



KRAJOWA RADA
REGIONALNYCH IZB OBRACHUNKOWYCH
REGIONALNA IZBA OBRACHUNKOWA
W KRAKOWIE

Informacja o wynikach kontroli koordynowanej
Kontrola zadłużenia samodzielnych publicznych zakładów
opieki zdrowotnej dla których podmiotem tworzącym
są jednostki samorządu terytorialnego



Krajowa Rada
Regionalnych Izb Obrachunkowych

Informacja o wynikach kontroli koordynowanej

**KONTROLA ZADŁUŻENIA SAMODZIELNYCH PUBLICZNYCH
ZAKŁADÓW OPIEKI ZDROWOTNEJ,
DLA KTÓRYCH PODMIOTEM TWORZĄCYM
SĄ JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO**

Koordynator kontroli
Regionalna Izba Obrachunkowa w Krakowie

Opracowanie przygotowano w Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie

Przygotowanie do druku: Regionalna Izba Obrachunkowa w Bydgoszczy

Projekt okładki – Justyna Szelągowska

Druk: Drukarnia „Polraster”
ul. Orawska 19, 85-353 Bydgoszcz

Szanowni Państwo,

W imieniu Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych przedstawiamy informację o wynikach kontroli koordynowanej przeprowadzonej przez regionalne izby obrachunkowe w zakresie zadłużenia samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, dla których podmiotem tworzącym są jednostki samorządu terytorialnego.

Koordinatorem kontroli, w imieniu Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych, była Regionalna Izba Obrachunkowa w Krakowie.

Zakres przedmiotowej kontroli obejmuje lata: 2015 - 2016. Celem kontroli była ocena aktualnego stanu zadłużenia SP ZOZ na przykładzie wybranych jednostek w poszczególnych województwach, wskazanie skutków finansowych dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego będących ich podmiotami tworzącymi, wynikających ze spłaty zadłużenia za podległe SP ZOZ, weryfikacja prawidłowości kategoryzowania i ujmowania w sprawozdaniach poszczególnych tytułów dłużnych, jak również zbadanie funkcjonowania systemu nadzoru podmiotu tworzącego nad działalnością SP ZOZ. Ustalenia kontroli zostały również przedstawione w opracowanym przez Krajową Radę Regionalnych Izb Obrachunkowych Sprawozdaniu z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2017 r., które zostało przekazane Sejmowi i Senatowi RP w czerwcu br.

Zagadnienia związane z zadłużeniem jednostek samorządu terytorialnego są wciąż aktualne, szczególnie, że pojawia się coraz więcej samorządów, które mają problemy finansowe. Bez wątpienia istnieje silna korelacja pomiędzy stanem zadłużenia SP ZOZ a stabilnością finansową i rozwojem jst. Należy podkreślić, że sytuacja finansowa placówek ochrony zdrowia ma znaczący wpływ na budżety jst będących podmiotami tworzącymi, dla których zadłużenie SP ZOZ tworzy potencjalne zagrożenie związane z koniecznością jego spłaty. Dlatego tego typu zadłużenie wymaga ciągłego monitorowania i dostosowania aktualnie obowiązujących przepisów do zmieniających się realiów na rynku finansowym. Obserwujemy coraz częstsze korzystanie przez jednostki z niestandardowych instrumentów finansowania, które w efekcie wywołują skutki ekonomiczne podobne do umowy pożyczki, ale nie zawsze są traktowane przez jednostki jako dług a przecież zwiększają koszty jego obsługi. By móc aktywnie reagować na zmieniającą się sytuację w zakresie zadłużenia jednostek potrzebna jest bieżąca i wiarygodna informacja o poziomie ich długu, a to jest możliwe tylko wtedy kiedy istnieje rzetelna sprawozdawczość. Jak pokazują wyniki niniejszej kontroli wciąż występuje wiele nieprawidłowości w zakresie obsługi zadłużenia poszczególnych jednostek, do których w szczególności zaliczyć należy: nieterminowe regulowanie zobowiązań i wiążące się z tym dodatkowe koszty związane z obsługą zadłużenia, liczne błędy w zakresie sporządzanej sprawozdawczości oraz brak wystarczających mechanizmów nadzoru nad działalnością SP ZOZ.

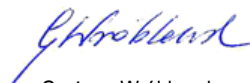
Przekazując w Państwa ręce raport z kontroli, wyrażamy przekonanie, że ustalenia zawarte w prezentowanym opracowaniu będą stanowić wiarygodne źródło informacji o stanie zadłużenia jednostek oraz przyczynią się do poprawy rozwiązań legislacyjnych obowiązujących w tym zakresie.

Prezes
Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Krakowie



Mirosław Legutko

Przewodnicząca
Krajowej Rady
Regionalnych Izb Obrachunkowych



Grażyna Wróblewska

Spis treści

I.	Wprowadzenie	7
1.	Cel podjęcia kontroli	7
2.	Analiza stanu prawnego	7
2.1.	Podstawy prawne funkcjonowania SP ZOZ	7
2.2.	Dług samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej	10
2.3.	Ewidencja księgowa i sprawozdawczość w zakresie długu publicznego	16
2.4.	Sprawowanie nadzoru nad działalnością SP ZOZ przez podmioty tworzące	17
II.	Wyniki kontroli regionalnych izb obrachunkowych	18
1.	Informacje o SP ZOZ poddanych kontroli	18
2.	Wyniki kontroli	21
2.1.	Organizacja samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej oraz wewnętrzne regulacje organizacyjno-prawne	21
2.2.	Sprawowanie nadzoru nad SP ZOZ przez jego podmiot tworzący	22
2.3.	Zarządzanie ryzykiem	23
2.4.	Dług samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej	25
2.4.1.	Obligacje	25
2.4.2.	Kredyty i pożyczki	25
2.4.3.	Umowy sprzedaży z ceną płatną w ratach, umowy leasingu, umowy partnerstwa publiczno-prywatnego oraz umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok	28
2.4.4.	Przyjęte depozyty	30
2.4.5.	Zobowiązania wymagalne	30
2.5.	Zmiana własności wierzytelności SP ZOZ	34
2.6.	Egzekucja zobowiązań	35
2.7.	Poręczenia i gwarancje	35
2.8.	Ewidencja księgowa i sprawozdawczość w zakresie długu publicznego	35
2.8.1.	Ewidencja księgowa w zakresie długu publicznego	35
2.8.2.	Sprawozdawczość w zakresie długu publicznego	36
III.	Działania pokontrolne	41
IV.	Wnioski końcowe	42
1.	Ocena stopnia zadłużenia SP ZOZ	42
2.	Skutki finansowe dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego będących podmiotami tworzącymi, wynikających ze spłaty zadłużenia za podległe SP ZOZ	43
3.	Prawidłowość kategoryzowania i ujmowania w sprawozdaniach poszczególnych tytułów dłużnych	43
4.	Funkcjonowanie systemu nadzoru podmiotu tworzącego nad działalnością SP ZOZ	43
5.	Inne zagadnienia	45
	Załącznik Nr 1 Wykaz SP ZOZ objętych kontrolą	46
	Spis rysunków	47
	Spis tabel	47
	Wykaz skrótów i znaków umownych	48

I. Wprowadzenie

1. Cel podjęcia kontroli

Sytuacja finansowa jednostek świadczących usługi w zakresie ochrony zdrowia stanowi przedmiot zainteresowania wielu podmiotów. Przede wszystkim jednak ma ona istotny wpływ na możliwość realizacji ich podstawowych funkcji jakim jest ratowanie zdrowia i życia. Zatem pierwszymi interesariuszami są pacjenci, którym zależy na jak najwyższym poziomie świadczonych usług przy zachowaniu ich dostępności.

Niewątpliwie do drugiej grupy podmiotów, którym zależy na stabilnej sytuacji finansowej jednostek opieki zdrowotnej, należą podmioty je tworzące.

W trakcie kontroli badane były wybrane jednostki funkcjonujące w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, dla których podmiotami tworzącymi są jednostki samorządu terytorialnego, jak również same jst – w zakresie nadzoru nad podległymi SP ZOZ-ami. Jedną z ważniejszych inspiracji do podjęcia i przeprowadzenia niniejszej kontroli koordynowanej jest istnienie silnej korelacji pomiędzy stanem zadłużenia SP ZOZ, a stabilnością finansową i rozwojem jst. Należy podkreślić, że sytuacja finansowa placówek ochrony zdrowia ma znaczący wpływ na budżety jst będących podmiotami tworzącymi, dla których zadłużenie SP ZOZ tworzy potencjalne zagrożenie związane z koniecznością jego spłaty. Tym samym problemy finansowe SP ZOZ przekładają się bezpośrednio na jakość i tempo wykonywania innych zadań przez jst.

Wpływ na sytuację finansową jednostek świadczących usługi w zakresie ochrony zdrowia ma wiele czynników, jednakże jeden z nich, tj. poziom zadłużenia można rozpatrywać z dwóch punktów widzenia:

- 1) jako wynik działań z okresów ubiegłych oraz
- 2) jako determinant określonych działań w gospodarce finansowej na przyszłość.

Zagadnienie zadłużenia SP ZOZ było poddawane analizom przez regionalne izby obrachunkowe w ramach kontroli gospodarki finansowej SP ZOZ, zwłaszcza w kontekście dokonywania procesów restrukturyzacji finansowej, na mocy przepisów ustawy z dnia 15 kwietnia 2005 r. o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej.

Celem przeprowadzonej kontroli przez regionalne izby obrachunkowe była ocena aktualnego stanu zadłużenia SP ZOZ na przykładzie wybranych jednostek w poszczególnych województwach w latach 2015 - 2016, wskazanie skutków finansowych dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego będących ich podmiotami tworzącymi, wynikających ze spłaty zadłużenia za podległe SP ZOZ, weryfikacja prawidłowości kategoryzowania i ujmowania w sprawozdaniach poszczególnych tytułów dłużnych, jak również zbadanie funkcjonowania systemu nadzoru podmiotu tworzącego nad działalnością SP ZOZ.

2. Analiza stanu prawnego

2.1. Podstawy prawne funkcjonowania SP ZOZ

Działalność samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej regulują od 1 lipca 2011 r. przepisy ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej¹ (zwana dalej w skrócie „uodl”), a wcześniej (w latach 1991 - 2011) ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej².

Zgodnie z art. 6 ust. 2 uodl, jednostki samorządu terytorialnego mogą tworzyć i prowadzić podmiot leczniczy w formie: spółki kapitałowej, jednostki budżetowej lub samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej.

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej to najpowszechniej występująca w Polsce forma organizacyjno-prawna funkcjonowania podmiotów leczniczych.

Utworzenie³ i likwidacja samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej następuje w drodze uchwały właściwego organu jednostki samorządu terytorialnego (art. 50a i art. 60 uodl).

SP ZOZ-y podlegają obowiązkowi wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego. Z chwilą wpisania do rejestru samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej uzyskuje osobowość prawną.

Ustrój podmiotu leczniczego niebędącego przedsiębiorcą (a do takich zalicza się m.in. SP ZOZ) oraz inne sprawy dotyczące jego funkcjonowania, nieuregulowane w ustawie, określa statut (art. 42 uodl). W statucie ustala się w szczególności:

¹ Dz. U. z 2018 r. poz. 160 z późn. zm.

² Dz. U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89 z późn. zm.

³ Do dnia 15 lipca 2016 r. nie mogły być tworzone samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, z wyjątkiem samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej powstałych w wyniku łączenia. Art. 50a przewidujący możliwość tworzenia SP ZOZ został dodany ustawą z dnia 10 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy o działalności leczniczej oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r., poz. 960).

- 1) nazwę podmiotu, odpowiadającą rodzajowi i zakresowi udzielanych świadczeń zdrowotnych;
- 2) siedzibę podmiotu;
- 3) cele i zadania podmiotu;
- 4) organy i strukturę organizacyjną podmiotu, w tym zadania, czas trwania kadencji i okoliczności odwołania członków rady społecznej, o której mowa w art. 48, przed upływem kadencji;
- 5) formę gospodarki finansowej.

Statut nadaje podmiot tworzący i może przewidywać prowadzenie określonej, wyodrębnionej organizacyjnie działalności innej niż działalność lecznicza.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że w okresie obowiązywania poprzedniej ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, zgodnie z brzmieniem art. 39 ust. 2 co do zasady statut publicznego zakładu opieki zdrowotnej uchwalala rada społeczna zakładu i przedkładała go do zatwierdzenia organowi, który utworzył zakład. Zgodnie z obecnie obowiązującą uodl kompetencje te należą do podmiotu tworzącego podmiot leczniczy (art. 42 ust. 4). Zmiana ta spowodowała zmianę orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie nadawania statutów SP ZOZ-om. Wcześniejszy pogląd, iż statuty w SP ZOZ mają charakter wewnętrznych aktów normatywnych o charakterze publicznoprawnym, aktualnie nie znajduje potwierdzenia. Zgodnie z nową, już ugruntowaną linią orzecznictwa, wyrażoną m.in. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 11 września 2012 r., sygn. akt II OSK 1818/12⁴, uchwała w sprawie nadania statutu (lub nadania mu nowego brzmienia) podmiotowi leczniczemu, wydana na podstawie i w granicach upoważnienia ustawowego zawartego w art. 42 ust. 4 uodl, jest aktem prawa miejscowego⁵. Jak wynika z uzasadnienia, „zawiera ona normy o charakterze abstrakcyjnym, nie konsumującym się przez jednokrotne zastosowanie, jej zaś postanowienia kształtują w sposób bezpośredni prawa pewnej kategorii potencjalnych adresatów. Uchwała ta nie ma jedynie charakteru wewnętrznego sprowadzającego się do relacji pomiędzy organami zakładu opieki zdrowotnej, gdyż jej postanowienia określają również uprawnienia podmiotów zewnętrznych, np. poprzez wskazanie rodzaju oferowanych przez ten zakład świadczeń zdrowotnych.”

Dlatego właściwym jest, by uchwały dotyczące statutów samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, dla których organem tworzącym jest jednostka samorządu terytorialnego podejmowane były w trybie właściwym dla aktów prawa miejscowego, czyli uchwalane przez rady gmin, rady powiatów i sejmiki województw⁶.

Ponadto, przyjęcie stanowiska, że uchwała w sprawie nadania lub zmiany statutu SP ZOZ stanowi akt prawa miejscowego, implikuje konieczność ogłoszenia takiej uchwały w wojewódzkim dzienniku urzędowym.

Odpowiedzialność za zarządzanie samodzielnym publicznym zakładem opieki zdrowotnej ponosi kierownik zakładu (art. 46 uodl). Przy SP ZOZ działa rada społeczna, która jest organem inicjującym i opiniodawczym podmiotu tworzącego oraz organem doradczym kierownika, z zastrzeżeniem art. 48 ust. 3 uodl. Skład rady społecznej działającej przy samodzielnym publicznym zakładzie opieki zdrowotnej utworzonym przez organ jednostki samorządu terytorialnego określa art. 48 ust. 6 pkt 2 uodl.

Zgodnie z art. 51 uodl, SP ZOZ prowadzą gospodarkę finansową na zasadach określonych w ustawie. Z posiadanych środków i uzyskiwanych przychodów pokrywają koszty działalności i regulują zobowiązania (art. 52 uodl). Podstawą gospodarki finansowej SP ZOZ jest zgodnie z zapisami art. 53 uodl plan finansowy ustalany przez kierownika.

Znowelizowana uodl, która weszła w życie 15 lipca 2016 r., nałożyła na kierownika obowiązek sporządzenia raportu o sytuacji ekonomiczno-finansowej zakładu (art. 53a uodl). Raport ten był przygotowywany na podstawie sprawozdania finansowego za poprzedni rok obrotowy, po raz pierwszy za 2016 rok w terminie do 31 maja 2017 r. Kierownik SP ZOZ przekazywał ww. raport podmiotowi tworzącemu, który na jego podstawie winien oceniać sytuację finansową zakładu.

Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej gospodaruje posiadanym mieniem⁷ (art. 54 uodl). Aktywa trwałe SP ZOZ mogą być zbywane, jak też oddawane w najem, dzierżawę, użytkowanie lub użyczenie, na zasadach określonych przez podmiot tworzący. Oznacza to w szczególności konieczność uzyskania zgody podmiotu tworzącego na zbycie, wydzierżawienie, wynajęcie, oddanie w użytkowanie oraz użyczenie aktywów trwałych.

Przepisy art. 56 uodl stanowią, że wartość majątku SP ZOZ określają:

⁴ ONSAIWSA 2013, Nr 4, poz. 63

⁵ Tak też m.in.: wyroki NSA z 18 września 2012 r., II OSK 1848/12 oraz z 10 października 2012 r., II OSK 1819/12, a także prawomocne wyroki WSA: z 5 kwietnia 2012 r., IV SA/Wr 81/12; z 6 grudnia 2012 r., II SA/Go 928/12; z 3 grudnia 2013 r., II SA/OI 871/13; z 13 lutego 2014 r., II SA/Bk 855/13.

⁶ Informacja o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli Delegatura w Katowicach znak: LKA – 4101-033-02/2014 z kontroli P/14/091 „Restrukturyzacja szpitali, dla których podmiotami tworzącymi są samorządy województw lubelskiego i śląskiego, poprzez łączenie szpitali lub oddziałów szpitalnych w latach 2010 - 2014”, s. 11-12

⁷ Podmiot tworzący może przekazać nieruchomości samodzielnemu publicznemu zakładowi w nieodpłatne użytkowanie (najczęstsza sytuacja), przekazać je na własność albo na podstawie innego tytułu prawnego.

- fundusz założycielski – stanowiący wartość wydzielonej SP ZOZ części mienia Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub uczelni medycznej, w tym przekazanego w nieodpłatne użytkowanie,
- fundusz zakładu – stanowiący wartość majątku SP ZOZ po odliczeniu funduszu założycielskiego.

Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej decyduje sam o podziale zysku oraz pokrywa we własnym zakresie stratę netto. Zgodnie z art. 57 ust. 2 pkt 1 uodl, strata netto SP ZOZ pokrywana jest z funduszu zakładu.

Należy zwrócić uwagę, że od dnia 15 lipca 2016 r. w sytuacji, gdy strata ta nie będzie mogła być pokryta w całości przez SP ZOZ we własnym zakresie (z uwagi na brak wystarczających środków na funduszu zakładu), podmiot tworzący jest zobowiązany pokryć pozostałą część, jednak nie więcej niż do wysokości sumy straty netto i kosztów amortyzacji, w terminie 9 miesięcy od upływu terminu do zatwierdzenia sprawozdania finansowego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej.

Zgodnie z wcześniejszą regulacją obowiązującą do dnia 14 lipca 2016 r., podmiot tworzący samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej mógł, w terminie 3 miesięcy od upływu terminu zatwierdzenia sprawozdania finansowego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej, pokryć ujemny wynik finansowy za rok obrotowy tego zakładu, jeżeli wynik ten, po dodaniu kosztów amortyzacji, miał wartość ujemną - do wysokości tej wartości.

W przypadku niepokrycia straty netto (przez SP ZOZ lub przez podmiot tworzący), przepisy art. 59 ust. 2 pkt 2 uodl zobowiązują podmiot tworzący do wydania rozporządzenia, zarządzenia lub podjęcia uchwały o likwidacji SP ZOZ. Zobowiązania i należności samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej po jego likwidacji stają się zobowiązaniami i należnościami Skarbu Państwa, uczelni medycznej lub właściwej jednostki samorządu terytorialnego.

Ponadto zgodnie z art. 59 ust. 4 uodl (dodanym nowelizacją obowiązującą od dnia 15 lipca 2016 r.), wprowadzono zasadę, iż w razie wystąpienia w sprawozdaniu finansowym SP ZOZ straty netto kierownik zakładu, w terminie trzech miesięcy od upływu terminu do zatwierdzenia sprawozdania finansowego, sporządza (z uwzględnieniem raportu o sytuacji ekonomiczno-finansowej) program naprawczy, na okres nie dłuższy niż 3 lata, i przedstawia go podmiotowi tworzącemu w celu zatwierdzenia. Taki obowiązek ciąży na nim niezależnie od pokrywania straty we własnym zakresie przez SP ZOZ, bądź przez podmiot tworzący.

Obowiązek sporządzenia pierwszego programu naprawczego, o którym mowa powyżej, wystąpi w związku ze stratą netto wynikającą ze sprawozdania finansowego za 2016 rok, a w przypadku SP ZOZ, dla których rok obrotowy nie jest rokiem kalendarzowym, ze sprawozdania finansowego za pierwszy rok obrotowy rozpoczęty po dniu wejścia w życie nowelizacji uodl, czyli 15 lipca 2016 r. (art. 38 ust. 2 nowelizacji).

W tym miejscu zauważyć należy, że w brzmieniu art. 59 ust. 4 uodl przed nowelizacją (do dnia 14 lipca 2016 r.) podmiot tworzący miał możliwość podjęcia decyzji o zmianie formy organizacyjno-prawnej SP ZOZ w przypadku niepokrycia ujemnego wyniku finansowego w sposób określony w ustawie.

W obecnym stanie prawnym powyższa możliwość została wyłączona z zapisów ustawowych.

Zgodnie z art. 121 ust. 2 uodl podmiot tworzący sprawuje nadzór nad zgodnością działań SP ZOZ z przepisami prawa, statutem i regulaminem organizacyjnym oraz pod względem celowości, gospodarności i rzetelności⁸. W ramach nadzoru podmiot tworzący może żądać informacji, wyjaśnień oraz dokumentów od organów SP ZOZ (zarówno od kierownika jak i od rady społecznej) oraz dokonuje kontroli i oceny działalności tego podmiotu.

W razie stwierdzenia niezgodnych z prawem działań kierownika, stosownie do zapisów art. 121 ust. 5 uodl, podmiot tworzący wstrzymuje ich wykonanie oraz zobowiązuje kierownika do ich zmiany lub cofnięcia. W przeciwnym razie podmiot tworzący może rozwiązać z kierownikiem umowę cywilnoprawną lub stosunek pracy.

W myśl art. 9 pkt 10 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁹ (zwana dalej w skrócie „uofp”) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej zostały zaliczone do sektora finansów publicznych, w związku z czym objęte zostały obowiązkiem wprowadzenia i wykorzystania w swej bieżącej działalności kontroli zarządczej. Zgodnie z art. 68 ww. ustawy kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy, zaś jej celem jest zapewnienie w szczególności: zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego

⁸ Należy podkreślić, iż przepisy ustawy o działalności leczniczej nie określają w sposób ścisły, które organy samorządu terytorialnego wykonują czynności kontrolne i nadzorcze wobec SP ZOZ. Dlatego też trzeba w tym zakresie odwołać się do przepisów ogólnych zawartych w ustawach ustrojowych, regulujących między innymi organizację samorządu gminnego, powiatowego oraz wojewódzkiego. Przyjąć należy, że organem sprawującym co do zasady nadzór na podstawie art. 121 ustawy o działalności leczniczej oraz uprawnionym do udzielenia upoważnienia do prowadzenia kontroli w danym SP ZOZ jest rada gminy, rada powiatu i sejmik województwa. Czynności te, wymienione organy mogą podjąć za pośrednictwem komisji rewizyjnej lub innej stałej lub doraźnej komisji powołanej do wykonania określonego zadania.

⁹ Dz. U. z 2017 r. poz. 2077 z późn. zm.

postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem. Za realizację obowiązku w zakresie wprowadzenia oraz funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej jest odpowiedzialny kierownik SP ZOZ.

Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej zobowiązany jest do prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z zasadami określonymi w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹⁰ (zwanej dalej „uor”), z uwzględnieniem specyfiki jego działalności wynikającej z uodl.

Wymóg ten oznacza to, że m.in. sprawozdania finansowe SP ZOZ badane są w trybie art. 64 ust. 1 pkt 4 uor.

Zgodnie ze wskazanym przepisem obowiązkowo badaniu i ogłaszaniu podlegają m.in. roczne sprawozdania finansowe kontynuujących działalność podmiotów, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa z następujących warunków:

- średnie roczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,
- suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2 500 000 euro,
- przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5 000 000 euro.

Należy również pamiętać, że sprawozdania finansowe SP ZOZ mogą również zostać poddane badaniu przez biegłego rewidenta na zlecenie podmiotu tworzącego, mimo niespełnienia kryteriów wynikających z art. 64 ust. 1 pkt 4 uor.

Wybór podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych należy do organu zatwierdzającego sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej.

Kierownictwo SP ZOZ nie może samodzielnie podjąć takiej decyzji. Umowę na zadanie polegające na badaniu sprawozdania finansowego z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych zawiera kierownik SP ZOZ. Zawarcie umowy powinno nastąpić w takim terminie, który umożliwiałby biegłemu rewidentowi udział w inwentaryzacji istotnych dla SP ZOZ składników majątkowych.

2.2. Dług samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej

Artykuł 72 ust. 1 uofp zawiera zamknięty katalog tytułów dłużnych uwzględnianych przy obliczaniu państwowego długu publicznego. Są nimi:

- 1) wyemitowane papiery wartościowe opiewające na wierzytelności pieniężne;
- 2) zaciągnięte kredyty i pożyczki;
- 3) przyjęte depozyty;
- 4) wymagalne zobowiązania:
 - a) wynikające z odrębnych ustaw oraz prawomocnych orzeczeń sądów lub ostatecznych decyzji administracyjnych,
 - b) uznane za bezsporne przez właściwą jednostkę sektora finansów publicznych będącą dłużnikiem.

