

# **ZAAWANSOWANA RACHUNKOWOŚĆ FINANSOWA PODMIOTÓW LECZNICZYCH**

redakcja naukowa  
**Maria Hass-Symotiuk**



**ABC**

a Wolters Kluwer business



# **ZAAWANSOWANA RACHUNKOWOŚĆ FINANSOWA PODMIOTÓW LECZNICZYCH**

**redakcja naukowa  
Maria Hass-Symotiuk**



**ABC**

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2014

Stan prawny na 15 lipca 2014 r.

Recenzent

*Prof. zw. dr hab. Danuta Sołtys*

Autorzy:

*Maria Hass-Symotiuk: Wstęp, rozdz. 1, 2, 6 i 14 oraz redakcja naukowa całości*

*Magdalena Kludacz: rozdz. 5, 8, 10 i 13*

*Kazimierz Sawicki: rozdz. 4, 9 i 11*

*Aleksandra Szewieczek: rozdz. 3, 7 i 12*

Wydawca

*Izabella Małecka*

Redaktor prowadzący

*Janina Burek*

Opracowanie redakcyjne i korekty

*Iwona Pisiewicz*

Skład i łamanie

*Wojciech Prażuch*

Projekt graficzny okładki

*Maciej Sadowski*

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

Szanujemy prawo i własność.  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer SA, 2014

ISBN 978-83-264-3345-0

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35

e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

## Spis treści

|                                                                                                                              |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Wstęp .....</b>                                                                                                           | <b>9</b>   |
| <b>Rozdział 1</b>                                                                                                            |            |
| <b>Podmiot leczniczy jako obiekt systemu rachunkowości .....</b>                                                             | <b>13</b>  |
| 1.1. Istota i atrybuty podmiotu leczniczego .....                                                                            | 13         |
| 1.2. Rodzaje podmiotów leczniczych .....                                                                                     | 21         |
| 1.3. Interesariusze podmiotu leczniczego, ich cele i potrzeby<br>informacyjne .....                                          | 26         |
| <b>Rozdział 2</b>                                                                                                            |            |
| <b>Specyfika systemu rachunkowości podmiotów leczniczych .....</b>                                                           | <b>32</b>  |
| 2.1. Pojęcie, zakres i funkcje rachunkowości podmiotu<br>leczniczego .....                                                   | 32         |
| 2.2. Ogólne zasady prowadzenia rachunkowości .....                                                                           | 40         |
| 2.3. Podmiotowy zakres ustawy o rachunkowości a jednostki<br>prowadzące działalność leczniczą .....                          | 43         |
| 2.4. Wewnętrzne regulacje dotyczące rachunkowości w podmiocie<br>leczniczym .....                                            | 47         |
| 2.5. Modele rachunkowości w podmiotach leczniczych .....                                                                     | 53         |
| <b>Rozdział 3</b>                                                                                                            |            |
| <b>Pomiar wartości w systemie rachunkowości podmiotu leczniczego .....</b>                                                   | <b>59</b>  |
| 3.1. Istota i zasady pomiaru wartości w systemie rachunkowości .....                                                         | 59         |
| 3.2. Kategorie pomiaru wartości w systemie rachunkowości .....                                                               | 60         |
| 3.3. Język opisu wyników pomiaru w systemie rachunkowości .....                                                              | 66         |
| <b>Rozdział 4</b>                                                                                                            |            |
| <b>Rzeczowe i niematerialne aktywa trwałe podmiotu leczniczego .....</b>                                                     | <b>74</b>  |
| 4.1. Istota, klasyfikacja i wycena środków trwałych i wartości<br>niematerialnych i prawnych .....                           | 74         |
| 4.2. Zasady amortyzacji środków trwałych i wartości<br>niematerialnych i prawnych .....                                      | 79         |
| 4.3. Aktualizacja wartości i odpisy z tytułu utraty wartości środków<br>trwałych i wartości niematerialnych i prawnych ..... | 87         |
| 4.4. Ewidencja środków trwałych i wartości niematerialnych<br>i prawnych .....                                               | 89         |
| 4.5. Środki trwałe w budowie .....                                                                                           | 98         |
| <b>Rozdział 5</b>                                                                                                            |            |
| <b>Aktywa inwestycyjne podmiotu leczniczego .....</b>                                                                        | <b>101</b> |
| 5.1. Istota i rodzaje aktywów inwestycyjnych .....                                                                           | 101        |
| 5.2. Aktywa finansowe i niefinansowe i ich wycena .....                                                                      | 105        |

|                                                                                         |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 5.3. Długoterminowe aktywa finansowe i niefinansowe<br>w księgach rachunkowych.....     | 109        |
| 5.4. Struktura krótkoterminowych aktywów finansowych<br>i zasady ich ewidencji.....     | 116        |
| <b>Rozdział 6</b>                                                                       |            |
| <b>Aktywa pieniężne podmiotu leczniczego .....</b>                                      | <b>122</b> |
| 6.1. Istota, rodzaje i zasady gospodarowania aktywami<br>pieniężnymi.....               | 122        |
| 6.2. Środki pieniężne w kasie .....                                                     | 126        |
| 6.3. Środki pieniężne na rachunkach bankowych .....                                     | 130        |
| 6.4. Kredyty bankowe.....                                                               | 133        |
| 6.5. Inne środki pieniężne .....                                                        | 136        |
| <b>Rozdział 7</b>                                                                       |            |
| <b>Rzeczowe aktywa obrotowe w podmiocie leczniczym .....</b>                            | <b>141</b> |
| 7.1. Zasady gospodarowania zapasami .....                                               | 141        |
| 7.2. Klasyfikacja zapasów i zasady ich wyceny .....                                     | 143        |
| 7.3. Leki i materiały medyczne w księgach rachunkowych .....                            | 150        |
| 7.4. Ewidencja innych materiałów .....                                                  | 156        |
| 7.5. Ewidencja towarów .....                                                            | 158        |
| 7.6. Specyfika inwentaryzacji leków i innych materiałów<br>medycznych .....             | 164        |
| <b>Rozdział 8</b>                                                                       |            |
| <b>Rozrachunki i roszczenia w podmiocie leczniczym .....</b>                            | <b>168</b> |
| 8.1. Pojęcie rozrachunków i ich rodzaje .....                                           | 168        |
| 8.2. Zasady wyceny rozrachunków .....                                                   | 171        |
| 8.3. Rozrachunki z kontrahentami.....                                                   | 176        |
| 8.4. Rozrachunki publicznoprawne.....                                                   | 181        |
| 8.5. Rozrachunki z pracownikami .....                                                   | 188        |
| 8.6. Pozostałe rozrachunki .....                                                        | 192        |
| 8.7. Odpisy aktualizujące należności.....                                               | 193        |
| 8.8. Rozliczenie niedoborów i nadwyżek .....                                            | 197        |
| 8.9. Należności dochodzone sądownie .....                                               | 201        |
| 8.10. Zasady inwentaryzacji rozrachunków .....                                          | 204        |
| <b>Rozdział 9</b>                                                                       |            |
| <b>Rezerwy w podmiocie leczniczym .....</b>                                             | <b>207</b> |
| 9.1. Ogólna charakterystyka rezerw .....                                                | 207        |
| 9.2. Rezerwy na przyszłe zobowiązania i straty w księgach<br>rachunkowych .....         | 210        |
| 9.3. Rezerwy na świadczenia dla pracowników.....                                        | 212        |
| 9.4. Rezerwy i aktywa z tytułu podatku dochodowego.....                                 | 220        |
| 9.5. Ujawnienia informacji o rezerwach w sprawozdaniu<br>finansowym.....                | 231        |
| <b>Rozdział 10</b>                                                                      |            |
| <b>Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w podmiocie<br/>leczniczym .....</b> | <b>232</b> |
| 10.1. Rozliczenia międzyokresowe czynne .....                                           | 232        |
| 10.2. Rozliczenia międzyokresowe bierne.....                                            | 239        |
| 10.3. Rozliczenia międzyokresowe przychodów.....                                        | 244        |

**Rozdział 11**

|                                                       |            |
|-------------------------------------------------------|------------|
| <b>Fundusze (kapitały) podmiotu leczniczego .....</b> | <b>248</b> |
| 11.1. Istota i rodzaje funduszy (kapitałów) .....     | 248        |
| 11.2. Fundusze (kapitały) podstawowe .....            | 250        |
| 11.3. Fundusze (kapitały) zapasowe .....              | 259        |
| 11.4. Fundusz (kapitał) z aktualizacji wyceny .....   | 260        |
| 11.5. Pozostałe fundusze (kapitały) rezerwowe .....   | 262        |
| 11.6. Fundusze specjalne .....                        | 262        |

**Rozdział 12**

|                                                                   |            |
|-------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Przychody i koszty działalności podmiotu leczniczego .....</b> | <b>266</b> |
| 12.1. Istota i rodzaje przychodów oraz kosztów działalności ..... | 266        |
| 12.2. Przychody i koszty dotyczące działalności medycznej .....   | 272        |
| 12.3. Pozostałe przychody i koszty operacyjne .....               | 286        |
| 12.4. Przychody i koszty finansowe .....                          | 295        |
| 12.5. Zyski i straty nadzwyczajne .....                           | 300        |
| 12.6. Obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego .....             | 302        |
| 12.7. Zysk (strata) z lat ubiegłych .....                         | 304        |

**Rozdział 13****Wynik finansowy i jego podział w księgach rachunkowych**

|                                                                   |            |
|-------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>podmiotu leczniczego .....</b>                                 | <b>307</b> |
| 13.1. Pojęcie wyniku finansowego i czynniki go kształtujące ..... | 307        |
| 13.2. Procedury ustalania wyniku finansowego .....                | 310        |
| 13.3. Bilansowe i podatkowe ustalanie podatku dochodowego .....   | 315        |
| 13.4. Podział wyniku finansowego .....                            | 321        |

**Rozdział 14**

|                                                                                      |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Sprawozdawczość finansowa podmiotu leczniczego .....</b>                          | <b>326</b> |
| 14.1. Istota i zasady sporządzania sprawozdania finansowego .....                    | 326        |
| 14.2. Bilans .....                                                                   | 329        |
| 14.3. Rachunek zysków i strat .....                                                  | 333        |
| 14.4. Informacja dodatkowa .....                                                     | 339        |
| 14.5. Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym .....                          | 344        |
| 14.6. Rachunek przepływów pieniężnych .....                                          | 347        |
| 14.7. Sprawozdanie z działalności podmiotu leczniczego .....                         | 351        |
| 14.8. Badanie i zatwierdzanie sprawozdania finansowego podmiotu<br>leczniczego ..... | 353        |

**Załącznik nr 1**

|                                                    |     |
|----------------------------------------------------|-----|
| Zakładowy plan kont dla podmiotu leczniczego ..... | 359 |
|----------------------------------------------------|-----|

|                         |            |
|-------------------------|------------|
| <b>Literatura .....</b> | <b>375</b> |
|-------------------------|------------|

|                                   |            |
|-----------------------------------|------------|
| <b>Wykaz aktów prawnych .....</b> | <b>379</b> |
|-----------------------------------|------------|

|                              |            |
|------------------------------|------------|
| <b>Spis ilustracji .....</b> | <b>383</b> |
|------------------------------|------------|

|                             |            |
|-----------------------------|------------|
| <b>Spis schematów .....</b> | <b>385</b> |
|-----------------------------|------------|

|                         |            |
|-------------------------|------------|
| <b>Spis tabel .....</b> | <b>389</b> |
|-------------------------|------------|

|                         |            |
|-------------------------|------------|
| <b>O autorach .....</b> | <b>393</b> |
|-------------------------|------------|



## Wstęp

Sprawne zarządzanie podmiotem leczniczym nie byłoby możliwe bez dostępu do informacji o posiadanych zasobach czynników produkcji, o źródłach ich finansowania, o realizowanych procesach i ich kosztach, uzyskiwanych przychodach oraz o osiągniętych rezultatach (efektach) działalności. Zasadniczym źródłem tych informacji jest rachunkowość.

Rachunkowość stanowi uniwersalny system pomiaru i identyfikacji zdarzeń oraz procesów gospodarczych, w którym za pomocą liczb i występujących między nimi relacji odwzorowuje się stan zasobów będących w dyspozycji jednostki, realizowane procesy oraz skutki finansowe podjętych decyzji i działań. Współczesna rachunkowość jest systemem generowania przydatnych informacji ekonomiczno-finansowych o działalności jednostki wykorzystywanych do podejmowania różnorodnych decyzji, i to zarówno przez jej kierownictwo, jak i odbiorców zewnętrznych. Informacje te są potrzebne użytkownikom zewnętrznym (np. organom założycielskim, płatnikom, kontrahentom, bankom) do oceny działalności podmiotu leczniczego i do rozliczenia ich kierownictwa z dokonań (osiągniętych rezultatów) i efektywnego wykorzystania powierzonych im składników majątkowych.

