

RACHUNKOWOŚĆ PODMIOTÓW LECZNICZYCH I JEJ POTENCJAŁ INFORMACYJNY

Małgorzata Cygańska
Maria Hass-Symotiuk
Magdalena Kludacz-Alessandri

DOBRE PRAKTYKI W OCHRONIE ZDROWIA

RACHUNKOWOŚĆ PODMIOTÓW LECZNICZYCH I JEJ POTENCJAŁ INFORMACYJNY

Maria Hass-Symotiuk
Magdalena Kludacz-Alessandri
Małgorzata Cygańska

DOBRE PRAKTYKI W OCHRONIE ZDROWIA



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2020

Stan prawny na 28 października 2020 r.

Małgorzata Cygańska, ORCID: 0000 0002 4548 2915

Maria Hass-Symotiuk, ORCID: 0000 0002 6501 4222

Magdalena Kludacz-Alessandri, ORCID: 0000 0002 7011 23027

Recenzent

Dr hab. Henryk Lelusz

Wydawca

Dagna Kordyasz

Redaktor prowadzący

Tomasz Pietrzak

Opracowanie redakcyjne

Daniel Dziata

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski



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.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2020

ISBN 978-83-8223-290-5

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Spis tabel	9
Spis rysunków	13
Wykaz skrótów	15
Wstęp	17
Rozdział 1	
Informacje w zarządzaniu podmiotem leczniczym	23
1. Podmiot leczniczy jako obiekt zarządzania	23
2. Obszary decyzji podejmowanych w podmiotach leczniczych	34
3. Rola i znaczenie informacji w podejmowaniu decyzji ...	39
4. Interesariusze podmiotu leczniczego – ich cele i oczekiwania	46
Rozdział 2	
Rachunkowość jako system informacyjny podmiotu leczniczego	54
1. Istota, cel i funkcje rachunkowości	54
2. Prawne regulacje rachunkowości	65
3. Struktura informacyjna współczesnej rachunkowości	79
4. Rachunkowość jako system retrospektywny i prospektywny	85

Rozdział 3

Polityka rachunkowości jako element kreujący potencjał informacyjny systemu rachunkowości podmiotu

leczniczego	93
1. Zasady budowy systemu rachunkowości podmiotu leczniczego	93
2. Komponenty zakładowych zasad (polityki) rachunkowości podmiotu leczniczego	99
3. Zasady projektowania zakładowego planu kont w podmiocie leczniczym	113
4. Dokonywanie zmian oraz ujawniania zakładowych zasad (polityki) rachunkowości w podmiocie leczniczym	128

Rozdział 4

Informacje o zasobach i kierunki ich wykorzystania

w zarządzaniu podmiotem leczniczym	139
1. Istota i klasyfikacja zasobów podmiotu leczniczego	139
2. Obszary wykorzystania informacji o zasobach i zobowiązaniach podmiotu leczniczego w ujęciu retrospektywnym	148
3. Identyfikacja potrzeb informacyjnych w obszarze „zasoby podmiotu leczniczego” i ich wykorzystania w prowadzonej działalności	160
4. Raportowanie informacji o zasobach na potrzeby różnych użytkowników	175

Rozdział 5

Informacje o realizowanych procesach, ich kosztach, przychodach i wynikach w podmiocie leczniczym

1. Istota i klasyfikacja kosztów i przychodów na potrzeby ustalenia wyniku finansowego podmiotu leczniczego	183
2. Źródła wykorzystania informacji o przychodach i kosztach w ujęciu retrospektywnym	191
3. Identyfikacja potrzeb informacyjnych w obszarze wyników działalności podmiotu leczniczego	205

4. Prezentacja przychodów, kosztów i rezultatów działalności podmiotu leczniczego na potrzeby sprawozdawczości	216
--	-----

Rozdział 6

Potencjał informacyjny sprawozdania finansowego podmiotów leczniczych	224
1. Istota, rodzaje i cechy jakościowe sprawozdań finansowych	224
2. Zasady sporządzania, badania i zatwierdzania sprawozdań finansowych	233
3. Wartość informacyjna sprawozdania finansowego podmiotu leczniczego	242
3.1. Bilans i jego potencjał informacyjny	242
3.2. Wartość informacyjna rachunku zysków i strat podmiotu leczniczego	246
3.3. Informacja dodatkowa i jej przydatność	249
3.4. Potencjał informacyjny rachunku przepływów pieniężnych podmiotu leczniczego	253
3.5. Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym ...	259
4. Zakres informacji objętych sprawozdaniem z działalności	264

Rozdział 7

Rachunek kosztów jako narzędzie generowania informacji finansowych na potrzeby zarządzania podmiotem leczniczym	268
1. Informacja o kosztach w zarządzaniu podmiotem leczniczym	268
2. Klasyfikacja kosztów na potrzeby zarządzania	274
3. Istota i cele rachunku kosztów	284
4. Ewolucja rachunku kosztów w podmiotach leczniczych ...	290

Rozdział 8

Potencjał informacyjny rachunku kosztów i obszary jego wykorzystania w zarządzaniu podmiotem leczniczym	302
1. Modele rachunku kosztów i ich wartość poznawcza	302

2. Kierunki wykorzystania informacji o kosztach w procesie planowania i kontroli	315
3. Wykorzystanie informacji o kosztach w podejmowaniu decyzji operacyjnych i strategicznych	327
4. Rola informacji o kosztach w tworzeniu systemu motywacyjnego	332
Rozdział 9	
Potencjał informacyjny systemu rachunkowości podmiotów leczniczych – studia przypadków	342
1. Raportowanie rezultatów działalności podmiotów leczniczych w kontekście zmian systemu finansowania usług zdrowotnych	342
2. Ewidencja i monitorowanie kosztów rodzajowych a potencjał informacyjny rachunkowości	352
3. Włączenie aspektów klinicznych w system rachunkowości szpitala	357
Załącznik nr 1	
Wzór bilansu dla podmiotu leczniczego	364
Załącznik nr 2	
Wzór rachunku zysków i strat dla podmiotu leczniczego ...	368
Bibliografia	371

