

# Specyfika ustalania wyniku finansowego podmiotów leczniczych – studium przypadku

**Anna Dyhdalewicz**

Politechnika Białostocka Wydział Inżynierii Zarządzania

e-mail: a.dyhdalewicz@pb.edu.pl

**Izabela Rutkowska**

Politechnika Białostocka Wydział Inżynierii Zarządzania

e-mail: izabela.rutkowska07@gmail.com

## Streszczenie

Celem niniejszego artykułu jest wskazanie specyfiki ustalania wyniku finansowego podmiotu leczniczego oraz jego ocena na przykładzie szpitala działającego w województwie podlaskim. W artykule wykorzystano studia literaturowe oraz zastosowano studium przypadku. Materiały źródłowe do badań empirycznych pozyskano metodą dokumentów sprawozdawczych. W celu ich przetworzenia zastosowano analizę opisową, metodę porównań w czasie oraz wykorzystano uniwersalne metody badawcze, takie jak: analiza i synteza oraz sposoby wnioskowania takie jak: dedukcja i indukcja.

Przeprowadzone badania wykazały, że w analizowanej jednostce polityka rachunkowości jest wykorzystywana na potrzeby zewnętrznych interesariuszy, ale także w procesie tworzenia informacji zarządczej w celu optymalizacji kosztów świadczeń medycznych. Jednym z ważniejszych czynników wpływających na wyniki finansowe podmiotów leczniczych jest system finansowania świadczeń zdrowotnych. Badany podmiot szczególną uwagę przywiązuje do kalkulacji kosztów procedur medycznych i kosztów poszczególnych jednostek w strukturze organizacyjnej. Wynik finansowy z całokształtu działalności w analizowanych latach (2015-2017) wykazywał stratę, której wartość ulegała ciągłym zmianom. Na koniec badanego okresu zauważalny był spadek wartości ujemnego wyniku finansowego w stosunku do roku wyjściowego.

Należy podkreślić, że badany podmiot realizuje cele społeczne poprzez udzielanie świadczeń medycznych finansowanych przede wszystkim ze środków publicznych. Nie jest to działalność nastawiona na generowanie zysku. Szpital poszukuje możliwości optymalizacji przychodów i kosztów leczenia pacjentów w celu podniesienia efektywności gospodarowania

przy jednoczesnej poprawie dostępności i jakości usług medycznych. Kierownictwo jednostki podjęło się wdrożenia rachunku kosztów działań na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych.

## Słowa kluczowe

podmiot leczniczy, zasady (polityka) rachunkowości, świadczenia medyczne, wynik finansowy

## Wstęp

W każdej jednostce, niezależnie od rodzaju wykonywanej działalności, kluczowe miejsce powinna zajmować rachunkowość. Rachunkowość jest systemem informacyjnym odzwierciedlającym przebieg i rezultaty działalności jednostek gospodarczych [Gad, 2014, s. 115]. Jedną z funkcji rachunkowości jest funkcja informacyjna, która polega na komunikowaniu dla zewnętrznych i wewnętrznych użytkowników [Dyhdalewicz, 2013, s. 18]:

- 1) rzetelnych informacji retrospektywnych, pozwalających na ocenę sytuacji majątkowo-finansowej, poprawny pomiar wyników finansowych i rozliczenie zarządzających kapitałem,
- 2) prospektywnych informacji, pozwalających na racjonalne podejmowanie decyzji gospodarczych.

Informacje finansowe prezentowane są okresowo w sprawozdaniach finansowych. Ich celem jest między innymi pomiar i prezentacja wyniku finansowego. Rachunkowość finansowa, tworząca obraz działalności jednostki gospodarczej w postaci sprawozdawczości finansowej na potrzeby odbiorców zewnętrznych, podlega regulacji przez normy prawne w tym zakresie w ramach kraju, w obszarze regionalnej wspólnoty gospodarczej i w skali międzynarodowej. Jednocześnie współczesną rachunkowość charakteryzuje konwergencja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej [Micherda, Świetla, 2013, s. 18, Kabalski, Zarzycka, 2018, s. 82]. W gospodarce dostrzega się także trend regulowania działalności podmiotów w różnych sektorach za pośrednictwem stosownych aktów prawnych. Dotyczy to także sektora ochrony zdrowia.

Według J. Chluski, rachunkowość w systemie opieki zdrowotnej jest wypadkową uwarunkowań środowiska politycznego, kulturowego, socjalnego, prawnego, podatkowego i finansowego danego kraju w sektorze służby zdrowia [Chluska, 2004, s. 558]. Pomimo pozostawania w sektorze finansów publicznych – podmioty lecznicze (przed wprowadzeniem ustawy o działalności leczniczej funkcjonowało

pojęcie „zakład opieki zdrowotnej”, zoz) prowadzą rachunkowość według zasad przewidzianych ustawą o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości]. W swojej działalności jednostki powinny dążyć do wygospodarowania dodatniego wyniku finansowego. Istotna jest problematyka wieloprzekrojowego pomiaru i prezentacji wyniku finansowego jednostki. Zalecane jest tworzenie informacji nie tylko dla celów rachunkowości finansowej, ale także na potrzeby zarządzania, w postaci modułu rachunkowości zarządczej<sup>1</sup>.

Specyfika działalności podmiotów leczniczych bezpośrednio wpływa na źródła przychodów i koszty z nimi związane, w rezultacie na osiągany wynik finansowy. Wynik finansowy jest jednym z podstawowych parametrów ekonomicznych, stanowi bowiem miarę dokonań jednostki, pochodzi z wielu źródeł, w różnym stopniu może się przekładać na przepływy pieniężne. Pomiar wyniku finansowego w rachunkowości następuje poprzez porównanie strumieni przychodów i kosztów. Podstawowy wpływ na wynik finansowy podmiotu leczniczego ma sprzedaż świadczeń zdrowotnych i ich wycena. Wycena usług medycznych jest skomplikowana z powodu złożoności procesów i zasobów koniecznych do ich wykonania. O wartości świadczenia decydują koszty poniesione na jego wykonanie. M. Kludacz stwierdza, że polskim systemie zdrowia szacowanie kosztów świadczeń najczęściej nie jest dokładne, informacje o kosztach pochodzące ze szpitali nie są w ogóle wykorzystywane do ich wyceny dokonywanej przez płatnika (NFZ). Podstawą do ustalania cen są zasoby finansowe płatnika oraz ceny świadczeń z lat ubiegłych [Kłudacz, 2014, s. 39]. Szpitale nastawione są na realizację przede wszystkim celów społecznych, ratowanie zdrowia i życia pacjentów, a nie na generowanie zysku [Zaleska, 2010, s. 236]. Nie zawsze wykonywane procedury medyczne zapewniają więc zysk. Jeden z problemów stanowi wzrost kosztów usług zdrowotnych spowodowany ciągłym wzrostem popytu na świadczenia zdrowotne na skutek starzenia się społeczeństwa, coraz wyższymi wymaganiami pacjentów odnośnie jakości ich hospitalizacji oraz zwiększaniem się kosztów wynagrodzeń personelu medycznego. Rozwój technologii medycznych oraz rosnąca złożoność procedur medycznych w kontekście ograniczonych zasobów zwraca uwagę na potrzebę kontroli efektywności kosztów realizowanych świadczeń zdrowotnych [Cygańska, 2009, s. 14]. Ustalany w ramach rachunkowości jednostki wynik finansowy stanowi także wypadkową uwarunkowań zewnętrznych, takich jak: zmiany strukturalne w sektorze zdrowia i zmiany zasad

