

UNIwersytet Ekonomiczny w Poznaniu  
Wydział Zarządzania  
Katedra Rachunkowości

mgr Małgorzata Macuda

**RACHUNEK WYNIKÓW SZPITALA  
Z WYKORZYSTANIEM JEDNORODNYCH GRUP PACJENTÓW**

Rozprawa doktorska

Promotor  
dr hab. Janusz Samelak, prof. nadzw. UEP

Poznań 2013

Pragnę serdecznie podziękować  
Panu Profesorowi Januszowi Samelakowi  
za cenne uwagi merytoryczne, cierpliwość  
oraz motywowanie do wytrwałej pracy.

Pracę dedykuję Rodzicom i Mężowi.

# SPIS TREŚCI

<b>Wstęp</b> .....	5
Rozdział 1	
<b>SZPITAL JAKO PODMIOT SYSTEMU OPIEKI ZDROWOTNEJ</b>	
1.1. Historia i rozwój systemu opieki zdrowotnej w Polsce.....	14
1.2. Charakterystyka systemu opieki zdrowotnej.....	21
1.3. Szpital oraz jego usługowa działalność medyczna.....	41
1.4. Finansowanie świadczeń zdrowotnych.....	54
Rozdział 2	
<b>RACHUNEK WYNIKÓW SZPITALA</b>	
2.1. Rola rachunkowości w systemie opieki zdrowotnej.....	63
2.2. Istota i znaczenie rachunku wyników.....	75
2.3. Pojęcie oraz klasyfikacja przychodów i kosztów szpitala.....	89
2.4. Analiza i ocena obecnych metod kalkulacji kosztów świadczeń zdrowotnych oraz aktualnie stosowanego w szpitalu rachunku wyników.....	109
Rozdział 3	
<b>METODA FINANSOWANIA ŚWIADCZEŃ ZDROWOTNYCH Z ZASTOSOWANIEM JEDNORODNYCH GRUP PACJENTÓW (JGP)</b>	
3.1. Geneza powstania Jednorodnych Grup Pacjentów - od koncepcji HCFA-DRG do europejskich typów JGP.....	128
3.2. Charakterystyka i zasady kodowania JGP.....	138
3.3. Wdrożenie i funkcjonowanie JGP w Polsce.....	149
3.4. Kontraktowanie i rozliczanie świadczeń zdrowotnych z NFZ z zastosowaniem JGP.....	161
Rozdział 4	
<b>JEDNORODNE GRUPY PACJENTÓW JAKO PODSTAWA RACHUNKU WYNIKÓW SZPITALA</b>	
4.1. Wymogi informacyjne rachunku wyników z wykorzystaniem JGP.....	180
4.2. Wzorzec rachunku wyników szpitala.....	199

4.3. Problemy związane z zastosowaniem JGP w rachunku wyników.....	221
4.4. Możliwości wykorzystania rachunku wyników na potrzeby interesariuszy zewnętrznych i zarządzających szpitalem.....	231
<b>Zakończenie.....</b>	<b>241</b>
<b>Bibliografia.....</b>	<b>249</b>
<b>Spis rysunków.....</b>	<b>262</b>
<b>Spis tabel.....</b>	<b>263</b>

## WSTĘP

W kręgu zainteresowań nauki rachunkowości, jak twierdzi K. G. Szymański [1988, s. 43], znajdują się nie tylko człowiek działający i instytucje przez niego ustanowione, ale także wytwory i środki ludzkiego działania, czyli pojęta w sposób abstrakcyjny, lecz pieniężnie wymierna treść stosunków ekonomicznych, ograniczonych czasowo i przedmiotowo, jak również nośniki i sposoby odzwierciedlania oraz pomiar tych stosunków. Przedmiotem nauki rachunkowości jest więc badanie obiektywnie zachodzących stosunków ekonomicznych celem zaproponowania takich sposobów ich pomiaru i ujmowania, aby otrzymać informacje niezbędne do kształtowania tych stosunków (przy czym kształtowanie tych stosunków nie jest zadaniem nauki rachunkowości). Zdaniem tego autora rezultatem owego badania, prowadzonego z punktu widzenia sposobu racjonalnego i efektywnego działania, powinno być ustanowienie konkretnych postulatów czy w późniejszej konsekwencji nawet i zasad, określających przykładowo, iż należy w taki to a taki sposób odzwierciedlać i ujmować zdarzenia gospodarcze, aby otrzymać określony zestaw informacji (sprawozdawczość) lub też, że należy w taki to a taki sposób gospodarować zasobami, aby spowodować minimalne ich zużycie (racjonalne gospodarowanie zasobami, kontrola kosztów). Podmiotami, których dotyczą wspomniane stosunki ekonomiczne, są wszystkie jednostki gospodarcze, również i te o specyficznym charakterze, np. szpitale, znacząco różniące się profilem swojej działalności od typowych przedsiębiorstw.

W rozprawie podjęte zostaną kwestie związane z pomiarem oraz sposobem w jaki należy odzwierciedlać i ujmować zdarzenia gospodarcze mające wpływ na wynik finansowy szpitala, aby w rezultacie tychże rozważań otrzymać określony zestaw informacji w postaci rachunku wyników. Przydatność, jak i możliwości wykorzystania uzyskanych informacji zostaną poddane ocenie z punktu widzenia zarówno użytkowników zewnętrznych, jak i wewnętrznych szpitala. O randze i przeznaczeniu informacji przesądza ich jakość, na którą sporządzający je powinien zwrócić szczególną uwagę<sup>1</sup>. Z racji dużego, a co ważniejsze, zróżnicowanego kręgu odbiorców, informacje płynące z rachunku wyników powinny mieć możliwie uniwersalny charakter, by w sposób wiarygodny i rzetelny móc zaspokoić ich różnorodne potrzeby<sup>2</sup>. Niewątpliwie, w ostatnim czasie funkcja informacyjna rachunkowości nabiera coraz większego znaczenia, co wpisuje

---

<sup>1</sup> Atrybuty (cechy) jakościowe informacji zawartych w rachunku wyników szpitala zostaną przedstawione w podrozdziale 4.2.

<sup>2</sup> Autorka jest świadoma, iż zaspokojenie potrzeb informacyjnych wszystkich użytkowników rachunku wyników szpitala jest nierealne, stąd też w podrozdziałach 4.2 i 4.4 rozprawy autorka przedstawi, którzy odbiorcy informacji w kontekście szpitala są jej zdaniem priorytetowi.

się w obszar paradygmatu<sup>3</sup> strategiczno-informacyjnego według R. Mattessicha. W ramach tego paradygmatu<sup>4</sup> próbuje się opracować taką teorię, która mogłaby przydzielić różnorodnym celom informacyjnym rachunkowości różne struktury systemu rachunkowości. Jego zwolennicy uważają bowiem, że zadaniem rachunkowości jest zaspokajanie różnych potrzeb informacyjnych, czyli dostarczanie informacji wielu odbiorcom (kierownictwu, pracownikom, bankom, kontrahentom, przedstawicielom państwa). Za protoplastę tego podejścia uważa się J. M. Clarka, który zapoczątkował je wyrażając slogan: „różne koszty dla różnych celów”[za: Szychta 1996, s. 200-201]. Rachunek wyników szpitala, który jest tematem rozprawy, ma za zadanie dostarczać różnych informacji na temat samego wyniku finansowego, jak i czynników wpływających na jego kształtowanie się, czyli przychodów i kosztów, w zależności od potrzeb określonego odbiorcy zewnętrznego czy wewnętrznego (cele czysto poglądowe, decyzyjne, statystyczne itd.).

System opieki zdrowotnej w Polsce znajduje się od kilkunastu lat w okresie ciągłej transformacji. W tym czasie miało miejsce wiele zmian systemowych, na skutek których każdy szpital funkcjonuje obecnie według reguł gospodarki rynkowej, podobnie jak inne podmioty gospodarcze. Stanowi on jednak specyficzny podmiot, gdyż priorytetem jego działalności jest świadczenie wysokiej jakości usług medycznych, a nie osiągnięcie, a tym bardziej maksymalizowanie zysku, jak ma to miejsce w przypadku większości jednostek gospodarczych (typowych przedsiębiorstw). Nie zmienia to jednak faktu, iż jego działalność powinna być rentowna, a płynność finansowa zachowana. Każdy szpital, prowadząc działalność usługową w postaci udzielania świadczeń zdrowotnych, stara się zatem, aby jego funkcjonowanie było sprawne, zarządzanie jednostką jako całością efektywne, zaś koszty działalności utrzymywały się na racjonalnym poziomie i były pokryte osiągniętymi przychodami. Rachunek wyników szpitala generuje informacje na temat wyniku finansowego stanowiącego syntetyczny miernik rezultatów działalności gospodarczej szpitala. Zestawia on wszystkie przychody i koszty oraz zyski i straty nadzwyczajne, według segmentów działalności w danym okresie sprawozdawczym. Dla

---

<sup>3</sup> Paradygmat według T. S. Kuhna [2009, s. 10, 31-32] to termin pozostający w ścisłym związku z pojęciem nauki normalnej oznaczającej badania wyrastające z jednego lub wielu takich osiągnięć uczonych, które dana społeczność uczonych aktualnie akceptuje i traktuje jako fundament swej dalszej praktyki. Paradygmatami nazywa on powszechnie uznawane osiągnięcia naukowe, które w pewnym czasie dostarczają społeczności modelowych problemów i rozwiązań (na które składają się akceptowane wzory faktycznej praktyki naukowej – wzory obejmujące równocześnie prawa, teorie, zastosowania i wyposażenie techniczne). M. W. Wells [1976, s. 473] rozpatruje pojęcie paradygmatu w szerszym znaczeniu, przez co definiuje go jako zbiór idei łączących wspólnotę naukową.

<sup>4</sup> Szerzej o paradygmatach pisze A. Szychta [1996, s. 195-200].

szpitala bezsprzecznie korzystna jest sytuacja nadwyżki przychodów nad kosztami, którą można wykorzystać na cele statutowe jednostki, w tym na jej rozwój.

Istotnym elementem rachunku wyników są przychody, w obszarze których przełomowym rokiem dla szpitala był rok 2008. 1 lipca 2008 roku Narodowy Fundusz Zdrowia wprowadził Jednorodne Grupy Pacjentów (JGP) [Zarządzenie Prezesa NFZ z 11 czerwca 2008; Komunikat Prezesa NFZ z 23 lipca 2008] – nową formę kontraktowania i finansowania świadczeń zdrowotnych. U podstaw koncepcji JGP<sup>5</sup> leży przekonanie, iż mimo że każdy pacjent stanowi odrębny przypadek kliniczny, to jednak sposób jego leczenia może mieć wiele cech wspólnych z przypadkami innych pacjentów. Podobne może być wykorzystanie w trakcie leczenia poszczególnych zasobów rzeczowych (sprzęt medyczny), materiałowych (leki, opatrunki, sprzęt jednorazowego użytku typu igły, strzykawki, a także żywność) oraz zasobów osobowych (zespół pracowników, czyli personel medyczny - lekarze, pielęgniarki). W konsekwencji rodzaj i wielkość kosztów generowanych w trakcie realizacji świadczeń zdrowotnych na rzecz różnych pacjentów, ale co ważne przyporządkowanych do tej samej grupy jednorodnej, są bardzo zbliżone.

Jak wynika z powyższego, Jednorodne Grupy Pacjentów mają na celu wyodrębnienie grup pacjentów o zbliżonych do siebie cechach zarówno z punktu widzenia medycznego, jak i ekonomicznego. Przyporządkowanie do poszczególnych grup odpowiada zatem klasyfikacji medycznej, a ponadto pozwala na określenie wykorzystywanych w trakcie leczenia zasobów materiałowych, rzeczowych oraz osobowych, a przez to oszacowanie poziomu kosztów ponoszonych podczas świadczenia usług medycznych pacjentom z danych grup diagnostycznych. Pacjenci są więc przyporządkowywani do osobnych grup ze względu na zdiagnozowaną u nich jednostkę chorobową (rozpoznanie), a co za tym idzie sposób leczenia (zastosowane procedury medyczne, przepisane leki, itp.), jak również z punktu widzenia kosztochłonności ich hospitalizacji. Narodowy Fundusz Zdrowia dokonał wyceny poszczególnych jednorodnych grup pacjentów w systemie punktowym, na podstawie której dokonuje refundacji. Na dzień dzisiejszy (rok 2013) wartość punktu wynosi 52 zł, niezależnie od stopnia referencyjności szpitala, jak i jego geograficznego położenia.

Pytanie, które nasuwa się w związku ze zmianą sposobu kontraktowania i finansowania szpitali, jest następujące: skoro przychody ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych są uzyskiwane według Jednorodnych Grup Pacjentów, to czy i koszty

---

<sup>5</sup> z ang. Diagnosis-related groups (DRG), w 1983 roku amerykańscy naukowcy: Robert Fetter, John Thompson, Ronald Mills, Richard Averill i Jean Freeman stworzyli pierwotną koncepcję o nazwie HCFA-DRG (Health Care Financing Administration – Diagnosis Related Group), w ramach której wyodrębniono 467 jednorodnych grup pacjentów.

działalności tychże podmiotów nie mogłyby być ujmowane przy ich wykorzystaniu? Takie podejście byłoby zgodne z zasadą współmierności wyrażającą się w przypisywaniu poniesionych kosztów do osiągniętych przychodów, co w niniejszej rozprawie oznaczałoby przeciwstawianie przychodom ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych odpowiadających im kosztów własnych sprzedaży tychże świadczeń. Obowiązkowe wdrożenie Jednorodnych Grup Pacjentów, jakie zarządził w 2008 roku Narodowy Fundusz Zdrowia, było bardzo czasochłonnym procesem, który nadal trwa (dostosowanie systemu informatycznego, kalkulacja procedur, szkolenie personelu zarówno administracyjnego, jak i medycznego choćby w kwestii świadomości kosztowej oraz na temat prawidłowego opisu jednostek chorobowych za pomocą ICD-10 i ICD-9). Wysilek, jaki został poczyniony można by wykorzystać w rachunku wyników, zarówno na potrzeby zewnętrzne, jak i wewnętrzne jednostki (w planowaniu, rozliczaniu i kontroli podstawowej działalności operacyjnej jednostki). Zastosowanie Jednorodnych Grup Pacjentów w rachunku wyników szpitala może wpłynąć na poprawę dokładności w przyporządkowywaniu kosztów w poszczególnych przypadkach chorobowych, co urealni wynik na sprzedaży świadczeń zdrowotnych. Istotą bowiem JGP jest zakwalifikowanie pacjentów do jednorodnych, z punktu widzenia nie tylko medycznego, ale również ekonomicznego, grup pacjentów. JGP wykorzystywane są obecnie jedynie przez Narodowy Fundusz Zdrowia w rozliczaniu finansowym świadczeń zdrowotnych [Zarządzenie Prezesa NFZ z 20 października 2011; Zarządzenie Prezesa NFZ z 7 listopada 2012].

Stan środków pieniężnych w opiece zdrowotnej jest często znacznie mniejszy niż ten, jakiego potrzebują szpitale. Przychody ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych są bowiem na ogół niewystarczające, aby pokryć poniesione koszty działalności. Aby działalność szpitali mogła być realizowana na wysokim poziomie jakościowym, wymaga ona zużycia określonych zasobów materiałowych, osobowych i sprzętowych. Powstaje zatem problem efektywnego zarządzania kosztami, ich optymalizacji, a ściślej ich racjonalnej minimalizacji (w zakresie w jakim pozwala na to specyficzny charakter działalności usługowej szpitala). By móc zaś zarządzać kosztami, najpierw należy je właściwie zidentyfikować, zmierzyć i skalkulować. Następnie prawidłowo zestawione przychody i koszty w postaci rachunku wyników obrazują rezultat działalności (wynik finansowy) w skali całego szpitala, będący źródłem informacji o jednostce dla użytkowników zewnętrznych i zarządzających szpitalem.

W związku z przedstawionym zarysem problemowym dotyczącym zmiany formy kontraktowania i finansowania świadczeń zdrowotnych powstał **problem badawczy** dla nauki sprowadzający się do konieczności zbadania aktualnie stosowanego w szpitalu



rachunku wyników oraz płynących z niego informacji, zarówno dla odbiorców zewnętrznych, jak i wewnętrznych.

**Celem głównym** rozprawy jest opracowanie wzorca rachunku wyników szpitala z wykorzystaniem Jednorodnych Grup Pacjentów.

Dla potrzeb realizacji celu głównego przyjęto następujące **cele cząstkowe**:

- 1) zdefiniowanie i uporządkowanie pojęć istniejących dotychczas w literaturze i regulacjach z zakresu opieki zdrowotnej;
- 2) przedstawienie systemu opieki zdrowotnej oraz charakterystyka badanego podmiotu czyli szpitala;
- 3) nakreślenie roli rachunkowości jako systemu informacyjnego w szpitalu;
- 4) przedstawienie istoty i funkcji rachunku wyników oraz dokonanie klasyfikacji kosztów i przychodów szpitala;
- 5) zidentyfikowanie i ocena aktualnego stanu rachunkowości w obszarze kalkulacji kosztów i rachunku wyników szpitala;
- 6) charakterystyka Jednorodnych Grup Pacjentów;
- 7) stworzenie koncepcji rachunku wyników przyjmującego za punkt wyjścia Jednorodne Grupy Pacjentów oraz ocena i warunki implementacji tej koncepcji w szpitalu.

**Hipotezę naukową** pracy sformułowano w następujący sposób, iż aktualnie stosowany rachunek wyników w szpitalu, nieuwzględniający Jednorodnych Grup Pacjentów, uniemożliwia bezpośrednie powiązanie kosztów z przychodami z tytułu świadczeń zdrowotnych zakontraktowanych i rozliczanych z Narodowym Funduszem Zdrowia, a przez to dostarcza niespójnych metodycznie<sup>6</sup> informacji o kosztach, przychodach i wyniku finansowym szpitala.

**Obszarem badawczym** pracy jest rachunkowość szpitala.

**Przedmiotem** rozprawy jest rachunek wyników szpitala.

**Podmiotem** pracy jest szpital będący wyodrębnionym organizacyjnie, terytorialnie, ekonomicznie i prawnie<sup>7</sup> zespołem osób i środków majątkowych, którego głównym celem jest udzielanie wysokiej jakości świadczeń zdrowotnych<sup>8</sup>.

W rozprawie wykorzystano istniejące źródła teoretyczne z zakresu teorii rachunkowości, rachunkowości finansowej i zarządczej. Ze względu na podmiot rozprawy

---

<sup>6</sup> Przychody rozliczane są według Jednorodnych Grup Pacjentów, koszty zaś są ewidencjonowane i rozliczane w sposób tradycyjny z wykorzystaniem kosztów układu rodzajowego i funkcjonalno-kalkulacyjnego.

<sup>7</sup> W ten sposób zdefiniowany szpital może być traktowany jako synonim przedsiębiorstwa, gdyż posiada atrybuty charakterystyczne dla przedsiębiorstwa – wyodrębnienie ekonomiczne, prawne i techniczno-organizacyjne, na które wskazuje J. Lichtarski [1997].

<sup>8</sup> Celem działalności większości szpitali nie jest osiągnięcie, a tym bardziej maksymalizowanie zysku, pełni on bowiem misję społeczną.

sięgnięto po literaturę dotyczącą bezpośrednio problematyki rachunkowości szpitala, tj. rachunkowości i sprawozdawczości finansowej tychże podmiotów gospodarczych, rachunku kosztów w opiece zdrowotnej, zarządzania kosztami, jak i finansami szpitala. W pracy posłużono się również literaturą polską, francusko- i anglojęzyczną na temat genezy Jednorodnych Grup Pacjentów, ich wdrażania oraz funkcjonowania w Stanach Zjednoczonych i w Europie. W rozprawie korzystano z prac naukowych, artykułów prasowych, materiałów Narodowego Funduszu Zdrowia, jak również z polskich przepisów prawnych odnoszących się do systemu opieki zdrowotnej oraz dokumentów źródłowych pochodzących bezpośrednio z analizowanych szpitali (dane uzyskane od tychże podmiotów zostały zaprezentowane pod warunkiem nie ujawnienia w rozprawie nazw szpitali).

Metody badawcze jakie przyjęto w rozprawie doktorskiej, aby zrealizować cel główny i cele cząstkowe, to: analiza opisowa i porównawcza, dedukcja i indukcja, bezpośrednia obserwacja i wywiady oraz metoda dyrektywy celowościowej<sup>9</sup>. Dokonując charakterystyki szpitala (podmiotu pracy) oraz koncepcji Jednorodnych Grup Pacjentów wykorzystano metodę analizy opisowej. Wnioski z analizy teorii rachunkowości i stosowanych w praktyce rozwiązań dotyczących rachunku wyników opracowano na drodze rozumowania dedukcyjnego. Istotnie pomocne okazały się wywiady z kadrą pracującą w działach rachunkowości, działach analiz ekonomicznych i działach informacji medycznej oraz bezpośrednia obserwacja wdrażania i stosowania Jednorodnych Grup Pacjentów w poszczególnych szpitalach. Umożliwiły one przeprowadzenie wnioskowania indukcyjnego w zakresie możliwości wykorzystania JGP w rachunku wyników, jak i

---

<sup>9</sup> K. G. Szymański [1988, s. 43-82] definiuje dyrektywę celowościową, zwaną też przez niego zamiennie dyrektywą skutecznego (sprawnego) działania, w postaci okresu warunkowego „Aby..., należy...”, wyrażając ten okres warunkowy następującymi słowami: „Aby uzyskać określony stan rzeczy, należy dokonać odpowiedniego działania”. Zatem dyrektywa celowościowa składa się z celu działania i ze zdania opisowego (normy), określającego stosowne działanie. Norma, wyrażona w dyrektywie celowościowej, nie jest poparta naciskiem zewnętrznym w kierunku postępowania określonego typu, lecz jest racjonalnym, naukowym uzasadnieniem postępowania wiodącego do celu. K. G. Szymański konstatuje, iż dyrektywy celowościowe są bardzo typowe dla teorii rachunkowości, podkreślając przy tym, iż można mówić o ich prawdopodobnej skuteczności w określonych warunkach działania, nigdy jednak nie jest się uprawnionym do stwierdzenia, że dyrektywy celowościowe określają zalecenia bezwzględnie skuteczne. Jego zdaniem uznanie prawa nauki rachunkowości do formułowania dyrektyw celowościowych na bazie twierdzeń empirycznych przybliży wzajemnie praktykę i naukę rachunkowości. Wyraża on bowiem pogląd, iż praktyka powinna opierać swoje działania na wiedzy naukowej w zakresie rachunkowości, zaś z drugiej strony, nauka rachunkowości poprzez sformułowania czysto teoretyczne i dyrektywne (normatywne) powinna wychodzić naprzeciw potrzebom życia gospodarczego. R. J. Chambers [1966, s. 4] uznaje za celowe ustanawianie dyrektyw celowościowych dla ograniczonego zakresu rachunkowości, aby lepiej wychodzić wobec potrzeb praktyki. Warto w tym miejscu przytoczyć słowa J. Górskiego [1975, s. 42] „głównym gwarantem każdej prawdy naukowej jest praktyka. Zdaniem tego autora, rachunkowość, bardziej niż inne dyscypliny wiedzy, tę więź z praktyką utrzymuje i z obowiązku niejako konfrontuje swoją teorię z szeroko pojętą działalnością podmiotów gospodarczych. O metodzie dyrektywy celowościowej szerzej piszą K. G. Szymański [1988, s. 50-55], S. Skrzywan, M. Szaniawska [1969, s. 94], A. C. Littleton [1966, s. 41-45].

kalkulacji kosztów, a także warunków i ewentualnych problemów związanych z zastosowaniem JGP w rachunku wyników. Synteza wniosków z części teoretycznej i empirycznej rozprawy pozwoliła na opracowanie autorskiego wzorca rachunku wyników, wykorzystującego metodę dyrektywy celowościowej.

Celowi i przedmiotowi badań podporządkowano konstrukcję pracy. Praca składa się z czterech rozdziałów, poprzedzonych wstępem i podsumowanych w zakończeniu. Całość zamykają spisy wykorzystanej literatury, tabel i rysunków.

**Rozdział pierwszy** *Szpital jako podmiot systemu opieki zdrowotnej*, stanowi swoiste wprowadzenie do przedstawianej w rozprawie problematyki. Zdefiniowano w nim pojęcie zdrowia, ochrony zdrowia, opieki zdrowotnej, podmiotu leczniczego oraz szpitala, następnie scharakteryzowano elementy systemu opieki zdrowotnej, jak i zasady ich funkcjonowania. W związku z wejściem w życie z dniem 1 lipca 2011 roku Ustawy o działalności leczniczej (przez którą dotychczasowa Ustawa o zakładach opieki zdrowotnej utraciła moc) obowiązuje nowe nazewnictwo i podział jednostek systemu opieki zdrowotnej. W pierwszym podrozdziale dokonano więc ich uporządkowania względem do tej pory używanych w literaturze, po czym zdefiniowano terminologię przyjętą na potrzeby niniejszej rozprawy. W dalszej części rozdziału sprecyzowano pojęcie świadczenia zdrowotnego, przedstawiono klasyfikację świadczeń zdrowotnych oraz omówiono usługowy charakter prowadzonej przez szpitale działalności wskazując na jej specyficzne nacechowanie. Wskazanie sposobów finansowania świadczeń zdrowotnych kończy rozdział poświęcony podmiotowi rozprawy.

**Rozdział drugi**, *Rachunek wyników szpitala*, rozpoczyna się wprowadzeniem do tematyki rachunkowości w obrębie systemu opieki zdrowotnej. W pierwszym podrozdziale scharakteryzowano rachunkowość jako dyscyplinę naukową, następnie nakreślono zakres i funkcje rachunkowości finansowej w odniesieniu do jednostki jaką jest szpital, po czym ukazano zaobserwowaną tendencję coraz to ważniejszej roli i coraz częstszego sięgania po instrumenty rachunkowości zarządczej w szpitalu. W kolejnym punkcie uwagę skupiono na istocie i znaczeniu rachunku wyników przytaczając jego określenia używane przez różnych autorów literatury przedmiotu w ujęciu zarówno wąskim, jak i szerokim, w efekcie czego zdefiniowano pojęcie i zadania rachunku wyników na potrzeby niniejszej rozprawy. Trzeci podrozdział poświęcony jest osiąganym przez szpital przychodom, jak i ponoszonym kosztom, tj. ich pojęciu, klasyfikacji oraz ewidencji księgowej. Dokonanie przeglądu możliwych w teorii i stosowanych w praktyce metod kalkulacji kosztów świadczeń zdrowotnych, wskazanie niedoskonałości dotychczasowych sposobów ich liczenia oraz krytyczna analiza obecnego rachunku wyników szpitala

pozwołyły na sformułowanie wniosków z całokształtu rozważań prowadzonych w tym rozdziale.

**Rozdział trzeci, *Metoda finansowania świadczeń zdrowotnych z zastosowaniem Jednorodnych Grup Pacjentów (JGP)***, przedstawia genezę i rozwój Jednorodnych Grup Pacjentów, czyli ich pierwotną wersję amerykańską (HCFA-DRG) z 1983 roku oraz późniejsze europejskie odmiany. Drugi podrozdział poświęcono szczegółowej charakterystyce Jednorodnych Grup Pacjentów oraz zagadnieniu zasad ich kodowania. Omówiono Międzynarodową Klasyfikację Procedur Medycznych (ICD-9) oraz Międzynarodową Statystyczną Klasyfikację Chorób i Problemów Zdrowotnych (ICD-10), które stanowią punkt wyjścia w przyporządkowywaniu pacjentów do poszczególnych jednorodnych grup pacjentów wraz z przykładowym kodowaniem konkretnych przypadków. W dalszej kolejności opisano proces wdrożenia JGP w Polsce, co nastąpiło w 2008 roku oraz dokonano oceny jego dotychczasowego funkcjonowania. W ostatnim podrozdziale zaprezentowano sposób zawierania umów dotyczących świadczeń zdrowotnych z Narodowym Funduszem Zdrowia, jak również późniejsze rozliczanie tychże świadczeń z zastosowaniem Jednorodnych Grup Pacjentów.

**Rozdział czwarty, *Jednorodne Grupy Pacjentów jako podstawa rachunku wyników szpitala***, poświęcono ostatecznej realizacji celu głównego rozprawy, tj. opracowaniu autorskiego rozwiązania w postaci wzorca rachunku wyników z wykorzystaniem Jednorodnych Grup Pacjentów, co zaprezentowano w podrozdziale drugim. Po przedstawieniu elementów metodyki badawczej, szczegółowo omówiono wyniki przeprowadzonych badań oraz wpływ zastosowania Jednorodnych Grup Pacjentów na informacje płynące z rachunku wyników. Podrozdział ten poprzedzono zdefiniowaniem wymogów informacyjnych, jakie stoją przed rachunkiem wyników sporządzonym z wykorzystaniem Jednorodnych Grup Pacjentów. W ramach drugiego podrozdziału uwagę skoncentrowano także na kalkulacji świadczeń zdrowotnych, przyjmując za punkt wyjścia kalkulację poszczególnych procedur medycznych, co było możliwe dzięki uzyskanym informacjom natury zarówno ekonomicznej, jak i medycznej ze strony badanych szpitali. Przedmiotem analizy w tym miejscu były porównywalne przypadki medyczne (pacjenci w ramach jednorodnych grup pacjentów) z różnych oddziałów szpitalnych o bardziej lub mniej zaawansowanym stopniu kosztochłonności świadczeń zdrowotnych, które stanowiły bogaty materiał porównawczy. Tę część rozprawy poświęcono zatem prezentacji własnego badania empirycznego. Podrozdział trzeci wskazuje na ewentualne problemy związane z zastosowaniem Jednorodnych Grup Pacjentów w rachunku wyników. Rozprawę zamyka podrozdział, w którym nakreślono możliwości

wykorzystania takiego rachunku wyników przez interesariuszy zewnętrznych i zarządzających szpitalem.

W zakończeniu zawarto podsumowanie przeprowadzonych badań i rozważań oraz kluczowe wnioski płynące z rozprawy, które mają znaczenie poznawcze i aplikacyjne. W sposób syntetyczny przedstawiono osiągnięcia w odniesieniu do postawionych celów badawczych, jak również wkład własny autorki w dotychczasowy stan wiedzy w zakresie rachunku wyników szpitala.

## Rozdział 1

### SZPITAL JAKO PODMIOT SYSTEMU OPIEKI ZDROWOTNEJ

#### 1.1. Historia i rozwój systemu opieki zdrowotnej w Polsce

Aktualnie obowiązująca Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej stanowi, że każdy obywatel RP, posiadający obywatelstwo polskie, niezależnie od sytuacji materialnej, ma prawo do ochrony zdrowia [Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997, art. 68]. Zdrowie rozumiane jest przez Światową Organizację Zdrowia jako „stan pełnego, dobrego samopoczucia fizycznego, psychicznego i społecznego, a nie wyłącznie brak choroby lub niedomagania (ułomności)” [WHO 1946, s. 100]. Pojęcie to zostało zdefiniowane podczas Międzynarodowej Konferencji Zdrowia, jaka miała miejsce w Nowym Jorku w roku 1946 i zapisane w preambule Konstytucji Światowej Organizacji Zdrowia podpisanej 22 lipca 1946 roku przez 61 przedstawicieli z różnych państw, której wejście w życie nastąpiło 7 kwietnia 1948 roku. Od tamtego czasu definicja zdrowia pozostaje niezmienna, nie wniesiono do niej żadnej poprawki. Stanowi zatem międzynarodowy wyznacznik postrzegania tego pojęcia. Stąd też w literaturze polskiej, w zbiorach encyklopedycznych, zdrowie określa się mianem stanu pełnej sprawności fizycznej, psychicznej i społecznej, wskazując że w węższym znaczeniu można je rozumieć jako nieobecność choroby lub kalectwa [Nowa encyklopedia powszechna 1998, tom 6, s. 1003; Mała Encyklopedia Medycyny 1990, s. 1426].

Ochrona zdrowia natomiast definiowana jest jako „zorganizowana działalność mająca na celu zapobieganie chorobom i ich leczenie; działalność na rzecz zdrowia obywateli, która ujęta jest w system odpowiadający ustrojowym założeniom państwa” [Mała Encyklopedia Medycyny 1990, s. 799]. *Encyklopedia zdrowia* [1992, s. 404] określa, iż „organizacja ochrony zdrowia w praktyce obejmuje system instytucji, norm prawnych i działalności, mających na celu zapobieganie chorobom, szerzenie oświaty zdrowotnej, organizowanie rozpoznawania chorób, ich leczenia i rehabilitacji”. W *Małej Encyklopedii Medycyny* [1990, s. 842] wymienia się ponadto opiekę sanitarno-epidemiologiczną, rozwój kadr fachowych, stwarzanie warunków do rozwoju nauk medycznych i wdrażanie ich osiągnięć do praktycznej działalności służby zdrowia, organizowanie i prowadzenie statystyki medycznej, organizowanie zaopatrzenia ludności w środki lecznicze oraz kontrolę ich jakości, a także opracowywanie planów rozwoju i finansowania służby zdrowia traktując organizację ochrony zdrowia jako system ochrony zdrowia obywateli danego państwa. Do najważniejszych zadań ochrony zdrowia Światowa Organizacja

Zdrowia zalicza zapobieganie chorobom, przedłużanie życia ludzkiego, poprawę stanu zdrowia psychicznego i fizycznego przez organizowanie społeczeństwa do walki o uzdrowienie otoczenia, walkę z chorobami zakaźnymi, szerzenie oświaty sanitarnej w celu poniesienia poziomu higieny oraz organizację opieki lekarskiej i pielęgniarskiej dla wczesnego rozpoznawania, zapobiegania i leczenia chorób. „W skład ochrony zdrowia wchodzi opieka zdrowotna oraz działalność innych pionów mających wpływ na stan zdrowotny ludności (budownictwo, gospodarka żywnościowa, komunalna, wodna, sport, turystyka i inne). Ochronę zdrowia obywateli zapewnia służba zdrowia, której podstawową działalnością jest sprawowanie opieki zdrowotnej w systemie świadczeń profilaktycznych, leczniczych, rehabilitacyjnych i orzecznich” [*Mała Encyklopedia Medycyny* 1990, s. 799]. Opieka zdrowotna posiada zatem węższy zakres znaczeniowy aniżeli ochrona zdrowia i jest definiowana jako „zorganizowane działanie określonego systemu świadczeń zdrowotnych oparte na instytucjach służby zdrowia” [*Mała Encyklopedia Medycyny* 1990, s. 836]. Ogólnie rzecz biorąc opieka zdrowotna, mająca na celu umacnianie i poprawę zdrowia społeczeństwa, obejmuje zatem zapobieganie chorobom oraz wczesne ich wykrywanie, zapobieganie urazom i zatruciom, stosowanie leczenia i rehabilitacji oraz współdziałanie w zaspokajaniu potrzeb medyczno-społecznych [*Mała Encyklopedia Medycyny* 1990, s. 836-837; *Nowa encyklopedia powszechna* 1998, tom 4, s. 653].

Rozpatrując w sposób szczegółowy to pojęcie, opiekę zdrowotną dzielimy (ze względu na typ realizowanych świadczeń) na podstawową i specjalistyczną. Podstawowa opieka zdrowotna stanowi pierwszą linię kontaktów pacjenta z instytucjami służby zdrowia i przeważnie zaspokaja większość potrzeb zdrowotnych ludności w ramach świadczeń zapobiegawczo-leczniczych dla niemowląt, dzieci i młodzieży uczącej się (pediatria), kobiet ciężarnych i chorych na choroby narządu rodowego (ginekologia), młodzieży studiującej oraz ogółu dorosłych (świadczenia realizowane przez lekarza rodzinnego, a także te z zakresu chorób wewnętrznych) oraz podstawowe świadczenia stomatologiczne dla ogółu społeczeństwa. Specjalistyczna opieka zdrowotna stanowi drugą linię kontaktów pacjenta z opieką zdrowotną, jest zatem uzupełnieniem i rozszerzeniem świadczeń podstawowych. Zapewnia konsultacje i pomoc specjalistyczną (m.in. leczenie szpitalne, poradnie specjalistyczne, zespoły wyjazdowe, czy doraźna pomoc ambulatoryjna). Zważywszy na zakres zadań i metody działania występują następujące formy opieki zdrowotnej: otwarta (ambulatoryjna), zamknięta (szpital) i pomoc doraźna (pogotowie ratunkowe). Z racji rozgraniczenia między jednostką (poszczególnej pacjenci) a społeczeństwem (jako całością ludności), w opiece zdrowotnej wyróżnia się „pion świadczeń indywidualnych, opartych na odpłatności bezpośredniej, ubezpieczeniach lub

finansowanej przez państwo oraz pion zdrowia publicznego, realizujący masowe akcje profilaktyczne, nadzór nad środowiskiem zamieszkania, nauki i pracy, żywnością i żywieniem, prowadzący działania przeciwepidemiczne, oświatę zdrowotną i medyczne badania naukowe” [*Nowa encyklopedia powszechna* 1998, tom 4, s. 653].

Władze publiczne mają obowiązek zapewnienia wszystkim obywatelom dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych [Dercz i Izdebski 2001, s. 10-17]. Warunki oraz zakres udzielania świadczeń opieki zdrowotnej określają szczegółowo ustawy dotyczące min. ubezpieczenia zdrowotnego, działalności leczniczej oraz funkcjonowania Narodowego Funduszu Zdrowia jako jednostki sektora publicznego [Ustawa z 15 kwietnia 2011; Ustawa z 27 sierpnia 2004]. W Konstytucji zwraca się również uwagę na zapewnienie szczególnej opieki zdrowotnej kobietom ciężarnym, dzieciom, osobom niepełnosprawnym oraz osobom w wieku podeszłym. Ponadto, Konstytucja zobowiązuje władze publiczne do zwalczania chorób epidemicznych i zapobiegania negatywnym dla zdrowia skutkom degradacji środowiska.

System opieki zdrowotnej w Polsce ewaluował przez lata, wzorując się na rozwiązaniach stosowanych w innych państwach. Pierwsze Kasy Chorych pojawiły się już w okresie międzywojennym. W kwietniu 1918 roku powołano mocą ustawy Ministerstwo Zdrowia Publicznego, Opieki Społecznej i Ochrony Pracy [Dekret Rady Regencyjnej 1918], którego zadaniem było stworzenie systemu ochrony zdrowia nowo odrodzonego społeczeństwa polskiego. 11 stycznia 1919 roku wydano pierwszy akt prawny dotyczący ubezpieczeń społecznych pracowników. Był to dekret o obowiązkowym ubezpieczeniu na wypadek choroby, na mocy którego zobowiązywano się do udzielania bezpłatnej pomocy lekarskiej od pierwszego dnia choroby do 26 tygodni, a w szczególnych przypadkach do 39 tygodni choroby [Dekret o obowiązkowym ubezpieczeniu 1919, art. 45]. Pomoc obejmowała opiekę lekarską, dostarczanie leków, środków opatrunkowych i okularów, a także innych materiałów medycznych. Pacjent, jeżeli wyraził zgodę, mógł być leczony w szpitalu. Pomoc miała na celu przywracanie zdrowia oraz zdolności zarobkowania, jak również dostarczanie środków pomocniczych przeciwko zniekształceniu i kalectwu, służących do utrzymania zdolności zarobkowania. Jednocześnie na mocy tego dekretu powstają Kasy Chorych, które funkcjonują z powodzeniem aż do 1933 roku, kiedy to wchodzi w życie ustawa o ubezpieczeniu społecznym [Ustawa z 28 marca 1933]. Nowa ustawa dotyczyła nie tylko ubezpieczeń zdrowotnych, ale także ubezpieczeń wypadkowych, rentowych i emerytalnych. Zlikwidowane zostały Kasy Chorych, a wykonywanie ubezpieczenia powierzono ubezpieczalniom społecznym i Zakładowi Ubezpieczenia na Wypadek Choroby. Ubezpieczeni w razie choroby mieli prawo do świadczeń dla siebie oraz dla członków rodziny, pomocy leczniczej obejmującej opiekę



lekarską, lekarstwa i środki opatrunkowe, środki lecznicze i pomocnicze oraz środki przeciwko zniekształceniu i kalectwu. Nie były to jednak świadczenia bezpłatne. Ustalony został cennik opłat.

Okres powojenny to próba odbudowywania systemu opieki zdrowotnej, w początkowym okresie głównie na wzorcach radzieckich (model Siemaszki), choć jak pisze J. Leowski [2004, s. 163-164] również z wykorzystaniem doświadczeń brytyjskich. System miał charakter:

- państwowy – opieka zdrowotna była zarządzana przez struktury administracyjne państwa,
- powszechny – zapewniono dostęp do świadczeń zdrowotnych wszystkim obywatelom państwa,
- społeczny – opieka zdrowotna obejmowała całość społeczeństwa polskiego.

Wprowadzany system opieki zdrowotnej cechował się również planowością działania (centralne planowanie) oraz ukierunkowaniem na profilaktykę działań medycznych.

11 kwietnia 1945 roku uchwalony został dekret Krajowej Rady Narodowej o utworzeniu dwóch ministerstw tj. Ministerstwa Pracy i Opieki Społecznej oraz Ministerstwa Zdrowia, które powstały po podziale Ministerstwa Pracy, Opieki Społecznej i Zdrowia [Dekret Krajowej Rady Narodowej z 11 kwietnia 1945]. Z założeń programowych wynikało, że Ministerstwo Zdrowia zajmie się budowaniem organizacji służby zdrowia według wymagań politycznych państwa, a jednocześnie Ministerstwo stanie się centralnym ośrodkiem dyspozycyjnym opieki zdrowotnej i gwarantem budowania jednolitej polityki zdrowotnej społeczeństwa [Wdowiak 1981, s.12].

3 stycznia 1946 roku zostaje przyjęta ustawa o nadzorze nad lecznictwem [Ustawa z 3 stycznia 1946], na podstawie której zwierzchni nadzór i naczelne kierownictwo nad lecznictwem przekazano Ministerstwu Zdrowia. Od tej chwili w zakresie obowiązków Ministerstwa leżało opracowywanie planów ogólnych lecznictwa, biorąc pod uwagę potrzeby ludności w tym zakresie oraz planowe wykorzystywanie wykwalifikowanych kadr osobowych, obiektów i urządzeń będących w zarządzie Ministerstwa.

W 1948 roku wchodzi w życie ustawa o zakładach opieki zdrowotnej [Ustawa z 28 października 1948], których celem jest świadczenie usług zdrowotnych. Specyfika ówczesnego systemu politycznego znajduje swoje odbicie w zasadach funkcjonowania tych zakładów. W latach 1944 – 1949 utrzymano świadczenia pomocy leczniczej w systemie ubezpieczeń społecznych, udzielane przez ubezpieczalnie społeczne<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> W niektórych publikacjach wprowadza się podział na etapy budowania systemu ochrony zdrowia w Polsce, szerzej patrz Prętki [2007, s. 17-46].

Jednocześnie całkowicie zniesiono dopłaty pobierane od ubezpieczonych. W 1949 roku zniesiono autonomię funduszy ubezpieczeniowych, scalono system finansowy ubezpieczeń i wprowadzono jednolitą składkę dla wszystkich ubezpieczeń, zróżnicowaną według sektorów gospodarczych.

W 1950 roku wchodzi w życie ustawa o Zakładzie Lecznictwa Pracowniczego [Ustawa z 20 lipca 1950]. Do zakresu działania zakładu należało roztaczanie opieki nad zdrowiem pracowników i ich rodzin w zakresie zapobiegania chorobom, ich leczenia oraz przywracania zdolności do pracy. Naczelne kierownictwo oraz zwierzchni nadzór nad zakładem sprawował Minister Zdrowia. Na początku lat pięćdziesiątych wchodzi również w życie nowa Konstytucja [Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej z 22 lipca 1952, art. 60 ust. 2 pkt. 2], która w pełni przekazuje państwu obowiązki organizatora systemu opieki zdrowotnej. Jednocześnie Konstytucja wyraźnie precyzuje prawo do ochrony zdrowia oraz do pomocy w razie choroby lub niezdolności do pracy.

Lata 1945 – 1989 to okres trzyetapowego reformowania opieki zdrowotnej. Pierwszy etap, obejmujący jednocześnie wprowadzenie w życie wspomnianej wyżej ustawy, to okres sprawowania opieki zdrowotnej nad pracownikami przedsiębiorstw państwowych i ich rodzinami. Na początku lat pięćdziesiątych powołano do życia branżowe zakłady opieki zdrowotnej. Swoją własną służbę zdrowia posiadały PKP, milicja i wojsko, która wyłączona została z lecznictwa ubezpieczeniowego. Bezpłatną opieką zdrowotną nie byli jednak objęci rolnicy i ich rodziny – dopiero na początku lat siedemdziesiątych włączono ich w powszechny system opieki zdrowotnej, co znacznie poprawiło sytuację zdrowotną na wsi.

Od 1972 roku zaczął się drugi etap reformy opieki zdrowotnej, mimo że opieka zdrowotna nadal finansowana była z budżetu. 20 lutego 1973 roku wchodzi w życie rozporządzenie w sprawie organizacji zespołów opieki zdrowotnej [Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 20 lutego 1973]. Zaczęły powstawać zintegrowane zespoły opieki zdrowotnej obejmujące szpitale, przychodnie, podstawowe i specjalistyczne zakłady opieki zdrowotnej. Zadaniem zespołów było zapewnienie miejscowej ludności podstawowej i specjalistycznej opieki zdrowotnej. Integracja występowała na poziomie wojewódzkim, terytorialnym, jak również i na poziomie jednostek naukowo-badawczych. Ustawa z 1974 roku zrealizowała wzrost zasiłków – wprowadziła nowe rodzaje świadczeń zasiłkowych, m.in. rentę chorobową [Ustawa z 17 grudnia 1974]. Uporządkowano problem świadczeń pieniężnych wypłacanych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby, macierzyństwa i innych tytułów, np. zasiłek chorobowy, zasiłek wyrównawczy, zasiłek porodowy, zasiłek macierzyński, zasiłek opiekuńczy, czy też zasiłek pogrzebowy.

Ostatni, trzeci etap reform opieki zdrowotnej zaczęto wprowadzać na początku lat osiemdziesiątych, kiedy to przystąpiono do decentralizacji zarządzania opieką zdrowotną. Finansowanie opieki zdrowotnej pozostało na tych samych zasadach, lecz ograniczono kompetencje Ministerstwa Zdrowia i Opieki Społecznej na rzecz województw i gmin. Niestety następował malejący udział nakładów na ochronę zdrowia w strukturze budżetu państwa [Indulski i Orzeszna 1981, s. 3]. Zwiększono samodzielność funkcjonowania zakładów opieki zdrowotnej, natomiast finansowanie pozostało nadal z państwowego budżetu. Świadczenia zdrowotne realizowano na trzech poziomach, tj.:

- krajowym,
- regionalnym,
- zintegrowanym lokalnym [Kautsch, Whitfield i Klich 2001, s. 38],

co szczegółowo przedstawia tabela 1.

**Tabela 1. Poziomy świadczeń zdrowotnych**

Wyszczególnienie poziomów realizowanych świadczeń zdrowotnych		
Krajowy	Regionalny	Lokalny Zintegrowany
w szpitalach i klinikach uczelni medycznych i medycznych instytutów naukowych	w szpitalach i specjalistycznych przychodniach na szczeblu województwa	w ramach zespołów zakładów opieki zdrowotnej, które obejmowały najczęściej szpitale lokalne, przychodnie ogóle i specjalistyczne, placówki pogotowia ratunkowego

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Kautsch, Whitfield i Klich, 2001, s. 38].

Reformy zrealizowane w trzecim etapie nie przyniosły spodziewanych efektów. Opieka nad pacjentami pozostawiała wiele do życzenia. Gospodarność zakładów opieki zdrowotnej budziła wątpliwości – powstały zadłużenia zakładów spowodowane złą gospodarką i brakiem orientacji rynkowej. W kraju następowały kolejne zmiany polityczne, gospodarcze i społeczne. Po wyborach parlamentarnych w 1997 roku na czele rządu staje Jerzy Buzek, który rozpoczyna wdrażanie tzw. programu czterech reform. Obok reformy administracji, reformy edukacji oraz reformy systemu emerytalnego wprowadzono reformę dotychczasowego funkcjonowania i finansowania opieki medycznej.

W 1997 roku wchodzi w życie ustawa o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym [Ustawa z 6 lutego 1997], która miała być początkiem szeroko rozumianych reform opieki zdrowotnej. Znowu powstają Kasy Chorych, których zadaniem ogólnym ma być

gromadzenie środków pieniężnych pochodzących od składujących pracowników, zawieranie umów ze świadczeniodawcami usług medycznych oraz finansowanie tych usług. Z dniem 1 stycznia 1999 roku zaczęła obowiązywać ustawa o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym. Według nowej koncepcji postanowiono finansować opiekę zdrowotną w systemie mieszanym tj. budżetowo – ubezpieczeniowym [Niżnik 2004, s. 157-180]. Rozdzielono jednak dotychczas pełnione przez państwo funkcje na funkcję organizatora opieki zdrowotnej i płatnika, co miało fundamentalne znaczenie przy wprowadzaniu mechanizmów rynkowych [Kois-Jaźwiec i Podfigurny 2003, s. 116-132]. Powołano 16 oddziałów regionalnych Kas Chorych i siedemnastą Branżową Kasę Chorych przeznaczoną dla Służb Mundurowych. Wszystkie regionalne ośrodki miały samodzielnie zarządzać funduszami zapewniając opiekę zdrowotną dla ubezpieczonych [Klupś 2003, s. 133-151]. Zadanie to miało być realizowane poprzez zakup różnego rodzaju usług medycznych u świadczeniodawców indywidualnych (lekarzy rodzinnych, lekarzy specjalistów, stomatologów, pielęgniarek, położnych), jak również u świadczeniodawców instytucjonalnych – w szpitalach i klinikach. Ponadto, zadaniem Kas Chorych było zapewnienie zaopatrzenia w środki pomocnicze i przedmioty ortopedyczne. W Kasach Chorych miała obowiązywać zasada celowości wydatków, gospodarności, działalności *non profit*<sup>11</sup> i dążenie do zapewnienia równego dostępu do świadczeń.

Pierwsze lata funkcjonowania Kas Chorych doprowadziły do niezadowolenia społecznego oraz wielu protestów (akcje związków zawodowych, pikiety, okupacje siedzib kas), co wskazywało na nie do końca przemyślaną koncepcję funkcjonowania opieki zdrowotnej. Ponownie system finansowania opieki zdrowotnej stał się przedmiotem kolejnych zmian i reform. W grę wchodziły także kłótnie i rywalizacje polityczne między poszczególnymi ugrupowaniami partyjnymi. B. Geremek w materiałach programowych pisał, że „Polska ma na głowie rozgrzebane reformy i zadanie doprowadzenia do tego, by zaczęły właściwie działać: opieka zdrowotna, nasze szkoły, nasz system emerytalny (...) jeżeli jednostka jest ważniejsza niż państwo to w centrum uwagi musi być pacjent a nie urzędnik” [Słodkowska 2002, s. 54-60]. Mimo to kolejne zmiany w funkcjonowaniu instytucji opieki zdrowotnej uznano za konieczne. Oceniono, że Kasy Chorych są zbyt kosztowne, zbiurokratyzowane, i że swym działaniem doprowadziły do dużego chaosu w opiece zdrowotnej.

---

<sup>11</sup> *Non profit* oznacza po prostu brak zysku. Organizacje non-profit to organizacje mające inne cele niż osiąganie zysku. Przykładami takich organizacji mogą być: administracja, opieka zdrowotna, służby publiczne, takie jak policja, wojsko, straż pożarna, szkolnictwo, instytucje użyteczności publicznej, fundacje, stowarzyszenia i inne organizacje nie działające dla osiągnięcia zysku. W stosunku do niektórych ma zastosowanie Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, Dz. U. 2003 nr 96 poz. 873 z późniejszymi zmianami.

Po wygranych w 2001 roku przez SLD wyborach parlamentarnych postanowiono powołać Narodowy Fundusz Zdrowia (NFZ) [Ustawa z 23 stycznia 2003]. Kasy Chorych znów przestają funkcjonować, choć ich pierwowzory do dziś z powodzeniem funkcjonują na zachodzie, między innymi w Niemczech [Majewska i Fedorowski 2002, s. 57-62], Austrii [Stępniewski 2005, s. 188-200], Holandii [Hibner 2003, s. 102-105], Francji [Czupryniak 2010, s. 24-30] i Szwajcarii [Włodarczyk 2003, s. 63-118]. Ustawa wprowadzająca na rynek NFZ w znacznej swej części była niezgodna z Konstytucją i została podważona przez Trybunał Konstytucyjny. Trybunał zakwestionował brak jednoznacznych przepisów, gwarancji równego dostępu pacjentów do świadczeń opieki zdrowotnej, precyzyjnego określenia uprawnień, wyjęcie finansów funduszu spod kontroli sejm i ubezpieczonych, konfliktogenne uregulowanie przepisów określających relacje między prezesem NFZ a Ministrem Zdrowia. W tej sytuacji Sejm został zmuszony do uchwalenia nowej ustawy.

Na mocy art. 96 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2004] powstaje Narodowy Fundusz Zdrowia będący państwową jednostką organizacyjną posiadającą osobowość prawną. W skład Funduszu wchodzi centrala Funduszu z siedzibą w Warszawie oraz oddziały wojewódzkie Funduszu, przejmując zarządzanie środkami finansowymi. „W zakresie środków pochodzących ze składek na ubezpieczenie zdrowotne Fundusz działa w imieniu własnym na rzecz ubezpieczonych oraz osób uprawnionych do tych świadczeń na podstawie przepisów o koordynacji” [Ustawa z 27 sierpnia 2004, art. 97 ust. 2]. Wspomniana ustawa staje się podstawą działania Funduszu na kolejne lata oraz normą prawną określającą zasady gospodarowania środkami pieniężnymi. Wydawane w kolejnych latach akty prawne uszczegóławiają zasady funkcjonowania świadczeniodawców oraz finansowania świadczeń opieki zdrowotnej.

## **1.2. Charakterystyka systemu opieki zdrowotnej**

Charakterystyka systemu opieki zdrowotnej wymaga dokładnej prezentacji jego struktury organizacyjnej. Przedstawiając strukturę organizacyjną systemu opieki zdrowotnej należy w pierwszej kolejności sprecyzować pojęcie systemu opieki zdrowotnej. W literaturze przedmiotu spotyka się stwierdzenie, że „...system jest utworzony w celu wykonania pewnych operacji...” [Szastawa i Kajakin 1976, s. 7] i w przypadku opieki zdrowotnej tworzenie systemu ma na celu realizowanie świadczeń zdrowotnych na rzecz społeczeństwa. Opieka zdrowotna obejmuje swym zakresem usługową działalność medyczną, a także promocję zdrowia i prewencję [Dobska i

Rogoziński 2008, s. 67 i następne]. Ludwig von Bertalanffy [1984], twórca podstaw ogólnej teorii systemów, traktował system jako obiekt zdefiniowany, w którym można wyodrębnić elementy wzajemnie ze sobą powiązane w układy dla realizacji jakichś celów. *Leksykon PWN* [2004, s. 1051] definiuje system jako „zespół wzajemnie sprzężonych elementów, spełniający określoną funkcję i traktowany jako wyodrębniony z otoczenia w określonym celu”. W *Nowej encyklopedii powszechnej PWN* [1998, s. 152] można dodatkowo przeczytać o właściwościach systemu, iż „zachowanie każdego elementu wpływa na zachowanie całości, ale żaden element nie ma wyłączności w oddziaływaniu na całość, system jest więc niepodzielną całością”.

Elementami systemu opieki zdrowotnej są jego użytkownicy wzajemnie ze sobą powiązani poprzez różne zależności i rzeczywiście stanowią wspólnie jako system niepodzielną całość. Strukturę organizacyjną systemu opieki zdrowotnej należy zatem rozumieć jako układ jednostek organizacyjnych (elementów) wraz z ustalonymi między nimi różnego rodzaju powiązaniem [Czerwiński i Trzcieniecki 1973, s. 79]. „Struktura organizacyjna widziana statycznie wyraża się przede wszystkim w rozczłonkowaniu instytucji, czyli podziale jednostek organizacyjnych na mniejsze” [Zieleniewski 1976, s. 370]. Ten podział dotyczy przede wszystkim grupy świadczeniodawców oraz organów założycielskich. J. Chluska [2008, s. 20] pisze, że „system opieki zdrowotnej kształtują czynniki ekonomiczne, polityczne, historyczne, kulturowe”, co oznacza funkcjonowanie systemu opieki zdrowotnej w określonych warunkach ekonomicznych i społecznych z uwzględnieniem uwarunkowań historycznych i kulturowych polskiego społeczeństwa. Podsumowując, można by przyjąć, że system opieki zdrowotnej to zespół różnych instytucji (np. Ministerstwo, NFZ, szpitale, sanatoria, przychodnie) oraz osób (np. lekarzy, pielęgniarek, położnych, menedżerów opieki zdrowotnej), których zadaniem jest zapewnić opiekę zdrowotną ludności w Polsce.

Ustawa o zakładach opieki zdrowotnej [Ustawa z 30 sierpnia 1991], obowiązująca od dnia 15 stycznia 1992 roku do dnia 1 lipca 2011 roku określała, że podstawowym elementem systemu opieki zdrowotnej jest zakład opieki zdrowotnej będący „wyodrębnionym organizacyjnie zespołem osób i środków majątkowych utworzonym i utrzymywanym w celu udzielania świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia” [art. 1 ust. 1], a także w celu prowadzenia badań naukowych i prac badawczo-rozwojowych oraz realizacji zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, jak również przygotowywania osób do wykonywania zawodu medycznego i kształcenia osób wykonujących zawód medyczny [art. 1 ust. 2-3].

Ustawa ta wskazywała, iż „zakładem opieki zdrowotnej jest:

- 1) szpital, zakład opiekuńczo-leczniczy, zakład pielęgnacyjno-opiekuńczy, sanatorium, prewentorium, hospicjum stacjonarne, inny niewymieniony z nazwy zakład przeznaczony dla osób, których stan zdrowia wymaga udzielania całodobowych lub całodziennych świadczeń zdrowotnych w odpowiednio urządzonym, stałym pomieszczeniu;
- 2) przychodnia, ośrodek zdrowia, poradnia, ambulatorium;
- 3) pogotowie ratunkowe;
- 4) medyczne laboratorium diagnostyczne;
- 5) pracownia protetyki stomatologicznej i ortodoncji;
- 6) zakład rehabilitacji leczniczej;
- 7) żłobek;
- 8) ambulatorium lub ambulatorium z izbą chorych jednostki wojskowej, Policji, Straży Granicznej, Państwowej Straży Pożarnej, Biura Ochrony Rządu, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz jednostki organizacyjnej Służby Więziennej;
- 9) stacja sanitarno-epidemiologiczna;
- 10) wojskowy ośrodek medycyny prewencyjnej;
- 11) jednostka organizacyjna publicznej służby krwi;
- 12) inny zakład spełniający warunki określone w ustawie” [Ustawa z 30 sierpnia 1991, art. 2 ust. 1].

Aktualnie obowiązująca od dnia 1 lipca 2011 roku ustawa o działalności leczniczej, która uchyliła ustawę o zakładach opieki zdrowotnej, wprowadza pojęcie podmiotu leczniczego. W najnowszej ustawie używa się terminu zakład opieki zdrowotnej jedynie w odniesieniu do samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej. Przy czym, „od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy nie mogą być tworzone samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, z wyjątkiem samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej powstałych w wyniku łączenia na zasadach określonych w niniejszej ustawie” [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 204 ust. 1]. Z użytku wychodzi termin publiczny zakład opieki zdrowotnej, jako że „publiczne zakłady opieki zdrowotnej działające na podstawie dotychczasowych przepisów stają się z dniem wejścia w życie niniejszej ustawy podmiotami leczniczymi niebędącymi przedsiębiorcami” [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 204 ust. 2]. Do podmiotów leczniczych niebędących przedsiębiorcami zalicza się samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej oraz jednostki budżetowe. Co do określenia niepubliczny zakład opieki zdrowotnej, „z dniem wejścia w życie ustawy

niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej stają się przedsiębiorstwami podmiotów leczniczych” [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 205]. Ponadto, zgodnie z art. 218 ust. 2 „ilekroć w przepisach odrębnych jest mowa o zakładzie opieki zdrowotnej, rozumie się przez to przedsiębiorstwo podmiotu leczniczego” [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 218 ust. 2]. Aktualnie obowiązująca ustawa definiuje, iż „podmiotami leczniczymi są:

- przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej we wszelkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej,
- samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- jednostki budżetowe, w tym państwowe jednostki budżetowe tworzone i nadzorowane przez Ministra Obrony Narodowej, ministra właściwego do spraw wewnętrznych, Ministra Sprawiedliwości lub Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, posiadające w strukturze organizacyjnej ambulatorium, ambulatorium z izbą chorych lub lekarza podstawowej opieki zdrowotnej,
- instytuty badawcze, o których mowa w art. 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych,
- fundacje i stowarzyszenia, których celem statutowym jest wykonywanie zadań 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 Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania

– w zakresie, w jakim wykonują działalność leczniczą” [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 4 ust. 1].

Jak wynika z powyższego, ustawa o działalności leczniczej dokonuje typologii podmiotów leczniczych z punktu widzenia aspektu formalno-prawnego, podczas gdy ustawa o zakładach opieki zdrowotnej klasyfikowała zakłady opieki zdrowotnej według rodzaju prowadzonej działalności, czyli zgodnie z typem realizowanych przez nie świadczeń. Nie można zatem postawić znaku równości między pojęciem podmiotów leczniczych a zakładem opieki zdrowotnej, gdyż są one definiowane z zupełnie innej perspektywy. Co więcej, art. 218 ust. 2 ustawy o działalności leczniczej nie pozostawia w tym względzie żadnych wątpliwości określając zakład opieki zdrowotnej przedsiębiorstwem podmiotu leczniczego a nie podmiotem leczniczym.

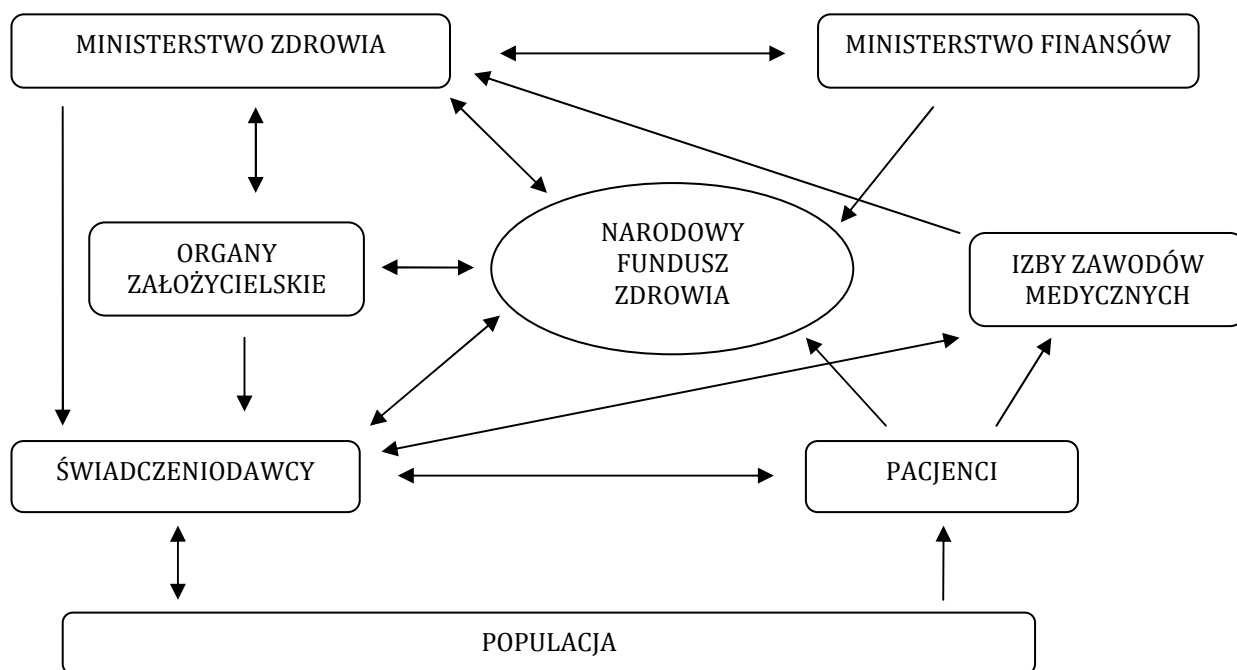
Na potrzeby rozprawy autorka świadomie nie będzie używać definicji ustawowych, jako iż pierwszą z nich – zakład opieki zdrowotnej – można dziś uznać za



nieobowiązującą prawnie (zatem jeśli pojawi się w rozprawie to tylko z racji cytowanych źródeł literaturowych opublikowanych przed wprowadzeniem ustawy o działalności leczniczej), zaś druga – podmiot leczniczy – nie oddaje w sposób bezpośredni specyfiki i osobliwych cech jednostki gospodarczej, która prowadzi szczególny typ działalności usługowej, tj. w pierwszej kolejności zajmuje się realizowaniem świadczeń zdrowotnych. Autorka przyjmuje w konsekwencji termin świadczeniodawca, mający co prawda charakter szerszy, acz przez to uniwersalny i ponadczasowy (niezależny od ewentualnych zmian w ustawodawstwie), który nie pozostawia wątpliwości co do swego znaczenia. Świadczeniodawcą bowiem można nazwać zarówno szpital (publiczny, jak i niepubliczny), przychodnię, ośrodek rehabilitacyjny, laboratorium diagnostyczne, pracownię o charakterze medycznym, sanatorium czy też hospicjum, niezależnie od organu założycielskiego (ministerstwo, samorząd terytorialny, stowarzyszenie, związek wyznaniowy, itd.), grupową praktykę lekarską lub pielęgniarską, osoby wykonujące zawód medyczny w ramach indywidualnej praktyki, jak również jednostki gospodarcze zajmujące się zaopatrzeniem w środki pomocnicze i przedmioty medyczne.

Charakterystyka systemu opieki zdrowotnej wymaga przedstawienia uczestników tego systemu. Rysunek 1 prezentuje strukturę organizacyjną systemu opieki zdrowotnej w Polsce wraz z zarysowanymi powiązaniem pomiędzy poszczególnymi jego elementami.

**Rysunek 1. System opieki zdrowotnej w Polsce**



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Prętki 2007, s. 208].

Przedstawiając strukturę organizacyjną systemu opieki zdrowotnej w Polsce należy rozpocząć od **Ministerstwa Zdrowia**, które jest organem kształtującym politykę zdrowotną w państwie. Współpracuje z **Ministerstwem Finansów** w zakresie przestrzegania ustawy o finansach publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2009]. Ministerstwo Zdrowia zajmuje się min. planowaniem i koordynacją działalności medycznej oraz sprawuje nadzór nad działalnością i kontroluje NFZ. Co więcej, przekazuje założenia polityki zdrowotnej organom założycielskim, za pośrednictwem których tworzą się świadczeniodawcy. Finansuje świadczenia wysokospecjalistyczne w zakresie i na zasadach określonych w ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2004, art. 15a]. Art. 11 tej ustawy [Ustawa z 27 sierpnia 2004, art. 11] określa szczegółowo zadania ministra właściwego do spraw zdrowia, w zakresie objętym ustawą. Ponadto, Ministerstwo Zdrowia gromadzi, na podstawie sprawozdań okresowych, informacje dotyczące stanu zdrowotności społeczeństwa oraz realizacji świadczeń zdrowotnych na rzecz pacjentów. Ustawa o działach administracji rządowej [ustawa z 4 września 1997, art. 5 i 33] określa co obejmuje dział zdrowie, przewidziany dla ministra właściwego do spraw zdrowia, a są to m.in. kwestie dotyczące:

- ochrony zdrowia i zasad opieki zdrowotnej,
- nadzoru nad środkami farmaceutycznymi i innymi materiałami medycznymi, aparaturą oraz sprzętem wykorzystywanym w realizacji świadczeń zdrowotnych,
- organizacji i nadzoru nad ratownictwem medycznym,
- zawodów medycznych (kształcenia i dokształcania personelu medycznego),
- warunków sanitarnych i nadzoru sanitarnego, a także wydawania zezwoleń na wprowadzanie do obrotu handlowego nowej żywności oraz produktów leczniczych,
- lecznictwa uzdrowiskowego,
- koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego w zakresie świadczeń leczniczych [Dercz i Izdebski 2001, s. 29].

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów [Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 10 listopada 1999] określa, że Minister Zdrowia kieruje działem administracji rządowej o nazwie zdrowie i jest dysponentem części budżetu państwa oznaczonego numerem 35. Jednocześnie z rozporządzenia wynika, że obsługę ministra zapewnia Ministerstwo Zdrowia. Aktualna struktura organizacyjna ministerstwa zbudowana jest na podstawie Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 2000 roku w sprawie nadania statutu Ministerstwu Zdrowia [Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 19 stycznia 2000].

Ustawą o powszechnym ubezpieczeniu w Narodowym Funduszu Zdrowia [Ustawa z 23 stycznia 2003], a następnie ustawą o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2004, art. 96 i następne] powołany został do życia **Narodowy Fundusz Zdrowia** jako kolejny element systemu opieki zdrowotnej. Prezes Rady Ministrów [Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 29 września 2004] nadał Funduszowi statut, który określił strukturę organizacyjną i zadania Funduszu. Ustawa i statut określają zasady funkcjonowania, obowiązki, uprawnienia oraz zakres odpowiedzialności Funduszu. Mocą ustawy NFZ stał się państwową jednostką organizacyjną posiadającą osobowość prawną. W skład Funduszu wchodzi centrala Funduszu znajdująca się w Warszawie, czyli komórki organizacyjne zarządu oraz 16 wojewódzkich oddziałów Funduszu z funkcjonującymi przy nich komórkami organizacyjnymi do spraw służb mundurowych.

Fundusz zbiera składki i gromadzi środki pieniężne dla potrzeb finansowania świadczeń zdrowotnych osób ubezpieczonych. Gospodarka finansowa Funduszu jest nadzorowana i kontrolowana przez dwa ministerstwa tj. Ministerstwo Zdrowia w zakresie realizowanych świadczeń zdrowotnych i Ministerstwo Finansów w zakresie dysponowania, ewidencjonowania i rozliczania środków publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2009; Ustawa z 17 grudnia 2004]. Fundusz zarządza środkami pieniężnymi, które pochodzą ze składek na ubezpieczenie zdrowotne, przeznaczając je na finansowanie świadczeń zdrowotnych realizowanych przez świadczeniodawców na rzecz pacjentów. Zarządzanie środkami wiąże się ściśle z gromadzeniem informacji otrzymywanych od świadczeniodawców, pacjentów, a także w ramach współdziałania od organów założycielskich. Informacje dotyczą nie tylko wydatkowanych środków pieniężnych, ale również świadczeniodawców realizujących świadczenia zdrowotne, uprawnionych pacjentów, jak i pracowników pionu medycznego uprawnionych do wykonywania zawodu.

Organami Funduszu są Rada Funduszu, Prezes Funduszu, rady oddziałów wojewódzkich Funduszu oraz dyrektorzy oddziałów wojewódzkich Funduszu [Ustawa z 27 sierpnia 2004, art. 98]. Rada składa się z dziesięciu członków i powoływana jest przez Prezesa Rady Ministrów na okres 5 lat według klucza określonego w ustawie (art. 99 pkt. 1 ppkt. 1-7 i pkt. 2). Podstawą działania Rady jest regulamin opracowany i uchwalony przez Radę. Członkami Rady mogą zostać osoby spełniające kryteria określone w ustawie (art. 99 pkt. 5 i 6). Rada w swej działalności współpracuje także z medycznymi izbami zawodowymi np. Naczelną Radą Lekarską, Naczelną Radą Pielęgniarek i Położnych, Naczelną Radą Aptekarską oraz Naczelną Radą Diagnostów Laboratoryjnych. Na wniosek Ministra Zdrowia Rada Funduszu powołuje i odwołuje Prezesa Funduszu, a na wniosek

Prezesa powołuje lub odwołuje 3 zastępców. Podobnie wygląda wybór rad oddziałowych i prezesów oddziałów wojewódzkich.

Do najważniejszych zadań Rady Funduszu należy: kontrolowanie bieżącej działalności Funduszu we wszystkich dziedzinach jego działalności, uchwalanie planu pracy Funduszu na dany rok i rzeczowego planu wydatków inwestycyjnych, opiniowanie projektu planu finansowego na dany rok i systemu wynagradzania pracowników Funduszu, kontrola prawidłowej realizacji planu finansowego Funduszu, przyjmowanie sprawozdania z wykonania planu finansowego Funduszu oraz okresowych i rocznych sprawozdań z działalności Funduszu, podejmowanie uchwał w sprawach dotyczących majątku Funduszu, a także wnioskowanie do Prezesa Funduszu o przeprowadzenie kontroli prawidłowości postępowania w sprawie zawarcia umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej lub ich realizacji [Ustawa z 27 sierpnia 2004, art. 100 pkt. 1].

Kolejnym elementem struktury organizacyjnej systemu opieki zdrowotnej są **świadczeniodawcy**, do których zalicza się:

- zakłady opieki zdrowotnej (w rozumieniu ustawy o zakładach opieki zdrowotnej [Ustawa z 30 sierpnia 1991, art. 2 ust. 1]),
- grupową praktykę lekarską,
- grupową praktykę pielęgniarek i położnych,
- osoby wykonujące zawód medyczny w ramach indywidualnej praktyki lub indywidualnej praktyki specjalistycznej,
- inne osoby fizyczne uprawnione do udzielania świadczeń zdrowotnych i udzielania ich w ramach działalności gospodarczej,
- jednostki budżetowe będące w dyspozycji Ministra Obrony Narodowej, Ministra Spraw Wewnętrznych lub Ministra Sprawiedliwości, które posiadają własne ambulatoria, izby chorych lub lekarzy podstawowej opieki zdrowotnej,
- podmioty gospodarcze realizujące zaopatrzenie w środki pomocnicze i przedmioty medyczne, a także przedmioty ortopedyczne [Dobska i Rogoziński 2008, s. 173-213].

Te wymienione w pierwszej kolejności, zarówno publiczne jak i niepubliczne zajmują w systemie opieki zdrowotnej kluczowe miejsce. Od ich istnienia i prawidłowego funkcjonowania zależy realizacja podstawowych wymogów konstytucyjnych, czyli ochrona zdrowia i życia obywateli [Zimna 2007, s. 11-19]. Udzielają one bowiem świadczeń zdrowotnych ogółowi ubezpieczonych. Świadczenia mogą być udzielane bezpłatnie w systemie publicznej opieki zdrowotnej, jak również odpłatnie w trybie indywidualnym. Ich forma prawna została określona w ustawie [Ustawa z 15 kwietnia 2011; Zdanowska 2007, s. 23-39]. Oprócz nich w grupie świadczeniodawców są

dotatkowo uprawnione osoby fizyczne realizujące praktyki lekarskie, lekarsko – dentystyczne, pielęgniarские i położnych oraz inne osoby wykonujące zawody medyczne [Ustawa z 15 kwietnia 2011]. Realizowane są one w formie zorganizowanej – grupowe praktyki lekarskie lub w trybie indywidualnym. Opieka zdrowotna cechuje się dużym zróżnicowaniem pod względem czasu, miejsca i sposobu świadczenia jej usług dla pacjentów [Aksman 2000, s. 14] . Biorąc to pod uwagę można dokonać podziału opieki zdrowotnej na: opiekę podstawową i specjalistyczną; opiekę ambulatoryjną (otwartą), stacjonarną (zamkniętą) i pomoc doraźną oraz opiekę krótkoterminową i długoterminową [Rudawska 2007, s. 14].

W grupie świadczeniodawców znajdują się również podmioty gospodarcze i osoby prowadzące działalność gospodarczą realizujące zaopatrzenie w środki pomocnicze i przedmioty medyczne, a także przedmioty ortopedyczne. Pacjentom (czyli osobom podlegającym ubezpieczeniu zdrowotnemu) zapewnia się i finansuje ze środków publicznych między innymi zaopatrzenie w wyroby medyczne będące przedmiotami ortopedycznymi i inne środki pomocnicze [Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 17 grudnia 2004a; Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 17 grudnia 2004b].

Z funkcjonowaniem świadczeniodawców w systemie opieki zdrowotnej związane są również **organy założycielskie** jako kolejny element w strukturze organizacyjnej systemu. Przede wszystkim podejmują one wobec świadczeniodawców decyzje właścicielskie, współdziałają z Narodowym Funduszem Zdrowia w kwestii koordynacji i informacji, tę ostatnią przekazują również Ministerstwu Zdrowia. Ustawa o działalności leczniczej jednoznacznie określa uprawnienia do zakładania podmiotów leczniczych [Ustawa z 15 kwietnia 2011]. Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej jako podmioty lecznicze mogą być utworzone tylko przez:

- ministra lub centralny organ administracji rządowej,
- wojewodę,
- jednostkę samorządu terytorialnego,
- publiczną uczelnię medyczną lub publiczną uczelnię prowadzącą działalność dydaktyczną i badawczą w dziedzinie nauk medycznych,
- Centrum Medyczne Kształcenia Podyplomowego.

Co więcej, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej założone i prowadzone przez jednostki badawczo-rozwojowe oraz instytuty badawcze muszą stosować przepisy ustawy o działalności leczniczej oraz odpowiednio przepisy o jednostkach badawczo-rozwojowych i przepisy o instytutach badawczych [Ustawa z 30 kwietnia 2010a; Ustawa z 30 kwietnia 2010b]. Jeśli chodzi o jednostkę budżetową, organami założycielskimi mogą być: minister, centralny organ administracji rządowej,

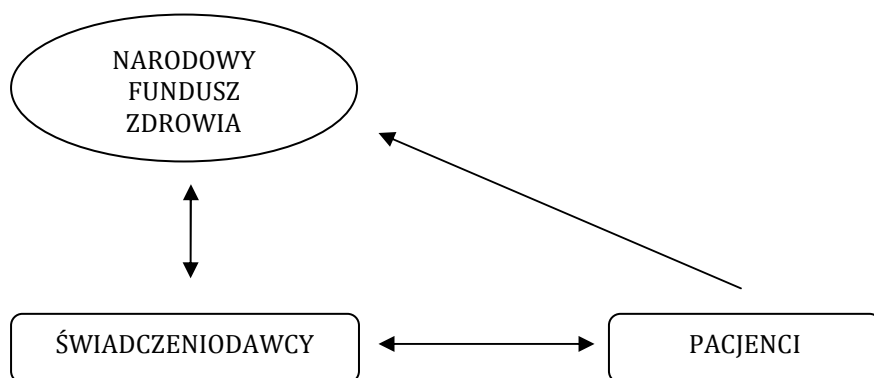
wojewoda lub organ stanowiący jednostkę samorządu terytorialnego [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 83]. Ponadto, funkcję organów założycielskich mogą także pełnić fundacje, stowarzyszenia, kościoły lub związki wyznaniowe, czy też osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą.

Kolejnym elementem w strukturze organizacyjnej systemu opieki zdrowotnej jest klient korzystający ze świadczeń zdrowotnych, czyli **pacjent**. Słowo „pacjent” pochodzi z języka łacińskiego od słowa *patients* (cierpiący) i oznacza „chory, zwłaszcza pod opieką (albo zgłaszający się do) lekarza” [Kopaliński 1975, s. 706]. W ustawie o prawach pacjenta znajduje się definicja, która określa pacjenta jako „osobę zwracającą się o udzielenie świadczeń zdrowotnych lub korzystającą ze świadczeń zdrowotnych udzielanych przez podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych lub osobę wykonującą zawód medyczny” [Ustawa z 6 listopada 2008, art. 3 ust. 1 pkt. 47]. W kolejnych artykułach ustawy podaje się prawo pacjenta do korzystania ze świadczeń zdrowotnych według aktualnego stanu wiedzy medycznej [Ustawa z 6 listopada 2008, art. 6]. Jednocześnie ustawa mówi, że przestrzeganie praw pacjenta „jest obowiązkiem organów władzy publicznej właściwych w zakresie ochrony zdrowia, Narodowego Funduszu Zdrowia, podmiotów udzielających świadczeń zdrowotnych, osób wykonujących zawód medyczny oraz innych osób uczestniczących w udzielaniu świadczeń zdrowotnych” [Ustawa z 6 listopada 2008, art. 2]. Pacjent może korzystać ze świadczeń zdrowotnych w trybie ubezpieczenia zdrowotnego lub trybie indywidualnym (odpłatnym – realizowanym przez praktykę prywatną). Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2004, art. 2] określa, że do korzystania ze świadczeń mają prawo:

- osoby objęte obowiązkowym i dobrowolnym ubezpieczeniem zdrowotnym,
- inne osoby posiadające obywatelstwo polskie i posiadające miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, które spełniają kryterium dochodowe dla pomocy społecznej [Ustawa z 12 marca 2004, art. 8 i 12],
- inne niż wymienione powyżej osoby posiadające obywatelstwo polskie, które nie ukończyły 18 roku życia lub posiadające miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, które są w okresie ciąży, porodu lub połogu.

Specyfika funkcjonowania pacjenta w systemie opieki zdrowotnej polega na tym, że pacjent (chory) zgłasza swoje potrzeby zdrowotne do świadczeniodawcy (ten ostatni zaś realizuje na jego rzecz świadczenia zdrowotne), natomiast płatnikiem i rozliczającym koszty leczenia jest NFZ (rysunek 2). Pacjent jako osoba ubezpieczona opłaca składki na rzecz Funduszu poprzez ZUS i środki te stają się środkami zarządu publicznego. W niektórych przypadkach płatnikiem może być sam pacjent (w trybie indywidualnym).

## Rysunek 2. Relacje między wybranymi elementami systemu opieki zdrowotnej



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Prętki 2007, s. 208].

Rozpatrując system opieki zdrowotnej nie w aspekcie instytucjonalnym lecz osobowym, występują dwie strony tj. osoba uprawniona, świadcząca usługę medyczną np. lekarz, lekarz dentysta, pielęgniarka czy położna, a także farmaceuta sprzedający leki i materiały medyczne oraz osoba korzystająca ze świadczeń zdrowotnych (świadczeniobiorca), czyli pacjent. Obie strony uczestniczące w systemie mają określone prawa i obowiązki wynikające z odpowiednich przepisów ogólnych. Z cytowanego już wcześniej artykułu Konstytucji RP wynika, że państwo ma obowiązek zapewnić obywatelom równy dostęp do świadczeń opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych [Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997, art. 68]. Jednocześnie Konstytucja wskazuje, że warunki i zakres udzielania świadczeń określają ustawy szczegółowe dotyczące m.in. samych świadczeniodawców (w tym ich funkcjonowania), powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego, świadczenia usług medycznych finansowanych ze środków publicznych, rynku farmaceutycznego oraz osób uprawnionych do realizowania świadczeń zdrowotnych.

Jeżeli każdy ma prawo do ochrony zdrowia [Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997, art. 68], to pada pytanie czy jest to ochrona zdrowia w ramach powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego [Ustawa z 6 lutego 1997], czy też jest to odpłatne korzystanie ze świadczeń zdrowotnych realizowanych przez np. jednostki niepubliczne albo grupową praktykę lekarską i lekarską dentystyczną? Przestrzeganie praw pacjenta określonych w ustawie jest obowiązkiem organów władzy publicznej właściwych w zakresie ochrony zdrowia, Narodowego Funduszu Zdrowia, podmiotów udzielających świadczeń zdrowotnych, osób wykonujących zawód medyczny oraz innych osób uczestniczących w udzielaniu świadczeń zdrowotnych. Ustawa o prawach pacjenta określa prawa do natychmiastowego udzielenia świadczeń zdrowotnych ze względu na zagrożenie zdrowia lub życia, odpowiadających wymaganiom aktualnej wiedzy medycznej

[Ustawa z 6 listopada 2008, art. 6-7]. Ponadto, „pacjent ma prawo do świadczeń zdrowotnych udzielanych z należytą starannością przez podmioty udzielające świadczeń zdrowotnych w warunkach odpowiadających określonym w odrębnych przepisach wymaganiom fachowym i sanitarnym.

Przy udzielaniu świadczeń zdrowotnych osoby wykonujące zawód medyczny kierują się zasadami etyki zawodowej określonymi przez właściwe samorządy zawodów medycznych [Ustawa z 6 listopada 2008, art. 8]. Prawa są nierozdzielnie związane z obowiązkami pacjentów wynikającymi z ustawy o świadczeniach zdrowotnych finansowanych ze środków publicznych, ponieważ osoba podlegająca obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego po zgłoszeniu do Funduszu uzyskuje prawo do świadczeń z ubezpieczenia zdrowotnego [Ustawa z 27 sierpnia 2004, art. 67 pkt. 2]. Zgłoszenie do Funduszu oznacza regularne opłacanie składek na ubezpieczenie zdrowotne (należy to do obowiązków pracodawcy), co daje gwarancję finansowania świadczeń zdrowotnych przez NFZ. Ustawa mówi, że opłacający składkę pacjenci – „świadczeniobiorcy mają, na zasadach określonych w ustawie, prawo do świadczeń opieki zdrowotnej, których celem jest zachowanie zdrowia, zapobieganie chorobom i urazom, wczesne wykrywanie chorób, leczenie, pielęgnacja oraz zapobieganie niepełnosprawności i jej ograniczanie” [Ustawa z 27 sierpnia 2004, art. 15 ust. 1]. Wachlarz świadczeń zdrowotnych oferowany w ustawie musi więc być z jednej strony możliwy do zrealizowania przez świadczeniodawców i jednocześnie możliwy do sfinansowania przez płatnika instytucjonalnego jakim jest NFZ, a pacjenci (świadczeniobiorcy) mogą być indywidualni lub zbiorowi [Kautsch 2010, s. 68-69].

Świadczenia zdrowotne realizują lekarze, lekarze dentyści, pielęgniarki, położne, farmaceuci i inne uprawnione na mocy odpowiednich dokumentów osoby. Wykonywanie np. „zawodu lekarza polega na udzielaniu przez osobę posiadającą wymagane kwalifikacje, potwierdzone odpowiednimi dokumentami, świadczeń zdrowotnych, w szczególności: badaniu stanu zdrowia, rozpoznawaniu chorób i zapobieganiu im, leczeniu i rehabilitacji chorych, udzielaniu porad lekarskich, a także wydawaniu opinii i orzeczeń lekarskich” [Ustawa z 5 grudnia 1996, art. 2 ust. 1]. Oznacza to możliwość wykonywania zawodów medycznych w ramach instytucji publicznych lub niepublicznych, jak również w ramach grupowej lub indywidualnej praktyki, np. lekarskiej, dentystycznej lub pielęgniarskiej. W realizacji świadczeń zdrowotnych biorą też aktywny udział farmaceuci [Ustawa z 6 września 2001; Ustawa z 19 kwietnia 1991], których zadaniem jest dostarczanie leków i materiałów medycznych na zasadzie pełnej lub częściowej odpłatności (refundacja w ramach NFZ).



Mówiąc o systemie opieki zdrowotnej należy również wspomnieć o organach kontroli i nadzoru. Kontrola jest ostatnią z funkcji zarządzania. Zamyka ona pewien cykl zorganizowanego działania i często stanowi podstawę kolejnych decyzji związanych z funkcjonowaniem opieki zdrowotnej jako organizacji [Kiesielnicki 2008, s. 173]. Niektórzy autorzy piszą, że jest to najbardziej newralgiczna funkcja zarządzania [Kuc 2009, s. 18], której wyniki mogą odbić się na przyszłości jednostki kontrolowanej.

K. Adamiecki pisał, że „trzeba zawsze pamiętać, że kontrola jest środkiem a nie celem” [Adamiecki 1970, s. 223], i przy kontrolowaniu podległych jednostek skupiać się należy na sprawdzeniu, czy cele są osiągnięte oraz jakie należy podjąć działania interwencyjne, aby osiągnąć zamierzony cel zgodny z misją, wizją i strategią jednostki. Kontrolę w opiece zdrowotnej należy taktować jako system, a nie interwencyjne działanie realizowane okazjonalnie, sporadycznie, a czasami na wniosek lub polecenie innych organów, instytucji czy organizacji. Kontrola sprowadza się do kontroli merytorycznej działalności (realizowanych świadczeń zdrowotnych) oraz kontroli finansowej jako kontroli całości działalności za pomocą narzędzi finansowych [Kirejczyk 2008, s. 303]. Z kontrolą w opiece zdrowotnej należy łączyć nadzór, który może być interpretowany jako nadzór korporacyjny [Marek i Białasiewicz 2008, s. 71-76], sprawowany przez właścicieli, jak i przez innych niebędących właścicielami lecz zainteresowanych skutecznością zarządzania podmiotami gospodarczymi jakimi są świadczeniodawcy oraz zarządzania całym systemem ochrony zdrowia w Polsce.

Nadzór zwierzchni nad całością funkcjonowania systemu opieki zdrowotnej sprawuje Minister Zdrowia, który jednocześnie posiada uprawnienia kontrolne w stosunku do wszystkich świadczeniodawców (w tym też grupowej i indywidualnej praktyki lekarskiej, pielęgniarstwa i położniczej, działalności farmaceutycznej) oraz Narodowego Funduszu Zdrowia [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 118]. Szczegółowe zadania kontrolne i nadzoru określają odpowiednie ustawy, rozporządzenia i obwieszczenia. W ustawie o administracji rządowej ustala się zakres działania ministerstwa zdrowia, który obejmuje sprawy ochrony zdrowia i zasad organizacji opieki zdrowotnej; nadzoru nad produktami leczniczymi i wyrobami medycznymi, organizacji i nadzoru nad systemem Państwowego Ratownictwa Medycznego; organizacji i nadzoru nad wykonywaniem zawodów medycznych oraz warunków sanitarnych i nadzoru sanitarnego, z wyłączeniem nadzoru nad żywnością objętego działem rolnictwo [Ustawa z 4 września 1997, art. 33]. Z zakresem działania wiąże się zakres obowiązków ministra określony rozporządzeniem Prezesa Rady Ministrów [Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 16 listopada 2007] na podstawie delegacji wynikającej z ustawy o Radzie Ministrów [Ustawa z 8 sierpnia 1996, art. 33]. Jednocześnie obwieszczenie Ministra

Zdrowia z dnia 2 kwietnia 2010 roku zawiera wykaz jednostek podległych i nadzorowanych przez Ministra Zdrowia [Obwieszczenie Ministra Zdrowia z 2 kwietnia 2010]. Natomiast ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych nakłada na ministra obowiązek sprawowania nadzoru nad ubezpieczeniem zdrowotnym [Ustawa z 27 sierpnia 2004, art. 11].

Minister Zdrowia budując system opieki zdrowotnej w Polsce jednocześnie buduje system kontroli funkcjonowania podległych mu jednostek. Ustawa o działalności leczniczej mówi, że „Minister Zdrowia ma prawo przeprowadzania kontroli podmiotów leczniczych pod względem zgodności z prawem oraz medycznym” [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 118]. Minister Zdrowia może zlecić przeprowadzenie kontroli wojewodom, konsultantom krajowym oraz jednostkom organizacyjnym podległym lub nadzorowanym przez niego, a ponadto może zlecić, na podstawie umowy, odpłatne przeprowadzenie jednorazowej kontroli organom samorządów zawodów medycznych, medycznym towarzystwom naukowym, uczelniom medycznym, instytutom badawczym oraz specjalistom z poszczególnych dziedzin medycyny. W kontroli i nadzorze biorą udział również terenowe jednostki administracyjne oraz wyspecjalizowane jednostki, komórki i osoby posiadające uprawnienia kontrolne. Na szczeblu poszczególnych województw funkcjonują Wojewódzkie Centra Zdrowia Publicznego podległe wojewodom [Ustawa z 23 stycznia 2009, art. 28], które w zakresie ochrony zdrowia posiadają uprawnienia kontrolne [Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 26 czerwca 2009, art. 65]. Zajmują się one prowadzeniem kontroli świadczeniodawców działających na terenie województw pod względem zgodności z prawem, celowości i gospodarności. Wszystkie zakłady opieki zdrowotnej podlegają rejestracji [Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 9 października 2007], co umożliwi ich identyfikację i kontrolę stosownie do rejonu i zakresu działania.

Ponadto, Minister Zdrowia powołuje konsultantów krajowych i wojewódzkich w celu prowadzenia nadzoru nad działalnością medyczną, w tym nad stroną merytoryczną doskonalenia zawodowego i szkolenia specjalizacyjnego lekarzy, lekarzy dentyków, pielęgniarek, położnych, farmaceutów oraz osób wykonujących inne zawody medyczne lub inne zawody mające zastosowanie w ochronie zdrowia [Ustawa z 6 listopada 2008, art. 9]. Konsultanci wykonują także zadania opiniotwórcze, doradcze i kontrolne dla organów administracji rządowej, Narodowego Funduszu Zdrowia i Rzecznika Praw Pacjenta.

Do gospodarowania środkami finansowymi na potrzeby opieki zdrowotnej powołany został Narodowy Fundusz Zdrowia, będący państwową jednostką organizacyjną posiadającą osobowość prawną, który prowadzi gospodarkę finansową na zasadach określonych w ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. W zakresie środków pochodzących ze składek na ubezpieczenie zdrowotne

Fundusz działa w imieniu własnym na rzecz ubezpieczonych oraz osób uprawnionych do tych świadczeń na podstawie przepisów o koordynacji. Nadzór nad działalnością Funduszu sprawuje Minister Zdrowia [Ustawa z 27 sierpnia 2004, art. 162 ust. 1], do którego zadań należy również nadzór nad działalnością świadczeniodawców (w zakresie realizacji umów z Funduszem), podmiotów, którym Fundusz powierzył wykonywanie niektórych czynności, a także aptek (co do refundacji leków) [Ustawa z 27 sierpnia 2004, art. 163 ust. 1]. Nadzór nad gospodarką finansową Funduszu pełni minister właściwy do spraw finansów publicznych stosując kryterium legalności, rzetelności, celowości i gospodarności [Ustawa z 27 sierpnia 2004, art. 162 ust. 2]. Oprócz nadzoru ministerialnego, w ramach Funduszu powołana jest Rada Funduszu, do której zadań należy min. kontrolowanie bieżącej działalności Funduszu we wszystkich dziedzinach jego działalności [Ustawa z 27 sierpnia 2004, art. 100]. W oddziałach wojewódzkich Funduszu działają rady wojewódzkich oddziałów Funduszu, które mają charakter opiniodawczo-nadzorczy. Do zadań dyrektora oddziału wojewódzkiego Funduszu należy m.in. kontrola i monitorowanie ordynacji lekarskich, realizacji umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, przeprowadzanie kontroli świadczeniodawców i aptek oraz monitorowanie celowości udzielanych w ramach umów świadczeń opieki zdrowotnej.

Nadzór w systemie opieki zdrowotnej realizowany jest także przez specjalnie do tego powołane instytucje tj. Państwową Inspekcję Sanitarną oraz Inspekcję Farmaceutyczną. Państwowa Inspekcja Sanitarna jest powołana do realizacji zadań z zakresu zdrowia publicznego, w tym min. poprzez sprawowanie nadzoru nad „...warunkami higieniczno-sanitarnymi, jakie powinien spełniać personel medyczny, sprzęt oraz pomieszczenia, w których są udzielane świadczenia zdrowotne – w celu ochrony zdrowia ludzkiego przed niekorzystnym wpływem szkodliwości i uciążliwości środowiskowych, zapobiegania powstawaniu chorób, w tym chorób zakaźnych i zawodowych” [Ustawa z 14 marca 1985, art. 1]. Państwowa Inspekcja Sanitarna wykonuje swoje zadania poprzez „...sprawowanie zapobiegawczego i bieżącego nadzoru sanitarnego oraz prowadzeniu działalności zapobiegawczej i przeciwepidemicznej w zakresie chorób zakaźnych i innych chorób powodowanych warunkami środowiska, a także na prowadzeniu działalności oświatowo-zdrowotnej” [Ustawa z 14 marca 1985, art. 2]. Inspekcja podlega Ministrowi Zdrowia, a zarządza nią Główny Inspektor Sanitarny jako centralny organ administracji rządowej.