SPIS TABEL

Tabela 1.1. Atrybuty podmiotów leczniczych będących przedsiębiorcami oraz niebędących przedsiębiorcami ...	27
Tabela 1.2. Cechy świadczeń zdrowotnych	29
Tabela 1.3. Charakterystyki różnych typów podmiotów leczniczych	31
Tabela 1.4. Atrybuty decyzji medycznych i administracyjnych	36
Tabela 1.5. Dokumentacja medyczna i jej rodzaje	42
Tabela 1.6. Cele i oczekiwania oraz potrzeby informacyjne interesariuszy podmiotów leczniczych	49
Tabela 2.1. Rachunkowość w wybranych definicjach	55
Tabela 2.2. Komponenty systemu rachunkowości i ich charakterystyka	59
Tabela 2.3. Funkcje rachunkowości i ich charakterystyki ...	64
Tabela 2.4. Zakres przedmiotowy ustawy o rachunkowości ...	66
Tabela 2.5. Jednostki zobowiązane do stosowania przepisów ustawy o rachunkowości	68
Tabela 2.6. Wykaz MSR i MSSF	76
Tabela 2.7. Zakres przedmiotowy dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości	78
Tabela 2.8. Cechy rachunkowości finansowej i zarządczej ...	83
Tabela 2.9. Rodzaje ośrodków odpowiedzialności w podmiotach leczniczych i ich charakterystyka	90
Tabela 2.10. Podmiotowo-przedmiotowe ujęcie rezultatów działalności według ośrodków odpowiedzialności w podmiocie leczniczym	92

Tabela 3.1. Nadrzędne zasady rachunkowości w świetle prawa bilansowego	101
Tabela 3.2. Zasady wyceny aktywów i pasywów określone w u.r. i wymagające uregulowania w polityce rachunkowości	105
Tabela 3.3. Możliwości wyboru zasad wyceny wybranych pozycji bilansowych do ujęcia w polityce rachunkowości	106
Tabela 3.4. Inne możliwości wyboru zasad (polityki) rachunkowości	108
Tabela 3.5. Uproszczenia możliwe do zastosowania w polityce rachunkowości przez różne jednostki gospodarcze	109
Tabela 3.6. Przykładowa rozbudowa analityki do konta „Materiały” w podmiotach leczniczych	120
Tabela 3.7. Prace związane z modyfikacją ZPK na potrzeby zarządzania podmiotem leczniczym	126
Tabela 3.8. Czynności dotyczące weryfikacji zasad (polityki) rachunkowości w podmiocie leczniczym	138
Tabela 4.1. Klasyfikacja niewymiernych zasobów niematerialnych	143
Tabela 4.2. Rodzaje kapitału intelektualnego	145
Tabela 4.3. Przykładowe informacje dotyczące aparatury medycznej generowane w systemie rachunkowości	153
Tabela 4.4. Klasyfikacja materiałów według kryterium ekonomicznego w podmiotach leczniczych	154
Tabela 4.5. Przykładowe informacje dotyczące materiałów generowane w systemie rachunkowości	155
Tabela 4.6. Konta syntetyczne i analityczne na potrzeby informacji o zasobach finansowych podmiotu leczniczego	157
Tabela 4.7. Klasyfikacja rozrachunków w podmiotach leczniczych	158
Tabela 4.8. Wybrane kompetencje Ministra Zdrowia wymagające przetwarzania informacji o zasobach pochodzących z podmiotów leczniczych	162
Tabela 4.9. Wybrane kompetencje wojewody wymagające przetwarzania informacji o zasobach pochodzących z podmiotów leczniczych	164

Tabela 4.10. Rodzaje zbiorów informacji o zasobach niefinansowych generowane na potrzeby odbiorców zewnętrznych	180
Tabela 5.1. Rodzaje działalności, w których osiągnane są przychody i ponoszone koszty	185
Tabela 5.2. Kryteria klasyfikacji kosztów działalności operacyjnej na potrzeby ustalania wyniku finansowego	186
Tabela 5.3. Kryteria klasyfikacji przychodów i kosztów na potrzeby sprawozdawczości finansowej	189
Tabela 5.4. Fragment przykładowej struktury analitycznej przychodów ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych	195
Tabela 5.5. Koszty układu rodzajowego w podmiocie leczniczym	197
Tabela 5.6. Ewidencja analityczna do kont kosztów rodzajowych	199
Tabela 5.7. Koszty działalności operacyjnej podmiotu leczniczego w układzie podmiotowym	202
Tabela 5.8. Ewidencja analityczna do kont kosztów układu podmiotowego	203
Tabela 5.9. Wybrane kompetencje Ministra Zdrowia wymagające przetwarzania informacji finansowych pochodzących z podmiotów leczniczych	211
Tabela 5.10. Zadania AOTMiT wymagające przetwarzania informacji finansowych pochodzących z podmiotów leczniczych	213
Tabela 5.11. Dane finansowe i niefinansowe, na jakie zgłasza zapotrzebowanie AOTMiT	215
Tabela 5.12. Zakres statystycznej sprawozdawczości finansowej w ochronie zdrowia	221
Tabela 6.1. Cechy jakościowe informacji finansowych	229
Tabela 6.2. Dodatkowe informacje i objaśnienia do sprawozdania finansowego	251
Tabela 6.3. Wzór rachunku przepływów pieniężnych	257
Tabela 6.4. Wzór zestawienia zmian w kapitale własnym	260
Tabela 7.1. Alternatywne podejścia do zarządzania kosztami	270

Tabela 7.2. Elementy zarządzania kosztami w podmiotach leczniczych	271
Tabela 7.3. Poziomy zarządzania w szpitalu oraz ich uwarunkowania informacyjne	272
Tabela 7.4. Kryteria klasyfikacji kosztów na potrzeby decyzyjne	276
Tabela 7.5. Koszty utopione na rynku usług	279
Tabela 7.6. Koszty według wybranych procesów łańcucha wartości działalności podmiotów leczniczych	282
Tabela 7.7. Przykładowa klasyfikacja ośrodków odpowiedzialności w szpitalu	283
Tabela 7.8. Kategorie kosztów prostych	295
Tabela 7.9. Charakterystyka czteropoziomowego modelu oceny rachunku kosztów w szpitalu (RKS) w odniesieniu do modelu IFAC	299
Tabela 8.1. Systemy rachunku kosztów	305
Tabela 8.2. Pojemność informacyjna wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów zmiennych w podmiocie leczniczym	307
Tabela 8.3. Charakterystyka wybranych modeli rachunku kosztów w podmiotach leczniczych	312
Tabela 8.4. Możliwości osiągnięcia wybranych celów przy zastosowaniu nośników kosztów w ramach alternatywnych systemów finansowania podmiotów leczniczych	321
Tabela 8.5. Planowanie kosztów szczegółową metodą ilościową	322
Tabela 8.6. Planowanie kosztów szczegółową metodą wartościową	323
Tabela 8.7. Planowanie kosztów syntetyczną metodą wartościową	323
Tabela 8.8. Planowanie kosztów metodą mieszaną	323
Tabela 8.9. Dobór metody planowania kosztów w zależności od kategorii istotności kosztu	323
Tabela 8.10. Kryteria podziału i charakterystyka odchyleń ...	325
Tabela 8.11. Potrzeby informacyjne podmiotów leczniczych pochodzące z otoczenia zewnętrznego	329