---

<sup>1</sup> Cechą zoz jako jednostek budżetowych było to, że koszty były pokrywane ze środków budżetu państwa, przychody były odprowadzane do budżetu państwa. Nie przywiązywano więc uwagi do wyniku finansowego jako parametru efektywności gospodarowania i optymalizacji kosztów prowadzonej działalności [Chluska, 2004, s. 556].

finansowania świadczeń oraz konieczność ciągłego dostosowywania się do zachodzących zmian legislacyjnych (w tym do warunków kontraktowania). Do istotnych uwarunkowań należy zaliczyć także zmniejszenie liczby podmiotów leczniczych na skutek połączeń lub likwidacji zakładów.

Celem niniejszego artykułu jest wskazanie specyfiki ustalania wyniku finansowego podmiotu leczniczego oraz jego ocena na przykładzie szpitala działającego w województwie podlaskim. W artykule wykorzystano studia literaturowe oraz zastosowano studium przypadku. Materiały źródłowe do badań empirycznych pozyskano metodą dokumentów sprawozdawczych. W celu ich przetworzenia zastosowano analizę opisową, metodę porównań w czasie oraz wykorzystano uniwersalne metody badawcze, takie jak: analiza i synteza oraz sposoby wnioskowania takie jak: dedukcja i indukcja.

## 1. Charakterystyka działalności analizowanej jednostki

Badany podmiot leczniczy jest samodzielnym zakładem opieki zdrowotnej posiadającym osobowość prawną. Jego funkcjonowanie reguluje Ustawa o działalności leczniczej [Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej], która zastąpiła obowiązującą w latach 1991-2011 Ustawę o zakładach opieki zdrowotnej. Ustawa ta reguluje między innymi zasady wykonywania działalności medycznej, rodzaje podmiotów, które ją wykonują, zasady sprawowania nadzoru nad wykonywaniem działalności leczniczej. Według art. 3 obowiązującej ustawy, działalność lecznicza polega na: 1) udzielaniu świadczeń zdrowotnych, 2) promocji zdrowia lub 3) realizacji zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, w tym wdrażaniem nowych technologii medycznych oraz metod leczenia [Wawrowski, 2017, s. 616].

Ustawa o działalności leczniczej zastąpiła obowiązujący do tej pory termin zakład opieki zdrowotnej obszerniejszym pojęciem – podmiot leczniczy. W świetle jej art. 4 podmiotami leczniczymi, w zakresie w jakim wykonują działalność leczniczą, są [Chluska, 2015, s. 51]:

- 1) przedsiębiorcy,
- 2) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- 3) 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,
- 4) instytuty badawcze,

- 5) fundacje i stowarzyszenia, których celem jest wykonywanie działalności w zakresie ochrony zdrowia,
- 6) osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, w zakresie w jakim wykonują działalność leczniczą,
- 7) jednostki wojskowe, w zakresie w jakim wykonują działalność leczniczą.

Prezentowany podmiot leczniczy jest jednym z największych szpitali klinicznych w Polsce oraz najnowocześniejszą publiczną placówką służby zdrowia w województwie podlaskim. Głównym przedmiotem działalności jednostki jest udzielanie świadczeń zdrowotnych oraz promocja zdrowia w powiązaniu z wykonywaniem zadań dydaktycznych i badawczych. W Szpitalu wykonywany jest szeroki zakres procedur w ramach kontraktu z podlaskim oddziałem NFZ oraz umowy z Ministerstwem Zdrowia. Szpital angażuje się również w kształcenie przed i podyplomowe kadry medycznej oraz w działalność naukowo-badawczą, która bezpośrednio wpływa na rozwój medycyny oraz wzrost jakości wykonywanych usług medycznych.

Jako podmiot leczniczy, jak również jednostka nie będąca przedsiębiorstwem, Szpital zobligowany jest do prowadzenia ksiąg rachunkowych, ustalania na ich podstawie wyniku finansowego oraz przedstawiania jego wartości w sprawozdaniach finansowych. Szpital stanowi podmiot o szczególnym charakterze ze względu na [Bauer, Macuda, 2018, s. 38]:

- 1) wielkość, zakres i rodzaj realizowanych świadczeń (różnorodność świadczonych usług) oraz sposoby finansowania działalności ze środków publicznych,
- 2) gotowość udzielania świadczeń zdrowotnych, których odmienny charakter powoduje niemożliwość stosowania klasycznych reguł rynkowych,
- 3) odpowiedzialność za zarządzanie wszystkimi aspektami działalności, której priorytetem nie jest osiągnięcie, a tym bardziej maksymalizowanie zysku. Jednocześnie osiągnięcie nadwyżki finansowej umożliwia finansowanie zakupów specjalistycznego sprzętu i stosowanie nowoczesnych technik leczenia.

## **2. Specyfika rachunkowości podmiotu leczniczego – wybrane zagadnienia**

Podmioty lecznicze działające w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, spółek handlowych, a także innych osób prawnych i jednostek budżetowych, pomimo pozostawania w sektorze finansów publicznych, prowadzą rachunkowość według zasad przewidzianych ustawą o rachunkowości. Na rachunkowość szpitali i innych podmiotów leczniczych wpływ ma także ustawa o finansach publicznych, ustawa o działalności leczniczej, ustawa o statystyce publicznej oraz

wydane do nich rozporządzenia wykonawcze. Regulują one między innymi zasady gospodarki finansowej, sporządzanie planów finansowych, warunki przyznawania dotacji, sposoby rozliczania wyniku finansowego i pokrywania straty oraz obowiązki w zakresie statystyki państwowej. Zgodnie z Ustawą o finansach publicznych podmioty lecznicze powinny stosować kontrolę zarządczą określoną w standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych [Baran, 2013, s. 7].

