

*PRZEMYSŁAW MUĆKO*

Uniwersytet Szczeciński

**SPRAWOZDANIE Z DZIAŁALNOŚCI SZPITALA DZIAŁAJĄCEGO  
W FORMIE SAMODZIELNEGO PUBLICZNEGO ZAKŁADU  
OPIEKI ZDROWOTNEJ**

**Wprowadzenie**

Sprawozdanie z działalności jest ważnym elementem sprawozdawczości wielu jednostek gospodarczych. W odniesieniu do szpitali działających w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej sprawozdanie z działalności jest sporządzane na potrzeby organu założycielskiego. Obowiązek jego sporządzania wynika z rozporządzenia dotyczącego nadzoru organów założycielskich nad SPZOZ<sup>1</sup>.

W obowiązujących regulacjach brakuje standardu informacji o działalności szpitali, które powinny być przekazywane organom założycielskim. W praktyce nie wszystkie zakłady są świadome konieczności sporządzania sprawozdania z działalności, podobnie jak nie wszystkie organy założycielskie rozliczają podległe zakłady z tego obowiązku. Sprawozdania, o ile są sporządzane, zawierają bardzo różnorodne treści.

---

<sup>1</sup> 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, DzU 1999, nr 94, poz. 1097.

## 1. Istota i cele sporządzania sprawozdania z działalności

W polskich i międzynarodowych regulacjach dotyczących sprawozdawczości jednostek gospodarczych funkcjonuje raport (sporządzany przez kierownictwo tych jednostek) odrębny od sprawozdania finansowego. Zasadniczym celem raportu jest pomoc we właściwym zrozumieniu sprawozdania finansowego oraz przekazanie informacji, których w sprawozdaniu finansowym nie można zamieścić. Raport ten, w Polsce znany pod nazwą sprawozdania z działalności, rzadko jest regulowany równie szczegółowo, co treść sprawozdania finansowego. Z tego powodu jego zawartość często nie spełnia oczekiwań odbiorców. Zdarza się, że w sprawozdaniu z działalności powtarzane są informacje zamieszczone już w sprawozdaniu finansowym<sup>2</sup>, przez co utrudniona jest percepcja i zrozumienie istoty zjawisk zachodzących w jednostce. Warto więc zarysować istotę sprawozdania z działalności na tle sprawozdania finansowego i wskazać cechy odróżniające je od informacji dodatkowej<sup>3</sup>.

Oba sprawozdania dostarczają informacji użytecznych dla szerokiego kręgu odbiorców do podejmowania decyzji gospodarczych. Sprawozdanie finansowe pozwala ocenić sytuację majątkową, finansową i dochodową jednostki oraz dostrzec zachodzące zmiany. Cel realizowany jest dzięki podstawowym elementom sprawozdania finansowego: bilans służy do oceny sytuacji majątkowej i finansowej, rachunek zysków i strat do oceny wyników jednostki, a rachunek przepływów pieniężnych do oceny zmian w sytuacji jednostki<sup>4</sup>. Kompletny obraz sytuacji majątkowej, finansowej i dochodowej jednostki wymaga dostarczenia dodatkowych informacji w notach objaśniających do sprawozdania finansowego. Informacja dodatkowa uszczegóławia informacje zamieszczone w podstawowych elementach sprawozdania finansowego (np. bilans ruchu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych). W informacji dodatkowej uzupełnia się także niektóre aspekty obrazu sytuacji finansowej,

---

<sup>2</sup> Por. wyniki badań, w: P. Mućko, *Koncepcja zmian w sprawozdawczości finansowej spółek publicznych*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2008, s. 169.

<sup>3</sup> Por. P. Mućko, *Sprawozdanie z działalności w regulacjach międzynarodowych*, w: *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, red. T. Kiziukiewicz, ZN US nr 464, Prace Katedry Rachunkowości nr 27, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2007, s. 171–178.