Tabela 8.12. Potrzeby informacyjne podmiotów leczniczych pochodzące z otoczenia wewnętrznego	330
Tabela 8.13. Klasyfikacja mierników oceny pracowników i realizowanych przez nich działań w szpitalu	338
Tabela 9.1. Raport z działalności Szpitala A za I półrocze lat 2014–2016 – fragment	345
Tabela 9.2. Raport z działalności Oddziału Chirurgii Urazowo-Ortopedycznej za okres I–VI 2016 r. – fragment	347
Tabela 9.3. Raport z wykonania ryczałtu Szpitala A	349
Tabela 9.4. Raport z wykonania ryczałtu Oddziału Chirurgii Ogólnej Szpitala A.	350
Tabela 9.5. Raport z działalności Oddziału Chorób Wewnętrznych	355
Tabela 9.6. Raport z działalności Oddziału Chirurgii Ogólnej	356
Tabela 9.7. Raport dotyczący leczenia pacjentów o szczególnie wysokich kosztach w szpitalu	360
Tabela 9.8. Raport dotyczący wyniku finansowego leczenia pacjentów o szczególnie wysokich kosztach leczenia w szpitalu	360
Tabela 9.9. Raport miesięczny leczenia pacjentów o szczególnie wysokich kosztach leczenia (PO) na Oddziale Chirurgii Ogólnej	361
Tabela 9.10. Raport zidentyfikowanych pacjentów odstających na Oddziale Chirurgii Ogólnej w okresie I–VI 2019 r.	362

SPIS RYSUNKÓW

Rysunek 2.1. Rachunkowość jako system zintegrowany	85
Rysunek 3.1. Komponenty zakładowego planu kont podmiotu leczniczego	119
Rysunek 3.2. Związek rachunku kosztów z rachunkiem zysków i strat	123
Rysunek 3.3. Miejsce polityki rachunkowości w sprawozdaniu finansowym podmiotu leczniczego	137
Rysunek 4.1. Podstawowa klasyfikacja zasobów w rachunkowości finansowej	148
Rysunek 6.1. Hierarchia cech informacji pochodzących z systemu rachunkowości	231
Rysunek 7.1. Miejsce rachunku kosztów w systemie rachunkowości	284
Rysunek 7.2. Rachunek kosztów a system zarządzania podmiotem leczniczym	286
Rysunek 8.1. Dwupłaszczyznowy model rachunku kosztów działań	310
Rysunek 8.2. Udział informacji wewnętrznych i zewnętrznych na różnych poziomach zarządzania	327
Rysunek 8.3. Zmienne oddziałujące na motywację według teorii oczekiwań	335
Rysunek 8.4. Mechanizm motywowania do pracy	337
Rysunek 9.1. Schemat ewidencji kosztów produktów leczniczych w Szpitalu B	353

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne:

- u.d.l.** – ustawa z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. z 2020 r. poz. 295 ze zm.)
- u.f.p.** – ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 869 ze zm.)
- u.r.** – ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.)
- u.ś.o.z.p.** – ustawa z 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1398 ze zm.)

Inne:

- MSR** – Międzynarodowe Standardy Rachunkowości
- MSSF** – Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej
- POZ** – podstawowa opieka zdrowotna
- SPZOZ** – samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej
- ZOZ** – zakład opieki zdrowotnej
- ZPK** – zakładowy plan kont

WSTĘP

W warunkach gospodarki rynkowej obserwuje się zwiększone zainteresowanie specyficznym zasobem, jakim jest informacja. Stanowi ona podstawę podejmowania poprawnych decyzji oraz kontroli ich realizacji na wszystkich szczeblach zarządzania każdą jednostką gospodarczą, w tym także podmiotem leczniczym. Informacje są także potrzebne użytkownikom zewnętrznym (np. organom założycielskim, płatnikom, inwestorom, kontrahentom, bankom) do oceny działalności podmiotu i do rozliczenia jego kierownictwa z osiągniętych rezultatów i efektywnego wykorzystania powierzonych im zasobów majątkowych.

Sprawne zarządzanie nie jest bowiem możliwe bez dostępu do informacji o posiadanych zasobach czynników produkcji, o źródłach ich finansowania, o realizowanych procesach i ich kosztach, o uzyskiwanych przychodach oraz o osiągniętych efektach (rezultatach) działalności. Zasadniczym źródłem tych informacji jest rachunkowość, stanowiąca logiczny, kompletny i zwarty system generowania i komunikowania informacji, głównie finansowych, niezbędnych do zarządzania różnym użytkownikom (zarówno kierownictwu podmiotu leczniczego, jak i odbiorcom zewnętrznym).

W zależności od rodzaju i zakresu tych informacji, ich odbiorców oraz stosowanych procedur przetwarzania danych wyróżnia się trzy obszary rachunkowości, a to: rachunkowość finansową, rachunkowość podatkową i rachunkowość zarządczą. Ta pierwsza jest ukierunkowana przede wszystkim na zaspokojenie potrzeb odbiorców

zewnętrznych (m.in. organów założycielskich, płatników, inwestorów), które są powtarzalne. Rachunkowość podatkowa umożliwia ustalanie zobowiązań podatkowych (np. podatku dochodowego, podatku VAT) oraz dokonania rozliczeń z fiskusem. Z kolei rachunkowość zarządcza opracowuje informacje zindywidualizowane, zarówno finansowe, jak i niefinansowe, *ex ante* oraz *ex post* dostosowane do rozwiązywanych przez kierownictwo problemów decyzyjnych o różnym horyzoncie czasowym.