Szczegółowy sposób klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego, w tym rodzaje zobowiązań zaliczanych do tytułów dłużnych, z uwzględnieniem podstawowych kategorii przedmiotowych i podmiotowych zadłużenia oraz okresów zapadalności, zostały określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego¹¹ wydanym na podstawie art. 72 ust. 2 uofp, natomiast szczegółowy sposób ustalania wartości zobowiązań zaliczanych do państwowego długu publicznego, długu Skarbu Państwa oraz wartości zobowiązań z tytułu poręczeń i gwarancji definiuje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 marca 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu ustalania wartości zobowiązań zaliczanych do państwowego długu publicznego, długu Skarbu Państwa, wartości zobowiązań z tytułu poręczeń i gwarancji¹² wydane na podstawie art. 73 ust. 5 uofp.

Zapisy zawarte w ww. przepisach prawa odnoszą się również do klasyfikacji tytułów dłużnych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej jako jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych.

Obligacje

Obligacja, zgodnie z art. 4 ustawy z dnia 15 stycznia 2015 r. o obligacjach¹³, jest papierem wartościowym emitowanym w serii, w którym emitent stwierdza, że jest dłużnikiem właściciela obligacji (obligatariuszem) i zobowiązuje się wobec niego do spełnienia określonego świadczenia.

¹⁰ Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 z późn. zm.

¹¹ Dz.U. Nr 298 poz. 1767.

¹² Dz.U. Nr 57 poz. 366.

¹³ Dz. U. z 2015 r. poz. 238.

Ustawa powyższa w art. 2 enumeratywnie wymienia podmioty uprawnione do emisji papierów wartościowych. Są to:

- 1) osoby prawne, w tym osoby prawne mające siedzibę poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej:
 - a) prowadzące działalność gospodarczą lub
 - b) utworzone wyłącznie w celu przeprowadzenia emisji obligacji,
- 2) osoby prawne upoważnione do emisji obligacji na podstawie odrębnych ustaw,
- 3) spółki komandytowo-akcyjne,
- 4) spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe oraz Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa,
- 5) gminy, powiaty oraz województwa, a także związki tych jednostek oraz jednostki władz regionalnych lub lokalnych innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej,
- 6) instytucje finansowe, których członkiem jest Rzeczpospolita Polska lub Narodowy Bank Polski, lub przynajmniej jedno z państw należących do Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), lub bank centralny takiego państwa, lub instytucje, z którymi Rzeczpospolita Polska zawarła umowy regulujące działalność takich instytucji na terenie Rzeczypospolitej Polskiej i zawierające stosowne postanowienia dotyczące emisji obligacji.

Wśród wymienionych w ww. przepisie podmiotów uprawnionych do emisji, ustawodawca nie wymienił wprost samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej. Podobną regulację zawierał art. 2 obowiązującej do dnia 30 czerwca 2015 r. ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o obligacjach¹⁴. Ponadto należy zwrócić uwagę, że w art. 55 uodl wśród źródeł finansowania SP ZOZ, nie wymieniono emisji obligacji. Dlatego też, z uwagi na brak wyraźnego uprawnienia ustawowego, należy stwierdzić, że nie ma prawnych możliwości emisji obligacji bezpośrednio przez SP ZOZ.

Wyjątek do powyższej zasady zawierają przepisy ustawy z dnia 15 kwietnia 2005 r. o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej. Zgodnie z art. 34 ust. 1 pkt 1 tej ustawy (oraz art. 37 i art. 38), w celu uzyskania środków finansowych na restrukturyzację finansową SP ZOZ-y mogą emitować obligacje. Organizację i obsługę emisji obligacji prowadzi BGK. Jednakże wydaje się, że wykorzystanie możliwości emisji obligacji zgodnie z powyższym przepisem, nie znalazło zastosowania w praktyce.¹⁵

Kredyty i pożyczki

Umowa kredytu zdefiniowana została w art. 69 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe¹⁶. Zgodnie z tą definicją, przez umowę kredytu bank zobowiązuje się oddać do dyspozycji kredytobiorcy na czas oznaczony w umowie kwotę środków pieniężnych z przeznaczeniem na ustalony cel, a kredytobiorca zobowiązuje się do korzystania z niej na warunkach określonych w umowie, zwrotu kwoty wykorzystanego kredytu wraz z odsetkami w oznaczonych terminach spłaty oraz zapłaty prowizji od udzielonego kredytu.

Definicja umowy pożyczki zawarta jest natomiast w art. 720 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny¹⁷ (zwanej dalej „kc”), który stanowi, że przez umowę pożyczki dający pożyczkę zobowiązuje się przenieść na własność biorącego określoną ilość pieniędzy albo rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku, a biorący zobowiązuje się zwrócić tę samą ilość pieniędzy albo tę samą ilość rzeczy tego samego gatunku i tej samej jakości.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego, rozszerzają katalog tytułów dłużnych zaliczonych do państwowego długu publicznego poprzez zaliczenie do kategorii kredytów i pożyczek również:

- umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, które mają wpływ na poziom długu publicznego,
- papiery wartościowe, których zbywalność jest ograniczona,
- umowy sprzedaży, w których cena jest płatna w ratach,
- umowy leasingu zawarte z producentem lub finansującym, w których ryzyko i korzyści z tytułu własności są przeniesione na korzystającego z rzeczy,
- umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok, związane z finansowaniem usług, dostaw, robót budowlanych, które wywołują skutki ekonomiczne podobne do umowy pożyczki lub kredytu,

¹⁴ Dz. U. z 2014 r. poz. 730.

¹⁵ Według stanu na dzień 10 września 2007 r. do Banku Gospodarstwa Krajowego wpłynęło zaledwie 16 wniosków o organizację emisji obligacji na kwotę ok. 255 000 tys. zł, z czego 11 zakładów wycofało się z emisji obligacji, a dwóm wydano decyzje negatywne. Z rozpatrywanych 3 wniosków na kwotę 58 000 tys. zł wydano 2 decyzje pozytywne warunkowo (1 zakład zrezygnował – z braku poręczenia organu założycielskiego), a 1 wniosek był w trakcie rozpatrywania. Źródło: „Informacja o wynikach kontroli restrukturyzacji samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ze szczególnym uwzględnieniem wykorzystania pomocy publicznej”, Najwyższa Izba Kontroli, wrzesień 2008.

¹⁶ Dz. U. z 2015 r. poz. 128 z późn. zm.

¹⁷ Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.

z uwzględnieniem podziału na:

- a) krótkoterminowe - o pierwotnym terminie zapłaty nie dłuższym niż rok lub podlegające spłacie na żądanie,
- b) długoterminowe - o pierwotnym terminie zapłaty dłuższym niż rok.

Nadanie SP ZOZ osobowości prawnej skutkuje możliwością nabywania przez zespół praw i zaciągania zobowiązań we własnym imieniu.

Zaciąganie zobowiązań, w tym z tytułu kredytów i pożyczek, przez SP ZOZ nie podlega ograniczeniom ustawowym, jak w przypadku jednostek samorządu terytorialnego. Pamiętać jednak należy, że jako jednostki sektora finansów publicznych, SP ZOZ obowiązują zasady ogólne wynikające z ustawy o finansach publicznych. Zatem zaciąganie zobowiązań winno odbywać się w ramach prawidłowo prowadzonej gospodarki finansowej wyłącznie w celu realizacji zadań SP ZOZ.

Przyjęte depozyty

Definicja przyjętych depozytów określona w § 3 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego wskazuje, że pojęcie to jest rozumiane jako zobowiązania wynikające z przyjętych przez jednostkę sektora finansów publicznych depozytów, będących środkiem finansowania potrzeb danej jednostki, w szczególności spłaty wcześniej zaciągniętych zobowiązań lub niedoboru środków danej jednostki.

Wśród przyjętych depozytów wyróżnia się depozyty zbywalne – natychmiast wymienialne na gotówkę lub płatne na żądanie wierzyciela – oraz inne depozyty, które nie mogą być natychmiast wymienione na gotówkę lub nie mogą być w dowolnym momencie wykorzystywane do dokonywania płatności przez wierzyciela, w szczególności w formie depozytów terminowych.

Wartość przyjętych depozytów wykazuje się w części A pkt E3 w sprawozdaniu Rb-Z kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji.

Należy zaznaczyć, że do tej kategorii nie należy zaliczać – a tym samym wykazywać w ww. sprawozdaniu – depozytów mających charakter swego rodzaju gwarancji (np. kaucji mieszkaniowych oraz depozytów przyjętych w celu zabezpieczenia należytego wykonania umów), gdyż nie służą sfinansowaniu długu jednostki.

Wyżej wymienione zobowiązania z uwagi na swój charakter nie powinny zbyt często pojawiać się w SP ZOZ, nie mniej w przypadku wykazania kwot w wierszu „przyjęte depozyty” w ww. sprawozdaniu należy w ramach niniejszej kontroli problemowej sprawdzić ich prawidłowość merytoryczną oraz zgodność z księgami rachunkowymi SP ZOZ.

Wymagalne zobowiązania

Przez zobowiązania wymagalne należy rozumieć wszystkie bezsporne zobowiązania, których termin płatności dla dłużnika minął, a które nie zostały przedawnione, ani umorzone. Należy przy tym podkreślić, że zobowiązanie uzyskuje charakter wymagalny, gdy dłużnik nie spełnia świadczenia w terminie ściśle oznaczonym (termin zapadalności) lub wynikającym z właściwości zobowiązania, a w przypadku, gdy termin świadczenia nie jest oznaczony – niezwłocznie po wezwaniu przez wierzyciela do wykonania.

Art. 44 uoŃ określa ogólne zasady dokonywania wydatków ze środków publicznych, w tym m.in. w ust. 3 pkt. 3 wskazuje, że wydatki publiczne powinny być dokonywane w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹⁸, naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki sektora finansów publicznych, którego skutkiem jest zapłata odsetek.

W zależności od rodzaju zobowiązań, terminy ich zapłaty mogą wynikać z przepisów ustaw, które wprost wyznaczają konkretne terminy, w których płatność należy uiścić, bądź wynikać ze stosunku cywilnoprawnego, kształtowanego przez strony (np. z umowy). I tak:

- składki na ubezpieczenie społeczne, ubezpieczenie zdrowotne i fundusz pracy, zgodnie z art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych¹⁹, winny być opłacone za dany miesiąc nie później niż do 15 dnia następnego miesiąca,
- zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych odprowadza się do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki (art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁰),

¹⁸ Dz. U. z 2013 r. poz. 168 z późn. zm.

¹⁹ Dz. U. z 2016 r. poz. 963 z późn. zm.

²⁰ Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.

- odpisy na dany rok kalendarzowy na rachunek bankowy ZFŚS, winny być przekazywane w terminie do dnia 30 września tego roku, z tym że w terminie do dnia 31 maja tego roku należy przekazać kwotę stanowiącą co najmniej 75% równowartości odpisu, zgodnie z przepisem określonym w art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych²¹,
- wpłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych winny być dokonane w terminie określonym w art. 49 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych²², tj. do dnia 20 następnego miesiąca po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności powodujące powstanie obowiązku wpłat,
- zgodnie z art. 85 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy²³, wypłaty wynagrodzenia za pracę dokonuje się co najmniej raz w miesiącu, w stałym i ustalonym z góry terminie. Wynagrodzenie za pracę płatne raz w miesiącu wypłaca się z dołu, niezwłocznie po ustaleniu jego pełnej wysokości, nie później jednak niż w ciągu pierwszych 10 dni następnego miesiąca kalendarzowego. Jeżeli ustalony dzień wypłaty wynagrodzenia za pracę jest dniem wolnym od pracy, tj. niedziela i święta, ale również dni wolne z tytułu przeciętnie pięciodniowego tygodnia pracy, wynagrodzenie wypłaca się w dniu poprzedzającym,
- SP ZOZ-y jako podatnicy podatku od nieruchomości (w zależności od formy przekazania im przez samorządy nieruchomości – jako właściciele lub jako posiadacze nieruchomości stanowiących własność jednostki samorządu terytorialnego z art. 3 ust. 1 pkt 4) są zobowiązane składać, w terminie do dnia 31 stycznia, organowi podatkowemu właściwemu ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania, deklaracje na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku (art. 6 ust. 9 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych²⁴) oraz wpłacać obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości – bez wezwania – na rachunek właściwej gminy, w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15-tego każdego miesiąca, a za styczeń do dnia 31 stycznia (art. 6 ust. 9 pkt 3 ustawy),
- SP ZOZ-y zobowiązane są składać, w terminie do dnia 15 lutego właściwemu organowi podatkowemu, deklaracje na podatek od środków transportowych na dany rok podatkowy, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku oraz wpłacać obliczony w deklaracji podatek od środków transportowych – bez wezwania – na rachunek budżetu właściwej gminy (art. 9 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych),
- terminy płatności faktur (rachunków), umów, co do zasady wynikają z treści dokumentu. Jednakże należy pamiętać, że zgodnie z art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 8 marca 2013 r. o terminach zapłaty w transakcjach handlowych²⁵, termin zapłaty określony w umowie nie może przekraczać 30 dni, liczonych od dnia doręczenia dłużnikowi faktury lub rachunku, potwierdzających dostawę towaru lub wykonanie usługi, a w transakcjach handlowych, w których dłużnikiem jest podmiot publiczny będący podmiotem leczniczym w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 2 – 4 uodl, termin ten nie może przekraczać 60 dni,
- SP ZOZ jako czynny podatnik podatku od towarów i usług (tylko usługi w zakresie opieki medycznej podlegają zwolnieniu z podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 i pkt 18a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁶) zobowiązany jest do 25 dnia każdego miesiąca rozliczyć podatek VAT i złożyć formularz VAT-7, a w przypadku podatników rozliczających podatek VAT kwartalnie, rozliczyć go do 25 dnia każdego miesiąca następującego po kwartale (dotyczy tzw. małych podatników z art. 2 pkt 25 ustawy).

Przy ustalaniu terminu płatności, należy pamiętać, że jeżeli koniec terminu do wykonania czynności przypada na dzień uznany ustawowo za wolny od pracy, termin upływa dnia następnego (art. 115 kc). Dniami ustawowo wolnymi od pracy są wszystkie niedziele oraz 1 stycznia, 6 stycznia, pierwszy dzień Wielkiej Nocy, drugi dzień Wielkiej Nocy, 1 maja, 3 maja, pierwszy dzień Zielonych Świątek, dzień Bożego Ciała, 15 sierpnia, 1 listopada, 11 listopada, 25 grudnia, 26 grudnia. Wynika to z ustawy z dnia 18 stycznia 1951 r. o dniach wolnych od pracy²⁷. Nie wymienia ona sobót. Na gruncie przepisów prawa cywilnego soboty nie traktuje się jako dnia wolnego od pracy, które powodowałyby przesunięcie terminu płatności.

Inaczej wygląda ta sprawa w przypadku zapłaty podatków. Jeżeli ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych od pracy. Wynika

²¹ Dz. U. z 2016 r. poz. 800 z późn. zm.

²² Dz. U. z 2011 r. Nr 127, poz. 721 z późn. zm.

²³ Dz. U. z 2014 r. poz. 1502 z późn. zm.

²⁴ Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.

²⁵ Dz. U. z 2016 r. poz. 684.

²⁶ Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.

²⁷ Dz. U. z 2015 r. poz. 90.

to z art. 12 § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa²⁸, który ma zastosowanie do terminów zapłaty podatków.

Również w prawie administracyjnym sobotę należy traktować jako dzień równorzędny z dniem wolnym od pracy²⁹.

W zakresie zobowiązań SP ZOZ na szczególną uwagę zasługuje art. 54 ust. 5 uodl, dotyczący zmian podmiotowych po stronie wierzyciela SP ZOZ-u. Powyższy przepis wskazuje, że czynność prawna mająca na celu zmianę wierzyciela samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej może nastąpić po wyrażeniu zgody przez podmiot tworzący. Ww. zapis funkcjonował już w okresie obowiązywania ustawy o zakładach opieki zdrowotnej (art. 53 ust. 6) po wejściu w życie ustawy z dnia 22 października 2010 r. o zmianie ustawy o zakładach opieki zdrowotnej³⁰.

Przepis ten ma stanowić przede wszystkim *remedium* na szkodliwe zjawisko tzw. handlu długami służby zdrowia. Zgodnie z wolą ustawodawcy chodzi tu o każdą czynność prawną mającą na celu zmianę wierzyciela SP ZOZ. Bez wątpienia dyspozycja tego przepisu obejmuje wszystkie te czynności, których istota dotyczy przekształcenia podmiotowego po stronie wierzyciela. Do tej grupy zaliczyć należy w szczególności przelew wierzytelności czy umowę skutkującą podstawieniem osoby trzeciej w miejsce wierzyciela (art. 518 kc). Do wierzytelności względem SP ZOZ nie będzie można bez zgody podmiotu tworzącego stosować również coraz bardziej rozpowszechnionych w obrocie gospodarczym umów faktoringu. Brak zgody podmiotu tworzącego będzie prowadził do nieskuteczności czynności prawnej.

Sąd Najwyższy w wyroku V CSK 301/15 z dnia 20 stycznia 2016 r. stwierdził: „Czynność prawna mająca na celu zmianę wierzyciela”, której musi dotyczyć zgoda organu założycielskiego, nie może być kwalifikowana zgodnie z jej dogmatyczno-prawną konstrukcją i typową funkcją prawną. Użycie ogólnego sformułowania służyło bowiem wyeliminowaniu takich czynności prawnych, niezależnie od ich nazwy i szczegółowych postanowień, w wyniku których dochodzi do zmiany wierzyciela, dochodzącego od zakładu opieki zdrowotnej należności wynikających z pierwotnie zawartej umowy. Zamierzeniem ustawodawcy było ograniczenie handlu wierzytelnościami przysługującymi od samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej poprzez wprowadzenie instrumentu, jakim była konieczność uzyskania zgody podmiotu, który utworzył zakład. Za takie czynności uznano przelew wierzytelności w różnych wariantach, instytucje zbliżone do przelewu, indos wekslowy, faktoring, forfaiting, również umowy o współpracę w zakresie zarządzania płynnością, poręczenie, gwarancję, a więc takie, jakie są przedmiotem sprawy niniejszej, prowadzące w konsekwencji do subrogacji wierzytelności.” Jedną z form obejścia prawa w postaci wymaganej zgody podmiotu tworzącego zakładu leczniczego na dokonanie czynności prawnej mającej na celu zmianę wierzyciela samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej stała się umowa konsorcjum.

W kolejnym wyroku Sąd Najwyższy I CSK 486/15 z dnia 2 czerwca 2016 r. podkreślił, że „Nie jest dopuszczalne zawarcie umowy konsorcjum nie w celu wspólnej realizacji zobowiązań wynikających z umowy podstawowej, tylko w celu uzyskania uprawnień do wierzytelności należnej z tytułu wykonania świadczeń z tej umowy wyłącznie przez jednego z uczestników konsorcjum. Prowadzi to do faktycznego obrotu wierzytelnościami pod „przykryciem” umowy konsorcjalnej i narusza obowiązek określony w art. 54 ust. 5 ustawy z 2011 r. o działalności leczniczej”.

Z przedstawionego wyżej orzecznictwa Sądu Najwyższego wynika, że ustawowy zakaz obrotu, bez zgody podmiotu tworzącego, wierzytelnościami wynikającymi z zobowiązań samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, nie ogranicza się jedynie do tych czynności prawnych, których istotą jest cel bezpośredni istniejący w chwili dokonywania czynności, ale obejmuje również wszelkie czynności prawne, w wyniku których pojawi się nowy wierzyciel zakładu opieki zdrowotnej dochodzący należności wynikającej z pierwotnie zawartej umowy.

Wszelkie więc różnego rodzaju umowy nienazwane, pojawiające się w ostatnich latach w obrocie prawnym, prowadzące w konsekwencji do subrogacji wierzytelności, określonej w art. 518 § 1 pkt 1 kc, czy też umowa konsorcjum lub umowa poręczenia, których faktycznym celem jest uzyskanie uprawnień do wierzytelności wyłącznie przez jednego z uczestników konsorcjum, narusza obowiązek określony w art. 54 ust. 5 uodl, co w konsekwencji może skutkować stwierdzeniem nieważności takich umów (art. 54 ust. 6 i ust. 7 uodl).

Egzekucja zobowiązań

W związku z nieterminowanymi płatnościami SP ZOZ może być poddany egzekucji. Brak dobrowolnej spłaty przez dłużnika wierzytelności zasądzonej prawomocnym orzeczeniem sądu powoduje najczęściej, że sprawa zostaje skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego. Podstawą do wszczęcia egzekucji zgodnie z art. 776 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego³¹ (zwanej dalej „kpc”) jest tytuł wykonawczy, którym staje się tytuł egzekucyjny

²⁸ Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.

²⁹ Tak uznał Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 15 czerwca 2011 r., sygn. akt I OPS 1/11,

³⁰ Dz. U. Nr 230 poz. 1507.

³¹ Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.

opatrzony przez sąd klauzulą wykonalności³². Sąd nadając klauzulę wykonalności, stwierdza że tytuł egzekucyjny uprawnia do egzekucji (bada czy przedstawiony tytuł egzekucyjny nadaje się do wykonania w drodze egzekucji). Sąd może nadać klauzulę wykonalności na wniosek wierzyciela lub z urzędu. Klauzulę wykonalności nadaje się przeciwko dłużnikowi wymienionemu w tytule egzekucyjnym na rzecz wierzyciela.

Wyróżniamy dwa podstawowe rodzaje egzekucji (podział ze względu na charakter egzekwowanego świadczenia):

1. egzekucję świadczeń pieniężnych,
2. egzekucję świadczeń niepieniężnych.

Egzekucja świadczeń pieniężnych dzieli się ze względu na sposób jej przeprowadzenia na egzekucję z: ruchomości, wynagrodzenia za pracę, rachunku bankowego, innych wierzytelności i innych praw majątkowych, nieruchomości, ułamkowej części nieruchomości, użytkowania wieczystego lub ze statków morskich.

Egzekucję świadczeń niepieniężnych dzieli się na egzekucję o: wydanie rzeczy ruchomej, wydanie nieruchomości, statku albo opróżnienia pomieszczenia, wykonanie czynności, którą za dłużnika może wykonać inna osoba, wykonanie czynności, której inna osoba od dłużnika nie może wykonać i której wykonanie zależy od jego woli, zaniechanie pewnej czynności lub nieprzeszkadzanie czynności wierzyciela, zniesienie współwłasności nieruchomości na drodze sprzedaży publicznej.

Obecnie podmioty lecznicze są bardziej chronione przed egzekucją komorniczą. Na przykład zgodnie z przepisem określonym w art. 829 kpc ust. 8 nie podlegają egzekucji „produkty lecznicze w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 września 2001 r. - Prawo farmaceutyczne (Dz. U. z 2008 r. Nr 45, poz. 271, z późn. zm.) niezbędne do funkcjonowania podmiotu leczniczego w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej przez okres trzech miesięcy oraz niezbędne do jego funkcjonowania wyroby medyczne w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych (Dz. U. Nr 107, poz. 679 oraz z 2011 r. Nr 102, poz. 586 i Nr 113, poz. 657)”.

Zwrócić należy również uwagę, że zgodnie z art. 831 § 1 pkt 7 kpc obowiązują ograniczenia w egzekucji komorniczej z „wierzytelności przypadającej dłużnikowi z budżetu państwa lub od Narodowego Funduszu Zdrowia z tytułu udzielania świadczeń opieki zdrowotnej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2008 r. Nr 164, poz. 1027, z późn. zm.) przed ukończeniem udzielania tych świadczeń, w wysokości 75% każdorazowej wypłaty, chyba że chodzi o wierzytelności pracowników dłużnika lub świadczeniodawców, o których mowa w art. 5 pkt 41 lit. a i b ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych”.

Poręczenia i gwarancje

W wyniku udzielenia przez SP ZOZ poręczenia lub gwarancji powstaje odpowiedzialność majątkową za zobowiązania innych podmiotów.

Poręczenie jest umową nazwaną, uregulowaną w ustawie z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny w Księdze trzeciej, Tytule XXXII. Zgodnie z zawartą tam definicją, jest to umowa, w której poręczyciel zobowiązuje się względem wierzyciela innej osoby do wykonania zobowiązania w sytuacji, gdyby dłużnik go nie wykonał (np. poręczyciel w umowie pożyczki zobowiązuje się do zapłaty sumy pożyczki, gdyby pożyczający tego nie zrobił). Poręczenie, aby było ważne musi być dokonane w formie pisemnej. Poręczenia mogą być terminowe, gdy poręczyciel w oświadczeniu wskazał termin do którego przyjmuje na siebie odpowiedzialność i bezterminowe – gdy poręczyciel nie wskazał okresu na jaki udziela poręczenia i w ciągu którego będzie ponosił odpowiedzialność, ale taka odpowiedzialność nie oznacza że jest nieograniczona w czasie. Długość trwania zobowiązania poręczyciela wyznaczona jest przez długość trwania zobowiązania osoby, za którą udzielił on poręczenia.

