



Tom 36/2022, ss. 85-104

ISSN 2719-4175

e-ISSN 2719-5368

DOI: 10.19251/ne/2022.36(3)

www.ne.mazowiecka.edu.pl

Aleksandra Szewieczek

e-mail: aleksandra.szewieczek@ue.katowice.pl

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2408-0856>

Wioletta Świeboda

e-mail: wioletta.swieboda@wseh.pl

Wyższa Szkoła Ekonomiczno-Humanistyczna w Bielsku-Białej

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-4880-1187>

NOWE WYZWANIA EWIDENCJI I SPRAWOZDAWCZOŚCI KOSZTÓW W SZPITALU PUBLICZNYM – PRZYKŁAD KOSZTÓW ZWIĄZANYCH Z PANDEMIĄ COVID-19

NEW CHALLENGES OF COST RECORDING AND REPORTING IN PUBLIC HOSPITAL – AN EXAMPLE OF COVID-19 COSTS

Streszczenie

Obszar sprawozdawczości i analizy kosztów w szpitalach publicznych stanowi ważny element zarządzania podmiotami leczniczymi

Summary

The area of reporting and cost analysis in public hospitals is an important element in the management of medical entities in

w Polsce. Prawidłowe ujęcie kosztów, ich grupowanie oraz interpretacja mają wpływ na wiele decyzji zarządczych, podejmowanych na różnych szczeblach zarządzania. Wywierają także wpływ na zmiany w sferze regulacyjnej, m.in. w zakresie wyceny procedur medycznych oraz poziomu finansowania sektora ochrony zdrowia. Celem artykułu jest analiza stanu wdrożenia oraz realizacji obowiązków sprawozdawczych wynikających z nowych regulacji standardu rachunku kosztów w polskich szpitalach na przykładzie kosztów wynikających z pandemii COVID-19. Wykorzystano metody analizy, studium przypadku, obserwacji, dedukcji i wnioskowania. Rezultaty wskazują obszary sprawozdawcze budzące wątpliwość i prawidłowość ich stosowania zgodnie z rekomendacjami AOTMiT. Wskazano propozycje rozwiązań grupowania oraz sprawozdawania kosztów w szpitalach publicznych.

Słowa kluczowe: szpital, podmiot leczniczy, sprawozdawczość, koszty, rachunek kosztów, COVID-19

Poland. The proper costs recording, and interpretation have an impact on many management decisions taken at various levels of management. They also influence changes in the regulatory sphere, the valuation of medical procedures and the level of financing of the health sector. The aim of the article is to analyze the implementation status and fulfillment of reporting obligations resulting from the new regulations of the cost accounting law in Polish hospitals on the example of costs resulting from the COVID-19 pandemic. The methods of analysis, case study, observation, deduction and inference were used. The results indicate questionable reporting areas and the correctness of their application in accordance with the AOTMiT recommendations. Proposed solutions for grouping and reporting costs in public hospitals were indicated.

Keywords: hospital, health care entity, reporting, cost, costing, COVID-19

JEL Classification: I19, M41

WPROWADZENIE

Komunikacja przedsiębiorstw z otoczeniem stanowi jedną z podstawowych płaszczyzn będących podstawą realizacji różnorodnych procesów decyzyjnych. Zależy to od zakresu sprawozdawczego, odbiorcy komunikatu, jego potrzeb i oczekiwań oraz możliwości sprawozdawczych.

Sprawozdawczość szpitali stanowi przykład takiej komunikacji, która ze względu na specjalizację i charakter prowadzonej działalności leczniczej oraz źródła jej finansowania, podlega dodatkowym regulacjom oraz oddziaływaniu wielu dodatkowych determinant. Sprawozdawczość ta realizowana jest w wielu zakresach i kierunkach. Jedną z nich stanowi sprawozdawczość kosztów, realizowana obecnie na kanwie nowych regulacji dotyczących rachunku kosztów w podmiotach leczniczych wykonujących świadczenia zdrowotne finansowane ze środków publicznych. Obszar ten został w 2020 roku w istot-

nym zakresie na nowo uregulowany, a z nowych rozwiązań wynikają określone obowiązki sprawozdawcze.

Celem artykułu jest zbadanie stanu wdrożenia i realizacji nowych obowiązków sprawozdawczych w zakresie ujawniania i prezentacji wybranych rodzajów kosztów ponoszonych przez podmioty lecznicze. Badania skoncentrowano na obszarze raportowania danych kosztowych wynikających z pandemii COVID-19. Postawiono hipotezę, stanowiącą że wprowadzone nowe regulacje rachunku kosztów podmiotów leczniczych nie zostały w pełni wdrożone w podmiotach leczniczych, a równocześnie wykazują cechy braku elastyczności i dostosowania w odpowiedzi na zmieniające się warunki otoczenia. Proces adaptacji proces adaptacji podmiotów leczniczych do nowych rozwiązań legislacyjnych, poparty działaniami interpretacyjnymi, nadal trwa, a równocześnie możliwe jest wskazanie obszarów wymagających dalszych korekt ze strony regulatora lub podstawowego odbiorcy generowanych danych sprawozdawczych, czyli Agencji Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji (AOTMiT).

Prowadzone badania mają wypełnić lukę badawczą dotyczącą wyników wdrożeń nowych rozwiązań rachunku kosztów szpitali, poprzez ich poszerzenie i pogłębienie, szczególnie w aspekcie krótkiego okresu obowiązywania nowych przepisów prawa.

Dla realizacji prac badawczych zastosowano metodę analizy literatury przedmiotu i regulacji prawnych, metodę badania studium przypadku szpitala publicznego wykonującego obowiązki sprawozdawcze w zakresie ponoszonych kosztów, wspartą metodą obserwacji, dedukcji i wnioskowania. W procesie badawczym wykorzystano również badanie materiałów źródłowych AOTMiT.

Struktura prowadzonych rozważań obejmuje część pierwszą składającą się z przedstawienia celów i odbiorców sprawozdawczości realizowanej przez podmioty lecznicze oraz zmian w regulacjach dotyczących rachunku kosztów w tych jednostkach. W kolejnej, drugiej części, przedstawiono wymogi sprawozdawczości kosztów realizowanej na potrzeby AOTMiT. Część trzecia skupia się na badaniu studium przypadku szpitala publicznego raportującego informacje kosztowe. Kolejno zaprezentowano podsumowanie i wnioski końcowe, w tym ograniczenia prowadzonych badań oraz praktyczne implikacje i rekomendacje wyznaczające dalsze kierunki eksploracyjne.