Z kolei Państwowa Inspekcja Farmaceutyczna sprawuje nadzór nad „...warunkami wytwarzania i importu produktów leczniczych i produktów leczniczych weterynaryjnych, jakością i obrotem produktami leczniczymi, z wyłączeniem produktów leczniczych weterynaryjnych, obrotem wyrobami medycznymi, z wyłączeniem wyrobów medycznych

stosowanych w medycynie weterynaryjnej – w celu zabezpieczenia interesu społecznego w zakresie bezpieczeństwa zdrowia i życia ludzi przy stosowaniu produktów leczniczych i wyrobów medycznych, znajdujących się w hurtowniach farmaceutycznych, aptekach, działach farmacji szpitalnej, punktach aptecznych i placówkach obrotu pozaaptecznego” [Ustawa z 6 września 2001, art. 108]. Inspekcja działa według prawa farmaceutycznego. Inspekcją kieruje Główny Inspektor Farmaceutyczny, nad którym nadzór sprawuje Minister Zdrowia. Główny Inspektor koordynuje i kontroluje wykonywanie zadań przez wojewódzkich inspektorów farmaceutycznych.

Świadczeniodawcy gospodarując środkami pieniężnymi pochodzącymi od płatnika instytucjonalnego jakim jest NFZ podlegają również kontroli mieszczącej się w ramach finansów publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2009] oraz kontroli wynikającej z zapisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej [Ustawa z 2 lipca 2004, art. 77]. Ustawa o finansach publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 68] przewiduje dla samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej kontrolę zarządczą, która „stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”. Celem takiej kontroli jest między innymi zapewnienie zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania zakładu i wiarygodności sprawozdań. Ponadto, samodzielne publiczne zakłady podlegają kontroli wynikającej z zapisów ustawy o Regionalnych Izbach Obrachunkowych [Ustawa z 7 października 1992, art. 1 i 5], która dotyczy gospodarki finansowej, w tym realizacji zobowiązań podatkowych oraz zamówień publicznych.

W kwietniu 1999 roku wszedł w życie układ europejski, na mocy którego Polska uzyskała status państwa stowarzyszonego ze Wspólnotami Europejskimi oraz państwami członkowskimi [Krowicka i Pitera-Czyżowska 2004, s. 11-14]. Jednocześnie od 1999 roku rozpoczyna się w Polsce proces przebudowy systemu opieki zdrowotnej. Koordynacja systemów zabezpieczenia społecznego, w tym także ubezpieczenia zdrowotnego [Bińczycka-Majewska 1999, s. 99-176] wiąże się z koniecznością realizowania przez Polskę rozporządzenia nr 1408/71, rozporządzenia wykonawczego nr 574/72 Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej oraz rozporządzenia 859/2003 Wspólnoty Europejskiej, które nakazywały min. równe traktowanie wszystkich pracowników w ramach wspólnoty w dziedzinie zabezpieczenia społecznego [Rozporządzenie Rady (EWG) z 14 czerwca 1971; Rozporządzenie Rady (EWG) z 21 marca 1972; Rozporządzenie Rady (WE) z 14 maja 2003]. Art. 3 ust. 1 Traktatu o Unii Europejskiej mówi, że Wspólnota obejmuje „przyczynianie się do osiągnięcia wysokiego poziomu ochrony zdrowia” [Traktat o Unii Europejskiej 1999, s. 105], a art. 152 mówi m.in. o zapewnieniu wysokiego poziomu ochrony zdrowia ludzkiego w ramach Wspólnoty [Traktat o Unii Europejskiej 1999, s. 227-

229]. Zobowiązuje to Polskę, jako członka Unii Europejskiej, do stworzenia ujednoczonego systemu opieki zdrowotnej wymaganego dokumentami unijnymi i realizacji zaleceń wspólnotowych w celu zapobiegania chorobom, zwłaszcza epidemiom, poprzez wspieranie badań nad ich przyczynami i sposobami przenoszenia jak również informację i edukację w kwestiach ochrony zdrowia [Traktat ustanawiający wspólnotę Europejską 1996, s. 112-113]. Koordynacja opieki zdrowotnej w ramach Unii umożliwia jednak funkcjonowanie własnego systemu krajowego wyróżniającego go od innych systemów. Różnicowania krajowe mogą dotyczyć min. warunków obejmowania ubezpieczeniem zdrowotnym, natury świadczeń i poziomu gwarantowanej ochrony, jak również metod finansowania.

Z dniem 1 maja 2010 roku w życie weszły nowe rozporządzenia zmieniające wcześniej obowiązujące regulacje w zakresie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego, w tym również ubezpieczenia zdrowotnego [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) z 29 kwietnia 2004; Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) z 16 września 2009]. Obowiązek stosowania ww. rozporządzeń dotyczy wszystkich państw członkowskich Unii Europejskiej. Jednocześnie, w odniesieniu do Państw EFTA (Islandia, Lichtenstein, Norwegia, Szwajcaria) w dalszym ciągu obowiązują dotychczasowe Rozporządzenia Rady Nr 1408/71 i 574/72. Koordynacja systemu opieki zdrowotnej to funkcjonowanie Karty Ubezpieczenia Zdrowotnego w ramach Wspólnoty Europejskiej, która uprawnia do korzystania z niezbędnych świadczeń zdrowotnych w innym państwie członkowskim w takim zakresie, który umożliwi kontynuowanie zaplanowanego pobytu w tym państwie w bezpiecznych warunkach z medycznego punktu widzenia. Karta uprawnia do korzystania z opieki zdrowotnej tylko w tych placówkach, które działają w ramach powszechnego systemu ochrony zdrowia. Za leczenie prywatne pacjent musi zapłacić we własnym zakresie, jednocześnie karta nie daje żadnych uprawnień, jeżeli celem podróży jest odbycie planowego leczenia – ten problem regulują odrębne przepisy.

W koordynację systemu opieki zdrowotnej zaangażowane są Ministerstwo Zdrowia i Narodowy Fundusz Zdrowia, a realizatorami świadczeń są świadczeniodawcy, których finansowaniem zajmują się oddziały wojewódzkie NFZ. Korzystanie ze świadczeń zdrowotnych w ramach Wspólnoty nie ma charakteru masowego, np. w Województwie Wielkopolskim skorzystało ze świadczeń refundowanych przez NFZ w 2007 roku – 341 cudzoziemców, w 2008 roku – 336, a w 2009 roku tylko 274 [Bloch i Goździak 2010, s. 55].

Wprowadzenie w życie ustawy o działalności leczniczej oznacza, że Polska wkracza na drogę kolejnych reform związanych z opieką zdrowotną. Tendencje światowe, a w szczególności koncepcje europejskie, idą w kierunku zmian właścicielskich

podmiotów gospodarczych realizujących świadczenia zdrowotne. W Niemczech w 1992 roku udział szpitali prywatnych wynosił tylko 15%, a już w 2008 31% [Wieczorkowska 2010, s. 30-34]. W wielu państwach europejskich szpitale należące do sektora prywatnego już stanowią większość, np. w Belgii odsetek prywatnych łóżek szpitalnych wynosi 64 %, a na Cyprze ponad 50 % [Kozierkiewicz 2010, s. 70]. Wiele szpitali prywatnych prowadzonych jest w formie *non profit* (organami założycielskimi są fundacje czy też osoby kościelne), co w znacznej mierze zbliża je w pewnych aspektach do szpitali publicznych [Kozierkiewicz 2010, s. 71 i następne]. Tendencję tę można również zaobserwować w Polsce. *Mały rocznik statystyczny 2012* wykazuje wzrost liczby podmiotów gospodarczych o charakterze prywatnym w systemie opieki zdrowotnej (tabela 2 i 3).

**Tabela 2. Prywatyzacja - Opieka zdrowotna i pomoc społeczna.  
Podmioty zarejestrowane w rejestrze regon (stan na 31.12.)**

Wyszczególnienie	Ogółem	W tym:				
		Przedsiębiorstwa państwowe	Spółki handlowe		Spółdzielnie	Osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą
			Razem	W tym z udziałem kapitału zagranicznego		
2010	186 008	-	5 365	398	88	165 640
2011	193 265	-	5 977	414	103	172 034

Źródło: [Mały rocznik statystyczny Polski 2012, 2012, s. 500]

**Tabela 3. Prywatyzacja - Opieka zdrowotna i pomoc społeczna  
Spółki zarejestrowane w rejestrze regon według form prawnych  
(stan na 31.12.)**

Wyszczególnienie	Ogółem	Handlowe						cywilne
		Akcyjne	z ograniczoną odpowiedzialnością	jawne	komandytowe	partner-skie	komandytowo-akcyjne	
2010	13 192	87	3 952	528	96	695	7	7 827
2011	13 997	95	4 279	665	140	786	12	8 020

Źródło: [Mały rocznik statystyczny Polski 2012, 2012, s. 503]

Zachodzące zmiany w prawodawstwie dotyczącym funkcjonowania świadczeniodawców spowodowały znaczny wzrost liczby zakładów funkcjonujących na rynku usług medycznych, w tym także niepublicznych. Statystyki wskazują (tabela 4), że liczba zakładów opieki zdrowotnej świadczących usługi z zakresu ambulatoryjnej opieki

zdrowotnej w ciągu jednej dekady – od roku 2000 do 2010 wzrosła aż o 102%, a w 2011 o kolejne 15% w stosunku do roku poprzedniego (a 31% do roku 2000). W 2011 roku 85,5% ogółu tych zakładów stanowiły zakłady niepubliczne. W latach 2000 – 2010 wzrosła też liczba praktyk lekarskich o ponad 36%, a o prawie 19% liczba porad lekarskich. W ostatnim roku co prawda liczba praktyk lekarskich spadła o 5%, natomiast liczba porad lekarskich nadal rosła, zwiększyła się w roku 2011 o kolejne 2%. Zwrócić przy tym należy uwagę na to, że praktyka lekarska realizowana jest w systemie niepublicznym, co nie oznacza, że lekarze nie posiadają kontraktów z NFZ. Przedstawione dane dotyczą praktyki lekarskiej podmiotów, które podpisały kontrakty z NFZ lub z zakładami opieki zdrowotnej. W ramach ambulatoryjnej opieki zdrowotnej mamy również praktyki lekarskie działające wyłącznie ze środków niepublicznych, czyli takie podmioty, które ani z NFZ ani z zakładami opieki zdrowotnej kontraktów nie podpisały. Szacuje się, że w roku 2000 praktyk takich działało 24.000, w roku 2005 było ich 24.600, w roku 2009 – 28.600, zaś w 2010 roku liczba ich osiągnęła 37.500.

**Tabela 4. Ambulatoryjna opieka zdrowotna (stan na 31.12.)**

Wyszczególnienie	2000	2005	2010	2011		
				ogółem	Zakłady	
					publiczne	niepubliczne
Zakłady opieki zdrowotnej	8 188	12 273	16 608	19 151	2 763	16 388
- miasta	5 468	9 090	12 418	14 619	1 648	12 971
- wieś	2 720	3 183	4 190	4 532	1 115	3 417
Praktyki lekarskie <sup>12</sup> :	5 080	7 587	6 927	6 587	-	6 587
- miasta	4 211	6 044	5 230	4 901	-	4 901
- wieś	869	1 543	1 697	1 686	-	1 686
Porady udzielone (w ciągu roku) w tys.	234 805	261 252	284 787	290 690	70 457	220 233
w tym: w ramach praktyk lekarskich	16 827	22 791	19 176	17 675	-	17 675
- miasta	12 537	17 736	14 851	13 620	-	13 620
- wieś	4 290	5 055	4 325	4 055	-	4 055
Lekarskie	209 085	235 125	253 555	257 603	67 305	190 298
w tym specjalistyczne	68 365	89 673	95 591	100 648	37 187	63 461
Stomatologiczne	25 720	26 127	31 232	33 087	3 152	29 935

Źródło: [Mały Rocznik Statystyczny Polski 2012, 2012, s. 262]

W zakresie stacjonarnej opieki zdrowotnej (tabela 5) odnotowano zmniejszenie się liczby łóżek w szpitalach ogólnych z 190.952 w 2000 roku do 181.077 w 2010 roku (o ponad 5%). W tymże też roku w stacjonarnych szpitalach ogólnych przebywało 7.344.000 osób (dla porównania odpowiednio w 2000 roku – 6.007.000, w 2005 roku – 6.739.000, a

<sup>12</sup> Dane obejmują podmioty, które podpisały kontrakty z NFZ lub z zakładami opieki zdrowotnej.

w 2009 roku – 7.241.000); zaś przeciętny pobyt chorego wynosił 5,7 dnia. [*Mały Rocznik Statystyczny Polski 2012*, 2012, s. 262-264].

**Tabela 5. Stacjonarna opieka zdrowotna (stan na 31.12)**

Wyszczególnienie	2000	2005	2009	2010	
	Łóżka			Zakłady	
Szpitala ogólne	190 952	179 493	183 040	181 077	795
Szpitala psychiatryczne	23 728	20 027	18 258	17 750	47
Zakłady opiekuńczo-lecznicze	9 633	14 726	18 128	19 250	330
Zakłady pielęgnacyjno-opiekuńcze	2 372	5 165	4 977	5 688	137
Hospicja	451	897	931	1 126	67
Lecznictwo uzdrowiskowe	30 160	34 894	37 888	37 760	236
- sanatoria i prewentoria	20 103	24 830	27 537	27 758	171
- szpitale	10 057	10 064	10 351	10 002	65

Źródło: [*Mały Rocznik Statystyczny Polski 2012*, 2012, s. 263].

Niepokojące jest jednocześnie zmniejszanie się liczby lekarzy (tabela 6), od 2000 roku do 2010 liczba lekarzy zmniejszyła się prawie o 7%, co nie do końca jest zrozumiałe przy tak znacznym wzroście liczby zakładów opieki zdrowotnej. Wzrosła natomiast liczba farmaceutów o ponad 13%, co wiąże się ze zwiększeniem ilości aptek z 8.318 w 2000 roku do 11.713 w 2011 roku (zwiększenie o 40%). Znacznie wzrósł poziom wykształcenie pielęgniarek i położnych oraz przybyło fizjoterapeutów. Zapotrzebowanie na fizjoterapeutów wiąże się ściśle ze wzrostem ilości łóżek w zakładach opiekuńczo-leczniczych z 9.633 w roku 2000 do 19.250 w roku 2010 (o 99,8 %) oraz w zakładach pielęgnacyjno-opiekuńczych z 2.372 w roku 2000 do 5.688 w 2010 roku (o prawie 140%).

**Tabela 6. Liczba pracowników medycznych w Polsce<sup>13</sup> (stan na 31.12.)**

Wyszczególnienie	2000	2005	2009	2010
Lekarze	85 031	76 046	79 015	79 337
Lekarze dentyści	11 758	11 881	11 855	12 326
Farmaceuci	22 161	21 971	24 140	25 120
Pielęgniarki	189 632	178 790	185 893	184 748
Położne	21 997	20 832	21 999	22 193
Fizjoterapeuci	-	16 213	19 549	19 637
Diagności laboratoryjni <sup>14</sup>	-	-	9 210	9 510

Źródło: [*Mały Rocznik Statystyczny Polski 2012*, 2012, s. 260].

<sup>13</sup> Od 2005 r. pracownicy medyczni pracujący bezpośrednio z pacjentem, tj. bez osób, dla których głównym miejscem pracy jest uczelnia, jednostka administracji państwowej lub samorządu terytorialnego albo NFZ.

<sup>14</sup> Analitycy medyczni i inni pracownicy z wyższym wykształceniem (np. mikrobiolodzy, chemicy).



**Tabela 7. Liczba pracowników medycznych w wybranych krajach europejskich (stan na 31.12.2009)**

Kraje	Lekarze w tys.	Lekarze dentyści	Farmaceuci	Pielęgniarki
Francja	211	41,8	75,4	528
Hiszpania	163	26,7	46,8	255
Niemcy	298	64,3	49,9	899
<b>Polska</b>	<b>79</b>	<b>11,9</b>	<b>24,1</b>	<b>186</b>
Szwajcaria	30,2	4,0	4,2	118
Wielka Brytania	165	31,6	39,6	590
Włochy	247	31,1	53,1	379

Źródło: [Mały Rocznik Statystyczny Polski 2012, 2012, s. 572-574].

### 1.3. Szpital oraz jego usługowa działalność medyczna

W literaturze brak jest uniwersalnej i jednoznacznej definicji szpitala. *Leksykon PWN* [Kaczorowski 2004, s. 1058] określa szpital jako „zakład lecznictwa zamkniętego, przeznaczony dla chorych wymagających stałej opieki leczniczej”. *Nowa encyklopedia powszechna* [1998, s. 204] przedstawia bardziej szczegółowo ten termin – „szpital to podstawowy zakład lecznictwa zamkniętego służący badaniu i leczeniu chorych wymagających stałej opieki lekarskiej i pielęgniarskiej, odpowiednich zabiegów leczniczych i diagnostycznych; w szpitalu prowadzi się szkolenie kadr, badania naukowe, a także za pośrednictwem przychodni przyszpitalnych – leczenie ambulatoryjne i dobór chorych do leczenia szpitalnego. Pod względem funkcjonalnym szpitale dzieli się na ogólne (wielooddziałowe z różnymi specjalnościami) i specjalistyczne (jednoimienne, np. zakaźne, psychiatryczne)”. R. Jachowicz, który odegrał znaczącą rolę dla nauki szpitalnictwa w Polsce, zdefiniował pojęcie szpitala w następujący sposób: „szpital to zakład opieki zdrowotnej charakteryzujący się stałą gotowością przyjęcia i umieszczenia w nim pacjenta oraz zapewniający przebywającemu w nim pacjentowi całodobową, wszechstronną i kwalifikowaną opiekę medyczną, polegającą na obserwacji, rozpoznaniu, pielęgnowaniu i leczeniu” [Jachowicz 1970, s. 23]. W literaturze polskiej, jego definicja została uznana już za klasyczną.

Warto też przytoczyć definicję szpitala, w której uwaga skupiona jest na jego ekonomicznie osobliwych elementach (celem działalności szpitala nie jest maksymalizacja wartości dla właścicieli, nawet w szpitalach niepublicznych działających dla zysku). S. E. Berki [1974, s. 19] określa bowiem szpital mianem złożonej organizacji, która dąży do maksymalizacji celu swojej działalności przez świadczenie zestawu różnorodnych usług przy uwzględnieniu wewnętrznych i zewnętrznych ograniczeń oraz popytu na te usługi. Wszystkie te definicje podkreślają specyficzny i unikatowy charakter szpitala jako podmiotu gospodarczego. Szpital nazywany jest też w literaturze fachowej

przedsiębiorstwem medycznym [Getzen 2000, s. 196]. J. Sobiech stwierdza, że „szpital jest powszechnie uznawany za najbardziej typową organizację opieki zdrowotnej, także ze względu na złożoność problematyki ekonomiczno-finansowej tej organizacji i rozmiary zużywanych przez nią zasobów” [Rój i Sobiech 2006, s. 50]. Z tym podejściem zgadza się M. Hass-Symotiuik [2011, s. 11-15] pisząc, iż najistotniejszą pozycję w systemie opieki zdrowotnej zajmuje leczenie stacjonarne, zaś kluczową rolę odgrywa w nim szpital, którego produktem są świadczenia zdrowotne.

„Działalność lecznicza polega na udzielaniu świadczeń zdrowotnych. Działalność lecznicza może również polegać na: promocji zdrowia lub realizacji zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, w tym wdrażaniem nowych technologii medycznych oraz metod leczenia” [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 3 ust. 1-2]. Ustawa o działalności leczniczej definiuje świadczenie zdrowotne (w takim sam sposób jak poprzednio obowiązująca ustawa o zakładach opieki zdrowotnej [Ustawa z 30 sierpnia 1991, art. 3]) jako „działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania” [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 2 ust. 1 pkt. 10]. Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych rozszerza i doprecyzowuje zakres świadczeń opieki zdrowotnej wskazując, iż celem świadczeń opieki zdrowotnej „jest zachowanie zdrowia, zapobieganie chorobom i urazom, wczesne wykrywanie chorób, leczenie, pielęgnacja oraz zapobieganie niepełnosprawności i jej ograniczanie” [Ustawa z 27 sierpnia 2004, art. 15]. W ustawie o zakładach opieki zdrowotnej definicja świadczenia zdrowotnego zawierała dodatkowo szczegółową listę poszczególnych rodzajów świadczeń zdrowotnych, precyzowała bowiem, iż działania te związane są z:

- „badaniem i poradą lekarską;
- leczeniem;
- badaniem i terapią psychologiczną;
- rehabilitacją leczniczą;
- opieką nad kobietą ciężarną i jej płodem, porodem, położeniem oraz nad noworodkiem;
- opieką nad zdrowym dzieckiem;
- badaniem diagnostycznym, w tym z analityką medyczną;
- pielęgnacją chorych;
- pielęgnacją niepełnosprawnych i opieką nad nimi;

- opieką paliatywno-hospicyjną;
- orzekaniem i opiniowaniem o stanie zdrowia;
- zapobieganiem powstawaniu urazów i chorób poprzez działania profilaktyczne oraz szczepienia ochronne;
- czynnościami technicznymi z zakresu protetyki i ortodoncji;
- czynnościami z zakresu zaopatrzenia w przedmioty ortopedyczne i środki pomocnicze” [Ustawa z 30 sierpnia 1991, art. 3].

Świadczeniodawcy oferują następujące rodzaje działalności leczniczej: stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne (w tym szpitalne lub inne niż szpitalne) oraz ambulatoryjne świadczenia zdrowotne [Ustawa z 30 sierpnia 1991, art. 8]. Za świadczenie szpitalne zgodnie z obowiązującą ustawą rozumie się „wykonywane całą dobę kompleksowe świadczenia zdrowotne polegające na diagnozowaniu, leczeniu, pielęgnacji i rehabilitacji, które nie mogą być realizowane w ramach innych stacjonarnych i całodobowych świadczeń zdrowotnych lub ambulatoryjnych świadczeń zdrowotnych; świadczeniami szpitalnymi są także świadczenia udzielane z zamiarem zakończenia ich udzielania w okresie nieprzekraczającym 24 godzin” [Ustawa z 30 sierpnia 1991, art. 2 ust. 1 pkt. 11]. Natomiast, świadczenia zdrowotne inne niż szpitalne, realizowane np. w zakładzie opiekuńczo-leczniczym, w zakładzie pielęgnacyjno-opiekuńczym, w zakładzie rehabilitacji leczniczej lub w hospicjum [Ustawa z 30 sierpnia 1991, art. 9 ust. 1] mogą polegać na:

- „udzielaniu całodobowych świadczeń zdrowotnych, które obejmują swoim zakresem pielęgnację i rehabilitację pacjentów niewymagających hospitalizacji, oraz zapewnianiu im produktów leczniczych i wyrobów medycznych, pomieszczeń i żywienia odpowiednich do stanu zdrowia, a także prowadzeniu edukacji zdrowotnej dla pacjentów i członków ich rodzin oraz przygotowaniu tych osób do samo opieki i samo pielęgnacji w warunkach domowych;
- udzielaniu całodobowych świadczeń zdrowotnych, które obejmują swoim zakresem pielęgnację, opiekę i rehabilitację pacjentów niewymagających hospitalizacji, oraz zapewnieniu im produktów leczniczych potrzebnych do kontynuacji leczenia, pomieszczeń i żywienia odpowiednich do stanu zdrowia, a także prowadzeniu edukacji zdrowotnej dla pacjentów i członków ich rodzin oraz przygotowaniu tych osób do samo opieki i samo pielęgnacji w warunkach domowych;
- udzielaniu świadczeń zdrowotnych polegających na działaniach usprawniających, które służą zachowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia;

- sprawowaniu wszechstronnej opieki zdrowotnej, psychologicznej i społecznej nad pacjentami znajdującymi się w stanie terminalnym oraz opieki nad rodzinami tych pacjentów” [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 9 ust. 1].

Są to więc działania profilaktyczne, zapobiegawcze oraz inne czynności medyczne wynikające z procesu leczenia lub rehabilitacji.

Oprócz stacjonarnych i całodobowych świadczeń zdrowotnych świadczeniodawcy oferują także ambulatoryjne świadczenia zdrowotne udzielane w ramach ambulatorium, czyli przychodni, poradni, ośrodka zdrowia, lecznicy lub ambulatorium z izbą chorych i są to „świadczenia podstawowej lub specjalistycznej opieki zdrowotnej oraz świadczenia z zakresu rehabilitacji leczniczej, udzielane w warunkach niewymagających ich udzielania w trybie stacjonarnym i całodobowym w odpowiednio urządzonym, stałym pomieszczeniu. Udzielanie tych świadczeń może odbywać się w pomieszczeniach przedsiębiorstwa, w tym w pojeździe przeznaczonym do udzielania tych świadczeń, lub w miejscu pobytu pacjenta” [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 10] oraz udzielane w zakładzie badań diagnostycznych i medycznym laboratorium diagnostycznym [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 12 ust. 3] (badania diagnostyczne wykonywane w celu rozpoznania stanu zdrowia i ustalenia dalszego postępowania leczniczego [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 11]).

Świadczenia opieki zdrowotnej obejmują również świadczenia rzeczowe związane z procesem leczenia jak np. leki, materiały medyczne i opatrunkowe oraz sprzęt i przedmioty ortopedyczne, a także środki pomocnicze służące leczeniu i rehabilitacji. W procesie leczenia występują także świadczenia towarzyszące jak np. zakwaterowanie i wyżywienie w całodziennym lub całodobowym świadczeniu usług oraz usługi transportu sanitarnego.

Zakłada się przy tym, że świadczenia te realizowane są wyłącznie przez wysoko wyspecjalizowanych, legitymujących się wykształceniem medycznym i prawem wykonywania zawodu medycznego profesjonalistów. Wspomagającymi proces diagnozowania, terapii, rehabilitacji i opieki socjalnej mogą być również i inne uprawnione grupy zawodowe.

Szpital jest jednostką gospodarczą, która funkcjonuje obecnie według reguł gospodarki rynkowej. Co prawda, stanowi on specyficzny podmiot, gdyż w przeciwieństwie do większości jednostek gospodarczych jego celem zasadniczym nie jest na ogół osiągnięcie, a tym bardziej maksymalizowanie zysku, ale świadczenie wysokiej jakości usług medycznych. Nie mniej jednak, szpital można nazwać przedsiębiorstwem.

Według zapisów Kodeksu Cywilnego „przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej. Obejmuje ono w szczególności:

- oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
- prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- koncesje, licencje i zezwolenia;
- patenty i inne prawa własności przemysłowej;
- majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- tajemnice przedsiębiorstwa;
- księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” [Ustawa z 23 kwietnia 1964, art. 55].

Definicja przedsiębiorstwa wskazuje potrzebę określenia wyodrębnień jednostki gospodarującej: wyodrębnienia organizacyjnego, terytorialnego, ekonomicznego i prawnego<sup>15</sup>. Pierwsze w kolejności jest wyodrębnienie organizacyjne szpitala, gdzie w cytowanych wcześniej ustawach wskazuje się konieczność oznaczenia indywidualnego jednostki oraz jego struktury organizacyjnej związanej z prowadzoną działalnością. Struktura organizacyjna wiąże się ściśle z możliwością podejmowania działalności leczniczej [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 3] o określonym profilu. Prawidłowa struktura organizacyjna szpitala pozwala w zorganizowany sposób wykonywać określone zadania lecznicze. Odrębność organizacyjną zaznacza się także wybraniem zarządu i podporządkowaniem jednostki jednemu zarządzającemu, który pełni obowiązki kierownicze wyłącznie w stosunku do załogi tejże jednostki.

Z wyodrębnieniem organizacyjnym wiąże się ściśle odrębność terytorialna, która polega na wskazaniu, że urządzenia, sprzęt i materiały medyczne, budynki i budowle zakładu zajmują określony teren, dla którego szpital posiada odpowiedni tytuł prawny, np. własności, użyczenia czy też dzierżawienia. Pomieszczenia i urządzenia szpitala powinny odpowiadać określonym wymaganiom fachowym i sanitarnym [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 22]. Wyodrębnienie terytorialne pociąga za sobą skutki ekonomiczne, np. koszty utrzymania posiadanego majątku, koszty amortyzacji czy też przychody z tytułu

---

<sup>15</sup> J. Lichtarski [1977] wskazuje te wyodrębnienia jako atrybuty charakterystyczne dla przedsiębiorstwa, przez co w ten sposób zdefiniowany szpital może być jako przedsiębiorstwo, choć o specyficznym charakterze, traktowane.

udostępniania budynków i powierzchni innym jednostkom gospodarczym lub osobom fizycznym prowadzącym działalność.

Wyodrębnienie ekonomiczne szpitala oznacza, że jego majątek ma ściśle określony status własnościowy oraz, że jego sytuacja ekonomiczna zależy przede wszystkim od wyników jego własnej działalności leczniczej. Dokumentacyjnym wyrazem wyodrębnienia ekonomicznego jest bilans sporządzony na dzień rozpoczęcia działalności. Oznacza to również, że dysponowanie majątkiem szpitala leży tylko w gestii jego zarządzających, którzy odtwarzają zdekapitalizowany majątek trwały lub zużyte rzeczowe składniki majątku obrotowego i rozwijają samodzielnie działalność leczniczą.

Wszystkie omówione wyżej wyodrębnienia muszą posiadać podstawę prawną, co oznacza prawne wyodrębnienie szpitala, czyli prawne podstawy prowadzonej działalności leczniczej. Ustanowienie stanu prawnego to akt notarialny lub umowa spółki w zależności od rodzaju jednostki. Wyodrębnienie prawne oznacza zdolność szpitala do podejmowania działań prawnych, takich jak zawieranie umów z NFZ czy dostawcami, zaciąganie kredytów bankowych, i np. występowanie jako odrębny – samodzielny podmiot na rynku gospodarczym. Istnieje obowiązek rejestracji prowadzonej działalności leczniczej [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 100-113; Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 16 lipca 2004]. Ponadto, każdy szpital podlega rejestracji podatkowej (nadanie NIP), statystycznej (REGON) oraz gospodarczej (w Krajowym Rejestrze Sądowym albo w Ewidencji Działalności Gospodarczej). Dopełnieniem strony prawnej jest stworzenie regulaminu organizacyjnego szpitala jako podmiotu wykonującego działalność leczniczą, który min. określa:

- „firmę albo nazwę podmiotu;
- cele i zadania podmiotu;
- strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa podmiotu;
- rodzaj działalności leczniczej oraz zakres udzielanych świadczeń zdrowotnych;
- miejsce udzielania świadczeń zdrowotnych;
- przebieg procesu udzielania świadczeń zdrowotnych, z zapewnieniem właściwej dostępności i jakości tych świadczeń w jednostkach lub komórkach organizacyjnych przedsiębiorstwa podmiotu;
- organizację i zadania poszczególnych jednostek lub komórek organizacyjnych przedsiębiorstwa podmiotu oraz warunki współdziałania tych jednostek lub komórek dla zapewnienia sprawnego i efektywnego funkcjonowania podmiotu pod względem diagnostyczno-leczniczym, pielęgnacyjnym, rehabilitacyjnym i administracyjno-gospodarczym;

- warunki współdziałania z innymi podmiotami wykonującymi działalność leczniczą w zakresie zapewnienia prawidłowości diagnostyki, leczenia, pielęgnacji i rehabilitacji pacjentów oraz ciągłości przebiegu procesu udzielania świadczeń zdrowotnych;
- wysokość opłaty za udostępnienie dokumentacji medycznej ustalonej w sposób określony w art. 28 ust. 4 ustawy z dnia 6 listopada 2008 roku o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta;
- organizację procesu udzielania świadczeń zdrowotnych w przypadku pobierania opłat;
- wysokość opłaty za przechowywanie zwłok pacjenta przez okres dłuższy niż 72 godziny od osób lub instytucji uprawnionych do pochowania zwłok na podstawie ustawy z dnia 31 stycznia 1959 roku o cmentarzach i chowaniu zmarłych oraz od podmiotów, na zlecenie których przechowuje się zwłoki w związku z toczącym się postępowaniem karnym;
- wysokość opłat za udzielane świadczenia zdrowotne, które mogą być, zgodnie z przepisami ustawy lub przepisami odrębnymi, udzielane za częściową albo całkowitą odpłatnością;
- sposób kierowania jednostkami lub komórkami organizacyjnymi przedsiębiorstwa podmiotu” [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 24 ust. 1].

Zasady funkcjonowania szpitali, w odniesieniu do działalności medycznej, określa ustawa o działalności leczniczej [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 28-92] oraz ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Ponadto, szpital jako jednostka rynkowa, podlega przepisom prawa bilansowego i podatkowego, a także innym przepisom regulującym niektóre zagadnienia życia gospodarczego. Ustawa o rachunkowości nakłada na szpital obowiązek prowadzenia rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994, art. 2], natomiast ustawa o działalności leczniczej zobowiązuje do prowadzenia dokumentacji medycznej osób korzystających ze świadczeń zdrowotnych jednostki [Ustawa z 15 kwietnia 2011] na zasadach określonych w ustawie o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta [Ustawa z 6 listopada 2008, art. 24 i następne]. Szpital ma obowiązek zapewnienia ochrony danych zawartych w dokumentacji księgowej i medycznej według wymagań ustawowych, a jednocześnie ma obowiązek udostępniania dokumentacji według obowiązujących przepisów. Dokumentacja prowadzona przez szpital jest podstawą analizy i oceny działalności.

Specyfika prowadzenia działalności leczniczej przez szpital polega na tym, że jednostka ta udziela świadczeń zdrowotnych bezpłatnie, za częściową odpłatnością lub odpłatnie na zasadach określonych w ustawie, w przepisach odrębnych lub w umowie

cywilnoprawnej. Ponadto, szpital „nie może odmówić udzielenia świadczenia zdrowotnego osobie, która potrzebuje natychmiastowego udzielenia takiego świadczenia ze względu na zagrożenie zdrowia lub życia” [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 15] i tym różni się on od innych uczestników rynku gospodarczego. Zrealizowane na rzecz pacjentów świadczenia zdrowotne w większości przypadków finansowane są przez płatnika instytucjonalnego jakim jest NFZ, w ramach podpisanych kontraktów. Z ustawy nie wynika jednak zakaz pobierania opłat za usługi wykraczające poza kontrakt z NFZ [Markłowska-Dzierżak 2010, s. 34-38].

Szpital będąc jednostką samodzielną, samorządną i samofinansującą się musi zadbać o medyczne i ekonomiczne warunki funkcjonowania i prowadzenia działalności leczniczej. Dostosowując się do warunków rynkowych jednostka ta musi przestrzegać obowiązujących w tym zakresie przepisów. Ustawa o działalności leczniczej określa:

- „zasady wykonywania działalności leczniczej;
- zasady funkcjonowania podmiotów wykonujących działalność leczniczą niebędących przedsiębiorcami;
- zasady prowadzenia rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą;
- normy czasu pracy pracowników podmiotów leczniczych;
- zasady sprawowania nadzoru nad wykonywaniem działalności leczniczej oraz podmiotami wykonującymi działalność leczniczą” [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 1].

Ustrój szpitala, a także inne sprawy dotyczące jego funkcjonowania nieuregulowane w ustawie określa statut. W statucie określa się formę prawną działalności gospodarczej, odpowiadającą rodzajowi i zakresowi udzielanych świadczeń zdrowotnych, siedzibę, cele i zadania, organy i strukturę organizacyjną (w tym również zadania), czas trwania kadencji i okoliczności odwołania członków rady społecznej przed upływem kadencji oraz formę gospodarki finansowej [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 42].

Utworzony przez organ założycielski szpital, na dzień rozpoczęcia działalności, posiada określone składniki majątkowe, środki pieniężne i materiałowe, bazę lokalową oraz personel. Posiadane pomieszczenia i urządzenia medyczne muszą odpowiadać określonym warunkom sanitarnym i fachowym. Świadczenia zdrowotne udzielane mogą być wyłącznie przez osoby wykonujące zawód medyczny oraz spełniające wymagania zdrowotne, stąd też zarządzający szpitalem ustala strukturę zatrudnienia, dostosowując ją do specyfiki jednostki, biorąc pod uwagę wytyczne i przepisy dotyczące kwalifikacji personelu na danych stanowiskach pracy. Prowadząc działalność leczniczą, szpital nie tylko udziela świadczeń zdrowotnych, ale może również prowadzić działania w zakresie promocji zdrowia oraz realizować zadania dydaktyczne i badawcze w powiązaniu z



udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, w tym wdrażać nowe technologie medyczne oraz metody leczenia. Szpital może również uczestniczyć w przygotowywaniu osób do wykonywania zawodu medycznego i kształceniu osób wykonujących zawód medyczny. Ustawa o działalności leczniczej nakłada obowiązki na jednostkę, która prowadzi działalność leczniczą, wskazując, iż powinna ona [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 17]:

- posiadać pomieszczenia lub urządzenia, odpowiadające wymaganiom określonym w ustawie;
- stosować wyroby odpowiadające wymaganiom ustawy o wyrobach medycznych [Ustawa z 20 maja 2010];
- zapewniać udzielanie świadczeń zdrowotnych wyłącznie przez osoby wykonujące zawód medyczny oraz spełniające wymagania zdrowotne określone w ustawie o zawodach lekarza i lekarza dentysty [Ustawa z 5 grudnia 1996];
- zawrzeć ubezpieczenia o odpowiedzialności cywilnej oraz umowę ubezpieczenia na rzecz pacjentów z tytułu zdarzeń medycznych.

Szpital realizuje świadczenia zdrowotne na rzecz ogółu ludności w Polsce, ale także na rzecz określonych grup docelowych. Specyfika świadczeń zdrowotnych sprawia, że niektóre świadczenia są kierowane do wybranych grup społeczeństwa np. do dzieci (szpitale i kliniki dziecięce, Instytut „Pomnik – Centrum Zdrowia Dziecka”), kobiet w ciąży (szpitale ginekologiczne oraz ginekologiczno – położnicze, Instytut Centrum Zdrowia Matki Polki w Łodzi), osób które uległy wypadkom przemysłowym (Centrum Leczenia Oparzeń w Siemianowicach Śląskich) czy też pacjentom z określonymi schorzeniami (np. szpitale onkologiczne, gruźlicze, kardiologiczne, chorób tropikalnych czy też zakaźne).

Szpitaliem zarządza kierownik jednostki, który odpowiada za całość kształtu działalności, w tym za działalność leczniczą, organizacyjną i finansową. W myśl ustawy o finansach publicznych, kierownik samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej jako jednostki sektora finansów publicznych „jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki” [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 53]. Jednocześnie, zarządzanie finansami kierownik jednostki może powierzyć innej osobie (np. głównemu księgowemu), przy czym przyjęcie obowiązków przez tę osobę powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo odpowiedniego zapisu w regulaminie organizacyjnym tego świadczeniodawcy. Z kolei ustawa o rachunkowości obarcza kierownika jednostki (niezależnie czy chodzi o jednostkę publiczną czy też niepubliczną) odpowiedzialnością za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości, „w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w

formie spisu z natury – zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą. Przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę powinno być stwierdzone w formie pisemnej. W przypadku gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, a nie została wskazana osoba odpowiedzialna, odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie tego organu” [Ustawa z 29 września 1994, art. 4].

Z odpowiedzialnością za prowadzenie rachunkowości wiąże się również odpowiedzialność za sporządzanie i terminowe składanie sprawozdań finansowych do odbiorców zewnętrznych jakimi są m.in. Urząd Skarbowy czy Sąd Rejestrowy. Kierownik jednostki jest zobowiązany do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z działalności spełniały wymagania ustawowe. Oznacza to, że kierownik jednostki, z tytułu nadzoru, odpowiada za ewentualną szkodę wyrządzoną swoim działaniem lub zaniechaniem działania, naruszając postanowienia ustawowe. W myśl ustawy o działalności leczniczej, „odpowiedzialność za zarządzanie podmiotem leczniczym niebędącym przedsiębiorcą ponosi kierownik” [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 46 ust. 1]. Zarządzanie w tym kontekście rozumiane jest jako zespół czynności związanych z realizacją celów jednostki, przy wykorzystaniu zasobów osobowych i materiałowo-technicznych.

Zarządzający szpitalem (menedżer) powinien brać pod uwagę różnorodne czynniki mające wpływ na działalność szpitala, w tym m.in.:

- „czynniki związane z otoczeniem,
- czynniki związane z zadaniami,
- czynniki związane z ludźmi,
- czynniki związane z sytuacją” [Zimniewicz 1993, s. 18].

Do sprawowania funkcji kierowniczej potrzebna jest „solidna wiedza teoretyczna i umiejętności praktyczne w dziedzinie zarządzania, zdolności koncepcyjne i umiejętność rozwiązywania problemów oraz umiejętność porozumiewania się i współzycia z ludźmi” [Zimniewicz 1993, s. 19]. Wymagania dotyczące wiedzy, umiejętności i doświadczenia kierowników zostały określone w ustawie o działalności leczniczej. Kierownikiem zgodnie z ustawą może być osoba, która:

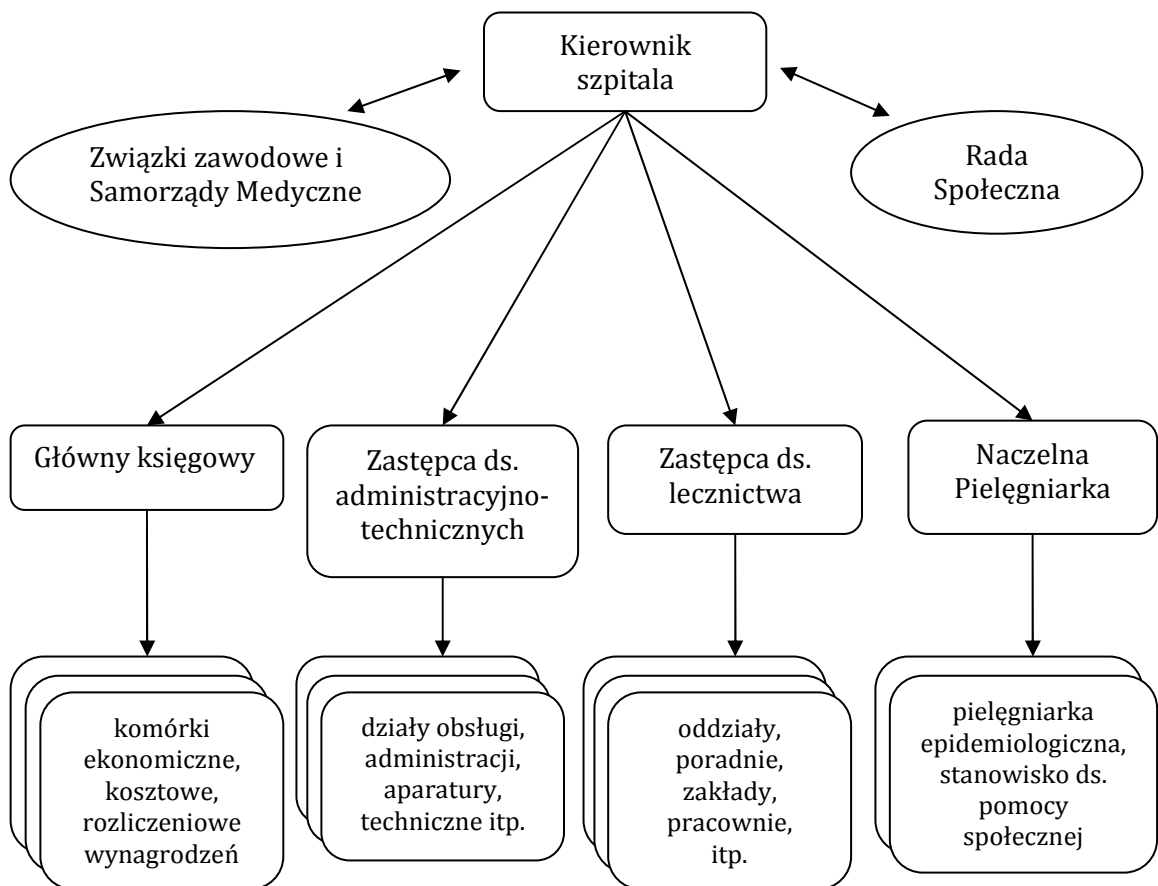
- „posiada wykształcenie wyższe;
- posiada wiedzę i doświadczenie dające rękojmię prawidłowego wykonywania obowiązków kierownika;
- posiada co najmniej pięcioletni staż pracy na stanowisku kierowniczym albo ukończone studia podyplomowe na kierunku zarządzanie i co najmniej trzyletni staż pracy;

- nie została prawomocnie skazana za przestępstwo popełnione umyślnie” [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 46 ust. 1].

Z zapisów ustawowych nie wynika, aby kierownikiem szpitala był lekarz, co oznacza, że zarządzający musi posiadać umiejętności kierownicze, a sprawami merytorycznymi – medycznymi, zajmie się wtedy zastępca do spraw leczenia. Ponadto, ustawa przewiduje istnienie rady społecznej, która powinna być organem inicjującym i opiniodawczym podmiotu tworzącego szpital, a także organem doradczym kierownika.

Do realizacji zadań przewidzianych dla specyficznej jednostki jaką jest szpital powinna być dostosowana jego struktura organizacyjna (rysunek 3).

**Rysunek 3. Przykładowa struktura organizacyjna szpitala**



Źródło: Opracowanie własne.

Struktura organizacyjna szpitala funkcjonuje najczęściej w systemie ordynatorskim. Oddziałami kierują ordynatorzy przy pomocy pielęgniarek oddziałowych. Ordynatorzy sprawują nadzór merytoryczny nad całością leczenia zamkniętego i otwartego w zakresie swojej specjalności. Oddziały jako główne komórki organizacyjne realizujące usługi medyczne to np. oddział wewnętrzny, chirurgiczny, laryngologiczny,

kardiologii z intensywną terapią, zespół bloków operacyjnych itd. Oprócz oddziałów funkcjonują komórki pomocniczej działalności medycznej, jak np. poradnie (Poradnia Gastroenterologiczna, Poradnia Kardiologiczna, Poradnia Ginekologiczno-Położnicza, Poradnia Onkologiczna), zakłady (Zakład Diagnostyki Obrazowej, Zakład Diagnostyki Laboratoryjnej), pracownie (Pracownia Patomorfologii z Prosektorium) i inne (Bank Krwi, Apteka Szpitalna). Wszystkie te komórki podlegają bezpośrednio zastępcy dyrektora (kierownika) szpitala do spraw leczenia (lecniczych), który organizuje oraz sprawuje nadzór nad funkcjonowaniem jednostki w zakresie działalności podstawowej. W czasie nieobecności dyrektora zastępuje go zastępca dyrektora ds. leczenia. Nadzór merytoryczny nad pracą pielęgniarek sprawuje pielęgniarka naczelna podległa bezpośrednio dyrektorowi (kierownikowi), która jednocześnie nadzoruje działalność pielęgniarki epidemiologicznej oraz innych komórek jej podległych jak np. stanowiska ds. pomocy społecznej itp.

Działalność medyczna wymaga obsługi ekonomicznej, organizacyjnej, administracyjnej, technicznej i materiałowej. Za działy ekonomiczne i księgowo odpowiada główny księgowy (czasami zastępca ds. ekonomicznych). W strukturze pionu finansowo-ekonomicznego mogą znajdować się następujące komórki organizacyjne:

- Dział Finansowo-Księgowy,
- Dział Płac,
- Dział Zaopatrzenia, Gospodarki Magazynowej i Rozliczeń,
- Dział Inwentarza (ewidencji środków trwałych),
- Dział Ewidencji Kosztów,
- Komórka Zamówień Publicznych,
- Komórka kontroli wewnętrznej (czasami podległa bezpośrednio kierownikowi).

Do zadań pionu finansowo-ekonomicznego należy m.in. ewidencja i sprawozdawczość finansowo-księgowa, rozliczanie kosztów i przychodów z działalności leczniczej, rozliczanie wynagrodzeń pracowników, opracowywanie planu rzeczowo-finansowego i jego realizacja, racjonalne gospodarowanie środkami finansowymi przeznaczonymi na działalność szpitala, inwentaryzowanie i rozliczanie posiadanego majątku.

Pion administracyjno-techniczny zajmuje się stroną organizacyjną, administracyjną i techniczną prowadzonej działalności leczniczej. W niektórych szpitalach rozdziela się działalność organizacyjną od działalności administracyjno-technicznej, tworząc dodatkowo stanowisko specjalisty ds. organizacji i zarządzania informacją, podległe bezpośrednio kierownikowi (dyrektorowi) szpitala. Do zadań pionu administracyjno-technicznego należy m.in. zapewnienie ciągłości dostaw mediów

energetycznych do odbiorców poprzez eksploatację i konserwację podległego sprzętu, urządzeń i instalacji, utrzymanie we właściwym stanie technicznym budynków i budowli szpitalnych oraz sprzętów i urządzeń znajdujących się w obiektach szpitalnych poprzez prowadzenie prac konserwacyjnych i warsztatowych. Ponadto, do zadań pionu administracyjno-technicznego należy:

- organizowanie działalności administracyjno-gospodarczej szpitala związanej z prowadzeniem spraw majątkowych, utrzymaniem porządku i dozorem powierzonego mienia oraz zabezpieczeniem usług sterylizacyjnych narzędzi medycznych, pralniczych, żywieniowych, remontowych i naprawczych;
- organizacja i realizacja zakupów materiałowych na potrzeby realizowanych usług;
- zabezpieczenie usług w zakresie transportu wewnętrznego (transport posiłków, rozładunek dostaw do apteki, magazynów itp.) oraz zewnętrznego dla poszczególnych jednostek i komórek organizacyjnych szpitala;
- organizacja i nadzór nad gospodarką odpadami i substancjami niebezpiecznymi dla ludzi i środowiska;
- nadzór nad utrzymaniem infrastruktury szpitala we właściwym stanie sanitarno-epidemiologicznym.

W zależności od wielkości i specyfiki leczniczej danej jednostki, w strukturze pionu administracyjno-technicznego mogą znajdować się również m.in.:

- Dział Organizacji,
- Dział Kadr i Spraw Socjalnych,
- Dział Administracji i Obsługi,
- Dział Statystyki i Dokumentacji Medycznej,
- Dział Rozliczeń Usług Medycznych,
- Archiwum zakładu,
- Dział Promocji Zdrowia i Marketingu,
- Dział Informatyki,
- Dział Techniczny,
- Dział Aparatury Medycznej,
- Centralna sterylizatornia,
- Pralnia,
- Tlenownia,
- Kuchnia,
- Warsztaty naprawcze i naprawczo-konserwacyjne, w tym również komórka remontów bieżących.

Oprócz wymienionych wyżej działów i komórek w strukturze pionu administracyjno-technicznego mogą znajdować się samodzielne stanowiska np. stanowisko pracy Radcy Prawnego, administratora sieci komputerowej, kapelana zakładowego, stanowisko pracy ds. BHP czy też ochrony informacji niejawnych.

Ważne z punktu widzenia organizacyjnego, ekonomicznego i leczniczego są działy zajmujące się ewidencją i rozliczaniem działalności leczniczej do których zadań m.in. należy:

- sporządzanie sprawozdań, zestawień i opracowań statystycznych dotyczących działalności medycznej,
- prowadzenie i archiwizacja obowiązującej ewidencji i dokumentacji medycznej,
- sporządzanie odpisów historii chorób i kart informacyjnych,
- przygotowanie dokumentacji ofertowej do konkursowych na zawarcie umów o udzielanie świadczeń medycznych,
- koordynacja i realizacja postanowień zawartych w umowach z Narodowym Funduszem Zdrowia.

Prawidłowość prowadzonej ewidencji i rozliczeń zrealizowanych świadczeń zdrowotnych stanowi podstawę płatności wg zawartych z NFZ umów i rzutuje na kondycję finansową szpitala.

#### **1.4. Finansowanie świadczeń zdrowotnych**

Świadczenia opieki zdrowotnej mogą być finansowane z funduszy publicznych (społecznych) i funduszy prywatnych [Rój i Sobiech 2006, s. 38]. Fundusze publiczne to środki podlegające zarządzaniu publicznemu i w Polsce na fundusze te składają się środki zgromadzone w ramach funduszy celowych (w dyspozycji Narodowego Funduszu Zdrowia), środki gromadzone w ramach budżetu państwa oraz środki gromadzone w ramach budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Ustawa o finansach publicznych do środków publicznych zalicza m.in.: dochody publiczne, środki pochodzące z budżetu UE<sup>16</sup>, a także przychody jednostek sektora finansów publicznych pochodzące z prowadzonej przez nie działalności oraz pochodzące z innych źródeł [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 5]. Jednocześnie, w ustawie wyróżnia się rodzaje jednostek i organy wchodzące w skład sektora publicznego, w tym wymienia się Narodowy Fundusz Zdrowia (NFZ) jako jednostkę sektora finansów publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 9].

---

<sup>16</sup> Na lata 2007 – 2013 zaplanowano do wykorzystania 613,8 mln euro z przeznaczeniem na inwestycje w lokalną i regionalną infrastrukturę ochrony zdrowia, natomiast razem do polskiego systemu ochrony zdrowia trafi ze środków unijnych ponad 1.4 mld euro [Bączek 2010, s. 12-14].

„Podstawowym źródłem finansowania opieki zdrowotnej są środki pochodzące z powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego, którym jest – i jak się zakłada – pozostanie centralny, celowy fundusz parabudżetowy (NFZ) gromadzony przy zastosowaniu składki powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego (podatku celowego)” [Rój i Sobiech 2006, s. 39]. Środki te gromadzone są poprzez Zakład Ubezpieczeń Społecznych i Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego jako pośredników pobierających i rozliczających ubezpieczenie obowiązkowe [Ustawa z 13 października 1998; Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej z 10 marca 2008]. Wchodząca w życie w 1997 roku ustawa o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym wprowadziła obowiązek ubezpieczenia zdrowotnego wszystkich pracowników wyszczególnionych w ustawie [Ustawa z 6 lutego 1997, art. 9]. Nowelizacje ustawy kolejno w roku 2003 i w 2004 łączą obowiązek opłacania składek ubezpieczenia zdrowotnego z systemem podatkowym państwa (możliwość odliczania opłacanych składek ubezpieczenia zdrowotnego od podatku dochodowego od osób fizycznych – do wysokości 7,75%) [Ustawa z 23 stycznia 2003; Ustawa z 27 sierpnia 2004; Ustawa z 26 lipca 1991, art. 27b].

W teoriach naukowych występuje koncepcja finansowania szpitali z funduszy publicznych przyjmując koncepcję finansowania:

- retrospektywnego, czyli finansowania na zasadzie zwrotu poniesionych kosztów świadczonych usług,
- prospektywnego, czyli finansowania na podstawie wcześniej ustalonych stawek [Stępniewski 2007, s. 81].

Koncepcja finansowania retrospektywnego ma swoje zalety i wady. Zaletą tej koncepcji jest refinansowanie szpitalowi rzeczywiście poniesionych, udokumentowanych i przedstawionych do rozliczenia kosztów. Tego typu finansowanie jest jednocześnie wadą, nie posiada bowiem charakteru ekonomicznego, gdyż nie skłania zarządzających do racjonalnego i oszczędnego gospodarowania, ponieważ każda kwota przedstawiona jako koszt podlega refinansowaniu. Nie ma więc żadnej motywacji do ekonomizacji działań medycznych. Natomiast finansowanie prospektywne przyjmuje ramy finansowania centralnego, odgórnie sterowanego i nie uwzględniającego indywidualnych warunków funkcjonowania niektórych szpitali. Zaletą tej koncepcji jest mobilizowanie zarządzających opieką zdrowotną do dokładniejszego liczenia kosztów realizowanych świadczeń zdrowotnych z uwagi na ograniczoność przychodów. W Polsce obowiązuje finansowanie prospektywne z wykorzystaniem cen, stawek i limitów wyznaczanych przez Narodowy Fundusz Zdrowia.

Kolejnym źródłem finansowania opieki zdrowotnej, w ramach funduszy publicznych, jest budżet państwa. Po wejściu w życie reformy systemu opieki zdrowotnej,

ze środków budżetowych finansowane są wysokospecjalistyczne procedury, programy polityki zdrowotnej, ratownictwo medyczne, publiczna służba krwi oraz inspekcja sanitarna [Rój i Sobiech 2006, s. 41]. Ponadto, budżet finansuje część składek ubezpieczenia zdrowotnego osób nie uzyskujących dochodów i pozostających na utrzymaniu socjalnym państwa. Również z budżetu państwa były realizowane takie programy jak Program Restrukturyzacji w Ochronie Zdrowia, Program Zintegrowanego Ratownictwa Medycznego [Ustawa z 8 września 2006, art. 46], czy wreszcie programy doskonalenia zawodowego jak np. program Dofinansowania Kształcenia Podyplomowego Pielęgniarek i Położnych oraz Pakiet Aktywizacji Zawodowej [Sobiech 2004, s. 23-26].

Trzecim elementem w systemie finansowania opieki zdrowotnej, w ramach funduszy publicznych, są samorządy terytorialne, które pozyskują dochody przede wszystkim z podatków ogólnych, opłat własnych oraz dotacji i subwencji państwowych [Lubińska 2004, s. 201-208]. Z dochodów tych finansowane są trzy obszary aktywności, tj. opieka zdrowotna, zdrowie publiczne i opieka społeczna, przy czym finansowanie opieki zdrowotnej ma charakter fakultatywny, a obligatoryjnie finansowane jest zdrowie publiczne i opieka społeczna<sup>17</sup>.

Trudna sytuacja finansowa w publicznej opiece zdrowotnej spowodowała wzrost zainteresowania funduszami prywatnymi pochodzącymi z różnych źródeł. Funkcjonujące na rynku usług zdrowotnych szpitale niepubliczne, jak również indywidualna praktyka lekarska i pielęgniarska mogą realizować świadczenia zdrowotne w trybie opłat bezpośrednich<sup>18</sup>. Pacjenci mają więc możliwość korzystania ze świadczeń zdrowotnych na zasadzie indywidualnych potrzeb, często w sytuacjach, gdy czas oczekiwania na realizację świadczenia w trybie finansowania publicznego jest zbyt długi<sup>19</sup>. Ponadto, finansowanie świadczeń zdrowotnych ze środków prywatnych pojawia się w firmach, gdzie pracodawcy wykupują dla swoich pracowników abonamenty traktując to jako środek motywujący. Oczywiście, nie dotyczy to świadczeń realizowanych w ramach medycyny pracy, ponieważ jest to obowiązkiem pracodawcy wynikającym z kodeksu pracy [Ustawa z 26 czerwca 1974, art. 226-233]. Pracodawcy są bowiem odpowiedzialni za finansowanie takich świadczeń zdrowotnych jak: badania wstępne, okresowe, kontrolne, czy też profilaktyka z tytułu szczególnych warunków pracy.

Pojawiają się także różnego rodzaju stowarzyszenia i fundacje o charakterze charytatywnym, które gromadzą środki pieniężne na finansowanie świadczeń

---

<sup>17</sup> O trudnej sytuacji finansowej szpitali podległych samorządom terytorialnym i potrzebie reformy ochrony zdrowia w tym obszarze piszą: Dobrzańska i Kamińska [2008, s. 64- 69].

<sup>18</sup> Wzrasta zainteresowanie prywatnym sektorem ochrony zdrowia finansowanym ze środków prywatnych pacjentów [Kuropaś 2011, s. 34-36].

<sup>19</sup> Roczne prywatne wydatki Polaków na zdrowie przekraczają 17 mld zł [Rogała 2009, s. 40-43].



zdrowotnych w sytuacjach, gdy publiczna opieka zdrowotna nie ma możliwości finansowania tych świadczeń albo osoba (pacjent) zainteresowana danym świadczeniem zdrowotnym nie posiada odpowiednich środków na sfinansowanie leczenia. System podatkowy państwa umożliwia odliczenia podatkowe (1% podatku należnego – podatników podatku dochodowego od osób fizycznych [Ustawa z 26 lipca 1991, art. 45c]) na tego typu inicjatywy o charakterze charytatywnym pod warunkiem, że stowarzyszenie czy fundacja spełnia warunki organizacji pożytku publicznego [Ustawa z 24 kwietnia 2003]. Ponadto, osoby fizyczne mogą przekazać darowizny pieniężne do wysokości 6% dochodu podlegającego opodatkowaniu [Ustawa z 26 lipca 1991, art. 26 ust. 1 pkt. 9], a osoby prawne do wysokości 10% tego dochodu [ustawa z 15 lutego 1992, art. 18 ust. 1] na cele wyszczególnione w ustawie o działalności pożytku publicznego [Ustawa z 24 kwietnia 2003, art. 4], w tym na świadczenia zdrowotne niemożliwe do sfinansowania z funduszy publicznych.

Unia Europejska nie narzuca rozwiązań indywidualnych dla poszczególnych państw członkowskich, lecz określa rozwiązania ogólne – ponadpaństwowe, które mają charakter organizacyjny. W konsekwencji, większość państw UE stosuje podobne rozwiązania, choć proporcje wykorzystywanych środków publicznych i prywatnych są różne. Należy to jednak uszanować ze względu na ich wieloletnie tradycje w tym zakresie i stosunek do opieki zdrowotnej.

Podstawowym aktem prawnym ustalającym zasady finansowania świadczeń zdrowotnych jest wspomniana już wcześniej ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Finansowanie odbywa się ze środków publicznych zgromadzonych przez NFZ ze składek osób objętych ubezpieczeniem zdrowotnym. Można więc powiedzieć, że NFZ jest płatnikiem instytucjonalnym w ramach funkcjonującego systemu ubezpieczenia zdrowotnego. Fundusz pozyskuje środki pieniężne od osób ubezpieczonych za pośrednictwem ZUS i KRUS (koszty poboru i ewidencjonowania składek pokrywa NFZ). Środki pozyskane w ten sposób stają się środkami publicznymi<sup>20</sup>, dla których fundusz musi przygotować plan finansowy wydatkowania środków z podziałem na poszczególne województwa (tabela 8).

Fundusz przygotowując plan finansowy bierze pod uwagę wielkość poszczególnych województw, stan osób ubezpieczonych, a także stan ilościowy i jakościowy bazy medycznej. Ponadto, w planie uwzględnia się rodzaje realizowanych świadczeń, np. podstawową opiekę zdrowotną, ambulatoryjną opiekę specjalistyczną, leczenie szpitalne i lecznictwo uzdrowiskowe, leczenie stomatologiczne i transport

---

<sup>20</sup> Gospodarowanie środkami publicznymi regulowane jest przez ustawę o finansach publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2009].

sanitarny, jak również refundację cen leków. Analiza danych dotyczących kosztów świadczeń w poszczególnych województwach (tabela 8) wskazuje na duże rozbieżności pomiędzy poszczególnymi województwami, co wiąże się głównie z liczbą mieszkańców (największe województwa to mazowieckie – 14,3% mieszkańców Polski, śląskie – 12%, wielkopolskie – 8,9%, małopolskie – 8,8%, dolnośląskie – 7,4%, a najmniejsze to podlaskie – 3,1%, lubuskie i opolskie – 2,6% [Mały Rocznik Statystyczny Polski 2012, 2012, s. 666]).

**Tabela 8. Budżet kosztów świadczeń zdrowotnych na 2013 rok w przekroju województw (w tys. zł)**

Województwa	Koszty świadczeń zdrowotnych			
	Ogółem	Wybrane grupy kosztów		
		Podstawowa opieka zdrowotna	Ambulatoryjna opieka specjalistyczna	Lecznictwo szpitalne
Dolnośląskie	4 764 948	573 015	392 348	2 094 483
Kujawsko-pomorskie	3 414 407	420 158	256 718	1 517 167
Lubelskie	3 547 815	447 000	259 600	1 555 743
Lubuskie	1 660 371	201 280	139 000	643 179
Łódzkie	4 260 059	511 799	305 783	1 850 809
Małopolskie	5 301 676	643 600	434 125	2 333 495
Mazowieckie	8 788 251	1 067 000	714 000	4 114 551
Opolskie	1 578 162	188 231	120 970	648 179
Podkarpackie	3 328 089	414 444	253 424	1 379 054
Podlaskie	1 918 181	233 200	177 063	838 337
Pomorskie	3 623 614	441 786	316 000	1 550 811
Śląskie	7 590 652	913 414	706 938	3 312 941
Świętokrzyskie	2 131 241	254 680	140 872	847 163
Warmińsko-mazurskie	2 252 858	281 000	177 358	917 764
Wielkopolskie	5 538 956	704 000	480 600	2 389 725
Zachodniopomorskie	2 786 282	339 385	217 313	1 245 833

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Plan finansowy Narodowego Funduszu Zdrowia na rok 2013, [www.mz.gov.pl](http://www.mz.gov.pl)].

W roku 2012 składka płacona na ubezpieczenie zdrowotne wynosiła 9% podstawy wymiaru (najczęściej przychodu). Oznacza to, że każdy ubezpieczony, bez względu na to, jak wysoka jest składka, którą płaci, otrzymuje takie same świadczenia opieki zdrowotnej. Do korzystania ze świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych mają prawo osoby objęte powszechnym – obowiązkowym i dobrowolnym ubezpieczeniem zdrowotnym oraz inne osoby wskazane w ustawie. Z analizy przychodów NFZ wynika, że od momentu powstania NFZ (2003 rok) do roku bieżącego (2013 rok), składki na ubezpieczenie zdrowotne (przychody netto) zwiększyły się o ponad 300% (tabela 9). Podobnie też zwiększyły się koszty świadczeń zdrowotnych realizowanych na rzecz ubezpieczonych (tabela 10).

**Tabela 9. Przychody Narodowego Funduszu Zdrowia (w tys. zł)**

Rok	Składka należna brutto		Odpis aktualizujący składkę	Koszt poboru i ewidencji składek	Przychody netto	
	Ogółem	W tym od:				
		ZUS				KRUS
2003	21 955 486	20 033 434	1 922 052	601 003	41 241	21 505 141
2004	31 176 563	28 398 180	2 778 383	935 296	65 274	30 175 993
2005	34 284 984	31 198 398	3 086 586	1 014 160	71 824	33 255 000
2006	36 250 163	33 639 170	2 610 993	661 110	64 582	35 585 471
2007	40 111 223	37 267 189	2 844 034	745 344	71 427	40 470 296
2008	46 796 371	43 007 745	3 788 626	860 155	83 443	47 241 617
2009	54 272 847	49 721 038	4 551 809	-	107 552	56 393 678
2010	53 156 228	49 750 647	3 405 581	-	105 317	55 128 911
2011	58 001 348	54 900 086	3 101 262	-	114 905	59 900 045
2012	62 144 719	58 986 268	3 158 451	-	119 386	64 312 073
2013	64 237 866	61 009 273	3 228 593	-	123 531	66 423 581

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Plany finansowe Narodowego Funduszu Zdrowia, [www.mz.gov.pl](http://www.mz.gov.pl)].

**Tabela 10. Koszty świadczeń zdrowotnych dla ubezpieczonych (w tys. zł)**

Rok	Koszty świadczeń zdrowotnych dla ubezpieczonych				
	Ogółem	Wybrane grupy kosztów			
		Podstawowa opieka zdrowotna	Ambulatoryjna opieka specjalistyczna	Lecznictwo szpitalne	Refundacja cen leków
2003	21 015 737	2 413 753	1 535 457	8 713 570	4 400 000
2004	29 172 340	3 278 848	2 014 867	11 896 015	6 125 853
2005	32 117 350	3 678 408	2 337 098	13 507 040	6 066 754
2006	34 436 796	3 754 258	2 491 080	14 304 193	6 640 326
2007	39 537 013	4 456 278	3 047 197	16 957 063	7 044 366
2008	45 294 995	5 434 945	3 566 177	18 477 051	7 349 055
2009	53 648 023	6 082 383	4 299 987	23 901 270	7 375 889
2010	54 076 429	6 940 383	4 106 475	23 195 353	8 043 651
2011	56 663 995	7 347 291	4 175 970	24 144 121	8 551 097
2012	60 397 085	7 550 865	4 892 047	26 331 789	8 285 871
2013	62 974 700	7 633 992	5 092 112	27 239 234	8 286 496

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Plany finansowe Narodowego Funduszu Zdrowia, [www.mz.gov.pl](http://www.mz.gov.pl)].

Świadczenia zdrowotne mogą być udzielane przez świadczeniodawców wymienionych w ustawie o działalności leczniczej. Ważny jest profesjonalizm świadczonych usług medycznych i podpisana z NFZ umowa na refundację z tytułu prowadzonej działalności leczniczej. Forma prawna i własnościowa świadczeniodawców nie ma większego znaczenia. Wszystkie podmioty lecznicze powinny traktować pacjenta jednakowo. Ważne jest jednak aby zrealizowane świadczenie zdrowotne znajdowało się w

wykazie świadczeń gwarantowanych, finansowanych ze środków publicznych<sup>21</sup> (tabela 11).

**Tabela 11. Wykaz świadczeń gwarantowanych z zakresu leczenia szpitalnego finansowanych ze środków publicznych (wybrane przykłady)**

<b>Świadczenia scharakteryzowane procedurami medycznymi</b>	
<b>Kod ICD - 9</b>	<b>Nazwa</b>
00.45	Wprowadzenie jednego stentu naczyniowego
00.50	Wszczepienie systemu umiarawiania pracy serca, rozrusznika bez defibrylacji, całkowity system [CRT-P]
10.0	Usunięcie ciała obcego ze spojówki
21.72	Otwarte nastawienie złamania nosa
37.25	Biopsja serca
47.01	Appendektomia laparoskopowa
87.41	Komputerowa tomografia (TK) klatki piersiowej
<b>Świadczenia scharakteryzowane rozpoznaniem</b>	
<b>Kod ICD- 10</b>	<b>Nazwa</b>
A02.0	Zatrucia pokarmowe wywołane przez pałeczki Salmonella
B03	Ospa prawdziwa
C76.2	Nowotwór złośliwy (brzuch)
E11.9	Cukrzyca insulinoniezależna (bez powikłań)
F20.0	Schizofrenia paranoidalna
G20	Choroba Parkinsona
H52.1	Krótkowzroczność

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 29 sierpnia 2009, załącznik nr 1].

W ramach funduszy publicznych, ustawa przewiduje finansowanie wysokospecjalistycznych świadczeń zdrowotnych z budżetu państwa oraz świadczeń opieki zdrowotnej udzielanych świadczeniobiorcom innym niż ubezpieczeni [Ustawa z 27 sierpnia 2004]. Dla realizacji świadczeń wysokospecjalistycznych, Minister Zdrowia ogłasza corocznie konkursy ofert. Tryb i zasady konkursu oraz wykaz świadczeń wysokospecjalistycznych finansowanych z budżetu państwa (tabela 12) określają rozporządzenia [Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 28 sierpnia 2009; Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 27 października 2009].

<sup>21</sup> Rozporządzenia wydane przez Ministra Zdrowia są konsekwencją zapisów ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2004] i dotyczą różnych obszarów działalności medycznej: Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 29 sierpnia 2009 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu leczenia szpitalnego, Dz. U. 2009 nr 140 poz. 1143; Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 27 maja 2011 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu ambulatoryjnej opieki specjalistycznej, Dz. U. 2011 nr 111 poz. 653; Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 30 sierpnia 2009 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu programów zdrowotnych, Dz. U. 2009 nr 140 poz. 1148; Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 29 sierpnia 2009 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu opieki paliatywnej i hospicyjnej, Dz. U. 2009 nr 139 poz. 1138; Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 30 sierpnia 2009 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu leczenia stomatologicznego, Dz. U. 2009 nr 140 poz. 1144.

**Tabela 12. Wykaz świadczeń wysokospecjalistycznych finansowanych z budżetu państwa**

Lp.	Świadczenie wysokospecjalistyczne
1	Przeszczepienie wątroby
2	Przeszczepienie serca
3	Przeszczepienie płuca
4	Przeszczepienie serca i płuca
5	Przeszczepienie komórek wysp trzustkowych
6	Przeszczepienie komórek przytarczyc
7	Wideotorakoskopowa ablacja w ciężkim, niepoddającym się leczeniu farmakologicznemu migotaniu przedsionków
8	Operacje wad wrodzonych serca i wielkich naczyń u dzieci do ukończenia 1 roku życia, z wyłączeniem operacji izolowanych przewodów tętniczych
9	Operacja wad serca i aorty piersiowej w krążeniu pozaustrojowym
10	Przez skórne lub z innego dostępu wszczepianie zastawek serca
11	Kardiologiczne zabiegi interwencyjne w dzieci do lat 18, w tym przez skórne zamykanie przecieków z użyciem zestawów zamykających
12	Mechaniczne, pozaustrojowe wspomaganie serca sztucznymi komorami

Źródło: [Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 28 sierpnia 2009, Ustawa z 26 października 1995].

Z budżetu państwa finansowane jest również ratownictwo medyczne i zarządzanie kryzysowe związane z realizacją świadczeń zdrowotnych [Ustawa z 8 września 2006; Ustawa z 26 kwietnia 2007]. Ustawa przewiduje finansowanie z budżetu państwa działalności lotniczych zespołów ratownictwa medycznego oraz zadań zespołów ratownictwa medycznego, których dysponentami są poszczególni wojewodowie. Warunkiem finansowania jest zapewnienie ciągłej gotowości zespołów ratownictwa medycznego do wykonywania medycznych czynności ratunkowych. Kalkulacja kosztów działalności ratownictwa medycznego dokonywana jest z uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i pośrednich, a w szczególności:

- kosztów osobowych,
- kosztów eksploatacyjnych,
- kosztów administracyjno-gospodarczych,
- odpisu amortyzacyjnego z wyłączeniem amortyzacji dokonywanej od aktywów trwałych, na które podmiot otrzymał dotację budżetową.

Minister Zdrowia, wojewodowie oraz jednostki samorządu terytorialnego mogą finansować lub dofinansowywać nakłady na inwestycje związane z działalnością zespołów ratownictwa medycznego, szpitalnych oddziałów ratunkowych, centrów urazowych oraz stanowisk pracy dyspozytorów medycznych.

Oprócz funduszy publicznych, do realizacji świadczeń zdrowotnych mogą być również wykorzystywane fundusze prywatne pacjentów lub instytucji. W interpretacji ministerstwa, podmioty lecznicze nie będące przedsiębiorcą udzielają świadczeń

zdrowotnych nieodpłatnie, za częściową lub całkowitą odpłatnością [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 44], natomiast SP ZOZ mogą świadczyć usługi tylko nieodpłatnie w ramach funduszy publicznych, ponieważ niedopuszczalne jest świadczenie odpłatnych usług zdrowotnych przez SP ZOZ, kosztem osób oczekujących w kolejce na bezpłatne świadczenia. I w zasadzie, z tym należało by się zgodzić, lecz interpretacja ministerialna szkodzi pacjentom, których nie stać na płatne leczenie, gdyż lista oczekujących na świadczenia gwarantowane mogłaby się zmniejszyć dzięki skorzystaniu przez innych pacjentów z płatnego standardu danego świadczenia. Kraje europejskie starają się zredukować koszty leczenia pacjentów, zmniejszając udział funduszy publicznych na rzecz funduszy prywatnych [Wieczorkowska 2009, s. 26-30].

Ustawa o prawach pacjenta mówi, że w sytuacji ograniczonych możliwości udzielenia odpowiednich świadczeń, pacjent ma prawo do „przejrzystej, obiektywnej, opartej na kryteriach medycznych, procedury ustalającej kolejność dostępu do tych świadczeń” [Ustawa z 6 listopada 2008, art. 6]. Nie oznacza to jednakże niemożności skorzystania z funduszy prywatnych na realizację profesjonalnej usługi medycznej. Zgodzić się należy, że niedopuszczalne jest świadczenie odpłatnych usług zdrowotnych kosztem osób oczekujących w kolejce. Dotyczy to dla przykładu wykonywania odpłatnych zabiegów operacyjnych poza kolejnością, co powodowałoby odroczenie przeprowadzenia takich samych zabiegów u innych pacjentów, finansowanych ze środków publicznych. Z uwagi na ryzyko pogorszenia zdrowia, a nawet śmierci świadczeniobiorców, działanie takie naruszałoby prawo, w tym konstytucyjną zasadę równego dostępu do świadczeń zdrowotnych.

## Rozdział 2

### RACHUNEK WYNIKÓW SZPITALA

#### 2.1. Rola rachunkowości w systemie opieki zdrowotnej

Analizując literaturę przedmiotu odnoszącą się do historii rachunkowości, zarówno naukową, jak i tę o charakterze praktycznym, można zauważyć, że właściwie do XIX wieku termin **rachunkowość** posiadał swój synonim w postaci terminu **księgowość**, a jego znaczenie odnosiło się do systemu ewidencyjnego, który od XIV wieku<sup>22</sup> bazował na zasadzie księgowości podwójnej. Używanie tych pojęć jako tożsamy tłumaczył A.C. Littleton [1933] faktem ich niemalże jednoczesnego pojawienia się w terminologii ekonomicznej. O ile pochodzenie terminu rachunkowość wiązało się z czynnościami rachunkowymi, jakie należało przeprowadzić mając na celu ewidencję zdarzeń gospodarczych (ewidencja rachunkowa), to księgowość odnosiła się bezpośrednio do ksiąg, w których ta ewidencja była prowadzona. Z biegiem czasu i rozwoju nauki, nakreślono jednak różnice pomiędzy tymi dwoma pojęciami, uznając zakres pojęcia rachunkowość za szerszy i włączając w jego obręb termin księgowość.

Przytaczając za R. Stadtmüllerem, na rachunkowość w ujęciu tradycyjnym składają się: księgowość, kalkulacja (rachunek kosztów) oraz sprawozdawczość finansowa, ściśle ze sobą powiązane i wzajemnie uwarunkowane [Stadtmüller 1972, s. 14]. R. Stadtmüller [1972, s. 13-14] pisze, iż księgowość zajmuje się chronologiczną ewidencją zdarzeń gospodarczych w przedsiębiorstwie mających wpływ na majątek, źródła jego pochodzenia oraz wyniki finansowe, oczywiście uporządkowaną według kryteriów ekonomicznych. Zdarzenia gospodarcze wymagają bowiem właściwego udokumentowania i systematycznego rejestrowania, co stanowi punkt wyjścia do obliczania, ustalania, kontrolowania i analizowania przebiegu procesów gospodarczych, efektów gospodarowania oraz osiągniętych rezultatów gospodarczych. Kalkulacja natomiast stawia sobie za zadanie ustalenie jednostkowego kosztu wytworzenia produktu pracy (wyrobu lub usługi) wraz ze wskazaniem jego struktury. Sprawozdawczość finansowa zaś zestawia i prezentuje, w charakterystycznej dla siebie postaci sprawozdania, dane ewidencji księgowej i kalkulacji. Ta ostatnia dane liczbowe czerpie z dokumentacji produkcyjnej/usługowej oraz z ewidencji księgowej kosztów, zaś same wyroby i usługi po uprzednim skalkulowaniu stają się przedmiotem ewidencji księgowej, a w konsekwencji i sprawozdawczości. Według R. Stadtmüllera [1972, s. 13-14] rachunkowość to zatem

---

<sup>22</sup> W tymże okresie pojawiło się pojęcie księgowości podwójnej, inaczej zwanej kupiecką, jej zastosowanie potwierdzają zapisy w księgach handlowych prowadzonych w północnych Włoszech.

„system ewidencji, albo inaczej mówiąc – system pomiarów, obliczeń, zapisów i sprawozdań ujmujących w sposób ciągły i uporządkowany wszelkie zdarzenia gospodarcze wywierające wpływ na stan majątkowy i wyniki finansowe jednostki gospodarującej”. W podobny sposób postrzega rachunkowość S. Skrzywan [1968, s. 5], wybitny polski teoretyk rachunkowości, który sformułował definicję rachunkowości w ujęciu tradycyjnym w następujący sposób: „Rachunkowość jest szczególnym rodzajem jednostkowej ewidencji gospodarczej. Stanowi ona system ciągłego w czasie ujmowania, grupowania, prezentowania i interpretowania wyrażonych w pieniądzu i bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych liczbowych o działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej jednostki gospodarczej” i przez wiele lat dominowała w podręcznikach akademickich.

Tradycyjne podejście do rachunkowości ograniczało zatem jej zakres do ewidencji, wysuwając na pierwszy plan księgowość (rachunek *ex post* czy rachunkowość retrospektywna). Współczesne podejście natomiast obejmuje także rachunek *ex ante*, czyli planowanie. W. Brzezina [1995, s. 18] podkreśla, iż z takiego ujęcia wynikają daleko idące konsekwencje metodologiczne, jako że nie można już mówić o szczególnym rodzaju ewidencji, a o szczególnym rodzaju informacji<sup>23</sup>, ta ostatnia zaś zawiera w sobie zarówno informacje retrospektywne (ewidencja), jak i prospektywne (planowanie). Na podstawie informacji retrospektywnych (m.in. pojęcia, dane liczbowe) tworzone są informacje prospektywne, które odnoszą się do wewnętrznych procesów gospodarczych, oczywiście w kontekście przyszłych zdarzeń. Rachunkowość w ujęciu współczesnym to zatem, jak pisze W. Brzezina [2000, s. 25], „szczególny system informacyjny, retro- i prospektywny, który posiada monopol na ustalenie i analizę wyniku finansowego oraz kondycji finansowej podmiotu gospodarczego”. Według tego autora, rachunkowość, jako model semantyczno-liczbowy, jest zdeterminowany przez przedmiot, podmiot, cel informacji, okresy (za jakie sporządzana jest sprawozdawczość oraz takie, które dotyczą planowania procesów gospodarczych), twórcę dokumentacji (źródło informacji pierwotnych) oraz rodzaj informacji, czyli dane liczbowe o specyficznym charakterze [Brzezina 1995, s. 62-63].

Współczesną definicję rachunkowości prezentuje również E. Burzym [1990, s. 13], której zdaniem: „rachunkowość jest to elastyczny, zdeterminowany metodą bilansową – a zorientowany na potrzeby racjonalnego zarządzania i rozrachunku odpowiedzialności – system informacyjno-kontrolny, którego przedmiotem są identyfikacja, pomiar, analiza zjawisk gospodarczych i komunikowanie o tych zjawiskach oraz występujące między nimi

---

<sup>23</sup> Informacja to znaczenie (treść), jakie przy zastosowaniu odpowiedniej konwencji przyporządkowuje się danym.



relacje, w zakresie całokształtu wymiernej wartościowo działalności podmiotu – w powiązaniu z otoczeniem – procesów obejmujących powstawanie, przepływ i podział wartości materialnych oraz wynikające stąd rozrachunki z innymi podmiotami gospodarczymi. Przedstawia ona również model zintegrowanego systemu rachunkowości, który składa się z: retrospektywnego pomiaru (ewidencja, rozliczanie, kalkulacja, sprawozdawczość), retrospektywnej analizy ekonomiczno-finansowej (porównawcza i przyczynowa), prospektywnej analizy ekonomiczno-finansowej (optymalizacyjna) oraz prospektywnego pomiaru (normowanie, budżetowanie, planowanie finansowe) [Burzym 1990, s. 13], co ukazuje możliwość przejścia z instrumentu biernego (jakim jest ewidencja) na czynny (aktywny) instrument zarządzania przedsiębiorstwem.

Współczesne rozumienie terminu rachunkowość przybliża A. Szychta [1996, s. 19] podkreślając dwa jego znaczenia: 1) działalność praktyczna rozumiana jako szereg specyficznych czynności wykonywanych przez zespół ludzi w podmiotach gospodarczych; 2) dyscyplina naukowa, czyli badania prowadzone w zakresie tej działalności praktycznej oraz wyników tych badań. K. Sawicki [2005, s. 13-18], w ślad za E. Terebuchą [1959, s. 161-178], również rozpatruje termin rachunkowość z dwóch punktów widzenia: 1) jako teorię rachunkowości oraz 2) jako działanie praktyczne. K. Sawicki [2005, s. 14] podkreśla, że nie jest to podział na dwie odrębne części, lecz dwojakię pojmowanie tej samej rachunkowości. Jego zdaniem rachunkowość jako nauka powinna być ściśle powiązana z praktyką, tj. opierać się na niej i bezpośrednio jej służyć. Wzajemna współpraca naukowców i praktyków rachunkowości świadczy o połączeniu teorii i praktyki. Na podobnym stanowisku stoi H. Ronek [1995, s. 5]: „Nie można rozdzielać i przeciwstawiać sobie praktyki i nauki rachunkowości. Jest jedna rachunkowość, a wszyscy, którzy się nią zajmują służą jednemu – aby realizowała ona swoje cele i zadania w sposób coraz bardziej doskonały, dostosowany do aktualnych i przyszłych potrzeb. Ponieważ cele te realizowane są w praktyce, ta działalność jest osią, wokół której skupiają się wszystkie służby rachunkowości (w tym i nauka)”.

A. Szychta [1996, s. 20-22] dokonuje dodatkowo wnikliwego przeglądu dotychczas używanych definicji pojęcia rachunkowość, w wyniku którego otrzymuje następujące określenia: historyczna ewidencja, inaczej system ewidencji zdarzeń gospodarczych (S. Skrzywan, V. Kam), system informacyjny (E. Burzym, A. Jarugowa, J. Skowroński), system pomiaru (R. Mattessich, E. Burzym), język działalności gospodarczej (Y. Ijiri, S. Tanaka) działalność usługowa (V. Kam), środek służący do przedstawienia bieżącej ekonomicznej rzeczywistości (W. Busse von Colbe) oraz ideologia (M. Weber, R. Mattessich). Jak wynika z powyższego przeglądu, rachunkowość jest pojmowana przez wymienionych autorów, uprawiających naukę rachunkowości, stosownie do przyjętej przez nich perspektywy,

stanowiącej punkt wyjścia do rozważań nad znaczeniem tego terminu. Zakres przytoczonych określeń jest w przypadku niektórych z nich wąski, zaś innych szeroki, wręcz bardzo ogólny. Bezsprzecznie, każde z nadanych rachunkowości określeń, które to poszczególni autorzy w swych pracach naukowych zdefiniowali, stanowi cenny wkład do teorii rachunkowości i wskazuje na możliwość różnorodnego spojrzenia na rachunkowość, a przez to różnego jej rozumienia.

Na przełomie XIX i XX wieku z nieprzerwaną rozwijającą się praktyki rachunkowości wyłania się **nauka rachunkowości** (w dzisiejszym znaczeniu). Pojawiają się pierwsze pozycje literaturowe nie tylko ściśle praktyczne i zawodowe, ale również opracowania o charakterze bardziej ogólnym. Na podstawie rozważań nad historią ewidencji księgowej autorzy tychże opracowań konstruują pierwsze uogólniające modele ewidencyjne, początkując nurt badań teoretycznych [Peche 1988, s. 59-61]. Pierwszy okres rozwoju nauki rachunkowości (do lat trzydziestych) naznaczają w Europie takie nazwiska jak E. Schmalenbach, F. Schmidt czy W. Le Coutre, w Stanach Zjednoczonych A. Paton, A.C. Littleton i J. Fisher., zaś w Polsce W. Byszewski oraz S. Skrzywan. Po II wojnie światowej, czyli wraz z początkiem lat pięćdziesiątych, wielki wkład do nauki mieli teoretycy angielscy i amerykańscy. Z czasem pojawia się zatem coraz bardziej obszerny i znaczący wachlarz prac teoretycznych, oderwanych od bezpośredniej praktyki zawodowej, stanowiący wspólny dorobek rachunkowości jako dyscypliny naukowej o zasięgu światowym [Peche 1988, s. 61].

Znamiennym przejawem ewolucji nauki rachunkowości były na pewno próby opracowania przez różnych autorów, posługujących się odpowiednio dobranymi metodami naukowymi<sup>24</sup>, teorii rachunkowości<sup>25</sup>. Spośród metod naukowych, jakie może zastosować badacz naukowy w odniesieniu do nauki rachunkowości, K. G. Szymański [1988, s. 31] wyróżnia: metody wnioskowania dedukcyjnego, podejście dedukcyjne i idealizacyjne w trakcie tworzenia teorii, metody wnioskowania uprawdopodobniającego, podejście indukcyjno-dedukcyjne, wyjaśniające, oraz hipotetyczno-dedukcyjne. R. Mattessich [1995] preferuje stosowanie metody dedukcyjnej do budowy teorii rachunkowości oraz

---

<sup>24</sup> Samo pojęcie metody można utożsamiać ze sposobem, w odniesieniu zarówno do rozumowania, jak i działania. S. Nowak [1970, s. 237]. definiuje metodę naukową jako określony, powtarzalny sposób uzyskiwania pewnego typu informacji o rzeczywistości, niezbędnych do rozwiązania określonego typu problemu badawczego, szukanie odpowiedzi na pytanie określonego rodzaju przez szeroko pojmowaną obserwację rzeczywistości Według A. Szycha [1996, s. 32]. metoda naukowa to typowy i powtarzalny sposób zbierania, opracowywania, analizy oraz interpretacji danych, służący do uzyskiwania maksymalnie (lub optymalnie) uzasadnionych odpowiedzi na stawiane w nich pytania

<sup>25</sup> Teorię rachunkowości określa się jako spójny zbiór logicznych zasad, który: 1) umożliwia lepsze zrozumienie istniejącej praktyki, 2) tworzy ramowy układ odniesienia (strukturę pojęciową) dla wyjaśniania, oceny i prognozowania praktyki rachunkowości oraz 3) nadaje kierunek tworzeniu nowych metod, rozwiązań i procedur [Hendriksen i Breda 2002, s. 43-44].

metod analitycznych do objaśniania logicznej struktury rachunkowości, którą tworzą elementy rzeczywistości gospodarczej, czyli obiekty i relacje im przypisane.

Obecnie, rachunkowość jest klasyfikowana jako nauka społeczna, stosowana (inaczej praktyczna). Termin nauki stosowane oznacza „zespół zdań informujących o tym, jak można w oparciu o opisany stan rzeczy, uwzględnione oceny, znajomość związków między rzeczami realizować postulowane stany rzeczy” [Podgórecki 1962, s. 125]. Nauki te odpowiadają na pytanie *co być powinno?* Dążeniem nauk praktycznych jest poznanie umożliwiające działanie skuteczne, tj. poznanie, jakimi środkami można wywołać zamierzony skutek, jako cel działania praktycznego (mowa tu zatem o realizacji kryterium efektywności) [Szymański 1988, s. 49]. A. Jarugowa [1991, s. 12-13] stwierdza, że rachunkowość jest nauką ze względu na metodologię, a nauką stosowaną, gdyż jest zorientowana na cel. W kwestii metodologii można wyróżnić dwa rodzaje badań: badania w ramach nauki rachunkowości i badania o rachunkowości. Te ostatnie mają na celu nakreślenie roli rachunkowości na tle innych nauk, sprecyzowanie związków istniejących pomiędzy nauką rachunkowości a pozostałymi naukami, co wkracza już w obszar metarachunkowości.

O odrębności rachunkowości jako dyscypliny naukowej przesądzają: jej przedmiot<sup>26</sup>, podmiot, metody poznawcze oraz charakterystyczna terminologia. Przedmiotem danej nauki S. Nowak [1970, s. 220] nazywa problematykę badawczą, tj. zbiór pytań dotyczących pewnych zjawisk czy procesów, które znalazły się w polu zainteresowań badacza. Rachunkowość przynależy do nauk humanistycznych, te bowiem mają za przedmiot swoich zainteresowań zjawiska społeczne i wytwory ludzkiej działalności. Pogłębiając klasyfikację, rachunkowość musi być przyporządkowana do nauk społecznych, a dokładniej do nauk ekonomicznych. Podmiotem rachunkowości jest

---

<sup>26</sup> K. G. Szymański [1988, s. 32-34] sygnalizuje, iż teoretycy mają podzielone zdania w kwestii przedmiotu (dziedziny badań), problem zaś wynika z wątpliwości dotyczących możliwości utożsamiania ze sobą pojęcia przedmiotu nauki rachunkowości i przedmiotu rachunkowości jako działalności gospodarczej (przedmiot praktyki rachunkowości). Uznawanie tożsamości przedmiotu nauki i praktyki rachunkowości pociąga za sobą jedność kategoryjną metody nauki i praktyki rachunkowości i sprowadza naukę do wiedzy noworozsądkowej. Natomiast, przyjęcie, że nauka i praktyka rachunkowości mają odmiennie pojęty przedmiot, powoduje, że można mówić o metodach badawczych w stosunku do nauki i metodach, technice, sposobach działań w stosunku do praktyki. Sam zaś podziela poglądy S. Nowaka i stoi na stanowisku, że przedmiotem badań nauki rachunkowości nie są sposoby ewidencji ale pytanie dotyczące problematyki jak powinna funkcjonować księgowość, podobnie jak nie jest przedmiotem badań teoretyka ruch środków gospodarczych ale pytanie jaki jest i jak powinien być odzwierciedlany w rachunkowości ruch środków gospodarczych, aby otrzymać informacje potrzebne do podejmowania efektywnych działań. Szymański stwierdza więc, że rozumienie przedmiotu teorii rachunkowości w aspekcie czynnościowym, w sensie pytań badawczych, na które teoretyk rachunkowości stara się odpowiedzieć, jest właściwym krokiem w kierunku rozwiązania tego dylematu, stąd ostatecznie postuluje czynnościowe podejście do rozumienia przedmiotu rachunkowości (zarówno praktyki, jak i nauki).

natomiast jednostka gospodarcza, która prowadzi działalność gospodarczą. J. Górski [1975, s. 35] doprecyzowuje, iż jednostkę gospodarczą stanowi każda samodzielna jednostka organizacyjna, na której spoczywa obowiązek prowadzenia rachunkowości lub tylko występuje potrzeba jej prowadzenia.

T. Peche [1988, s. 62], rozpatrując rachunkowość w kategorii dyscypliny naukowej, wskazuje następujące jej działy stanowiące główne kierunki badawcze: „ogólna teoria i historia rozwoju rachunkowości, analiza szczegółowych rozwiązań ewidencyjnych, teoria rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, teoria kontroli finansowo-księgowej i procedur kontrolno-rewizyjnych w rachunkowości, jak również organizację i technikę rachunkowości”. K. G. Szymański [1988, s. 29-30] porządkuje oraz uzupełnia powyższą listę T. Pechego biorąc pod uwagę stosowane metody badawcze, postać formalną wypowiedzianych twierdzeń, przedmiot badań oraz związki z innymi dyscyplinami, w rezultacie czego proponuje rozróżnienie działów nauki rachunkowości na dwie grupy: grupę podstawową (ogólna teoria rachunkowości i rachunkowość szczegółowa) oraz grupę działów z pogranicza rachunkowości (pominięta przez K. G. Szymańskiego), czyli pozostających w kręgu zainteresowań lub też pod wpływem innych dyscyplin (historia rachunkowości, teoria kontroli i rewizji finansowo-księgowej, teoria organizacji i techniki rachunkowości, teoria analizy sprawozdawczości finansowej oraz metodyka nauczania rachunkowości). Termin metoda poznawcza postrzegany jest przez J. Górskiego [1975, s. 29-30] jako rodzaj rozumowania czy też działanie myślowe. W jego opinii, jeśli ktoś stosuje metody poznawcze rachunkowości rozważając problemy gospodarcze, to znaczy, że myśli kategoriami księgowymi. Do metod poznawczych rachunkowości autor ten zalicza zatem: metodę podmiotową, metodę momentu i okresu sprawozdawczego, metodę bilansową, metodę grupowania, metodę wyceny oraz metody księgowe. Rachunkowość posiada też własną terminologię, czyli zbiór pojęć o specyficznym, właściwym dla tej dyscypliny naukowej charakterze.

E. A. Hendriksen i M. F. van Breda [2002] podkreślają, iż najważniejszym celem teorii rachunkowości jest dostarczenie spójnego zbioru logicznych zasad<sup>27</sup> stanowiących podbudowę teoretyczną konkretnych (możliwie prawidłowych) rozwiązań w praktyce. Teoretycy rachunkowości opracowali zatem zbiór zasad, zgodnie z którymi wszystkie jednostki gospodarcze są zobowiązane prowadzić rachunkowość. Należą do nich: zasada

---

<sup>27</sup> W literaturze przedmiotu występuje obok pojęcia „zasada” pojęcie „reguła”. Mimo iż z punktu widzenia języka polskiego znaczeniowo mogą się wydawać tożsame, to w języku rachunkowości nie stawia się między nimi znaku równości. Jak pisał Z. Kołaczyk [1999, s. 22], zasady rachunkowości wywodzą się z doświadczeń praktycznych, często wielowiekowych, niekiedy utrwalonych w przepisach prawnych, natomiast reguły określa się mianem przyjętego sposobu postępowania lub sposobu realizacji zasad. Głos w dyskusji na temat zasad i reguł rachunkowości zabiera również M. Masztalerz [2011, s. 88-97] pisząc o rachunkowości opartej na zasadach i rachunkowości opartej na regułach.

kontynuacji działania, zasada memoriału, zasada współmierności, zasada ostrożnej wyceny, zasada ciągłości, zasada istotności, zakaz kompensaty i zasada periodyzacji. Główne zasady prowadzenia rachunkowości są określone w dyrektywach Unii Europejskiej, w międzynarodowych standardach rachunkowości i sprawozdawczości finansowej oraz w polskich przepisach, tj. w ustawie o rachunkowości. Jak pisze M. Gmytrasiewicz [2006, s. 114], zbiór powszechnie akceptowanych nadrzędnych zasad rachunkowości tworzy od wieków metodologiczną konstrukcję tego systemu, zasady te bowiem determinują system teorii rachunkowości. Nad tymi zasadami sytuuje się naczelną koncepcja rachunkowości – koncepcja wiernego i rzetelnego obrazu przedsiębiorstwa (z ang. true and fair view), której podporządkowane są wszystkie zasady rachunkowości. Art. 4 ustawy o rachunkowości obliguje wszystkie jednostki gospodarcze do stosowania zasad rachunkowości, przedstawiając przy tym rzetelnie i jasno sytuację majątkową i finansową oraz wynik przedsiębiorstwa [Ustawa z 29 września 1994, art. 4 ust. 1]. Zasady rachunkowości gwarantują zatem rzetelność, wiarygodność oraz użyteczność dostarczanych przez system rachunkowości informacji, jak i sprawne ich uzyskiwanie.