Gwarancja jest również umową jednostronnie zobowiązującą. Na podstawie tej umowy gwarant zobowiązuje się na rzecz beneficjenta gwarancji, że po spełnieniu przez beneficjenta określonych warunków zapłaty, wykona on na rzecz beneficjenta świadczenie pieniężne (suma gwarancyjna). Umowa gwarancji nie ma swojej regulacji ustawowej, z wyjątkiem fragmentarycznej regulacji zawartej w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (art. 80 i następne), dotyczącej jednego z jej rodzajów, tj. umowy gwarancji bankowej.

Przedmiotem zabezpieczenia zarówno poręczenia, jak i gwarancji może być zobowiązanie pieniężne, a także zobowiązanie niepieniężne. Jednak poręczyciel i gwarant mogą być zobowiązani jedynie do świadczenia pieniężnego.

³² Oprócz tytułów wykonawczych zwykłych wydanych przez sąd funkcjonują również tytuły wykonawcze szczególne np. tytuły wykonawcze bankowe lub administracyjne. Zdarzają się również przypadki dokonywania egzekucji na podstawie samych tytułów egzekucyjnych np. na podstawie prawomocnego postanowienia komornika w przedmiocie kosztów,

SP ZOZ jako jednostki posiadające osobowość prawną, same odpowiadają za swoje zobowiązania. Udzielanie poręczeń i gwarancji przez SP ZOZ na rzecz innych podmiotów nie podlega ograniczeniom jak w przypadku jednostek samorządu terytorialnego. Niemniej jednak ich udzielenie powinno być poprzedzone analizą ryzyka związanego z koniecznością spłaty potencjalnych zobowiązań wynikających z zawartych umów. Analiza ryzyka powinna obejmować sytuację ekonomiczno-finansową podmiotu na rzecz, którego zawierane są te umowy i w konsekwencji ocenę czy podmiot, którego zobowiązania mają być objęte poręczeniem lub gwarancją, będzie w stanie je wykonać.

2.3. Ewidencja księgowa i sprawozdawczość w zakresie długu publicznego

SP ZOZ zobowiązany jest do prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z zasadami określonymi w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, z uwzględnieniem specyfiki jego działalności wynikającej z uodl. W przepisach prawa nie ma określonych odrębnych zasad ewidencji księgowej dla operacji związanych z obsługą kredytów, pożyczek i innych tytułów dłużnych, zatem zapisy księgowe dokonywane są w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości jednostki. Opracowanie takiej dokumentacji, opisującej przyjęte w jednostce zasady rachunkowości, należy do obowiązków kierownika SP ZOZ, zgodnie z przepisami określonymi w art. 10 uor.

Jednocześnie należy zauważyć, że SP ZOZ jako jednostki sektora finansów publicznych (art. 9 pkt 10 uofp), zobowiązane są do przestrzegania zasad określonych w tej ustawie, w tym m.in. określonych w art. 30, art. 31 i art. 265, tj. w zakresie sporządzania planów finansowych i sprawozdania z wykonania tych planów. Jednostki sektora finansów publicznych wyodrębniają w planach finansowych:

- 1) przychody z prowadzonej działalności,
- 2) dotacje z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego,
- 3) koszty, w tym:
 - a) wynagrodzenia i składki od nich naliczane,
 - b) płatności odsetkowe wynikające z zaciągniętych zobowiązań,
 - c) zakup towarów i usług,
- 4) środki na wydatki majątkowe,
- 5) środki przyznane innym podmiotom,
- 6) stan należności i zobowiązań na początek i koniec roku,
- 7) stan środków pieniężnych na początek i koniec roku.

Jednocześnie z art. 265 uofp wynika, że jednostki, o których mowa w art. 9 pkt 10 (SP ZOZ), 13 i 14, dla których organem założycielskim jest jednostka samorządu terytorialnego, zobowiązane są do przedstawienia właściwemu zarządowi jednostki samorządu terytorialnego w terminie do dnia:

- 1) 31 lipca roku budżetowego – informacji o przebiegu wykonania planu finansowego jednostki za pierwsze półrocze, uwzględniającej w szczególności stan należności i zobowiązań, w tym zobowiązań wymagalnych (tj. zobowiązań rozumianych jako bezsporne, których termin płatności dla dłużnika minął, ale które nie zostały ani przedawnione, ani umorzone),
- 2) 28 lutego roku następującego po roku budżetowym – sprawozdania rocznego z wykonania planu finansowego, w szczególności nie mniejszej niż w planie finansowym.

Sprawozdawczość w zakresie długu publicznego

W zakresie długu publicznego, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej zobowiązane są do sporządzania kwartalnych sprawozdań RB-Z o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych³³. Dodatkowo SP ZOZ sporządzają roczne sprawozdania uzupełniające o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych (RB-UZ). Przepisy rozporządzenia zobowiązują kierownika jednostki m.in. do sporządzenia sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym.

W powyższym rozporządzeniu określony jest wzór sprawozdania (załącznik Nr 1), terminy jego składania (załącznik Nr 8) oraz zasady sporządzania (załącznik Nr 9). Zgodnie z załącznikiem Nr 8 samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej składają sprawozdania jednostkowe RB-Z za I, II i III kwartał w terminie nie później niż 14 dni po upływie okresu sprawozdawczego, a sprawozdania jednostkowe Rb-Z za IV kwartał w terminie nie później niż 37 dni po upływie okresu sprawozdawczego do zarządu jednostki samorządu terytorialnego, który nadzoruje zakład.

³³ Dz. U. z 2014 r. poz. 1773.

2.4. Sprawowanie nadzoru nad działalnością SP ZOZ przez podmioty tworzące

Podmioty tworzące samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej mają obowiązek sprawowania nadzoru nad ich działalnością, w myśl przepisu art. 121 ust. 2 uodl. Nadzór ten polega na weryfikacji, czy działania SP ZOZ są zgodne z przepisami prawa, jego statutem i regulaminem organizacyjnym oraz czy spełniają kryterium celowości, gospodarności i rzetelności. Może on przybierać dwie formy:

- prowadzenie kontroli w SP ZOZ, zgodnie z wymogami rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 20 grudnia 2012 r. w sprawie sposobu i trybu przeprowadzania kontroli podmiotów leczniczych³⁴ oraz dokonywanie oceny,
 - żądanie informacji, wyjaśnień oraz dokumentów od organów SP ZOZ (zarówno od kierownika jak i od rady społecznej).
- Podmiot tworzący przeprowadzając kontrolę i ocenę działalności, bada między innymi prawidłowość gospodarowania mieniem oraz środkami publicznymi, jak również gospodarkę finansową. Zatem przedmiotem zainteresowania dla podmiotu tworzącego SP ZOZ winny być również zagadnienia zadłużenia, w tym przyczyny ich powstawania, monitorowanie jego poziomu, sposób zarządzania nim, prowadzenia ewidencji oraz wykazywania w sprawozdawczości jednostki.

Jednym z mechanizmów sprawowania nadzoru jest możliwość wstrzymania wykonania działań kierownika SP ZOZ przez podmiot tworzący, w przypadku stwierdzenia ich niezgodności z prawem, jak również zobowiązanie go do ich zmiany w określonym terminie. Sankcją za niedostosowanie się do warunków wskazanych przez podmiot tworzący może być w ostateczności rozwiązanie z kierownikiem SP ZOZ umowy o pracę lub umowy cywilnoprawnej.

W przypadku przeprowadzania kontroli w SP ZOZ, podmiot tworzący po zakończeniu czynności sprawdzających, winien sporządzić wystąpienie pokontrolne, w którym mogą zostać przedstawione kierownikowi zalecenia nakazujące usunięcie stwierdzonych nieprawidłowości. Kierownik SP ZOZ ma prawo odnieść się do ustaleń zawartych w wystąpieniu pokontrolnym.

Inną formą nadzoru podmiotu tworzącego nad SP ZOZ jest coroczna ocena jego sytuacji ekonomiczno-finansowej na podstawie raportu sporządzanego przez kierownika jednostki w terminie do 31 maja każdego roku (pierwszy raz w 2017 r.) Stosownie do postanowień art. 53a ust. 2 uodl, raport ten jest opracowywany na podstawie sprawozdania finansowego za poprzedni rok obrotowy i zawiera w szczególności analizę sytuacji ekonomiczno-finansowej za poprzedni rok obrotowy, prognozę sytuacji ekonomiczno-finansowej na kolejne trzy lata obrotowe wraz z opisem przyjętych założeń oraz informację o istotnych zdarzeniach mających wpływ na sytuację ekonomiczno-finansową SP ZOZ.

Kolejnym mechanizmem badania wyników działalności SP ZOZ, zwłaszcza finansowej, jest obowiązek przeprowadzania weryfikacji składanych sprawozdań w zakresie operacji finansowych, o których mowa w pkt 3.2. niniejszego Programu kontroli. Podmiot tworzący jako odbiorca tych sprawozdań winien nie tylko dokonać sprawdzenia ich prawidłowości pod względem formalno-rachunkowym, lecz również w zakresie merytorycznym.

Analogiczne obowiązki podmiotu tworzącego w tym zakresie dotyczą sprawozdań finansowych określonych przepisami ustawy o rachunkowości.

³⁴ Dz. U. z 2015 r. poz. 1331.

II. Wyniki kontroli regionalnych izb obrachunkowych

1. Informacje o SP ZOZ poddanych kontroli

W ramach kontroli koordynowanej przeprowadzono 52 kontrole w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, w tym 22 dla których podmiotem tworzącym jest województwo samorządowe, 25 – powiat, 5 – miasto na prawach powiatu. Wykaz wszystkich SP ZOZ zamieszczono w załączniku Nr 1.

Rysunek 1: Rozkład kontrolowanych SP ZOZ na terenie Polski wg podmiotów tworzących



Ponadto kontrolą koordynowaną objęto jednostki samorządu terytorialnego będące podmiotami tworzącymi dla kontrolowanych SP ZOZ w zakresie sprawowania nadzoru. Łącznie skontrolowano 41 jst, w których przeprowadzono 46 kontroli (wystąpiły przypadki, gdzie jedna jednostka samorządu terytorialnego była podmiotem tworzącym dla kilku SP ZOZ poddanych kontroli i sprawowanie nadzoru było badane w odrębnych kontrolach), w ramach których sprawdzono sprawowanie nadzoru nad 49 SP ZOZ (wystąpiły sytuacje, gdzie w jednej kontroli przeprowadzanej w jst będącej podmiotem tworzącym badano nadzór nad więcej niż 1 podległym SP ZOZ).

Tabela 1: Liczba skontrolowanych SP ZOZ wg typu ich organu tworzącego i województw

Województwo	Łącznie	Typ podmiotu tworzącego		
		województwo samorządowe	powiat ziemski	miasto na prawach powiatu
Ogółem, z tego:	52	22	25	5
dolnośląskie	3	2	1	-
kujawsko-pomorskie	3	1	1	1
lubelskie	3	1	2	-
lubuskie	2	2	-	-
łódzkie	3	2	1	-
małopolskie	3	-	2	1
mazowieckie	4	1	3	-
opolskie	3	1	2	-
podkarpackie	3	3	-	-
podlaskie	3	2	1	-
pomorskie	3	1	2	-
śląskie	4	1	1	2
świętokrzyskie	3	1	2	-
warmińsko-mazurskie	3	1	1	1
wielkopolskie	6	1	5	-
zachodniopomorskie	3	2	1	-

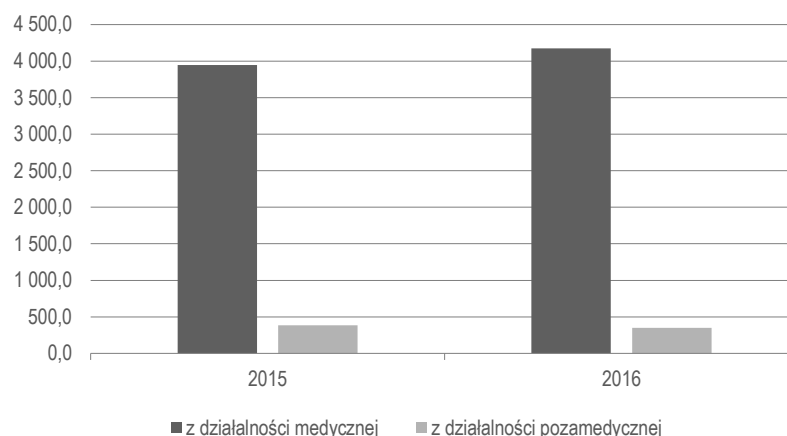
Przychody ogółem kontrolowanych SP ZOZ za 2015 r. kształtowały się w zależności od ich wielkości w zakresie od ok. 20 mln zł do 315 mln zł. Za 2016 r. wyniki te były na podobnym poziomie i wynosiły odpowiednio od 20 mln zł do 312 mln zł. Na strukturę tych przychodów składały się odpowiednio:

Tabela 2: Struktura przychodów kontrolowanych SP ZOZ w 2015 r. i 2016 r.

Przychody	Struktura (w %)	
	2015	2016
Ogółem	100,0	100,0
– z działalności medycznej	91,1	92,3
– z kontraktów z NFZ	88,2	89,2
– poza umową z NFZ	2,9	3,1
– z działalności pozamedycznej	8,9	7,7
– dotacji z budżetu państwa	0,7	0,7
– dotacji z jst	1,1	1,1
– środki pozyskane z UE	0,7	0,7
– pozostałe	6,4	5,3

W obydwu badanych latach udział przychodów z kontraktów z NFZ w całości przychodów był na podobnym poziomie i wynosił ok. 91% - 92%. Działalność pozamedyczna prowadzona przez SP ZOZ przyniosła ogółem ok. 8% - 9% kwoty przychodów, w tym dotacje z budżetu państwa – 0,7% i z jednostek samorządu terytorialnego – 1,1%. Kontrolowane jednostki w 2015 r. i 2016 r. w znikomym stopniu korzystały ze środków unijnych, bowiem ich udział w przychodach wynosił tylko 0,7%.

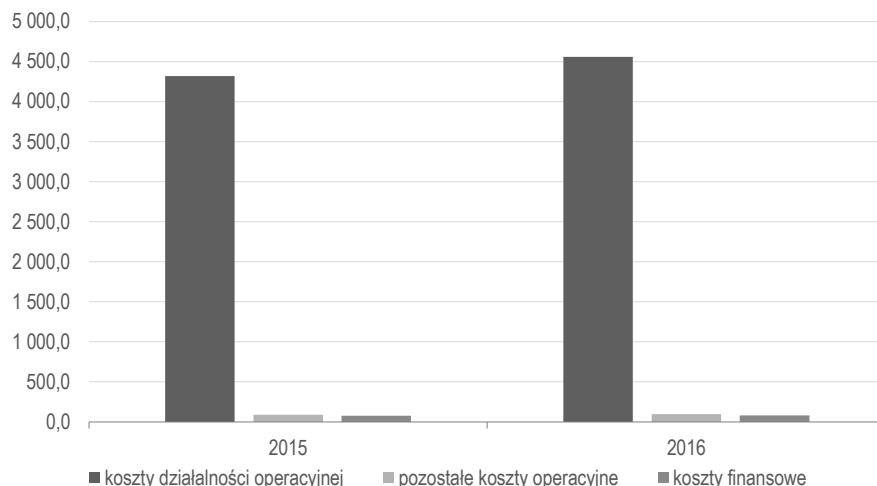
Rysunek 1: Przychody SP ZOZ w latach 2015 – 2016 (w mln zł)



Największy udział w kosztach kontrolowanych SP ZOZ miały pozycje dotyczące wynagrodzeń, analogicznie w 2015 r. i 2016 r. – ok. 37%. Pozostałe znaczące pozycje to zużycie materiałów i energii – ok. 24% oraz zakupy usług obcych – ok 21%.

Tabela 3: Struktura kosztów kontrolowanych SP ZOZ w 2015 i 2016 r.

Koszty	Struktura (w %)	
	2015	2016
Ogółem	100,0	100,0
– koszty działalności operacyjnej, w tym:	96,3	96,2
– amortyzacja	5,6	5,5
– zużycie materiałów i energii	24,6	24,2
– usługi obce	20,7	21,1
– podatki i opłaty	0,6	0,6
– wynagrodzenia	36,4	36,6
– ubezpieczenia społeczne	7,4	7,4
– pozostałe koszty rodzajowe	1,1	0,8
– pozostałe koszty operacyjne	2,0	2,1
– koszty finansowe, w tym:	1,7	1,7
– odsetki	1,6	1,6
– inne koszty finansowe	0,1	0,1

Rysunek 2: Koszty SP ZOZ w latach 2015 - 2016 (w mln zł)

Dobór SP ZOZ do kontroli nie był losowy, lecz celowy, ukierunkowany na jednostki posiadające istotne kwoty zadłużenia. W większości przypadków zakłady generują ujemne wyniki finansowe, lecz jak wskazuje poniższa tabela, nie jest to zawsze regułą.

Tabela 4: Wyniki finansowe SP ZOZ w 2015 r. i 2016 r. (w zł)

Rok	Typ SP ZOZ wg podmiotu tworzącego	Rodzaj wyniku	Liczba SP ZOZ	Wynik finansowy	Pokrycie straty przez:			Liczba podmiotów tworzących pokrywających straty SP ZOZ
					SP ZOZ	podmiot tworzący	% pokrycia straty przez podmiot tworzący	
2015	miasto na prawach powiatu	Strata	4	-33 808 968,25	-29 567 443,12	-4 241 525,13	12,5	1
		Zysk	1	3 381 065,95	-	-	-	-
	powiat ziemski	Strata	13	-19 444 510,89	-17 109 540,36	-2 334 970,53	12,0	4
		Zysk	12	4 915 140,53	-	-	-	-
	województwo samorządowe	Strata	11	-112 227 111,43	-83 807 512,48	-28 419 598,95	25,3	5
		Zysk	11	21 438 609,44	-	-	-	-
	Ogółem	Strata	28	-165 480 590,57	-130 484 495,96	-34 996 094,61	21,1	10
		Zysk	24	29 734 815,92	-	-	-	-
2016	miasto na prawach powiatu	Strata	5	-51 472 651,75	-41 242 958,58	-10 229 693,17	19,9	2
		Zysk	-	-	-	-	-	-
	powiat ziemski	Strata	15	-21 296 230,56	-18 017 370,16	-3 278 860,40	15,4	4
		Zysk	10	7 625 875,39	-	-	-	-
	województwo samorządowe	Strata	13	-150 571 153,12	-101 100 842,84	-49 470 310,28	32,9	4
		Zysk	9	11 212 856,50	-	-	-	-
	Ogółem	Strata	33	-223 340 035,43	-160 361 171,58	-62 978 863,85	28,2	10
		Zysk	19	18 838 731,89	-	-	-	-

W 2015 r. liczba SP ZOZ, które osiągnęły dodatni wynik finansowy wyniosła 24, co stanowiło 46,1% ogółu badanej populacji. W 2016 r. jednostek tych było mniej – 19.

Z punktu widzenia finansów jednostek samorządu terytorialnego wynik finansowy podległego SP ZOZ jest istotnym zagadnieniem, bowiem zgodnie z art. 59 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. uodl podmioty tworzące zobowiązane są do pokrywania strat SP ZOZ. W badanej populacji straty SP ZOZ za 2015 r. w większości, tj. w 78,9% ich wartości pokrywały same SP ZOZ, podmioty tworzące tylko w 21,1%. Straty za 2016 r. pokrywane przez podmioty tworzące były już w 28,2%. W obydwu badanych latach straty SP ZOZ pokrywane były przez 10 podmiotów tworzących.

Badana grupa SP ZOZ ze względu na liczbę zrealizowanych świadczeń za 2016 r. przedstawiała się następująco:

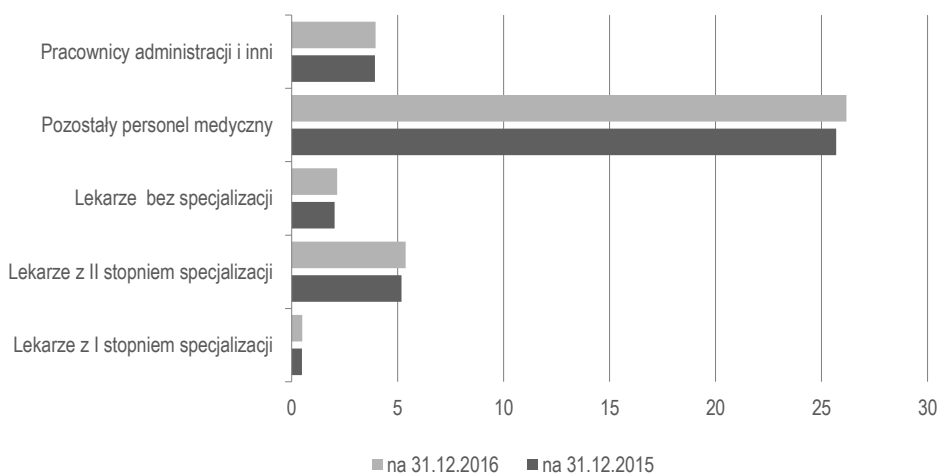
Tabela 5: Liczba zrealizowanych świadczeń oraz liczba pacjentów w 2015 i 2016 r.

Wyszczególnienie	Typ podmiotu tworzącego					
	miasto na prawach powiatu		powiat ziemski		województwo samorządowe	
	2015	2016	2015	2016	2015	2016
Liczba pacjentów	302 480	300 975	1 026 409	1 015 011	1 598 305	1 643 584
Liczba udzielonych świadczeń	597 993	596 387	3 490 114	3 447 775	6 774 355	6 566 761

W kontrolowanych SP ZOZ zatrudnionych było na dzień 31 grudnia 2015 r. i 31 grudnia 2016 r. odpowiednio:

Tabela 6: Liczba zatrudnionych pracowników w SP ZOZ na 31 grudnia 2015 r. i 31 grudnia 2016 r.

Zatrudnienie	na 31.12.2015	na 31.12.2016
Ogółem	42 985	43 788
Liczba osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę	36 879	37 244
Liczba osób zatrudnionych na podstawie innych umów cywilno-prawnych	6 106	6 543

Rysunek 2: Struktura zatrudnienia na 31 grudnia 2015 r. i 31 grudnia 2016 r.

W strukturze zatrudnienia ok. 12% ogółu stanowią pracownicy administracyjni (w tym stanowiska pomocnicze), natomiast pozostałą część – lekarze oraz pozostały personel medyczny.

2. Wyniki kontroli

2.1. Organizacja samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej oraz wewnętrzne regulacje organizacyjno-prawne

W zakresie ogólnych spraw organizacyjnych SP ZOZ kontrola nie wykazała wielu nieprawidłowości. Wszystkie 52 kontrolowane jednostki były wpisane do właściwych rejestrów, posiadały statut, którym unormowano zagadnienia w zakresie formy prowadzenia gospodarki finansowej wynikające z art. 42 ust. 2 ust. 5 uodl.

Działalność inną niż leczniczą prowadzą, za wyjątkiem jednego, wszystkie kontrolowane SP ZOZ. Działalność ta co do zasady realizowana jest zgodnie z zapisami statutowymi, jednakże w 5 przypadkach stwierdzono brak stosownych unormowań, co jest naruszeniem przepisu art. 42 ust. 3 uodl.

W trakcie kontroli nie stwierdzono, aby działalność SP ZOZ nie była unormowana wprowadzonymi przez kierowników regulaminami organizacyjnymi, stosownie do art. 23 uodl.

Przykładowa stwierdzona nieprawidłowość:

W Statucie Samodzielnego Publicznego Zespołu Opieki Zdrowotnej w Gostyniu (woj. wielkopolskie) nie wskazano możliwości prowadzenia określonej, wyodrębnionej organizacyjnie działalności innej niż działalność lecznicza. W wyniku kontroli stwierdzono, że w latach 2015 - 2016 w SP ZOZ w Gostyniu obowiązywały cztery umowy najmu mienia, co w związku z brakiem stosownych zapisów w Statucie naruszało przepis określony w art. 42 ust. 3 uodl.

2.2. Sprawowanie nadzoru nad SP ZOZ przez jego podmiot tworzący

Podmiot tworzący zgodnie z przepisem art. 121 uodl, sprawuje nadzór nad podmiotem leczniczym pod względem zgodności działań z przepisami prawa, statutem i regulaminem organizacyjnym oraz pod względem celowości, gospodarności i rzetelności. W okresie 2015 r. i 2016 r. w 43 przypadkach podmioty tworzące wykonywały obowiązki nadzoru poprzez przeprowadzanie kontroli przez swoje służby. W 6 przypadkach nie delegowano do jednostki kontrolerów. Jednakże podmioty tworzące korzystały z możliwości prowadzenia nadzoru nad SP ZOZ również poprzez inne czynności nadzorcze, w tym m.in. żądanie informacji, wyjaśnień oraz dokumentów.

Biorąc powyższe pod uwagę można stwierdzić, iż w kontrolowanym okresie brak było SP ZOZ, który nie byłby nadzorowany w jakikolwiek sposób. Dalsze wyniki kontroli wskazują jednak, iż nadzór ten ukierunkowany był w większym stopniu na sprawy formalno-rachunkowe, natomiast nie zapewniał wykorzystania wszystkich dostępnych środków oddziaływania na gospodarkę finansową SP ZOZ, w tym w szczególności na ograniczenie i redukcję poziomu zadłużenia.

