

Aleksandra Szewieczek, Marzena Strojek-Filus

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Wydział Finansów i Ubezpieczeń,
Katedra Rachunkowości

Autor do korespondencji: Aleksandra Szewieczek,
aleksandra.szewieczek@ue.katowice.pl

WZGLĘDNOŚĆ INFORMACJI PREZENTOWANYCH W SPRAWOZDANIACH STATYSTYCZNYCH SPORZĄDZANYCH PRZEZ SZPITALA PUBLICZNE W POLSCE

Streszczenie: Zbiór sprawozdań sporządzanych przez podmioty lecznicze jest rozległy. Sprawozdania te w znacznej części sporządzane są na cele statystyczne. Mają one charakter finansowy, niefinansowy i mieszany. W artykule przedstawiono zakres całościowej sprawozdawczości podmiotów leczniczych w Polsce, ze szczególnym uwzględnieniem sprawozdawczości o charakterze statystycznym. W wyniku badania wybranych sprawozdań statystycznych sporządzanych przez publiczne podmioty lecznicze wskazano obszary niejednolite, mogące kształtować różny obraz sytuacji finansowej elementów systemu ochrony zdrowia. Równocześnie wskazano złożoność systemu sprawozdawczości statystycznej w publicznych podmiotach leczniczych.

Słowa kluczowe: podmiot leczniczy, ochrona zdrowia, sprawozdawczość, sprawozdanie statystyczne, dane statystyczne, względność, dane finansowe.

Klasyfikacja JEL: I1, I19.

RELATIVITY OF INFORMATION PRESENTED IN STATISTICAL REPORTS PREPARED BY PUBLIC HOSPITALS IN POLAND

Abstract: The set of reports prepared by health care entities is extensive. Many of these reports are presented for statistics goals. There are financial, non-financial and mixed reports. The article presents the scope of the whole reporting system in health care

entities in Poland, with particular focus on its statistical character. The study reports some areas of statistical reports which tend to be presented in many different ways, which may result in a different view of financial position of a health care system's elements. Simultaneously, the complexity of the statistical reporting system in public health care services is presented.

Keywords: health care entity, health care, reporting, statistical report, statistic data, relativity, the financial data.

Wstęp

Publiczne podmioty lecznicze realizują liczne obowiązki sprawozdawcze. Rozszerzone obowiązki sprawozdawcze dotyczą głównie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej. Dodatkowe sprawozdania (poza sprawozdaniem finansowym) sporządzane są na potrzeby statystyki publicznej, regulatora i nadzorcy rynku ochrony zdrowia, w tym także lokalnego, finansów publicznych, płatnika za świadczenia zdrowotne, organów założycielskich, a także wielu innych podmiotów. Sprawozdania te przyjmują charakter finansowy, niefinansowy oraz mieszany. Tak szeroki wachlarz sprawozdań rodzi komplikacje ich klasyfikowania w systemie sprawozdawczości podmiotów leczniczych.

Szczegółowe badanie zakresu i zawartości sprawozdawczości statystycznej publicznych podmiotów leczniczych pozwala zauważyć pewną swobodę kształtowania informacji prezentowanych w niektórych pozycjach sprawozdawczych, dodatkowo wzmocnianą przez brak szczegółowych wytycznych w tym zakresie. Swoboda ta spowodowana jest także różnorodnością postrzegania prawdy w rachunkowości czy też wpływem określonych determinant o charakterze behawioralnym, jak również wykorzystaniem narzędzi polityki bilansowej. Swoboda ta skutkuje subiektywnością dokonywanych wyborów i ocen. Obszary niejednoznaczności definiowania i prezentacji danych statystycznych w sprawozdaniach podmiotów leczniczych dotyczą zakresu finansowego, ale mogą występować również w obszarach sprawozdawczości o posiadanych zasobach, świadczeniach zdrowotnych i innej [Wasilewski i Nyczaj 2013, s. 84–93].

Przedstawiony obszar badawczy, ze względu na jego zakres, został ograniczony w artykule do finansowej sprawozdawczości statystycznej publicznych podmiotów leczniczych sporządzanej na potrzeby Głównego Urzędu Statystycznego i Ministerstwa Zdrowia (za pośrednictwem Centrum Systemów Informacyjnych w Ochronie Zdrowia). Celem opracowania jest identyfikacja

tych obszarów sprawozdań statystycznych, które nie są jednolicie prezentowane przez respondentów, wraz ze wskazaniem modelowych rozwiązań sprawozdawczych w tym zakresie.

Postawiona hipoteza badawcza stanowi, że istnieje częściowa swoboda kształtowania wybranych pozycji sprawozdań statystycznych, będąca efektem braku precyzyjnych i jednolitych regulacji i zasad postępowania w zakresie ujawniania i prezentacji informacji finansowych w systemie rachunkowości podmiotów leczniczych. Niejednorodność sprawozdawcza może skutkować zniekształceniem informacji częściowych o wybranych elementach systemu ochrony zdrowia, w tym głównie opieki zdrowotnej.

W artykule wykorzystano metodę badań literaturowych oraz metodę obserwacji i analizy. Zastosowano również metodę syntezy częściowych wniosków z przeglądu poszczególnych pozycji sprawozdań sporządzanych na potrzeby Głównego Urzędu Statystycznego i Ministerstwa Zdrowia.