ZADANIA I FUNKCJE SPRAWOZDAWCZOŚCI SZPITALA

Sprawozdawczość stanowi finalny etap prac księgowych realizowanych w każdym podmiocie sprawozdawczym prowadzącym księgi rachunkowe, bez względu na formę prawną oraz przyjęte cele działalności. Wymiernym wyrazem sprawozdawczości jest sprawozdanie finansowe, obejmujące zgodnie z art. 64 ust. 4 ustawy o rachunkowości (Ustawa o rachunkowości, 2020) bilans, rachunek zysków i strat oraz informację dodatkową, a w określonych warunkach również sprawozdanie z działalności, rachunek przepływów pieniężnych oraz sprawozdanie ze zmian w kapitale (funduszu) własnym.

Sprawozdawczość można także, szczególnie w podmiotach leczniczych, rozpatrywać w szerokim kontekście, w którym można ją definiować jako „zespół różnorodnych informacji prezentowanych w zunifikowanych lub niezunifikowanych pod względem formy zestawieniach” (cyt. za: Kołaczyk, 2005, s. 711). Przytoczona definicja jest uniwersalna i bardzo szeroka, a równocześnie dość ogólna. Skupiając się na przedmiocie raportowania pomija bowiem zupełnie cel tego działania. Tymczasem to cel sprawozdawczości wyznacza jej rozwój i adaptację do potrzeb oczekiwań różnych grup interesariuszy. Realizacja obowiązków sprawozdawczych w podmiotach leczniczych jest bardzo rozproszona, często kompleksowa, ale i wybiórcza oraz generująca rozmaite problemy. Dotyczy takich celów oraz odbiorców jak (Hass-Symotiuk, 2016, s. 20-35; Strojek-Filus, Szewieczek, 2016b; Shoorvarzy, Hedayat, 2017):

- wsparcie procesu zarządczego realizowanego przez kadrę zarządzającą,
- cele i potrzeby informacyjne właściciela prywatnego oraz publicznego (organ nadzorczy),
- wsparcie działań lokalnej, regionalnej i centralnej polityki zdrowotnej (jednostki samorządu terytorialnego, ministerstwo zdrowia, agencje i instytucje rządowe),
- tworzenie statystycznych zbiorów danych o charakterze makroekonomicznym (Główny Urząd Statystyczny),
- kontrola wydatkowania środków publicznych na ochronę zdrowia (Narodowy Fundusz Zdrowia, Ministerstwo Zdrowia),
- zaspokojenie potrzeb informacyjnych innych grup interesariuszy (inwestorzy, społeczność lokalna, pracownicy, pacjenci, pożyczkodawcy, organy kontroli i inne).

Jak podkreślono, sprawozdawczość realizowana przez podmioty lecznicze jest bardzo rozproszona, ulega również zmianom w czasie. Istotny jest tu również kontekst kraju, w którym realizowane są obowiązki sprawozdawcze,

bowiem to perspektywa regulacyjna, kulturowa, społeczna i polityczna stanowi istotny fundament konstrukcji badanego systemu sprawozdawczego. Systematyzując obszary sprawozdawczości, można wskazać trzy główne zakresy sprawozdań:

- sprawozdania finansowe,
- sprawozdania niefinansowe,
- sprawozdania mieszane.

Przegląd i opis różnorodnych sprawozdań w ochronie zdrowia można znaleźć w pracach (Hass-Symotiuk, 2011; Mućko, 2011; Kludacz, 2011; Szewieczek, Strojek-Filus, 2015; Maruszewska, Szewieczek, 2016; Strojek-Filus, Szewieczek, 2016a; Strojek-Filus, Szewieczek, 2016b). Katalog sporządzanych sprawozdań wyznaczany jest przez formę organizacyjno-prawną, rodzaj realizowanych świadczeń zdrowotnych, typ organu założycielskiego, źródło finansowania działalności, czy też objęcie określonym zakresem badań statystycznych. W ostatnich miesiącach nowym obowiązkiem sprawozdawczym, realizowanym przez podmioty które wykonują świadczenia zdrowotne finansowane ze środków publicznych, jest sprawozdawanie o kosztach wykonywanych świadczeń zdrowotnych.

ZAKRES I CELE WDROŻENIA NOWYCH REGULACJI RACHUNKU KOSZTÓW W POLSKICH SZPITALACH

Kontrola kosztów jest dziś naturalnym procesem w prowadzonej działalności, dodatkowo szczególnie uzasadnionym w jednostkach korzystających ze środków publicznych.

W ochronie zdrowia, która stara się zaspokoić, w ramach ograniczonych zasobów, nieograniczone potrzeby zdrowotne, kontrola kosztów ma szczególne zadanie przyczynić się do odpowiedniej alokacji zasobów dla maksymalizacji stopnia zaspokojenia potrzeb zdrowotnych. Konieczne staje się zatem zwiększanie efektywności działalności, kontroli kosztów (Kallapur, Eldenburg, 2005; Pizzini, 2006; Gebreiter, Ferry, 2016, s. 719-733; Cygańska 2018; Haas, Kaplan, 2019; Hass-Symotiuk i inni, 2020, s. 207), a także rozwoju rachunku kosztów w podmiotach realizujących świadczenia zdrowotne (Kaplan, Porter, 2011; Orliński, 2016; Bertoni i in., 2017).

Począwszy od 2021 roku przeważająca część podmiotów wykonujących działalność leczniczą w Polsce jest zobowiązana do wdrożenia nowych rozwiązań legislacyjnych dotyczących ewidencji i rozliczania kosztów podstawowej działalności operacyjnej. Proces opracowywania wskazanych regulacji

był dość długi, składał się z wielu okresów przejściowych i prób uregulowania obszaru ujawniania i raportowania kosztów działalności medycznej (Chluska, 2021a). Ostatecznie, w dniu 26 października 2020 r. zostało wydane rozporządzenie standaryzujące ewidencję kosztów działalności leczniczej (Rozporządzenie w sprawie zaleceń ..., 2020). Obowiązujący dziś w Polsce standard rachunku kosztów (SRK), nie jest novum, bowiem obszar ten był regulowany w przeszłości w różnych zakresach. Regulowanie procedur tworzenia zbiorów informacji kosztowej o działalności medycznej jest również stosowane w innych krajach (Kludacz-Alessandri, 2014; Cygańska, 2018, s. 65; Oppi, Vagnoni, 2020) .

