

BERNADETTA FIJAŁKOWSKA

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

**PRODUKCJA W TOKU USŁUG MEDYCZNYCH
NA PRZYKŁADZIE SZPITALI PODLEGLYCH
SAMORZĄDOWI WOJEWÓDZTWA DOLNOŚLĄSKIEGO
(WYNIKI BADAŃ)**

Wprowadzenie

Przygotowana ankieta miała na celu zbadanie występowania zjawiska produkcji w toku usług medycznych w szpitalach podległych samorządowi województwa dolnośląskiego. Okresem badania objęto lata 2006–2008.

Badania ankietowe miały na celu wskazać tę bilansową kategorię aktywów, charakterystyczną dla specyficznych podmiotów świadczących usługi medyczne, określić jej wielkość oraz ewentualny wpływ na wynik finansowy przebadanej populacji SPZOZ. Badania miały także wykazać istotność zjawiska produkcji w toku usług medycznych z punktu widzenia zwyczajowo przyjętych progów istotności w polskim prawie bilansowym.

Szpitalna produkcja w toku to niezakończony proces leczenia pacjentów, gdy zostały poniesione koszty w danym roku obrachunkowym, a brakuje przychodów (uznania) od NFZ w tym samym roku obrachunkowym. Występuje ona na przełomie starego i nowego roku obrachunkowego, kiedy dokonywane są rozliczenia przychodów i kosztów danego okresu.

Usługi niezakończone w myśl ustawy o rachunkowości¹: *koszty wytworzenia niezakończonej usługi obejmują koszty poniesione od dnia zawarcia odpowiedniej umowy do dnia bilansowego*. Świadczeniodawców (szpitale) i NFZ (płatnika) łączy narzędzia – kontrakty, które określają powiązania finansowe między nabywcą usług medycznych a ich dostawcami. W wyniku kontraktowania, na podstawie zawartych umów, następuje transfer publicznych środków do świadczeniodawców. System ewidencyjno-rozliczeniowy między stronami następuje poprzez różne moduły i aplikacje, w których uwzględnia się jednostkę rozliczeniową usług medycznych będącą podstawą rozliczania, cenę będącą podstawą ustalenia przychodów oraz termin dokonywania płatności za wykonane usługi medyczne.

Koszty wytworzenia, zgodnie z ustawą o rachunkowości², które można bezpośrednio przyporządkować przychodom osiągniętym przez jednostkę, wpływają na wynik finansowy jednostki za ten sam okres sprawozdawczy, w którym przychody te wystąpiły.

1. Istota i ewidencja produkcji w toku usług medycznych

Współczesna rachunkowość jest postrzegana nie tylko jako narzędzie pasywne, czyli dostarczające informacji *ex post*, ale także jako narzędzie wykorzystywane do kreowania wyników finansowych i efektywności funkcjonowania podmiotów gospodarczych³. Prawo bilansowe pozostawia kierownictwu jednostki swobodę tworzenia polityki (zasad) rachunkowości. W jej ramach ujmuje się między innymi przyjęty przez jednostkę opis produkcji zakończonej oraz produkcji niezakończonej.

Ewidencja kosztów obejmuje wszystkie koszty ponoszone przez zakład, uwzględniając ich rodzaje oraz ośrodki kosztów w układzie podmiotowo-przedmiotowym. Przy tym w tej ewidencji uwzględnia się podział kosztów na bezpośrednie, jednoznacznie przypisane poszczególnym ośrodkom kosztów na podstawie dokumentów źródłowych, oraz koszty pośrednie.

¹ Ustawa z 29 września 1994 roku o rachunkowości, DzU 2009, nr 152, poz. 1223, z późn. zm., art. 34c.

² Ibidem, art. 34b.

³ *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw. Rachunek kosztów*, red. D. Sołtys, Wrocław 2003, s. 14.

Dysponent środków publicznych musi mieć świadomość skutków wyboru określonego systemu finansowania świadczeń zdrowotnych służącego do realizacji następujących celów systemu publicznej opieki zdrowotnej:

- kontrola kosztów,
- dostępność,
- efektywność wykorzystania środków finansowych,
- jakość⁴.

Istotną zasadą prawidłowej rachunkowości jest zasada memoriału (art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości), która oznacza ujęcie w księgach rachunkowych, a następnie w sprawozdaniu finansowym ogółu operacji gospodarczych dotyczących danego roku obrotowego. Zasada ta jest stosowana przez podległe SPZOZ, ale tylko w części dotyczącej poniesionych kosztów.