1. Zakres sprawozdawczości podmiotów leczniczych

Obowiązki sprawozdawcze podmiotów leczniczych są znacznie rozproszone. Wśród tych obowiązków wykazuje się sprawozdania o znacznej kompleksowości, zaspokajające potrzeby dużej grupy różnych interesariuszy, ale również sprawozdania wybiórcze, dotyczące niewielkich zakresów problemowych, zaspokajające potrzeby pojedynczych rodzajowo grup interesariuszy, na przykład w zakresie stopnia realizacji polityki zdrowotnej, nadzoru właścicielskiego, kontroli ze strony płatnika za świadczenia zdrowotne itp. [*Statistical Issues* 2012, s. 31].

Rozproszenie obowiązków sprawozdawczych dotyczy szczególnie publicznych podmiotów leczniczych, na których spoczywa obowiązek sporządzenia znacznie większej liczby sprawozdań niż na podmiotach niepublicznych.

Sprawozdawczość podmiotów leczniczych realizuje różne cele, wśród których jako najistotniejsze wskazać można:

- potrzeby zarządcze kadry kierowniczej jednostki,
- cele informacyjne prywatnego właściciela,
- cele informacyjne publicznego właściciela (ocena podległej kadry zarządczej, kierunki inwestycji, lokalne cele polityki zdrowotnej, cele polityczne),
- cele związane z planowaniem, organizowaniem i realizacją oraz kontrolą polityki zdrowotnej na szczeblu centralnym i lokalnym,
- tworzenie makroekonomicznych danych statystycznych,
- kontrola wydatkowania środków publicznych (np. w ramach budżetu NFZ),

Tabela 1. Szczegółowa klasyfikacja sprawozdań obligatoryjnie sporządzanych przez szpitale publiczne w Polsce

Nazwa/typ raportu	Zakres sprawozdawczości	Podstawa prawna	Stopień uregulowania	Odbiorca sprawozdania
SPRAWOZDANIA FINANSOWE				
Roczne sprawozdanie finansowe	przychody, koszty, wyniki finansowe, aktywa, pasywa, kapitały, środki pieniężne	ustawa o rachunkowości	ściśle uregulowane, określone wzory i zasady sporządzania	właściciel, kontrahent urząd skarbowy, sąd rejestrowy
MZ-03, MZ-BEA F-01/I-01, F-02	podobne do sprawozdania finansowego	ustawa o statystyce publicznej; rozporządzenie w sprawie określenia wzorów formularzy sprawozdawczych [...], wydawane corocznie	ustalone wzory i terminy sporządzania, wyborcze instrukcje sporządzania	Ministerstwo Zdrowia, GUS
Rb-Z, Rb-UZ, Rb-N, Rb-UN Sprawozdanie o stanie i strukturze zobowiązań	sprawozdania o należnościach i zobowiązaniach	rozporządzenie w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych [...]	ściśle uregulowane, określone wzory i zasady sporządzania	Ministerstwo Finansów/ Ministerstwo Zdrowia przez organ założycielski;
Sprawozdania budżetowe, Rb-WSa, Rb-WSb	sprawozdania finansowe jednostek budżetowych i innych wybranych	rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej	ściśle uregulowane, określone wzory i zasady sporządzania	Ministerstwo Finansów przez organ założycielski
Sprawozdanie finansowe o wykonanym kontrakcie na świadczenia zdrowotne	informacja o poziomie wykonania umowy zawartej z NFZ, załącznik do faktury dla płatnika	rozporządzenie w sprawie [...] informacji gromadzonych przez świadczeniodawców [...]	wzór określony w umowie zawartej z płatnikiem publicznym, uregulowane terminy sporządzania	Narodowy Fundusz Zdrowia (NFZ)
Plan finansowy, wybrane elementy sprawozdania finansowego stan zobowiązań wymagalnych	plan przychodów, kosztów i wyników finansowych wartość i struktura wiekowa zobowiązań wymagalnych	częściowo: ustawa o działalności leczniczej	brak szczegółowych regulacji	organ założycielski (publiczny)

Nazwa/typ raportu	Zakres sprawozdawczości	Podstawa prawna	Stopień uregulowania	Odbiorca sprawozdania
SPRAWOZDANIA NIEFINANSOWE				
Sprawozdania o realizowanych świadczeniach zdrowotnych				
MZ-06, MZ-13, MZ-14, MZ-24, MZ-35A, MZ-54, MZ-55, MZ/N-1a, MZ-Szp-11, MZ/Szp-11B MSW-34, MSW-35, MSW-38, MSW-39, MSW-42, MSW-44	sprawozdania o realizowanych świadczeniach zdrowotnych określonego rodzaju	ustawa o statystyce publicznej; rozporządzenie w sprawie określenia wzorów formularzy sprawozdawczych [...], wydawane corocznie	ustalone wzory i terminy sporządzania, wybiórcze instrukcje sporządzania	Ministerstwo Zdrowia, komórka ds. statystyki medycznej wskazana przez wojewodę, Ministerstwo Spraw Wewnętrznych, inne jednostki
Kolejka oczekujących na świadczenia zdrowotne; wybrane świadczeniobiorców	terminy i tryby oczekiwania na świadczenia zdrowotne; wybrane informacje o świadczeniobiorcach (wg potrzeb)	rozporządzenie w sprawie [...] informacji gromadzonych przez świadczeniodawców [...]	ustalone wzory list oczekujących; dane doraźne wg bieżących potrzeb	Narodowy Fundusz Zdrowia (NFZ)
Informacja o realizowanych świadczeniach zdrowotnych	liczba porad, pacjentów; długość pobytu, liczba zgonów itp.	brak szczegółowych regulacji	brak szczegółowych regulacji	organ założycielski
Sprawozdania o zasobach				
MZ-88, MZ-89 MSW-29, MSW-30 Z-03, Z-06 i inne	sprawozdania o posiadanych zasobach i ich wykorzystaniu	ustawa o statystyce publicznej; rozporządzenie w sprawie określenia wzorów formularzy sprawozdawczych [...], wydawane corocznie	ustalone wzory i terminy sporządzania, wybiórcze instrukcje sporządzania	Ministerstwo Zdrowia, komórka ds. statystyki medycznej wskazana przez wojewodę, Ministerstwo Spraw Wewnętrznych, GUS

