

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 410

**Zarządzanie ryzykiem
w opiece zdrowotnej.
Nadzór i kontrola zarządcza**

Redaktorzy naukowci
Maria Węgrzyn
Dariusz Wasilewski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Aleksandra Śliwka
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Marcin Orszulak
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach internetowych
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-556-8

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Spis treści

Wstęp.....	9
------------	---

Część 1. Ryzyko systemowe

Katarzyna Dudek, Krzysztof Dudek: Organizacyjny błąd medyczny jako czynnik oceny ryzyka funkcjonowania ośrodków opieki zdrowotnej.....	13
Anna Hnatyszyn-Dzikowska, Aleksandra Harat: Planowanie i realizacja profilaktycznych programów zdrowotnych w świetle czynników ryzyka zachorowań	24
Piotr Karniej, Iwona Mazur: Wykluczenie w zakresie zdrowia jako efekt ryzyka systemowego związanego z ograniczeniem dostępności do wybranych świadczeń zdrowotnych	34
Iga Rudawska: Europa seniorów, czyli ryzyko systemowe związane ze starzeniem się populacji	48
Małgorzata Winter: Ewidencja działalności podmiotu leczniczego a ryzyko przeoczenia nieprawidłowości w wydatkowaniu środków publicznych....	58

Część 2. Ryzyko finansowe

Dorota Korenik: Benchmarking w ograniczaniu ryzyka w podmiotach leczniczych	69
Justyna Kujawska: Ryzyko w pozyskiwaniu kontraktów leczniczych	84
Aleksandra Szewieczek: Mierniki dokonań w działalności podmiotów leczniczych ze szczególnym uwzględnieniem kontroli zarządczej.....	93
Maria Węgrzyn: Wpływ algorytmu podziału środków finansowych na możliwość realizacji zadań wojewódzkich oddziałów Narodowego Funduszu Zdrowia.....	111

Część 3. Ryzyko personalne

Żaneta Skinder, Dorota Jachimowicz-Gawel: Proces przeprowadzania zmian organizacyjnych w podmiotach leczniczych a problemy w kierowaniu personelem	135
Piotr Tworek, Lidia Kwiecińska-Bożek: Menedżer ryzyka jako funkcja wspomagająca zarządzanie podmiotem leczniczym świadczącym usługi szpitalne	149

Urszula Religioni, Aleksandra Czerw, Małgorzata Krajewska, Katarzyna Krawczykowska, Alicja Langer: Metodyka badania satysfakcji pacjentów.....	170
Dorota Jachimowicz-Gawel, Krzysztof Leksowski, Joanna Bajerska: Analiza oczekiwań pacjentów w wybranych aspektach oceny jakości usług zdrowotnych (infrastruktura zewnętrzna, niezawodność, wymiar materialny, warunki bytowe)	180

Summaries

Part 1. Systemic risk

Katarzyna Dudek, Krzysztof Dudek: Organizing malpractice as a factor of the risk assessment of health care centres functioning.....	13
Anna Hnatyszyn-Dzikowska, Aleksandra Harat: Planning and implementation of preventive health programs in view of the health risk factors	24
Piotr Karniej, Iwona Mazur: Exclusion in terms of health as a result of systemic risk connected with limiting the availability to chosen health care services	34
Iga Rudawska: Seniors' Europe, or systemic risk posed by the ageing of the population	48
Małgorzata Winter: Accounting of a healthcare unit vs. the risk of overlooking of irregularities in public money spending	58

Part 2. Financial risk

Dorota Korenik: Benchmarking in reducing risk in medical entities	69
Justyna Kujawska: The risk of obtaining medical contracts	84
Aleksandra Szewieczek: Performance indicators in health care entities with particular emphasis on management control	93
Maria Węgrzyn: The influence of financial resources sorting algorithm on the task-fulfillment capability of the National Health Fund's voivodeship divisions.....	111

Part 3. Personal risk

Żaneta Skinder, Dorota Jachimowicz-Gawel: Process of organizational changes execution in medical entities vs. problems of staff management .	135
Piotr Tworek, Lidia Kwiecińska-Bożek: Risk manager as a function supporting hospital management	149

