



Przychody w podmiotach leczniczych – podejście analityczne i zarządcze

dr Wioletta Świeboda

Przychody w podmiotach leczniczych – podejście analityczne i zarządcze

Wymiernym efektem działalności każdej jednostki są generowane różnego rodzaju **przychody i koszty**. Dotyczy to także podmiotów leczniczych, których działalność **nie jest nastawiona na maksymalizację zysku**. Głównym ich celem jest zaspokojenie potrzeb zdrowotnych, a nie pomnażanie zysków. Należy podkreślić, iż wszystkie podmioty lecznicze, bez względu na formę organizacyjno-prawą, **funkcjonują jako jednostki samofinansujące**, które z uzyskiwanych przychodów pokrywają ponoszone koszty działalności i zobowiązania.

Ustawa o działalności leczniczej



Art. 52. Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej pokrywa z posiadanych środków i uzyskiwanych przychodów koszty działalności i reguluje zobowiązania.

Definicja przychodów wg ustawy o rachunkowości

Art. 3 ust. 1 pkt 30 - **przychody i zyski** – rozumie się przez to uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli.

Przychody – to kwoty otrzymane lub należne podmiotowi leczniczemu z różnych tytułów od różnych podmiotów. W ramach kategorii przychodów ujawnieniu podlegają: **przychody ze sprzedaży, pozostałe przychody operacyjne oraz przychody finansowe.**

Definicja przychodów wg ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Na gruncie prawa podatkowego za przychody z działalności gospodarczej uznaje się przychody osiągnięte w roku podatkowym, także należne, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.



3. Za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, a także za przychody uzyskane z zysków kapitałowych, z wyłączeniem przychodów, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

Art. 12 ust. 3 ustawy o CIT.

Definicja przychodów wg ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Za datę powstania przychodów uznaje się dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego bądź wykonania całościowego lub częściowego usługi, jednak nie później niż na dzień wystawienia faktury lub uregulowania należności (otrzymania zapłaty). Z kolei w przypadku rozliczania usługi w okresach rozliczeniowych uzgodnionych przez kontrahentów dniem uzyskania przychodu będzie ostatni dzień umówionego okresu, jednak nie rzadziej niż raz w roku.

Art. 12 ust. 3a ustawy o CIT.

3a. Za datę powstania przychodu, o którym mowa w ust. 3, uważa się, z zastrzeżeniem ust. 3c–3g oraz 3j–3m, dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

- 1) wystawienia faktury albo
- 2) uregulowania należności.

Definicja przychodów wg ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – art. 12

W katalogu przychodów wymienione zostały m.in.:

- otrzymane pieniądze i wartości pieniężne, w tym także różnice kursowe,
- wartość otrzymanych nieodpłatnie świadczeń,
- wartość umorzonych, przedawnionych lub odpisanych jako nieosiągalne należności, w zakresie których uprzednio utworzone odpisy aktualizujące zostały uznane za koszty uzyskania przychodów.

W zapisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wymieniony został **katalog przychodów, które nie są zaliczane do przychodów** podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Definicja przychodów wg ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

W świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, katalog źródeł przychodów oraz terminów ich uznawania jest obszerny, jednakże największa ich część powstaje zazwyczaj w dacie wystawienia stosownego dokumentu sprzedaży (faktura, rachunek) lub w dacie otrzymania zapłaty.

Przykładowe źródła przychodów podmiotów leczniczych

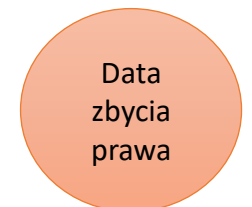
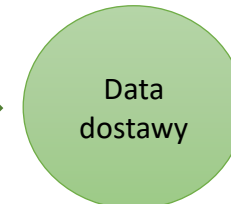
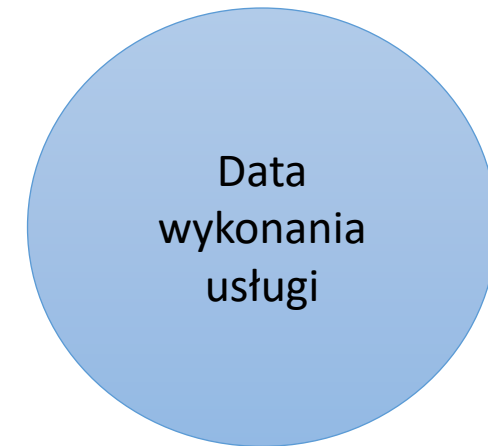
- Usługi ochrony zdrowia –kontrakty z NFZ
- Usługi ochrony zdrowia –działalność komercyjna
- Wynajem powierzchni
- Usługi parkingowe
- Działalność badawcza
- Badania kliniczne (pod warunkiem uzyskania przychodów –czy wydatki stanowią KUP?)
- Ekspertyzy (sądy, prokuratura)
- Szkolenia
- Usługi reklamowe
- Usługa hotelowa
- Pozostałe



Przykładowe źródła przychodów podmiotów leczniczych

Pozostałe przychody

- Usługi ochrony zdrowia – działalność komercyjna
- Wynajem powierzchni
- Usługi parkingowe
- Działalność badawcza (pod warunkiem powstania przychodu)
- Badania kliniczne
- Ekspertyzy (sądy, prokuratura)
- Szkolenia
- Usługi reklamowe
- Usługa hotelowa
- Parking
- Sprzedaż towarów (leki, sprzęt medyczny, samochody, inne towary)
- Sprzedaż praw majątkowych np. prawa do znaku, licencji, prawa autorskiego