Przygotowana książka stanowi kompendium wiedzy o systemie informacji finansowych i niefinansowych podmiotów leczniczych. Prezentowane w niej treści obejmują zagadnienia systemu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej oraz rachunkowości zarządczej przydatne menadżerom różnych szczebli zarządzania, pracownikom służb finansowo-księgowych, płatnikom oraz organom tworzącym podmioty lecznicze.

Jej celem jest ukazanie potencjału informacyjnego tkwiącego w systemie rachunkowości oraz możliwości jego wykorzystania w praktyce pomiotów leczniczych.

Praca składa się z dziewięciu rozdziałów, które harmonijnie łączą problemy ogólne z praktycznymi występujące w tych jednostkach.

W rozdziale pierwszym przedstawiono znaczenie informacji stanowiącej zasadniczy zasób niezbędny do zarządzania podmiotem leczniczym. Scharakteryzowano w nim podmiot leczniczy jako obiekt zarządzania, ukazano obszary decyzji podejmowanych w podmiotach leczniczych oraz rolę i znaczenie informacji w tym procesie, wskazując na potrzeby informacyjne różnych interesariuszy tych podmiotów.

Informacyjnym wsparciem dla zarządzania zarówno w odniesieniu do decyzji administracyjnych, jak i medycznych powinna stać się rachunkowość stanowiąca system informacyjny podmiotu leczniczego. Dlatego też w rozdziale drugim przedstawiono istotę, cele i funkcje rachunkowości, prawne regulacje rachunkowości, a także ukazano

strukturę informacyjną współczesnej rachunkowości, w aspekcie retrospektywnym i prospektywnym.

Domeną rozdziału trzeciego jest polityka rachunkowości stanowiąca element kreujący potencjał informacyjny systemu rachunkowości podmiotu leczniczego. W sposób wyczerpujący przedstawiono zasady budowy systemu rachunkowości podmiotu leczniczego, zakres zakładowych zasad (polityki) rachunkowości podmiotu leczniczego oraz problemy weryfikacji, dokonywanie zmian oraz ujawniania zakładowych zasad (polityki) rachunkowości w podmiocie leczniczym. Pozyskaniu informacji niezbędnych do celów sprawozdawczych, kontrolnych i decyzyjnych, a także dokonywania rozliczeń z NFZ, ZUS-em, fiskusem będzie sprzyjać prawidłowo zaprojektowany ZPK oraz dane pozyskiwane ze statystyki medycznej.

Kolejne dwa rozdziały zostały poświęcone informacjom o zasobach, przychodach, kosztach i wynikach podlegających rejestracji w systemie rachunkowości finansowej oraz obszarach ich wykorzystania w zarządzaniu podmiotem leczniczym. W rozdziale czwartym dokonano charakterystyki i klasyfikacji zasobów i zobowiązań podmiotu leczniczego oraz wskazano kierunki wykorzystania tych informacji w ujęciu retrospektywnym w zarządzaniu podmiotem leczniczym. Ponadto zidentyfikowano potrzeby informacyjne różnych użytkowników w tym zakresie oraz ukazano zasady ich raportowania.

Informacje o realizowanych procesach, ich kosztach, przychodach i wynikach działalności podmiotu leczniczego zaprezentowano w rozdziale piątym. Omówiono w nim istotę i klasyfikację kosztów i przychodów na potrzeby ustalenia wyniku finansowego podmiotu, a także dokonano identyfikacji potrzeb informacyjnych różnych interesariuszy w tym zakresie oraz zaprezentowano obowiązki podmiotów leczniczych w odniesieniu do raportowania informacji o uzyskanych przychodach, poniesionych kosztach i osiągniętych rezultatach (wynikach) działalności. Szczególną uwagę zwrócono na potrzeby informacyjne kadry zarządzającej tych jednostek, menadżerów podmiotów tworzących, Ministerstwa Zdrowia i NFZ.

Potencjał informacyjny sprawozdania finansowego podmiotu leczniczego ukazano w rozdziale szóstym. Na tle istoty, rodzajów i cech jakościowych sprawozdania finansowego, zasad jego sporządzania, badania i zatwierdzania zaprezentowano wartość informacyjną bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych, zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz informacji dodatkowej, a także zakres informacji finansowych i niefinansowych objętych sprawozdaniem z działalności.

Kolejny rozdział siódmy dotyczy rachunku kosztów jako narzędzia generowania informacji finansowych na potrzeby zarządzania podmiotem lecznictwa stacjonarnego. Scharakteryzowano w nim poziomy zarządzania w tych jednostkach, ich uwarunkowania informacyjne oraz rolę rachunku kosztów w poprawie efektywności wykorzystania zasobów, postrzeganych jako źródło generowania kosztów.

W rozdziale ósmym przedstawiono wybrane modele rachunku kosztów (m.in. rachunek kosztów zmiennych, rachunek kosztów pełnych, rachunek kosztów działań) ich wartość poznawczą dla zarządzających podmiotem leczniczym oraz wskazano zasadnicze kierunki wykorzystania informacji o kosztach w procesie planowania i kontroli, a także podejmowania decyzji operacyjnych, taktycznych i strategicznych. W rozdziale tym jest także mowa o roli informacji o kosztach w projektowaniu systemów motywacyjnych w podmiotach leczniczych.

Ostatni rozdział pracy jest poświęcony aspektom praktycznym związanym z możliwością wykorzystania informacji płynących z systemu rachunkowości w zarządzaniu podmiotem leczniczym. Bazą rozważań są działania w tym zakresie podjęte przez dwa szpitale: Wojewódzki Szpital Specjalistyczny funkcjonujący jako placówka o III stopniu referencyjności oraz Uniwersytecki Szpital Kliniczny, w którym zakresie działalności objęto obok realizacji świadczeń zdrowotnych także działalność dydaktyczną. Na przykładzie pierwszego szpitala ukazano wpływ zmian w systemie finansowania usług medycznych (finansowanie ryczałtowe) na raportowanie działalności

w przekroju poszczególnych jednostek organizacyjnych i wykorzystanie tych informacji do sterowania kosztami i wynikami podmiotu leczniczego. W drugim szpitalu objętym badaniem tradycyjne procedury ustalania kosztów i wyników zostały wzbogacone o aspekty kliniczne (m.in. tryb przyjęcia pacjentów, płeć) ukierunkowane na poszerzenie potencjału informacyjnego systemu rachunkowości dotyczącego ponoszonych kosztów hospitalizacji pacjentów.