Rachunkowość jest głównym źródłem informacji ekonomicznych, niezbędnych do prawidłowego zarządzania działalnością, niezależnie od ich wielkości, rodzaju i zakresu funkcjonowania, czy formy własności. Zakłady opieki zdrowotnej powinny dążyć w swojej działalności do wygospodarowania dodatniego wyniku finansowego. W jednostkach działających na konkurencyjnym rynku tylko zysk może zapewnić przetrwanie, stabilizację i rozwój. Wynik finansowy jest więc znaczącym parametrem zarówno dla kierownictwa jednostki, jak i dla organów założycielskich [Chluska, 2004, s. 556].

Generowane za pośrednictwem rachunkowości informacje są potrzebne do skutecznego zarządzania finansami i innymi posiadanymi zasobami, kształtowania polityki cen oferowanych usług, kontraktowania świadczeń medycznych oraz rozliczeń z płatnikiem, jak również do pomiaru i oceny efektywności gospodarowania oraz rozliczenia kierownictwa z wyznaczonych celów i zadań [Kludacz-Alessandri, 2016, s. 80]. Rachunkowość zarządcza oferuje narzędzia (np. budżetowanie, rachunek kosztów działań, wielostopniowy rachunek kosztów i wyników), które umożliwiają podejmowanie decyzji w takich obszarach jak [Chluska, 2015, s. 54]: poziom i wartość kontraktów zawieranych z NFZ, wartość i zakres kontraktów zawieranych z innymi płatnikami niż NFZ, zakres i rodzaje realizowanych świadczeń medycznych, czy też wytyczanie kierunków rozwoju bazy materialnej i niematerialnej, pozyskanie i wykorzystanie różnych źródeł finansowania świadczeń i zasobów.

Podstawę prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania i prezentacji sprawozdania finansowego badanego podmiotu stanowi dokumentacja przyjętych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości opracowana na podstawie przepisów o rachunkowości. Stosowanie wspomnianego dokumentu określa odpowiednie zarządzenie wewnętrzne Szpitala. Polityka rachunkowości oznacza możliwość elastycznego kształtowania systemu rachunkowości, w tym projektowania jej dla celów sprawozdawczych i zarządczych. Ważne jest więc, aby uwzględniała ona nie tylko wymogi aktów prawnych, ale również potrzeby informacyjne występujące wewnątrz jednostki (uwarunkowania wewnętrzne). Szpitale dokonują wyboru ściśle określonych zasad rachunkowości w ramach swobody, jaka pozostawiają im krajowe regulacje prawa bilansowego [Kludacz-Allessandri, 2016, s. 78].

Ustawa o rachunkowości nie przewiduje odmiennych rozwiązań w zakresie sporządzania sprawozdania finansowego dla podmiotów leczniczych. Sprawozdanie finansowe prezentowanego podmiotu każdego roku obrotowego podlega procedurze badania przez biegłego rewidenta. Sprawozdanie finansowe Szpitala składa się z:

- 1) bilansu,
- 2) rachunku zysków i strat,
- 3) rachunku przepływów pieniężnych,
- 4) zestawienia zmian w kapitale własnym,
- 5) informacji dodatkowej obejmującej wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowych informacji i objaśnień.

W analizowanej jednostce rachunek zysków i strat sporządzany jest według wariantu porównawczego, natomiast rachunek przepływów pieniężnych metodą pośrednią. Na wynik finansowy netto Szpitala składa się obliczana narastająco suma wyników następujących grup przychodów i kosztów: wynik z działalności operacyjnej (głównej) z uwzględnieniem wyniku ze sprzedaży oraz pozostałych kosztów i pozostałych przychodów operacyjnych, wynik finansowy brutto z ujęciem wyniku z operacji finansowych oraz wynik finansowy netto ujmujący obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego z tytułu obligacyjnych odpisów, tj. z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, ewentualnie płatności z nimi zrównanych.

Dokumentacja zasad (polityki) rachunkowości badanego podmiotu przedstawia zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych, wyodrębniając zasady ogólne oraz szczegółowe zasady wyceny bilansowej i pomiaru wyniku finansowego. Zasady ogólne określają, iż czas trwania roku obrotowego pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Prowadzone księgi rachunkowe zapewniają ewidencję operacji gospodarczych w sposób usystematyzowany, w przekrojach uwzględniających wewnętrzne i zewnętrzne potrzeby informacyjne, kontrolę wewnętrzną operacji gospodarczych oraz posiadanych zasobów majątkowych, ustalenie i rozliczenie podatków oraz innych rozrachunków, prawidłowe sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego oraz innych sprawozdań opracowywanych na podstawie danych zawartych w księgach rachunkowych (np. informacji finansowych wymaganych przez Ministerstwo Zdrowia, dla celów badań statystycznych, czy też sprawozdań budżetowych).

Nacisk na wygospodarowanie dodatniego wyniku finansowego sprawił, że Szpital zwraca szczególną uwagę na optymalizację kosztów działalności i racjonalizację prowadzonych działań. Rozwiązania w zakresie rachunku kosztów przyjęto na podstawie uregulowań prawnych Rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej [Dz.U. 1998.164.1194]. Głównym celem prowadzenia rachunku kosztów jest pozyskanie informacji dotyczących kosztów

działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych i zadaniowych. Ponadto stanowi on także podstawę do ustalenia jednostkowego kosztu i całkowitego zrealizowanych świadczeń medycznych. W założeniu rachunek kosztów, prowadzony w oparciu o rozwiązania rozporządzenia stanowiącego jego podstawę, miał generować informacje do ustalenia cen kontraktowych przez płatników ze świadczeniodawcami oraz do ustalania prawidłowego wyniku finansowego szpitala [Kludacz, 2014, s. 41].

W Szpitalu ewidencja kosztów prowadzona jest zarówno w przekroju rodzajowym (Zespół 4 – Koszty według rodzajów i ich rozliczenie), jak i podmiotowo-funkcjonalnym, tj. według miejsc powstawania (Zespół 5 – Koszty według typów działalności i ich rozliczenie). Koszty według rodzajów grupują jednorodne pozycje kosztów wyrażające rzeczywiste zużycie zasobów gospodarczych i kategorie nakładów, nie odzwierciedlające tego zużycia poniesione w danym roku obrotowym. Służy on przede wszystkim ustalaniu poziomu kosztów ponoszonych przez Szpital i sporządzaniu sprawozdań finansowych. Detalizacja kosztów, zwłaszcza kosztów zużycia materiałów i energii oraz wynagrodzeń, stwarza warunki do wielowymiarowej agregacji informacji według różnych kryteriów, co sprzyja ich planowaniu, kontroli i analizie działalności. Z kolei układ kosztów według miejsc powstawania grupuje koszty rodzajowe na wyodrębnione sfery działalności zwane ośrodkami kosztów. Są to jednostki organizacyjne Szpitala oraz jednostki zadaniowe realizujące sprecyzowane czynności lub funkcje. Jednostki te przyjęto jako zasadniczy przekrój generowania informacji, który jest pochodną struktury organizacyjnej i istniejącego systemu finansowania opieki zdrowotnej.