Wprowadzone nowe regulacje prawne nie wprowadzają rewolucji w stosowanych rozwiązaniach rachunku kosztów podmiotów leczniczych (Chluska, 2021a), choć istotnie je uszczegóławiają, a przede wszystkim wypełniają lukę problemów repartycji kosztów pracy oraz ujednolicenia ewidencji kosztów i ich rozliczania (Chluska, 2021b). Wśród najistotniejszych atrybutów i charakterystyk wskazać można:

- ewidencję kosztów w dwóch układach – rodzajowym i podmiotowym (wg miejsc powstania),
- zasady konstrukcji kont kosztów obu wskazanych układów,
- wyróżnienie kosztów bezpośrednich i pośrednich dla wybranych zakresów działalności,
- klucze rozliczania kosztów wspólnych (bezpśrednich),
- zasady kalkulacji kosztu wytworzenia w ośrodku powstawania kosztów (OPK),
- klucze i zasady rozliczania kosztów działalności pomocniczej,
- szczegółowe i wielowariantowe zasady kalkulacji kosztów procedur medycznych,
- zasady identyfikacji kosztów zarządu.

Prowadzone badania nad rezultatami wdrożeń nowych rozwiązań wskazują dużą złożoność bieżących prac ewidencyjnych (Chluska 2021a, 2021b) oraz ich ukierunkowanie na zaspokojenie potrzeb przede wszystkim AOT-MiT (Szewieczek, 2021). Również niniejszy artykuł ma poszerzyć ten obszar badawczy.

Generowana informacja kosztowa jest wykorzystywana przez szerokie grono interesariuszy, jednak głównie skupione w bliższym otoczeniu jednostki ochrony zdrowia. Spośród pozostałych grup na wiodącą pozycję wysuwa się AOTMiT, która od 2021 roku jest jedynym podmiotem, na rzecz którego

przekazywanie szczegółowo określonych informacji o kosztach jest obligatoryjne (Szewieczek, 2021).

POTRZEBY INFORMACYJNE AGENCJI OCENY TECHNOLOGII MEDYCZNYCH I TARYFIKACJI W ZAKRESIE KOSZTÓW ŚWIADCZEŃ ZDROWOTNYCH

Wyceną (taryfikacją) świadczeń zdrowotnych na potrzeby finansowania ze środków publicznych zajmuje się obecnie w Polsce AOTMiT. Jej zadaniem jest także opracowywanie propozycji zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów (Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej, 2020, art. 31n). W ostatnich kilku latach widoczne są efekty prowadzonych aktywności taryfikacyjnych w postaci zmian w wycenie świadczeń opieki zdrowotnej, co w naturalny sposób skutkuje odpowiednią realokacją finansów publicznych.

Na przestrzeni lat różne były zakresy i procedury pozyskiwania danych analitycznych na potrzeby taryfikacji świadczeń zdrowotnych od podmiotów leczniczych (dane dostarczane są także przez Narodowy Fundusz Zdrowia oraz Ministerstwo Zdrowia). Począwszy od wysoce scentralizowanych działań, nie popartych transparentną procedurą opracowywania, aż pod działania oparte na metodyce tzw. mikro kosztów, zlokalizowanych w sprawozdawczości poszczególnych jednostek. Procedury taryfikacyjne ewoluują i obecnie AOTMiT wypracowała schemat postępowania w ich gromadzeniu (szerzej: [www1](#)). Koszty realizacji świadczeń zdrowotnych są obliczane w złożonej procedurze, w oparciu o dane o kosztach poniesionych w medycznych ośrodkach kosztów świadczeniodawców (wszystkich lub określonej ich próby). Są one uzupełniane o dodatkowe informacje kosztowe i analityczne dostarczane przez podmioty lecznicze, w tym medyczne dane statystyczne (np. karty JGP, karty kosztorysowe). Łącznie dane te obejmują trzy główne grupy: dane finansowo-księgowe, dane kliniczno-kosztowe oraz dane niefinansowe.

W świetle obowiązujących regulacji (Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej, 2020, art. 31lc ust. 4) wszyscy świadczeniodawcy, którzy zawarli umowę o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, przekazują na wezwanie AOTMiT dane sprawozdawcze nieodpłatnie, w terminie 14 dni od wezwania.

Dane przekazywane przez podmioty lecznicze są bardzo szczegółowe i obejmują na przykład informacje ogólne, informacje o: świadczeniach medycznych udzielonych świadczeniobiorcy, produktach leczniczych i wyrobach medycznych oraz procedurach medycznych zrealizowanych na jego rzecz,

a także zaangażowanym personelu medycznym. Dane są przekazywane AOTMiT także w przekroju ośrodków powstawania kosztów, co pozwala na obliczenie całkowitego kosztu świadczenia, w tym kosztu hospitalizacji, osobodnia, infrastruktury i wielu innych (Hass-Symotiuk, Kludacz-Alessandri, Cygańska, 2020, s. 213-215). Zebrane od świadczeniodawców dane kosztowe i inne dane o hospitalizacji pacjentów stanowią następnie podstawę ustalenia punktowej taryfy świadczenia. Metoda ta bazuje na tzw. mikro kosztach, pozyskiwanych na najniższym, ale i na najistotniejszym szczeblu opieki zdrowotnej, jakim są świadczeniodawcy. W następnych etapach tak ustalone mikro koszty podlegają agregacji i korektom. Wycena świadczeń zdrowotnych w oparciu o (mikro) koszty jest procesem wprowadzanym od pewnego czasu nie tylko w Polsce. Choć równocześnie wachlarz stosowanych rozwiązań i szczegółowe procedury są bardzo różne, a zależne także od przedmiotu wyceny (Raulinajtys-Grzybek, 2014, s. 48-56). Oparcie wyceny na informacji kosztowej dostarczanej przez podmiot leczniczy, w którym koszty te są ponoszone jest bardzo dobrym rozwiązaniem, bowiem pozwala na pozyskanie danych u źródła, o charakterze pierwotnym. Równocześnie rozwiązania oparte na mikro kosztach mają również wady. Jak wskazują Llewellyn i inni (2020), promują raczej standaryzowaną, odcinkową, opiekę zdrowotną, nie doceniając opieki kompleksowej, czyli znacznie innego podejścia do kreacji wartości w szerokim ujęciu, z naciskiem na poprawę jakości opieki zdrowotnej. Ale zauważyć należy, że grupowanie kosztów jednostkowych przez AOTMiT umożliwia częściowo takie kompleksowe, całościowe podejście do opieki zdrowotnej, w tym poprzez kształtowanie wycen świadczeń jednostkowych, wymogów odnośnie do ich powiązania i innych wytycznych wdrażanych następnie w umowach przez płatnika publicznego. Podejście kompleksowe jest w takim rozumieniu realizowane z perspektywy centralnej.