Urszula Religioni, Aleksandra Czerw, Małgorzata Krajewska, Katarzyna Krawczykowska, Alicja Langer: Methodology of patients satisfaction survey	170
Dorota Jachimowicz-Gawel, Krzysztof Leksowski, Joanna Bajerska: Analysis of patients' expectations in chosen aspects of health services quality assessment (outdoor infrastructure, reliability, material dimension, living conditions)	180

Małgorzata Winter

Uniwersytet Warszawski
e-mail: goska@wz.uw.edu.pl

**EWIDENCJA DZIAŁALNOŚCI
PODMIOTU LECZNICZEGO
A RYZYKO PRZEOCZENIA NIEPRAWIDŁOWOŚCI
W WYDATKOWANIU ŚRODKÓW PUBLICZNYCH**

**ACCOUNTING OF A HEALTHCARE UNIT
VS. THE RISK OF OVERLOOKING
OF IRREGULARITIES IN PUBLIC MONEY SPENDING**

DOI: 10.15611/pn.2015.410.05

JEL Classification: I10, K20, M41

Streszczenie: W artykule poruszono problematykę wzajemnych relacji pomiędzy formą organizacyjno-prawną podmiotu leczniczego a rodzajem prowadzonej przez dany podmiot ewidencji działalności. Zwrócono uwagę na związek ryzyka oraz informacji i na tym tle wskazano na ryzyko przeoczenia nieprawidłowości w wydatkowaniu środków publicznych, jakie niesie ze sobą ewidencja działalności podmiotu leczniczego prowadzona w formie podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Na podstawie przeprowadzonych przez autorkę badań empirycznych, z zastosowaniem metody CAWI, zobrazowano skalę problemu. Wnioski z przeprowadzonej analizy regulacji prawnych oraz wyniki badania ankietowego wykazały istnienie znacznego, potencjalnego ryzyka przeoczenia nieprawidłowości wydatkowania środków publicznych.

Słowa kluczowe: podmiot leczniczy, forma ewidencji, ryzyko, środki publiczne.

Summary: The article presents the issues of the relationship between organizational and legal form of healthcare unit and a form of accounting. It points out the risk of overlooking of irregularities in public money spending posed by accounting as tax revenue and expense ledgers. Using CAWI method the scale of the problem was illustrated based on the empirical study. Conclusions from the analysis of the legal regulations and the results of the survey indicate that there is a substantial potential risk of overlooking irregularities in public money spending.

Keywords: healthcare unit, form of accounting, risk, public money.

1. Wstęp

Wydatki na szeroko rozumianą ochronę zdrowia stanowią corocznie ok. 7% produktu krajowego brutto, przy czym wydatki sektora publicznego stanowią ok. 70% wszystkich nakładów na zdrowie. Przeważającą część wydatków publicznych w części budżetowej „zdrowie” stanowią wydatki Narodowego Funduszu Zdrowia (NFZ), które w 2012 roku wyniosły 59,5 mld zł i stanowiły 87,6% wszystkich wydatków publicznych poniesionych na opiekę zdrowotną w Polsce [GUS 2014]¹. W roku 2013 wydatki NFZ na realizację zawartych umów wyniosły 56,1 mld zł [NFZ 2014].

Znaczną część środków pieniężnych NFZ pochłaniają świadczenia zdrowotne udzielane w ramach podstawowej opieki zdrowotnej (POZ) oraz ambulatoryjnej opieki specjalistycznej (AOS): w 2013 roku wydatki te wyniosły odpowiednio 13,64% na POZ oraz 9,39% na AOS wartości wszystkich kontraktów zawartych przez NFZ. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że spośród wszystkich umów zawartych przez NFZ aż 46% stanowią umowy w rodzajach: POZ oraz AOS [NFZ 2014]. Świadczy to o znacznym „rozdrobieniu” świadczeniodawców realizujących umowy w zakresie POZ i AOS. Stąd też istotną kwestią jest możliwość oceny prawidłowości gospodarowania środkami publicznymi.

Jednym ze źródeł informacji o działalności jednostki gospodarczej jest prowadzona przez tę jednostkę ewidencja. Celem niniejszego artykułu jest ocena wpływu sposobu ewidencji działalności prowadzonej przez podmioty lecznicze na rozpoznanie ewentualnych nieprawidłowości w wydatkowaniu środków publicznych. Autorka artykułu stawia tezę, iż obowiązujące regulacje prawne nie gwarantują wystarczającej kontroli wykorzystania środków publicznych przez niektóre podmioty lecznicze.