Adresatami opracowania są przede wszystkim zarządzający podmiotami leczniczymi, główni księgowi, dyrektorzy finansowi, pracownicy pionów finansowo-ekonomicznych oraz kontrolerzy i audytorzy wewnętrzni. Może być ono również cennym źródłem informacji dla pełniących funkcje doradcze przedstawicieli rad społecznych czy rad nadzorczych, jak też dla organów tworzących odpowiedzialnych za nadzór nad działalnością tych jednostek.

Może być ono także wykorzystane przez słuchaczy różnych form kształcenia zawodowego (słuchaczy studiów podyplomowych z zarządzania jednostkami opieki zdrowotnej, studentów studiów ekonomicznych kierunku finanse i rachunkowość oraz zarządzanie).

Monografia w zamyśle autorów ma wspomóc praktyków w efektywnym wykorzystaniu zasobów będących w dyspozycji podmiotów leczniczych, sprzyjać racjonalizacji kosztów i w publicznych podmiotach leczniczych dążyć do realizacji zasady samofinansowania działalności – pokrycia kosztów z uzyskanych przychodów. Może ona stanowić także źródło inspiracji do wykorzystania rozwiązań stosowanych w praktyce szpitali.

Autorami monografii są pracownicy uczelni wyższych łączący działalność naukowo-dydaktyczną z praktyką gospodarczą w podmiotach leczniczych.

Rozdział 1

INFORMACJE W ZARZĄDZANIU PODMIOTEM LECZNICZYM

1. Podmiot leczniczy jako obiekt zarządzania

W polskim systemie ochrony zdrowia funkcjonuje wiele 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. Rolę tę mogą odgrywać: 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 których realizuje określony rodzaj działalności leczniczej¹. Przy tym działalność

¹ Art. 2 ust. 1 pkt 14 u.d.l. Działalność lecznicza jest działalnością gospodarczą regulowaną, podlegającą wielu ograniczeniom, której wykonywanie wymaga spełnienia wielu warunków (np. sanitarnych, przestrzennych, instalacyjnych i kadrowych).

cią leczniczą jest udzielanie świadczeń zdrowotnych potrzebującym i/lub promocja zdrowia², 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 i kształcenie osób wykonujących zawody medyczne³. Prowadzenie działalności leczniczej nie jest możliwe bez zatrudnienia odpowiednio wykwalifikowanej kadry:

- a) medycznej (np. lekarzy, pielęgniarek, techników medycznych);
- b) administracyjno-finansowej (w tym kierownictwa);
- c) eksploatacyjno-technicznej.

Należy podkreślić, że świadczeń zdrowotnych mogą udzielać tylko osoby wykonujące zawód medyczny⁴.

Obok 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) czy 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

² Promocja zdrowia, będąca elementem ochrony zdrowia, stanowi ogół działań i inicjatyw podejmowanych przez organy i instytucje powołane do realizacji zadań z zakresu ochrony zdrowia, a także 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. Szerzej np. J. Karski, *Praktyka i teoria promocji zdrowia*, Warszawa 2003; J. Karski, *Postępy promocji zdrowia – przegląd międzynarodowy*, Warszawa 2006.

³ Art. 3 u.d.l.

⁴ Ustawa z 5.12.1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentyisty (Dz.U. z 2020 r. poz. 514 ze zm.); ustawa z 15.07.2011 r. o zawodach pielęgniarki i położnej (Dz.U. z 2020 r. poz. 562 ze zm.).

wykonywaniem określa u.d.l. Dzieli ona ogół podmiotów leczniczych na⁵:

- 1) przedsiębiorców, w rozumieniu przepisów ustawy z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców⁶ we wszystkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej (z wyjątkiem usług pogrzebowych i ich reklamy), oraz
- 2) podmioty niebędące przedsiębiorcami, takie jak:
 - a) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej;
 - b) 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, pielęgniarkę podstawowej opieki zdrowotnej lub połączoną podstawową opieką zdrowotną w rozumieniu przepisów ustawy z 27.10.2017 r. o podstawowej opiece zdrowotnej⁷;
 - c) instytuty badawcze⁸;
 - d) fundacje i stowarzyszenia, które zgodnie ze statutem wykonują zadania w zakresie ochrony zdrowia i których statut dopuszcza prowadzenie działalności leczniczej;
 - e) posiadające osobowość prawną jednostki organizacyjne stowarzyszeń;
 - f) 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;
 - g) jednostki wojskowe w zakresie, w jakim wykonują działalność leczniczą.

Warto dodać, że lekarze i pielęgniarki mogą także wykonywać swój zawód w ramach działalności leczniczej prowadzonej jako indywi-

⁵ Art. 4 u.d.l.

⁶ Ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2019 r. poz. 1292 ze zm.).

⁷ Ustawa z 27.10.2017 r. o podstawowej opiece zdrowotnej (Dz.U. z 2020 r. poz. 172 ze zm.).

⁸ Ustawa z 30.04.2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1383).

dualna 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 zdrowotne⁹. W u.d.l. za świadczenia zdrowotne uznaje się¹⁰:

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

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.

⁹ Zgodnie z art. 5 u.ś.o.z.p. 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 zdrowotnej oraz usługi transportu sanitarnego). Obok tego w ustawie wyszczególniono także świadczenia:

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

¹⁰ Art. 2 ust. 1 pkt 10 u.d.l.

