w trakcie kontroli nieprawidłowości wskazują na niezapewnienie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej.

IV. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej⁵ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Dochody budżetowe

Opis stanu faktycznego

W planie finansowym BTO nie zostały zaplanowane dochody. Na koniec 2022 r. nie wystąpiły należności pozostałe do zapłaty.

(akta kontroli str. 74-125, 731-733, 739-742, 749-750)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

Najwyższa Izba Kontroli nie dokonuje oceny w tym zakresie, gdyż na 2022 r. nie planowano realizacji dochodów w budżecie BTO.

OBSZAR

2. Wydatki

Wydatki budżetu państwa

Opis stanu faktycznego

Wydatki BTO, w części 46, dział 851 – Ochrona zdrowia, rozdział 85195 – Pozostała działalność, zostały zrealizowane w kwocie 1 711,2 tys. zł, co stanowiło 99,96% planu po zmianach (1 711,8 tys. zł). Zwiększenie wydatków w stosunku do

² W kontroli wykonania budżetu państwa w 2022 r. Najwyższa Izba Kontroli stosuje następujące oceny: pozytywna i negatywna. W przypadku gdy nie zostały spełnione kryteria ani dla oceny pozytywnej, ani dla negatywnej stosuje się ocenę w formie opisowej.

³ Dz. U. z 2022 r. poz. 1634, ze zm., dalej: „ufp”.

⁴ Dz. U. z 2023 r. poz. 120, dalej: „uor”.

⁵ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

pierwotnego planu wyniosło 360,8 tys. zł, tj. 26,9%, i było spowodowane zmianą siedziby jednostki kontrolowanej.

W porównaniu do 2021 r. nastąpił wzrost wydatków o 351,8 tys. zł, tj. 26,9%. Struktura wydatków nie uległa zmianie.

W 2022 r. plan wydatków BTO został zwiększony środkami rezerwy celowej o 11,8 tys. zł.

Wydatki bieżące stanowiły 100% wydatków. W 2022 r. w BTO nie realizowano wydatków inwestycyjnych. W strukturze wydatków dominującą pozycję stanowiły:

- wynagrodzenie osobowe pracowników⁶ – 626,9 tys. zł, co stanowiło 36,6% wydatków ogółem;
- zakup pozostałych usług – 358,2 tys. zł, tj. 20,9% wydatków ogółem;
- opłaty za administrowanie i czynsze za budynki, lokale i pomieszczenia garażowe – 260,4 tys. zł, tj. 15,2% wydatków ogółem;
- zakup leków, wyrobów medycznych i produktów biobójczych – 126,0 tys. zł, tj. 7,3% wydatków ogółem;
- wynagrodzenia bezosobowe – 115,3 tys. zł, tj. 6,7% wydatków ogółem.

(akta kontroli str. 74-100, 105-125, 393-394, 455-456, 734-738)

W 2022 r. BTO nie otrzymało decyzji w zakresie blokad wydatków. Nie realizowano również wydatków z budżetu środków europejskich oraz nie wystąpiły wydatki niewygasające.

(akta kontroli str. 99-104, 379, 455-456, 751, 802)

Przyznane w 2022 r. środki z rezerwy celowej⁷ (w kwocie ogólnej 11,8 tys. zł) wykorzystano w pełnej wysokości zgodnie z przeznaczeniem na wydatki płacowe.

(akta kontroli str. 379-385, 798-801)

W BTO obowiązywało Zarządzenie nr 1 Dyrektora Banku Tkanek Oka z dnia 2 stycznia 2007 r., które wprowadziło Zasady (Politykę) Rachunkowości. Polityka rachunkowości była nieaktualizowana i nie zawierała wszystkich obligatoryjnych elementów (szczegółowy opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*).

(akta kontroli str. 411-454)

W 2022 r. przeciętna liczba zatrudnionych (w przeliczeniu na pełnozatrudnionych)⁸, wyniosła 5,5 etatów i w porównaniu do 2021 r. nieuległa zmianie. Wszyscy zatrudnieni zostali zakwalifikowani do grupy 01, tj. osoby nieobjęte mnożnikowymi systemami wynagrodzeń. Według planu zatrudnienia i wynagrodzeń (po zmianach) na 2022 r. przewidziano zatrudnienie pracowników na 11 etatach (w przeliczeniu na pełnozatrudnionych), natomiast przeciętne zatrudnienie wynosiło w tym okresie 5,5 etatów. Było zatem niższe o 5,5 etatów od liczby etatów zaplanowanych. Tym samym nie zrealizowano planu zatrudnienia.