Dla realizacji powyższego celu i dowiedzenia postawionej tezy zostały wykorzystane dwie zasadnicze metody badawcze: pogłębiona analiza regulacji prawnych oraz badania empiryczne przeprowadzone przez autorkę.

2. Informacja a ograniczanie przyczyn ryzyka

Ryzyko związane jest w sposób integralny z każdym obszarem działalności ludzkiej, a więc także w szczególności z finansami. Pomimo że dotyka ono wszystkich dziedzin aktywności człowieka, to jako pojęcie nie doczekało się jednej uniwersalnej definicji, która uwzględniałaby wszystkie aspekty tej kategorii. Analizując ryzyko jako termin z obszaru nauk o zarządzaniu, można dostrzec jego powiązanie z niepewnością oraz dwoma skrajnymi podejściami do ryzyka jako zjawiska: koncepcją negatywną, w której ryzyko stanowi zagrożenie, oraz koncepcją neutralną, w której

¹ Wartość wydatków NFZ ustalona według metodologii GUS różni się od wartości tych wydatków podanych przez NFZ w rocznym sprawozdaniu za 2013 rok [NFZ 2014].

ryzyko postrzegane jest jako możliwość wystąpienia efektu niezgodnego z oczekiwaniami [Adamska 2009, s. 12].

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że ryzykiem można zarządzać, a to oznacza jego maksymalne ograniczanie i optymalne zabezpieczanie się przed skutkami ryzyka. W związku z tym kluczowe znaczenie dla zarządzania ryzykiem ma informacja [Kaczmarek 2010, s. 110-133]. T. Kaczmarek nadaje wysokie znaczenie informacji w zarządzaniu gospodarką w dobie społeczeństwa informacyjnego, a wręcz wirtualnej rzeczywistości. Ten sam autor zwraca uwagę, że informacja stanowi w gospodarce narzędzie diagnostyczne i odnosi się do informacji i wiedzy jako paradygmatu trzeciej cywilizacji [Kaczmarek 2010, s. 177-186]. Podobnie wysoką rangę informacji nadaje D. Mąka, mówiąc o priorytetowych aspektach bezpieczeństwa w XXI wieku [Mąka 2012, s. 109].

W konsekwencji informacja i jej jakość generowana przez system ewidencyjny podmiotu leczniczego ma kluczowe znaczenie dla zarządzania ryzykiem w obszarze finansów publicznych.

3. Podmioty lecznicze – prawne wymogi formy ewidencji

Prowadzenie działalności – w tym także działalności leczniczej – związane jest z obowiązkiem jej ewidencjonowania. Sposób prowadzenia tej ewidencji, a tym samym zakres generowanej informacji zależy w głównej mierze od formy organizacyjno-prawnej jednostki gospodarczej.

Jednostkami uprawnionymi do wykonywania działalności leczniczej są praktyki zawodowe oraz podmioty lecznicze, których enumeratywny wykaz został zawarty w przepisach ustawy o działalności leczniczej [Zdanowska 2013, s. 29]. Zgodnie z obowiązującymi przepisami podmioty lecznicze można podzielić na dwie podstawowe grupy: będące przedsiębiorcami i niemające (co do zasady) statusu przedsiębiorcy. Pierwsza z powyższych grup obejmuje wszystkie dostępne formy prowadzenia działalności gospodarczej przez przedsiębiorców w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. W tej drugiej grupie znajdują się samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, jednostki budżetowe, instytuty badawcze oraz fundacje i stowarzyszenia – jeśli nie prowadzą działalności gospodarczej, a także kościoły, kościelne osoby prawne i związki wyznaniowe [Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011].

Podstawowym aktem prawnym regulującym obowiązki w zakresie ewidencji prowadzonej działalności jest ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości. Zgodnie z art. 2 teże ustawy księgi rachunkowe, czyli potocznie tak zwaną pełną księgowość, muszą prowadzić wszystkie jednostki gospodarcze, z uwzględnieniem wyjątków od tej reguły. W odniesieniu do podmiotów leczniczych zwolnione z prowadzenia ksiąg rachunkowych są te z nich, które są przedsiębiorcami prowadzącymi działalność leczniczą w ściśle określonej formie i w relatywnie małej skali [Ustawa z dnia 29 września 1994].