Kontrole przeprowadzane przez podmioty tworzące odbywały się wg kryterium zgodności działań z przepisami prawa, statutem i regulaminem organizacyjnym oraz pod względem celowości, gospodarności i rzetelności. Jednak nie w każdym z przypadków obejmowały one zagadnienia gospodarowania mieniem oraz środkami publicznymi przez SP ZOZ. Stan taki stwierdzono w przypadku 2 zakładów.

Zagadnienie zadłużenia SP ZOZ było analizowane tylko w czasie 26 kontroli, natomiast w pozostałych 17 nie było weryfikowane.

W ramach czynności nadzorczych podmioty tworzące w 4 przypadkach ujawniły działania kierowników SP ZOZ niezgodne z prawem i wstrzymały ich wykonanie oraz zobowiązały do ich zmiany lub cofnięcia. Z uwagi na niedokonanie przez tych kierowników zmiany lub cofnięcia działań niezgodnych z prawem w wyznaczonym terminie, podmioty tworzące w 3 przypadkach dokonały zmiany kierownika SP ZOZ.

Realizowane przez podmioty tworzące czynności kontrolne skutkowały formułowaniem ustaleń pokontrolnych, które w 14 przypadkach były przedmiotem zastrzeżeń, w tym w zakresie gospodarowania mieniem i środkami publicznymi oraz gospodarki finansowej, zgodnie z § 22 rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 20 grudnia 2012 r. w sprawie sposobu i trybu przeprowadzania kontroli podmiotów leczniczych³⁵. Wyniki analiz wskazują, iż w większości przypadków (35) przekazywano do SP ZOZ wystąpienia pokontrolne, które zawierały zalecenia lub wnioski nakazujące usunięcie stwierdzonych nieprawidłowości lub też usprawnienia funkcjonowania jednostki kontrolowanej. W 18 przypadkach wnioski pokontrolne dotyczyły również zagadnień związanych z problematyką zadłużania się SP ZOZ.

Kontrola koordynowana wykazała, iż w 14 przypadkach nie wszystkie zalecenia pokontrolne zostały zrealizowane przez SP ZOZ. Prawdopodobnie jedną z przyczyn takiego stanu był brak weryfikacji wykonania wniosków pokontrolnych przez podmioty tworzące (w 50%) m.in. poprzez zlecenie kontroli sprawdzających ich wykonanie.

Ujawniane nieprawidłowości w działalności SP ZOZ w okresie 2015 - 2016 dotyczyły w 12 przypadkach czynów, mogących stanowić naruszenie dyscypliny finansów publicznych. W wyniku kontroli przeprowadzonych przez podmiot tworzący do właściwego rzeczownika dyscypliny finansów publicznych skierowano 8 zawiadomień.

Jak wskazano powyżej, problematyki zadłużenia nie poruszano w czasie każdej z prowadzonych kontroli przez podmioty tworzące, jednakże poprzez inne czynności nadzorcze mogły one monitorować poziom zadłużenia SP ZOZ, m.in. przeprowadzając analizy sprawozdań Rb-Z, sprawozdań z wykonania planu finansowego, czy też innych sprawozdań składanych przez SP ZOZ. Kontrola koordynowana wykazała, iż tylko w 1 przypadku nie wykonywano jakichkolwiek czynności związanych z monitorowaniem spraw zadłużenia SP ZOZ.

Weryfikacja działań podmiotów tworzących wykazała, iż jako odbiorcy sprawozdań Rb-Z dokonywały one sprawdzenia ich prawidłowości pod względem formalno-rachunkowym w 93% przypadków, natomiast pod względem merytorycznym już tylko w 74%. Powyższe było m.in. przyczyną występowania wielu nieprawidłowości, o których mowa w dalszej części omówienia wyników kontroli koordynowanej.

W 2017 r. kierownicy SP ZOZ byli po raz pierwszy zobowiązani, na podstawie art. 53a ust. 1 uodl do sporządzenia i przekazania podmiotowi tworzącemu raportu o sytuacji ekonomiczno-finansowej zakładu. Podmioty tworzące w 41 przypadkach dokonały oceny sytuacji ekonomiczno-finansowej SP ZOZ na podstawie powyższych raportów (dane mogą być niepełne z uwagi na termin przeprowadzania kontroli przez RIO).

Przykładowe stwierdzone nieprawidłowości:

Powiat Augustowski (woj. podlaskie) w latach 2015 - 2016 nie przeprowadził w Samodzielnym Publicznym Zakładzie Opieki Zdrowotnej w Augustowie kontroli, o których mowa w art. 121 ust. 3 - 4 i art. 122 uodl, zaś kontrola przeprowadzona

³⁵ Dz. U. z 2015 r. poz. 1331.

w 2017 r. nie dotyczyła wprost zagadnień związanych z zadłużeniem Szpitala. Jak wskazują ustalenia kontroli RIO, Powiat Augustowski łączyły z SP ZOZ w Augustowie powiązania finansowe związane z zadłużeniem Szpitala polegające na:

- udzielaniu Szpitalowi pożyczek, z tytułu których stan zadłużenia na początek 2015 r. wynosił – 4 204 577,08 zł, na koniec 2015 r. – 4 859 869,92 zł, a na koniec 2016 r. – 4 814 700,00 zł,
- poręczaniu kredytów bankowych zaciąganych przez Szpital, których niespłacone raty kapitałowe wynosiły na początek 2015 r. 5 426 622,00 zł, na koniec 2015 r. – 4 800 000,00 zł i na koniec 2016 r. – 4 080 000,00 zł,
- dokonywaniu spłat zobowiązań SP ZOZ w ramach udzielonych przez Powiat poręczeń, z których należności Powiatu według stanu na początek 2015 r. wynosiły 2 625 608,89 zł, a na koniec 2015 r. i 2016 r. po 2 776 348,94 zł.

Przedstawione dane wskazują na istotne obciążenie budżetu Powiatu operacjami związanymi z zadłużeniem SP ZOZ w Augustowie, a zatem jest to sytuacja wymagająca systematycznych kontroli z jednoczesnym objęciem ich zakresem zagadnień dotyczących zadłużenia.

Pracownicy Urzędu Marszałkowskiego Województwa Podlaskiego (woj. podlaskie) nienależycie weryfikowali sprawozdania Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji składane przez Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej Wojewódzki Szpital Zespolony w Białymstoku oraz Samodzielny Publiczny Psychiatryczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Choroszczy, dla których podmiotem tworzącym jest Województwo Podlaskie. Ww. Szpitale nie wykazały w złożonych sprawozdaniach za IV kwartał 2015 r. oraz IV kwartał 2016 r. zobowiązań wobec budżetu Województwa z tytułu spłaconych w 2010 r. rat kredytów w ramach udzielonych przez Województwo poręczeń. Niewykazane kwoty wynosiły w przypadku WSZ SP ZOZ w Białymstoku 2 563 758,32 zł na koniec 2015 r. i 2016 r., zaś w przypadku SPPZOZ w Choroszczy 466 958,93 zł na koniec 2015 r. i 351 958,93 zł na koniec 2016 r.

Kontrole przeprowadzone przez Powiat Skarżyski (woj. świętokrzyskie) w latach 2015 - 2016 w Zespole Opieki Zdrowotnej Szpitalu Powiatowym im. Marii Skłodowskiej-Curie w Skarżysku-Kamiennym, które obejmowały swoim zakresem elementy określone w art. 121 ust. 4 uodl, nie zostały zrealizowane w sposób oraz w trybie określonym w przepisach rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 20 grudnia 2012 r. w sprawie sposobu i trybu przeprowadzania kontroli podmiotów leczniczych, m.in. poprzez brak przekazania Szpitalowi wystąpień pokontrolnych.

Powiat Nyski (woj. opolskie) jako podmiot tworzący przeprowadził w okresie 8 - 9 grudnia 2015 r. kontrolę w Samodzielnym Publicznym Zakładzie Opieki Zdrowotnej – Zespole Opieki Zdrowotnej w Głucholazach w zakresie prawidłowości oddawania w najem i dzierżawę nieruchomości będących w posiadaniu Zakładu. Pomimo stwierdzenia nieprawidłowości Powiat Nyski po zakończeniu kontroli nie sporządził wystąpienia pokontrolnego ani jego projektu, co było niezgodne z zapisami ujętymi w § 20 ust. 1 i § 25 ust. 1 rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 20 grudnia 2012 r. w sprawie sposobu i trybu przeprowadzania kontroli podmiotów leczniczych³⁶.

W latach 2015 - 2016 Powiat Wieluński (woj. łódzkie) nie przeprowadził żadnej kontroli gospodarki finansowej, w tym zadłużenia, w Samodzielnym Publicznym Zakładzie Opieki Zdrowotnej w Wieluniu, na podstawie przepisów art. 121 uodl. Zgodnie z art. 121 ust. 2 - 4 ww. ustawy – podmiot tworzący sprawuje nadzór nad zgodnością działań podmiotu leczniczego niebędącego przedsiębiorcą z przepisami prawa, statutem i regulaminem organizacyjnym oraz pod względem celowości, gospodarności i rzetelności. W ramach nadzoru podmiot tworzący może żądać informacji, wyjaśnień oraz dokumentów od organów podmiotu leczniczego niebędącego przedsiębiorcą oraz dokonuje kontroli i oceny działalności tego podmiotu. Kontrola i ocena, o których mowa wyżej, obejmuje w szczególności: 1) realizację zadań określonych w regulaminie organizacyjnym i statucie, dostępność i jakość udzielanych świadczeń zdrowotnych, 2) prawidłowość gospodarowania mieniem oraz środkami publicznymi, 3) gospodarkę finansową.

Szczegółowy sposób i tryb przeprowadzania kontroli w podmiotach leczniczych określa rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 20 grudnia 2012 r. w sprawie sposobu i trybu przeprowadzania kontroli podmiotów leczniczych.

2.3. Zarządzanie ryzykiem

Problematyka zadłużenia w przypadku działalności SP ZOZ jest istotnym elementem niosącym ryzyko dla ich skutecznej działalności, zatem winno być ono systemowo monitorowane. Kontrola koordynowana wykazała, iż zasady bieżącego monitorowania wprowadzono tylko w 23 z 52 jednostek, co stanowi 44,2%. Analizując zakłady pod względem typu podmiotów ich tworzących można stwierdzić, iż najlepsza sytuacja występuje w zakładach województw samorządowych

³⁶ Dz. U. z 2015 r. poz. 1331.

– 63,6% posiada wprowadzone procedury, w zakładach powiatów ziemskich – 32,0%, w zakładach podległych miastom na prawach powiatu – tylko 20,0%.

Mimo braku formalnie wprowadzonych procedur, niektóre SP ZOZ wykonywały czynności mające służyć monitorowaniu zadłużenia. Dane kontroli koordynowanej wskazują, iż potwierdzenie dla takich czynności wystąpiło w 37 jednostkach.

Wartym uwagi jest fakt, iż funkcję audytu wewnętrznego ustanowiono w 16 kontrolowanych SP ZOZ, natomiast tylko w 8 przypadkach kwestie dotyczące zadłużenia były przedmiotem analiz prowadzonych przez audytorów. Jedną z funkcji audytu jest dawanie racjonalnego zapewnienia kierownikom jednostek, że procesy w nich zachodzące działają prawidłowo i są osiągane zakładane cele. Winni oni oceniać funkcjonującą kontrolę zarządczą, która ma czuwać nad realizacją zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Mają również oni możliwość doradztwa. Wyniki wskazują, iż część kierowników SP ZOZ, pomimo ustanowienia funkcji audytu, nie korzystali z doradztwa audytorów wewnętrznych przy rozwiązywaniu problemów zadłużenia.

Wyniki kontroli wskazują, iż SP ZOZ w większości przypadków identyfikowały najważniejsze zagrożenia związane z prowadzoną działalnością, w tym dotyczące zadłużenia. Analiza taka była wykonywana w 44 na 52 kontrolowane jednostki. Zakłady, często pomimo braku wprowadzenia, jak wskazano powyżej, formalnych procedur wewnętrznych w tym zakresie, starały się zarządzać tymi ryzykami, m.in. poprzez:

- prolongatę spłat pożyczek,
- rozkładanie spłat na dłuższy okres spłaty,
- rolowanie kredytów i pożyczek,
- comiesięczną analizę poziomu realizacji planu rzeczowo finansowego i zawieranie w razie konieczności porozumień dotyczących terminów bieżących płatności,
- restrukturyzację kredytów, pożyczek i zobowiązań wymagalnych,
- bieżący monitoring zużycia leków i wyrobów medycznych,
- monitoring sprzedaży usług medycznych,
- ustalanie priorytetów dokonywania płatności oraz zaciągania pożyczek na spłaty zobowiązań wymagalnych,
- bieżące rozmowy i negocjacje z kontrahentami i wierzycielami w zakresie zarządzania długiem,
- podpisywanie układów ratalnych,
- ugody pozasądowe,
- monitoring wskaźnika ogólnego zadłużenia i zobowiązań wymagalnych.

W 9 przypadkach zakłady wspomagały się wiedzą i doświadczeniem podmiotów zewnętrznych przy procesach analizy i restrukturyzacji zadłużenia.

Kontrole wykazały, że 24 SP ZOZ sporządziły i przedstawiły podmiotom tworzącym programy naprawcze, z uwagi na wystąpienie straty netto, stosownie do art. 59 ust. 4 uodl (dane mogą być niepełne z uwagi na termin zakończenia kontroli przez RIO przed dniem wymagalności złożenia programu przez kierowników). W 14 przypadkach programy naprawcze były już realizowane.

W 51 przypadkach sprawozdania finansowe SP ZOZ były badane przez biegłego rewidenta.

Wszystkie 52 kontrolowane SP ZOZ sporządziły raporty o sytuacji ekonomiczno-finansowej, z czego w 2 przypadkach przekazano je podmiotowi tworzącemu po ustawowym terminie.

Przykładowe stwierdzone nieprawidłowości:

Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Augustowie (woj. podlaskie) nie dotrzymał ustawowego terminu przekazania podmiotowi tworzącemu raportu o sytuacji ekonomiczno-finansowej za 2016 r. Powyższy raport został złożony w Starostwie Powiatowym w Augustowie w dniu 13 lipca 2017 r. Zgodnie z art. 53a ust. 1 uodl, kierownik samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej sporządza i przekazuje podmiotowi tworzącemu raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej w terminie do 31 maja każdego roku.

W Samodzielnym Publicznym Zespole Zakładów Opieki Zdrowotnej w Kozienicach (woj. mazowieckie) nie zostały opracowane i wdrożone zasady funkcjonowania kontroli zarządczej w zakresie określonym przepisem art. 68 uofp, pomimo takiego obowiązku wynikającego z w art. 69 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 68 oraz art. 9 pkt 10 ww. ustawy.

2.4. Dług samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej

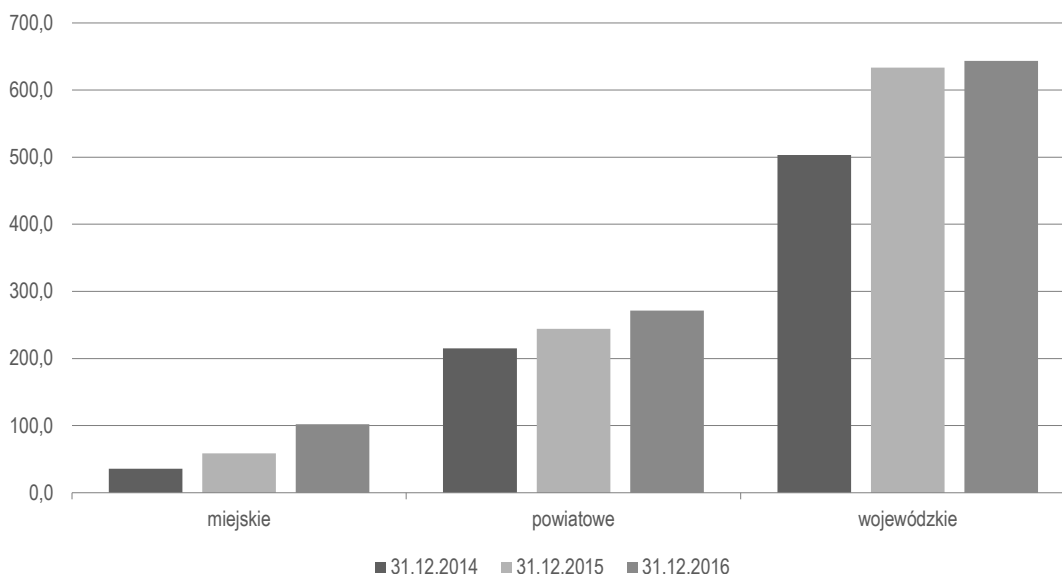
2.4.1. Obligacje

W latach 2015 - 2016 żaden z SP ZOZ poddanych kontroli nie dokonywał emisji obligacji, nie dokonywał wykupu obligacji emitowanych w latach wcześniejszych jak również nie prowadził ewidencji księgowej dla obligacji w księgach rachunkowych.

2.4.2. Kredyty i pożyczki

Wszystkie (52) kontrolowane SP ZOZ wg stanu na koniec 2014 r., 2015 r. i 2016 r. wykazywały ogółem stan zadłużenia z tytułu zaciągniętych kredytów i pożyczek na kwotę odpowiednio: 754 500 059,40 zł, 936 544 652,52 zł i 1 016 764 804,67 zł. Dynamika zadłużenia z tego tytułu zatem w okresie 2 lat wyniosła 134,8%.

Rysunek 3: Zadłużenie z tytułu kredytów i pożyczek wg typu SP ZOZ (w mln zł)



Prawie w całości (87,2% w 2015 r. i 92,2% w 2016 r.) zadłużenie to dotyczyło kredytów i pożyczek długoterminowych.

Struktura zadłużenia wskazuje na przewagę zobowiązań z tytułu kredytów nad zobowiązaniami z tytułu pożyczek. Jednakże w samym tylko 2015 r. i 2016 r. SP ZOZ zaciągnęły kredyty na kwotę odpowiednio 199 639 974,24 zł i 59 671 773,19 zł oraz pożyczki 281 128 593,01 zł i 343 726 006,65 zł, co wskazuje, iż sposób zadłużania się SP ZOZ w latach 2015 - 2016 zmienił się na rzecz zaciągania pożyczek.

Rysunek 4: Struktura zobowiązań SP ZOZ z tytułu kredytów i pożyczek (w %)

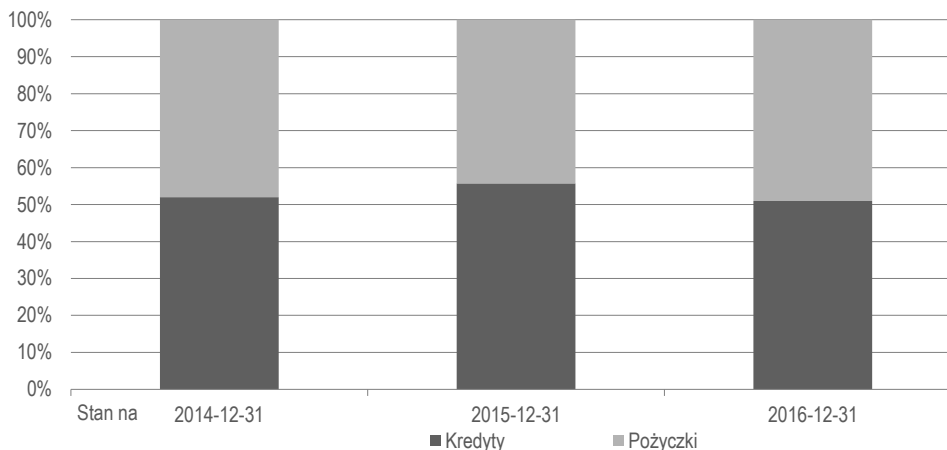
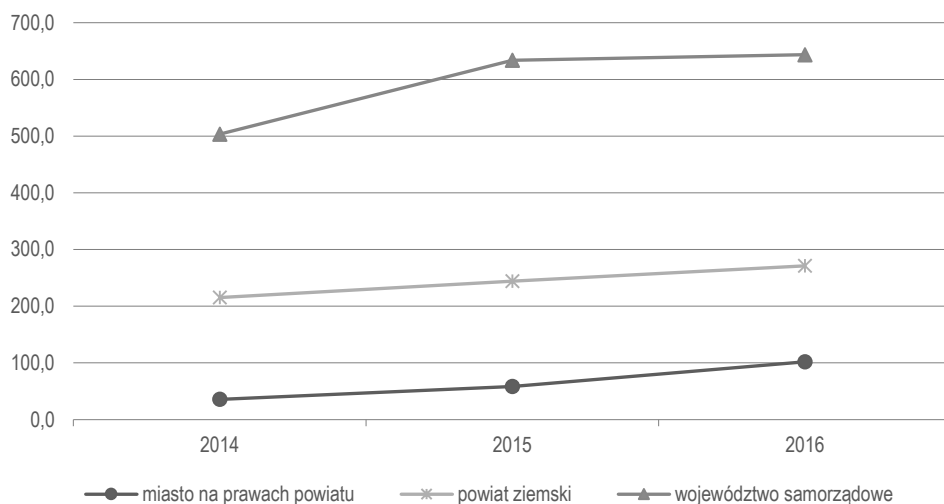


Tabela 7: Zadłużenie SP ZOZ z tytułu kredytów i pożyczek na dzień 31.12.2014 r., 31.12.2015 r., 31.12.2016 r. wg typu podmiotów tworzących SP ZOZ

Typ SP ZOZ wg podmiotu tworzącego	Stan na 31.12.					
	2014		2015		2016	
	Liczba jednostek	Kwota zadłużenia	Liczba jednostek	Kwota zadłużenia	Liczba jednostek	Kwota zadłużenia
Ogółem, w tym:	45	754 500 059,40	51	936 544 652,52	50	1 016 764 804,67
miasto na prawach powiatu	4	35 727 264,23	5	58 727 679,86	5	101 987 778,63
powiat ziemski	20	215 334 389,62	24	244 175 867,87	23	271 203 703,43
województwo samorządowe	21	503 438 405,55	22	633 641 104,79	22	643 573 322,61

Rysunek 5: Zadłużenie kontrolowanych SP ZOZ z tytułu kredytów i pożyczek wg stanu na koniec 2014 r., 2015 r. i 2016 r. (w mln zł)

W ogólnej kwocie zaciągniętych kredytów i otrzymanych pożyczek w 2015 r. i 2016 r. około 74% – 81% dotyczyło finansowania działalności bieżącej. Przeznaczenie środków na spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań (kredyty i pożyczki) utrzymywało się na zbliżonym poziomie (11,8% w 2015 r. i 14,1% w 2016 r.).

Tabela 8: Kredyty i pożyczki zaciągnięte przez SP ZOZ w 2015 r. i 2016 r.

Cel zaciągnięcia kredytu i otrzymania pożyczek	2015		2016	
	w zł	%	w zł	%
Ogółem	480 768 567,25	100,0	403 397 779,84	100,0
– na działalność bieżącą, w tym:	358 696 873,71	74,6	326 785 681,59	81,0
– na spłatę zobowiązań z tytułu dostaw i usług	316 203 024,12	65,8	319 785 681,59	79,3
– na realizację projektów współfinansowanych ze środków UE	-	x	-	x
– na sfinansowanie inwestycji, w tym:	30 399 760,63	6,3	4 571 575,73	1,1
– na realizację projektów współfinansowanych ze środków UE	12 174 171,41	2,5	2 129 200,00	0,5
– na spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań (kredyty i pożyczki)	56 960 508,91	11,8	56 788 297,42	14,1
– inne	34 711 424,00	7,2	15 252 225,10	3,8

Interesującą tendencję widać w zmianach struktury środków przeznaczanych na finansowanie działalności związanej z dostawami i usługami kupowanymi przez SP ZOZ oraz na spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań (kredyty i pożyczki). Widoczny jest istotny spadek finansowania tych procesów ze środków pozyskiwanych z kredytów na rzecz pożyczek.

Tabela 9: Finansowanie dostaw i zakupu usług oraz spłaty zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek w 2015 r. i 2016 r.

Przeznaczenie	Źródło	2015	2016
– na spłatę zobowiązań z tytułu dostaw i usług	kredyty	87 499 985,08	39 940 570,52
	pożyczki	228 703 039,04	279 845 111,07
– na spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań (kredyty i pożyczki)	kredyty	52 906 516,77	9 098 977,57
	pożyczki	4 053 992,14	47 689 319,85

Analizując rodzaj jednostek, które udzielały pożyczek kontrolowanym SP ZOZ można zauważyć, iż w większości są to inne podmioty niż zaliczane do sektora finansów publicznych. W znacznej mierze należą one do grupy instytucji finansowych spoza sektora bankowego, w tym tzw. „parabanków”.