Tabela 1.1. Atrybuty podmiotów leczniczych będących przedsiębiorcami oraz niebędących przedsiębiorcami

Wyszczególnienie	Podmioty niebędące przedsiębiorcami	Podmioty lecznicze będące przedsiębiorcami (np. spółka kapitałowa)
Regulacje prawne dotyczące działalności podmiotu	U.d.l., u.f.p.	Kodeks spółek handlowych oraz pomocniczo u.d.l.
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 ustawy-wy 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; 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	Ograniczona: do wysokości kapitału; wspólnicy/akcjonariusze nie odpowiadają za zobowiązania spółki

Zdolność upadłościowa	Jednostki sektora finansów publicznych nie podlegają prawu upadłościowemu	Podlega prawu upadłościowemu
Gwarancje zapewnienia dostępności do świadczeń zdrowotnych pacjentom	Może być likwidowany bez konieczności zapewnienia pacjentom dostępu do realizowanych świadczeń realizowanych	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. 16 pkt 1 u.d.l. działalność leczniczą jest działalnością regulowaną w rozumieniu ustawy z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2019 r. poz. 1292). Nie stanowi działalności regulowanej w rozumieniu ww. ustawy działalność lecznicza: 1) podmiotów leczniczych w formie jednostki budżetowej; 1a) podmiotów leczniczych w formie jednostki w rozumieniu ustawy z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2019 r. poz. 688ze zm.), chyba że zachodzą przesłanki określone w art. 9 ust. 1 tej ustawy; b) działalność charytatywno-opiekunczą, jeżeli przepisy odrębnie przewidują prowadzenie takiej działalności. Do działalności leczniczej, o której mowa w ust. 1a, stosuje się przepisy dotyczące działalności regulowanej w rozumieniu ustawy z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców.

Organem rejestrowym Podmiotów prowadzących działalność leczniczą jest wojewoda właściwy ze względu na siedzibę lub miejsce zamieszkania podmiotu.

Źródło: opracowanie własne.

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 urządzonej pomieszczeniu, lecz nie w trybie stacjonarnym i całodobowym. Ponadto są to także badania diagnostyczne wykonywane w celu rozpoznania stanu zdrowia i ustalenia dalszego postępowania leczniczego.

Świadczeniem zdrowotnym jest zatem zespół profesjonalnych działań z wykorzystaniem dostępnej, specjalistycznej wiedzy medycznej oraz aparatury i sprzętu medycznego. Obejmują one diagnostykę, leczenie, rehabilitację, opiekę, a także profilaktykę zdrowotną, czego efektem powinno być przywracanie (wyleczenie, zalecenie), zachowanie bądź poprawa stanu zdrowia pacjenta umożliwiająca mu pełną sprawność oraz dobre samopoczucie fizyczne i psychiczne. Świadczeniem zdrowotnym jest zarówno porada, jak i procedura medyczna, rehabilitacja, opieka medyczna i pielęgnacyjna, proces leczenia określonego pacjenta lub jednostki chorobowej. Specyficzne atrybuty świadczeń zdrowotnych przedstawia tabela 1.2.

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	Równoczesność „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 ma on profesjonalnej wiedzy odnośnie do tego, 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 wyleczony, podobnie nie jest świadomy skutków zaniechania leczenia.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: M. Daszkowski, *Usługi, produkcja, rynek, marketing*, Warszawa 1998, s. 37–44; A. Bukowska-Piestrzyńska, *Marketing usług zdrowotnych od budowania wizerunku placówki do zadowolenia klientów*, Warszawa 2007, s. 15–18.

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. Jest ona dokonywana (za pacjenta) przez płatnika.

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

- 1) szpital, zakład opiekuńczo-leczniczy, zakład pielęgnacyjno-opiekuńczy, sanatorium, prewentorium, hospicjum stacjonarne;
- 2) przychodnia, ośrodek zdrowia, poradnia, lecznica;
- 3) pogotowie ratunkowe;
- 4) medyczne laboratorium diagnostyczne;

- 5) pracownia protetyki stomatologicznej i ortodoncji;
- 6) zakład rehabilitacji leczniczej;
- 7) 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);
- 8) 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.

Tabela 1.3. Charakterystyki różnych typów podmiotów leczniczych

Kategoria (typ) podmiotu leczniczego	Zakres udzielonych świadczeń zdrowotnych
Szpital	Całodobowe lub całodzienne 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 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 powodujące 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.

Kategoria (typ) podmiotu leczniczego	Zakres udzielonych świadczeń zdrowotnych
Zakłady opiekuńczo-lecznicze	Całodobowe świadczenia zdrowotne obejmujące: pielęgnację i rehabilitację osób niewymagających hospitalizacji, środki farmaceutyczne i materiały medyczne, pomieszczenie i wyżywienie 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 wyżywienia odpowiedniego do stanu zdrowia, a także edukację zdrowotną 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 28.07.2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1662).

Źródło: opracowanie własne.

Wszystkie podmioty lecznicze, niezależnie od ich kategorii i charakteru, mają wspólne cechy. Można do nich zaliczyć w szczególności¹¹:

- 1) wielość realizowanych celów (medycznych, społecznych i ekonomicznych);
- 2) ukierunkowanie na realizację określonego zakresu świadczeń zdrowotnych;
- 3) skupienie odpowiedniego potencjału ludzkiego, rzeczowego i finansowego niezbędnego do realizacji wyznaczonych celów i zadań;
- 4) udzielanie świadczeń zdrowotnych wyłącznie przez osoby wykonujące zawód medyczny oraz spełniające określone wymagania;
- 5) posiadanie wewnętrznego układu organizacyjnego właściwego do procesu realizacji wyznaczonych zadań;
- 6) posiadanie określonej samodzielności ekonomicznej niezbędnej do podejmowania decyzji zapewniających realizację postawionych celów i zadań;

¹¹ *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuk, Gdańsk 2008, s. 22.

- 7) posiadanie określonego statusu prawnego umożliwiającego podejmowanie zobowiązań i ponoszenie odpowiedzialności za nie z zachowaniem niezbędnego stopnia ryzyka.

Szczególny i różnicowany charakter podmiotów leczniczych, w tym także specyficzne właściwości świadczeń zdrowotnych, trudność ich kwantyfikacji, a nawet trudność określenia jednostki usługowej¹², niepewność co do rodzaju usług medycznych koniecznych dla pacjentów i nieprzewidywalność czasu ich wykonania, 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 akcentowanych różnic zalicza się¹³:

- 1) trudniejsze normowanie i pomiar wyników ich pracy (które są bardziej różnicowane i kompleksowe);
- 2) natychmiastowy charakter większości prac (nie można ich odłożyć na później) oraz niewielka tolerancja niejednoznaczności czy błędów;
- 3) wysoka niezależność od siebie wykonywanych czynności, a jednocześnie potrzeba ich koordynacji pomiędzy różnymi grupami specjalistów;
- 4) niezmiernie wysoki stopień specjalizacji pracy;
- 5) wysoka specjalizacja członków organizacji, którzy są bardziej lojalni wobec swoich grup zawodowych niż wobec organizacji;

¹² 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. Szerzej w: M. Hass-Symotiuk, *Aspekty metodologiczne budżetowania działalności zakładu opieki zdrowotnej* [w:] *Rachunek kosztów usług medycznych i zarządzanie finansami ochronie zdrowia*, red. M. Hass-Symotiuk, Szczecin 2000.