Do podmiotów leczniczych, które zostały zwolnione z obowiązku prowadzenia rachunkowości, ustawodawca zaliczył osoby fizyczne prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą, w formie spółek cywilnych osób fizycznych, spółek partnerskich i spółek jawnych osób fizycznych. Górny limit równowartości 1 200 000 euro wszystkich osiągniętych przez te podmioty przychodów jest warunkiem koniecznym dla zwolnienia ich z obowiązku stosowania przepisów ustawy o rachunkowości. Jeśli powyższy warunek zostanie spełniony, to te szczególne formy organizacyjno-prawne podmiotów leczniczych podlegają regulacjom prawa podatkowego i muszą prowadzić ewidencję swojej działalności w formie podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Należy przy tym podkreślić, że zawarcie kontraktu z NFZ uniemożliwia stosowanie innych niż powyższa form ewidencji, a wynikających z przepisów ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne [Ustawa z 20 listopada 1998]². Warto zaznaczyć, że każdy podmiot leczniczy, który nie ma obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych, może fakultatywnie zdecydować się na taką formę ewidencji swojej działalności [Ustawa z dnia 29 września 1994].

Poza wymienioną powyżej grupą przedsiębiorców zwolnionych z obowiązku stosowania rachunkowości, nie muszą prowadzić ksiąg rachunkowych kościelne osoby prawne, o ile nie prowadzą działalności gospodarczej – w takim przypadku rachunkowość jest prowadzona według wewnętrznych przepisów danego kościoła.

Wszystkie pozostałe podmioty lecznicze – bez względu na formę organizacyjno-prawną oraz skalę prowadzonej działalności – są zobligowane do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Tabela 1 przedstawia uwarunkowania determinujące formę ewidencji prowadzonej przez podmiot leczniczy, który zawarł umowę z NFZ.

Podatkowa księga przychodów i rozchodów stanowi najbardziej rozbudowaną formę ewidencji podatkowej. Zapisy w niej dokonywane dotyczą przychodów i kosztów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, ale tylko w aspekcie prawa podatkowego. Podmioty lecznicze stosujące podatkową księgę przychodów i rozchodów prowadzą dodatkowo ewidencję wyposażenia, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także ewidencję przebiegu pojazdu – jeśli w ramach prowadzonej działalności wykorzystywane są samochody osobowe niezaliczone do środków trwałych jednostki [Rozporządzenie z dnia 26 sierpnia 2003]. Podatkowa księga przychodów i rozchodów jest szczególnym rodzajem ewidencji podatkowej i wszystkie informacje z niej pochodzące prezentują przychody i koszty

² Zdaniem autorki niniejszego opracowania, wykorzystywanie środków publicznych lub dysponowanie nimi przez podmiot leczniczy wyklucza także możliwość stosowania podatkowej księgi przychodów i rozchodów jako formy ewidencji działalności podmiotu leczniczego. Należy zaznaczyć, że powyższy pogląd jest kontrowersyjny, a jednocześnie brak jest jednoznacznego stanowiska właściwych organów mogących rozwiązać pojawiające się wątpliwości. Stąd też na potrzeby niniejszego opracowania przyjmuje się, że podatkowa księga przychodów i rozchodów jest akceptowalną formą ewidencji podmiotu leczniczego, który zawarł umowę z NFZ, a tym samym wykorzystuje publiczne środki (dysponuje nimi).

Tabela 1. Formy ewidencji działalności podmiotu leczniczego

PODMIOT LECZNICZY		
	<ul style="list-style-type: none"> • Osoba fizyczna prowadząca samodzielną działalność gospodarczą lub w formie spółki cywilnej • Spółka jawna osób fizycznych • Spółka partnerska 	Pozostałe podmioty lecznicze
przychody poniżej 1 200 000 euro	PODATKOWA KSIĘGA PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW ewidencja podatkowa <i>lub</i> KSIĘGI RACHUNKOWE	KSIĘGI RACHUNKOWE
przychody powyżej 1 200 000 euro	KSIĘGI RACHUNKOWE	

Źródło: opracowanie własne.

wyłącznie w rozumieniu przepisów Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych [Ustawa z dnia 26 lipca 1991]³.