Według polityki rachunkowości badanego podmiotu jednostki kosztowe budujące strukturę organizacyjną podzielone są na ośrodki:

- 1) działalności podstawowej (kliniki, poradnie),
- 2) działalności pomocniczej o charakterze usługowym, które wykonują czynności wspierające działalność podstawową – ośrodki medyczne (bloki operacyjne, laboratoria, pracownie) i niemedyczne (warsztaty techniczne, sterylizacja, pralnia),
- 3) ośrodki zarządu i administracji realizujące usługi zarządzania systemem działalności szpitala oraz jego obsługą jako całością (dyrekcja, pracownicy kadr, księgowości, magazynów i inni).

Koszty ewidencjonowane w układzie rodzajowym zaklasyfikowane są do indywidualnych ośrodków kosztów, celem odniesienia ich na obiekty kalkulacyjne. Różnią się one w zależności od rodzaju świadczeń realizowanych przez ośrodki. Są nimi w szczególności: osobodzień opieki, koszt leczenia pacjenta, procedury medyczne (zabiegi operacyjne, badania diagnostyczne czy porady).



Koszty pojedynczych ośrodków działalności podstawowej, pomocniczej oraz zarządu i administracji są rejestrowane z podziałem na:

- 1) koszty bezpośrednie – stanowią koszty księgowane na podstawie źródłowych dokumentów zużycia lub rozdzielników kosztów, które są przypisywane poszczególnym obiektom kosztów. Sklasyfikowane są one w następujące grupy: zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty, wynagrodzenia i składki na ubezpieczenia społeczne i Fundusz Pracy, odpisy na Zakładowy Fundusz Świadczeń Społecznych, odzież ochronna i robocza, amortyzacja, oraz pozostałe koszty (w tym ubezpieczenia OC oraz ubezpieczenia majątkowe). Grupy poszczególnych pozycji kosztów uwzględniają szczegółowy podział analityczny.
- 2) koszty pośrednie – powstają w ośrodku kosztów, w szczególności są to koszty utrzymania w gotowości do realizacji świadczeń medycznych jednostek podstawowych.

W I etapie koszty pośrednie rozliczane są zgodnie z przyjętymi kluczami podziałowymi na ośrodki kosztów, następnie w II etapie są rozliczane koszty pośrednie jednostek pełniących usługi dla innych jednostek. W III etapie rozlicza się zgromadzone koszty na jednostki działalności podstawowej. Należy podkreślić, że ewidencja kosztów w Szpitalu ukierunkowana jest na generowanie informacji przydatnych w zarządzaniu jednostką, tj. prawidłową alokację kosztów do jednostek organizacyjnych, ustalenie kosztów świadczeń medycznych hospitalizowanych pacjentów oraz ujęcie przychodów z nimi związanych.

Z kolei ewidencja przychodów zapewnia podział sprzedaży według przedmiotu, kierunków oraz rozliczenia przychodów z tytułu usług długoterminowych, ustalenie zobowiązań podatkowych oraz należnych do sprzedaży dotacji lub subwencji. Ewidencja szczegółowa obejmuje rodzaje świadczonych usług zdrowotnych oraz jednostki organizacyjne odpowiedzialne za przychody.

W literaturze przedmiotu rekomenduje się model rachunku kosztów zasobów stanowiący modyfikację rachunku kosztów działań do tworzenia informacji o kosztach na potrzeby wyceny świadczeń medycznych. [Świdarska, Raulinajtyś-Grzybek, 2013, s. 118]. I. Sobańska i J. Kalinowski wskazuje na podejście procesowe z zakresu zarządzania i rachunkowości zarządczej w ochronie zdrowia jako dominujące podejście w literaturze polskiej. Zwracają także uwagę, że w krajach wysoko rozwiniętych (np. Stany Zjednoczone, Kanada, Szwecja, Wielka Brytania) wdrażana jest koncepcja *Lean* w zarządzaniu i rachunkowości zarządczej [Sobańska, Kalinowski, 2015, s. 104, 112]. W celu uzyskania informacji niezbędnych do efektywnego zarządzania kosztami Szpital podjął próbę wdrożenia rachunku kosztów działań.

Podsumowując, należy stwierdzić, że na podstawie prowadzonej ewidencji przychodów i kosztów Szpital ma możliwość ustalenia i oceny rentowności:

- 1) poszczególnych świadczeń medycznych, jednostek organizacyjnych dzięki odpowiednim poziomom kont analitycznych,
- 2) całokształtu prowadzonej działalności.

Generowane informacje zapewniają także realizację wymagań podatkowych i sporządzenie sprawozdań finansowych dla otoczenia zewnętrznego. Plan kont i przyjęte rozwiązania w zakresie ewidencji analitycznych łączą rachunkowość finansową z rachunkowością zarządczą. Problemem jest natomiast wykorzystanie informacji kosztowych przez płatnika do wyceny realizowanych świadczeń.

### **3. Czynniki kształtujące wynik finansowy podmiotu leczniczego w województwie podlaskim**

Rachunek zysków i strat jest jednym z elementów rocznego sprawozdania finansowego jednostki. Jego celem jest prezentacja ostatecznego rezultatu finansowego prowadzonej działalności oraz czynników go kształtujących, tj. przychody i koszty. Rachunek ten informuje nie tylko o łącznej kwocie wyniku finansowego netto osiągniętego za rok obrotowy, ale także o jego strukturze.

Kluczowe informacje dotyczące działalności badanej jednostki zawiera pierwszy człon rachunku zysków i strat ujmujący przychody i koszty podstawowej działalności operacyjnej. Przychody ze sprzedaży prezentuje tabela 1.

W analizowanym okresie podstawowym źródłem przychodów analizowanej jednostki były przychody ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych różnym płatnikom. W każdym roku obrotowym największą ich wartość stanowiły przychody z leczenia szpitalnego. W analizowanym okresie wymienione źródła przychodów ze sprzedaży, poza przychodami realizowanymi w ramach realizacji programów zdrowotnych, uległy zwiększeniu (ich ogólna wartość w analizowanych latach wykazuje tendencję wzrostową). W badanych latach w strukturze przychodów ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych dominują przychody ze środków pochodzących z NFZ. Ich wysokość zależy od rodzaju i liczby świadczeń placówki w poprzednim okresie rozliczeniowym. Środki z NFZ stanowiły około 98% całości tych przychodów, z kolei usługi komercyjne, wykupywane przez osoby prawne oraz fizyczne wykazywały niewielki udział w strukturze, około 2% przychodów ogółem. Świadczy to o wykonywaniu szerokiego zakresu procedur przede wszystkim w ramach kontraktu z podlaskim oddziałem NFZ.