Bezspornie, rachunkowość to podstawowe źródło informacji o całokształcie działalności gospodarczej przedsiębiorstwa. Gromadzi ona wszelkie niezbędne informacje charakteryzujące działalność jednostek gospodarczych, w tym również szpitala, oraz pełni funkcję usługową w stosunku do różnych szczebli zarządzania, dostarczając im niezbędnych danych [Chluska 2004, s. 553]. Przewodnym zadaniem rachunkowości jest, w świetle nadrzędnej koncepcji rachunkowości, dostarczanie rzetelnych i wiarygodnych informacji ekonomicznych, które pozwolą dokonać oceny jednostki gospodarczej oraz dostarczyć danych do podejmowania decyzji zarządczych. Podstawową zatem funkcję rachunkowości stanowi funkcja informacyjna, która polega na tworzeniu informacji finansowych o procesach gospodarczych zachodzących w przedsiębiorstwie oraz ich dostosowywaniu do potrzeb informacyjnych użytkowników informacji [Sojak i Stankiewicz 2004, s. 20].

Zdaniem J. Chluski [2004, s. 555] można stwierdzić, że rachunkowość w szpitalu jest przede wszystkim systemem informacyjnym, w którym istotną rolę odgrywa informacja finansowa, oraz którego zasadniczym przeznaczeniem jest zaspokajanie potrzeb informacyjnych użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych. Uwzględniając taki podział odbiorców informacji, można wyróżnić zewnętrzną funkcję informacyjną (w ramach której rachunkowość dostarcza informacji różnym jednostkom z otoczenia, np. kredytodawcom, kontrahentom, agendom rządowym itp.) oraz wewnętrzną funkcję informacyjną (pełnioną na potrzeby zarządzania jednostką gospodarczą, przy czym

informacje powinny być tak przetworzone, aby na ich podstawie kierownicy/zarządzający jednostką mogli podejmować uzasadnione decyzje). Jak podsumowuje M. Gmytrasiewicz [2006, s. 112], w całej swej historii rachunkowość radziła sobie z opisywaniem coraz bardziej złożonych zjawisk i procesów gospodarczych, czyniąc to zawsze w sposób użyteczny i wiarygodny, a odbiorcą jej informacji był tzw. powszechny użytkownik, czyli właściciele przedsiębiorstw, menedżerowie, pożyczkodawcy, kontrahenci, agendy rządowe, władze lokalne, konkurencja, czy też pracownicy.

Oprócz funkcji informacyjnej, rachunkowość pełni także funkcję kontrolną, funkcję sprawozdawczą, funkcję analityczną oraz funkcję dowodową. Funkcja kontrolna towarzyszy tworzeniu informacji, a realizowana może być w sposób czynny lub bierny. Przytaczając słowa Z. Kołaczyka [1999, s. 27], „czynna realizacja tej funkcji wyraża się w tworzeniu podstaw do systematycznego obserwowania majątku i źródeł jego pochodzenia oraz przebiegu procesów i wyników działalności oraz w bieżącym przeciwdziałaniu zaistniałym nieprawidłowościom”. W ten sposób ujęta funkcja kontrolna rachunkowości odnosi się do kontroli wewnętrznej i pełnionych przez nią zadań. Bierna realizacja funkcji kontrolnej, jak uważa Z. Kołaczyk [1999, s. 27], wiąże się natomiast z kontrolą zewnętrzną, w ramach której w taki sposób należy prowadzić szczegółową ewidencję, aby organa kontroli zewnętrznej mogły dokonać odpowiedniej kontroli, a także aby w razie ewentualnych wątpliwości zgłaszanych przez uprawnionych do kontroli zewnętrznej można było udzielić stosownych wyjaśnień.

Funkcja sprawozdawcza, jak twierdzą B. Siwoń [1977, s. 33] i K. Sawicki [2005, s. 15], znajduje wyraz w sporządzaniu pisemnych sprawozdań (zestawień liczbowych o różnym zakresie swych danych oraz odmiennej strukturze informacyjnej), czego dokonuje się przy wykorzystaniu udokumentowanych i zweryfikowanych za pomocą metody bilansowej zapisów ewidencji księgowej. Sprawozdania te są przedkładane odpowiednim władzom oraz urzędom (urzędy skarbowe czy urzędy statystyki państwowej), a nawet jawnie publikowane do wiadomości społeczeństwa.

Funkcja analityczna przejawia się w interpretacji zjawisk gospodarczych zaistniałych w przedsiębiorstwie, a co za tym idzie treści informacji generowanych przez system rachunkowości. Dotyczy to zarówno oceny przeszłości na podstawie wyników dokonanej analizy danych, jak i wniosków, jakie można wyciągnąć na przyszłość. Funkcja dowodowa znajduje natomiast swoje odzwierciedlenie w dokonywaniu zapisów księgowych wyłącznie na podstawie dokumentów/dowodów księgowych oraz archiwowaniu tychże dokumentów, co umożliwi w razie potrzeby odnalezienie dowodów każdej czynności techniczno-gospodarczej mającej miejsce w jednostce gospodarczej [Siwoń 1977, s. 32].

Funkcja dowodowa polega również na prowadzeniu rachunkowości w sposób umożliwiający przedstawienie dokumentów, ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych jako wiarygodnych dowodów w postępowaniach sądowych (gospodarczych, podatkowych, karnych), czyli na żądanie sądów, organów ścigania przestępstw, czy też urzędów i kontroli skarbowej [Sawicki 2005, s. 15].

Tradycyjnie rachunkowość dzieli się na rachunkowość finansową i zarządczą. Rachunkowość finansowa ma charakter obligatoryjny we wszystkich jednostkach gospodarczych, w tym także w przypadku szpitala, natomiast rachunkowość zarządczą cechuje indywidualny charakter, przez co podlega ona wewnętrznym uregulowaniom, stosownie do potrzeb informacyjnych, decyzyjnych i zarządczych poszczególnych szczebli zarządzania szpitalem. Uznaje się, iż podstawą wyróżnienia obu podsystemów rachunkowości są odmienni odbiorcy informacji przez nie generowanych, a co za tym idzie, iż odbiorcą informacji tworzonych w rachunkowości zarządczej są różne szczeble zarządzania przedsiębiorstwem, zaś rachunkowość finansowa przygotowuje informacje na potrzeby użytkowników zewnętrznych. Dlatego na gruncie systemu opieki zdrowotnej M. Hass-Symotiuk [2010b, s. 41] wyraża pogląd, że konieczność zaspokojenia potrzeb informacyjnych obu kręgów użytkowników rodzi potrzebę wyodrębnienia w szpitalu dwóch podsystemów rachunkowości, a mianowicie:

- „rachunkowości finansowej informującej o stanie finansowo – majątkowym oraz osiągniętym wyniku finansowym (rentowności) oraz płynności,
- rachunkowości zarządczej ukierunkowanej wewnątrznie na zaspokojenie różnych potrzeb informacyjnych kierownictwa, także w zakresie efektywności i skuteczności projektowanych przedsięwzięć”.

Autorka stoi na stanowisku, iż nie można dokonać bezwzględnego podziału z punktu widzenia użytkowników, dla których generuje się informacje w ramach rachunkowości finansowej i zarządczej. Autorka przyjmuje stanowisko W. Brzezina [1995, s. 22], który uważa, że w rzeczywistości zarówno informacje z rachunkowości finansowej, jak i rachunkowości zarządczej, służą zarządzaniu przedsiębiorstwem. Oczywistym zaś jest, że informacje z rachunkowości zarządczej są dostarczane wyłącznie do celów wewnętrznych i są tajemnicą handlową. Z tych właśnie względów rachunkowość, jak sądzi W. Brzezina, należy traktować jako system informacyjny złożony z dwóch podsystemów, które wzajemnie się uzupełniają i warunkują. Stąd też informacje, które generuje rachunkowość finansowa nie służą jedynie zaspokojeniu potrzeb informacyjnych użytkowników zewnętrznych, ale również odbiorcy wewnętrzni czerpią z jej zasobów wiele cennych danych, wykorzystywanych przy podejmowaniu decyzji i innych czynnościach zarządczych. Bez wątplenia, z perspektywy zarządzających szpitalem,

system rachunkowości zarządczej pełni rolę usługową wobec potrzeb informacyjnych menedżerów różnych szczebli zarządzania.

J. Samelak [2013, s. 111] stwierdza, iż w ostatnim czasie pogląd w kwestii konieczności konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej staje się coraz bardziej powszechny. Zauważa on bowiem rozszerzający się zakres przenikania informacji generowanych za pomocą instrumentów rachunkowości zarządczej do sprawozdań finansowych, będących produktem finalnym rachunkowości finansowej. Przytaczając słowa J. Samelaka [2013, s. 110], „rachunkowość powinna pełnić rolę z jednej strony wiarygodnego i porównywalnego źródła informacji dla odbiorców zewnętrznych, emitowanych w formie okresowych sprawozdań finansowych, umożliwiających określenie pozycji finansowej jednostki gospodarczej, z drugiej zaś rolę podsystemu informacyjnego systemu informacji ekonomicznej przedsiębiorstwa generującego informacje przydatne do wewnętrznej oceny dotychczasowej jego działalności oraz rzetelnego narzędzia, umożliwiającego wspomaganie procesu decyzyjnego zarządzających przedsiębiorstwem”.

Podsumowując, na gruncie szpitala, obydwa podsystemy rachunkowości – rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza – dostarczają użytecznych danych użytkownikom wewnętrznym jednostki, do których zaliczamy właścicieli, organy założycielskie, zarządzających szpitalem (zarząd, dyrekcja), kierowników poszczególnych samodzielnych komórek organizacyjnych medycznych i niemedyycznych (ordynatorzy oddziałów, kierownicy pracowni, kierownicy poradni, kierownik apteki, kierownik prosektorium, pracownicy DIM-u, czyli Działu Informacji Medycznej, czy też pracownicy komórek analiz ekonomicznych). Informacje płynące z rachunkowości zarządczej, choćby te z obszaru kosztów, mogą znaleźć swoje zastosowanie przy wycenie świadczeń zdrowotnych. Podobnie jak w innych jednostkach gospodarczych, tak i w szpitalu, użytkownicy zewnętrzni potrzebne im informacje czerpią z rachunkowości finansowej. Odbiorcami zewnętrznymi informacji dotyczących szpitala, jakie generuje rachunkowość, są Sąd Rejestrowy, Główny Urząd Statystyczny, Urząd Skarbowy, Narodowy Fundusz Zdrowia, kredytodawcy (banki) i pożyczkodawcy, kontrahenci, konkurencja (inne jednostki gospodarcze udzielające świadczeń zdrowotnych) oraz pacjenci. Użytkowników zewnętrznych interesuje przede wszystkim sytuacja majątkowa, a także finansowa szpitala, jak również płynność finansowa.

Zdaniem E. Nowaka [2008b, s. 9], ostatnie ćwierćwiecze to dynamiczny rozwój rachunkowości zarządczej i pojawianie się nowych instrumentów możliwych do wykorzystania w każdej działalności gospodarczej. Wzrasta rola takich instrumentów jak rachunki decyzyjne, budżetowanie i analiza odchyleń, outsourcing, a także benchmarking. Zarządzający szpitalem jako jednostką gospodarczą, podejmując decyzje, opiera się na



precyzyjnych metodach formułowania, rozwiązywania i optymalizacji procesów ekonomicznych [Nowak 1994, s. 9-11]. Wiąże się to bowiem z racjonalizacją działania szpitala i wzrostem ekonomicznej efektywności realizowanych świadczeń zdrowotnych. Na grunt działalności szpitala przenieść można rozwiązania problemów decyzyjnych proponowane przez J. Wermut [1995, s. 75-98] w odniesieniu do wyboru przedmiotu produkcji (wyboru rodzaju usług medycznych), problemu decyzyjnego „wytworzyć czy kupić” (posiadać własną kuchnię czy korzystać z outsourcingu), wyboru wariantu technologicznego (zabieg chirurgiczny tradycyjny czy z wykorzystaniem laparoskopu). Wspomniany outsourcing pozwala na koncentrację procesów zarządczych na zasadniczych celach szpitala, lecz decyzja o jego wykorzystaniu powinna być poprzedzona rachunkiem ekonomicznym i wymaga realizacji określonych procedur outsourcingowych [Nieplowicz 2009, s. 322-330].

W procesie zarządzania szpitalem coraz częściej wykorzystywane jest budżetowanie [Orliński 2011, s. 141-154] jako instrument rachunkowości zarządczej, identyfikowane również jako sposób organizacji pracy w szpitalu. Celem głównym budżetowania jest sporządzenie budżetu i wykorzystanie go w efektywnym zarządzaniu szpitalem [Macuda 2006c, s. 382-388]. Na szczególną uwagę zasługują budżety kosztowe, które sporządzone w szpitalu wprowadzają dyscyplinę kosztową dla poszczególnych komórek organizacyjnych [Macuda i Orliński 2012, s. 67-82]. Istotnym elementem oceny działalności szpitala jest analiza wykonania budżetu [Czubakowska, Gabrusewicz i Nowak 2006, s. 318-321], której celem jest porównanie wielkości faktycznych z wielkościami przyjętymi w budżecie oraz ustalenie odchyłeń. Analiza odchyłeń często powoduje potrzebę podejmowania decyzji dotyczących kolejnych okresów obrachunkowych lub też czynności, które mają być realizowane w przyszłości.

O benchmarkingu R. Kowalak [2008, s. 213] pisze, że staje się jednym z najważniejszych narzędzi zarządzania strategicznego, jednocześnie będąc istotnym instrumentem rachunkowości zarządczej. Porównanie cech charakterystycznych szpitala z konkurentami lub szpitalami wiodącymi w branży medycznej oraz kopiowanie sprawdzonych wzorów ma na celu realizację wizji, misji i strategii szpitala. Ze względu na misję społeczną i położenie geograficzne szpitale w pewnym sensie nie stanowią dla siebie konkurencji, szczególnie jeśli chodzi o szpitale publiczne finansowane w głównej mierze przez NFZ. Nie chodzi bowiem o bycie lepszym niż inne szpitale, lecz o to by działalność szpitala była coraz lepsza z punktu widzenia pacjenta jako odbiorcy usługi medycznej.

Trudno nie zgodzić się ze zdaniem J. Chluski [2004, s. 558-560], która pisze, iż rachunkowość w systemie opieki zdrowotnej stanowi wypadkową uwarunkowań środowiska politycznego, kulturowego, socjalnego, prawnego, podatkowego i finansowego

danego kraju w sektorze służby zdrowia. Przyglądając się sytuacji w sposób bardziej szczegółowy, należy zauważyć, iż dotyczy to nie zawsze w równym wymiarze poszczególnych regionów danego kraju, a nawet różnice pomiędzy poszczególnymi regionami mogą okazać się znaczące. Można by rzec, iż *de facto* rachunkowość odzwierciedla właściwości tego środowiska. J. Chluska podkreśla brak stabilizacji w sektorze zdrowia, który wyraża się w częstych działaniach restrukturyzacyjnych, zmianach zasad finansowania świadczeń zdrowotnych, zmianach strukturalnych w systemie opieki zdrowotnej, braku konsekwentnej polityki regionalnej, fluktuacji kadry zarządzającej, uznaniowości wielu decyzji o znaczeniu fundamentalnym dla funkcjonowania szpitali oraz braku jasnych reguł (prawnych, finansowych, organizacyjnych) ich działania. To zaś staje się przyczyną krótkoterminowego podejścia do realizacji celów, co odzwierciedla rachunkowość. W konsekwencji, rachunkowość w krótkim okresie nie zawsze ujawnia wszystkie problemy z jakimi boryka się szpital. Bardziej rzetelny i szczegółowy obraz jednostki odsłania rachunkowość w długim okresie. J. Chluska postuluje zatem oparcie polityki rachunkowości na indywidualnie ustalonych, odpowiednich dla szpitala zasadach ewidencji majątku, pełną realizację fundamentalnych zasad rachunkowości (kładąc nacisk na zasadę ostrożnej wyceny, memoriału i współmierności) oraz ukierunkowanie jednostki na generowanie informacji przydatnych w zarządzaniu szpitalem. Zarządzanie jednostką przejawia się w wytyczaniu przyszłych działań, sporządzaniu planów (tu znamienna rola budżetowania), prawidłowej alokacji zasobów szpitala, eliminowaniu niegospodarności, racjonalizacji kosztów przy ograniczonych środkach w opiece zdrowotnej (wymagania stawiane przed rachunkiem kosztów), jak również dokonywaniu optymalnych decyzji zarządczych. Wiele czynników zewnętrznych, jak i wewnętrznych wpływa zatem na rachunkowość szpitala, a przez to i na jego sprawozdanie finansowe.

Ustawa o rachunkowości jednoznacznie określa co obejmuje rachunkowość każdej jednostki gospodarczej, w tym również szpitala, a mianowicie:

- przyjęte zasady (politykę) rachunkowości;
- prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym;
- okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów;
- wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego;
- sporządzanie sprawozdań finansowych;
- gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą;

- poddanie badaniu, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą [Ustawa z 29 września 1994, art. 4 ust. 3].

Ponadto, według tejże ustawy, wszelkie zdarzenia (w tym operacje gospodarcze) ujmują się w księgach rachunkowych i prezentuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną [Ustawa z 29 września 1994, art. 4 ust. 2]. Do najważniejszych elementów sprawozdania należą sprawozdanie ze stanu majątku i źródeł jego pochodzenia (bilans) oraz sprawozdanie z przebiegu procesów gospodarczych (rachunek zysków i strat – rachunek wyników). Dokładna charakterystyka rachunku wyników, jak również przychodów i kosztów stanowiących jego składową, zostanie dokonana w kolejnych dwóch podrozdziałach.

## 2.2. Istota i znaczenie rachunku wyników

W literaturze przedmiotu istnieje wiele definicji **rachunku wyników**, które można rozpatrywać w dwóch ujęciach: w wąskim i w szerokim znaczeniu, co wpływa przede wszystkim na zakres czynności rachunkowych i przeznaczenie tworzonych informacji. W *Małej Encyklopedii Rachunkowości* [Skrzywan 1959, s. 354] rachunek wyników przedstawiony jest jako synonim rachunku zysków i strat, a przez to określony mianem „nazwy sprawozdania przedstawiającego w sposób syntetyczny finansowe wyniki działalności przedsiębiorstwa”. W jej uaktualnionej wersji (wydanie IV) dopisano, iż „rachunek zysków i strat jest sporządzany zarówno dla zewnętrznych, jak i wewnętrznych potrzeb przedsiębiorstwa” [Skrzywan 1971, s. 654]. Rachunek wyników traktowany jest przez R. Stadtmüllera [1968, s. 180] jako część rachunkowości zajmująca się sposobami ewidencji, obliczania i prezentacji wyników finansowych w postaci powiązanych ze sobą mierników ekonomicznych stosowanych do oceny przedsiębiorstwa. R. Stadtmüller [1972, s. 360] pisze, że rachunek wyników jest „sprawozdaniem, w którym następuje rozwinięcie wyniku finansowego, wskazujące na jego strukturę ekonomiczną i źródła powstania”. Jest to ujęcie rachunku wyników w wąskim znaczeniu (o charakterze ewidencyjno-sprawozdawczym), gdyż ogranicza się jego zakres do pomiaru i sposobów ustalenia wyniku finansowego oraz jego podziału.

E. Nowak [2005b, s. 21-24] definiuje rachunek wyników jako dział rachunkowości zajmujący się pomiarem wyników finansowych osiągniętych przez jednostkę gospodarczą. Według niego, rachunek wyników obejmuje czynności rachunkowe i ewidencyjne mające na celu ustalenie wyniku finansowego jednostki prowadzącej działalność gospodarczą oraz dostarczanie niezbędnych danych do sporządzania rachunku zysków i strat. Ten

ostatni stanowi element sprawozdania finansowego, który służy do ustalenia wyniku finansowego każdego podmiotu gospodarczego, także szpitala i jest sporządzany zgodnie ze wzorami przedstawionymi w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości. Informacje płynące ze sprawozdania finansowego, w tym z rachunku zysków i strat, są wykorzystywane przez interesariuszy zewnętrznych. E. Nowak [2009, s. 181-188] określa rachunek wyników mianem wyodrębnionego podsystemu w systemie ewidencyjno-sprawozdawczym rachunkowości, będącego rachunkiem systematycznym, służącym do ustalania okresowych wyników działalności i zgodnym z regulacjami prawa bilansowego. Dla rozróżnienia zakresu zastosowania E. Nowak [2011, s. 328-330] w swojej terminologii używa pojęcia krótkoterminowego rachunku wyników (odnosząc go do obszaru rachunkowości zarządczej), który nie ma być odzwierciedleniem sprawozdania finansowego, ale bazą informacji o bieżących wynikach przedsiębiorstwa, co ma służyć kontrolowaniu na bieżąco poziomu kosztów i wyników, szybkiemu dostarczaniu informacji kadrze zarządzającej oraz wspomaganie procesu decyzyjnego. W ten sposób postrzegany krótkoterminowy rachunek wyników E. Nowak zalicza do instrumentów operacyjnego controllingu finansowego.

W szerszym znaczeniu ujmuje rachunek wyników B. Siwoń [1972, s. 27-36] nakreślając obszerniejszy zakres zadań rachunku wyników, obejmującego swym zasięgiem również problematykę z obszaru rachunkowości zarządczej. Według niego bowiem rachunek wyników pełni rolę źródła informacji na potrzeby prowadzenia rachunku ekonomicznego, podejmowania decyzji, kontroli trafności podjętych decyzji oraz kontroli wykonania planu. Rachunek wyników powinien zatem obejmować również planowanie, analizę i kontrolę. Możliwości wykorzystania rachunku wyników jako instrumentu zarządzania jednostką gospodarczą wskazują także A. Buczkowska [2003] i K. Czubakowska [1994]. Na potrzeby rozprawy autorka stawia znak równości między pojęciami rachunek wyników oraz rachunek zysków i strat, przy czym struktura informacyjna tego sprawozdania ma dostarczać danych zarządzającym szpitalem, czyli rachunek wyników ma stanowić element wspomagający zarządzanie jednostką (m.in. ma ułatwiać podejmowanie trafnych decyzji ekonomicznych oraz ich późniejszą kontrolę, ocenę rentowności działalności szpitala, budżetowanie, efektywniejsze wykorzystanie pozostających do dyspozycji zasobów, a w konsekwencji i racjonalne zarządzanie kosztami). Stanowi on zatem podstawowe źródło danych dotyczących sytuacji finansowej szpitala dla szerokiego kręgu odbiorców (użytecznych dla nich przy podejmowaniu decyzji gospodarczych) i daje możliwość oceny informacji o przychodach, kosztach i w rezultacie o jego wyniku finansowym.

Ustawa o rachunkowości wskazuje, iż w każdej jednostce innej niż bank, zakład ubezpieczeń i zakład reasekuracji na wynik finansowy netto składają się: wynik działalności operacyjnej, w tym z tytułu pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych, wynik operacji finansowych, wynik operacji nadzwyczajnych oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego, którego podatnikiem jest jednostka, i płatności z nim zrównanych, na podstawie odrębnych przepisów [Ustawa z 29 września 1994, art. 42 pkt. 1]. Wynik finansowy to różnica między przychodami a kosztami. Jeżeli większa jest strona przychodów od strony kosztowej wynik jest dodatni, przez co przedsiębiorstwo określamy mianem rentownego, gdyż osiąga zysk. W przeciwnym razie, tj. gdy koszty są większe od przychodów, przedsiębiorstwo jest deficytowe, przynosi bowiem stratę, czyli wynik ujemny. Sprawozdanie zdaje się z wielkości wyniku finansowego oraz poszczególnych jego elementów. J. Samelak [2013, s. 117] podkreśla, iż sprawozdanie finansowe – jako produkt końcowy rachunkowości – jest sporządzane zgodnie z wymogami jakościowymi i zasadami je realizującymi, określonymi przez przepisy prawa i inne regulacje rachunkowości. Takim reżimom tworzenia podlegają informacje finansowe, które stanowią podstawową zawartość poszczególnych elementów sprawozdania finansowego, w tym rachunku wyników.

H. Ronek [1995, s. 121-123] postrzega wynik finansowy jako kategorię dialektyczną. Do ustalania jego przyjmuje się bowiem dwie przeciwstawne grupy wielkości, które porównane ze sobą, a następnie od siebie odjęte stanowią o jakości i rozmiarach tej kategorii ekonomicznej. Z jednej strony są to wszelkie przychody (przychody ze sprzedaży, dotacje, dopłaty, zyski nadzwyczajne), czyli wielkości, które powodują zwiększenie wyniku, z drugiej zaś strony koszty (koszty uzyskania przychodu, podatki, obciążenia, straty nadzwyczajne), tj. wielkości zmniejszające wynik finansowy jednostki gospodarczej. Te dwie kategorie ekonomiczne będąc tak absolutnie różne, *de facto* pozostające wobec siebie w przeciwstawności, łącznie stanowią jedność w postaci wyniku finansowego. H. Ronek [1995, s. 121] podkreśla, iż czynności służące do ustalenia wyniku finansowego, a więc zestawienie i przeciwstawienie sobie przychodów i kosztów, niosą w sobie znamię działania dialektycznego. Sposób tego działania jest więc elementem syndromu metody dialektycznej (jako metody ogólnej) i należy do metod generalnych w rachunkowości. „Z natury rzeczy przychody nie powinny równać się kosztom, a tym bardziej nie powinny być mniejsze od kosztów, lecz je przewyższać. Wtedy dopiero jest sens funkcjonowania jednostek gospodarczych – przynajmniej w dłuższej perspektywie czasowej” [Ronek 1995, s. 121]. W przypadku szpitala, sens jego istnienia i funkcjonowania upatruje się nawet wtedy, kiedy przychody z działalności nie przewyższają kosztów ich uzyskania, przyświeca mu bowiem cel społeczny, jego misją jest

niesienie pomocy chorym pacjentom, tj. udzielanie im wszelkich potrzebnych świadczeń zdrowotnych, szczególnie w sytuacjach zagrożenia życia. Nie mniej jednak, szpital również życzyłby sobie, aby przychody pokrywały koszty jego działalności. Wygospodarowany zysk mógłby bowiem wykorzystać na rozwój jednostki, zarówno na zakup sprzętu medycznego, w tym nowoczesnej aparatury medycznej, jak również badania naukowe (jeśli takie zawarte są w statucie jednostki), czy też szkolenie personelu.

M. Gmytrasiewicz [2006, s. 90] zwraca uwagę, iż zgodnie z metodologią rachunkowości wynik finansowy jest kształtowany przez operacje wynikowe podporządkowane nie tylko zasadzie memoriałowej, ale także zasadzie współmierności merytorycznej oraz czasowej kosztów i przychodów, jak również zasadzie ostrożności. Znaczenie zasady współmierności wskazuje również H. Ronek [1995, s. 123] pisząc, iż „oczywiście problem ustalenia wyniku nie polega na zwykłym odjęciu sum dwóch przeciwstawnych rzędów kategorii ekonomicznych, jakimi są przychody i koszty. Problem polega na osiągnięciu współmierności przychodów i kosztów, tzn. aby właściwym przychodom przeciwstawić właściwe koszty ich uzyskania. Wtedy dopiero jest sens odejmowania od przychodów kosztów, wtedy dopiero ustalony jest prawidłowy wynik finansowy”. Wynik finansowy w każdej jednostce gospodarczej oblicza się zawsze za określony przedział czasu, tj. za okres sprawozdawczy. Do tego okresu sprawozdawczego (obrachunkowego) szpital przyporządkowuje zatem wszelkie właściwe przychody, tj. przychody uzyskane w tym okresie. Tym przychodom z kolei szpital przeciwstawia właściwe koszty, które należało ponieść, aby ten przychód osiągnąć, czyli koszty ich uzyskania. Autorka zgadza się z poglądem H. Ronka [1995, s. 123], który uważa, iż trudności, chociaż niewspółmierne, leżą i po stronie liczenia przychodów i po stronie kosztów ich uzyskania. Na gruncie szpitala z pewnością znacznie większe kłopoty sprawia ustalenie właściwych kosztów, co tyczy się przede wszystkim podstawowej działalności operacyjnej szpitala, a dokładnie obliczenia kosztów zrealizowanych na rzecz pacjentów świadczeń zdrowotnych.

Ostateczne rezultaty działalności szpitala mogą być zróżnicowane, niemniej jednak ich finansowy aspekt mierzy się zawsze, porównując przychody i koszty, co w konsekwencji daje nam informację o wyniku finansowym. Mnogość celów sprawia, iż efekty działalności pozostają w wielu aspektach niemierzalne. Jednakże finansowy wymiar rezultatów działalności można mierzyć wynikiem finansowym. M. Hass-Symotiuk [2008, s. 639] wyróżnia dwie funkcje jakie realizuje wynik finansowy. Po pierwsze, jest miarą zmiany wartości jednostki przypisanej właścicielom oraz służy ocenie efektywności gospodarowania mieniem jednostki przez jej kierownictwo. Po drugie, wynik finansowy stanowi podstawę do okresowej oceny kierownictwa z efektywności wykorzystywania

zasobów szpitala. Gospodarując mieniem szpitala, kierownictwo decyduje przecież o poniesionych kosztach, jak również ma częściowo wpływ na uzyskane przychody. M. Hass-Symotiuk [2008, s. 640] podkreśla więc, iż działania podejmowane przez kierownictwo powinny zmierzać do uzyskania nadwyżki przychodów nad kosztami, gwarantującej przetrwanie i rozwój szpitala. Co prawda, aktualny kształt polskiego systemu finansowania świadczeń zdrowotnych ogranicza w znacznym stopniu funkcję wyniku finansowego jako podstawy oceny kierownictwa z uwagi na znaczącą przewagę Narodowego Funduszu Zdrowia, czyli płatnika, w źródłach przychodów jednostki. Mimo to wynik finansowy może stanowić podstawę oceny porównawczej (benchmarkingu) szpitali funkcjonujących w porównywalnie zbliżonych warunkach.

Głównym źródłem informacji o działalności każdej jednostki gospodarczej, również szpitala, w danym okresie jest **sprawozdawczość**. M. Hass-Symotiuk [2008, s. 657] mianem sprawozdawczości określa „zestawienia liczbowe sporządzane okresowo lub jednorazowo dla różnych celów (wewnętrznych i zewnętrznych) przekazywane w ustalonych terminach jednostkom uprawnionym do ich otrzymania”. Wskazuje podział sprawozdawczości na rzeczową i finansową ze względu na źródła oraz charakter zawartych informacji. Sprawozdawczość finansową definiuje zaś jako „usystematyzowany zbiór informacji o charakterze wartościowym pochodzącym przede wszystkim z rachunkowości, w której odzwierciedlona została sytuacja majątkowa i finansowa oraz osiągnięte przez niego rezultaty działalności” [Hass-Symotiuk 2008, s. 657], przypominając jednocześnie, iż forma oraz treść informacji zawartych w sprawozdawczości finansowej określona jest przepisami prawa.

Istotne jest to, jak podkreśla Z. Kołaczyk [1999, s. 460], iż „sprawozdawczość obejmuje swym zakresem różne dane tworzone w poszczególnych podsystemach rachunkowości i wykazywane w różnych sprawozdaniach. Oczywiście, sprawozdawczość nie może ująć wszystkich informacji, chociażby ze względu na swą ograniczoną pojemność. Trzeba zatem dokonać wyboru odpowiednich informacji, pogrupowania tych informacji w określone zbiory i podzbiory oraz uzupełnienia tych informacji o dane powstające poza rachunkowością, a stanowiące wyjaśnienia ujętych danych”. Mając na uwadze powyższe, można cytując dalej Z. Kołaczyka [1999, s. 460], powiedzieć, że sprawozdawczość finansowa „obejmuje swym zakresem usystematyzowane zbiory wybranych informacji, tworzonych zarówno przez rachunkowość, jak i poza nią, charakteryzujących minioną i obecną sytuację finansowo-majątkową jednostki gospodarczej oraz wielkość osiągniętego wyniku finansowego, jako rezultatu działalności tej jednostki”. K. Sawicki [2002, s. 71] definiuje sprawozdawczość finansową jako ogół sprawozdań finansowych jakie jednostki gospodarcze są zobligowane sporządzić w

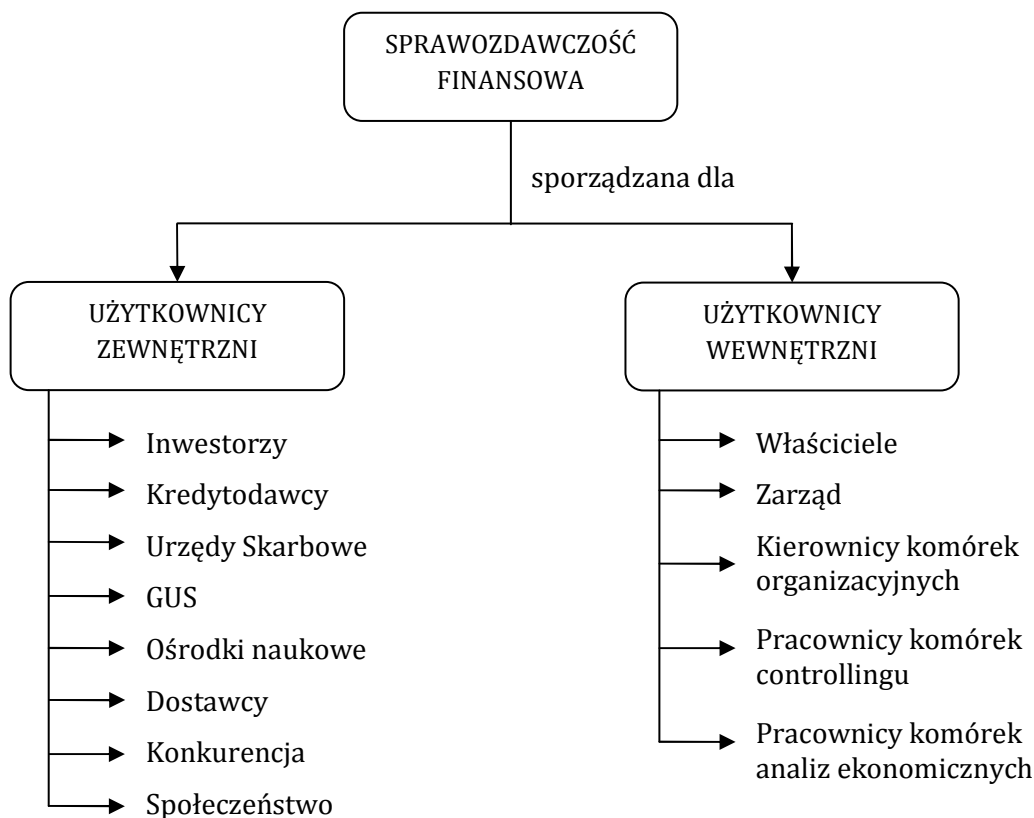
określonych terminach zgodnie z obowiązującymi przepisami. J. Samelak [2013, s. 79] proponuje, aby pod pojęciem sprawozdawczości finansowej rozumieć usystematyzowany zbiór „wyselekcjonowanych i syntetycznych informacji o dominującym charakterze finansowym, tworzonych głównie przez rachunkowość i częściowo poza nią, odnoszących się do przeszłej i obecnej sytuacji finansowej, majątkowej oraz wyniku finansowego przedsiębiorstwa, pozwalających wyciągać wnioski dotyczące przyszłości”. Z powyższych definicji można wysunąć następujący wniosek: sprawozdawczość finansowa to zbiór różnorodnych zestawień liczbowych przedstawiających dane o charakterze głównie finansowym, zarówno z obecnego, jak i poprzedniego okresu sprawozdawczego, sporządzonych dla zewnętrznych i wewnętrznych potrzeb jednostki gospodarczej. Ujęcie obok danych sprawozdawczych z bieżącego roku także danych porównawczych na dzień kończący poprzedni rok obrotowy zwiększa wartość poznawczą informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych, umożliwia przeprowadzanie wnikliwej analizy, a w konsekwencji dokonywanie oceny całokształtu działalności jednostki gospodarczej oraz tendencji rozwojowych w niej zachodzących.

„Wielowiekowa historia rachunkowości wskazuje, że jej rozwój był zawsze zdeterminowany przede wszystkim zmieniającymi się oczekiwaniami informacyjnymi rozszerzającej się grupy odbiorców. Świadczy to o przydatności i użyteczności tej dyscypliny wiedzy teoretycznej i praktycznej. Jednym z podstawowych założeń rachunkowości, gwarantującym uniknięcie asymetrii informacyjnej, jest jednak równe traktowanie, odnośnie do treści i dostępności, różnych uprawnionych adresatów sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw” [Samelak 2013, s. 101-102]. Dla wielu odbiorców informacji finansowych dane zamieszczone w sprawozdaniach finansowych stanowią punkt wyjścia do oceny dokonań jednostki. Jak pisze J. Samelak [2004, s. 116-118], odbiorcami rocznego sprawozdania finansowego są użytkownicy zewnętrzni oraz wewnętrzni. Jego zdaniem, trzeba zwrócić uwagę na fakt, iż sprawozdanie to jest sporządzane przede wszystkim dla potrzeb adresatów zewnętrznych, bowiem odbiorcy wewnętrzni mają możliwość poznania obrazu sytuacji jednostki gospodarczej także z innych źródeł. Poszczególni użytkownicy rocznego sprawozdania finansowego posługują się zawartością informacyjną tego sprawozdania dla różnych celów i różnych decyzji. Stąd, należy uświadamiać sobie, że reprezentują oni zróżnicowane potrzeby informacyjne. Wydaje się, że najsilniejsze zainteresowanie informacjami pochodzącymi ze sprawozdania wykazują właściciele, którzy chcą być informowani co najmniej okresowo o powodzeniu lub niepowodzeniu działalności gospodarczej.



Sprawozdania finansowe są przeznaczone przede wszystkim dla interesariuszy zewnętrznych, ale również dla użytkowników wewnętrznych [Brzezina 1995, s. 19], co przedstawia rysunek 4.

**Rysunek 4. Użytkownicy sprawozdań finansowych**



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Brzezina 1995, s. 20].

Informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym, jak twierdzi M. Hass-Symotiuł [2008, s. 658], spełniają następującą rolę: pozwalają określić stan faktyczny, umożliwiają ocenę realizacji zamierzeń, stwarzają podstawy kontroli i analizy prowadzonej działalności, tworzą podstawy do wyznaczania celów i zadań, a także ułatwiają podejmowanie optymalnych decyzji przez różnych użytkowników. Jak zauważa M. Gmytrasiewicz [2006, s. 90], ponadczasowe cechy i podstawy metodologiczne rachunkowości uznaje się za fundament systemu, niezależny od zmieniającej się w czasie jego funkcji informacyjnej. Jednakże, nowe tendencje rozwoju rynku tej funkcji spowodowały, że ramy metodologiczne rachunkowości łamią się pod naporem obecnych potrzeb informacyjnych głównych użytkowników rachunkowości.

Obowiązek sprawozdawczy dla szpitala, jak i każdej innej jednostki gospodarczej, wynika z ustawy o rachunkowości. Szpital sporządza (na podstawie rzetelnie i

prawkłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych) roczne  **sprawozdanie finansowe**  na moment bilansowy za rok obrotowy (zwykle w jednostce tej pokrywa się on z rokiem podatkowym), nie później niż w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego. Sprawozdanie finansowe podpisuje kierownik jednostki oraz osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych. Następnie przedstawia je właściwemu organowi statutowemu szpitala uprawnionemu do zatwierdzenia. Zatwierdzenie rocznego sprawozdanie finansowe ma miejsce nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego, zaś postać uchwały walnego zgromadzenia, decyzji organu założycielskiego lub właścicieli umieszczonej na sprawozdaniu finansowym wraz z datą i podpisem. Zatwierdzone roczne sprawozdanie finansowe wraz z odpisem uchwały o zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przedkłada się we właściwym rejestrze sądowym oraz do właściwego urzędu skarbowego. Należy pamiętać, iż sporządzenie sprawozdania finansowego wymaga spełnienia pewnych standardów jakościowych takich jak rzetelność, kompletność, sprawdzalność, porównywalność, ciągłość, przejrzystość i zrozumiałość, istotność oraz terminowość, które wynikają z nadrzędnych zasad rachunkowości, te zaś z aktów prawnych, norm zwyczajowych oraz międzynarodowych regulacji rachunkowości.

**Rachunek zysków i strat** (zwany rachunkiem wyników) jest jednym z elementów sprawozdania finansowego według obowiązującego w Polsce prawa bilansowego<sup>28</sup> sporządzanym na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych. Ustawa o rachunkowości wskazuje, iż w rachunku zysków i strat wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący i poprzedni rok obrotowy [Ustawa z 29 września 1994, art. 47 pkt. 1]. Wszelkie przychody osiągnięte w bieżącym roku obrotowym i związane z nimi koszty są kwalifikowane do ujęcia w rachunku zysków i strat danego roku obrotowego, niezależnie od tego, kiedy zostaną zapłacone (zasada memoriałowa). Natomiast, jeśli koszty wiążą się z powstaniem przychodów w przyszłych okresach obrachunkowych, to należy je przenieść na te okresy, kiedy powstają przychody (zasada współmierności przychodów i kosztów). Rachunek zysków i strat prezentuje wielkości strumieniowe, a przez to, że sporządzony jest w układzie drabinkowym, umożliwia monitorowanie wyników cząstkowych. W związku z tym, iż informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane ze szczegółowością większą niż określona w załącznikach do ustawy, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki [Ustawa z 29 września 1994, art. 50 pkt. 1], wykorzystanie tego zapisu z ustawy o rachunkowości można by rozważyć w stosunku do podmiotu jakim jest szpital, gdyż jego działalność charakteryzuje się unikalną w porównaniu do innych

---

<sup>28</sup> Wymieniany w art. 45 pkt. 2 ustawy o rachunkowości obok wprowadzenia do sprawozdania finansowego, bilansu, zestawienia zmian w kapitale własnym, rachunku przepływów pieniężnych oraz informacji dodatkowej.

jednostek gospodarczych specyfiką. W *Małej encyklopedii rachunkowości* [Skrzywan 1959, s. 655] możemy przeczytać, iż rachunek zysków i strat może być rozwijany pod względem stopnia szczegółowości danych (np. przez podawanie zamiast łącznego wyniku – oddzielnych wyników zakresu działalności podstawowej, pomocniczej, czy też innej). Rachunek zysków i strat powinien zawierać: dane identyfikacyjne szpitala, jego nazwę i adres, REGON, dzień, na który został sporządzony, poszczególne pozycje sprawozdawcze wraz z wynikami cząstkowymi i wynikiem netto za bieżący i poprzedni rok obrotowy, jak również datę jego sporządzenia oraz podpisy osób odpowiedzialnych.

W literaturze rachunkowości znajdziemy stwierdzenie, iż sposoby sporządzania rachunku zysków i strat mogą być różne. Zależą one przede wszystkim od zakresu i szczegółowości wykazywania przychodów i zysków nadzwyczajnych, kosztów i strat nadzwyczajnych oraz wyników finansowych, formy prezentacji poszczególnych pozycji oraz przekrojów ujawniania kosztów. Biorąc pod uwagę powyższe kryteria, można wyróżnić odmienne sposoby zestawienia rachunku zysków i strat, którym odpowiadają różne: metody sporządzania rachunku zysków i strat (metoda brutto, metoda netto, metoda mieszana), układy rachunku zysków i strat (poziomy i pionowy), a także warianty rachunku zysków i strat (wariant porównawczy, wariant kalkulacyjny). Dobierając określony sposób zestawienia rachunku zysków i strat, należy się kierować takimi przesłankami, jak cel sporządzania, wymogi prawa bilansowego oraz potrzeby informacyjne jednostki gospodarczej [Nowak 2009, s. 243-244].

Według ustawy o rachunkowości, rachunek zysków i strat powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 1 do ustawy, w wariantach kalkulacyjnym albo porównawczym, zależnie od wyboru dokonanego przez kierownika jednostki [Ustawa z 29 września 1994, art. 47 pkt. 4]. Ponadto, Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 1 zawiera zapis: „wybór między prezentacją kosztów w układzie funkcjonalnym i w układzie porównawczym zależy od czynników historycznych, uwarunkowań danego sektora, jak i rodzaju działalności jednostki (...) Ponieważ każda z tych metod odpowiada potrzebom różnych jednostek, niniejszy standard wymaga od kierownictwa dokonania wyboru metody prezentacji, która jest wiarygodna i bardziej przydatna” [IASB 2011, s. 433]. Warianty rachunku zysków i strat różnią się jedynie w segmentowej podstawowej działalności operacyjnej jednostki gospodarczej, tj. w sposobie wykazywania kosztów podstawowej działalności operacyjnej oraz ustalaniu kosztów własnych sprzedanych produktów czy też usług. Różnice te mają konsekwencje w odmiennej postaci informacyjnej kalkulacyjnego oraz porównawczego wariantu rachunku zysków i strat. Wyboru wariantu rachunku zysków i strat dokonuje zatem kierownik jednostki gospodarczej, biorąc pod uwagę takie przesłanki, jak: rodzaj podstawowej

działalności operacyjnej jednostki, zakres przedmiotowy i podmiotowy prowadzonej działalności, przyjęte zasady ewidencji kosztów, wymogi sprawozdawcze oraz potrzeby informacyjne jednostki. Ponadto, wybór wariantu rachunku zysków i strat jest zdeterminowany przez rozwiązania przyjęte przez daną jednostkę gospodarczą w zakresie ewidencji kosztów podstawowej działalności operacyjnej, tj. wymogi dotyczące obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej oraz wewnętrzne potrzeby informacyjne jednostki gospodarczej [Nowak 2009, s. 247-248]. Szpital dokonuje wyboru odpowiedniego wariantu przez pryzmat swojej działalności usługowej o specyficznym charakterze, jak również mając na uwadze przyjęty sposób ewidencji kosztów oraz rachunek kosztów stosowany do ustalania kosztów podstawowej działalności operacyjnej. Najczęściej spotykanym w praktyce polskich szpitali wariantem rachunku zysków i strat jest wariant porównawczy. Gdyby jednak szpital wybrał wariant kalkulacyjny, należy ujawnić strukturę rodzajową kosztów w informacji dodatkowej.

W wariantcie kalkulacyjnym (rysunek 13) wynik ustala się dwustopniowo, najpierw ustala się wynik brutto ze sprzedaży, a dopiero potem pomniejsza się go o koszty sprzedaży i koszty ogólnego zarządu, by w rezultacie otrzymać wynik ze sprzedaży. Zarówno koszty sprzedaży, jak i koszty ogólnego zarządu wykazywane są w wysokości poniesionej w danym okresie sprawozdawczym. Wykazywane są one odrębnie, gdyż uznaje się, że całość tych kosztów jest związana z przychodami ze sprzedaży w ramach podstawowej działalności operacyjnej bieżącego okresu sprawozdawczego. Co prawda przypisanie kosztów do poszczególnych działań i rodzajów działalności sprawiać może pewne trudności związane z dokonywaniem rozliczenia kosztów, jednakże takie wykazywanie kosztów dostarcza jednostce bardziej przydatnych informacji niż klasyfikacja kosztów według rodzaju.

W wariantcie kalkulacyjnym na przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów (poz. A) składają się: przychody ze sprzedaży produktów (w przypadku szpitala mówimy o usłudze medycznej, a chcąc być bardziej precyzyjnym o świadczeniu zdrowotnym), tj. kwoty otrzymane lub należne na podstawie faktur i umów z tytułu świadczeń zdrowotnych, realizacji programów zdrowotnych i z wydzielonej działalności gospodarczej (np. wynajem powierzchni, aparatury medycznej), jeżeli statut przewiduje prowadzenie takiej działalności (poz. A.I.), oraz przychody ze sprzedaży materiałów i towarów (poz. A.II.), realizowanych np. w ogólnodostępnej aptece przyszpitalnej. Do działalności operacyjnej zaliczyć można również przychody działalności pomocniczej (np. pralnia, spalarnia odpadów, usługi transportu sanitarnego, naprawa sprzętu medycznego), jeśli były świadczone na zewnątrz.

**Tabela 13. Rachunek zysków i strat (wariant kalkulacyjny)**

A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów I. Przychody netto ze sprzedaży produktów II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów
B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym: I. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów
C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A – B)
D. Koszty sprzedaży
E. Koszty ogólnego zarządu
F. Zysk (strata) ze sprzedaży (C – D – E)
G. Pozostałe przychody operacyjne I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych II. Dotacje III. Inne przychody operacyjne
H. Pozostałe koszty operacyjne I. Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych III. Inne koszty operacyjne
I. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (F + G – H)
J. Przychody finansowe I. Dywidendy i udziały w zyskach, w tym: – od jednostek powiązanych II. Odsetki, w tym: – od jednostek powiązanych III. Zysk ze zbycia inwestycji IV. Aktualizacja wartości inwestycji V. Inne
K. Koszty finansowe I. Odsetki, w tym: – dla jednostek powiązanych II. Strata ze zbycia inwestycji III. Aktualizacja wartości inwestycji IV. Inne
L. Zysk (strata) z działalności gospodarczej (I + J – K)
M. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych (M.I. – M.II.) I. Zyski nadzwyczajne II. Straty nadzwyczajne
N. Zysk (strata) brutto (L + M)
O. Podatek dochodowy
P. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)
R. Zysk (strata) netto (N – O – P)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Ustawa z 29 września 1994, załącznik nr 1].

Przychodom netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów przeciwstawia się koszty ich uzyskania (poz. B), na które składa się koszt wytworzenia sprzedanych usług medycznych (świadczeń zdrowotnych) (poz. B.I.), obejmujący koszty wytworzonych (sprzedanych) świadczeń (takich jak porady, badania, konsultacje, osobodni hospitalizacji pacjenta i jego opieki medycznej oraz inne), kalkulowane na podstawie rachunku kosztów

w układzie przedmiotowym, wartość sprzedanych towarów i materiałów odnoszona w cenach nabycia (poz. B.II.), takich jak odpady, opakowania itp. Jeśli szpital prowadzi działalność pomocniczą typu wyżej wspomniana już pralnia, spalarnia odpadów, czy naprawa sprzętu medycznego na zewnątrz jednostki, to koszty w związku z nią poniesione należy również w ramach tej pozycji uwzględniać [Hass-Symotiuk 2008, s. 687]. Nie można zapominać, iż koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów muszą być współmierne (merytorycznie i czasowo) z przychodami ze sprzedaży tych składników.

Różnica między przychodami z podstawowej działalności operacyjnej szpitala a poniesionymi w celu ich uzyskania kosztami daje w rezultacie zysk (stratę) brutto ze sprzedaży (poz. C), który stosownie pomniejsza się dodatkowo o koszty sprzedaży (poz. D) oraz koszty ogólnego zarządu (koszty płac dyrekcji szpitala i pracowników zarządu, koszty materiałów biurowych, podatki i opłaty, ubezpieczenia majątkowe, podróże służbowe, koszty utrzymania i ochrony obiektów, ogrzewania i inne, związane z funkcjonowaniem jednostki (poz. E). Zysk (stratę) ze sprzedaży (poz. F) otrzymujemy odejmując od zysku (straty) brutto ze sprzedaży (poz. C) wyżej wymienionych powyżej kosztów (poz. D i E).

Niektórzy teoretycy rachunkowości dochodzą do wniosku, iż rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym jest zalecany (wskazany) do stosowania w dużych jednostkach gospodarczych, o rozbudowanych strukturach organizacyjnych. Dostarcza on bowiem bardziej przydatnych informacji na potrzeby kontroli efektywności działalności jednostki gospodarczej. Sporządzanie kalkulacyjnego wariantu rachunków zysków i strat jest trudniejsze niż wariantu porównawczego [Nowak 2009, s. 251]. Większość szpitali posiada bardzo rozbudowaną strukturę organizacyjną, wystarczy spojrzeć na ilość samodzielnych komórek organizacyjnych (poszczególne oddziały specjalistyczne, w tym SOR i OIOM, poradnie, pracownie itp.), gdy bierzemy pod uwagę tylko podział na komórki działalności medycznej. Nie należy zapominać o samodzielnych komórkach niemedycznych, których również jest wiele w szpitalu.

W wariantcie porównawczym w skład przychodów netto ze sprzedaży i zrównanych z nimi (poz. A) wchodzi przychody ze sprzedaży produktów (omówione już w wariantcie porównawczym, wykazane są one w poz. A. I.), zmiana stanu produktów (poz. A. II.), koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki (poz. A. III.) oraz przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów (poz. A. IV., również omówione w wariantcie kalkulacyjnym).

**Tabela 14. Rachunek zysków i strat (wariant porównawczy)**

A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym: I. Przychody netto ze sprzedaży produktów II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna) III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów
B. Koszty działalności operacyjnej I. Amortyzacja II. Zużycie materiałów i energii III. Usługi obce IV. Podatki i opłaty, w tym: – podatek akcyzowy V. Wynagrodzenia VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia VII. Pozostałe koszty rodzajowe VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów
C. Zysk (strata) ze sprzedaży (A – B)
D. Pozostałe przychody operacyjne I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych II. Dotacje III. Inne przychody operacyjne
E. Pozostałe koszty operacyjne I. Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych III. Inne koszty operacyjne
F. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C + D – E)
G. Przychody finansowe I. Dywidendy i udziały w zyskach, w tym: – od jednostek powiązanych II. Odsetki, w tym: – od jednostek powiązanych III. Zysk ze zbycia inwestycji IV. Aktualizacja wartości inwestycji
H. Koszty finansowe I. Odsetki, w tym: – dla jednostek powiązanych II. Strata ze zbycia inwestycji III. Aktualizacja wartości inwestycji IV. Inne
I. Zysk (strata) z działalności gospodarczej (F + G – H)
J. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych (J.I. – J.II.) I. Zyski nadzwyczajne II. Straty nadzwyczajne
K. Zysk (strata) brutto (I + J)
L. Podatek dochodowy
M. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)
N. Zysk (strata) netto (K – L – M)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.

M. Hass-Symotiuk [2008, s. 689], rozpatrując przypadek szpitala, pisze, iż zmiana stanu produktów to różnica stanu produktów gotowych na początek (-) i na koniec (+) roku obrotowego produkcji niezakończonych i zakończonych oraz rozliczeń międzyokresowych wyrażonych w postaci salda Dt i Ct konta *Rozliczenia międzyokresowe kosztów*, która wymaga ustalenia ze względu na konieczność doprowadzenia do współmierności przychodów i kosztów (co ma miejsce poprzez przeniesienie salda konta *Rozliczenie kosztów rodzajowych* na konto *Wynik finansowy*). W szpitalu zmiana stanu produktów może dotyczyć przede wszystkim krótkoterminowych czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów oraz krótkoterminowych biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów dotyczących działalności operacyjnej (medycznej).

Co do kosztu wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki, M. Hass-Symotiuk [2008, s. 690] pisze, iż zawiera on wartość usług przekazanych na rzecz działalności własnej, a jego wielkość wynika z sald kont *Obroty wewnętrzne* i *Koszty obrotów wewnętrznych* funkcjonujących analogicznie do kont kosztów sprzedaży zewnętrznej. Salda obu kont są sobie równe, bowiem wycena przekazanych usług odbywa się według kosztów wytworzenia. Dlatego w przypadku, gdy szpital sporządza rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym, przekazanie świadczeń medycznych na cele wewnętrzne (np. na rzecz własnych pracowników czy też zaangażowanie zasobów operacyjnych na potrzeby środków trwałych w budowie) powinno być ujęte w taki sposób, aby nie zniekształcać ustalenia zmiany stanu produktów oraz wyniku finansowego.

Na koszty działalności operacyjnej składają się wszystkie poniesione w bieżącym roku obrotowym koszty rodzajowe, czyli amortyzacja, zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty, wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, a także pozostałe koszty rodzajowe. Pozycja wartość sprzedanych towarów i materiałów, zaliczana również do kosztów podstawowej działalności operacyjnej, została opisana przy wariantcie kalkulacyjnym.

Rachunek wyników (rachunek zysków i strat) jest najważniejszym źródłem informacji na temat rezultatów działalności szpitala jakie jednostka ta osiąga w okresie sprawozdawczym. Prezentuje on informacje nie tylko o uzyskanych wynikach. Jego struktura informacyjna dostarcza szczegółowych danych o głównych czynnikach wywierających wpływ na kształtowanie się wyniku finansowego szpitala. Dzięki prezentacji poszczególnych przychodów, kosztów oraz wyników finansowych według segmentów działalności, można dokonać oceny w ramach różnych rodzajów działalności prowadzonej przez szpital.



### 2.3. Pojęcie oraz klasyfikacja przychodów i kosztów szpitala

Prowadzenie działalności leczniczej nierozzerwalnie związane jest z uzyskiwaniem przychodów oraz ponoszeniem kosztów działalności. W literaturze przedmiotu można znaleźć różne, ogólne definicje, które w sposób bardziej lub mniej dokładny opisują istotę przychodów i kosztów działalności. Ustawa o rachunkowości definiuje przychody jako „uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli” [Ustawa z 29 września 1994, art. 3 ust. 1 pkt. 30]. Podobnie też ustawa definiuje koszty jako „uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli” [Ustawa z 29 września 1994, art. 3 ust. 1 pkt. 31]. W obu definicjach zwraca się uwagę na wiarygodność i udokumentowanie przychodów i kosztów, co jest istotne z punktu widzenia prawa bilansowego i podatkowego. Istotnym elementem definicji ustawowych jest wprowadzanie lub wyprowadzanie środków pieniężnych przez właściciela lub udziałowca w ramach dokapitalizowania lub wycofania kapitału. Powyższe ruchy kapitałowe nie oznaczają przychodu lub kosztu dla jednostki gospodarującej.

*Leksykon zarządzania finansami* [Olzacka i Pałczyńska-Gościniak 1998, s. 231] definiuje przychody jako „ogół wpływów uzyskanych lub należnych w określonym czasie z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej, z tytułu operacji finansowych, pracy najemnej itd.”. Natomiast koszty interpretowane są jako „wyrażone w pieniądzu zużycie środków produkcji i siły roboczej niezbędne dla pozyskania dobra (produktu lub usługi)” [Olzacka i Pałczyńska-Gościniak 1998, s. 140]. Jednocześnie zwraca się uwagę na to, że przychodu nie należy utożsamiać z wpływem, a kosztu z wydatkiem. Ma to szczególne znaczenie w prawie podatkowym, gdzie ustalana jest podstawa opodatkowania i konieczność odprowadzania podatków. Dlatego w *Encyklopedii rachunkowości* [Gmytrasiewicz 2005, s. 601] podaje się dwa znaczenia terminu przychód, gdzie jedno odnosi się do powstania korzyści ekonomicznych, zaś drugie do zwiększenia stanu danego składnika majątkowego.

Już w latach trzydziestych XX wieku A. Bieniek [1938, s. 3] pisał: „należy z kolei podkreślić, że koszty własne można określać jedynie w stosunku do jakiegoś przedmiotu;

tym przedmiotem jest w przedsiębiorstwach przemysłowych wyrób gotowy, zaś w przedsiębiorstwach handlowych towar, jako przedmiot czynności gospodarczych tych przedsiębiorstw”. W identycznym sensie wypowiedział się J. Chodorowski [1947, s. 14]: „koszt jest środkiem działalności gospodarczej i zestawiać go zawsze należy z przedmiotem tej działalności, tj. wyrobem lub usługą. Nie ma zatem w praktyce „kosztów własnych”, są natomiast „koszty własne wyrobu lub usługi”.

Szpital prowadząc działalność leczniczą bierze udział w obrocie gospodarczym. Aby pozyskać przychody z prowadzonej działalności szpital musi zgromadzić odpowiednie wyposażenie, materiały medyczne i niemedyczne oraz zatrudnić pracowników [Norek 2007, s. 17 i następne]. Nabywanie składników majątkowych dla potrzeb prowadzonej działalności wiąże się z podpisywaniem kontraktów z dostawcami [Rajski 1994, s. 20-37], powoduje powstawanie zobowiązań i konieczność realizowania płatności na rzecz sprzedających, co oznacza uczestnictwo w obrocie gospodarczym. Prawidłowy obrót składnikami podporządkowany jest zasadzie racjonalnego i oszczędnego gospodarowania. Wiąże się to ściśle z przychodami ze sprzedaży usług medycznych, które są ograniczone posiadanymi przez NFZ zasobami finansowymi.

Zarobkowy charakter działalności oznacza „dążenie do osiągnięcia w wyniku prowadzonej działalności określonego przysporzenia majątkowego (zysku)” [Powałowski i Koroluk 2005, s. 33]. Szpital funkcjonujący jako samodzielna jednostka rynkowa musi zabiegać o nadwyżkę przychodów nad kosztami, którą przeznacza na cele statutowe lub też na rozwój. Nie można nazwać działalności niezarobkową w sytuacji, gdzie przychody pokrywają jedynie koszty działalności, co często się zdarza w opiece zdrowotnej. Zarobkowy charakter działalności leczniczej wiąże się też z tym, że szpital uzyskuje przychody z prowadzonej działalności, a nie prowadzi działalność charytatywnej.

Ordynacja podatkowa działalność gospodarczą interpretuje jako „każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność – do przedsiębiorców” [Ustawa z 29 sierpnia 1997, art. 3 pkt. 9]. W definicji tej pojawia się „wykonywanie zawodu wolnego”, także jako działalność o charakterze zarobkowym w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Zawody medyczne zakwalifikowane są do grupy zawodów wolnych między innymi w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym [Ustawa z 20 listopada 1998] oraz w kodeksie spółek handlowych [Ustawa z 15 września 2000, art. 88]. Zapisy ordynacji podatkowej są zgodne z zapisami ustawy o działalności leczniczej, ponieważ nie każdy prowadzący

działalność leczniczą jako działalność gospodarczą musi być przedsiębiorcą. Podobnie też działalność gospodarczą definiuje ustawa o podatku VAT według której „działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy.

Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych” [Ustawa z 11 marca 2004, art. 15 pkt. 2]. W interpretacji prawa podatkowego istotne jest więc uzyskiwanie przychodów z prowadzonej działalności (cel zarobkowy), ponieważ państwo zainteresowane jest uzyskiwaniem podatków od podatników (płatników podatku dochodowego) z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych odnosi się również do działalności gospodarczej jako działalności zarobkowej prowadzonej „we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów” [Ustawa z 26 lipca 1991, art. 5a pkt. 6]. W przypadku opieki zdrowotnej rezultatem działalności często jest strata spowodowana zbyt wysokimi kosztami prowadzonej działalności. Ponadto, pamiętać należy, że w przypadku większości szpitali (szpitale publiczne) wyniki działalności leczniczej są zwolnione z opodatkowania pod warunkiem, że zyski przeznacza się na cele statutowe tych jednostek. Jedynie szpitale niepubliczne są zobowiązane odprowadzić podatek dochodowy.

Usługowa działalność gospodarcza, w tym także działalność lecznicza, opisana jest również w przepisach unijnych. „Usługami w rozumieniu niniejszego Traktatu są świadczenia wykonywane zwykle za wynagrodzeniem w zakresie, w jakim nie są objęte postanowieniami o swobodnym przepływie towarów, kapitału i osób” [Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, art. 50]. Zasadniczą więc cechą realizowanych świadczeń usługowych jest „fakt pobierania przez usługodawcę za dane – w ramach stosunku zobowiązaniowego – świadczenie świadczenia wzajemnego, występującego w postaci pieniężnej” [Szydło 2005, s. 89]. Jednocześnie to świadczenie powinno być realizowane w celu zarobkowym [O’Leary 1999, s. 399], co utożsamiane jest z uzyskiwaniem przychodów z tytułu prowadzonej działalności. M. Szydło [2005, s. 89-90] pisze, że „nie powinien mu towarzyszyć (po stronie usługodawcy) jednoznaczny zamiar wypracowywania (osiągania) konkretnych zysków (wymiernych korzyści majątkowych)”. Ponadto, zarobkowość działalności usługowej może być postrzegana w sensie

obiektywnym lub subiektywnym [Kosikowski 2007, s. 25]. Sens obiektywny to rzeczywista zyskowość prowadzonej działalności, definiowana w ekonomii jako różnica między całkowitymi przychodami i całkowitymi kosztami. Subiektywne zaś spojrzenie na działalność zarobkową oznacza wyraźny zamiar uzyskiwania dochodów z prowadzonej działalności [Klecha 2009, s. 131-132].

Realizując świadczenia zdrowotne na rzecz pacjentów (usługobiorców), szpital otrzymuje przychody z tytułu świadczonych usług. Co prawda, zdarza się, iż pacjent jest jednocześnie płatnikiem (indywidualny tryb świadczeń), niemniej jednak najczęściej kupującym usługi jest strona trzecia, czyli NFZ [Dobska i Rogoziński 2008, s. 90]. Rozróżnić trzeba jednak wpływ środków pieniężnych od zaksięgowanego przychodu ze sprzedaży. Zdefiniowanie przychodów znajduje się ustawie o rachunkowości<sup>29</sup>, która łączy pojęcie przychodów z zyskami (wyodrębnia pojęcie zysków nadzwyczajnych). Ponadto, przychód może zostać zarejestrowany jeżeli wywoła równocześnie zmiany wartości aktywów lub zobowiązań [Gierusz 2005, s. 56]. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości odnosząc się do przychodów (standard nr 18, § 1) kwalifikują do ujmowania przychody powstające „w wyniku następujących transakcji i zdarzeń:

- a) sprzedaży dóbr,
- b) świadczenia usług oraz
- c) użytkowania przez inne podmioty aktywów jednostki gospodarczej przynoszących odsetki, dywidendy i tantiemy” [IASB 2011, s. 623].

Jednocześnie MSR nr 18 § 7 mówi, że „przychody są wpływami korzyści ekonomicznych brutto danego okresu, powstałymi w wyniku (zwykłej) działalności jednostki, skutkującymi zwiększeniem kapitału własnego, innym niż zwiększenie kapitału wynikającego z wpłat udziałowców” [IASB 2011, s. 624]. Wyraźnie zatem i MSR 18 i ustawa o rachunkowości wykluczają z przychodów zwiększenia stanu aktywów z tytułu dopłat właścicieli lub udziałowców do kapitałów.

Ogólnie przyjęte zasady rachunkowości pozwalają uznać przychód jeżeli spełnia on następujące warunki:

- „jednostka dodała wartość ekonomiczną do swojego produktu,
- istnieje możliwość pomiaru wielkości przychodów,
- pomiar jest możliwy do zweryfikowania i wolny od błędów,
- można wiarygodnie oszacować koszty związane z danym przychodem” [Kabalski 2005, s. 53].

---

<sup>29</sup> Porównanie prawa bilansowego i założeń koncepcyjnych MSR w zakresie interpretacji przychodów, zysków i zysków nadzwyczajnych – szerzej patrz: Gierusz [2005, s. 55].

W przypadku opieki zdrowotnej przychód ze sprzedaży usługi medycznej oznacza, że usługa została zrealizowana (zakończona) i zgłoszona do płatnika instytucjonalnego jakim jest NFZ. Pomiar zrealizowanej usługi został przeprowadzony poprawnie i zweryfikowany przez płatnika w ramach funkcjonującego sposobu rozliczania, którego podstawą są Jednorodne Grupy Pacjentów<sup>30</sup> (przez zastosowanie Grupera<sup>31</sup> do weryfikacji danych dotyczących zrealizowanej usługi). Jednocześnie, na podstawie posiadanej dokumentacji księgowej i medycznej można wiarygodnie wycenić koszty zrealizowanej usługi medycznej.

Biorąc pod uwagę całokształt działalności szpitala, do przychodów ogółem zalicza się:

- „przychody pochodzące ze sprzedaży usług, np.:
  - sprzedaży usług medycznych na rzecz NFZ, MZ, osób fizycznych, prawnych,
  - sprzedaży usług niemedyceńskich: czynsze, dzierżawy, odsprzedaż usług telefonicznych, energii;
- przychody pochodzące ze sprzedaży towarów i materiałów;
- pozostałe przychody operacyjne, np. ze sprzedaży środków trwałych, darowizn pieniężnych i rzeczowych (poza środkami trwałymi), dotacji celowych np. na szkolenia z ratownictwa medycznego i refundacji z Urzędu Pracy, z tytułu ujawnionych nadwyżek inwentaryzacyjnych,
- przychody finansowe, np. odsetki od środków na rachunkach bankowych i lokat, odsetki od należności niezapłaconych w terminie, umorzone przez kontrahentów odsetki od zobowiązań,
- zyski nadzwyczajne, np. dotyczące restrukturyzacji, spowodowane zdarzeniami losowymi” [Kautsch 2010, s. 91].

W oficjalnej sprawozdawczości przygotowywanej dla potrzeb Centrum Systemów Informacyjnych Ochrony Zdrowia, przychody ujmowane są w kilku kategoriach, w tym między innymi jako przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi (pozycja ta ma charakter sumaryczny i dotyczy całej sprzedaży realizowanej przez jednostki gospodarcze systemu opieki zdrowotnej). W ramach przychodów netto ze sprzedaży produktów (produktami są świadczenia zdrowotne) ujmowane są przychody ze sprzedaży dla NFZ, przychody ze sprzedaży dla odbiorców bezpośrednich czyli pracodawców oraz pozostała sprzedaż. Ponadto, szpitale mogą pozyskiwać przychody z tytułu pozostałej działalności operacyjnej oraz działalności finansowej. Główne jednak źródło przychodów to usługi

---

<sup>30</sup> Jednorodne Grupy Pacjentów zostaną dokładnie przedstawione w rozdziale 3 rozprawy.

<sup>31</sup> Gruper to aplikacja informatyczna przyporządkowująca pacjentów do poszczególnych JGP na podstawie wprowadzonych danych medycznych dotyczących rozpoznania głównego (zasadniczego), rozpoznań współistniejących oraz procedur medycznych.

medyczne realizowane w oparciu o umowy zawarte z NFZ. Z danych zawartych w tabeli 15 wynika, że z roku na rok rośnie udział sprzedaży usług medycznych dla NFZ w przychodach ze sprzedaży ogółem (rok 2006 – 91,9%, 2007 rok – 92,7%, 2008 rok – 93,6%, 2009 rok – 93,8%, 2010 rok – 94,3% a 2011 rok – 93,99%).

**Tabela 15. Struktura przychodów samorządowych samodzielnych zakładów opieki zdrowotnej**

Nazwa przychodów	Wartość przychodów w tys. złotych			
	2006	2009	2010	2011
<b>Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym:</b>	<b>17 109 149,-</b>	<b>26 252 275,-</b>	<b>25 659 079,-</b>	<b>25 682 235,-</b>
Przychody netto ze sprzedaży usług, w tym:	16 955 873,-	26 134 648,-	25 531 375,-	25 572 400,-
Sprzedaż dla NFZ	15 731 389,-	24 619 252,-	24 077 444,-	24 036 271,-
Sprzedaż pracodawcom	-	205 086,-	227 505,-	235 118,-
Sprzedaż pozostała	1 224 484,-	1 310 310,-	1 226 426,-	1 301 012,-
<b>Pozostałe przychody operacyjne</b>	<b>840 923,-</b>	<b>913 541,-</b>	<b>1 066 662,-</b>	<b>1 114 416,-</b>
<b>Przychody finansowe</b>	<b>119 635,-</b>	<b>115 040,-</b>	<b>107 576,-</b>	<b>129 486,-</b>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Biuletyny Statystyczne Ministerstwa Zdrowia 2007, 2010, 2011 i 2012 roku, [www.csioz.gov.pl](http://www.csioz.gov.pl)].

Przychody pochodzące ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych (sprzedaż dla NFZ) w aktualnie obowiązującym systemie finansowania opieki zdrowotnej mają charakter prospektywnej refundacji kosztów [Morris, Develin i Parkin 2011, s. 198], co oznacza że szpital otrzymuje przychody w ustalonych z góry stawkach za zrealizowane świadczenia zdrowotne. Przychody nie wiążą się zatem z faktycznie poniesionymi kosztami w związku z realizacją usług medycznych. Tego typu system zachęca do ograniczania kosztów leczenia pacjentów, podobnie jak innych kosztów związanych z funkcjonowaniem szpitala. System opiera się bowiem na średnich kosztach przypadających na jednego pacjenta w każdej grupie diagnostycznej (JGP). Odpowiednie przyporządkowanie pacjenta do grupy i wskazanie czynności realizowanych na rzecz pacjenta oznacza jednoznacznie możliwość finansowania takiego świadczenia. Niebezpieczeństwem dla pacjentów są wobec tego ograniczenia w wykonywaniu pewnych dodatkowych badań potwierdzających lub wykluczających jednostkę chorobową, których nie przewiduje standard leczenia. Istnieje też możliwość manipulowania diagnozami w celu uzyskania dodatkowych punktów rozliczeniowych i otrzymania większego przychodu z tytułu zrealizowanych świadczeń. Pozostałe przychody ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych poza JGP realizowane są na zasadzie umowy z kontrahentem. Bez względu na to czy jest to osoba fizyczna czy też osoba prawna, finansowanie ma charakter retrospektywny czyli przychód ze sprzedaży

jest ustalany (negocjowany) na podstawie rzeczywistych kosztów, poniesionych w związku z realizowanym świadczeniem zdrowotnym [Morris, Develin i Parkin 2011, s. 197].

Szpitaly pokrywają koszty działalności i regulują swoje zobowiązania [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 52] z posiadanych środków własnych i uzyskiwanych przychodów. Zgodnie z ustawą o działalności leczniczej szpitale działające jako samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej mogą uzyskiwać środki finansowe z:

- odpłatnej działalności leczniczej (świadczenie usług medycznych);
- wydzielonej medycznej i niemedykowej działalności gospodarczej, jeżeli statut zakładu przewiduje wykonywanie takiej działalności;
- tytułu innych przychodów w postaci, np. darowizn, spadków i zapisów oraz ofiarności publicznej, w tym także pochodzenia zagranicznego;
- innych źródeł na realizację zadań w zakresie programów zdrowotnych i promocji zdrowia, w tym zarówno zakupu sprzętu i aparatury medycznej, remontów bieżących, jak również pokrycie kosztów kształcenia i podnoszenia kwalifikacji osób wykonujących zawody medyczne;
- podmiotu tworzącego samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej na pokrycie ujemnego wyniku finansowego [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 55 i 114-118].

W myśl ustawy o działalności leczniczej, realizacją świadczeń zdrowotnych mogą zajmować się samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej oraz inne podmioty wykonujące działalność leczniczą (podmioty lecznicze) nie będące samodzielnymi zakładami opieki zdrowotnej [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 4]. Podmioty te, prowadząc działalność leczniczą, oprócz dochodów własnych mogą również otrzymać środki publiczne z przeznaczeniem na:

- realizację zadań w zakresie programów zdrowotnych i promocji zdrowia, w tym na zakup aparatury i sprzętu medycznego oraz wykonanie innych inwestycji koniecznych do realizacji tych zadań;
- pokrycie kosztów podwyższania kwalifikacji zawodowych osób wykonujących zawody medyczne;
- remonty bieżące posiadanych obiektów, sprzętu i aparatury medycznej;
- inne inwestycje, m.in. związane z zakupem aparatury i sprzętu medycznego przeznaczonych do prowadzenia działalności leczniczej;
- realizację projektów finansowanych lub współfinansowanych z budżetu Unii Europejskiej lub finansowanych w ramach Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA),

- realizację celów określonych w odrębnych przepisach oraz umowach międzynarodowych, w tym realizację wieloletnich programów rozwojowych [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 114 i następane].

Głównym źródłem przychodów szpitala są przychody z tytułu realizowanych świadczeń zdrowotnych (sprzedaży usług medycznych). Przyjmuje się, że w większości szpitali przychody te wynoszą powyżej 90% ogółu przychodów (tabela 16).

**Tabela 16. Przykładowy plan przychodów na rok 2012 i jego realizacja**

Lp.	Wyszczególnienie	Plan przychodów	Wykonanie przychodów	Udział procentowy
<b>I.</b>	<b>Przychody ogółem w tym wyszczególnienie źródeł</b>	<b>39 828 339</b>	<b>40 849 188,84</b>	<b>100 %</b>
1	Sprzedaż usług medycznych	39 060 139	40 597 115,51	99,34 %
2	Pozostała sprzedaż usług	614 500	129 986,57	0,36 %
3	Sprzedaż usług bytowych	13 700	10 710,38	0,04 %
4	Sprzedaż materiałów	140 000	111 376,38	0,26 %

Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdania finansowego badanego szpitala.

Ponadto, szpitale mogą realizować inne usługi jak np. specjalistyczne usługi transportowe poza kontraktem z NFZ, badania z zakresu medycyny pracy (badania wstępne, okresowe, kontrolne, końcowe, wysokościowe), badania kierowców, usługi z zakresu leczenia otyłości i doradztwa zdrowego żywienia, leczenia bólu czy też szkoły rodzenia. Co więcej, rozszerzana jest w ramach świadczeń odpłatnych oferta rehabilitacji (zabiegi masażu odchudzającego, refleksoterapia, możliwość uczestniczenia w różnych formach aktywności ruchowej, indywidualnych ćwiczeniach z rehabilitantem, usprawniających ćwiczeniach grupowych i indywidualnych dla pań i panów, ćwiczeniach dla kobiet w ciąży i po porodzie, ćwiczeniach wspomagających odchudzanie czy zajęciach z jogi). Szczególną propozycję stanowią usługi medyczno-kosmetyczne, wykonywane przez doświadczoną i dobrze przygotowaną kadrę lekarską i pielęgniarską. Należą do nich zabiegi z zakresu medycyny estetycznej, jak np. korekta zmarszczek mimicznych preparatem BOTOX, korekta zmarszczek statycznych, korekta objętości ust, peelingi medyczne, mezoterapia lekarska, wspomaganie odchudzania metodą akupunktury i aurikuloterapii, terapia plam barwnikowych preparatem cosmelan i inne. Rozszerzenie oferty usługowej przez szpital spowodowane zostało pojawieniem się większej ilości jednostek konkurencyjnych o charakterze niepublicznych (tabela 17). Liczba łóżek w szpitalach niepublicznych zwiększyła się ponad trzykrotnie w latach 2006 – 2011, przybyło też 160 nowych jednostek niepublicznych.



**Tabela 17. Liczba szpitali i łóżek szpitalnych w Polsce**

Wyszczególnienie	Okres badany			
	2006	2009	2010	2011
Ogółem szpitale	742	754	795	830
w tym niepubliczne	153	228	286	313
Łóżka ogółem	176 673	183 040	181 077	184 514
w tym niepubliczne	9 318	18 028	23 837	28 513

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Biuletyny Statystyczne Ministerstwa Zdrowia 2007, 2010, 2011 i 2012, [www.csioz.gov.pl](http://www.csioz.gov.pl)].

Szpital może również otrzymywać przychody z działalności niemedycejszej, np. z tytułu wynajmu zbędnych i chwilowo nie wykorzystywanych pomieszczeń. Oferuje również usługi żywieniowe (w tym na wynos), usługi pralnicze, sterylizatorni i tlenowni, a także sprzedaż wody demineralizowanej. Ponadto, oferowane są też usługi pobytowe na oddziałach szpitalnych (tabela 18). Przy niektórych szpitalach funkcjonują punkty rehabilitacyjno-ortopedyczne sprzedające sprzęt do rehabilitacji i przyrządy ortopedyczne.

**Tabela 18. Przykładowy wykaz cen za osobodzień (wg cennika badanego szpitala w roku 2011)**

Lp.	Komórka organizacyjna	Cena za dobę
1	Oddział chorób wewnętrznych	350,-
2	Oddział ginekologiczno-położniczy	500,-
3	Oddział dziecięcy	380,-
4	Oddział neonatologiczny	360,-
5	Oddział urazowo-ortopedyczny	450,-
6	Oddział chirurgii ogólnej i onkologicznej	515,-
7	Oddział rehabilitacyjny	300,-
8	Oddział anestezjologii i intensywnej terapii	4 000,-
9	Oddział reumatologii dla przewlekle chorych	310,-
10	Hospicjum stacjonarne	350,-
11	Prosektorium – przechowywanie zwłok	80,-

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

Przychody zależą od ilości pacjentów i asortymentu świadczonych usług, dlatego też usługodawcy proponują i inne usługi, które nie są finansowane przez NFZ w ramach kontraktów, np. domowe porady lekarskie, konsultacje w trakcie wizyty domowej, wizyty domowe pielęgniarki środowiskowej lub położnej, założenie opatrunku na ranę w domu pacjenta, iniekcje i pobranie krwi w domu pacjenta, EKG spoczynkowe z opisem w trakcie wizyty domowej itp.

Dla zarządzającego szpitalem istotne są informacje dotyczące planowanych i zrealizowanych przychodów w układzie asortymentowym (tabela 19). Najbardziej istotne są informacje dotyczące podstawowej działalności medycznej, tj. przychodów

uzyskiwanych z podstawowej i ambulatoryjnej opieki zdrowotnej, one bowiem stanowią główny element przychodów jednostki (według danych badanego szpitala to ok. 84% ogółu planowanych przychodów – tabela 19). Przychody ze sprzedaży wszystkich usług medycznych stanowią 94,09% ogółu sprzedaży. Drugim co do wartości elementem kształtującym przychody szpitala są usługi transportowe i wynajem pomieszczeń. Ich udział wynosił około 4,8% w całości przychodów. Najmniejszy udział w sprzedaży mają przychody operacyjne i finansowe (pozycje nie podlegające planowaniu). Ich udział wynosił 1,1% w całości przychodów.

**Tabela 19. Przykładowy plan przychodów w układzie asortymentowym na rok 2011 i jego realizacja**

Lp.	Zakres świadczonych usług	Plan przychodów	Wykonanie przychodów	Procentowe wykonanie planu
1	Podstawowa opieka zdrowotna	1 084 105,30	1 131 421,29	104,36 %
2	Poradnie specjalistyczne w tym: okulistyczna, neurologiczna, otolaryngologiczna, chirurgiczna	333 240,80	336 823,10	101,10 %
3	Poradnia stomatologiczna	136 572,22	134 069,97	98,17 %
4	Przychody ze sprzedaży usług medycznych w tym usługi rehabilitacji leczniczej oraz usługi nie objęte kontraktem z NFZ	375 000,00	248 042,74	66,14 %
5	Zakład Opiekuńczo – Leczniczy dla Dorosłych	1 200 000,00	1 233 599,00	102,79 %
6	Przychody ze sprzedaży pozostałych usług nie medycznych, w tym wynajem pomieszczeń i usługi transportowe	150 000,00	156 129,73	104,09 %
7	Pozostałe przychody operacyjne	-	36 737,61	-
8	Przychody finansowe	-	1 289,47	-
<b>Razem</b>		<b>3 278 918,32</b>	<b>3 285 489,32</b>	<b>100,02 %</b>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdania finansowego badanego szpitala.

Planowanie przychodów z działalności leczniczej podobne jest do sytuacji problemowej przedstawianej przez K. Zimniewicza [1999, s. 110]. Szpital stawia sobie określone cele operacyjne i strategiczne [Talaga 2004, s. 38-46] w oparciu o potrzeby (życzenia) pacjentów, natomiast ich realizacja jest głęboko osadzona w rzeczywistości gospodarczej państwa, biorąc pod uwagę możliwości składkowania w ramach ubezpieczenia zdrowotnego społeczeństwa. Planując sprzedaż usług medycznych, szpital musi dostrzegać rozbieżności między możliwymi do uzyskania przychodami od NFZ oraz rzeczywistymi kosztami realizowanych świadczeń. Wycena punktowa świadczeń realizowana przez NFZ nie jest bowiem oparta o koszty faktycznie poniesione przez

szpital, lecz o stan środków finansowych posiadanych przez Fundusz. Stąd problemowa sytuacja szpitali, które muszą dostosowywać koszty działalności do możliwości pozyskiwania przychodów. Monopolistyczna pozycja płatnika [Jaworzyńska 2010, s. 50] dyktuje warunki realizacji świadczeń przez szpital. Planowanie działalności leczniczej sprowadza się zatem do planowania struktury sprzedaży, w której uwzględnić należy potrzeby zdrowotne pacjentów w regionie obsługiwanym oraz rentowność realizowanych świadczeń zdrowotnych. Wsparciem finansowym mogą być inne, omówione wcześniej przychody, lecz głównym źródłem dochodów pozostaje nadal przychód od płatnika instytucjonalnego jakim jest NFZ.

Oprócz przychodów z podstawowej działalności leczniczej (podstawowej działalności operacyjnej) szpitale uzyskują także pozostałe przychody operacyjne, przychody finansowe oraz przychody o charakterze zysków nadzwyczajnych. W *Encyklopedii rachunkowości* [Gmytrasiewicz 2005, s. 604] pozostałe przychody operacyjne definiuje się jako przychody „pośrednio związane z podstawową działalnością operacyjną jednostki” i powstające w związku z prowadzoną działalnością podstawową (np. działalnością leczniczą w szpitalach), ale nie związane z realizacją operacji finansowych na środkach i znakach pieniężnych, a także nie będące zyskiem nadzwyczajnym. Do pozostałych przychodów operacyjnych w szpitalu można zaliczyć przychody ze sprzedaży (likwidacji) środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych, nieprzydatnych w działalności leczniczej szpitala lub też nie nadających się do dalszej eksploatacji lub wykorzystania. Sprzedaż takich składników może się wiązać z zaprzestaniem określonej działalności np. zamknięciem oddziału szpitalnego lub likwidacją poradni, laboratorium czy przychodni. Ponadto, pozostałymi przychodami operacyjnymi mogą być otrzymywane subwencje, dotacje, dopłaty, darowizny, zapisy i spadki z różnych tytułów, np. na realizację programów zdrowotnych, pokrycie kosztów podnoszenia kwalifikacji przez personel medyczny, dotacje na odprawy i odszkodowania, a także darowizny w postaci rzeczowej, np. sprzętu i aparatury medycznej. Ogólnie rzecz biorąc, przychody pieniężne przeznaczone są na cele inne niż nabycie trwałych aktywów niefinansowych oraz dofinansowywanie prac rozwojowych. Szpital może również otrzymywać przychody np. z tytułu sprzedaży kart rabatowych na usługi medyczne, które traktować należy jako pozostałe przychody operacyjne, a także przychody z tytułu kar umownych i odszkodowania dotyczące działalności na rzeczowych składnikach majątku trwałego i obrotowego, np. otrzymane kary za nieterminową dostawę materiałów medycznych lub złą jakością dostarczonych składników. Pozostałymi przychodami operacyjnymi w szpitalu mogą być również przychody z działalności socjalnej, umorzone i przedawnione zobowiązania, przychody z tytułu wynajmu

pomieszczeń szpitalnych, aparatury i sprzętu medycznego, a także niewyjaśnione nadwyżki inwentaryzacyjne składników majątkowych.

Istotne w działalności szpitala są również przychody finansowe dotyczące działań na finansowych składnikach majątku. *Encyklopedia rachunkowości* [Gmytrasiewicz 2005, s. 602] za przychody finansowe uznaje „przychody realizowane z operacji finansowych”. W szpitalu mogą to być odsetki od lokat i rachunków bankowych, przychody z tytułu posiadania udziałów, akcji i obligacji lub przychody ze sprzedaży posiadanych udziałów, akcji, obligacji, weksli i czeków obcych. W przypadku posiadania środków pieniężnych w walutach obcych, szpital może uzyskiwać przychody finansowe z tytułu dodatnich różnic kursowych powstałych przy realizacji operacji w walutach obcych oraz odsetki od przechowywanych walut obcych na rachunkach bieżących i lokacyjnych. Ponadto, do przychodów finansowych zaliczane są otrzymane odsetki karne i kary za nieterminową realizację należności oraz wartość umorzonych kredytów i pożyczek.

W toku działalności leczniczej szpitala mogą pojawić się sytuacje nadzwyczajne, powstające niepowtarzalnie, niezależnie od woli zarządzających. Niektóre mają charakter nadzwyczajny, inne zaś mogą być zdarzeniami losowymi wpisanymi jak gdyby w ryzyko normalnej działalności. Szpital chcąc się zabezpieczyć przed tego typu sytuacjami ubezpiecza się w firmach ubezpieczeniowych. Otrzymane odszkodowania za poniesione straty spowodowane zdarzeniami nadzwyczajnymi lub losowymi zaliczane są do przychodów o charakterze nadzwyczajnym czyli zysków nadzwyczajnych.

Uzyskiwane przychody z prowadzonej działalności leczniczej przez szpital są związane nierozdzielnie z koniecznością ponoszenia kosztów. Ustawa o rachunkowości traktuje koszt jako kategorię ekonomiczną<sup>32</sup>, natomiast w przepisach prawa podatkowego koszty ujmowane są w sposób uproszczony odnoszący się do związku z przychodami<sup>33</sup>. „Koszty jako kategoria ekonomiczna oznaczają wyrażoną w pieniądzu wartość pracy żywej oraz zasobów majątkowych przedsiębiorstwa zużytych w danym okresie w celu wytworzenia produktów” [Czubakowska 2009, s. 103]. W definicji tej najistotniejszym elementem jest wartościowe ujęcie zużycia materiałowego oraz wartość włożonej przez pracowników pracy dla potrzeb wytworzenia produktu czy usługi. A. Jaruga zwraca uwagę na ponoszenie kosztów związane z osiągnięciem określonego efektu [Jaruga, Nowak i Szycha 1999, s. 76]. Tym efektem powinien być wynik finansowy będący różnicą między przychodami i kosztami, prezentowany w rachunku wyników jako pomiar dokonań

---

<sup>32</sup> Kategorie w znaczeniu tradycyjnym to najogólniejsze pojęcia [*Encyklopedia powszechna* 1974, tom II, s. 436]. Kategorie ekonomiczne to pewne pojęcie, wyrażające ogólne własności różnych elementów aspektów procesu gospodarowania (praca, kapitał, zysk, produkcja, wymiana, rynek, towar, cena, dochód popyt i podaż i inne).

<sup>33</sup> „Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów...” [Ustawa z 26 lipca 1991, art. 22].

przedsiębiorstwa [Walińska 2005, s. 59]. M. Dobija [1997, s. 108] pisze, że „ekonomiczne pojęcie kosztów wiąże się z ekonomicznym pojęciem wartości, a więc ze zużyciem uzasadnionym i niezbędnym”. Zasadność i niezbędność zużycia materiałowego czy też siły roboczej oznacza możliwość wytworzenia wyrobu gotowego czy zrealizowania usługi w określonych warunkach organizacyjnych. Z procesem produkcyjnym czy usługowym wiąże się też ponoszenie innych kosztów niekoniecznie oznaczających zużycie. Co więcej, za koszty również uznaje się niektóre wydatki nie stanowiące zużycia zasobów gospodarczych, np. niektóre podatki i opłaty, ubezpieczenia społeczne i majątkowe, jak również koszty podróży służbowych, ryczałty i ekwiwalenty wypłacane pracownikom w związku z wykorzystaniem dóbr własnych dla potrzeb służbowych oraz odprawy wypłacane pracownikom nakazane przepisami. Z punktu widzenia ewidencyjnego koszty powinny odnosić się do pewnych okresów, co pozwala na ich porównanie i ocenę [Sawicki 2009, s. 208 i następane]. J. Matuszewicz [1995, s. 10] do pojęcia kosztów dodaje jeszcze słowo „własne” podając definicję kosztów własnych jako tych, które „stanowią wyrażone w pieniądzu zużycie środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, materiałów, paliwa, energii elektrycznej, usług, czasu pracy pracowników oraz niektóre wydatki nie odzwierciedlające zużycia, dotyczące normalnej działalności jednostki gospodarującej w określonej jednostce czasu” [Matuszewicz 1995, s. 10]. W definicji autor wymienia szereg składników majątkowych wykorzystywanych w procesie produkcyjnym czy usługowym. Ponadto, zwraca uwagę na charakter działalności przyjmując, że normalna działalność to podstawowa działalność operacyjna. Podobną definicję podaje K. Sawicki [2000, s. 74] wskazując na celowe zużycie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Łącząc przedstawione wyżej elementy definicji można wymienić wspólne cechy kosztów, takie jak:

- „wartościowe ujęcie zużytych czynników produkcji,
- agregację poszczególnych elementów zużytych czynników produkcji,
- zużycie czynników produkcji jest celowe, a efektem jest produkt,
- przypisanie do ściśle określonych okresów,
- możliwość porównania kosztów z przychodami” [Czubakowska 2009, s. 104].

W związku z powyższym do kosztów nie zalicza się „wyrażonego w pieniądzu, zmniejszenia zasobów majątkowych przedsiębiorstwa spowodowanego innymi przyczynami niż zwykła działalność przedsiębiorstwa. Kosztami więc nie są skutki zdarzeń trudnych do przewidzenia, poza działalnością operacyjną jednostki i niezwiązane z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia” [Nowak 2008, s. 166]. Straty nadzwyczajne, nie będące kosztami, powstające w toku działalności gospodarczej są rozliczane w rachunku zysków i strat w oddzielnej pozycji i mają wpływ na wynik finansowy przedsiębiorstwa.

Nie stanowią one jednak kosztów działalności operacyjnej i nie mają wpływu na wynik na sprzedaży wyrobów gotowych czy usług.

Działalność lecznicza szpitala, zgodnie z aktualnie obowiązującym prawem, ma charakter działalności gospodarczej. Pozyskiwane w toku prowadzonej działalności przychody powinny pokrywać poniesione koszty, co oznacza rentowność świadczonych usług medycznych. W celu powiększenia zysku szpital ma do wyboru drogę kosztową lub dochodową [Sudoł 2002, s. 372]. Zmonopolizowany przez NFZ rynek usług medycznych pozwala tylko na drogę kosztową. Istotne jest więc posiadanie wiedzy o ponoszonych kosztach realizowanych świadczeń zdrowotnych.

Powstające w szpitalu koszty mogą być rozpatrywane według różnych kryteriów, które stanowią podstawę ich klasyfikacji. Daje to możliwość ujmowania kosztów w różnych przekrojach przydatnych do kontroli, analizy, a często też do podejmowania decyzji. Rozpatrując koszty przez pryzmat odpowiednich obszarów działalności, jak i biorąc pod uwagę różny charakter oraz sposób ewidencjonowania i rozliczania, koszty dzielimy na:

- koszty normalnej (podstawowej) działalności operacyjnej,
- pozostałe koszty operacyjne,
- koszty finansowe.

Koszty normalnej (podstawowej) działalności operacyjnej obejmują rodzaje kosztów poniesionych w związku z prowadzoną działalnością leczniczą oraz wartość sprzedanych materiałów medycznych i leków w ramach prowadzonej działalności leczniczej (apteka). W rachunkowości występuje podstawowy podział kosztów na koszty rodzajowe takie jak:

- amortyzacja,
- wynagrodzenia,
- ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia,
- zużycie materiałów i energii,
- usługi obce,
- podatki i opłaty,
- pozostałe koszty rodzajowe.

Koszty rodzajowe mają charakter prosty lub złożony, lecz dla potrzeb informacyjnych szpitala mogą być dzielone według specyfiki prowadzonej działalności medycznej [Macuda 2006a, s. 329]. Przyjmuje się też zasadę, że rodzaj kosztów będzie zależał od charakteru prowadzonej przez szpital działalności leczniczej, specyfiki i zakresu działalności, jak również od możliwości i potrzeb ewidencyjnych oraz decyzyjnych osób

odpowiedzialnych za gospodarkę kosztami. Przykładową analitykę kosztów zużycia materiałowego w szpitalu przedstawia tabela 20.