<sup>4</sup> Par. 19 założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych, w: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2007*, IASB/SKwP 2007.

majątkowej i dochodowej jednostki, których nie można umieścić w podstawowych elementach sprawozdania finansowego (np. o zobowiązaniach pozabilansowych). Informacja dodatkowa uzupełnia i poszerza sprawozdanie finansowe o informacje konieczne do prawidłowej interpretacji (zawiera m.in. objaśnienie najważniejszych zasad (polityk) rachunkowości). Zdecydowana większość danych zamieszczanych w informacji dodatkowej ma charakter finansowy.

Sprawozdanie z działalności jest natomiast uzupełnieniem obrazu jednostki o dane, które nie znalazły się w sprawozdaniu finansowym. Ujmuje się w nim między innymi dane opisujące zasoby pomijane przez tradycyjną rachunkowość finansową (np. zasoby ludzkie, inne niż wyniki finansowe efekty działalności jednostki, uwzględniające szczególnie jej specyfikę, co ma znaczenie w zakładach opieki zdrowotnej). Sprawozdanie może zawierać informacje odnoszące się do przyszłości, na przykład plany dotyczące działalności inwestycyjnej czy prognozy wyników finansowych.

Sprawozdanie finansowe przekazuje obraz sytuacji majątkowej, finansowej i dochodowej jednostki w jak najbardziej obiektywny sposób. W rachunkowości trudno o pełny obiektywizm, ponieważ wiele informacji w sprawozdaniu finansowym zależy od subiektywnych ocen i opinii zarządu i księgowych<sup>5</sup>. Jednak cały wysiłek organów regulujących rachunkowość skierowany jest na takie formułowanie zasad sporządzania sprawozdania finansowego, aby informacje w nim zawarte opisywały sytuację jednostki w sposób najbliższy obiektywnemu. Sprawozdanie z działalności pozbawione jest tego ograniczenia. Co więcej, uważa się, że wartość dodana tego sprawozdania polega na przekazaniu opinii zarządu na temat sytuacji jednostki. Innymi słowy, w założeniu powinno być subiektywne.

Sprawozdanie finansowe opisuje sytuację majątkową, finansową i dochodową jednostki za pomocą wielkości o dużym stopniu agregacji. Sprawozdanie z działalności natomiast ma charakter analityczny. Jego zadaniem jest wyjaśnienie, w opinii zarządu, przyczyn aktualnej sytuacji jednostki.

Podsumowując, sprawozdanie z działalności ma charakter analityczny, w przeciwieństwie do syntetycznego sprawozdania finansowego. Ma charakter prospektywny, ponieważ *explicite* zawiera informacje o przyszłości i umożliwia

---

<sup>5</sup> Por. M. Hass-Symotiuk, P. Mućko, *Subiektywne oceny w sprawozdaniu finansowym sporządzonym według MSSF*, w: *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w procesie poprawy bezpieczeństwa obrotu gospodarczego*, red. B. Michereda, Centrum Rozwoju i Promocji Akademii Ekonomicznej, Kraków 2005, s. 173–181.

jej prognozowanie, w przeciwieństwie do sprawozdania finansowego, które opisuje przeszłość, choć może również służyć do prognozowania przyszłości. Sprawozdanie z działalności powinno mieć charakter subiektywny, w przeciwieństwie do zmierzającego do obiektywizmu sprawozdania finansowego. Sprawozdanie z działalności wykorzystywane jest do przekazania szerokiego gronu interesariuszy jednostki opinii kierownictwa na temat prowadzonej działalności. W rezultacie sprawozdanie z działalności nie uszczegóławia informacji zamieszczonych w sprawozdaniu finansowym, ale je uzupełnia, dostarczając informacji w nim nieujętych, umożliwiając w ten sposób jego prawidłową interpretację oraz ocenę sytuacji jednostki i poczynań kierownictwa w zakresie zarządzania powierzonym mu mieniem, uwzględniającą szeroki kontekst sytuacyjny jednostki.