Księgi rachunkowe są najbardziej rozwiniętą formą ewidencji działalności gospodarczej. Prowadzone na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości są ewidencją księgową, pełniąc jednocześnie funkcję ewidencji podatkowej. Ujmują szereg informacji o sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu leczniczego, przychodach, kosztach i wynikach prowadzonej działalności. Księgi rachunkowe muszą uwzględniać także takie dane, jak dotyczące wpływów i wydatków czy rozliczeń podatkowych. Ich prowadzenie umożliwia uzyskanie odpowiedzi na wiele pytań związanych z przeszłą, obecną i przyszłą sytuacją podmiotu w wielu przekrojach informacyjnych. Dane pochodzące z ksiąg rachunkowych umożliwiają sporządzanie sprawozdań finansowych, ocenę kondycji ekonomicznej podmiotu leczniczego i szczegółową, wieloaspektową kontrolę prowadzonej działalności oraz realizację szeregu innych zadań. Przy realizacji zadań związanych z prowadzeniem rachunkowości należy przestrzegać norm zawartych w przepisach ustawy o rachunkowości, stanowiących o odrębności tego systemu i jednocześnie będących gwarancją dla prawidłowej realizacji podstawowej funkcji rachunkowości, a mianowicie funkcji informacyjnej, a w konsekwencji i funkcji kontrolnej. Normy zawarte w polskiej ustawie o rachunkowości oparte są na uznanych, fundamentalnych koncepcjach i metodach, wzbogaconych przez podporządkowane im reguły.

³ W potocznym języku podatkowa księga przychodów i rozchodów bywa określana mianem uproszczonej (niepełnej) rachunkowości albo księgowości prowadzonej w formie księgi. Jest to określenie bardzo mylące, gdyż to nie jest księgowość. Księgowość prowadzona jest na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości, z jednoczesnym uwzględnieniem regulacji prawa podatkowego.

Tabela 2. Formy ewidencji działalności podmiotu leczniczego a rodzaje informacji

RODZAJ INFORMACJI RODZAJ EWIDENCJI	GENEROWANE INFORMACJE				
	<i>o przychodach</i>	<i>o kosztach</i>	<i>o zasobach (majątku)</i>	<i>o źródłach finansowania (kapitałach)</i>	<i>o wpływach i wydatkach</i>
Podatkowa księga przychodów i rozchodów	tak*	tak*	nie	nie	nie
Księgi rachunkowe	tak	tak	tak	tak	tak

* – wyłącznie w ujęciu podatkowym

Źródło: opracowanie własne.

W porównaniu z podatkową księgą przychodów i rozchodów księgi rachunkowe dają o wiele większe możliwości kontroli wykorzystania środków publicznych. Zakres informacji generowanej przez omówione powyżej formy ewidencji prezentuje tab. 2.

4. Ewidencja działalności podmiotów leczniczych w praktyce

Analiza form ewidencji faktycznie prowadzonych przez podmioty lecznicze opiera się na badaniu empirycznym przeprowadzonym przez autorkę artykułu metodą CAWI w okresie sierpień-wrzesień 2013 roku. Ankieta została przeprowadzona za pośrednictwem portalu ankieta.pl.

Dla celów badawczych ustalono stan podmiotów leczniczych na dzień 10 sierpnia 2013 r. Do Rejestru Podmiotów Leczniczych Wykonujących Działalność Leczniczą (RPWDL) prowadzonego przez Centrum Systemów Informacyjnych Ochrony Zdrowia (CSIOZ) w dniu 10 sierpnia 2013 r. było wpisanych 19 486 jednostek. Ankiety wstępnie zostały wysłane do 16 778 podmiotów leczniczych; do pozostałych podmiotów nie wysłano ankiet ze względu na brak adresów internetowych w RPWDL. W przypadku 1105 podmiotów wystąpiły problemy techniczne z wysyłką (pomimo prawidłowego adresu poczty elektronicznej), stąd też faktyczna dystrybucja ankiet objęła ostatecznie 15 603 podmioty lecznicze. Ankietę w całości wypełniło 1268 podmiotów leczniczych, co stanowi 6,5% wszystkich podmiotów leczniczych zarejestrowanych w systemie i 8,1% tych, do których wysłano ankietę. Przeprowadzona analiza respondentów wykazała, że próba jest reprezentatywna dla całej zbiorowości podmiotów leczniczych.