Znajomość szeroko pojętego prawa bilansowego i podatkowego oraz umiejętność interpretacji informacji finansowych jest potrzebna zarówno głównym księgowym, pracownikom pionu finansowo-księgowego, menadżerom, jak też radom nadzorczym i radom społecznym podmiotów leczniczych. Te ostatnie tworzą zróżnicowaną zbiorowość obejmującą samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, przedsiębiorców (spółki prawa handlowego), jednostki non profit (fundacje i stowarzyszenia) oraz jednostki budżetowe prowadzące działalność leczniczą. Mają one obowiązek prowadzenia rachunkowości według regulacji prawa bilansowego. Niektóre z nich (np. jednostki budżetowe), respektując ogólne zasady określone w ustawie o rachunkowości, muszą jednocześnie stosować się do szczególnych rozwiązań w zakresie rachunkowości zawartych w rozporządzeniach wydanych przez Ministra Finansów na mocy ustawy o finansach publicznych bądź ustawy o rachunkowości (np. fundacje).

Niniejsza książka wychodzi naprzeciw tym potrzebom. Stanowi ona kompendium wiedzy o systemie rachunkowości podmiotów leczniczych publicznych, przedsiębiorców i non profit. Prezentowane w niej treści uwzględniają specyfikę ich działalności, zasady gospodarki finansowej oraz potrzeby informacyjne różnych odbiorców (kierownictwa i odbiorców zewnętrznych).

Treść ujęto w czternastu rozdziałach. Pierwszy rozdział zawiera charakterystykę podmiotów leczniczych jako obiektów systemu rachunkowości. Przed-

stawiono w nim ich wielokryterialną klasyfikację, zasady funkcjonowania poszczególnych grup podmiotów (w tym SP ZOZ, przedsiębiorców, jednostki budżetowe oraz jednostki non profit), wskazano interesariuszy podmiotu leczniczego wraz z określeniem ich podstawowych potrzeb informacyjnych (w tym z zakresu informacji finansowej).

W rozdziale drugim omówiono specyfikę i uwarunkowania systemu rachunkowości podmiotu leczniczego z uwzględnieniem formalnoprawnych podstaw jego funkcjonowania. Ukazano rolę i rangę rachunkowości jako instrumentu zarządzania i uniwersalnego języka biznesu. Ponadto przedstawiono różne modele (rozwiązania) rachunkowości podmiotów leczniczych (budżetową, SPZOZ, przedsiębiorców, jednostek non profit), wskazując na cechy je różniące (m.in. cele, zasady, plany kont, wycenę aktywów i pasywów, sprawozdawczość i jej badanie, odbiorców informacji).

Rozdział trzeci traktuje o podstawach pomiaru wartości w systemie rachunkowości w ogóle, z nawiązaniem do specyficznych warunków determinujących pomiar i opis jego wyników stosowany w podmiotach leczniczych.

Kolejne rozdziały zostały poświęcone poszczególnym grupom składników aktywów i pasywów bilansu, takim jak: aktywa trwałe, aktywa inwestycyjne, aktywa pieniężne, rzeczowe aktywa obrotowe, rozrachunki i roszczenia, rezerwy na zobowiązania, kapitały (fundusze) własne i obce, a także przychody i koszty związane z prowadzoną działalnością, w tym z działalnością medyczną, jak też zasadom ustalania i podziału wyniku finansowego.

Publikację kończy rozdział dotyczący sprawozdawczości finansowej, w którym szczególną uwagę zwrócono na istotę, klasyfikację i zasady sporządzania sprawozdań finansowych, ich konstrukcję oraz potencjał informacyjny poszczególnych elementów sprawozdania finansowego podmiotów leczniczych. Opracowanie zawiera zatem całokształt zagadnień wchodzących w ustawowo wskazany zakres rachunkowości jednostek gospodarczych.

Zaproponowane w poszczególnych rozdziałach rozwiązania ewidencyjne opierają się na wykazie kont zamieszczonym w załączniku nr 1 (na końcu książki). Zawiera on rozbudowany wykaz kont syntetycznych i analitycznych, który umożliwia ujęcie zdarzeń i procesów gospodarczych, sporządzenie obowiązującej sprawozdawczości finansowej w kształcie wymaganym przez ustawę o rachunkowości oraz przepisy GUS, jak też zapewnia pozyskiwanie istotnych informacji na potrzeby podejmowania decyzji przez kierownictwo podmiotu leczniczego. Ten plan kont może być wykorzystany w całości jako zakładowy plan kont (ZPK) podmiotu leczniczego lub też stanowić podstawę do opracowania własnego ZPK.

Warto podkreślić, że w opracowaniu przedstawiono zagadnienia najbardziej aktualne, istotne i kluczowe z uwzględnieniem możliwości różnych rozwiązań oraz z wykorzystaniem obowiązujących regulacji prawnych (w szczególności prawa bilansowego, Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, prawa podatkowego, prawa o działalności leczniczej, kodeksu spółek handlowych itp.).

Bogactwo prezentowanych problemów, aktualność rozwiązań, a także obszerna literatura fachowa zamieszczona w opracowaniu sprawiają, że książka

może być cennym źródłem wiedzy dla szerokiego kręgu odbiorców (praktyków gospodarczych, studentów), którzy chcą wzbogacić swoją wiedzę w zakresie rachunkowości, nabyć umiejętność jej stosowania w praktyce i wykorzystania w zarządzaniu podmiotem leczniczym.

Książka jest adresowana przede wszystkim do osób zajmujących się profesjonalnie prowadzeniem ksiąg rachunkowych: głównych księgowych, pracowników pionów finansowo-ekonomicznych, a także kontrolerów i audytorów wewnętrznych oraz do kierownictwa podmiotów leczniczych, w tym przedstawicieli rad społecznych czy rad nadzorczych odpowiedzialnych za kształt systemu rachunkowości oraz przyjętą politykę w tym zakresie.

Z uwagi na całościowe omówienie zagadnień pozyskiwania i wykorzystania informacji finansowych, książka może stanowić cenną pomoc dla organów tworzących tych jednostek w sprawowaniu funkcji nadzoru i kontroli. Może być ona także wykorzystana przez studentów i słuchaczy różnych form kształcenia zawodowego: studiów podyplomowych z zakresu zarządzania placówkami opieki zdrowotnej, studiów ekonomicznych, a także przez biegłych rewidentów badających księgi rachunkowe podmiotów leczniczych.

Książka uwzględnia stan prawny na 15 lipca 2014 roku, a zamieszczony wykaz aktów prawnych pozwala na śledzenie zmian w przepisach.

Zespół autorów wyraża nadzieję, że książka umożliwi wzbogacenie wiedzy oraz będzie inspiracją do dyskusji i pytań odnośnie do prezentowanej tematyki. Ewentualne pytania, uwagi i sugestie proszę kierować na adres e-mailowy: [mhass@wneiz.pl](mailto:mhass@wneiz.pl).

*Maria Hass-Symotiuk*



## Rozdział 1

# Podmiot leczniczy jako obiekt systemu rachunkowości

### 1.1. Istota i atrybuty podmiotu leczniczego

W polskim systemie ochrony zdrowia funkcjonuje wiele jednostek opieki zdrowotnej (podmiotów leczniczych). Różnią się one wielkością, zakresem i rozmiarem prowadzonej działalności, rodzajem oraz specyfiką świadczonych usług medycznych, formą organizacyjno-prawną czy formą własności. Podmioty lecznicze pełnią funkcję świadczeniodawców usług zdrowotnych dla pacjentów. Finansowanie świadczeń zdrowotnych realizowanych przez świadczeniodawców na rzecz pacjentów jest domeną płatnika. Funkcję tę mogą pełnić: Narodowy Fundusz Zdrowia, organy władzy państwowej (np. Ministerstwo Zdrowia), organy jednostek samorządowych, inne podmioty lecznicze, przedsiębiorstwa prywatnych ubezpieczeń zdrowotnych oraz indywidualni pacjenci.

Podmiot leczniczy jest jednostką organizacyjną wyposażoną w zespół składników majątkowych, takich jak: majątek ruchomy (sprzęt, aparatura medyczna, wyposażenie itp.), majątek nieruchomy (np. budynki i budowle) oraz inne zasoby, za pomocą którego realizuje określony rodzaj działalności leczniczej<sup>1</sup>. Przy tym działalnością leczniczą jest udzielanie świadczeń zdrowotnych potrzebującym i/lub promocja zdrowia<sup>2</sup>, a także działalność dydaktyczna i badawcza prowadzona w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, w tym wdrażanie nowych technologii medycznych i metod leczenia oraz uczestniczenie w przygotowaniu osób do wykonywania zawodu medycznego

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. Nr 112, poz. 654 z póź. zm.), art. 2, ust. 1, pkt 8.

<sup>2</sup> Promocja zdrowia, będąca elementem ochrony zdrowia, stanowi ogół działań i inicjatyw podejmowanych przez organy i instytucje powołane do realizacji zadań z zakresu ochrony zdrowia, jak i przez inne podmioty, mające na celu propagowanie zdrowego stylu życia, pobudzanie troski o środowiskowe i indywidualne czynniki sprzyjające zdrowiu oraz rozwijanie indywidualnej odpowiedzialności za własne zdrowie. Wiąże się ona z działalnością edukacyjną, wychowawczą i informacyjną w zakresie zdrowia. Promocja zdrowia powinna stanowić podstawowy element treści nauczania, wychowania i informowania w tej dziedzinie. Więcej na ten temat np. J. Karski, *Praktyka i teoria promocji zdrowia*, CeDeWu, Warszawa 2003; J. Karski, *Postępy promocji zdrowia – przegląd międzynarodowy*, CeDeWu, Warszawa 2006.

i kształcenie osób wykonujących zawody medyczne<sup>3</sup>. Prowadzenie działalności leczniczej nie jest możliwe bez zatrudnienia odpowiednio wykwalifikowanej i mającej prawo wykonywania zawodu kadry medycznej (np. lekarzy, pielęgniarek, techników medycznych), administracyjno-finansowej (w tym kierownictwa) oraz eksploatacyjno-technicznej. Należy podkreślić, że świadczeń zdrowotnych mogą udzielać tylko osoby wykonujące zawód medyczny<sup>4</sup>.

Oprócz działalności leczniczej podmioty te mogą prowadzić inny rodzaj działalności, pod warunkiem, że nie jest ona uciążliwa dla pacjentów. Przykładem komercyjnej działalności niemedycejskiej będącej źródłem przychodów tych jednostek może być działalność oświatowa (np. organizowanie szkoleń), prowadzenie płatnego parkingu. Działalność ta musi być wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

Zasady tworzenia, funkcjonowania i likwidacji podmiotów wykonujących działalność leczniczą, jak też kontroli i nadzoru nad jej wykonywaniem określa ustawa o działalności leczniczej. Dzieli ona ogół podmiotów leczniczych na<sup>5</sup>:

- a) przedsiębiorców, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2010 r. o swobodzie działalności gospodarczej<sup>6</sup> we wszystkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej (z wyjątkiem usług pogrzebowych i ich reklamy), oraz
- b) podmioty niebędące przedsiębiorcami, takie jak:
  - samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
  - jednostki budżetowe, w tym państwowe jednostki budżetowe tworzone i nadzorowane przez Ministra Obrony Narodowej, ministra właściwego ds. wewnętrznych, Ministra Sprawiedliwości lub Szefa Bezpieczeństwa Wewnętrznego, posiadające w swojej strukturze organizacyjnej ambulatorium, ambulatorium z izbą chorych lub lekarza podstawowej opieki zdrowotnej,
  - instytuty badawcze,
  - fundacje i stowarzyszenia, które zgodnie ze statutem wykonują zadania w zakresie ochrony zdrowia i których statut dopuszcza prowadzenie działalności leczniczej,
  - posiadające osobowość prawną jednostki organizacyjne stowarzyszeń,
  - osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku państwa do Kościoła Katolickiego w RP, o stosunku państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, kościelne osoby prawne lub związki wyznaniowe w zakresie, w jakim wykonują działalność leczniczą.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, art. 3.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 5 grudnia o zawodach lekarza i lekarza dentysty (tekst jedn. z 2011 r., Dz. U. Nr 277, poz. 1634 z póź. zm.), ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o zawodach pielęgniarki i położnej (Dz. U. Nr 174, poz. 1039 z póź. zm.).