Usługi ochrony zdrowia – kontrakty z NFZ

Usługi w zakresie ochrony zdrowia wykonane ponad limit wynikający z kontraktu zawartego z Narodowym Funduszem Zdrowia

Świadczenia ratujące życie

- Brak możliwości odmowy przez NFZ finansowania świadczenia ratującego życie
- Gwarancja zapłaty – data wykonania usługi

Pozostałe świadczenia

- Świadczenia nie generują wierzytelności – brak przychodu należnego
- Zasad kasowa – data otrzymania zapłaty

Uгода z NFZ

- Jeżeli podpisana przed CIT-8 – rozpoznanie przychodu w roku wykonania świadczenia
- Jeżeli podpisana po CIT-8 – rozpoznanie przychodu na bieżąco



JPK CIT w podmiotach lecniczych

Obowiązek przekazywania tzw. JPK CIT

- Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu programów komputerowych
- Obowiązek przekazywania JPK_KR_PD oraz JPK_ST_KR

Za rok podatkowy lub rok obrotowy rozpoczynający się po 31.12.2024:

Podatnicy podatku CIT których wartość przychodu podatkowego (nie rachunkowego) uzyskanego w poprzednim roku podatkowym (a w przypadku spółek nie będących osobami prawnymi – roku obrotowym) przekroczyła 50 milionów euro wg średniego kursu NBP na ostatni dzień roboczy roku poprzedniego).

 gov.pl

Serwis Rzeczypospolitej Polskiej

[SZUKAJ](#)

[Zaloguj](#)



[Strona główna](#)

[Rada Ministrów](#)

[Kancelaria Premiera](#)

[Ministerstwa](#)

[Urzędy, instytucje i placówki RP](#)

[Usługi dla obywatela](#)

[Usługi dla przedsiębiorcy](#)

[Usługi dla urzędnika](#)

[Usługi dla rolnika](#)

[Profil zaufany](#)

[Baza wiedzy](#)

[Serwis Służby Cywilnej](#)

[Сайт для громадян України](#)

[-Serwis dla obywateli Ukrainy](#)

Ministerstwo Finansów - Krajowa Administracja Skarbowa

[O KAS](#)

[Co robimy](#)

[Aktualności](#)

[Załatw sprawę](#)

[Kontakt](#)

[PL](#)

[Ministerstwo Finansów - Krajowa Administracja Skarbowa](#)

[Co robimy](#)

Struktury JPK w podatkach dochodowych

[Agenda ONZ „Kobiety, pokój i bezpieczeństwo”](#)

[Agenci rozliczeniowi](#)

[Ceny paliw dla potrzeb VAT](#)

[Dostawcy usług płatniczych](#)

[e-TOLL System Poboru Opłaty Elektronicznej KAS](#)

[Edukacja i akcje informacyjne KAS](#)

[Egzekucja administracyjna](#)

[Indywidualny rachunek podatkowy](#)

[Kasy online](#)

[Konfliktowe minerały](#)

[Krajowy System e-Faktur](#)

[Listy i wykazy](#)

Struktury JPK w podatkach dochodowych

Prezentujemy poniżej struktury logiczne postaci elektronicznej ksiąg rachunkowych, podatkowych ksiąg przychodów i rozchodów oraz ewidencji przychodów, o których mowa w przepisach prawa [1].

JPK_KR_PD – Jednolity Plik Kontrolny Księgi Rachunkowe Podatek Dochodowy

JPK_ST_KR – Jednolity Plik Kontrolny Środki Trwałe

JPK_PKPIR – Jednolity Plik Kontrolny Podatkowa Księga Przychodów i Rozchodów

JPK_EWP – Jednolity Plik Kontrolny Ewidencja Przychodów

JPK_ST - Jednolity Plik Kontrolny Środki Trwałe (dla JPK_PKPIR oraz JPK_EWP)

Zmiana struktury JPK_KR_PD do wersji 1-1 wynikała wyłącznie z dostosowania słowników do treści opublikowanego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 sierpnia 2024 r. w sprawie dodatkowych danych, o które należy uzupełnić prowadzone księgi rachunkowe podlegające przekazaniu na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. poz. 1314).



Rozłożenie obowiązków w czasie

**gov.pl**

Serwis Rzeczypospolitej Polskiej

SZUKAJ **Zaloguj**

Strona główna

Rada Ministrów

Kancelaria Premiera

Ministerstwa

Urzędy, instytucje i placówki RP

Usługi dla obywatela

Usługi dla przedsiębiorcy

Usługi dla urzędnika

Usługi dla rolnika

Profil zaufany

Baza wiedzy

Listy i wykazy

Modernizacja KAS

Obsługa JST

Pobór podatków i cła

Program Współdziałania

Raportowanie informacji przez notariuszy

Rejestracja podatników

Rejestr Zastawów Skarbowych

Sankcje w związku z agresją na Ukrainę

Schematy WHT

Sprawy karne skarbowe

Struktury DPI dla operatorów platform

Struktury e-sprawozdań

Struktury JPK_KR_PD oraz JPK_ST_KR

Struktury JPK_KR_PD oraz JPK_ST_KR będą obowiązywały od:

- 1 stycznia 2025 r. w przypadku podatników CIT i spółek niebędących osobami prawnymi**, których wartość przychodu uzyskanego w poprzednim roku podatkowym (a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi - roku obrotowym) przekroczyła 50 milionów euro oraz podatkowych grup kapitałowych,

i Minister Finansów, rozporządzeniem z dnia 13 grudnia 2024 r.[2], zwolnił podatników CIT i spółki niebędące osobami prawnymi z obowiązku przesyłania struktury JPK_ST_KR **za rok podatkowy, który rozpoczyna się po 31 grudnia 2024 r., a przed dniem 1 stycznia 2026 r.**

- 1 stycznia 2026 r. w przypadku podatników CIT i spółek niebędących osobami prawnymi** oraz w przypadku podatników PIT prowadzących księgi rachunkowe, **obowiązanych przysyłać pliki JPK_V7M** (zawierające ewidencję i deklarację),
- 1 stycznia 2027 r. w przypadku pozostałych podatników CIT i spółek niebędących osobami prawnymi** oraz pozostałych podatników PIT prowadzących księgi rachunkowe, w tym podatnicy zobowiązani do składania **pliku JPK_V7K**.

► Za rok podatkowy lub rok obrotowy rozpoczynający się po 31.12.2025: Pozostali podatnicy podatku CIT zobowiązani do składania JPK_VAT.

Podatnicy PIT obowiązani przysyłać ewidencję JPK_VAT (struktury logiczne JPK_KR, JPK_PKPiR, JPK_EWP)

► Za rok podatkowy lub rok obrotowy rozpoczynający się po 31.12.2026: Pozostali podatnicy podatku CIT i PIT.

Data wystawienia faktury i data wykonania usługi – ustawa o VAT

Z art. 106e ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT) wynika, że **faktura powinna zawierać między innymi:**

- datę wystawienia,
- datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury.

Stosownie do postanowień art. 106i ust. 1 ustawy o VAT, co do zasady **fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę.**

Fakturę można jednak wystawić również przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi, ale nie wcześniej niż na 60 dni przed tym zdarzeniem (art. 106i ust. 7 ustawy o VAT).

Art. 55 ustawy o działalności leczniczej – źródła finansowania podmiotów leczniczych

Art. 55. 1. Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej może uzyskiwać środki finansowe:

- 1) z odpłatnej działalności leczniczej, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej;
- 2) z wydzielonej działalności innej niż wymieniona w pkt 1, jeżeli statut przewiduje prowadzenie takiej działalności;
- 2a) z odsetek od lokat;
- 3) z darowizn, zapisów, spadków oraz ofiarności publicznej, także pochodzenia zagranicznego;
- 4) na cele i na zasadach określonych w przepisach art. 114–117a;
- 5) na realizację innych zadań określonych odrębnymi przepisami;
- 6) na pokrycie straty netto, o której mowa w art. 59 ust. 2.

2. Umowy dotyczące odpłatnych świadczeń zdrowotnych, o których mowa w ust. 1 pkt 1, mogą być również zawierane przez zakład ubezpieczeń działający na podstawie ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. z 2024 r. poz. 838, 1565 i 1863 oraz z 2025 r. poz. 146).

Odpłatna działalność lecznicza to przede wszystkim udzielanie świadczeń zdrowotnych na podstawie umowy zawartej z Narodowym Funduszem Zdrowia. Inna wydzielona działalność to np. wynajem pomieszczeń. Kolejna kategoria możliwych do pozyskania środków finansowych przez SPZOZ związana jest ze specyficznymi czynnościami prawnymi z zakresem prawa cywilnego, tj. darowizną, spadkiem i zapisem.

TYTUŁ XXXIII

Darowizna

Art. 888. § 1. Przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku.

Art. 888 ustawy Kodeks Cywilny

Art. 114 ustawy o działalności leczniczej

DZIAŁ V

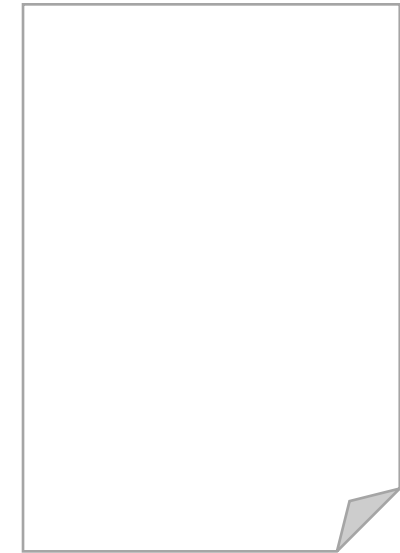
Zasady przekazywania środków publicznych podmiotom wykonującym działalność leczniczą

Art. 114. 1. Podmiot wykonujący działalność leczniczą może otrzymać środki publiczne z przeznaczeniem na:

Art. 114 ustawy o działalności leczniczej

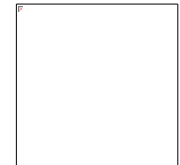
- 1) realizację zadań w zakresie programów polityki zdrowotnej, programów zdrowotnych i promocji zdrowia, w tym na zakup aparatury i sprzętu medycznego oraz wykonanie innych inwestycji koniecznych do realizacji tych zadań;
- 2) remonty;
- 3) inne niż określone w pkt 1 inwestycje, w tym zakup aparatury i sprzętu medycznego;
- 4) realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), lub innych niż wymienione środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi na zasadach określonych w odrębnych przepisach;
- 5) cele określone w odrębnych przepisach oraz umowach międzynarodowych;
- 6) realizację programów wieloletnich;
- 7) pokrycie kosztów kształcenia i podnoszenia kwalifikacji osób wykonujących zawody medyczne.