Przeciętne miesięczne wynagrodzenie (osobowe wraz z dodatkowym wynagrodzeniem rocznym) brutto na jednego pełnozatrudnionego w 2022 r. wyniosło 7,9 tys. zł i w porównaniu do roku poprzedniego było wyższe o 645 zł (tj. 8%).

Kwota wydatków poniesionych w 2022 r. na wynagrodzenia osobowe (§ 4010) wyniosła 487,8 tys. zł, a na dodatkowe wynagrodzenia roczne (§ 4040) 33,6 tys. zł i stanowiła 99,9% kwot określonych w planie finansowym po zmianach zarówno na

⁶ Wraz z dodatkowym wynagrodzeniem rocznym oraz pochodnymi od wynagrodzeń.

⁷ Rezerwa celowa poz. 72 – Środki na zadania w obszarze zdrowia.

⁸ Dane wg. Rb-70- Sprawozdanie o zatrudnieniu i wynagrodzeniach w BTO – okres sprawozdawczy: od początku roku do końca IV kwartału 2022 r., dalej: RB-70.

wynagrodzenia osobowe, jak i dodatkowe wynagrodzenia roczne. W porównaniu do 2021 r. kwoty były wyższe odpowiednio o 36,4 tys. zł (8%) i o 6,1 tys. zł (22%).

(akta kontroli str. 374-376, 457-461, 465)

W 2022 r. wydatki ogółem na wynagrodzenia bezosobowe, wynikające z umów cywilnoprawnych, wyniosły 115,3 tys. zł (99,97% planu finansowego po zmianach) i były niższe o 36,4 tys. zł (tj. o 24%) niż w 2021 r.

W BTO obowiązywało Zarządzenie Wewnętrzne Nr 1/17 Dyrektora Banku Tkanek Oka z 2 stycznia 2017 r. w sprawie ustalenia regulaminu pracy. Zgodnie z wprowadzonym Regulaminem pracy w BTO stosuje się pięciodniowy tydzień pracy, z wyjątkiem dni ustawowo wolnych od pracy. Obowiązuje jednozmianowy system pracy w godzinach 8-16, dobowy wymiar czasu pracy wynosi 8 godzin (§ 12 Regulaminu pracy). § 13 powołanego regulaminu stanowił, że „...za pracę wykonaną po godzinach pracy, w święto, w niedzielę lub dzień wolny od pracy pracownikowi przysługuje wynagrodzenie z tytułu umowy zlecenie zgodnie z zarządzeniem wewnętrznym Dyrektora Banku w sprawie ustalenia stawek wynagrodzenia za wykonywanie w ramach umów cywilnoprawnych niektórych czynności związanych z działalnością Banku Tkanek Oka w Warszawie”. Przedmiotem 12 umów zlecenie zawartych z własnymi pracownikami było sprzątanie pomieszczeń BTO. Wydatki poniesione z tego tytułu w 2022 r. wyniosły 17,1 tys. zł. Ponadto zawarto z własnymi pracownikami 140 umów zlecenie, których przedmiotem było wykonywanie zadań merytorycznych w godzinach nadliczbowych. Wydatki poniesione z tego tytułu w 2022 r. wyniosły 46,9 tys. zł (szczegółowy opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*).

(akta kontroli str. 463-668, 738)

Próbę do badania dowodów i zapisów księgowych wyznaczono ze zbioru dowodów księgowych będących fakturami lub dokumentami równoważnymi fakturom i stanowiących podstawę płatności oraz odpowiadających tym dokumentom zapisów księgowych. W celu wyznaczenia tego zbioru dokonano analizy przedstawionych do kontroli w formie elektronicznej wszystkich pozycji operacji księgowych z roku 2022 z konta 131 – rachunek bieżący jednostek budżetowych – wydatki. Z powyższego zbioru dokonano wyboru zapisów odpowiadających pozycji księgi głównej, z pominięciem wydatków płacowych wraz z pochodnymi oraz wydatków pozapłacowych dotyczących zakupu energii, lokalnych podatków i opłat. Losowanie przeprowadzono statystyczną metodą monetarną (MUS) polegającą na doborze elementów próby z prawdopodobieństwem proporcjonalnym do ich wartości⁹. Z populacji 206 zapisów o wartości 625,1 tys. zł stanowiących 37% wydatków ogółem, wylosowano 42 dowody o wartości 284,8 tys. zł, tj. 17% wydatków ogółem.

W badanej próbie dowody księgowe miały właściwe dekretacje i były zatwierdzone przez osoby do tego upoważnione. Zostały one ujęte na kontach rozrachunkowych, a zapisy dokonane zostały zgodnie z dekretacjami. Zapisy księgowe zostały ujęte według prawidłowych paragrafów klasyfikacji budżetowej oraz z uwzględnieniem właściwej chronologii zdarzeń.