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, art. 4.

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 2 lipca 2010 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 220, poz. 1447 ze zm.).

Warto dodać, że lekarze i pielęgniarki mogą także wykonywać swój zawód w ramach działalności leczniczej prowadzonej jako indywidualna lub grupowa (np. w formie spółki cywilnej, spółki jawnej albo spółki partnerskiej) praktyka lekarska czy pielęgniarska.

Różnice między podmiotami leczniczymi – przedsiębiorcami oraz niebędącymi przedsiębiorcami ilustruje tabela 1.1.

Produktem podmiotów leczniczych są realizowane świadczenia zdrowotne<sup>7</sup>. W ustawie o działalności leczniczej za świadczenia zdrowotne uznaje się<sup>8</sup>:

- działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia, oraz
- inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania.

Dzieli się je na stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne szpitalne oraz inne niż szpitalne, a także ambulatoryjne świadczenia zdrowotne. Te pierwsze polegają na diagnozowaniu, leczeniu, pielęgnacji i rehabilitacji i nie mogą być realizowane w ramach innych stacjonarnych i całodobowych świadczeń zdrowotnych lub ambulatoryjnych świadczeń zdrowotnych. Do świadczeń szpitalnych zalicza się także świadczenia udzielane z zamiarem zakończenia ich w okresie nieprzekraczającym 24 godzin.

Zakresem stacjonarnych i całodobowych świadczeń zdrowotnych innych niż szpitalne obejmuje się świadczenia opiekuńcze, pielęgnacyjne, paliatywne, hospicyjne, świadczenia z zakresu opieki długoterminowej, rehabilitacji leczniczej, leczenia uzależnień, psychiatrycznej opieki zdrowotnej oraz lecznictwa uzdrowiskowego, udzielane pacjentom, których stan zdrowia wymaga całodobowych lub całodziennych świadczeń zdrowotnych w odpowiednio urządzonych, stałych pomieszczeniach.

Ambulatoryjne świadczenia zdrowotne obejmują natomiast świadczenia podstawowej lub specjalistycznej opieki zdrowotnej oraz świadczenia z zakresu rehabilitacji leczniczej udzielane w odpowiednio urządzonym pomieszczeniu, lecz nie w trybie stacjonarnym ani całodobowym. Ponadto są to także badania diagnostyczne wykonywane w celu rozpoznania stanu zdrowia i ustalenia dalszego postępowania leczniczego.

<sup>7</sup> Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej ze środków publicznych (Dz. U. Nr 210, poz. 2136 ze zm.), świadczenia zdrowotne stanowią element pojęcia „świadczenia opieki zdrowotnej”, których zakresem obejmuje się świadczenia zdrowotne rzeczowe (związane z procesem leczenia, leki, wyroby medyczne, w tym wyroby medyczne będące przedmiotami ortopedycznymi i środki pomocnicze) i świadczenia towarzyszące (zakwaterowanie i wyżywienie w jednostkach całodobowej lub całodzienniej opieki oraz usługi transportu sanitarnego). Obok tego w ustawie wyszczególniono także świadczenia:

a) gwarantowane – świadczenia opieki zdrowotnej finansowane w całości ze środków publicznych, na zasadach i w trybie określonych w ustawie,  
b) specjalistyczne – świadczenia opieki zdrowotnej we wszystkich dziedzinach medycyny z wyłączeniem świadczeń udzielonych w zakresie podstawowej opieki zdrowotnej,  
c) wysokospecjalistyczne – świadczenie opieki zdrowotnej lub procedurę medyczną spełniające łącznie następujące kryteria: udzielenie świadczenia wymaga wysokiego poziomu zaawansowania technicznego świadczeniodawcy i zaawansowanych umiejętności osób udzielających świadczenia, koszt jednostkowy świadczenia jest wysoki.

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, art. 2, pkt 10.

**Tabela 1.1.** Charakterystyki podmiotów leczniczych będących przedsiębiorcami oraz niebędących przedsiębiorcami

| <b>Wyszczególnienie</b>                                 | <b>Podmioty lecznicze niebędące przedsiębiorcami</b>                                                                                                                                                                                    | <b>Podmioty lecznicze będące przedsiębiorcami<br/>(np. spółka kapitałowa)</b>                                                                                                     |
|---------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Regulacje prawne dotyczące działalności podmiotu        | Ustawa o działalności leczniczej, ustawa o finansach publicznych                                                                                                                                                                        | Kodeks spółek handlowych oraz, pomocniczo, ustawa o działalności leczniczej                                                                                                       |
| Rejestracja działalności leczniczej                     | Wpis do rejestru działalności regulowanej* i do rejestru stowarzyszeń, innych organizacji społecznych i zawodowych oraz fundacji                                                                                                        | Zgłoszenie do Krajowego Rejestru Sądowego lub Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, a następnie wpis do odpowiedniego rejestru działalności regulowanej* |
| Struktura organów zarządzających                        | Kierownik, rada społeczna                                                                                                                                                                                                               | Zgromadzenie wspólników/ akcjonariuszy, rada nadzorcza, komisja rewizyjna, zarząd                                                                                                 |
| Wewnętrzna polityka kadrowa podmiotu                    | Głęboka ingerencja, przejawiająca się w obowiązku formalno-prawnego konkursu na szereg stanowisk (w tym kierownika, jego kadencyjność) oraz ustawowy katalog wymogów na stanowiska                                                      | Brak ingerencji                                                                                                                                                                   |
| Sposób finansowania działalności                        | Podmiotowy (finansowanie bazy materialnej i kadrowej), w SPZOZ – przedmiotowy (finansowanie świadczeń zdrowotnych)                                                                                                                      | Przedmiotowy (finansowanie świadczeń zdrowotnych)                                                                                                                                 |
| Forma gospodarki finansowej                             | W jednostkach budżetowych: wydatkowanie środków otrzymanych z budżetu organu tworzącego, w SPZOZ, publicznych spółkach kapitałowych: samofinansowanie kosztów działalności i zobowiązań z posiadanych środków i uzyskiwanych przychodów | Maksymalizacja zysku                                                                                                                                                              |
| Uprawnienia do świadczenia odpłatnych usług zdrowotnych | Ograniczone możliwości pobierania opłat od pacjentów za usługi zdrowotne                                                                                                                                                                | Duże możliwości świadczenia odpłatnych usług zdrowotnych                                                                                                                          |

|                                                                             |                                                                                                |                                                                                                   |
|-----------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Odpowiedzialność za wyniki działalności i zobowiązania podmiotu leczniczego | Pełna podmiotu tworzącego, w tym za zobowiązania podmiotu leczniczego                          | Ograniczona do wysokości kapitału, wspólnicy/akcjonariusze nie odpowiadają za zobowiązania spółki |
| Zdolność upadłościowa                                                       | Nie podlega prawu upadłościowemu <sup>9</sup>                                                  | Podlega prawu upadłościowemu                                                                      |
| Gwarancje zapewnienia dostępności do świadczeń zdrowotnych pacjentom        | Może być likwidowany bez konieczności zapewnienia pacjentom dostępu do realizowanych świadczeń | Brak gwarancji przez ten podmiot leczniczy                                                        |
| Nadzór i kontrola                                                           | Organ tworzący, organ prowadzący rejestr, Minister Zdrowia                                     | Rada nadzorcza, komisja rewizyjna, walne zgromadzenie, Minister Zdrowia                           |

\* Zgodnie z art. 106 ustawy o działalności leczniczej organem prowadzącym rejestr działalności jest dla podmiotów leczniczych – wojewoda właściwy dla siedziby albo miejsca zamieszkania podmiotu leczniczego, natomiast w odniesieniu do praktyki zawodowej: a) lekarzy – okręgowa rada lekarska właściwa dla miejsca jej wykonywania, praktyki lekarskiej, b) pielęgniarek i położnych – okręgowa rada pielęgniarek i położnych właściwa dla miejsca wykonywania praktyki zawodowej przez pielęgniarkę lub c) wojowska rada lekarska – w odniesieniu do członków wojewskiej izby lekarskiej.

Źródło: opracowanie własne.

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.).

**Tabela 1.2.** Cechy świadczeń zdrowotnych

| Cecha świadczeń zdrowotnych                                                        | Uwagi                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Trudność określenia jednostki usługowej                                            | Pacjent korzysta jednocześnie z wielu usług (może to być pojedyncza usługa lub pakiet usług)                                                                                                                                                                             |
| Niematerialność                                                                    | Usługi zdrowotne są nieuchwytne, trudne do wyodrębnienia i oceny przez świadczeniobiorcę (pacjenta)                                                                                                                                                                      |
| Nierozdzielność                                                                    | Równocześnieść „produkcji” i konsumpcji świadczeń zdrowotnych                                                                                                                                                                                                            |
| Nietrwałość                                                                        | Brak możliwości magazynowania świadczeń zdrowotnych, dlatego konieczna jest odpowiednia organizacja procesu ich realizacji                                                                                                                                               |
| Różnorodność, zindywidualizowany charakter                                         | Usługi są niejednolite, niestandardowe i bardzo urozmaicone, co wynika ze zróżnicowania wykształcenia, doświadczenia personelu medycznego i różnych „sytuacji wyjściowych” w zakresie stanu zdrowia pacjenta                                                             |
| Swoboda wyboru technologii procesu ich świadczenia przez fachowy personel medyczny | Wybór sposobu leczenia znajduje odzwierciedlenie w zróżnicowaniu kosztów leczenia pacjentów                                                                                                                                                                              |
| Asymetria informacji między pacjentem a świadczeniodawcą                           | Pacjent jest uzależniony w zdrowiu czy w chorobie od lekarza. Nie posiada on profesjonalnej wiedzy, jakie świadczenia, w jakiej ilości są mu potrzebne, co zmusza do przekazania prawa podejmowania decyzji w tym zakresie lekarzowi, który staje się „agentem pacjenta” |
| Aktywny udział pacjenta w procesie leczenia                                        | Potrzeba zaangażowania i akceptacji przebiegu procesu leczenia i zastosowanych w nim metod przez pacjenta                                                                                                                                                                |
| Środowiskowy charakter                                                             | Wymaga rozmieszczenia zdolności usługowych w bezpośrednim sąsiedztwie ich odbiorców                                                                                                                                                                                      |
| Abstrakcyjny charakter                                                             | Nieuchwytność i trudność „wypробowania” świadczeń zdrowotnych                                                                                                                                                                                                            |
| Brak gwarancji ich skuteczności                                                    | Pacjent nie ma pewności, że po uzyskaniu pomocy będzie leczony, nie jest też świadomy skutków zaniechania leczenia                                                                                                                                                       |

Opracowano na podstawie: M. Daszkowski, *Usługi, produkcja, rynek, marketing*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. 37–44; A. Bukowska-Piastrzyńska, *Marketing usług zdrowotnych od budowania wizerunku placówki do zadowolenia klientów*, CeDeWu, Warszawa 2007, s. 15–18.

Świadczeniem zdrowotnym jest zatem zespół profesjonalnych działań z wykorzystaniem dostępnej, specjalistycznej wiedzy medycznej oraz aparatury i sprzętu medycznego. Obejmują one diagnostykę, leczenie, rehabilitację, opiekę, jak też profilaktykę zdrowotną, czego efektem powinno być przywraca-

nie (wyleczenie, zaleczenie), zachowanie bądź poprawa stanu zdrowia pacjenta umożliwiająca mu pełną sprawność oraz dobre samopoczucie fizyczne i psychiczne. Świadczeniem zdrowotnym jest zarówno porada, procedura medyczna, rehabilitacja, opieka medyczna i pielęgnacyjna, proces leczenia określonego pacjenta lub jednostki chorobowej. Specyficzne atrybuty świadczeń zdrowotnych przedstawia tabela 1.2.

Świadczenia te mogą być udzielane pacjentom bezpłatnie, za częściową lub pełną odpłatnością, przy czym bezpłatność nie oznacza, że podmiot leczniczy nie uzyskuje zapłaty za wykonane usługi. Zapłata ta jest dokonywana (za pacjenta) przez płatnika.