Z zasadą istotności (art. 4 ust. 3, art. 8 ust. 1 ustawy o rachunkowości) jest związane ustalenie, że przy stosowaniu zasad rachunkowości mogą być przyjęte uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnego ujemnego wpływu na realizację podstawowego celu, a mianowicie zachowanie prawdziwego i wiernego obrazu. Jednak ewidencja księgowa musi zapewnić wyodrębnienie tych wszystkich operacji gospodarczych, które w istotny sposób wpływają na ocenę sytuacji finansowej, majątkowej oraz wynik finansowy.

Według założeń koncepcyjnych MSR (§ 30) *informacje są istotne, jeżeli ich pominięcie lub zniekształcenie może wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdań finansowych. Istotność informacji zależy od kwoty pozycji lub błędu – oceniającego w danych okolicznościach – w przypadku pominięcia lub zniekształcenia tej pozycji. Istotność stanowi zatem próg czy granicę, a nie zasadniczą cechę, jaką muszą posiadać informacje, aby były użyteczne*⁵.

W literaturze przedmiotu istotność zwyczajowo przyjmuje się w procencie przychodów wyniku finansowego oraz sumy bilansowej (tabela 1)⁶.

⁴ *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuk, ODDK, Gdańsk 2008, s. 93.

⁵ W. Gos, *Sprawozdawczość i Rewizja Finansowa*, Warszawa 2005, s. 15.

⁶ *Zamknięcie roku 2004*, „Presspublica”, Warszawa 2005, s. 31.

Tabela 1

Podstawa ustalania progu istotności (%)

Podstawa ustalania progu istotności	Normy stosowane w USA	Normy stosowane w Wielkiej Brytanii
Wynik finansowy brutto	5,0–10,0	10,0
Przychody	1,0	0,5–1,0
Suma bilansowa	1,0	1,0–2,0

Źródło: *Zamknięcie roku...*

2. Cel i analiza ankiety

W celu zbadania istotności i dynamiki niezakończonych świadczeń zdrowotnych (produkcji w toku) występujących w szpitalach na koniec roku obrotowego przeprowadzono badania ankietowe. Opracowana ankieta została rozdana do szpitali podległych samorządowi województwa dolnośląskiego w wersji papierowej oraz dodatkowo pocztą elektroniczną. Badaniem objęto szpitale wielospecjalistyczne, jednospecjalistyczne, psychiatryczne i odwykowe, które nie zmieniły formy prawnej w badanym okresie. Dotyczyły one następujących SP ZOZ:

- Dolnośląskie Centrum Onkologii we Wrocławiu,
- Dolnośląskie Centrum Chorób Płuc we Wrocławiu,
- Wojewódzki Szpital Specjalistyczny we Wrocławiu,
- Wojewódzki Szpital Specjalistyczny im. J. Gromkowskiego we Wrocławiu,
- Dzienny Ośrodek Psychiatrii i Zaburzeń Mowy dla Dzieci we Wrocławiu,
- Dolnośląski Szpital Specjalistyczny – Centrum Medycyny Ratunkowej we Wrocławiu,
- Specjalistyczny Zespół Psychiatrycznej Opieki Zdrowotnej we Wrocławiu,
- Specjalistyczny Szpital im. A. Falkiewicza we Wrocławiu,
- Okręgowy Szpital Kolejowy we Wrocławiu,
- Wojewódzki Szpital dla Nerwowo i Psychiczenie Chorych w Lubiążu,
- Szpital Wojewódzki w Jeleniej Górze,

- Wojewódzki Szpital dla Nerwowo i Psychiczenie Chorych w Bolesławcu,
- Samodzielny Publiczny Specjalistyczny Zespół Gruźlicy i Chorób Płuc w Kowarach,
- Wojewódzki Szpital w Legnicy,
- Wojewódzki Szpital Psychiatryczny w Złotoryi,
- Specjalistyczny Szpital im. dra A. Sokołowskiego w Wałbrzychu,
- Specjalistyczny Szpital Ginekologiczno-Położniczy w Wałbrzychu,
- Szpital Wojewódzki dla Nerwowo i Psychiczenie Chorych w Stroniu Śląskim,
- Zakład Leczenia Odwykowego dla Osób Uzależnionych od Alkoholu w Czarnym Borze,
- Dolnośląskie Centrum Transplantacji Komórkowych z Krajowym Bankiem Dawców Szpiku we Wrocławiu,
- Specjalistyczny Rehabilitacyjno-Ortopedyczny ZOZ we Wrocławiu,
- Dolnośląskie Centrum Pediatryczne we Wrocławiu (od 1.04.2009 r. połączone z Wojewódzkim Szpitalem Specjalistycznym im. J. Gromkowskiego we Wrocławiu).