2. Podmiot wykonujący działalność leczniczą może otrzymywać środki publiczne na zadania, o których mowa w ust. 1:



Na realizację zadań, o których mowa w pkt 1 oraz w pkt 4-7, podmiot wykonujący działalność leczniczą **może uzyskać środki finansowe na podstawie umowy zawartej:**

- 1) ze Skarbem Państwa reprezentowanym przez ministra, centralny organ administracji rządowej, wojewodę, a także jednostkę samorządu terytorialnego lub z uczelnią medyczną,
- 2) Z innym podmiotem uprawnionym do finansowania tych zadań na podstawie odrębnych przepisów.



Wzór matematyczny, na podstawie którego ustala się wysokość środków publicznych jaka może być przekazana podmiotowi wykonującemu działalność leczniczą – art. 114 ust. 4 ustawy o działalności leczniczej

Przedstawiony wzór określa maksymalną wysokość środków publicznych, jaka może być przekazana podmiotowi wykonującemu działalność leczniczą.

4. Maksymalna wysokość środków publicznych, o których mowa w ust. 2, jest ustalana według wzoru:

$$W = K \times P_0$$

gdzie współczynnik przychodów $P_0 = \left[\frac{a_0}{a_0 + b_0} \right]$, a poszczególne symbole oznaczają:

- W – wysokość środków publicznych,
- K – planowany koszt realizacji zadania określonego w ust. 1 pkt 1–3,
- a_0 – przychody podmiotu wykonującego działalność leczniczą z tytułu świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych uzyskane w poprzednim roku obrotowym w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych,
- b_0 – przychody podmiotu wykonującego działalność leczniczą z tytułu świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków innych niż określone dla symbolu „ a_0 ” uzyskane w poprzednim roku obrotowym.

Art. 38 ustawy o działalności leczniczej

Jeżeli chodzi o środki publiczne to zgodnie z art. 38 ustawy o działalności leczniczej minister, centralny organ administracji rządowej wojewoda lub jednostka samorządu terytorialnego może nałożyć obowiązek wykonania określonego zadania (publicznego)

Art. 38. 1. Minister, centralny organ administracji rządowej albo wojewoda może nałożyć na podmiot leczniczy będący:

- 1) spółką kapitałową, w której jedynym albo większościowym udziałowcem albo akcjonariuszem jest Skarb Państwa, którego uprawnienia wykonuje ten organ,
 - 2) samodzielnym publicznym zakładem opieki zdrowotnej lub państwową jednostką budżetową, dla których jest podmiotem tworzącym
- obowiązek wykonania określonego zadania.

2. Jednostka samorządu terytorialnego albo związek jednostek samorządu terytorialnego mogą nałożyć na podmiot leczniczy będący:

- 1) spółką kapitałową, w której jedynym albo większościowym udziałowcem albo akcjonariuszem jest ta jednostka,
- 2) samodzielnym publicznym zakładem opieki zdrowotnej, dla którego ta jednostka albo ten związek jest podmiotem tworzącym lub samorządową jednostką budżetową, dla której ta jednostka jest podmiotem tworzącym

– obowiązek wykonania określonego zadania.

Obowiązek wykonania zadań przez podmiot wykonujący działalność leczniczą

W przypadku nałożenia obowiązku wykonania zadań w powyższym trybie **zapewnia się środki na pokrycie wydatków** związanych z wykonaniem tych zadań, chyba, że wykonanie zadania następuje odpłatnie na podstawie umowy.

Podstawowym źródłem finansowania z tytułu działalności leczniczej dla **zdecydowanej większości podmiotów leczniczych** są **środki publiczne pochodzące z Narodowego Funduszu Zdrowia**. Poza środkami publicznymi podmioty lecznicze mogą uzyskiwać środki prywatne bezpośrednio od pacjenta, a w przypadku podmiotów prywatnych także od właściciela.

Przychody w podmiotach leczniczych – podejście analityczne i zarządcze

Niezbędny dla **efektywnego zarządzania** podmiotem leczniczym jest **dostęp do informacji**, które pozwolą zaspokoić potrzeby informacyjne osób odpowiedzialnych pośrednio i bezpośrednio za daną jednostkę. Istotnym wydaje się **ulepszenie modelu sprawozdawczego w zakresie obowiązujących zasad i schematów**, które będzie stanowiło **narzędzie pomocnicze w zarządzaniu podmiotami leczniczymi w Polsce**. Rozwiązania w zakresie tworzenia i przekazywania **informacji sprawozdawczej** mogą być wykorzystywane przez: kierowników komórek organizacyjnych, kierownika jednostki, organ zarządzający, jak również organy nadzorujące i administrujące działalność podległych jednostek sektora ochrony zdrowia w Polsce. Stąd wniosek, **aby informacja była użyteczna musi być aktualna**.