Ze względu na sposób i zakres udzielania świadczeń zdrowotnych podmiotem leczniczym może być:

- szpital, zakład opiekuńczo-leczniczy, zakład pielęgnacyjno-opiekuńczy, sanatorium, prewentorium, hospicjum stacjonarne,
- przychodnia, ośrodek zdrowia, poradnia, lecznica,
- pogotowie ratunkowe,
- medyczne laboratorium diagnostyczne,
- pracownia protetyki stomatologicznej i ortodoncji,
- zakład rehabilitacji leczniczej,
- ambulatorium lub ambulatorium z izbą chorych (np. jednostki wojskowej, Policji, Straży Granicznej, Państwowej Straży Pożarnej, Biura Ochrony Rządu, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz jednostki organizacyjnej Służby Więziennej),
- inne podmioty spełniające warunki określone w ustawie.

Charakterystyki tych podmiotów zawiera tabela 1.3. Warto dodać, że ich zbiór nie jest zamknięty i może być rozbudowywany.

Wszystkie podmioty lecznicze, niezależnie od ich kategorii i charakteru, mają wspólne cechy. Można do nich zaliczyć w szczególności<sup>10</sup>:

- wielość realizowanych celów (medyczny, społeczny i ekonomiczny),
- ukierunkowanie na realizację określonego zakresu świadczeń zdrowotnych,
- skupienie odpowiedniego potencjału ludzkiego, rzeczowego i finansowego niezbędnego do realizacji wyznaczonych celów i zadań,
- udzielanie świadczeń zdrowotnych wyłącznie przez osoby wykonujące zawód medyczny oraz spełniające określone wymagania,
- posiadanie wewnętrznego układu organizacyjnego właściwego dla procesu realizacji wyznaczonych zadań,
- posiadanie określonej samodzielności ekonomicznej niezbędnej do podejmowania decyzji zapewniających realizację wyznaczonych celów i zadań,
- posiadanie określonego statusu prawnego umożliwiającego podejmowanie zobowiązań i ponoszenie za nie odpowiedzialności, z zachowaniem niezbędnego stopnia ryzyka.

<sup>10</sup> *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symiotiuk, ODKK, Gdańsk 2008, s. 22.

**Tabela 1.3.** Typy podmiotów leczniczych i ich charakterystyka

| <b>Kategoria (typ) podmiotu leczniczego</b>          | <b>Zakres udzielonych świadczeń zdrowotnych</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Szpital                                              | Całodobowe lub całodziennie świadczenia zdrowotne, środki farmaceutyczne i materiały medyczne w odpowiednim stałym pomieszczeniu wraz z żyzywieniem stosownym do stanu zdrowia                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Przychodnie zdrowia, poradnie                        | Świadczenia z zakresu podstawowej i specjalistycznej opieki zdrowotnej, w warunkach ambulatoryjnych lub domowych, w miejscu zamieszkania lub pobytu osoby potrzebującej tych świadczeń, przy czym zakresem podstawowej opieki zdrowotnej (POZ) obejmuje się świadczenia: profilaktyczne, diagnostyczne, lecznicze, rehabilitacyjne oraz pielęgnacyjne z zakresu medycyny ogólnej, rodzinnej i pediatrii. Z kolei specjalistyczna opieka zdrowotna obejmuje świadczenia opieki zdrowotnej we wszystkich dziedzinach medycyny, z wyłączeniem świadczeń POZ |
| Pogotowie ratunkowe                                  | Świadczenia zdrowotne w razie wypadku, urazu, porodu, nagłego zachorowania lub nagłego pogorszenia stanu zdrowia powodującego zagrożenie życia. Mogą być one realizowane przez zespół ratownictwa medycznego lub lotniczy zespół ratownictwa medycznego. Zespół ratownictwa medycznego jest jednostką, która podejmuje medyczne czynności ratunkowe w warunkach pozaszpitalnych                                                                                                                                                                          |
| Medyczne laboratorium diagnostyczne                  | Badania diagnostyczne, w tym analizy wykonywane w celu rozpoznania stanu zdrowia i ustalenia dalszego postępowania leczniczego                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Pracownie protetyki stomatologicznej i ortodoncji    | Wykonywanie bądź naprawa protez oraz innych przedmiotów protetycznych i ortodontycznych                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Zakłady rehabilitacji leczniczej                     | Interdyscyplinarne, kompleksowe działania usprawniające, służące zachowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Zakłady opiekuńczo-lecznicze                         | Całodobowe świadczenia zdrowotne obejmujące: pielęgnację i rehabilitację osób niewymagających hospitalizacji, środki farmaceutyczne i materiały medyczne, pomieszczenie i żywienie odpowiednie do stanu zdrowia, a także opiekę w czasie organizowanych zajęć kulturalno-rekreacyjnych                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Zakłady pielęgnacyjno-opiekuńcze                     | Całodobowe świadczenia zdrowotne obejmujące pielęgnację, opiekę i rehabilitację osób niewymagających hospitalizacji oraz zapewnienie im kontynuacji leczenia farmakologicznego, pomieszczenia i żywienia odpowiedniego do stanu zdrowia, a także edukacja zdrowotna tych osób i członków ich rodzin                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Inne zakłady (np. zakład lecznictwa uzdrowiskowego)* | Lecznictwo uzdrowiskowe w ramach kierunków leczniczych i przeciwwskazań ustalonych dla danego uzdrowiska, w szczególności wykorzystujące warunki naturalne przy udzielaniu świadczeń zdrowotnych                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

\* Podstawą ich funkcjonowania jest ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (Dz. U. Nr 167, poz. 1399 ze zm.).

Źródło: opracowanie własne.

Szczególny i zróżnicowany charakter podmiotów leczniczych, w tym także specyficzne właściwości świadczeń zdrowotnych, trudność ich kwantyfikacji, a nawet trudność określenia jednostki usługowej<sup>11</sup>, wielość realizowanych celów, a także pilny charakter potrzeb zdrowotnych pacjentów sprawiają, że jednostki te są określane mianem niepowtarzalnych, specyficznych albo przynajmniej odmiennych niż inne podmioty gospodarcze. Do najczęściej wymienianych różnic zalicza się<sup>12</sup>:

- trudniejsze normowanie i pomiar wyników ich pracy (które są bardziej zróżnicowane i kompleksowe),
- natychmiastowy charakter większość prac (nie można ich odłożyć na później) oraz niewielka tolerancja niejednoznaczności czy błędów,
- duża niezależność od siebie wykonywanych czynności, a jednocześnie potrzeba ich koordynacji pomiędzy różnymi grupami specjalistów,
- niezmiernie wysoki stopień specjalizacji pracy,
- wysoka specjalizacja członków organizacji, którzy są bardziej lojalni wobec swoich grup zawodowych niż wobec organizacji,
- mała skuteczność kontroli lekarzy, tj. grupy najbardziej odpowiedzialnej za generowanie usług i kosztów, pod względem organizacyjnym i kierowniczym,
- występowanie podwójnego podporządkowania służbowego personelu medycznego (klinicznego i administracyjnego), co utrudnia koordynację działań i odpowiedzialność za nie.

Należy przy tym podkreślić, że specyfiką działalności medycznej jest posiadanie informacji o spodziewanych przychodach wynikających z wynegocjowanych kontraktów z NFZ<sup>13</sup>, ale brak wiedzy o poziomie kosztów, jakie zostaną poniesione w związku z prowadzoną działalnością. Działalność ta ma wysokie konotacje humanitarne, co powoduje niechęć do jej wyrażania w ujęciu ekonomicznym. Prymat funkcji społecznych i publiczna misja tych podmiotów kolidują z zasadami rachunku ekonomicznego.

## 1.2. Rodzaje podmiotów leczniczych

Podmioty realizujące świadczenia z zakresu ochrony i promocji zdrowia, a także prowadzące działalność dydaktyczną i badawczą w powiązaniu

<sup>11</sup> Pacjent korzysta jednocześnie z wielu usług, a sam proces świadczenia tych samych usług może mieć różny przebieg, w zależności od kwalifikacji personelu medycznego, wyposażenia w aparaturę i sprzęt medyczny, stanu zdrowia pacjenta, w tym chorób współistniejących, a także od rodzaju jednostek chorobowych. Przy tym efekty zdrowotne zależą w znacznym stopniu od współpracy pacjenta z lekarzem, od zastosowanych leków i preparatów leczniczych, których zażywanie jest niezbędne w procesie świadczenia usług zdrowotnych. Więcej na ten temat w: M. Hass-Symotiuł, *Aspekty metodologiczne budżetowania działalności zakładu opieki zdrowotnej*, [w:] *Rachunek kosztów usług medycznych i zarządzanie finansami w ochronie zdrowia*, red. M. Hass-Symotiuł, Szczecin 2000.

<sup>12</sup> S.M. Shortell, A.D. Kałużny, *Podstawy zarządzania opieką zdrowotną*, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne „Vesalius”, Kraków 2001, s. 26.

<sup>13</sup> Umów o realizację świadczeń zdrowotnych nie zawierają podmioty lecznicze funkcjonujące w formie jednostek budżetowych. Nie posiadają one bowiem osobowości prawnej.

z udzielaniem świadczeń zdrowotnych można klasyfikować według różnych kryteriów, które obrazuje tabela 1.4.

**Tabela 1.4.** Klasyfikacja podmiotów leczniczych

| Kryterium podziału                                 | Rodzaje ZOZ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|----------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Forma własności                                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• publiczne</li> <li>• niepubliczne</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Podmiot (organ) tworzący                           | <ul style="list-style-type: none"> <li>• organ administracji publicznej (minister lub centralny organ administracji rządowej, wojewoda, jednostka samorządu terytorialnego, publiczna uczelnia medyczna lub inna uczelnia prowadząca działalność badawczą i dydaktyczną, Centrum Medyczne Kształcenia Podyplomowego)</li> <li>• krajowa lub zagraniczna osoba prawna lub fizyczna (np. przedsiębiorca, fundacja, stowarzyszenie, kościół, związek wyznaniowy, kościelna osoba prawna)</li> </ul>                                                                                                                                                                   |
| Charakter podmiotu tworzącego                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• niebędący przedsiębiorcą</li> <li>• będący przedsiębiorcą</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Forma organizacyjno-prawna podmiotu leczniczego    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej</li> <li>• jednostki budżetowe</li> <li>• instytuty badawcze</li> <li>• fundacje i stowarzyszenia, kościoły i związki wyznaniowe</li> <li>• spółki kapitałowe</li> <li>• spółki osobowe</li> <li>• jednoosobowa działalność gospodarcza</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Rodzaj podmiotu prowadzącego działalność leczniczą | <ul style="list-style-type: none"> <li>• szpital</li> <li>• zakład opiekuńczo-leczniczy</li> <li>• zakład pielęgnacyjno-opiekuńczy</li> <li>• sanatorium</li> <li>• prewentorium</li> <li>• hospicjum stacjonarne</li> <li>• pogotowie ratunkowe</li> <li>• przychodnia, ośrodek zdrowia, poradnia, lecznica</li> <li>• medyczne laboratorium diagnostyczne</li> <li>• zakłady rehabilitacji leczniczej</li> <li>• ambulatorium z izbą chorych (np. jednostki wojskowej)</li> <li>• pracownia protetyki stomatologicznej i ortodoncji</li> <li>• stacje krwiodawstwa i krwiolecznictwa</li> <li>• inne podmioty spełniające warunki określone w ustawie</li> </ul> |
| Zakres i przedmiot prowadzonej działalności        | <ul style="list-style-type: none"> <li>• profilaktyka</li> <li>• diagnostyka</li> <li>• terapia</li> <li>• rehabilitacja</li> <li>• opieka medyczna</li> <li>• opieka pielęgnacyjna</li> <li>• naukowo-badawcza</li> <li>• dydaktyczna</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

|                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-----------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Zakres realizowanych świadczeń zdrowotnych                | <ul style="list-style-type: none"> <li>• lecznictwo stacjonarne</li> <li>• lecznictwo ambulatoryjne</li> </ul> a w ich ramach: <ul style="list-style-type: none"> <li>– podstawowe</li> <li>– jednospecjalizacyjne</li> <li>– wielospecjalizacyjne</li> </ul>             |
| Rodzaj udzielanych świadczeń (szczebel opieki zdrowotnej) | <ul style="list-style-type: none"> <li>• podstawowa opieka zdrowotna (lekarz pierwszego kontaktu)</li> <li>• specjalistyczna opieka zdrowotna (szpital, przychodnia)</li> <li>• wysokospecjalistyczna opieka zdrowotna (klinika, szpital wielospecjalistyczny)</li> </ul> |

Źródło: opracowanie własne.