Tabela 10: Podmioty udzielające pożyczek SP ZOZ w 2015 r. i 2016 r

Podmioty udzielające pożyczek	2015		2016	
	w zł	%	w zł	%
Ogółem	281 128 593,01	100,0	343 726 006,65	100,0
- od podmiotu tworzącego	8 513 700,00	3,0	15 255 555,64	4,4
- od innych instytucji sektora publicznego	5 220 477,86	1,9	2 094 636,53	0,6
- od banków	-	x	-	x
- od instytucji finansowych	229 343 627,63	81,6	290 439 556,50	84,5
- od pozostałych podmiotów	38 050 787,52	13,5	35 936 257,98	10,5

Kwota spłaconych rat od zaciągniętych kredytów i otrzymanych pożyczek wyniosła w 2015 r. 295 282 275,85 zł, odsetki – 38 333 771,18 zł. W 2016 r. kwoty te wynosiły odpowiednio: 291 254 902,74 zł i 39 596 363,78 zł. Spłaty rat SP ZOZ w większości dokonywały terminowo, odsetek nieterminowych spłat wynosił 8,7% i 10,2% w kontrolowanych latach.

Przy zaciąganiu kredytów kierownicy SP ZOZ mieli obowiązek występować do Rady Społecznej o wydanie opinii stosownie do art. 48 ust. 2 pkt 2 lit. c uodl. Kontrola wykazała, iż na 43 przypadki zaciągania kredytów w 2015 r. i 2016 r. w 6, na łączną kwotę 35 506 986,56 zł, brak było takich opinii.

Przedstawione powyżej dane statystyczne SP ZOZ w zakresie pożyczek wskazywały duży udział instytucji finansowych wśród podmiotów udzielających pożyczek. Kontrola przeprowadzona na próbie 96 umów dotyczących zaciągania zobowiązań obejmujących niestandardowe instrumenty finansowania, które w efekcie wywołują skutki ekonomiczne podobne do umowy pożyczki na łączną kwotę 63 226 219,02 zł wykazała w 4 przypadkach występowanie różnego rodzaju nieprawidłowości o łącznej wartości umów 23 039 431,51 zł. W ramach kontroli nie stwierdzono sytuacji, aby umowy były zawierane przez osoby inne niż kierownicy zakładów lub osoby do tego upoważnione.

Ogółem kwota nieterminowo spłaconych rat wyniosła w 2015 r. – 25 655 392,71 zł, w 2016 r. – 29 652 674,20 zł.

W przypadku spłat zobowiązań obejmujących niestandardowe instrumenty finansowania wykryto nieterminowe spłaty w 98 przypadkach na 1 099 sprawdzanych płatności. Kwota stwierdzonych nieterminowych płatności wyniosła 6 713 930,57 zł na łączną badaną wartość próby 47 840 464,03 zł.

Z tytułu nieterminowych płatności rat kredytów i pożyczek SP ZOZ ponosiły dodatkowe obciążenia w postaci odsetek karnych. W latach 2015 - 2016 łączna zapłacona kwota tych odsetek wyniosła 266 291,36 zł, z czego na 2016 r. przypada 231 656,03 zł. Odsetki karne z tytułu nieterminowej spłaty zobowiązań obejmujących niestandardowe instrumenty finansowania również wystąpiły, aczkolwiek były to niewielkie ilości i kwoty. Ogółem w obu kontrolowanych latach na próbie 282 pozycji stwierdzono tylko 3 takie przypadki na kwotę ogółem 831,78 zł.

Przykładowe stwierdzone nieprawidłowości:

Dyrektor Samodzielnego Publicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej w Krotoszynie (woj. wielkopolskie) przy zawieraniu umowy o kredyt odnawialny w rachunku bieżącym Nr K004/15 z dnia 24 kwietnia 2015 r. na kwotę 1 000 000,00 zł., obejmującej okres od dnia 24 kwietnia 2015 r. do dnia 30 kwietnia 2016 r., nie wystąpił do Rady Społecznej o opinię w sprawie zaciągnięcia kredytu, wymaganą przepisem określonym w art. 48 ust. 2 pkt 2 lit c. uodl.

Nieterminowe uregulowanie w okresie od dnia 01 stycznia 2015 r. do dnia 31 grudnia 2016 r. przez Zespół Opieki Zdrowotnej w Chełmnie (woj. kujawsko-pomorskie) 8 rat kredytów i pożyczek o łącznej wartości 260 803,93 zł. Opóźnienie wyniosło od 2 do 15 dni. Przyczyną nieterminowego regulowania rat kredytów i pożyczek był głównie brak staranności pracownika przy terminowym sporządzaniu dyspozycji przekazania środków finansowych wierzycielom, a w przypadku 1 pożyczki – brak środków finansowych na rachunku bankowym Szpitala.

2.4.3. Umowy sprzedaży z ceną płatną w ratach, umowy leasingu, umowy partnerstwa publiczno-prywatnego oraz umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok

Odrębną kategorią w zakresie zadłużenia są zobowiązania z tytułu umów sprzedaży z ceną płatną w ratach, umowy leasingu, umowy partnerstwa publiczno-prywatnego oraz umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok. W badanym okresie zadłużenie z tego tytułu umów wyniosło: na koniec 2014 r. – 215 792 109,72 zł; na koniec 2015 r. – 198 941 470,04 zł, na koniec 2016 r. – 200 221 790,35 zł.

Tabela 11: Zadłużenie z tytułu umów z ceną płatną w ratach, umowy leasingu, umowy partnerstwa publiczno-prywatnego oraz umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok na koniec 2014 r., 2015 r. i 2016 r.

Wyszczególnienie	Stan na 31.12.2014 r.		Stan na 31.12.2015 r.		Stan na 31.12.2016 r.	
	Liczba umów	Wartość	Liczba umów	Wartość	Liczba umów	Wartość
Ogółem stan zadłużenia z tytułu umów, w tym:	82	215 792 109,72	98	198 941 470,04	89	200 221 790,35
- sprzedaży o cenie płatnej w ratach	22	159 691 549,59	54	141 371 564,74	44	152 478 083,24
- umów leasingu	7	708 271,59	5	479 558,13	8	853 252,51
- umowy partnerstwa publiczno-prywatnego	-	-	-	-	-	-
- umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok	45	53 457 131,08	32	52 417 328,78	29	33 262 446,73
- inne	8	1 935 157,46	7	4 673 018,39	8	13 628 007,87

W latach 2015 - 2016 zawarto nowe umowy łącznie na kwotę 60 264 178,51 zł, z czego w 2015 r. – 22 719 818,11 zł, w 2016 r. – 37 544 360,40 zł.

Tabela 12: Zadłużenie SP ZOZ z tytułu umów z ceną płatną w ratach, umowy leasingu, umowy partnerstwa publiczno-prywatnego oraz umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok na dzień 31.12.2014 r., 31.12.2015 r., 31.12.2016 r. wg typu podmiotów tworzących SP ZOZ

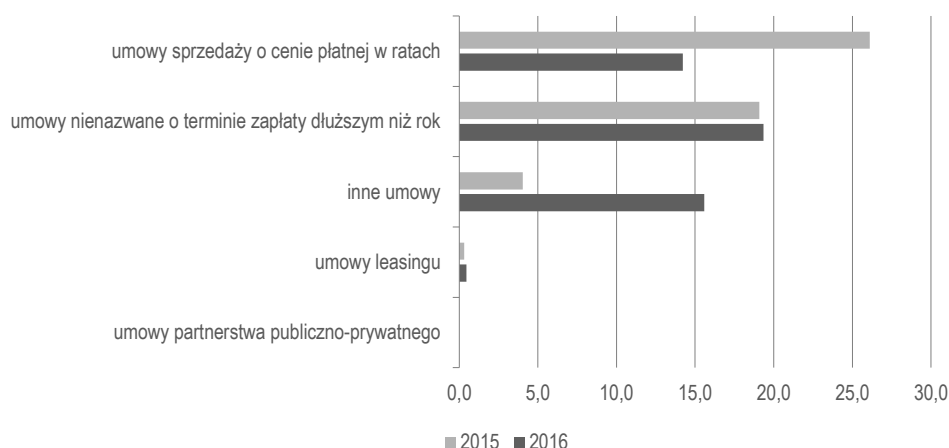
Typ SP ZOZ wg podmiotu tworzącego	Stan na 31.12.					
	2014		2015		2016	
	Liczba jednostek	Kwota zadłużenia	Liczba jednostek	Kwota zadłużenia	Liczba jednostek	Kwota zadłużenia
Ogółem, w tym	18	215 792 109,72	24	198 941 470,04	24	200 221 790,35
- miasto na prawach powiatu	3	160 902 903,29	3	136 068 715,88	2	135 493 633,67
- powiat ziemski	8	32 662 072,57	11	32 998 090,50	12	26 091 870,48
- województwo samorządowe	7	22 227 133,86	10	29 874 663,66	10	38 636 286,20

W analizowanej grupie największy udział mają umowy sprzedaży o cenie płatnej w ratach – 40,3% i 67,4% oraz umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok – 56,3% i 30,5% odpowiednio w 2015 r. i 2016 r.

Tabela 13: Wartość zawartych umów z ceną płatną w ratach, umowy leasingu, umowy partnerstwa publiczno-prywatnego oraz umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok w 2015 r. i 2016 r.

Wyszczególnienie	2015 r.			2016 r.		
	Liczba umów	Wartość	%	Liczba umów	Wartość	%
Kwota nowopowstałych zobowiązań w roku z tytułu umów, w tym:	75	22 719 818,11	100,0	86	37 544 360,40	100,0
- sprzedaży o cenie płatnej w ratach	61	9 150 261,05	40,3	68	25 321 902,53	67,4
- umów leasingu	1	47 970,42	0,2	4	790 252,94	2,1
- umowy partnerstwa publiczno-prywatnego	-	-	x	-	-	x
- umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok	12	12 790 980,02	56,3	14	11 432 204,93	30,5
- inne	1	730 606,62	3,2	-	-	x

Kwota spłaconych ogółem zobowiązań w 2015 r. i 2016 r. z tytułu umów jw. wyniosła 49 522 967,14 zł i 49 592 886,08 zł, z czego terminowo w 2016 r. tylko 72,7% wobec 92,7% w 2015 r.

Rysunek 6: Spłata zobowiązań z tytułu umów z ceną płatną w ratach, umowy leasingu, umowy partnerstwa publiczno-prywatnego oraz umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok (w mln zł)

W 2015 r. SP ZOZ z tytułu realizacji powyższych umów poniosły koszty w wysokości ogółem 4 355 624,86 zł, w tym 4 328 640,15 zł prowizji i odsetek. W 2016 r. wartości te kształtowały się odpowiednio: 4 004 921,88 zł i 3 923 677,99 zł.

Zobowiązania SP ZOZ z tytułu kredytów, pożyczek, umów sprzedaży z ceną płatną w ratach, umów leasingu, umów partnerstwa publiczno-prywatnego oraz umów nienazwanych o terminie zapłaty dłuższym niż rok wg stanu na 31 grudnia 2014 r., 2015 r. i 2016 r. są zabezpieczane najczęściej wekslem własnym – ok. 33% - 37%. Poręczenia innych podmiotów, w tym podmiotu tworzącego mają malejący udział z 32,0% na koniec 2014 r. do 21,1% na koniec 2016 r.

Tabela 14: Zabezpieczenia spłaty zobowiązań SP ZOZ z tytułu kredytów, pożyczek, zobowiązań z tytułu umów sprzedaży z ceną płatną w ratach, umowy leasingu, umowy partnerstwa publiczno-prywatnego oraz umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok

Stan zabezpieczenia spłaty zobowiązań poprzez:	Stan na 31.12.2014 r.		Stan na 31.12.2015 r.		Stan na 31.12.2016 r.	
	Wartość	%	Wartość	%	Wartość	%
Ogółem	1 285 426 755,69	100,0	1 672 773 801,14	100,0	1 835 902 973,98	100,0
– hipotekę	70 831 484,97	5,5	106 732 784,31	6,4	115 621 115,56	6,3
– zabezpieczenie na mieniu ruchomym	14 160 290,09	1,1	14 632 112,11	0,9	12 336 926,95	0,7
– poręczenie innych podmiotów, w tym:	410 929 730,33	32,0	409 328 890,36	24,5	387 020 210,66	21,1
– podmiotu tworzącego	384 057 215,44	29,9	392 909 258,62	23,5	370 304 691,22	20,2
– innych jst	1 262 491,89	0,1	970 729,74	0,1	680 311,44	0,0
– spółek należących do podmiotu tworzącego lub w których podmiot tworzący posiada większość udziałów/akcji	-	x	-	x	-	x
– pozostałych podmiotów	25 610 023,00	2,0	15 448 902,00	0,9	16 035 208,00	0,9
– weksel	468 564 205,68	36,4	559 800 730,49	33,4	689 584 359,61	37,5
– inne	320 941 044,62	25,0	582 279 283,87	34,8	631 340 361,20	34,4

Kwoty ustanowionych zabezpieczeń są znacznie wyższe niż całkowita kwota zadłużenia z uwagi na fakt, iż wierzyciele z uwagi na trudną sytuację SP ZOZ i związane z tym ryzyko kredytowe żądali równolegle ich różnych form gwarancji spłaty długu (np. poręczenie, weksel, hipoteka).

Koszty, jakie poniosły SP ZOZ z tytułu ustanowienia zabezpieczeń wyniosły 89 520,88 zł w 2015 r. i 10 391,12 zł w 2016 r.

Przykładowe stwierdzone nieprawidłowości:

Wojewódzki Szpital Zespolony w Lesznie (woj. wielkopolskie) zawarł w dniu 27 grudnia 2016 r. ze spółką (wierzycielem) umowę ugody dotyczącą spłaty w ratach zobowiązań na kwotę ogółem 201 737,78 zł, w której m.in. zawarto uprawnienia dla Wierzyciela, do dokonania cesji wierzytelności objętych umową w przypadku zwłoki w płatności którejkolwiek z rat. Przed zawarciem ww. umowy nie uzyskano zgody podmiotu tworzącego, tj. Województwa Wielkopolskiego, w związku z czym powyższy zapis był niezgodny z przepisem określonym w art. 54 ust. 5 uodl.

Wojewódzki Szpital Specjalistyczny w Zgierzu (woj. łódzkie) zawarł w dniu 1 marca 2016 r. umowę Nr PN/II/2016 z wykonawcą (konsorcjum) na realizację zadania polegającego na dostawie materiałów chirurgicznych do operacji zaćmy metodą fakoemulsyfikacji z małego cięcia na kwotę 3 850 200,00 zł. Jednym z dwóch członków konsorcjum była instytucja finansowa spoza sektora bankowego. Analiza umowy konsorcjum załączonej do oferty złożonej przez wykonawcę, wykazała

że przedmiotowa umowa stanowiła w istocie czynność mającą na celu zmianę wierzyciela, o której mowa w art. 54 ust. 5 uodl i winna zostać poprzedzona zgodą podmiotu tworzącego wyrażoną w formie stosownej uchwały Sejmiku Województwa Łódzkiego. Brak przedmiotowej zgody świadczy o naruszeniu ww. regulacji, a w rezultacie oznacza jej nieważność na gruncie art. 54 ust. 6 ww. ustawy. Powyższe znajduje uzasadnienie w treści umowy konsorcjum, która w sposób niebudzący wątpliwości wskazuje, że celem jej zawarcia przez instytucję finansową spoza sektora bankowego była możliwość przejęcia wierzytelności nieuregulowanych przez Szpital, nie zaś realizacja przedmiotu zamówienia.

2.4.4. Przyjęte depozyty

W objętych kontrolą SP ZOZ w latach 2015 - 2016 nie występowało zadłużenie podlegające klasyfikacji w kategorii „Przyjęte depozyty” określonej w § 3 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego³⁷.

2.4.5. Zobowiązania wymagalne

O ile wg stanu na dzień 31 grudnia 2014 r. wśród 52 kontrolowanych SP ZOZ występowało 12 podmiotów, które nie wykazywały zobowiązań wymagalnych, to na 31 grudnia 2016 r. było takich już tylko 9. Ogółem zakładów poddanych kontroli, które nie wykazywały na koniec żadnego roku takich zobowiązań było 7.

Tabela 15: Stan zobowiązań wymagalnych na 31.12.2015 r. i 31.12.2016 r.

Zobowiązania wymagalne	Stan na 31.12.2015 r.		Stan na 31.12.2016 r.	
	Wartość	%	Wartość	%
Ogółem, w tym:	374 353 567,97	100,0	409 632 751,09	100,0
- powstałe w latach ubiegłych, w tym:	42 287 202,41	11,3	49 907 960,43	12,2
• z tytułu dostaw towarów i usług	28 199 524,92	7,5	37 811 674,12	9,2
• z pozostałych tytułów, w tym wobec:	14 087 677,49	3,8	12 096 286,31	3,0
» sektora rządowego	128 180,00	0,0	250 866,13	0,1
» sektora samorządowego	6 069 903,07	1,6	8 541 745,17	2,1
» sektora ubezpieczeń	-	x	-	x
» banków komercyjnych	251 824,95	0,1	251 824,95	0,1
» innych instytucji finansowych	-	x	13 871,69	x
» inne, w tym	7 637 769,47	2,0	3 037 978,37	0,7
wynagrodzenia	58 008,32	0,0	-	x
- powstałe w danym roku, w tym:	332 066 365,56	88,7	359 724 790,66	87,8
• z tytułu dostaw towarów i usług	324 813 543,60	86,8	350 970 781,53	85,7
• z pozostałych tytułów, w tym wobec:	7 252 821,96	1,9	8 754 009,13	2,1
» sektora rządowego	1 227 060,16	0,3	1 124 418,33	0,3
» sektora samorządowego	2 809 802,63	0,8	1 928 881,47	0,5
» sektora ubezpieczeń	2 237 423,65	0,6	3 477 044,13	0,8
» banków komercyjnych	-	x	-	x
» innych instytucji finansowych	-	x	-	x
» inne, w tym	978 535,52	0,3	2 223 665,20	0,5
wynagrodzenia	19 111,00	0,0	-	x

Największą grupę zobowiązań wymagalnych stanowiły zobowiązania z tytułu dostaw towarów i usług, które stanowiły odpowiednio 94,3% i 94,9% w roku 2015 i 2016. Najbardziej znaczący udział w ogólnej wartości zobowiązań wymagalnych mają te powstałe w danym roku – ok. 87%. Udział ten jest stały w obu kontrolowanych latach, co świadczy o tym, iż zobowiązania z lat poprzednich nie kumulują się i SP ZOZ są w stanie je obsłużyć w roku następnym od ich powstania.

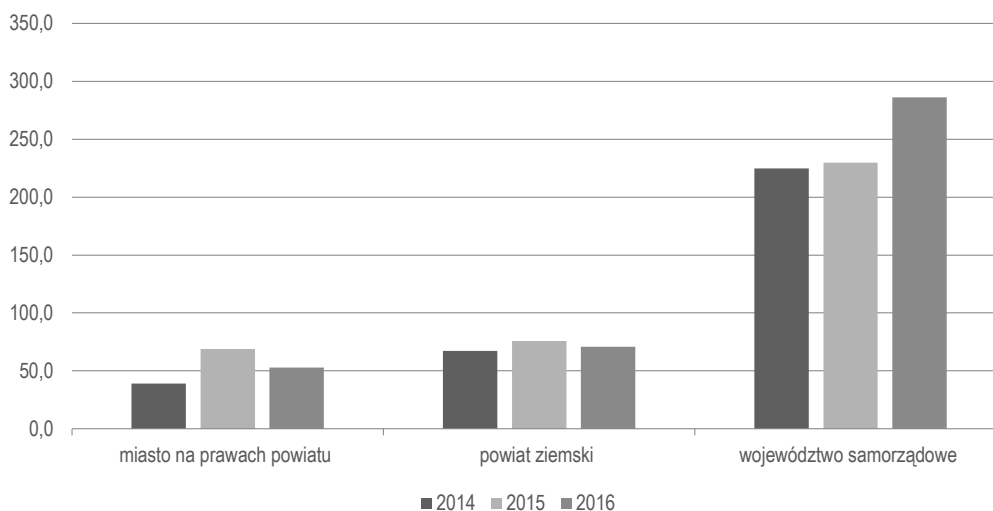
Znikomy procent zobowiązań wymagalnych stanowią zobowiązania wobec sektora ubezpieczeń społecznych, na co wpływ miały z całą pewnością zawierane porozumienia z Zakładem Ubezpieczeń Społecznych w zakresie rozłożenia na raty zaległości z tytułu składek.

³⁷ Dz. U. z 2011 r. Nr 298, poz.1767.

Tabela 16: Zadłużenie SP ZOZ z tytułu zobowiązań wymagalnych na dzień 31.12.2014 r., 31.12.2015 r., 31.12.2016 r. wg typu podmiotów tworzących SP ZOZ

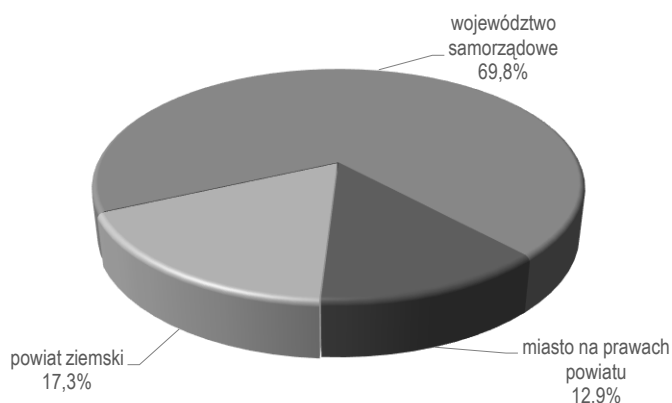
Typ SP ZOZ wg podmiotu tworzącego	Stan na 31.12.					
	2014		2015		2016	
	Liczba jednostek	Kwota zadłużenia	Liczba jednostek	Kwota zadłużenia	Liczba jednostek	Kwota zadłużenia
Ogółem, w tym	40	330 923 828,66	44	374 353 567,97	43	409 632 751,09
miasto na prawach powiatu	4	39 144 297,16	4	68 765 733,44	4	52 781 735,20
powiat ziemski	21	67 085 902,49	24	75 827 286,63	23	70 813 555,56
województwo samorządowe	15	224 693 629,01	16	229 760 547,90	16	286 037 460,33

Rysunek 7: Stan zadłużenia z tytułu zobowiązań wymagalnych na koniec 2014 r., 2015 r. i 2016 r. (w mln zł)



Największe kwotowo zobowiązania wymagalne wykazują wg stanu na dzień 31.12.2016 r. kontrolowane jednostki, których organem tworzącym są województwa samorządowe. W 2016 r. była to kwota 286 037 460,33 zł. Największym jednostkowym zobowiązaniem wymagalnym było zobowiązanie wygenerowane przez szpital wojewódzki w wysokości 99 165 244,03 zł.

Rysunek 8: Struktura zobowiązań wymagalnych na 31.12.2016 r. wg typu podmiotu tworzącego SP ZOZ



Poniesione przez kontrolowane SP ZOZ koszty związane z realizacją zobowiązań wymagalnych (odsetki karne) wyniosły ogółem za 2015 r. – 22 354 842,96 zł, a za 2016 r. – 16 981 479,05 zł.

Kontrola wykazała, iż SP ZOZ prowadziły w wielu przypadkach aktywną politykę, celem ograniczania kosztów obsługi zobowiązań wymagalnych. W okresie 2015 r. i 2016 r. zawarto ogółem 2 202 różnego rodzaju porozumień z wierzycielami dotyczących zobowiązań na kwotę 298 893 117,68 zł.

Tabela 17: Porozumienia zawierane przez SP ZOZ w 2015 r. i 2016 r. w celu ograniczenia kosztów obsługi zobowiązań wymagalnych

Zawierane porozumienia, dot.:	2015		2016	
	Liczba	Kwota zobowiązań	Liczba	Kwota zobowiązań
Ogółem	969	131 258 429,25	1 033	167 634 688,43
- zmniejszenia zobowiązania wymagalnego	24	5 022 636,56	29	14 439 190,07
- prolongaty, rozłożenia na raty zobowiązania wymagalnego	471	114 305 332,49	486	142 105 849,70
- nienaliczania odsetek karnych	220	3 767 894,92	291	5 861 389,83
- zmniejszenia kwoty odsetek karnych	153	4 976 688,48	145	2 549 378,55
- prolongaty, rozłożenia na raty odsetek karnych	101	3 185 876,80	82	2 678 880,28

W trakcie czynności kontrolnych stwierdzono, iż tylko w 10 SP ZOZ określono formalnie sposób ewidencji zobowiązań wymagalnych. Ewidencja księgowa zobowiązań wymagalnych była w tych przypadkach prowadzona zgodnie z wytycznymi zakładowych planów kont.

Przykładowe stwierdzone nieprawidłowości:

Nieterminowe regulowanie przez Specjalistyczny Szpital Miejski im. M. Kopernika w Toruniu (woj. kujawsko-pomorskie) w latach 2015 - 2016 zobowiązań wynikających z wystawionych faktur za dostawy i usługi, którego skutkiem była zapłata odsetek za zwłokę w łącznej kwocie 1 087 330,53 zł. Nieprzestrzeganie obowiązku terminowego dokonywania płatności zobowiązań było konsekwencją braku środków finansowych.