**Tabela 20. Rodzaje kosztów zużytych materiałów i energii w szpitalu**

<b>ZUŻYCIE MATERIAŁÓW I ENERGII</b>
bielizna i pościel
materiały gospodarcze
materiały do higieny i estetyki pomieszczeń
materiały biurowe
materiały do naprawy i konserwacji urządzeń
narzędzia i przyrządy jednorazowego użytku
materiały elektryczne
przedmioty nietrwałe
środki żywnościowe
leki
odczynniki chemiczne
materiały opatrunkowe
materiały diagnostyczne
sprzęt medyczny wielorazowego użytku
sprzęt medyczny jednorazowy
energia elektryczna
energia cieplna
woda
gaz

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

Koszty w układzie rodzajowym są źródłem informacji o rodzaju kosztów poniesionych przez szpital, bez wskazywania komórek organizacyjnych, w których je poniesiono [Sojak 2003, s. 39]. Jednocześnie ewidencja kosztów w układzie rodzajowym jest obowiązkowa dla wszystkich jednostek prowadzących księgi handlowe, niezależnie od rodzaju i charakteru prowadzonej działalności (jeśli nie prowadzi się ewidencji w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym). Rejestracja kosztów rodzajowych, poniesionych w danym okresie obrachunkowym, odbywa się bez względu na to czy zostaną one rozliczone w danym czy też w przyszłym okresie sprawozdawczym [Hass-Symotiuk 2010b, s. 480]. „Uniwersalny charakter takiego sposobu grupowania kosztów pozwala m.in. na jego wykorzystanie dla potrzeb tzw. zewnętrznej sprawozdawczości finansowej (tworzonej dla odbiorców zewnętrznych i dostarczanej im poza daną jednostką), porównań między różnymi jednostkami czy planowania kosztów. Z kolei jego istotnym mankamentem jest to, że informuje on o kosztach podstawowej działalności operacyjnej w danym okresie w sposób globalny, nie określa jednak miejsc powstawania kosztów, ani też powiązań tych kosztów z produktami, na które koszty zostały poniesione” [Gmytrasiewicz 2005, s. 425]. Nie mniej jednak taki sposób grupowania kosztów dostarcza zarządzającym informacji o

strukturze kosztów z podziałem na okresy obrachunkowe (rozliczeniowe) oraz pozwala prowadzić bieżącą kontrolę kosztów [Macuda 2006b, s. 173-178] z punktu widzenia rodzaju poniesionego kosztu. O kosztach rodzajowych można też powiedzieć, że są kosztami rzeczywistymi [Glynn, Perrin i Murphy 2003, s. 251], ponieważ są zmierzone, udokumentowane i stwierdzają rzeczywiste zużycie lub wykorzystanie dla potrzeb prowadzonej działalności. R. H. Parker [1984, s. 59] pisze, że „pomiar kosztu zależy od celu, do którego jest wymagany”. Wszystkie pozostałe klasyfikacje kosztów bazują na zmierzonym i udokumentowanym koszcie rodzajowym. Każdy więc inny pomiar kosztów będzie wykorzystywał to, co zostało już zmierzone i opisane w postaci rodzaju kosztu. Jednocześnie, w ten sposób zidentyfikowane koszty rodzajowe stają się kosztami historycznymi [Gabrusewicz, Kamela-Sowińska, Poetschke 2002, s. 52] z punktu widzenia zaszczości materiałowo-finansowych. Szpital identyfikuje bowiem wielkość poniesionych kosztów na zrealizowanie świadczeń zdrowotnych w danym okresie obrachunkowym (rozliczeniowym). Zidentyfikowane koszty rodzajowe mogą podlegać analizie [Macuda 2005, s. 241-250] i ocenie dla potrzeb bieżącego zarządzania, jak również dla potrzeb planowania i kontroli kosztów w szpitalu.

Jak już wcześniej wspomniano, zidentyfikowane koszty rodzajowe stanowią bazę dla pozostałych klasyfikacji kosztów, w tym również w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym. Układ ten pozwala odpowiedzieć na pytanie na co został poniesiony koszt, gdzie powstał koszt i kto jest odpowiedzialny za jego poniesienie. Podział kosztów w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym obejmuje:

- koszty działalności podstawowej,
- koszty działalności pomocniczej,
- koszty wydziałowe,
- koszty zarządu,
- koszty sprzedaży,

gdzie w zależności od rodzaju działalności operacyjnej K. Czubakowska [2006, s. 186] wymienia tylko koszty działalności podstawowej, działalności pomocniczej, ogólnego zarządu, oraz koszty sprzedaży, natomiast biorąc pod uwagę fazy działalności wyróżnia koszty zakupu, produkcji i sprzedaży.

W szpitalu działalnością podstawową jest medyczna działalność usługowa realizowana przez oddziały szpitalne i przychodnie identyfikowane jako ośrodki odpowiedzialności kosztowej (tabela 21). Koszty działalności pomocniczej powstają w jednostkach organizacyjnych i komórkach świadczących usługi na rzecz działalności podstawowej (tabela 22). Komórki mogą mieć charakter medyczny (pracownie USG i EKG, rentgen, prosektorium itp.) oraz niemedyyczny (pralnia, sekcja gospodarcza, centrala



telefoniczna). Świadczone usługi rozlicza się w ramach rozliczeń wewnętrznych i przyporządkowuje do komórek przychodotwórczych.

**Tabela 21. Przykładowe zestawienie ośrodków działalności podstawowej szpitala**

Lp.	Nazwa ośrodka
1	Oddział wewnętrzny z nadzorem kardiologicznym i pododdziałem neurologicznym
2	Oddział chirurgiczny z łózkami laryngologicznymi i poddziałem ortopedycznym
3	Oddział urologiczny
4	Oddział okulistyczny
5	Oddział położniczo-ginekologiczny
6	Oddział dziecięcy
7	Oddział noworodkowy z poradnią neonatologiczną
8	Oddział rehabilitacji dziennej
9	Oddział Intensywnej Opieki Medycznej
10	Oddział medycyny paliatywnej z poradnią medycyny paliatywnej
11	Szpitalny Oddział Ratunkowy
12	Izba przyjęć
13	Punkt krwiodawstwa
14	Poradnia Zdrowia Psychicznego
15	Blok operacyjny
16	Przychodnia Medycyny Pracy
17	Przychodnie Lekarza Rodzinnego
18	Przychodnia laryngologiczna z pracownią badania słuchu
19	Przychodnia chirurgiczno-ortopedyczna

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

**Tabela 22. Przykładowe zestawienie ośrodków działalności pomocniczej szpitala**

Lp.	Nazwa ośrodka
1	Pracownia USG
2	Pracownia EKG
3	Rentgen
4	Laboratorium
5	Pracownia serologiczna
6	Pracownia tomografii komputerowej
7	Pracownia endoskopii
8	Tlenownia
9	Sterylizatornia
10	Pralnia
11	Kuchnia
12	Warsztaty naprawcze sprzętu medycznego
13	Prosektorium
14	Sekcja gospodarcza
15	Portiernia i centrala telefoniczna
16	Dział Informacji Medycznej

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

Koszty zarządu (koszty ogólnego zarządu) to koszty utrzymania zarządu, a także organizacji i obsługi działalności leczniczej (tabela 23). Obejmują one między innymi

koszty administracyjne (w tym podatki od nieruchomości, opłaty licencyjne, notarialne itp.) oraz koszty komórek umożliwiających prowadzenie działalności usługowej i utrzymania szpitala.

**Tabela 23. Przykładowe zestawienie ośrodków administracyjnych i zarządczych szpitala**

Lp.	Nazwa ośrodka
1	Dyrekcja
2	Dział Księgowości
3	Dział Zamówień Publiczny
4	Dział Kadr
5	Dział Socjalny
6	Komórka Kontroli Wewnętrznej i Audytu
7	Dział Planowania i Organizacji
8	Radca Prawny

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

Biorąc pod uwagę kryterium reagowania kosztów na wielkość prowadzonej działalności usługowej, koszty można podzielić na koszty stałe i zmienne. Koszty stałe są niezależne od bieżącego poziomu działalności [Glynn, Perrin i Murphy 2003, s. 254], natomiast koszty zmienne są ściśle powiązane z ilością zrealizowanych świadczeń zdrowotnych (tabela 24). Przykładem takich kosztów są koszty leków i materiałów medycznych, których ilość jest różna w zależności od rodzaju świadczenia, jak również od innych warunków realizowania usługi medycznej, np. ilość zużytego środka znieczulającego zależna będzie od rodzaju realizowanego zabiegu chirurgicznego oraz od warunków pacjenta, tj. wagi ciała, stanu zdrowia itp. Ponadto, dawkowanie leków jest zależne od jednostki chorobowej, stanu zaawansowania choroby i możliwości zastosowania bez powodowania uszczerbku na zdrowiu pacjenta. Ewidencjonowanie kosztów zmiennych najczęściej związane jest z potrzebą planowania zużycia, w oparciu o plany działalności i ewentualne podpisane kontrakty z płatnikiem.

**Tabela 24. Przykładowe zestawienie kosztów zmiennych szpitala**

Lp.	Nazwa ośrodka
1	Leki i materiały medyczne
2	Środki opatrunkowe
3	Sprzęt medyczny jednorazowego użytku
4	Materiały do badań diagnostycznych
5	Spirytus
6	Zakup procedur medycznych (badań i analiz)
7	Zakup świadczeń diagnostycznych
8	Środki spożywcze
9	Utylizacja odpadów

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

Koszty stałe są niezależne od ilości i jakości realizowanych świadczeń (tabela 25). Ich wielkości nie da się zmienić w krótkim okresie czasu bez radykalnych zmian w szpitalu. Koszty stałe są najczęściej wynikiem długookresowego planowania i decyzji, które powodują ich powstanie, np. zakup nowego sprzętu medycznego i jego przyszła amortyzacja czy też wynajęcie nowego obiektu dla potrzeb świadczenia usług medycznych i czynsz za wynajęty tudzież dzierżawiony obiekt. Informacje o kosztach stałych są niezbędne do planowania działalności i ustalania rentowności realizowanych świadczeń zdrowotnych.

**Tabela 25. Przykładowe zestawienie kosztów stałych szpitala**

Lp.	Nazwa ośrodka
1	Bielizna i pościel
2	Materiały do utrzymania czystości pomieszczeń i obiektów
3	Materiały i druki biurowe
4	Usługi remontowo – konserwacyjne
5	Usługi transportowe
6	Usługi pocztowe i łączności
7	Usługi najmu i dzierżawy
8	Wywóz śmieci
9	Obsługa prawna
10	Usługi bankowe
11	Usługi informatyczne
12	Pomiary elektryczne i dozymetryczne
13	Podatek od nieruchomości
14	Opłaty skarbowe i urzędowe opłaty manipulacyjne
15	Wynagrodzenia pracowników z tytułu umów o pracę
16	Opłaty PFRON
17	Świadczenia rzeczowe związane z BHP
18	Składki na ubezpieczenie społeczne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych
19	Obowiązkowe szkolenia pracowników
20	Amortyzacja
21	Ubezpieczenia majątkowe
22	Ubezpieczenia OC i AC od posiadanych pojazdów

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

W zależności od możliwości powiązania kosztów z realizowanymi świadczeniami zdrowotnymi, koszty dzielimy na bezpośrednie i pośrednie [Naumiuk 2000, s. 44]. Informacje o kosztach bezpośrednich i pośrednich najczęściej wykorzystywane są w procesie kalkulacji [Świdzka 2010, s. 81-82] i rozliczania realizowanych świadczeń zdrowotnych. Do kosztów bezpośrednich zalicza się koszty, które w sposób udokumentowany można przyporządkować do realizowanej procedury czy usługi. Przykładem mogą być zarówno koszty zużytych leków i materiałów medycznych, koszty wynagrodzenia pracowników realizujących procedury czy usługi medyczne. Natomiast

kosztów pośrednich nie da się w sposób jednoznaczny przypisać do realizowanych świadczeń zdrowotnych ze względu na brak możliwości indywidualnego pomiaru bądź też związku z realizowanym świadczeniem, np. czynsz za dzierżawiony budynek szpitala lub amortyzacja posiadanego budynku. Dla rozliczenia kosztów pośrednich najczęściej wykorzystuje się ilościowe lub wartościowe klucze podziałowe kosztów [Karmańska 2006, s. 581-585].

Klasyfikowanie kosztów podstawowej działalności operacyjnej w szpitalu według omówionych wcześniej kryteriów służy nie tylko celom ewidencyjnym, ale także zarządczym i decyzyjnym. Dobór kryteriów klasyfikacyjnych i stosowane klasyfikacje kosztowe zależą od potrzeb informacyjnych i zarządczych szpitala.

Oprócz kosztów podstawowej działalności leczniczej (podstawowej działalności operacyjnej) szpitale ponoszą także pozostałe koszty operacyjne, koszty finansowe oraz koszty o charakterze nadzwyczajnym. W *Encyklopedii rachunkowości* [Gmytrasiewicz 2005, s. 410] do pozostałych kosztów operacyjnych „zalicza się koszty dotyczące zdarzeń gospodarczych wiążących się pośrednio z działalnością operacyjną jednostki gospodarczej” i powstające w związku z prowadzoną działalnością podstawową (np. działalnością leczniczą w szpitalach), ale nie związane z realizacją operacji finansowych na środkach i znakach pieniężnych, a także nie będące przychodem nadzwyczajnym. Do pozostałych kosztów operacyjnych w szpitalu można zaliczyć wartość netto sprzedanych (likwidowanych) środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych, nieprzydatnych w działalności leczniczej szpitala lub też nie nadających się do dalszej eksploatacji lub wykorzystania. Zbycie tych składników może się wiązać z zaprzestaniem określonej działalności, np. z likwidacją poradni, laboratorium czy przychodni lub zamknięciem oddziału szpitalnego. Sprzedaż dotyczyć może również komórek niemedycznych wykorzystujących do tej pory określone środki trwałe czy wartości niematerialne i prawne. Ponadto, do pozostałych kosztów operacyjnych szpitala zaliczyć można koszty utrzymania wynajmowanych pomieszczeń, nieczynnych obiektów i innych środków trwałych, koszty związane z dzierżawą środków trwałych i środków trwałych w budowie, nieodpłatnie przekazane darowizny rzeczowych składników majątku trwałego i obrotowego oraz zapłacone kary umowne i odszkodowania dotyczące działalności na rzeczowych składnikach majątku trwałego i obrotowego, zapłacone kary z tytułu dostaw, robót i usług, kary za zanieczyszczanie środowiska, odszkodowania z tytułu wypadków przy pracy, a także niezawinione niedobory składników majątkowych stwierdzone w toku inwentaryzacji.

Koszty finansowe związane są z operacjami na środkach i znakach pieniężnych. *Encyklopedia rachunkowości* [Gmytrasiewicz 2005, s. 400] podaje, że „koszty finansowe

powstają w związku z występowaniem w jednostce zdarzeń gospodarczych związanych z inwestycjami w aktywa finansowe i innymi inwestycjami niezaliczanymi do nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych”. Do kosztów finansowych w szpitalu zaliczamy opłacane odsetki i prowizje od kredytów i pożyczek, wartość sprzedanych aktywów finansowych oraz koszty ich sprzedaży, kary i odsetki karne za nieterminowe opłacanie zobowiązań oraz odsetki i opłaty dodatkowe od środków trwałych przyjętych w leasing finansowy.

Oprócz kosztów normalnej działalności, w szpitalu mogą się również pojawić straty nadzwyczajne będące skutkiem zdarzeń losowych, lub innych trudnych do przewidzenia, niepowtarzalnych zdarzeń, nie związanych bezpośrednio z prowadzoną działalnością leczniczą. Mogą to być koszty utraconego na skutek zdarzeń losowych majątku (wartość netto składników), jak również koszty usuwania skutków zdarzeń losowych (pożar, powódź, włamanie – zabór mienia i zniszczenia z tym związane).

#### **2.4. Analiza i ocena obecnych metod kalkulacji kosztów świadczeń zdrowotnych oraz aktualnie stosowanego w szpitalu rachunku wyników**

W ujęciu encyklopedycznym kalkulacja to „część składowa rachunkowości, polegająca na obliczaniu ogólnej sumy kosztów i ich poszczególnych elementów w odniesieniu do określonej jednostki kalkulacyjnej (np. jednego wyrobu), celem dostarczenia informacji do podejmowania decyzji dotyczących kosztów i efektów różnych wariantów działalności” [Olzacka i Pałczyńska-Gościńskiak 1998, s. 123]. J. Matuszewicz [1995, s. 107] traktuje kalkulację jako „całość czynności obliczeniowych, zmierzających do ustalenia kwoty kosztów przypadających na przedmiot kalkulacji”. Natomiast B. Micherda [2007, s. 75] uważa, że „kalkulacja kosztów to rachunek polegający na ustaleniu kosztów jednostkowych produktów. W niektórych publikacjach kalkulację identyfikuje się jako rachunek kalkulacyjny definiując, że jest to „ustalenie wysokości jednostkowego kosztu własnego, wraz z wykazem struktury jego komponentów” [Jarugowa, Malc i Sawicki 1979, s. 151].

Z powyższych definicji wynika, że w każdym przypadku kalkulacja to czynność o charakterze matematycznym (liczenie) w odniesieniu do przedmiotu kalkulacji. Jednocześnie liczenie dotyczy kosztów, a w niektórych definicjach podkreśla się istotę struktury kosztów przypadających na jednostkę kalkulacyjną. Pojawia się też pojęcie kosztu jednostkowego, który jest nośnikiem informacji dla potrzeb np. rozliczeniowych, planistycznych czy decyzyjnych. W wyniku czynności kalkulacyjnych (obliczeniowych) otrzymuje się pożądany koszt jednostkowy wyrobu gotowego, usługi czy procesu w

zależności od wyboru przedmiotu kalkulacji i określenia jednostki kalkulacyjnej. Patrząc na problem z naukowego punktu widzenia, S. Sojak [2003, s. 110] pisze, że prawidłowość kalkulacji w dużej mierze zależy od:

- „dokładności powiązania kalkulacji z całością rachunku kosztów,
- jakości i szczegółowości rachunku kosztów będącego źródłem informacji liczbowych niezbędnych do obliczenia kosztów jednostkowych,
- zastosowania właściwej metody kalkulacji kosztów uwzględniającej specyficzne cech procesu produkcyjnego danego przedsiębiorstwa,
- jakości ewidencji mierników charakteryzujących rozmiary efektów pracy będących przedmiotem kalkulacji’.

Biorąc za kryterium klasyfikacyjne czas sporządzenia kalkulacji, dzieli się kalkulację na wstępną (*ex ante*) opracowywaną i przygotowywaną przed realizacją wyrobu czy usługi, wykorzystującą koszty planowane oraz wynikową (*ex post*) przeprowadzaną na podstawie kosztów rzeczywistych po zakończeniu procesu produkcyjnego czy usługowego. Traktując kalkulację jako rachunek kalkulacyjny M. Gmytrasiewicz [2007, s. 112-113] podkreśla, że „metodologia rachunku *ex post* – jak wiadomo – związana jest z systemem deterministycznym, opartym na historycznie ukształtowanych, ponadczasowych podstawach metodologicznych, które uznaje się za fundament całego systemu rachunkowości. Z kolei wszystkie rachunki *ex ante* związane są z działaniami planistyczno- optymalizacyjnymi o charakterze probabilistycznym. Dotychczas oba te rachunki przenikały się niesymetrycznie, tworząc pola tzw. rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej, z przewagą tej pierwszej, traktowanej jako notariat całego systemu rachunkowości” Tego typu podejście wyraźnie wskazuje na podział kalkulacji w zależności od czasu sporządzenia i danych wyjściowych, które są przyjmowane do jej zestawienia. Jednocześnie wskazuje się na ścisłe związki rachunkowości finansowej i zarządczej, gdzie obszarem wspólnym jest rachunek kosztów.

Kalkulacja wstępna może przyjmować postać kalkulacji ofertowej, planowej, normatywnej lub operatywnej i opiera się na kosztach przewidywanych [Matuszewicz 1995, s. 107], natomiast kalkulację wynikową rozpatrywaną z punktu widzenia metody przeprowadzania dzielimy na podziałową i doliczeniową, bazującą na kosztach historycznych. J. Matuszewicz [1995, s. 109] uważa, że „w celu stworzenia możliwości kontroli i analizy kosztów jednostkowych, kalkulacje wstępne i kalkulacje wynikowe muszą być oparte na jednakowych zasadach i metodach oraz muszą być sporządzane w przekrojach takich samych, z góry ustalonych, elementów składowych (pozycji kalkulacyjnych)”. Dla potrzeb kalkulacyjnych najbardziej przydatne jest ujęcie kosztów w układzie funkcjonalnym i kalkulacyjnym bazujące na układzie rodzajowym kosztów, co

umożliwia przyporządkowanie kosztów do obiektów kalkulacyjnych. Nie ogranicza to jednak możliwości klasyfikowania i grupowania kosztów dla potrzeb innych kalkulacji.

Szpital realizując świadczenia zdrowotne sporządza różne kalkulacje dla potrzeb planistycznych, rozliczeniowych, a czasami i ofertowych. Przedmiot kalkulacji i jednostki kalkulacyjne zależne są od potrzeb informacyjnych. Biorąc pod uwagę teoretyczne podstawy zarządzania szpitalami, M. Hass-Symotiuk [2008, s. 469-472] zauważa, że kalkulacje kosztowe często łączy się z oceną dokonań szpitala. Bazą informacyjną w odniesieniu do pacjentów jest dokumentacja medyczna prowadzona zgodnie z obowiązującymi przepisami [Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 21 grudnia 2010] w poszczególnych komórkach organizacyjnych szpitala, natomiast w odniesieniu do pozostałych kosztów działalności szpitala bazą informacyjną jest ewidencja finansowa. Szpital może sporządzać kalkulacje dotyczące całokształtu działalności lub wybranych obszarów, działalności pojedynczych, samodzielnych komórek organizacyjnych medycznych (np. oddziałów, poradni, przychodni itp.) oraz niemedyceńskich (np. kuchni, tlenowni, pralni, warsztatów technicznych itp.), realizowanych świadczeń zdrowotnych, leczonych pacjentów, realizowanych pojedynczych procedur medycznych.

W procesie kalkulacji i rozliczania realizowanych świadczeń zdrowotnych istotny jest także podział kosztów na bezpośrednie i pośrednie. O kosztach tych G. Świdorska [2003, s. 1-7] pisze, że „wśród kosztów produkcyjnych, czyli kosztów ponoszonych w celu wytworzenia produktów (wyrobów i usług), wyróżniane są te, które można bezpośrednio przyporządkować do obiektów kosztów (wyrobów i usług) oraz te, które nie dadzą się przyporządkować jednoznacznie”. W teorii rachunkowości, już T. Peche [1988, s. 347] wyrażał pogląd, że „punktem wyjścia rozwiniętego, w pełni współczesnego, rachunku kosztów jest rozróżnienie kosztów bezpośrednich i pośrednich”. Jednakże według T. Naumiuka [1998, s. 13] „nie istnieje jednoznaczne rozgraniczenie między kosztami bezpośrednimi i pośrednimi”. Jak z tego wynika teoretycy rachunkowości nie są zgodni co do jednoznaczności podziału kosztów. Przenosząc teorię rachunkowości na grunt praktyki, można udokumentowane koszty przypisać do pacjenta, świadczenia lub procedury (tabela 26) w sposób bezpośredni na podstawie medycznej dokumentacji źródłowej. Podstawowymi dokumentami źródłowymi w zakresie realizacji usług medycznych mogą być:

- historia choroby pacjenta wraz z indywidualną kartą zaleceń lekarskich,
- karta pobytu pacjenta,
- karta noworodka,
- karta obserwacyjna,
- karta zabiegowa,

- karta indywidualnej opieki pielęgniarskiej,
- karta indywidualnej opieki prowadzonej przez położną,
- karta wizyty patronażowej,
- karta wywiadu środowiskowo-rodzinnego.
- wyniki badań diagnostycznych, które powinny być zgodne z ewidencją wykonanych procedur i usług medycznych, rozchodem leków, materiałów medycznych i sprzętu jednorazowego użytku oraz z listą obecności personelu medycznego.

**Tabela 26. Koszty bezpośrednie materiałowe procedury 51.22 - cholecystektomia (wycięcie pęcherzyka żółciowego z powikłaniami)**

Lp.	Wyszczególnienie	Koszt
1	Znieczulenie	100,00
2	Bielizna zabiegowa	36,00
3	Fartuch	111,00
4	Narzędzia	108,00
5	Dreny	27,00
6	Novafil	7,02
7	Polysorb	12,24
8	Dreny inne	10,00
9	CO2/h	16,00
10	Wenflon	6,70
11	Gaziki	30,50
12	Augmentin	51,52
13	Ranigast	29,10
14	Buscolizyna	22,10
15	Ketanol	13,00
16	Claforan	35,76
17	Fraxiparine	29,74
18	Witamina K	15,47
19	Furosemid	35,04
20	Płyn wieloelektrolitowy	4,24
21	Sól fizjologiczna	3,80
22	KCl 0/15%	6,10
23	Metronidazol	15,06
<b>Razem</b>		<b>725,39</b>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

Analizując różne teoretyczne definicje dotyczące kosztów bezpośrednich można przyjąć, że „koszty bezpośrednie to takie, które dają się bez większych przeszkód podzielić między poszczególne jednostki kalkulacyjne (produkty i ich grupy), miejsca powstawania kosztów (zakłady, wydziały, stanowiska) albo fazy działalności – na podstawie pomiaru, względnie źródłowych dokumentów” [Naumiuk 1998, s. 11]. S. Sojak [2003, s. 40] ujmuje koszty bezpośrednie w sposób zwięzły i określa, że „koszty bezpośrednie to te, które bez



dotychczasowych kalkulacji (przeliczeń) można przypisać poszczególnym wyrobom”. G. Świdarska [2003, s. 1-5] odnosi się do relacji przyczynowo-skutkowych i uważa, że „jeżeli występuje bezpośrednia przyczynowo-skutkowa relacja między wykorzystanym zasobem a obiektem kosztów, to można mówić o bezpośrednim przyporządkowaniu (odniesieniu) kosztów do obiektu”. Łącząc te trzy definicje należałoby wskazać na problem przyporządkowywania (przypisywania) kosztów do obiektów (wyrobów/usług) realizowanych w ramach działalności jednostki gospodarującej. Na gruncie teorii i praktyki medycznej, kosztami bezpośrednimi w ośrodkach działalności podstawowej są koszty materiałów bezpośrednich, wynagrodzeń bezpośrednich wraz z narzutami oraz inne koszty bezpośrednie. Kosztami pośrednimi są koszty oddziały, w tym koszty ruchu i ogólnie oddziałowe oraz koszty ogólne zarządu. Zidentyfikowane i przypisane pacjentowi koszty bezpośrednie szpitale kalkulują na:

- pojedyncze świadczenia zdrowotne, np. badania, konsultacje, porady (proste lub złożone, specjalistyczne – w poradniach specjalistycznych),
- osobodni leczenia pacjenta na oddziale szpitalnym,
- procedury medyczne, np. badania laboratoryjne lub diagnostyczne,
- grupy asortymentowe realizowanych usług np. wyjazdy karettek pogotowia na wezwania pacjentów, wyjazdy całodobowe lub transportowe celowe.

Podobnie też i analizując definicje teoretyczne kosztów pośrednich można oprzeć się na stwierdzeniach, że „koszty pośrednie stanowią te koszty, które dotyczą jednostek odniesienia, np. produktów, jednakże nie dają się wprost zaliczyć na te jednostki na podstawie dowodów księgowych. Odnosi się w związku z tym te koszty np. na poszczególne produkty drogą pośrednią wykorzystując do tego odpowiednie metody rozliczania oraz klucze podziałowe” [Naumiuk 2000, s. 699]. Dlatego też G. Świdarska [2003, s. 1-5] pisze, że „w sytuacji gdy nie ma bezpośredniej relacji przyczynowo-skutkowej między wykorzystanym zasobem a obiektem kosztów i występuje konieczność zastosowania do ich przyporządkowania nośnika kosztów (klucza rozliczeniowego), umożliwiającego powiązanie kosztów z obiektem, można mówić o pośrednim przyporządkowaniu (odniesieniu) kosztów do obiektu”. A. Karmańska [2002, s. 11] podaje zwięzłą definicję kosztów pośrednich twierdząc, że kosztami pośrednimi są „koszty, których nie można na podstawie pomiaru lub dokumentów źródłowych przypisać wprost na określone przedmioty kalkulacji”.

Podsumowując powyższe stwierdzenia, kosztami pośrednimi są koszty dotyczące funkcjonowania całego przedsiębiorstwa lub np. wydziałów produkcyjnych, lecz nie dające się w sposób bezpośredni przyporządkować (przypisać) do jednostek (obiektów) kalkulacyjnych. W teorii rachunkowości do kosztów pośrednich zalicza się głównie koszty

wydziałowe, koszty ogólnego zarządu oraz koszty zakupu i sprzedaży. Dla rozliczenia kosztów pośrednich zastosowanie mają wspomniane już wcześniej klucze podziałowe (klucze rozliczeniowe). Dokładność podziału kosztów na jednostki kalkulacyjne (produkty czy usługi) jest raczej ograniczona ze względu na niedoskonałość systemu przyporządkowywania kosztów pośrednich do jednostek kalkulacyjnych. W szpitalach, do kosztów pośrednich zalicza się te koszty, których z przyczyn organizacyjnych i technicznych, nie jesteśmy w stanie przypisać bezpośrednio do osobodni, procedur czy świadczeń zdrowotnych [Hass-Symotiuk 2010b, s. 198]. Przykładem takich kosztów w szpitalu mogą być media (energia elektryczna, woda, gaz), amortyzacja budynków oraz urządzeń i aparatury medycznej, jak również różnego rodzaju podatki i opłaty o charakterze ogólnym dotyczącym całego szpitala. Koszty pośrednie odnosi się na jednostki organizacyjne (ośrodki kosztów) jakimi są oddziały medyczne, przychodnie, pracownie diagnostyczne oraz inne samodzielne komórki organizacyjne, np. blok operacyjny, portiernia itp. Tabela 27 przedstawia przykładowe zestawienie kosztów pośrednich bloku operacyjnego. Wartość poniesionych na tymże bloku kosztów dzieli się w skali roku, otrzymując średni dzienny koszt bloku operacyjnego lub w miarę potrzeb kalkulacyjnych średni koszt jednostkowy godziny funkcjonowania bloku. W ten sposób skalkulowany koszt przybiera postać stawki kosztów pośrednich. K. Ducey [2009, s. 55-58] potwierdza, że w stosunku do kosztów pośrednich często stosuje się stałe klucze podziałowe lub nawet stałe stawki kosztów pośrednich.

**Tabela 27. Przykładowe zestawienie kosztów bloku operacyjnego (koszty pośrednie realizowanych procedur)**

<b>Lp.</b>	<b>Wyszczególnienie</b>
1	Energia elektryczna
2	Środki do utrzymania czystości bloku operacyjnego
3	Woda i kanalizacja
4	Materiały do napraw niemedycznych
5	Środki odkażające
6	Sprzęt medyczny
7	Utylizacja i wywóz odpadów
8	Podatki i opłaty
9	Podatek od nieruchomości
10	Pranie odzieży i bielizny operacyjnej
11	Amortyzacja środków trwałych
12	Ubezpieczenia majątkowe
13	Telefony
14	Kontrakty lekarzy i pielęgniarek
15	Wynagrodzenia z tytułu umowy o pracę
16	Składki na FUS, FP oraz FGŚP
17	Umowy cywilno-prawne

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

Podział kosztów na bezpośrednie i pośrednie nie zależy od rodzaju kosztów występujących w szpitalu, lecz od możliwości ich pomiaru oraz wyboru techniki ich przyporządkowywania do jednostek kalkulacyjnych jakimi są w opiece zdrowotnej np. procedury, świadczenia zdrowotne czy też osobodni hospitalizacji pacjenta na oddziale (tabela 28).

**Tabela 28. Przykładowe zestawienie kluczy podziałowych kosztów pośrednich stosowanych w szpitalach**

Lp.	Rodzaj kosztu	Przykładowe klucze podziałowe
1	Energia elektryczna	– powierzchnia komórek organizacyjnych
2	Koszty utrzymania i i ochrony pomieszczeń	– powierzchnia komórek organizacyjnych
3	Koszty utrzymania kuchni	– ilość wydanych dla komórek organizacyjnych posiłków – liczba osobodni żywienia pacjenta – liczba pacjentów
4	Koszty usług łączności	– liczba aparatów telefonicznych
5	Koszty utrzymania czystości	– powierzchnia komórek organizacyjnych
6	Koszty obsługi technicznej (kotłownie, agregaty prądotwórcze, hydrofornie)	– powierzchnia komórek organizacyjnych
7	Koszty sterylizacji narzędzi	– liczba sterylizowanych zestawów narzędzi
8	Koszty dezynfekcji	– liczba wydezynfekowanych łóżek
9	Koszty pralni	– liczba kilogramów bielizny do prania
10	Koszty ogólnego zarządu	– koszty osobowe poszczególnych komórek organizacyjnych – liczba pracowników

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

Jak już wcześniej wspomniano, grupowanie kosztów w ramach układu kalkulacyjnego ma na celu przedstawienie struktury kosztowej w ramach ustalanego jednostkowego kosztu własnego [Jarugowa, Malc i Sawicki 1979, s. 146]. W szpitalu rachunek kalkulacyjny stosować można w stosunku do kosztów hospitalizacji pacjentów, realizowanych procedur medycznych i świadczeń zdrowotnych, kosztów opieki jednodniowej, kosztów turnusów rehabilitacyjnych czy też kosztów leków zastosowanych w konkretnym leczeniu pacjenta. Ma to na celu ustalenie kosztu jednostkowego i struktury kosztów (tabela 29). Informacje o kosztach mogą być wykorzystywane dla potrzeb ofertowych, w procesie planowania działalności, rozliczania czynności i procesów, jak również dla potrzeb racjonalizacji kosztów działalności [Kusza 2008, s. 58-59].

**Tabela 29. Kalkulacja kosztu jednostkowego świadczenia zdrowotnego**

Lp.	Nazwa kosztu
1	Koszty medyczne w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li>• koszty osobowe personelu medycznego,</li> <li>• koszty zużytych materiałów medycznych jednorazowego użytku,</li> <li>• koszty zużytych leków,</li> <li>• koszty amortyzacji sprzętu i aparatury medycznej.</li> </ul>
2	Koszty pozamedyczne w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li>• koszty osobowe pozostałych pracowników zaangażowanych w świadczenie,</li> <li>• koszty zużytych mediów (woda, energia elektryczna i ciepła, gaz),</li> <li>• amortyzacja budynków,</li> <li>• amortyzacja sprzętu pozostałego.</li> </ul>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

Do planowania i rozliczania usługowej działalności medycznej wykorzystuje się również grupowanie kosztów według wskaźników kosztowych, do których zaliczamy średniodzienny koszt pobytu pacjenta na oddziale (tabela 30), średni koszt procedury czy świadczenia zdrowotnego, uśredniony koszt utrzymania oddziału szpitalnego, poradni, pracowni diagnostycznej (tabela 31) czy też innej samodzielnej medycznej lub niemedyckiej komórki organizacyjnej. Wskaźniki te pozwalają określić stopień odchylenia od planowanych kosztów.

**Tabela 30. Przykładowe zestawienie pozycji kosztowych dotyczących osobodnia**

Lp.	Wyszczególnienie
1	Koszty zakwaterowania na czas pobytu (wydanie i wymiana pościeli i ręczników)
2	Koszty żywienia z uwzględnieniem zaleceń dietetycznych i lekarza kierującego do opieki
3	Koszty utrzymania warunków sanitarno-higienicznych pomieszczeń i urządzeń zgodnie z przepisami obowiązującymi w tym zakresie
4	Koszty wykonywania wszystkich czynności pielęgnacyjno – higienicznych i usprawniających u chorych leżących z ograniczonym lub całkowitym brakiem sprawności
5	Koszty pomocy choremu z zachowaną sprawnością w zakresie samoobsługi przy wykonywaniu czynności pielęgnacyjno – higienicznych oraz utrzymanie codziennej higieny osobistej i otoczenia
6	Koszty wykonywania zabiegów pielęgnacyjnych zgodnie ze wskazaniem i zaleceniami lekarza kierującego np. zmiana opatrunków, pielęgnacja poodleżynowa i inne, podawanie leków zgodnie ze wskazaniem lekarza kierującego, z uwzględnieniem drogi ich podawania
7	Koszty opieki psychicznej i duchowej w zależności od indywidualnych potrzeb pacjenta
8	Koszty zachowania bezpieczeństwa, w tym pomocy lekarskiej w stanach nagłych, zagrażających życiu
9	Koszty mediów (np. energii elektrycznej i ciepłej)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

Ceny sprzedaży usług medycznych, w warunkach kontraktowania świadczeń zdrowotnych, ustalone są przez NFZ. Porównanie ich ze wskaźnikami kosztowymi daje możliwości oceny całkowitych dochodów ze sprzedaży [Jarugowa, Sobańska i Sochacka 1993, s. 147] uwzględniając rozmiar świadczeń zdrowotnych. Kalkulacje wynikowe realizowane na koniec okresu obrachunkowego umożliwiają porównanie rzeczywistych kosztów z kosztami planowanymi. Szpital przeprowadzając końcowe rozliczenie kosztów, ma możliwość skalkulowania kosztów w różnych ujęcia np. kosztów oddziałów szpitalnych i innych komórek organizacyjnych (tabela 32), kosztów pacjentów czy też kosztów realizowanych świadczeń zdrowotnych.

**Tabela 31. Przykładowe zestawienie pozycji kosztowych pracowni EKG**

Lp.	Wyszczególnienie
1	Materiały biurowe i druki
2	Leki
3	Materiały do badań diagnostycznych
4	Sprzęt medyczny jednorazowego użytku
5	Zużycie materiałów opatrunkowych
6	Konserwacja, naprawa sprzętu, dozór techniczny
7	Usługi łączności, telefoniczne
8	Wynagrodzenia pracowników z tytułu umów o pracę
9	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

**Tabela 32. Kalkulacja kosztów bezpośrednich utrzymania sterylizatorni na przykładzie szpitala**

Lp.	Koszty szczegółowe	Roczne koszty bezpośrednie	Miesięczne koszty bezpośrednie
1	Materiały do utrzymania czystości	112,62	9,39
2	Materiały biurowe, druki	141,48	11,79
3	Pieczętki, sprzęt gospodarczy, prenumerata czasopism fachowych	59,98	5,00
4	Konserwacja, naprawa sprzętu, dozór techniczny	27 589,80	2 299,15
5	Usługi łączności, telefoniczne	89,40	7,45
6	Wynagrodzenie pracowników z tyt. umów o pracę	46 060,56	3 838,38
7	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	10 977,16	914,76
8	Wynagrodzenia z tytułu umów zleceń	4 992,00	416,00
<b>Suma</b>		<b>90 023,00</b>	<b>7 501,92</b>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

Teoretycy rachunkowości piszą, że kalkulacja podziałowa „należy do najłatwiejszych sposobów ustalania jednostkowego kosztu własnego” [Jarugowa, Malc i

Sawicki 1979, s. 157], bo polega na dzieleniu poniesionych w danym okresie kosztów przez liczbę wyprodukowanych (wytworzonych, zrealizowanych) jednostek kalkulacyjnych. S. Sojak [2003, s. 115] podkreśla, że „kalkulacja podziałowa stosowana jest w tych przedsiębiorstwach, które wytwarzają, z reguły w jednym procesie produkcyjnym, produkty jednorodne na skalę masową”. A. Karmańska [2002, s. 46] pisze, że kalkulacja podziałowa to „metoda rozliczania kosztów produkcji podstawowej. Jej celem jest ustalenie przeciętnego jednostkowego kosztu wytworzenia obiektu kalkulacji”. Analizując powyższe definicje, daje się zauważyć pojęcie jednostkowego koszt wytworzenia, który jest wielkością uśrednioną.

Przenosząc sformułowania teoretyczne na grunt opieki zdrowotnej można przypuszczać, że produkty jednorodne to świadczenia zdrowotne realizowane na rzecz pacjentów. I w tym momencie pojawia się wątpliwość naukowa, bo czyż dwa porody kobiet w różnym wieku to produkty (świadczenia) jednorodne? Skutek jest prawdopodobnie ten sam – urodzone dziecko, lecz czy procedury (czynności) będą takie same? Kalkulacja podziałowa pozwala przedstawić koszt średni – bardziej lub mniej przybliżony do rzeczywiście poniesionych kosztów. Zastosowanie kalkulacji podziałowej prostej czy też kalkulacji podziałowej ze współczynnikami daje możliwość rozdzielania kosztów stosownie do obiektów lub jednostek kalkulacyjnych. W przypadku szpitala, zaletą kalkulacji podziałowej jest łatwość dzielenia kosztów pośrednich, natomiast wadą jest zbytne uogólnienie jej wyników, powstające na skutek stosowanych w tej metodzie zaokrągleń i uśrednień, co w efekcie nie odzwierciedla rzeczywiście poniesionych kosztów danej procedury czy świadczenia zdrowotnego. Jakość informacji kosztowych i ich możliwość wykorzystania oceniają użytkownicy wewnętrzni na różnych poziomach zarządzania szpitalem.

Drugą metodą kalkulacji wynikowej jest metoda doliczeniowa. W teorii rachunkowości rozróżnia się kalkulację doliczeniową zleceń i asortymentową. O kalkulacji doliczeniowej H. Sobolewski [1997, s. 76-100] pisze, że stosowana jest w przedsiębiorstwach, w których prowadzona jest wieloasortymentowa produkcja wyrobów (usług), zróżnicowanych pod względem technologii i rozmiarów produkcji, a także i konstrukcji, gdzie produkowane wyroby (usługi) charakteryzują się znaczną odmiennością. C. Drury [1996, s. 43] podkreśla, że produkcja może mieć charakter „unikalny, wymagający różnych nakładów pracy, różnych materiałów i kosztów ogólnych”. Z naukowego punktu widzenia oznacza to, że koszt musi być liczony dla każdego rodzaju produkcji (usługi) oddzielnie. K. Sawicki pisze, że „kalkulacja doliczeniowa polega na odrębnym liczeniu kosztów każdego określonego z góry zlecenia produkcyjnego” [Jarugowa, Malc i Sawicki 1979, s. 160]. Tego typu kalkulacja wymaga określonych

warunków realizacyjnych, od których zależy szczegółowość i precyzyjność liczenia kosztów. Jeżeli bowiem kalkulacja ma dotyczyć każdego samodzielnego zlecenia to musi być zapewniona odpowiednia ewidencja analityczna umożliwiająca identyfikację kosztów i obiektów kalkulacyjnych, a także dokumentacja źródłowa umożliwiająca odpowiednie przypisanie kosztów. W działalności gospodarczej kalkulacja doliczeniowa zleceń realizowana jest dla produkcji jednostkowej lub małoseryjnej. Tego typu teoretyczne rozwiązania znajdują zastosowanie w opiece zdrowotnej. Każdego bowiem pacjenta (pacjentkę) można traktować jako oddzielne zlecenie i kalkulować koszty metodą doliczeniową zleceń (tabela 33).

**Tabela 33. Kalkulacja kosztu jednostkowego przykładowego porodu przez cięcie cesarskie**

Lp.	Wyszczególnienie	Kwota
<b>1</b>	<b>Diagnostyka</b>	<b>25,57</b>
<b>2</b>	<b>Laboratorium analityczne w tym:</b>	<b>25,57</b>
	Morfologia	9,13
	Przeciwciała	16,44
<b>3</b>	<b>Procedura wykonana na bloku operacyjnym</b>	<b>684,74</b>
	Poród przez cięcie cesarskie	498,22
	Znieczulenie ogóle dotchawicze	186,52
<b>4</b>	<b>Koszt pobytu i opieki medycznej oddziału położniczo – ginekologicznego</b>	<b>1 091,58</b>
	osobodzień (363,86) 3 dni	1 091,58
<b>5</b>	<b>Koszt leków, sprzętu jednorazowego użytku, materiały, opatrunkowych bezpośrednich przypisanych pacjentowi</b>	<b>133,27</b>
	Leki	65,42
	Sprzęt jednorazowego użytku	9,33
	Materiały opatrunkowe	58,52
	<b>Razem poniesiony koszt</b>	<b>1 935,16</b>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

Przykładowo, opisany w tabeli 33 poród przez cięcie cesarskie, kumuluje koszty różnych komórek organizacyjnych szpitala. Zaczyna się od diagnostyki na izbie przyjęć i pobrania od pacjentki materiałów do badania. Następnie praca laboratorium w celu ustalenia wyników pacjentki, aby mogła się ona udać na blok operacyjny w celu wykonania zabiegu chirurgicznego. Po zakończeniu porodu pacjentka wraz z dzieckiem przebywa na oddziale położniczo-ginekologicznym, co generuje kolejne koszty. Ponadto, pacjentka i dziecko przebywając na oddziale korzystają z różnego rodzaju leków, sprzętu jednorazowego użytku i materiałów opatrunkowych. Czasokres ich pobytu na oddziale zależy od samopoczucia pacjentki i dziecka. Ilość zużytych materiałów medycznych zależy od potrzeb leczenia. Czas pobytu oraz ilość zużytych materiałów medycznych i

opatrunkowych może być różna w zależności od stanu pacjentki i jej dziecka. Jak widać metoda ta jest pracochłonna i niestety nie do końca dokładna, ponieważ koszty bezpośrednie (np. leki, materiały medyczne czy opatrunkowe) są identyfikowane na zlecenie natomiast wszystkie pozostałe koszty pośrednie przyjmowane są według określonych kluczy podziałowych. O różnicach w kosztach leczenia będą więc decydowały koszty bezpośrednie.

Podobnie ma się rzecz z kalkulacją doliczeniową asortymentową, która według założeń teoretycznych „umożliwia ustalanie jednostkowego kosztu własnego produktu w okresie obrachunkowym bez względu na liczbę uruchomionych w tym czasie zleceń produkcyjnych” [Jarugowa, Malc i Sawicki 1979, s. 161]. A. Karmańska [2002, s. 44] uważa, że kalkulacja asortymentowa „polega na ustaleniu łącznej wartości kosztu wytworzenia każdego z asortymentów produkowanych wyrobów zgodnie z zasadami kalkulacji doliczeniowej, następnie ustaleniu jednostkowego kosztu wytworzenia każdego rodzaju produktu”. Natomiast T. Naumiuk [2000, s. 641] wraca w swej definicji do okresu obrachunkowego i uważa, że „kalkulacja asortymentowa charakteryzuje się tym, że kosztów poszczególnych zleceń otwieranych w okresie sprawozdawczym (np. miesiącu) nie kalkuluje się odrębnie (w przekroju tych zleceń), lecz łącznie dla danego asortymentu produktu objętego wieloma zleceniami”. Kalkulacja asortymentowa nazywana jest w teorii rachunkowości kalkulacją okresową lub remanentową. Koniec okresu obrachunkowego (rozliczeniowego) oznacza możliwość dokonania kalkulacji kosztów zakończonych i niezakończonych zleceń. Może się to sprawdzać w działalności produkcyjnej, ale na gruncie opieki zdrowotnej nie jest to dobre rozwiązanie. Jak bowiem rozliczyć oddział ortopedyczny z przeprowadzonych zabiegów wymiany endoprotezy stawu biodrowego? Przyjąć należałoby, że pacjenci zoperowani i zrehabilitowani pooperacyjnie opuszczają oddział, czyli zlecenie zostało zakończone, natomiast pacjenci w trakcie rehabilitacji pooperacyjnej stanowić będą produkcję niezakończoną, czyli produkcję w toku, ponieważ duża część kosztów (koszt implantu szyjki kości udowej) już została zaangażowana, natomiast pozostałe jeszcze będą generowane. Ponadto, zgodnie z przytoczoną wyżej definicją A. Jarugowej, kalkulacja wymiany endoprotez oznacza zamknięcie miesiąca i ustalenie kosztu jednostkowego zakończonych (zrealizowanych) zleceń. Istotny też jest rodzaj użytego implantu (endoprotez cementowana lub bezcementowa), bo wiąże się to z kosztem.

Przedstawione wyżej tradycyjne metody kalkulacji nie wyczerpują możliwości liczenia i kalkulowania kosztów procedur medycznych i świadczeń zdrowotnych w szpitalach. Zarówno praktycy jak i osoby uprawiające naukę rachunkowości dostrzegają nowoczesne koncepcje stosowane na rynku gospodarczym. J. Chluska [2008, s. 66] pisze,



że „tradycyjne metody kalkulacji kosztu jednostkowego, stosujące klucze podziałowe dla celów rozliczania kosztów pośrednich na poziomie płac bezpośrednich, kosztów bezpośrednich czy nawet ilości wykonanych procedur, czasu wykonywania procedur, wykazują istotne nieprawidłowości alokacji kosztów pośrednich przede wszystkim ze względu na brak jednoznacznych powiązań pomiędzy kluczem podziałowym a kształtowaniem się kosztów pośrednich”. Jednocześnie J. Chluska wskazuje np. możliwość zastosowania, wspomnianego już wcześniej, rachunku kosztów działań, który jej zdaniem nie wykazuje wad tradycyjnych metod kalkulacji, a koszty pośrednie rozlicza się na procedury i świadczenia zdrowotne wykorzystując podstawowe założenia rachunku ABC, czyli wyodrębnienie działań i procesów generujących koszty. W cytowanej publikacji, J. Chluska proponuje zastosowanie rachunku kosztów standardowych dla potrzeb kalkulacji procedur medycznych i świadczeń zdrowotnych. Dowody księgowo uzasadniają powstanie kosztu w związku z realizacją świadczeń zdrowotnych. Z dokumentów tych wynika czy koszty mają charakter bezpośredni, czy pośredni. Koszty standardowe wynikają ze standardu medycznego dotyczącego przypadku chorobowego. Z kolei koszty wynikające z dokumentacji medycznej pacjenta porównuje się ze standardem medycznym i ustala odchylenia. Kalkulacja kosztów odbywa się więc na poziomie dokumentacji medycznej przypadku.

Potrzebę poszukiwania innych rozwiązań widzą także i inni teoretycy rachunkowości. G. Świdarska [2003, s. 1-19 i 1-20] uważa, że „cechą nowoczesnych systemów rachunku kosztów jest elastyczność, umożliwiająca wielowariantowe analizy oraz ciągłe dostosowanie modelu kosztowego przedsiębiorstwa do zmian w otoczeniu i potrzeb zarządzających”. Proponuje rozbudowanie rachunku kosztów działań w kierunku obiektowego rachunku kosztów, który „umożliwia dostarczanie informacji kosztowej zgodnej z oczekiwaniami zarządzających, gdyż informacja ta musi się odnosić bezpośrednio do realnych obiektów, które podlegają zarządzaniu”. Wiąże się to z potrzebą identyfikacji i wyodrębnienia obiektów kosztowych. Kalkulacja kosztów świadczeń zdrowotnych w obiektowym rachunku kosztów obejmuje:

- „ustalenie kosztów produktów leczniczych i wyrobów medycznych podanych pacjentowi,
- ustalenie kosztów procedur medycznych zrealizowanych na rzecz pacjenta,
- ustalenie kosztów hospitalizacji pacjenta na poszczególnych oddziałach,
- ustalenie kosztów gotowości przypadających na pacjenta” [Świdarska 2011, s. 55].

Kalkulowanie kosztu pojedynczego pacjenta oznacza sumowanie pierwszych trzech pozycji, rozumianych jako niezbędne koszty, poniesione w związku z realizacją świadczenia zdrowotnego na rzecz konkretnego pacjenta. W tym miejscu G. Świdarska

[2011, s. 55] wprowadza pojęcie kosztu wykonania świadczenia opieki zdrowotnej (w ustawie o działalności leczniczej występuje pojęcie świadczenia zdrowotnego). Natomiast ostatnia z wymienionych pozycji kosztowych dołączona do kosztu świadczenia zrealizowanego na rzecz pacjenta stanowić ma, zdaniem G. Świdorskiej, planowany koszt świadczenia opieki zdrowotnej. Propozycje J. Chluski i G. Świdorskiej zbudowane na bazie teorii rachunkowości są ciekawe, mają charakter nowatorski, niosą nowe rozwiązania i należy oczekiwać oceny ich funkcjonowania po wdrożeniach w szpitalach.

Działalność lecznicza szpitala sprowadza się do realizacji świadczeń zdrowotnych na rzecz pacjentów. Działalność ta powoduje powstawanie kosztów i wiąże się z uzyskiwaniem przychodów z prowadzonej działalności. Prawa ekonomii mówią, każda działalność gospodarcza powinna być dochodowa, co oznacza, że przychody powinny być większe od kosztów. Zdaniem wielu polityków, z moralnego punktu widzenia, na realizacji świadczeń zdrowotnych w ramach ubezpieczenia zdrowotnego nie powinno się zarabiać. Już Henryk z Gandawy, teolog i filozof żyjący w XIII wieku pisał, że należy oddzielić stronę moralną od prawnej i ekonomicznej [Stankiewicz 2000, s. 81]. Szpital chcąc ustalić wynik swojej działalności, zestawia przychody i koszty swojej działalności opracowując rachunek wyników (rachunek zysków i strat).

Jak już wcześniej wspomniano, w wielu publikacjach naukowych pojawia się interpretacja rachunku wyników jako rachunku zysków i strat. Przykładowo w *Leksykonie zarządzania finansami* [Olzacka i Pałczyńska-Gościński 1998, s. 237], przy haśle „rachunek wyników” znajduje się odsyłacz do rachunku zysków i strat, który interpretowany jest jako „podstawowa, obok bilansu, część sprawozdania finansowego, która zawiera informacje o dokonaniach jednostki za okres obrachunkowy. Informacje te dotyczą uzyskanych przychodów i zysków nadzwyczajnych oraz poniesionych kosztów i strat nadzwyczajnych”. Rachunek wyników był przedmiotem dociekań naukowych i ewoluował przez lata, przyjmując różną postać. R. Stadtmüller [1972, s. 360] pisał, że rachunek wyników „zawiera finansowe wyniki działalności operacyjnej oraz pozostałe straty i zyski, składające się na ostateczny bilansowy zysk lub bilansową stratę”. Podobnie o rachunku wyników pisał E. Terebucha [1985, s. 13], uważając że rachunek wyników „oparty na danych ewidencji księgowej prezentuje wyniki finansowe działalności przedsiębiorstwa uwzględnieniem podziału na źródła dochodów, pozycje kosztów i strat”. Słownikowo, w ujęciu ekonomicznym, rachunek wyników rozumiany jest jako „zbiór zapis przychodów ze sprzedaży i wydatków firmy za pewien okres, umożliwiający obliczenie zysków lub strat za dany okres” [Słownik pojęć ekonomicznych 2007, tom 10, s. 63].

Zauważyć więc można, że we wszystkich definicjach podkreśla się czasokres realizacyjny rachunku oraz strukturę informacyjną. Kolejność występowania informacji

zmieniała się przez lata, nie mniej jednak pozycje przychodów i kosztów występowały jako stały element rachunku wyników. Jednocześnie autorzy wielu definicji wskazują wynik finansowy jako skutek lub też efekt czynności rachunkowych realizowanych w ramach rachunku wyników. Szpital sporządzając rachunek zysków i strat według wzorów zamieszczonych w załącznikach do ustawy o rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994], sporządza go w układzie kalkulacyjnym lub porównawczym. Sporządzony rachunek zysków i strat traktowany jest z jednej strony jako element sprawozdania finansowego realizowanego dla potrzeb zewnętrznych, z drugiej zaś traktowany jest jako rachunek wyników z działalności szpitala, będący źródłem informacji dla potrzeb zarządzających. W tym drugim przypadku, dla potrzeb wykorzystania wewnętrznego, sporządza się często opis słowny wyjaśniający użytkownikom wewnętrznym niektóre pozycje przychodowe i kosztowe. Wiąże się to z potrzebą podejmowania decyzji dotyczących przyszłości szpitala i wymagających analizy sytuacji przeszłej, aktualnej i przyszłej.

Sprawozdania finansowe sporządzane przez szpital na podstawie załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości budzą wątpliwość co do struktury informacyjnej. Wzorzec przedstawiony w tym załączniku przedstawia „zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym, o którym mowa w art. 45 ustawy, dla innych jednostek niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji” [Ustawa z 29 września 1994]. Dokładność sformułowania tytułu sprawozdania wskazuje, że szpital traktowany jest jako typowa jednostka rynkowa, np. przedsiębiorstwo produkujące choinki, komputery czy lokomotywy lub też hurtownię środków kosmetycznych i chemii gospodarczej. Przyrównuje się więc działalność produkcyjną czy handlową do usługowej działalności leczniczej, która jest nietypowa tak jak działalność banków czy instytucji ubezpieczeniowych. Podany w tabeli 34 przykład rachunku zysków i strat przykładowego szpitala wielospecjalistycznego przedstawia w wersji skróconej (uproszczonej) elementy składowe rachunku. Zwrócić uwagę należy na fakt, iż w tytułach poszczególnych kosztów i przychodów nie występuje żadna informacja, że dotyczy to usługowej działalności leczniczej. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów nie zawierają żadnej informacji, że otrzymane kwoty są wynikiem przeliczania punktów rozliczeniowych i ilości zrealizowanych świadczeń zdrowotnych, a nie rzeczywistą wynegocjowaną ceną usług. Szpital w ciągu roku nie jest nawet informowany przez NFZ, za które świadczenia ten ostatni płaci. Prawdą jest, że na tym poziomie uogólnienia informacji wychodzących na zewnątrz (sprawozdanie finansowe – rachunek zysków i strat) nie ma potrzeby ujawniać tych informacji, lecz jeżeli rachunek wyników ma służyć również celom wewnętrznym, to użytkownik chciałby wiedzieć, co oznaczają poszczególne kwoty.

**Tabela 34. Rachunek zysków i strat przykładowego szpitala – wariant porównawczy (wersja uproszczona)**

Treść	2011	2010
A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	17 387 131,34	19 586 958,91
B. Koszty działalności operacyjnej	17 758 406,77	20 568 300,56
<b>C. Zysk (strata) ze sprzedaży (A-B)</b>	<b>- 371 275,43</b>	<b>- 981 341,65</b>
D. Pozostałe przychody operacyjne	765 598,04	1 152 694,34
E. Pozostałe koszty operacyjne	259 304,14	22 796,04
F. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C+D-E)	135 018,47	148 556,65
G. Przychody finansowe	30 156,73	54 217,67
H. Koszty finansowe	5 438,21	6 992,17
I. Zysk (strata) z działalności gospodarczej (F+G-H)	159 736,99	195 782,15
J. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych (J.I.-J.II.)	8 691,64	4 454,27
K. Zysk (strata) brutto (I+/-J)	168 428,63	200 236,42
L. Podatek dochodowy	-	-
M. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)	-	-
<b>N. Zysk (strata) netto (K-L-M)</b>	<b>168 428,63</b>	<b>200 236,42</b>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

System finansowania opieki zdrowotnej oparty jest na Jednorodnych Grupach Pacjentów (JGP) i rozliczanie przychodów szpitala odbywa się według założeń systemowych NFZ. Wykazane przez szpital w dokumentach rozliczeniowych (fakturach) zrealizowane świadczenia zdrowotne opłacane są według punktacji przypisanej do odpowiednich JGP. W rachunku wyników szpitala wykazuje się więc po stronie przychodów, uzyskane kwoty z tytułu zrealizowanych świadczeń zdrowotnych za miniony okres obrachunkowy. Jednocześnie zaznaczyć trzeba, że płatności realizowane przez NFZ kwalifikowane są według kontraktów uprawniających do realizacji świadczeń. Nie ma więc szpital pewności, że wysłana do funduszu faktura zostanie opłacona. Art. 6 ustawy o rachunkowości mówi, że „w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty” [Ustawa z 29 września 1994, art. 6]. Jak więc ująć w dokumentacji księgowej należność, która może się okazać należnością wątpliwą a koszty na realizację świadczenia zostały poniesione? Czy w takim przypadku koszty powinny być księgowane? Ponadto zasada kwalifikowania do płatności zakłada zakończenie realizacji świadczenia czyli wypisany pacjent. Oznacza to, że przebywający na leczeniu lub rehabilitacji pacjent na przełomie okresu sprawozdawczego, rozliczany jest kosztowo, ale nie przychodowo. W ujęciu teoretycznym rachunkowości należałoby to traktować jako produkcję w toku (produkcja niezakończona).

Po stronie kosztów w rachunku wyników pojawiają się koszty układu rodzajowego lub funkcjonalnego w zależności od przyjętego przez szpital wariantu i w zależności od posiadanych zasobów informacyjnych zapisanych na odpowiednich kontach księgowych. Zdecydowana większość badanych szpitali sporządza rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym, co oznacza, że do rachunku przenoszone są koszty układu rodzajowego. Koszty, zgodnie z układem tabeli 35, nie są jednak przeciwstawiane przychodom, ponieważ nie wiadomo, które koszty dotyczą odpowiadającym im przychodów. Przychody bowiem rozliczane są według JGP, natomiast koszty są ewidencjonowane i rozliczane w sposób tradycyjny z wykorzystaniem kosztów układu rodzajowego i funkcjonalno-kalkulacyjnego. Niewątpliwie mamy do czynienia z metodyczną niespójnością dotyczącą równoważenia kosztów jak i przychodów (art. 6 ustawy) [Ustawa z 29 września 1994, art. 6]. Słuszne więc byłoby opracowanie koncepcji rachunku wyników, pozwalającego przeciwstawiać poniesione koszty uzyskanym przychodom. Byłaby wtedy możliwość szczegółowego analizowania poszczególnych procedur czy świadczeń zdrowotnych z punktu widzenia przychodowego i kosztowego. W pozycja A.IV. i B.VIII. (tabela 35) mogą się pojawić kwoty z tytułu prowadzenia przez szpital własnej apteki, będą to przychody ze sprzedaży leków i materiałów medycznych oraz wartość sprzedanych składników.

**Tabela 35. Rachunek zysków i strat przykładowego szpitala – wariant porównawczy (fragment dotyczący przychodów i kosztów operacyjnych)**

<b>Treść</b>	<b>2011</b>	<b>2010</b>
<b>A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów w tym</b>	<b>17 387 131,34</b>	<b>19 586 958,91</b>
- od jednostek powiązanych		
I. Przychody netto ze sprzedaży produktów	17 480 604,34	20 065 422,91
II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie wartość dodatnia, zmniejszenie wartość ujemna)	- 93 473,00	- 478 464,00
III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki		
IV Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów		
<b>B. Koszty działalności operacyjnej</b>	<b>17 758 406,77</b>	<b>20 568 300,56</b>
I. Amortyzacja	1 165 935,56	1 027 514,88
II. Zużycie materiałów i energii	4 852 173,19	5 693 602,74
III. Usługi obce	3 666 543,13	4 402 941,12
IV. Podatki i opłaty, w tym	78 880,90	62 280,72
- podatek akcyzowy		
V. Wynagrodzenia	6 505 726,40	7 483 411,36
VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	1 410 770,66	1 761 243,19
VII. Pozostałe koszty rodzajowe	78 376,93	137 306,55
VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów		
<b>C. Zysk (strata) ze sprzedaży (A-B)</b>	<b>- 371 275,43</b>	<b>- 981 341,65</b>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

**Tabela 36. Rachunek zysków i strat przykładowego szpitala – wariant porównawczy (fragment dotyczący pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych, finansowych i nadzwyczajnych)**

Treść	2011	2010
<b>C. Zysk (strata) ze sprzedaży (A-B)</b>	<b>- 371 275,43</b>	<b>- 981 341,65</b>
<b>D. Pozostałe przychody operacyjne</b>	<b>765 598,04</b>	<b>1 152 694,34</b>
I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych		
II. Dotacje		
III. Inne przychody operacyjne	765 598,04	1 152 694,34
<b>E. Pozostałe koszty operacyjne</b>	<b>259 304,14</b>	<b>22 796,04</b>
I. Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych		
II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych		
III. Inne koszty operacyjne	259 304,14	22 796,04
<b>F. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C+D-E)</b>	<b>135 018,47</b>	<b>148 556,65</b>
<b>G. Przychody finansowe</b>	<b>30 156,73</b>	<b>54 217,67</b>
I. Dywidendy i udziały w zyskach, w tym:		
- od jednostek powiązanych		
II. Odsetki, w tym:	30 156,73	54 217,67
- od jednostek powiązanych		
III. Zysk ze zbycia inwestycji		
IV. Aktualizacja wartości inwestycji		
V. Inne		
<b>H. Koszty finansowe</b>	<b>5 438,21</b>	<b>6 992,17</b>
I. Odsetki, w tym:	763,31	5 563,42
- od jednostek powiązanych		
II. Strata ze zbycia inwestycji		
III. Aktualizacja wartości inwestycji		
IV. Inne	4 674,90	1 428,75
<b>I. Zysk (strata) z działalności gospodarczej (F+G-H)</b>	<b>159 736,99</b>	<b>195 782,15</b>
<b>J. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych (J.I.-J.II.)</b>	<b>8 691,64</b>	<b>4 454,27</b>
I. Zyski nadzwyczajne	8 691,64	4 454,27
II. Straty nadzwyczajne		
<b>K. Zysk (strata) brutto (I+/-J)</b>	<b>168 428,63</b>	<b>200 236,42</b>
<b>L. Podatek dochodowy</b>		
<b>M. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)</b>		
<b>N. Zysk (strata) netto (K-L-M)</b>	<b>168 428,63</b>	<b>200 236,42</b>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

To samo dotyczy i kosztów pozostałej działalności operacyjnej, finansowej i nadzwyczajnej. Pozostałe przychody i koszty operacyjne, dotyczące operacji na rzeczowych składnikach aktywów trwałych i obrotowych, przychody i koszty finansowe dotyczące operacji na środkach pieniężnych i znakach pieniężnych oraz zyski i straty nadzwyczajne będące skutkiem działań losowych, niezależnych od woli szpitala są

podobne, jak i w innych przedsiębiorstwach, bo prawo bilansowe i podatkowe jasno i precyzyjnie określa możliwości ich kwalifikowania (tabela 36). W przypadku badanych szpitali nie są to wprowadzane zbyt duże kwoty i dotyczą najczęściej płaconych lub otrzymywanych odsetek za nieterminową realizację rozrachunków, kar umownych, umorzonych rozrachunków, otrzymanych lub przekazanych darowizn (z wyjątkiem dotacji budżetowych) oraz innych, które jednak w niektórych przypadkach zmieniają ostateczny wynik finansowy działalności. W stosunku do tych przychodów i kosztów nie ma potrzeby zmieniania struktury informacyjnej rachunku wyników.

Najistotniejszym jednak wynikiem w działalności szpitala jest wynik na podstawowej działalności operacyjnej. Wskazane wyżej mankamenty struktury informacyjnej tej części rachunku wyników powinny być uwzględnione w proponowanym wzorcu uwzględniającym potrzeby informacyjne zarządzania. Wprowadzony przez NFZ system rozliczania finansowego zrealizowanych świadczeń zdrowotnych powinien również ulec modyfikacji, wprowadzając jasną interpretację zapłaconych zobowiązań z tytułu realizacji kontraktu. Wiąże się to bowiem z potrzebą konfrontowania kwot przychodów i kosztów dotyczących realizowanych świadczeń zdrowotnych. Potwierdzają to wyniki badań prowadzonych przez M. Hass-Symotiuk [2010a, s. 17-21] do opracowania koncepcji sprawozdawczości szpitali na potrzeby zintegrowanego systemu oceny dokonań.

## Rozdział 3

### **METODA FINANSOWANIA ŚWIADCZEŃ ZDROWOTNYCH Z ZASTOSOWANIEM JEDNORODNYCH GRUP PACJENTÓW (JGP)**

#### **3.1. Geneza powstania Jednorodnych Grup Pacjentów – od koncepcji HCFA-DRG do europejskich typów JGP**

Naukowcy z Uniwersytetu w Yale w Stanach Zjednoczonych – Robert Fetter, John Thompson, Ronald Mills, Richard Averill i Jean Freeman opracowali w latach siedemdziesiątych XX wieku koncepcję Jednorodnych Grup Pacjentów (z angielskiego Diagnosis Related Groups<sup>34</sup>), która miała służyć standaryzacji usług medycznych. W koncepcji tej, z medycznego punktu widzenia, grupowano pacjentów według podobnych przypadków chorobowych, co w istocie umożliwiło w efekcie standaryzację świadczeń zdrowotnych. Ponadto, z perspektywy ekonomicznej, wyłanianie grup pacjentów jednorodnych diagnostycznie pozwalało także na przyporządkowanie realizowanym na ich rzecz świadczeniom zdrowotnym jak najbardziej adekwatnych wartości zużycia poszczególnych zasobów materiałowych, rzeczowych, osobowych, jak również finansowych. Koncepcja JGP została wprowadzona w życie w Stanach Zjednoczonych w 1983 roku i szybko zastąpiła dotychczasową miarę usługi medycznej jaką stanowił osobodzień. Osobodzień był głównie krytykowany ze względu na swój niejednorodny charakter i niemożność prawdziwego odzwierciedlenia poprzez niego złożoności choroby pacjenta.

Naukowcy amerykańscy wybrali zatem diagnozę medyczną<sup>35</sup> jako główne kryterium klasyfikacji pacjentów do poszczególnych jednorodnych grup pacjentów, gdyż jest zawsze łatwo dostępna oraz odzwierciedla znaczną liczbę informacji, choćby takich jak przyczyny i objawy choroby, możliwe sposoby jej leczenia czy wykorzystane w tym celu środki medyczne itp. Ponadto, diagnoza medyczna jest zrozumiała, a także jednoznaczna z punktu widzenia terminologii medycznej niezależnie od szpitala, w którym zostanie postawiona. Ma charakter ponadczasowy, jako że od wieków była stawiana, aby móc leczyć chorych i dziś w dalszym ciągu obligatoryjnie poprzedza proces leczenia każdego pacjenta. Żaden lekarz nie przystępuje do leczenia chorego bez uprzedniego postawienia diagnozy medycznej. Ze względów praktycznych przyjęto

---

<sup>34</sup> Dosłowne tłumaczenie z angielskiego terminu Diagnosis Related Groups to grupy powiązane diagnostycznie, czyli elementy należące do danej grupy (pacjentów) łączy podobna diagnoza – tłumaczenie własne.

<sup>35</sup> Diagnoza medyczna rozumiana jest jako „rozpoznanie choroby na podstawie analizy stanu chorego, uzyskanej za pomocą dostępnych metod badania: wywiadu lekarskiego, badań fizykalnych i badań dodatkowych” [Encyklopedia Powszechna 1973, s. 589].



dotatkowe kryterium – czas pobytu pacjenta w szpitalu. Bierze się je pod uwagę w celu ustalenia przybliżonego zużycia niezbędnych w trakcie leczenia zasobów. Wartość tego zużycia w dużej mierze zależy od czasu hospitalizacji, bowiem dłuższy pobyt pacjenta w szpitalu pociąga za sobą wzrost zużycia leków, opatrunków, żywności, jak również wymaga czasu i wysiłku personelu medycznego, głównie opieki pielęgniarstwa. W zaproponowanej przez amerykańskich twórców koncepcji Jednorodnych Grup Pacjentów, pacjenci byli zatem przyporządkowywani do poszczególnych grup ze względu na zdiagnozowaną u nich chorobę, a co za tym idzie sposób leczenia (zastosowane procedury medyczne, zlecone badania, przepisane leki itp.), jak również z punktu widzenia kosztocłonności ich hospitalizacji.

U podstawy koncepcji Jednorodnych Grup Pacjentów leży bowiem przekonanie, iż mimo że każdy pacjent stanowi odrębny przypadek kliniczny, to jednak sposób jego leczenia może mieć wiele cech wspólnych z przypadkami innych pacjentów, podobne może być więc wykorzystanie w trakcie leczenia poszczególnych zasobów rzeczowych (sprzęt medyczny, specjalistyczna aparatura), materiałowych (leki, opatrunki, sprzęt jednorazowego użytku typu igły, strzykawki, a także żywność) oraz zasobów osobowych (wykonawczy zespół pracowników, czyli personel medyczny – lekarze, pielęgniarki). W konsekwencji rodzaj i wielkość kosztów generowanych w trakcie realizacji świadczeń zdrowotnych na rzecz różnych pacjentów, ale co ważne przyporządkowanych do tej samej jednorodnej grupy pacjentów, są bardzo zbliżone [Macuda 2006d, s. 95].

Klasyfikacja pacjentów, jakiej dokonali w 1977 roku R. Fetter, J. Thompson, R. Mills, R. Averill i J. Freeman, wyodrębniła 333 grupy diagnostyczne w 54 głównych kategoriach diagnostycznych, do których przyporządkowywano pacjentów jednorodnych (podobnych) medycznie i kosztowo. Koncepcja ta została opracowana na podstawie analizy statystycznej danych 1 700 000 pacjentów wypisanych ze szpitali w New Jersey [*Jednorodne Grupy Pacjentów – przewodnik po systemie* 2008, s. 69] i posłużyła jako podstawa do stworzenia w 1983 roku pierwszej wersji Jednorodnych Grup Pacjentów, w oryginale o nazwie HCFA-DRG (Health Care Financing Administration – Diagnosis Related Group). Była ona wynikiem pracy naukowców amerykańskich i zawierała 493 grupy, których rozróżnienie oparto na danych klinicznych (rozpoznanie, procedura), danych demograficznych (wiek, płeć) oraz zużyciu zasobów (koszty, czas pobytu). Opracowując koncepcję Jednorodnych Grup Pacjentów, dokładnie określono warunki wyodrębniania, a także cechy charakterystyczne tychże grup [Łanda 1998]:

1. definicja poszczególnych grup pacjentów powinna bazować na ogólnodostępnych informacjach odnoszących się do stanu zdrowia pacjenta lub zastosowanej terapii, występujących w dokumentacji szpitala i zbieranych

- na bieżąco przez jego pracowników,
2. każda grupa ma posiadać swoistą charakterystykę i znaczenie kliniczne, a lekarze stykający się z danymi problemami medycznymi powinni ją kojarzyć ze zbliżonym sposobem leczenia oraz określoną charakterystyką pacjenta w sensie długości pobytu w szpitalu, rodzaju zlecanych procedur diagnostycznych, leków i zabiegów,
  3. poszczególne grupy muszą obejmować pacjentów o podobnej "kosztocłonności", w sensie zużycia zasobów szpitala,
  4. liczba grup musi być "rozsądna", tzn. łatwa do przeanalizowania,
  5. grupy powinny być użyteczne dla celów alokacji zasobów, zarządzania szpitalem, planowania oraz kontroli zużycia poszczególnych zasobów.

W praktyce, z początku proces wyodrębniania Jednorodnych Grup Pacjentów wyglądał następująco: pacjenci byli najpierw grupowani według 25 podstawowych kategorii diagnostycznych (z angielskiego MDC – Majors Diagnostic Categories), które z kolei były podzielone na dwie grupy – wymagające lub niewymagające interwencji chirurgicznej, aby dojść w końcowym efekcie do systemu segmentacji na grupy, których średni okres pobytu w szpitalu wyraźnie się od siebie różnił. Jak wynika z powyższego, proces wyznaczania Jednorodnych Grup Pacjentów odbywał się w trzech etapach [Swinarski Huber 2005, s. 133]:

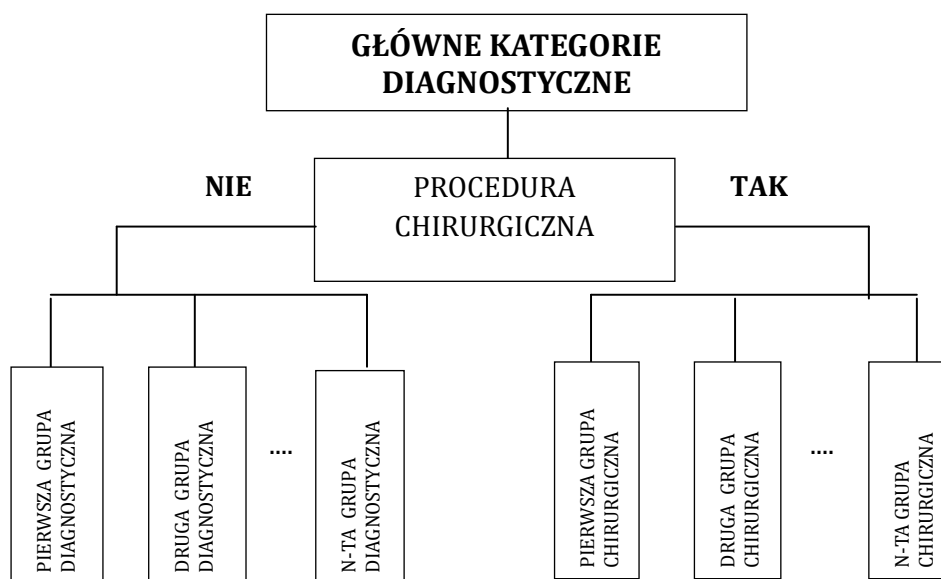
1. pierwszy etap polegał na przyporządkowaniu przypadku danego pacjenta, tj. przypisaniu mu tzw. choroby zasadniczej należącej do jednej z 25 głównych kategorii diagnostycznych (MDC). Przy czym każda z tych kategorii była wyznaczona tak, aby odpowiadała danemu narządowi/organowi czy też układowi (np.: serce, płuca, układ pokarmowy, układ oddechowy, układ krwionośny), co w efekcie grupowało pacjentów według dziedzin i specjalności medycznych. W przypadku, gdy pacjent był poddany różnym rodzajom leczenia jednocześnie, co było efektem wykrycia u niego więcej niż jednej choroby zasadniczej, należało mu przyporządkować MDC patologii najważniejszej (czytaj najdroższej z punktu widzenia wymaganych zasobów materiałowych, rzeczowych i personalnych). Drugą kategorię diagnostyczną przypisywało się pacjentowi, gdy okres jego hospitalizacji przedłużał się na skutek utrzymujących się dolegliwości i dodatkowych powikłań;
2. po przyporządkowaniu do głównych kategorii diagnostycznych, podział odbywał się według kryterium wymagalności interwencji chirurgicznej. Pacjentów dzieliło się zatem na dwie grupy: tych, u których interwencja chirurgiczna była niezbędna oraz tych, u których leczenie nie wymagało

interwencji chirurgicznej. Podział tych ostatnich odbywał się ze względu na postawioną diagnozę główną;

3. w ostatnim stadium brane były pod uwagę dodatkowe informacje o pacjencie, takie jak wiek, a przez to i ogólny stan jego zdrowia, powikłania, czy też ewentualne choroby współistniejące, które także bezpośrednio wpływały na sposób leczenia, czas pobytu w szpitalu oraz na zużycie poszczególnych zasobów materiałowych, rzeczowych i osobowych niezbędnych do realizacji świadczenia zdrowotnego.

Otrzymane w ten sposób poszczególne jednorodne grupy pacjentów były zatem znacząco od siebie różne, zarówno z punktu widzenia medycznego (postawiona diagnoza – rozpoznanie, zastosowane procedury medyczne), jak również ekonomicznego (poziom poniesionych kosztów wynikający ze zużycia koniecznych do wykonania świadczenia zdrowotnego zasobów). Rysunek 5 prezentuje proces wyodrębniania tychże grup, w którym to za punkt wyjścia przyjmowano MDC, a w efekcie którego uzyskiwano poszczególne jednorodne grupy, tak diagnostyczne, jak i chirurgiczne.

**Rysunek 5. Proces wyodrębniania Jednorodnych Grup Pacjentów**



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Fetter 1991, Vol. 21 (1)].

Koncepcja Jednorodnych Grup Pacjentów miała zatem na celu grupowanie pacjentów o zbliżonych do siebie cechach zarówno z perspektywy medycznej, jak i z punktu widzenia ekonomicznego. Przyporządkowanie do poszczególnych grup było wynikiem postawionej przez lekarza diagnozy (rozpoznania głównego), stąd odpowiadało klasyfikacji medycznej, a dodatkowo pozwalało na określenie wykorzystywanych w trakcie leczenia zasobów materiałowych, rzeczowych oraz osobowych szpitala, a przez to

oszacowanie poziomu kosztów generowanych podczas świadczenia usług medycznych pacjentom z danych grup diagnostycznych czy też chirurgicznych [Busse, Schreyögg i Smith 2006, s. 212]. Dalsze prace nad koncepcją JGP (DRG) doprowadziły do wprowadzenia coraz to bardziej szczegółowych kryteriów rozróżniania grup, czego rezultatem było opracowanie zbiorów kodów procedur oraz zbiorów kodów rozpoznań (tzw. systemu kodowania, o którym mowa będzie w podrozdziale 3.2.), za pomocą których grupy dzieli się na zabiegowe i zachowawcze.

Już w pierwszych latach po wprowadzeniu w życie w 1983 roku pierwszej wersji DRG, czyli HCFA-DRG, zweryfikowano efektywność jej funkcjonowania na amerykańskim rynku usług medycznych i wskazano na pewne niedoskonałości, co z kolei doprowadziło do powstania kilku odmian jej pierwotnej wersji. Do najwcześniejszych zauważonych niedociągnięć należało choćby pominięcie pewnej części pacjentów, jak na przykład osób dotkniętych wirusem HIV czy noworodków. W roku 1987, w stanie Nowy York, opracowano nową wersję, którą nazwano All Patient DRG (AP-DRG), gdyż swym zakresem miała objąć wszystkich pacjentów, w tym nieujęte dotąd osoby z zakażeniem HIV, urazami wielonarządowymi, przeszczepami czy chorobami żywieniowymi oraz noworodki. W następnych latach dokonywano dalszych modyfikacji, uwzględniając coraz to bardziej szczegółowe i złożone czynniki, które mogłyby wpłynąć na wyodrębnianie jednorodnych grup pacjentów, w rezultacie czego powstały kolejne, bardziej rozbudowane odmiany jej pierwotnej postaci – All Patient Refined DRG (APR-DRG) i International Refined DRG (IR-DRG). Na bazie wyjściowej wersji HCFA-DRG z 1983 roku wykształciły się w efekcie cztery podstawowe odmiany DRG, zaadoptowane w Stanach Zjednoczonych w ich oryginalnej, poniżej przedstawionej, formie [NFZ 2008, s. 13]:

1. All Patient DRG (AP-DRG) – licząca 641 grup pacjentów i obejmująca swym zakresem oprócz pacjentów zaklasyfikowanych do HCFA-DRG również tych, u których wystąpiły urazy wielonarządowe lub potrzeba przeszczepu oraz osoby dotknięte ostrą białaczką, zakażone wirusem HIV czy mające choroby żywieniowe, a także noworodki;
2. All Patient Refined DRG (APR-DRG) – oparta na wyżej wymienionej AP-DRG, lecz uwzględniająca dodatkowo w metodyce wyodrębniania grup częstotliwość występowania poszczególnych przypadków oraz ryzyko zgonu, przez co złożona z 1530 jednorodnych grup pacjentów ze względu na brane pod uwagę przy grupowaniu pacjentów uzupełniające czynniki;
3. Refined DRG (R-DRG), w ramach której wyróżnione zostały 1142 grupy pacjentów, a którą charakteryzuje wprowadzone wtórne rozpoznanie dotyczące powikłań oraz chorób współistniejących w postaci kategorii: bez

powikłań, umiarkowane powikłania, poważne powikłania i zagrażające powikłania;

4. International Refined DRG (IR-DRG), której podstawę stanowią wspólnie AP-DRG i APR-DRG, składająca się z 923 grup. Uwzględnia ona możliwość zastosowania różnych systemów kodowania (kompatybilna z ICD-10<sup>36</sup>, ICD-9<sup>37</sup> oraz ICD-9-CM, a także pozostałymi, charakterystycznymi dla konkretnych krajów, gdyż zmodyfikowanymi specjalnie na ich potrzeby systemami kodowania). IR-DRG jest swego rodzaju klasyfikacją nowej generacji, gdyż jako pierwsza nie została zaprojektowana z myślą jedynie o Stanach Zjednoczonych, lecz w zamierzeniu wykorzystania jej w ujęciu międzynarodowego systemu opieki zdrowotnej. Stąd dane, które posłużyły do opracowania jej pierwszej wersji pochodziły ze Stanów Zjednoczonych, Szwajcarii, Belgii i Singapuru. Swe zastosowanie znajduje w systemie finansowania świadczeń zdrowotnych, benchmarkingu, czy też budżetowaniu.

Wszystkie przedstawione powyżej odmiany pierwotnej wersji DRG wyodrębniają o wiele więcej jednorodnych grup pacjentów aniżeli koncepcja opracowana z końcem lat siedemdziesiątych przez amerykańskich naukowców z Yale. R. Fetter w swym pierwotnym zamiśle nie zamierzał przekroczyć poziomu 500 grup. Natomiast IR-DRG przekracza liczbę 900 grup, R-DRG wyłania ponad 1100 grup, a APR-DRG dochodzi nawet do poziomu przewyższającego 1500. To duże zróżnicowanie grup, prowadzące w konsekwencji do ich podwojonej, a w jednym przypadku i potrojonej liczby w odniesieniu do ilości grup wyłonionych w ramach wyjściowej wersji DRG to wynik wprowadzenia dodatkowych, bardziej szczegółowych kryteriów, według których dokonuje się wyodrębniania jednorodnych grup pacjentów.

Zaletą powyżej przedstawionych odmian DRG jest na pewno możliwość dokładniejszego określenia poziomu i rodzaju kosztów, zarówno medycznych jak i niemedycznych ponoszonych w trakcie leczenia. Jednakże, jak już wspomniano wcześniej liczba grup powinna być "rozsądna", co interpretuje się jako łatwa do przeanalizowania. Niektóre kraje europejskie, takie jak Francja czy Niemcy, posiłkując się jedną lub kilkoma powyżej zaprezentowanymi odmianami DRG, poddając je dalszej modyfikacji, opracowały, w zależności od wymagań funkcjonującego u nich systemu zdrowotnego, właściwe sobie typy DRG dostosowując je do swoich potrzeb i realiów. Jednym z pierwszych państw europejskich, jakie zdecydowało się skorzystać z amerykańskiej koncepcji HCFA-DRG była Francja, która wprowadziła ją na grunt własnego rynku usług medycznych, po uprzednim

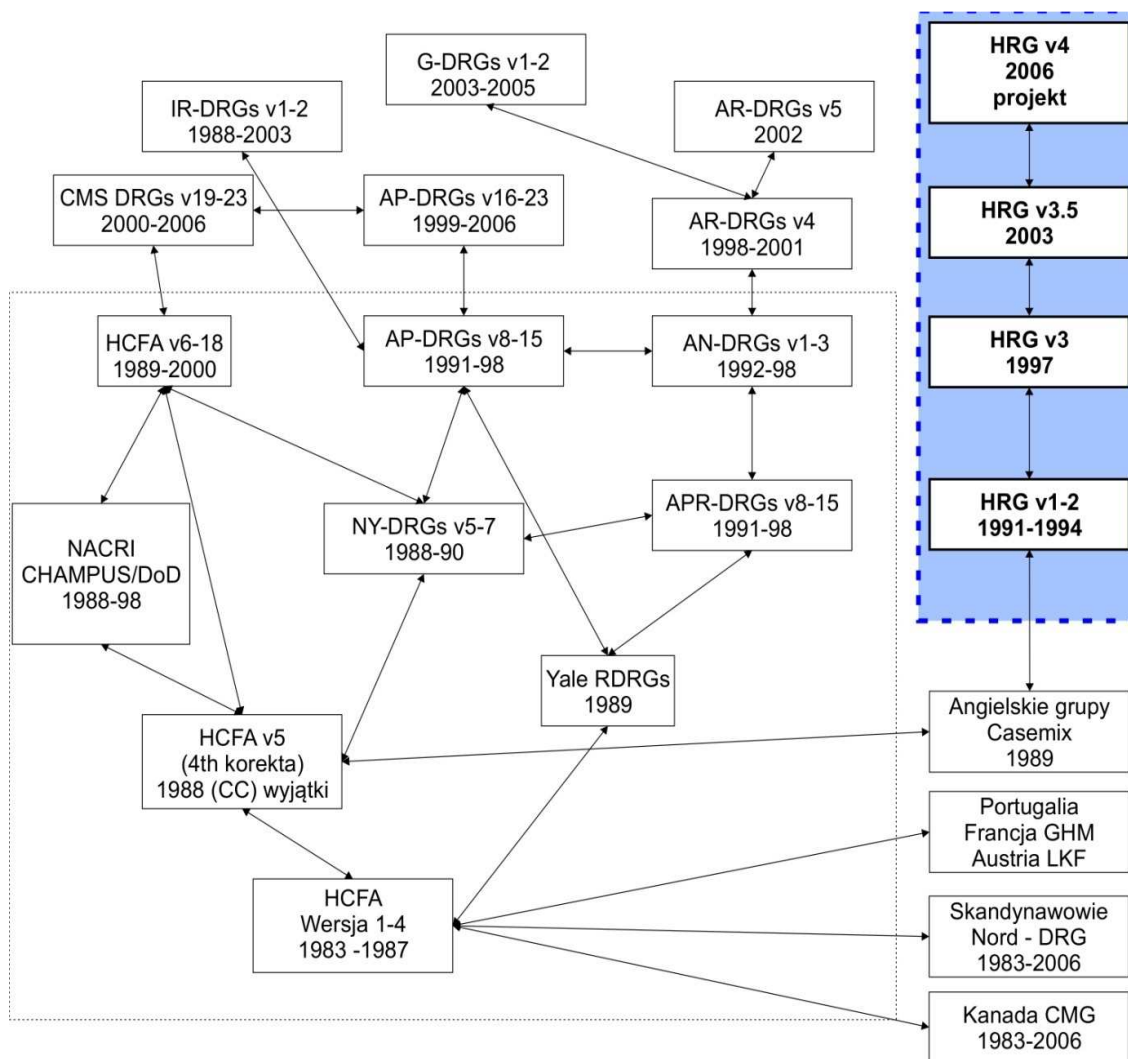
---

<sup>36</sup> ICD 10 – zbiór kodów dotyczący grup zachowawczych ((ICD z angielskiego International Statistical Classification of Diseases and Related Health Problems lub w skrócie International Classification of Diseases).

<sup>37</sup> ICD 9 – zbiór kodów dotyczący grup zabiegowych.

jej zmodyfikowaniu, już w 1986 roku. Kolejnym pionierem była Portugalia, która zaadoptowała prospektywny sposób finansowania świadczeń zdrowotnych, bazujący na DRG, w odniesieniu do szpitali publicznych w zakresie leczenia stacjonarnego [Dismuke i Sena 1999, s. 107]. Ich śladem poszły kolejne kraje europejskie. Pierwsze próby przygotowawcze do wprowadzenia DRG prowadzono już na początku lat 90-tych. Wersje pilotażowe lub częściowe zaadoptowanie koncepcji DRG odnotowano w Wielkiej Brytanii (1992), na Węgrzech (1993), w Szwecji (1990 – 1996), we Włoszech (1995), w Belgii (1995), Hiszpanii (1991 – 1988), Polsce (1999), Danii (2000), czy Niemczech [Forgione i Vermeer 2002, s. 38-52; Forgione i in. 2004, s. 41-54]. Rysunki 6 i 7 prezentują międzynarodowy rozwój różnych odmian DRG w latach 1983 – 2006 w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie oraz wybranych państwach europejskich, które zdecydowały się wprowadzić i zastosować DRG.

**Rysunek 6. Międzynarodowy rozwój DRG**



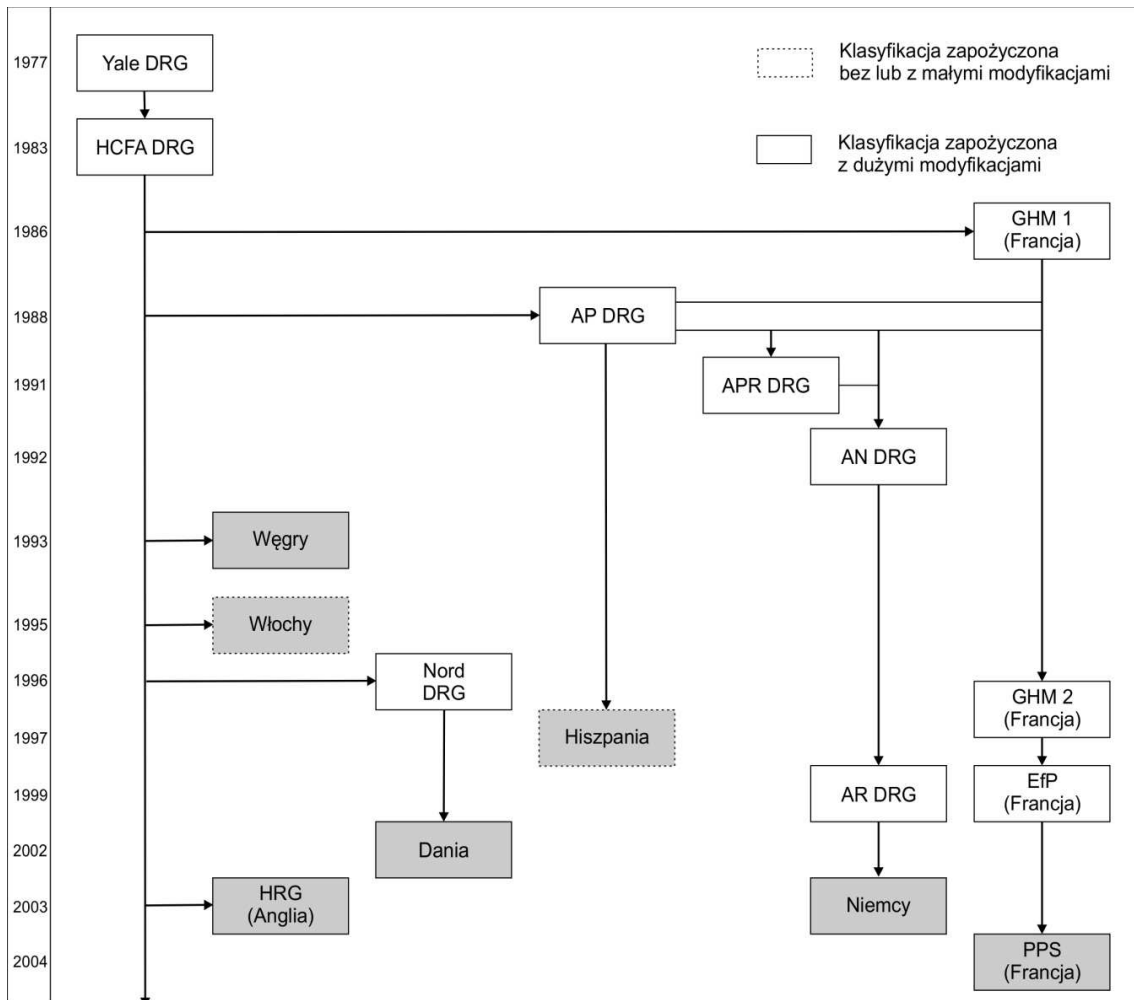
Źródło: [NFZ, 2008, s. 12]

Jak wynika z rysunku 6, na przestrzeni tych 13 lat, w samych Stanach Zjednoczonych poszczególne odmiany DRG doczekały się kilku lub nawet kilkunastu wersji, co było wynikiem ich weryfikacji – efektywności ich zastosowania na rynku usług medycznych na przestrzeni tych lat, czyli w zderzeniu z rzeczywistością. Bardzo wcześnie, bo w tym samym roku co Stany Zjednoczone, po raz pierwszy podobną klasyfikację pacjentów przyjęła również Kanada. Kanadyjski Instytut Informacji Zdrowotnej (Canadian Institute for Health Information – CIHI) opracował do grupowania i opisywania pacjentów Case Mix Groups (CMG bazowały bezpośrednio na pierwotnej koncepcji DRG) przyjmując 4 kryteria: podział pacjentów na grupy musiał mieć swoje uzasadnienie medyczne, powinien być oparty na danych rutynowo i na bieżąco uzyskiwanych o pacjentach, liczba grup musiała być „rozsądna”, czyli wykonalna do sklasyfikowania, zaś grupy powinny być statystycznie jednorodne w odniesieniu do długości pobytu w szpitalu [Pink i Bolley 1994, s. 1255-1261]. Równie szybko co Kanada, bo już w 1984 roku, Australia zaczęła rozwijać i dopracowywać swoją wersję DRG, opartą na amerykańskiej AP-DRGs. Po raz pierwszy pilotażowe wprowadzenie metody finansowania świadczeń z zakresu leczenia stacjonarnego miało miejsce już w 1993 roku w Victorii [Leister i Stausberg 2005, s. 50-52]. Po Kanadzie i Australii, przyszła kolej na pierwsze kraje europejskie, które zdecydowały się zastosować DRG. Wdrażanie DRG w poszczególnych państwach Europy, w zależności od potrzeb danego systemu zdrowotnego bez zmian lub z małymi czy też dużymi zmianami w stosunku do pierwotnej wersji amerykańskiej, ujęte jest w sposób chronologiczny na rysunku 7.