W 15 szpitalach spośród 22 badanych (czyli w większości jednostek) wystąpiło zjawisko produkcji w toku, w tym:

- we wszystkich 10 szpitalach wielospecjalistycznych,
- w 3 jednostkach spośród 5 szpitali jednospecjalistycznych,
- w 2 jednostkach spośród 7 szpitali psychiatrycznych i odwykowych.

We wszystkich badanych placówkach medycznych rok kalendarzowy pokrywał się z rokiem obrachunkowym.

W ankiecie pojawiły się następujące zagadnienia:

- 1) liczba przyjętych pacjentów w grudniu lub wcześniej, a rozliczonych w kolejnym roku obrachunkowym,
- 2) koszty poniesione w związku z przyjętymi pacjentami,
- 3) procentowy udział przyjęć pacjentów do całości poniesionych kosztów,
- 4) rodzaj świadczonych usług medycznych, w tym:
 - stany nagłe,
 - leczenie planowane,
 - leczenie nieplanowane (w tym usługi komercyjne),
 - inne,

5) liczba wypisów w styczniu, w tym:

- data wypisu 1–10 stycznia,
- data wypisu 11–20 stycznia,
- data wypisu po 21 stycznia.

Uzyskane wyniki badań zostały zaprezentowane w tabelach 2–9.

Tabela 2

Liczba pacjentów hospitalizowanych w badanych szpitalach w latach 2006–2008

Lp.	Nazwa	2006 r.	2007 r.	2008 r.	Dynamika 2007/2006 (%)	Dynamika 2008/2007 (%)
1.	Szpital wielospecjalistyczne	250 748	296 287	343 029	118,16	115,78
2.	Szpitala jednospecjalistyczne	21 728	21 851	24 261	100,57	111,03
3.	Szpitala psychiatryczne i odwykowe	11 719	11 963	11 904	102,08	99,51
Razem:		284 195	330 101	379 194	116,15	114,87

Źródło: badania własne.

W tabeli 2 przedstawiono liczbę pacjentów leczonych w szpitalach województwa dolnośląskiego w latach 2006–2008. We wszystkich szpitalach wielospecjalistycznych występowała produkcja w toku. Obserwowany był także wzrost liczby leczonych pacjentów w kolejnych badanych latach. W szpitalach jednospecjalistycznych zjawisko produkcji w toku wystąpiło w części z nich, to jest w trzech jednostkach, przy czym obserwuje się tendencję wzrostową. Natomiast w szpitalach psychiatrycznych i odwykowych produkcja w toku wystąpiła zaledwie w dwóch jednostkach. Oznacza to, że zjawisko produkcji w toku jest zmienne i wynika z trudnych do przewidzenia zdarzeń.

Dane zawarte w tabeli wskazują, że do końca 2006 roku liczba pacjentów, u których nie zostało zakończone leczenie oraz dla których nie rozliczono świadczeń zdrowotnych przez NFZ, w szpitalach wynosiła 2201 osób, w 2007 roku spadła do 2050 pacjentów, natomiast wzrosła do 2148 pacjentów w 2008 roku (tabela 3).

Tabela 3

Liczba pacjentów w szpitalach, u których nie zostało zakończone leczenie,
oraz świadczeń nierozliczonych przez NFZ w latach 2006–2008

Lp.	Nazwa	2006 r.	2007 r.	2008 r.	Dynamika 2007/2006 (%)	Dynamika 2008/2007 (%)
1.	Szpital wielospecjalistyczne	1 721	1 551	1 729	90,12	111,48
2.	Szpital jednospecjalistyczne	357	402	337	112,61	83,83
3.	Szpital psychiatryczne i odwykowe	123	97	82	78,86	84,54
Razem:		2 201	2 050	2 148	93,14	104,78

Źródło: badania własne.

W badanych latach na koniec roku obrotowego obserwowany jest wzrost poziomu kosztów niezakończonych świadczeń zdrowotnych. Wyjątkiem jest zmniejszenie kosztów w 2008 roku w szpitalach jednospecjalistycznych, w których część procedur medycznych została zaliczona jako koszty osobodnia i rozliczona do końca 2008 roku, co pokazano w tabeli 4.