Nieterminowe regulowanie przez Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Człuchowie (woj. pomorskie) w latach 2015 - 2016 niektórych zobowiązań jednostki z tytułu zrealizowanych dostaw i usług oraz wpłat na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych, co spowodowało powstanie zobowiązań wymagalnych:

- *wg stanu na dzień 31 grudnia 2015 r. w łącznej wysokości 992 706,19 zł (z tego 631 318,32 zł z tytułu ZFŚS oraz 361 387,87 zł z tytułu dostaw i usług, co skutkowało zapłatą odsetek w kwocie 44 329,44 zł),*
- *wg stanu na dzień 31 grudnia 2016 r. w łącznej wysokości 2 517 127,60 zł (z tego 737 509,49 zł z tytułu ZFŚS oraz 1 779 618,11 zł z tytułu dostaw i usług, co skutkowało zapłatą odsetek w kwocie 50 119,63 zł).*

W latach 2015 - 2016 Wojewódzki Szpital Specjalistyczny w Częstochowie (woj. śląskie) nie przestrzegał zasady dokonywania wydatków publicznych w terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań, czym naruszył art. 44 ust. 3 pkt 3 uofp. Powyższe dotyczyło zobowiązań:

- *w 2015 r. z tytułu dostaw towarów i usług w łącznej kwocie 31 861 899,19 zł (stan zobowiązań wymagalnych na dzień 31 grudnia 2015 r.),*
- *w 2016 r. z tytułu dostaw towarów i usług w łącznej kwocie 53 121 059,69 zł oraz z tytułu nieterminowego odpisu na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych w kwocie 225 994,29 zł (stan zobowiązań wymagalnych na dzień 31 grudnia 2016 r.).*

W związku z nieterminowym regulowaniem zobowiązań Szpital zapłacił odsetki za zwłokę oraz opłaty prolongacyjne w 2015 r. – 2 441 606,85 zł, w 2016 r. – 1 857 924,90 zł. Przyczyną nieterminowego regulowania płatności był brak płynności finansowej, spowodowany głównie niepokrywaniem lub niebieżącym pokrywaniem przez Narodowy Fundusz Zdrowia poniesionych kosztów procedur wykonanych ponad plan wynikający z umów o wykonywanie świadczeń medycznych.

W Klinicznym Szpitalu Wojewódzkim Nr 2 im. Św. Jadwigi Królowej w Rzeszowie (woj. podkarpackie) dopuszczono do powstania wysokich zobowiązań wymagalnych z tytułu niezapłaconych faktur za dostawy i usługi:

- *wg stanu na 31 grudnia 2015 r. w kwocie 61 716 108,22 zł,*
- *wg stanu na 31 grudnia 2016 r. w kwocie 99 165 244,03 zł.*

Regulowanie zobowiązań z tytułu dostaw i usług w latach 2015 - 2016 po terminie skutkowało zapłatą odsetek w kwotach 3 762 282,15 zł za 2015 r. i 3 413 183,75 zł za 2016 r.

Wojewódzki Szpital im. Św. Ojca Pio w Przemyślu (woj. podkarpackie) nieterminowo odprowadzał w 2015 r. składki na ubezpieczenie społeczne, Fundusz Pracy oraz Fundusz Emerytur Pomostowych od wynagrodzeń pracowników, co spowodowało wystąpienie zobowiązań wymagalnych z tego tytułu na dzień 31 grudnia 2015 r. w kwocie 1 264 748,23 zł oraz poniesienie w 2016 r. kosztów i innych opłat komorniczych związanych z egzekucją ww. składek w kwocie 70 072,51 zł.

Zespół Opieki Zdrowotnej w Dąbrowie Tarnowskiej (woj. małopolskie) nieterminowo odprowadził do Urzędu Skarbowego w latach 2015 - 2016 niżej wymienione zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych:

- zaliczka za maj 2015 r. w kwocie 111 702,00 zł, z terminem płatności w dniu 22 czerwca 2015 r. (20 czerwca 2015 r. przypadał w sobotę), została zapłacona w dniu 23 czerwca 2015 r. wraz z należnymi odsetkami w kwocie 24,00 zł,
- zaliczka za kwiecień 2016 r. w kwocie 89 470,00 zł, z terminem płatności w dniu 20 maja 2016 r. (piątek), została zapłacona w dniu 23 maja 2016 r. wraz z należnymi odsetkami w kwocie 59,00 zł.

Powyższe zaliczki zostały odprowadzone z naruszeniem terminu określonego w art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³⁸.

Szpital Powiatowy w Sławnie (woj. zachodniopomorskie) nieterminowo regulował zobowiązania publicznoprawne wobec:

- Urzędu Skarbowego z tytułu zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za okres od lutego do grudnia 2015 r. w wysokości ogółem 503 414,00 zł oraz za styczeń i listopad 2016 r. w łącznej kwocie 83 893,00 zł. Z tytułu zwłoki wynoszącej od 5 do 156 dni poniesiono koszty na zapłatę odsetek w łącznej kwocie 20 062,00 zł,
- Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne i Fundusz Pracy za styczeń i luty 2016 r. w łącznej kwocie 412 230,27 zł. Ww. składki odprowadzono 35 i 67 dni po terminie, określonym w art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, ponosząc koszty na zapłatę odsetek za zwłokę w kwocie 4 686,40 zł. Ponadto, w związku z zawarciem w dniu 2 sierpnia 2016 r. umowy o rozłożeniu na raty (do dnia 20 lipca 2018 r.) zobowiązań z tytułu składek należnych za marzec, kwiecień i maj 2016 r. w łącznej kwocie 591 687,67 zł, naliczone zostały odsetki za zwłokę w łącznej wysokości 2 802,00 zł.

W Samodzielnym Publicznym Szpitalu dla Nerwowo i Psychicznie Chorych w Międzyrzeczu (woj. lubuskie) nieterminowo opłacano składki na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenia zdrowotne, na Fundusz Pracy oraz na Fundusz Emerytur Pomostowych za pracowników Szpitala. Powyższe dotyczyło:

- składek na ubezpieczenia społeczne:
 - od stycznia do lutego i od kwietnia do listopada 2015 r. w łącznej kwocie 2 563 391,77 zł (opóźnienie od 2 do 9 dni), odsetki za zwłokę wyniosły 1 996,00 zł,
 - od stycznia do września i za grudzień 2016 r. w łącznej kwocie 2 958 644,99 zł (opóźnienie od 1 do 26 dni), odsetki za zwłokę wyniosły 3 806,00 zł,
- składki na ubezpieczenie zdrowotne:
 - za styczeń i od kwietnia do listopada 2015 r. w łącznej kwocie 702 021,99 zł (opóźnienie od 2 do 6 dni), odsetki za zwłokę wyniosły 531,00 zł,
 - od stycznia do września i za grudzień 2016 r. w łącznej kwocie 831 000,05 zł (opóźnienie od 1 do 24 dni), odsetki za zwłokę wyniosły 902,00 zł,
- składki na Fundusz Pracy:
 - od stycznia do lutego i od kwietnia do listopada 2015 r. w łącznej kwocie 190 260,72 zł (opóźnienie od 2 do 9 dni), odsetki za zwłokę wyniosły 179,00 zł,
 - od stycznia do września i za grudzień 2016 r. w łącznej kwocie 201 784,30 zł (opóźnienie od 1 do 25 dni), odsetki za zwłokę wyniosły 255,00 zł,
- składki na Fundusz Emerytur Pomostowych:
 - za styczeń i od kwietnia do listopada 2015 r. w łącznej kwocie 97 390,80 zł (opóźnienie od 2 do 6 dni), odsetki za zwłokę wyniosły 69,00 zł,
 - od stycznia do września i za grudzień 2016 r. w łącznej kwocie 115 472,30 zł (opóźnienie od 1 do 24 dni), odsetki za zwłokę wyniosły 138,00 zł.

Zespół Opieki Zdrowotnej w Dąbrowie Tarnowskiej (woj. małopolskie) nie przekazał do dnia 30 września 2015 r. i 30 września 2016 r. na rachunek bankowy Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych, równowartości planowanego odpisu na fundusz na 2015 r. i 2016 r., a mianowicie:

- do dnia 30 września 2015 r. – przekazano 334 000,00 zł, zamiast 568 351,04 zł (w tym do dnia 31 maja 2015 r. wpłacono kwotę stanowiącą 17,77 % planowanego odpisu),
- do dnia 30 września 2016 r. – przekazano 200 000,00 zł, zamiast 471 075,17 zł (w tym do dnia 31 maja 2016 r. wpłacono kwotę stanowiącą 16,98 % planowanego odpisu).

Powyższe stanowi naruszenie art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych.

³⁸ Dz. U. z 2018 r. poz. 200 z późn. zm.

2.5. Zmiana własności wierzytelności SP ZOZ

W okresie objętym kontrolą koordynowaną ogółem dokonano 59 zmian właściciela wierzytelności SP ZOZ z tytułu kredytów i pożyczek, umów z ceną płatną w ratach, umów leasingu, umów partnerstwa publiczno-prywatnego oraz umów nienazwanych o terminie zapłaty dłuższym niż rok a także zobowiązań wymagalnych na łączną kwotę 122 382 140,41 zł.

W 6 przypadkach stwierdzono uchybienia przy uzyskaniu zgody podmiotu tworzącego na takie działania. Nie wystąpiły przypadki przejmowania długu z tytułu zobowiązań wymagalnych przez podmioty tworzące lub spółki należące do podmiotu tworzącego lub w których podmiot tworzący posiada większość udziałów/akcji.

Tabela 18: Zmiana własności wierzytelności SP ZOZ w 2015 i 2016 r. wg typu podmiotów tworzących oraz jej rodzaju

Typ SP ZOZ wg podmiotu tworzącego	Zmiana własności wierzytelności z tytułu	2015		2016	
		Liczba	Kwota	Liczba	Kwota
Ogółem		31	81 676 248,18	28	40 705 892,23
miasto na prawach powiatu	pożyczki	5	10 353 110,22	-	-
	zobowiązania wymagalne	-	-	-	-
powiat ziemski	kredyt	1	148 152,00	-	-
	pożyczki	-	-	1	9 999 535,66
	inne umowy	19	23 674 124,59	17	18 770 142,30
	zobowiązania wymagalne	1	1 567 093,53	7	7 566 152,78
województwo samorządowe	kredyt	1	1 868 415,13	1	2 347 513,91
	pożyczki	1	9 000 000,00	-	-
	inne umowy	1	9 000 000,00	1	1 011 273,79
	zobowiązania wymagalne	2	26 065 352,71	1	1 011 273,79

Przypadki przejęcia długu przez podmioty tworzące wyniosły zaledwie 3,1% biorąc pod uwagę kwoty zmian własności wierzytelności SP ZOZ ogółem w obu kontrolowanych latach.

Tabela 19: Sposób zmiany własności wierzytelności SP ZOZ w 2015 i 2016 r.

Typ SP ZOZ wg podmiotu tworzącego	2015		2016	
	Liczba	Kwota	Liczba	Kwota
Ogółem	31	81 676 248,18	28	40 705 892,23
- przejęcia długu	-	-	6	6 921 187,93
- cesje	4	11 264 448,83	4	1 297 691,53
- inne, w tym:	27	70 411 799,35	18	32 487 012,77
- przejęcia przez podmiot tworzący	2	2 016 567,13	1	1 791 958,27

Ponadto, kontrola wykazała, iż zobowiązania wobec wierzyciela przejmującego dług w 6 z 48 badanych przypadków na łączną kwotę 15 023 809,67 zł, nie zakwalifikowano jako tytułu dłużnego podlegającego wykazaniu w sprawozdaniu Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji.

Przykładowe stwierdzone nieprawidłowości:

W 2014 r. korzystając z niestandardowych instrumentów finansowych zbliżonych do umowy pożyczki (nazwanych umowami wekslowymi) instytucja finansowa spoza sektora bankowego udzieliła Beskidzkiemu Centrum Onkologii – Szpital Miejski im. Jana Pawła II w Bielsku-Białej (woj. śląskie) pożyczki na kwotę 12 698 723,55 zł celem spłaty jego wierzycieli. Wierzycielami byli dostawcy towarów i usług dla Szpitala (wierzyciele bezpośredni) oraz wskazana instytucja finansowa, która nabyła zobowiązania Szpitala wobec innych dostawców. W latach 2015 - 2016 zawarto dalszych 5 umów wekslowych na kwotę 10 353 110,22 zł, która wraz ze spłatą na rzecz instytucji finansowej systematycznie malała (tzw. rolowanie długu). Wspomniane umowy były konsekwencją pierwszej, którą zawarto w 2014 r. W latach 2015 - 2016 różnica pomiędzy sumą wykupu weksli, a ich wartością (suma dyskonta weksli) wyniosła 882 584,34 zł. Powyższe umowy wekslowe, które doprowadziły do faktycznej zmiany wierzyciela Szpitala, zostały zawarte bez uzyskania zgody podmiotu tworzącego, tj. Miasta Bielsko-Biała. Stan ten był niezgodny z art. 54 ust. 5 uodl. Zgodnie ze wskazanym przepisem, czynność prawna mająca na celu zmianę wierzyciela samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej może nastąpić po wyrażeniu zgody przez podmiot tworzący. Stosownie do wymogów art. 54 ust. 6 ww. ustawy wyżej opisana czynność prawna zawarta bez zgody podmiotu tworzącego jest nieważna.

Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Krotoszynie (woj. wielkopolskie) zawarł 4 umowy z instytucją finansową spoza sektora bankowego skutkujące zmianą wierzyciela Zakładu, bez uzyskania zgody podmiotu tworzącego, tj. Powiatu Krotoszyńskiego, czym naruszono przepisy art. 54 ust. 5 uodl. Powyższe dotyczyło niżej wymienionych umów:

- 3 umów refinansowania zobowiązań z dnia 30 marca 2015 r., z dnia 31 sierpnia 2015 r. oraz z dnia 26 lutego 2016 r. na podstawie których instytucja finansowa spoza sektora bankowego zrestrukturyzowała zadłużenie Zakładu w łącznej w kwotach odpowiednio: 299 154,83 zł, 576 464,85 zł i 711 416,02 zł,
- umowy pożyczki z dnia 21 września 2015 r. na kwotę 895 059,84 zł.

2.6. Egzekucja zobowiązań

W kontrolowanym okresie wierzyciele wszczęli i skutecznie doprowadzili do windykacji zobowiązań SP ZOZ z tytułu kredytów i pożyczek na łączną kwotę należności głównej 3 288 540,77 zł oraz odsetek 1 256 952,15 zł. Wierzyciele dochodzili powyższej kwoty od poręczycieli, którymi były podmioty tworzące tych jednostek. W jednym przypadku prowadzono egzekucję wierzytelności z tytułu niuregulowanych zobowiązań obejmujących niestandardowe instrumenty finansowania.

W przypadku egzekucji z tytułu zobowiązań wymagalnych, kwota była zdecydowanie wyższa. Ogółem SP ZOZ w kontrolowanym okresie zmuszone zostały wypłacić 54 588 189,97 zł należności głównych, 10 628 625,42 zł odsetek oraz 9 593 559,16 zł innych kosztów. Regulowanie tych zobowiązań następowało prawie w całości (97,6% przypadków) ze środków własnych SP ZOZ.

Egzekucja zobowiązań wymagalnych powstałych z tytułu nabycia usług, dostaw, robót budowlanych zarówno w 2015 r., jak i w 2016 r. była prowadzona w 22 kontrolowanych SP ZOZ. Tylko w przypadku 2 zakładów wystąpiła egzekucja wierzytelności z tytułu niuregulowanych zobowiązań o charakterze publiczno-prawnym.

2.7. Poręczenia i gwarancje

W okresie 2015 r. i 2016 r. 52 kontrolowane SP ZOZ nie udzielały innym podmiotom gwarancji i poręczeń. Nie występowały zatem żadne dodatkowe obciążenia w postaci zobowiązań wobec ewentualnych zgłaszających roszczenia z tego tytułu.

2.8. Ewidencja księgowa i sprawozdawczość w zakresie długu publicznego

2.8.1. Ewidencja księgowa w zakresie długu publicznego

Wszystkie 52 kontrolowane SP ZOZ posiadały opracowaną dokumentację opisującą przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, co jest wymagane art. 10 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości³⁹. W 63% kontrolowanych jednostek regulacje te spełniały wymogi ww. przepisu, w pozostałych występowały różnego rodzaju uchybienia.

W 32 przypadkach zakładowy plan kont zawierał opis zasad ewidencji operacji związanych z zaciąganiem i spłatą pożyczek oraz kredytów na kontach księgi głównej oraz kontach ksiąg pomocniczych. W przypadku tych jednostek, ewidencja księgowa w zakresie operacji związanych z zaciąganiem i spłatą pożyczek i kredytów prowadzona była zgodnie z ustanowionymi zasadami. Mniej więcej połowa ze wszystkich kontrolowanych jednostek posiada zapisy w zakładowym planie kont dotyczące ewidencji zobowiązań wymagalnych i niewymagalnych z tytułu odsetek od kredytów i pożyczek. Te zakłady, które posiadają takie regulacje, prowadzą zapisy księgowe w tym zakresie zgodnie z nimi.

Generalnie w SP ZOZ prowadzona jest ewidencja analityczna dla rozrachunków z pożyczkodawcami i kredytodawcami. Braki takie wystąpiły tylko w 3 jednostkach.

Czynności kontrolne przeprowadzone w badanym okresie 2015 r. i 2016 r. na próbie 31 umów kredytowych na łączną wartość 252 210 154,12 zł wykazały nieprawidłowości przy ewidencji 2 umów na kwotę 11 688 733,98 zł. W przypadku pożyczek na 153 badane przypadki (375 674 068,78 zł), uchybienia stwierdzono w analogicznym okresie przy ewidencjonowaniu 16 pozycji, na ogólną wartość 8 363 744,96 zł.

W zakresie kontroli poprawności ewidencji spłat zaciągniętych kredytów i pożyczek w księgach rachunkowych skontrolowano 1 368 pozycji na łączną kwotę 489 204 325,89 zł. Nieprawidłowości ujawniono w 39 przypadkach na kwotę 11 123 744,96 zł. Kontrola wykazała, iż w 2015 r. wystąpiło łącznie 18 umorzeń zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek (tylko 1 dotyczyło kredytu) na ogólną kwotę 27 135 405,10 zł. W tych przypadkach SP ZOZ nie miały problemów z prawidłowym przeprowadzeniem tych operacji poprzez urządzenia księgowe.

³⁹ Dz. U. z 2018 r. poz. 395 z późn. zm.

Wyniki badań w zakresie ewidencji zobowiązań wynikające z umów obejmujących niestandardowe instrumenty finansowania, które w efekcie wywołują skutki ekonomiczne podobne do umowy pożyczki ujawniły istotne problemy przy ich ewidencjonowaniu w księgach rachunkowych. Na 68 badanych przypadków na łączną kwotę 44 620 027,19 zł, aż 20 z nich, czyli 29,4% wykazywało uchybienia.

Przykładowe stwierdzone nieprawidłowości:

W Samodzielnym Publicznym Psychiatrycznym Zakładzie Opieki Zdrowotnej w Choroszczy (woj. podlaskie) przyjęto, że strata netto za 2016 r. w wysokości 918 567,07 zł została pokryta z funduszu zakładu wynoszącego na koniec 2016 r. 6 586 317,55 zł, tj. w trybie określonym w art. 57 ust. 2 pkt 1 uodl. Należy jednak zaznaczyć, że w bilansach i ewidencji SPP ZOZ poza funduszem zakładu (stan na koniec 2013 r. – 933 219,01 zł, 2014 r. – 1 745 923,63 zł, 2015 r. – 3 698 207,26 zł i 2016 r. – 6 586 317,55 zł) występuje strata z lat ubiegłych ujęta na odrębnym koncie (saldo Wn konta 820) w wysokości 13 463 703,83 zł. Wynika stąd, że Szpital nie posiada w praktyce dodatniego funduszu zakładu, a przyjmowana jego wartość wynika z nieprzeksięgowywania osiągniętego zysku na pokrycie straty z lat ubiegłych. Stosowany sposób prezentacji danych skutkuje zatem pozornym tylko pokryciem straty za 2016 r. z funduszu zakładowego, ponieważ funduszu takiego Szpital nie posiadał. Koszty amortyzacji za 2016 r. wynosiły 3 340 395 zł, zatem nie zachodziły przesłanki do podjęcia przez podmiot tworzący działań, o których mowa w art. 59 ust. 2 ww. ustawy.

W Zespole Opieki Zdrowotnej w Chełmnie (woj. kujawsko-pomorskie) stwierdzono nierzetelne i niesprawdzone prowadzenie ksiąg rachunkowych Szpitala w latach 2015 - 2016 w zakresie operacji gospodarczych dotyczących zrestrukturyzowanych zobowiązań w oparciu o porozumienia zawierane z kontrahentami, ich pełnomocnikami lub wierzycielami solidarnymi dotyczące zmiany warunków spłaty zobowiązań z tytułu dostaw i usług. Szpital w latach 2015 - 2016 nie dokonywał stosownych zmian w księgach rachunkowych pomimo, że na skutek zawieranych porozumień w zakresie zmiany warunków spłaty zobowiązań z tytułu dostaw i usług, wyznaczano nowe terminy płatności, jak i wielkości poszczególnych transz zobowiązań bądź zmieniano charakter pierwotnego zobowiązania, w księgach ZOZ zrestrukturyzowane zobowiązania figurowały nadal jako niezapłacone faktury w ewidencji księgowej rozrachunków z poszczególnymi kontrahentami, o pierwotnym terminie płatności. Skontrolowana próba wynosiła 175 325,18 zł.

Ewidencja zobowiązań wymagalnych w Zespole Opieki Zdrowotnej we Włoszczowie (woj. świętokrzyskie) nie odzwierciedlała stanu rzeczywistego, gdyż obejmowała zobowiązania w kwotach: 106 258,30 zł wg stanu na 31 grudnia 2015 r. i 194 792,52 zł wg stanu na 31 grudnia 2016 r., które przestały być wymagalne na koniec powyższych okresów, w związku z zawarciem przez Zespół porozumień, w wyniku których nastąpiła restrukturyzacja wymagalnych zobowiązań, tj. ustalenie ratalnego harmonogramu spłaty i odroczenie ostatecznego terminu spłaty.

Prowadzenie przez Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Człuchowie (woj. pomorskie) w latach 2015 - 2016 ewidencji księgowej z naruszeniem przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości oraz obowiązujących w placówce zasad (polityki) rachunkowości wprowadzonych zarządzeniem Nr 11/2011 Dyrektora Samodzielnego Publicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej w Człuchowie z dnia 16 maja 2011 r. w sprawie wprowadzenia Polityki i Szczegółowych Zasad Rachunkowości, m.in. poprzez dokonywanie zapisów księgowych (związanych z zaciąganiem i spłatą kredytów) na koncie 131 „Rachunek rozliczeniowy pozostały” oraz na koncie 240 „Pozostałe rozrachunki” zamiast na koncie 139 „Kredyty bankowe”, co naruszyło obowiązujące w jednostce zasady rachunkowości.

Kwota zadłużenia Szpitala Wojewódzkiego w Sieradzu (woj. łódzkie) z tytułu kredytów i pożyczek na dzień 31 grudnia 2016 r. została zawyżona o kwotę 61 866,49 zł dotyczącą spłaty w dniu 30 grudnia 2016 r. raty kapitałowo-odsetkowej. Powyższa operacja nie została zaewidencjonowana jako spłata kredytu na koncie 137 „Kredyty bankowe”, w związku z powyższym saldo tego konta zostało zawyżone o ww. kwotę. Dokonanie rozliczenia spłaty przez bank w dniu 2 stycznia 2017 r. nie powinno mieć wpływu na ewidencję powyższej operacji w kontrolowanej jednostce, gdyż dokonuje ona ujęcia operacji bankowych zgodnie z otrzymanymi wyciągami bankowymi (operacja spłaty ww. raty została ujęta w wyciągu bankowym z dnia 30 grudnia 2016 r.). Zadłużenie z tytułu kredytów i pożyczek wynikające z ksiąg rachunkowych na dzień 31 grudnia 2016 r. powinno wynieść 3 155 297,41 zł (tj. 3 217 163,90 zł – 61 866,49 zł).

2.8.2. Sprawozdawczość w zakresie długu publicznego

Sprawozdania Rb-Z o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji są w przypadku SP ZOZ podstawowym źródłem informacji o stanie zadłużenia, dlatego też kontrola w szczegółowy sposób dokonała weryfikacji poprawności procesu ich sporządzania i przedkładania podmiotom tworzącym.

Wszystkie skontrolowane SP ZOZ za okresy sprawozdawcze przynależne do 2015 r. i 2016 r. sporządziły wymagane sprawozdania Rb-Z. Wszystkie sprawozdania były podpisane przez kierownika zakładu lub osobę działającą z jego upoważnienia. W 6 przypadkach w 2015 r. i w 7 w 2016 r. kierownicy SP ZOZ mieli problemy z dotrzymaniem terminów na sporządzenie sprawozdania lub jego przedłożenie do podmiotu tworzącego. Syntetyczne zestawienie nieprawidłowości stwierdzonych w sprawozdaniach Rb-Z przedstawia się następująco:

Tabela 20: Rodzaje nieprawidłowości stwierdzonych w sprawozdaniach Rb-Z dotyczących okresu 2015 r. i 2016 r.