Z rysunku tego wynika, iż zarówno Francja, jak i Węgry, Niemcy oraz Wielka Brytania dokonały znacznych modyfikacji opracowując swoje odmiany DRG. Niemniej jednak wiele z nich, jak Węgry czy Wielka Brytania bazowały bezpośrednio na pierwotnej koncepcji amerykańskiej HCFA-DRG. Francja [Bellanger i Tardif 2006, s. 295-305] stworzyła swoje GHM (z francuskiego Groupes Homogènes de Malades, czyli w dosłownym tłumaczeniu Jednorodne Grupy Chorych) w oparciu o HCFA-DRG. Do 1995 roku GHM liczyły 512 grup, w kolejnych dwóch latach dodano 88 grup (odnoszących się do przypadków medycznych z dziedziny transplantologii, onkologii, czy też kardiologii oraz patologii związanych z zespołem nabytego niedoboru odporności, zwanego w skrócie AIDS) [Vallet i Libbey 1998, s. 10], a w 2004 roku ich liczba osiągnęła poziom 703 grup [Elghazel 2005, s. 15], przy czym w 2004 roku Francja dokonała wielu zmian pod wpływem wprowadzonej w Stanach Zjednoczonych rozszerzonej wersji AP-DRG. Wielka Brytania wyciągając lekcje z doświadczeń amerykańskich i australijskich co do stosowania DRG, również opracowała swoją własną odmianę koncepcji HCFA\_DRG, a mianowicie HRG (Healthcare Resource Group), gdzie refundacja kosztów dotyczy całej hospitalizacji

pacjenta, tj. od momentu przyjęcia go do szpitala do momentu jego wypisu lub ewentualnego zgonu. Już w 2006 roku mówiono, iż zakłada się, że do kwietnia 2008 roku 90% świadczeń zdrowotnych będzie rozliczanych według HRG [Epstein i Mason 2006, s. 234].

**Rysunek 7. Historia i rozwój różnych odmian DRG w poszczególnych krajach europejski**



Źródło: [Schreyögg i in. 2006, str. 216]

Osobnym i dość charakterystycznym przypadkiem są Niemcy [Böcking i in. 2005, s. 128-137; Schreyögg, Tiemann i Busse 2006, s. 269-279], których wersja DRG oparta została na australijskiej wersji AR-DRG (Australian Refined DRG) będącej pochodną AN-DRG (Australian National Diagnosis Groups), stworzonej na podstawie AP-DRG i APR-DRG. Niemcy wprowadzając ten rodzaj Jednorodnych Grup Pacjentów testowali je przez 3 lata. Podobna sytuacja miała miejsce w Danii, gdzie wprowadzono w 2002 roku (po uprzednich badaniach pilotażowych przeprowadzonych w latach 2000 – 2001) klasyfikację DRG



będącą zmodyfikowaną wersją skandynawskiej odmiany Nord DRG powstałej na bazie HCFA-DRG. Jedynie Włochy i Hiszpania przyjęły bez żadnych modyfikacji odpowiednio amerykańską koncepcję HCFA-DRG (Włochy – 1995) i jej późniejszą rozbudowaną wersję AP-DRG (Hiszpania – 1997). Pionierem we wprowadzeniu metody finansowania świadczeń zdrowotnych według DRG w Hiszpanii był region kataloński, gdzie Server Català de la Salud (SCS), czyli Kataloński Fundusz Zdrowia, zaczął w 1997 roku podpisywać kontrakty ze szpitalami na świadczenie usług medycznych. Koszty udzielonych pacjentom świadczeń zdrowotnych refundowane były szpitalom za wyleczone przypadki chorobowe, czyli rozliczenie hospitalizacji, a w jego konsekwencji i płatność, zależały od liczby wypisanych ze szpitala pacjentów [Sánchez-Martínez i in. 2006, s. 226]. Do 1999 roku refundacja kosztów zrealizowanych na rzecz pacjentów świadczeń zdrowotnych odbywała się w oparciu o taryfy przyjęte przez amerykański HCFA. Dopiero w latach 1999 – 2002 dokonano kalkulacji stawek (określono ilość punktów dla poszczególnych grup jednorodnych i wartość za punkt), które zastosowano w hiszpańskim systemie opieki zdrowotnej w rozliczeniach ze świadczeniodawcami.

Potrzebę wykorzystania DRG w szpitalach w Szwajcarii poddawano pod dyskusję już w drugiej połowie lat 80-tych, ale dopiero w 1997 roku, po wejściu w życie ustawy o ubezpieczeniu zdrowotnym LAMal, rozpoczęły się prace w zakresie jej wdrażania w szpitalach w poszczególnych kantonach. W myśl artykułu 39 tej ustawy [Loi fédérale du 18 mars 1994], to właśnie kantony odpowiedzialne są za planowanie, organizację oraz zagwarantowanie dostarczania usług medycznych w ramach swojego terytorium. W konsekwencji, każdy kanton, jako region w dużej mierze autonomiczny, kieruje się nieco innymi prawami. Z racji podziału Szwajcarii na kantony zarządzanie systemem zdrowotnym jest zdecentralizowane. Mimo odrębności poszczególnych kantonów, wachlarz gwarantowanych podstawowych świadczeń zdrowotnych miał pozostać niezmienny niezależnie od kantonu, podobnie jak i standard tychże świadczeń. Stąd wynikała potrzeba zdefiniowania i ujednoczenia katalogu usług medycznych. W latach 1997-2001 władze federalne opracowały „szwajcarską wersję” Jednorodnych Grup Pacjentów bazując na dotychczasowym doświadczeniu dotyczącym wyceny świadczeń zdrowotnych, a w szczególności konkretnych procedur medycznych. Na dzień dzisiejszy finansowanie świadczeń zdrowotnych przy wykorzystaniu JGP wprowadzono w pełni w kantonie Vaud, Zurych oraz Valais. Wcześniej od nas Jednorodne Grupy Pacjentów wprowadzili Węgrzy (a także nieuwzględnieni na rysunku 7 Czesi), czyli przedstawiciele krajów od wielu lat porównywanych z Polską pod względem rozwoju gospodarczego i społecznego [*Jednorodne Grupy Pacjentów – przewodnik po systemie* 2008, s. 67].

### 3.2. Charakterystyka JGP i zasady kodowania wg IDC-9 i ICD-10

Chcąc scharakteryzować Jednorodne Grupy Pacjentów (JGP) należy określić podstawowe ich cechy, a te są następujące:

- każda grupa ma znaczenie kliniczne, które wynika ze zbliżonego sposobu leczenia oraz określoną charakterystyką leczonych pacjentów (co do czasu pobytu w szpitalu, rodzaju wykonanych procedur zabiegowych, diagnostycznych, podanych leków, itd.),
- poszczególne jednorodne grupy pacjentów obejmują swym zasięgiem pacjentów o podobnej kosztocłonności, w sensie zużycia zasobów materiałowych, sprzętowych i osobowych szpitala związanych z hospitalizacją danego pacjenta,
- każda jednorodna grupa pacjentów jest definiowana na podstawie ogólnodostępnych danych pozyskiwanych na bieżąco i występujących w dokumentacji szpitala, dotyczących stanu pacjenta lub zastosowanego leczenia,
- każda z grup spełnia warunek minimalnej liczby wystąpień w skali kraju – w polskich warunkach nie mniej niż 300 przypadków w ciągu roku i/lub sumarycznej wartości świadczeń powyżej 1,5 mln złotych [*Jednorodne Grupy Pacjentów – przewodnik po systemie 2008, s. 70*],
- w obrębie sekcji, grupy uporządkowane są zgodnie z wartością taryf od największych do najmniejszych oraz według narządów lub miejsc anatomicznych (części ciała),
- grupy zachowawcze związane są z leczeniem określonego schorzenia lub stanem klinicznym,
- grupy zabiegowe podzielono (gdzie było to możliwe) na kompleksowe, duże, średnie i małe,
- każda z jednorodnych grup pacjentów zdefiniowana jest poprzez związane z nią rozpoznanie z listy rozpoznań ICD-10 dla grup zachowawczych oraz/lub procedurę z listy procedur ICD-9 dla grup zabiegowych,
- nazwy list odwołują się do kodów grup (określony skrót w odniesieniu do ICD-10 lub ICD-9) [NFZ 2008, s. 36].

Rozpoznanie choroby każdego pacjenta, jak i rodzaj zastosowanego leczenia, a co za tym idzie przypisanie go do danej jednorodnej grupy pacjentów, rejestruje się w formie rozpoznania podstawowego (zasadniczego) oraz ewentualnych rozpoznań współistniejących i powikłań. Przyporządkowanie pacjenta do konkretnej JGP w dalszej kolejności związane jest z określonymi procedurami medycznymi. W każdym przypadku kodowanie rozpoznań powinno być zgodne z faktycznym stanem zdrowia pacjenta. To

właśnie stan zdrowia decyduje o zastosowanych procedurach medycznych – operacyjnych, zachowawczych i diagnostycznych. Rejestracja rozpoznań prowadzona jest według Międzynarodowej Statystycznej Klasyfikacji Chorób i Problemów Zdrowotnych (International Classification of Diseases and Related Health Problems – ICD-10). ICD-10 jest uniwersalna, ale nie statyczna. Ulega bowiem ciągłym modyfikacjom.

Aktualnie obowiązującą jest jej X Rewizja, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1993 roku, po uprzednim uzyskaniu akceptacji na Międzynarodowej Konferencji dotyczącej X Rewizji Międzynarodowej Klasyfikacji Chorób (zorganizowanej przez Światową Organizację Zdrowia w głównej siedzibie Organizacji w Genewie w 1989, w której uczestniczyli delegaci z 43 krajów członkowskich) oraz przyjęciu jej przez Czterdzieste Trzecie Światowe Zgromadzenie Zdrowia. Zgromadzenie to przyjęło szczegółową listę 3-znakowych kategorii i dodatkowych 4-znakowych podkategorii wraz z Krótką Listą Tabelaryczną Umieralności i Stanów Chorobowych oraz zasady i instrukcje kodowania pierwotnej przyczyny śmierci i kodowania zasadniczej przyczyny stanów chorobowych [*Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych* 1994, s. 11]. Obecnie istnieje około 15 tysięcy możliwych rozpoznań podstawowych w klasyfikacji ICD-10, w związku z tym, gdy uwzględni się rozpoznania współistniejące i powikłania, liczba możliwości rozpoznań właściwych dla pacjenta okazuje się olbrzymia [Brook 2000].

Klasyfikację chorób można zdefiniować jako system kategorii, do którego, zgodnie z ustalonymi kryteriami zalicza się jednostki chorobowe. Pierwsze próby sklasyfikowania chorób podjęto już w XVIII wieku. Do prekursorów w tej dziedzinie należał francuski fizyk i botanik François Bossier de Lacroix (znany jako Sauvages). Jego rozprawa pod tytułem *Nosologia Methodica*, opublikowana w 1731 roku, zawierała podział jednostek chorobowych z punktu widzenia ich przyczyn i objawów na 11 głównych kategorii, w których wyróżnił 44 grupy chorób, w tych z kolei wydzielił 314 ich rodzajów. Współczesny mu botanik, fizyk i zoolog ze Szwecji, znany również jako metodolog i ojciec współczesnej taksonomii, Carl Linneaus dokonał klasyfikacji nozologicznej<sup>38</sup> na 11 kategorii, 37 grup i 325 rodzajów w swej rozprawie z 1759 roku zatytułowanej *Genera morborum*. Podstawą jego podziału chorób, podobnie jak u poprzednika, były objawy (dla przykładu pierwsze 3 kategorie związane były z wysoką gorączką zauważoną u chorego, czwarta z odczuwanym bólem w różnych częściach przy jednoczesnym braku współistniejących innych szczególnych objawów, itp.) [Egdahl 1907, s. 188].

Najczęściej używaną klasyfikacją chorób na początku XIX wieku była klasyfikacja, jaką opracował i opublikował pod tytułem *Synopsis Nosologiae Methodicae* w 1769 roku

---

<sup>38</sup> Nozologia – nauka zajmująca się klasyfikacją i opisem chorób.

William Cullen, fizyk i profesor medycyny ze Szkocji. Bazowała ona także na zaobserwowanych objawach wywołanych chorobą, które służyły do diagnozy. Dokonał on podziału chorób na 4 główne kategorie: choroby związane z gorączką, choroby nerwowe, choroby wynikające ze złych przyzwyczajień ciała oraz choroby miejscowe [*Encyclopædia Britannica*]. Klasyfikacją Cullena jako punktem wyjścia do dalszych prac posługiwał się William Farr, brytyjski epidemiolog, pierwszy statystyk i twórca podwalin statystyki medycznej. Podkreślał on potrzebę istnienia jednolitej klasyfikacji chorób w kontekście przyczyn zgonu [Farr 1843, s. 136]. Podczas pierwszego Międzynarodowego Kongresu Statystycznego jaki odbył się w Brukseli w 1853 roku został poproszony, podobnie jak Marc d'Espine z Genewy, o przygotowanie odpowiedniej klasyfikacji przyczyn zgonu możliwej do zastosowania na skalę międzynarodową.

Klasyfikacja Farra została podzielona na 5 grup: choroby epidemiczne, choroby konstytucjonalne (ogólne), miejscowe choroby ułożone według lokalizacji anatomicznej, choroby rozwojowe oraz choroby będące bezpośrednim wynikiem użycia przemocy [*Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych* 1997, s. 135] natomiast d'Espine w swej klasyfikacji skupił się na naturze chorób i dokonał podziału według ich charakteru [Lewes 1988, s. 301-313]. Podczas drugiego Międzynarodowego Kongresu Statystycznego, zorganizowanego w Paryżu w 1855 roku, przyjęto listę kompromisową składającą się z 139 pozycji, jednakże w przeciągu kolejnych 30 lat poddawano ją licznym poprawkom. Ostatecznie, wersja klasyfikacji zaproponowana przez Farra rozróżniająca choroby według poszczególnych narządów lub miejsc anatomicznych przetrwała i stała się punktem wyjścia do opracowania Międzynarodowej Listy Przyczyn Zgonu (zwanej Klasyfikacją Bertillona<sup>39</sup>).

Po raz pierwszy Międzynarodowa Lista Przyczyn Zgonu została przyjęta podczas I Międzynarodowej Konferencji dla Rewizji Międzynarodowej Listy Przyczyn Zgonu mającej miejsce w Paryżu w 1900 roku. Na liście znajdowało się 179 grup, skrócona jej wersja zawierała zaś 35. W związku z rosnącą potrzebą stosowania listy chorób w statystyce chorobowości, na konferencji tej przyjęto również równoległą klasyfikację chorób, która jednakże nie została powszechnie zaakceptowana. Ponadto, podczas konferencji zdecydowano o konieczności dziesięcioletnich rewizji, co też czyniono organizując kolejne konferencje. Dopiero podczas Piątej Dziesięcioletniej Konferencji Rewizyjnej, która odbyła

---

<sup>39</sup> Podczas Kongresu mającego miejsce w 1891 roku w Wiedniu Jacques Bertillon, francuski statystyk, ówczesny Dyrektor Usług Statystycznych Miasta Paryża, został powołany na przewodniczącego Komitetu (1891 – 1893) i poproszony o przygotowanie klasyfikacji przyczyn zgonu, co też uczynił opierając się na klasyfikacji używanej przez miasto Paryż uwzględniającej zasady wyznaczone przez Farra. Jego klasyfikacja, składająca się ze 161 pozycji (w skróconej wersji 44), uzyskała aprobatę ze strony wielu krajów, zastosowana zaś została w pierwszej kolejności w Stanach Zjednoczonych, Meksyku i Kanadzie.

się w Paryżu w 1938 roku uznano ważność stworzenia międzynarodowej listy przyczyn chorobowości i połączenia jej zgodnie z międzynarodową listą przyczyn zgonu [Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych 1997, s. 136-138]. Niezaprzeczalnym argumentem dla istnienia jednej wspólnej listy była potrzeba stosowania przez jednostki statystyczne rekordów obejmujących zarówno przypadki śmiertelne, jak i te, które do zgonu nie prowadziły. Ułatwiłaby zatem ona w znacznej mierze procedurę kodowania i stanowiłaby wspólną bazę dla porównań statystyk chorobowości i umieralności.

W efekcie, podczas VI Dziesięcioletniej Konferencji Rewizyjnej, mającej miejsce w Paryżu w 1948 roku, przyjęto Międzynarodową Klasyfikację Chorób, Urazów i Przyczyn Zgonu, co zapoczątkowało nową erę w międzynarodowej statystyce zdrowotnej i ludnościowej. Przyjęto ogólną listę dla chorobowości i umieralności, międzynarodowe zasady wybierania wyjściowej przyczyny zgonu [WHO 1948, s. 345-352] oraz zalecono stworzenie ogólnego programu współpracy międzynarodowej na polu statystyki [Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych 1997, s. 141]. Międzynarodowa Klasyfikacja Chorób, Urazów i Przyczyn Zgonu składała się z dwóch tomów, przy czym drugi stanowił Indeks Alfabetyczny terminów diagnostycznych kodowanych do właściwych kategorii [WHO 1949]. Zawarto w niej również Listę Tabelaryczną terminów określającą zawartość kategorii, zasady klasyfikowania i formularz karty zgonów. Kolejne dwie Rewizje – VII (z nieznacznymi zmianami) oraz VIII (o niezmienionej strukturze) – były coraz częściej używane w indeksowaniu szpitalnych zapisów medycznych, czego wynikiem był nacisk na większą szczegółowość klasyfikacji (głównie poszerzenie kategorii na poziomie czteroznakowym), co uzyskano w IX Rewizji. W trakcie IX Konferencji, która odbyła się w Genewie w 1975 roku, wprowadzono pewne innowacje mające na celu zaspokojenie potrzeb statystyki i zróżnicowań organizacyjnych oraz zalecono przygotowanie dwóch dodatkowych klasyfikacji (jednakże nie jako integralnych części Międzynarodowej Klasyfikacji Chorób, a w postaci suplementów), tj. Klasyfikacji Procedur Medycznych (International Classification of Procedures in Medicine) oraz Klasyfikacji Ułomności, Niezdolności i Inwalidztwa (International Classification of Functioning, Disability and Health).

Aktualnie obowiązująca **X Rewizja Międzynarodowej Statystycznej Klasyfikacji Chorób i Problemów Zdrowotnych** jest najnowszą pozycją z serii, która rozpoczęta została w 1893 roku jako Klasyfikacja Bertillona lub inaczej Międzynarodowa Lista Przyczyn Zgonów. Tytuł klasyfikacji został rozszerzony i poprawiony, celem lepszego odniesienia go do treści i celu publikacji, a także lepszego oddania jej rosnącego zasięgu, który obejmuje więcej niż tylko choroby i obrażenia. Zachowano jednak w wersji

angielskiej powszechnie znany skrót ICD (International Classification of Diseases – Międzynarodowa Klasyfikacja Chorób). W obecnej wersji klasyfikacji stany chorobowe zostały przedstawione w porządku, który zdaniem autorów jest najodpowiedniejszy dla celów epidemiologicznych oraz do oceny opieki zdrowotnej [*Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych* 1994, s. 9].

IX Rewizja zawierała 17 rozdziałów i dwie klasyfikacje dodatkowe (kod E – Dodatkowa Klasyfikacja Zewnętrznych Przyczyn Obrażeń i Zatruc oraz kod V – Dodatkowa Klasyfikacja Czynn timer Wpływających na Stan Zdrowia oraz Kontaktów ze Służbą Zdrowia). Te dwie dodatkowe klasyfikacje zostały włączone jako część klasyfikacji zasadniczej. Ponadto, stworzono dwa nowe rozdziały z podziału poprzednio istniejących na odrębne części. Stąd liczba rozdziałów w X Rewizji wzrosła do 21. Tytuły niektórych z nich zostały poprawione, by lepiej oddać ich zawartość [*Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych* 1994, s. 21].

Klasyfikacja X Rewizji utrzymuje tradycyjną strukturę poprzednich rewizji, lecz zmienia schemat kodowania z numerycznego na alfanumeryczny (kod składa się z jednej litery, po której następują trzy cyfry), co stanowi główną innowację. Zapewnia to większe możliwości kodowania (uzyskano w ten sposób ponad dwukrotnie większą liczbę możliwych kodów w porównaniu z IX Rewizją) i umożliwia dokonanie kolejnych rewizji w przyszłości bez konieczności niszczenia dotychczasowego systemu numeracji, jak to zdarzyło się uprzednio. System ten pozwolił także na przypisanie jednej litery lub grupy liter większości rozdziałów, z których każdy mógł pomieścić 100 3-znakowych kategorii. Z 26 liter użyto 25. Literę „U” pozostawiono wolną umożliwiając ewentualne późniejsze wprowadzenia zmian i poprawek, jak również czasowe wprowadzenie doraźnej klasyfikacji dla rozwiązania trudności powstałych na poziomie krajowym lub międzynarodowym w okresie pomiędzy wprowadzeniem kolejnych rewizji. Pozostawiono również kilka 3-znakowych kategorii dla ewentualnych przyszłych rozszerzeń i poprawek. Ich ilość różni się w zależności od rozdziału [*Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych* 1994, s. 20-21]. Podczas, gdy w IX Rewizji 4-cyfrowe określenia musiały być często odczytywane w połączeniu z 3-cyfrowymi, by upewnić się co do ich pełnego znaczenia i obiektu podkategorii, w X Rewizji określenia te są pełne i mogą figurować osobno. Kolejna rewizja Międzynarodowej Statystycznej Klasyfikacji Chorób i Problemów Zdrowotnych przewidziana jest na 2015 rok.

Aby dopomóc krajom w rozwiązywaniu problemów na jakie napotykają podczas pracy nad opracowaniem i wprowadzeniem w życie klasyfikacji związanych ze zdrowiem, a w szczególności nad użyciem Międzynarodowej Statystycznej Klasyfikacji Chorób, ustanowiono dziewięć ośrodków współpracujących ds. klasyfikacji chorób Światowej

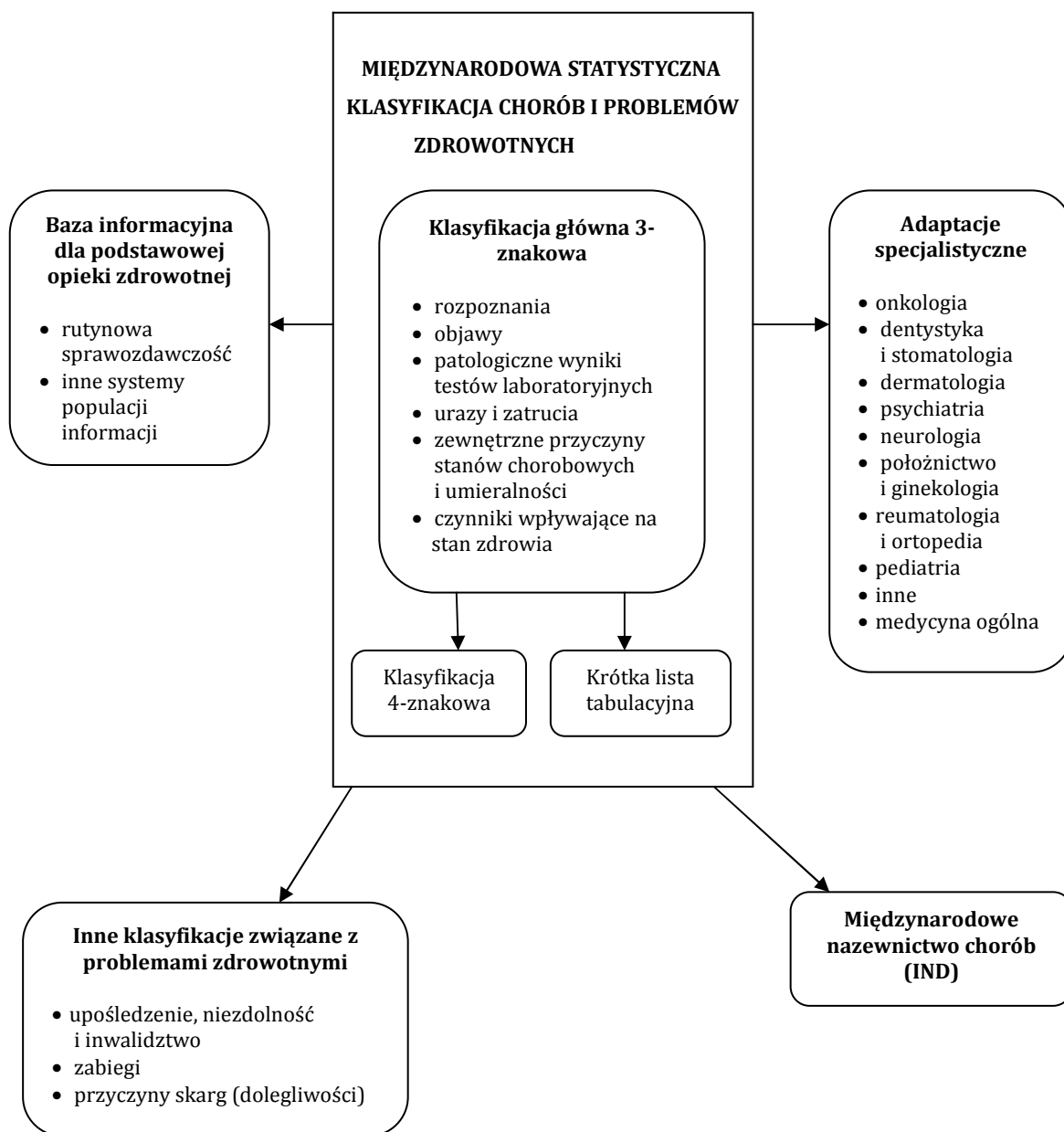
Organizacji Zdrowia (Australian Institute of Health w Australii, Office of Population Censuses and Surveys w Wielkiej Brytanii, National Center for Health Statistics w Stanach Zjednoczonych, Peking Union Medical College Hospital w Chinach, INSERM we Francji, Department of Social Medicine w Szwecji, Faculdade de Saúde Pública na Uniwersytecie w São Paulo w Brazylii, The N.A. Semaško Institute w Rosji oraz Centro Venezolano de Clasificación de Enfermedades w Wenezueli). Ważne jest, aby ośrodki wskazywały właściwym komisjom zajmującym się aktualizacją Międzynarodowej Klasyfikacji Chorób wszystkie istotne problemy, na jakie mogą natrafić używając obecnej Klasyfikacji, szczególnie zaś, gdy spotykają się często z chorobą, dla której obecna rewizja nie przewiduje klasyfikacji. Jak dotąd Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób nie była uaktualniana pomiędzy rewizjami, lecz zaproponowano, by Komisje stworzyły mechanizm wprowadzania odpowiednich kodów dla nowych chorób, tam gdzie to okaże się konieczne. Oprócz oficjalnych ośrodków Światowej Organizacji Zdrowia istnieje wiele krajowych ośrodków referencyjnych, gdzie indywidualni użytkownicy mogą konsultować się w razie napotkania problemów [*Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych* 1994, s. 15-16].

Po raz pierwszy **zasady kodowania i wyboru dotyczące stanów chorobowych** zawarto w IX Rewizji Klasyfikacji. Znaleźć w niej można instrukcje odnotowywania i kodowania stanów chorobowych, a szczególnie instrukcję wyboru pojedynczego stanu chorobowego dla statystyki dotyczącej stanów chorobowych. Doświadczenie nabyte podczas stosowania definicji i zasad według IX Rewizji potwierdziło ich przydatność oraz wskazało na konieczność ich wyjaśnienia oraz potrzebę dalszych opracowań dotyczących odnotowywania informacji diagnostycznych podawanych przez lekarzy oraz opracowania instrukcji postępowania w poszczególnych sytuacjach problemowych. Stosownie do tego zalecono, by włączyć do rewizji X dodatkowe instrukcje odnotowywania i kodowania stanów chorobowych, definicje „przyczyny głównej”<sup>40</sup> i „innych przyczyn” razem ze zmodyfikowanymi zasadami dotyczącymi postępowania z ewidentnie niepoprawnie podaną „przyczyną główną”. Podczas Konferencji polecono też, aby tam gdzie do „przyczyny głównej” ma zastosowanie system klasyfikacji podwójnej stosowany w Międzynarodowej Statystycznej Klasyfikacji Chorób, skorzystać z odsyłaczy i odnośników celem umożliwienia alternatywnej klasyfikacji oraz dla zapewnienia właściwej instrukcji zamieścić szerokie opisy i przykłady [*Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych* 1994, s. 25].

---

<sup>40</sup> Rozumiana jako rozpoznanie zasadnicze (główne, podstawowe).

**Rysunek 8. Rodzina klasyfikacji chorób i problemów zdrowotnych**



Źródło: [Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych, 1994, tom I, s. 28].

Podczas przygotowania IX Rewizji stało się jasne, że w Międzynarodowej Statystycznej Klasyfikacji Chorób nie będzie można zawrzeć wszystkich wymaganych informacji, i tylko „rodzina” chorób i klasyfikacji związanych ze zdrowiem zaspokoi różnorodne wymagania zdrowia publicznego. Dlatego też, od późnych lat siedemdziesiątych szukano różnych możliwości rozwiązania. Jedna z wersji przewidywała istnienie klasyfikacji głównej (Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób) ze współistniejącym szeregiem modułów, z których część byłaby związana hierarchicznie, a część miałaby rolę uzupełniającą. Po badaniach i dyskusjach z różnymi Ośrodkami



Współpracującymi wypracowano koncepcję rodziny klasyfikacji, którą następnie ocenił i przyjął w zaprezentowanej na rysunku 8 Komitet Ekspertów w roku 1987. W celu utrzymania spójności Międzynarodowej Statystycznej Klasyfikacji Chorób i koncepcji rodziny klasyfikacji, podczas X Konferencji zalecono także, by w interesie międzynarodowej porównywalności nie czynić żadnych zmian w zawartości 3-znakowych kategorii i 4-znakowych podkategorii X Rewizji w tłumaczeniach lub adaptacjach, z wyjątkiem tych, które zostaną autoryzowane przez Światową Organizację Zdrowia [*Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych* 1994, s. 27].

Do podstawowych parametrów decydujących o kwalifikacji danego pacjenta do konkretnej jednorodnej grupy pacjentów należą przede wszystkim parametry medyczne, ale również demograficzne i ekonomiczne [Baker 2002, s. 3]. Są zatem wśród nich:

1. rozpoznanie kliniczne zasadnicze (według ICD-10),
2. rozpoznanie kliniczne współistniejące (według ICD-10),
3. procedura o najwyższej randze/wartości (według ICD-9),
4. procedura dodatkowa (według ICD-9),
5. wiek pacjenta,
6. czas pobytu,
7. tryb przyjęcia,
8. tryb wypisu,
9. płeć pacjenta [Sośnierz 2007, s. 28].

Pierwszym krokiem do przyporządkowania pacjenta do danej jednorodnej grupy pacjentów jest oczywiście rozpoznanie zasadnicze<sup>41</sup>, które przypisuje się za pomocą klasyfikacji ICD-10 spełniającej w JGP funkcję nadrzędną w stosunku do ICD-9. Ta ostatnia

---

<sup>41</sup> Do analizowania chorobowości jednoczynnikowej, powinien być wykorzystywany stan choroby, który był leczony lub analizowany w czasie aktualnej opieki ze strony służby zdrowia. Stanem głównym określa się stan, zdiagnozowany na końcu epizodu opieki lekarskiej, a pierwotnie odpowiedzialny za potrzebę pacjenta w zakresie leczenia lub badania. Jeżeli występuje więcej niż jeden taki stan, należy wybrać ten, który jest odpowiedzialny za zużycie największej ilości środków. Jeśli nie ustalono ostatecznej diagnozy, należy zapisać informację, która zapewnia najwyższy stopień dokładności i wiedzy o stanie, który wywołał opiekę lub badanie. Należy tego dokonać poprzez wpisanie głównego objawu, nieprawidłowego wyniku lub problemu zdrowotnego. Oprócz stanu głównego, zapis powinien zawierać inne stany lub problemy zdrowotne, które wystąpiły (współistniały lub rozwinęły się) podczas kontaktu pacjenta z opieką zdrowotną. Stan główny i inne stany powinny zostać wskazane przez lekarza praktyka odpowiedzialnego za leczenie pacjenta dla każdego epizodu korzystania z opieki zdrowotnej. Epizody korzystania z opieki zdrowotnej lub kontaktu ze służbą zdrowia nie ograniczają się do sytuacji, gdy ktoś jest leczony lub badany z powodu aktualnie występujących objawów choroby. Mogą one wystąpić również, gdy ktoś obecnie nie choruje, a wymaga lub otrzymuje ograniczonego stopnia opiekę medyczną. Szczegóły takich okoliczności powinny być zapisane jako stan główny. Dotyczy to przykładowo szczepień, monitorowania poprzednio leczonego stanu, opieki przed- lub poporodowej, opieki nad osobami o wysokim ryzyku wystąpienia choroby z powodu wywiadu rodzinnego lub własnej historii choroby, czy też badań zdrowych osób, np. dla potrzeb ubezpieczeniowych lub zawodowych [*Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych* 1997, s. 96-97].

określa następnie odpowiednią procedurę medyczną jaką należy wobec pacjenta wykonać (oraz procedury dodatkowe jeśli to konieczne). Tabela 37 przedstawia pierwszy poziom klasyfikacji ICD-10, gdzie każda z wyodrębnionych poniżej grup dzieli się na bardziej szczegółowe jeszcze podgrupy.

**Tabela 37. Kategorie chorób i problemów zdrowotnych według Klasyfikacji ICD-10**

A-B	Choroby zakaźne i pasożytnicze
C	Nowotwory
D	Nowotwory i choroby krwi
E	Zaburzenia wydzielania wewnętrznego, stanu odżywienia i przemiany metabolicznej
F	Zaburzenia psychiczne i zaburzenia zachowania
G	Choroby układu nerwowego
H	Choroby oka i ucha
I	Choroby układu krążenia
J	Choroby układu oddechowego
K	Choroby układu trawiennego
L	Choroby skóry i tkanki podskórnej
M	Choroby układu kostno-stawowego, mięśniowego i tkanki łącznej
N	Choroby układu moczowo-płciowego
O	Ciąża, poród i połóg
P	Niektóre stany rozpoczynające się w okresie okołoporodowym
Q	Wady rozwojowe wrodzone, zniekształcenia, aberracje
R	Objawy, cechy chorobowe oraz nieprawidłowe wyniki badań
S – T	Urazy, zatrucia
V – Y	Zewnętrzne przyczyny zachorowania i zgonu
Z	Czynniki wpływające na stan zdrowia i kontakt ze służbą zdrowia
U	Kody specjalne

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych 1994, s. 39-110]

Dzięki ICD-10 przyporządkowuje się zatem konkretnego pacjenta do poszczególnej grupy zachowawczej związanej z leczeniem określonego schorzenia lub ze stanem klinicznym. Międzynarodowa Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych ICD-10 dostarcza zbiór kodów w celu klasyfikacji chorób, zaburzeń, problemów zdrowotnych oraz zróżnicowanych objawów i cech chorobowych. Przypadek każdego pacjenta przyporządkowuje się do konkretnej kategorii i nadaje mu się określony kod posługując

się ICD-10. Najpierw określa się jakiego układu czy też organu/narządu dotyczy dany przypadek.

Prace nad klasyfikacją ICD-10 rozpoczęto w 1993 roku, jej najnowsza X Rewizja weszła w życie w 1993 roku, zaś prace nad kolejną XI aktualnie trwają, a ich rezultaty mają być omówione podczas XI Konferencji Rewizyjnej przewidzianej na rok 2015. Wprowadzenie ICD-10 w życie w większości krajów Europy Zachodniej dokonało się bardzo szybko, w przeciwieństwie do Stanów Zjednoczonych, gdzie do końca 1998 roku kierowano się cały czas Klasyfikacją ICD-9. Dopiero z dniem 1 stycznia 1999 roku klasyfikacja ICD-10 została zaadoptowana w USA i na jej podstawie analizowano dane dotyczące umieralności pacjentów, natomiast ICD-9 nadal używana była w kontekście zapadalności (zachorowalności). Niektóre państwa stworzyły swoje własne rozszerzenia Klasyfikacji ICD-10, jak Australia ICD-10-AM w 1998 roku czy Kanada ICD-10-CA w roku 2000.

Międzynarodowa Klasyfikacja Procedur Medycznych ICD-9 została opublikowana przez Światową Organizację Zdrowia w 1977 roku. W tym samym czasie naukowcy amerykańscy zdecydowali o potrzebie uwzględnienia dodatkowych czynników przy klasyfikacji stanów chorobowych pacjenta – zachorowalności (zapadalności) oraz umieralności, co doprowadziło do zwiększenia jej dotychczasowego zakresu o kolejne kody procedur. Rezultatem tego rozszerzenia było stworzenie klasyfikacji o nazwie ICD-9-CM (z angielskiego Clinical Modification czyli modyfikacja kliniczna). Pierwotna ICD-9 składała się z dwóch części: tomy 1 i 2 zawierały kody rozpoznań (diagnoz) medycznych, zaś uaktualniona jej wersja czyli ICD-9-CM wzbogacona została o tom 3 będący wykazem kodów procedur.

Wraz z wdrożeniem Jednorodnych Grup Pacjentów, każde państwo musiało zdecydować, który z systemów kodowania zastosuje. Systemy klasyfikacji pacjentów PCS (z angielskiego Patient Classification System) wraz z wybranymi systemami kodowania w poszczególnych krajach europejskich prezentuje tabela 38. W Europie obowiązują cały czas ICD-9-CM i ICD-10 na bieżąco uaktualniane przez Światową Organizację Zdrowia z siedzibą w Genewie oraz ich odpowiedniki opracowane według potrzeb poszczególnych krajów. Jak wynika z tabeli 38 część państw europejskich, a należą do tej grupy Belgia, Bułgaria, Grecja, Włochy, Holandia, Portugalia i Hiszpania, stosuje tylko jeden system kodowania, a mianowicie klasyfikację ICD-9-CM. Według niej kraje te dokonują zarówno przypisania rozpoznań, jak i procedur. Pozostałe państwa przedstawione w tabeli stosują dwa typy kodowania, z których nadrzędnym, służącym do rejestrowania rozpoznań, jest zawsze klasyfikacja ICD-10. Do tej grupy krajów należą Wielka Brytania, Austria, Czechy,

Francja, Niemcy, Rumunia, Szwajcaria oraz państwa skandynawskie – Finlandia, Szwecja, Norwegia i wzorująca się na nich Dania.

**Tabela 38. Systemy klasyfikacji pacjentów (PCS) w wybranych krajach europejskich**

Lp.	Państwo	System klasyfikacji pacjentów	Kod rozpoznania	Kod procedury
1	Wielka Brytania	HRG	ICD-10	OPCS-4.4
2	Austria	LDF	ICD-10	ACP
3	Belgia	ARP- DRG	ICD-9-CM	ICD-9
4	Bułgaria	IR-DRG	ICD-9-CM	ICD-9-CM
5	Czechy	AP-DRG, IR-DRG	ICD-10	ICPM
6	Dania	Nord-DRG, Dk-DRG	ICD-10	NSCP
7	Finlandia	Nord-DRG	ICD-10	NSCP
8	Francja	GHM, Pfe	ICD-10	CDAM
9	Niemcy	G-DRG (AR-DRG)	ICD-10-SGBV	OPS-301 v.2.0
10	Grecja	HCFA-DRG	ICD-9-CM	ICD-9-CM
11	Włochy	HCFA-DRG APR-DGR	ICD-9-CM	ICD-9-CM
12	Holandia	DBC	ICD-9-CM	CW
13	Finlandia	Nord-DRG	ICD-10	NSCP
14	Portugalia	HCFA-DRG	ICD-9-CM	ICD-9-CM
15	Rumunia	HCFA-DRG APR-DGR IR-DRG	ICD-10	ICPM
16	Hiszpania	HCFA-DRG	ICD-9-CM	ICD-9-CM
17	Szwecja	Nord-DRG	ICD-10	NSCP
18	Szwajcaria	ARP- DRG	ICD-10	ICD-9-CM

Źródło: [Jednородne Grupy Pacjentów – przewodnik po systemie, 2008, s. 69]

Kody poszczególnych procedur są zaś określane za pomocą różnych klasyfikacji, najczęściej odrębnych dla danego państwa. I tak, Francja posługuje się opracowanym samodzielnie i wprowadzonym w życie w 1985 roku Katalogiem Aktów Medycznych (z francuskiego Catalogue des Actes Médicaux – CDAM). Niemcy wykorzystują do przypisywania procedur medycznych własną klasyfikację o nazwie Operationen und Prozedurenschlüssel (OPS-301), co ma miejsce od stycznia 2002 roku. Podobnie Wielka Brytania, Czechy, Rumunia czy Holandia, które stosują odpowiednio klasyfikacje: OPCS, ICPM(Czech), ICPM(Romanian) i CVV. Kraje skandynawskie natomiast opublikowały po raz pierwszy NOMESCO Classification of Surgical Procedures – NCSP (z angielskiego Klasyfikacja Procedur Chirurgicznych NOMESCO) w 1996 roku, gdzie skrót NOMESCO pochodzi od nazwy Nordic Medico-Statistical Committee (Nordycki Komitet Medyczno-Statystyczny). Dania wprowadziła własną wersję pierwotnej klasyfikacji – NCSP-D jeszcze tego samego roku, Finlandia i Szwecja analogicznie do Danii również dostosowały ją do swoich potrzeb i rozpoczęły stosowanie klasyfikacji NCSP-F i NCSP-S w roku 1997. Ich śladem, w 1999 roku, poszła także Norwegia posługując się przy przypisywaniu procedur medycznych wersją NCSP-N. Wszystkie te pięć państw stosują obecnie odpowiadające im

odmiany klasyfikacji NCSP. W roku 2003 weszła w życie NCSP-EE w Estonii. Jedynym państwem, które stosuje w celu rejestrowania rozpoznań Międzynarodową Klasyfikację Chorób i Problemów Zdrowotnych (ICD-10), zaś przy przypisywaniu procedur Międzynarodową Klasyfikację Procedur (ICD-9-CM) jest Szwajcaria. W jej przypadku każda jednorodna grupa zostaje jednoznacznie zdefiniowana przez zbiory kodów ICD-9 CM (grupy zabiegowe) oraz ICD-10 (grupy zachowawcze). Ten sam sposób kodowania przyjęła również Polska.

Mimo przedstawionych różnych odmian wyjściowych klasyfikacji (ICD-10 i ICD-9-CM) oraz niejednolitego zastosowania ich przez poszczególne kraje (raz w kontekście rozpoznań, raz w kontekście procedur), klasyfikacje te mają służyć do przyporządkowywania poszczególnych przypadków chorobowych do konkretnych jednorodnych grup pacjentów w ramach JGP. Również zróżnicowanie typów JGP w danych krajach, jeśli chodzi o nazewnictwo, jest duże. Jednak główne założenia tychże odmian JGP są podobne – wyłonienie za pomocą odpowiednich klasyfikacji chorób i procedur grup jednorodnych zawierających wszystkie elementy kosztowe, które można zidentyfikować, odpowiadające podobnemu zużyciu zasobów, związanemu z leczeniem i pobytem pacjenta w szpitalu od momentu jego przyjęcia do wypisu.

### **3.3. Wdrożenie i funkcjonowanie JGP w Polsce**

Jednorodne Grupy Pacjentów (JGP) zostały wprowadzone w Polsce 1 lipca 2008 roku na mocy zarządzenia Prezesa NFZ [Zarządzenie Prezesa NFZ z 11 czerwca 2008]. Pierwsze spotkania konsultacyjne w sprawie wprowadzenia JGP rozpoczęły się już w połowie 2007 roku, natomiast historia polskiej wersji JGP sięga 1999 roku, kiedy to zostały opracowane jednorodne grupy pacjentów w ginekologii i położnictwie. Opracowanie powstało na podstawie danych o kosztach leczenia pacjentek z 10 szpitali województwa warmińsko-mazurskiego. Kolejne prace weryfikacyjne i adaptacyjne realizowała Dolnośląska Kasa Chorych. Chodziło bowiem o dostosowanie stworzonych w Stanach Zjednoczonych Diagnosis Related Groups (DRG) do polskich warunków. Nikt wówczas nie przypuszczał, że pojawi się „mityczne zjawisko” pod nazwą Gruper i większość kwalifikacji hospitalizacji będzie wykonywał automatycznie po wprowadzeniu odpowiednich danych dotyczących pacjenta. Już w 2000 roku na Dolnym Śląsku wypracowano koncepcję łączenia przypadków w jednorodne grupy przyjmując, że można stworzyć:

- Jednorodne Grupy Pacjentów,
- Jednorodne Grupy Świadczeń,

- Jednorodne Grupy Chemoterapii,
- Jednorodne Grupy Hospitalizacji.

Opracowanie jednolitej koncepcji JGP trwało ponad 3 lata. Początkowo weryfikacje przypadków realizowano ręcznie z wykorzystaniem narzędzi informatycznych typu MSExcel. Wszystkie hospitalizacje, które nie mieściły się w kategoriach określonych dla JGP, finansowano jako hospitalizacje ryczałtowe A (hospitalizacja jednodniowa), B (powyżej 72 godzin) i C (powyżej trzech dni), przy założeniu, że pierwszy i ostatni dzień hospitalizacji liczy się jako jeden. Początkowo uzgodniono, że każda JGP składała się z określonych warunków do jej realizacji. Przyjęto więc, że:

- oddział, aby mógł przystąpić do postępowania konkursowego musi posiadać prawo do hospitalizacji w danej specjalności medycznej,
- musi istnieć ściśle określona przyczyna do wykonania konkretnych procedur medycznych (ICD-9-CM) według rozpoznania zgodnie ze słownikiem ICD-10,
- może istnieć drugie rozpoznanie (rozpoznanie współistniejące),
- istnieją inne warunki, mające wpływ na finansowanie np. użycie specyficznego sposobu leczenia lub leczniczego środka technicznego,
- istnieje minimalny i maksymalny czas pobytu pacjenta w szpitalu,
- określona została cena wyrażona w punktach,
- istnieje minimalny i maksymalny wiek pacjenta;
- w szczególnych przypadkach istnieje możliwość zastosowania dodatkowej, określonej procedury bądź procedur/rozpoznań z podanych list.

Lata pracy Dolnośląskiej Kasy Chorych nad eksperymentem pozwoliły w fazie początkowej stworzyć około 43 dużych grup JGP z ich modyfikacjami. Wszystkich grup było około 216 - niektóre duże JGP odpowiadały nawet 5 mniejszym. Ponadto, w ramach tak zwanych Jednorodnych Grup Świadczeń wyodrębniono około 578 procedur medycznych (według ICD-9-CM) zgrupowanych w 9 grup diagnostyczno-terapeutycznych. Przyspieszenie prac nad wdrożeniem JGP nastąpiło po 2005 roku, gdy kompleksowe prace przejął do realizacji NFZ. Od września do grudnia 2007 roku, NFZ zorganizował 51 spotkań z 34 specjalistami jako konsultantami krajowymi z poszczególnych dziedzin medycyny [*Jednorodne Grupy Pacjentów – przewodnik po systemie 2008*, s. 69]. Spotkania dotyczyły projektu zarządzenia Prezesa NFZ w sprawie określenia warunków zawierania i realizacji umów leczenia szpitalnego na rok 2008, a w szczególności nowego systemu rozliczeń ze szpitalami, opartego na JGP. Informacje o planowanym wprowadzeniu systemu rozliczeń z wykorzystaniem JGP przekazano uczestnikom systemu ochrony zdrowia. Do NFZ wpłynęło 417 uwag zgłoszonych przez 71 uczestników systemu, które poddano analizie. Część wypowiedzi odnosiła się do propozycji wprowadzenia JGP ze

zrozumieniem i akceptacją. Prawie wszyscy respondenci wskazali m.in. na korzyści używania do rozliczenia obiektywnych i sparametryzowanych danych. Niektórzy wyrażali swoje obawy i zastrzeżenia dotyczące finansowania opieki wysokospecjalistycznej, zbytniego uśrednienia kosztów świadczeń, zapewnienia jakości i bezpieczeństwa pacjentów. Wyrażano również obawy dotyczące wykszolenia osób zajmujących się kodowaniem świadczeń oraz przygotowania narzędzi informatycznych i wydolności systemów.

Biorąc pod uwagę głosy respondentów, Prezes NFZ wydał komunikat [Komunikat Prezesa NFZ z 11 czerwca 2008] dotyczący okoliczności i warunków wdrażania Jednorodnych Grup Pacjentów. Wprowadzenie czegoś nowego zawsze niesie niepewność funkcjonowania w sposób poprawny. Przewidując niezadowalające działanie systemu sprawozdawczego, ze szczególnym uwzględnieniem systemów informatycznych po stronie świadczeniodawcy lub NFZ i związanego z tym ograniczenia możliwości prawidłowego rozliczenia wykonanych świadczeń, jak również przewidując trudności z właściwym kodowaniem wykonanych procedur i rozpoznań przez świadczeniodawców, wprowadzone zostały przejściowo (od 1 lipca do 30 września 2008 roku) możliwości rozliczania świadczeń według metodologii JGP w trybie uproszczonym (rozliczenie wykonanych świadczeń w oparciu o uproszczoną sprawozdawczość). W ramach uproszczonej sprawozdawczości świadczeniodawca był zobowiązany dołączyć do rachunku statystyczny raport (przygotowany z wykorzystaniem dowolnego narzędzia informatycznego) zawierający co najmniej następujące dane:

- „liczbę faktycznie zrealizowanych i podlegających płatności jednostek rozliczeniowych,
- liczbę poszczególnych grup i osobodni dodatkowych,
- cenę jednostki rozliczeniowej,
- dane o ryczałtach (SOR, Izba przyjęć),
- wartość ogólną zrealizowanych świadczeń” [Komunikat Prezesa NFZ z 11 czerwca 2008].

Miało to na celu usprawnienie wprowadzenia nowej metody rozliczania świadczeń zdrowotnych, a jednocześnie niedopuszczenie do zachwiania płynności finansowej szpitali. Wydawane kolejne komunikaty miały ułatwić opanowanie „sztuki” kodowania i rozliczania zrealizowanych świadczeń zdrowotnych. Niektóre komunikaty zawierały pliki parametryzujące oraz algorytm Grupera umożliwiające swobodne poruszanie w temacie JGP [Komunikat Prezesa NFZ z 23 lipca 2008].

Wprowadzenie nowej metody rozliczeń z tytułu zrealizowanych świadczeń zdrowotnych rozwiązało wiele problemów. Podstawowym problemem było

wprowadzenie słownika pojęciowego stosowanego w JGP. Zdefiniowano więc następujące pojęcia: hospitalizacja<sup>42</sup>, świadczenia ratujące życie, rozpoznanie główne (zasadnicze)<sup>43</sup>, rozpoznanie współistniejące<sup>44</sup> i inne. Ponadto, opracowano nazewnictwo czynności i procedur stosowanych w rozliczeniach. Szczególnie istotna była charakterystyka JGP, czyli zidentyfikowanie zbiorów wszystkich istotnych parametrów służących do prawidłowego wyznaczenia grupy, tj. rozpoznania według kodyfikacji ICD-10, wykonanych istotnych procedur diagnostycznych lub leczniczych według klasyfikacji ICD-9, wieku pacjenta, czasu pobytu w szpitalu itp. Przy tworzeniu jednorodnych grup pacjentów brano pod uwagę:

- znaczenie kliniczne jednostek chorobowych związane ze zbliżonym postępowaniem, zgodnym z powszechnie obowiązującymi standardami medycznymi,
- określoną charakterystykę leczonych pacjentów w tym m.in. czasu hospitalizacji, wykonywane procedury diagnostyczne i lecznicze, stosowaną farmakoterapię itd.,
- kosztochłonność, czyli zbliżone generowanie zużycia zasobów świadczeniodawcy związanych z udzielonym świadczeniem,
- liczbę wystąpień danej grupy w skali kraju itp.

Dokonano identyfikacji grup, przyjmując, że grupa jest jedną z wielu kategorii hospitalizacji lub świadczeń, wyodrębnioną zgodnie z założeniami JGP. Grupa posiada własny kod, nazwę kliniczną oraz charakterystykę medyczno-statystyczno-ekonomiczną. Każdej grupie przypisano określoną wartość punktową, która została opracowana (wyliczona) na podstawie analizy informacji kosztowych otrzymywanych od reprezentatywnej grupy świadczeniodawców w danym rodzaju świadczeń, np. szpitali. Wartość punktowa czyli inaczej taryfa jest to zryczałtowana stawka w złotych ustalona dla każdej JGP, odzwierciedlająca uśrednione koszty leczenia przyporządkowanego do niej pacjenta. Taryfa jest iloczynem wartości punktowej grupy i wartości punktu w złotych

---

<sup>42</sup> Pobyty świadczeniobiorcy na jednym lub więcej oddziałach, od momentu przyjęcia do szpitala do chwili wypisu lub zgonu – z pojęciem tym związane są czynności realizowane na rzecz pacjenta jak np. gwarantowane świadczenia opieki zdrowotnej, udzielone w szpitalu lub zakładzie opieki zdrowotnej przeznaczonym do całodobowego udzielania świadczeń, na rzecz świadczeniobiorcy, u którego cel leczenia nie może być osiągnięty ambulatoryjnie, czynności te rozpoczynają się przyjęciem do szpitala w trybie nagłym albo planowym, obejmują kwalifikację do hospitalizacji, badania diagnostyczne, terapię, profilaktykę, pielęgnację i rehabilitację, a także inne niezbędne czynności w ramach procesu diagnostyczno-terapeutycznego, i kończą się wypisem lub zgonem, wypis najczęściej rozumiany jest jako przekazanie świadczeniobiorcy do dalszego leczenia ambulatoryjnego lub do dalszego leczenia w innym stacjonarnym zakładzie opieki zdrowotnej.

<sup>43</sup> Schorzenie opisane w międzynarodowej klasyfikacji chorób – ICD-10, będące podstawą hospitalizowania i głównym nośnikiem kosztów pobytu, które stawiane jest po zakończeniu leczenia szpitalnego lub przed rozpoczęciem rehabilitacji stacjonarnej.

<sup>44</sup> Schorzenie opisane w ICD-10, towarzyszące schorzeniu głównemu i mające wpływ na czas pobytu pacjenta na oddziale oraz na koszty leczenia.



(ustalonym w drodze negocjacji dla lecznictwa szpitalnego). Określone zostały również warunki kierunkowe, czyli kwantyfikatory określające warunki niezbędne do przypisania określonej hospitalizacji konkretnej grupie JGP, odsyłające do dodatkowych zbiorów kodów procedur medycznych (ICD-9) i rozpoznań (ICD-10), jeśli ich obecność jest wymagana dla pełnej charakterystyki grupy [*Jednorodne Grupy Pacjentów – przewodnik po systemie 2008*, s. 72].

Opracowana została informatyczna aplikacja o nazwie Gruper JGP, kwalifikująca wybraną (przykładową) hospitalizację do konkretnej grupy JGP. Gruper to narzędzie informatyczne wykorzystywane do ustalenia punktacji oraz kwoty refundacyjnej z tytułu zrealizowanej usługi medycznej. W programie informatycznym wykorzystywany jest algorytm JGP, czyli określony sposób postępowania prowadzący do poprawnej kwalifikacji zakończonej hospitalizacji lub wykonanego świadczenia. Algorytm JGP posługuje się rekordem pacjenta, czyli zestawem danych dotyczących hospitalizacji lub świadczenia na rzecz konkretnego pacjenta. Rozliczenie leczenia pacjenta polega na przyporządkowaniu go do określonej grupy (JGP) na podstawie zbioru danych zawartych w jego rekordzie. Przyporządkowanie następuje automatycznie poprzez zastosowanie algorytmu Grupera. Informacje zawarte w rekordzie pacjenta, których parametry mają szczególne znaczenie w przyporządkowywaniu do określonej grupy, oceniane są przez Gruper pod względem:

- „procedury o najwyższej randze (wartości) – ICD-9-CM,
- procedury dodatkowej – ICD-9-CM,
- rozpoznania zasadniczego – ICD-10,
- rozpoznania współistniejącego – ICD-10,
- wieku pacjenta,
- czasu hospitalizacji” [*Jednorodne Grupy Pacjentów – przewodnik po systemie 2008*, s. 74].

Wśród grup JGP wyróżniamy grupy zachowawcze, gdzie o przypisaniu do grupy decyduje kod ICD-10 oraz grupy zabiegowe, gdzie decydujące znaczenie o zakwalifikowaniu do grupy ma kod ICD-9-CM. Każda grupa, zachowawcza czy zabiegowa, zdefiniowana jest listą procedur lub rozpoznań, jednak mogą być wymagane dodatkowe listy procedur lub rozpoznań, powikłań lub schorzeń współistniejących (specyficzne dla każdej sekcji), czy też rozpoznań z listy ogólnej – wspólnej dla wszystkich grup JGP [*Jednorodne Grupy Pacjentów – przewodnik po systemie 2008*, s. 75].

Z punktu widzenia czynności wykonywanych przez Grupera dla grup zachowawczych, program grupujący przypisuje grupę JGP na podstawie zarejestrowanych kodów rozpoznania zasadniczego ICD-10, jeśli spełniony jest jeden z następujących warunków: w rekordzie pacjenta nie zarejestrowano żadnej procedury zabiegowej, bądź

wartość procedury wynosi 0 lub 1 (procedura nie jest znacząca pod względem ponoszonych przez szpital kosztów). W przypadku ponad 163 grup zachowawczych wystarczy rozpoznanie zasadnicze ICD-10, aby zakwalifikować rekord do jednej z tych grup. Dalsze 27 grup wymaga dodatkowych informacji.

Co do kolejności czynności w algorytmie grupowania wykonywanych przez Grupera dla grup zabiegowych, kwalifikacja poszczególnych rekordów pacjentów do danej grupy JGP rozpoczyna się od sprawdzenia czy wystąpiła znacząca procedura zabiegowa (co najmniej jedna spośród procedur zawartych w opisie grup). Jeżeli zarejestrowano więcej niż jedną znaczącą procedurę, Gruper wybierze procedurę o najwyższej wartości (randze – w JGP ustalono hierarchię procedur). Kolejny krok to przypisanie wybranej procedury do właściwej grupy. W przypadku 118 grup zabiegowych wystarczy jedna znacząca procedura, aby zakwalifikować rekord pacjenta do jednej z tych grup. W pozostałych 164 grupach zabiegowych niezbędne jest uwzględnienie dodatkowych danych zawartych w rekordzie pacjenta (procedury dodatkowe, rozpoznania współistniejące, czas pobytu, wiek pacjenta) [*Jednorodne Grupy Pacjentów – przewodnik po systemie 2008*, s. 74].

W kwestii hierarchii procedur, w celu opisanego znaczenia poszczególnych procedur nadano im rangi. Ranga procedury określa jej znaczenie dla przebiegu grupowania i wyznaczenia grupy. W szczególności wyznacza procedury istotne i nieistotne dla procesu grupowania. Stosowany jest następujący podział procedur:

- procedura podstawowa (znacząca procedura zabiegowa, kierująca do grupy, oznaczona rangą > 2), np. Cięcie cesarskie w dolnym odcinku macicy (74.1) lub Operacja tętniaka aorty (39.54);
- procedura dodatkowa (procedura wymagana dla spełnienia dodatkowych warunków określonych w etykiecie poszczególnych grup, oznaczona rangą 1), np. Kardiotokografia (89.393) lub Podwiązanie i wycięcie żyłaków – żył kończyny dolnej (przeszywające) (38.596);
- procedura z rangą 2 – drobna procedura przeznaczona do realizacji w czasie pobytu < 2 dni, gdy stanowi jedyny element sterujący), np. Biopsja mammotomiczna (85.13);
- procedura nieistotna (procedura niemająca znaczenia dla przebiegu grupowania, oznaczona rangą 0), np. Porada lekarska, konsultacja, asysta (89.00) lub Opieka pielęgniarki lub położnej (89.04) [*Jednorodne Grupy Pacjentów – przewodnik po systemie 2008*, s. 91-92].

Zdaniem autorki, wykaz procedur nieistotnych powinien być gromadzony w systemach szpitalnych (choć jest to wyłącznie decyzja świadczeniodawców), procedury te

bowiem mają znaczenie dla prowadzenia rachunku kosztów. Jednocześnie należy pamiętać, że część z tych procedur może mieć znaczenie w kolejnych etapach rozwoju ICD-9 i być włączona do opisu grup.

Przewodnik po Jednorodnych Grupach Pacjentów określa ogólne zasady kodowania procedur medycznych [*Jednorodne Grupy Pacjentów – przewodnik po systemie 2008*, s. 92]:

- Kodowaniu podlegają procedury i zabiegi wykonane pacjentowi w czasie jego pobytu w szpitalu, a w szczególności mające charakter zabiegów chirurgicznych, niosące za sobą istotne ryzyko związane z wykonaniem danego zabiegu, niosące za sobą ryzyko związane ze znieczuleniem przed zabiegiem lub wymagające specjalnego przygotowania personelu.
- Zaleca się kodowanie zabiegów, które w istotny sposób wpływają na koszty hospitalizacji pacjenta.
- Jeżeli wystąpi kilka zabiegów podlegających kodowaniu u danego pacjenta w czasie jednego pobytu w szpitalu, wtedy w pierwszej kolejności należy kodować te procedury, które mają ścisły związek z główną przyczyną pobytu pacjenta w szpitalu, czyli z rozpoznaniem zasadniczym (diagnozą). Dopiero w następnej kolejności należy kodować dodatkowe procedury wykonane podczas pobytu pacjenta, niezwiązane bezpośrednio z przyczyną przyjęcia.
- W pierwszej kolejności koduje się procedury terapeutyczne (w tym chirurgiczne), dopiero w dalszej kolejności umiejscawia się procedury diagnostyczne (niezależnie jak ściśle związane są z rozpoznaniem zasadniczym – diagnozą).
- W sytuacji, gdy dwa lub więcej zabiegów podlegających kodowaniu są w taki sam sposób związane z głównym rozpoznaniem, pierwszeństwo kodowania należy się temu zabiegowi, który wystąpił chronologicznie wcześniej. Jeżeli więcej zabiegów wystąpiło równocześnie, najpierw należy kodować ten, który pociągnął za sobą usunięcie tkanki lub organu.

Należy pamiętać, aby proces kodowania był jak najbardziej precyzyjny, co możliwe jest poprzez użycie kodu czterocyfrowego (pięcicyfrowego lub sześciocyfrowego, jeśli występuje). Jeśli dany zabieg nie posiada swojego kodu czterocyfrowego, powinno się zakodować go przy pomocy najbardziej właściwego kodu trzycyfrowego.

Szpital sprawozdaje Funduszowi zakończoną hospitalizację pacjenta, przy czym hospitalizacja oznacza wszystkie zrealizowane na rzecz pacjenta świadczenia od momentu przyjęcia go do szpitala do dnia wypisu lub zgonu, niezależnie od tego, na ilu oddziałach szpitalnych pacjent był leczony (z wyłączeniem oddziału intensywnej terapii). Rozliczenie leczenia pacjenta polega na przyporządkowaniu go do określonej jednorodnej grupy na

podstawie informacji zawartych w jego rekordzie (kody rozpoznania, którego było przyczyną przyjęcia pacjenta do szpitala oraz kody istotnych elementów postępowania medycznego – wszystkie kody zawarte są w katalogu 1a, katalogu grup JGP). Przyporządkowanie pacjenta następuje automatycznie poprzez zastosowanie algorytmu Grupera [*Jednorodne Grupy Pacjentów – przewodnik po systemie* 2008, s. 74]. W JGP przyjęto zatem zasadę finansowania wszystkich kosztów poniesionych w czasie całej hospitalizacji pacjenta. Istnieją jednak świadczenia, których nie można zdefiniować poprzez rozpoznania i procedury. Zostały one umieszczone w katalogach 1b – 1i<sup>45</sup> i ze względu na wysokie koszty niektórych specyficznych elementów postępowania, szczególnie związanych z kompleksowym leczeniem onkologicznym oraz intensywną terapią, a także podawaniem kosztownych leków czy zastosowanych wyrobów medycznych, możliwe jest łączne rozliczanie grup z katalogu 1a ze świadczeniami zawartymi w pozostałych katalogach [*Jednorodne Grupy Pacjentów – przewodnik po systemie* 2008, s. 79]. Przykładowo w przypadku chemioterapii i programów terapeutycznych, koszty leków z wykazu substancji czynnych można sumować z grupami, jeśli są wynikiem decyzji terapeutycznych w kompleksowym postępowaniu w czasie jednej hospitalizacji, stąd można je sumować także z zabiegami radioterapii. Jednakże w sytuacji, gdy pacjent został przyjęty tylko do chemioterapii w warunkach szpitalnych lub ambulatoryjnych, można sumować świadczenie jedynie ze świadczeniami z katalogu chemioterapii. Podobnie jest z ryczałtami miesięcznymi za diagnostykę w programach terapeutycznych – można je sumować wyłącznie ze świadczeniami terapeutycznych programów zdrowotnych lub lekami z wykazu substancji czynnych.

W JGP funkcjonują sekcje i grupy. Utworzenie sekcji i grup ma charakter porządkujący, co ułatwia wyszukiwanie grup. Sekcje powiązane są z obszarem klinicznym lub dziedziną medycyny, np. choroby układu pokarmowego, choroby serca czy położnictwo i opieka nad noworodkami (tabela 39). Do każdej sekcji zostały dołączone listy dodatkowych rozpoznań lub procedur istotnych dla grup umieszczonych w danej sekcji. Grupy ułożone są w układzie anatomiczno-fizjologicznym.

---

<sup>45</sup> 1b – katalog świadczeń odrębnych, 1c – katalog świadczeń pomocniczych, 1d – katalog świadczeń radioterapii, 1e – katalog świadczeń i zakresów – chemioterapia, 1f – katalog substancji czynnych stosowanych w chemioterapii nowotworów, 1g – katalog świadczeń i zakresów – leczenie szpitalne – terapeutyczne programy zdrowotne, 1h – wykaz substancji czynnych stosowanych w programach terapeutycznych oraz 1i – wykaz ryczałtów miesięcznych za diagnostykę w programach terapeutycznych (może być sumowany tylko z 1g i 1i).

**Tabela 39. Wykaz sekcji JGP**

Oznaczenie sekcji	Nazwa sekcji	Liczba grup
A	Choroby układu nerwowego	38
B	Choroby oczu	28
C	Choroby twarzy, jamy ustnej, gardła, krtani, nosa i uszu	26
D	Choroby układu oddechowego	26
E	Choroby serca	56
F	Choroby przewodu pokarmowego	38
G	Choroby wątroby, dróg żółciowych, trzustki i śledziony	23
H	Choroby układu mięśniowo-szkieletowego	45
J	Choroby piersi, skóry i oparzenia	29
K	Choroby układu dokrewnego	26
L	Choroby nerek i dróg moczowych	38
M	Choroby narządów rodnych	19
N	Położnictwo i opieka nad noworodkiem	21
P	Choroby dzieci	25
Q	Choroby naczyń	20
S	Choroby układu krwiotwórczego, zatrucia i choroby zakaźne	14

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [NFZ 2008, s. 35 i 49]

Utworzenie grup w ramach sekcji miało na celu docelowe wskazanie jednostek chorobowych lub czynności wykonywanych w celu przywrócenia zdrowia lub życia pacjenta. W obrębie sekcji, grupy ułożone zostały zgodnie z wartością taryf, od największych do najmniejszych (tabela 40) oraz według narządów lub miejsc anatomicznych, czyli części ciała (tabela 41).

**Tabela 40. Przykładowe ułożenie grup w ramach sekcji według wartości taryf**

Kod produktu	Kod JGP	Nazwa JGP	Wartość punktowa
5.51.01.0001011	A11	Kompleksowe zabiegi wewnątrzczaszkowe	297
5.51.01.0001012	A12	Duże zabiegi wewnątrzczaszkowe	191
5.51.01.0001013	A13	Średnie zabiegi wewnątrzczaszkowe	119
5.51.01.0001014	A14	Małe zabiegi wewnątrzczaszkowe	31
5.51.01.0001022	A22	Duże zabiegi na rdzeniu kręgowym i w kanale kręgowym	223
5.51.01.0001023	A23	Średnie zabiegi na rdzeniu kręgowym i w kanale kręgowym	129
5.51.01.0001024	A24	Małe zabiegi na rdzeniu kręgowym i w kanale kręgowym	31

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Zarządzenie Prezesa NFZ z 28 lutego 2012].

**Tabela 41. Przykładowe ułożenie grup w ramach sekcji według narządów lub części ciała**

Kod produktu	Kod JGP	Nazwa JGP	Wartość punktowa
5.51.01.0003011	C11	Kompleksowe zabiegi jamy ustnej, gardła i krtani	220
5.51.01.0003021	C21	Kompleksowe zabiegi szczękowo-twarzowe	339
5.51.01.0003031	C31	Kompleksowe zabiegi uszu	162
5.51.01.0003041	C41	Kompleksowe zabiegi nosa	94

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Zarządzenie Prezesa NFZ z 28 lutego 2012].

Wyróżniamy grupy zabiegowe, kwalifikowane według kodu ICD-9-CM. Są to wskazania procedur realizowanych na rzecz pacjenta z tytułu pojawienia się choroby, zaistnienia wypadku lub istnienia określonej jednostki chorobowej. Grupy zabiegowe przyjmują nazewniczo postać procedury i są to np. trepanacja czaszki, operacja przepony, nacięcie dwunastnicy czy amputacja kończyny górnej (tabela 42) i zachowawcze (decydujące znaczenie o zakwalifikowaniu do grupy ma kod ICD-10).

**Tabela 42. Przykładowe grupy zabiegowe kwalifikowane wg ICD-9-CM jako wskazania procedur realizowanych na rzecz pacjenta**

Kod Listy	Typ listy	Kod procedury ICD-9	Ranga procedury ICD-9	Nazwa Procedury
A02	H	01.243	3	Trepanacja czaszki
D03	H	34.89	3	Operacja przepony
F13	H	45.01	3	Nacięcie dwunastnicy
H72	H	84.09	3	Amputacja kończyny górnej
K04	H	07.3	3	Obustronne usunięcie nadnercza

Uwaga: typ listy może być oznakowany jako G – globalna, U – sekcji, H – grupy, N – negatywna.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Zarządzenie Prezesa NFZ z 28 lutego 2012].

Oprócz procedur kwalifikujących występują jeszcze rozpoznania jednostek chorobowych przebytych lub przewlekłych, kwalifikowane według Międzynarodowej Statystycznej Klasyfikacji Chorób i Problemów Zdrowotnych (ICD-10). Klasyfikacja ta w jednolity sposób zaszeregowuje niemal wszystkie choroby i problemy zdrowotne (tabela 43). Rozpoznanie można dodawać do bazy na różnych etapach sporządzania dokumentacji medycznej. Kody listy ułożone są alfabetycznie, jednostkami chorobowymi lub rozpoznaniem według oznaczeń sekcji (porównaj tabela 39).

**Tabela 43. Przykładowe rozpoznania kwalifikowane wg ICD-10**

Kod Listy	Typ Listy	Kod rozpoznania ICD-10	Nazwa Rozpoznania
A03	H	G20	Choroba Parkinsona
D20	H	J65	Pylica płuc współistniejąca z gruźlicą
F16	H	K29.8	Zapalenie dwunastnicy
H51	H	M41.4	Skolioza nerwowo-mięśniowa
K59	H	E27.3	Niedoczynność nadnerczy polekowa

Uwaga: typ listy może być oznakowany jako G – globalna, U – sekcji, H – grupy, N – negatywna.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Zarządzenie Prezesa NFZ z 28 lutego 2012].

Procedury kwalifikujące i rozpoznania mogą być zakontraktowane, wykonane i rozliczone według jednostek organizacyjnych szpitala (oddziałów lub przychodni). Wykaz jednostek organizacyjnych pokrywa się ze specjalnościami medycznymi i znajduje się w załączniku nr 1 zarządzenia w sprawie określenia warunków zawierania i realizacji umów w rodzaju leczenie szpitalne oraz w załączniku nr 5a w sprawie określenia warunków zawierania i realizacji umów w rodzaju ambulatoryjna opieka specjalistyczna (tabela 44)[Zarządzenie Prezesa NFZ z 28 lutego 2012; Zarządzenie Prezesa NFZ z 7 listopada 2012].

**Tabela 44. Przykłady procedur i rozpoznań kwalifikowanych do oddziałów**

Kod Grupy	Nazwa Grupy	Wybrane nazwy jednostek organizacyjnych (specjalności medyczne)											
		Chirurgia dziecięca	Chirurgia ogólna	Chirurgia onkologiczna	Chirurgia plastyczna	Chirurgia szczękowo-twarzowa	Neurochirurgia	Neurologia	Okulistyka	Onkologia i hematologia dziecięca	Onkologia kliniczna	Ortopedia i traumatologia	Otorynolaryngologia
A11	Kompleksowe zabiegi wewnątrzczaszkowe	X	X		X	X	X					X	X
A23	Średnie zabiegi na rdzeniu kręgowym	X	X	X			X	X				X	
A34	Guzy mózgu	X					X	X		X	X		
A36	Choroby demielinizacyjne						X	X					
A48	Kompleksowe leczenie udarów mózgu							X					

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Zarządzenie Prezesa NFZ z 28 lutego 2012].

Identyfikacja procedury lub rozpoznania odbywa się przez kod grupy, kod produktu oraz nazwę produktu np. kod grupy – A11, kod produktu – 5.51.01.0001011, nazwa produktu – kompleksowe zabiegi wewnątrzczaszkowe (w tabeli 44 nie podano kodów produktu, jednak dla potrzeb rozliczenia z NFZ jest to wymagane). Warunkiem leczenia jest posiadanie w strukturze organizacyjnej szpitala odpowiedniego oddziału, pododdziału lub profilu leczenia potwierdzonego odpowiednim wpisem w Rejestrze. Zaistniałe choroby lub zrealizowane procedury medyczne muszą być stwierdzone wykonanym badaniem i opisane w dokumentacji pacjenta według wymagań NFZ. Brak kontraktu i zrealizowanie procedury lub leczenie jednostki chorobowej rozpoznanej u pacjenta przez inny oddział niż wskazują na to wspomniane wyżej załączniki do zarządzeń Prezesa NFZ, skutkuje brakiem możliwości sfinansowania przez NFZ. Niepubliczne szpitale mogą, jeżeli posiadają odpowiednich specjalistów oraz przygotowanie medyczne i techniczne, realizować tego typu zabiegi lub procedury w trybie indywidualnej odpłatności realizowanej przez pacjenta. Nie wykazuje się ich jednak w sprawozdawczości JGP dla potrzeb NFZ.

Wdrożenie jednorodnych Grup Pacjentów zostało przyjęte odpowiednimi zarządzeniami Prezesa NFZ. Już od czerwca 2008 roku wydawane były kolejne zarządzenia wprowadzające w życie JGP. Efektem tych zarządzeń było wprowadzanie w życie plików parametryzujących. Publikowane kolejne pliki parametryzujące pozwoliły środowisku medycznemu na bliższe poznanie zasad funkcjonowania systemu oraz weryfikację błędów. Pliki wraz z katalogami będącymi załącznikami do zarządzeń Prezesa NFZ ułatwiły poznanie procesu grupowania świadczeń przez użytkowników systemu, głównie zaś przez osoby rozliczające świadczenia. Proces grupowania świadczeń medycznych wymaga pewnego schematu, który można przedstawić w postaci kolejnych kroków realizowanych w ramach procesu grupowania:

1. „poszukiwanie katalogów podstawowych,
2. stwierdzenie jednego z katalogów podstawowych 1b, 1e, 1g kieruje proces weryfikacji świadczeń na odpowiedni tor. Gruper włącza się tylko w przypadku braku próby rozliczeń z innych katalogów podstawowych niż 1a<sup>46</sup>,
3. w takim przypadku następuje próba wyszukania istotnych procedur ICD-9,
4. znalezienie takiej procedury powoduje próbę wyznaczenia grupy,
5. w konsekwencji grupa zostaje wyznaczona (grupa bazowa zbiorowa) lub następuje poszukiwanie dodatkowych warunków kierunkowych, które pozwolą wyznaczyć grupę,

---

<sup>46</sup> przyp. autora: 1a – katalog grup JGP.



6. brak istotnych procedur ICD-9 uruchamia próbę wyznaczenia grupy na podstawie rozpoznań ICD-10 oraz poszukiwanie ewentualnych warunków kierunkowych,
7. wyznaczenie grupy na podstawie danych zawartych w rekordzie pacjenta uruchamia proces poszukiwania świadczeń z katalogów do sumowania zgodnie z macierzą zawartą w pliku parametryzującym,
8. na tym kończy się proces ustalania łącznej wartości rozliczeniowej hospitalizacji” [Walshe i Smith 2011, s. 23-24] .

Wprowadzenie systemu finansowania świadczeń zdrowotnych z wykorzystaniem JGP nie wpływa na poprawienie jakości świadczeń zdrowotnych i dlatego działania na rzecz jakości leczenia szpitalnego muszą być podejmowane niezależnie. Jednym ze sposobów na poprawienie jakości miało być określenie i ścisłe egzekwowanie standardów świadczeń zdrowotnych, w szczególności takich, które są oparte na ocenie technologii medycznych. NFZ uważa, że zapewnienie jakości świadczeń zdrowotnych wymaga spełnienia wielu warunków, w tym przede wszystkim stosowania się do wytycznych, rekomendacji i zaleceń opracowanych przez instytuty i towarzystwa naukowe. W aktualnych warunkach płatnik instytucjonalny nie ma możliwości weryfikacji wszystkich świadczeń finansowanych ze środków publicznych, ponieważ nie jest jeszcze odpowiednio rozbudowany aparat kontrolny. Dobrym rozwiązaniem byłoby stworzenie możliwości monitorowania realizacji świadczeń w systemie informatycznym w oparciu o wybrane wskaźniki, np. powrotów do leczenia z tego samego powodu, przyjęć z powodu powikłań po leczeniu w innych ośrodkach itp.

### **3.4. Kontraktowanie i rozliczanie świadczeń zdrowotnych z NFZ z zastosowaniem JGP**

Historia powstania kontraktów na realizację świadczeń zdrowotnych sięga lat 90-tych, kiedy to ówczesna ustawa o zakładach opieki zdrowotnej [Ustawa z 30 sierpnia 1991] stworzyła prawne możliwości finansowania świadczeń na zasadach zawierania umów o udzielanie świadczeń zdrowotnych i rozliczania należności za te świadczenia. W literaturze przedmiotu kontrakt definiuje się jako „umowę pomiędzy dwoma równorzędnymi partnerami zastępującą dotychczasowy stosunek pracy” [Windak, Chawla i Kulis 1998, s. 31] , zaś mianem kontraktowania określa się „techniczny proces wyboru świadczeniodawcy, negocjacji i określenia warunków kontraktu na usługi, a także ciągłe zarządzanie kontraktem obejmujące płatność, monitorowanie i zmiany” [Walshe i Smith 2011, s. 260]. Z definicji wynika więc, że istotą kontraktowania jest konkurencja między

świadczeniodawcami i wyłanianie kontraktobiorców w ramach ogłaszanych przetargów o charakterze przetargów publicznych.

Organizatorem kontraktowania i rozliczania świadczeń zdrowotnych stał się powołany z dniem 1 kwietnia 2003 roku Narodowy Fundusz Zdrowia [Ustawa z 23 stycznia 2003], będący następcą prawnym Kas Chorych. T. Zimna [2004, s. 25] pisze, że „fundusz zaspokaja potrzeby ubezpieczonych poprzez zawieranie kontraktów ze świadczeniodawcami”. Natomiast P. Mućko [2010, s. 130] pisze, że „fundusz zobowiązany jest podejmować wiele działań koniecznych do realizacji zadań finansowania świadczeń opieki zdrowotnej i zapewnienia dostępności świadczeń dla ubezpieczonych”. Wynika to oczywiście z zapisów ustawy o finansowaniu świadczeń zdrowotnych ze środków publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2004]. Można zatem powiedzieć, że kontrakty służą wielu celom, w tym między innymi ustalają stosunek prawny między stronami kontraktu, regulują ich prawa i obowiązki, potwierdzają również intencje obu stron w sprawie realizacji kontraktu, eliminują ewentualne niepewności dotyczące obowiązków, praw, a także współpracy, chronią przed ewentualnymi konfliktami w przyszłości i przyczyniają się do ustalenia związku opartego na otwartości, dobrej wierze, wzajemnym szacunku i zaufaniu partnerów oraz na racjonalnym stosunku do podstawowych zasad ekonomii.

Konsekwencją powstania Narodowego Funduszu Zdrowia i konieczność realizacji zadań ustawowych powoduje potrzebę zaistnienia prawodawstwa wewnętrznego w tym zakresie, co oznacza obowiązek wydawania przez Prezesa NFZ zarządzeń w sprawie warunków postępowania dotyczących zawierania i realizacji umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej<sup>47</sup> oraz aktualizacji stanu prawnego związanego ze zmieniającą się na rynku usług medycznych sytuacją. Od 1 lipca 2008 roku obowiązuje w Polsce system rozliczania ze świadczeniodawcami, wykorzystujący Jednorodne Grupy Pacjentów (JGP). Przesłanką do łączenia świadczeń w grupy lecznicze (jednorodne grupy pacjentów) były podobne problemy kliniczne pacjentów oraz podobny proces diagnostyczno-leczniczy.

Jak wcześniej wspomniano Jednorodne Grupy Pacjentów bazują na sprawdzonych międzynarodowych klasyfikacjach chorób i procedur (Klasyfikacja Procedur Medycznych – ICD-9-CM i Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych – ICD-10). System rozliczania szpitali oparty na JGP funkcjonuje od wielu lat w różnych odmianach na całym świecie. Polega on na tym, że płatnik rozlicza się ze

---

<sup>47</sup> Aktualnie obowiązujące Zarządzenie nr 46/2011/DSOZ Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia z dnia 16 września 2011 r. w sprawie warunków postępowania dotyczących zawierania umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej oraz Zarządzenie nr 72/2011/DSOZ Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia z dnia 20 października 2011 w sprawie określenia warunków zawierania i realizacji umów w rodzaju: leczenie szpitalne.

szpitalem według zryczałtowanych taryf przypisanych jednorodnym klinicznie, a przede wszystkim kosztowo przypadkom chorobowym, które tworzą określone grupy pacjentów. Doświadczenia innych krajów wskazują, że system umożliwił szpitalom podejmowanie bardziej świadomych decyzji w dążeniu do jak najlepszego i najbardziej odpowiedniego wykorzystania posiadanych przez nie środków. Ważne jest bowiem, aby szpitale realizując świadczenia posiadały doświadczoną kadrę i odpowiednio nowoczesne urządzenia i sprzęt medyczny, umożliwiające realizację tych świadczeń, co oczywiście określa w swych wymaganiach NFZ, dopuszczając szpital do uczestniczenia w konkursie.

Postępowanie w sprawie zawarcia umów o udzielanie świadczeń zdrowotnych zostało mocno sformalizowane przez ustawę [Ustawa z 6 lutego 1997]. W zakresie nie uregulowanym w ustawie do postępowania zastosowanie mają zarządzenia wykonawcze prezesa NFZ. Ustawa przewiduje dwa tryby zawierania umów na udzielanie świadczeń zdrowotnych tj. w trybie konkursu ofert albo w trybie rokowań. Podstawowym jednak trybem jest konkurs ofert, który składa się z części jawnej i niejawnej, natomiast tryb rokowań może być wszczynany wyłącznie w przypadkach określonych ustawą, która przez rokowania rozumie „tryb zawierania umów o udzielanie świadczeń zdrowotnych, w którym Fundusz prowadzi postępowanie w sprawie ustalenia ceny i liczby świadczeń zdrowotnych z taką liczbą świadczeniodawców, która zapewni wybór najkorzystniejszej oferty oraz sprawny przebieg postępowania, nie mniejszą jednak niż trzech, chyba że ze względu na specjalistyczny charakter świadczeń zdrowotnych lub ograniczoną dostępność do świadczeń jest mniej świadczeniodawców mogących ich udzielać” [Ustawa z 6 lutego 1997, art. 82]. Głównym i zasadniczym trybem pozostaje jednak tryb konkursu ofert, w którym NFZ ma obowiązek zamieszczenia ogłoszenia, zgodnie z zasadami określonymi w ustawie, w celu przeprowadzenia postępowania w sprawie zawarcia umów. W przypadku trybu rokowań, NFZ oprócz zamieszczenia ogłoszeń rozsyła również zaproszenia do konkretnych świadczeniodawców.

W postępowaniu o udzielanie świadczeń zdrowotnych ustawa określa zasady ogólne, do których zalicza się zasadę równego traktowania, równego dostępu do informacji, niezmienności i jawności kryteriów oraz pisemności postępowania [Ustawa z 6 lutego 1997, art. 86 i 88]. O zasadzie równego traktowania wszystkich świadczeniodawców mówią w podobnym brzmieniu zapisy aż dwóch ustaw [Ustawa z 27 sierpnia 2004, art. 134; Ustawa z 6 lutego 1997, art. 86], co oznacza prowadzenie postępowania w sprawie zawarcia umów o udzielanie świadczeń zdrowotnych w sposób gwarantujący zachowanie uczciwej konkurencji. W podobny sposób definiowana jest zasada równego dostępu do informacji, gdzie „wszelkie wymagania, wyjaśnienia i informacje, a także dokumenty związane z postępowaniem w sprawie zawarcia umowy o

udzielanie świadczeń zdrowotnych udostępniane są świadczeniodawcom na takich samych zasadach” [Ustawa z 27 sierpnia 2004, art. 134; Ustawa z 6 lutego 1997, art. 86].

Ważne w postępowaniu o udzielanie świadczeń zdrowotnych jest także, aby kryteria oceny spełniania warunków przez świadczeniodawców i inne warunki od nich wymagane nie ulegały zmianie w toku postępowania. Przystępujący do konkursu świadczeniodawcy obowiązkowo spełniać muszą wymagane warunki, przy przestrzeganiu terminów określonych przez NFZ [Ustawa z 6 lutego 1997, art. 88]. O pisemności postępowania, występującego w formie papierowej i elektronicznej, mówi zarządzenie prezesa NFZ w sprawie warunków postępowania dotyczących zawierania umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej [Zarządzenie Prezesa NFZ z 16 września 2011 §10]. Dzięki zastosowaniu techniki elektronicznej istnieje możliwość pobrania materiałów niezbędnych do przygotowania oferty (tabela 45) oraz wykazu dokumentów dodatkowych koniecznych jako uzupełnienie dokumentacji potwierdzające warunki i możliwości realizacji świadczeń zdrowotnych (np. oświadczenia o wpisach do rejestrów, kopie umów legalizujących prowadzoną działalność leczniczą, wypisy z rejestrów ewidencji zakładów leczniczych itp. – tabela 46).

**Tabela 45. Oznaczenie oferty/ Uzupełnienia oferty/ Wycofania oferty**

NARODOWY FUNDUSZ ZDROWIA ..... <b>Oddział Wojewódzki NFZ w .....</b> <b>OFERTA: Konkurs ofert* / Rokowania*</b> ..... (nazwa rodzaju i zakresu świadczeń będącego przedmiotem postępowania oraz obszaru kontraktowania – zgodnie z ogłoszeniem o postępowaniu)
..... (kod postępowania – zgodnie z ogłoszeniem o postępowaniu)
(pełna nazwa oferenta – zgodna z właściwym rejestrem)
(adres siedziby oferenta – zgodny z właściwym rejestrem)
(oferent – pieczęć, podpis, data)
Wydruk formularza rejestracyjnego z kodem paskowym (należy przykleić lub nadrukować)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Zarządzenie Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia z 16 września 2011, załącznik nr 1]

**Tabela 46. Oświadczenie oferenta o wpisach do rejestrów**

Dane Oferenta:	
Nazwa: .....	
adres: .....	
nr telefonu: .....	
Nr NIP: .....	
Nr REGON: .....	
<b>OŚWIADCZENIE OFERENTA O WPISACH DO REJESTRÓW</b>	
1. Niniejszym oświadczam, że jako Oferent jestem podmiotem leczniczym, wpisanym do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą, prowadzonego przez ....., pod numerem .....	
2. Oświadczam, że jako Oferent jestem wpisany do*: Krajowego Rejestru Sądowego pod numerem ..... nie dotyczy	
3. Oświadczam, że jako Oferent jestem wpisany do*: Ewidencji Działalności Gospodarczej, prowadzonej przez ....., pod numerem ..... Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej nie dotyczy	
Podanie nieprawdziwych informacji skutkuje nieważnością umowy, o ile zostanie zawarta, oraz odpowiedzialnością karną wynikającą z art. 193 pkt. 7 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (tekst jednolity: Dz. U. z 2008 r., nr 164, poz. 1027 z późn. zm).	
.....	.....
(miejscowość, data)	(pieczęć, podpis)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Zarządzenie Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia z 16 września 2011, załącznik nr 1]

Drugim istotnym dokumentem uszczegóławiającym problematykę zawierania i realizacji umów z tytułu udzielania świadczeń opieki zdrowotnej jest zarządzenie Prezesa NFZ w sprawie określenia warunków zawierania i realizacji umów dotyczących leczenia szpitalnego [Zarządzenie Prezesa NFZ z 20 października 2011]. Zarządzenie to określa zasady postępowania w sprawie zawierania i realizacji umów na leczenie szpitalne, warunki wymagane od świadczeniodawców zainteresowanych podpisaniem umowy, a także warunki dodatkowe, oceniane jako istotne w trakcie postępowania prowadzonego w sprawie jej zawarcia. W katalogu pojęć (określeń) podstawowych używanych w zarządzeniu pojawia się pojęcie jednorodnych grup pacjentów (JGP), które używane jest w celach kwalifikowania hospitalizacji i rozliczania realizowanych świadczeń zdrowotnych.

Składając ofertę, szpital musi wypełnić formularz ofertowy, który zawiera pełne dane identyfikacyjne oferenta. Do formularza dołącza się wykaz podwykonawców z

informacją o umowach podwykonawstwa, w przypadku, gdy w warunkach zawierania umów lub we wzorze umowy dopuszczone jest zlecenie podwykonawcom udzielania świadczeń opieki zdrowotnej, wykaz personelu z opisem kompetencji, wykaz zasobów (sprzętu, pojazdów, pomieszczeń) niezbędnych do realizacji świadczeń zdrowotnych, wykaz miejsc udzielania świadczeń z danymi identyfikacyjnymi, obejmujący również miejsca udzielania świadczeń podwykonawców. Ponadto, szpital dołącza również ofertę ilościowo-cenową dla przedmiotu postępowania i miejsca udzielania świadczeń, w tym potencjał wykonawczy dla przedmiotu postępowania i miejsca udzielania świadczeń na podstawie wykazów, harmonogram udzielania świadczeń, harmonogram pracy personelu lub jego ogólną dostępność godzinową i ankiety dotyczące danego postępowania [Zarządzenie Prezesa NFZ z 20 października 2011, § 11].

Narodowy Fundusz Zdrowia podpisując umowę ze szpitalem zobowiązuje szpital jako świadczeniodawcę do wykonywania umowy zgodnie z zasadami i na warunkach określonych w rozporządzeniu. Jednocześnie w umowie NFZ zobowiązuje się do realizowania zobowiązań finansowych z tytułu wykonanych świadczeń zdrowotnych zgodnie przedstawionymi dokumentami sprawozdawczo-rozliczeniowymi. Liczbę i cenę jednostek rozliczeniowych oraz kwotę zobowiązania w poszczególnych zakresach świadczeń objętych umową, w okresach rozliczeniowych, przedstawia plan rzeczowo-finansowy, stanowiący załącznik do umowy (tabela 47). Do umowy dołącza się także, w postaci załączników, harmonogram zasobów, będący rozliczeniem posiadanego personelu (imiennie), ich uprawnień zawodowych, specjalności, kompetencji i doświadczeń zawodowych, a także wykaz podwykonawców realizujących określone świadczenia zdrowotne, przy czym dopuszczalne jest zlecenie podwykonawcom udzielania jedynie niepełnego zakresu świadczeń będących przedmiotem umowy. Pełną odpowiedzialność za realizację umowy przyjmuje na siebie strona umowy czyli szpital.

**Tabela 47. Plan rzeczowo-finansowy szpitala (wzór określony przez NFZ)**

PLAN RZECZOWO – FINANSOWY załącznik nr ..... do umowy nr rodzaj świadczeń ..... wersja .....		Nr dokumentu (aneksu) Wprowadzającego
Nr identyfikacyjny świadczeniodawcy nadany przez NFZ		
Nazwa świadczeniodawcy		
Okres rozliczeniowy od ..... do .....		

Pozycja	Podstawa	Kod zakresu świadczeń	Zakres świadczeń	Kod miejsca udzielania świadczeń	Jednostka rozliczeniowa	Liczba jednostek rozliczeniowych	Cena jednostek Rozliczeniowych (zł)	Wartość (zł)	Kod limitu
Razem zakresy (kwota umowy w okresie rozliczeniowym)									
Razem limity									
Kod limitu					Wartość limitu (zł)				
Razem limity (kwoty umowy)									
w tym w poszczególnych okresach sprawozdawczych - razem pozycje									
Razem pozycje	Okres spawozd.	Wartość (zł)	Okres spawozd.	Wartość (zł)	Okres spawozd.	Wartość (zł)	Okres spawozd.	Wartość (zł)	
	styczeń		luty		Marzec		kwiecień		
	maj		czerwiec		Lipiec		Sierpień		
	wrzesień		październik		Listopad		grudzień		
w tym w poszczególnych okresach sprawozdawczych - razem pozycje									
Pozycja		Kod zakresu		Nazwa zakresu					
Kod miejsca		Nazwa miejsca							
Adres miejsca						TERYT			
			Styczeń		Luty		Marzec		
liczba * cena									
Wartość									
			kwiecień		Maj		Czerwiec		
liczba * cena									
Wartość									
			Lipiec		Sierpień		Wrzesień		
liczba * cena									
Wartość									
			październik		Listopad		Grudzień		
liczba * cena									
Wartość									

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Zarządzenie Prezesa NFZ z 20 października 2011, załącznik nr 1].

Bazując na Jednorodnych Grupach Pacjentów, poszczególne świadczenia zdrowotne mogą być rozliczane przez szpital pod warunkiem przestrzegania rozporządzeń Ministra Zdrowia dotyczących określenia uprawnień do realizacji świadczeń zdrowotnych, stosownie do posiadanych wewnętrznych jednostek organizacyjnych (np. oddziałów szpitalnych, przychodni, pracowni). Dla przykładu, zabieg wewnątrzczaszkowy z powodu poważnego urazu (kod grupy A01, kod produktu 5.51.01.0001001), za który otrzymać można 139 punktów przy hospitalizacji nie przekraczającej 30 dni, rozliczany może być, zgodnie z zakresem świadczeń, tylko poprzez oddziały chirurgii dziecięcej (kod

resortowy specjalności komórki organizacyjnej – 4501), chirurgii ogólnej (4500), neurochirurgii (4570), ortopedii i traumatologii narządów ruchu (4302) oraz otorynolaryngologii (4610) [Zarządzenie Prezesa NFZ z 20 października 2011]. Oznacza to, że inne oddziały nie posiadają możliwości (uprawnień) do realizacji takiego świadczenia zdrowotnego i nie mogą go rozliczyć finansowo. Jednocześnie w przypadku przekroczenia czasu hospitalizacji, oddział może dodatkowo otrzymać (rozliczyć – pod warunkiem podpisanej umowy typu hospitalizacja), 6 punktów (wartość punktowa osobodnia) za każdy dzień pobytu ponad ryczałt finansowany grupą. Wykorzystując Jednorodne Grupy Pacjentów (A – choroby układu nerwowego) do zdiagnozowania przypadku z wykorzystaniem ICD-10, konieczność przeprowadzenia zabiegu wewnątrzczaszkowego z powodu poważnego urazu związana może być z rozpoznaniem zasadniczym z listy rozpoznań A01, które identyfikowane może być jako:

- S06.0 - wstrząśnienie,
- S06.1 - urazowy obrzęk mózgu,
- S06.2 - rozlany uraz mózgu,
- S06.3 - ogniskowy uraz mózgu,
- S06.4 - krwotok nadtwardówkowy,
- S06.5 - urazowy krwotok podtwardówkowy,
- S06.6 - urazowy krwotok podpajęczynówkowy,
- S06.7 - uraz śródczaszkowy z długotrwałym okresem nieprzytomności,
- S06.8 - inne urazy śródczaszkowe,
- S06.9 - uraz śródczaszkowy, nieokreślony [Zarządzenie Prezesa NFZ z 20 października 2011].