Kolejnym czynnikiem wpływającym na wynik finansowy badanej jednostki są koszty. Koszty operacyjne odnoszą się do podstawowej działalności medycznej

i niemedycznej jednostki, sprecyzowanej w statucie podmiotu. Szczegółową specyfikację kosztów działalności operacyjnej w analizowanych latach, przedstawia tab. 2.

**Tab. 1.** Przychody ze sprzedaży w latach 2015-2017 (dane w zł)

Wyszczególnienie	2015	2016	2017
Przychody ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych, w tym: leczenie szpitalne, leczenie ambulatoryjne, diagnostyka;	318 138 926,82	350 628 800,52	355 638 702,89
	291 816 039,01	320 947 981,56	322 071 629,53
	13 180 115,78	13 811 849,33	15 858 795,50
	13 142 772,03	15 868 969,63	17 708 277,86
Przychody z w ramach realizacji programów zdrowotnych;	5 270 155,39	2 720 601,52	445,78
Przychody z pozostałych usług (z działalności pozamedycznej, z obiektów socjalnych i bytowych, z najmu powierzchni, pozostałe)	3 566 348,58	3 665 220,31	3 914 641,88
Przychody ze sprzedaży ogółem	326 975 430,79	357 014 622,35	360 404 790,55

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych badanego podmiotu za lata 2015-2017.

Na podkreślenie zasługuje wzrost wartości poszczególnych pozycji kosztów rodzajowych, z wyjątkiem pozostałych kosztów. Ponadto łączna wartość kosztów na przestrzeni analizowanych lat wykazuje także tendencję wzrostową. W każdym z analizowanych lat dominują dwie grupy kosztów o charakterze bieżącym – zużycie materiałów i energii oraz wynagrodzenia zatrudnionych osób. Ich wielkość wskazuje na specyfikę podmiotu leczniczego. Pierwsza pozycja kosztów obejmuje szeroki zakres zużywanych zapasów materiałów, do których zalicza się między innymi: wyroby medyczne, materiały opatrunkowe i diagnostyczne, środki dezynfekcyjne, bieliznę operacyjną, narzędzia i przyrządy klasyfikowane jako materiały. Na przestrzeni badanych lat zauważa się znaczny wzrost kosztów amortyzacji – spowodowany troską o postęp techniczny i wzrostem wartości rzeczowych aktywów trwałych – głównie z tytułu nabycia lub ulepszenia budynków i lokalów oraz urządzeń i aparatury medycznej. W latach 2015-2017 dynamicznie rosną także koszty usług obcych.

W strukturze pozostałych przychodów ze sprzedaży, szczególnie w 2017 roku, dominują przychody z tytułu dotacji budżetowych Ministerstwa Zdrowia, dofinansowanie ze środków Miasta Białystok oraz współfinansowanie ze środków Unii Europejskiej. W analizowanym okresie były one przeznaczone na realizację projektów dotyczących zastosowania innowacyjnych technologii informacyjnych i komunikacyjnych w badanej jednostce.

Pozostałe koszty operacyjne przedstawia tab. 4.

**Tab. 2.** Koszty działalności operacyjnej w układzie rodzajowym w latach 2015-2017 (dane w zł)

Wyszczególnienie	2015	2016	2017
Amortyzacja	14 654 700,92	22 704 646,38	25 584 035,33
Zużycie materiałów i energii	166 460 692,45	171 108 840,48	176 026 922,59
Usługi obce	49 902 798,32	55 334 787,72	63 373 804,39
Podatki i opłaty	2 684 358,15	3 119 424,96	3 022 650,92
Wynagrodzenia	103 116 157,11	109 667 536,27	122 598 999,71
Ubezpieczenia i inne świadczenia	21 717 430,86	22 891 086,26	25 418 224,88
Pozostałe	1 109 820,86	980 236,25	964 480,14
Koszty działalności operacyjnej ogółem	359 645 958,67	385 806 558,32	416 989 117,96

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych badanego podmiotu za lata 2015-2017.

Pozostałe przychody operacyjne prezentuje tab. 3.

**Tab. 3.** Pozostałe przychody operacyjne w latach 2015-2017 (dane w zł)

Wyszczególnienie	2015	2016	2017
Darowizny i nieodpłatnie otrzymane środki obrotowe	12 091 049,57	11 306 908,65	12 979 688,81
Refundacje na wynagrodzenia rezydentów i stażystów	13 503 024,61	12 898 092,66	13 662 143,67
Dotacje	9 470 371,41	18 767 966,55	20 361 477,79
Pozostałe	3 336 002,11	9 928 112,92	2 155 403,36
Pozostałe przychody operacyjne ogółem	38 400 447,70	52 901 080,78	49 158 713,63

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych badanego podmiotu za lata 2015-2017.

**Tab. 4.** Pozostałe koszty operacyjne w latach 2015-2017 (dane w zł)

Wyszczególnienie	2015	2016	2017
Aktualizacja aktywów niefinansowych	6 858 719,28	14 261 981,43	1 544 774,18
Odszkodowania na podstawie wyroków sądowych	850 311,89	137 982,00	392 010,51
Koszty likwidacji aktywów obrotowych	34 152,03	58 901,19	105 576,29
Pozostałe koszty	1 953 504,54	1 830 666,80	3 369 186,81
Pozostałe koszty operacyjne ogółem	9 696 687,74	16 509 681,42	5 411 547,79

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych badanego podmiotu za lata 2015-2017.

W strukturze pozostałych kosztów operacyjnych dominują koszty pochodzące z aktualizacji aktywów niefinansowych. Jest to rezultat wysokich odpisów aktualizujących wartość zapasów materiałów (odczynników i izotopów, materiałów w warsztatach technicznych oraz leków).

Kolejny segment tworzą przychody i koszty finansowe, których strukturę prezentuje tab. 5. Przychody finansowe wykazywały tendencję wzrostową. W ich strukturze przeważały odsetki od lokat bankowych, stanowiąc około 73% całości. Kolejną znaczącą pozycję stanowiły odsetki od należności nie zapłaconych w terminie (około 25%). Z kolei w analizowanych latach można zauważyć znaczny spadek pozostałych kosztów finansowych (w szczególności nadwyżki ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi), które dominują w strukturze tych kosztów.