## 2. Sprawozdanie z działalności w polskim prawie bilansowym

Obowiązek sporządzania sprawozdania z działalności wynika z art. 49 ustawy o rachunkowości<sup>6</sup>. Sporządzone jest przez kierownictwo spółek kapitałowych, spółek komandytowo-akcyjnych, towarzystw ubezpieczeń wzajemnych, towarzystw reasekuracji wzajemnej, spółdzielni i przedsiębiorstw państwowych. Sprawozdanie opracowywane jest razem ze sprawozdaniem finansowym.

Zgodnie z ustawą, sprawozdanie z działalności obejmuje<sup>7</sup>:

- istotne informacje o stanie majątkowym i sytuacji finansowej,
- ocenę uzyskiwanych efektów,
- wskazanie czynników ryzyka i opis zagrożeń.

Sprawozdanie z działalności zawiera następujące informacje o<sup>8</sup>:

- zdarzeniach istotnie wpływających na działalność jednostki, jakie nastąpiły w roku obrotowym, a także po jego zakończeniu, do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego,
- przewidywanym rozwoju jednostki,

---

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t. jedn. DzU 2009, nr 152, poz. 1223, z późn. zm. (zwana dalej UOR).

<sup>7</sup> Art. 49 ust. 2. UOR.

<sup>8</sup> Art. 49 ust. 2. UOR.

- ważniejszych osiągnięciach w dziedzinie badań i rozwoju,
- aktualnej i przewidywanej sytuacji finansowej,
- nabyciu udziałów (akcji) własnych, a w szczególności celu ich nabycia, liczbie i wartości nominalnej, ze wskazaniem, jaką część kapitału zakładowego reprezentują, cenie nabycia oraz cenie sprzedaży tych udziałów (akcji) w wypadku ich zbycia,
- posiadanych przez jednostkę oddziałach (zakładach),
- instrumentach finansowych w zakresie:
  - a) ryzyka: zmiany cen, kredytowego, istotnych zakłóceń przepływów środków pieniężnych oraz utraty płynności finansowej, na jakie narażona jest jednostka;
  - b) przyjętych przez jednostkę celów i metod zarządzania ryzykiem finansowym, łącznie z metodami zabezpieczenia rodzajów planowanych transakcji, dla których stosowana jest rachunkowość zabezpieczeń;
- stosowaniu zasad ładu korporacyjnego w wypadku jednostek, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

Zgodnie z ustawą, sprawozdanie z działalności jednostki powinno również obejmować wskaźniki finansowe i niefinansowe, pozwalające scharakteryzować i wyjaśnić sytuację finansową, majątkową i dochodową jednostki. Sprawozdanie to jest właściwym dokumentem do ujawnienia danych dotyczących zagadnień środowiska naturalnego i zatrudnienia.

### 3. Komentarz zarządu w regulacjach międzynarodowych

W regulacjach zagranicznych i międzynarodowych sprawozdanie z działalności nosi różne nazwy, na przykład:

- dyskusja i analiza zarządu (ang. *Management's Discussion and Analysis*) – w Stanach Zjednoczonych i Kanadzie,
- przegląd operacyjny i finansowy (ang. *Operating and Financial Review*) – w Wielkiej Brytanii; podobna nazwa stosowana jest również w Australii,
- komentarz zarządu (ang. *Management Commentary*) – w dokumentach Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Niezależnie od przyjętej nazwy sprawozdanie z działalności pełni funkcję uzupełnienia sprawozdania finansowego. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości wydała projekt standardu tego sprawozdania<sup>9</sup>, określając go komentarzem zarządu. Standard ten zawiera podstawowe zasady decydujące o treści sprawozdania z działalności. Sformułowano w nim między innymi trzy następujące zasady tworzenia tego dokumentu:

- dostarcza informacji o opinii kierownictwa w sprawie sytuacji jednostki, jej dokonań oraz rozwoju,
- uzupełnia informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym i sprawia, że przedstawiony obraz jest kompletny,
- jest zorientowane na przyszłość.