Lp	Badane zagadnienie	Nieprawidłowości w sprawozdaniach Rb-Z							
		za 2015 r.				za 2016 r.			
		Liczba	Ogółem	Zaniżenie	Zawyżenie	Liczba	Ogółem	Zaniżenie	Zawyżenie
1	Zgodność danych w zakresie zaciągniętych kredytów i pożyczek jak również zobowiązań zaliczonych do tej kategorii ze stanem faktycznym	34	27 272 701,78	25 091 673,17	2 181 028,61	29	41 000 978,58	39 931 967,30	1 069 011,28
2	Zgodność danych w zakresie zaciągniętych kredytów i pożyczek jak również zobowiązań zaliczonych do tej kategorii z ewidencją księgową	27	22 820 419,58	20 639 391,20	2 181 028,38	23	34 136 336,97	33 129 192,19	1 007 144,78
3	Prawidłowość danych w zakresie zobowiązań wymagalnych	27	5 598 159,81	2 549 284,22	3 048 875,59	43	8 470 022,01	4 144 864,67	4 325 157,34
4	Prawidłowość danych w zakresie udzielonych poręczeń i gwarancji	1	185 030,00	-	185 030,00	1	185 030,00	-	185 030,00
5	Prawidłowość zakwalifikowania poszczególnych tytułów dłużnych*	25	23 833 013,39	-	-	45	57 823 577,29	-	-
6	Zgodność odsetek od zobowiązań niewymagalnych z ewidencją księgową	19	4 100 356,56	3 610 096,77	490 259,79	14	3 412 205,99	3 041 148,92	371 057,07
7	Zgodność odsetek od zobowiązań niewymagalnych ze stanem faktycznym	21	4 628 901,67	4 138 641,88	490 259,79	17	4 554 968,54	4 396 101,51	158 867,03
8	Zgodność odsetek od zobowiązań wymagalnych z ewidencją księgową	13	731 555,58	666 540,24	65 015,34	17	610 574,26	528 493,56	82 080,70
9	Zgodność odsetek od zobowiązań wymagalnych ze stanem faktycznym	15	1 389 171,35	1 318 481,23	70 690,12	21	1 572 509,69	1 322 120,36	250 389,33
Ogółem		182	90 559 309,72	58 014 108,71	8 712 187,62	210	151 766 203,33	86 493 888,51	7 448 737,53

* w kategorii „Prawidłowość zakwalifikowania poszczególnych tytułów dłużnych” nie wskazano kwot zaniżeń i zawyżeń z uwagi na fakt, że większość różnic występowała pomiędzy poszczególnymi kategoriami w sprawozdaniu Rb-Z i nie miała wpływu na ogólną kwotę wykazanego w nim zadłużenia

Wyniki powyższe wskazują, iż SP ZOZ mają poważne problemy w wykazywaniu prawidłowych danych w zakresie tytułów dłużnych. W 2015 r. ww. nieprawidłowości stwierdzono w przypadku 39 badanych zakładów, w 2016 r. – 37. Oznacza to, iż ok. 75% SP ZOZ poddanych kontroli popełniło różnego rodzaju błędy. Bardzo niepokojącym jest fakt, iż w obu badanych latach prawie we wszystkich badanych kategoriach nieprawidłowości wskazywały na zaniżenie kwot wykazywanych w sprawozdaniach w poszczególnych pozycjach. Wyjątkiem jest jedynie większa kwota nieprawidłowych zawyżeń zobowiązań wymagalnych niż ich zaniżeń.

W przypadku niezgodności danych w zakresie zaciągniętych kredytów i pożyczek, jak również zobowiązań zaliczonych do tej kategorii, ze stanem ewidencyjnym oraz faktycznym w dużej mierze zaniżenia wynikają z niewykazywania danych o korzystaniu z niestandardowych instrumentów finansowania.

Oprócz zobowiązań wynikających z należności głównych występują również zobowiązania z tytułu odsetek, które jak wskazują ww. dane w tabeli, również nie podlegały właściwej kontroli na etapie sporządzania sprawozdań.

Można zatem stwierdzić, iż podmioty tworzące oraz inne instytucje korzystające z informacji zawartych w sprawozdaniach Rb-Z, nie mają pełnej wiedzy o stanie zadłużenia podległych SP ZOZ, gdyż dane wynikające z tych sprawozdań są z reguły zaniżone.

Przykładowe stwierdzone nieprawidłowości:

Beskidzkie Centrum Onkologii – Szpital Miejski im. Jana Pawła II w Bielsku-Białej (woj. śląskie) wykazywało wartość weksli własnych wystawionych jako poręczenie spłaty zaciągniętych wcześniej zobowiązań z tytułu dostaw i usług wobec firmy farmaceutycznej oraz wobec instytucji finansowej spoza sektora bankowego za przejęte długi z tytułu dostaw i usług

(mające znamiona pożyczki) w sprawozdaniach Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji w części A. „Zobowiązania według tytułów dłużnych”, w wierszu E1 „papiery wartościowe”, w kwotach:

- na dzień 31 grudnia 2015 r. – 9 436 968,53 zł,
- na dzień 31 grudnia 2016 r. – 3 694 500,00 zł,

Treść ekonomiczna zawartych przez Szpital umów wekslowych wskazuje, że faktycznie są to umowy, które należy zaliczyć do długu publicznego w kategorii kredyty i pożyczki, zgodnie z § 3 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego.

W sprawozdaniach Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji sporządzonych przez Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Augustowie (woj. podlaskie) wykazano dług w zaniżonej wysokości:

- w sprawozdaniu Rb-Z za IV kwartał 2015 r. wykazano krótkoterminowe zobowiązania z tytułu kredytów i pożyczek w wysokości 14 246 609,70 zł, natomiast należało wykazać w kwocie 14 841 076,04 zł – zaniżenie długu o 594 466,34 zł,
- w sprawozdaniu Rb-Z za IV kwartał 2016 r. wykazano krótkoterminowe zobowiązania z tytułu kredytów i pożyczek w wysokości 12 664 281,81 zł, natomiast należało wykazać w kwocie 12 771 281,81 zł – zaniżenie długu o 107 000,00 zł.

Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej Wojewódzki Szpital Zespolony w Białymstoku oraz Samodzielny Publiczny Psychiatryczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Choroszczy (woj. podlaskie) nie wykazywały w sprawozdaniach Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji zobowiązań wynikających z zaciągniętych kredytów bankowych, w zakresie rat kapitałowych i odsetek spłaconych za Szpitale przez Województwo Podlaskie (podmiot tworzący) w okresie styczeń - maj 2010 r. w ramach poręczenia. Zobowiązania te w ww. jednostkach są traktowane jako niewymagalne zobowiązania, niepodlegające prezentacji w sprawozdaniu Rb-Z. W świetle obowiązujących przepisów, zobowiązania wobec podmiotu tworzącego z tytułu dokonanej w 2010 r. spłaty rat kapitałowych i odsetek od kredytów w dalszym ciągu pozostają zobowiązaniami Szpitali wynikającymi z zaciągniętych kredytów bankowych. W danym przypadku spłata dokonana przez podmiot tworzący spowodowała jedynie zmianę wierzyciela, zaś poziom zobowiązań Szpitali mających swoje źródło w zaciągniętych kredytach nie uległ zmianie. W związku z tym dane wykazane w sprawozdaniach Rb-Z sporządzonych przez ww. Szpitale za lata 2015 - 2016 w zakresie zadłużenia w części A. „Zobowiązania według tytułów dłużnych” poz. E2. „kredyty i pożyczki” zostały zaniżone:

- w przypadku SP ZOZ WSZ w Białymstoku: na koniec 2015 r. o kwotę 2 566 390,95 zł, na koniec 2016 r. o kwotę 2 566 364,30 zł,
- w przypadku SP PZOZ w Choroszczy: na koniec 2015 r. o kwotę 466 958,93 zł, na koniec 2016 r. o kwotę 351 958,93 zł.

Nieprawidłowe sporządzenie sprawozdań Rb-Z o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji na koniec IV kwartału 2015 r. oraz na koniec IV kwartału 2016 r. przez Zespół Opieki Zdrowotnej w Chełmnie (woj. kujawsko-pomorskie), m.in. poprzez niewykazanie w części A. „Zobowiązania według tytułów dłużnych” w wierszu E2. „kredyty i pożyczki” w kolumnie 2 „kwota zadłużenia ogółem” zobowiązań o wartości 211 667,20 zł (na koniec 2015 r.) i 139 125,65 zł (na koniec 2016 r.). Ww. zobowiązania powstały z tytułu zawartych 23 porozumień z wierzycielami, na mocy których Szpital zobowiązał się do spłaty zadłużenia w ratach i których termin płatności przekracza rok liczony od pierwotnego terminu spłaty (123 653,99 zł w 2015 r. i 70 210,38 zł w 2016 r.), w związku z czym spełnione zostały przesłanki zaliczenia tych tytułów dłużnych do kategorii kredytów i pożyczek, powstałych w wyniku zmiany charakteru tytułu dłużnego na skutek zawarcia porozumienia, gdzie strony umowy (porozumienia) zmieniły charakter dotychczasowego zobowiązania i nadały mu charakter pożyczki (88 013,21 zł – 2015 r. i 68 915,27 zł – 2016 r.).

W sprawozdaniach Rb-Z o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji sporządzonych przez Samodzielny Publiczny Zespół Opieki Zdrowotnej w Gostyniu (woj. wielkopolskie) wg stanu na koniec IV kwartału 2015 r. i na koniec IV kwartału 2016 r. nie wykazano w części A. „Zobowiązania według tytułów dłużnych” w poz. E2. „kredyty i pożyczki” zobowiązań wobec instytucji finansowej spoza sektora bankowego w kwotach odpowiednio 171 435,97 zł oraz 2 616 719,84 zł. Ponadto, w ww. sprawozdaniu sporządzonym wg stanu na koniec IV kwartału 2016 r. wykazano zobowiązania wymagalne w wysokości 2 525 898,98 zł, zamiast 3 406 546,45 zł, przez co zaniżono ich wartość o kwotę 880 647,47 zł.

W sprawozdaniach Rb-Z o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji sporządzonych przez Szpital Wojewódzki w Sieradzu (woj. łódzkie) stwierdzono m.in. następujące nieprawidłowości:

- w zakresie kredytów i pożyczek:

- na dzień 31 grudnia 2015 r. wykazano w sprawozdaniu Rb-Z w wierszu E2.1. „kredyty i pożyczki krótkoterminowe” kwotę 0,00 zł, natomiast powinna zostać wykazana kwota 668 000,00 zł, tytułem weksli, których termin wykupu przypadał na I kwartał 2016 r.,
 - na dzień 31 grudnia 2016 r. w sprawozdaniu Rb-Z w pozycji E2. „kredyty i pożyczki” wykazano kwotę 3 217 163,90 zł, natomiast prawidłowa kwota zadłużenia z ww. tytułu wynosiła 3 155 297,40 zł, tj. była o 61 866,50 zł niższa.
- w zakresie odsetek od zobowiązań wymagalnych i niewymagalnych – na dzień 31 grudnia 2015 r. oraz 31 grudnia 2016 r. wykazano w sprawozdaniu Rb-Z w części E. kwotę 0,00 zł, prawidłowo powinny zostać wykazane kwoty: w 2015 r. – 25 388,39 zł i w 2016 r. – 11 201,77 zł tytułem odsetek naliczonych przez kontrahentów od zobowiązań wymagalnych, które nie zostały uregulowane odpowiednio do dnia 31 grudnia 2015 r. i 31 grudnia 2016 r.

W Zespole Opieki Zdrowotnej we Włoszczowie (woj. świętokrzyskie) w zakresie prawidłowości sporządzenia sprawozdań Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji stwierdzono m.in. następujące nieprawidłowości w części A. „Zobowiązania wg tytułów dłużnych”, w wierszu E2. „kredyty i pożyczki” nie ujęto zobowiązań o łącznej wartości 1 208 132,60 zł na koniec IV kwartału 2015 r. i 241 212,65 zł na koniec IV kwartału 2016 r. z tytułu zawartych w latach 2013 - 2014 porozumień nowacyjnych, w wyniku których nastąpiła restrukturyzacja zobowiązań wymagalnych, tj. ustalenie ratalnego harmonogramu spłaty i odroczenie ostatecznego terminu zapłaty z przekroczeniem jednego roku, licząc od pierwotnego terminu spłaty.

Samodzielny Publiczny Zespół Opieki Zdrowotnej w Głubczycach (woj. opolskie) nie wykazał w sprawozdaniach Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji za IV kwartał 2015 r. kwoty 268 921,09 zł oraz za IV kwartał 2016 r. kwoty 144 294,49 zł z tytułu zobowiązań długoterminowych wynikających z umów dostawy, w których cena jest płatna w ratach, o terminie zapłaty dłuższym niż rok. Powyższe kwoty powinny zostać ujęte w ww. sprawozdaniach w części A. „Zobowiązania według tytułów dłużnych” w wierszu E2.2 „kredyty i pożyczki długoterminowe”.

W Wojewódzkim Szpitalu Zespolonym w Kielcach (woj. świętokrzyskie) w sprawozdaniach Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji na koniec IV kwartału 2015 r. i IV kwartału 2016 r. w części A. „Zobowiązania wg tytułów dłużnych”, w wierszu E2. „kredyty i pożyczki” nie wykazano zobowiązań wynikających z umów sprzedaży (np. zakup sprzętu i aparatury medycznej), w których cena jest płatna w ratach. Stan tych zobowiązań – o które zaniżono stan zobowiązań w sprawozdaniu Rb-Z – na koniec 2015 r. wynosił 26 066,88 zł, natomiast na koniec 2016 r. – 3 333 813,01 zł.

W Samodzielnym Publicznym Zespole Zakładów Opieki Zdrowotnej w Janowie Lubelskim (woj. lubelskie) nieprawidłowo sporządzono sprawozdania Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji, poprzez m.in. wykazanie w części A sprawozdania zaniżonych lub zawyżonych kwot zobowiązań:

- wg stanu na koniec IV kwartału 2015 r.:
 - w wierszu E2. „kredyty i pożyczki” zaniżono zobowiązania o kwotę 241 142,19 zł,
 - w wierszu E4.1. zawyżono zobowiązania wymagalne z tytułu dostaw i usług o kwotę 640 416,62 zł,
 - w wierszu E4.2. zawyżono kwotę pozostałych zobowiązań wymagalnych o 180 000,00 zł
- wg stanu na koniec IV kwartału 2016 r.:
 - w wierszu E2. „kredyty i pożyczki” zawyżono zobowiązania łącznie o kwotę 419 151,38 zł,
 - w wierszu E4.1. zawyżono zobowiązania wymagalne z tytułu dostaw i usług o kwotę 50 193,95 zł.

Specjalistyczny Szpital Miejski im. M. Kopernika w Toruniu (woj. kujawsko-pomorskie), wykazał nieprawidłowe dane w sprawozdaniach Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji m.in. w części A. „Zobowiązania według tytułów dłużnych” w wierszu E4.1., gdzie wykazano zobowiązania wymagalne w zawyżonej wysokości:

- w sprawozdaniu Rb-Z na koniec IV kwartału 2015 r. o kwotę 1 145 588,68 zł,
- w sprawozdaniu Rb-Z na koniec IV kwartału 2016 r. o kwotę 1 843 382,32 zł.

Powyższe zobowiązania powinny zostać wykazane w części D. „Dane o krótkoterminowych zobowiązaniach wynikających z umów nienazwanych związanych z finansowaniem usług, dostaw, robót budowlanych” w wierszu B. „Krótkoterminowe zobowiązania zrestrukturyzowane”.

W Specjalistycznym Szpitalu im. dra Alfreda Sokołowskiego w Wałbrzychu (woj. dolnośląskie), w sprawozdaniu Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji sporządzonym wg stanu na koniec IV kwartału 2015 r. wykazany został w części A. „Zobowiązania według tytułów dłużnych” w poz. E4. „wymagalne zobowiązania” stan zobowiązań wymagalnych zawyżony o kwotę 274 460,40 zł. W ww. pozycji wykazano zobowiązania Szpitala objęte ugodą zawartą

z kontrahentem w dniu 14 grudnia 2015 r., w której zobowiązania Szpitala zostały rozłożone na raty, dla drugiej, trzeciej i czwartej raty wyznaczono nowe terminy płatności przypadające w 2016 r. Z § 2 ust. 1 pkt 4 załącznika Nr 9 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych⁴⁰ wynika, że zobowiązania wymagalne to zobowiązania, których termin płatności dla dłużnika minął, a które nie zostały przedawnione, ani umorzone. W sytuacji, w której zostanie zawarta ugoda pomiędzy dłużnikiem a wierzycielem i zobowiązanie uprzednio wymagalne zostanie zrestrukturyzowane (tj. wierzyciel wyznaczy nowy harmonogram spłat), zobowiązanie przestaje być wymagalne i nie podlega wykazaniu w ww. sprawozdaniu.

W Szpitalu Powiatowym w Sochaczewie (woj. mazowieckie) w sprawozdaniach Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji wg stanu na koniec IV kwartału 2015 r. oraz wg stanu na koniec IV kwartału 2016 r. stwierdzono nieprawidłowe dane w zakresie poręczeń i gwarancji. W części B. „Poręczenia i gwarancje” w poz. F1. „wartość nominalna niewymagalnych (potencjalnych) zobowiązań z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji na koniec okresu sprawozdawczego” wykazywano kwotę w wysokości 185 030,00 zł stanowiącej wartość deklaracji wekslowej złożonej przez Szpital na zabezpieczenie należytego wykonania umowy pożyczki przyznanej ww. Szpitalowi przez Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Warszawie, która nie podlega wykazaniu w ww. sprawozdaniu.

Nieterminowe składanie przez Samodzielny Publiczny Specjalistyczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Lęborku (woj. pomorskie) w latach 2015 - 2016 do Zarządu Powiatu Lęborskiego sprawozdań Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji (4 przypadki na 8 sprawdzonych – opóźnienie wyniosło od 1 do 3 dni), czym naruszono postanowienia załącznika Nr 8 „Terminy sporządzania i przekazywania sprawozdań oraz odbiorcy sprawozdań w zakresie jednostek posiadających osobowość prawną oraz pozostałych jednostek” do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych. Zgodnie z przywołanym przepisem samodzielne zakłady opieki zdrowotnej składają do zarządu jednostki samorządu terytorialnego, który nadzoruje zakład, sprawozdania jednostkowe Rb-Z za I, II i III kwartał w terminie nie później niż 14 dni po upływie okresu sprawozdawczego, a sprawozdania jednostkowe Rb-Z za IV kwartał w terminie nie później niż 37 dni po upływie okresu sprawozdawczego.

Szpital Powiatowy w Bartoszycach (woj. warmińsko-mazurskie) nie sporządził korekt sprawozdań Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji wg stanu na koniec IV kwartału 2015 r. oraz wg stanu na koniec IV kwartału 2016 r., pomimo dokonywania zmian w księgach rachunkowych mających wpływ na kwoty zobowiązań wymagalnych wykazanych w ww. sprawozdaniach, po dacie sporządzenia tych sprawozdań. I tak:

- wg stanu na koniec IV kwartału 2015 r. kwota zobowiązań wymagalnych wynosiła: w sprawozdaniu Rb-Z – 5 411 552,00 zł, w księgach rachunkowych – 5 406 469,17 zł, w związku z czym dane w sprawozdaniu Rb-Z zostały zawyżone o kwotę 5 082,83 zł,
- wg stanu na koniec IV kwartału 2016 r. kwota zobowiązań wymagalnych wynosiła: w sprawozdaniu Rb-Z – 5 024 435,00 zł, w księgach rachunkowych – 5 051 353,28 zł, w związku z czym dane w sprawozdaniu Rb-Z zostały zaniżone o kwotę 26 918,28 zł,

Brak sporządzenia stosownych korekt sprawozdań stanowił naruszenie przepisu określonego w § 10 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych.

⁴⁰ Dz. U. z 2014 r. poz. 1773.

III. Działania pokontrolne

Ustalone w toku kontroli koordynowanych nieprawidłowości stanowiły podstawę do sformułowania i przekazania wystąpień pokontrolnych. Zawierają one opisy nieprawidłowości, ich rozmiary, osoby odpowiedzialne oraz wnioski zmierzające do ich usunięcia i usprawnienia badanej działalności.

W wyniku kontroli koordynowanej przeprowadzonej w zakresie zadłużenia samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej dla których podmiotem tworzącym są jednostki samorządu terytorialnego, regionalne izby obrachunkowe wydały 252 wnioski pokontrolne, w tym: 209 wniosków skierowano do SP ZOZ, 43 wnioski przekazano do jednostek samorządu terytorialnego będących podmiotami tworzącymi dla SP ZOZ.

Zgodnie z art. 9 ust. 3 i 4 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym przysługuje prawo wniesienia zastrzeżeń do kolegium izby w terminie 14 dni od daty otrzymania wystąpienia pokontrolnego. Z danych przekazanych przez izby wynika, że z prawa do wniesienia zastrzeżeń w zakresie wniosków pokontrolnych wydanych w wyniku przedmiotowej kontroli koordynowanej skorzystały 2 SP ZOZ. Zastrzeżenia dotyczyły 7 wniosków pokontrolnych, we wszystkich przypadkach zostały oddalone. Pozostałe jednostki objęte kontrolą nie wносиły zastrzeżeń do wniosków pokontrolnych.

W wyniku kontroli SP ZOZ i jst będących podmiotami tworzącymi stwierdzono nieprawidłowości stanowiące naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Do rzeczników dyscypliny finansów publicznych skierowano łącznie 34 zawiadomienia o ujawnionych okolicznościach wskazujących na naruszenie dyscypliny finansów publicznych, obejmujących 71 różnego rodzaju czynów, popełnienie których zarzucono 39 osobom. Stwierdzone przypadki dotyczyły głównie:

- niesporządzenia wymaganych sprawozdań lub nieterminowego przekazania sprawozdań odbiorcom (art. 18 pkt 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁴¹) – 35 czynów,
 - niewykonania w terminie zobowiązania SP ZOZ, którego skutkiem jest zapłata odsetek, kar lub opłat (art. 16 ust. 1 ww. ustawy) – 20 czynów,
 - nieopłacenia w terminie przez SP ZOZ składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, albo ich opłacenie w kwocie niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia (art. 14 ww. ustawy) – 12 czynów.
- Ponadto, 1 sygnalizację skierowano do Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych w kwestiach związanych z art. 4 pkt 3, lit. ja ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych⁴² (w brzmieniu obowiązującym od dnia 28 lipca 2016 r.), zgodnie z którym ustawy nie stosuje się do zamówień, których przedmiotem są pożyczki lub kredyty, bez względu na to, czy wiążą się one z emisją, sprzedażą, kupnem lub zbyciem papierów wartościowych lub innych instrumentów finansowych w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi⁴³, z wyjątkiem kredytów zaciąganych przez jednostki samorządu terytorialnego w granicach upoważnień zawartych w uchwale budżetowej.

W 1 przypadku materiały z kontroli przekazano do prokuratury rejonowej w związku z wcześniejszym wnioskiem o przeprowadzenie kontroli skierowanym do regionalnej izby obrachunkowej.

⁴¹ Dz. U. z 2017 r. poz. 1311 z późn. zm.

⁴² Dz. U. z 2017 r. poz. 1579 z późn. zm.

⁴³ Dz. U. z 2017 r. poz. 1768 z późn. zm.

IV. Wnioski końcowe

Zgodnie z założeniami organizacyjnymi kontroli, badaniem należało objąć SP ZOZ wykazujące zadłużenie wg stanu na koniec III lub IV kwartału 2016 r., lub jednostki, których sprawozdawczość nie potwierdza istnienia znaczącego zadłużenia, jednakże inne źródła informacji wskazują na faktyczne występowanie tego zjawiska. W sytuacji występowania większej liczby jednostek o podobnym poziomie zadłużenia, pomocniczym kryterium do wyboru danych jednostek do kontroli winien być brany pod uwagę jego wpływ (potencjalny lub realny) na budżet jednostki samorządu terytorialnego będącej podmiotem tworzącym SP ZOZ.

W związku z powyższymi założeniami dobór próby kontrolowanych SP ZOZ nie był dowolny, lecz celowy, uwarunkowany stopniem zadłużenia lub ryzykiem jego wystąpienia.

1. Ocena stopnia zadłużenia SP ZOZ

Zobowiązania ogółem SP ZOZ w całym kraju, dla których podmiotami tworzącymi są jst, we wszystkich kategoriach zaliczanych do długu publicznego wynosiły: w 2015 r. – 4 181 015 tys. zł, w 2016 r. – 4 187 391 tys. zł.⁴⁴

Zadłużenie ogółem 52 objętych kontrolą koordynowaną SP ZOZ wynosiło: w 2015 r. – 1 509 840 tys. zł, w 2016 r. – 1 626 619 tys. zł (dane uzyskane w wyniku czynności kontrolnych), co stanowiło zatem odpowiednio 36,1% i 38,8% ogółu zadłużenia ww. SP ZOZ.