Istotnym ograniczeniem metody mikro kosztów jest natomiast wysoki koszt pozyskania danych, choć równocześnie jest to koszt rozmyty między poszczególnych świadczeniodawców, a więc nie ujawniany systemowo w sposób bezpośredni. Bez wątpienia jednak jest on wysoki. Ponadto należy mieć na uwadze, że mierzone powinno być to co ma znaczenie dla efektywności funkcjonowania systemu ochrony zdrowia i realizacji jego celów, a nie to na co pozwalają dostępne dane (Freeman, 2011, s. 387). W tym aspekcie podkreślenia wymaga staranność unikania tzw. smogu informacyjnego, czyli przeładowania informacyjnego, które utrudnia podejmowanie decyzji (Szynekiewicz, 2014).

WYBRANE PROBLEMY SPRAWOZDAWCZOŚCI KOSZTÓW RODZAJOWYCH NA PRZYKŁADZIE SAMODZIELNEGO PUBLICZNEGO ZAKŁADU OPIEKI ZDROWOTNEJ (SPZOZ)

Dla celów badawczych w obszarze kosztów rodzajowych dokonano analizy realizacji nowych obowiązków sprawozdawczych w zakresie ich grupowania, prezentacji i interpretacji. Podmiotem badania jest SPZOZ z województwa śląskiego, który ma obowiązek stosowania wdrożonych w jednostce przepisów w zakresie SRK oraz bierze udział w procesach raportowania informacji sprawozdawczych na cele AOTMiT.

Przedmiotem badań jest struktura kosztów rodzajowych, ich wyodrębnienie w zakładowym planie kont, prezentacja w zestawieniu obrotów i sald oraz w sprawozdawczości na przykładzie wybranego na cele badań raportu AOTMiT. Uwaga została skupiona na problematyce raportowania kosztów związanych z pandemią COVID-19. Analizowane dane dotyczyły przede wszystkich okresu od stycznia do grudnia 2021 roku, a także pomocniczo obejmowały I kwartał 2022 roku.

Pierwszym problemem badawczym w zakresie ujawniania i prezentacji wybranych kosztów rodzajowych ponoszonych przez podmioty lecznicze jest obszar kosztów wynagrodzeń oraz pozostałych kosztów pracy, które stanowią największy udział w kosztach działalności operacyjnej w publicznych podmiotach leczniczych (Janik, 2011, s. 75-85; Chluska, 2021, s. 15-30) oraz kosztów inne niż osobowe. Zapisy SRK wskazują jednoznacznie na konieczność stosowania w jednostkach zaproponowanego modelu sprawozdawczego w niezmienionym jego układzie. Oznacza to, że uregulowania rozporządzenia (Rozporządzenie w sprawie zaleceń ..., 2020), w tym zakresie, nie dają możliwości wyodrębnienia kolejnych, indywidualnych pozycji analitycznych, w stosunku do tych wymienionych w SRK. Jedyna możliwość wprowadzenia bardziej szczegółowego podziału dotyczy dodania kolejnych poziomów analitycznych do już istniejących, a to z kolei nie zawsze jest funkcjonalnie możliwe w programie informatycznym.

Poniżej wskazano (tab. 1) wyodrębnienie kosztów rodzajowych na koncie księgowym 401, w grupie zużycie materiałów medycznych (leki). Jak można zauważyć, w podziale tym brak jest odniesienia do aspektów COVID-19.

Tabela 1. Wyodrębnienie kosztów zużycia materiałów medycznych (leki)

401-**-**-**	401	**	**	**	Zużycie materiałów i energii
(...)					
401-02	401	02	**	**	Zużycie materiałów medycznych
401-02-01	401	02	01	**	leki (za wyjątkiem programów lekowych oraz leków do chemioterapii)
401-02-02	401	02	02		leki do programów lekowych, leki do chemioterapii
401-02-03-01	401	02	03	01	leki recepturowe
401-02-03-02	401	02	03	02	krew i produkty krwio pochodne
401-02-03-05	401	02	03	05	preparaty do żywienia pozajelitowego, dojelitowego
401-02-03-06	401	02	03	06	preparaty przeciwkrwotoczne miejscowe i uszczelniające
401-02-03-07	401	02	03	07	pozostałe leki

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych badanego SPZOZ.

Kolejny przekrój informacyjny (tab. 2) prezentuje wyodrębnienie kosztów rodzajowych na koncie księgowym 401, dotyczącym kosztów zużycia materiałów i energii występujące w badanej jednostce.

Tabela 2. Wyodrębnienie kosztów zużycia materiałów i energii

401-**-**-**	401	**	**	**		Zużycie materiałów i energii
(...)						
401-03						Zużycie energii
401-03-00	401	03	00			Zużycie energii - refaktury
401-03-00-01-02	401	03	00	01	02	Energia elektryczna - refaktury - wynajem pomieszczeń
401-03-00-01-03	401	03	00	01	03	Energia elektryczna - refaktury - Polkomtel, Netia, P4
401-03-00-02-02	401	03	00	02	02	Gaz - refaktury - wynajem pomieszczeń
401-03-00-04-02	401	03	00	04	02	Woda - wynajem pomieszczeń
401-03-00-04-04	401	03	00	04	04	Ścieki - wynajem pomieszczeń
401-03	401	03				Zużycie energii
401-03-01	401	03	01			Zużycie energii
401-03-01-01-01	401	03	01	01	01	Energia elektryczna
401-03-01-02-01	401	03	01	02	01	Gaz
401-03-01-04-01	401	03	01	04	01	Woda
401-03-01-04-03	401	03	01	04	03	Ścieki

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych badanego SPZOZ.