RMSR uważa, że zawartość sprawozdania z działalności zależy od szczególnych uwarunkowań każdej jednostki. Przedstawia jednak ogólną strukturę jego zawartości:

- opis działalności,
- cele kierownictwa i opis strategii osiągnięcia tych celów,
- najbardziej znaczące zasoby, czynniki ryzyka i relacje jednostki,
- osiągnięte efekty i dalsze perspektywy działalności,
- kluczowe mierniki dokonań służące do oceny działalności jednostki w kontekście ustalonej strategii.

Rada MSR reguluje informacje finansowe przeznaczone dla inwestorów jednostek gospodarczych. Sprawozdanie z działalności samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej ma zupełnie innych użytkowników – są to przede wszystkim organy tworzące. Mimo zasadniczo odmiennych potrzeb informacyjnych tych dwóch grup interesariuszy, standard regulujący komentarz zarządu ma charakter ogólny. Pozwala to wykorzystać jego wskazania przy ustalaniu zawartości sprawozdania z działalności SPZOZ.

#### **4. Sprawozdanie z działalności samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w przepisach dotyczących ochrony zdrowia**

Obowiązek sporządzania sprawozdania z działalności przez szpitale działające w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej wynika

---

<sup>9</sup> Exposure Draft „Management Commentary”, ED/2009/6, IASB, June 2009.

z rozporządzenia dotyczącego nadzoru organów założycielskich nad SPZOZ<sup>10</sup>. Nadzór w zakresie gospodarki finansowej nad tymi zakładami wymaga analizy czterech dokumentów<sup>11</sup>:

- kwartalnego sprawozdania o przychodach, kosztach i wyniku finansowym jednostki organizacyjnej,
- rocznego planu rzeczowo-finansowego jednostki organizacyjnej,
- rocznego sprawozdania rzeczowo-finansowego jednostki organizacyjnej,
- rocznego sprawozdania z działalności jednostki organizacyjnej.

Przepisy nie normują zawartości sprawozdania z działalności SPZOZ. Z całą pewnością powinno ono zawierać elementy określone ustawą o rachunkowości. Jest to jeden z czterech dokumentów będących podstawą wykonywania nadzoru gospodarki finansowej, powinien więc zawierać informacje umożliwiające ocenę tej gospodarki. Jednak sprawozdanie z działalności powinno także zawierać informacje o innej treści niż sprawozdanie rzeczowo-finansowe jednostki. Sprawozdanie rzeczowo-finansowe obejmuje informacje zamieszczone w sprawozdaniu finansowym wzbogacone o informację niefinansową (statystyczno-medyczną).

Sprawozdanie z działalności może zawierać informacje finansowe, pochodzące ze sprawozdania finansowego, oraz informacje statystyczno-medyczne, przekazywane również w innych dokumentach, szczególnie na potrzeby nadzoru w zakresie realizacji zadań statutowych i prawidłowości gospodarowania mieniem, jednak jego funkcja w świetle tekstu analizowanego rozporządzenia jest odmienna od pozostałych sprawozdań. Wydaje się, że podstawową funkcją tego sprawozdania powinno być przekazanie stosownych informacji potrzebnych do oceny kierownictwa z prowadzenia gospodarki finansowej ZOZ, które nie są zawarte w sprawozdaniu finansowym. W kontekście wspomnianych analiz i prac RMSR sprawozdanie z działalności SPZOZ powinno zawierać:

- opinie dyrektora na temat sytuacji finansowej, majątkowej i dochodowej jednostki,
- wyjaśnienia wyników działalności,
- plany na przyszłość kształtujące tę sytuację, ponad odrębnie sporządzany roczny plan rzeczowo-finansowy.

---

<sup>10</sup> Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 18 listopada 1999 r. w sprawie szczegółowych zasad sprawowania nadzoru...

<sup>11</sup> Ibidem, par. 6 ust. 1.