sprawozdania o wykorzystaniu urządzeń medycznych, zatrudnieniu pracowników medycznych	sprawozdania o posiadanych zasobach i ich wykorzystaniu	częściowo i wyłącznie pośrednio: ustawa o działalności leczniczej	brak szczegółowych regulacji	organ założycielski
SPRAWOZDANIA MIESZANE				
MZ-11, MZ-15, MZ-19, MZ-29, MZ-29A, MZ-30, MZ-35B, MSW-32, MSW-33, MSW-36, MSW-36A, MSW-41, MSW-43, MSW-45, MS-ZK-7, ZD-2, ZD-3, ZD-4, ZD-5, PS-03, F-03, PNT-01 i inne	sprawozdania o realizowanych świadczeniach zdrowotnych określonego rodzaju oraz o posiadanych zasobach i innych informacjach; sprawozdanie o działalności badawczo-rozwojowej	ustawa o statystyce publicznej; rozporządzenie w sprawie określenia wzorów formularzy sprawozdawczych [...], wydawane corocznie	ustalone wzory i terminy sporządzania, wybiórcze instrukcje sporządzania	Ministerstwo Zdrowia komórka ds. statystyki medycznej wskazana przez wojewodę, Ministerstwo Spraw Wewnętrznych, GUS, inne jednostki
Plan inwestycyjny, inne, doraźnie ustalone zakresy	plan wydatków inwestycyjnych	ustawa o działalności leczniczej	brak szczegółowych regulacji	organ założycielski

Źródło: [Szewieczek i Strojek-Filus 2015].

- potrzeby informacyjne pożyczkodawców, organów kontroli, pracowników i ich związków, kontrahentów i innych podmiotów.

Z punktu widzenia procesu zarządzania jednostkami oraz nadzoru właścicielskiego istotne są nie tylko dane finansowe, ale również dane dotyczące zarządzania zasobami ludzkimi, możliwości wdrażania ulepszeń oraz stosowania nowych technologii w kontekście źródeł i skali finansowania usług medycznych [Walshe i Smith 2011, s. 159–175]. Szczegółową klasyfikację (pod względem zakresu, odbiorów, podstawy prawnej) sprawozdań obligatoryjnie sporządzanych przez szpitale publiczne prezentuje tabela 1.

Jako główne grupy interesariuszy sprawozdawczości podmiotów leczniczych wskazać można:

- kadrę zarządzającą różnego szczebla,
- właścicieli, organy tworzące (prywatne i publiczne),
- Główny Urząd Statystyczny,
- dysponentów środków finansowych na świadczenia zdrowotne,
- Ministerstwo Zdrowia i inne instytucje odpowiedzialne za kształtowanie, realizację oraz nadzór nad polityką zdrowotną,
- innych odbiorców z wewnątrz oraz spoza podmiotu leczniczego, uczestniczących w różnych, bezpośrednich i pośrednich relacjach z tym podmiotem.

Dokonując przeglądu obowiązków sprawozdawczych podmiotów leczniczych, wskazać można trzy główne zakresy sprawozdawcze:

- sprawozdawczość o charakterze finansowym,
- sprawozdawczość o charakterze niefinansowym (zasoby, realizacja świadczeń zdrowotnych i inne),
- sprawozdawczość o charakterze mieszanym.

Przegląd całościowego zbioru sprawozdań sporządzanych przez podmioty lecznicze pozwala sformułować wnioski o znacznym rozproszeniu tych sprawozdań, mnogości sprawozdań, przepisów prawa, wytycznych i innych wskazówek co do ich sporządzania, a równocześnie niepełnego, wybiórczego uregulowania, skutkującego częściowym subiektywizmem prezentacji informacji statystycznych.

2. Sprawozdania statystyczne sporządzane przez podmioty lecznicze

Dokonując badania sprawozdawczości podmiotów leczniczych o charakterze statystycznym i sporządzanych w ramach tego systemu sprawozdań statystycznych, można już na wstępie zidentyfikować problemy metodologiczne