Znakomita większość podmiotów leczniczych – 90,85% spośród ankietowanych podmiotów – prowadziła swoją działalność przed wejściem w życie przepisów Ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, przy czym jako NZOZ-y

78,91%. Podmioty lecznicze, które wzięły udział w badaniu i wypełniły ankietę, prowadziły swoją działalność jako:

- przedsiębiorca: 74,29%,
- SP ZOZ: 18,22%,
- jednostka budżetowa: 2,44%,
- instytut badawczy: 0,24%,
- fundacja: 1,34%,
- stowarzyszenie: 2,21%,
- kościół lub związek wyznaniowy: 1,26%.

Kontrakt z NFZ został zawarty przez 1067 pomiotów leczniczych, czyli 84,15% zbadanych jednostek, przy czym dla 83,99% było to jedyne źródło finansowania działalności leczniczej. Działalność leczniczą w rodzaju POZ prowadziło 646 podmiotów leczniczych, co stanowi 61,29% zbadanych jednostek. AOS była świadczeniem udzielanym przez 619 podmioty lecznicze, czyli 58,73% ankietowanych podmiotów⁴.

Niezwykle istotne – z punktu widzenia celu i tezy niniejszego artykułu – było pytanie dotyczące formy prowadzonej ewidencji działalności. Wyniki ankiety przedstawiają się następująco:

- księgi rachunkowe: 45,19%,
- podatkowa księga przychodów i rozchodów: 52,92%,
- ewidencja przychodów (ryczałt ewidencjonowany): 1,26%,
- brak jakiegokolwiek ewidencji: 0,63%.

Z grupy przedsiębiorców prowadzących swą ewidencję w formie podatkowej księgi przychodów i rozchodów 30% zawarło kontrakty z NFZ. Oznacza to, że 18,83% spośród wszystkich podmiotów, które zawarły umowy z NFZ, prowadzi swą ewidencję w formie podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Podmioty te udzielają świadczeń zdrowotnych głównie w rodzaju POZ oraz AOS.

Kolejne pytanie dotyczyło innych, poza powyższymi, ewidencji prowadzonych przez podmiot leczniczy. 8,28% ankietowanych jednostek zadeklarowało, że prowadzi inną ewidencję; były to przede wszystkim rejestry podatkowe oraz rejestry *stricte* medyczne, ale poszczególne rodzaje tej dodatkowej ewidencji deklarowało poniżej 0,5% ankietowanych podmiotów, stąd też nie można ich traktować jako ważne źródło informacji.

Ankieta zawierała także pytanie o sposób prowadzenia ewidencji: we własnym zakresie ewidencja była prowadzona w przypadku 38,57% podmiotów leczniczych, 61,43% podmiotów zleciło prowadzenie ewidencji na podstawie umów outsourcingowych, zawartych głównie z biurami rachunkowymi – 59,60% podmiotów korzystało z ich usług.

⁴ Podmiot leczniczy może udzielać świadczeń zdrowotnych jednocześnie w kilku rodzajach.

5. Wnioski

Wyniki badania ankietowego wykazały, że prawie 20% spośród wszystkich podmiotów dysponujących środkami publicznymi z tytułu umów zawartych z NFZ na udzielanie świadczeń zdrowotnych prowadzi ewidencję w formie podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Wybór podatkowej księgi przychodów i rozchodów powoduje prawie całkowity brak informacji o majątku podmiotu leczniczego i źródłach jego finansowania, a także o kierunkach przepływów środków pieniężnych. Także jakość uzyskiwanych informacji – pomimo spełnienia wymagań prawnych – nie pozwala na pełną, rzetelną ocenę gospodarki finansowej tych podmiotów leczniczych, które prowadzą podatkową księgę przychodów i rozchodów [Motylska-Kuźma 2013, s. 69]. W konsekwencji przydatność informacyjna tej formy ewidencji jest znikoma. Ewidencja ta nie umożliwia skutecznej kontroli wydatkowanych środków, w tym: środków publicznych. Tym samym zachodzi ryzyko, że w przypadku podmiotów leczniczych ewidencjonujących swą działalność na gruncie prawa podatkowego nie zostaną wykryte nieprawidłowości w wydatkowaniu środków publicznych.

Należy jednak pamiętać, że prowadzenie ksiąg rachunkowych nie daje gwarancji wykrycia wszystkich nieprawidłowości w wydatkowaniu środków publicznych ze względu na ryzyko związane z rachunkowością jako funkcją gospodarczą w płaszczyźnie „uwarunkowania wewnętrzne” [Karmańska (red.), 2008, s. 225-228].