Treść tego sprawozdania powinna być wzbogacona o inne elementy wspomagające nadzór organu założycielskiego. Zgodnie z rozporządzeniem, nadzór nad SPZOZ dotyczy trzech następujących zagadnień:

- realizacji zadań statutowych,
- prawidłowości gospodarowania mieniem,
- gospodarki finansowej.

Jedynie w ramach ostatniego zagadnienia wymieniane są dokładne sprawozdania będące podstawą nadzoru. W zakresie realizacji zadań statutowych oraz prawidłowości gospodarowania mieniem nie funkcjonują odrębne sprawozdania służące do przekazywania informacji do kontroli. Wydaje się, że sprawozdanie z działalności może służyć do przekazywania organowi założycielskiemu informacji na potrzeby okresowego nadzoru również w tych dziedzinach.

## **5. Analiza zawartości sprawozdań z działalności wybranych szpitali publicznych**

Aby zilustrować sposoby sporządzania sprawozdania z działalności, przedstawiono jego zawartość na dwóch przykładach (tab. 1 i tab. 2). Oba sprawozdania dotyczą dużych szpitali wielodziałowych. Pierwsze z nich skoncentrowane jest na przedstawieniu działalności medycznej, opisanej za pomocą typowych mierników i wskaźników, w tym wskaźników pozwalających na ocenę efektywności wykorzystania zasobów (łóżek). Krótko przedstawiono zasoby ludzkie, a omawiając sytuację ekonomiczno-finansową, wyjaśniono przede wszystkim odchylenia planowanego wyniku finansowego od rzeczywistego. Sprawozdanie to dobrze spełnia postulat sprawozdania z realizacji działalności statutowej, a wskaźniki efektywności mogą też stanowić wkład w analizę gospodarki mieniem. Wydaje się jednak, że w sprawozdaniu tym zaniedbane pozostają wymogi ustawy o rachunkowości. Nie odniesiono się do czynników ryzyka i nie opisano zagrożeń, nie wyodrębniono wyraźnie zdarzeń wpływających na działalność jednostki w ubiegłym roku (choć we wprowadzeniu wspomniano o pewnych zmianach). Nie odniesiono się również do przewidywanego rozwoju jednostki w przyszłości ani do osiągnięć w dziedzinie badań i rozwoju (choć jednostka uczestniczy w takich badaniach).



Tabela 1

## Zawartość sprawozdania z działalności szpitala publicznego – przykład 1

Podstawowe wiadomości o szpitalu
Stan prawny
Charakterystyka działalności oddziałów szpitalnych (liczba łóżek i leczonych pacjentów, liczba osobodni leczenia, wskaźniki przeciętnej długości pobytu, przeciętnego wykorzystania łóżek i przelotowości łóżek w przekroju oddziałów) oraz analiza wieloletnich szeregów czasowych
Charakterystyka działalności innych jednostek (izb przyjęć, bloków operacyjnych, poradni)
Struktura zatrudnienia
Realizacja planu finansowego w zakresie przychodów i kosztów oraz omówienie odchyień wyniku finansowego
Najważniejsze tytuły należności i zobowiązań, w tym wymagalnych
Działalność inwestycyjna: darowizny i zakupy, z uwzględnieniem źródła finansowania

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2

## Zawartość sprawozdania z działalności szpitala publicznego – przykład 2

Podstawowe informacje o szpitalu, w tym historia zmian w strukturze
Szczegółowa struktura organizacyjna
Podjęte działania restrukturyzacyjne, z danymi o liczbie łóżek
Charakterystyka wykonanych świadczeń według zakresów umów z NFZ (ceny jednostkowe i kwoty globalne)
Działalność inwestycyjna i remontowa, z uwzględnieniem źródeł finansowania
Struktura zatrudnienia i jej zmiany. Przeciętne wynagrodzenie w grupach zawodowych
Struktura kosztów. Należności i zobowiązania według tytułów. Struktura przychodów. Podstawowe wskaźniki finansowe
Komentarz zarządu dotyczący najważniejszych silnych stron szpitala, jego wyników finansowych oraz pozostałych dokonań w okresie
Plany na rok następny w zakresie działalności inwestycyjnej

Źródło: opracowanie własne.