Mimo, że w szpitalu ponoszone są koszty związane z pandemią COVID-19 nie podlegają one szczegółowemu wyodrębnieniu na kontach analitycznych zespołu nr 4, co stało zaprezentowane w tabelach 1 i 2 na przykładzie kosztów zużycia materiałów medycznych (leków) oraz zużycia energii. Tymczasem należy podkreślić, że prawidłowe wyodrębnienie i podział kosztów ma bezpośredni wpływ na kształtowanie się poziomu wszystkich grup kosztów rodzajowych w danych ośrodkach powstawania kosztów. Aktualnie brak jest także regulacji prawnych w zakresie ujmowania kosztów związanych z tzw. „dodatkiem COVID-19” dla pracowników ochrony zdrowia. Jest to o tyle istotne, że koszty te w części podlegają odrębnemu finansowaniu przez Narodowy Fundusz Zdrowia (NFZ). Poddając analizie zalecenia AOTMiT (szerzej: www2) w obszarze wyodrębnienia dodatkowych wynagrodzeń dla personelu medycznego z tytułu walki z COVID-19 finansowanych z NFZ, wynika, że:

1) jednym z rozwiązań jest wyodrębnienie rodzaju kosztów na kontach 402 – Usługi obce, 404 – Wynagrodzenia i 405 – Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników¹ w poszczególnych ośrodkach powstawania kosztów (OPK) na IV poziomie analityki kont, dedykowanym wynagrodzeniom z tytułu COVID-19,

2) drugim rozwiązaniem jest utworzenie odrębnego OPK, np. o kodzie funkcji 508 – dodatkowe wynagrodzenie personelu za pracę w związku z COVID-19, w którym to powinny być gromadzone wszystkie koszty dotyczące wypłacanych dodatków z tytułu COVID-19 dla wszystkich grup zawodowych personelu, który je otrzymał, tzn. personel zatrudniony w oddziałach szpitalnych, na bloku operacyjnym, dział rehabilitacji, pracownie TK i inne (www2; Trojnicka, 2021). Przykłady obu rozwiązań zostały zaprezentowane poniżej (tab. 3) na bazie kosztów tzw. nadwykonań.

¹ Zgodnie z załącznikiem nr 5 do Rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz. U. 2020, poz. 2025) konto rodzajowe 405 nosi nazwę „Składki na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (ZUS) i inne świadczenia na rzecz pracowników”.

Tabela 3. Wyodrębnienie kosztów z tytułu „COVID-19” na IV poziomie analityki kont kosztów usług obcych

402-**-**-**	402	**	**	**		Usługi obce
(...)						
402-02-04-**-**	402	02	04	**		Podwykonawstwo medyczne
402-02-04-01	402	02	04	01		Podwykonawstwo medyczne - lekarze
402-02-04-01-01	402	02	04	01	01	Podwykonawstwo medyczne - lekarze
402-02-04-01-02	402	02	04	01	02	Podwykonawstwo medyczne - lekarze - dodatek COVID-19
402-02-04-03	402	02	04	03	**	Podwykonawstwo medyczne - pielęgniarki i położne
402-02-04-03-01	402	02	04	03	01	Podwykonawstwo medyczne - pielęgniarki i położne
402-02-04-03-02	402	02	04	03	02	Podwykonawstwo medyczne - pielęgniarki i położne podwyżki NFZ
402-02-04-03-03	402	02	04	03	03	Podwykonawstwo medyczne - pielęgniarki i położne - dodatek COVID-19
(...)						
402-02-04-12	402	02	04	12	**	Podwykonawstwo medyczne - ratownicy medyczni
402-02-04-12-01	402	02	04	12	01	Podwykonawstwo medyczne - ratownicy medyczni
402-02-04-12-02	402	02	04	12	02	Podwykonawstwo medyczne - ratownicy medyczni - podwyżki NFZ
402-02-04-12-03	402	02	04	12	03	Podwykonawstwo medyczne - ratownicy medyczni - dodatek COVID-19
402-02-04-13	402	02	04	13		Podwykonawstwo medyczne - pozostały personel medyczny

Źródło: opracowanie własne na podstawie SPZOK

Powyżej wskazano wyodrębnienie kosztów usług obcych w SPZOK, w zakresie podwykonawstwa medycznego, w tym obejmującego wynagrodzenia z tytułu COVID-19 dla wymienionych grup personelu medycznego. Przyjęcie powyższego rozwiązania powinno uwzględniać podział obowiązków medycznych pracowników medycznych w podziale na poszczególne OPK, w ramach których wykonują oni swoje obowiązki i za które otrzymują podstawowe wynagrodzenie. Podział ten dotyczy także wszystkich pozostałych dodatków, które związane są z kosztami pracy w ramach konta 402 układu rodzajowego

kosztów. Ewidencja kosztów podwykonawstwa medycznego oraz wszystkich jego składowych bez szczegółowego podziału na poszczególne OPK powoduje zaburzenie obrazu kosztów pracy wykonywanej w tych OPK, poprzez ich subsydiowanie na rzecz pozostałych ośrodków (Chluska, 2021b). Podobny problem dotyczy precyzyjnego grupowania kosztów wynagrodzeń na kontach 404 i 405, które nie są możliwe do zrealizowania ze względów systemowych w badanym szpitalu. Na przykład, aby dokładnie oszacować czas pracy lekarza chirurga oraz anestezjologa niezbędna jest dokładna ewidencja czasu pracy na bloku operacyjnym oraz poza blokiem operacyjnym. W jednostce objętej badaniem taka ewidencja nie jest prowadzona w formie elektronicznej. Czas pracy personelu medycznego powinien być zapisywany przy każdym zabiegu, co jest ponadto obarczone ryzykiem niedokładności pomiaru danych oraz znacznym nakładem pracy na ich pozyskanie. Co więcej, badany SPZOK wykazuje problem dostosowań technicznych w zakresie stosowanych programów księgowych, między innymi w zakresie uszczegółowienia kont analitycznych o kolejne poziomy oraz prawidłowej prezentacji informacji księgowej. Na powyższym przykładzie zaobserwować można powielenie konta „Podwykonawstwo medyczne”, co wynika z ograniczeń systemowych w obszarze budowy struktury zakładowego planu kont w szpitalu, a także stale zmieniającej się sytuacji w zakresie prowadzenia polityki rachunkowości i jej dostosowania do zmieniającej się sytuacji gospodarczej i politycznej. Przy budowie planu kont należy mieć także na uwadze zdarzenia, które mogą wystąpić w przyszłości, a które będą też powodowały rozbudowanie kont zespołu nr 4, na przykład na potrzeby realizacji projektów unijnych, które generują konieczność prowadzenia odrębnej ewidencji księgowej lub co najmniej oznaczenia transakcji odpowiednim kodem księgowym.