dotyczące definiowania tego zakresu sprawozdawczości. Z jednej strony sprawozdania o charakterze statystycznym można postrzegać w wąskim zakresie, to jest jako sprawozdania sporządzane na potrzeby Głównego Urzędu Statystycznego oraz Ministerstwa Zdrowia. Dodać przy tym należy, że informacje statystyczne prezentowane przez GUS opierają się nie tylko na bezpośrednich danych pozyskanych od podmiotów leczniczych, ale również od Ministerstwa Zdrowia, Ministerstwa Spraw Wewnętrznych, Narodowego Instytutu Zdrowia (PZH), Instytutu Psychiatrii i Neurologii, Instytutu Onkologii, Instytutu Hematologii i Transfuzjologii, Instytutu Medycyny Pracy, Narodowego Centrum Krwi, PFRON, wojewodów oraz Ministerstwa Finansów [GUS 2014, s. 3]. Możliwe jest także szersze spojrzenie na ten zakres sprawozdawczy i postrzeganie informacji o charakterze statystycznym nie tylko jako będących podstawą opracowywania danych o charakterze makroekonomicznym. W takim ujęciu sprawozdania statystyczne są sporządzane również na potrzeby płatnika publicznego (NFZ), instytucji nadzorowanych przez samorząd terytorialny (występujący tu w roli organu tworzącego czy też nadzorcy lokalnego rynku opieki zdrowotnej), instytucji nadzorujących pobór podatków i wydatkowanie środków publicznych, a także innych instytucji zajmujących się określonymi problemami rynku ochrony zdrowia, na przykład zachorowalnością na gruźlicę, chorobami psychicznymi, nowotworowymi, krwiodawstwem czy ratownictwem medycznym¹. Nie wyklucza to jednoczesnego uczestnictwa tych podmiotów w tworzeniu informacji makroekonomicznych przez GUS.

Pojęcie sprawozdawczości statystycznej nie zostało w literaturze dostatecznie opisane. Definicję tego systemu zawiera natomiast Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej [art. 2, pkt 1]. W tym kontekście sprawozdawczość statystyczną należy rozumieć jako „system zbierania danych

¹ Identyfikacja wąskiego i szerokiego zakresu sprawozdawczości statystycznej opiera się głównie na uznanej przez autorki powszechności sporządzanych sprawozdań i ich utożsamiania z obowiązkami tworzenia danych w wymiarze makroekonomicznym. W takim rozumieniu dane udostępniane na potrzeby zarządzania ochroną zdrowia, wytyczania kierunków realizacji zdrowia publicznego i innych celów bieżących i długookresowych związanych z zarządzaniem ochroną zdrowia na poziomie lokalnym, z perspektywy płatnika publicznego lub regulatora rynku, postrzegane są zazwyczaj w kontekście szerokim. Tymczasem w regulacjach statystyki publicznej zbieranie danych przez organy administracji publicznej, Narodowy Fundusz Zdrowia, Zakład Ubezpieczeń Społecznych czy też instytucje prowadzące rejestry urzędowe oraz państwowe i samorządowe osoby prawne również nosi znamiona sprawozdawczości statystycznej. Zatem w tym kontekście, poza wąskim zakresem sprawozdawczości statystycznej, zidentyfikować można organy właścicielskie/założycielskie, instytucje poboru podatków i nadzoru zarządzania środkami publicznymi (np. Ministerstwo Finansów) [Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r., art. 2 pkt. 13].

statystycznych, gromadzenia, przechowywania i opracowywania zebranych danych oraz ogłaszania, udostępniania i rozpowszechniania wyników badań statystycznych jako oficjalnych danych statystycznych”.

Opierając się na przytoczonej definicji ustawowej, ograniczającej się głównie do zakresu sprawozdawczości statystycznej rozumianej w wąskim znaczeniu, autorki zaproponowały zdefiniowanie systemu sprawozdawczości statystycznej w podmiocie leczniczym **jako systemu gromadzenia, opracowywania i udostępniania danych finansowych i niefinansowych o podstawowej i pozostałej działalności podmiotu leczniczego, celem ich przetworzenia w dane o charakterze statystycznym wykorzystywane w różnych zakresach i na różnych poziomach zarządzania ochroną zdrowia**. Celem sprawozdawczości statystycznej jest zatem dostarczanie wszechstronnych, lecz równocześnie celowych informacji o działalności podmiotów leczniczych i ich wpływie na sytuację ekonomiczną, demograficzną, społeczną i środowiskową bliższego i dalszego otoczenia, dla wspomagania planowania, organizacji i zarządzania ochroną zdrowia na różnych jej poziomach. System ten wykazuje cechy powszechności, wiarygodności, rzetelności, obiektywności, systematyczności i wszechstronności prezentowanych informacji.

Sprawozdawczość statystyczna w wąskim zakresie jest regulowana przepisami Ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej. Dodatkowo wśród regulacji prawnych w tym zakresie wyróżnić należy wydawane corocznie rozporządzenia, w tym aktualnie obowiązujące:

- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 lipca 2015 r. w sprawie programu badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2016,
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 marca 2015 r. w sprawie określenia wzorów formularzy sprawozdawczych, objaśnień co do sposobu ich wypełniania oraz wzorów kwestionariuszy i ankiet statystycznych stosowanych w badaniach statystycznych ustalonych w programie badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2015.