Nie wszystkie dowody księgowe miały potwierdzenie dokonania sprawdzenia pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym¹⁰. Brak było też możliwości

⁹ Do losowania przyjęto ryzyko statystyczne na poziomie 50%, Próg istotności – 2% ocenianej populacji, a błąd badania, czyli próg istotności wykonawczej, przyjęto 0,75.

¹⁰ W odniesieniu do dowodu księgowego nr 163 i 505, Umowa zlecenie z A.M. nr 2022/02/25 za wykonanie prac związanych z pakowaniem, rozpakowywaniem i ustawianiem drobnego wyposażenia Banku Tkanek Oka w związku ze zmianą lokalizacji (prace wykonane po godzinach pracy) w kwiecie

identyfikacji numeru pozycji dziennika w stosunku do wszystkich dokumentów objętych badaniem próby wydatków¹¹. Nie dokonano pisemnego udokumentowania dokonanej kalkulacji wydatków¹² (szczegółowy opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*).

(akta kontroli str. 126-371, 722)

W BTO obowiązywało Zarządzenie Wewnętrzne nr 01/2002 Dyrektora Banku Tkanek Oka z 2 stycznia 2002 r. w sprawie ustalenia procedur kontroli w zakresie zaciągania zobowiązań i dokonywania wydatków w Banku Tkanek Oka w Warszawie. Zgodnie z § 1 ust. 4 konieczność poniesienia wydatku ze środków Banku pracownicy zgłaszają swojemu bezpośredniemu przełożonemu w celu uzyskania wstępnej oceny Dyrektora Banku co do celowości jego poniesienia. Dyrektor Banku na dokumencie w sprawie (wniosku, podaniu itd.) stwierdza, czy akceptuje celowość poniesienia tego wydatku. W dokumentacji w ramach przeprowadzonego badania próby wydatków nie było wniosku, podania, itd. celem potwierdzenia celowości wydatku zgodnie z przywołanym zarządzeniem¹³ (szczegółowy opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*).

(akta kontroli str. 128-129)

Nie planowano również postępowań o udzielenie zamówień publicznych, w związku z tym nie sporządzono planu postępowań, o którym mowa w art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych¹⁴. W 2022 r. BTO nie wszczął postępowań, których wartość szacunkowa przekraczała równowartość kwoty 130,0 tys. zł, określonej w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy PZP. W 2022 r. zawarto 334 umowy cywilnoprawne. Każda z umów nie przekraczała wartości 130,0 tys. złotych i tym samym nie podlegała wymogom PZP.

W okresie objętym kontrolą obowiązywało Zarządzenie nr 2 Dyrektora Banku Tkanek Oka w Warszawie z dnia 1 października 2007 r. w sprawie określenia zasad udzielania zamówień publicznych o wartości szacunkowej nieprzekraczającej równowartości kwoty 14 tys. euro. BTO nie aktualizowało wewnętrznych procedur stosownie do przepisów prawa powszechnie obowiązującego (szczegółowy opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*).

(akta kontroli str. 669-693)

W okresie objętym kontrolą BTO zlokalizowany był w dwóch miejscach¹⁵. Wydatki z tytułu zakupu energii elektrycznej wyniosły ogółem: w 2021 r. – 47,9 tys. zł (z czego kwota 5,2 tys. zł dotyczyła zużycia energii elektrycznej za IV kw. 2020 r.), w 2022 r. – 30,5 tys. zł (z czego kwota 24,0 tys. zł dotyczyła zużycia energii elektrycznej za 2021 r., a kwota 6,5 tys. zł zużycia energii elektrycznej za styczeń 2022 r.). Wydatki na energię elektryczną od 1 lutego 2022 r. wliczone były w czynsz, który wynosił od 1 lutego 2022 r. 17,2 tys. zł brutto, a od 1 marca 2022 r. 23,2 tys. zł brutto. Nie dokonywano analizy kosztów jej dystrybucji, co związane było z brakiem osobnych punktów poboru energii. Wydatki z tym związane wliczone są w czynsz.

– 1,3 tys. zł oraz Umowa zlecenie z I.G. nr 2022/06/01 za sprzątnięcie pomieszczeń BTO w m-cu czerwcu 2022 r. w kwocie – 1,3 tys. zł.

¹¹ Próba 42 dowodów objętych badaniem o łącznej wartości: 284,8 tys. zł.

¹² Próba 11 dowodów objętych badaniem o łącznej wartości: 165,8 tys. zł. Dotyczy to dokumentów nr dowodu księgowego: 212, 496, 211, 483, 655, 215, 333, 143, 213, 248, 482.

¹³ Próba 11 dowodów objętych badaniem o łącznej wartości: 165,8 tys. zł. Dotyczy to dokumentów nr dowodu księgowego: 212, 496, 211, 483, 655, 215, 333, 143, 213, 248, 482.