Drugie zalecenie AOTMiT, które jest fakultatywne i może być również stosowane, dotyczy podziału kosztów rodzajowych związanych z wyodrębnieniem dedykowanego OPK na potrzeby gromadzenia kosztów związanych z COVID-19. Przykład takiego wydzielenia w ramach konta 508-19-02 NFZ – dodatkowe wynagrodzenie personelu za pracę w związku z COVID-19 (www2), został zaprezentowany poniżej (tab. 4).

Tabela 4 Wyodrębnienie kosztów z tytułu „COVID-19” w zakresie przykładowego konta 508

508-19	NFZ- dodatkowe wynagrodzenia personelu
508-19-02	NFZ - Dodatkowe wynagrodzenie personelu za pracę w związku z COVID-19
508-19-02-01	Dodatek COVID-19 - oddziały
508-19-02-01-01	Oddział X
508-19-02-01-02	Oddział Y
508-19-02-02	Dodatek COVID-19 - poradnie
508-19-02-02-01	Poradnia X
508-19-02-02-02	Poradnia Y
508-19-02-03	Dodatek COVID-19 - pracownie
508-19-02-03-01	Pracownia X
508-19-02-03-01	Pracownia Y
508-19-02-04	Dodatek COVID-19 - dział fizjoterapii/rehabilitacji
508-19-02-05	Dodatek COVID-19 - pozostałe

Źródło: opracowanie własne na podstawie www2 oraz Trojnacka, 2021.

Tabela 4 prezentuje przykład rozwiązań zalecanych przez AOTMiT (www2), które nie znajdują się w rozporządzeniu SRK, a dotyczą wyodrębnienia konta 508. Wskazanie konta księgowego 508-19-02, które dedykowane jest wynagrodzeniu personelu medycznego za pracę w związku z COVID-19 jest propozycją autorską (Trojnacka, 2021). W nawiązaniu do §5 pkt 3 Rozporządzenia (Rozporządzenie w sprawie zaleceń ..., 2020), który wskazuje, że ewidencja kosztów w układzie rodzajowym jest prowadzona na kolejnych poziomach kont analitycznych, zaprezentowane rozwiązanie budzi wątpliwości w zakresie prawidłowości przypisywania kosztów rodzajowych na kontach zespołu nr 5, które służy do ewidencji w układzie podmiotowo-funkcyjnym. Taka ewidencja prowadzi do grupowania kosztów różnych OPK na jednym koncie zespołu nr 5. W zależności od potrzeb informacyjnych odbiorców, w tym dotyczących kosztów wynagrodzeń, należy pamiętać, aby prawidłowo rozdzielić koszty na poszczególne OPK w zakresie przykładowego konta 508. Aby móc połączyć ze sobą konta przychodów rekomenduje się zastosowanie analogicznego podziału dodatków z tytułu COVID-19 w zakresie przychodów (konta zespołu nr 7). Aspekt ten jest istotny, ponieważ koszty z tytułu dodatków COVID-19 są pokrywane w całości przez przychody z NFZ z tego samego tytułu. Natomiast z drugiej strony należy wyraźnie podkreślić, że wyodrębnienie wymienionych wyżej grup kosztów rodzajowych jest wskazane

z perspektywy procesu wyceny procedur medycznych i kalkulacji kosztów pracy (www2).

W nawiązaniu do potrzeb informacyjnych AOTMiT w zakresie kosztów, w tym kosztów rodzajowych, należy zwrócić uwagę na obszar objęty sprawozdawczością. Poniżej zaprezentowano (tab. 5) i opisano problemy pojawiające się na etapie tworzenia i przekazywania informacji finansowych do AOTMiT oraz odniesienie do ich interpretacji w procesie wyceny świadczeń medycznych. Informacje te pochodzą z Postępowania nr 62 AOTMiT, które dotyczy sprawozdawczości danych finansowo-księgowych za rok 2021 (www3).

Tabela 5. Koszty leków i wyrobów medycznych

Numer konta OPK		504-4242-XX	504-4270-YY	504-4000-ZZ
A	KOSZTY CAŁKOWITE,			
B	Koszty leków i wyrobów medycznych			
b1	w tym: leków refundowanych odrębnie (np. chemioterapia, programy lekowe)			
b2	w tym: pozostałych przypisywanych na pacjenta			
b3	w tym: pozostałych nieprzypisywanych do pacjenta (np. stanowiących koszt osobodnia lub infrastruktury bloku)			

Źródło: formularz Fk.OPK, Postępowanie nr 62 AOTMiT, www3.

W tej części raportu występuje podział leków i wyrobów medycznych inny niż wskazany w SRK, na przykład dotyczący leków i materiałów medycznych przypisywanych bądź nieprzypisywanych na pacjenta. Taki podział w SRK nie występuje. We wskazanym raporcie brak jest wyodrębnienia pozycji leków i/lub materiałów medycznych związanych z COVID-19, to jest takich, które zostały wydane pacjentom przypisanym do przekształconych lub wydzielonych tak zwanych „oddziałów covidowych” lub pacjentom leczonym na COVID-19 w innych oddziałach. Brak wyraźnego wyodrębnienia takiego rodzaju kosztów zaburza obraz kosztów, ponieważ część leków i/lub materiałów medycznych mogła także pochodzić z darowizn. Na przykładzie badanego szpitala wartość wydanych darowizn wyniosła 238348,72 zł, co badany SPZOZ uznał za znaczącą kwotę. Wskazane celowe ponoszenie kosztów na walkę z pandemią COVID-19 ma duże znaczenie w procesie wyceny procedur medycznych.

Tabela 6. Koszty wynagrodzeń personelu wraz z pochodnymi z tytułu umów o pracę i umów cywilno-prawnych (wybrane pozycje)

Numer konta OPK		504-4272-XX	504-4270- YY	504- 4000- ZZ
F	Koszty wynagrodzeń personelu wraz z pochodnymi wynikające z tytułu umów o pracę			
f1	w tym: lekarzy niebędących rezydentami za pracę w normalnej ordynacji			
f2	w tym: lekarzy niebędących rezydentami za dyżury w miejscu			
f3	w tym: lekarzy niebędących rezydentami za dyżury w gotowości			
f4	w tym: lekarzy niebędących rezydentami za realizację procedur medycznych			
f5	w tym: pielęgniarek i położnych			
f6	w tym: perfuzjonistów			
f7	w tym: psychologów, psychoterapeutów, terapeutów uzależnień			
(...) f13	(...) w tym: terapeutów zajęciowych			
f14	w tym: pozostałego personelu medycznego (ratowników medycznych itd.)			
f15	w tym: pozostałego personelu niemedycznego (salowych, rejestratorek, sekretarek medycznych, opiekunów medycznych, sanitariuszy itd.)			