Wśród innych aktów prawnych rozszerzających obowiązki sprawozdawcze poza tzw. sprawozdawczość statystyczną w wąskim znaczeniu wskazać można:

- Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 15 października 2014 r. w sprawie [...] sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych,
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej,
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 27 lipca 2005 r. w sprawie zakresu niezbędnych informacji gromadzonych w systemie informatycznym Narodowego Funduszu Zdrowia oraz zakresu i sposobu ich przekazywania

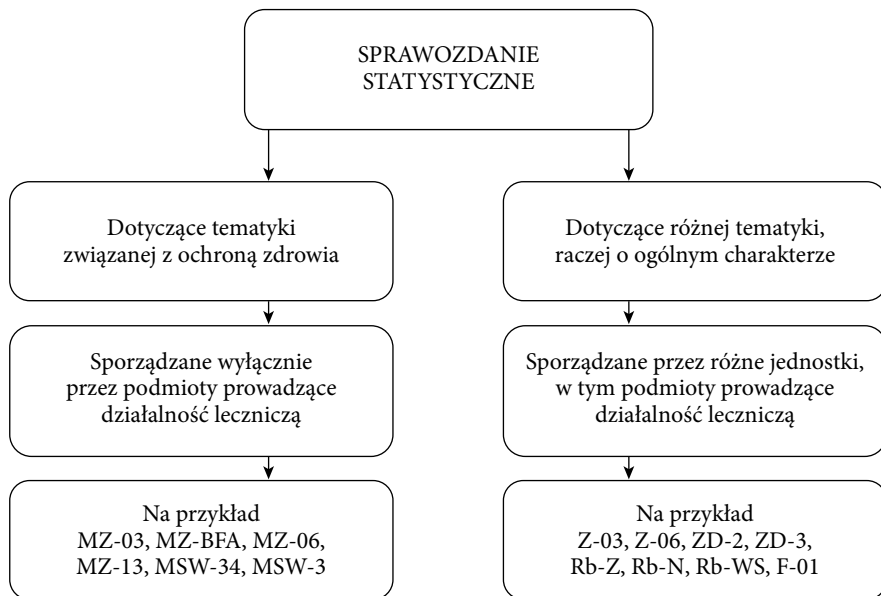
ministrowi właściwemu do spraw zdrowia oraz wojewodom i sejmikom województw,

- Obwieszczenie Ministra Zdrowia z dnia 4 lipca 2013 r. w sprawie [...] zakresu niezbędnych informacji gromadzonych przez świadczeniodawców, szczegółowego sposobu rejestrowania tych informacji oraz ich przekazywania podmiotom zobowiązanym do finansowania świadczeń ze środków publicznych. Podobnie jak w zakresie pojęcia sprawozdawczości statystycznej, tak i pojęcie „sprawozdanie statystyczne” nie zostało przejrzyste i dostatecznie zaprezentowane w literaturze przedmiotu oraz w regulacjach prawnych. Zdaniem auterek sprawozdanie to należy rozumieć szeroko jako każde sprawozdanie (finansowe, rzeczowe, mieszane), którego dane mogą być wykorzystywane w statystyce publicznej. Sprawozdanie statystyczne swoim zakresem i grupą potencjalnych odbiorców wykracza poza okrojoną „ścieżkę” użytkowników wskazaną w programie badań statystycznych statystyki publicznej.

Sprawozdania statystyczne na potrzeby agregacji danych makroekonomicznych publicznych podmiotów leczniczych charakteryzują się zróżnicowaniem. Zróżnicowaniu podlega między innymi zbiór podmiotów zobligowanych do realizacji obowiązków sprawozdawczych (zob. schemat). W zbiorze tym można zidentyfikować wyłącznie podmioty prowadzące działalność leczniczą oraz podmioty różnych branż, w tym podmioty lecznicze. Pierwsza grupa posiada jednocześnie atrybut powszechności i kompleksowości, co oznacza, że wszystkie te podmioty sporządzają obligatoryjnie sprawozdania dedykowane ochronie zdrowia (wykluczenie może dotyczyć rozmiaru prowadzonej działalności, formy organizacyjno-prawnej – na przykład SPZOZ-y, podmioty niepubliczne – oraz zakresu świadczeń zdrowotnych – na przykład gruźlica, choroby psychiczne, medycyna szkolna). W drugiej z wymienionych grup jednostek udział podmiotów leczniczych nie jest obligatoryjny, a ich ewentualne włączenie do zbioru respondentów wynika z przyjętej metodyki prowadzenia badań statystycznych i nosi znamiona losowości (sprawozdawczość w tzw. wąskim znaczeniu) albo też związane jest z formą organizacyjno-prawną (publiczne jednostki).

Zakres prowadzonych badań statystycznych:

- jest określony w zapisach programu badań statystycznych statystyki publicznej przyjętego na dany rok (np. stan zdrowia ludności i jego monitoring, zachorowalność i leczenie wybranych chorób, hospitalizacja, szczepienia ochronne, infrastruktura ochrony zdrowia, ekonomiczne aspekty ochrony zdrowia i inne),
- wynika pośrednio z obowiązujących regulacji prawnych (np. NFZ, MZ),
- ustalany jest z uwzględnieniem swobody decyzyjnej organu będącego odbiorcą danych statystycznych (np. organu założycielskiego).



Rysunek 1. Zakresy tematyczne sprawozdań statystycznych sporządzanych przez podmioty lecznicze

Sprawozdania statystyczne w przeważającej części są sporządzane w formie elektronicznej, często poprzez dedykowany moduł informatyczny, lub też jest sporządzane w formie papierowej i przekazywane w ustalonych terminach ich odbiorcy.

3. Wyniki badań z przeglądu zawartości sprawozdań statystycznych szpitali publicznych w Polsce

W ramach statystyki publicznej badaniami są objęte jednostki, które wykonują działalność leczniczą w Polsce, bez względu na rodzaj organu założycielskiego. Z punktu widzenia celu opracowania szczególne znaczenie mają dwa sprawozdania o charakterze finansowym: MZ-BFA i MZ-03.