Publiczne podmioty lecznicze są zaliczane do jednostek sektora finansów publicznych<sup>14</sup>. Ich zakresem obejmuje się samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (SP ZOZ) utworzone przez Ministra Zdrowia, Ministra Obrony Narodowej, Ministra Spraw Wewnętrznych, Ministra Sprawiedliwości lub centralny organ administracji rządowej, wojewodę, jednostkę samorządu terytorialnego (gminnego, powiatowego i wojewódzkiego), państwową uczelnię medyczną lub państwową uczelnię prowadzącą działalność dydaktyczną i badawczą w dziedzinie nauk medycznych oraz Centrum Medyczne Kształcenia Podyplomowego. W myśl ustawy o działalności leczniczej Skarb Państwa reprezentowany przez ministra, centralny organ administracji rządowej albo wojewodę, jednostkę samorządu terytorialnego, a także uczelnia medyczna mogą utworzyć podmiot leczniczy w formie spółki kapitałowej czy jednostki budżetowej.

Atrybutami publicznych ZOZ są w szczególności:

- cele działalności,
- organy i formy ich prowadzenia,
- zasady gospodarki finansowej,
- zasady zarządzania.

Publiczne ZOZ udzielają świadczeń zdrowotnych finansowanych ze środków publicznych<sup>15</sup> nieodpłatnie<sup>16</sup>, za częściową lub pełną odpłatnością<sup>17</sup>. Mają one konstytucyjny obowiązek udzielania pomocy każdemu obywatelowi, którego życie jest zagrożone, bez względu na swoją kondycję finansową. Publiczny ZOZ nie może żądać od pacjenta zapłaty za udzielone świadczenia zdrowotne nawet wówczas, gdy wyczerpał limit świadczeń określony w kontrakcie z NFZ.

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.), art. 9.

<sup>15</sup> Środkami publicznymi są środki finansowe NFZ, środki przekazywane przez organy administracji publicznej (np. Ministerstwo Zdrowia na finansowanie procedur wysokospecjalistycznych) czy przez jednostki samorządu terytorialnego (na finansowanie programów zdrowotnych), a także środki z UE.

<sup>16</sup> Świadczenie udzielone osobom znajdującym się w stanie nietrzeźwym, niezależnie od ich uprawnień do bezpłatnych świadczeń zdrowotnych, są odpłatne w publicznym ZOZ.

<sup>17</sup> Odpłatność (dokonywana przez pacjenta) za świadczenia finansowane ze środków publicznych jest możliwa tylko wówczas, gdy przewidują to wyraźnie przepisy odrębne i tylko po cenach urzędowych. Więcej na ten temat: ustawa 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.).

Należy podkreślić, że działalność publicznych ZOZ nie jest nastawiona na zysk, a na efektywne wykorzystanie zasobów będących w ich dyspozycji.

Publicznym podmiotem leczniczym kieruje i reprezentuje go na zewnątrz kierownik, który ponosi odpowiedzialność za zarządzanie tym podmiotem. Jest on wspierany przez radę społeczną (radę nadzorczą), która pełni funkcję organu inicjującego, opiniodawczego oraz organu doradczego dla kierownika podmiotu. Oznacza to, że rada społeczna nie ma kompetencji władczych wobec kierownika zakładu. Sposób powoływania i odwoływania składu i liczebności rady społecznej (nadzorczej), jak też wykonywane przez nią zadania określa ustawa o działalności leczniczej.

Warto dodać, że najważniejsze problemy funkcjonowania podmiotu są rozwiązywane z udziałem organu tworzącego. Przykładowo, decyzje dotyczące zaprzestania jego działalności czy przekształcenia podmiotu leczniczego w spółkę kapitałową leżą w gestii organu tworzącego. Pomiędzy kierownikiem a organem założycielskim jest nawiązywany stosunek pracy na podstawie powołania lub umowy o pracę bądź umowy cywilno-prawnej o zarządzanie. Przy tym wyłonienie kierownika publicznego ZOZ następuje w wyniku konkursu.

Publiczne podmioty lecznicze mogą być prowadzone w formie:

- samodzielnego publicznego ZOZ<sup>18</sup>,
- spółki kapitałowej,
- jednostki budżetowej.

Różnią się one od siebie zasadami gospodarki finansowej, którą określają ustawa o finansach publicznych oraz ustawa o działalności leczniczej. Jednostki budżetowe<sup>19</sup> nie mają osobowości prawnej i zdolności kontraktowej z NFZ. Pokrywają one swoje wydatki bezpośrednio z budżetu podmiotu tworzącego, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego (metoda finansowania brutto). Oznacza to, że gospodarują one przekazaną w zarząd częścią mienia państwowego lub komunalnego oraz przydzielonymi środkami finansowymi, kierując się efektywnością ich wykorzystania. Z kolei gospodarka finansowa samodzielnych publicznych ZOZ opiera się na zasadzie samofinansowania. Przejawia się to w pokrywaniu kosztów ich działalności i zobowiązań oraz ujemnego wyniku finansowego z posiadanych środków i uzyskiwanych przychodów. Jeżeli podmiot nie może pokryć ujemnego wyniku finansowego, to organ tworzący powinien to zrobić i podjąć decyzję o zmianie formy jego prowadzenia lub o likwidacji. Należy pamiętać, że publiczne podmioty lecznicze nie podlegają prawu upadłościowemu.

Warto dodać, że samodzielne publiczne ZOZ posiadające osobowość prawną mają możliwość pozyskania przychodów z różnych źródeł (z odpłatnych świadczeń, ze środków przeznaczonych na realizację programów zdrowotnych, z wydzielonej działalności gospodarczej innej niż działalność

<sup>18</sup> Po wejściu w życie przepisów ustawy o działalności leczniczej nie mogą być tworzone nowe SP ZOZ, z wyjątkiem powstałych w efekcie połączenia już funkcjonujących zakładów.

<sup>19</sup> Zgodnie z ustawą o działalności leczniczej podmiotami leczniczymi mogą być jednostki budżetowe tworzone i nadzorowane przez Ministra Obrony Narodowej, Ministra Sprawiedliwości, ministra właściwego do spraw wewnętrznych oraz szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego.

medyczna, z darowizn, spadków, zapisów oraz ofiarności publicznej). Formą dofinansowania działalności tych jednostek mogą być także dotacje budżetowe.

Niepubliczne ZOZ są traktowane jako jedna z form prowadzenia działalności gospodarczej. Mogą być one tworzone przez:

- 1) kościół lub związki wyznaniowe,
- 2) pracodawcę,
- 3) fundację, związek zawodowy, samorząd zawodowy lub stowarzyszenie,
- 4) inne niż wyżej wskazane krajowe lub zagraniczne osoby prawne, np. przedsiębiorstwa, spółdzielnie, spółki akcyjne bądź z o.o. lub osoby fizyczne,
- 5) osoby fizyczne (np. lekarzy, pielęgniarki i położne – tworzących spółki cywilne, jawne, komandytowe).

Każdy z tych podmiotów, występując w roli założyciela niepublicznego podmiotu leczniczego, musi zdecydować, jaka ma być jego forma organizacyjno-prawna. W wypadku pierwszych trzech podmiotów działalność w zakresie opieki zdrowotnej może stanowić ich działalność gospodarczą. Pozostałe podmioty mogą tworzyć podmioty lecznicze specjalnie w celu prowadzenia działalności na rynku usług medycznych.

W procedurach tworzenia tych jednostek występują pewne odmienności. Dotyczą one, na przykład, różnych trybów podejmowania decyzji o utworzeniu podmiotu leczniczego. Zależnie od typu organu tworzącego podmiot leczniczy stosuje się określony tryb jego tworzenia. Także statut niepublicznego podmiotu leczniczego nadaje organ, który go utworzył. Działalność niepublicznych podmiotów leczniczych może być finansowana także ze środków publicznych. Wymaga to jednak zawarcia umowy o udzielenie świadczeń zdrowotnych z oddziałem Narodowego Funduszu Zdrowia.

Gospodarka finansowa niepublicznych podmiotów leczniczych nie jest tak sformalizowana jak publicznych. W tym zakresie brakuje ustawowych zasad normujących jej prowadzenie. Działalność tych jednostek może być ukierunkowana na zysk, a zatem są to jednostki *profit*, które mogą być podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

Istotnym kryterium podziału podmiotów leczniczych jest sposób udzielania świadczeń zdrowotnych. Z tego punktu widzenia wyróżnia się podmioty lecznictwa stacjonarnego i ambulatoryjnego. Te pierwsze obejmują zakłady, które udzielają całodobowych świadczeń zdrowotnych (np. szpitale, zakłady opiekuńczo-lecznicze, zakłady pielęgnacyjno-opiekuńcze, sanatoria, prewentoria). Zakres oferowanych przez nie świadczeń zależy od rodzaju podmiotu. Są one przeznaczone dla osób, których stan zdrowia wymaga udzielenia całodobowych lub całodziennych świadczeń zdrowotnych w odpowiednim, stałym pomieszczeniu. W tej grupie szczególną rolę odgrywają szpitale. Pochłaniają one gros środków przeznaczonych na opiekę zdrowotną. Wynika to z tego, że mają one obowiązek zapewnić każdemu przyjętemu pacjentowi:

- świadczenia zdrowotne,
- środki farmaceutyczne i materiały medyczne,
- pomieszczenie i wyżywienie odpowiednie do stanu zdrowia.

Cechą charakterystyczną szpitali jest ciągła gotowość do przyjęcia pacjenta, zapewnienia mu całodobowej, wszechstronnej i kwalifikowanej opieki zdrowotnej z zastosowaniem złożonych technologii medycznych. Szpital jest zatem instytucją złożoną, dążącą do maksymalizacji celów o specjalnym i unikatowym charakterze<sup>20</sup>.

Szpitala można klasyfikować, stosując takie kryteria, jak:

- faza hospitalizacji,
- liczba i zakres reprezentowanych specjalności lekarskich,
- zakres i rodzaj oferowanych świadczeń zdrowotnych,
- typ własności,
- zakres prowadzonej działalności (np. medyczna, dydaktyczna, badawcza),
- wielkość i zasięg jego działania,
- okres leczenia pacjentów (krótko- i długoterminowe),
- podmiot tworzący (resortowe, wojewódzkie, powiatowe itp.),
- dostępność do świadczeń.

Z kolei lecznictwo ambulatoryjne polega na udzielaniu świadczeń zdrowotnych w miejscu zamieszkania lub pobytu osobom potrzebującym tych świadczeń w warunkach ambulatoryjnych lub domowych. Obejmuje ono podstawową i specjalistyczną opiekę zdrowotną. Ta pierwsza obejmuje swoim zakresem świadczenia profilaktyczne, diagnostyczne, lecznicze, rehabilitacyjne i pielęgnacyjne z zakresu medycyny ogólnej, rodzinnej i pediatrii. Świadczenia te mogą być realizowane przez lekarza pierwszego kontaktu, poradnie, ośrodki zdrowia oraz przychodnie i poradnie specjalistyczne otwarte i przyszpitalne oraz inne zakłady, takie jak: poradnie diagnostyczne, zakłady rehabilitacji leczniczej, pogotowie ratunkowe.

### 1.3. Interesariusze podmiotu leczniczego, ich cele i potrzeby informacyjne

Interesariusz podmiotu leczniczego to każda jednostka, instytucja bądź osoba (lub grupy interesów), która jest lub może być zainteresowana jego działalnością i stara się wpływać na przebieg realizowanych w nim procesów<sup>21</sup>. Jednostki te pełnią określone role wynikające z przypadającym im udziałów w kosztach (obciążeniach) i korzyściach związanych z funkcjonowaniem podmiotu leczniczego. Interesariusze mogą działać według ustalonych i sformalizowanych zasad i reguł lub próbować oddziaływać na proces decyzyjny dzięki osobistej pozycji i przebiegającemu w różny sposób lobbowaniu.

W literaturze przedmiotu wyróżnia się wielu interesariuszy, którzy mogą pełnić aktywną rolę w kształtowaniu działalności podmiotu leczniczego. Ich

<sup>20</sup> J. Rój, J. Sobiech, *Zarządzanie finansami szpitala*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006, s. 57.

<sup>21</sup> S. Compball, S. Benita, P. Davies, G. Penn, *Analysis for Policy. Evidence – Based Policy in Practice*, Government Social Research Unit, London 2007, <http://www.gsr.gov.uk/downloads/re-sources/pn256>.

krąg jest bardzo szeroki i zróżnicowany. Zasadniczym są pacjenci, płatnicy, pracownicy, z uwzględnieniem segmentacji interesów w różnych grupach zawodowych (np. lekarzy, zarządzających), przedstawiciele samorządów medycznych, politycy, konkurenci (inne podmioty lecznicze), kontrahenci, banki, inwestorzy, rząd i jego agendy, środowisko akademickie, fiskus, różne organizacje i stowarzyszenia wywierające wpływ na opinie społeczną. Dzieli się ich na interesariuszy:

- wewnętrznych,
- zewnętrznych.