Źródło: formularz Fk.OPK, Postępowanie nr 62 AOTMiT, www3.

Przedstawiona wyżej tabela zawiera wyodrębnienie pozycji kosztów osobowych z tytułu umów o pracę oraz umów cywilno-prawnych. Wyodrębnienie grup zawodowych w powyższym formularzu AOTMiT nie jest spójne z wyodrębnieniem grup zawodowych występującym w SRK. Różnice dotyczą grupy zawodowej ratowników medycznych, którzy w formularzu AOTMiT zostali ujęci jako pozostały personel medyczny (poz. f14), a w SRK widnieją jako odrębna grupa zawodowa. Pozostały personel medyczny to z kolei odrębna grupa w SRK. Nadto, SRK wyodrębnia jeszcze inne grupy zawodowe: pozostały personel niemedyczny (salowe, rejestratorki, sekretarki medyczne, opiekunowie medyczni), pozostały personel niemedyczny, administracyjny, zarząd² oraz grupa stażystów. W związku z powyższym pojawia się pytanie o zasadność

² Zgodnie z załącznikiem nr 1 Rozporządzenia SRK „Kody funkcji ośrodków powstawania kosztów” - koszty ośrodka powstawania kosztów o nazwie „administracja” zostały włączone do kosztów zarządu.

sprawozdawania kosztów osobowych w innym podziale niż ten występujący w SRK. Z przedstawionych analiz wynika, że AOTMiT nie wykorzystuje w pełni podziału zaproponowanego przez przepisy Rozporządzenia (Rozporządzenie w sprawie zaleceń..., 2020). Może to powodować nieuporządkowanie w tworzeniu i interpretacji informacji sprawozdawczej. Co więcej, pojawia się pytanie o zasadność sprawozdawania kosztów związanych z dodatkami COVID-19 dla wynagrodzeń personelu medycznego przez poszczególne jednostki ochrony zdrowia, ponieważ dodatki te refundowane są przez NFZ i taka informacja mogłaby trafić bezpośrednio od NFZ do AOTMiT, pomijając czasochłonną i obciążoną błędami sprawozdawczość podmiotów leczniczych, zobowiązanych do ich raportowania. W nawiązaniu do wybranych elementów podlegających sprawozdawczości na potrzeby AOTMiT należy podkreślić, że badany szpital nie raportuje w odrębny sposób informacji o oddziałach szpitalnych (konto 504), które mają przypisany odpowiedni kod resortowy, odpowiadający zakresowi wykonywanej działalności w sposób, który pozwoliłby na identyfikację, czy oddział w sprawozdawanym roku 2021 (lub przez jego część) został przekształcony w tzw. „oddział covidowy” czy też nie. Informacje na temat ośrodków działalności podstawowej raportowane są w sposób przyjęty w SRK. Taki stan faktyczny powoduje brak pełnej informacji na temat kosztów ponoszonych na „oddziałach covidowych”.

WNIOSKI I PODSUMOWANIE

Niniejszy artykuł wskazuje na lukę w zakresie regulacji prawnych, dotyczących prawidłowego grupowania i prezentacji kosztów COVID-19. Rekomendacje dotyczące wyodrębnienia kosztów, które poniesione zostały w związku z pandemią COVID-19 przez AOTMiT dotyczą wyłącznie kosztów poniesionych wynagrodzeń (konta układu rodzajowego nr 402,404 i 405). Natomiast istnieją także inne koszty związane z leczeniem pacjentów, np. koszty leków, materiałów medycznych, utrzymania infrastruktury, w tym media i inne.

Wnioski wynikające z części empirycznej potwierdzają wyniki badań przeprowadzonych nad nowymi regulacjami przez Chluskę (2021a, 2021b), potwierdzając złożoność realizowanych obecnie prac ewidencyjnych, ale również jak wykazano w niniejszych badaniach złożoności oraz równocześnie niezgodności prac sprawozdawczych. Przedstawione wnioski mogą pozwolić na podjęcie rozważań nad ulepszeniem procesu tworzenia, grupowania i sprawozdawczości informacji o ponoszonych kosztach rodzajowych oraz

w układzie podmiotowo-funkcjonalnym, w taki sposób aby były one bardziej użyteczne dla odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych, oraz by ograniczały nieuporządkowanie i zbędne prace sprawozdawcze o kosztach. Analiza studium przypadku pozwoliła zidentyfikować obszary, w których zauważa się potrzebę wypracowania jednolitego wzorca dla wszystkich podmiotów leczniczych w Polsce w zakresie grupowania i prezentacji kosztów oraz wyceny procedur medycznych. Pozwoli to na uniknięcie podobnych wątpliwości w sferze regulacyjnej w przyszłości, która może dotyczyć na przykładowych sytuacjach związanych z grupowaniem kosztów rodzajowych według nowych grup zawodowych wynikających z regulacji prawnych dotyczących ustalania najniższego wynagrodzenia zasadniczego niektórych pracowników, czy też związanych z przyjęciem uchodźców z Ukrainy. Liczne rekomendacje ze strony AOTMiT dotyczące interpretacji przepisów Rozporządzenia (Rozporządzenie w sprawie zaleceń, 2020), a także wyniki przeprowadzonych przez autorki tego artykułu badań pozwalają pozytywnie zweryfikować przyjętą na wstępie hipotezę, iż wprowadzone nowe regulacje rachunku kosztów podmiotów leczniczych nie zostały w pełni wdrożone w podmiotach leczniczych, a równocześnie wykazują cechy braku elastyczności i dostosowania w odpowiedzi na zmieniające się warunki otoczenia. Pozwala to wnioskować o dalszych pracach adaptacyjnych, które jednak powinny uwzględniać nie tylko większą elastyczność i swobodę, choć w miarę w ramach pewnych sztywnych granic, ale również uwzględniających ograniczenia technologiczne po stronie systemów informatycznych rachunkowości oraz systemów gromadzenia i przetwarzania danych medycznych.

Literatura

Bertoni M., Grisi G., De Rosa B., Rebelli A. (2017), *Linking cost control to cost management in healthcare services: An analysis of three case studies*, [w:] *Health Economics and Healthcare Reform: Breakthroughs in Research and Practice*, Information Resources Management Association, Hershey, PA, s. 185-219.