¹⁴ Dz. U. z 2022 r. poz. 1710, ze zm., dalej: „PZP”.

¹⁵ Okres od 1 stycznia 2021 r. do 31 stycznia 2022 r.– al. Solidarności 67, Warszawa; okres od 1 lutego 2022 r. – al. Jerozolimskie 87, Warszawa.

Bank Tkanek Oka otrzymał wytyczne od Ministerstwa Zdrowia o obowiązku zmniejszenia całkowitego zużycia energii elektrycznej przez jednostki sektora finansów publicznych o 10%. W jednostce podjęto działania mające na celu zmniejszenie zużycia energii elektrycznej.

(akta kontroli str. 15-63)

W Biuletynie Informacji Publicznej nie zamieszczono oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w jednostce (szczegółowy opis w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*).

(akta kontroli str. 393-394, 712-713)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Ustalone zasady (polityka) rachunkowości nie były zaktualizowane, co było niezgodne z art. 10 ust. 2 uor, oraz nie zawierały obligatoryjnych elementów wymaganych przepisami przywołanej ustawy¹⁶. Plan Kont nie był tożsamy z wykazem kont¹⁷ wskazanym w § 19 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej¹⁸.

W Instrukcji obiegu dokumentów finansowo-księgowych nie określono: rodzajów/typów dowodów księgowych i jakie dokumentują one operacje gospodarcze; kto sporządza wewnętrzne dowody księgowe; jakie komórki organizacyjne przyjmują dowody księgowe i do jakich komórek dowody te są kolejno przekazywane i w jakim terminie; kto jest odpowiedzialny za sprawdzenie dowodu pod względem merytorycznym, kto jest odpowiedzialny za sprawdzenie dowodu pod względem formalno-rachunkowym; kto jest odpowiedzialny za kontrolę wstępną, kto zatwierdza dowody księgowe, jaki jest zakres kontroli finansowo-księgowej; jakie są procedury postępowania, w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w toku kontroli

¹⁶ Metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, co było niezgodne z art. 10 ust. 1 pkt 2 uor; wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych w procesach przetwarzania danych, co było niezgodne z art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. b uor; nie opisano systemu do ochrony danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów, co było niezgodne z art. 10 ust. 1 pkt 4 uor; zakładowy plan kont nie zawierał zasad klasyfikacji zdarzeń, co było niezgodne z art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. a uor. W opisie zasad funkcjonowania kont księgowych nie podano rodzajów operacji ewidencjonowanych na tych kontach, treści ekonomicznej tych operacji, konta korespondującego (zależnie od rodzaju operacji) z przypisywanym kontem. Nie wskazano rodzajów dokumentów stanowiących podstawę zapisów na tych kontach. W zakładowym planie kont nie opisano zasad prowadzenia kont pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej, co było niezgodne z art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. a uor. Nie określono jednoznacznie rodzaju ksiąg pomocniczych (odpowiednich do kont księgi głównej), podając formę ich prowadzenia. Nie określono kryteriów podziału kont pomocniczych w sposób jednoznaczny; nie określono daty rozpoczęcia eksploatacji oprogramowania służącego do prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera, zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. c uor.

¹⁷ Zgodnie z załącznikiem nr 3 do powołanego zarządzenia (plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych) na koncie 130 powinien znajdować się rachunek bieżący jednostki. Natomiast w planie kont BTO znajduje się on na koncie 131, które jest przypisane dla rachunku bieżącego samorządowych jednostek budżetowych. W planie kont BTO na koncie 242 ujęto pozostałe rozrachunki, natomiast w załączniku nr 3 do rozporządzenia pozostałe rozrachunki zostały ujęte na koncie 240. Zgodnie z powołanym załącznikiem na koncie 245 powinny zostać ujęte wpływy do wyjaśnienia, w planie kont BTO wpływy do wyjaśnienia zostały ujęte na koncie 240.

¹⁸ Dz. U. z 2020 r. poz. 342.

udokumentowania operacji gospodarczych, w tym w toku kontroli dowodu księgowego pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym.

Dyrektor wyjaśniła, że brak aktualizacji Polityki rachunkowości został przeoczony. Brak obligatoryjnych zapisów spowodowany był przeoczeniem lub przekonaniem, że zawarte w polityce rachunkowości zapisy są wystarczające. Z powodu braku aktualizacji Polityki rachunkowości zabrakło określenia zasad wprowadzenia i opisu do kont 401, 402, 404, 405 i 409 dotyczących podziału kosztów na rodzaje. Brak w instrukcji obiegu dokumentów finansowo-księgowych szczegółowego określenia osób odpowiedzialnych za podejmowane czynności spowodowany był przekonaniem, iż o poszczególnych obowiązkach decydują zakresy pracowników i funkcje sprawowane przez poszczególne osoby. Brak określenia w instrukcji obiegu dokumentów finansowych procedur postępowania w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w toku kontroli udokumentowania operacji gospodarczych, w tym w toku kontroli dowodu księgowego pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym, spowodowana była niedopatrzeniem.