Do tych pierwszych zalicza się: zarząd, rady społeczne/nadzorcze oraz kierownictwo niższych szczebli zarządzania (np. ordynatorzy oddziałów szpitalnych, kierownicy przychodni, poradni, pracowni czy zakładów diagnostycznych) oraz pracownicy (kadra medyczna i niemedyczna). Są oni zainteresowani utrzymaniem pozycji podmiotu w konkurencyjnym otoczeniu, jej umacnianiem, dalszym rozwojem, a także tworzeniem warunków pozwalających na wywiązywanie się z realizacji zawartych kontraktów na świadczenia zdrowotne, z zaciągniętych zobowiązań w stosunku do innych kontrahentów, pracowników, banków oraz zapewnieniem samofinansowania prowadzonej działalności.

Z kolei interesariusze zewnętrzni to między innymi organy założycielskie, inwestorzy, Ministerstwo Zdrowia, płatnik (NFZ), pacjenci (klienci), konkurenci (inne ZOZ-y), dostawcy (leków, aparatury i sprzętu medycznego oraz innych materiałów, energii, usług itp.), banki, media, a także społeczność lokalna i urzędy statystyki publicznej. Są oni zainteresowani głównie sytuacją majątkową i finansową podmiotu, jego płynnością finansową, zdolnością do pokrycia kosztów z uzyskanych przychodów, dostępnością do świadczeń zdrowotnych o odpowiedniej jakości, kompleksowością świadczeń, bezpieczeństwem zdrowotnym.

Każdy z tych interesariuszy dysponuje pewną władzą i swoimi działaniami może wpływać na działalność podmiotu leczniczego. Podobnie jego funkcjonowanie i rozwój jest uzależniony od współdziałania z określonymi interesariuszami. Oznacza to, że każdy z wymienionych wyżej interesariuszy odgrywa określoną rolę w systemie opieki zdrowotnej i ma pewne oczekiwania, jak też dąży do realizacji własnych celów.

Zasadnicze cele i oczekiwania przypisane poszczególnym interesariuszom podmiotu leczniczego zaprezentowano w tabeli 1.5.

Każdy z wymienionych interesariuszy w różny sposób oddziałuje na realizację celów i zadań wyznaczonych tym podmiotom. Mogą być oni zatem źródłem niepewności. Funkcjonowanie podmiotu wymaga ograniczania niepewności. Można to osiągnąć poprzez współdziałanie z określonymi podmiotami oraz uwzględnienie celów i oczekiwań tych interesariuszy, którzy są ważni. W systemie zarządzania podmiotami leczniczymi szczególną rolę przypisuje się organom założycielskim, NFZ (płatnikowi) oraz lekarzom, a zatem tym, którzy mają znaczną władzę i których oceny dokonywane są z punktu widzenia preferencji społecznych, grupowych oraz interesów politycznych. Działania tych podmiotów są ukierunkowane na:

- zapewnienie względnej równowagi między potrzebami zdrowotnymi ludności i możliwościami ich zaspokojenia,

Tabela 1.5. Rodzaje interesariuszy podmiotu leczniczego, ich cele i potrzeby informacyjne

| Interesariusze                                                                                                          | Cele                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Podstawowe potrzeby informacyjne                                                                                                                                                                                                                                       |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>A. Interesariusze wewnętrzni</b>                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Rada społeczna/<br>nadzorcza                                                                                            | Przetwarzanie i rozwój, wypełnianie obowiązków statutowych, dbanie o dobro jednostki, monitorowanie działań jego kierownictwa                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Potrzeby informacyjne tego kręgu odbiorców dotyczą głównie wielkości przychodów ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych, kosztów ich realizacji oraz osiągniętych wyników, a także stanu zadłużenia i kondycji finansowej jednostki                                         |
| Kierownictwo<br>szpitala                                                                                                | Osobisty sukces zawodowy, wysokie wynagrodzenia, wysoki status zawodowy i społeczny, dobre kontrakty, efektywność gospodarowania, zbilansowanie kosztów i przychodów, zachowanie płynności, włączenie kryteriów ekonomicznych do wyborów medycznych, opracowanie systemu motywacji, kontrola i ocena prowadzonej działalności, wytyczanie przyszłości oraz monitorowanie i kontrola realizacji kontraktów, utrzymanie infrastruktury sprzętowej i kadrowej na poziomie gwarantującym pozyskanie kontraktów | Efektywność wykorzystania zasobów, znajomość poniesionych kosztów i uzyskiwanych przychodów na realizację świadczeń medycznych, według rodzajów działalności, rentowność, płynność, stan zadłużenia, kontrola i analiza sytuacji majątkowej i finansowej oraz dokonani |
| Pracownicy<br>(lekarze,<br>pielęgniarki,<br>średni personel<br>medyczny oraz<br>administracyjny)<br>i ich reprezentanci | Gwarancja pracy i wypłat wynagrodzeń, dobra atmosfera w pracy, stabilność zatrudnienia, możliwość rozwoju (podnoszenie kwalifikacji), dostęp do nowoczesnych technologii medycznych, właściwa organizacja świadczeń zdrowotnych oraz świadczenie usług zgodnie z etyką zawodową                                                                                                                                                                                                                            | Stabilność pracodawcy, ocena zdolności podmiotu do wypłacania wynagrodzeń i tworzenia nowych miejsc pracy                                                                                                                                                              |

| B. Interesariusze zewnętrzni                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Organy założycielskie (właściciele majątku trwałego), potencjalni inwestorzy | Dostępność do świadczeń zdrowotnych, bezpieczeństwo zdrowotne ludności, rozmiary i jakość świadczonych usług zdrowotnych, ich zgodność ze standardami, zdolność podmiotu do generowania przychodów i dodatniego wyniku finansowego, płynność i wypłacalność, optymalne wykorzystanie zasobów, możliwość dalszego funkcjonowania, prawidłowość gospodarowania mieniem                     | Wartość majątku i efektywność jego wykorzystania, sytuacja finansowa, poziom wyniku finansowego (do oceny możliwości dalszego funkcjonowania) oraz utrzymania lub zmiany kierownika podmiotu, zdolność do generowania przychodów i pokrycia ponoszonych kosztów (realizacja zasady samofinansowania)                                     |
| Płatnik                                                                      | Wyposażenie podmiotu w sprzęt i aparaturę medyczną (albo dostęp do niej), kwalifikowaną kadrę medyczną oraz infrastrukturę, dostępność, ciągłość, kompleksowość i jakość udzielanych świadczeń zdrowotnych, ceny i koszty usług zdrowotnych                                                                                                                                              | Gwarancja realizacji zawartych kontraktów, podaż świadczeń zdrowotnych, dostępność do świadczeń zdrowotnych, ich jakość i kompleksowość, ceny świadczeń medycznych, ich koszty, sytuacja finansowa                                                                                                                                       |
| Instytucje rządowe (np. Ministerstwo Zdrowia, wojewoda, GUS)                 | Działalność podmiotu istotna do kreowania polityki zdrowotnej, zbilansowanie potrzeb zdrowotnych ludności z możliwością ich zaspokojenia, właściwa alokacja zasobów rzeczowych i finansowych oraz kwalifikowanych kadr medycznych, przestrzenna lokalizacja podmiotów leczniczych, minimalizacja poziomu zadłużenia, standaryzacja świadczeń zdrowotnych, potrzeby statystyki publicznej | Informacje dotyczące infrastruktury, przestrzennej alokacji zasobów, struktury zatrudnionych kadr medycznych, ich kwalifikacji, wielkość zrealizowanych świadczeń medycznych, ich struktura (niezbędne do kreowania polityki zdrowotnej), a także poziom zadłużenia, sytuacja finansowa, wielkość kosztów, przychodów i wyniki finansowe |
| Pacjenci                                                                     | Ich oczekiwania zależne od rodzaju schorzenia, stopnia zamożności i wykształcenia, bezpieczeństwo zdrowotne, dostępność do świadczeń zdrowotnych, ich wysoka jakość, ciągłość i kompleksowość usług medycznych, fachowość i miła obsługa,                                                                                                                                                | Poziom cen na usługi medyczne, listy oczekujących i czas oczekiwania na usługi medyczne, ich terminowość, rozmięszczenie terytorialne świadczeniodawców, respektowanie praw pacjenta                                                                                                                                                     |

Tabela 1.5. cd.

| Interesariusze                                                                         | Cele                                                                                                                                                                                                                                          | Podstawowe potrzeby informacyjne                                                                                                  |
|----------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Konkurenci (inne ZOZ-y)                                                                | Poznanie słabych stron w funkcjonowaniu jednostki, rozmiarów i kierunków działań, wielkości i struktury zawartych kontraktów na świadczenia zdrowotne, poziomu kosztów własnych świadczonych usług, jak też osiągniętych przychodów i wyników | Sytuacja majątkowa i finansowa oraz wyniki działalności, koszty i ceny świadczeń zdrowotnych                                      |
| Dostawcy leków, aparatury i sprzętu medycznego oraz innych materiałów, energii i usług | Właściwa współpraca z podmiotami leczniczymi związaną ze sprzedażą swoich produktów, zdolność do terminowej spłaty zobowiązań                                                                                                                 | Sytuacja finansowa, wypłacalność i płynność finansowa, informacje umożliwiające ustalenie, czy w terminie odzyskają należne kwoty |
| Kredyto- i pożyczkodawcy                                                               | Terminowy zwrot pożyczonego kapitału wraz z odsetkami                                                                                                                                                                                         | Informacje umożliwiające ustalenie, czy kredyty wraz z odsetkami zostaną spłacone w terminie                                      |
| Spółeczność lokalna                                                                    | Zaspokojenie potrzeb zdrowotnych ludności, utrzymanie (tworzenie) i zachowanie miejsc pracy, rozwój regionu, ograniczenie zanieczyszczenia środowiska, podatki lokalne (wpływy do budżetu)                                                    | Sytuacja finansowa, rezultaty działalności, informacje o trendach i zmianach w poziomie zasobności jednostki                      |
| Media                                                                                  | Pozyskiwanie informacji w celu informowania społeczeństwa o działalności podmiotów leczniczych i o ewentualnie występujących zagrożeniach, ich sukcesach oraz o nowych usługach medycznych, miejscu w rankingach itp.                         |                                                                                                                                   |

Źródło: opracowanie własne.

- łagodzenie i eliminowanie ewentualnie występujących sprzeczności między jednostkami funkcjonującymi na określonym terytorium,
- tworzenie warunków do poprawy wykorzystania zasobów ludzkich, rzeczowych i finansowych będących w dyspozycji poszczególnych jednostek poprzez ich właściwą alokację,
- monitorowanie realizacji świadczeń zdrowotnych oraz okresu oczekiwania na świadczenia zdrowotne lub usługi,
- weryfikację zgodności świadczeń zdrowotnych z przyjętymi standardami postępowania i procedurami medycznymi,
- monitorowanie, kontrolę i nadzór oraz analizę prowadzonej działalności i osiąganych efektów medycznych, społecznych i ekonomicznych.

Oczekiwania, dążenia i potrzeby wymienionych interesariuszy są zróżnicowane i zmienne, podobnie jak kryteria oceny rezultatów działalności podmiotu leczniczego. Warto dodać, że potrzeby (interesy) poszczególnych interesariuszy mają różną wagę, z tego powodu konieczne jest ustalenie ich hierarchii. Wszyscy oni są zainteresowani efektywnym wykorzystaniem zasobów będących w dyspozycji zakładu. Ocena działalności ZOZ-u zależy od podmiotu dokonującego oceny, jej zakresu, czasu uwzględnianego w tej ocenie (kto, co, kiedy, po co?). Wymaga ona doboru stosownych mierników i wskaźników, pomiaru ich wielkości, ewidencji, raportowania i ich komunikowania w odpowiedniej formie i odpowiednim czasie. Należy podkreślić, że dokonywanie oceny działalności podmiotów leczniczych wymaga zagwarantowania porównywalności generowanych i otrzymywanych informacji. Wybór zakresu oceny wiąże się z określeniem funkcji i działań podlegających ocenie.