W sprawozdaniu z działalności drugiego szpitala większość uwagi poświęcono zmianom w strukturze zakładu i niemal wszystkie dane opatrzone komentarzem odnoszącym się do tych zmian. W porównaniu do poprzedniego przykładu przedstawiono dużo mniej informacji o efektach działalności (szczególnie brakuje wskaźników efektywności). Wiele miejsca przeznaczono na informację o działalności inwestycyjnej i remontowej, także o dość drobnych remontach i zakupach, wskazując źródła jej finansowania. Informacje o strukturze zatrud-

nienia wzbogacono danymi o przeciętnym zatrudnieniu w grupach zawodowych. Przedstawiono również krótki komentarz do każdej pozycji kosztów rodzajowych. Sprawozdanie kończy się krótkim komentarzem osiągniętego wyniku finansowego, prostą analizą wskaźnikową oraz dłuższym podsumowaniem, w którym znaleźć można opinię kierownictwa o najważniejszych osiągnięciach zakładu oraz planach (wyłącznie inwestycyjnych) na następny rok.

Analizowane sprawozdania z działalności pochodziły ze szpitali o zbliżonej charakterystyce<sup>12</sup>. Jednak ich sprawozdania były pod wieloma względami nieporównywalne. Istota tego dokumentu wskazuje, że jego treść powinna zawierać opinie i komentarze kierownictwa, które trudno porównywać. Jednak w opisanych sprawozdaniach nieporównywalność wynika z różnych danych. W jednym sprawozdaniu dominują dane ilościowe (mierniki i wskaźniki dotyczące działalności medycznej w przekroju oddziałów), a drugim wartościowe (kwoty kontraktów, stawki, pozycje kosztów rodzajowych).

## **6. Propozycja standaryzacji zawartości informacyjnej sprawozdania z działalności szpitala publicznego**

W świetle przedstawionych argumentów proponuje się ujęcie w treści sprawozdania z działalności szpitala publicznego następujących informacji:

- opis prowadzonej działalności,
- cel i strategia działalności,
- zasoby zakładu,
- efekty prowadzonej działalności,
- plany i prognozy na kolejne lata,
- ryzyko związane z prowadzoną działalnością,
- kluczowe mierniki dokonań zakładu.

Opis prowadzonej działalności ma charakter wprowadzenia. Powinien pozwolić czytelnikowi na nabycie podstawowej wiedzy o jednostce, w tym o następujących elementach:

- siedzibie, lokalizacji zakładu i jego najważniejszych komórkach organizacyjnych,

---

<sup>12</sup> Szpitale można uznać za podobne z perspektywy celów artykułu, czyli standaryzacji treści sprawozdania z działalności. Są to relatywnie duże zakłady, różniące się jednak m.in. przedmiotem działalności.

- kierownictwie jednostki,
- zakresie działalności określonym w statucie, trybie leczenia, specjalizacjach medycznych,
- obszarze działania,
- wielkości szpitala i charakteryzujących ją miernikach (liczba łóżek, zajmowana powierzchnia, liczba pacjentów),
- walorach szpitala, wyróżniających go spośród innych w regionie.

W tej części dokumentu kierownictwo opisuje najważniejsze, w jego opinii, wydarzenia z roku sprawozdawczego, mające największy wpływ na sytuację majątkową, finansową i dochodową jednostki (przedstawioną w sprawozdaniu finansowym) oraz na realizację zadań statutowych w ubiegłym okresie sprawozdawczym i kolejnych latach. W punkcie tym realizowany jest także przepis UOR nakazujący opisać kluczowe wydarzenia z okresu sprawozdawczego.