W ocenie wyniku finansowego należy połączyć informacje dotyczące struktury i dynamiki pozycji go tworzących. Strukturę i dynamikę przychodów oraz kosztów Szpitala prezentują tab. 6 i 7.

Przeprowadzona analiza dynamiki rachunku zysków i strat wskazuje, iż w 2016 roku w porównaniu do roku poprzedniego (2015), wystąpiła wyższa dynamika przychodów ogółem w stosunku do dynamiki kosztów ogółem. Odwrotna sytuacja miała miejsce w kolejnym okresie – w 2017 roku w porównaniu do roku 2016 – koszty wzrastały zdecydowanie szybciej niż przychody.

**Tab. 5.** Przychody i koszty finansowe w latach 2015-2017 (dane w zł)

Wyszczególnienie	2015	2016	2017
Przychody finansowe ogółem	1 280 002,10	1 095 912,53	1 521 223,38
Odsetki od lokat bankowych	1 216 850,48	1 046 410,67	1 110 908,10
Odsetki od należności niezapłaconych w terminie	30 730,52	28 295,19	387 144,13
Pozostałe przychody finansowe	6,60	65,00	23 171,15
Nadwyżka dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi	32 414,50	21 141,67	0,00
Koszty finansowe ogółem	461 115,51	67 738,63	102 018,20
Odsetki w zapłacie zobowiązań z tytułu dostaw i usług	3,06	0,07	176,76
Odsetki od wadium	3 121,74	3 595,43	3 494,33
Odsetki podatkowe	612,84	3 421,89	1 459,00
Nadwyżka ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi	0,00	0,00	59 404,22
Pozostałe koszty finansowe	457 377,87	60 738,24	37 483,89

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych badanego podmiotu za lata 2015-2017.

**Tab. 6.** Struktura i dynamika przychodów w latach 2015-2017

Wyszczególnienie	Wskaźniki struktury (w %)			Wskaźniki dynamiki (w %)	
	2015	2016	2017	2016/2015	2017/2016
Przychody ze sprzedaży	89,18	86,86	87,67	109,19	100,95
Pozostałe przychody operacyjne	10,47	12,87	11,96	137,76	92,93
Przychody finansowe	0,35	0,27	0,37	85,62	138,81
Razem przychody	100,00	100,00	100,00	112,10	100,02

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych badanego podmiotu za lata 2015-2017.

**Tab. 7.** Struktura i dynamika kosztów w latach 2015-2016

Wyszczególnienie	Wskaźniki struktury (w %)			Wskaźniki dynamiki (w %)	
	2015	2016	2017	2016/2015	2017/2016
Koszty działalności operacyjnej	97,25	95,93	98,70	107,27	108,08
Pozostałe koszty operacyjne	2,62	4,05	1,28	167,99	33,22
Koszty finansowe	0,12	0,02	0,02	14,69	150,61
Koszty ogółem	100,00	100,00	100,00	108,75	105,06

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych badanego podmiotu za lata 2015-2017.

W analizowanych latach struktura przychodów i kosztów jest bardzo zbliżona. Wśród przychodów, w każdym badanym roku, dominują przychody ze sprzedaży, zaś najmniejszy udział stanowią przychody finansowe. W pozycji przychodów ze sprzedaży na uwagę zasługuje pozycja leczenie szpitalne stanowiąca średnio 78% przychodów. Struktura kosztów kształtuje się podobnie. Wśród kosztów dominują koszty działalności operacyjnej, w tym zużycie materiałów i energii (średnio 43%), co jest typowe dla jednostki leczniczej. Najmniejszy udział wykazywały koszty finansowe.

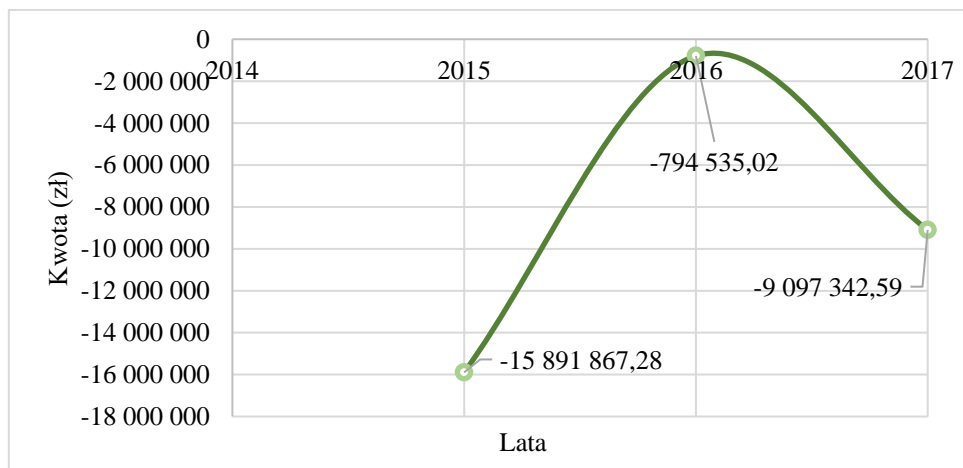
Wszystkie powyżej zanalizowane grupy operacji wynikowych wchodzi w skład rachunku zysków i strat i w rezultacie tworzą wynik finansowy jednostki. Tab. 8 prezentuje zestawienie wyników cząstkowych badanej jednostki.

W badanych latach analizowana jednostka wykazuje ujemne wyniki cząstkowe, a także wynik finansowy z całokształtu działalności. Pozytywnie na spadek ujemnego wyniku finansowego wpływała działalność pozostała operacyjna i działalność finansowa. Zarówno pozostałe przychody operacyjne, jak i przychody finansowe były wyższe od odpowiadających im pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów finansowych. Skutkiem tego w każdym z analizowanych lat wynik finansowy netto wykazywał niższą stratę niż wynik finansowy ze sprzedaży. Najkorzystniejsze wyniki finansowe jednostka osiągnęła w 2016 roku, w którym strata netto ukształtowała się na poziomie około 794 tys. zł, najmniej korzystne zaś w 2015 roku, w którym osiągnęła ona wartość aż 15 892 tys. zł. Wskaźniki dynamiki potwierdzają te spostrzeżenia. W roku 2016 miał miejsce spadek straty netto o około 95% w porównaniu z rokiem poprzednim oraz spadek ujemnych wyników cząstkowych. W ostatnim analizowanym okresie zauważa się wzrost ujemnych wyników finansowych jednostki. Pomimo osiągniętej straty bilansowej brutto Szpital płacił podatek dochodowy w każdym z analizowanych lat. Kształtowanie się wyniku finansowego netto z całokształtu działalności jednostki w latach 2015-2017 prezentuje rys. 1.