NIK przyjmuje powyższe wyjaśnienia i wskazuje, że brak monitorowania zmian prawnych oraz brak aktualizacji zarządzeń wewnętrznych (polityki rachunkowości) może skutkować powstawaniem nieprawidłowości w zakresie gospodarowania środkami publicznymi.

(akta kontroli str. 451-454)

2. W umowach zawartych z pracownikami BTO, których przedmiotem zlecenia było świadczenie pracy w postaci sprzątnięcia pomieszczeń siedziby¹⁹, w rozliczeniu nie wskazano ilości godzin, w których świadczona była praca, co było sprzeczne z art. 8b ust. 2 ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę²⁰. Stosownie do powołanego przepisu, w przypadku, gdy strony w umowie nie określą sposobu potwierdzania liczby godzin wykonania zlecenia lub świadczenia usług, przyjmujący zlecenie lub świadczący usługi przedkłada w formie pisemnej, elektronicznej lub dokumentowej informację o liczbie godzin wykonania zlecenia lub świadczenia usług w terminie poprzedzającym termin wypłaty wynagrodzenia.

Dyrektor wyjaśniła, że w rozliczeniu nie wskazano liczby godzin, w których świadczona była praca z powodu niedopatrzenia.

W ocenie NIK brak zastosowania przy rozliczeniu umów cywilnoprawnych sposobu dokumentowania ilości godzin, w czasie, w którym wykonywana była zlecona praca nie pozwala na rzetelną weryfikację realizacji warunków zawartych w powołanej podstawie prawnej. W umowach oraz w przedstawionych rachunkach nie potwierdzono liczby godzin, w których świadczony był przedmiot umowy. Dokumentacja potwierdzająca wykonanie zleconych prac powinna umożliwić przed wypłatą wynagrodzenia zweryfikowanie, w jakich godzinach i kiedy realizowany był przedmiot zawartej umowy. Ponadto nie powinno budzić wątpliwości, że powierzone pracownikom zadania dodatkowe realizowane były poza godzinami pracy wynikającymi z umowy o pracę. Niedopuszczalna jest bowiem sytuacja realizacji zleconych odrębnymi umowami zadań w trakcie godzin pracy, za które pracownicy otrzymują wynagrodzenie wynikające ze stosunku pracy.

(akta kontroli str. 393-394)

3. Zawarto umowy cywilnoprawne z własnymi pracownikami na wykonywanie pracy w godzinach nadliczbowych²¹, co było niezgodne z art. 22 § 1 w zw. z art. 151 § 1

¹⁹ Wydatki poniesione z tego tytułu w 2022 r. wyniosły 17,1 tys. zł.

²⁰ Dz. U. z 2020 r. poz. 2207.

²¹ Wydatki poniesione z tego tytułu w 2022 r. wyniosły 46,9 tys. zł.

zd. 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy²², który stanowi, że przez nawiązanie stosunku pracy pracownik zobowiązuje się do wykonywania pracy określonego rodzaju na rzecz pracodawcy i pod jego kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonym przez pracodawcę, a pracodawca – do zatrudniania pracownika za wynagrodzeniem. Natomiast art. 151 § 1 zd. 1 kp stanowi, że praca wykonywana ponad obowiązujące pracownika normy czasu pracy, a także praca wykonywana ponad przedłużony dobowy wymiar czasu pracy, wynikający z obowiązującego pracownika systemu i rozkładu czasu pracy, stanowi pracę w godzinach nadliczbowych.

Dyrektor wyjaśniła, że ze względu na brak w budżecie jednostki wystarczających środków finansowych, które należałoby przeznaczyć na wypłatę wynagrodzenia za przepracowane godziny nadliczbowe stanowi jedyne rozwiązanie umożliwiające zachowanie ciągłości pracy jednostki i zarazem skuteczne realizowanie zadań ustawowych. Dodatkowo wskazała, że w rozliczeniu nie wskazano liczby godzin w jakich świadczona była praca w godzinach nadliczbowych z powodu przeoczenia. Zawieranie umów z Kierownikiem Zespołu Koordynatorów Pobrań spowodowane było również brakami kadrowymi na stanowisku koordynatora pobrań tkanek oka.