W sprawozdaniu z działalności kierownictwo dostarcza informacji dotyczących celów i strategii zarządzania jednostką, które mogą służyć do oceny wyboru tych celów, strategii ich osiągnięcia, przyjętych metod zarządzania, a nawet przyjętych polityk operacyjnych.

Ważnym elementem informacji o działalności zakładu powinna być charakterystyka obejmująca następujące zasoby jednostki:

- ludzkie,
- rzeczowe,
- finansowe,
- organizacyjne,
- niematerialne.

W ramach informacji o zasobach ludzkich dostarcza się danych o strukturze kadry w przekroju:

- podstawy zatrudnienia,
- grup zawodowych,
- wykształcenia,
- posiadanych kwalifikacji,
- specjalizacji kadr medycznych,
- wieku zatrudnionych.

Warto zamieścić informacje między innymi o liczbie rezydentów, o przeciętnym wynagrodzeniu w grupach zawodowych i jego zmianach oraz o szkoleniach i kursach, w których biorą udział pracownicy jednostki (również w po-

dziale na grupy zawodowe). Warto wspomnieć o kierunkach rozwoju kadry medycznej w kontekście opisanej wcześniej strategii działalności.

W ramach zasobów rzeczowych należy ująć:

- grunty i budynki,
- sprzęt i aparaturę medyczną,
- środki transportu,
- systemy, sprzęt i technologie informatyczne,
- pozostałe składniki środków trwałych, istotne dla działalności jednostki,
- zapasy.

Charakterystyka zasobów rzeczowych obejmuje:

- ilość i wielkość (powierzchni, kubatury),
- wartość początkową, późniejsze nakłady, umorzenia i odpisy z tytułu utraty wartości oraz ewentualnie wartość rynkową (w przypadku nieruchomości niewykorzystywanych do prowadzenia działalności statutowej),
- podstawę korzystania (własność, leasing, najem),
- poniesione nakłady początkowe i nakłady poniesione w okresie sprawozdawczym,
- spełnianie wymagań określonych w różnych przepisach,
- nakłady na remonty, konserwacje i ulepszenia, konieczne do poniesienia w przyszłości na modernizację i adaptację,
- znaczenie w realizacji strategii i zadania statutowe jednostki.

Zasoby finansowe są opisane wyczerpująco w sprawozdaniu finansowym. Dlatego można wyjaśnić możliwości pozyskania zewnętrznych źródeł finansowania (wiarygodność kredytową, linie kredytowe, finansowanie ze środków UE) oraz zagadnienia związane z finansowaniem pozabilansowym (środki trwałe dzierżawione i użytkowane na podstawie umów leasingu operacyjnego).

Przez zasoby organizacyjne rozumie się strukturę organizacyjną jednostki. Informacja jej dotycząca obejmuje nie tylko opis schematu organizacyjnego, ale również ocenę stopnia jej dopasowania do zadań statutowych i strategii jednostki. Wymienia się komórki organizacyjne zakładu, w tym co najmniej oddziały szpitalne, pracownie diagnostyczne, bloki operacyjne, ze wskazaniem zasobów ludzkich i rzeczowych do nich przypisanych oraz realizowanych przez nie kontraktów.

W ramach zasobów niematerialnych szpitale prowadzące działalność badawczo-rozwojową i dydaktyczną opisują tę działalność, podając dane o nakła-

dach oraz zasobach ludzkich i rzeczowych przekazanych na prowadzenie tej działalności. Pozostałe jednostki mogą opisać markę zakładu, wyrażającą się miejscem w rankingach szpitali, wynikami badań poziomu satysfakcji pacjentów lub posiadanymi certyfikatami jakości.