Sprawozdanie MZ-BFA jest sprawozdaniem sporządzanym kwartalnie i zawiera dane pozwalające na ocenę sytuacji finansowej publicznych zakładów opieki zdrowotnej, w szczególności szpitali publicznych. Dane te są zbierane za pomocą Systemu Statystyki Resortowej Ministra Zdrowia (SSRMZ). Informacje z SSRMZ są przekazywane do Departamentu Budżetu Finansów

i Inwestycji Ministerstwa Zdrowia oraz organu założycielskiego. Sprawozdanie to wypełnia się za poszczególne kwartały narastająco w terminie do końca miesiąca po każdym kwartale. Sporządzanie sprawozdania jest obecnie oparte na wytycznych pisma Ministra Zdrowia MZ-BFA-422-9917-6/KL/13 z dnia 17 grudnia 2013 roku.

Sprawozdanie MZ-03, sporządzane również przez samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, stanowi bardzo obszerny zbiór informacji finansowej, w ramach którego zostało wyodrębnionych tematycznie osiem działów. Dwa pierwsze to prezentacja aktywów i pasywów w układzie bilansu wchodzącego w zakres załącznika 1 ustawy o rachunkowości. Pozostałe działy to:

Dział 3. Przychody i koszty

Dział 4. Zobowiązania cz. 1

Dział 5. Zobowiązania cz. 2

Dział 6. Należności

Dział 7. Zwiększenie funduszu SPZOZ o kwoty środków pieniężnych przekazanych na pokrycie ujemnego wyniku finansowego [Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, art. 59 ust. 2].

Dział 8. Środki otrzymane z dotacji na finansowanie inwestycji oraz wydatki inwestycyjne (dział nowy, dodany w druku sprawozdawczym obowiązującym za rok 2015).

Co do struktury tego sprawozdania, można w pewnym uproszczeniu przyjąć, że dane finansowe w nim prezentowane składają się na bilans (dział 1 i 2), rachunek zysków i strat (dział 3) oraz informacje uzupełniające do bilansu (działy 4, 5, 6, 7, 8). Sprawozdanie, podobnie jak MZ-BFA, wypełniane jest w module statystyki SSRMZ.

Cechą charakterystyczną sprawozdania MZ-BFA jest przekrojowy tematycznie zakres informacyjny. Sprawozdanie to prezentuje bardzo szczegółowo przychody i koszty oraz wynik finansowy netto, przypomina strukturą rachunek zysków i strat wchodzący w skład załącznika 1 ustawy o rachunkowości. W zakresie sporządzania tego sprawozdania szczegółowe wskazówki dotyczą wyłącznie wypełniania kilku pozycji sprawozdania MZ-BFA. Wskazówki te dotyczą:

- prezentacji informacji o kosztach nośników energii innych niż energia elektryczna, ze wskazaniem szczegółowo pozycji, w której powinny być wykazane,
- prezentacji kosztu wynagrodzenia chorobowego płaconego przez ZUS,
- prezentacji przychodów z tytułu zatrudnienia rezydentów i stażystów, niezależnie od tego, jak jednostka księguje te przychody w księgach rachunkowych.

Brak jest natomiast szczegółowych wskazówek dotyczących na przykład wykazywania przychodów z tytułu edukacji studentów. Trudno rozstrzygnąć, czy przychody te powinny być wykazane w pozycji A. *Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi*, czy w ramach pozostałych przychodów operacyjnych w pozycji D. III. *Inne przychody operacyjne*.

W pozycji A sprawozdania zostały wskazane główne tytuły przychodów, w tym:

- z Narodowego Funduszu Zdrowia,
- z Ministerstwa Zdrowia, w tym z tytułu zatrudniania rezydentów,
- z tytułu prowadzenia staży podyplomowych,
- z tytułu produktów sprzedanych pracodawcom,
- pozostałe przychody,
- przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów.

Sposób wykazania przychodów z tytułu obsługi procesu dydaktycznego studentów może wpływać na wskaźniki rentowności szpitali klinicznych, zwłaszcza na ocenę wyniku ze sprzedaży. Zdaniem autorów opracowania przychody z tego tytułu powinny być traktowane jako przychody wynikające z realizacji ich statutowej działalności. Zatem powinny być prezentowane w grupie pozostałych przychodów pozycji A.

Kolejnym problemem jest sposób wykazywania przychodów z tytułu tzw. nadwykonań. Nadwykonania to wartość świadczeń medycznych zrealizowanych na rzecz pacjentów ponad wartość umowy zawartej w tym zakresie z NFZ, a więc wartości tzw. świadczeń zakontraktowanych [Witczak 2009, s. 94–105]. Kwoty nadwykonań można prezentować w podziale na ratujące życie i pozostałe.