Rozpoznanie wiąże się ze wskazaniem procedury do zrealizowania w ramach katalogu procedur wg ICD-9, gdzie dla przykładu może to być:

- 01.01 - nakłucie zbiornika podpajęczynówkowego,
- 01.02 - nakłucie drenu wprowadzonego do komory (mózgu),
- 01.091 - aspiracja przestrzeni podpajęczynówkowej,
- 01.092 - aspiracja przestrzeni podtwardówkowej,
- 01.093 - inne aspiracje w zakresie czaszki,
- 01.094 - nakłucie ciemiączka przedniego,
- 01.095 - nakłucie podtwardówkowe przez ciemiączko,
- 01.11 - przezskórna biopsja opon mózgu,
- 01.12 - biopsja opon mózgu,
- 01.131 - przezskórna biopsja mózgu przez otwór trepanacyjny,



- 01.132 - przezskórna biopsja mózgu metodą stereotaktyczną,
- 01.14 - otwarta biopsja mózgu,
- 01.18 - inne zabiegi diagnostyczne mózgu i opon mózgowych,
- 01.19 - inne zabiegi diagnostyczne czaszki,
- 01.21 - nacięcie/drenaż zatok czaszki,
- 01.22 - usunięcie wewnątrzczaszkowego neurostymulatora i inne [Zarządzenie Prezesa NFZ z 20 października 2011].

Podobnie ma się sprawa z innymi świadczeniami realizowanymi w szpitalach np. żywienie dojelitowe (kod produktu 5.53.01.0000006) może być rozliczane na wszystkich oddziałach szpitalnych oprócz anestezjologii i intensywnej terapii, w ilości 2 punktów za każdy dzień żywienia. Można więc powiedzieć, że potrzeba żywienia dojelitowego może się pojawić w każdej grupie pacjentów wyodrębnianych w ramach JGP. Dlatego żywienie (nie tylko dojelitowe), przetoczenia i inne dolicza się kosztowo (punktowo) do realizowanego świadczenia w ramach JGP, przypisanego do konkretnego pacjenta.

Realizując i rozliczając świadczenia zdrowotne szpitale muszą spełnić warunki ogólne i warunki szczegółowe określone rozporządzeniami. Dla przykładu funkcjonowanie oddziału chirurgii dziecięcej oznacza posiadanie na oddziale lekarzy, przyjmując równoważnik co najmniej 4 etatów (nie dotyczy dyżuru medycznego), w tym równoważnik co najmniej 2 etatów specjalistów chirurgii dziecięcej. Organizując realizację świadczeń z zakresu chirurgii dziecięcej szpital musi zapewnić całodobową opieki lekarską we wszystkie dni tygodnia (opieka nie może być łączona z innymi oddziałami). Ponadto, oddział powinien być wyposażony w odpowiedni sprzęt i aparaturę medyczną w miejscu udzielania świadczeń, w tym powinien posiadać co najmniej inkubator (w przypadku realizacji świadczeń w zakresie chirurgii noworodka) oraz kardiomonitor. Oddział powinien mieć również dostęp do badań histopatologicznych śródoperacyjnych. W pozostałych warunkach określa się, że w miejscu udzielania świadczeń powinien znajdować się gabinet diagnostyczno-zabiegowy, blok operacyjny czynny całodobowo oraz powinny znajdować się łóżka intensywnej opieki medycznej z wydzielonym stałym dyżurem pielęgniarskim [Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 29 sierpnia 2009].

Rozliczanie kontraktów na świadczenia zdrowotne z NFZ odbywa się z szerokim wykorzystaniem Jednorodnych Grup Pacjentów (JGP). Wprowadzony od 1 lipca 2008 r. system rozliczania świadczeniodawców, umożliwił jednoznaczność definicji i opisów świadczeń zdrowotnych, uprościł zasady rozliczeń, a także zmniejszył liczbę pozycji katalogowych zgromadzonych w plikach parametryzujących. Zamiarem twórców systemu było jednocześnie powiązanie finansowania świadczeń zdrowotnych z rzeczywistymi kosztami ich wytworzenia, ograniczenie możliwości oderwania rozliczeń finansowych od

faktycznie realizowanej terapii, a także obligatoryjne stosowanie klasyfikatorów (ICD-10, ICD-9-CM) do celów statystycznych i modyfikacji systemu rozliczeniowego. Nowy system miał być również narzędziem umożliwiającym przeprowadzanie wiarygodnych analiz kosztowych, realizowanych przez płatnika (NFZ) oraz przez wykonawców świadczeń zdrowotnych.

Podstawą rozliczeń jest punkt rozliczeniowy, wyceniany (szacowany) przez NFZ (w 2013 roku jeden punkt stanowi kwotę 52 zł). Do każdej procedury i rozpoznania przypisana jest odpowiednia ilość punktów będąca podstawą rozliczenia finansowego kontraktu. Identyfikacja konkretnego pacjenta, z konkretnym schorzeniem, w konkretnej sytuacji, przy uwzględnieniu dodatkowych elementów, takich jak wiek czy choroby współistniejące lub powikłania, pozwala przyporządkować przypadek do grupy o podobnej charakterystyce kosztowej i podobnym podejściu diagnostyczno-leczniczym, a także określić ilość skumulowanych punktów. Na cenę hospitalizacji (cena za usługę medyczną – świadczenie zdrowotne) wpływają następujące informacje: pacjent z uwzględnieniem wieku i płci, rozpoznanie zasadnicze, rozpoznania współistniejące, procedura podstawowa, procedury dodatkowe, czas hospitalizacji.

Kodując odpowiedniego pacjenta wraz z jego jednostką chorobową należy pamiętać o wpisaniu wszystkich istotnych elementów mających wpływ na ilość przyznanych punktów oraz przypisaną do tego stawkę refundacyjną (cena za zrealizowane świadczenie zdrowotne = ilość punktów x cena za punkt). Przypisane elementy muszą być logicznie powiązane z jednostką chorobową oraz usankcjonowane prawnie w katalogach i plikach parametryzujących (tabela 48). W uwagach do procedury podaje się wówczas konieczność zakodowania innych czynności, które mogą być realizowane w ramach danej procedury.

**Tabela 48. Informacje dodatkowe do kodowania w ICD-9 PL**

Kod procedury	Nazwa	Techniki i uwagi
36	Zabiegi na naczyniach serca	Zakoduj także każde: Krążenie pozaustrojowe [sztuczne płuco-serce] (39.61)
36	Zabiegi na naczyniach serca	Zakoduj także każde: Wstrzyknięcie lub wlew inhibitora płytkowego (99.20)
36	Zabiegi na naczyniach serca	Zakoduj także każde: Wstrzyknięcie lub wlew czynnika przeciwzakrzepowego (99.10)
74	Cięcie cesarskie i wydobycie płodu	Zakoduj także każde jednocześnie: wycięcie macicy (68.3-68.4, 68.6, 68.8)
74	Cięcie cesarskie i wydobycie płodu	Zakoduj także każde jednocześnie: usunięcie mięśniaka macicy (68.291)

Źródło: [Międzynarodowa Klasyfikacja Procedur Medycznych (ICD-9 PL)].

W niektórych przypadkach podaje się też warunki realizacji takich czynności, czyli technikę lub warunki wykonywania procedury, co ma w konsekwencji wpływ na ilość przyznanych punktów za zrealizowaną procedurę. Musi to mieć oczywiście uzasadnienie medyczne (kliniczne) w danej procedurze (tabela 49), np. przy zabiegu na rozwidleniu naczyń krwionośnych, kod procedury służy do identyfikacji rozdwojenia naczynia, niezależnie od liczby rozdwojeń, a nie wskazuje jakiego należy użyć stentu. W innych procedurach uwagi mogą dotyczyć zastosowanego urządzenia medycznego np. sztucznego rozrusznika serca, czyli inaczej mówiąc stymulatora służącego do elektrycznego pobudzania rytmu serca (dwukomorowego urządzenia do umiarawiania pracy serca).

**Tabela 49. Informacje uzupełniające do kodowania w ICD- 9 PL**

Kod Procedury	Nazwa	Techniki i uwagi
00.44	Zabieg na rozwidleniu naczyń	Uwaga: Kod służy do identyfikacji rozdwojenia naczynia, nie wskazuje użycia konkretnego stentu
00.44	Zabieg na rozwidleniu naczyń	Użyj kodu jednorazowo dla zabiegu, niezależnie od liczby rozdwojeń
00.50	Wszczepienie systemu umiarawiania pracy serca, rozrusznika bez defibrylacji, całkowity system [CRT-P]	Elektrostymulacja dwukomorowa, bez defibrylatora wewnątrzsercowego
00.50	Wszczepienie systemu umiarawiania pracy serca, rozrusznika bez defibrylacji, całkowity system [CRT-P]	Wszczepienie urządzenia do umiarawiania pracy serca (dwukomorowego), generatora impulsów do elektrostymulacji, uformowanie kieszonki, założenie odprowadzeń z dostępu żylnego, w tym umieszczenie odprowadzenia w systemie żył wieńcowych lewej komory, oraz procedury śródoperacyjne do oceny sygnałów z generatorem CRT-P, z jednym lub dwoma odprowadzeniami
00.51	Wszczepienie systemu umiarawiania pracy serca, defibrylatora, całkowity system [CRT-D]	Elektrostymulacja dwukomorowa, z defibrylatorem wewnątrzsercowym
00.51	Wszczepienie systemu umiarawiania pracy serca, defibrylatora, całkowity system [CRT-D]	Wszczepienie urządzenia do umiarawiania pracy serca (dwukomorowego), generatora impulsów z defibrylatorem [AICD], uformowanie kieszonki, założenie odprowadzeń z dostępu żylnego, w tym umieszczenie odprowadzenia w systemie żył wieńcowych lewej komory, procedury śródoperacyjne do oceny sygnałów oraz pomiaru progu defibrylacji z generatorem CRT-D, z jednym lub dwoma odprowadzeniami

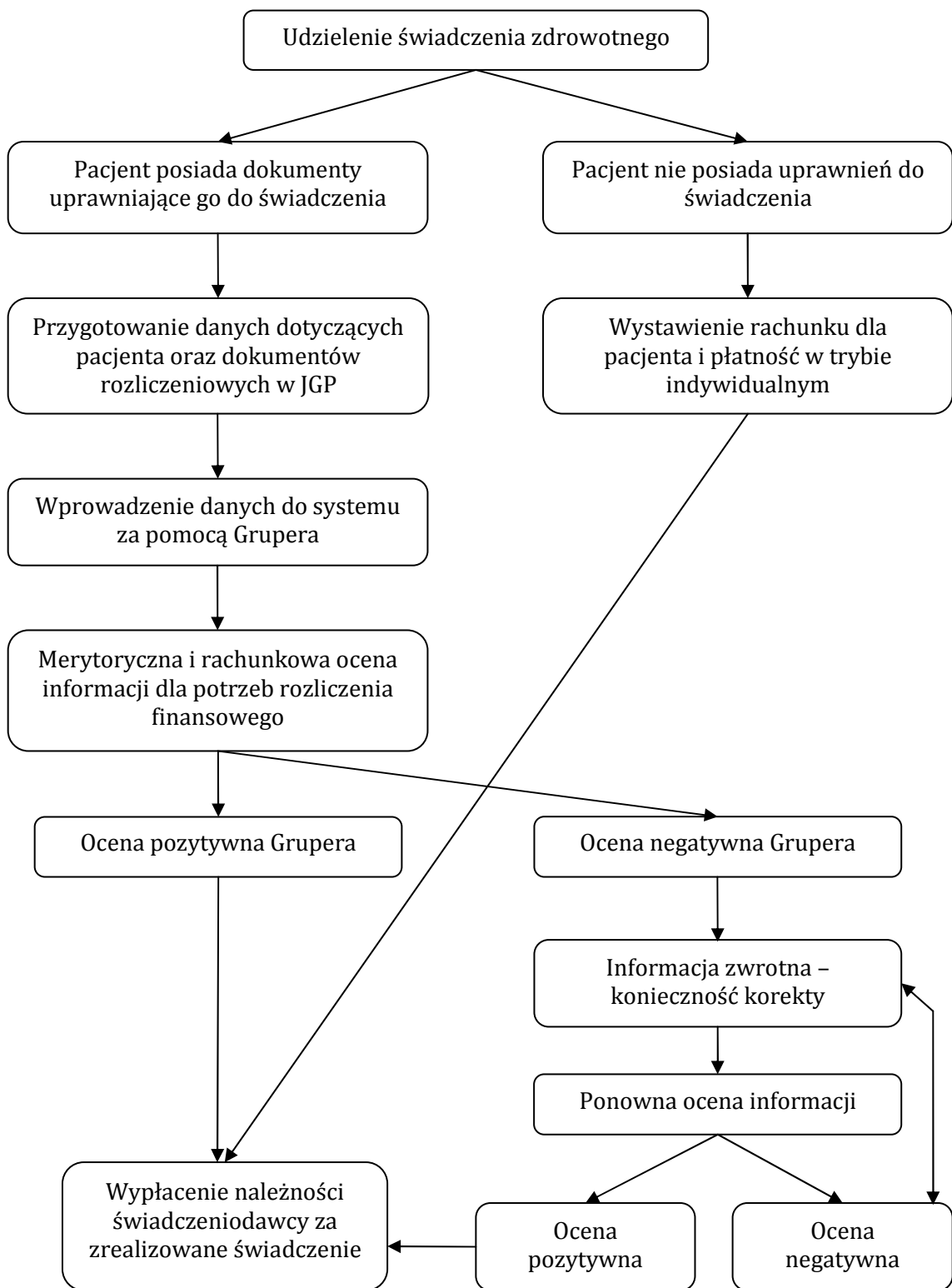
Źródło: [Międzynarodowa Klasyfikacja Procedur Medycznych (ICD-9 PL)].

Po zrealizowanych świadczeniach zdrowotnych szpital składa sprawozdanie płatnikowi instytucjonalnemu jakim jest NFZ. Rozliczenie leczenia pacjenta polega na

przyporządkowaniu go do określonej grupy na podstawie zbioru danych zawartych w rekordzie, co następuje automatycznie poprzez zastosowanie algorytmu Grupera. W celu zachowania jednolitości kodowania, NFZ opracował katalogi świadczeń szpitalnych oraz określił zasady kodowania w JGP [Strzesak 2010, s. 20-22]. Na potrzeby JGP, Fundusz dokonał także tłumaczenia i przeprowadził weryfikację najnowszej wersji Międzynarodowej Statystycznej Klasyfikacji Chorób i problemów Zdrowotnych ICD-10 oraz Międzynarodowej Klasyfikacji Procedur Medycznych ICD-9.

Pierwszą czynnością w ramach rozliczenia świadczenia zdrowotnego jest sprawdzenie czy pacjent posiada uprawnienia do otrzymania świadczenia z tytułu ubezpieczenia zdrowotnego. Posiadanie uprawnień przez pacjenta umożliwia kolejne czynności, które dotyczą przygotowania informacji dla potrzeb JGP. W przypadku rozliczenia indywidualnego z pacjentem z powodu braku uprawnień do leczenia w ramach ubezpieczenia zdrowotnego, następuje płatność bezpośrednia przy zastosowaniu cen rynkowych za zrealizowane świadczenie zdrowotne. Posiadanie uprawnień z tytułu ubezpieczenia zdrowotnego umożliwia kwalifikowanie poszczególnych rekordów pacjentów do grupy odpowiedniej JGP, rozpoczynając od sprawdzenia czy wystąpiła znacząca procedura zabiegowa (musi to być co najmniej jedna spośród procedur zawartych w opisie grup). Jeżeli zarejestrowano więcej niż jedną znaczącą procedurę to Gruper wybiera procedurę o najwyższej randze. Wprowadzenie hierarchizacji procedur wynika z ich powiązania z grupami o zróżnicowanych ryczałtach. Kolejnym krokiem jest przypisanie wybranej procedury do właściwej grupy. W przypadku np. 118 grup zabiegowych wystarczy jedna znacząca procedura, aby zakwalifikować rekord pacjenta do jednej z tych grup (obecnie w 16 sekcjach znajduje się 526 grup, w tym 285 zabiegowych i 241 zachowawczych). Natomiast w przypadku 167 pozostałych grup zabiegowych konieczne jest uwzględnienie dodatkowych informacji zawartych w rekordzie pacjenta, co oznacza np. występowanie dodatkowych rozpoznań czy procedur, wieku pacjenta, a także czasu pobytu na oddziale czy też w szpitalu. Zaakceptowanie wszystkich istotnych informacji w systemie umożliwia zakwalifikowanie świadczenia do zrefinansowania (rysunek 9).

**Rysunek 9. System rozliczeń NFZ ze świadczeniodawcą**



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Zasady rozliczeń NFZ ze świadczeniodawcami, NFZ, 2009, [www.nfz.gov.pl](http://www.nfz.gov.pl); Gilewski D., 2010, [www.szkoloniajgp.smartlearn.pl](http://www.szkoloniajgp.smartlearn.pl)].

Szpital przygotowując informacje dla systemu musi posiadać odpowiednią dokumentację wymaganą rozporządzeniem Ministra Zdrowia [Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 21 grudnia 2010], które określa, że „szpital sporządza i prowadzi:

- 1) dokumentację indywidualną wewnętrzną w formie historii choroby lub karty noworodka;
- 2) dokumentację zbiorczą wewnętrzną w formie:
  - a) księgi głównej przyjęć i wypisów,
  - b) księgi odmów przyjęć i porad ambulatoryjnych udzielanych w izbie przyjęć,
  - c) listy oczekujących na udzielenie świadczenia zdrowotnego,
  - d) księgi chorych oddziału,
  - e) księgi raportów lekarskich,
  - f) księgi raportów pielęgniarских,
  - g) księgi zabiegów,
  - h) księgi bloku operacyjnego albo sali operacyjnej,
  - i) księgi bloku porodowego albo sali porodowej,
  - j) księgi noworodków,
  - k) księgi pracowni diagnostycznej;
- 3) dokumentację indywidualną zewnętrzną w formie karty informacyjnej z leczenia szpitalnego, skierowania lub zlecenia na świadczenia zdrowotne realizowane poza szpitalem oraz z dokumentacji dla celów określonych w odrębnych przepisach;
- 4) dokumentację zbiorczą zewnętrzną składającą się z dokumentacji prowadzonej dla celów określonych w odrębnych przepisach” [Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 21 grudnia 2010, § 12].

Zgromadzona i przechowywana dokumentacja stanowi źródło informacji dla potrzeb analizy i oceny funkcjonowania szpitala, a także dla potrzeb kontrolnych – w szczególności kontroli zewnętrznej (np. komórki kontrolne NFZ) medycznej i finansowej. Zawartość informacyjną oraz zasady sporządzania i prowadzenia wymienionych wyżej dokumentów określa rozporządzenia [Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 21 grudnia 2010, § 12].

Przyjęta przez NFZ metoda finansowania świadczeń zdrowotnych z wykorzystaniem JGP ma na celu zapewnienia obiektywnego pomiaru statutowej działalności szpitala. Jednocześnie metoda ta powinna motywować świadczeniodawców do zwiększania dostępności do odpowiedniej jakości świadczeń, jak również powinna ograniczać – przez wdrożenie efektywnych mechanizmów rozliczania i kontroli realizacji zawartych umów – nieuzasadniony wzrost kosztów realizowanych świadczeń zdrowotnych. Doświadczenia niemieckie po wprowadzaniu JGP wykazały zmniejszenie

zatrudnienia, skrócenie pobytu w szpitalu oraz zmniejszenie kosztów ich funkcjonowania [Wieczorkowska 2009, s. 48-52].

Aktualnie kontraktowanie i rozliczanie świadczeń zdrowotnych odbywa się w z wykorzystaniem narzędzi informatycznych. Środowisko komunikacyjne, jakim jest Portal NFZ funkcjonuje w internetowych systemach dostępnych dla oddziałów wojewódzkich NFZ, świadczeniodawców, pacjentów i innych zainteresowanych funkcjonowaniem opieki zdrowotnej w Polsce. Ponadto, dostęp do oddziałów wojewódzkich jest na podobnych zasadach. W ofertowaniu wykorzystuje się „Portal Świadczeniodawcy” w przypadku oddziałów wojewódzkich obsługiwanych przez firmę Global Services, natomiast w oddziałach obsługiwanych przez konsorcjum KAMSOFT-ASSECO jest to „Portal świadczeniodawcy (SZOI)”. Rozliczanie zrealizowanych świadczeń zdrowotnych, w związku z wymaganiami NFZ staje się coraz bardziej skomplikowane i czasochłonne. Wiąże się to z potrzebą przygotowania bazy danych do rozliczeń oraz potrzebą opracowywania raportów statystycznych, raportów rozliczeniowych, raportów refundacyjnych oraz wystawianiem rachunków. Ponadto, szpitale zobowiązane są do wprowadzania danych na podstawie „kart statystycznych”, sporządzania raportów „kolejki oczekujących”, archiwizowania przetwarzanych danych rozliczeniowych, obsługi Systemu Zarządzania Obiegiem Informacji NFZ SZOI oraz innych czynności niezbędnych do dokonania rozliczeń z NFZ.

Szpitale zobowiązane są do przekazywania raportów statystycznych do NFZ zgodnie z rozporządzeniem Ministra Zdrowia w sprawie zakresu niezbędnych informacji gromadzonych przez świadczeniodawców [Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 20 czerwca 2008]. Rozporządzenie określa szczegółowo sposoby rejestrowania tych informacji oraz ich przekazywania podmiotom zobowiązanym do finansowania świadczeń zdrowotnych ze środków publicznych. Jednocześnie szpitale muszą realizować zarządzenie Prezesa NFZ dotyczące zakresu i stopnia szczegółowości komunikatów sprawozdawczych XML dotyczących świadczeń szpitalnych i ambulatoryjnych oraz rozliczenia świadczeń zdrowotnych realizowanych w warunkach szpitalnych i ambulatoryjnych [Zarządzenie Prezesa NFZ z 27 listopada 2009]. Szpital zobowiązany jest złożyć do Oddziału Funduszu, z którym zawarł umowę, fakturę (tabela 50) w formie pisemnej oraz raport statystyczny w formie elektronicznej w terminie do 10 dnia miesiąca za miesiąc poprzedni. Faktura powinna zawierać szczegółowe dane podatkowe (NIP), gospodarcze i statystyczne (REGON) szpitala, niezbędne kody i symbole systemowe, adresy docelowe odbiorcy i płatnika oraz nabywcy jakim jest NFZ, a także dokładne rozliczenie komórek organizacyjnych (oddziałów szpitalnych, przychodni i innych) ze zrealizowanych świadczeń zdrowotnych. W tytule faktury występuje odwołanie się do

podstawy prawnej wystawianej faktury (numery umów). W rozliczeniu finansowym (fakturowym) powinny znaleźć się ilości punktów przypisane do komórek, cena netto za punkt oraz wartość netto i brutto. Świadczenia zdrowotne kwalifikują się do zwolnienia podatkowego VAT wynikającego z zapisów ustawowych<sup>48</sup> [Ustawa z 11 marca 2004, art. 43 ust. 1 pkt. 18].

**Tabela 50 . Zawartość informacyjna przykładowej faktury dla NFZ**

						Poznań 2013.01.31		
Szpital .....								
Poznań ul.....								
Kod terytorialny .....								
NIP.....								
REGON .....								
Konto .....								
Nr szablonu .....				Kod kontrahenta .....				
<b>Faktura VAT nr ... za miesiąc ..... rok .....</b>								
<b>do umowy nr .....</b>								
<b>o numerze pierwotnym .....</b>								
<b>Odbiorca i płatnik dowodu:</b>								
Wielkopolski Oddział Wojewódzki Narodowego Funduszu Zdrowia z siedzibą w Poznaniu								
Adres: .....								
NIP .....								
Kod międzysystemowy.....								
<b>Nabywca:</b>								
NARODOWY FUNDUSZ ZDROWIA Z SIEDZIBĄ W WARSZAWIE								
Adres: .....								
NIP .....								
Data sprzedaży: styczeń 2013			Termin zapłaty: wg umowy			Forma płatności: przelew		
L p.	Nazwa usługi	J.m.	Ilość	Cena netto	Wartość netto	VAT	Wart. VAT	Wartość Brutto
1	Choroby wew. – hospitalizacja (Usługi zwolnione na podstawie art. 43 ust.1 pkt. 18 ustawy o podatku VAT – PKWiU 86)	punkt	3794,99	52,00	197 339,48	zw.	0,00	197 339,48
2	Pediatra – hospitalizacja (Usługi zwolnione na	punkt	2279	52,00	118 508,00	zw.	0,00	118 508,00

<sup>48</sup> „Zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze; usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich przedsiębiorstw, w których wykonywana jest działalność lecznicza”.



	podstawie art. 43 ust.1 pkt. 18 ustawy o podatku VAT – PKWiU 86)							
3	Chirurgia ogólna – hospitalizacja (Usługi zwolnione na podstawie art. 43 ust.1 pkt. 18 ustawy o podatku VAT – PKWiU 86)	punkt	4270,27	52,00	222 054,04	zw.	0,00	222 054,04
4	.....	punkt						
5	.....	punkt						
<b>Razem</b>								
Podpisy					Podpisy			

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

Dla potrzeb tworzenia baz danych dotyczących zrealizowanych i rozliczanych świadczeń zdrowotnych szpitale wykorzystują pliki parametryzujące, które zawierają informacje niezbędne do prawidłowego opisywania przypadków medycznych według JGP. W plikach znajdują się między innymi: wykaz specjalności komórek, katalog JGP, zakres stosowania i parametry JGP, listy procedur i listy rozpoznań, mechanizm osobodni, ograniczenia wieku, trybu przyjęcia i trybu wypisu. Dla przykładu w wykazie specjalności znajdują się nazwy i kody specjalności komórek organizacyjnych, specjalności komórek organizacyjnych oraz kody świadczenia, dla których dane z pobytów wyłączone są przy wyznaczaniu JGP. Dla charakterystyki zrealizowanych świadczeń bardzo istotne są informacje zawarte w parametrach JGP. Znajdują się tam:

- charakterystyka grup dla danej listy ICD-9, ICD-10,
- ograniczenie długości pobytu – hospitalizacji,
- ograniczenia wiekowe,
- pierwszy i drugi warunek na procedury dodatkowe,
- warunek na rozpoznanie zasadnicze,
- pierwszy i drugi warunek na rozpoznania współistniejące,
- ograniczenia ze względu na płeć pacjenta,
- tryb przyjęcia i wypisu,
- lista negatywna procedur i rozpoznań zasadniczych,

Wszystkie informacje zawarte w parametrach JGP posiadają kody charakteryzująco-porządkowe, umożliwiające korespondencje z innymi danymi znajdującymi w pozostałych plikach.

Wprowadzenie JGP spowodowało, że szpitale w związku z nieumiejętnym kodowaniem i wyznaczaniem grup, szczególnie w początkowym okresie funkcjonowania traciły, a niektóre jeszcze do dziś tracą cenne punkty przeliczalne na pieniądze. Nie oznacza to jednak, że występuje tu naginanie rzeczywistości to warunków jakie określa NFZ. Nie należy też doszukiwać się nieuczciwości ze strony szpitala, który próbuje odzyskać poniesione koszty w związku z prowadzoną działalnością leczniczą. NFZ wymusił na szpitalach nowy system rozliczeń oparty na klasyfikacjach klinicznych ICD-10 i ICD-9-CM. Ciężar odpowiedzialności za poprawność rozliczeń przesunął się w kierunku lekarzy, ponieważ tylko oni są w stanie poprawnie postawić diagnozę dla leczonego pacjenta wg ICD-10 i wybrać procedurę z klasyfikacji ICD-9-CM. Problem w tym, że jedynie część diagnoz i procedur przynosi pieniądze. Umiejętność wykorzystania możliwości Grupera to szansa na otrzymanie maksymalnej ilości punktów w konkretnym przypadku chorobowym. Dla przykładu można podać pacjenta przebywającego w szpitalu 15 dni z ogniskowym udarem mózgu (złamanie kości sklepienia czaszki). Można zdiagnozować to jako A76 – uraz głowy z istotnym uszkodzeniem mózgu leczony zachowawczo, z pobytem w szpitalu do 28 dni – 30 punktów lub też jako T07 – leczenie zachowawcze urazów (mózgu) z pobytem w szpitalu do 4 dni (15 punktów), a za każdy dzień powyżej normy można otrzymać 4 punkty dodatkowo. Oznacza to, że w drugim przypadku można za 15 dni pobytu pacjenta zakwalifikowanego do T07 otrzymać 59 punktów. Takich przypadków jest znacznie więcej. Zgodnie z prawem, przy użyciu powyższych klasyfikacji, lekarz ma dokumentować swoją działalność kliniczną, a nie szpitalne rozliczenia, przy czym odpowiednie nazwanie procedur pozwala pozyskać o prawie 100% więcej punktów. A jednocześnie dzięki temu dokładnie wiadomo na co pacjent chorował i jak go leczono. Na tym przykładzie można zauważyć, iż błąd lekarza w opisie jednostki chorobowej może kosztować szpital 1508 zł tylko w tym jednym przypadku. Gdy sytuacji takich będzie, straty będą odpowiednio większe, co może przełożyć się negatywnie na sytuację finansową szpitala.

Ostatnie ogłoszenie postępowania konkursowego miało miejsce z końcem października 2011 roku, cała zaś procedura zawierania umów dotyczących okresu 2012-2016 między Narodowym Funduszem Zdrowia a szpitalami sfinalizowana została na koniec 2011 roku. Szpitale musiały sporządzić oferty (zapytanie ofertowe wypełnia się osobno dla każdego oddziału jeśli chodzi o leczenie szpitalne) w wersji elektronicznej (CD) oraz papierowej i złożyć je do płaтника w wyznaczonym przez niego terminie (około dwóch tygodni od ogłoszenia postępowania konkursowego). Następnie NFZ analizował otrzymane oferty. W przypadku wątpliwości, NFZ zgłaszał się do szpitali z prośbą o uzupełnienie oferty, wyjaśnienie konkretnych pozycji czy uszczegółowienie podanych

informacji. Po przekazaniu ewentualnych wyjaśnień i dodatkowych informacji, NFZ ponownie rozpatrywał uzyskane oferty, by w rezultacie ogłosić postanowienia co do zawarcia umów, co nastąpiło najpóźniej do dnia 31 grudnia 2011 roku. Mimo iż sama oferta dotyczyła okresu 2012-2016, to umowa zawarta została na 2012 rok. W okresie najbliższych 4 lat szpitale co roku będą dokonywały aktualizacji tej umowy, która została zawarta na rok 2012, co związane jest z ponownym wypełnieniem całego zapytania ofertowego, być może aktualizacja będzie dokonywana jedynie w wersji elektronicznej. Kolejne podpisywanie umów odbędzie pod koniec 2016 roku na kolejne 5 lat.

## **Rozdział 4**

### **JEDNORODNE GRUPY PACJENTÓW JAKO PODSTAWA RACHUNKU WYNIKÓW SZPITALA**

#### **4.1. Wymogi informacyjne rachunku wyników z wykorzystaniem JGP**

Zaproponowanie wzorca rachunku wyników z wykorzystaniem Jednorodnych Grup Pacjentów wymaga pewnego wprowadzenia do problematyki. Oznacza to bowiem informacyjne przygotowanie systemu rachunkowości do sporządzenia takiego rachunku wyników oraz wskazanie (określenie) informacji, które chcemy uzyskać na wyjściu. B. Gliksman [1972, s. 1] pisze, że „informacja to zbiór wiadomości o faktach i zdarzeniach tak ujęty i podany w takiej formie, że pozwala odbiorcy ustosunkować się do zaistniałej sytuacji i podjąć odpowiednie działania kategorii umysłowej lub fizycznej albo obu tych kategorii łącznie”. S. Chajtman [1986, s. 19] idąc dalej definiuje pojęcie systemu informacyjnego „jako szczególnego rodzaju specjalizowanego systemu, którego głównym celem jest przetwarzanie i przekazywanie wyników informacji do obsługiwanych układów otoczenia”. Jednocześnie S. Chajtman [1986, s. 19] pisze, że „istotą systemu informacyjnego są więc procesy informacyjne, przetwarzające informacje i dane wejściowe w pożądane informacje wyjściowe”. Konfrontacja tych pojęć ułatwia przeniesienie problemu na grunt szpitala, a dokładniej systemu rachunkowości, w którym ma być konstruowany rachunek wyników.

W cybernetycznym ujęciu „informacja jest to stopień uporządkowania (lub zorganizowania) układu” [Kempista 1973, s. 155]. Obsługiwany układem jest szpital jako jednostka gospodarcza, a informacje które uzyskamy z rachunku wyników będą przydatne dla interesariuszy zewnętrznych, a także mogą być wykorzystane w podejmowaniu decyzji zarządczych i bieżącym zarządzaniu szpitalem (pożądane informacje, o których pisze S. Chajtman). W przypadku potrzeby projektowania wzorca rachunku wyników z wykorzystaniem JGP, należy określić informacje wejściowe dla rachunku oraz informacje uzyskane po przetworzeniu, które użytkownik zewnętrzny i wewnętrzny będzie mógł zinterpretować, a następnie stosownie do swoich potrzeb wykorzystać.

Aktualnie obowiązujący system rachunkowości w szpitalu ujmuje zaszłości materiałowo-finansowe zgodnie z obowiązującym prawem podatkowym i bilansowym [Ustawa z 29 września 1994; Ustawa z 15 lutego 1992; Ustawa z 11 marca 2004]. Rozbudowa struktury informacyjnej systemu rachunkowości jest możliwa przy założeniu,

że szpital prowadząc ewidencję w systemie komputerowym, posiada odpowiednie oprogramowanie (system ewidencji komputerowej) umożliwiające dołączenie modułów ewidencyjnych bądź rozbudowę systemu, realizowaną pod nadzorem lub z pomocą programistów – konserwatorów systemu informatycznego. Rozbudowa może być realizowana na bazie informacji funkcjonujących w systemie, bądź z wykorzystaniem informacji znajdujących się w innych komórkach szpitala i możliwości ich bezpośredniego przekazywania w ramach systemu informatycznego. Podsumowując, można więc wskazać pierwszy wymóg dotyczący narzędzi informatycznych stosowanych w szpitalu. Bez względu na producenta oprogramowania, wymogi dotyczą możliwości wewnętrznego i zewnętrznego wykorzystania zasobów informacyjnych bazy danych.

Proponowany wzorzec rachunku wyników będzie zawierał dane rachunkowe pochodzące z ewidencji księgowej oraz informacje dotyczące pacjentów rozliczanych systemowo w ramach sprawozdawczości dla NFZ, pogrupowanych według Jednorodnych Grup Pacjentów. Część informacji statystycznych dotyczących pacjentów, na rzecz których zrealizowano świadczenia zdrowotne, nie będzie wykorzystywana w sposób bezpośredni do konstruowania rachunku wyników, niemniej jednak będą one przydatne do czynności analitycznych przygotowywanych dla potrzeb zarządzania wewnętrznego. Istotne jest więc połączenie części oprogramowania gromadzącego i przetwarzającego informacje medyczne i rachunkowe (księgowe) w celu opracowania rachunku wyników z wykorzystaniem JGP. We wzorcu uwaga zostanie skupiona na podstawowej działalności operacyjnej szpitala, ponieważ w tej właśnie części występują informacje możliwe do ujęcia według JGP. Pozostałe przychody i koszty operacyjne, przychody i koszty finansowe oraz zyski i straty nadzwyczajne mogą być ujęte w rachunku wyników z wykorzystaniem JGP na zasadzie tradycyjnej, czyli zgodnie z wzorcem zawartym w ustawie o rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994].

Wymogiem informatycznym dla potrzeb rachunku wyników z wykorzystaniem JGP jest więc kompatybilność systemów informatycznych funkcjonujących w szpitalu i możliwość korzystania z informacji medycznych ujętych w ewidencji pacjentów (dział informacji medycznej). Rachunek wyników będzie sporządzany w dziale finansowo-księgowym i dlatego musi zatem istnieć możliwość importowania informacji do zestawienia rachunkowego z wykorzystaniem JGP. Z ewidencji medycznej musi również wynikać tryb finansowania realizowanych świadczeń, to znaczy czy płatnikiem jest NFZ, czy też występuje inny płatnik regulujący należności za zrealizowane świadczenie lub usługę w ramach podstawowej działalności operacyjnej. Wymogi informatyczne dotyczą także możliwości przenoszenia informacji w czasie i przestrzeni. Przenoszenie w czasie oznaczać będzie możliwość magazynowania lub zapamiętywania informacji dla potrzeb

sprawozdawczych, natomiast przenoszenie w przestrzeni oznaczać będzie możliwość przekazywania informacji odbiorcom, w odpowiednim czasie w sposób uporządkowany, odpowiadający wymogom budowanej struktury informacyjnej rachunku wyników z wykorzystaniem JGP. Istnieje bowiem problem fakturowania przez szpital zrealizowanych świadczeń zdrowotnych dla płatnika instytucjonalnego jakim jest NFZ i kwalifikowanie świadczeń przez płatnika do finansowania w ramach JGP objętego kontraktem. Problemem informatycznego przetwarzania informacji i możliwości ich zestawiania, archiwowania oraz udostępniania powinni zająć się informatycy szpitala bądź konserwatorzy systemu z ramienia dostawcy oprogramowania.

Wymogi informacyjne rachunku wyników z wykorzystaniem JGP dotyczą struktury przychodów i kosztów podstawowej działalności operacyjnej, czyli usługowej działalności leczniczej szpitala. Istotne dla rachunku wyników są więc w pierwszej kolejności przychody z prowadzonej działalności. Dział informacji medycznej (jako komórka organizacyjna bez względu na jej nazwę przyjętą w szpitalu) rozliczający z NFZ zrealizowane świadczenia powinien dostarczać informacje dotyczące pacjentów z przyporządkowaniem do oddziałów, w których realizowane były świadczenia. Są one rozliczane w aplikacji Grupera z zaznaczeniem punktacji i kwoty przypisanej w ramach JGP. Punktacja nie mieści się informacyjnie w rachunku wyników, lecz pozostaje w dziale finansowo-księgowym jako informacja dodatkowa przypisana do zrealizowanego świadczenia, z przeznaczeniem do wykorzystania wewnętrznego przez ordynatorów oddziałów lub też osoby zarządzające szpitalem dla celów analitycznych i kontrolnych.

Ważne jest, aby z ewidencji medycznej wynikało czy świadczenie mieści się w kontrakcie, czy też jest nadwykonaniem, które stanowić może należność wątpliwą podlegającą kwalifikowaniu przez NFZ. Są bowiem świadczenia zdrowotne w ramach JGP, objęte kontraktem, lecz nieobjęte limitem, np. porody na oddziałach ginekologiczno-położniczych, co oznacza, że każde zrealizowane świadczenie zdrowotne (odebrany poród), poprawnie opisane według Grupera kwalifikuje się do finansowania przez NFZ. Natomiast jeśli np. endoprotezy są objęte limitowanym kontraktem na oddziale ortopedycznym, to wykonanie takiego świadczenia powyżej limitu stanowić będzie koszt działalności, lecz należność od NFZ staje się wątpliwa (możliwość negocjowania kontraktu) lub sporna (wystąpienie na drogę sądową w stosunku do płatnika). Informacja taka jest istotna z punktu widzenia zestawiania przychodów i kosztów w ramach realizowanych świadczeń z wykorzystaniem JGP. Obciąża ona kosztowo komórkę organizacyjną (np. oddział szpitalny) i koszty te należy ująć w rachunku wyników z wykorzystaniem JGP w części dotyczącej podstawowej działalności operacyjnej stosując

zasadę periodyzacji, czyli przyporządkowywania przychodów i kosztów do okresu kiedy wystąpiły.

Istotne dla projektowania wzorca rachunku wyników z wykorzystaniem Jednorodnych Grup Pacjentów jest właściwe pogrupowanie przychodów podstawowej działalności operacyjnej szpitala, w tym przede wszystkim wyodrębnienie przychodów uzyskiwanych ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych rozliczanych przez Narodowy Fundusz Zdrowia według JGP na podstawie zawartych z nim umów. Świadczenia te dotyczą leczenia szpitalnego (stacjonarnego) oraz ambulatoryjnej opieki specjalistycznej<sup>49</sup>. W literaturze przedmiotu proponuje się ewidencję przychodów ze sprzedaży usług działalności podstawowej z podziałem na rodzaje tychże usług w zależności od poziomu referencyjnego szpitala, a także zakresu i charakteru prowadzonej działalności [Hass-Symotiuk 2010b, s. 540]. W niektórych przypadkach wystarczy prowadzić jedno konto 700 (np. usługi leczenia szpitalnego), w innych, gdy szpital świadczy również usługi z zakresu ambulatoryjnej opieki zdrowotnej, medycyny pracy czy też rehabilitacji leczniczej, należy wyodrębnić odpowiednio więcej kont, co prezentuje tabela 51.

**Tabela 51. Sprzedaż usług medycznych działalności podstawowej według rodzajów działalności**

Kod	Rodzaje przychodów ze sprzedaży usług działalności podstawowej
700.00	Usługi leczenia szpitalnego
700.10	Usługi leczenia ambulatoryjnego specjalistycznego
700.20	Usługi medyczne z zakresu medycyny pracy
700.30	Usługi medyczne podstawowej opieki zdrowotnej
700.40	Usługi rehabilitacji leczniczej
700.50	Usługi pomocy doraźnej
700.60	Ratownictwo medyczne
700.70	Usługi publicznej służby krwi (pobieranie i preparatyka krwi)
700.80	Inne usługi opiekuńczo lecznicze
700.90	Usługi pielęgnacyjno-opiekuńcze

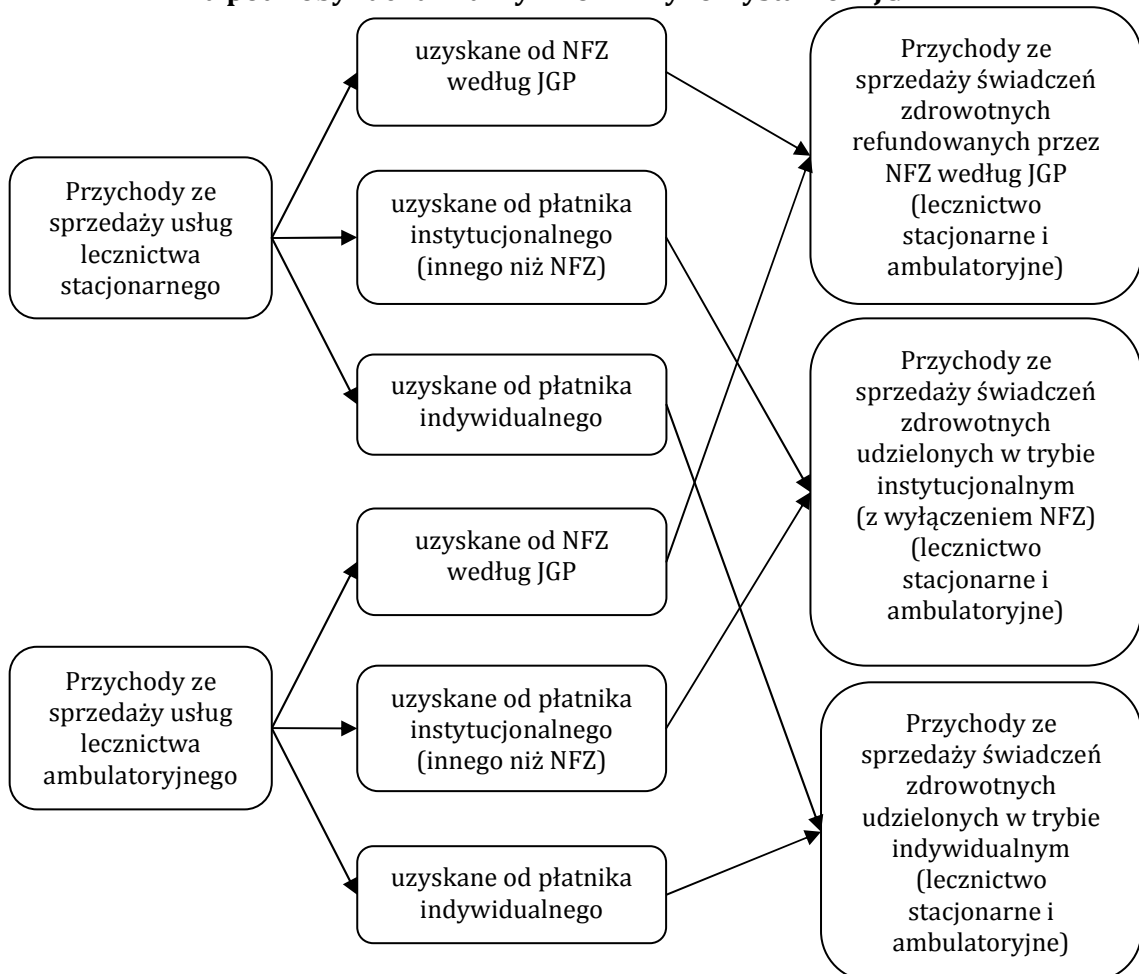
Źródło: [Hass-Symotiuk 2010b, s. 541].

Usługi medyczne mogą być realizowane na rzecz różnych odbiorców – pacjentów, zakładów pracy, czy też innych świadczeniodawców. Różni też są płatnicy świadczeń zdrowotnych. Poza przychodami uzyskanymi z Narodowego Funduszu Zdrowia, w zakresie leczenia szpitalnego i ambulatoryjnego, szpital może otrzymywać przychody ze

<sup>49</sup> Na dzień dzisiejszy jedynie część świadczeń z zakresu leczenia ambulatoryjnego rozliczana jest według JGP. Prawdopodobnie jest tylko kwestią czasu, by skodyfikować pozostałą część świadczeń ambulatoryjnej opieki specjalistycznej.

sprzedaży świadczeń zdrowotnych udzielonych w trybie instytucjonalnym (z wyłączeniem NFZ, np. opieka medyczna opłacana przez zakłady pracy) oraz w trybie indywidualnym (przyjęcia pacjentów nieobjętych ubezpieczeniem). Świadczenia te nie są rozliczane według JGP. Na potrzeby rachunku wyników szpitala z wykorzystaniem Jednorodnych Grup Pacjentów proponuje się dodatkowe rozwinięcie analityczne dwóch pierwszych kont według propozycji M. Hass-Symotiuik (tabela 51), przykładowo 700.01 – usługi leczenia stacjonarnego finansowane przez NFZ według JGP, 700.02 – usługi leczenia stacjonarnego udzielane w trybie instytucjonalnym (z wyłączeniem NFZ) oraz 700.03 – usługi leczenia stacjonarnego udzielane w trybie indywidualnym. Analogicznie można rozpisać leczenie ambulatoryjne, tj. 700.11 – usługi leczenia ambulatoryjnego finansowane przez NFZ według JGP, 700.12 – usługi leczenia ambulatoryjnego udzielane w trybie instytucjonalnym (z wyłączeniem NFZ) i 700.13 – usługi leczenia ambulatoryjnego udzielane w trybie indywidualnym. Ostatnia cyfra numeru konta oznacza płatnika (1 – NFZ, 2 – płatnika instytucjonalnego, 3 – płatnika indywidualnego).

**Rysunek 10. Grupowanie informacji o przychodach ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych z zakresu leczenia stacjonarnego i ambulatoryjnego na potrzeby rachunku wyników z wykorzystaniem JGP**



Źródło: Opracowanie własne.



Jak ilustruje rysunek 10, informacje na wejściu grupowane są według rodzaju działalności, zaś w zaproponowanym rachunku wyników, ze względu na uwzględnienie Jednorodnych Grup Pacjentów, będą prezentowane na wyjściu biorąc pod uwagę płatnika, przy jednoczesnym zachowaniu podziału na lecznictwo stacjonarne i ambulatoryjne. Grupa przychodów uzyskanych na podstawie umów z Funduszem stanowi główne źródło przychodów szpitala, bardzo ważne z punktu widzenia jego funkcjonowania. Wymienione przez M. Hass-Symotiuik przychody ze sprzedaży usług w odniesieniu do pozostałych rodzajów działalności (tabela 51), będą ujęte w osobnej pozycji rachunku wyników jako sprzedaż pozostałych świadczeń zdrowotnych, przy czym ich rozliczenie nie odbywa się według JGP.

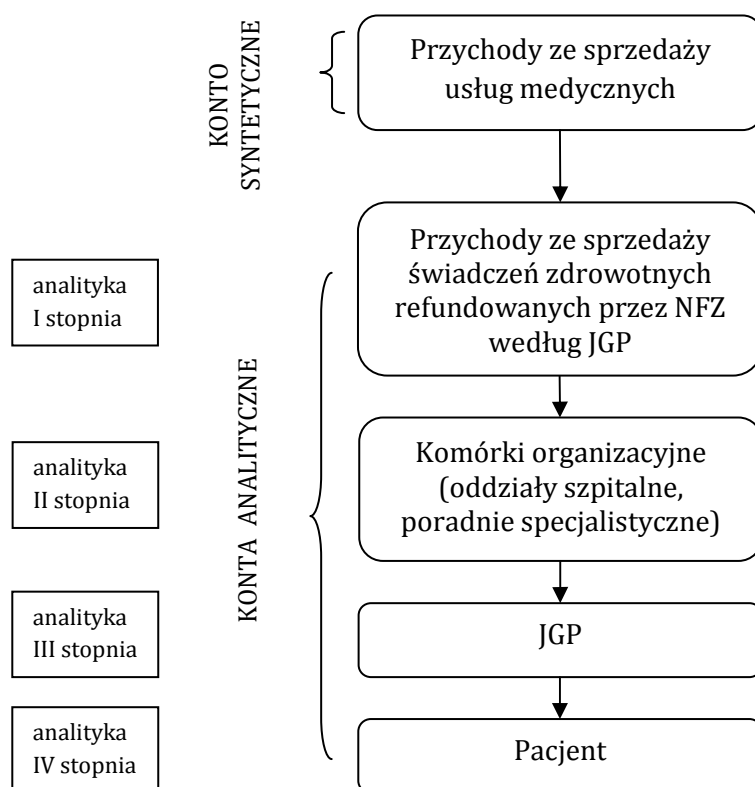
Ponadto, szpital uzyskuje przychody ze sprzedaży innych usług, zarówno o charakterze medycznym (np. usługi sterylizatorni, tlenowni, laboratorium czy pracowni diagnostycznej), jak i niemedyceznym (np. usługi pralni, kuchni, spalarni śmieci, warsztatów remontowych lub kotłowni), realizowanych najczęściej na rzecz innych świadczeniodawców. Są to usługi działalności pomocniczej. Przychody te muszą być wykazane w rachunku wyników jako podstawowa działalność operacyjna szpitala, podobnie jak pozostała sprzedaż (wynajem i dzierżawa sprzętu medycznego oraz pomieszczeń w ramach statutowej działalności<sup>50</sup>).

Architektura kont syntetycznych i analitycznych dotyczących przychodów ze sprzedaży powinna umożliwiać przeniesienie danych do projektowanego rachunku wyników szpitala. Zaproponowane rozwiązanie może być podstawą budowania dalszego rozwinięcia analitycznego przychodów ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych na potrzeby rachunku wyników z wykorzystaniem JGP. Punktem wyjścia w jego konstruowaniu są Jednorodne Grupy Pacjentów, które stanowią podstawę rozliczania zrealizowanych świadczeń zdrowotnych. Dotyczy to zakresu leczenia szpitalnego, czyli stacjonarnego, a także ambulatoryjnej opieki specjalistycznej, inaczej leczenia otwartego. Te dwa główne rodzaje działalności medycznej szpitala powinny być szczegółowo scharakteryzowane. Gromadząc informacje na ich temat, w pierwszej kolejności wskazać należy płatnika, co przesądza o sposobie rozliczenia finansowego świadczeń zdrowotnych (według JGP lub nie). Następnie w przypadku Narodowego Funduszu Zdrowia oczekuje się, poza informacją o łącznej wartości przychodów, specyfikacji wskazującej jednoznacznie, za których pacjentów szpital otrzymał przychody. Dzięki niej możliwe będzie pogrupowanie przychodów według poszczególnych JGP, np. F07 – choroby przełyku, N01 – poród, Q23 – operacje żyłaków z safenektomią, S08 – intensywne leczenie ostrych białaczek < 18 roku

<sup>50</sup> Przychody ze sprzedaży usług nieobjętych działalnością statutową księguje się na pozostałych przychodach operacyjnych.

życia itd., oraz oddziałów i poradni specjalistycznych, czyli komórek organizacyjnych szpitala, w ramach których zrealizowano dane świadczenia zdrowotne, np. oddział internistyczny (gastroenterologiczny), oddział ginekologiczno-położniczy, oddział chirurgiczny, oddział onkologiczny itd. Uzyskane informacje można ująć w ewidencji księgowej posługując się architekturą kont analitycznych do konta syntetycznego 700 – „Sprzedaż usług medycznych”, co ilustruje rysunek 11.

**Rysunek 11. Struktura informacji o przychodach na potrzeby rachunku wyników z wykorzystaniem JGP**



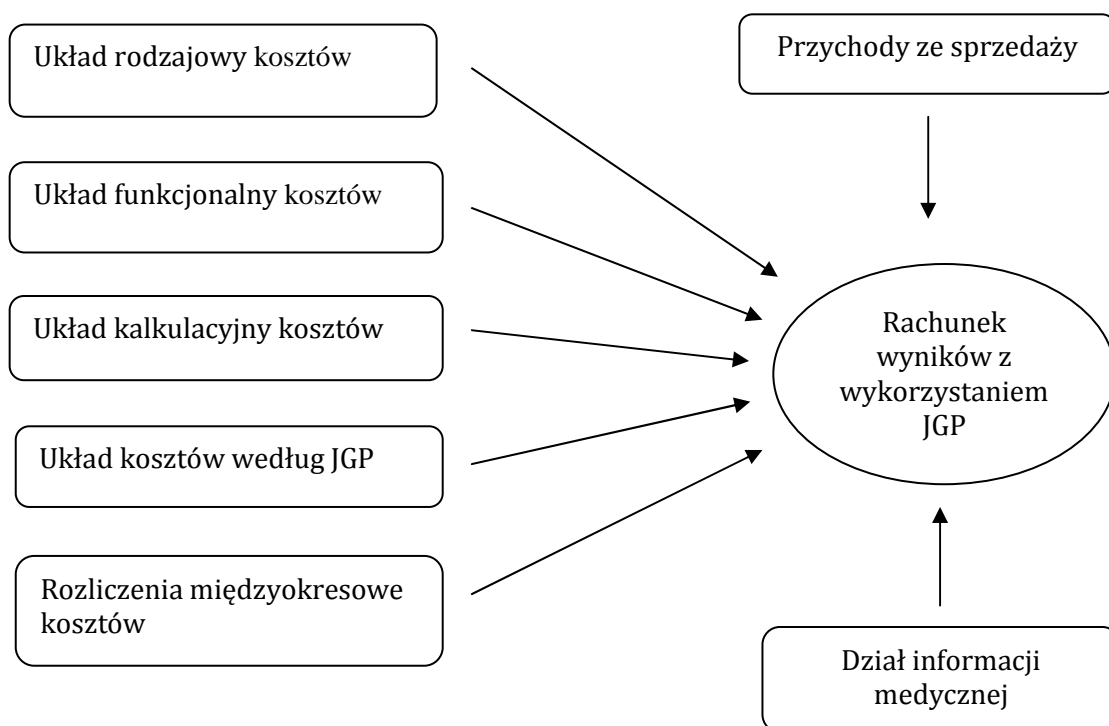
Źródło: Opracowanie własne.

Podobne wymogi dotyczą ewidencji kosztów podstawowej działalności operacyjnej szpitala, w szczególności kosztów świadczeń zdrowotnych rozliczanych z wykorzystaniem JGP. Standardowa ewidencja kosztów według rodzajów i według typów działalności daje możliwość rozdzielania, a następnie grupowania kosztów według ogólnie obowiązujących zasad rachunkowości. Tego typu ewidencja jest stosowana także w innych jednostkach gospodarczych, niekoniecznie medycznych i stwarza możliwości sporządzania rachunku zysków i strat według wymagań ustawy o rachunkowości, zgodnie z jej załącznikiem nr 1 [Ustawa z 29 września 1994]. Rozbudowa struktury informacyjnej

na potrzeby sporządzania rachunku wyników z wykorzystaniem Jednorodnych Grup Pacjentów oznacza wprowadzenie rozwinięcia analitycznego umożliwiającego sporządzenie takiego rachunku. Biorąc pod uwagę, że przychody ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych zestawione mają być z uwzględnieniem JGP, analogicznie koszty realizacji świadczeń powinny być ujęte według JGP.

Problemem głównym może okazać się połączenie ewidencji medycznej przypadków chorobowych z ewidencją kosztów w układzie rodzajowym oraz miejscem powstawania kosztów. Jak już wspomniano, celem głównym proponowanego rachunku wyników z wykorzystaniem JGP jest porównanie przychodów ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych i kosztów poniesionych na ich realizację. Zadaniem ewidencji syntetycznej i analitycznej jest więc umożliwienie takiego porównania przy założeniu, że informacje te bazują na ewidencji medycznej przypadków chorobowych. Rysunek 12 przedstawia informacje zarówno rachunkowe o przychodach i kosztach, jak i medyczne, które są niezbędne przy konstruowaniu rachunku wyników z wykorzystaniem Jednorodnych Grup Pacjentów.

**Rysunek 12. Źródła zasilenia informacyjnego rachunku wyników z wykorzystaniem JGP**



Źródło: Opracowanie własne.

W rozliczeniach kosztowych zawsze zaczyna się identyfikację od rozpoznania rodzaju kosztów (układ rodzajowy kosztów), a następnie koszty proste (rodzajowe)

przenosi się w architekturę kont układu funkcjonalno-kalkulacyjnego. Dziś większość programów komputerowych dla systemu rachunkowości budowana jest pod potrzeby użytkownika, co oznacza możliwości technologicznego przetwarzania i przepływu informacji. Proponowany rachunek wyników wymaga identyfikacji, pomiaru i ewidencji kosztów w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym.

Zgodnie z obowiązującym do 15 kwietnia 2011 roku rozporządzeniem Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów [Rozporządzenie z 22 grudnia 1998], odnoszącym się do szpitali publicznych, prowadzenie kont zespołu 5 było obligatoryjne. Według § 2.1. tego rozporządzenia ewidencją kosztów objęte były wszystkie koszty ponoszone przez jednostkę, z uwzględnieniem rodzajów kosztów i ośrodków kosztów w układzie podmiotowo-przedmiotowym. Wynikało to z § 1.1., który narzucał wyodrębnianie miejsc powstawania kosztów<sup>51</sup> oraz zakresów działalności, co zwano ośrodkami kosztów. Zgodnie z rozporządzeniem ośrodki kosztowe dzieliły się na: ośrodki kosztów działalności podstawowej (koszty związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych), ośrodki kosztów działalności pomocniczej (koszty związane ze wspomaganie działalności podstawowej) i ośrodek kosztów zarządu (koszty związane z zarządzaniem jednostką jako całością). Wymaganie co do prowadzenia ewidencji kosztów podstawowej działalności operacyjnej szpitala w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym wynikało z możliwości ustalenia dzięki temu kosztów jednostkowych świadczonych usług. Mimo, iż podstawa prawna tego rozporządzenia została uchylona, w praktyce nadal stosuje się rozwiązania w nim przyjęte.

Aby móc skonstruować rachunek wyników z wykorzystaniem JGP, należy odpowiednio pogrupować koszty podstawowej działalności operacyjnej, co oznacza ich usystematyzowanie w sposób analogiczny do przychodów tej działalności. W pierwszej kolejności istnieje potrzeba wyodrębnienia kosztów świadczeń zdrowotnych refundowanych przez Fundusz na podstawie JGP. Do ewidencji kosztów świadczeń zdrowotnych, udzielanych przez szpital w ramach działalności podstawowej medycznej, M. Hass-Symotiuk [2010b, s. 499] przyjmuje konto 500 „Koszty działalności podstawowej medycznej”. Wskazuje ona na dwa możliwe do zastosowania rozwiązania: rozwinięcie analityki do tego konta, która wskazywałaby na rodzaj działalności podstawowej lub też utworzenie dla poszczególnych rodzajów działalności odrębnych kont syntetycznych, uznając przy tym za bardziej zalecane drugie rozwiązanie. Niemniej jednak autorka, w

---

<sup>51</sup> Mianem miejsca powstawania kosztów określa się wyodrębnione w strukturze organizacyjnej szpitala komórki organizacyjne, kilka komórek organizacyjnych lub część komórki organizacyjnej.

imię metodycznej spójności – bezpośredniej korespondencji kosztów z przychodami, skłania się ku pierwszemu rozwiązaniu proponując analogiczne ujęcie kosztów świadczeń zdrowotnych w stosunku do przyjętego w pracy pogrupowania przychodów z ich sprzedaży, co prezentuje tabela 52.

**Tabela 52. Koszty działalności podstawowej medycznej według rodzajów działalności**

Kod	Rodzaje kosztów usług działalności podstawowej
500.00	Usługi lecznictwa stacjonarnego
500.10	Usługi lecznictwa ambulatoryjnego specjalistycznego
500.20	Usługi medyczne z zakresu medycyny pracy
500.30	Usługi medyczne podstawowej opieki zdrowotnej
500.40	Usługi rehabilitacji leczniczej
500.50	Usługi pomocy doraźnej
500.60	Usługi ratownictwa medycznego
500.70	Usługi publicznej służby krwi (pobieranie i preparatyka krwi)
500.80	Inne usługi opiekuńczo lecznicze
500.90	Usługi pielęgnacyjno-opiekuńcze

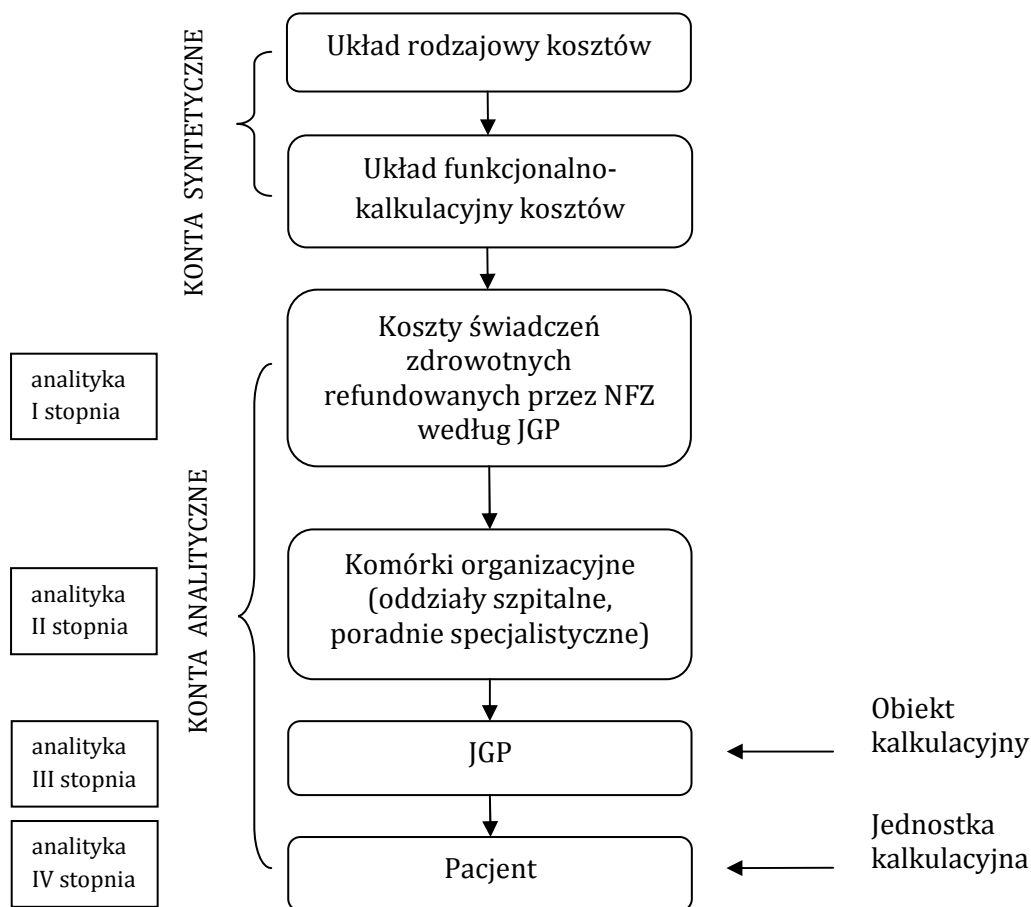
Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Hass-Symotiuk 2010b, s. 499-501].

W proponowanym rachunku wyników grupuje się koszty działalności biorąc za punkt wyjścia Jednorodne Grupy Pacjentów, a co za tym idzie uwzględniając płatnika świadczeń zdrowotnych. Stąd dwa pierwsze konta z tabeli 52 powinny uzyskać dodatkowe rozszerzenie w postaci przypisania 1 w przypadku, gdy płatnikiem jest Fundusz, 2 – kiedy świadczenia udzielane są w trybie instytucjonalnym (np. płaci za nie inna instytucja niż NFZ), a 3 – gdy świadczenia udzielane są w trybie indywidualnym (np. na rzecz pacjenta nieobjętego ubezpieczeniem). Przykładowo, jeśli przyjmujemy do szpitala pacjenta ubezpieczonego (co jest weryfikowane na poziomie rejestracji pacjenta, czyli w momencie przyjęcia go) i jego leczenie będzie wymagało zatrzymania go na kilka dni na odpowiednim z racji problemu medycznego oddziale, to koszty tego pacjenta przypiszemy do konta 500.01, gdzie 0 po kropce odnosi się do usług lecznictwa stacjonarnego, zaś następująca po nim cyfra 1 oznacza, iż płatnikiem jest NFZ. Natomiast przyjęcie pacjenta nieobjętego ubezpieczeniem do poradni specjalistycznej będzie ujęte księgowo w kosztach na kocie 500.13, gdzie cyfra 1 po kropce oznacza usługę z zakresu ambulatoryjnej opieki zdrowotnej, zaś stojąca za nią 3, że świadczenie udzielane jest w trybie indywidualnym i płatnikiem jest pacjent, na rzecz którego realizuje się świadczenie zdrowotne.

Określenie rodzaju działalności podstawowej medycznej oraz wskazanie płatnika to propozycja pierwszego poziomu analityki. Aby móc uzyskać informacje o kosztach poniesionych na danych oddziałach (np. oddział chirurgii ogólnej, oddział ginekologiczno-

położniczy) oraz informacje kosztowe o poszczególnych Jednorodnych Grupach Pacjentów (np. F83 – wycięcie wyrostka robaczkowego, N01 – poród) i konkretnych pacjentach, należy stosownie rozbudować analitykę. Szczegółową strukturę informacji o kosztach potrzebnych do sporządzenia rachunku wyników szpitala z wykorzystaniem JGP przedstawia rysunek 13.

**Rysunek 13. Struktura informacji o kosztach dla potrzeb rachunku wyników z wykorzystaniem JGP**

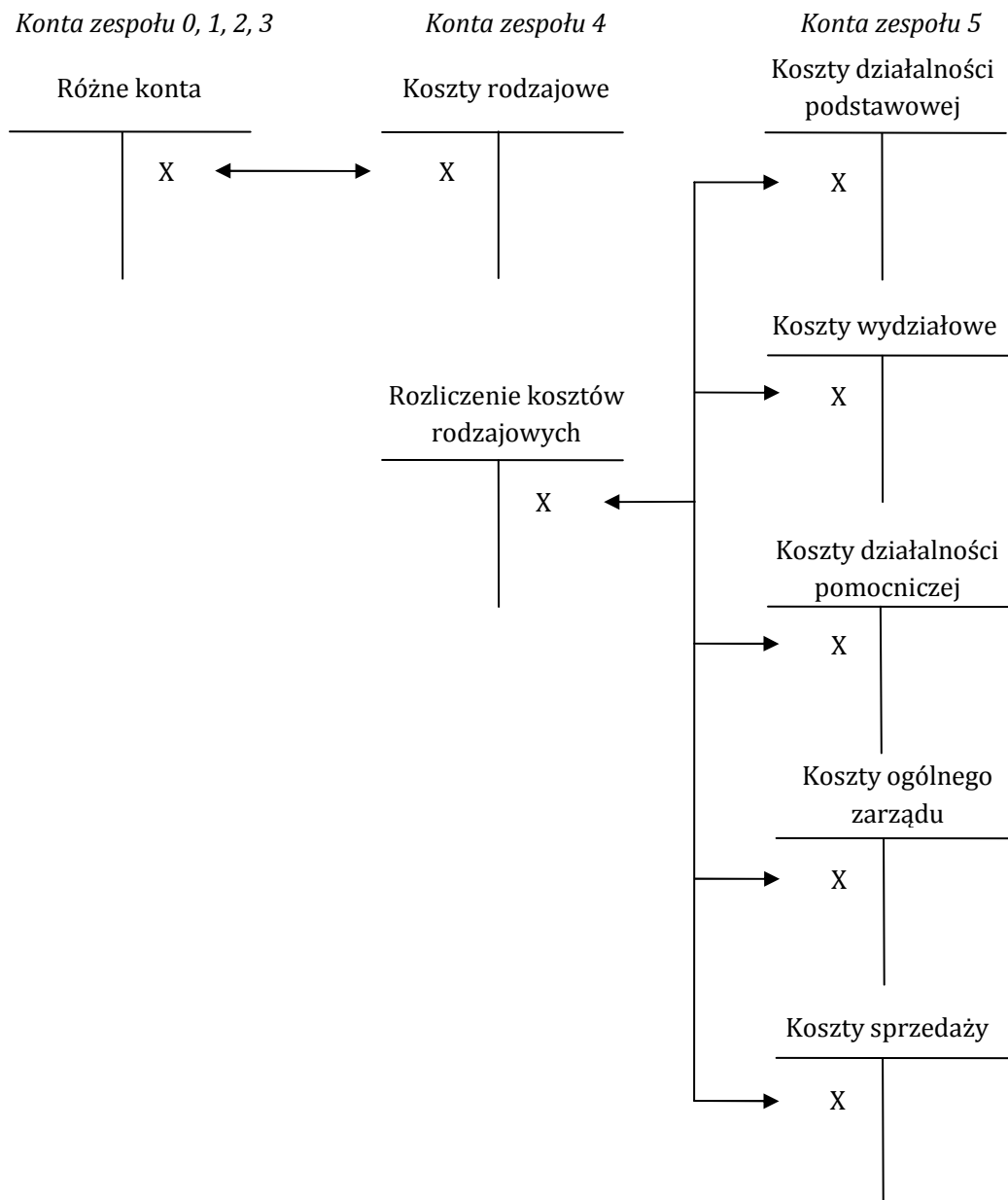


Źródło: Opracowanie własne.

Obiektem kalkulacji jest JGP (konkretna grupa z 526 grup w ramach leczenia szpitalnego (lecznictwo stacjonarne), czyli od A01 – Zabiegi wewnątrzczaszkowe z powodu poważnego urazu do T09 – Leczenie zachowawcze obrażeń mnogich > 17 roku życia), natomiast jednostką kalkulacyjną jest pacjent w ramach danej jednorodnej grupy. Informacje o kosztach i przychodach powinny być odpowiednio ustrukturalizowane, a co za tym idzie gromadzone na kontach zarówno syntetycznych, jak i analitycznych (rysunek 11 i 13). Ponadto, w przypadku obu tych wielkości architektura kont analitycznych

potrzebna jest, by uwzględnić informacje o Jednorodnych Grupach Pacjentów dotyczących poszczególnych komórek organizacyjnych szpitala (oddziałów szpitalnych czy poradni specjalistycznych).

**Rysunek 14. Uproszczony schemat księgowania kosztów działalności operacyjnej na poziomie kont syntetycznych**



Źródło: Opracowanie własne.

Ewidencja kosztów w dwóch układach powoduje, iż koszty są ujmowane na kontach syntetycznych i analitycznych z punktu widzenia ich rodzaju, jak i zakresu działalności podstawowej oraz specyfiki organizacyjnej szpitala. Na poziomie

syntetycznym, niezależnie od rodzaju kosztów, ewidencja odbywa się w podobny sposób. Koszty rodzajowe (proste) są rozliczane przez konto 490 „Rozliczenie kosztów rodzajowych” na odpowiednie konto w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym, co ilustruje rysunek 14. W praktyce szpitale często do każdego z kont syntetycznych w układzie rodzajowym tworzą konta analityczne. Przykładowo zużycie materiałów i energii, które dzieli się na zużycie materiałów i zużycie energii, można pogrupować w odniesieniu do zużycia materiałów na materiały podstawowe, materiały pomocnicze, paliwa itd. W zależności od potrzeb informacyjnych dodatkowo można dokonać podziału materiałów podstawowych na leki, żywność, sprzęt jednorazowego użytku, środki opatrunkowe czy odczynniki chemiczne i materiały diagnostyczne. Ponadto, w ramach każdej z kategorii materiałów podstawowych, np. w ramach leków istnieje możliwość pogrupowania ze względu na ich rodzaj. Szpital decyduje o szczegółowości ewidencji analitycznej poszczególnych kosztów.

Aktualnie stosowana w praktyce ewidencja kosztów w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym wynika z rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów [Rozporządzenie z 22 grudnia 1998]. Mimo iż rozporządzenie nie obowiązuje (uchylono jego podstawę prawną), w związku z brakiem nowych regulacji w tym zakresie, większość szpitali nadal dokonuje identyfikacji, pomiaru, rozliczania i kalkulacji kosztów oraz je ewidencjonuje według zasad wprowadzonych przez to rozporządzenie. Zgodnie z nim „ewidencja kosztów według ośrodków kosztów w układzie podmiotowo-przedmiotowych prowadzona jest z podziałem na koszty, których jednoznaczne przypisanie nośnikom kosztów wyróżnionych w ośrodkach kosztów na podstawie dokumentów źródłowych jest istotne, opłacalne i możliwe, zwane dalej kosztami bezpośrednimi, oraz koszty pośrednie” [Rozporządzenie z 22 grudnia 1998, § 2.3.]. Kosztami pośrednimi określa się koszty powstałe w ośrodku kosztów (nie zaliczane do kosztów bezpośrednich) i koszty ośrodków działalności pomocniczej rozliczone według odpowiednio dobranych kryteriów podziałowych, ustalonych przez kierownika jednostki, z uwzględnieniem przyjętych nośników kosztów.

Jak pisze M. Hass-Symotiuk [2010b, s. 541] „na kontach kosztów działalności podstawowej i pomocniczej księguje się koszty bezpośrednie oraz pośrednie (wydziałowe)”. Koszty pośrednie definiuje jako koszty względnie stałe każdej, wyodrębnionej w strukturze organizacyjnej jednostki, komórki organizacyjnej (oddział, poradnia), związane z prowadzeniem danego rodzaju działalności, których nie można uznać za koszty bezpośrednie. Zalicza do nich koszty utrzymania poszczególnych komórek organizacyjnych, remonty i naprawy sprzętu i aparatury medycznej, amortyzację obiektów trwałych, zużycie energii itp. [Hass-Symotiuk 2010b, s. 541]. Jako że koszty



pośrednie dotyczą w szczególności funkcjonowania danej komórki organizacyjnej (ośrodka kosztów) jako całości, alokuje je się na poszczególne rodzaje realizowanych w ośrodku usług przy pomocy kluczy podziałowych [Janik i Paździor 2010, s. 97]. J. Chluska [2008, s. 95] podkreśla, iż koszty bezpośrednie oddziałów szpitalnych składają się z pozycji, które można bezpośrednio przypisać do danego ośrodka kosztów (oddziału), jednakże tylko niektóre z nich dadzą się wyodrębnić jako koszty bezpośrednie realizowanych świadczeń zdrowotnych, pozostałe zaś mają w stosunku do nich charakter pośredni (charakter kosztów ogólnych). Stąd jej wniosek, że kryterium przypisania kosztów, określanych jako bezpośrednie, do komórek organizacyjnych dotyczy możliwości ich bezpośredniego przypisania do ośrodka, a nie do realizowanych w ramach niego świadczeń zdrowotnych. „Punktem spornym i dyskusyjnym jest w szpitalu alokacja kosztów pośrednich – ogólnych do miejsc powstawania kosztów” [Chluska 2008, s. 163], stąd postulaty o przebudowie funkcjonującego w szpitalu rachunku kosztów.

W związku z wprowadzeniem, na potrzeby wzorcowego rachunku wyników szpitala, czterostopniowej analityki kosztów i przychodów podstawowej działalności medycznej, której celem było wyodrębnienie Jednorodnych Grup Pacjentów, postuluje się w zakresie kosztów o prowadzenie ewidencji kosztów bezpośrednich na koncie 500 (koszty podstawowej działalności medycznej) i jego kontach analitycznych (bezpśrednich rozumianych jako takie w odniesieniu do JGP i pacjenta), zaś kosztów pośrednich na koncie 520 (koszty wydziałowe), gdyż ich jednoznaczne przypisanie do obiektów i jednostek kalkulacyjnych jest niemożliwe. Proponuje się, aby zbudować jednostopniową analitykę konta kosztów wydziałowych z podziałem na poszczególne komórki organizacyjne szpitala. Konto syntetyczne służyć będzie do ewidencji kosztów pośrednich w wartościach łącznych, na kontach analitycznych zaś ujmowane będą koszty przypisane do określonego oddziału czy poradni. Koszty pośrednie (wydziałowe) przeksięgowywane będą na konta kosztów bezpośrednich poszczególnych komórek organizacyjnych po uprzednim ich rozliczeniu według odpowiednich kluczy podziałowych (tabela 53).

Zanim jednak koszty wydziałowe będą przeksięgowane, należy rozliczyć działalność pomocniczą, zarówno medyczną (konto 530), jak i niemedyczną (konto 531), na koszty działalności podstawowej lub koszty wydziałowe. Niemedyczna działalność pomocnicza może również wspomagać działalność administracyjną, stąd możliwe jest jej rozliczenie również na koszty ogólnego zarządu (konto 550). Przykładowe klucze podziałowe służące do rozliczania działalności pomocniczej szpitala prezentuje tabel 54.

**Tabela 53. Przykładowe klucze podziałowe stosowane do rozliczania kosztów pośrednich działalności podstawowej szpitala**

Lp.	Koszty	Klucze podziałowe
1	Koszty amortyzacji sprzętu medycznego	- liczba komórek organizacyjnych - czas wykorzystania sprzętu medycznego
2	Koszty zużycia energii elektrycznej i ciepłej	- powierzchnia komórek organizacyjnych - liczba pacjentów - koszty bezpośrednie komórek organizacyjnych - liczba komórek organizacyjnych
3	Koszty usług telekomunikacyjnych	- liczba aparatów telefonicznych - bilingi przypisane do poszczególnych numerów
4	Koszty Bloku operacyjnego	- czas trwania zabiegu
5	Koszty Izby przyjęć	- liczba przyjętych pacjentów

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z badanych szpitali.

**Tabela 54. Przykładowe klucze podziałowe stosowane do rozliczania kosztów pośrednich działalności pomocniczej szpitala (medycznej i niemedycznej)**

Lp.	Koszty	Klucze podziałowe
1	Koszty sterylizacji	- liczba zabiegów - liczba zestawów narzędziowych
2	Koszty analiz laboratoryjnych	- liczba wykonanych analiz laboratoryjnych - liczba pacjentów dla których wykonano badania laboratoryjne
3	Koszty pracowni diagnostycznych (USG, RTG, EKG, tomografii komputerowej, endoskopii itd.)	- liczba wykonanych badań diagnostycznych - liczba pacjentów dla których wykonano badania laboratoryjne
4	Koszty żywienia	- liczba wydanych posiłków - osobodzień żywienia
5	Koszty prania bielizny	- ciężar bielizny - liczba pacjentów - liczba osobodni
6	Koszty obsługi technicznej	- liczba roboczogodzin - obsługiwana powierzchnia komórek organizacyjnych - liczba komórek organizacyjnych - liczba pacjentów - liczba osobodni

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z badanych szpitali.

Wymogi informacyjne rachunku wyników z wykorzystaniem JGP w zakresie kosztów są dosyć szczegółowe, ale na tym polega idea istnienia i funkcjonowania takiego rachunku. Ma on bowiem stworzyć możliwość porównywania i analizowania przychodów ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych i kosztów ich realizacji. Możliwość zapisu i przenoszenia informacji kosztowych w różnych ujęciach to spełnienie warunków ustawowych, a jednocześnie zgromadzenie informacji dla potrzeb sporządzenia proponowanego rachunku wyników. Układ rodzajowy, jak i funkcjonalno-kalkulacyjny, kosztów pozwala na sporządzenie wymaganego ustawą o rachunkowości rachunku zysków i strat [Ustawa z 29 września 1994]. Pozostałe przekroje ewidencyjne mają za zadanie dostarczyć szczegółowych informacji do sporządzenia rachunku wyników z wykorzystaniem JGP. Dla szpitala istotne są informacje kosztowe dotyczące oddziałów szpitalnych i innych komórek organizacyjnych, koszty poszczególnych JGP oraz koszty pojedynczych przypadków chorobowych, czyli pacjentów. Analizie przyczynowo-skutkowej podlegać będą koszty hospitalizacji poszczególnych pacjentów, chodzi bowiem o zidentyfikowanie przyczyn powstawania kosztów i skutków kosztowych w nawiązaniu do możliwych do uzyskania przychodów ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych.

Każdy pacjent stanowi oddzielny przypadek chorobowy, mimo że zakwalifikowany jest do określonej jednorodnej grupy i przychodowo będzie rozliczony przez NFZ tak samo jak inni pacjenci z tej grupy, czyli tacy, których oznaczono tą samą jednostką chorobową. Jednakże koszty jego leczenia mogą różnić się od kosztów hospitalizacji pozostałych pacjentów. W interesie szpitala jest, aby wszystkie podobne medycznie przypadki były również podobne (zbliżone) kosztowo i mieściły się w kwalifikowanym przez Grupera przychodzie ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych, finansowanym przez NFZ. W sytuacji, gdy wystąpią odchylenia kosztowe, szpital ma możliwość porównania danego przypadku z innymi z tej samej JGP i oceny konieczności zaistniałych kosztów. Rachunek wyników z wykorzystaniem JGP mógłby posłużyć personelowi zarządcemu wyższego stopnia, a także ordynatorom oddziałów, jako narzędzie zarządzania.

Spełnienie potrzeb informacyjnych rachunku wyników z wykorzystaniem JGP oznacza znaczną rozbudowę struktury informacyjnej systemu rachunkowości i połączenie ewidencji pacjentów w jeden zwarty system informacyjny. Ograniczenia techniczne, sprzętowe i organizacyjne znajdują się w obszarze decyzyjnym zarządzających szpitalem. Prawdą jest, że na dzień dzisiejszy świadczeniodawcy nie posiadają zbyt wielu środków finansowych na zakup najnowocześniejszych oprogramowań i sprzętu komputerowego. Proponowany wzorzec rachunku wyników z wykorzystaniem JGP może być wdrażany sukcesywnie łącząc moduły ewidencyjne i analityczne w jeden spójny system. Rozbudowa informacyjna systemu rachunkowości ma na celu kumulowanie danych dotyczących

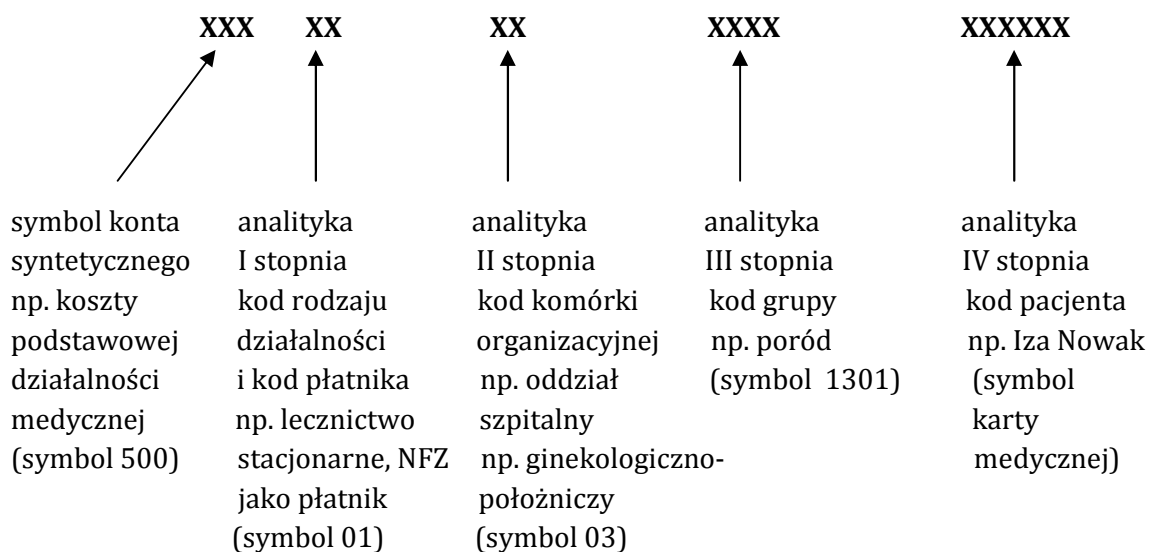
pacjentów, jednostek chorobowych, a także JGP (ujętych sumarycznie, bądź w przekroju konkretnych oddziałów szpitalnych). Rozbudowany system ewidencji kosztów powinien również umożliwiać wyodrębnianie kosztów rozliczanych w trybie instytucjonalnym (z wyłączeniem NFZ), indywidualnym lub też kosztów świadczeń zdrowotnych finansowanych na innych zasadach np. kosztów SOR, pomocy doraźnej, programów zdrowotnych, szczepień profilaktycznych i itd.

Zastosowanie rachunku wyników z wykorzystaniem JGP wymaga znacznej rozbudowy zakładowego planu kont, który jest główną częścią polityki rachunkowości. Zgodnie z ustawą o rachunkowości, szpital jest zobowiązany do opracowania „zakładowego planu kont, ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej” [Ustawa z 29 września 1994, art. 10 ust. 1]. Opracowując plan kont bierze się pod uwagę nie tylko wymogi ustawowe, ale także specyfikę prowadzonej działalności, czyli plan kont powinien odzwierciedlać działalność szpitala. Wprowadzony w życie, w formie pisemnej, plan kont powinien zawierać oprócz wykazu kont syntetycznych (księga główna) i analitycznych (księgi pomocnicze – ewidencja analityczna), objaśnienia zasad ewidencji operacji gospodarczych na tych kontach. Wprowadzenie odpowiednio rozbudowanej analityki kosztowej wymaga przedstawienia w formie pisemnej również zasad prowadzenia kont analitycznych i ich powiązań z kontami księgi głównej (kontami syntetycznymi). W przypadku wdrażania rachunku wyników z wykorzystaniem JGP istotne jest prowadzenie odpowiednio rozbudowanej analityki kontowej z możliwością identyfikacji poszczególnych JGP i przypadków chorobowych. Ustawa o rachunkowości wskazuje potrzebę dostosowania kont analitycznych do warunków funkcjonowania jednostki ze wskazaniem potrzeby prowadzenia ewidencji operacji sprzedaży, ze szczegółowością niezbędną do celów podatkowych [Ustawa z 29 września 1994, art. 17]. Szpital nie jest zainteresowany tym problemem, ponieważ realizacja świadczeń zdrowotnych jest zwolniona z podatku VAT [Ustawa z 11 marca 2004, art. 43 ust. 1 pkt. 18], natomiast bardziej zainteresowany jest rozbudową analityki kosztów realizowanych świadczeń zdrowotnych i przychodów ze sprzedaży tych świadczeń.

Świadczeniodawcy, do prowadzenia ewidencji księgowej, wykorzystują w większości przypadków oprogramowania komputerowe. Istotnym elementem identyfikowania kont w systemie rachunkowości są stosowane symbole cyfrowe. Trzyznakowy symbol konta syntetycznego, po odpowiednim rozwinięciu analitycznym – szczegółowym (np. rozwinięcie do 16 czy 20 znaków w symbolu konta analitycznego w zależności od potrzeb) daje możliwość identyfikowania zrealizowanej operacji

gospodarczej z punktu widzenia np. poniesionych kosztów w celu zrealizowania świadczenia zdrowotnego w ramach JGP. Przedstawiony na rysunku 15 przykład dotyczy kosztów w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym (a ten będzie podstawą sporządzania rachunku wyników szpitala z wykorzystaniem JGP). Symbol 500.01 oznacza zakwalifikowanie kosztu do kosztów podstawowej działalności medycznej z zakresu leczenia stacjonarnego, gdzie płatnikiem jest NFZ. Kolejny symbol (np. 03) przyporządkowuje koszt do określonej komórki organizacyjnej, np. oddziału ginekologiczno-położniczego, gdzie zrealizowano dane świadczenie zdrowotne przyporządkowane do konkretnej jednorodnej grupy. Świadczeniem tym jest przykładowo poród samoistny, który mieści się w grupie N01 o nazwie poród. Kod grupy JGP – N01 zamieniony został na symbol cyfrowy 1301, gdzie litera N oznaczająca położnictwo i opiekę nad noworodkami została zamieniona poprzez liczbę 13, jako iż litera N jest na 13 miejscu na liście sekcji Jednorodnych Grup Pacjentów<sup>52</sup>). Początkowo autorka chciała przyjąć za odnośnik kolejność występowania liter w alfabecie, jednakże niektóre z liter, jak litery I, O, R czy U i W nie są używane w kodach grup, stąd wynikałyby tu różnice, choćby wyżej wspomniana litera N musiałaby być zamieniona na liczbę 14. Kolejny człon symbolu konta identyfikuje konkretnego pacjenta/pacjentkę według symboliki ustalonej przez szpital, np. sześciocyfrowy lub inny symbol odnoszący się przykładowo do numeru karty medycznej pacjenta.

**Rysunek 15. Przykładowe schematyczne rozwinięcie konta kosztów w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym**



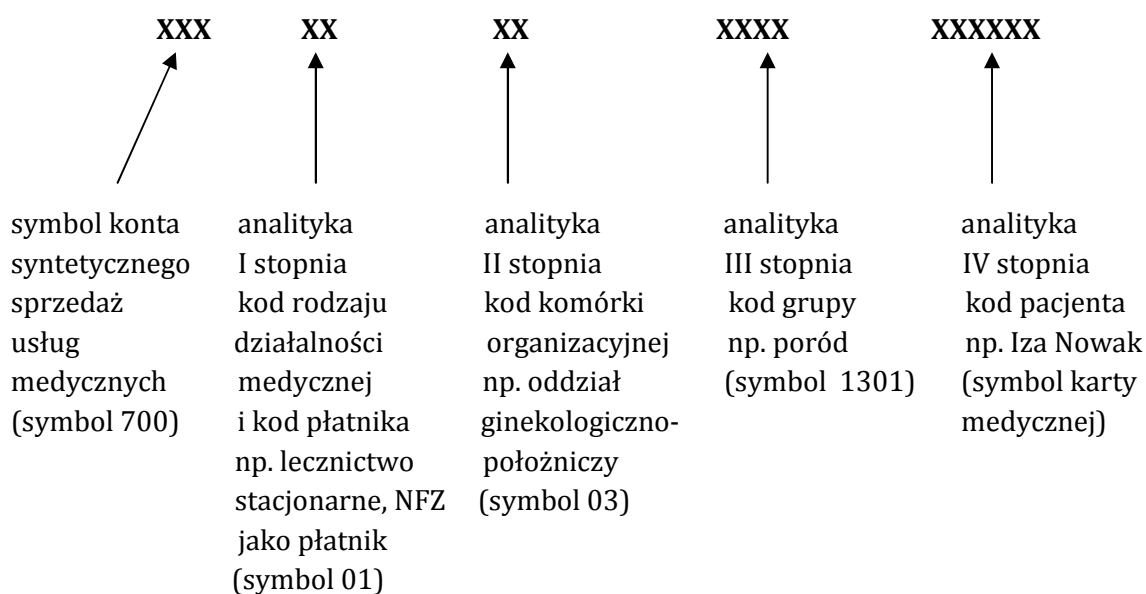
Źródło: Opracowanie własne

<sup>52</sup> Wykaz sekcji przedstawiono w rozprawie w podrozdziale 3.3 w tabeli 39.

Wprowadzenie tak rozwiniętej symboliki kontowej daje duże możliwości informacyjne nie tylko dla potrzeb sporządzania rachunku wyników z wykorzystaniem JGP. Wykorzystać go można również w celach tworzenia rozmaitych zestawień i sprawozdań (w różnych przekrojach informacyjnych). Podobnie można gromadzić informacje o każdym innym przypadku chorobowym. Dla przykładu, w ramach grupy G – choroby wątroby, dróg żółciowych, trzustki i śledziony, na oddziale chirurgii ogólnej, onkologicznej lub dziecięcej (analitika II stopnia odpowiednio 07, 11, 14) może być zrealizowane wycięcie pęcherzyka żółciowego (kod grupy JGP – G25 zamieniony na rozwinięcie analityczne 0725) lub wycięcie pęcherzyka żółciowego z powikłaniami (kod grup JGP – G24 zamieniony na 0724). Można zatem zestawić odpowiednio koszty udzielonych pacjentowi świadczeń z przypisaniem ich do oddziału, konkretnej jednorodnej grupy (JGP), mając docelowo na względzie ich porównanie z uzyskanym przychodem ze sprzedaży świadczenia medycznego.

W analogiczny sposób ująć należy przychody dla uzyskania porównywalności na jak najlepszym poziomie (rysunek 16).

**Rysunek 16. Przykładowe schematyczne rozwinięcie konta przychodów**



Źródło: Opracowanie własne.

Do konta syntetycznego przychody ze sprzedaży usług medycznych (np. 700) wprowadza się rozwinięcie analityczne pozwalające, podobnie jak z kosztami, identyfikować poszczególne komórki organizacyjne (np. oddział położniczo – ginekologiczny 03), konkretne JGP (np. kod grupy JGP – N01 zamieniony na symbol

cyfrowy 1301, gdzie N oznaczające położnictwo i opiekę nad noworodkami zamieniono na 13 według kolejności liter w spisie grup – analogiczny zabieg jak w przypadku kosztów) oraz pacjenta według zasad przyjętych podobnie jak przy rozwinięciu analitycznym kosztów.

Łącząc wszystkie człony symbolu konta można przypisać do analizowanego przypadku chorobowego (pacjenta) koszty i przychody związane z realizacją określonego świadczenia. Informacje dotyczące przychodu i kosztu porodu przenosi się do rachunku wyników z wykorzystaniem JGP w celu ich porównania. O ile przychody przenosi się bezpośrednio na wynik, o tyle koszty zostaną w pierwszej kolejności przeksięgowane na konto 710 „Koszt wytworzenia sprzedanych świadczeń zdrowotnych”, do którego można zbudować analitykę analogiczną do konta 700. Przykładowo koszt wytworzenia sprzedanych świadczeń z zakresu lecznictwa stacjonarnego refundowanych przez NFZ księguwać można na koncie 710.01, zaś koszt wytworzenia sprzedanych świadczeń z zakresu lecznictwa stacjonarnego udzielanych w trybie instytucjonalnym (z wyłączeniem NFZ) ujęty będzie na koncie 710.02.

Od pewnego czasu na łamach prasy medycznej pojawiają się informacje, że NFZ planuje bliżej zainteresować się kosztami realizowanych świadczeń zdrowotnych i oczekiwać będzie od szpitali pełnej sprawozdawczości w tym zakresie. Może to oznaczać, że szczegółowe dane kosztowe przygotowywane dla potrzeb sporządzenia rachunku wyników z wykorzystaniem JGP będą przydatne również na potrzeby zewnętrzne – dla Funduszu.

## **4.2. Wzorzec rachunku wyników szpitala**

Z przeprowadzonych w podrozdziale 2.4 rozważań wynika, iż aktualnie stosowany w szpitalach rachunek wyników sporządzany jest najczęściej w wariantcie porównawczym. W wariantcie tym, w części odnoszącej się do podstawowej działalności operacyjnej, szpital prezentuje przychody ze sprzedaży (i zrównane z nimi) z podziałem na przychody dotyczące produktów (na gruncie szpitala produkty rozumiane są jako wszelkie usługi realizowane w ramach podstawowej działalności jednostki) oraz przychody związane ze sprzedażą towarów i materiałów przy jednoczesnym uwzględnieniu zmiany stanu produktów oraz kosztów wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki. W ramach kosztów operacyjnych wyróżnionych jest zaś siedem pozycji kosztów układu rodzajowego oraz wartość sprzedanych towarów i materiałów w pozycji ósmej. Forma prezentacji danych jest zgodna z załącznikiem nr 1 ustawy o rachunkowości, niemniej jednak w opinii autorki, informacje finansowe o przychodach i kosztach dotyczących

usługowej działalności medycznej szpitala, płynące z w ten sposób skonstruowanego rachunku wyników nie są wyczerpujące, stąd wątpliwość co do ich przydatności w podejmowaniu decyzji gospodarczych przez różnych odbiorców, zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych, tej części sprawozdania.