W ramach efektów działalności kierownictwo zakładu informuje o najważniejszych osiągnięciach jednostki w okresie sprawozdawczym, z uwzględnieniem wszystkich jej aspektów, czyli:

- wyników finansowych wykazanych w towarzyszącym sprawozdaniu finansowym,
- działalności statutowej, wyrażającej się w liczbie leczonych i objętych opieką pacjentów oraz wykonanych procedur medycznych, w udzielonych poradach, konsultacjach, osobodniach leczenia, godzinach przyjęć pacjentów (dostępność świadczeń), długością kolejek i czasem oczekiwania na najbardziej deficytowe świadczenia itp.

Przy omawianiu efektów działalności kierownictwo powinno wyjaśnić uwarunkowania i przyczyny ich osiągnięcia, przede wszystkim należy uzasadnić różnice między efektami planowanymi i zrealizowanymi. Warto również dostarczyć dane pozwalające na ocenę efektywności, czyli między innymi wskaźniki wykorzystania łóżek, sprzętu, oddziałów i poradni oraz średni czas oczekiwania na świadczenia.

W kolejnym punkcie kierownictwo przedstawia plany działalności na kolejne lata obrotowe, zgodne z przedstawioną wcześniej strategią jednostki. Jest to również właściwe miejsce do przedstawienia przewidywanej sytuacji finansowej, wymaganej przepisami ustawy o rachunkowości.

W ramach czynników ryzyka kierownictwo dokonuje analizy ryzyka nieosiągnięcia zamierzonych celów i strategii działalności. Wylicza się czynniki ryzyka obciążające jednostkę oraz dokonuje opisu i oszacowania potencjalnego wpływu najważniejszych z nich. Wskazuje obszary zagrożeń oraz stosowane narzędzia zarządzania ryzykiem. Prawidłowa identyfikacja czynników ryzyka świadczy o wysokich kompetencjach menedżerskich dyrekcji SPZOZ.

W ostatnim punkcie kierownictwo dokonuje prezentacji wybranych kluczowych mierników dokonań stosowanych do oceny stopnia realizacji strategii zakładu i porównania wielkości osiągniętych z planami z ubiegłego okresu sprawozdawczego. Należy również wyjaśnić różnice między planami i ich realizacją. Ujawnia się też wielkości planowane na następny rok sprawozdawczy.

## Podsumowanie

Sprawozdanie z działalności sporządzone zgodnie z powyższymi wytycznymi powinno zaspokoić potrzeby informacyjne organu założycielskiego w zakresie realizacji podstawowych zadań zakładu, jednocześnie nie powtarzając informacji dostarczanych w innych sprawozdaniach i dokumentach.

## Literatura

Exposure Draft „Management Commentary”, ED/2009/6, IASB, June 2009.

Hass-Symotiuik M., Mućko P., *Subiektywne oceny w sprawozdaniu finansowym sporządzonym według MSSF*, w: *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w procesie poprawy bezpieczeństwa obrotu gospodarczego*, red. B. Michereda, Centrum Rozwoju i Promocji Akademii Ekonomicznej, Kraków 2005.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2007, IASB/SKW 2007.

Mućko P., *Koncepcja zmian w sprawozdawczości finansowej spółek publicznych*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2008.

Mućko P., *Sprawozdanie z działalności w regulacjach międzynarodowych*, w: *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, red. T. Kiziukiewicz, ZN US nr 464, Prace Katedry Rachunkowości nr 27, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2007.

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, DzU 1999, nr 94 poz. 1097.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2009, nr 152, poz. 1223, t. jedn. z późn. zm.

---

**MANAGEMENT COMMENTARY OF HOSPITALS OPERATING AS  
A “PUBLIC INDEPENDENT HEALTH CARE ORGANIZATION”**

**Summary**

For the purposes of supervision public independent health care organizations their founding bodies are delivered with management commentary. Basically, the content of such report is not regulated by law, with the only exception of general guidelines of the Accounting Act. The article contains a proposition of the standard of management commentary of the public hospital, that should comprise eight elements:

1. Hospital activity description
2. Aims and strategy
3. Organization resources
4. Organization outcomes
5. Plans and prognosis
6. Risks
7. Key performance indicators.

*Translated by Przemysław Mućko*