Wykazanie tych kwot w księgach rachunkowych oraz w sprawozdaniach finansowych powinno być uzależnione od realnej możliwości ich wyegzekwowania od NFZ, z zachowaniem zasady ostrożności. W praktyce rozliczenia szpitali z NFZ z tytułu nadwykonań są trudnym i długim procesem, czasami kończącym się postępowaniem sądowym. Zgodnie z orzecnictwem Sądu Najwyższego (wyrok z dnia 12 marca 2009 r., sygn. Akt V CSK 727/08) w sytuacji zagrożenia życia lub zdrowia określone w umowie z NFZ ilościowe limity świadczeń zdrowotnych nie obowiązują. Koszty świadczeń udzielonych pacjentom w warunkach przymusu ustawowego (wynikającego z Ustawy z dnia 5 grudnia 1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentystry) podlegają zgodnie z kodeksem cywilnym (art. 56) włączeniu do skutków, jakie wywołuje umowa zawarta między jednostką a NFZ [Wolters Kluwer 2011]. W takich wypadkach powinny one stanowić przychody ze sprzedaży usług medycznych oraz należności z tytułu świadczeń medycznych i tak też powinny być wykazane

w sprawozdaniach (poz. *Przychody z NFZ*). Ujęcie w księgach rachunkowych może następować nie rzadziej niż w okresach rocznych lub po zakończeniu umowy z NFZ, z wykazaniem ich jako rozliczenia międzyokresowe przychodów. Część nadwykonań jest obejmowana dodatkowymi umowami (ugodami) z NFZ [Kiedrzynek 2014, s. 53]. Na dzień bilansowy świadczenia objęte dodatkowymi umowami z NFZ powinny być przeksięgowane z konta „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” na konto „Przychody ze sprzedaży usług medycznych” (w sprawozdaniach poz. *Przychody z NFZ*). Jeżeli świadczenia nadwykonań zostały zakwalifikowane do postępowania sądowego, powinny dodatkowo mieć przeprowadzony odpis aktualizujący, ujmowany w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych. Należności takie są prezentowane w pozycji *Należności dochodzone na drodze sądowej*. Odpis aktualizujący tworzy się również na nadwykonania inne niż ratujące życie, nie skierowane na drogę postępowania sądowego, a będące przedmiotem negocjacji o zapłatę, prowadzonych z NFZ.

W świetle obowiązujących przepisów i zasady ostrożnej wyceny nie jest jednoznaczne, czy w tym drugim przypadku (nadwykonań innych niż ratujące życie) wartość świadczeń powinna być wykazana w księgach rachunkowych oraz w sprawozdaniach jako pozycja *Rozliczenia międzyokresowe przychodów* czy też *Przychody z NFZ* (ze sprzedaży usług medycznych). Aspekty te dotyczą zarówno sprawozdania MZ-03, jak i MZ-BFA. W podsumowaniu należy zaznaczyć, że funkcjonujące różne modele ewidencyjne przychodów z nadwykonań skutkować mogą różnymi wartościami prezentowanymi w wybranych pozycjach analizowanych sprawozdań.

Kolejnym przykładem pewnej względności sprawozdawczej są środki otrzymane przez szpitale w ramach dofinansowania unijnego lub innego bezzwrotnego źródła pomocy międzynarodowej. Przed wejściem w życie Ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, otrzymywane dotacje unijne były wykazywane w księgach oraz w sprawozdaniach dwoma metodami:

- metodą kapitałową – w ramach funduszu założycielskiego (dotacje rozwojowe z budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz na cele inwestycyjne z budżetu państwa, a także do końca 2009 roku środki z budżetu Unii Europejskiej, traktowane jako dotacje rozwojowe).
- metodą wynikową – polegającą na wykazywaniu innych dotacji jako przychodów z podstawowej lub pozostałej działalności operacyjnej.

Obecnie, zgodnie z ustawą o rachunkowości, środki bezzwrotnej pomocy międzynarodowej powinny być wykazywane w momencie ich wpływu jako rozliczenia międzyokresowe przychodów i w ten sposób prezentowane

w sprawozdaniu MZ-03 w dziale 2. oraz jako dotacje inwestycyjne z budżetu środków europejskich w dziale 8. Istotne w tym zakresie jest zwrócenie uwagi na uszczegółowienie pozycji pozostałych przychodów operacyjnych prezentowanych w sprawozdaniu MZ-03, w świetle których kwoty dotacji i innych bezzwrotnych środków rozliczane w poczet pozostałych przychodów operacyjnych stanowią pozycje *Dotacje* tylko dla pokrycia wydatków niezwiązanych z nakładami na środki trwałe oraz niezwiązanych z otrzymanymi bezzwrotnymi środkami zagranicznymi (te bowiem pozycje ujmowane są w ramach innych pozostałych przychodów operacyjnych). Dotacje w ramach pozostałych przychodów operacyjnych to wyłącznie dotacje z budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego inne niż stanowiące pokrycie nakładów na środki trwałe².

W rezultacie przeglądu pozycji sprawozdań MZ-BFA oraz MZ-03 pod kątem niejednoznaczności prezentowanych w nich informacji należy zwrócić uwagę na pozycję *Koszty finansowe: Odsetki*, w ramach której wykazywane są nie tylko odsetki za nieterminowe regulowanie należności, ale również naliczone, na podstawie przepisów prawa zamówień publicznych, odsetki z tytułu zatrzymanych, a następnie zwróconych kontrahentom kaucji gwarancyjnych oraz wadium w ramach procedur przetargowych. Wykazanie odsetek nie zawsze zatem jest rezultatem zwiększonego zadłużenia szpitala.