Rachunkowość



Dane
historyczne

Przychody w podmiotach leczniczych – podejście analityczne i zarządcze

Ważnym obszarem zarządzania, nadzorowania oraz kontrolowania podmiotów leczniczych **wydaje się być porównanie poszczególnych rodzajów kosztów**, które pokrywane są **całkowicie przychodami z NFZ lub Ministerstwa Zdrowia**, według poniższego wzoru:



$$\frac{\text{przychody z NFZ/MZ}}{\text{rodzaj kosztu}} = 100\%$$



Przychody w podmiotach leczniczych – podejście analityczne i zarządcze

Takie wyodrębnienie i zestawienie rodzaju kosztów, które w całości pokrywane są przychodami z NFZ lub Ministerstwa Zdrowia pozwala na **szybką ocenę elementów kosztotwórczych** oraz **uświadomienie poziomu realnego w obszarze przychodów i kosztów**, np. jak np. zatrudnienie rezydentów, refundacja wynagrodzeń pracowników w poszczególnych grupach zawodowych (lekarze, pielęgniarki, ratownicy medyczni), programy stażowe, realizacja badań klinicznych, programy lekowe i inne. Przychody z tego tytułu całkowicie muszą zostać przekazane na określony cel bądź przypisane do określonego zadania. Dzięki wskazaniu tych informacji organ nadzorujący, który ma możliwość **wpływu na realizację zadań statutowych, dostępność oraz poziom udzielania świadczeń**, a także dokonuje oceny gospodarowania m.in. gospodarką finansową, otrzymuje konkretny obraz na temat przychodów dedykowanych poszczególnym kosztom. Analiza taka pozwoli na **oszacowanie potrzeb w zakresie realizacji i zabezpieczenia pozostałych potrzeb jednostki, w tym tych najważniejszych, związanych z podstawową działalnością**, czyli udzielaniem świadczeń medycznych, na które składają się przede wszystkim koszty bezpośrednie, do których zalicza się m.in. koszty zużycia materiałów, praca personelu, a także koszty pośrednie takie jak zużycie mediów.

Zestawienie pokrycia kosztów przez dedykowane przychody

Lp.	Rodzaj kosztu	Wartość kosztu w zł	Udział % kosztu w kosztach ogółem	Rodzaj przychodu	Wartość przychodu w zł	Źródło finansowania	Poziom finansowania	udział % przychodów w przychodach ogółem
1	wynagrodzenia rezydentów	20 000	4%	wynagrodzenia rezydentów	20 000	Ministerstwo Zdrowia	100%	2,5%

Zaproponowane rozwiązanie pozwoli na zaprezentowanie **jasnej i czytelnej, a zarazem użytecznej informacji** jaka wysokość przychodów pokrywa dedykowane koszty lub koszty realizowanych zadań. Co więcej pozwoli odpowiedzieć na pytanie, czy pozwala to na pełne ich pokrycie. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na problem rosnącego poziomu zadłużenia SPZOZ-ów.

Wartość pokrycia kosztów rodzajowych przychodami z określonych źródeł

Lp.	Rodzaj kosztu	Wartość kosztu w zł	udział % kosztu w kosztach ogółem	Rodzaj przychodu	Wartość przychodu w zł	udział % przychodów w przychodach ogółem	wartość pokrycia przychody/koszty w %
1	zużycie materiałów i energii	2 000 000	10%	przychody z NFZ	1 250 000	4%	62,5

Zaprezentowana tabela może być zastosowana do **prezentacji danych historycznych**, np. z danego miesiąca rozliczeniowego, zgodnie z obecnymi, podobnymi zasadami w zakresie sprawozdawczości, co do sposobu i terminu prezentacji i udostępniania danych.

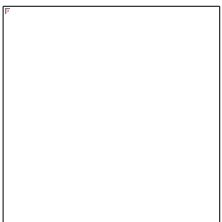


Wybrane elementy z ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych

Elementem podlegającym ocenie jest ujmowanie i prezentacja przychodów w księgach rachunkowych. Zgodnie z art. 31lc ust. 6 **ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych**, świadczeniodawcy, którzy zawarli umowę o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, są obowiązani do stosowania standardu rachunku kosztów opracowanego na podstawie zaleceń określonych w przepisach. Istotnym wydaje się, aby w procesie analizy informacji możliwe było porównanie tych samych grup przychodów, a także powiązania ich z OPK. Po wprowadzonej regulacji w sprawie grupowania kosztów jest to łatwiejsze, ponieważ **docelowo każdy podmiot leczniczy będzie zobowiązany do wykazania kodu resortowego dla danego OPK występującego w jednostce**, co wraz z przypisaniem odpowiedniego konta księgowego zespołu nr 5, który także jest narzucony przepisami rozporządzenia, pozwoli na ułatwienie procesu identyfikacji i porównania danych. **Jest to szczególnie problematyczne w finansowaniu ryczałtowym, ponieważ już z poziomu danego kontraktu następuje przypisanie do konkretnego OPK (dotyczy przychodów ze świadczeń zdrowotnych NFZ i innych).**

6. Świadczeniodawcy, którzy zawarli umowę o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, są obowiązani do stosowania standardu rachunku kosztów opracowanego na podstawie zaleceń określonych w przepisach wydanych na podstawie ust. 7.

7. Minister właściwy do spraw zdrowia określi, w drodze rozporządzenia, zalecenia dotyczące standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców, o których mowa w ust. 6, kierując się potrzebą ujednolicenia sposobu identyfikowania, gromadzenia, przetwarzania, prezentowania i interpretowania informacji o kosztach świadczeń opieki zdrowotnej.