NIK nie podziela powyższego stanowisko, gdyż realizacja tych umów następowała w warunkach określonych w art. 151 § 1 zd. 1 kp, a ich treść jednoznacznie wskazywała, że prace powinny być wykonywane w ramach pracy w godzinach nadliczbowych i tak powinny być rozliczone. Z każdą z osób zawierano od 40 do 59 umów, a terminy realizacji obejmowały pojedyncze dni w miesiącu lub okresy nawet do miesiąca. Przedmiotem umów była m.in. koordynacja telefoniczna – po godzinach pracy, wykonywanie czynności związanych z pozyskiwaniem dawców – po godzinach pracy, przewiezienie materiału ocnego z dworca PKP do BTO – po godzinach pracy, pobieranie rogówek poza Warszawą – po godzinach pracy.

Zdaniem NIK, kierownik jednostki winien organizować pracę tak, aby wykonywać jej działania statutowe bez naruszania przepisów powszechnie obowiązujących.

(akta kontroli str. 374-376, 393-394)

4. Nie potwierdzono sprawdzenia pod względem merytorycznym oraz formalno-rachunkowym w odniesieniu do dowodu księgowego nr 163 i 505, co było niezgodne z art. 21 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 22 ust. 1 uor, stosownie do których dowody księgowe powinny być sprawdzone i zaakceptowane przez uprawnione osoby pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym.

Dyrektor wyjaśniła, że na dokumencie brakuje potwierdzenia sprawdzenia pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym z powodu przeoczenia.

NIK zwraca uwagę na konieczność weryfikacji dowodów księgowych pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym, co pozwala na ustalenie, czy dokument odzwierciedla rzeczywisty przebieg operacji gospodarczej, czy zdarzenie gospodarcze potwierdzone tym dokumentem dokonane zostało prawidłowo pod względem celowości i rzetelności, że dany wydatek jest zgodny z zaciągniętymi zobowiązaniami. Kontrola formalno-rachunkowa pozwala na potwierdzenie, czy dokument został sporządzony zgodnie z przepisami prawa powszechnie obowiązującego, w szczególności ustawy o rachunkowości, a także czy dane liczbowe w nim wskazane nie zawierają błędów rachunkowych.

(akta kontroli str. 405-406)

²² Dz.U. z 2022 r. poz. 1510, ze zm. (dalej: „kp”).

5. W całej badanej próbie wydatków²³ brak było możliwości identyfikacji numeru pozycji dziennika w stosunku do dowodu księgowego stanowiącego podstawę zapisu w księgach, co było niezgodne z art. 23 ust. 2 w zw. z art. 14 uor. Stosownie do powołanych przepisów zapisy poszczególnych operacji gospodarczych obejmują numer pozycji dziennika.

Dyrektor wyjaśniła, że brak możliwości sprawdzenia numeru pozycji dziennika w stosunku do dowodu księgowego stanowiącego podstawę zapisu w księgach wynika z braku funkcjonalności systemu FK.

NIK uważa, że to po stronie kierownika jednostki jest zapewnienie funkcjonalności systemu FK w taki sposób, aby spełniał wymogi przewidziane prawem. Wskazana identyfikacja na podstawie numeru pozycji powinna jednoznacznie umożliwiać sprawdzenie powiązania zapisów w dzienniku z kontami księgi głównej.

(akta kontroli str. 405-406)

6. Nie dokumentowano kalkulacji wydatków dotyczących dowodów księgowych o numerach: 143, 211, 212, 248, 333, 496²⁴, co nie wypełniało postanowień zawartych w art. 44 ufp, zobowiązującym jednostki finansów publicznych do ponoszenia wydatków w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów, optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów.

Dyrektor wyjaśniła, że ponoszone wydatki związane były głównie z przeprowadzką do nowej siedziby. Zmiana miejsca wykonywania zadań statutowych nie była wcześniej planowana i była podyktowana drastycznie pogarszającym się stanem pomieszczeń w poprzedniej siedzibie, spowodowanym remontem prowadzonym przez właściciela nieruchomości. Wydatki realizowane były w krótkim czasie i pod presją czasu.

NIK przyjmuje do wiadomości wyjaśnienia związane z okolicznościami dokonania wskazanych wydatków. Niemniej jednak sytuacja ta nie zwalnia kierownika jednostki finansów publicznych z przestrzegania ustawowych obowiązków oraz pozostawienia śladu rewizyjnego z tego procesu. Ponoszenie wydatków z pominięciem lub nieudokumentowaniem faktu rzetelnej kalkulacji NIK uznaje jako działanie niegospodarne.