Rachunek wyników w wariacie porównawczym prezentuje bowiem jedynie łączną wartość przychodów ze sprzedaży usług, bez żadnego podziału. Nie wynika zatem z niego jaką wartość stanowią przychody uzyskane od płatnika jakim jest Narodowy Fundusz Zdrowia (tym bardziej ile wynoszą przychody związane ze zrealizowanymi świadczeniami zdrowotnymi wynikające z zawartych z NFZ kontraktów, a ile przychody otrzymane za nadwykonania), a jaką wartość przychody od innych płatników (instytucjonalnych czy też indywidualnych). Ponadto, autorka zauważa, iż taki rachunek wyników dostarcza niespójnych metodycznie informacji o kosztach, przychodach i wyniku finansowym szpitala, bowiem zdecydowana większość przychodów rozliczana jest według Jednorodnych Grup Pacjentów, natomiast koszty są ewidencjonowane i rozliczane w sposób tradycyjny z wykorzystaniem kosztów układu rodzajowego, co uniemożliwia bezpośrednie powiązanie kosztów z przychodami z tytułu świadczeń zdrowotnych zakontraktowanych i rozliczanych z Narodowym Funduszem Zdrowia. W wariacie porównawczym rachunku wyników koszty świadczeń zdrowotnych nie są kalkulowane i grupowane według Jednorodnych Grup Pacjentów. Koszty ujmowane są ze względu na ich rodzaj, stąd brak wspomnianej przez autorkę korelacji metodycznej w zestawianych przychodach ze sprzedaży i związanych z nimi kosztach ich uzyskania, a przez to też w ustalaniu wyniku ze sprzedaży.

Rachunek wyników może być również sporządzony w wariacie kalkulacyjnym, co czynią tylko niektóre szpitale. O ile przychodom ze sprzedaży usług leczniczych są przeciwstawione koszty wytworzenia sprzedanych usług, to nadal problem metodycznej niespójności nie jest rozwiązany. Większość przychodów, jako że pochodzi z rozliczeń z NFZ, pozyskiwana jest w oparciu o taryfy przypisane Jednorodnym Grupom Pacjentów, zaś koszty nie są według JGP ani identyfikowane, ani kalkulowane. Ponadto, z tego rachunku nie można odczytać szczegółowych informacji w zakresie podstawowej działalności szpitala, gdyż sporządzony zgodnie z zaleceniami załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości rachunek wyników zawiera jedynie łączną wartość wszystkich przychodów ze sprzedaży usług, a także kosztów ich wytworzenia.

Autorka stoi na stanowisku, iż rachunek wyników szpitala, skonstruowany w sposób bardziej szczegółowy co do prezentacji przychodów i kosztów na poziomie podstawowej działalności operacyjnej, oddałby specyficzny charakter działalności tejże jednostki, dostarczyłby dokładniejszych informacji na temat struktury oraz wartości



przychodów i kosztów dotyczących świadczonych przez szpital usług, zaś informacje z niego płynące mogłyby się okazać bardziej użyteczne dla zewnętrznych i wewnętrznych odbiorców tej części sprawozdania. Ponadto, ze względu na przeważającą część przychodów pozyskiwanych od Narodowego Funduszu Zdrowia, autorka proponuje przyjęcie Jednorodnych Grup Pacjentów jako wspólne odniesienie dla przychodów i kosztów w zakresie leczenia szpitalnego<sup>53</sup>. Skoro odgórnie narzuconą przez NFZ formą rozliczania świadczeń zdrowotnych są JGP, to per analogia koszty również należałoby kalkulować przy wykorzystaniu JGP. Wynik ze sprzedaży, zarówno w łącznej wartości, jak i w przekroju poszczególnych grup jednorodnych (dodatkowo z możliwym podziałem na oddziały szpitalne), ale i z punktu widzenia konkretnego pacjenta w ramach danej grupy, otrzymany poprzez porównanie przychodów i kosztów ujętych według JGP, w opinii autorki, byłby odzwierciedleniem rzeczywistego zysku lub straty. Rozważania podjęte w poprzednich rozdziałach, a także wnioski z nich płynące dały asumpt do zaproponowania wzorca rachunku wyników z wykorzystaniem Jednorodnych Grup Pacjentów.

Wzorzec taki należy poprzedzić założeniami określającymi ogólny kształt rachunku wyników. Założenia te dotyczą fundamentalnych zagadnień, tj. wyznaczają cel rachunku wyników, zakres przedmiotowy (rodzaj i struktura informacji), zakres podmiotowy (odbiorcy), sposób jego sporządzania oraz cechy (atrybuty) jakościowe informacji w nim zawartych. Ponadto, w założeniach można dodatkowo podnieść kwestie odnoszące się do stosowalności wzorca, jego struktury graficznej, jak i interakcji elementów w nim występujących.

Za **cel rachunku wyników** sporządzonego przy zastosowaniu JGP autorka przyjmuje dostarczenie kompletnych, spójnych i użytecznych informacji o wyniku finansowym szpitala, czyli o rezultatach jego działalności, zarówno odbiorcom zewnętrznym, jak i wewnętrznym. Informacje te bowiem mają służyć interesariuszom do oceny jednostki, jak również do podejmowania przez nich decyzji dotyczących szpitala jako podmiotu gospodarczego. Rozwinięcie części związanej z podstawową działalnością operacyjną uwidoczni w sposób bardziej szczegółowy jego kondycję w odniesieniu do realizacji usług leczniczych, co w połączeniu z tradycyjną (zgodnie ze wzorem z załącznika nr 1 ustawy o rachunkowości) formą prezentacji pozostałej działalności operacyjnej, działalności finansowej oraz działalności nadzwyczajnej ukaże w danych przekrojach wyniki na różnych poziomach ustalania wyniku finansowego (co pozwala na ocenę rezultatów poszczególnych zakresów działalności jednostki), jak również ostateczny

---

<sup>53</sup> Na dzień dzisiejszy rozliczanie z Narodowym Funduszem Zdrowia według Jednorodnych Grup Pacjentów dotyczy leczenia stacjonarnego. Niewykluczone, iż w przyszłości obejmie ono również leczenie ambulatoryjne.

wynik szpitala, czyli wynik finansowy netto. Nacisk na zastosowanie Jednorodnych Grup Pacjentów przy konstruowaniu rachunku zysków i strat wynika zarówno ze spójności metodycznej w kwestii techniki prawidłowego doboru danych przy ustalaniu wyniku z działalności podstawowej jednostki, ale również z zasady współmierności kosztów i przychodów<sup>54</sup>. Przyporządkowanie przychodom rozliczanym przez NFZ za pomocą JGP kosztów kalkulowanych również przy ich wykorzystaniu jest metodycznie spójne oraz odpowiada zasadzie współmierności tych dwóch wielkości.

W założeniach do wzorca rachunku wyników skonstruowanego przy zastosowaniu JGP określony jest **zakres przedmiotowy**, tj. rodzaj i struktura zawartych w nim informacji. Co do rodzaju informacji, dotyczą one zrealizowanego przez szpital wyniku finansowego oraz czynników, które wywierają wpływ na jego kształtowanie się, czyli przychodów i zysków nadzwyczajnych oraz kosztów i strat nadzwyczajnych. Rachunek wyników prezentuje przychody i koszty oraz wyniki finansowe w przekroju segmentów działalności. Struktura informacji odpowiada formule drabinkowej. Poszczególnym przychodom z danej działalności przeciwstawiane są koszty ich uzyskania, co w efekcie informuje o cząstkowych wynikach jednostki.

Wielu autorów literatury przedmiotu podkreśla, iż wynik finansowy to najważniejsze kryterium podejmowania decyzji ekonomicznych w jednostce gospodarującej. E. Nowak wyraża pogląd, że jego zastosowanie do oceny różnych sytuacji decyzyjnych stwarza podstawę do dokonywania wyboru optymalnych wariantów działalności [Czubakowska, Gabrusewicz i Nowak 2009, s. 183]. Niestety szpital nie jest w tej komfortowej sytuacji, w przeciwieństwie do większości podmiotów gospodarczych, aby mógł decydować o optymalnych wariantach swej działalności jedynie na podstawie informacji o zrealizowanym wyniku finansowym. Świadczenia zdrowotne są przez niego udzielane niezależnie od tego czy realizuje na nich zysk, czy ponosi stratę. Kryterium jest bowiem zdrowie pacjenta, a nie wynik finansowy szpitala. Szpital więc znajduje się na swoistym rozdrożu, z jednej bowiem strony stanowi jednostkę gospodarczą, której działanie powinno być ekonomicznie uzasadnione, z drugiej zaś nie może podejmować decyzji gospodarczych kierując się tylko motywami ekonomicznymi, gdyż pełni rolę społeczną i jako element systemu opieki zdrowotnej jest odpowiedzialny za pacjenta z punktu widzenia jednostki, zaś w szerszym ujęciu za stan zdrowotności społeczeństwa.

---

<sup>54</sup> W myśl tej zasady na wynik finansowy wpływają zrealizowane w roku obrotowym przychody i nieodzowne do ich osiągnięcia koszty. Chodzi tu zarówno o koszty rzeczywiście poniesione (opłacone usługi, zużyte środki materialne itp.), jak i o koszty nieopłacone lub nawet nienotyfikowane, ale przypadające na dany rok obrotowy [Sawicki 2005, s. 20].

Nie zmienia to jednak faktu, iż informacje dotyczące przychodów i kosztów, przede wszystkim z podstawowej działalności operacyjnej, są dla niego niezwykle cenne, a dodatkowo ich prezentacja w stosownej formie (strukturze) pomaga dokonać wnikliwej analizy i oceny poszczególnych segmentów działalności. Ujęcie przychodów i kosztów z uwzględnieniem JGP pozwala na ustalenie wyniku na poziomie oddziału, grup JGP, danej grupy JGP, a także w odniesieniu do konkretnego pacjenta, a przez to i określenie rentowności w danym obszarze funkcjonowania szpitala.

**Zakres podmiotowy** rachunku wyników wyznacza odbiorców informacji z niego płynących. Odbiorców (użytkowników informacji a zarazem interesariuszy) można podzielić na zewnętrznych i wewnętrznych. Do grupy interesariuszy zewnętrznych należą: rząd i jego agendy, NFZ, kredyto- i pożyczkodawcy, kontrahenci, społeczeństwo, a w przypadku szpitali niepublicznych obecni i potencjalni inwestorzy. Agendy rządowe zainteresowane są efektami działalności szpitali, gdyż Państwo sprawuje nadzór nad całokształtem systemu opieki zdrowotnej w Polsce. Informacje płynące z rachunku wyników szpitala z wykorzystaniem JGP będą w szczególności sposobie prezentowały wartości przychodów i kosztów związanych z usługową działalnością podstawową (z podziałem na płatników), co odzwierciedli kondycję finansową szpitala w różnych przekrojach tejże działalności oraz zobrazuje rozliczenia z NFZ. Ten ostatni zaś uzyska informacje dotyczące kosztów poniesionych przez szpitale w związku z udzielaniem świadczeń zdrowotnych oraz ich relacji z przychodami otrzymanymi z Funduszu, a także samego wyniku z działalności leczniczej.

Pożyczko- i kredytodawców interesuje zdolność kredytowa jednostki oraz jej sytuacja finansowa, które zostają poddane każdorazowo analizie przed udzieleniem pożyczki czy kredytu. Informacje płynące z zaproponowanego w rozprawie rachunku wyników będą dostarczać dokładnych informacji o wyniku ze sprzedaży (zysku lub stracie, a w tym ostatnim przypadku o jej wielkości, która rzutuje w znaczący sposób na decyzje podejmowane przez pożyczko- i kredytodawców), informacji o poszczególnych wynikach na pozostałych działalnościach szpitala, jak również o ostatecznym wyniku finansowym netto, dającym obraz całokształtu działalności jednostki.

Do kontrahentów należy zaliczyć przede wszystkim dostawców usług, sprzętu i aparatury medycznej, a także wszelkiej kategorii materiałów (od sprzętu jednorazowego użytku, poprzez środki opatrunkowe, leki, aż po żywność), a także dostawców energii. Tę grupę interesariuszy z pewnością najbardziej będzie interesowała informacja o zdolności płatniczej szpitala w kontekście otrzymania w terminie należnych kwot za dostarczone usługi, produkty, towary czy materiały, ale i informacja o wyniku z działalności leczniczej,

jak i z pozostałej działalności operacyjnej, działalności finansowej oraz o wyniku finansowym netto jednostki jest ważna i przydatna.

Społeczeństwo, zwłaszcza lokalne, o tyle jest zainteresowane wynikiem finansowym szpitala, iż w każdym momencie może stać się jego pacjentem (pojedyncze osoby, grupy osób, osoby z rodziny czy z grona przyjaciół). Z tego miejsca zaś patrząc dobra kondycja finansowa szpitala, a szczególnie jego zyskowość jest gwarancją kontynuacji działalności jednostki, sprzyja jej rozwojowi (otwieranie nowych oddziałów, powiększanie liczby łóżek na oddziałach już istniejących, zakup nowoczesnej aparatury medycznej, zatrudnianie wykwalifikowanego personelu medycznego, a wszystko to wpływa na zakres świadczonych usług – kwestia referencyjności). Społeczeństwo jest spokojniejsze jeśli w jego bliskim otoczeniu funkcjonuje szpital dobrze prosperujący, wykazujący zysk, a nie stratę. Ponadto, szpital jest też miejscem pracy dla znacznej liczby osób w danym regionie, stąd informacje na temat kontynuacji działalności jednostki są jednocześnie informacją o możliwości zatrudnienia.

Wśród odbiorców wewnętrznych rachunku zysków i strat szpitala wyróżnia się kierownictwo jednostki (zarządzający szpitalem), kierownictwo niższego szczebla (ordynatorzy poszczególnych oddziałów, szefowie poradni, pracowni i laboratoriów diagnostycznych), pracowników oraz związki zawodowe. E. Nowak [2005, s. 14] wyraża pogląd, iż kierownictwo zainteresowane jest informacjami pochodzącymi z rachunku zysków i strat, gdyż stanowią one podstawę do oceny stopnia realizacji przyjętych zadań w zakresie wyniku finansowego (z uwzględnieniem podziału na działalność podstawową, pozostałą operacyjną, finansową oraz nadzwyczajną). Co więcej, tworzą podstawy do badań analitycznych oraz umożliwiają predykcję zjawisk finansowych.

Zarządzający szpitalem są więc zainteresowani informacjami na temat wyniku ze sprzedaży, przy czym dla nich użyteczną okazałaby się oprócz informacji o samej wielkości tego wyniku wraz z wartościami przychodów i kosztów w ujęciu sumarycznym, również informacja w przekrojach typu lecnicstwo stacjonarne/lecnicstwo ambulatoryjne, w podziale na płatników, z uwzględnieniem działalności medycznej i niemedycznej oraz pozostałej sprzedaży. Główną zaś częścią działalności podstawowej jest ta, która dotyczy zrealizowanych przez szpital świadczeń zdrowotnych zakontraktowanych i rozliczanych w ramach umów z Narodowym Funduszem Zdrowia. Jako że świadczenia te refundowane są w oparciu o Jednorodne Grupy Pacjentów, użyteczna dla kierownictwa byłaby informacja o wyniku według segmentów odnoszących się do typów przypadków w ramach poszczególnych JGP, do grup JGP (z ewentualnym podziałem na oddziały), jak i informacja na temat pokrycia przez przychody uzyskane z NFZ wszystkich kosztów JGP. W tym celu dane o kosztach wykorzystywane w konstruowaniu rachunku wyników

musiałyby przyjąć za punkt wyjścia owe JGP. Ta wiedza byłaby również niezwykle przydatna dla kierownictwa niższego szczebla, np. ordynatorów, co pozwoliłoby na ocenę rentowności oddziału jako całości, a także grup świadczeń zdrowotnych zrealizowanych w ramach danych JGP.

Pracownicy są zainteresowani sytuacją finansową jednostki z perspektywy krótkoterminowej w kontekście wypłaty wynagrodzeń, zaś w dłuższej perspektywie ze względu na stabilność zatrudnienia. Związki zawodowe natomiast interesować będzie kondycja finansowa szpitala w szerszym zakresie aniżeli pojedynczego pracownika, bowiem poprzez pryzmat całego systemu wynagrodzeń, ale także dodatkowych kwestii pracowniczych. Związki zawodowe na gruncie opieki zdrowotnej odgrywają ważną rolę, której nie należy w żadnym wypadku ignorować. Niejednokrotnie na przestrzeni ostatnich lat, udział ich przedstawicieli odbijał się szerokim echem (również medialnym), co kończyło się często strajkiem pracowników. Z pewnością każdy użytkownik będzie analizował rachunek wyników szpitala pod kątem swoich potrzeb informacyjnych, a te mogą być zupełnie odmienne w zależności od poszczególnych interesariuszy.

Założenia określają także **sposób sporządzania rachunku wyników**, a ten wpisuje się w zalecenia załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości. Wzorzec rachunku wyników z wykorzystaniem Jednorodnych Grup Pacjentów zakłada jego sporządzenie w wariantcie kalkulacyjnym, gdzie koszty przedstawione są nie według rodzaju, ale w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym. Koszty sprzedanych usług, które świadczy szpital, można bowiem kalkulować przy zastosowaniu JGP i porównywać z przychodami otrzymanymi z NFZ, rozliczonymi na tej samej podstawie.

Kolejnym elementem założeń koncepcyjnych przedstawianego w rozprawie wzorca rachunku wyników są **atomytrybuty jakościowe informacji** w nim zawartych. Do czterech głównych cech jakościowych sprawozdań finansowych J. Samelak [2004, s. 65] zalicza zrozumiałość, przydatność (istotność), wiarygodność i porównywalność. Posiadanie tych właściwości gwarantuje użyteczność informacji. Jedynie bowiem wierny i rzetelny obraz wyników działalności szpitala może zapewnić należyłą pomoc w podjęciu trafnych decyzji gospodarczych. Zrozumiałość w odniesieniu do informacji płynących z rachunku wyników oznacza ich prezentację w sposób jasny i czytelny, tak aby odbiorca, zarówno wewnętrzny, jak i zewnętrzny, mógł bez trudu<sup>55</sup> je zrozumieć. Zrozumienie

---

<sup>55</sup> Łatwość zrozumienia rachunku wyników determinuje wiedza użytkownika. Zakłada się, iż odbiorca rachunku zysków i strat ma dostateczną znajomość z zakresu rachunkowości, aby pojąć treści w nim zawarte. Stąd, istnieje możliwość, iż dla osoby merytorycznie nieprzygotowanej do analizy rachunku wyników znajdujące się w nim informacje mogą wydać się na tyle skomplikowane, by uznać je za niezrozumiałe. Jednakże, nie o takim gronie osób myślimy w kontekście interesariuszy rachunku wyników.

ułatwiają przejrzystość i jasność, stąd ważne, aby informacje przedstawione były w sposób uporządkowany, chronologiczny, udokumentowany i opierały się na poprawnej metodologii [Gabrusewicz i Remlein 2007, s. 20].

Przydatność, rozumiana w kontekście użyteczności informacji, związana jest z oceną przeszłych, teraźniejszych i przyszłych zdarzeń, a w jej następstwie z możliwością podejmowania decyzji na podstawie informacji uzyskanych z rachunku zysków i strat. J. Samelak [2004, s. 66] podkreśla nierozzerwalny związek tej cechy z istotnością informacji, pod pojęciem której pojmuje jej wpływ na proces decyzyjny odbiorcy informacji. Jeśli więc pominięcie lub zniekształcenie informacji będzie miało swoje odzwierciedlenie w podjętych przez użytkownika decyzjach gospodarczych, informację taką uważa się za istotną. Z tej właśnie perspektywy oceniając informacje o podstawowej działalności operacyjnej szpitala, wynikające z rachunku wyników, autorka uznaje za pobieżnie w nim przedstawione, gdyż nie dają pełnego, kompletnego obrazu wyniku ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych. Łączna wartość przychodów i kosztów jaką można na dzień dzisiejszy odczytać z rachunku zysków i strat może nie być dostatecznie wystarczającą, a przez to przydatną informacją, by móc podjąć odpowiednie decyzje przez interesariuszy tej części sprawozdania finansowego. Szczegółowość informacji w odniesieniu do usługowej działalności leczniczej szpitala mogłaby posłużyć zwiększeniu jej przydatności. Co do wiarygodności, wierny obraz zdarzeń stanowiących treść informacji (zgodny z treścią ekonomiczną i rzeczywistością gospodarczą), wolny od błędów oraz obiektywizm przesądzają o tym atrybucie informacji.

Ostatnią wymienioną cechą jakościową jest porównywalność, która w przypadku rachunku wyników szpitala realizuje się poprzez prezentację rezultatów działalności jednostki zarówno za okres bieżący, jak i ubiegły. Informacje dotyczące tychże okresów sprawozdawczych mają na celu możliwość porównania efektów działalności szpitala w czasie, przez co rachunek zysków i strat musi zawierać te same elementy, tak w ujęciu opisowym, jak i liczbowym. Na porównywalność istotny wpływ ma jednolitość zasad, czyli stosowanie tych samych ustaleń metodycznych i merytorycznych w kolejnych okresach sprawozdawczych [Gabrusewicz i Remlein 2007, s. 22]. Oprócz porównywalności w wymiarze wewnętrznym, należy też wspomnieć o jej znaczeniu w aspekcie zewnętrznym, które przejawia się w możliwości skonfrontowania informacji oraz dokonywania analizy i oceny osiągnięć danego szpitala w porównaniu z innymi szpitalami.

Dodatkowe kwestie, o których można wspomnieć przy okazji założeń, to stosowalność, struktura graficzna i wzajemne zależności pomiędzy poszczególnymi elementami rachunku wyników. **Stosowalność** rozumiana jest przez autorkę w kontekście sytuacji, w których zaprezentowany w rozprawie wzorzec może być użyteczny.

Autorka zakłada, iż ten ostatni może być stosowany w każdym szpitalu, niezależnie od tego zakresu i przedmiotu jego działalności usługowej, podmiotu (organu) założycielskiego, charakteru (publiczny/niepubliczny), zasięgu terytorialnego, dostępności świadczeń zdrowotnych czy też szczebla systemu opieki zdrowotnej. Stosowalność związana jest z terminowością, a rachunek wyników należy sporządzić na dzień bilansowy, niemniej jednak dla celów wewnętrznych zestawienie przychodów i kosztów (głównie z podstawowej działalności operacyjnej) można przygotować na jego podstawie w dowolnym momencie roku obrotowego (na dany moment decyzyjny). **Struktura graficzna** to inaczej prezentacja wzorca, tu zalecana w formie tabeli. Informacje zawarte w rachunku wyników szpitala autorka poleca przedstawić w układzie drabinkowym, co zapewni lepszą ich przejrzystość. Jako iż wartości strumieniowe dają obraz wyniku na różnych poziomach działalności szpitala, przesądzi to o porównywalności informacji kształtujących wynik na poszczególnych etapach jego ustalania. Interakcje, czyli **wzajemne zależności elementów** rachunku zysków i strat, jakie mogą wystąpić wynikają m.in. z zasady współmierności. Przychodom wymienionym w rachunku wyników muszą być przeciwstawione koszty ich uzyskania. Te ostatnie, pogrupowane i skalkulowane według Jednorodnych Grup Pacjentów, odpowiadać będą przychodom, których większość wynika z kontraktów zawartych z NFZ, a ten je przekazuje szpitalom w oparciu o taryfy ustalone dla typów JGP.

Przedstawiony w tabeli 55 wzorzec rachunku wyników z wykorzystaniem JGP ujmuje przychody i koszty z podstawowej działalności operacyjnej z uwzględnieniem JGP. Zdaniem autorki jest to bardzo istotne z punktu widzenia możliwości porównywania przychodów ze sprzedaży zrealizowanych świadczeń zdrowotnych otrzymywanych po uprzednim ich rozliczeniu przy zastosowaniu JGP (A.I.) z poniesionymi kosztami realizacji tychże świadczeń (B.I.). Tego typu zestawienie może służyć celom:

- planistycznym – planowanie realizacji kolejnych świadczeń zdrowotnych z uwzględnieniem JGP według podpisanych kontraktów oraz planowanie przygotowania technicznego, materiałowego i osobowego do realizacji tych świadczeń;
- rozliczeniowym – rozliczanie udzielonych pacjentom świadczeń zdrowotnych oraz poniesionych w związku z ich realizacją kosztów w poszczególnych JGP z uwzględnieniem komórek organizacyjnych (np. oddziałów) lub całościowo dla szpitala;
- kontrolnym – kontrola poprawności zakwalifikowania przychodów i kosztów przypisanych do odpowiednich JGP, kontrola zasadności zaangażowanych

kosztów, kontrola zgodności zrealizowanych przychodów z podpisanymi kontraktami;

- zarządczym – zarządzanie realizacją świadczeń zdrowotnych z uwzględnieniem JGP w ramach podpisanych kontraktów;
- analitycznym – analiza przychodów i kosztów realizowanych świadczeń zdrowotnych w ramach JGP pod kątem ich rentowności, analiza możliwości udzielenia innych świadczeń w ramach podpisanych kontraktów,
- decyzyjnym – wstrzymanie realizacji świadczeń ponad wielkości (limity) opisane w kontraktach, podjęcie negocjacji z NFZ w sprawie zwiększenia kontraktów, podjęcie decyzji o doposażeniu technicznym oddziałów szpitalnych lub zwiększeniu zatrudnienia personelu specjalistycznego w celu zwiększenia ilości świadczeń lub uzyskania wyższego stopnia referencyjności.

Część ta (A.I. i B.I.) jest kluczowym elementem wzorca rachunku wyników z wykorzystaniem JGP. W badanych szpitalach od 65 do 90 % przychodów ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych rozliczanych jest przez Fundusz w ramach Jednorodnych Grup Pacjentów. Świadczeniodawca prowadząc usługową działalność medyczną sprzedaje również świadczenia zdrowotne innym płatnikom instytucjonalnym (np. zakładom pracy – A.II.) i indywidualnym (np. indywidualnie pacjentom na ich zlecenie – A.III.). Sprzedaż świadczeń zdrowotnych to zasadniczy cel podstawowej działalności szpitala, stąd propozycja autorki, aby wyprowadzić w rachunku wyników pośredni wynik finansowy – „Zysk (strata) brutto ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych” – dotyczący tej sprzedaży.

Ponadto, szpital prowadzi sprzedaż usług pomocniczej działalności medycznej (np. sterylizacja narzędzi dla jednostek zewnętrznych, sprzedaż tlenu odbiorcom zewnętrznym – D.I.) i niemedykowej (sprzedaż na zewnątrz posiłków i wyrobów kuchni szpitalnej, sprzedaż zewnętrzna usług pralniczych – D.II.). Co więcej, szpital prowadząc aptekę może również uzyskiwać przychody ze sprzedaży towarów handlowych (np. leków) i materiałów (np. materiałów medycznych, opatrunkowych, higienicznych) odbiorcom zewnętrznym (D.III.). Odpowiednio do wymienionych wyżej przychodów przyporządkowuje się poniesione koszty związane z taką sprzedażą.

#### **Tabela 55. Wzorzec rachunku wyników z wykorzystaniem JGP**

A. Przychody netto ze sprzedaży produktów (usług), w tym:
I. Przychody netto ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych refundowanych przez NFZ według JGP
1. Lecznictwo stacjonarne
2. Lecznictwo ambulatoryjne
II. Przychody netto ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych udzielonych w trybie



<p>instytucjonalnym (z wyłączeniem NFZ)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Lecznictwo stacjonarne</li> <li>2. Lecznictwo ambulatoryjne</li> </ol> <p>III. Przychody netto ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych udzielonych w trybie indywidualnym</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Lecznictwo stacjonarne</li> <li>2. Lecznictwo ambulatoryjne</li> </ol> <p>IV. Przychody netto ze sprzedaży pozostałych świadczeń zdrowotnych</p>
<p>B. Koszty sprzedanych produktów (usług), w tym:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Koszt wytworzenia sprzedanych świadczeń zdrowotnych refundowanych przez NFZ według JGP <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Lecznictwo stacjonarne</li> <li>2. Lecznictwo ambulatoryjne</li> </ol> </li> <li>II. Koszt wytworzenia sprzedanych świadczeń zdrowotnych udzielonych w trybie instytucjonalnym (z wyłączeniem NFZ) <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Lecznictwo stacjonarne</li> <li>2. Lecznictwo ambulatoryjne</li> </ol> </li> <li>III. Koszt wytworzenia sprzedanych świadczeń zdrowotnych udzielonych w trybie indywidualnym <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Lecznictwo stacjonarne</li> <li>2. Lecznictwo ambulatoryjne</li> </ol> </li> <li>IV. Koszt wytworzenia sprzedanych pozostałych świadczeń zdrowotnych</li> </ol>
<p>C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych</p>
<p>D. Przychody netto ze sprzedaży pozostałych produktów (usług), towarów i materiałów, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- od jednostek powiązanych</li> </ul> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Przychody ze sprzedaży usług pomocniczej działalności medycznej i niemedyceyjnej</li> <li>II. Pozostała sprzedaż</li> <li>III. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów</li> </ol>
<p>E. Koszty sprzedanych produktów (usług), towarów i materiałów, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- jednostkom powiązanych</li> </ul> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Koszt wytworzenia sprzedanych usług pomocniczej działalności medycznej i niemedyceyjnej</li> <li>II. Koszty związane z pozostałą sprzedażą</li> <li>III. Wartość sprzedanych towarów i materiałów</li> </ol>
<p>F. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (C + D - E)</p>
<p>G. Koszty sprzedaży</p>
<p>H. Koszty ogólnego zarządu</p>
<p>I. Zysk (strata) ze sprzedaży (F - G - H)</p>
<p>J. Pozostałe przychody operacyjne</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych</li> <li>II. Dotacje</li> <li>III. Inne przychody operacyjne</li> </ol>
<p>K. Pozostałe koszty operacyjne</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych</li> <li>II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych</li> <li>III. Inne koszty operacyjne</li> </ol>
<p>L. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (I + J - K)</p>
<p>M. Przychody finansowe</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Dywidendy i udziały w zyskach, w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li>- od jednostek powiązanych</li> </ul> </li> <li>II. Odsetki, w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li>- od jednostek powiązanych</li> </ul> </li> </ol>

III. Zysk ze zbycia inwestycji IV. Aktualizacja wartości inwestycji V. Inne
N. Koszty finansowe I. Odsetki, w tym: – dla jednostek powiązanych II. Strata ze zbycia inwestycji III. Aktualizacja wartości inwestycji IV. Inne
O. Zysk (strata) z działalności gospodarczej (L + M – N)
P. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych (P.I. – P.II.) I. Zyski nadzwyczajne II. Straty nadzwyczajne
R. Zysk (strata) brutto (O + P)
S. Podatek dochodowy
T. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)
U. Zysk (strata) netto (R – S – T)

Źródło: Opracowanie własne.

Przychody i koszty znajdujące się w pozycjach od J do P wzorca rachunku wyników z wykorzystaniem JGP są ujęte w ten sam sposób co w kalkulacyjnym wariantcie rachunku zysków i strat przedstawionym w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości. Nie są one związane z podstawową działalnością operacyjną świadczeniodawcy, przez co nie są w żaden sposób związane z JGP. Stąd nie ma potrzeby zmiany ich prezentowania. Przychody te i koszty zostały omówione w podrozdziale 2.3 rozprawy.

Na podstawie wniosków płynących z rozważań dotyczących aktualnie stosowanego w szpitalach rachunku wyników, prowadzonych w podrozdziale 2.4., a także stworzonego w punkcie 4.2. wzorca rachunku wyników z wykorzystaniem JGP, można wyprowadzić propozycję zmiany (uszczegółowienia) dotychczasowej struktury rachunku zysków i strat. Autorka proponuje wprowadzenie przez Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad prowadzenia rachunkowości w szpitalach. Nie byłoby to pierwsze tego typu rozporządzenie odnoszące się do jednostki gospodarczej jaką jest szpital dotyczące kwestii rachunkowości. 22 grudnia 1998 roku Minister Zdrowia i Opieki Społecznej wydał bowiem rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, które aktualnie już nie obowiązuje ze względu na uchyloną podstawę prawną – ustawa o zakładach opieki zdrowotnej [Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991] w związku z wejściem w życie ustawy o działalności leczniczej [Ustawa z 15 kwietnia 2011]. Ze względu na uniwersalny charakter wzorca, postuluje się, by rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad prowadzenia rachunkowości w szpitalach dotyczyło zarówno szpitali publicznych, jak i niepublicznych. W odniesieniu do treści rozporządzenia, proponuje się, aby w celu sporządzenia rachunku zysków i strat dokonać podziału przychodów i kosztów w ramach

podstawowej działalności operacyjnej. Zaleca się podział na przychody i koszty dotyczące sprzedaży świadczeń zdrowotnych (przy jednoczesnym wskazaniu płatnika), sprzedaży usług pomocniczej działalności medycznej i niemedyycznej, pozostałej sprzedaży oraz sprzedaży towarów i materiałów. Biorąc pod uwagę specyficzny usługowy charakter działalności szpitala autorka proponuje wprowadzić dodatkowy poziom wyniku finansowego – zysk (strata) brutto ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych, odnoszący się do głównej działalności szpitala, tj. udzielania świadczeń zdrowotnych. Uważa się bowiem w tej kwestii za słuszne i odpowiadające potrzebom praktyki stworzenie możliwości uwypuklenia w rachunku wyników rezultatów ekonomicznych związanych ze świadczeniem usług leczniczych, prezentując je przy tym szczegółowo w odniesieniu do leczenia stacjonarnego i ambulatoryjnego. Propozycja zmian dotyczy zatem wdrożenia do praktyki gospodarczej wzorca rachunku wyników z wykorzystaniem JGP, który ma na celu zwiększyć zakres struktury informacyjnej szpitala w obszarze podstawowej działalności operacyjnej jednostki przez wzgląd na specyficzny i unikalny charakter jej działalności usługowej. Zarówno zysk (strata) brutto ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych, jak i zysk (strata) brutto ze sprzedaży oraz zysk (strata) netto ustalone będą w proponowanym rachunku wyników w sposób metodycznie spójny. Niewątpliwie taka propozycja rodzi pytanie o możliwość aplikowalności tego rozwiązania w praktyce. Ewentualne wątpliwości implementacyjne, a dokładnie operacyjne trudności, czyli problemy związane z zastosowaniem JGP w rachunku wyników zostaną zaprezentowane w podrozdziale 4.3.

Tabela 56 przedstawia w sposób bardziej obrazowy możliwości porównywania poszczególnych elementów rachunku wyników z wykorzystaniem JGP, tj. przychodów i kosztów. Zestawienie to zawiera tylko informacje dotyczące podstawowej działalności operacyjnej szpitala. Każda z wymienionych w tym kategorii przychodów ma przypisane odpowiednio koszty związane z ich uzyskaniem. Tabela ilustruje więc, iż wzorcowy rachunek wyników sporządzany jest w sposób metodycznie spójny w odniesieniu do wielkości kształtujących wynik na sprzedaży świadczeń zdrowotnych, jak i wynik na sprzedaży.

**Tabela 56. Zestawienie kosztów i przychodów podstawowej działalności operacyjnej szpitala według wzorca rachunku wyników z wykorzystaniem JGP**

<p>B. Koszty sprzedanych produktów (usług), towarów i materiałów, w tym:</p> <p>I. Koszt wytworzenia sprzedanych świadczeń zdrowotnych refundowanych przez NFZ według JGP</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Lecznictwo stacjonarne</li> <li>2. Lecznictwo ambulatoryjne</li> </ol> <p>II. Koszt wytworzenia sprzedanych świadczeń zdrowotnych udzielonych w trybie instytucjonalnym (z wyłączeniem NFZ)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Lecznictwo stacjonarne</li> <li>2. Lecznictwo ambulatoryjne</li> </ol> <p>III. Koszt wytworzenia sprzedanych świadczeń zdrowotnych udzielonych w trybie indywidualnym</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Lecznictwo stacjonarne</li> <li>2. Lecznictwo ambulatoryjne</li> </ol> <p>IV. Koszt wytworzenia sprzedanych pozostałych świadczeń zdrowotnych</p>	<p>A. Przychody netto ze sprzedaży produktów (usług), w tym</p> <p>I. Przychody netto ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych refundowanych przez NFZ według JGP</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Lecznictwo stacjonarne</li> <li>2. Lecznictwo ambulatoryjne</li> </ol> <p>II. Przychody netto ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych udzielonych w trybie instytucjonalnym (z wyłączeniem NFZ)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Lecznictwo stacjonarne</li> <li>2. Lecznictwo ambulatoryjne</li> </ol> <p>III. Przychody netto ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych udzielonych w trybie indywidualnym</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Lecznictwo stacjonarne</li> <li>2. Lecznictwo ambulatoryjne</li> </ol> <p>IV. Przychody netto ze sprzedaży pozostałych świadczeń zdrowotnych</p>
<b>C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych (A – B)</b>	
<p>E. Koszty sprzedanych pozostałych produktów (usług), towarów i materiałów, w tym:</p> <p>– jednostkom powiązanych</p> <p>I. Koszt wytworzenia sprzedanych usług pomocniczej działalności medycznej i niemedyceyjnej</p> <p>II. Koszty związane z pozostałą sprzedażą</p> <p>III. Wartość sprzedanych towarów i materiałów</p>	<p>D. Przychody netto ze sprzedaży pozostałych produktów (usług), towarów i materiałów w tym – od jednostek powiązanych</p> <p>I. Przychody ze sprzedaży usług pomocniczej działalności medycznej i niemedyceyjnej</p> <p>II. Pozostała sprzedaż</p> <p>III. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów</p>
<b>F. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (C + D – E)</b>	
G. Koszty sprzedaży	
H. Koszty ogólnego zarządu	
<b>I. Zysk (strata) ze sprzedaży (F – G – H)</b>	

Źródło: Opracowanie własne.

Aby zobrazować możliwości porównawcze wynikające z rachunku wyników sporządzonego z wykorzystaniem JGP i jego przydatność informacyjną, przedstawione

zostaną przykłady hospitalizacji pacjentów zakwalifikowanych w ramach jednej grupy jednorodnej. W związku z przyporządkowaniem do tej samej JGP przychód ze sprzedaży świadczenia zdrowotnego, obliczony w aplikacji Gruper, będzie miał tę samą wartość. Ciekawą informacją będzie ta na temat kosztów procesu leczenia poszczególnych pacjentów.

Przykładowo, na Oddziale Chorób Wewnętrznych i Kardiologii przyjęto dwie pacjentki, obie w trybie nagłym. Na podstawie wprowadzonych danych dotyczących ich hospitalizacji Gruper przyporządkował je do grupy E57 (kod produktu 5.51.01.0005057), którą NFZ wycenił na 31 punktów (stała wartość punktów dla tego świadczenia zdrowotnego niezależna od liczby dni pobytu w szpitalu) i za którą płaci 1612 zł (tabela 57 i 58).

**Tabela 57. Przyporządkowanie do grupy E57 na podstawie danych medycznych  
Hospitalizacja 1, Pacjent : kobieta, lat 58**

Data przyjęcia	31.12.2011	Tryb przyjęcia	przyjęcie w trybie nagłym – inne przypadki
Data wypisu	02.01.2012	Tryb wypisu	zakończenie procesu terapeutycznego
Oddział: Oddział Chorób Wewnętrznych i Kardiologii			
Ilość osobodni: 2			
Rozpoznanie główne	I25.1	Choroba serca w przebiegu miażdżycy	
Rozpoznanie współistniejące 1	Z03.1	Obserwacja w kierunku podejrzanego nowotworu złośliwego	

Procedury		
Kod	Data wykonania	Nazwa
87.44	31.12.2011	Rutynowe zdjęcie RTG klatki piersiowej
88.721	02.01.2012	Echokardiografia
88.769	02.01.2012	USG brzucha – inne

Dane do rozliczeń:

Katalog	Element kierujący	Świadczenie	Cena	Taryfa	Taryfa Dodatkowa	Liczba punktów
JGP	Rozpoznanie	E57 – 5.51.01.0005057 – Choroba niedokrwienności serca > 17 r.ż. < 70 r.ż. bez powikłań i chorób współistniejących	52	31	0	31
Taryfy: < 2 dni: - pkt. do - dni: 31 pkt dodatkowy dzień: - pkt						

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych badanego szpitala.

**Tabela 58. Przyporządkowanie do grupy E57 na podstawie danych medycznych  
Hospitalizacja 2, Pacjent : kobieta, lat 56**

Data przyjęcia	13.01.2012	Tryb przyjęcia	przyjęcie w trybie nagłym – inne przypadki
Data wypisu	18.01.2012	Tryb wypisu	zakończenie procesu terapeutycznego
Oddział: Oddział Internistyczny Ilość osobodni: 5			
Rozpoznanie główne	I20.9	Dusznica bolesna, nie określona	
Rozpoznanie współistniejące 1	I11.9	Choroba nadciśnieniowa z zajęciem serca bez (zastoinowej) niewydolności serca	
Rozpoznanie współistniejące 1	E66.9	Otyłość, nie określona	

Procedury		
Kod	Data wykonania	Nazwa
23.0105	16.01.2012	Konsultacja specjalistyczna
87.44	14.01.2012	Rutynowe zdjęcie RTG klatki piersiowej
88.721	17.01.2012	Echokardiografia
88.769	16.01.2012	USG brzucha – inne
89.522	16.01.2012	Elektrokardiografia z 12 lub więcej odprowadzeniami (z opisem)
89.522	17.01.2012	Elektrokardiografia z 12 lub więcej odprowadzeniami (z opisem)

Dane do rozliczeń:

Katalog	Element kierujący	Świadczenie	Cena	Taryfa	Taryfa dodatkowa	Liczba punktów
JGP	Rozpoznanie	E57 – 5.51.01.0005057 – Choroba niedokrwienna serca > 17 r.ż. < 70 r.ż. bez powikłań i chorób współistniejących	52	31	0	31
Taryfy: < 2 dni: - pkt. do - dni: 31 pkt. dodatkowy dzień: - pkt						

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych badanego szpitala.

Przedstawione w tabeli 57 i 58 przypadki hospitalizacji na Oddziale Internistycznym pacjentek odpowiednio w wieku 58 i 56 lat z różnymi chorobami serca (choroba serca w przebiegu miażdżycy i dusznica bolesna) Grouper wycenił na 31 punktów. Obie pacjentki nie spełniają warunku ograniczenia na wiek: powyżej 69 lat, by można było przyporządkować ich przypadki do grupy E56 (kod produktu 5.51.01.0005056) – Choroba niedokrwienna serca > 69 r. ż. lub z powikłaniami lub chorobami współistniejącymi. Żadne z rozpoznań współistniejących nie spełnia drugiego warunku na rozpoznanie współistniejące z listy Epw (np. cukrzyca, nowotwór, choroba nadciśnieniowa z zajęciem serca z niewydolnością serca, zator płucny, migotanie przedsionków lub komór). Wtedy liczba uzyskanych punktów wynosiłaby 40. Przychodom

należy z kolei przyporządkować poniesione w trakcie leczenia pacjentek koszty. Według dokumentacji medycznej pacjentek pochodzącej z badanego szpitala i dotyczącej podanych leków oraz zrealizowanych badań diagnostycznych, a także informacji o kosztach osobodnia na tym oddziale ustalono, iż koszt 1 hospitalizacji wyniósł 711,28 zł, zaś 2 hospitalizacji 1926,03 zł. W przypadku 1 pacjentki świadczeniodawca zrealizowałaby zysk w wysokości 900,72 zł, a w przypadku 2 pacjentki poniósłaby stratę na 314,03 zł. Zrozumiałym jest, iż w związku z innym rozpoznaniem głównym kierującym osobę do leczenia (I25.1 – Choroba serca w przebiegu miażdżycy oraz I20.9 – Dusznica bolesna, nie określona, przy dodatkowo występujących różnych rozpoznaniach współistniejących), koszty hospitalizacji mają prawo się różnić. Kiedy wystąpi nadwyżka przychodu nad kosztami, umożliwia ona pokrywanie częściowe lub w niektórych sytuacjach całkowite strat zrealizowanych na świadczeniach, gdzie koszty przewyższyły wysokość refundacji z Funduszu.

Dość zróżnicowanym kosztowo świadczeniem jest poród (N01). Po pierwsze wśród tej kategorii można wyznaczyć kilka typów porodów: poród samoistny (siłami natury), poród przez cesarskie cięcie, poród z użyciem kleszczy, poród z użyciem próżniogą. Ponadto, nie tylko między nimi samymi ale i w ramach różnych typów porodów zauważyć można znaczące zróżnicowanie kosztowe.

**Tabela 59. Przyporządkowanie do grupy N01 na podstawie danych medycznych  
Hospitalizacja 3: 73.72 Poród samoistny bez nacięcia krocza**

Data przyjęcia	27.09.2012	Tryb przyjęcia	przyjęcie w trybie nagłym – inne przypadki
Data wypisu	03.10.2012	Tryb wypisu	zakończenie procesu terapeutycznego
Oddział: Oddział Położniczy			
Ilość osobodni: 7			
Rozpoznanie główne	O80.0	Poród samoistny w ułożeniu podłużnym potylicowym	
Rozpoznanie współistniejące 1	Z39.1	Opieka i badanie matki karmiącej	

Dane do rozliczeń (przychody):

Katalog	Element kierujący	Świadczenie	Cena	Taryfa	Taryfa dodatkowa	Liczba punktów
JGP	Rozpoznanie	N01 - poród	52	33	4	37
		Przedłużona hospitalizacja matki karmiącej piersią z powodu stanu zdrowia dziecka - od 5 doby od porodu	52	4	0	4

Dane do rozliczeń (koszty):

Kod procedury ICD9	Nazwa procedury	Liczba proc.	Koszt procedury	Kwota
	Przyjęcie i wypis - Izba Przyjęć	1	35,00	<b>35,00</b>
	<b>Oddział Porodowy</b>			
	Wywiad	1	12,00	<b>12,00</b>
	Leki	1	6,09	<b>6,09</b>
	<b>Badanie laboratoryjne zlecone przez lekarzy, w tym</b>			<b>23,40</b>
<b>BDC_005_a</b>	Profil glukozy od 01:00 do 22:00	3	2,80	8,40
<b>99.111</b>	Wstrzyknięcie globuliny anty-D	1	15,00	15,00
	<b>Badania wykonane na oddziale, w tym:</b>			<b>236,00</b>
<b>88.26</b>	Badanie ginekologiczne	1	45,00	45,00
<b>88.789</b>	Diagnostyka USG macicy ciężarnej – całkowita	1	56,00	56,00
<b>89.36</b>	Ręczne badanie piersi	1	15,00	15,00
<b>89.393</b>	KTG - kardiokografia	4	30,00	120,00
	<b>OPERACJE / MAŁE ZABIEGI</b>			-
	<b>PORODY</b>			<b>895,00</b>
<b>73.72</b>	Poród samoistny bez nacięcia krocza	1	895,00	895,00
	<b>Oddział Położniczy IV</b>			
	<b>LEKI</b>	1	1,30	<b>1,30</b>
	<b>Badanie laboratoryjne zlecone przez lekarzy, w tym</b>			<b>53,20</b>
<b>BDC_005_a</b>	Profil glukozy od 01:00 do 22:00	1	2,80	2,80
<b>HHE_002</b>	morfologia z rozmazem	1	11,70	11,70
<b>HSE_008_a</b>	[GR PC T] Grupa krwi + przeciwciała	1	38,70	38,70
	<b>ZNIECZULENIA</b>			
	<b>Liczba osobodni</b>	<b>6</b>	250,00	<b>1 500,00</b>
	<b>Sprzęt jednorazowy / 1 osobodzień</b>	<b>6</b>	3,56	<b>21,36</b>
	<b>Wyżywienie</b>	<b>4</b>	24,00	<b>96,00</b>



	<b>OGÓŁEM KOSZT HOSPITALIZACJI</b>			<b>2 879,35</b>
<b>JGP</b>	Grupa N01 =	33	52,00	1 716,00
<b>JGP</b>	5.53.01.0000708 - przedłużona hospitalizacja matki karmiącej piersią z powodu stanu zdrowia dziecka - od 5 doby od porodu	4	52,00	208,00
	<b>PRZYCHÓD RAZEM</b>			<b>1 924,00</b>
	<b>WYNIK FINANSOWY</b>			<b>- 955,35</b>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badanego szpitala.

**Tabela 60. Przyporządkowanie do grupy N01 na podstawie danych medycznych  
Hospitalizacja 4: 73.72 Poród samoistny z nacięciem krocza  
i następnym szcieniem**

Data przyjęcia	30.09.2012	Tryb przyjęcia	przyjęcie w trybie nagłym – inne przypadki
Data wypisu	06.10.2012	Tryb wypisu	zakończenie procesu terapeutycznego
Oddział: Oddział Położniczy			
Ilość osobodni: 7			
Rozpoznanie główne	O80.0	Poród samoistny w ułożeniu podłużnym potylicowym	
Rozpoznanie współistniejące 1	Z39.1	Opieka i badanie matki karmiącej	

Dane do rozliczeń (przychody):

Katalog	Element kierujący	Świadczenie	Cena	Taryfa	Taryfa Dodatkowa	Liczba punktów
JGP	Rozpoznanie	N01 - poród	52	33	4	37
		Przedłużona hospitalizacja matki karmiącej piersią z powodu stanu zdrowia dziecka - od 5 doby od porodu	52	4	0	4

Dane do rozliczeń (koszty):

Kod procedury ICD9	Nazwa procedury	Liczba proc.	Koszt procedury	Kwota
	Przyjęcie i wypis - Izba Przyjęć	1	35,00	<b>35,00</b>
	<b>Oddział Porodowy</b>			
	Wywiad	1	12,00	<b>12,00</b>
	Leki	1	18,46	<b>18,46</b>
	<b>Badanie laboratoryjne zlecone przez lekarzy, w tym</b>			<b>72,10</b>

<b>HSE_006</b>	[GR PC T] Grupa krwi + przeciwciała	1	52,10	52,10
<b>99.211</b>	Podanie antybiotyku na nośniku	1	20,00	20,00
	<b>Badania wykonane na oddziale, w tym:</b>			<b>180,00</b>
<b>88.26</b>	Badanie ginekologiczne	1	45,00	45,00
<b>89.36</b>	Ręczne badanie piersi	1	15,00	15,00
<b>89.393</b>	KTG - kardiokografia	4	30,00	120,00
	<b>OPERACJE / MAŁE ZABIEGI</b>			-
	<b>PORODY</b>			<b>1 130,00</b>
<b>73.72</b>	Poród samoistny z nacięciem krocza i następowym zeszyciem	1	1 10,00	1 010,00
<b>75.72</b>	Instrumentalna kontrola jamy macicy po porodzie	1	120,00	120,00
	<b>Oddział Położniczy IV</b>			
	<b>LEKI</b>	1	0,25	<b>0,25</b>
	<b>Badanie laboratoryjne zlecone przez lekarzy, w tym</b>			<b>11,70</b>
<b>HHE_002</b>	morfologia z rozmazem	1	11,70	11,70
	<b>ZNIECZULENIA</b>			<b>275,00</b>
89.00_PREM	Premedykacja			
	Znieczulenie całkowite dożylne (od 30 minut do 60 minut)	1	275,00	275,00
	<b>Liczba osobodni</b>	<b>6</b>	250,00	<b>1 500,00</b>
	<b>Sprzęt jednorazowy / 1 osobodzień</b>	<b>6</b>	3,56	<b>21,36</b>
	<b>Wyżywienie</b>	<b>4</b>	24,00	<b>96,00</b>
	<b>OGÓŁEM KOSZT HOSPITALIZACJI</b>			<b>3 351,87</b>
<b>JGP</b>	Grupa N01 =	33	52,00	1 716,00
<b>JGP</b>	5.53.01.0000708 - przedłużona hospitalizacja matki karmiącej piersią z powodu stanu zdrowia dziecka	4	52,00	208,00
	<b>PRZYCHÓD RAZEM</b>			<b>1 924,00</b>
	<b>WYNIK FINANSOWY</b>			<b>- 1 427,87</b>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badanego szpitala.

Wystarczy porównać choćby dwa wybrane przypadki porodów tego samego rodzaju, by zauważyć, iż różnią się one wartością kosztów poniesionych przy realizacji świadczenia zdrowotnego. Kwota ta wynosi 472,52 zł, gdzie zarówno hospitalizacja 3 i 4 (tabela 59 i 60) nie generuje zysku. Hospitalizacja 3 przynosi stratę w wysokości 955,35 zł, zaś 2 hospitalizacja w wysokości 1427,87 zł.

O ile w obszarze porodów samoistnych często koszty pokryte są przychodem ze sprzedaży świadczenia zdrowotnego, o tyle strata występuje w znaczącej liczbie przypadków porodów przy użyciu kleszczy, próżnościagu lub tych zakończonych cesarskim cięciem.

**Tabela 61. Przyporządkowanie do grupy N01 na podstawie danych medycznych  
Hospitalizacja 5: 72.71 Próżnościąg położniczy z nacięciem krocza**

Data przyjęcia	01.10.2012	Tryb przyjęcia	przyjęcie w trybie nagłym – inne przypadki
Data wypisu	05.10.2012	Tryb wypisu	zakończenie procesu terapeutycznego
Oddział: Oddział Położniczy Ilość osobodni: 5			
Rozpoznanie główne	O68.8	Poród samoistny w ułożeniu podłużnym potylicowym	
Rozpoznanie współistniejące 1	O81.4	Poród przy pomocy próżno ciagu	

Dane do rozliczeń (przychody):

Katalog	Element kierujący	Świadczenie	Cena	Taryfa	Taryfa Dodatkowa	Liczba punktów
JGP	Rozpoznanie	N01 - poród	52	33	0	33

Dane do rozliczeń (koszty):

od procedury ICD9	Nazwa procedury	Liczba proc.	Koszt procedury	Kwota
	Przyjęcie i wypis - Izba Przyjęć	1	35,00	<b>35,00</b>
	<b>Oddział Porodowy</b>			
	Wywiad	1	12,00	<b>12,00</b>
	Leki	1	53,36	<b>53,36</b>
	<b>Badanie laboratoryjne zlecone przez lekarzy, w tym</b>			<b>59,70</b>
<b>HHE_002</b>	morfologia z rozmazem	1	11,70	11,70
<b>99.04</b>	Przetoczenie koncentratu krwinek czerwonych	1	33,00	33,00
<b>99.111</b>	Wstrzyknięcie globuliny antyD	1	15,00	15,00
	<b>Badania wykonane na oddziale, w tym:</b>			<b>221,00</b>

<b>88.26</b>	Badanie ginekologiczne	1	45,00	45,00
<b>88.789</b>	Diagnostyka USG macicy ciężarnej – całkowita	1	56,00	56,00
<b>89.393</b>	KTG - kardiokografia	4	30,00	120,00
	<b>OPERACJE / MAŁE ZABIEGI</b>			-
	<b>PORODY</b>			<b>1170,00</b>
<b>72.71</b>	Próżnociąg położniczy z nacięciem krocza	1	1050,00	1050,00
<b>75.72</b>	Instrumentalna kontrola jamy macicy po porodzie	1	120,00	120,00
	<b>Oddział Położniczy II</b>			
	<b>LEKI</b>	1	6,62	<b>6,62</b>
	<b>Badanie laboratoryjne zlecone przez lekarzy, w tym</b>			<b>229,60</b>
<b>HHE_002</b>	morfologia z rozmazem	3	11,70	35,10
<b>HSE_008_a</b>	[GR PC T] Grupa krwi + przeciwciała	1	38,70	38,70
<b>HSE_010_c</b>	Próba zgodności x2	1	155,80	155,80
	<b>ZNIECZULENIA</b>			<b>275,00</b>
89.00_PREM	<b>Premedykacja</b>			
100.10_OP	<b>Znieczulenie dożylnie, krótkie - Okołoporodowe (do 30 minut)</b>	1	275,00	<b>275,00</b>
	<b>Liczba osobodni</b>	<b>4</b>	250,00	<b>1000,00</b>
	<b>Sprzęt jednorazowy / 1 osobodzień</b>	<b>4</b>	2,37	<b>9,48</b>
	<b>Wyżywienie</b>	<b>2</b>	24,00	<b>48,00</b>
	<b>OGÓŁEM KOSZT HOSPITALIZACJI</b>			<b>3 119,76</b>
<b>JGP</b>	Grupa N01 =	33	52,00	1716,00
<b>JGP</b>	PRZETOCZENIE KONCENTRATU/NAPROMIENNEGO	6,78	52,00	352,56
	<b>PRZYCHÓD RAZEM</b>			<b>2068,56</b>
	<b>WYNIK FINANSOWY</b>			<b>- 1051,20</b>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badanego szpitala.

Podobnie jak w przypadku hospitalizacji 3 i 4, hospitalizacja 5 (tabela 61) przyniosła stratę, tym razem na 1051,20 zł. W związku z informacjami uzyskanymi z pozostałych badanych jednostek, według których większość porodów typu z udziałem kleszczy lub próżnościagu, a także cesarskich cięć realizuje stratę, można by postulować o odmienne ich rozliczanie w odniesieniu do porodów samoistnych, czyli uzyskanie wyższej punktacji (powyżej 33 punktów). Powtarzające się informacje o kosztach ponoszonych na tym samym (wyższym) poziomie u różnych świadczeniodawców dotyczące danej JGP mogą stanowić punkt wyjścia do negocjacji z Funduszem wyższych stawek refundacyjnych.

### 4.3. Problemy związane z zastosowaniem JGP w rachunku wyników

Wprowadzenie w Polsce Jednorodnych Grup Pacjentów jako podstawy finansowania świadczeń zdrowotnych, tj. ich rozliczania i refundowania przez Narodowy Fundusz Zdrowia, spotkało się z pewnymi obawami. M. Kautsch i J. Klich [2001], podkreślając, iż szpital kontraktuje z płatnikiem odpowiednią liczbę „wyleczonych przypadków”, wskazali zalety i wady zastosowania JGP, co prezentuje tabela 62.

**Tabela 62. Zalety i wady finansowania opieki zdrowotnej przy zastosowaniu Jednorodnych Grup Pacjentów**

Zalety	Wady
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Silna motywacja do racjonalizacji kosztów leczenia</li> <li>• Pacjent otrzymuje tylko te świadczenia, które mu są potrzebne</li> <li>• Jasne kryteria finansowania, gdzie „za cięższe przypadki płaci się więcej”</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Duże koszty wprowadzenia</li> <li>• Duże koszty utrzymania</li> <li>• Skłonność szpitali do „podciągania” lżejszych przypadków pod bardziej kosztowne (upcoding)</li> </ul>

Źródło: [Kautsch i Klich, 2001, s. 8].

Nie ulega kwestii, iż wycena świadczeń zdrowotnych przy wykorzystaniu Jednorodnych Grup Pacjentów jest przejrzysta. Każdej grupie przyporządkowano liczbę punktów (liczba ta może być powiększona jeśli wydłuży się czas hospitalizacji pacjenta), zaś wartość punktu wynosi na dzień dzisiejszy (rok 2013) 52 zł. Nie ma zatem wątpliwości co do przychodu jaki uzyskuje się w związku z realizacją konkretnego świadczenia zdrowotnego. Przykładowo, każdy poród (niezależnie czy odbył się siłami natury, przy użyciu kleszczy, próżnościagu, czy też poprzez cesarskie cięcie) wyceniony jest na 33 punkty, co daje 1716 zł. Za noworodka wymagającego normalnej opieki

świadczeniodawca uzyskuje 20 punktów, czyli 1040 zł. Wiedząc zatem z góry jaką cenę zapłaci Narodowy Fundusz Zdrowia za wspomniany wyżej poród i noworodka, szpital zna maksymalną wartość kosztów, którą może ponieść, aby nie przekroczyć wartości otrzymanego z Funduszu przychodu.

Bezsprzecznie zaletą finansowania opartego na Jednorodnych Grupach Pacjentów jest więc motywacja do racjonalizacji kosztów hospitalizacji, a to przeciwdziała niegospodarności w odniesieniu do zasobów rzeczowych, materiałowych, ale i personalnych. Ponadto, finansowanie to zakłada, iż pacjentowi należy zlecić stosowne badania diagnostyczne, zagwarantować opiekę medyczną, jak i odpowiednie środki farmakologiczne, które są mu potrzebne w procesie jego leczenia, innymi słowy powinien on otrzymać jedynie niezbędne świadczenia, co poczytuje się za kolejną zaletę tej metody finansowania. W przypadku porodów, szpital jest w o tyle dobrej sytuacji, iż kontrakt podpisany z NFZ nie zawiera limitu, a co za tym idzie NFZ płaci za każdy poród. Jednakże, biorąc pod uwagę inne świadczenia zdrowotne, takiego komfortu szpital już nie posiada. Przejrzyste kryteria finansowania odzwierciedla zasada: „za cięższe przypadki płaci się więcej”. Dla przykładu refundacja wycięcia wyrostka robaczkowego wynosi 47 punktów, czyli 2444 zł (niezależnie od liczby dni hospitalizacji pacjenta), zaś wycięcie wyrostka robaczkowego z powikłaniami oszacowano na 69 punktów, tj. 3588 zł (przy czym powyżej 16 dnia leczenia za każdy kolejny dzień szpitalowi przysługuje dodatkowe 5 punktów).

Przy podpisaniu kontraktu, w ramach którego zawarte są te dwa świadczenia, odgórnie ustalone są limity. Nadwykonania nie są zatem refundowane, chyba że realizacja tychże świadczeń służyła ratowaniu życia pacjenta. Nie dość, że szpital musi zmieścić się z poniesionymi kosztami w zakresie wyznaczonych punktami kwot, to jeszcze w przypadku nadwykonań powinien być świadomy strat jakie poniesie w sytuacji, gdy NFZ nie wypłaci dodatkowych środków pieniężnych lub też być przygotowanym na pokrycie tych kosztów z ewentualnej nadwyżki uzyskanej na innych świadczeniach. Jak wiadomo szpital nie może odmówić udzielenia pacjentowi pomocy, jedynie może przekierować go do innego szpitala, gdzie limit dotyczący danego kontraktu nie został jeszcze przekroczony. W tym miejscu warto wspomnieć o ryzyku *upcodingu* – wadzie, na którą M. Kautsch i J. Kulis zwracają uwagę, czyli o możliwej skłonności szpitala do „podciągania” lżejszych przypadków pod bardziej kosztowne w celu otrzymania większej refundacji. Jest to w pewnym sensie sposób na uzyskanie środków na pokrycie niedoszacowanych świadczeń zdrowotnych lub wspomnianych wyżej nadwykonań. Sytuacje takie mieć oczywiście miejsca nie powinny, gdyż koncepcja Jednorodnych Grup Pacjentów zakłada pokrywanie kosztów leczenia pacjenta ceną, jaką płatnik (NFZ) ustalił dla świadczonych usług medycznych i którą płaci szpitalowi za ich zrealizowane. Do wad finansowania z

zastosowaniem JGP autorzy ci zaliczyli również wysokie koszty jego wprowadzenia (szkolenia pracowników w zakresie kodowania JGP, zakup narzędzi informatycznych), a następnie utrzymania (dodatkowy personel administracyjny w ramach DIM-u<sup>56</sup>, dostosowanie i aktualizacja systemu informatycznego). K. Kissimowa-Skarbek [2001, s. 28] wymienia następujące zalety Jednorodnych Grup Pacjentów:

- stała opłata za leczenie określonego przypadku, co motywuje szpital do poszukiwania nowych, równie skutecznych, lecz tańszych metod leczenia danego przypadku;
- medyczno-ekonomiczne podejście leżące u podstaw koncepcji JGP sprawia, iż proces leczenia, poza skutecznością z medycznego punktu widzenia (w miarę możliwości ma rozwiązywać problem zdrowotny pacjenta) powinien być równocześnie realny ekonomicznie, co znowu motywuje szpital do efektywnego funkcjonowania, obniżania kosztów leczenia, a także standaryzacji postępowania, diagnostyki i leczenia.

Wady Jednorodnych Grup Pacjentów (postrzegane jako zjawiska negatywne) oraz sposoby przeciwdziałania im przedstawia tabela 63.

**Tabela 63. Wady Jednorodnych Grup Pacjentów**

Wady (zjawiska negatywne)	Przeciwdziałanie negatywnym zjawiskom
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Klasyfikacja pacjentów do wyższej grupy niż wymaga tego stan pacjenta i jego leczenie w celu uzyskania wyższej opłaty</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wzmocniona kontrola</li> <li>• Obecność w grupie ekspertów klasyfikujących pacjenta przedstawiciela ubezpieczenia zdrowotnego (płatnika)</li> <li>• Wprowadzenie niezależnego systemu (oprogramowania) przydzielającego pacjenta do odpowiedniej grupy na podstawie rejestracji wykonanych procedur</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Przerzucanie części postępowania leczniczego na opiekę otwartą (diagnozowanie, skracanie pobytu pacjentów w szpitalu i tym sposobem przerzucanie ciężaru na rodzinę, opiekę pielęgniarską) – istnieje niebezpieczeństwo obniżenia jakości usług medycznych</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kontrola standardów medycznych</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Niewykonanie niektórych drogich, niezbędnych badań lub niezastosowanie drogiej farmakoterapii – istnieje niebezpieczeństwo obniżenia jakości usług</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kontrola standardów medycznych</li> </ul>

<sup>56</sup> Dział/Departament Informacji Medycznej

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wysokie koszty systemu obsługi JGP</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wdrażanie komputeryzacji szpitali w zakresie sprawozdawczości oraz liczenia kosztów</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zainteresowanie szpitala przyjmowaniem tylko „drogich” przypadków, co wiąże się z wyższymi przychodami, a odsyłanie „tańszych” przypadków do innych szpitali – niebezpieczeństwo obniżenia dostępności dla niektórych przypadków</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Odpowiednie zabezpieczenia w kontrakcie zawierającym ze szpitalem przez stronę finansującą</li> </ul>

Źródło: [Kissimowa-Skarbek, 2001, s. 28].

Poza wadami przedstawionymi już przez M. Kautscha i J. Klicha, K. Kissimowa-Skarbek wskazuje ponadto niebezpieczeństwo obniżenia jakości usług medycznych mające swoją przyczynę w niewykonywaniu drogich badań i niezastosowaniu drogiej farmakoterapii w niektórych przypadkach, jak i skracanie pobytu pacjenta w szpitalu przy jednoczesnym przeniesieniu części procesu leczniczego na opiekę otwartą (tabela 57). Warto przy tej kwestii nadmienić, iż zdarza się, że szpital wydłuża „sztucznie” czas hospitalizacji pacjenta, kiedy czas ten jest bliski granicy liczby dni, od momentu której jednostka uzyskuje dodatkowe punkty za każdy następny dzień opieki nad pacjentem. W podanym już przykładzie wycięcia wyrostka robaczkowego z powikłaniami za każdy dodatkowy dzień ponad 16 dni hospitalizacji szpital uzyskuje 5 punktów. Podobna sytuacja występuje w przypadku chorób dzieci. Przykładowo urazy głowy z udarem mózgu wycenione są na 23 punkty (1196 zł) przy pobycie pacjenta do 10 dni, za każdy zaś kolejny dzień hospitalizacji szpital otrzymuje 3 punkty. Natomiast leczenie astmy lub trudności w oddychaniu daje szpitalowi przy hospitalizacji dziecka do 13 dni 1976 zł, co wynika z przyjętej przez NFZ punktacji – 38 punktów, a dodatkowy dzień leczenia przynosi jednostce kolejne 4 punkty.

Wiele jest zatem zaświadczeń zdrowotnych realizowanych na rzecz dorosłych, jak i dzieci, gdzie ponad podstawową wartość punktową zakłada się także możliwość dodatkowych punktów związanych z przedłużającym się pobytem pacjenta w szpitalu. Nie oznacza to, iż szpitale nagminnie wykorzystują taką sytuację i celowo przeciągają okres hospitalizacji, ale słyszy się obawy lub nawet potwierdzone zarzuty o stosowaniu takich zabiegów w praktyce. Są jednak i takie świadczenia zdrowotne, które niezależnie od liczby dni pobytu w szpitalu generują stałą wartość przychodu. Przykładem jest poród (z wyłączeniem porodu mnogiego lub przedwczesnego), gdzie obserwuje się, iż pacjentki najczęściej wypisywane są na 3 dobę w przypadku porodu siłami natury, a na 5 dobę, gdy dochodzi do cesarskiego cięcia. Szpital jest świadomy, iż otrzyma z Narodowego Funduszu Zdrowia jedynie 1716 zł, a koszty osobodnia, jak i opieki medycznej oraz ewentualne dodatkowe koszty związane z wykonanymi badaniami i podanymi lekami będzie musiał



ponieść za każdy kolejny dzień pobytu pacjentki na oddziale, stąd jeśli tylko ta ostatnia czuje się dobrze wypisuje się ją jak najszybciej do domu. Oczywiście o ile stan zdrowia pacjentki na to pozwala, decyzja ta jest ekonomicznie słuszna i racjonalna. K. Kissimowa-Skarbek zwraca również uwagę na inne negatywne zjawisko jakim jest zainteresowanie szpitala przyjmowaniem „drogich” przypadków, co wiąże się z wyższymi przychodami i odsyłaniem „tańszych” przypadków do innych szpitali, co powodować może niebezpieczeństwo obniżenia dostępności świadczeń dla niektórych przypadków. Ta sytuacja, abstrahując od nieetycznego podejścia do pacjenta, jest konfliktogenna w relacjach pomiędzy szpitalami.

Mimo obaw dotyczących zarówno kosztów implementacji i późniejszego utrzymania, jak również niebezpieczeństwa obniżenia jakości oraz dostępu do świadczeń zdrowotnych, a także ewentualnego naginania przez szpitale zasad co do kodowania przypadków chorobowych, z dniem 1 lipca 2008 roku wprowadzono w Polsce nową metodę finansowania świadczeń zdrowotnych, u podstaw której leżą Jednorodne Grupy Pacjentów. Wyższość zalet nad wadami tej metody oraz pozytywne doświadczenia krajów europejskich i Stanów Zjednoczonych (skąd pochodzi pierwotna koncepcja DGR) przeważały o zastosowaniu JGP na gruncie polskiego systemu opieki zdrowotnej. Początkowo refundacja dotyczyła leczenia szpitalnego, teraz objęta nią została również część opieki ambulatoryjnej. Ponad czteroletnie polskie doświadczenie pokazuje, iż metoda finansowania świadczeń zdrowotnych według JGP na tyle została pozytywnie przyjęta, że mówi się o jej dalszym doskonaleniu i rozwoju. W związku z zaistniałą sytuacją można podjąć się próby zastosowania Jednorodnych Grup Pacjentów na potrzeby sprawozdawczości szpitala – w konstruowaniu rachunku wyników jednostki, co ma swoje uzasadnienie w metodycznej spójności jego sporządzania. Zabieg ten niestety nie jest wolny od problemów stojących przed wykorzystaniem JGP jako podstawy rachunku wyników szpitala.

Jak już przedstawiono w podrozdziale 4.2., Jednorodne Grupy Pacjentów zastosować można jedynie w części dotyczącej podstawowej działalności operacyjnej szpitala. Przy ich uwzględnieniu należy przedstawić przychody ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych i koszty poniesione na ich realizację. Większość przychodów z tytułu podstawowej działalności operacyjnej otrzymywana jest z Narodowego Funduszu Zdrowia, gdzie refundacja odbywa się według JGP. Wprowadzone dane w odniesieniu do każdego pacjenta (związane z rozpoznaniem głównym jako przyczyną hospitalizacji, rozpoznaniem współistniejącymi, zastosowanymi procedurami medycznymi, liczbą dni pobytu pacjenta w szpitalu) kierują go do poszczególnej grupy w ramach 526 Jednorodnych Grup Pacjentów w zakresie lecznictwa zamkniętego [Zarządzenie Prezesa

NFZ z 28 lutego 2012] (bądź w przypadku specjalistycznej opieki ambulatoryjnej do jednej z 22 grup zachowawczych lub 46 zabiegowych [Zarządzenie Prezesa NFZ z 21 grudnia 2012]). Procesem przyporządkowywania pacjentów do konkretnych grup zajmuje się aplikacja Gruper.

Z jednej strony problem związany z przychodami netto ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych (ujmowanych dotychczas w rachunku wyników w pozycji „przychody netto ze sprzedaży produktów”) wydaje się być rozwiązany, gdyż wszelkie przypadki pacjentów dające się przyporządkować do Jednorodnych Grup Pacjentów są według nich wyceniane. Niemniej jednak od wyceny pacjentów według JGP do uzyskania faktycznych przychodów ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych droga jest daleka. Szpital bowiem wie ile teoretycznie NFZ zapłaci za dany przypadek chorobowy, o czym informuje go Gruper, kiedy wprowadzany jest opis procesu leczenia pacjenta poprzez podanie rozpoznań i procedur medycznych, jednakże środki pieniężne z Funduszu szpital uzyskuje w rozliczeniu miesięcznym w kwocie jednej dwunastej podpisanego kontraktu. Stąd też *de facto* nie zna on wartości poszczególnych refundacji za świadczenia, nie wie także dokładnie, za które konkretnie przypadki chorobowe NFZ zapłacił, a jedynie zna łączną wartość przychodu miesięcznego. Zdarza się również, iż Fundusz po przeanalizowaniu dokumentacji wszystkich pacjentów z danego miesiąca zwraca się do szpitala z informacją, iż dany pacjent jednak nie spełnił warunków refundacji.

W procesie rozliczania świadczeń zdrowotnych to Fundusz generuje za pomocą systemu informatycznego faktury w systemie SZOI, czyli świadczeniodawcy nie mają wpływu na to, które świadczenia zostaną zafakturowane za dany miesiąc oraz w jakiej kolejności. To nie szpital bowiem wystawia „fizycznie” fakturę Funduszowi, a jedynie przekazuje mu przy użyciu języka XML informacje dotyczące zrealizowanych świadczeń. Co do kolejności rozliczania świadczeń przez NFZ, odbywa się ona według wytycznych zawartych w ogłoszonych przez niego komunikatach. Wielkopolski Oddział NFZ 9 września 2009 roku opublikował Komunikat dla świadczeniodawców w sprawie kolejności rozliczania świadczeń w systemie informatycznym, na podstawie którego „procedura weryfikacji dokonuje oznaczenia pozycji do rozliczenia w następującej kolejności:

- A. w pierwszej kolejności świadczenia ratujące życie dla świadczeniobiorców z tytułem uprawnienia innym niż ubezpieczony,
- B. następnie świadczenia inne niż ratujące życie dla świadczeniobiorców z tytułem uprawnienia innym niż ubezpieczony,
- C. następnie świadczenia ratujące życie dla świadczeniobiorców z tytułem uprawnienia ubezpieczony,

D. następnie świadczenia inne niż ratujące życie dla świadczeniobiorców z tytułem uprawnienia ubezpieczony”[Komunikat z 9 września 2009] .

Ponadto, komunikat ten doprecyzowuje, iż dodatkowo system wykona szczegółowe weryfikacje, tj. „przed uznaniem pierwszego ze świadczeń z punktu B system sprawdzi czy w danym okresie rozliczeniowym pozostało jakiegokolwiek świadczenie z punktu A, a nie wskazane przez świadczeniodawcę do zapłaty, w przypadku gdy nie wszystkie świadczenia z punktu A wykonane przez niego w danym okresie rozliczeniowym zostały wskazane do zapłaty, system uniemożliwi mu rozliczenie innych świadczeń do czasu wskazania przez niego do zapłaty wszystkich świadczeń z punktu A” [Komunikat z 9 września 2009]. Podobnie przed uznaniem pierwszego ze świadczeń z punktu C system sprawdzi czy w danym okresie rozliczeniowym pozostało jakiegokolwiek świadczenie z punktu B lub A, zaś przed uznaniem pierwszego ze świadczeń z punktu D system zweryfikuje wszystko co tyczy się punktów C, B lub A, i analogicznie w przypadku niewykazania jakiegoś świadczenie z punktów poprzedzających system uniemożliwi rozliczenie innych świadczeń. O ile do tej pory taka kolejność rozliczania świadczeń była poparta odpowiednimi komunikatami wojewódzkich oddziałów NFZ, o tyle obecnie włączona została ona w treść załącznika 2 do Zarządzenia nr 103/2012/DSOZ Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia z dnia 24 grudnia 2012 roku w sprawie określenia szczegółowych komunikatów sprawozdawczych XML dotyczących świadczeń ambulatoryjnych i szpitalnych.

Świadczeniodawcy coraz częściej wyrażają swoje niezadowolenie wobec przyjętego jednostronnie przez NFZ sposobu kwalifikowania do zapłaty i rozliczania świadczeń zdrowotnych uznając go za skrajnie dla nich niekorzystny. W pierwszej kolejności bowiem rozliczane są i podlegają zapłacie świadczenia ratujące życie, niezależnie od momentu ich udzielenia, czyli w wielu wypadkach nawet jeśli zostały zrealizowane później aniżeli świadczenia planowe. Powoduje to „wypieranie” z rozliczenia świadczeń planowych przez udzielone czasowo później świadczenia ratujące życie, czego konsekwencją jest niemożność uzyskania zapłaty za świadczenia planowe udzielone w ramach limitu i w efekcie w nadwykonaniach pozostają właśnie te ostatnie<sup>57</sup>. Nie należy jednak zapominać, że w opiece zdrowotnej liczy się pacjent, a on w rezultacie może okazać się stroną bezpośrednio poszkodowaną, gdyż szpitale w obliczu takiej kolejności uznawania przez NFZ świadczeń będą zachowywać się asekuracyjnie, co przekładać się może na naturalną ich skłonność do ograniczania liczby przyjęć planowych.

---

<sup>57</sup> Zapłaty za świadczenia ponadlimitowe szpitale mogą się domagać jedynie wówczas, gdy są one udzielane w sytuacji zagrożenia zdrowia lub życia, co zapisane jest w art. 19 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2004].

Ta skomplikowana sytuacja prowadzi do tego, iż niektórzy świadczeniodawcy chcą wystąpić z wnioskiem do Ministra Zdrowia o ingerencję w system rozliczania świadczeń przez Fundusz i zaleceniami co do zmiany systemu informatycznego stosowanego przez NFZ, poprzez wprowadzenie modelu naliczania świadczeń do zapłaty według kolejności ich udzielenia.

Z drugiej też strony należy pamiętać, że NFZ w każdym roku stara się wypłacić dodatkowe środki pieniężne szpitalom dotyczące nadwykonań związanych z ratowaniem zdrowia i życia, które miały miejsce w roku poprzednim. Przykładowo, za nadwykonania w 2011 roku mazowiecki oddział NFZ zapłacił 60 procent wartości ponadlimitów, co było możliwe zdaniem W. Pawłowicz, rzecznika mazowieckiego Narodowego Funduszu Zdrowia, głównie ze środków przesuniętych z niedowykonań. Za rok 2011 mazowiecki NFZ zapłacił w sumie 606 mln zł, z czego 462 mln zł przeznaczono na nadwykonania związane z leczeniem szpitalnym, 67 mln zł na ambulatoryjną opiekę specjalistyczną, 25,5 mln zł dotyczyło rehabilitacji, zaś pozostałe 18 mln zł świadczeń kontraktowanych odrębnie, takich jak badania tomografii komputerowej czy też rezonansu magnetycznego. Co do wypłaty nadwykonań za rok 2012, rzecznik mazowieckiego NFZ wyraziła obawy w związku z niższym od zakładanego wpływem ze składki ubezpieczeniowej [*Mazowiecki NFZ 2012*]. Wielkopolski oddział NFZ już w pierwszym półroczu 2012 roku odnotował, iż wartość świadczeń wykraczających ponad kontrakt wynosi 204 mln zł, a nadwykonania ma 80 procent świadczeniodawców w województwie. Łączna wartość opłaconych przez podlaski oddział Narodowego Funduszu Zdrowia nadwykonań w leczeniu szpitalnym za rok 2012 świadczeń wynosi 26 mln zł, co stanowi 75 procent wartości świadczeń przedstawionych do rozliczenia poza obowiązującymi umowami. Dla porównania w roku 2011 podlaski NFZ opłacił nadwykonania w leczeniu szpitalnym na kwotę 24,6 mln zł, co stanowiło 50 procent wartości świadczeń ponadumownych [*NFZ zapłacił 2013*]. Opolski NFZ natomiast za rok 2012 wypłacił szpitalom 50 mln zł za wykonane ponad limit świadczenia zdrowotne, w pierwszej kolejności za zabiegi ratujące życie i porody. Część środków to niewykorzystane fundusze związane z niedowykonaniami, czyli przesunięcia środków z jednych oddziałów na inne, które miały duże nadwykonania, reszta z puli rezerwowej [*Opolski NFZ 2013*]. Za rok 2012 za świadczenia ponadlimitowe zapłacił także pomorski NFZ, na co wygospodarował własne środki. Świadczenia z 18 zakresów usług zostały objęte refundacją w 100 procentach, przy czym wypłaty nadwykonań dokonał po raz pierwszy od trzech lat [*Pomorski NFZ 2013*].

Problematycznym jest fakt, iż informacja o wartości przychodów netto ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych jest szpitalowi znana, lecz brak mu szczegółowej wiedzy na temat struktury tychże przychodów, a ta jest mu potrzebna, aby móc sporządzić

rachunek wyników z wykorzystaniem Jednorodnych Grup Pacjentów. Szpital powinien wiedzieć, za które dokładnie przypadki chorobowe uzyskał refundację z NFZ, konkretnie za jakich pacjentów i z jakich JGP. Interesuje go bowiem wynik finansowy na sprzedaży świadczeń zdrowotnych, a ten można ustalić kiedy przeciwstawi się przychodom ze sprzedaży świadczeń odpowiednie koszty poniesione na ich realizację.

O ile w rachunku wyników na potrzeby sprawozdawcze wielkości te szpital wykaże w wartościach sumarycznych, to dla zarządzających istotnym będzie zestawienie szczegółowe przychodów i kosztów, zarówno w skali poszczególnych oddziałów, jak również grup danych JGP, pojedynczych JGP, a i w niektórych przypadkach ważna jest także informacja dotycząca wybranego pacjenta, czyli konkretnego przypadku. Zarządzający, jak i ordynatorzy oddziałów, uzyskaliby w ten sposób informację na temat rentowności oddziałów szpitalnych (np. oddział neurologii, oddział kardiologiczny, oddział chorób wewnętrznych, oddział ginekologiczno-położniczy), zbioru grup (np. grupa A – choroby układu nerwowego, E – choroby układu krążenia, G – choroby wątroby, dróg żółciowych, trzustki i śledziony czy też N – położnictwo i opieka nad noworodkami), konkretnej JGP (np. w ramach grupy G: G24 – wycięcie pęcherzyka żółciowego lub G37 – ostre zapalenie trzustki, bądź z grupy N: N01 – poród, N04 – patologia ciąży - diagnostyka, obserwacja < 3 dni, N20 – noworodek wymagający normalnej opieki lub N23 – noworodek wymagający intensywnej opieki) oraz danego pacjenta, czyli indywidualnego przypadku chorobowego. Problem ten jednak nie leży po stronie szpitala i nie w jego gestii pozostaje rozwiązanie tej kwestii. To bowiem Fundusz powinien w momencie rozliczania i przekazywania środków za wykonane przez szpital świadczenia podać szczegółową informację dotyczącą tego, co składa się na przyznaną kwotę, np. w postaci wykazu pacjentów objętych refundacją w danym okresie rozliczeniowym (tu miesięcznym). Brak takiej informacji sprawia, iż szpital nie posiada prawidłowej bazy odniesienia dla kosztów. Jak bowiem zestawić koszt skoro nie jest jasno wskazany przez płatnika przychód.

Po stronie kosztów zasadniczy zaś problem związany jest z ich kalkulacją przy zastosowaniu Jednorodnych Grup Pacjentów. Określenie bowiem wartości kosztów z uwzględnieniem JGP jest niezmiernie praco- i czasochłonne. Szpital to bowiem jednostka o rozbudowanej strukturze, składająca się z oddziałów, poradni specjalistycznych, pracowni, laboratoriów itp. Nawet jeśli Jednorodne Grupy Pacjentów odnoszą się jedynie do leczenia szpitalnego (zamkniętego) i leczenia ambulatoryjnego (otwartego), to i tak sklasyfikowanie, zewidencjonowanie, a następnie rozliczenie kosztów przez pryzmat JGP jest dla szpitala dużym wyzwaniem, zarówno merytorycznym, jak i technicznym.

Z technicznego punktu widzenia, szpital powinien być wyposażony w odpowiednie oprogramowanie informatyczne, które pozwalałoby na jednoczesne korzystanie z

modułów zawierających medyczne dane o pacjentach oraz dane ekonomiczne. Ponadto, ważne jest, aby dane te móc ze sobą łączyć stosownie do potrzeb informacyjnych biorąc pod uwagę ich zakres i czasokres. Wspomnieć należy również o pojemności w odniesieniu do ilości danych, jaka ma być gromadzona i przetwarzana przez program informatyczny. Wymagania stojące przed takim oprogramowaniem są zatem stosunkowo wysokie.

Aspekt merytoryczny odzwierciedla się w skonstruowaniu odpowiedniego rachunku kosztów, który pozwoliłby na ustalenie rzeczywistych kosztów realizacji świadczeń zdrowotnych. Dotychczas stosowane tradycyjne metody kalkulacji kosztów okazują się niewystarczające, o czym autorka pisała w podrozdziale 2.4. Stąd poszukiwanie nowych rozwiązań. Poszczególni autorzy literatury z zakresu rachunkowości proponują wykorzystanie nowoczesnych rachunków kosztów, takich jak rachunek kosztów standardowych (J. Chluska), rachunek kosztów działań (m. in. H. Lelusz, M. Cygańska) czy obiektowy rachunek kosztów (G. Świdarska), które dają szansę w sposób bardziej precyzyjny odzwierciedlić koszty.

Niewątpliwie świadczeniodawcy potrzebują jednolitej metodologii kalkulacji kosztów, a przynajmniej jednolitych zasad w odniesieniu do rachunku kosztów. Do momentu wprowadzenia w życie ustawy o działalności leczniczej, czyli do 1 lipca 2011 roku, obowiązywało Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, obecnie nieobowiązujące ze względu na uchylona podstawę prawną. Do dziś brak jest uzupełnienia tej luki prawnej. W praktyce część szpitali nadal kieruje się rozporządzeniem z 1998 roku, mimo iż rozwiązania w nim zaproponowane opracowano w momencie obowiązywania zupełnie innych zasad finansowania świadczeń zdrowotnych. Zmiany w finansowaniu opieki zdrowotnej wprowadzone w 2008 roku są na tyle nowatorskie i odbiegające od poprzednio stosowanych, iż wymagają współmiernych im modyfikacji ze strony systemu rachunkowości.

Kluczowym elementem w koncepcji Jednorodnych Grup Pacjentów jest pacjent, jego jednostka chorobowa, ale ze względu na olbrzymią liczbę pacjentów, którym szpitale udzielają świadczeń, pogrupowano poszczególne przypadki chorobowe w jednorodne zbiory (JGP) przyjmując kryterium medyczno-ekonomiczne. Problemem jest niewątpliwie ilość danych (medycznych, jak i rachunkowych), jakie należy pozyskać, zidentyfikować, odpowiednio uporządkować, w dalszej kolejności poddać analizie, a następnie przedstawić w postaci zestawień i sprawozdań. Ponadto, w założeniach koncepcyjnych Jednorodnych Grupy Pacjentów mówi się o podobnych przypadkach, a to jednak nie znaczy identycznych.

Podziału grup dokonano według schorzeń dotyczących poszczególnych organów i narządów. Przykładowo, w grupie A – Choroby układu nerwowego znajdują się podgrupy: A12 – Duże zabiegi wewnątrzczaszkowe, A13 – Średnie zabiegi wewnątrzczaszkowe oraz A14 – Małe zabiegi wewnątrzczaszkowe, gdzie w każdym z tych trzech zbiorów mogą znaleźć się pacjenci, wobec których wykonano różne zabiegi, a punktem je łączącym jest miejsce anatomiczne, w jakim je wykonano. Koszty związane z realizacją tychże świadczeń będą w konsekwencji miały prawo się różnić. Podobnie w grupie G – Choroby wątroby, dróg żółciowych, trzustki i śledziony znaleźć można podobny przypadek: G12 – Duże zabiegi wątroby, G13 – Średnie zabiegi wątroby i G14 – Małe zabiegi wątroby. Są też i podgrupy precyzyjniej określone, dotyczące konkretnego zabiegu, typu G25 – Wycięcie pęcherzyka żółciowego czy G24 – Wycięcie pęcherzyka żółciowego z powikłaniem. Ilość, a przy tym i różnorodność informacji kosztowych wynikających ze specyfiki działalności szpitala, jest bezsprzecznie kwestią problematyczną, szczególnie z perspektywy ich technicznego przetworzenia. Proces kalkulacji kosztów, jakiej wymagać będzie rachunek wyników z wykorzystaniem JGP, jest niezmiernie pracochłonny.

#### **4.4. Możliwości wykorzystania rachunku wyników na potrzeby interesariuszy zewnętrznych i zarządzających**

Reorganizacja systemu opieki zdrowotnej (przejście z finansowania budżetowego na finansowanie w ramach ubezpieczenia zdrowotnego, wewnętrzna restrukturyzacja szpitali, proces prywatyzacji) spowodowała w ostatnich latach duże zmiany w zasadach funkcjonowania szpitali. Pojawienie się świadczeniodawców niepublicznych niewątpliwie było przyczyną wzrostu konkurencji na rynku usług medycznych, jednocześnie spowodowało dużą niepewność funkcjonowania szpitali publicznych. Ponadto wprowadzenie nowej formy finansowania świadczeń zdrowotnych, u podstaw której leżą Jednorodne Grupy Pacjentów, zwiększyło starania jakie czynią szpitale w celu podpisania umów z Narodowym Funduszem Zdrowia. Dotyczy to zarówno zatrudniania specjalistów, wyposażenia w sprzęt medyczny, co ma przełożenie na stopień referencyjności, a przez to na wachlarz usług, które w konsekwencji będzie mógł świadczyć szpital. „Droższe przypadki”, czyli wysoko refundowane, o jakie starają się świadczeniodawcy wymagają przygotowania osobowego i sprzętowego. NFZ jako płatnik instytucjonalny zwiększył bowiem znacznie wymagania co do warunków jakie musi spełnić szpital przystępując do konkursu, konsekwencją którego jest rodzaj podpisanej umowy, a przez to i rodzaj realizowanych świadczeń zdrowotnych. Fundusz uszczelnił również system rozliczeń finansowych przyjmując rygorystyczne zasady składania sprawozdań w oparciu o

podpisane kontrakty. Wiąże się to z niewystarczającym stanem środków pieniężnych pozyskanych ze składek ubezpieczenia zdrowotnego, a pozostających w dyspozycji NFZ.

Stąd też szpitale poszukują innych możliwości dofinansowania działalności medycznej. Przed kierownictwem szpitali staje więc zadanie ekonomizacji działania przy niezaniżaniu poziomu realizowanych świadczeń zdrowotnych. Zjawiska i procesy, które mają miejsce w szpitalu wymagają bieżącej obserwacji, pomiaru, analizy i oceny z punktu widzenia medycznego i ekonomicznego. Zarządzający szpitalami oczekują więc informacji medycznych i ekonomicznych przydatnych w podejmowaniu decyzji bieżących i strategicznych. Niektóre informacje mają charakter prosty, np. stan obłożenia łóżek szpitalnych lub stan środków pieniężnych w kasie i na rachunkach bankowych szpitala, inne zaś przyjmują postać złożoną wymagającą pracy często wielu pracowników szpitala, np. rozliczenie stanu zużycia leków i materiałów medycznych za określony okres, czy też ustalenie możliwości realizowania skomplikowanych świadczeń zdrowotnych, wymagających odpowiedniego przygotowania osobowego, sprzętowego, a także materiałowego. Potrzeby informacyjne mogą pochodzić od zarządzających szpitalem, jak również od interesariuszy zewnętrznych, żywo zainteresowanych funkcjonowaniem szpitala, jego kondycją finansową oraz możliwościami realizowania świadczeń zdrowotnych w danym regionie. Można zatem mówić o wewnętrznych i zewnętrznych odbiorcach informacji ekonomicznych i medycznych, gromadzonych, przetwarzanych i przygotowywanych w szpitalu.

O informacjach ekonomicznych J. Oleński [1997, s.14] pisze, że można je postrzegać jako przygotowywane dobrowolnie lub obowiązkowo zestawy informacyjne dotyczące zasobów, produktów, towarów handlowych, czynników produkcji, zasobów osobowych, jak również elementów wyposażenia i infrastruktury. Źródłem tych informacji jest w pierwszej kolejności system rachunkowości, ale także inne komórki czy systemy funkcjonujące w szpitalu, które zajmują się wielkościami ekonomicznymi i zjawiskami bądź problemami związanymi z ich wykorzystaniem. Rachunkowość jako system jest wiarygodnym źródłem informacji, co wynika z zapisów ustawy o rachunkowości [ustawa z 29 września 1994, art. 24] i konieczności jej przestrzegania. Należyte wykorzystanie tych informacji zależy od stopnia przygotowania odbiorcy do samodzielnego analizowania i interpretowania informacji, jak również od ilości i jakości informacji, które zostały odbiorcy przedstawione. W przypadku informacji przygotowywanych dla odbiorców wewnętrznych, często ważna jest aktualność informacji, szczególnie w sytuacjach decyzyjnych, gdzie decyzja zarządzającego w dużej mierze zależy od tych informacji.



Wprowadzając w szpitalu nowe rozwiązania ewidencyjne, kalkulacyjne czy sprawozdawcze, zarządzający oczekują konkretnych korzyści, mając przy tym świadomość, że wprowadzenie tych rozwiązań wymaga dodatkowych czynności realizowanych przez pracowników. Co więcej, często też zachodzi potrzeba sfinansowania nabycia nowego sprzętu komputerowego bądź oprogramowania. Proponowany do zastosowania rachunek wyników z wykorzystaniem Jednorodnych Grup Pacjentów wkomponowuje się w ogólne zapotrzebowanie na informacje ekonomiczne i medyczne związane z funkcjonowaniem szpitala na trudnym rynku usług medycznych. Rachunek ten kompiluje informacje znajdujące się w różnych miejscach (komórkach organizacyjnych) szpitala w celu uzyskania sprawozdania pozwalającego precyzyjniej (przez pryzmat metodycznie spójnych przychodów i kosztów) spojrzeć na rezultaty działalności szpitala, uwzględniając perspektywę istnienia i rozwoju dla dobra nie tylko pacjentów, ale osób zatrudnionych w szpitalu, dla których funkcjonowanie szpitala w dobrych warunkach ekonomicznych zapewnia bezpieczeństwo zatrudnienia. Jednocześnie w ten sposób skonstruowany rachunek wyników może być przedmiotem zainteresowania założyciela czy właściciela szpitala, z powodów ekonomicznych, społecznych, a często i politycznych.

Dzieląc odbiorców informacji na wewnętrznych i zewnętrznych, M. Hass-Symotiuk [2010, s. 30 i następne] do pierwszej grupy odbiorców zalicza m.in. zarządzających szpitalem w tym dyrekcję, radę nadzorczą (jeżeli istnieje zgodnie z wymogami prawnymi), radę społeczną, a także kierowników niższych szczebli zarządzania np. ordynatorów oddziałów szpitalnych, kierowników poradni czy też pracowni medycznych, jak również kierowników komórek niemedycznych funkcjonujących w szpitalu. Do drugiej grupy odbiorców zalicza zaś założycieli i właścicieli, potencjalnych inwestorów, różnych wierzycieli (w tym banki, inne instytucje finansujące i dostawców), płatników instytucjonalnych, w tym głównego jakim jest NFZ, niektóre agendy rządowe, konkurencję zainteresowaną informacjami na temat funkcjonowaniem szpitala, no i pacjentów. Jak już wcześniej zwracała na to uwagę autorka, informacyjne potrzeby tych odbiorców mają odmienny charakter, stąd i kierunki wykorzystania rachunku wyników uwzględniającego JGP będzie różny. Oczywiście dostępność informacji nie będzie taka sama dla wszystkich jej użytkowników, a i dostęp do niektórych informacji musi być weryfikowany przez zarządzających szpitalem.

Proponowany rachunek wyników z wykorzystaniem JGP kładzie szczególny nacisk na rozbudowanie informacji dotyczących przychodów ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych rozliczanych z wykorzystaniem JGP oraz kosztów ściśle związanych z ich realizacją. Rozpatrując w pierwszej kolejności odbiorców wewnętrznych należy zwrócić uwagę na potrzeby decyzyjne tej grupy użytkowników. Pion finansowo-księgowy

przygotowujący rachunek wyników z wykorzystaniem JGP, przetwarza informacje ekonomiczne i medyczne w celu rzetelnego i poprawnego przedstawienia sytuacji szpitala, uwzględniając warunki sprawozdawcze oraz rozliczeniowe narzucone przez NFZ, a jednocześnie przyporządkowuje koszty zrealizowanych świadczeń zdrowotnych otrzymanym przychodom.