Propozycja standaryzacji prezentacji przychodów w publicznych podmiotach leczniczych



- W związku z powyższym, rozsądnym wydaje się podążenie krok dalej i zastosowanie podobnej **standaryzacji w obszarze grup przychodów**.
- Rozwiązanie zaprezentowane w tabeli pozwala na wprowadzenie **czytelności i jasności w obszarze prezentowanych przychodów**.
- Grupowanie przychodów w powyższy sposób **ułatwia analizę danych**, która może przyczynić się m.in. do ustalenia wyniku finansowego danego OPK. **Prawidłowe nazwanie i oznaczenie kont w planie kont podwyższa czytelność prezentowanych danych, a także ich wykorzystywanie w procesie sprawozdawczości.**

PRZYCHODY		
1	Przychody z NFZ	701
a)	Oddział X	701 - 504 - XX
b)	Oddział Y	701 - 504 - XX
c)	Poradnia	701 - 501 - XX
d)	Izba Przyjęć	701 - 530 - XX
2	Przychody z MZ	702
a)	Oddział X	701 - 504 - XX
-	rezydent Jan Kowalski	701 - 504 - XX - XX
b)	Oddział Y	701 - 504 - XX
-	rezydent Jan Nowak	701 - 504 - XX - XX
3	Pozostałe przychody	703
a)	Poradnia X	703 - 501 - XX
-	ksero dokumentacji medycznej	703 - 501 - XX - XX
	...	

Propozycja standaryzacji prezentacji przychodów w publicznych podmiotach leczniczych

Uporządkowanie na poziomie planu kont pozwala na prezentację wiernego i rzetelnego obrazu w wybranych grupach kosztów i przychodów.

Koszty OPK

Przychody OPK

Oddział Chorób
Wewnętrznych
504-4000-01-01

Przychody z NFZ

701 – 504 – 4000 – 01 – 01

Przychody z Ministerstwa
Zdrowia

702 – 504 – 4000 – 01 – 01

Propozycja standaryzacji prezentacji przychodów w publicznych podmiotach leczniczych

Regułą wykorzystywaną w procesie analizy danych sprawozdawczych jest **obserwacja dynamiki zmian w poszczególnych pozycjach** w danym kwartale roku lub w stosunku roku bieżącego do roku ubiegłego. Warto w tym miejscu rozważyć przyjęcie rozwiązania, które dotyczyłoby informacji znajdujących się w raportach i sprawozdaniach, prezentujących koszty działalności operacyjnej.

Warto rozpatrzyć wprowadzenie analizy zmiany wartości kosztów rodzajowych **pod kątem wykonania planu finansowego. Pozwoli to na bieżącą analizę kosztów zespołu nr 4 i kontrolę we wskazanych obszarach, co wydaje się istotniejsze z punktu widzenia krótkookresowego zarządzania finansami publicznymi oraz utrzymanie dyscypliny finansów publicznych** w skali mikro. Zaproponowana zmiana będzie miała wpływ na użyteczność tworzonej informacji w co najmniej dwóch wskazanych obszarach, wypełniając tym samym rolę rachunkowości.

Propozycja standaryzacji prezentacji przychodów w publicznych podmiotach leczniczych

Aby informacja sprawozdawcza uznana była przez jej odbiorcę za przydatną powinna być wykorzystana w procesach zarządczych.

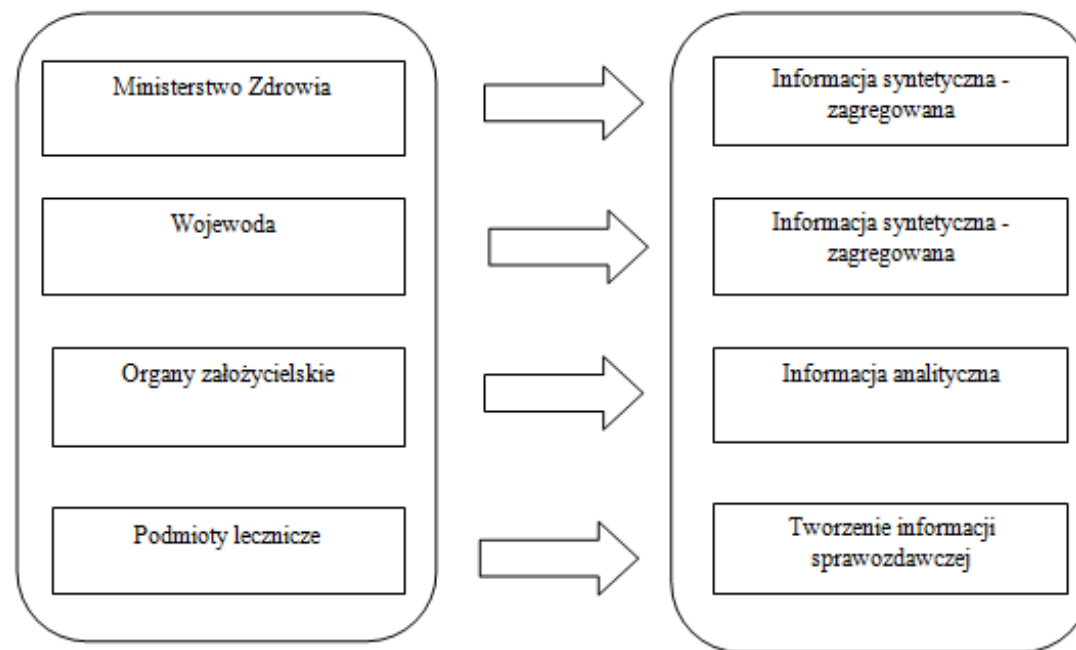
Tak więc, rekomenduje się, aby tworzyć informację sprawozdawczą w zakresie kształtowania kosztów i przychodów, a także aktywów i pasywów w taki sposób, aby informacje najbardziej szczegółowe trafiały do organów założycielskich, które są w największym stopniu, zainteresowane analityczną informacją. Jest to związane z pełnieniem obowiązku bezpośredniej odpowiedzialności za podmiot leczniczy.