Tabela 4

Koszty produkcji w toku (niezakończonych świadczeń zdrowotnych)
w badanych szpitalach w latach 2006–2008

Lp.	Nazwa	2006 r.	2007 r.	2008 r.	Dynamika 2007/2006 (%)	Dynamika 2008/2007 (%)
1.	Szpital wielospecjalistyczne	6 343 055	6 658 162	8 508 260	104,97	127,79
2.	Szpital jednospecjalistyczne	984 666	1 035 789	551 453	105,19	53,24
3.	Szpital psychiatryczne i odwykowe	426 083	478 352	553 299	112,27	115,67
Razem:		7 753 804	8 172 303	9 613 012	105,40	117,63

Źródło: badania własne.

W tabeli 5 zaprezentowano procentowy udział kosztów produkcji w toku (niezakończonych świadczeń zdrowotnych) w sumie poniesionych kosztów

leczenia pacjentów w latach 2006–2008. Wyniki tych badań wskazują na zmniejszenie udziału kosztów produkcji w toku w strukturze całości kosztów poniesionych na usługi medyczne.

Tabela 5

Udział kosztów produkcji w toku w kosztach bezpośrednich i pośrednich leczonych pacjentów w badanych szpitalach w latach 2006–2008 (%)

Lp.	Nazwa	2006 r.	2007 r.	2008 r.
1.	Szpital wielospecjalistyczne	3,75	2,08	2,42
2.	Szpital jednospecjalistyczne	3,81	3,40	2,86
3.	Szpital psychiatryczne i odwykowe	4,84	4,62	4,55
Średnio w roku:		4,13	3,36	3,28

Źródło: badania własne.

Tabela 6

Przyjęcia pacjentów w badanych szpitalach w 2006 roku

Lp.	Nazwa	Stany nagłe	Leczenie planowane	Leczenie nieplanowane
1.	Szpital wielospecjalistyczne	1 105	267	348
2.	Szpital jednospecjalistyczne	49	229	57
3.	Szpital psychiatryczne i odwykowe	38	85	–
Razem:		1 192	581	405

Źródło: badania własne.

Tabela 7

Przyjęcia pacjentów w badanych szpitalach w 2007 roku

Lp.	Nazwa	Stany nagłe	Leczenie planowane	Leczenie nieplanowane
1.	Szpital wielospecjalistyczne	977	251	323
2.	Szpital jednospecjalistyczne	52	203	111
3.	Szpital psychiatryczne i odwykowe	97	–	–
Razem:		1 126	454	434

Źródło: badania własne.

Tabela 8

Przyjęcia pacjentów w badanych szpitalach w 2008 roku

Lp.	Nazwa	Stany nagłe	Leczenie planowane	Leczenie nieplanowane
1.	Szpitale wielospecjalistyczne	1 094	278	357
2.	Szpitale jednospecjalistyczne	44	202	91
3.	Szpitale psychiatryczne i odwykowe	9	73	–
Razem:		1 147	553	448

Źródło: badania własne.

W tabelach 6, 7, 8 przedstawiono rodzajowe kryterium przyjęć pacjentów: stany nagłe (zagrożenie życia i zdrowia), leczenie planowane i leczenie nieplanowane. Z badań ankietowych wynika brak określonego trendu (występują wzrosty i spadki) we wszystkich rodzajach szpitali. Jedynie w szpitalach psychiatrycznych i odwykowych obserwowany jest spadek przyjęć do leczenia nieplanowanego.

Tabela 9

Wypisy pacjentów przyjętych w poprzednim roku kalendarzowym w badanych szpitalach

Szpitale wielospecjalistyczne				
Lp.	Wypisy pacjentów przyjętych w poprzednim roku kalendarzowym	1–10.01.	11–20.01.	po 21.01.
1.	2007 rok	1 351	222	130
2.	2008 rok	1 182	242	12
3.	2009 rok	1 346	249	134
Razem:		3 879	713	276
Szpitale jednospecjalistyczne				
Lp.	Wypisy pacjentów przyjętych w poprzednim roku kalendarzowym	1–10.01.	11–20.01.	po 21.01.
1.	2007 rok	293	45	19
2.	2008 rok	308	72	22
3.	2009 rok	283	37	17
Razem:		884	154	58
Szpitale psychiatryczne i odwykowe				
Lp.	Wypisy pacjentów przyjętych w poprzednim roku kalendarzowym	1–10.01.	11–20.01.	po 21.01.
1.	2007 rok	50	38	35
2.	2008 rok	44	26	27
3.	2009 rok	31	26	25
Razem:		125	90	87

Źródło: badania własne.