Zarządzający szpitalem oczekują zestawienia, które umożliwi analityczne spojrzenie na zaksięgowane i otrzymane przychody ze sprzedaży zrealizowanych świadczeń zdrowotnych (od głównego płatnika jakim jest NFZ, od pozostałych płatników instytucjonalnych, od indywidualnych pacjentów). Ważną dla szpitala jest informacja o przychodach dotyczących świadczeń zrealizowanych w ramach podpisanego kontraktu, a także o nadwykonaniach, co do których należność pozostaje wątpliwa lub jest niemożliwa do sfinansowania w trybie kontraktu. Informacje takiej treści mają wpływ na podejmowanie decyzji przez świadczeniodawcę w przyszłości w podobnych sytuacjach związanych ze świadczeniami ponadlimitowymi, kiedy koszty zostały już poniesione i pozostaje problemem ich pokrycia lub gdy szpital stoi w obliczu podjęcia decyzji jakie świadczenia wykonać mając świadomość, że wyczerpał już limit dotyczący danego kontraktu. Często szpital znajduje się w niezmiernie trudnym położeniu, gdyż niezależnie od tego czy ma on jeszcze możliwość zrealizować świadczenia w ramach umowy podpisanej z Funduszem czy też nie, zgodnie z obowiązującymi przepisami nie ma on prawa odmówić udzielenia pomocy osobie z zagrożeniem zdrowia lub życia, stąd potrzeba dobrej współpracy między świadczeniodawcami, aby w drastycznych sytuacjach skierować pacjenta tam, gdzie istnieją medyczne i ekonomiczne możliwości udzielenia pomocy. Zarządzający powinni więc na bieżąco otrzymywać informacje o stanie realizacji kontraktów i kosztach ich realizacji. Rachunek wyników z wykorzystaniem JGP pokazuje to w układzie kompleksowym, a nie wyrywkowym, co ułatwia podejmowanie decyzji menedżerskich.

Rachunek wyników może służyć jako narzędzie wspomagające zarządzanie, z którego czerpać można informacje dotyczące rentowności (bezpośrednio z perspektywy całości jednostki, ale i z punktu widzenia poszczególnych typów prowadzonej przez szpital działalności, jak również pośrednio w ujęciu sekcji JGP, poszczególnych JGP oraz konkretnych pacjentów). Brak rentowności wymaga od zarządzających identyfikacji poziomu strat oraz szybkiego zaproponowania rozwiązań mających na celu zwiększenie efektywności wykorzystywanych zasobów, w rezultacie których straty te mają być zmniejszone. Informacjami tymi zainteresowana jest Rada Nadzorcza szpitala (jeżeli istnieje), do zadań której w ramach nadzoru należy m.in. badanie podejmowanych przez zarząd decyzji, badanie rachunku zysków i strat, jak i samego bilansu oraz porównywanie

ich z księgami rachunkowymi, zatwierdzanie rocznych planów działania szpitala itp. Proponowany rachunek wyników z wykorzystaniem JGP dostarcza więc Radzie Nadzorczej danych dotyczących rentowności realizowanych świadczeń zdrowotnych oraz polityki prowadzonej w tym zakresie przez zarząd. W grupie zarządczej znajduje się też Rada Społeczna szpitala, do której zadań należy m.in. przedstawianie dyrektorowi szpitala wniosków i opinii w sprawach planu finansowego i inwestycyjnego, rocznego sprawozdania z realizacji planu inwestycyjnego i finansowego, kredytów bankowych lub dotacji, zagospodarowania wypracowanego zysku itp. Wnioski i opinie w sprawie planu finansowego i inwestycyjnego mogą być budowane m.in. na podstawie rachunku wyników z wykorzystaniem JGP, bowiem tam właśnie znajdują się informacje o uzyskanych przychodach oraz poniesionych kosztach z tytułu realizowanych świadczeń zdrowotnych finansowanych przez płatnika instytucjonalnego, jakim jest NFZ, w ramach świadczeń rozliczanych z wykorzystaniem JGP.

Informacje na temat relacji przychodowo-kosztowych płynących z rachunku wyników z zastosowaniem JGP mogą też wykorzystywać ordynatorzy oddziałów szpitalnych, którzy realizują świadczenia zdrowotne i na co dzień podejmują decyzje zarządcze w ramach swoich komórek organizacyjnych. Ordynatorzy interesują się rentownością poszczególnych świadczeń zdrowotnych w ramach JGP i możliwościami racjonalizowania kosztów bez utraty szansy na uzyskanie pełnej płatności weryfikowanej przez Gruperę. Rentowność poszczególnych świadczeń decyduje bowiem o rentowności całego oddziału. Praktyka pokazuje, że niektóre świadczenia są niedoszacowane i analiza sytuacji finansowej oddziału powinna wskazywać, czy istnieje szansa na pokrycie kosztów innymi świadczeniami, które są korzystne ekonomicznie dla oddziału. Ordynatorzy mogą posłużyć się rachunkiem wyników z wykorzystaniem JGP jako narzędziem kontroli przychodów i kosztów z tytułu realizacji świadczeń zdrowotnych. Lekarze, pracujący na oddziałach, wypełniający dokumentację medyczną pacjenta, muszą posiadać odpowiednią świadomość kosztową, ponieważ to od nich zależy poprawność kwalifikowania świadczenia w Gruperze. Czasami właśnie informacje pochodzące z rachunku wyników mogą pogłębić ich świadomość kosztową i uwypuklić jak znaczącą rolę pełnią osoby odpowiedzialne za przychodowe i kosztowe rozliczenie zrealizowanych świadczeń zdrowotnych. Analizując przychody i koszty udzielanych świadczeń zdrowotnych z danych sekcji JGP oraz z poszczególnych grup jednorodnych, można dokonać oceny rentowności całego oddziału. Ordynatorzy i pracownicy oddziałów są tą tematyką zainteresowani, bowiem rentowność przesądza o przyszłości oddziału. Nierentowne oddziały kwalifikują się często do zamknięcia z punktu widzenia ekonomicznego, co nie zawsze ma uzasadnienie medyczne. Nierzadko te dwa kryteria są ze sobą ściśle związane. Dla

przykładu, brak odpowiedniej obsady medycznej może spowodować obniżenie referencyjności oddziału, a przez to zniżenie punktacji i przychodów z tytułu realizowanych świadczeń zdrowotnych. Dlatego zastosowanie rachunku wyników z wykorzystaniem JGP może poprawić stan wiedzy ordynatorów o przychodach i kosztach przypisanych do konkretnych JGP i pozwolić dokonać analiz rentowności realizowanych świadczeń.

Zarządzający wyższego i średniego szczebla, jak również kierownicy komórek pomocniczych niemedycznych bądź administracyjno-technicznych zainteresowani są rezultatem podstawowej działalności medycznej szpitala. Możliwość uzyskania szczegółowej informacji o przychodach i kosztach prowadzonej działalności medycznej daje im orientację w szansach i zagrożeniach co do przyszłości szpitala. Wprawdzie istnieniem i funkcjonowaniem szpitala zainteresowani są wszyscy pracownicy, lecz nie do wszystkich mogą i nie do wszystkich powinny docierać aż tak szczegółowe informacje. Dla większości pracowników istotna jest tylko informacja, że szpital nie jest zadłużony, wypracowuje dodatni wynik finansowy i to jest wystarczająca informacja gwarantująca bezpieczeństwo ich zatrudnienia.

Zastosowanie rachunku wyników z wykorzystaniem JGP może być połączone z przygotowaniem szpitala do budżetowania, które jest traktowane jako proces, na który składają się planowanie, tworzenie i zatwierdzanie budżetu, a także późniejsza jego kontrola. Szpital jako jednostka rynkowa z punktu widzenia ekonomicznego, funkcjonuje na podstawie planu finansowego. Budżetowanie przyrostowe pozwala opracować budżety i plany finansowe, wykorzystując informacje za poprzednie okresy obrachunkowe. Rachunek wyników z wykorzystaniem JGP dostarcza szczegółowych danych dotyczących przychodów i kosztów poszczególnych grup pacjentów, a przy rozwinięciu analitycznym nawet i konkretnych pacjentów (przypadków chorobowych). Informacje przychodowo-kosztowe przygotowywane w krótszych okresach sprawozdawczych (np. miesięcznych) mogą być wykorzystywane przy budżetowaniu kolejnego okresu obrachunkowego, jakże ważne z miesiąca na miesiąc przy ryzyku nadwykonań. Równie przydatne może być zastosowanie rachunku wyników z wykorzystaniem JGP przy budżetowaniu kroczącym. W szpitalu, który wdrażając budżetowanie, wprowadza jednocześnie motywowanie finansowe pracowników z tytułu oszczędnego gospodarowania kosztami, istnieje zapotrzebowanie na informację szczegółową dotyczącą kosztów i to nie tylko w przypisaniu do JGP, ale również rodzajów kosztów występujących w poszczególnych komórkach organizacyjnych. Istotne są jednak informacje zawarte w rachunku wyników z wykorzystaniem JGP, ponieważ każdy użytkownik (w tym również motywowani pracownicy) ma możliwość porównania przychodów ze sprzedaży świadczeń

zdrowotnych i kosztów im towarzyszących oraz wyciągnięcia wniosków co do kolejnych zaangażowań kosztowych przy realizacji następnych świadczeń tego typu. Można zatem stwierdzić, że w przypadku budżetowania, rachunkiem wyników z wykorzystaniem JGP zainteresowani są wszyscy pracownicy szpitala.

Z budżetowaniem wiąże się potrzeba i możliwość kontroli kosztów w poszczególnych okresach obrachunkowych. Szczegółowe informacje dostarczane przez rachunek wyników z wykorzystaniem JGP (sporządzany w cyklach miesięcznych), pozwalają na bieżącą kontrolę budżetów sprzedaży i budżetów kosztów. Na podstawie wyników analizy zrealizowanych budżetów istnieje możliwość ich korekty stosownie do zaistniałej sytuacji szpitala. Ma to szczególne znaczenie przy stałych kontraktach, gdy zapotrzebowanie na świadczenia zdrowotne wzrasta a nie ma możliwości negocjowania i zwiększenia kontraktu. Ważne jest bowiem, aby szpital nie wpadł w spiralę kosztową bez możliwości ich pokrycia przychodami z NFZ. Jednocześnie bieżące analizy pozwalają odpowiedzieć na pytanie czy realizowane przez dany oddział świadczenia zdrowotne są prawidłowo oszacowane punktowo przez NFZ i czy zapewniają rentowność, o której była mowa wcześniej.

Niebagatelną rolę może odegrać rachunek wyników uwzględniający Jednorodne Grupy Pacjentów w statystyce. Dane w nim zawarte stanowią bowiem doskonały materiał statystyczny, możliwy do wykorzystania przez zarządzających szpitalem w dłuższym okresie czasu, m.in. do podpisywania kolejnych kontraktów z NFZ, oceny możliwości rozszerzenia zakresu realizowanych świadczeń zdrowotnych, planowaniu kolejnych inwestycji w sprzęt i wyposażenie medyczne, a także dostosowaniu się do zmieniającej się sytuacji na rynku usług medycznych.

Rachunkowość finansowa opisująca zaszczości materiałowo-finansowe traktowana jest jako rachunkowość na potrzeby wewnętrzne, ale jednocześnie zgodnie z ustawą [Ustawa z 29 września 1994] ma za zadanie przygotowywać dane dla potrzeb użytkowników zewnętrznych. I w tej grupie odbiorców informacji jest wielu. Mówiąc o interesariuszach zewnętrznych wskazuje się tych, dla których w sposób celowy i terminowy przygotowywane są odpowiednie zestawy informacyjne pochodzące z rachunkowości, a także z innych komórek organizacyjnych szpitala. Szata graficzna i struktura informacyjna tych zestawień najczęściej jest określona przez ogólnie obowiązujące prawo lub wynika z zarządzeń i wytycznych np. resortowych – NFZ, Ministerstwo Zdrowia. Inaczej ma się sprawa z pozostałymi interesariuszami, którzy korzystają z gotowych danych sprawozdawczych prezentowanych i dostępnych zgodnie z obowiązującym prawem.

Rachunek zysków i strat jako element sprawozdania finansowego, przygotowywany według wzoru opublikowanego w załącznikach do ustawy o rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994], trafia do Urzędów Skarbowych, sądów rejestrowych, założycieli lub właścicieli szpitala. Proponowany rachunek wyników z wykorzystaniem JGP poszerza strukturę informacyjną sprawozdania finansowego i daje możliwość porównania przychodów ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych z kosztami im faktycznie odpowiadającymi. Dla Urzędu Skarbowego jest to informacja tylko częściowo użyteczna, jako że Urząd zainteresowany jest jedynie informacjami ogólnymi dotyczącymi działalności szpitala i jego ewentualnym wynikiem finansowym. Niemniej jednak w przypadku potrzeby kontroli działalności, Urząd może odnieść się do przychodów i kosztów ujętych według JGP, oceniając prawidłowość ich kwalifikowania i zasadność, choćby z punktu widzenia kosztów uzyskania przychodów, co oczywiście wymaga przeprowadzenia kontroli w szpitalu i porównania zapisów w sprawozdaniu z zapisami w księgach rachunkowych. W przypadku sądów rejestrowych, złożone sprawozdania finansowe mają charakter dokumentacyjny i archiwalny. Konieczność ich składania wynika z obowiązującego prawa. Złożone sprawozdania finansowe nie podlegają kontroli ze względu na zawartość informacyjną, a jedynie konieczność, kompletność i terminowość ich złożenia.

Inaczej natomiast patrzą na rachunek wyników założyciele i właściciele. Są oni zainteresowani sytuacją finansową i kondycją ekonomiczną szpitala. Rozbudowa struktury informacyjnej rachunku wyników o szczegóły dotyczące JGP daje możliwość analizy i oceny prowadzonej działalności oraz oceny przyszłości szpitala i możliwości jego funkcjonowania w regionie. Analizy mogą również dotyczyć (uwzględniając pozostałe elementy sprawozdania finansowego) zdolności do generowania przychodów, wypłacalności, płynności finansowej, a także sytuacji majątkowej szpitala. Uzupełnieniem do sprawozdania finansowego mogą być informacje medyczne zestawione zgodnie z oczekiwaniami założyciela czy właściciela. Mają one często charakter ilościowy i pozwalają ocenić stan przygotowania szpitala do realizacji świadczeń zdrowotnych w regionie, biorąc pod uwagę stan zdrowotności społeczeństwa oraz potrzeby przyszłych pacjentów. Z proponowanego rachunku wyników z wykorzystaniem JGP, właściciel czy założyciel może odczytać wielkość przychodów ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych i kosztów im odpowiadających, realizowanych przez szpital, co daje informacje o potrzebach zdrowotnych regionu i możliwościach ich zabezpieczenia w ramach podpisanych kontraktów z NFZ.

Ważnym zewnętrznym odbiorcą informacji jest sam Narodowy Fundusz Zdrowia, który chciałby znać relacje przychodowo-kosztowe szpitala i wiedzieć jak wygląda stopień

realizacji kontraktów za poszczególne okresy rozliczeniowe (obrachunkowe). Od pewnego czasu w prasie medycznej pojawiają się informacje o potrzebie szczegółowej identyfikacji kosztów szpitala na potrzeby NFZ. Proponowany rachunek wyników z wykorzystaniem JGP wyszedłby temu naprzeciw, stanowi bowiem poszerzenie informacji w stosunku do aktualnie obowiązującego wzoru określonego w ustawie o rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994]. Jednocześnie zidentyfikowanie i przyporządkowanie kosztów do odpowiedniej JGP oznacza możliwość analizy poprawności szacowania kosztów świadczeń zdrowotnych przez NFZ i porównania tych kosztów z kosztami poniesionymi przez innych świadczeniodawców. Przy notorycznie pojawiających się różnicach w kosztach, NFZ może podjąć działania zmierzające do urealnienia wyceny kosztowej realizowanych świadczeń zdrowotnych rozliczanych w ramach JGP i weryfikacji wyceny punktowej świadczenia. Dołączone do sprawozdania resortowe informacje ilościowe dają obraz potencjału usługowego posiadanego przez szpital, a jednocześnie dają gwarancję realizacji świadczeń zdrowotnych na odpowiednio wysokim poziomie i w odpowiedniej ilości w stosunku do oczekiwań rynku (obsługiwane regionu). Kwestia wyceny świadczeń zdrowotnych znajduje się w ostatnim czasie w kręgu głównych zainteresowań Ministerstwa Zdrowia. Pojawiają się propozycje dotyczące wyprowadzenia tejże wyceny poza obszar płatnika, aby ten ostatni nie miał na nią wpływu, czyli rozdziału funkcji płatnika od funkcji jednoczesnego taryfikatora świadczeń zdrowotnych. Postuluje się, by wyceny na potrzeby rozliczeniowe szpitali z NFZ (rozumianej jako przydawania oznaczonej wartości punktowej, inaczej taryfy, poszczególnym świadczeniom zdrowotnym) dokonywała niezależna agencja/urząd.

Uczestnikami rynku usług medycznych są także konkurenci, czyli pozostali świadczeniodawcy o różnej formie prawnej i właścicielskiej. Ta grupa interesariuszy może postrzegać rachunek wyników z wykorzystaniem JGP jako źródło informacji dotyczących słabych stron w funkcjonowaniu szpitala, co daje jej możliwość lokowania się na rynku usług medycznych z ofertami, których nie przedstawia szpital, lub też proponuje korzystniejsze warunki ich realizacji. Analiza informacji przedstawionych w rachunku wyników z wykorzystaniem JGP daje możliwość identyfikowania przychodów ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych oraz kosztów towarzyszących realizacji świadczeń. Znajomość problematyki przychodowo-kosztowej szpitala pozwala konkurencji rozpoznać rozmiar i kierunki działania analizowanego podmiotu, wielkość i strukturę realizowanych świadczeń zdrowotnych, a także wyniki na podstawowej działalności operacyjnej. Wprawdzie rachunek wyników z wykorzystaniem JGP nie przedstawia struktury kosztów rodzajowych realizowanych świadczeń zdrowotnych, lecz doświadczony analityk

kosztowy znający środowisko medyczne potrafi w sposób przybliżony wyliczyć poszczególne rodzaje kosztów.

Ostatnią grupą użytkowników zewnętrznych jest społeczność lokalna, na której terenie znajduje się szpital. Mieszkańcy są zainteresowani istnieniem i funkcjonowaniem szpitala, nie zaś informacjami szczegółowymi zapisanymi w rachunku wyników z wykorzystaniem JGP. Interesuje ich głównie wynik finansowy i sytuacja finansowa szpitala, a nie elementy składowe rachunku wyników. Ich zainteresowania oscylują wokół problematyki funkcjonowania systemu opieki zdrowotnej oraz możliwości korzystania ze świadczeń realizowanych przez szpital. Niektórych zainteresuje sprawa ochrony środowiska naturalnego, płaconych do gminy podatków, czy też możliwości zatrudnienia w szpitalu i uzyskania odpowiednio wysokiego wynagrodzenia z tytułu stosunku pracy. Niemniej jednak jeśli postrzegać społeczność lokalną w kategorii potencjalnych pacjentów, może wystąpić zainteresowanie dostępnością, poziomem jakości oraz asortymentem świadczeń zdrowotnych w zamieszkiwanym regionie, ogólną kondycją ekonomiczną szpitala, jaki i rozmieszczeniem placówek szpitalnych oraz zapewnieniem ciągłości opieki medycznej.

Podsumowując, można powiedzieć, że proponowany rachunek wyników z wykorzystaniem JGP ma konkretnych odbiorców, dla których interpretacja informacji dotyczących przychodów ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych i kosztów im towarzyszących ma istotne znaczenie. Trzeba bowiem znać specyfikę branży medycznej, aby umieć odczytać informacje i je zinterpretować w odniesieniu do przychodów i kosztów szpitala. Proponowany rachunek wyników z wykorzystaniem JGP jest nowatorskim rozwiązaniem, które może być rozwijane w związku z coraz szerszym zastosowaniem JGP, choćby w ostatnim czasie w zakresie świadczeń ambulatoryjnej opieki specjalistycznej. K. G. Szymański [1988, s. 16] uważa, iż podstawowym celem prowadzenia systemu rachunkowości jest dostarczanie informacji w wyrazie skwantyfikowanym (zasadniczo w ujęciu wartościowym) dla podejmowania decyzji na różnych szczeblach zarządzania w ramach podmiotu gospodarującego oraz poza nim [Szymański 1988, s. 16]. Rachunek wyników, który uwzględni w swej strukturze Jednorodne Grupy Pacjentów, zarówno w części przychodów jak i kosztów, dostarcza decyzyjnie ważnych informacji dla interesariuszy zewnętrznych i zarządzających szpitalem.



## ZAKOŃCZENIE

Rezultatem przeprowadzonych badań, koncentrujących się na rachunku wyników szpitala, są wnioski o charakterze teoretycznym oraz dotyczące zastosowań praktycznych, opracowana przez autorkę propozycja wzorca rachunku wyników szpitala z wykorzystaniem Jednorodnych Grup Pacjentów, jak również rekomendacje w odniesieniu do regulacji rachunkowości z zakresu opieki zdrowotnej. Rezultaty te wskazują jednoznacznie na potwierdzenie hipotezy naukowej, zrealizowanie głównego celu badawczego rozprawy i świadczą o jej teoretyczno-aplikacyjnym charakterze.

Głównym celem niniejszej pracy było skonstruowanie wzorca rachunku wyników szpitala z wykorzystaniem Jednorodnej Grupy Pacjentów. Dla jego osiągnięcia przyjęto wymienione we wstępie cele szczegółowe. Rozważania autorki na podstawie analizy bogatej literatury przedmiotu z zakresu rachunkowości, regulacji prawnych odnoszących się do specyficznego podmiotu gospodarczego jakim jest szpital oraz publikacji, w szczególności zagranicznych, na temat Jednorodnych Grup Pacjentów zostały uzupełnione o wyniki własnych badań empirycznych dotyczących stosowanego w praktyce rachunku wyników, co uzyskano na podstawie danych finansowych z badanych szpitali, jak i wywiadów z kadrą kierowniczą oraz pracownikami działów księgowości i analiz ekonomicznych.

Charakterystyka badanego podmiotu, czyli szpitala, który jak ustalono odgrywa najważniejszą rolę wśród świadczeniodawców będących kluczowym elementem systemu opieki zdrowotnej, wymagała uprzedniego zdefiniowania i uporządkowania pojęć istniejących dotychczas w literaturze oraz regulacjach prawnych z zakresu opieki zdrowotnej, jak i przedstawienia systemu opieki zdrowotnej w Polsce – jego istoty, funkcji oraz występujących w nim uczestników. Na podstawie analizy publikacji naukowych i zapisów obowiązujących aktów prawnych odnoszących się do opieki zdrowotnej uporządkowano, a następnie doprecyzowano na potrzeby rozprawy pojęcia: „zdrowie”, „ochrona zdrowia” i „opieka zdrowotna”. Wskazano głównych uczestników systemu opieki zdrowotnej, do jakich zaliczono świadczeniodawców, Narodowy Fundusz Zdrowia oraz pacjentów.

Ponadto, stwierdzono, iż nie istnieje uniwersalna i jednoznaczna definicja pojęcia „szpital”. Zaproponowano własne ujęcie tego terminu na potrzeby niniejszej pracy, kładąc nacisk na ekonomiczny charakter tego podmiotu, który należy traktować jako przedsiębiorstwo, jednocześnie pamiętając o jego specyficznej działalności usługowej, mającej cel społeczny. Stwierdzono, że szczególny charakter szpitala przejawia się w tym, że jego nadrzędnym celem nie jest osiągnięcie zysku, lecz realizowanie misji społecznej,

którą jest udzielanie wysokiej jakości świadczeń zdrowotnych. Niemniej jednak dostrzeżono, iż sprawne funkcjonowanie szpitala, efektywne zarządzanie nim jako całością oraz utrzymywanie racjonalnego poziomu kosztów działalności, których pokrycie gwarantować powinny osiągnięte z niej przychody, jest tak samo ważne jak w przypadku każdej innej jednostki gospodarczej.

Kolejnym dokonaniem autorki była szczegółowa prezentacja zakresu i przedmiotu działalności szpitala oraz jej finansowania. Sformułowano oraz przeanalizowano zalety i wady możliwych rozwiązań odnoszących się do finansowania świadczeń zdrowotnych rozwiązań, jakimi są koncepcja retrospektywnego finansowania (na zasadzie zwrotu poniesionych kosztów świadczonych usług) oraz prospektywnego finansowania (na podstawie wcześniej ustalonych stawek). Wykorzystując dane statystyczne zilustrowano skalę nakładów na opiekę zdrowotną w Polsce. Poprzez szczegółową charakterystykę szpitala skonstatowano, iż niewątpliwie wykazuje on cechy przedsiębiorstwa, stąd też jego działalność powinna być rentowna, a płynność finansowa zachowana. Narzędziem, które może służyć do oceny rentowności, gdyż odzwierciedla rezultaty działalności każdego przedsiębiorstwa, a zatem również szpitala, jest rachunek wyników. Dostarcza on informacji o czynnikach kształtujących wynik finansowy, czyli kosztach i przychodach. Na podstawie tych informacji odbiorcy zewnętrzni i wewnętrzni mogą podejmować decyzje o charakterze ekonomicznym dotyczące szpitala.

Dalszym logicznym etapem realizacji postawionego w rozprawie celu badawczego była analiza istoty i funkcji rachunku wyników szpitala, którą poprzedziło nakreślenie roli rachunkowości jako systemu informacyjnego w szpitalu. Po uprzedniej charakterystyce rachunkowości jako dyscypliny naukowej, omówiono zakres i funkcje rachunkowości w odniesieniu do jednostki gospodarczej jaką jest szpital. Uznano, iż przewodnim zadaniem rachunkowości jest dostarczanie rzetelnych i wiarygodnych informacji ekonomicznych pozwalających dokonać oceny działalności szpitala oraz wspomagających procesy decyzyjne zarządzających i interesariuszy zewnętrznych. Wskazano w tej kwestii na trudność polegającą na dostosowaniu informacji do różnych potrzeb informacyjnych poszczególnych użytkowników. Stwierdzono, że podstawową funkcją rachunkowości w szpitalu jest funkcja informacyjna, co wpisuje się w paradygmat strategiczno-informacyjny. Podkreślono również wagę funkcji kontrolnej, sprawozdawczej, analitycznej i dowodowej. W ramach rachunkowości finansowej uwagę skupiono na sprawozdawczości finansowej, którą autorka utożsamia ze zbiorem różnorodnych zestawień liczbowych przedstawiających dane o charakterze głównie finansowym z obecnego i poprzedniego okresu sprawozdawczego, sporządzonych na potrzeby zewnętrzne i wewnętrzne jednostki gospodarczej. Takim zestawieniem jest rachunek wyników. Następnie ciężar

rozważań przesunięto na obszar rachunkowości zarządczej, gdzie uwagę zwrócono na rosnące znaczenie jej instrumentów we wspomaganiu zarządzania szpitalem. Stwierdzono, iż system informacyjny rachunkowości nie jest jedynym systemem informacyjnym w szpitalu. Ważną bowiem rolę odgrywają w przypadku szpitala również informacje medyczne dotyczące hospitalizacji pacjentów. Rozpatrując system informacyjny rachunkowości oraz system informacji medycznej, które zdaniem autorki wspólnie stanowią trzon systemu informacyjnego w szpitalu, stwierdzono, że główne wyzwanie stojące przed rachunkowością odnosi się do obszaru, w którym te dwa podstawowe systemy się przenikają. Jednym z zagadnień mieszczących się w ich części wspólnej jest rachunek wyników szpitala (narzędzie pomiaru wyniku finansowego), będący przedmiotem rozprawy.

W dalszych wywodach określono istotę i funkcje rachunku wyników oraz sklasyfikowano koszty i przychody szpitala. W pierwszej kolejności dokonano systematyki różnych ujęć rachunku wyników, a co za tym idzie przeglądu definicji tego rachunku. Na potrzeby rozprawy przyjęto rozumienie pojęcia rachunek wyników jako tożsamego z terminem rachunek zysków i strat, przy czym zasadniczą kwestią było rozstrzygnięcie dotyczące jego struktury informacyjnej. Zwrócono uwagę, iż od wielu lat jest podnoszony problem zawartości informacyjnej rachunku wyników, jak i jego znaczenia dla funkcjonowania jednostki gospodarczej. Analizę literaturową przeniesiono na grunt opieki zdrowotnej, gdzie po uwzględnieniu szczególnej specyfiki szpitala, wskazano na charakterystyczne, właściwe dla tego podmiotu, potrzeby informacyjne w zakresie przychodów i kosztów. Ustalono, iż potrzeby te przesądzają o konieczności skupienia się na podstawowej działalności operacyjnej szpitala oraz prezentacji czynników kształtujących wynik na sprzedaży w sposób bardziej rozwinięty niż przewiduje to obowiązujący prawnie układ rachunku zysków i strat, przy jednoczesnym użyciu nomenklatury odzwierciedlającej usługowy charakter prowadzonej przez szpital działalności leczniczej. Stwierdzono, iż uszczegółowiona struktura informacyjna rachunku wyników szpitala powinna dostarczyć danych zarządzającym szpitalem, by ułatwić procesy decyzyjne. W następstwie tego stwierdzenia skonstatowano, iż rachunek wyników ma zatem, poza celem sprawozdawczym, stanowić element wspomagający zarządzanie jednostką. Ponieważ czynnikami kształtującymi wynik finansowy są przychody i koszty, dokonano ich szczegółowej klasyfikacji przy jednoczesnym zilustrowaniu ich rodzaju i struktury na podstawie danych empirycznych z badanych szpitali oraz Biuletynów Statystycznych Ministerstwa Zdrowia.

Dotychczasowe dociekania dotyczące szpitala oraz jego rachunku wyników, posłużyły jako grunt do zidentyfikowania, dokonania analizy, a w jej następstwie oceny

aktualnego stanu rachunkowości w obszarze kalkulacji kosztów i rachunku wyników szpitala. Przedstawiono różne metody kalkulacji kosztów świadczeń zdrowotnych, dokonując przy tym analizy ich zalet i wad pod kątem przydatności oraz odzwierciedlenia rzeczywistego zużycia zasobów. Prezentację i ocenę stosowanych w praktyce metod kalkulacji kosztów świadczeń zdrowotnych uzupełniono o liczbowe przykłady pochodzące z dokumentacji badanych szpitali. Podkreślono, iż szpital, jak każdą inną jednostkę gospodarczą, obowiązują ekonomiczne zasady prowadzenia działalności, czyli pokrywanie kosztów działalności przez uzyskane z niej przychody.

Zwrócono uwagę, że system opieki zdrowotnej znajduje się w okresie ciągłej transformacji, co powoduje zmiany w funkcjonowaniu szpitali, a to odbija się echem w rachunkowości tego podmiotu. Stwierdzono, że nowe rozwiązania prawne i organizacyjne, w tym wprowadzenie nowej metody finansowania świadczeń zdrowotnych przez Narodowy Fundusz Zdrowia opartej na Jednorodnych Grupach Pacjentów, powodują kolejne potrzeby informacyjne, jakim sprostać musi system rachunkowości. Przeprowadzone przez autorkę badania empiryczne w zakresie rachunku wyników udowodniły brak metodycznej spójności informacji na temat przychodów, kosztów i wyniku finansowego uzyskiwanych z systemu rachunkowości szpitala w związku ze sporządzaniem w obecnym kształcie rachunku zysków i strat. Sformułowano zatem wnioski, że aktualnie stosowany rachunek zysków i strat w szpitalu, który nie przyjmuje za punkt wyjścia Jednorodnych Grup Pacjentów, uniemożliwia bezpośrednie powiązanie kosztów z przychodami z tytułu świadczeń zdrowotnych zakontraktowanych i rozliczanych z Narodowym Funduszem Zdrowia. Ogół rozważań oraz wyniki badań w zakresie stosowanego obecnie w praktyce rachunku wyników szpitala jednoznacznie zweryfikowały hipotezę naukową pracy, wykazując jednocześnie potrzebę dostosowania jego struktury, a przez to i metod kalkulowania kosztów świadczeń zdrowotnych do Jednorodnych Grup Pacjentów.

Dalsze rozważania poświęcono Jednorodnym Grupom Pacjentów, które stanowią podstawę obowiązującej od 1 lipca 2008 roku metody finansowania świadczeń zdrowotnych, co przesądza o ich znaczeniu. Przedstawiono w sposób kompleksowy genezę powstania koncepcji DRG (z ang. Diagnosis Related Groups – tłumaczenie w języku polskim to Jednorodne Grupy Pacjentów), jej rozwój w Stanach Zjednoczonych i Europie, wdrożenie JGP w Polsce, a także zasady kodowania opartej na Międzynarodowej Statystycznej Klasyfikacji Chorób i Problemów Zdrowotnych ICD-10 i Międzynarodowej Klasyfikacji Procedur Medycznych ICD-9, czyli przyporządkowywania pacjentów do poszczególnych grup jednorodnych. Dokonane tego w głównej mierze na podstawie źródeł literatury francusko- i anglojęzycznej. Szczegółowa charakterystyka i analiza

Jednorodnych Grup Pacjentów okazała się niezbędna na potrzeby rozprawy oraz doprowadziła do wniosku, że można i należy wykorzystać JGP jako punkt wyjścia do skonstruowania wzorca rachunku wyników szpitala.

Przeprowadzone dotychczas w niniejszej rozprawie dociekania oraz badania autorki w zakresie rachunku zysków i strat szpitala pozwoliły stworzyć autorską koncepcję wzorca rachunku wyników przy zastosowaniu Jednorodnych Grup Pacjentów. Zaproponowanie wzorca poprzedzono ustaleniem wymogów informacyjnych rachunku wyników z wykorzystaniem JGP. Zwrócono uwagę na konieczność posiadania przez szpital odpowiedniego oprogramowania informatycznego, które mogłoby obsłużyć zbiór informacji rachunkowych i medycznych, zważywszy na ich dużą ilość i różnorodność. Zaproponowano schemat księgowania kosztów świadczeń zdrowotnych dla potrzeb wzorcowego rachunku wyników oraz rozwinięcia kont kosztów i przychodów w ujęciu analitycznym.

Wkładem własnym autorki było także opracowanie założeń określających ogólny kształt rachunku wyników z wykorzystaniem JGP, tj. wyznaczających cel rachunku wyników, zakres przedmiotowy (rodzaj i struktura informacji), zakres podmiotowy (odbiorcy i ich zasadnicze oczekiwania informacyjne), sposób jego sporządzania oraz cechy (atrybuty) jakościowe informacji w nim zawartych. Ponadto, omówiono również kwestie odnoszące się do stosowalności wzorca, jego struktury graficznej, jak i interakcji elementów w nim występujących. Za cel rachunku wyników szpitala sporządzonego z wykorzystaniem Jednorodnych Grup Pacjentów przyjęto dostarczenie kompletnych, spójnych i użytecznych informacji o wyniku finansowym szpitala, zarówno odbiorcom zewnętrznym, jak i wewnętrznym. Nacisk na zastosowanie JGP wynika ze spójności metodycznej w kwestii techniki prawidłowego doboru danych przy ustalaniu wyniku finansowego z działalności podstawowej jednostki oraz z zasady współmierności kosztów i przychodów. Zaproponowany wzorzec ujęto w formie tabelarycznej z zachowaniem analogii do standardowego rachunku zysków i strat, zawartego w ustawie o rachunkowości. Prezentacja w formie tabelarycznej umożliwiła wskazanie bezpośrednich powiązań wymienionych w nim przychodów i kosztów podstawowej działalności operacyjnej szpitala. Przystępując do opracowania wzorca zidentyfikowano oraz sklasyfikowano przychody i koszty usługowej działalności szpitala z wyodrębnieniem przychodów i kosztów związanych, a także niezwiązanych z JGP. Uznano za niezbędne wyodrębnienie następujących obszarów przychodów i kosztów ich uzyskania:

- przychody i koszty związane z realizacją świadczeń zdrowotnych refundowanych przez NFZ według JGP,

- przychody i koszty związane z realizacją świadczeń zdrowotnych udzielonych w trybie instytucjonalnym (z wyłączeniem NFZ, gdzie płatnikiem jest np. zakład pracy),
- przychody i koszty związane z realizacją świadczeń zdrowotnych udzielonych w trybie indywidualnym (płatnikiem jest pacjent).

W ramach każdego z powyższych obszarów przychodów i kosztów wydzielono dwa zakresy świadczeń zdrowotnych: lecznictwo stacjonarne oraz lecznictwo ambulatoryjne. Tak zaproponowane ujęcie przychodów i kosztów umożliwiło uzyskanie dodatkowego poziomu (rodzaju) wyniku finansowego w postaci zysku (straty) brutto ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych. Uszczegółowiona w ten sposób struktura informacyjna rachunku wyników odzwierciedla specyficzny charakter usługowej działalności leczniczej szpitala. Po przedstawieniu wymogów informacyjnych, założeń oraz struktury proponowanego rachunku wyników szpitala wskazano na ewentualne problemy odnoszące się do implementacji wzorca. Do podstawowych warunków implementacji (stanowiących na chwilę obecną problemy wdrożeniowe) rachunku wyników z wykorzystaniem JGP zaliczono:

- w zakresie przychodów, możliwość uzyskiwania od Narodowego Funduszu Zdrowia szczegółowych informacji dotyczących dokładnej struktury i wielkości przychodów podstawowej działalności operacyjnej szpitala, które są na ten moment w pełni od niego zależne,
- w zakresie kosztów, zaadoptowanie odpowiedniego rachunku kosztów, którego obiektami kalkulacyjnymi byłyby Jednorodne Grupy Pacjentów.

Stwierdzono braki informacyjne odnoszące się do danych pozyskiwanych z Funduszu o przychodach uzyskiwanych za zrealizowane świadczenia zdrowotne, jak również wskazano możliwe do zastosowania rozwiązania na poziomie kalkulacji kosztów/rachunku kosztów, aby te dwie wielkości, przychody i koszty, mogły być ze sobą porównywane w sposób spójny metodycznie. Uznano, iż proponowany wzorzec może być stosowany jako rozwiązanie praktyczne w szpitalu. Ponadto, sformułowano rekomendacje co do wprowadzenia rozporządzenia przez Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczegółowych zasad prowadzenia rachunkowości szpitala. Ze względu na uniwersalny charakter wzorca, proponuje się, by rozporządzenie dotyczyło zarówno szpitali publicznych, jak i niepublicznych. Co do treści rozporządzenia, zaleca się, aby w rachunku zysków i strat w ramach podstawowej działalności operacyjnej dokonać podziału przychodów i kosztów na dotyczące sprzedaży świadczeń zdrowotnych (przy jednoczesnym wskazaniu płatnika), sprzedaży usług pomocniczej działalności medycznej i niemedykowej, pozostałej sprzedaży oraz sprzedaży towarów i materiałów. Proponuje się

wprowadzenie dodatkowego poziomu wyniku finansowego odnoszącego się do głównej działalności szpitala – udzielania świadczeń zdrowotnych. Uważa się bowiem za słuszne i odpowiadające potrzebom praktyki stworzenie możliwości uwypuklenia w rachunku wyników jej rezultatów ekonomicznych, prezentując je ponadto szczegółowo w odniesieniu do leczenia stacjonarnego i ambulatoryjnego. Ustalony w sposób metodycznie spójny i we właściwej wysokości zysk (strata) brutto ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych, zysk (strata) brutto ze sprzedaży oraz zysk (strata) netto szpitala to bezsprzecznie bardzo ważne mierniki jego dokonań, jak również rentowności działalności jednostki.

Do potencjalnych kierunków wykorzystania zaproponowanego w pracy wzorca rachunku wyników zaliczyć można: wspomaganie zarządzania szpitalem, ułatwienie budżetowania kosztów działalności usługowej – planowania i kontroli kosztów świadczeń zdrowotnych, dostarczanie szczegółowych danych do podejmowania decyzji ekonomicznych przez zróżnicowany krąg użytkowników. Rozważania teoretyczne zostały wzmocnione badaniami empirycznymi przeprowadzonymi w szpitalach (publicznych i niepublicznych, powiatowych i wojewódzkich, klinicznych, ogólnych i specjalistycznych) oraz autorską analizą danych z dokumentacji medycznej oraz księgowej.

Poddane badaniu szpitale nie zostały zidentyfikowane nazewniczo ze względu na brak zgody dyrektorów szpitali na publikowanie w pracy danych.

Wyniki przeprowadzonych badań pozwoliły na opracowanie propozycji wzorca rachunku wyników z wykorzystaniem Jednorodnych Grup Pacjentów.

Za najważniejsze rezultaty poznawcze pracy można uznać:

- zdefiniowanie i uporządkowanie pojęć istniejących dotychczas w literaturze i regulacjach prawnych z zakresu opieki zdrowotnej;
- charakterystykę istoty, funkcji oraz użytkowników systemu opieki zdrowotnej;
- przedstawienie specyfiki badanego podmiotu, czyli szpitala;
- omówienie sposobów finansowania działalności leczniczej szpitala;
- nakreślenie roli rachunkowości jako systemu informacyjnego w szpitalu;
- przedstawienie istoty i funkcji rachunku wyników;
- sklasyfikowanie kosztów i przychodów szpitala;
- analizę i ocenę aktualnego stanu rachunkowości w obszarze kalkulacji kosztów i rachunku wyników szpitala;
- omówienie istoty Jednorodnych Grup Pacjentów;
- stworzenie koncepcji rachunku wyników przyjmującego za punkt wyjścia Jednorodne Grupy Pacjentów oraz ocena i warunki implementacji tej koncepcji w szpitalu;

- sformułowanie rekomendacji w kwestii objęcia aktem prawnym szczegółowych zasad sporządzania rachunku wyników w szpitalu.

Na koniec autorka pragnie nakreślić postulowane kierunki dalszych badań. Jako że, przedmiotem pracy był rachunek wyników, nie zaś rachunek kosztów, autorka widzi potrzebę prowadzenia dalszych badań w obszarze zastosowania nowoczesnych systemów rachunku kosztów w szpitalu z uwzględnieniem Jednorodnych Grup Pacjentów.



## BIBLIOGRAFIA

1. Aksman, E., 2000, *Przekształcenia sektora publicznego i prywatnego w brytyjskiej i w polskiej opiece zdrowotnej*, Wyd. Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
2. Anfin Egdahl, W., 1907, *Linnæus' "Genera Morborum," and Some of His Other Medical Works*, w: *Medical Library and Historical Journal*, September, nr 5(3), s. 185–193.
3. Baker, J. J., 2002, *Medicare Payment System for Hospital Inpatients: Diagnosis-Related Groups*, w: *Journal of Health Care Finance*, Spring, nr 28 (3), str. 3
4. Bączek, I., 2010, *Ile już dostaliśmy?*, w: *Rynek zdrowia*, 4 wrzesień, <http://www.rynekdrowia.pl/Rynek-Zdrowia/Ile-juz-dostalismy,101877.html> [dostęp: 21.09.2010].
5. Bellanger, M. M., Tardif, L., 2006, *Accounting and reimbursement schemes for inpatient care in France*, w: *Health Care Manage Science*, tom 9, s. 295-305.
6. Bertalanffy, L. von, 1984, *Ogólna teoria systemów*, PWN, Warszawa.
7. Berki, S. E., 1974, *Hospital Economics*, Lexington Books, Toronto.
8. Bieniek, A., 1938, *Zarys systematyki kosztów własnych*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Warszawa.
9. Bińczycka-Majewska, T., 1999, *Koordynacja systemów zabezpieczenia społecznego w Unii Europejskiej*, Zakamycze, Kraków.
10. Bloch, N., Goździak, E. M. (red.), 2010, *Od gości do sąsiadów*, Centrum Badań Migracyjnych UAM, Instytut Etnologii i Antropologii UAM, Poznań.
11. Böcking, W., Ahrens, U., Kirch, W., Milakovic, M., 2005, *First results of the introduction of DRGs in Germany and overview of experience from other DRG countries*, w: *Journal Public Health*, nr. 13, s. 128-137.
12. Brook, Ch., 2000, *Casemix w australijskich szpitalach*, w: *Służba Zdrowia*, nr 75-77.
13. Brzezina, W., 1995, *Ogólna teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
14. Brzezina, W., 2000, *Tradycyjne i współczesne ujęcie rachunkowości*, w: *Rachunkowość w nowoczesnej gospodarce. Aspekty przekształceń organizacyjno-własnościowych w rachunkowości*, Materiały na konferencję naukową organizowaną przez Uniwersytet Szczeciński i Akademię Rolniczą w Szczecinie, Świnoujście, s. 24-33.
15. Buczkowska, A., 2003, *Rachunek wyników w systemie informacyjno-decyzyjnym jednostki gospodarczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
16. Burzym, E., 1990, *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, w: *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP*, nr 16, Warszawa, s. 13.
17. Busse, R., Schreyögg, J., Smith, P. C., 2006, *Editorial: Hospital case payment systems in Europe*, w: *Health Care Manage Science*, tom 9, s. 211-213.
18. Chajtmann, S., 1986, *Systemy i procesy informacyjne*, PWE, Warszawa.
19. Chambers R. J., 1966, *Why Bother with Postulates ?*, w: *Readings in Accounting Theory* (eds.) P. Garner P., K. B. Berg, Houghton Mifflin Comp.
20. Chluska, J., 2008, *Model rachunku kosztów standardowych świadczeń zdrowotnych szpitala*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
21. Chluska, J., 2004, *Rachunkowość zakładów opieki zdrowotnej w krótkim i długim czasie*, w: *Polska Szkoła Rachunkowości*, (red.) M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza, Warszawa, s. 553.
22. Chodorowski, J., 1947, *Rachunek kosztów własnych w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa.
23. Czerwiński, A., Trzcieniecki, J., 1973, *Elementy teorii i zarządzania*, PWE, Warszawa.
24. Czubakowska, K., Gabrusewicz, W., Nowak, E., 2006, *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa.

25. Czubakowska, K., Gabrusewicz, W., Nowak, E., 2009, *Przychody, koszty, wynik finansowy przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
26. Czubakowska, K., 1994, *Rachunek wyników w systemie controllingu*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
27. Czubakowska, K. (red.), 2006, *Rachunkowość w biznesie*, PWE, Warszawa.
28. Czupryniak, A., 2010, *Dodatkowy grosz. Zasady współpłacenia za świadczenia zdrowotne we Francji*, w: Menedżer zdrowia, nr 4/2010, s. 24-28.
29. Dekret Krajowej Rady Narodowej z 11 kwietnia 1945 roku o podziale Ministerstwa Pracy, Opieki Społecznej i Zdrowia, Dz. U. 1945 nr 12 poz. 63.
30. Dekret o obowiązkowym ubezpieczeniu na wypadek choroby, Dz. Pr. P. P. 1919 r., nr 9 poz. 122.
31. Dekret Rady Regencyjnej Królestwa Polskiego o utworzeniu Ministerstwa Zdrowia Publicznego, Opieki Społecznej i Ochrony Pracy Dz. U. 1918 nr 5 poz. 8.
32. Dercz, M., Izdebski, H., 2001, *Organizacja ochrony zdrowia w Rzeczypospolitej Polskiej w świetle obowiązującego ustawodawstwa*, Polskie Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa – Poznań.
33. Dismuke, C. E., Sena, V., 1999, *Has DRG payment influenced the technical efficiency and productivity of diagnostic technologies in Portuguese public hospitals? An empirical analysis using parametric and non-parametric methods*, w: health Care Management Science, nr 2 (1999), s. 107-116.
34. Dobija, M., 1997, *Rachunkowość zarządcza i controlling*, PWN, Warszawa.
35. Dobrzańska, R., Kamińska, E., 2008, *Reforma ochrony zdrowia niezbędna polskiemu samorządowi*, w: Ogólnopolski Przegląd Medyczny, nr 6/2008, s. 64-69.
36. Dobska, M., Rogoziński, K., 2008, *Podstawy zarządzania zakładem opieki zdrowotnej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
37. Drury, C., 1996, *Rachunek kosztów. Wprowadzenie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
38. Ducey, K., 2009, *Działalność na bloku operacyjnym – szanse i zagrożenia*, w: Ogólnopolski Przegląd Medyczny, nr 6/2009, s. 59-65.
39. Elghazel, H., 2005, *Rapport Prisma*, Université de Lyon, France  
[http://www710.univ-lyon1.fr/~elghazel/Papers/Pdf/Rapport\\_PMSI.pdf](http://www710.univ-lyon1.fr/~elghazel/Papers/Pdf/Rapport_PMSI.pdf) [dostęp: 14.01.2013].
40. *Encyklopedia powszechna*, 1974, PWN, Warszawa.
41. *Encyklopedia zdrowia*, 1992, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
42. Estepin, D., Mason, A., 2006, *Costs and proces for inpatient care In England: Mirror twins Or distant cousins?*, w: Health Care Manage Science, tom 9, s. 233-242.
43. Farr, W., 1843, *Registration of Deaths*, w: Provincial Medical Journal and Retrospect of the Medical Sciences, May 13, 6(137), s. 136.
44. Fetter, R. B., 1991, *Diagnosis Related Groups: Understanding Hospital Performance*, w: Interfaces, Vol. 21 (1), January-February.
45. Forgione, D. A., Vermeer, T. E., Surysekar, K., Wrieden, J. A., Plante, C. A., 2004, *The Impact of DRG-Based Payment Systems on Quality of Health Care in OECD Countries*, w: Journal Health Care Finance, nr. 31(1), s. 41-54.
46. Gabrusewicz, W., Kamela-Sowińska, A., Poetschke, H., 2002, *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
47. Gabrusewicz, W., Remlein, M., 2007, *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
48. Getzen, T. E., 2000, *Ekonomia zdrowia. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
49. Gierusz, B., 2001, *Podręcznik samodzielnej nauki księgowania*, Oddk. Gdańsk.
50. Gierusz, J., 2005, *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości. Pojęcie, klasyfikacja, zakres ujawnień*, Oddk, Gdańsk.
51. Gliksman, B., 1972, *Cybernetyka zarządzania*, Ośrodek Badawczo-Rozwojowy Informatyki, Warszawa.

52. Glynn, J. J., Perrin, J., Murphy, M. P., 2003, *Rachunkowość dla menedżerów*, PWN, Warszawa.
53. Gmytrasiewicz, M. (red.), 2005, *Encyklopedia rachunkowości*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
54. Gmytrasiewicz, M., 2006, *Dylematy współczesnej rachunkowości*, w: *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, SKwP, Warszawa, t. 32(88), s. 87-95.
55. Gmytrasiewicz, M., 2007, *Teoria rachunkowości a Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Finansowej*, w: *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Wyd. SKwP, Warszawa, s. 111-120.
56. Górski, J., 1975, *Metody poznawcze rachunkowości*, PWE, Warszawa.
57. Hass-Symotiuk, M. (red.), 2010a, *Koncepcja sprawozdawczości szpitali na potrzeby zintegrowanego systemu oceny dokonań*, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, *Studia i Rozprawy*, nr 786, Szczecin.
58. Hass-Symotiuk, M. (red.), 2010b, *Rachunkowość. System informacji finansowych Zakładów Opieki Zdrowotnej*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa.
59. Hass-Symotiuk, M. (red.), 2008, *Rachunkowość i sprawozdawczość zakładów opieki zdrowotnej*, Oddk, Gdańska.
60. Hass-Symotiuk, M. (red.), 2011, *System pomiaru i oceny dokonań szpitala*, Wolters Kluwers sp. z o.o., Warszawa.
61. Hendriksen, E. A., Breda M. F., van, 2002, *Teoria rachunkowości*, tłum. G. Idzikowska, R. Ignatowski, A. Jaroszczak, M. Jerzemowska, P. Kabalski, G. Łoin, E. Marszał, J. Neneman, W. A. Nowak, Z. Owczarek, A. Szychta, E. Śniwżek, E. Walińska, D. Załęska, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
62. Hibner, E., 2003, *Zarządzanie w systemie ochrony zdrowia*, WSHE w Łodzi, Łódź.
63. IASB, 2011, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011*, SKwP, Warszawa.
64. Indulski, J., Orzeszna, S., 1981, *Drogi i bezdroża medycyny społecznej w Polsce*, w: *Służba Zdrowia*, nr 7, s. 15.
65. Iriji, Y., Mattessich, R., Rappaport, A., i in., 1971, *Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurement*, w: *The Accounting Review, supplement do vol. XLVI*.
66. Jachowicz, R., 1970, *Zarys technologii współczesnego szpitala*, PZWL, Warszawa.
67. Janik, W., Paździor, M., 2010, *Rachunek kosztów w zarządzaniu organizacjami*, CeDeWu, Warszawa.
68. Jaruga, A. A., Nowak, W. A., Szychta, A., 1999, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Absolwent, Łódź.
69. Jarugowa, A., 1991, *Współczesne problem rachunkowości*, PWN, Warszawa.
70. Jarugowa, A., Malc, W., Sawicki, K., 1979, *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa.
71. Jarugowa, A., Sobańska, I., Sochacka, R., 1993, *Metody kalkulacji. Koszty, ceny, decyzje*, PWE, Warszawa.
72. Jaworzyńska, M., 2010, *Planowanie finansowe w zakładach opieki zdrowotnej*, CeDeWu, Warszawa.
73. *Jednorodne Grupy Pacjentów – przewodnik po systemie*, w: *Menedżer Zdrowia*, czerwiec, nr 4/2008, s. 67-111.
74. Kabalski, P., 2005, *Zasady ujmowania przychodów*, w: *Przegląd podatkowy. Podatki. Rachunkowość*, 2 (166) luty, Wyd. KiK.
75. Karmańska, A., 2002, *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Pojęcia. Problemy. Zadania*, Difin, Warszawa.
76. Karmańska, A. (red.), 2006, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa.
77. Kautsch, M. (red.), 2010, *Zarządzanie w opiece zdrowotnej. Nowe wyzwania*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa.
78. Kautsch, M., Klich, J., 2001, *Zagraniczne systemy finansowania i organizacji świadczeń zdrowotnych*, materiały szkoleniowe, OTREK, Wrocław.

79. Kautsch, M., Whitfield, M., Klich, J. (red.), 2001, *Zarządzanie w opiece zdrowotnej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.
80. Kempista, M., 1973, *Mały słownik cybernetyczny*, Wydawnictwo Wiedza Powszechna, Warszawa.
81. Kirejczyk, E., 2008, *Zrozumieć zarządzanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
82. Kisielnicki, J., 2008, *Zarządzanie*, PWE, Warszawa.
83. Kissimowa-Skarbek, K., 2001, *Finansowanie opieki zdrowotnej*, w: Czupryna, A., Poździejoch, S., Ryś, A., Włodarczyk, C., *Zdrowie publiczne*, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne Versalius, Kraków.
84. Klecha, K., 2009, *Wolność działalności gospodarczej w Konstytucji RP*, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa.
85. Klupś, Z., 2003, *Kasy Chorych – między naprawą a likwidacją. Spory o model opieki zdrowotnej w Polsce w latach 2001 – 2002*, w: Musielak, M. (red.), *Kasy Chorych w Wielkopolsce. Przeszłość i teraźniejszość*, Wydawnictwo Akademii Medycznej im. K. Marcinkowskiego w Poznaniu, Poznań, s. 133-151.
86. Kois-Jaźwiec, K., Podfigurny, M., 2003, *Oczekiwania samorządu terytorialnego wobec Kas Chorych*, w: Musielak, M. (red.), *Kasy Chorych w Wielkopolsce. Przeszłość i teraźniejszość*, Wydawnictwo Akademii Medycznej im. K. Marcinkowskiego w Poznaniu, Poznań, s. 116-132.
87. Kołaczyk, Z., 1999, *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu.
88. Komunikat z 11 czerwca 2008 roku Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia w sprawie szczególnych zasad rozliczania świadczeń w pierwszych miesiącach po wprowadzeniu systemu jednorodnych grup pacjentów <http://www.nfz-poznan.pl/page.php/1/0/news/> [dostęp: 14.011.2008].
89. Komunikat z 23 lipca 2008 roku Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia w sprawie szczegółowych informacji, dotyczących zastosowania do rozliczenia charakterystyki JGP, algorytmu JGP, Grupera JGP oraz wskazania wersji odpowiednich dla danego okresu sprawozdawczego, w tym wersji Międzynarodowej Statystycznej Klasyfikacji Chorób i Problemów Zdrowotnych - Rewizja Dziesiąta oraz Międzynarodowej Klasyfikacji Procedur Medycznych, <http://www.nfz.gov.pl/new/> [dostęp: 14.11.2008].
90. Komunikat z 9 września 2009 roku Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia dla świadczeniodawców w sprawie kolejności rozliczania świadczeń w systemie informatycznym (Wielkopolski Oddział Wojewódzki Narodowego Funduszu Zdrowia w Poznaniu) <http://www.nfz-poznan.pl/page.php/1/0/news/> [dostęp: 3.10.2009].
91. Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej uchwalona przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r., Dz. U. 1952 nr 33 poz. 232.
92. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. 1997 nr 78 poz. 483.
93. Kopaliński, W., 1975, *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych*, Wiedza Powszechna, Warszawa.
94. Kosikowski, C., 2007, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa.
95. Kowalak, R., 2008, *Benchmarking strategiczny*, w: Nowak, E. (red.), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
96. Kozierekiewicz, A. (red.), 2010, *Koło ratunkowe dla szpitali. Od doświadczeń do modelu restrukturyzacji*, Termedia Wydawnictwo Medyczne, Poznań.
97. Krowicka, A., Pitera-Czyżowska, E., 2004, *Opieka zdrowotna po wejściu do Unii Europejskiej*, CeDeWu, Warszawa.
98. Kuc, B. R., 2009, *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa.

99. Kuhn, T. S., 2009, *Struktura rewolucji naukowych*, tłum. H. Ostomecka, Wydawnictwo Aletheia, Warszawa.
100. Kuropaś, D., 2011, *Wzrost jest gwarantowany*, w: Rynek zdrowia, maj 2011, <http://www.rynekdrowia.pl/Rynek-Zdrowia/Wzrost-jest-gwarantowany,109284.html> [dostęp: 25.05.2011].
101. Kusza, K., 2008, *Koszty oddziału intensywnej terapii*, w: Ogólnopolski Przegląd Medyczny, nr 7/2008, s. 58-59.
102. Leister, J. E., Stausberg, J., 2005, *Comparison of cost accounting methods from different DRG systems and their effect on health care quality*, w: Health Policy, nr 74, s. 46-55.
103. *Leksykon PWN*, 2004, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
104. Leowski, J., 2004, *Polityka zdrowotna a zdrowie publiczne. Ochrona zdrowia w gospodarce rynkowej*, CeDeWu, Warszawa.
105. Lewes, F. M., 1988, *Dr Marc d'Espine's statistical nosology*, w: Medical History, July 32(3), s. 301-313.
106. Lichtarski J., 1997, *Podstawy nauki o przedsiębiorstwie*, Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu, Wrocław.
107. Littleton, A. C., 1933, *Accounting evolution to 1900*, American Institute, New York.
108. Loi fédérale du 18 mars 1994 sur l'assurance-maladie, Dz. U. 832.10 (weszła w życie z dniem 1 stycznia 1996 roku).
109. Lubińska, T., 2004, *Tendencje strukturalne w skonsolidowanych środkach publicznych budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego*, w: Owskiak, S. (red.), *Nauki finansowe wobec współczesnych problemów gospodarki T.1*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
110. Łanda, K., 1998, *DRG – skazani na gospodarność*, w: Służba Zdrowia, dodatek specjalny Szpital Polski, nr 5/1998, styczeń.
111. Macuda, M., 2005, *Kierunki analizy kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, w: Kardasz, A. (red.), *Standardy edukacyjne rachunkowości - praktyka i stan badań*, Prace naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, nr 1079, Wrocław, 2005, s. 241 -250.
112. Macuda, M., 2006a, *Cost planning procedure in health service organizations*, European Accounting Association, 29th Annual Congress, Dublin, s. 329.
113. Macuda, M., 2006b, *Kontrola kosztów w działalności podstawowej zakładów opieki zdrowotnej*, w: Kiziukiewicz, T., (red.) *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Uniwersytet Szczeciński, Akademia Rolnicza w Szczecinie, Szczecin, s. 173-178.
114. Macuda, M., 2006c, *Rola budżetowania w zarządzaniu zakładem opieki zdrowotnej*, w: Głowacka, M.D. (red.), *Zmiany w ochronie zdrowia. Promocja. Edukacja. Terapia. Zarządzanie*, Wydawnictwo PTNoZ, Poznań, s. 382-388.
115. Macuda, M., 2006d, *Wykorzystanie koncepcji jednorodnych grup pacjentów w planowaniu kosztów procedur medycznych*, w: *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, SKwP, Warszawa. s. 94-103.
116. Macuda, M., 2008, *Kierunki wykorzystania systemu jednorodnych grup pacjentów w zakładach opieki zdrowotnej*, w: Nowak, E., (red.) *Rachunkowość zarządcza w warunkach globalizacji*, Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 15, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 271-277.
117. Macuda, M., 2009, *Kalkulacja kosztów procedur medycznych*, w: Nowak, E. (red.), *Systemy zarządzania kosztami i wynikami*, Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 58, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 251-261.
118. Macuda, M., Orliński, R., 2012, *Budżetowanie kosztów w jednostkach sektora publicznego na przykładzie szpitala*, w: Orliński, R., (red.) *Finanse i rachunkowość sektora publicznego*, Wydawnictwo Uczelni Państwowej Wyższej Szkoły

- Zawodowej im. Prezydenta Stanisława Wojciechowskiego w Kaliszu, Kalisz, s. 67-82.
119. Majewska, W., Fedorowski, J., 2002, *Opieka zdrowotna w Niemczech*, w: Fedorowski, J. J., Nizankowski, R. (red.), *Ekonomika medycyny*, Wydawnictwo Lekarskie PZWL, Warszawa.
  120. *Mały rocznik statystyczny Polski 2012*, 2012, Główny Urząd Statystycznych, Warszawa, [http://www.stat.gov.pl/gus/5840\\_737\\_PLK\\_HTML.htm](http://www.stat.gov.pl/gus/5840_737_PLK_HTML.htm) [dostęp: 23.08.2012].
  121. *Manual of the International Statistical Classification of Diseases, Injuries, and Causes of Death, Sixth Revision of the International Lists of Diseases and Causes of Death, Alphabetical Index*, 1949 World Health Organization, Geneva, volume II
  122. Markłowska-Dzierżak, M., 2010, *Szpitala mogą dorabiać*, w: *Menadżer zdrowia*, nr 6/2010, s. 21-23.
  123. Mattessich, R., 1995, *Critique of Accouting. Examinations of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline*, Quorum Books, Westport, London.
  124. Matuszewicz, J., 1995, *Rachunek kosztów*, Finans-Servis, Warszawa.
  125. Marek, S., Białasiewicz, M. (red.), 2008, *Podstawy nauki o organizacji*, PWE, Warszawa.
  126. Masztalerz, M., 2011a, *Reguły czy zasady? O standardach rachunkowości w świetle filozofii prawa Ronalda Dworkina*, w: Gabrusewicz, W. (red.), *Problemy sporządzania i badania sprawozdań finansowych w aktualnych uwarunkowaniach gospodarczych*, materiały konferencyjne, KIBR, Poznań, s. 88-97.
  127. Masztalerz, M., 2011b, *Typologie paradygmatów rachunkowości*, w: *Kierunki zmian we współczesnej rachunkowości*, Gabrusewicz, W., Samelak, J. (red.), *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu*, nr 191, Poznań, s. 107-117.
  128. *Medical certification and rules for classification*, 1948, w: *Bulletin of the World Health Organization Supplement 1*, tom I, s. 345-352.
  129. Micherda, B., 2007, *Rachunek kosztów i wyników*, SKwP, Warszawa.
  130. *Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych. Rewizja dziesiąta*, 1994, Tom I, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne Versalius, Kraków.
  131. *Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych. Rewizja dziesiąta. Zasady kodowania*, 1997, Tom II, Uniwersyteckie Wydawnictwo medyczne Versalius, Kraków.
  132. *Międzynarodowa Klasyfikacja Procedur Medycznych – czwarta polska edycja z aneksem: Klasyfikacja Badań Laboratoryjnych*, 2008, Vesalius, Kraków.
  133. Morris, S., Develin, N., Parkin, D., 2011, *Ekonomia w ochronie zdrowia*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
  134. Mućko, P., 2010, *Potrzeby informacyjne i zbiory informacji Narodowego Funduszu Zdrowia*, w: Hass-Symotiuł, M. (red.), *Koncepcja sprawozdawczości szpitali na potrzeby zintegrowanego systemu oceny dokonań*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 113-146.
  135. Naumiuk, T., 1998, *Koszty pośrednie w rachunkowości finansowej*, INFOR, Warszawa.
  136. Naumiuk, T., 2000, *Koszty w rachunkowości finansowej*, INFOR, Warszawa.
  137. NFZ, 2008, *Jednorodne Grupy Pacjentów*, materiały szkoleniowe.
  138. Nieplowicz, M., 2009, *Procedura outsourcingu w zakładach opieki zdrowotnej*, w: Nowak, E. (red.), *Rachunkowość a controlling*, Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 56, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 322-330.
  139. Niżnik, J., 2004, *W poszukiwaniu racjonalnego systemu finansowania ochrony zdrowia*, Oficyna Wydawnicza Branta, Kraków – Bydgoszcz.
  140. Norek, E., 2007, *Przedsiębiorstwo w obrocie gospodarczym*, LexisNexis, Warszawa.

141. *Nowa encyklopedia powszechna PWN*, 1998, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
142. Nowak, E., 1994, *Decyzyjne rachunki kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
143. Nowak, E. (red.), 1996, *Leksykon rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
144. Warszawa.
145. Nowak, E., 2005a, *Analiza sprawozdań finansowych*, PWE, Warszawa.
146. Nowak, E., 2005b, *Istota i zasady sporządzania rachunku wyników*, w: Nowak, E. (red.), *Rachunek wyników*, Difin, Warszawa, s.13-32.
147. Nowak, E., 2008a, *Rachunkowość. Kurs podstawowy*, PWE, Warszawa.
148. Nowak, E. (red.), 2008b, *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
149. Nowak, E., 2009a, *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław.
150. Nowak, E., 2009b, Wynik finansowy przedsiębiorstwa, w: Czubakowska, K., Gabrusewicz, W., Nowak, E., *Przychody, koszty, wynik finansowy przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa, s. 181-264.
151. Nowak, S., 1970, *Metodologia badań socjologicznych (zagadnienia ogólne)*, PWN, Warszawa.
152. Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej z 10 marca 2008 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników Dz. U. 2008 nr 50 poz. 291.
153. Obwieszczenie Ministra Zdrowia z 2 kwietnia 2010 r. w sprawie wykazu jednostek organizacyjnych podległych lub nadzorowanych przez Ministra Zdrowia MP z 2010 r. nr 21 poz. 205.
154. O'Leary, S., 1999, *The Free Movement of Persons and Services*, w: Craig, P., Burca, G. (eds.), *The Evolution of EU Law*, Oxford.
155. Oleński, J., 1997, *Standardy informacyjne w gospodarce*, wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
156. Olzacka, B., Pałczyńska-Gościński R., 1998, *Leksykon zarządzania finansami*, Oddk, Gdańsk.
157. Orliński, R., 2010, *Koszty i przychody świadczeń medycznych na przykładzie wybranego oddziału szpitalnego*, w: Nowak, E., Nieplowicz, M. (red.), *Systemy zarządzania kosztami i dokonania*, Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 122, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 387-393.
158. Orliński R., 2011, *Budżetowanie kosztów na przykładzie oddziału chorób wewnętrznych badanego szpitala*, w: *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, t.63(119), SKWP, Warszawa, s. 141-154.
159. Parker, R. H., 1984, *Macmillan Dictionary of Accountancy*, Macmillan, London.
160. Peche, T. (red), 1988, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
161. Pink, G. H., Bolley, H. B., 1994, *Physicians in health care management: 4. Case Mix Groups and Resource Intensity Weights: physicians and hospital funding*, w: *Canadian Medical Association Journal*, April 15, 150(8), s. 1255-1261.
162. Podgórecki, A., 1962, *Charakterystyka nauk praktycznych*, PWE, Warszawa.
163. Powałowski, A., Koroluk, S., 2005, *Podjęmowanie działalności gospodarczej w świetle regulacji prawnych*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz – Gdańsk.
164. Prętki, K., 2007, *Przekształcanie systemu ochrony zdrowia w Polsce po II wojnie światowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Medycznego im. K. Marcinkowskiego w Poznaniu, Poznań.
165. Rajski, J., 1994, *Prawo o kontraktach w obrocie gospodarczym*, PWN, Warszawa.
166. Robins, S. P., DeCenzo, D. A., 2002, *Podstawy zarządzania*, PWE, Warszawa.
167. Rogala, M., 2009, *Podsumowanie ubiegłego roku na rynku prywatnych świadczeniodawców: Fuzje i przejęcia z rozsądku*, w: *Rynek zdrowia*, styczeń 2009, <http://www.rynekzdrowia.pl/Rynek-Zdrowia/Podsumowanie-ubieglego-roku-na->

- rynku-prywatnych-swiadczeniodawcow-Fuzje-i-przejecia-z-rozsadku,51745.html [dostęp: 14.11.2011].
168. Ronek, H., 1995, *Pragmatyczna metodologia rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
  169. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 16 lipca 2004 r. w sprawie rejestru zakładów opieki zdrowotnej Dz. U. nr 169 poz. 1781.
  170. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 17 grudnia 2004 r. w sprawie szczegółowego wykazu wyrobów medycznych będących przedmiotami ortopedycznymi i środków pomocniczych, wysokości udziału własnego świadczeniobiorcy w cenie ich nabycia, kryteriów ich przyznawania, okresów użytkowania, a także wyrobów medycznych będących przedmiotami ortopedycznymi podlegającymi naprawie w zależności od wskazań medycznych oraz wzoru zlecenia na zaopatrzenie w te wyroby i środki, Dz. U. nr 276, poz. 2739, z późn. zm. [2004a].
  171. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 17 grudnia 2004 r. w sprawie limitu cen dla wyrobów medycznych będących przedmiotami ortopedycznymi i środków pomocniczych, o takim samym zastosowaniu, ale różnych cenach, oraz limitu cen dla napraw przedmiotów ortopedycznych, Dz. U. nr 275, poz. 2732, z późn. zm. [2004b].
  172. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 9 października 2007 r. zmieniające rozporządzenia w sprawie rejestru zakładów opieki zdrowotnej, Dz. U. nr 196 poz. 1424.
  173. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 28 sierpnia 2009 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu świadczeń wysokospecjalistycznych oraz warunków ich realizacji, Dz. U. nr 139 poz. 1140.
  174. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 30 sierpnia 2009 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu leczenia stomatologicznego Dz. U. nr 140 poz. 1144.
  175. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 29 sierpnia 2009 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu opieki paliatywnej i hospicyjnej Dz. U. nr 139 poz. 1138 [2009a].
  176. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 29 sierpnia 2009 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu leczenia szpitalnego Dz. U. nr 140 poz. 1143 [2009b].
  177. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 30 sierpnia 2009 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu programów zdrowotnych Dz. U. nr 140 poz. 1148.
  178. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 27 października 2009 r. w sprawie przeprowadzania ofert na realizację świadczeń wysokospecjalistycznych finansowanych z budżetu państwa, Dz. U. nr 183 poz. 1435.
  179. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 21 grudnia 2010 r. w sprawie rodzajów i zakresu dokumentacji medycznej oraz sposobu jej przetwarzania, Dz. U. nr 252 poz. 1697.
  180. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 27 maja 2011 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu ambulatoryjnej opieki specjalistycznej Dz. U. nr 111 poz. 653.
  181. Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 20 lutego 1973 roku w sprawie organizacji zespołów opieki zdrowotnej, Dz. U. nr 7 poz. 52.
  182. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 10 listopada 1999 r. w sprawie zakresu działania Ministra Zdrowia. Dz. U. nr 91 poz. 1036.
  183. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 19 stycznia 2000 r. w sprawie nadania statutu Ministerstwu Zdrowia. Dz. U. nr 5 poz. 56.
  184. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 29 września 2004 r. w sprawie nadania statutu Ministerstwu Zdrowia. Dz. U. nr 213 poz. 2161 z późniejszymi zmianami.
  185. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 26 czerwca 2009 r. w sprawie kontroli prowadzonej przez wojewodów Dz. U. nr 106 poz. 884.
  186. Rozporządzenie Rady (EWG) NR 1408/71 z 14 czerwca 1971 r. w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych i



- ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie, Dz. Urz. WE L 149 z 5.07.1971, s. 2 i nast. z późn. zm.
187. Rozporządzenie Rady (EWG) nr 574/72 z 21 marca 1972 r. w sprawie wykonywania rozporządzenia (EWG) nr 1408/71 w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego w stosunku do pracowników najemnych, osób prowadzących działalność na własny rachunek oraz do członków ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie, Dz. Urz. WE L74 z 27.03.1972, z późn. zm.
  188. Rozporządzenie Rady (WE) nr 859/2003 z 14 maja 2003 r. rozszerzające przepisy rozporządzenia (EWG) nr 1408/71 i rozporządzenia (EWG) nr 574/72 na obywateli państw trzecich, którzy nie są jeszcze objęci tymi przepisami wyłącznie ze względu na obywatelstwo, Dz. Urz. WE L 124 z 20.05.2003, z późn. zm.
  189. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego, Dz. U. UE. L. 200 z 7.6.2004,
  190. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009 z 16 września 2009 r. dotyczące wykonywania rozporządzenia (WE) nr 883/2004 w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego, Dz. U. UE. L. 09. 284.1.
  191. Roźniatowski, T. (red.), 1990, *Mała encyklopedia medycyny*, PWN, Warszawa.
  192. Rój, J., Sobiech, J., 2006, *Zarządzanie finansami szpitala*, Dom wydawniczy ABC, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
  193. Rudawska, I., 2007, *Opieka zdrowotna – aspekty rynkowe i marketingowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
  194. Sadowska, J., 2002, *Kasy Chorych w Polsce w latach 1920 – 1933*, Wydawnictwo Akademii Medycznej w Łodzi, Łódź.
  195. Samelak, J., 2004, *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
  196. Samelak J., 2013, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
  197. Sánchez-Martínez, F., Abellán-Perpinán, J-M., Martínez-Pérez, J-E., Puig-Junoy, J., 2006, *Cost accounting and public reimbursement schemes In Spanish hospitals*, w: Health Care Manage Science, tom 9, s. 225-232.
  198. Sawicki, K., 2000, *Analiza kosztów firmy*, PWE, Warszawa.
  199. Sawicki, K., 2002, *Informacyjne potrzeby zarządzania firmą a sprawozdawczość finansowa*, w: *Polityka rachunkowości i sprawozdawczość finansowa w zarządzaniu firmą*, Wydawnictwo Ekspert, Wrocław, s. 71.
  200. Sawicki, K. (red.), 2009, *Podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
  201. Schreyögg, J., Stargardt, T., Tiemann, O., Busse, R., 2006, *Methods to determine reimbursement rates for diagnosis related groups (DRG): A comparison of nine European countries*, w: Health Care Manage Science, tom 9, s. 215-223.
  202. Schreyögg, J., Tiemann, O., Busse, R., 2006, *Cost accounting to determine prices: How well do prices reflect costs in the German DRG-system?*, w: Health Care Manage Science, tom 9, s. 269-279.
  203. Siwoń, B., 1972, *Współczesne tendencje rozwoju rachunku kosztów i wyników*, PWE, Warszawa.
  204. Siwoń, B., 1977, *Informacyjna funkcja rachunkowości*, PWE, Warszawa.
  205. Skrzywan, S. (red), 1959, *Mała Encyklopedia Rachunkowości*, PWE, Warszawa.
  206. Skrzywan S., 1968, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
  207. Skrzywan, S. (red), 1971, *Mała Encyklopedia Rachunkowości*, PWE, Warszawa.
  208. Skrzywan S., Szaniawska M., 1969, *Statystyczne metody w rachunkowości*, PWE, Warszawa.

209. Słodkowska, I. (red.), 2002, *Unia Wolności. Ekspres Wolności. Materiały dla kandydatów*, w: Wybory 2001. Programy partii i ugrupowań politycznych, Warszawa.
210. *Słownik pojęć ekonomicznych. Biznes*, 2007, tom 10, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
211. Sobiech, J., 2004, *Finansowanie ochrony zdrowia z budżetu państwa*, w: *Finansowanie ochrony zdrowia w Polsce – Zielona Księga*, zespół ds. przygotowania raportu pod przewodnictwem prof. S. Golinowskiej, Ministerstwo Zdrowia, Warszawa.
212. Sobolewski, H., 1997, *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań.
213. Sojak, S., 2003, *Rachunkowość zarządcza*, TNOiK, Toruń.
214. Sośnierz, A., 2007, *Zmiany w zasadach kontraktowania świadczeń zdrowotnych na 2008 rok*, w: *Służba Zdrowia*, październik, nr 80-83, str. 28
215. Stadtmüller, R., 1968, *Rachunek wyników przedsiębiorstw socjalistycznych*, PWN, Warszawa.
216. Stadtmüller, R., 1974, *Księgowość, kalkulacja i sprawozdawczość finansowa w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWN, Warszawa.
217. Stankiewicz, W., 2000, *Historia myśli ekonomicznej*, PWE, Warszawa.
218. Stępniewski, J., 2005, *Austriacki system finansowania świadczeń zdrowotnych*, w: Stępniewski, J. (red.), *Zarządzanie szpitalem. Kompendium menedżera*, Wyd. Akademii Medycznej im. Piastów Śląskich we Wrocławiu, Wrocław.
219. Stępniewski, J. (red.), 2007, *Strategia, finanse i koszty szpitala*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa.
220. Strzesak, E., 2010, *Choroby na życzenie NFZ*, w: *Menadżer zdrowia*, nr 2/2010, s. 20-22.
221. Sudoł, S., 2002, *Przedsiębiorstwo. Podstawy nauki o przedsiębiorstwie. Teorie i praktyka zarządzania*, TNOiK, Toruń.
222. Swinarski Huber, Z., 2005, *Système de santé suisse: formation et maîtrise des coûts*, Publications Universitaires Européennes, Série V, Bern.
223. Szastawa, G. A., Kajakin, A. J., 1976, *Optymalizacja systemów informacyjnych*, WNT, Warszawa.
224. Szydło, M., 2005, *Swoboda prowadzenia działalności gospodarczej i swoboda świadczenia usług w prawie Unii Europejskiej*, TNOiK, Toruń.
225. Szymański, K., 1988, *Problemy metodologiczne nauki rachunkowości*, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa.
226. Świdarska, G. K., 2010, *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa.
227. Świdarska, G. K. (red.), 2011, *Rachunek kosztów w zakładzie opieki zdrowotnej*, Szkoła Główna Handlowa – Oficyna Wydawnicza, Warszawa.
228. Talaga, J., 2004, *Obszary zarządzania strategicznego i operacyjnego szpitalem*, w: Głowacka, M. D. (red.), *Zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej. Wybrane konteksty teoretyczno-praktyczne*, Termedia Wydawnictwo Medyczne, Poznań, s. 38-46.
229. Terebucha, E., 1959, *O istocie metody rachunkowości*, w: *Zeszyty Naukowe Politechniki Szczecińskiej*, nr 9, Szczecin, s. 161-178.
230. Terebucha, E., 1985, *Rachunkowość nie jest trudna*, PWE, Warszawa.
231. *Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską*, 1996, w: *Dokumenty Europejskie. Tom I*, Wydawnictwo Morpol, Lublin, 1996 r., s. 112-113.
232. *Traktat o Unii Europejskiej*, 1999, w: *Dokumenty Europejskie. Tom III*, Wydawnictwo Morpol, Lublin, s. 105.
233. Ustawa Krajowej Rady Narodowej z 3 stycznia 1946 roku o nadzorze nad lecznictwem, Dz. U. nr 2 poz. 8.
234. Ustawa z 28 marca 1933 r. o ubezpieczeniu społecznym, Dz. U. nr 51 poz. 396.

235. Ustawa z 28 października 1948 r. o zakładach społecznych służby zdrowia i planowej gospodarce w służbie zdrowia, Dz. U. nr 55 poz. 434.
236. Ustawa z 20 lipca 1950 r. o Zakładzie Lecznictwa Pracowniczego, Dz. U. nr 36 poz. 334.
237. Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, Dz. U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93.
238. Ustawa z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy Dz. U. nr 21, poz. 94 z późn. zm.
239. Ustawa z 17 grudnia 1974 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa. Dz. U. nr 47 poz. 280.
240. Ustawa z 14 marca 1985 r. o Państwowej Inspekcji Sanitarnej Dz. U. nr 122, poz. 851.
241. Ustawa z 19 kwietnia 1991 r. o izbach aptekarskich Dz. U. nr 41 poz. 179 z późn. zm.
242. Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych Dz. U. nr 80 poz. 350 z późn. zm.
243. Ustawa z 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej. Dz. U. nr 91 poz. 408.
244. Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych Dz. U. nr 54, poz. 654, z późn. zm.
245. Ustawa z 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych Dz. U. nr 85 poz. 428.
246. Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości Dz. U. nr 121 poz. 591, z późn. zm.
247. Ustawa z 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów Dz. U. nr 24, poz. 199.
248. Ustawa z 5 grudnia 1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentystry Dz. U. nr 28 poz. 152 z późn. zm.
249. Ustawa z 6 lutego 1997 r. o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym. Dz. U. nr 28 poz. 153.
250. Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, Dz. U. nr 137 poz. 926.
251. Ustawy z 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej Dz. U. nr 65, poz. 437 [1997a].
252. Ustawa z 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej. Dz. U. z 2003 nr 159 poz. 1548 [1997b].
253. Ustawa z 11 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych Dz. U. nr 205 poz. 1585.
254. Ustawa z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym oraz niektórych przychodach osiąganych przez osoby fizyczne. Dz. U. nr 144 poz. 930.
255. Ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dz. U. nr 94 poz. 1037.
256. Ustawa z 6 września 2001 r. Prawo farmaceutyczne Dz. U. nr 53, poz. 533.
257. Ustawa z 23 stycznia 2003 r. o powszechnym ubezpieczeniu w Narodowym Funduszu Zdrowia, nr 45 poz. 391.
258. Ustawa z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie Dz. U. nr 96 poz. 873 z późn. zm.
259. Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. nr 54 poz. 1037 z późn. zm.
260. Ustawa z 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej, Dz. U. nr 64 poz. 593.
261. Ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej Dz. U. nr 173 poz. 1807.
262. Ustawa z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz. U. nr 210 poz. 2135 z późn. zm.
263. Ustawa z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Dz. U. nr 14 poz. 114.
264. Ustawa z 8 września 2006 r. o Państwowym Ratownictwie Medycznym. Dz. U. nr 191 poz. 1410.
265. Ustawa z 26 kwietnia 2007 r. o zarządzaniu kryzysowym Dz. U. nr 89 poz. 590
266. Ustawa z 6 listopada 2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta Dz. U. nr 52, poz. 417, z późn. zm.

267. Ustawa z 6 listopada 2008 r. o konsultantach w ochronie zdrowia Dz. U. nr 52, poz. 419.
268. Ustawa z 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie. Dz. U. nr 31, poz. 206.
269. Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych Dz. U. nr 157, poz. 1240.
270. Ustawa z 30 kwietnia 2010 r. Przepisy wprowadzające ustawy reformujące system nauki Dz. U. nr 96 poz. 620.
271. Ustawa z 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych Dz. U. nr 96 poz. 618.
272. Ustawa z 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych, Dz. U. nr 107, poz. 679.
273. Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej Dz. U. nr 112 poz. 654.
274. Vallet, G., Libbey, J. (red.), 1998, *Le management des centres hospitaliers universitaires*, Eurotext, Montrouge.
275. Walińska, E., 2005, *Międzynarodowe standardy rachunkowości. Ogólne zasady pomiaru i prezentacji pozycji bilansu i rachunku wyników*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
276. Walshe, K., Smith, J. (red), 2011, *Zarządzanie w opiece zdrowotnej*, tłum. M. Raulinajtys, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
277. Wdowiak, L., 1981, *Zarys organizacji służby zdrowia w Polsce*, Wydawnictwo Akademii Medycznej w Lublinie, Lublin.
278. Wells, M. W., 1976, *Revolution in accounting thought*, w: *The Accounting Review*, vol. 51.
279. Wermut, J., 1995, *Rachunkowość zarządcza. Rachunek kosztów i wyników w podejmowaniu decyzji*, Oddk, Gdańsk.
280. Wieczorkowska, A., 2009a, *Co piszczy w G-DRG? Nowy system rozliczeń z płatnikami w Niemczech*, w: *Menedżer zdrowia*, nr 1/2009, s. 37-39.
281. Wieczorkowska, A., 2009b, *Ekonomia leczenia*, w: *Menedżer zdrowia*, nr 10/2009, s. 14-18.
282. Wieczorkowska, A., 2010, *Pacjent skorzysta na prywatyzacji*, w: *Menedżer zdrowia*, nr 8/2010, s. 30-34.
283. Windak, A., Chawla, M., Kulis, M., 1998, *Kontraktowanie świadczeń zdrowotnych od teorii do praktyki. Podręcznik dla lekarzy*, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne Vesalius, Kraków.
284. Włodarczyk, C., 2003, *Reformy zdrowotne. Uniwersalny kłopot*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, Kraków.
285. Zarządzenie nr 32/2008/DSOZ Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia z dnia 11 czerwca 2008 r. w sprawie określenia warunków zawierania i realizacji umów w rodzaju leczenie szpitalne. <http://www.nfz.gov.pl/new/> [dostęp: 29.11.2011].
286. Zarządzenie nr 46/2011/DSOZ Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia z dnia 16 września 2011 r. w sprawie warunków postępowania dotyczących zawierania umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, <http://www.nfz.gov.pl/new/> [dostęp: 29.11.2011].
287. Zarządzenie nr 72/2011/DSOZ Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia z dnia 20 października 2011 w sprawie określenia warunków zawierania i realizacji umów w rodzaju: leczenie szpitalne, , <http://www.nfz.gov.pl/new/> [dostęp: 29.11.2011].
288. Zarządzenie nr 11/2012/DSOZ Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia z 28 lutego 2012 r. zmieniające zarządzenie w sprawie określenia warunków zawierania i realizacji umów w rodzaju: leczenie szpitalne, <http://www.nfz.gov.pl/new/> [dostęp: 20.05.2012].
289. Zarządzenie nr 100/2012/DSOZ Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia z 21 grudnia 2012 r. zmieniające zarządzenie w sprawie określenia warunków zawierania i realizacji umów w rodzaju ambulatoryjna opieka specjalistyczna, <http://www.nfz.gov.pl/new/> [dostęp: 13.01.2013].

290. Zdanowska, J., 2007, *Zakład opieki zdrowotnej i jego formy organizacyjno-prawne*, w: Głowacka, M. D., Galicki, J., Mojs, E. (red.), *Zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa, s. 23-39.
291. Zieleniewski, J., 1976, *Organizacja i zarządzanie*, PWN, Warszawa.
292. Zimna, T., 2007, *Zawieranie umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa.
293. Zimniewicz, K., 1993, *Podstawy zarządzania*, Wydawnictwo Zimniewicz, Poznań.
294. Zimniewicz, K., 1999, *Współczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa.

## SPIS RYSUNKÓW

Rysunek 1.	System opieki zdrowotnej w Polsce.....	25
Rysunek 2.	Relacje między wybranymi elementami systemu opieki zdrowotnej.....	31
Rysunek 3.	Przykładowa struktura organizacyjna szpitala.....	51
Rysunek 4.	Użytkownicy sprawozdań finansowych.....	81
Rysunek 5.	Proces wyodrębniania Jednorodnych Grup Pacjentów.....	131
Rysunek 6.	Międzynarodowy rozwój DRG.....	134
Rysunek 7.	Historia i rozwój różnych odmian DRG w poszczególnych krajach europejskich .....	136
Rysunek 8.	Rodzina klasyfikacji chorób i problemów zdrowotnych.....	144
Rysunek 9.	System rozliczeń NFZ ze świadczeniodawcą.....	172
Rysunek 10.	Grupowanie informacji o przychodach ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych zakresu leczenia stacjonarnego i ambulatoryjnego na potrzeby rachunku wyników z wykorzystaniem JGP.....	184
Rysunek 11.	Struktura informacji o przychodach na potrzeby rachunku wyników z wykorzystaniem JGP.....	186
Rysunek 12.	Źródła zasilenia informacyjnego rachunku wyników z wykorzystaniem JGP.....	187
Rysunek 13.	Struktura informacji o kosztach na potrzeby rachunku wyników z wykorzystaniem JGP.....	190
Rysunek 14.	Uproszczony schemat księgowania kosztów działalności operacyjnej Na poziomie kont syntetycznych.....	191
Rysunek 15.	Przykładowe schematyczne rozwinięcie konta kosztów w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym.....	197
Rysunek 16.	Przykładowe schematyczne rozwinięcie konta przychodów.....	198

## SPIS TABEL

Tabela 1.	Poziomy świadczeń zdrowotnych.....	19
Tabela 2.	Prywatyzacja - Opieka zdrowotna i pomoc społeczna. Podmioty zarejestrowane w rejestrze regon (stan na 31.12.).....	38
Tabela 3.	Prywatyzacja - Opieka zdrowotna i pomoc społeczna. Spółki zarejestrowane w rejestrze regon według form prawnych (stan na 31.12.).....	38
Tabela 4.	Ambulatoryjna opieka zdrowotna (stan na 31.12.).....	39
Tabela 5.	Stacjonarna opieka zdrowotna (stan na 31.12) .....	40
Tabela 6.	Liczba pracowników medycznych w Polsce (stan na 31.12).....	40
Tabela 7.	Liczba pracowników medycznych w wybranych krajach europejskich (stan na 31.12.2009).....	41
Tabela 8.	Budżet kosztów świadczeń zdrowotnych na 2013 rok w przekroju województw (w tys. zł).....	58
Tabela 9.	Przychody Narodowego Funduszu Zdrowia (w tys. zł).....	59
Tabela 10.	Koszty świadczeń zdrowotnych dla ubezpieczonych (w tys. zł).....	59
Tabela 11.	Wykaz świadczeń gwarantowanych z zakresu leczenia szpitalnego finansowanych ze środków publicznych (wybrane przykłady).....	60
Tabela 12.	Wykaz świadczeń wysokospecjalistycznych finansowanych z budżetu państwa.....	61
Tabela 13.	Rachunek zysków i strat (wariant kalkulacyjny).....	85
Tabela 14.	Rachunek zysków i strat (wariant porównawczy).....	87
Tabela 15.	Struktura przychodów samorządowych samodzielnych zakładów opieki zdrowotnej.....	94
Tabela 16.	Przykładowy plan przychodów na rok 2012 i jego realizacja.....	96
Tabela 17.	Liczba szpitali i łóżek szpitalnych w Polsce.....	97
Tabela 18.	Przykładowy wykaz cena za osobodzień (wg cennika badanego szpitala w 2011 roku).....	97
Tabela 19.	Przykładowy plan przychodów w układzie asortymentowym na rok 2011 i jego realizacja.....	98
Tabela 20.	Rodzaje kosztów zużytych materiałów i energii w szpitalu.....	103
Tabela 21.	Przykładowe zestawienie ośrodków działalności podstawowej szpitala.....	105
Tabela 22.	Przykładowe zestawienie ośrodków działalności pomocniczej szpitala.....	105
Tabela 23.	Przykładowe zestawienie ośrodków administracyjnych i zarządczych szpitala.....	106
Tabela 24.	Przykładowe zestawienie kosztów zmiennych szpitala.....	106
Tabela 25.	Przykładowe zestawienie kosztów stałych szpitala.....	107
Tabela 26.	Koszty bezpośrednie materiałowe procedury 51.22-cholecystektomia (wycięcie pęcherzyka żółciowego z powikłaniami).....	112
Tabela 27.	Przykładowe zestawienie kosztów bloku operacyjnego (koszty pośrednie realizowanych procedur).....	114
Tabela 28.	Przykładowe zestawienie kluczy podziałowych kosztów pośrednich stosowanych w szpitalach.....	115
Tabela 29.	Kalkulacja kosztu jednostkowego świadczenia zdrowotnego.....	116
Tabela 30.	Przykładowe zestawienie pozycji kosztowych dotyczących osobodnia.....	116
Tabela 31.	Przykładowe zestawienie pozycji kosztowych pracowni EKG.....	117
Tabela 32.	Kalkulacja kosztów bezpośrednich utrzymania sterylizatorni na przykładzie szpitala.....	117

Tabela 33.	Kalkulacja kosztu jednostkowego przykładowego porodu przez cięcie cesarskie.....	119
Tabela 34.	Rachunek zysków i strat przykładowego szpitala – wariant porównawczy (wersja uproszczona).....	124
Tabela 35.	Rachunek zysków i strat przykładowego szpitala – wariant porównawczy (fragment dotyczący przychodów i kosztów operacyjnych).....	125
Tabela 36.	Rachunek zysków i strat przykładowego szpitala – wariant porównawczy (fragment dotyczący pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych, finansowych i nadzwyczajnych).....	126
Tabela 37.	Kategorie chorób i problemów zdrowotnych według klasyfikacji ICD-10.....	146
Tabela 38.	Systemy klasyfikacji pacjentów (PCS) w wybranych krajach europejskich.....	148
Tabela 39.	Wykaz sekcji JGP.....	157
Tabela 40.	Przykładowe ułożenie grup w ramach sekcji według wartości taryf.....	157
Tabela 41.	Przykładowe ułożenie grup w ramach sekcji według narządów lub części ciała.....	158
Tabela 42.	Przykładowe grupy zabiegowe kwalifikowane wg ICD-9-CM jako wskazania procedur realizowanych na rzecz pacjenta.....	158
Tabela 43.	Przykładowe rozpoznania kwalifikowane wg ICD-10.....	159
Tabela 44.	Przykłady procedur i rozpoznań kwalifikowanych do oddziałów.....	159
Tabela 45.	Oznaczenie oferty / Uzupełnienia oferty / Wycofania oferty.....	165
Tabela 46.	Oświadczenie referenta o wpisach do rejestru.....	165
Tabela 47.	Plan rzeczowo-finansowy szpitala (wzór określony przez NFZ).....	176
Tabela 48.	Informacje dodatkowe do kodowania w ICD-9 PL.....	170
Tabela 49.	Informacje dodatkowe do kodowania w ICD-9 PL.....	171
Tabela 50.	Zawartość informacyjna przykładowej faktury dla NFZ.....	176
Tabela 51.	Sprzedaż usług medycznych działalności podstawowej według rodzajów działalności.....	183
Tabela 52.	Koszty działalności podstawowej medycznej według rodzajów działalności.....	189
Tabela 53.	Przykładowe klucze podziałowe stosowane do rozliczania kosztów pośrednich działalności podstawowej szpitala.....	194
Tabela 54.	Przykładowe klucze podziałowe stosowane do rozliczania kosztów pośrednich działalności pomocniczej szpitala (medycznej i niemedycznej).....	194
Tabela 55.	Wzorzec rachunku wyników z wykorzystaniem JGP.....	208
Tabela 56.	Zestawienie kosztów i przychodów podstawowej działalności operacyjnej szpitala według wzorca rachunku wyników z wykorzystaniem JGP.....	212
Tabela 57.	Przyporządkowanie do grupy E57 na podstawie danych medycznych. Hospitalizacja 1, pacjent: kobieta, lat 58.....	213
Tabela 58.	Przyporządkowanie do grupy E57 na podstawie danych medycznych. Hospitalizacja 2, pacjent: kobieta, lat 56.....	214
Tabela 59.	Przyporządkowanie do grupy N01 na podstawie danych medycznych. Hospitalizacja 3: 73.72 Poród samoistny bez nacięcia krocza.....	215
Tabela 60.	Przyporządkowanie do grupy N01 na podstawie danych medycznych. Hospitalizacja 4: 73.72 Poród samoistny z nacięciem krocza i szyciem następowym.....	217



Tabela 61.	Przyporządkowanie do grupy N01 na podstawie danych medycznych. Hospitalizacja 5: 72.71 Próżnościąg położniczy z nacięciem krocza.....	219
Tabela 62.	Zalety i wady finansowania opieki zdrowotnej przy zastosowaniu Jednorodnych Grup Pacjentów.....	221
Tabela 63.	Wady Jednorodnych Grup Pacjentów.....	223