Jak zauważa R. Kurek, aby możliwe było podejmowanie decyzji zarządczych, na początku niezbędne jest przeprowadzenie oceny sytuacji danego podmiotu. Proces ten wymaga przetworzenia informacji wejściowych, które pozyskiwane są od podmiotów nadzorowanych oraz informacji wynikających z posiadanej wiedzy i doświadczenia. Tę wiedzę i doświadczenie posiadają wyłącznie organy założycielskie. W związku z tym organy te powinny otrzymywać informację najbardziej szczegółową, natomiast wraz z kolejnym szczeblem w hierarchii odbiorców, każdy następny powinien otrzymywać odpowiednio zagregowaną informację, w taki sposób, aby organ centralny otrzymał informacje najbardziej ogólną, co pozwoli na ich porównanie.

Zakres informacji poddawanych analizie w procesie podejmowania decyzji zarządczych



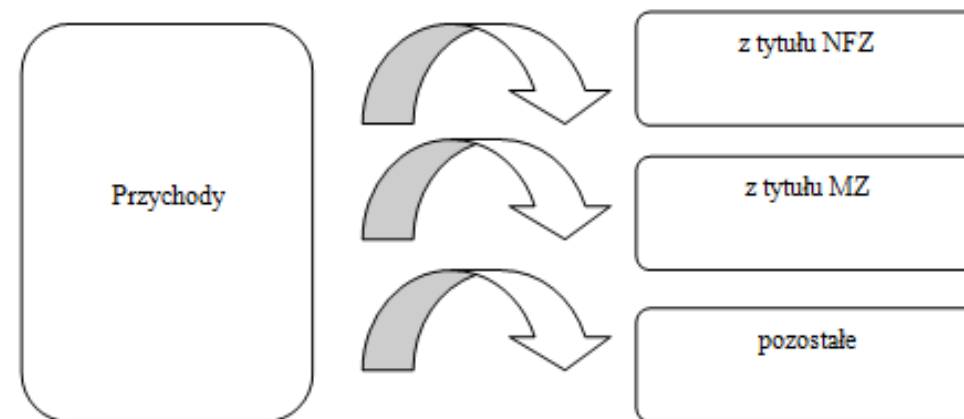
Propozycja rozwiązania zaprezentowana na rysunku jest związana z **prawidłowym realizowaniem zadań w ramach pełnionych obowiązków w zakresie zarządzania, nadzorowania i administrowania sektorem ochrony zdrowia w Polsce, uregulowanych obowiązującymi przepisami prawa.**



Propozycja prezentacji wybranych grup przychodów dla odbiorców informacji sprawozdawczej

Rysunek prezentuje sposób standaryzacji, który **skoncentrowany jest na najistotniejszych obszarach pozyskiwania przychodów.**

Dla publicznych podmiotów leczniczych są to przede wszystkim przychody z NFZ oraz przychody z Ministerstwa Zdrowia. Pozostałe przychody obejmują: przychody ze sprzedaży produktów, towarów, usług i inne. Natomiast obszar prezentacji szczegółowych danych kosztowych obejmuje swym zakresem pozycje uznane za najbardziej kosztotwórcze, do których należą: leki, sprzęt jednorazowy oraz szeroko rozumiane wynagrodzenia (z tytułu umów o pracę i cywilnoprawne). Ze względu na swoją specyfikę na tych obszarach skoncentrowana jest największa uwaga odbiorców. Na rysunku zaprezentowany został przykład rozwiązania prezentacji przychodów z podziałem na najczęstsze źródła ich pozyskania.



Propozycja zmian w sprawozdawczości

- Aby raportowane informacje były użyteczne muszą trafiać **we właściwej formie i do właściwego odbiorcy**. To znaczy, że aby osiągnąć jak najlepszy poziom wykorzystania informacji należy ją w odpowiedni sposób zaprezentować. **Rekomenduje się**, aby dane przekazywane podmiotowi bezpośrednio odpowiedzialnemu za zarządzanie, nadzór i kontrolę podmiotu leczniczego, były zaprezentowane **analitycznie** natomiast informacje przekazywane przez organ założycielski do kolejnych odbiorców w sposób zagregowany miały formę już **syntetyczną**.
- Zagregowanie informacji na poziomie centralnym pozwoli na jej **porównanie z innymi podmiotami bez potrzeby analizy danych analitycznych**, które to podlegają bardziej szczegółowej ocenie przez organy założycielskie. Organ centralny jakim jest Ministerstwo Zdrowia skupia się w swoich analizach globalnie – na całym sektorze ochrony zdrowia.

KSeF w podmiotach leczniczych

- **od 1 lutego 2026 r.** dla dużych podatników (o wartości sprzedaży za 2024 r. przekraczającej 200 mln zł wraz z podatkiem),
- **od 1 kwietnia 2026 r.** dla pozostałych przedsiębiorców, z wyjątkiem najmniejszych podatników „wykluczonych cyfrowo”, których transakcje obejmują niewielkie kwoty (do 450 zł dla pojedynczej faktury i do łącznej wartości sprzedaży do 10 tys. zł miesięcznie) i którzy będą objęci tym obowiązkiem od 1 stycznia 2027 r.