**Tab. 8.** Wyniki finansowe badanego podmiotu w latach 2015-2017

Pozycje wyniku finansowego [zł]	2015	2016	2017	Wskaźniki dynamiki 2016/2015 (w %)	Wskaźniki dynamiki 2017/2016 (w %)
	Dane w zł				
Zysk/strata ze sprzedaży	- 45 024 435,83	- 38 153 104,28	- 53 852 603,61	84,74	141,15
Zysk/strata na działalności operacyjnej	- 16 320 675,87	- 1 541 554,92	- 10 105 437,77	9,45	655,54
Zysk/strata brutto	- 15 501 789,28	- 513 381,02	- 8 686 232,59	3,31	1691,97
Zysk/strata netto	- 15 891 867,28	- 794 532,02	- 9 097 342,59	5,00	1144,99

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych badanego podmiotu za lata 2015-2017.

**Rys. 1.** Wynik finansowy netto Szpitala w latach 2015-2017

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych badanego podmiotu za lata 2015-2017.

Uzyskany ujemny wynik finansowy Szpitala pokrywa we własnym zakresie wykorzystując niepodzielony zysk z lat ubiegłych – wynoszący 13 354 tys. zł. Działanie to wpływa na zmiany w kapitale własnym. Kapitał własny na początek 2017 roku



wynosił 84 437 tys. zł. Po uwzględnieniu pokrycia straty jego wartość była równa 75 340 tys. zł.

#### **4. Wynik finansowy netto a generowane strumienie pieniężne**

Wynik finansowy netto zawiera wiele elementów memoriałowych. Na podstawie rachunku przepływów pieniężnych uzgadnia się jego wartość z wysokością przepływów środków pieniężnych. Przepływy pieniężne z działalności operacyjnej przedstawia tab. 9.

Rozpoczynając od straty netto badana jednostka dokonuje korekt wynikających z różnych transakcji, które wpłynęły na wynik finansowy netto lecz nie spowodowały zmian w stanie środkach pieniężnych lub dotyczą innych rodzajów działalności niż operacyjna. Analizując powyższe dane zauważa się, iż w dwóch (2016 i 2017) z trzech analizowanych lat miała miejsce dodatnia wartość przepływów z działalności operacyjnej. Oznacza to, że jednostka tworzyła nadwyżkę środków pieniężnych z podstawowych obszarów aktywności gospodarczej. Jedynie w roku 2015 miały miejsce ujemne przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej.

Na wzrost wartości przepływów pieniężnych netto z działalności operacyjnej, w każdym analizowanym roku, w znacznym stopniu wpłynęła amortyzacja, która jest kosztem, ale nie powoduje wydatku środków pieniężnych i jest źródłem dopływu środków pieniężnych. Na uwagę zasługuje szczególnie 2016 rok, w którym amortyzacja powiększyła przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej aż do 22 705 tys. zł. Kolejnym dodatnim strumieniem wartym uwagi była zmiana stanu rezerw. Na przestrzeni trzech badanych lat główne zmiany stanu rezerw dotyczyły funduszu wynagrodzeń, odszkodowań z NFZ, rezerw z tytułu niewymagalnego podatku VAT oraz ulgi za złe długi. Znacząco na wzrost przepływów pieniężnych netto z działalności operacyjnej wpływała również zmiana stanu rozliczeń międzyokresowych. Na stan rozliczeń międzyokresowych kosztów główny wpływ miały koszty świadczeń medycznych pacjentów na przełomie roku. Z kolei na rozliczenia międzyokresowe przychodów składały się głównie: otrzymane nieodpłatnie środki trwałe i darowizny pieniężne na zakup i ulepszenie istniejących środków trwałych oraz dofinansowanie do zakupów inwestycyjnych oraz wartość nieodpłatnie otrzymanych i nie zużytych leków.

**Tab. 9.** Przepływy pieniężne z działalności operacyjnej za lata 2015-2017 (dane w zł)

Wyszczególnienie	2015	2016	2017
I. Zysk (strata) netto	-15 891 867,28	-794 535,02	-9 097 342,59
II. Korekty razem	-1 726 646,17	14 037 589,18	16 660 374,92
Amortyzacja	14 654 700,92	22 704 646,38	10 550 320,71
Zyski (straty) netto z tytułu różnic kursowych	-	-	-
Odsetki i udziały w zyskach (dywidendy)	-	-	-
Zysk (strata) z działalności inwestycyjnej	-1 078 012,21	1 808 558,55	27 371,12
Zmiana stanu rezerw	11 245 607,69	10 339 403,40	5 097 853,77
Zmiana stanu zapasów	340 428,93	3 123 654,56	1 081 592,79
Zmiana stanu należności	-15 943 241,50	1 048 528,04	8 682 863,03
Zmiana stanu zobowiązań krótkoterminowych z wyjątkiem pożyczek i kredytów	-1 526 781,75	5 670 408,63	1 902 346,91
Zmiana stanu rozliczeń międzyokresowych	25 336 636,36	17 405 804,15	17 655 382,90
Inne korekty	-34 755 984,61	-39 719 049,33	-15 978 463,19
III. Przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej (I + II)	-17 618 513,45	13 243 054,16	7 563 032,33

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych badanego podmiotu za lata 2015-2017.

## Zakończenie

W analizowanym podmiocie polityka rachunkowości jest wykorzystywana do tworzenia informacji finansowych nie tylko na potrzeby zewnętrznych interesariuszy, ale także w procesie tworzenia informacji zarządczej. Jednym z ważniejszych czynników wpływających na wyniki finansowe podmiotów leczniczych jest system finansowania świadczeń zdrowotnych. Stąd badany podmiot szczególną uwagę przywiązuje do kalkulacji kosztów procedur medycznych i kosztów poszczególnych jednostek w strukturze organizacyjnej. Analiza wstępna rachunku zysków i strat w latach 2015-2017 pozwoliła stwierdzić, iż:

- 1) wynik finansowy z całokształtu działalności w analizowanych latach wykazywał stratę, której wartość ulegała ciągłym zmianom,
- 2) na koniec badanego okresu zauważalny był spadek wartości ujemnego wyniku finansowego w stosunku do roku wyjściowego,

- 3) poszczególne wyniki cząstkowe w latach 2015-2017 także były na ujemnym poziomie, zanotowano straty ze sprzedaży, po czym działalność pozostała operacyjna i działalność finansowa przyczyniały się do jej zmniejszenia,
- 4) struktura przychodów i kosztów we wszystkich analizowanych latach była bardzo zbliżona. Największy udział w przychodach stanowiły przychody ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych, w tym z leczenia szpitalnego. Z kolei wśród kosztów dominowały koszty bieżącej działalności, w tym koszty zużycia materiałów i energii oraz wynagrodzenia,
- 5) na koniec analizowanego okresu zauważa się wyższą dynamikę kosztów z całości kształtu działalności niż przychodów ogółem,
- 6) pomimo, iż w latach 2015-2017 wynik finansowy Szpitala ustalany zgodnie z zasadami rachunkowości, w szczególności z zasadą memoriału i współmierności wykazywał stratę netto, to w 2016 i 2017 roku wystąpiły dodatnie wartości przepływów z działalności operacyjnej. Oznacza to, że jednostka tworzyła nadwyżkę pieniężną z podstawowych obszarów aktywności gospodarczej, którą wykorzystywała na pokrycie wydatków inwestycyjnych.