Generowane w rachunkowości informacje finansowe są zatem niezbędne do zarządzania finansami i innymi zasobami podmiotów leczniczych, do ich rozliczeń z płatnikami (instytucjami finansowymi) oraz między zakładami, a także do pomiaru i oceny efektywności gospodarowania, jak też do rozliczenia jego kierownictwa z wytyczonych celów i zadań. Informacje finansowe generowane w rachunkowości powinny im umożliwiać wyznaczenie celów i zadań, alokację zasobów wewnątrz podmiotu, kontraktowanie świadczeń medycznych, kształtowanie polityki cen usług medycznych, koordynację i kontrolę określonych zadań, włączenie kryteriów ekonomicznych do wyborów medycznych i tworzenie warunków dokonywania oceny konsekwencji ekonomicznych wybranych procedur diagnozowania i leczenia, a także wypracowanie odpowiedniego systemu motywacji.

## Rozdział 2

# Specyfika systemu rachunkowości podmiotów leczniczych

## 2.1. Pojęcie, zakres i funkcje rachunkowości podmiotu leczniczego

Niezbędnym warunkiem prowadzenia działalności przez podmiot leczniczy jest dostęp do informacji o posiadanych przez niego zasobach czynników produkcji, ich wykorzystaniu oraz realizowanych procesach gospodarczych. Zasadniczym źródłem tych informacji jest rachunkowość stanowiąca logiczny, kompletny i zwarty system generowania i komunikowania informacji, głównie finansowych, różnym użytkownikom

Rachunkowość jest uznawana za istotny element systemu informacyjnego podmiotu leczniczego. Stanowi ona wyjątkowy podsystem generowania informacji, w którym można wyróżnić następujące działania:

- identyfikację zdarzeń i procesów,
- opis i pomiar,
- ujmowanie,
- grupowanie (klasyfikację),
- gromadzenie i weryfikację danych,
- przetwarzanie danych,
- prezentację i komunikowanie,
- interpretację informacji.

Zakres znaczeniowy powyższych działań nie jest rozłączny, niekiedy nakładają się one na siebie. Stąd ogół wykonywanych działań określa się także mianem „gromadzenia”, „przetwarzania” i „przekazywania” danych i/lub informacji.

Informacje generowane w rachunkowości dotyczą wielkości majątku (aktywów), kapitałów (własnych i obcych), kosztów, przychodów i wyniku finansowego, a także uzyskanych rezultatów (efektów) działalności podmiotu leczniczego, zmian w jego majątku i sytuacji finansowej. Warto dodać, że informacje te pozyskuje się za pomocą specyficznych form, metod, rozwiązań technicznych i organizacyjnych. Dzięki temu uzyskuje się sformalizowany, wewnętrznie spójny i zbilansowany obraz działalności gospodarczej o uniwer-

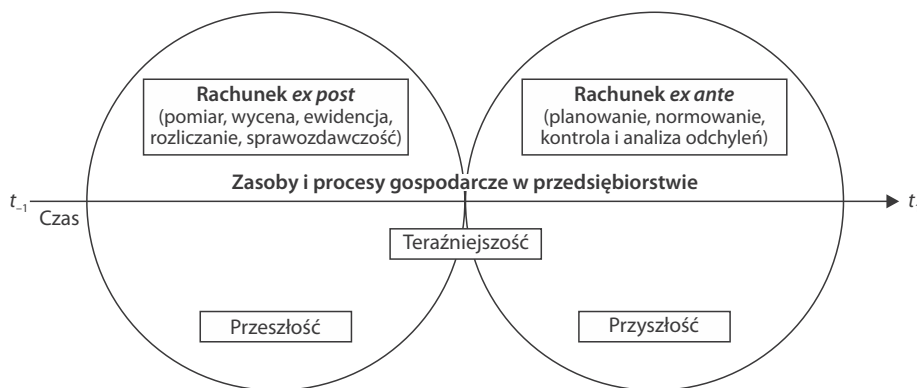
salnym charakterze<sup>1</sup>. Szczególnym atrybutem rachunkowości jest skoncentrowanie uwagi na finansowych konsekwencjach działalności podmiotu. Rachunkowość, jak żaden inny system, pozwala na ustalenie wyniku finansowego oraz ocenę kondycji finansowej podmiotu.

W literaturze przedmiotu rachunkowość jest różnie pojmowana. Uznaje się ją za system ewidencji zdarzeń i procesów gospodarczych, system informacyjny, język działalności gospodarczej, system pomiaru, działalność usługową, środek służący do przedstawienia bieżącej ekonomicznej rzeczywistości, sztukę i ideologię<sup>2</sup>. Występowanie tak wielu określeń istoty rachunkowości wskazuje na ewolucję poglądów związanych z poszerzeniem zakresu badań w teorii rachunkowości.

Ogólnie mianem rachunkowości określa się: system identyfikacji i kwantytatywnego pomiaru zdarzeń i procesów związanych z gospodarowaniem, ich przetwarzania i analizy oraz komunikowania (przekazywania) różnym użytkownikom informacji finansowych o działalności podmiotu do podejmowania decyzji i oceny jego ekonomicznej aktywności<sup>3</sup>. Pomiar działalności jest dokonywany na podstawie zasad, koncepcji i konwencji oraz norm (standardów) określonych w obowiązujących regulacjach prawnych.

Współcześnie uznaje się rachunkowość za „szczególny system informacyjno-kontrolny, retro- i prospektywny, który ma monopol na ustalenie wyniku finansowego (zysk lub strata) i kondycji finansowej podmiotu gospodarczego (majątek, kapitały własne i obce)”<sup>4</sup>. Przedstawiono to na ilustracji 2.1.

**Ilustracja 2.1.** Rachunkowość jako system retro- i prospektywny



Opracowano na podstawie: W. Brzezina, *Ogólna teoria rachunkowości*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa, Warszawa 1998, s. 5.

<sup>1</sup> Rachunkowość. Zasady prowadzenia według znowelizowanych regulacji krajowych i międzynarodowych, red. T. Kiziukiewicz, cz. I, Ekspert, Wrocław 2010, s. 14.

<sup>2</sup> A. Szychta, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości – Studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości, Warszawa 1996, s. 19–22.

<sup>3</sup> E. Henke, *Introduction to non profit organization accounting*, Boston, Massachusetts 1985, s. 11.

<sup>4</sup> W. Brzezina, *Ogólna teoria rachunkowości*, Warszawa 1998, s. 21.

Szczególny charakter tego systemu polega na:

- ograniczeniu przedmiotu rachunkowości do zdarzeń gospodarczych wyrażonych wartościowo i ujmowanych w odpowiednich przekrojach czasowych,
- zastosowaniu własnej klasyfikacji zdarzeń gospodarczych, która pozwala na tworzenie agregatów ekonomiczno-rachunkowych, nieodzownych w zarządzaniu finansami (aktywa-pasywa, koszty-przychody-wyniki)<sup>5</sup>,
- dokonywaniu rejestracji procesów gospodarczych wyłącznie na podstawie dokumentów źródłowych, stwierdzających fakt wystąpienia operacji gospodarczych,
- stosowaniu do rejestracji specyficznych urządzeń księgowych; podstawowym z nich jest konto księgowe,
- określeniu przekrojów informacji o działalności gospodarczej jednostki przez opracowania zakładowego planu kont,
- stosowaniu do rejestracji operacji gospodarczych na kontach zasady podwójnego zapisu,
- zachowaniu zasady ciągłości,
- potwierdzaniu wiarygodności rejestracji operacji gospodarczych i stanów finansowo-majątkowych poprzez inwentaryzację; w razie wystąpienia różnic między stanem rzeczywistym i ewidencyjnym dokonuje się korekty tego ostatniego<sup>6</sup>.

Celem rachunkowości jest generowanie informacji na potrzeby odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych. Realizacja tego celu wymaga dokonywania pomiaru zdarzeń i procesów gospodarczych oraz ich rezultatów będących konsekwencją podjętych decyzji w trakcie prowadzonej działalności. W zależności od rodzaju podmiotu leczniczego te ostatnie mogą dotyczyć w szczególności: wielkości wypracowanego wyniku finansowego, ograniczania stanu zobowiązań, w tym wymagalnych, utrzymania płynności i wypłacalności czy efektywnego wykorzystania zasobów. Pomiar przepływów rzeczowych i finansowych oraz przyrostu wartości następuje według specyficznych dla systemu rachunkowości reguł i procedur określonych w prawie bilansowym oraz w wewnętrznych uregulowaniach podmiotu leczniczego.

Rachunkowość podmiotu leczniczego, podobnie jak innych jednostek prowadzących księgi rachunkowe, obejmuje wiele elementów tworzących całość, a mianowicie<sup>7</sup>:

- 1) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości,
- 2) prowadzenie na podstawie dowodów księgowych ksiąg rachunkowych ujmujących zapisy w porządku chronologicznym i systematycznym,
- 3) okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,

<sup>5</sup> *Ibidem*.

<sup>6</sup> *Rachunkowość finansowa*, red. Z. Messner, Akademia Ekonomiczna w Katowicach, Katowice 2004, s. 47; *Zasady prowadzenia...*, red. T. Kiziukiewicz, *op. cit.*, s. 14.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r., poz. 330), art. 4, ust. 3.

- 4) wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,
- 5) sporządzanie sprawozdań finansowych,
- 6) gromadzenie i przechowywanie dokumentów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą,
- 7) badanie i ogłaszanie sprawozdań finansowych.

Bardziej szczegółową prezentację elementów rachunkowości przedstawia tabela 2.1.

W warunkach gospodarki rynkowej rachunkowość podmiotów leczniczych nabiera coraz większego znaczenia. Zabezpiecza ona różnych użytkowników w informacje finansowe, służące podejmowaniu decyzji, oraz umożliwia rozliczenie kierownictwa z efektywnego zarządzania powierzonym majątkiem oraz z osiągniętych rezultatów (dokonań). Dotyczy to przede wszystkim rachunkowości finansowej (mającej obligatoryjny charakter), ukierunkowanej głównie na odbiorców zewnętrznych.

Rachunkowość finansowa generuje informacje adresowane głównie do odbiorców zewnętrznych. Jej przedmiotem są stany i procesy gospodarcze dotyczące majątku i kapitałów (funduszy) podmiotu oraz ponoszonych kosztów i uzyskiwanych przychodów, a także osiągniętych rezultatów finansowych (wyników) w poszczególnych okresach obrachunkowych. Na tej podstawie sporządza się obowiązujące zbiory informacji finansowych (sprawozdawczość finansową) według zasad, norm i wzorów określonych przepisami.

Do zasadniczych charakterystyk rachunkowości finansowej należy zaliczyć:

- ukierunkowanie generowanych zbiorów informacji na potrzeby wielu użytkowników także (anonimowych i potencjalnych) z otoczenia,
- prawne uregulowanie sposobu opracowania informacji (ustawa o rachunkowości, ustawa o finansach publicznych, rozporządzenia ministra finansów, ustawy podatkowe, ustawa o działalności leczniczej, kodeks spółek handlowych, międzynarodowe i krajowe standardy rachunkowości),
- określenie standardów jakościowych opracowanych informacji (takich jak: istotność, rzetelność, wiarygodność, neutralność, kompletność oraz sprawdzalność),
- dane wartościowe jako główny przedmiot informacji,
- retrospektywny charakter zbiorów informacji, które odwzorowują przeszłość,
- ścisła periodyzacja zbiorów informacji (w ustalonych okresach obrachunkowych, którymi są: miesiąc, kwartał, rok obrotowy),
- pozyskiwane informacje jako podstawa badania przez niezależnych biegłych rewidentów, co wiąże się z potrzebą sprzęgnięcia systemu rachunkowości z systemem kontroli wewnętrznej.

Wzrost rangi rachunkowości wynika z jej cech szczególnych, z których na uwagę zasługują: uniwersalność i elastyczność<sup>8</sup>. Uniwersalność rachunkowości przejawia się w zdolności jej dostosowania do specyficznych warunków

<sup>8</sup> E. Burzymowa, *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa 1980, s. 13–15.