Zakończenie

Statystyczne sprawozdania finansowe sporządzane obligatoryjnie przez szpitale publiczne w Polsce tworzą główną bazę informacyjną do formułowania ocen dotyczących sytuacji finansowej tych jednostek oraz są punktem odniesienia w ocenach innych, a jednocześnie źródłem dla opracowywania zbiorczych danych, w tym o charakterze makroekonomicznym. Są podstawą nie tylko oceny jednostek, ale również formułowania opinii oraz wytyczania zmian i kierunków rozwoju w opiece zdrowotnej. Analiza sprawozdań MZ-03 i MZ-BFA wykazała, że istnieją istotne dla tych ocen obszary dowolności w prezentowaniu informacji. Brak szczegółowych wytycznych dotyczących wskazanych problemów może skutkować nie tylko utrudnioną porównywalnością danych sprawozdawczych, ale również błędnymi wnioskami dotyczącymi oceny finansów szpitali. W efekcie organy założycielskie i nadzorcze,

² Należy dodać, że w sprawozdaniach finansowych podmiotów leczniczych w ostatnich latach widoczne jest niejednolite podejście w tym zakresie, związane z brakiem dodatkowych wytycznych.

a także główny regulator rynku – minister zdrowia, mogą podjąć nietrafne, nieadekwatne do stanu rzeczywistego decyzje o charakterze strategicznym, dotyczące nie tylko danego szpitala, ale również ich grupy.

Pewna dowolność w doborze informacji prezentowanych w analizowanych sprawozdaniach może również stanowić zachętę do intencjonalnego ich traktowania przez zarządy szpitali publicznych i być instrumentem świadomej dezinformacji. Efekt ten może być potęgowany z powodu bardzo dużej liczby sporządzanych obligatoryjnie sprawozdań z powielającymi się zakresami sprawozdawczymi, kierowanych do różnych odbiorców. Osobną kwestią jest koszt opracowywania powielających się danych, ponoszony nie tylko przez podmiot sprawozdawczy, ale również na innych poziomach systemu opracowywania i wykorzystywania danych o charakterze statystycznym.

Bibliografia

- GUS, 2014, *Zdrowie i ochrona zdrowia w 2014 r.*, 2015, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa.
- Kiedrzynek, M., 2014, *Refundacja wynikająca z umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej*, w: Dziubińska, M., Janus, A., Kostrubiec, J., Sroka, T., Szczęśniak, P. (red.), *Finansowanie świadczeń opieki zdrowotnej*, CeDeWu, Warszawa.
- Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 15 października 2014 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, Dz.U. z 2014 r., poz. 1773.
- Obwieszczenie Ministra Zdrowia z dnia 4 lipca 2013 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu rozporządzenia Ministra Zdrowia w sprawie zakresu niezbędnych informacji gromadzonych przez świadczeniodawców, szczegółowego sposobu rejestrowania tych informacji oraz ich przekazywania podmiotom zobowiązanym do finansowania świadczeń ze środków publicznych, Dz.U. z 2013 r., poz. 1447.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz.U. z 2014 r., poz. 119 ze zmianami.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 27 lipca 2005 r. w sprawie zakresu niezbędnych informacji gromadzonych w systemie informatycznym Narodowego Funduszu Zdrowia oraz zakresu i sposobu ich przekazywania ministrowi właściwemu do spraw zdrowia oraz wojewodom i sejmikom województw, Dz.U. nr 152, poz. 1271 ze zmianami.
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 marca 2015 r. w sprawie określenia wzorów formularzy sprawozdawczych, objaśnień co do sposobu ich wypełniania

- oraz wzorów kwestionariuszy i ankiet statystycznych stosowanych w badaniach statystycznych ustalonych w programie badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2015, Dz.U. z 2015 r., poz. 561.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 lipca 2015 r. w sprawie programu badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2016, Dz.U. z 2015 r., poz. 1304.
- Statistical Issues in Assessing Hospital Performance*, 2012, Committee of Presidents of Statistical Societies, CMS, s. 31.
- Szewieczek, A., Strojek-Filus, M., 2015, *Behavioral Aspects in Obligatory Reports of Public Hospitals in Poland*, *Chinese Business Review*, vol. 14, no. 11, s. 513–527. DOI: 10.17265/1537–1506/2015.11.001, <http://www.davidpublisher.org/Public/uploads/Contribute/56aab4c628bea.pdf> [dostęp: 31.01.2016].
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 217, ze zmianami.
- Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, Dz.U. nr 88, poz. 349 ze zmianami.
- Ustawa z dnia 5 grudnia 1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentysty, t.j. Dz.U. z 2008 r., nr 136, poz. 857 ze zmianami.
- Walshe, K., Smith, J., 2011, *Zarządzanie w opiece zdrowotnej*, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa, s. 159–175.
- Wasilewski, D., Nyczaj, K., 2013, *Problem liczby szpitali w Polsce w kontekście ich definicji i statystyki publicznej*, w: Węgrzyn, M., Łyszczak, M., (red.), *Determinanty funkcjonowania podmiotów leczniczych w Polsce. Nowe wyzwania*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, nr 319, s. 84–93.
- Witczak, I., 2009, *Ekonomika szpitala. Uwarunkowania, elementy, zasady*, CeDeWu, Warszawa.
- Wolters Kluwer, 2011, *Czy tzw. nadwykonania oraz świadczenia zdrowotne ratujące życie wykonywane ponad limit określony w umowie z NFZ należy umieszczać w rocznym planie finansowym SP ZOZ-u w planie przychodów?*, www.zdrowie.abc.com.pl/artykuly/czy-tzw-nadwykonania-oraz-swiadczenia-zdrowotne-ratujace-zycie-wykonywane-ponad-limit-okreslony-w-umowie-z-nfz-nalezy-umieszczac-w-rocznym-planie-finansowym-sp-zoz-u-w-planie-przychodow,16229.html [dostęp: 30.01.2015].