Wykazane wyniki argumentują konieczność prowadzenia dyskusji na temat reformy opieki zdrowotnej, które trwają w Polsce od wielu lat. W toku tych dyskusji podkreśla się wysokie koszty świadczenia usług, brak motywacji do ich racjonalizacji, konieczność wprowadzenia odpłatności za usługi opieki zdrowotnej. Należy podkreślić, że na wyniki finansowe badanego podmiotu wpływ ma specyfika prowadzonej działalności – realizacja celów społecznych, tj. udzielanie świadczeń medycznych finansowanych przede wszystkim ze środków publicznych, których płatnikiem jest NFZ. Nie jest to działalność nastawiona na generowanie zysku. Szpital poszukuje możliwości optymalizacji kosztów leczenia pacjentów w celu podniesienia efektywności gospodarowania przy jednoczesnej poprawie dostępności i jakości usług medycznych. Kluczowym zadaniem jest rozwiązanie kwestii kalkulacji kosztów świadczeń medycznych oraz ich finansowania. Jednym z możliwych rozwiązań generowania dokładnej informacji o ponoszonych kosztach jest rachunek kosztów działań. Kierownictwo jednostki podjęło się wdrożenia rachunku kosztów działań na potrzeby wyceny świadczeń opieki zdrowotnej.

## Literatura

1. Baran W. (2013), *Management accounting in the implementation of management control in healthcare organizations*, ZTR, tom72(128), s. 7-31

2. Bauer K., Macuda M. (2018), *Sprawozdanie finansowe jako źródło informacji dla interesariuszy restrukturyzowanego szpitala*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 503, s. 37-47
3. Chluska J. (2004), Rachunkowość zakładów opieki zdrowotnej w krótkim i długim okresie, w: M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska (red.), *Polska szkoła rachunkowości*, SGH w Warszawie, Warszawa, s. 553-562
4. Chluska J. (2015), *Nowe wyzwania rachunkowości zarządczej podmiotów leczniczych*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, nr 225, s. 51-60
5. Cygańska M. (2009), *Kalkulacja kosztów w Szpitalu Powiatowym Województwa Warmińsko-Mazurskiego – studium przypadku*, ZTR, tom 48 (104), Warszawa, s. 5-16
6. Dyhdalewicz A. (2013), *Podstawy rachunkowości jednostek gospodarczych*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Białostockiej, Białystok
7. Gad J. (2014), *Atrybuty użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych systemu informacyjnego rachunkowości – perspektywa asymetrii informacji*, Problemy Zarządzania, vol 12, nr 2(46), s. 114-128
8. Kabalski P., Zarzycka E. (2018), *Konwergencja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w Polsce w świetle badań ankietowych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 96(152), s. 81-94
9. Kludacz M. (2014), *Zasady i etapy rachunku kosztów działań w angielskich szpitalach na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych*
10. Kludacz-Alessandri M. (2016), *Stosowanie narzędzi polityki rachunkowości w polskich szpitalach*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, Stowarzyszenie Księgowych tom 89 (145), s. 77-94
11. Micherda B., Świetla K. (2013), *Współczesna rachunkowość. Wybrane problemy metodologiczne*, Difin, Warszawa
12. *Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej*, Dz.U. 1998 nr 164 poz. 1194
13. *Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 18 listopada 1999 r. w sprawie szczegółowych zasad sprawowania nadzoru nad samodzielnymi publicznymi zakładami opieki zdrowotnej i nad jednostkami transportu sanitarnego*, Dz U 1999, nr 94, poz. 1097
14. Sobańska I., Kalinowski J. (2015), *Podejście lean jako kierunek zmian w zarządzaniu i rachunkowości zarządczej w podmiotach usług medycznych – wyniki badań literaturowych*, ZTR, tom 85(141), s. 103-116
15. Świdarska G. K., Raulinajtys-Grzybek M. (2013), *Cost-based pricing of healthcare services. Relevance of a resource-based costing system*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 72(128), s. 117-137

16. Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, Dz.U. z 2018 r., poz. 2190 z późn. zm.
17. Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, Dz.U. z 2019 r. poz. 351
18. Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej, Dz.U. 1991 nr 91 poz. 408
19. Wawrowski R. (2017), *Stan i perspektywy rozwoju rachunkowości zakładów opieki zdrowotnej w Polsce*, w: Z. Luty (red., *Rachunkowość. Dokonania i przyszłość*, SKwP, Warszawa, s. 616-622
20. Zaleska B. (2010), *Wycena świadczeń medycznych w szpitalu*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 54(110), s. 235-245

## The specificity of determining the financial result of medical entities – case study

### Abstract

The main purpose of this article is to indicate the specifics of determining the financial result of a medical entity and its assessment on the example of a hospital operating in the Podlaskie Voivodeship. The article uses literature studies and case study. Source materials for empirical research were obtained by the method of reporting documents. To process them, descriptive analysis, method of comparisons over time were used and universal research methods were used, such as analysis and synthesis, and inference methods such as deduction and induction.

The conducted research showed that in the analyzed unit accounting policy is used for the needs of external stakeholders, but also in the process of creating management information to optimize the costs of medical services. One of the most important factors influencing the financial results of healthcare entities is the system of financing health services. The audited entity pays special attention to the calculation of the costs of medical procedures and the costs of individual units in the organizational structure. The financial result from total activity in the analyzed years (2015-2017) showed a loss from total activity, the value of which has constantly changed. At the end of the audited period, a decrease in the value of the negative financial result compared to the base year was noticeable.

It is worth to emphasize that the audited entity pursues social goals by providing medical services financed primarily from public funds. This is not a profit-generating activity. The analyzed hospital is looking for opportunities to optimize the revenues and costs of patient treatment to increase the efficiency of management while improving the availability and

quality of medical services. The hospital management undertook to implement the cost accounting of activities for the needs of the evaluation of health services.

### **Keywords**

medical entity, accounting principles (policy), medical services, financial result