Tabela 2.1. Elementy rachunkowości

| Lp. | Elementy                                                   | Zakres zagadnień                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Realizowane cele                                                                                                                                                                                    |
|-----|------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1.  | Dokumentacja przyjętych zasad (polityki) rachunkowości     | 1) ustalenie roku obrotowego i okresu sprawozdawczego<br>2) sposób prowadzenia ksiąg, w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li>• zakładowy plan kont</li> <li>• wykaz ksiąg rachunkowych</li> <li>• dokumentacja systemu przetwarzania danych przy użyciu komputera</li> <li>• system ochrony danych i ich zbiorów</li> </ul> | Określenie sposobu prowadzenia rachunkowości (stanowiącej źródło wiarygodnej informacji dla różnych interesariuszy) i jej powiązanie z systemem kontroli wewnętrznej                                |
| 2.  | Dowody księgowe                                            | Dowody wewnętrzne (obce i własne)<br>Dowody własne: <ul style="list-style-type: none"> <li>• zbiorcze</li> <li>• korygujące</li> <li>• zastępcze</li> <li>• rozliczeniowe</li> </ul>                                                                                                                                               | Odzwierciedlenie zdarzeń i procesów gospodarczych występujących w jednostce, które powodują zmiany stanu wielkości i struktury majątku oraz źródeł jego pochodzenia i oddziałują na wynik finansowy |
| 3.  | Księgi rachunkowe                                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• dziennik</li> <li>• księga główna</li> <li>• księgi pomocnicze</li> <li>• zestawienie obrotów i sald</li> <li>• inwentarz</li> </ul>                                                                                                                                                      | Umożliwiają zapis różnorodnych operacji gospodarczych oraz agregację danych źródłowych i informacji, a także ich kontrolę (uzgadnianie)                                                             |
| 4.  | Inwentaryzacja składników aktywów i pasywów                | Zasady i metody inwentaryzacji, jej terminy, organizacja inwentaryzacji, rozliczenie wyników inwentaryzacji                                                                                                                                                                                                                        | Weryfikacja danych księgowych ze stanem faktycznym                                                                                                                                                  |
| 5.  | Wycena aktywów i pasywów oraz ustalenie wyniku finansowego | Przyjęty sposób wyceny zasobów, ustalenia wartości rozchodów rzeczowych składników majątku, sposoby ustalenia wyniku finansowego                                                                                                                                                                                                   | Ukazanie ekonomicznej (realnej) wartości majątku oraz prawidłowego rezultatu działalności (zysk, strata) jednostki gospodarczej                                                                     |

|    |                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                         |
|----|---------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 6. | Sprawozdawczość finansowa*                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• bilans</li> <li>• rachunek zysków i strat informacja dodatkowa wraz z wprowadzeniem</li> <li>• rachunek przepływów pieniężnych</li> <li>• zmiany w stanie kapitału (funduszu) własnego</li> <li>• sprawozdanie z działalności</li> </ul> | Prezentacja wizerunku jednostki gospodarczej (tj. sytuacji majątkowej, finansowej, wyniku finansowego oraz zmian sytuacji finansowej)                   |
| 7. | Ochrona danych                              | Przechowywanie opisu przyjętych zasad rachunkowości, dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i sprawozdawczości finansowej oraz dokumentów inwentaryzacyjnych                                                                                                                      | Możliwość weryfikacji sprawozdań finansowych i rewizji finansowych oraz rewizji ksiąg rachunkowych, jak też udowodnienie ich prawdziwości i rzetelności |
| 8. | Badanie i ogłaszanie sprawozdań finansowych | <ul style="list-style-type: none"> <li>• obligatoryjne</li> <li>• fakultatywne (na podstawie decyzji jednostki)</li> </ul>                                                                                                                                                        | Uwiarygodnienie wizerunku jednostki gospodarczej przez niezależnego eksperta (biegłego rewidenta)                                                       |

\* Zakres sprawozdawczości zależy od formy prawnej i wielkości podmiotu leczniczego.

Źródło: M. Hass-Symotiuik, *Rachunkowość jako instrument zarządzania zakładem opieki zdrowotnej*, [w:] *Rachunkowość. System informacji finansowych zakładów opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuik, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 24–25.

działania podmiotu, do równoległego pełnienia różnych zadań i funkcji szczegółowych wyodrębnionych w ramach celu głównego, a także wykorzystania w nich liczbowego obrazu działalności gospodarczej opartego na wielkościach rzeczywistych i przewidywanych oraz dostosowania do różnych technik i form ewidencyjnych. Oznacza to możliwość operowania w ramach rachunkowości wielkościami zadanymi, które tworzą bazę do kontroli i oceny wielkości rzeczywistych i ustalania odchyleń.

Z kolei elastyczność rachunkowości pozwala zastosować ją w każdym podmiocie leczniczym bez względu na jego wielkość, formę własności, przedmiot czy specyfikę prowadzonej działalności, a także umożliwia rozbudowę zakresu i stopnia szczegółowości informacji ekonomiczno-finansowych.

Warto dodać, że informacje dotyczące prowadzonej działalności medycznej są prezentowane w opracowywanych sprawozdaniach finansowych miesięcznych, kwartalnych, półrocznych czy rocznych.

Przedmiotem rachunkowości podmiotu leczniczego, podobnie jak innych jednostek gospodarczych, są wyrażone w mierniku pieniężnym zdarzenia i procesy gospodarcze mające miejsce w danym okresie i kształtujące jego stan majątkowy i finansowy.

Celem rachunkowości jest opracowanie informacji finansowych odwzorowujących działalność podmiotu leczniczego oraz jego dokonania (rezultaty ekonomiczne) w określonym czasie. Podczas przygotowania tych informacji wykorzystuje się specyficzne metody, reguły (procedury) postępowania, formy, urządzenia ewidencyjne i środki techniczne, które gwarantują ich porównywalność, wiarygodność, terminowość, sprawdzalność i odpowiednią szczegółowość

Dostarczane zbiory informacji (w postaci sprawozdań finansowych) zawierają informacje przydatne różnym użytkownikom do dokonywania oceny sytuacji majątkowej i finansowej, rentowności, płynności oraz wypłacalności podmiotu leczniczego, a także podatności na zmiany w otoczeniu, które wpływają na jego sytuację finansową w przyszłości. Są one także bazą do rozliczenia kierownictwa z osiągniętych wyników.

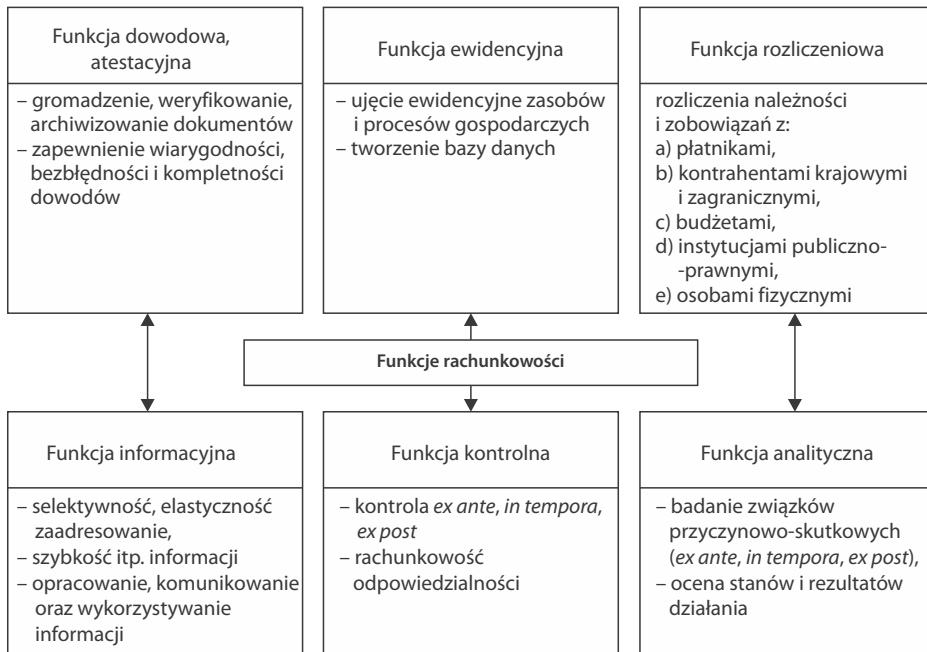
Generowane informacje finansowe muszą spełniać wiele standardów jakościowych, z których za istotne uznaje się: dokładność, wiarygodność i porównywalność. Rachunkowość w swych rozwiązaniach musi godzić potrzeby informacyjne wielu różnych użytkowników, także potencjalnych i anonimowych.

Zadaniem rachunkowości jest pomoc w wytyczaniu (kreowaniu) przyszłych działań (budżetowanie), alokacja zasobów wewnątrz podmiotu leczniczego, rejestracja zdarzeń i procesów gospodarczych, ich monitorowanie i kontrola przez porównanie danych wyznaczonych i zrealizowanych oraz kontrola i analiza dokonań. Ponadto powinna ona także dostarczyć informacji niezbędnych do rozliczenia z:

- płatnikami (np. NFZ z tytułu zawartych kontraktów na świadczenia zdrowotne),
- pracownikami (np. z tytułu wynagrodzeń),
- kontrahentami (z tytułu dostaw, robót i usług),

- ZUS (z tytułu ubezpieczeń społecznych),
- fiskusem (z tytułu podatków),
- instytucjami finansowymi (np. z tytułu ubezpieczenia majątkowego i od odpowiedzialności cywilnej).

### Ilustracja 2.2. Podstawowe funkcje rachunkowości i ich charakterystyki



Źródło: K. Sawicki, *Istota i zadania rachunkowości w warunkach gospodarki rynkowej*, [w:] *Rachunek kosztów i usług medycznych i zarządzanie finansami w ochronie zdrowia*, red. M. Hass-Symotiuł, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2000, s. 154.

Rachunkowość pełni wiele funkcji (por. ilustracja 2.2). Za najważniejsze z nich uznaje się funkcje<sup>9</sup>:

- *informacyjną*, przejawiającą się w zabezpieczeniu informacji niezbędnych do podejmowania decyzji,
- *kontrolną*, związaną z ochroną majątku oraz oceną rzeczywistej sytuacji majątkowo-kapitałowej, przejawiającą się w jej oddziaływaniu prewencyjnym (np. zapobieganie niekorzystnym zjawiskom), ingerencyjnym (np. ujawnianie niegospodarności) i interwencyjnym (np. kształtowanie poziomu kosztów działalności, wyników finansowych, decyzje korekcyjne),
- *analityczną*, umożliwiającą ustalenie i ocenę związków przyczynowo-skutkowych występujących między wielkościami, które stanowią pod-

<sup>9</sup> A. Jarugowa, *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1991, s. 15.

stawę porównań z wielkościami faktycznymi, a także w odpowiedniej interpretacji treści generowanych informacji finansowych<sup>10</sup>,

- *rozliczeniową*, ukierunkowaną na ustalenie wyniku finansowego i jego podział oraz umożliwienie rozliczenia (zarządu) kierownictwa z efektywnego zarządzania powierzonym mu majątkiem,
- *atestacyjną*, związaną z dostarczaniem danych wiarygodnych, rzetelnych i sprawdzalnych, mających moc dowodową (np. w postępowaniu sądowym, podatkowym czy administracyjnym).

Wszystkie wymienione funkcje rachunkowości pełni jednocześnie. Umożliwiają one właściwe wykonanie wyznaczonych zadań podmiotowi leczniczemu (realizacji świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia) przy optymalnym wykorzystaniu posiadanych zasobów.

Warto dodać, że przez realizację zadań i funkcji rachunkowości staje się aktywnym instrumentem sterowania działalnością określonego podmiotu leczniczego.

## 2.2. Ogólne zasady prowadzenia rachunkowości

O wiarygodności i użyteczności informacji pozyskiwanych z rachunkowości podmiotów leczniczych decydują stosowane zasady jej prowadzenia. Są one określane także mianem koncepcji, założeń, konwencji, które wynikają z Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, dyrektyw oraz uregulowań krajowych, a także tradycji i norm zwyczajowych. Ich przestrzeganie gwarantuje rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz dokonań podmiotu.

Do podstawowych zasad rachunkowości należą<sup>11</sup>:

- 1) zasada kontynuacji działalności,
- 2) zasada ciągłości stosowanych metod,
- 3) zasada memoriałowa,
- 4) zasada współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów,
- 5) zasada ostrożności (ostrożnej wyceny),
- 6) zasada zakazu kompensat,
- 7) zasada istotności,
- 8) zasada periodyzacji,
- 9) zasada przewagi treści nad formą.

Zasady te są wspólne dla wszystkich jednostek prowadzących księgi rachunkowe. Według ustawy o rachunkowości, jednostki gospodarcze są zobowiązane do stosowania zasad rachunkowości w sposób prawidłowy, zapewniając rzetelne i jasne przedstawienie ich sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego<sup>12</sup>. Ich przestrzeganie sprzyja bowiem realizacji nadrzędnej

<sup>10</sup> *Rachunek kosztów usług medycznych i zarządzanie finansami w ochronie zdrowia*, red. M. Hass-Symotiuk, Szczecin 2000, s. 154.

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 4–8.

<sup>12</sup> Zob. także A. Jarugowa, P. Kabalski, *Znowelizowana ustawa o rachunkowości a standardy międzynarodowe*, Gdańsk 2001, s. 22–23.