W tabeli 9 zestawiono wypisy pacjentów przyjętych w poprzednim roku kalendarzowym według dekad. Z badań wynika, że w szpitalach jednospecjalistycznych i wielospecjalistycznych najczęściej wypisów (ok. 80%) następowało w pierwszej dekadzie stycznia każdego roku. W drugiej dekadzie było ich około 15%, natomiast około 5% to wypisy w trzeciej dekadzie stycznia lub w późniejszych terminach.

Z kolei w szpitalach psychiatrycznych i odwykowych obserwowany jest wydłużony pobyt pacjentów, co potwierdzają wypisy w miesiącu styczniu. W tych podmiotach leczenie jest mniej skomplikowane proceduralnie, natomiast trwa dłużej.

Podsumowanie

Badane szpitale podległe samorządowi województwa dolnośląskiego, które wykazują na koniec roku obrotowego koszty niezakończonych świadczeń zdrowotnych (produkcję w toku usług medycznych), są uzależnione od systemu rozliczeń z NFZ. Umowy z NFZ są zawierane na kolejny rok kalendarzowy, a nawet na krótsze okresy (w 2009 roku tylko na 6 miesięcy). Trudno więc precyzyjnie przewidzieć zarówno wielkość kontraktów, jak i sposób ich zapłaty. W warunkach dużej niepewności, z punktu widzenia świadczeniodawcy, najistotniejsze wydaje się grupowanie zdarzeń gospodarczych na kontach księgowych.

Szczegółowa ewidencja kosztów rodzajowych w zespole „4” oraz według miejsc powstania w zespole „5” pozwoli na prawidłową kalkulację i wycenę poszczególnych procedur medycznych oraz kosztów leczenia hospitalizowanych pacjentów.

Przeprowadzone badania ankietowe potwierdziły występowanie zjawiska produkcji w toku w szpitalach podległych samorządowi województwa dolnośląskiego. Zjawisko to należy traktować jako zjawisko globalne, gdyż taki sposób rozliczeń obowiązuje we wszystkich szpitalach w Polsce.

Ważność tych informacji zależy od wielkości analizowanej pozycji oraz przyjętych w polityce rachunkowości każdej jednostki kryteriów (progów istotności). Jest więc to granica, do której należy się odnieść.

Z przeprowadzonych badań wynika, że żaden ze zwyczajowo stosowanych progów istotności wyrażonych w procentach w stosunku do przychodów wy-

ku finansowego lub sumy bilansowej produkcji w toku usług medycznych nie został przekroczony.

Ponadto badania ukazały, że produkcji w toku usług medycznych nie należy prezentować w sprawozdaniach finansowych, ponieważ dane te nie zniekształcają wyniku finansowego.

Literatura

Gos W., *Sprawozdawczość i Rewizja Finansowa*, Warszawa 2005.

Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej, red. M. Hass-Symotiuik, ODDK, Gdańsk 2008.

Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw. Rachunek kosztów, red. D. Sołtys, Wrocław 2003.

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

Zamknięcie roku 2004, „Presspublica”, Warszawa 2005.

THE PRODUCTION IN THE PROCESS OF MEDICAL SERVICES TAKING THE HOSPITALS SUBORDINATED TO THE SELF-GOVERNMENT OF THE LOWER-SILESIA PROVINCE AS EXAMPLES (ANALYSIS OF ENQUIRY RESULTS)

Summary

The inquiry searches were to define the level and dynamics of happening production in the process of medical services in the hospitals subordinated to the Self-government of the Lower-Silesian Province in the years 2006–2008 in the frame of the balance law. The production in the process in hospitals means unfinished treatment of the patients in the case when the expenses were spent in a given calendar year and there is a lack of takings (acknowledgement) of the National Health Fund (NFZ) in the same year. The phenomenon of “production in the process” in hospitals occurs on the turn of the old and new year, when accounts of takings and costs of a given period are made.

The balance law gives the management of the unit the freedom of creating an account policy. The main manager of the unit confirms a method of a record and assembling of the costs in order to correct calculation and fixing of the price of the particular medical procedures.

The obligatory principles of account based on the contract between the purser (NFZ) and the service-givers (hospitals), are the base to appear a phenomenon of “production in the process” of medical services.

Translated by Bernadetta Fijalkowska