(akta kontroli str. 374-376, 405-406)

7. Nie egzekwowano sporządzania wniosków, podania, itd. celem potwierdzenia celowości wydatku²⁵, co naruszało postanowienia Zarządzenia Wewnętrznego nr 01/2002 Dyrektora Banku Tkanek Oka z 2 stycznia 2002 r. w sprawie ustalenia procedur kontroli w zakresie zaciągania zobowiązań i dokonywania wydatków w Banku Tkanek Oka w Warszawie.

Dyrektor wyjaśniła, że wszelkie niezbędne zakupy były z nią konsultowane telefonicznie i bezpośrednio przez kierownika. Towary i usługi zakupione w związku ze zmianą siedziby stanowiły niezbędne minimum mające na celu zapewnienie nieprzerwanego działania jednostki. Ze względu na trwającą w tym okresie adaptację

²³ O łącznej wartości 284,8 tys. zł.

²⁴ 6 dowodów o łącznej wartości 147,8 tys. zł, tj.: nr dowodu księgowego: 143, o wartości: 20,0 tys. zł; nr dowodu księgowego: 211 o wartości: 21,5 tys. zł; nr dowodu księgowego: 212 o wartości: 5,6 tys. zł; nr dowodu księgowego: 248 o wartości: 40,0 tys. zł; nr dowodu księgowego: 333 o wartości: 17,0 tys. zł; nr dowodu księgowego: 496 o wartości: 43,8 tys. zł.

²⁵ Dotyczy 11 wydatków o numerze dowodu księgowego: 143, 211, 212, 213, 215, 248, 333, 482, 483, 496, 655 o wartości: 165,8 tys. zł.

pomieszczeń biurowych i laboratoryjnych, niemożliwe było przygotowanie pisemnych wniosków czy podań.

NIK ocenia działanie to jako nierzetelne, bowiem nieprzestrzeganie w jednostce wewnętrznych procedur dotyczących wydatków nie gwarantuje prawidłowego wydatkowania środków publicznych.

(akta kontroli str. 409-410)

8. Nie zaktualizowano Zarządzenia nr 2 Dyrektora Banku Tkanek Oka w Warszawie z 1 października 2007 r. w sprawie określenia zasad udzielania zamówień publicznych wartości szacunkowej nieprzekraczającej równowartości kwoty 14 tys. euro, do aktualnie obowiązujących przepisów ustawy z dnia 11 września 2019 r. prawo zamówień publicznych, co było działaniem nierzetelnym.

Dyrektor wyjaśniła, że brak aktualizacji zarządzenia spowodowany jest niewielką liczbą zatrudnionych pracowników oraz rzadko dokonywanymi zakupami poniżej 14 tys. euro. W celu podjęcia działań naprawczych Dyrektor zadeklarowała wystąpienie do Ministra Zdrowia o zwiększenie środków na dodatkowy etat przeznaczony na realizację zamówień publicznych.

NIK ocenia działanie to jako nierzetelne, bowiem niedostosowywanie wewnętrznych zarządzeń do przepisów prawa powszechnie obowiązującego, tj. ustawy o zamówieniach publicznych, która dotyczy ponoszonych wydatków, nie zapewnia przejrzystości finansów publicznych.

(akta kontroli str. 374-376)

9. Nie sporządzano raportów w zakresie sprawowanego przez Dyrektora jednostki nadzoru i kontroli nad całością gospodarki finansowej Banku, co było niezgodne z pkt 10 i 11 Zarządzenia Wewnętrznego nr 01/2002 Dyrektora Banku Tkanek Oka z dnia 2 stycznia 2002 r. w sprawie ustalenia procedur kontroli w zakresie zaciągania zobowiązań i dokonywania wydatków w Banku Tkanek Oka w Warszawie.

Dyrektor wyjaśniła, że nie sporządzano pisemnych raportów w zakresie sprawowanego nadzoru i kontroli nad całością gospodarki finansowej Banku. Sporządzane przez główną księgową raporty były ustne i miały charakter roboczy. Dotyczyły comiesięcznych sprawozdań budżetowych, kwartalnych informacji opisowych z wykonania budżetu, jak również wniosków o dodatkowe środki finansowe lub przeniesienia środków pomiędzy paragrafami przez Dyrektora. Dyrektor raz na cztery miesiące dokonywała kontroli prawidłowości wydatkowania otrzymanych środków na działalność BTO.

NIK ocenia działanie to jako nierzetelne, bowiem nieprzestrzeganie nałożonych na siebie wewnętrznych procedur dotyczących wydatków nie zapewnia właściwego nadzoru nad całością gospodarki finansowej.

(akta kontroli str. 409-410)

10. W Biuletynie Informacji Publicznej nie zamieszczono oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w jednostce, co było niezgodne z art. 70 ust. 5 ufp, zgodnie z którym m.in. oświadczenie o stanie kontroli zarządczej podlega publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej.