Chluska J. (2021a), *Ewidencja kosztów w polskich szpitalach-nowe wyzwania*, „НАУКОВИЙ КОМІТЕТ КОНФЕРЕНЦІЙ”, vol. 657, s. 14-17.

Chluska J. (2021b), *Koszty pracy w procesie kalkulacji kosztów świadczeń zdrowotnych w szpitalach klinicznych*, s. 15-33, [w:] Gierusz J. (red.) *Kierunki rozwoju rachunkowości*, Uniwersytet Gdański, Gdańsk.

Cygańska M. (2018), *Integracja informacji finansowych i klinicznych na potrzeby zarządzania operacyjnego szpitalem*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, Olsztyn.

Freeman T. (2011), *Pomiar wyników i wdrażanie ulepszeń* [w:] Walshe K., Smith J. (red.), *Zarządzanie w opiece zdrowotnej*, s. 387, Wolters Kluwer Sp. z o.o., Warszawa.

Gebreiter F., Ferry L. (2016), *Accounting and the „Insoluble” Problem of Health-Care Cost*, „European Accounting Review”, vol. 25(4), s. 719-733.

Haas D.A., Kaplan R.S. (2019), *Variation in the cost of care for primary total knee arthroplasties*, „Arthroplasty Today”, vol. 3(1), s. 33-37.

Hass-Symotiuk M. (2016), *Ogólna charakterystyka sprawozdawczości podmiotów prowadzących działalność leczniczą*, s. 15-35 [w:] Hass-Symotiuk M. (red.), *Sprawozdawczość podmiotów prowadzących działalność leczniczą*, Wolters Kluwer SA, Warszawa.

Hass-Symotiuk M., Kludacz-Allesandri M., Cygańska M. (2020), *Rachunkowość podmiotów leczniczych i jej potencjał informacyjny*, Wolters Kluwer SA, Warszawa, s. 207.

Hass-Symotiuk (2011), *Koncepcja sprawozdawczości szpitali na potrzeby zintegrowanego systemu oceny dokonań*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 26-39.

Janik W. (2011), *Wykorzystanie controllingu finansowego w zarządzaniu szpitalami*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia”, nr 679(44), Szczecin, s. 75-85.

Kallapur S., Eldenburg L. (2005), *Uncertainty, real options, and cost behavior: Evidence from, Washington state hospitals*, „Journals of Accounting Research”, vol. 43(5), s. 735-752.

Kaplan R.S., Porter M.E. (2011), *How to solve cost crisis in health care*, „Harvard Business Review”, vol. 89(9), s. 46-52.

Kludacz M, *Zbiory informacji finansowych dotyczące działalności szpitali generowane na potrzeby Ministerstwa Zdrowia*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia”, nr 679(44), s. 87-99.

Kludacz-Alessandri M. (2014), *Zasady i etapy rachunku kosztów działań w angielskich szpitalach na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 76, s. 39-60.

Kołączyk Z. (2005), *Sprawozdawczość* [w:] Gmytrasiewicz M., *Encyklopedia rachunkowości*, s. 711, LexisNexis, Warszawa.

Llewellyn S., Begkos C., Ellwood S., Mellingwood C. (2020), *Public value and pricing in English hospitals: Value creation or value extraction?* „Critical Perspective on Accounting”, vol. 73, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102247>.

Maruszewska E.W., Szewieczek A. (2016), *Analiza wymiaru ekonomicznego raportowania społecznego GRI w kontekście zarządzania podmiotami leczniczymi*, „Studia Ekonomiczne” nr 300, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, s. 120-128.

Mućko P (2011), *Sprawozdawczość jednostek ochrony zdrowia do Narodowego Funduszu Zdrowia*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia” nr 625(25), Szczecin, s. 283-294.

Oppi C., Vagnoni E. (2020), *Management accountants' role and coercive regulations: evidence from the Italian health-care sector*, "Qualitative Research in Accounting and Management", vol. 17(3), s. 405-433.

Orliński R., (2016), *Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 442, s. 358-367.

Pizzini M.J. (2006), *The relations between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: An empirical study of US hospitals*, "Accounting, Organizations and Society", vol. 31(2), s. 179-210.

Raulinajtys-Grzybek M. (2014), *Wycena usług ambulatoryjnej opieki specjalistycznej*, Wolters Kluwer SA, Warszawa.

Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz. U. 2020, poz. 2045).

Shoorvarzy M., Hedayat M., (2017), *Investigating the Impact of Hospital Information System on the Quality of Financial Reporting (Case Study: Mashhad Bentolhoda Hospital)*, "Journal of Health Accounting", vol. 6(1), 44-67, DOI: 10.30476/jha2017.39332.

Strojek-Filus M., Szewieczek A. (2016a), *Problemy behawioralne sprawozdawczości statystycznej jednostek lecznictwa uzdrowiskowego*, s. 77-90 [w:] Szromek A.R. (red.), *Wybrane aspekty zarządzania zakładem uzdrowiskowym*, Proksenia, Kraków.

Strojek-Filus M., Szewieczek A. (2016b), *Względność informacji prezentowanych w sprawozdaniach statystycznych sporządzanych przez szpitale publiczne w Polsce*, „Studia OeconomicaPonaniensia”, vol. 4, no. 11, s. 265-270.

Szewieczek A. (2021), *Nowy rachunek kosztów w podmiotach leczniczych – głos w dyskusji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, vol. 45, nr 4, s. 111-133. DOI: <http://dx.doi.org/10.5604/01.3001.0015.5745>

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: 0.17265/1537-1506/2015.11.001, <http://www.davidpublisher.org/Public/uploads/Contribute/56aab4c628bea.pdf> (dostęp: 11.04.2022).

Szynkiewicz M. (2014), *Metafora smogu informacyjnego a procesy informacyjne*, „Studia Metodologiczne” nr 32, Wydawnictwo Naukowe UAM, s. 65-77.

Trojnacka M. (luty 2021), *Wyodrębnienie OPK na potrzeby gromadzenia kosztów związanych z COVID-19*, „Materiały szkoleniowe” (materiał niepublikowany).

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. 2021poz. 217 ze zmianami).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. 2020, poz. 1398 ze zm.).

www1: https://www.aotm.gov.pl/media/2020/04/analiza_kosztow_swadczen.pdf (12.04.2022 r.).

www2: <https://www.aotm.gov.pl/media/2021/02/COVID-19-aspekty-praktyczne.pdf> (18.04.2022 r.)

www3: <https://dane-kosztowe.aotm.gov.pl> (19.04.2021 r.)