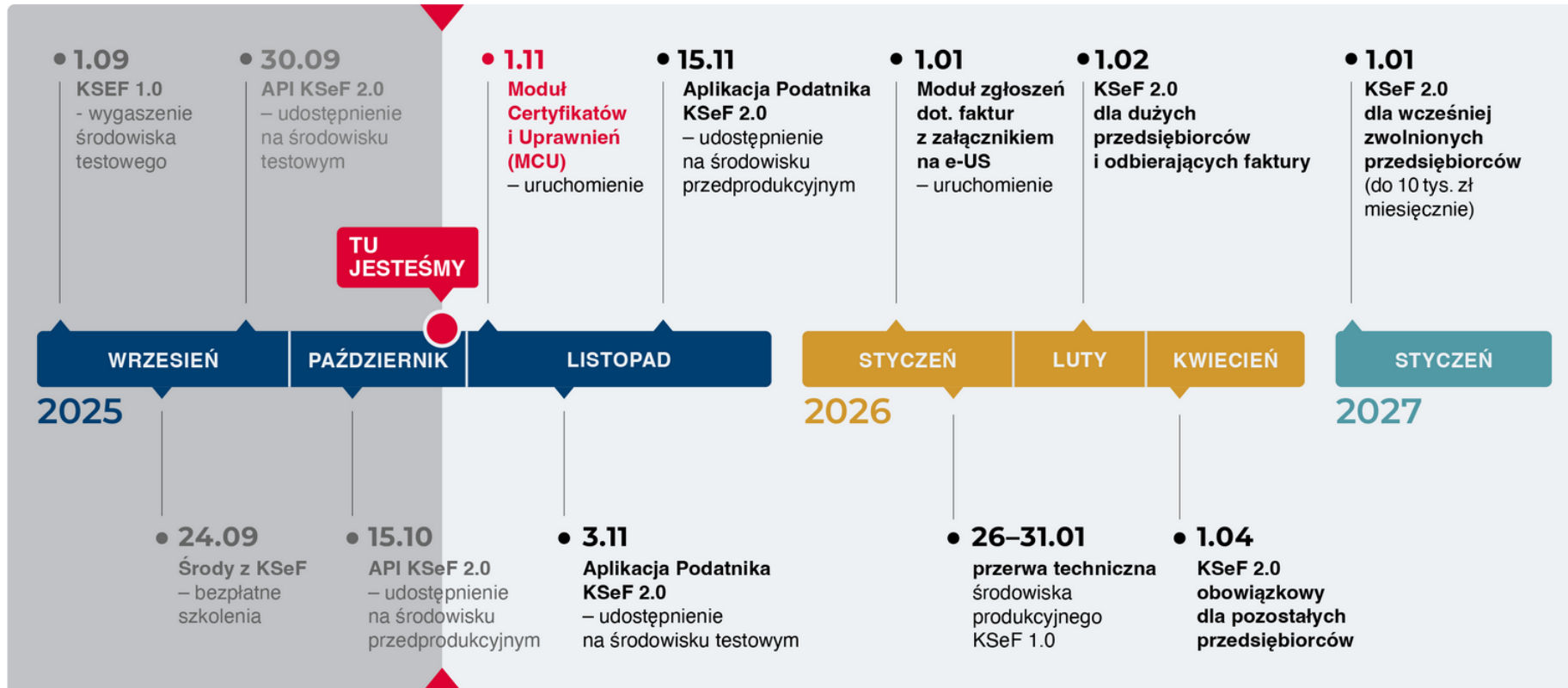
Od 1 stycznia 2026 r.	Możliwość składania zgłoszenia o zamiarze wystawiania i przesyłania do KSeF faktur z załącznikiem w e-Urzędzie Skarbowym ⁸ .
Od 1 lutego 2026 r.	Wdrożenie wersji obowiązkowej systemu (KSeF 2.0).
	Wystawianie faktur w KSeF obowiązkowe dla podatników, którzy przekroczyli w 2024 r. wartość sprzedaży 200 mln zł.
	Obowiązkowe otrzymywanie faktur w KSeF dla wszystkich podatników (z wyjątkiem podmiotów, którzy otrzymują faktury w sposób uzgodniony). Obowiązywanie struktury logicznej FA(3).

	Możliwość wystawiania i przesyłania do KSeF faktur z załącznikiem (po uprzednim zgłoszeniu tego zamiaru w e-Urzędzie Skarbowym) ⁹ .
	Możliwość wykorzystywania certyfikatów KSeF do uwierzytelniania w systemie (certyfikat typu 1) oraz do wystawiania faktur w trybie OFFLINE (certyfikat typu 2).
Od 1 kwietnia 2026 r.	Wystawianie faktur w KSeF obowiązkowe dla podatników, u których wartość sprzedaży w 2024 r. była równa lub niższa 200 mln zł.
	Możliwość wystawiania faktur VAT RR i faktur VAT RR KOREKTA w KSeF ¹⁰ .

ksef.podatki.gov.pl

Kalendarium KSeF 2.0

Sprawdź co się wydarzyło do tej pory, co nas czeka i na co warto zwrócić uwagę na obecnym etapie wdrażania KSeF.





Dziękuję za uwagę. Zapraszam do rozmowy i wymiany opinii!



dr Wioletta Świeboda
e-mail: swieboda.w@onet.eu