Tabela 21: Łączne zestawienie zadłużenia 52 kontrolowanych SP ZOZ w 2014 r., 2015 r. i 2016 r. wg typu podmiotów tworzących oraz rodzaju

Tytuły zadłużenia	Stan na:								
	31.12.2014		31.12.2015			31.12.2016			
	Liczba SP ZOZ	Kwota	Liczba SP ZOZ	Kwota	zmiana % do 2014 r.	Liczba SP ZOZ	Kwota	zmiana % do 2015 r.	zmiana % do 2014 r.
Ogółem		1 301 215 997,78		1 509 839 690,53	116,0		1 626 619 346,11	107,7	125,0
Kredyty	36	392 471 013,36	39	522 130 814,82	133,0	38	518 393 989,16	99,3	132,1
- miasto na prawach powiatu	2	2 972 400,00	2	32 940 000,00	1 108,2	4	54 237 115,93	164,7	1 824,7
- powiat ziemski	17	116 244 153,86	19	121 921 472,82	104,9	16	119 493 734,58	98,0	102,8
- województwo samorządowe	17	273 254 459,50	18	367 269 342,00	134,4	18	344 663 138,65	93,8	126,1
Pożyczki	41	362 029 046,04	45	414 413 837,70	114,5	43	498 370 815,51	120,3	137,7
- miasto na prawach powiatu	4	32 754 864,23	5	25 787 679,86	78,7	5	47 750 662,70	185,2	145,8
- powiat ziemski	20	99 090 235,76	21	122 254 395,05	123,4	20	151 709 968,85	124,1	153,1
- województwo samorządowe	17	230 183 946,05	19	266 371 762,79	115,7	18	298 910 183,96	112,2	129,9
Inne umowy	18	215 792 109,72	24	198 941 470,04	92,2	24	200 221 790,35	100,6	92,8
- miasto na prawach powiatu	3	160 902 903,29	3	136 068 715,88	84,6	2	135 493 633,67	99,6	84,2
- powiat ziemski	8	32 662 072,57	11	32 998 090,50	101,0	12	26 091 870,48	79,1	79,9
- województwo samorządowe	7	22 227 133,86	10	29 874 663,66	134,4	10	38 636 286,20	129,3	173,8
Zobowiązania wymagalne	40	330 923 828,66	44	374 353 567,97	113,1	43	409 632 751,09	109,4	123,8
- miasto na prawach powiatu	4	39 144 297,16	4	68 765 733,44	175,7	4	52 781 735,20	76,8	134,8
- powiat ziemski	21	67 085 902,49	24	75 827 286,63	113,0	23	70 813 555,56	93,4	105,6
- województwo samorządowe	15	224 693 629,01	16	229 760 547,90	102,3	16	286 037 460,33	124,5	127,3

Kontrola koordynowana wykazała, iż w objętych kontrolą SP ZOZ w okresie 2015 - 2016 w ujęciu ogólnym nastąpił dalszy wzrost zadłużenia. Biorąc pod uwagę kwoty globalne wszystkich tytułów dłużnych występujących w SP ZOZ, tj. kredytów i pożyczek, innych umów o charakterze pożyczek oraz zobowiązań wymagalnych stwierdzono wzrost o 25,0% (licząc stan na 31 grudnia 2016 r. do stanu na 31 grudnia 2014 r.).

Analizując trendy w poszczególnych kategoriach tytułów dłużnych, największy wzrost zanotowano w przypadku pożyczek (o prawie 38%), istotny wzrost wystąpił również w przypadku kredytów i zobowiązań wymagalnych odpowiednio o ok. 32% i 24%.

⁴⁴ Dane wg Sprawozdania z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2016 roku, str. 276.

Należy zauważyć, iż wzrost zadłużenia z tytułu kredytów i pożyczek, które były zaciągane w głównej mierze na pokrycie zobowiązań z tytułu dostaw i usług nie przełożył się na spadek zobowiązań wymagalnych.

Z ustaleń kontroli wynika, że gospodarka finansowa objętych kontrolą SP ZOZ w większości przypadków była prowadzona z permanentnym naruszeniem zasady wynikającej z art. 44 ust. 3 pkt 3 uofp, w myśl której wydatki publiczne powinny być dokonywane w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań.

Powyższe przełożyło się na wydatkowanie przez SP ZOZ-y wielomilionowych kwot na zapłatę karnych odsetek od nieterminowych płatności. Należy zaznaczyć, że nieterminowe regulowanie płatności występowało głównie w zakresie zobowiązań cywilnoprawnych wobec wykonawców świadczących dostawy, usługi i roboty budowlane.

W dużo mniejszej skali dotyczyło to płatności rat i odsetek z tytułu kredytów i pożyczek, głównie ze względu na szybkość i skuteczność uruchamianych procedur windykacyjnych przez banki i inne instytucje świadczące te usługi. Ponadto różnego rodzaju zabezpieczenia ustanowione w zawieranych umowach, gwarantowały skuteczność takich egzekucji.

Podobnie mniejsza skala nieterminowych płatności występowała w przypadku zobowiązań publicznoprawnych, w których największą grupę stanowią składki na ubezpieczenia społeczne.

2. Skutki finansowe dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego będących podmiotami tworzącymi, wynikających ze spłaty zadłużenia za podległe SP ZOZ

Dane statystyczne zebrane w trakcie kontroli wykazały, iż podmioty tworzące w znikomym stopniu wpływały na przychody SP ZOZ. Dotacje przekazywane przez jst do podległych zakładów stanowiły zarówno w 2015 r. jak i 2016 r. zaledwie 1,1% zrealizowanej kwoty przychodów. W 2016 r. liczba SP ZOZ, które zanotowały stratę wzrosła w stosunku do roku 2015 r. o 5 i wyniosła 33 zakłady. W obydwu latach 10 podmiotów tworzących pokryło część straty podległych SP ZOZ, przy czym kwota wydatkowana na ten cel z budżetu jst w 2016 r. była prawie dwukrotnie większa niż w 2015 r. i wyniosła prawie 63 mln zł. Świadczy to o zmniejszających się możliwościach pokrywania strat SP ZOZ we własnym zakresie i rodzi poważne ryzyko kolejnych wydatków z budżetów jst w przypadku dalszego utrzymania się tej tendencji.

3. Prawdliwość kategoryzowania i ujmowania w sprawozdaniach poszczególnych tytułów dłużnych

W wyniku kontroli koordynowanej stwierdzono liczne nieprawidłowości przy sporządzaniu sprawozdań Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji. W ponad połowie kontrolowanych SP ZOZ wykazano zaniżone w stosunku do stanu faktycznego dane w zakresie kredytów i pożyczek, jak również innych zobowiązań zaliczonych do tej kategorii.

Przyczyną wystąpienia nieprawidłowości była przede wszystkim błędna interpretacja obowiązujących zasad sporządzania sprawozdań określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych.

Powyższe sprawozdania powinny stanowić źródło wiarygodnych informacji dla podmiotów tworzących i innych instytucji o stanie zadłużenia SP ZOZ ujętym w podziale na kategorie długu określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego.

Sporządzane i przekazywane przez kontrolowane SP ZOZ sprawozdania nie w pełni spełniały swą funkcję informacyjną ze względu na liczne rozbieżności wykazywanych w nich danych zarówno z prowadzoną ewidencją księgową jak i stanem faktycznym. Stwierdzone w badanej próbie różnice wynosiły ok. kilka procent w niektórych kategoriach zadłużenia i w sposób istotny nie zniekształcały jego ogólnego poziomu.

Należy jednak zwrócić uwagę na konieczność przywiązywania większej wagi do prawidłowości danych wykazywanych w sprawozdaniach Rb-Z. Sposobem na osiągnięcie tego celu mogą być m.in. szkolenia pracowników służb księgowych SP ZOZ przygotowujących informacje do tych sprawozdań, bądź wprowadzenie dodatkowych mechanizmów kontrolnych w ramach kontroli zarządczych realizowanych w SP ZOZ.

4. Funkcjonowanie systemu nadzoru podmiotu tworzącego nad działalnością SP ZOZ

Podmiot tworzący zgodnie z przepisami uodl posiada prawne narzędzia nadzoru i kontroli działalności podległego SP ZOZ, w tym możliwość żądania informacji, wyjaśnień i dokumentów, jak również przeprowadzania kontroli bezpośrednich na podstawie art. 121 uodl.

Zebrane wnioski w czasie kontroli koordynowanej wskazują, iż sposób prowadzenia tego nadzoru przez podmioty tworzące nie był adekwatny do faktycznej sytuacji. Co prawda były podejmowane działania nadzorcze, w tym kontrole

bezpośrednie, żądanie dokumentów i wyjaśnień, jednak nie przekładało się to na poprawę racjonalności zarządzania długiem SP ZOZ. Należałoby oczekiwać ze strony podmiotów tworzących większej skuteczności nadzoru i ukierunkowania go na poprawę sytuacji finansowej SP ZOZ.

Niestety brak jest w ustawie konkretnie sprecyzowanych wymogów odnośnie np. terminów przeprowadzania przez podmioty tworzące kontroli SP ZOZ. Wydaje się, że należałoby rozważyć doprecyzowanie tych przepisów przez ustawodawcę by wzmocnić nadzór sprawowany przez podmioty tworzące nad działalnością prowadzoną przez SP ZOZ.

W związku z dużym zadłużeniem i trudną sytuacją finansową, skutkującą z reguły problemami z utrzymaniem płynności finansowej, SP ZOZ w celu zachowania ciągłości działania zmuszone są do korzystania z instrumentów finansowych oferowanych przez instytucje liczące się z dużym ryzykiem finansowym i jednocześnie rekompensujące tą sytuację wyższymi kosztami obsługi długu, niż banki i inne podmioty funkcjonujące w sektorze bankowym.

Zaciąganie zobowiązań, w tym z tytułu kredytów i pożyczek, przez SP ZOZ nie podlega żadnym ograniczeniom ustawowym, inaczej niż ma to miejsce w przypadku jednostek samorządu terytorialnego. W powyższym zakresie obowiązują SP ZOZ jedynie zasady ogólne wynikające z uofp, nie wskazujące jednak konkretnych limitów w tym obszarze.

Jako formę nadzoru podmiotu tworzącego nad stanem i strukturą zadłużenia SP ZOZ wprowadzono od dnia 1 lipca 2011 r. zapis art. 54 ust. 5 uodl wskazujący, że czynność prawna mająca na celu zmianę wierzyciela samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej może nastąpić po wyrażeniu zgody przez podmiot tworzący. Powyższe nie zmieniło faktu, że podmiot tworzący nie otrzymał realnego wpływu na wysokość zaciąganych kredytów i pożyczek, a jedynie możliwość decydowania o zmianie wierzyciela już powstałych zobowiązań.

Zaciąganie kredytów i pożyczek o wartości przekraczającej wyrażoną w złotych równowartość kwoty 30 000 euro podlegało rygorom ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych. Powyższa ogólna reguła została zmieniona od dnia 28 lipca 2016 r. na podstawie art. 4 pkt 3, lit. ja ww. ustawy, wskazującego że jej przepisów nie stosuje się do zamówień, których przedmiotem są pożyczki lub kredyty, bez względu na to, czy wiążą się one z emisją, sprzedażą, kupnem lub zbyciem papierów wartościowych lub innych instrumentów finansowych w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, z wyjątkiem kredytów zaciąganych przez jednostki samorządu terytorialnego w granicach upoważnień zawartych w uchwale budżetowej.

W związku z wejściem w życie ww. przepisu SP ZOZ zostały zwolnione z obowiązku stosowania przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych przy wyborze podmiotu udzielającego kredytu, pożyczki lub oferującego inne instrumenty finansowe o charakterze pożyczki.

W aktualnie obowiązującym stanie prawnym (od dnia 28 lipca 2016 r.), przedsiębiorcy wyspecjalizowani w przejmowaniu wierzytelności SP ZOZ nie muszą stosować skomplikowanych konstrukcji prawnych, zmierzających docelowo do zmiany wierzyciela SP ZOZ przy jednoczesnym pominięciu wymogu zgody podmiotu tworzącego. Prostszy i legalny sposób obejścia rygorów art. 54 ust. 5 uodl jest zaciągnięcie pożyczki, bez rygoru stosowania ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych, a której faktycznym celem będzie spłata dotychczasowych wierzycieli i powstanie zobowiązania wobec nowego podmiotu.

Wyżej opisane uwarunkowania prawne skutkują tym, że podmiot tworzący nie ma faktycznie bieżącego wpływu na wysokość kredytów i pożyczek zaciąganych przez podległy SP ZOZ, a ponadto warunek zgody podmiotu tworzącego na zmianę wierzyciela może być zgodnie z prawem omijany poprzez zaciąganie nowych zobowiązań.

Powyższe stawia podmioty tworzące w trudnej sytuacji, ze względu na wejście w życie z dniem 15 lipca 2016 r. zmiany do art. 59 uodl nakładającej na ww. podmioty obowiązek pokrywania straty SP ZOZ, jeżeli nie może być ona pokryta przez zakład we własnym zakresie, jednak w kwocie nie wyższej niż suma straty netto i kosztów amortyzacji. Alternatywą jest wydanie przez podmiot tworzący rozporządzenia, zarządzenia albo podjęcie uchwały o likwidacji samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej – jeżeli strata netto za rok obrotowy nie może być pokryta we własnym zakresie przez SP ZOZ oraz po dodaniu kosztów amortyzacji ma wartość ujemną.

Reasumując, podmioty tworzące wobec wynikającej z przepisów potencjalnej możliwości obciążania własnych budżetów stratami ponoszonymi przez podległy SP ZOZ powinny zostać wyposażone w instrumenty prawne dające im uprzedni wpływ na wysokość zobowiązań finansowych zaciąganych przez zakład.

W związku z tym niezbędna jest dokładna analiza przepisów obowiązujących w tym zakresie i rozważenie wprowadzenia dodatkowych ograniczeń przy zaciąganiu kredytów i pożyczek przez SP ZOZ np. obowiązku każdorazowego uzyskania zgody podmiotu tworzącego na ich zaciągnięcie.

Należy również podkreślić, że w przypadku dokonywania stosownych zmian w obowiązujących przepisach konieczne jest rozszerzenie pojęcia „pożyczki” o instrumenty finansowe o różnym nazewnictwie, ale w konsekwencji wywołujące skutki tożsame do pożyczek.

5. Inne zagadnienia

Zgodnie z art. 48 ust. 1 pkt 1 i 2 uodl w podmiocie leczniczym niebędącym przedsiębiorcą działa rada społeczna, która jest organem inicjującym i opiniodawczym podmiotu tworzącego oraz pełni funkcję doradczą dla kierownika. Do zadań rady społecznej należy m.in. przedstawianie kierownikowi wniosków i opinii w sprawach kredytów bankowych. Wątpliwości budzi fakt, że w przepisie art. 48 ust. 2 pkt 2 lit. c uodl jest mowa jedynie o kredytach bankowych, brak w nim zapisów odnośnie pożyczek oraz niestandardowych instrumentów finansowania, które w efekcie wywołują skutki ekonomiczne podobne do umowy pożyczki. W związku z faktem, że zarówno pożyczki, jak inne instrumenty o zbliżonym charakterze stanowią wraz z kredytami równoległe źródło finansowania działalności SP ZOZ, należałoby rozważyć uzupełnienie ww. przepisu o zapisy odnośnie opiniowania przez radę społeczną również tych zobowiązań finansowych. Dodatkowo należy podkreślić, że negatywna opinia rady społecznej przy zaciąganiu kredytów bankowych nie wstrzymuje możliwości ich zaciągnięcia przez kierownika SP ZOZ.

Załącznik Nr 1 Wykaz SP ZOZ objętych kontrolą

1. Samodzielny Publiczny Psychiatryczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Choroszczy,
2. Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Augustowie,
3. Samodzielny Publiczny Specjalistyczny Zakład Opieki Zdrowotnej Wojewódzki Szpital Zespolony im. J. Śniadeckiego w Białymstoku,
4. Specjalistyczny Szpital Miejski im. Mikołaja Kopernika w Toruniu,
5. Wojewódzki Szpital Specjalistyczny im. błogosławionego księdza Jerzego Popiełuszki we Włocławku,
6. Samodzielny Publiczny Zespół Opieki Zdrowotnej w Chełmnie,
7. Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej Człuchów,
8. Samodzielny Publiczny Specjalistyczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Łęborku,
9. Wojewódzki Zespół Reumatologiczny im. dr Jadwigi Titz-Kosko w Sopocie,
10. Beskidzkie Centrum Onkologii- szpital Miejski im. Jana Pawła II w Bielsku – Białej,
11. Powiatowy Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Rydułtowach i Wodzisławiu Śląskim,
12. Wojewódzki Szpital Specjalistyczny im. Najświętszej Maryi Panny w Częstochowie,
13. Zagłębiowskie Centrum Onkologii Szpital Specjalistyczny im. Sz. Starkiewicza w Dąbrowie Górniczej,
14. Zespół Opieki Zdrowotnej w Skarżysku-Kamiennej Szpital Powiatowy im. Marii Skłodowskiej-Curie,
15. Zespół Opieki Zdrowotnej we Włoszczowie,
16. Wojewódzki Szpital Zespolony w Kielcach,
17. Szpital Specjalistyczny im. Stefana Żeromskiego Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Krakowie,
18. Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Myślenicach,
19. Zespół Opieki Zdrowotnej w Dąbrowie Tarnowskiej,
20. Samodzielny Publiczny Zespół Zakładów Opieki Zdrowotnej w Janowie Lubelskim,
21. Samodzielny Publiczny Zespół Opieki Zdrowotnej w Krasnymstawie,
22. Wojewódzki Szpital Specjalistyczny im. Stefana Kardynała Wyszyńskiego SP ZOZ w Lublinie,
23. Szpital Powiatowy im. Jana Pawła II w Bartoszycach,
24. Szpital Miejski św. Jana Pawła II w Elblągu,
25. Wojewódzki Szpital Specjalistyczny w Olsztynie,
26. Samodzielny Publiczny Zespół Opieki Zdrowotnej w Głubczycach ,
27. Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej Zespół Opieki Zdrowotnej W Głucholazach,
28. Wojewódzki Specjalistyczny Zespół Neuropsychiatryczny im. św. Jadwigi w Opolu,
29. Samodzielny Publiczny Zespół Opieki Zdrowotnej w Gostyniu,
30. Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Krotoszynie,
31. Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Wolsztynie,
32. Szpital Powiatowy Im. Jana Pawła II w Trzciance,
33. Wojewódzki Szpital Zespolony w Lesznie,
34. Zespół Zakładów Opieki Zdrowotnej w Czarnkowie,
35. Wojewódzki Szpital im. Św. Ojca Pio w Przemyślu,
36. Kliniczny Szpital Wojewódzki Nr 2 im. Św. Jadwigi Królowej w Rzeszowie,
37. Wojewódzki Szpital im. Zofii z Zamoyskich Tarnowskiej w Tarnobrzegu,
38. Samodzielny Publiczny Specjalistyczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Sławnie,
39. Samodzielny Publiczny Specjalistyczny Zakład Opieki Zdrowotnej "ZDROJE" w Szczecinie,
40. Specjalistyczny Szpital im. prof. Alfreda Sokołowskiego w Szczecinie,
41. Samodzielny Publiczny Zespół Zakładów Opieki Zdrowotnej w Kozienicach,
42. Samodzielny Publiczny Zespół Zakładów Opieki Zdrowotnej w Pruszkowie,
43. Zespół Opieki Zdrowotnej „Szpitala Powiatowego” w Sochaczewie,
44. Szpital Dziecięcy im. prof. dr med. Jana Bogdanowicza SP ZOZ w Warszawie,
45. Specjalistyczny Szpital im. dra Alfreda Sokołowskiego w Wałbrzychu,
46. Wojewódzki Szpital Specjalistyczny w Legnicy,
47. Wielospecjalistyczny Szpital - Samodzielny Publiczny Zespół Opieki Zdrowotnej w Zgorzelcu,
48. Wojewódzki Szpital Specjalistyczny dla Nerwowo i Psychicznie Chorych w Ciborzu,
49. Samodzielny Publiczny Szpital dla Nerwowo i Psychicznie Chorych w Międzyrzeczu,
50. Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Wieluniu,
51. Szpital Wojewódzki im. Prymasa Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Sieradzu,
52. Wojewódzki Szpital Specjalistyczny im. Marii Skłodowskiej - Curie w Zgierzu.

Spis rysunków

- Rysunek 1: Rozkład kontrolowanych SP ZOZ na terenie Polski wg podmiotów tworzących
- Rysunek 2: Struktura zatrudnienia na 31 grudnia 2015 r. i 31 grudnia 2016 r.
- Rysunek 3: Zadłużenie z tytułu kredytów i pożyczek wg typu SP ZOZ (w mln zł)
- Rysunek 4: Struktura zobowiązań SP ZOZ z tytułu kredytów i pożyczek (w %)
- Rysunek 5: Zadłużenie kontrolowanych SP ZOZ z tytułu kredytów i pożyczek wg stanu na koniec 2014 r., 2015 r. i 2016 r. (w mln zł)
- Rysunek 6: Spłata zobowiązań z tytułu umów z ceną płatną w ratach, umowy leasingu, umowy partnerstwa publiczno-prywatnego oraz umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok (w mln zł)
- Rysunek 7: Stan zadłużenia z tytułu zobowiązań wymagalnych na koniec 2014 r., 2015 r. i 2016 r. (w mln zł)
- Rysunek 8: Struktura zobowiązań wymagalnych na 31.12.2016 r. wg typu podmiotu tworzącego SP ZOZ

Spis tabel

- Tabela 1: Liczba skontrolowanych SP ZOZ wg typu ich organu tworzącego i województw
- Tabela 2: Struktura przychodów kontrolowanych SP ZOZ w 2015 r. i 2016 r.
- Tabela 3: Struktura kosztów kontrolowanych SP ZOZ w 2015 i 2016 r.
- Tabela 4: Wyniki finansowe SP ZOZ w 2015 r. i 2016 r. (w zł)
- Tabela 5: Liczba zrealizowanych świadczeń oraz liczba pacjentów w 2015 i 2016 r.
- Tabela 6: Liczba zatrudnionych pracowników w SP ZOZ na 31 grudnia 2015 r. i 31 grudnia 2016 r.
- Tabela 7: Zadłużenie SP ZOZ z tytułu kredytów i pożyczek na dzień 31.12.2014 r., 31.12.2015 r., 31.12.2016 r. wg typu podmiotów tworzących SP ZOZ
- Tabela 8: Kredyty i pożyczki zaciągnięte przez SP ZOZ w 2015 r. i 2016 r.
- Tabela 9: Finansowanie dostaw i zakupu usług oraz spłaty zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek w 2015 r. i 2016 r.
- Tabela 10: Podmioty udzielające pożyczek SP ZOZ w 2015 r. i 2016 r.
- Tabela 11: Zadłużenie z tytułu umów z ceną płatną w ratach, umowy leasingu, umowy partnerstwa publiczno-prywatnego oraz umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok na koniec 2014 r., 2015 r. i 2016 r.
- Tabela 12: Zadłużenie SP ZOZ z tytułu umów z ceną płatną w ratach, umowy leasingu, umowy partnerstwa publiczno-prywatnego oraz umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok na dzień 31.12.2014 r., 31.12.2015 r., 31.12.2016 r. wg typu podmiotów tworzących SP ZOZ
- Tabela 13: Wartość zawartych umów z ceną płatną w ratach, umowy leasingu, umowy partnerstwa publiczno-prywatnego oraz umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok w 2015 r. i 2016 r.
- Tabela 14: Zabezpieczenia spłaty zobowiązań SP ZOZ z tytułu kredytów, pożyczek, zobowiązań z tytułu umów sprzedaży z ceną płatną w ratach, umowy leasingu, umowy partnerstwa publiczno-prywatnego oraz umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok
- Tabela 15: Stan zobowiązań wymagalnych na 31.12.2015 r. i 31.12.2016 r.
- Tabela 16: Zadłużenie SP ZOZ z tytułu zobowiązań wymagalnych na dzień 31.12.2014 r., 31.12.2015 r., 31.12.2016 r. wg typu podmiotów tworzących SP ZOZ
- Tabela 17: Porozumienia zawierane przez SP ZOZ w 2015 r. i 2016 r. w celu ograniczenia kosztów obsługi zobowiązań wymagalnych
- Tabela 18: Zmiana własności wierzytelności SP ZOZ w 2015 i 2016 r. wg typu podmiotów tworzących oraz jej rodzaju
- Tabela 19: Sposób zmiany własności wierzytelności SP ZOZ w 2015 i 2016 r.
- Tabela 20: Rodzaje nieprawidłowości stwierdzonych w sprawozdaniach Rb-Z dotyczących okresu 2015 r. i 2016 r.
- Tabela 21: Łączne zestawienie zadłużenia 52 kontrolowanych SP ZOZ w 2014 r., 2015 r. i 2016 r. wg typu podmiotów tworzących oraz rodzaju

Wykaz skrótów i znaków umownych

Wykaz skrótów

jst	– jednostki samorządu terytorialnego,
kc	– ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.)
kpc	– ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.)
sp zoz	– samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej,
uodl	– ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2018 r. poz. 160 z późn. zm.)
uofp	– ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2077 z późn. zm.),
uor	– ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 z późn. zm.).

Znaki umowne stosowane w tabelach

kreska	–	– zjawisko nie wystąpiło,
zero	0	– zjawisko istniało, jednakże w ilościach mniejszych od liczb, które mogły być wyrażone uwidocznionymi w tabeli znakami cyfrowymi,
kropka	.	– zupełny brak informacji albo brak informacji wiarygodnych,
krzyżyk	x	– wypełnienie pozycji ze względu na układ tabeli jest niemożliwe lub niecelowe.