Dyrektor wyjaśniła, że nie umieszczono oświadczenia o stanie kontroli zarządczej z powodu niedopatrzienia.

W wyniku czynności kontrolnych NIK umieszczono w BIP informacje wymagane obowiązującymi przepisami.

(akta kontroli str. 393-394)

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie wykonanie budżetu państwa w 2022 r. przez kontrolowaną jednostkę w zakresie wydatków.

Wydatki ponoszono z pominięciem przepisów ustawy o finansach publicznych oraz wewnętrzny regulacji. Nie podejmowano działań organizacyjnych w celu zapewnienia prawidłowej obsługi finansowo-księgowej BTO. Nie realizowano planów zatrudnienia przy jednoczesnym zatrudnianiu własnych pracowników, z którymi zawierane były umowy zlecenie w sposób niezgodny z prawem. Nie aktualizowano zasad (polityki) rachunkowości, która nie zawierała wszystkich obligatoryjnych elementów wymaganych przepisami ustawy o rachunkowości. Z opóźnieniem opublikowano w Biuletynie Informacji Publicznej oświadczenie o stanie kontroli zarządczej.

Ujawnione w trakcie kontroli nieprawidłowości wskazują, że kontrola zarządcza w obszarze gospodarki finansowo-księgowej nie funkcjonowała prawidłowo.

OBSZAR

3. Sprawozdawczość

3.1 Sprawozdania

Opis stanu faktycznego

Kontrolą objęto prawidłowość sporządzania rocznych sprawozdań za 2022 r. przez dysponenta III stopnia:

- o stanie środków na rachunkach bankowych państwowych jednostek budżetowych (Rb-23),
- z wykonania planu dochodów budżetowych (Rb-27),
- z wykonania planu wydatków budżetu państwa (Rb-28),
- z wykonania wydatków budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich w układzie zadaniowym (Rb-BZ1).

Kontrolą poprawności sporządzenia objęto również sprawozdania w zakresie operacji finansowych za IV kwartał 2022 r. o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych (Rb-N) i o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji (Rb-Z).

(akta kontroli str. 723-748)

Stosowany system kontroli zarządczej zapewniał w sposób racjonalny prawidłowości sporządzania sprawozdań. Wyżej wymienione sprawozdania zostały sporządzone terminowo i zgodnie z zapisami systemu.

(akta kontroli str. 753, 764-766)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli opiniuje pozytywnie sporządzone przez kontrolowaną jednostkę sprawozdania budżetowe. Sprawozdania zostały sporządzone na podstawie danych ujętych w ewidencji księgowej. Zostały sporządzone i przekazane terminowo do właściwych adresatów.

V. Wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące wnioski:

Wnioski

1. Zaktualizowanie zasad (polityki) rachunkowości w zakresie wymaganym art. 10 ustawy o rachunkowości oraz instrukcji obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych.

2. Zaprzestanie zawierania umów cywilnoprawnych na realizację bieżących zadań, które powinny być wykonywane w ramach pracy w godzinach nadliczbowych i w ten sposób rozliczane.
3. Ewidencjonowanie godzin wykonywania zadań w ramach umów cywilnoprawnych w sposób umożliwiający weryfikację ich liczby.
4. Rzetelne weryfikowanie pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym dowodów księgowych.
5. Zaktualizowanie systemu finansowo-księgowego.
6. Rzetelne planowanie wraz z dokumentowaniem ponoszonych wydatków budżetowych.
7. Dokonanie aktualizacji zarządzeń wewnętrznych dotyczących gospodarowania środkami publicznymi.
8. Zapewnienie nadzoru nad przestrzeganiem obowiązków i procedur zawartych w regulacjach wewnętrznych.

VI. 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 piśmie²⁶ umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Departamentu Zdrowia Najwyższej Izby Kontroli. 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 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

Warszawa, 21 marca 2023 r.

Marlena Połetek-Fudala
doradca prawny


.....
podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Departament Zdrowia
Dyrektor

p.o. DOKRETORA
Departamentu Zdrowia
M. Stolarczyk
.....
podpis

²⁶ Najwyższa Izba Kontroli zwraca się z prośbą o zgłaszanie, w miarę możliwości, zastrzeżeń opatrzonych kwalifikowanym podpisem elektronicznym, na adres elektronicznej skrzynki podawczej (ePUAP) NIK lub na adres mailowy NIK wskazany w stopce na pierwszej stronie niniejszego wystąpienia. W przypadku zaś nadania pisma z zastrzeżeniami (pisma opatrzonego własnoręcznym podpisem) w placówce pocztowej operatora wyznaczonego, NIK zwraca się z prośbą o dodatkowe przekazanie skanu tych zastrzeżeń na ww. adres mailowy.