¹³ S.M. Shortell, A.D. Kałużny, *Podstawy zarządzania opieką zdrowotną*, Kraków 2001, s. 26.

- 6) mała skuteczność kontroli lekarzy pod względem organizacyjnym i kierowniczym, tj. grupy najbardziej odpowiedzialnej za generowanie usług i kosztów;
- 7) 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 NFZ¹⁴, 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, a prymat funkcji społecznych i publiczna misja tych podmiotów kolidują z zasadami rachunku ekonomicznego.

2. Obszary decyzji podejmowanych w podmiotach leczniczych

Zmiana warunków prawnych i ekonomicznych działania podmiotów leczniczych, a w szczególności decentralizacja zarządzania, wdrożenie mechanizmów rynkowych, rosnąca konkurencja oraz znaczna niepewność działania poważnie skomplikowały proces zarządzania tymi jednostkami. Aby sprostać nowym wyzwaniom (wyższym wymaganiom płatników oraz oczekiwaniom pacjentów, które są związane z realizacją procesu diagnostyczno-terapeutycznego) oraz utrzymać się na rynku, jednostki te muszą być sprawniej zarządzane. Wiąże się to z koniecznością poprawy ekonomicznej efektywności ich działania m.in. przez prawidłowe wykorzystywanie zasobów czynników produkcji będących w ich dyspozycji, właściwą organizację procesu świadczenia usług medycznych, monitorowanie ponoszonych kosztów czy poziomu zadłużenia, a także utrzymanie

¹⁴ Umów o realizację świadczeń zdrowotnych nie zawierają podmioty lecznicze funkcjonujące w formie jednostek budżetowych. Nie mają one bowiem osobowości prawnej.

płynności finansowej. Wybór racjonalnych sposobów osiągania wytyczonych celów wymaga podejmowania przez kierownictwo podmiotu leczniczego i personel medyczny wielu decyzji o różnym zasięgu, przedmiocie czy horyzoncie czasowym. Dotyczą one dwóch sfer działania:

- 1) medycznej, związanej z procesem świadczenia usług zdrowotnych;
- 2) administracyjnej, ukierunkowanej na tworzenie warunków do realizacji usług medycznych oraz na zarządzanie podmiotem.

Sfera medyczna kreuje popyt na świadczenia zdrowotne. Odpowiada ona za decyzje dotyczące w szczególności infrastruktury podmiotu leczniczego, wielkości zrealizowanych usług medycznych, ich jakości, doboru technologii medycznych. Z kolei sfera administracyjna – podażowa – odpowiada za odpowiednie wyposażenie miejsc świadczenia usług (laboratoriów, pracowni diagnostycznych, bloków operacyjnych, oddziałów szpitalnych, poradni), logistykę, wielkość pozyskanych środków finansowych oraz wykorzystanie zasobów będących w dyspozycji podmiotu. W każdym z wymienionych obszarów podejmowane są różnorakie decyzje, których charakterystyki przedstawia tabela 1.4.

Warto przy tym dodać, że istotne decyzje odnośnie do funkcjonowania tych jednostek są podejmowane również przez płatników, organy założycielskie, kontrahentów, banki itp. Podejmowanie decyzji wiąże się ściśle z istotą wykonywanych przez decydentów funkcji, a mianowicie: planowaniem, organizowaniem, kontrolą i koordynacją. Decyzje te mogą być podejmowane na podstawie przesłanek intuicyjnych lub racjonalnych, rozumowo (w sposób programowy) albo losowo (na podstawie teorii bądź praktyki), w czasie realnym, względnie po upływie tego czasu.

Wymienione w tabeli 1.4 sfery decyzji są wzajemnie uwarunkowane. Realizacja usług medycznych zależy bowiem zarówno od decyzji o charakterze ekonomicznym, jak i decyzji medycznych. Te pierwsze dotyczą zabezpieczenia dostępności zasobów niezbędnych do realizacji decyzji medycznych, a w szczególności zasobów: ludzkich (wy-

Tabela 1.4. Atrybuty decyzji medycznych i administracyjnych

Treść	Medyczne (kliniczne)	Administracyjne (ekonomiczne)
Podmiot podejmujący decyzje	Ordynator oddziału, lekarz leczący, pielęgniarka, personel pomocniczy, technicy medyczni, pacjenci	Kierownictwo podmiotu, administracja
Miejsce podejmowania decyzji	Jednostki organizacyjne podmiotu leczniczego (np. pracownie diagnostyczne, oddziały szpitalne, poradnie, gabinety)	Szczegół zarządzania (operacyjny, taktyczny, strategiczny)
Horyzont decyzji	Krótkookresowe	Średnio- i długookresowe
Rodzaj decyzji	Programowane <i>ad hoc</i> i nieprogramowane	Kluczowe, nieprogramowane
Przedmiot decyzji	Rodzaj usług medycznych koniecznych ze względu na stan zdrowia pacjenta, rodzaj leków i wyrobów medycznych, organizacja procesu świadczenia usług, dobór technologii leczenia (metody realizacji usług), określenie czasu leczenia (czasokres pobytu w szpitalu) itp.	Zawarcie kontraktów na usługi medyczne (asortyment i wielkość świadczeń, wyposażenie w aparaturę i sprzęt medyczny), określenie zdolności usługowych (produkcyjnych) podmiotu, poprawa dostępności do świadczeń zdrowotnych oraz ich jakości, ceny świadczeń medycznych, zatrudnienie personelu, podział pracy itp.
Rodzaj problemów, których dotyczą	Działania diagnostyczno-lecznicze (złecanie badań, ordynowanie leków i wyrobów medycznych), planowanie zabiegów i ich realizacja; kształtują one bieżące koszty działalności całego podmiotu i jego jednostek organizacyjnych (ośrodków kosztów) oraz wynik finansowy	Kształtują przyszłe przychody i koszty podmiotu oraz wyniki finansowe, a także przyszłe zasoby czynników produkcji niezbędne do realizacji założonych celów i zadań
Potrzeby informacyjne	Informacje medyczne dotyczące pacjentów (wiek, płeć, stan zdrowia, choroby współistniejące, dotychczasowy przebieg leczenia czy hospitalizacji), obowiązujące standardy leczenia; informacje finansowe (dotyczące kosztów wykonanych badań, zabiegów, opieki medycznej) itp.)	Informacje o zasobach będących w dyspozycji podmiotu, źródłach ich finansowania, wielkości zadłużenia, o poniesionych kosztach w różnych przekrojach (w tym zużycie leki i wyroby medyczne), uzyskiwanych przychodach i osiąganych wynikach; informacje dotyczące liczby leczonych pacjentów, wykonanych badań, wykorzystania łóżek
Kontrola i ocena	Efektywność medyczna/kliniczna (wyniki zdrowotne w relacji do poniesionych kosztów i zużytych zasobów)	Efektywność ekonomiczna (skuteczność i gospodarność)