6. Podsumowanie i postulaty

Sektor finansów publicznych od wielu lat boryka się z permanentnym deficytem budżetowym. Tym bardziej niezmiernie ważne jest przestrzeganie wszystkich zasad gospodarowania środkami publicznymi, a zwłaszcza dokonywanie wydatków w sposób celowy i oszczędny, tak aby uzyskiwać możliwie najlepsze efekty z danych nakładów, przy jednoczesnym optymalnym doborze metod i środków służących osiągnięciu założonych celów [Ustawa z 27 sierpnia 2009].

Gospodarka środkami publicznymi nieodłącznie związana jest z ryzykiem ich wykorzystywania w sposób nieracjonalny i nieprawidłowy. Dotyczy to także podmiotów leczniczych. Skuteczne zarządzanie ryzykiem wymaga właściwie zaprojektowanego i sprawnie działającego systemu pomiaru i oceny dokonań oraz dostosowanego do jego wymagań systemu sprawozdawczości podmiotów leczniczych. Dane do tego systemu powinny pochodzić z ewidencji prowadzonej przez podmiot leczniczy. Niezbędnymi atrybutami takiej ewidencji powinna być możliwość uzyskania pełnej informacji we wszystkich aspektach działalności podmiotu leczniczego, z zachowaniem rzetelnego, obiektywnego i wiarygodnego obrazu. Tylko wtedy bowiem możliwa będzie pełna kontrola prawidłowości wydatkowania środków publicznych.

Powyższe oczekiwania stawiane informacji generowanej przez podmioty lecznicze spełnia jedynie ewidencja prowadzona w formie ksiąg rachunkowych. Przestrze-

ganie przez podmiot leczniczy prowadzący księgi rachunkowe nadrzędnych zasad rachunkowości powinno stanowić gwarancję pełnej i rzetelnej informacji ekonomicznej. Tym samym zmniejsza się ryzyko przeoczenia nieprawidłowości w wydatkowaniu środków publicznych.

Autorka artykułu postuluje *de lege ferenda* jednoznaczne zrównanie obowiązków ewidencyjnych wszystkich podmiotów leczniczych, które wydatkują środki publiczne. Tylko wtedy bowiem będzie możliwe zmniejszenie ryzyka wydatkowania środków publicznych w sposób niegospodarny.

Literatura

- Adamska A., 2009, *Ryzyko w działalności przedsiębiorstwa – podstawowe zagadnienia*, [w:] Fierla A. (red.), *Ryzyko w działalności przedsiębiorstw. Wybrane aspekty*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza, Warszawa.
- GUS, 2014, *Narodowy Rachunek Zdrowia za 2012 rok*, <http://stat.gov.pl> (10.01.2015).
- Kaczmarek T.T., 2010, *Zarządzanie ryzykiem. Ujęcie interdyscyplinarne*, Difin SA, Warszawa.
- Karmańska A. (red.), 2008, *Ryzyko w rachunkowości*, Centrum Doradztwa i Informacji Difin sp. z o.o., Warszawa.
- Mąka D., 2012, *Metodyki analizy ryzyka zagrożeń informacyjnych*, [w:] Sienkiewicz P., Marszałek M., Górny P. (red.), *Ryzyko w zarządzaniu kryzysowym*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń.
- Motylska-Kuźma A., 2013, *Sprawozdawczość i analiza finansowa*, [w:] Motylska-Kuźma A., Wieprow J., *Decyzje finansowe w przedsiębiorstwie*, Difin SA, Warszawa.
- NFZ, 2014, *Sprawozdaniu z działalności Narodowego Funduszu Zdrowia za 2013 rok*, <http://www.nfz.gov.pl/> (15.01.2015)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, Dz.U., z 2014 r. poz. 1037.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U., z 2012 r. poz. 361 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U., z 2013 r. poz. 330 ze zm.
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U., nr 144, poz. 930 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U., z 2013 r. poz. 885 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, Dz.U., z 2013 r. poz. 217 ze zm.
- Zdanowska J., 2013, *Podmiot wykonujący działalność leczniczą i jego formy organizacyjno-prawne*, [w:] Głowacka M., Galicki J., Mojs E. (red.), *Zarządzanie podmiotem leczniczym*, Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa, s. 21-34.