Źródło: opracowanie własne.

kwalifikowany personel medyczny), rzeczowych (aparatura i sprzęt medyczny, leki, wyroby medyczne itp.) i finansowych (zawarte kontrakty na usługi). Z kolei decyzje kliniczne są związane z możliwymi działaniami diagnostycznymi, terapeutycznymi czy rehabilitacyjnymi wykonywanymi na rzecz konkretnych pacjentów, zależnymi od ich stanu zdrowia i aktualnej wiedzy medycznej. Warto dodać, że oba rodzaje decyzji powinny być przedmiotem kontroli i oceny efektywności ze względu na zwiększające się koszty opieki zdrowotnej, nacisk na poprawę wykorzystania ograniczonych zasobów i na odpowiedzialne zarządzanie¹⁵. Analiza efektywności gospodarowania umożliwia dokonywanie optymalnych wyborów wariantów decyzji. Najogólniej efektywność jest ustalana jako relacja wartości wytworzonych produktów do wartości zużytych zasobów czynników produkcji. Wielość celów realizowanych przez podmioty lecznicze, zróżnicowany asortyment oferowanych usług medycznych, odmienny sposób ich wytwarzania, udział wielu jednostek w ich realizacji, a także trudność w określeniu produktu (efektu produkcji) sprawiają, że analiza efektywności w ochronie zdrowia jest przedsięwzięciem bardzo złożonym. Produkty ochrony zdrowia powinny być określane w powiązaniu z wynikami zdrowotnymi. Dlatego poprawa stanu zdrowia powinna być zasadniczym wskaźnikiem interwencji medycznej. Koncentracja uwagi na wynikach zdrowotnych kieruje uwagę na pacjenta, a nie na dostarczone mu świadczenia zdrowotne. Oznacza to, że analiza efektywności powinna opierać się na wynikach zdrowotnych, jednakże w praktyce wykorzystuje się różne miary działalności, takie jak: liczba leczonych pacjentów, wykonanych badań, operacji, udzielonych konsultacji czy porad. Efekty będące przedmiotem pomiaru mogą być oceniane za pomocą¹⁶:

- 1) wydajności (produktywności) ustalonej na podstawie uzyskanych wyników z poniesionymi nakładami, przy czym za jednostkę wydajną uznaje się tę, która realizuje swoje cele we właściwy sposób;

¹⁵ Szerzej: R Jacobs, P.C. Smith, A. Street, *Mierzenie efektywności w ochronie zdrowia*, Warszawa 2013.

¹⁶ A. Bourguignon, *Performance Management und Management Control: Evaluated Managers Point of View*, „European Accounting Review” 2004/13, s. 661–662.

- 2) skuteczności ustalonej na podstawie porównania rzeczywistych wyników z wyznaczonymi wcześniej celami; jednostka skuteczna to podmiot, który osiąga założone cele;
- 3) efektywności ustalonej jako stopień, w jakim jednostka realizuje swoje cele. W klasycznym ujęciu efektywność gospodarowania definiuje się jako wynik stosowania zasady racjonalnego gospodarowania polegającej na maksymalizacji wyników ekonomicznych przy danych nakładach albo minimalizacji nakładów przy danym wyniku ekonomicznym.

Maksymalizacja efektów medycznych przejawia się w liczbie: leczonych pacjentów, wykonanych procedur, dni opieki, oraz jakości świadczeń. Te ostatnie są rezultatem zatrudnionych kadr medycznych, ich kwalifikacji, statusu podmiotu leczniczego, jakości świadczeń, częstotliwości infekcji szpitalnych, jakości opieki postrzeganej przez pacjentów. Na jakość wpływają także: jakość posiłków, wystrój wnętrz, miła obsługa. Decyzje medyczne dotyczące tego, komu, kiedy i jakie usługi zaordynować, podejmowane są przez lekarzy po rozpoznaniu potrzeb zdrowotnych. Określają oni poziom koniecznych usług dla właściwego leczenia pacjenta, uwzględniając aktualny poziom wiedzy medycznej. Oznacza to, że lekarz, działając w interesie chorego, kieruje się potrzebą medyczną, a nie wynikiem ekonomicznym.

Znaczne rozmiary i zakres świadczonych usług oraz duża liczba leczonych pacjentów sprawiają, że na potrzeby oceny efektywności leczenia pacjenci są grupowani według określonych parametrów, np. jednostek chorobowych, procedur medycznych, komórek organizacyjnych czy miejsc świadczenia usług. Porównanie wybranego produktu opieki zdrowotnej z zasobami zużyтыми na jego wytworzenie pozwala ocenić efektywność. Efektywność decyzji klinicznych jest definiowana jako zakres, w jakim określona interwencja kliniczna zastosowana w praktyce, w odniesieniu do konkretnego pacjenta lub populacji, prowadzi do osiągnięcia zamierzonych celów, tj. do utrzymania lub poprawy stanu zdrowia z użyciem dostępnych środków¹⁷.

¹⁷ M. Cygańska, *Integracja informacji finansowych i klinicznych na potrzeby zarządzania operacyjnego szpitalem*, Olsztyn 2018, s. 20.