

**Oryginalny artykuł naukowy**  
**Original Article**

*Data wpływu/Received:* 14.06.2021

*Data recenzji/Accepted:* 12.07.2021/26.07.2021

*Data publikacji/Published:* 30.09.2021

Źródła finansowania publikacji: Politechnika Częstochowska

**DOI: 10.5604/01.3001.0015.4265**

**Authors' Contribution:**

(A) Study Design (projekt badania)

(B) Data Collection (zbieranie danych)

(C) Statistical Analysis (analiza statystyczna)

(D) Data Interpretation (interpretacja danych)

(E) Manuscript Preparation (redagowanie opracowania)

(F) Literature Search (badania literaturowe)

***prof. dr hab. Jolanta Chluska***<sup>A B C D E F</sup>

*Wydział Zarządzania*

*Politechnika Częstochowska*

*ORCID 0000-0001-5169-7109*

**DECYZYJNE ASPEKTY NOWEGO RACHUNKU  
KOSZTÓW SZPITALA**

**DECISION-MAKING ASPECTS OF THE HOSPITAL  
NEW COST ACCOUNT**

**Streszczenie:** Podmioty lecznicze doskonałą swoje zakładowe zasady rachunkowości, dostosowując je do obowiązujących aktów prawnych oraz wymogów informacyjnych kadry zarządzającej. Informacje płynące z rachunku kosztów wykorzystywane są w sprawozdawczości i procesach decyzyjnych podmiotów i innych interesariuszy. W 2021 r. podmioty kontraktujące finansowanie świadczeń zdrowotnych z Narodowym Funduszem Zdrowia – płatnikiem – zobowiązane są wdrożyć nowe zasady rachunku kosztów.

Celem artykułu jest identyfikacja decyzyjnych aspektów nowych regulacji rachunku kosztów w podmiotach leczniczych – szpitalach – w kontekście dominujących grup kosztów działalności operacyjnej.

Na podstawie literatury przedmiotu i analizy praktyki funkcjonowania dotychczasowych regulacji prawnych rachunków kosztów szpitali sformułowano hipotezę badawczą, że decyzyjny wymiar standardu kosztów u świadczeniodawców jest ukierunkowany na istotne obszary kosztów świadczeń zdrowotnych i wyceny procedur.

Jako narzędzia badawcze zastosowano analizę literatury przedmiotu, analizę aktów prawnych oraz analizę sprawozdań finansowych wybranych 10 szpitali.

**Słowa kluczowe:** rachunek kosztów szpitali, rachunkowość podmiotów leczniczych, koszty szpitali, standard rachunku kosztów podmiotów leczniczych

**Abstract:** Healthcare entities improve their company accounting principles, adjusting them to the applicable legal acts and management's information requirements. Information from cost accounting is used in reporting and decision-making processes of entities and other stakeholders. In 2021, entities contracting financing of health services with the National Health Fund – the payer – are required to implement new cost accounting principles.

The purpose of the article is to identify the decision-making aspects of new cost accounting regulations in medical entities – hospitals – in the context of the dominant groups of operating cost. Based on the literature on the subject and the analysis of the practice of functioning of the existing legal regulations of hospital cost accounting, the following research hypothesis was formulated: the decision-making dimension of the standard of costs in service providers is focused on important areas of costs of health services and procedures valuation.

The research tools used were the analysis of the literature on the subject, legal acts, and financial statements of 10 selected hospitals.

**Keywords:** hospital cost accounting, healthcare entities' accounting, hospital costs, standard of healthcare entities' cost accounting.

## Wstęp

Szpitala, będące samodzielnymi publicznymi zakładami opieki zdrowotnej, prowadzą rachunkowość zgodnie z ustawą o rachunkowości. Jako jednostki sektora finansów publicznych nie mają możliwości stosowania uproszczeń w postaci statusu jednostki mikro czy jednostki małej. Uproszczenia w rachunkowości mogą stosować jedynie wtedy, gdy takie możliwości przewidziane są dla podmiotów nieprzekraczających określonych progów sumy bilansowej, przychodów czy zatrudnienia<sup>1</sup>. Politykę rachunkowości szpitale opisują w dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości<sup>2</sup>. Jednym z elementów polityki rachunkowości, wymagającym szczegółowego uregulowania, są zasady zakładowego rachunku kosztów. Podmioty lecznicze po raz kolejny dokonują modyfikacji zakładowych rachunków kosztów jako istotnego elementu polityki rachunkowości. Poprzednie standardy rachunku kosztów w różny sposób regulowały zasady identyfikacji, gromadzenia, rozliczania

<sup>1</sup> Progi do ewentualnych uproszczeń zawarte są w ustawie o rachunkowości i wynoszą dla jednostek, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

1) 25 500 000 zł – sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,

2) 51 000 000 zł – przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,

3) 50 osób – średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty (ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2021 r., poz. 217, art. 3 ust. 6).

<sup>2</sup> Ustawa z 29 września 1994 r. ..., art. 10.

i prezentowania informacji o kosztach realizowanych świadczeń zdrowotnych. Wspólną cechą publikacji zasad rachunku kosztów był ich obligatoryjny charakter oraz forma prawna aktu jako rozporządzenia wykonawczego do określonej ustawy. Obecnie opublikowany akt prawny określa zalecenia dotyczące standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców i jest czwartym tego rodzaju opracowaniem od lat 90. ubiegłego wieku.

Artykuł ma na celu identyfikację decyzyjnych aspektów nowych regulacji rachunku kosztów w podmiotach leczniczych – szpitalach – w kontekście dominujących grup kosztów działalności operacyjnej. Rozważania te wpisują się w naukowe dyskusje wartościujące informacyjne aspekty rachunku kosztów podmiotów leczniczych.

Na podstawie literatury przedmiotu i analizy praktyki funkcjonowania dotychczasowych regulacji prawnych rachunków kosztów szpitali sformułowano hipotezę badawczą, że decyzyjny wymiar standardu kosztów u świadczeniodawców jest ukierunkowany na istotne obszary kosztów świadczeń zdrowotnych i wyceny procedur.

Jako narzędzia badawcze zastosowano analizę literatury przedmiotu, analizę aktów prawnych oraz analizę sprawozdań finansowych wybranych 10 szpitali.

## 1. Charakterystyka zasad rachunku kosztów od 1992 do 2020 roku

Szpital jako podmioty gospodarcze o szerokim zakresie sprawozdawczości finansowej i operacyjnej powinny posiadać informacje zarówno w przekroju rodzaju, jak i miejsc powstawania kosztów, co uzasadnia ich pełny zakres ewidencji. Od lat 90. ubiegłego wieku, kiedy to podmioty lecznicze zmieniały formę organizacyjno-prawną funkcjonowania z jednostek budżetowych na samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotne, towarzyszyły przemianom regulacje w zakresie rachunku kosztów. Do najważniejszych aktów prawnych w zakresie rachunku kosztów szpitali zaliczyć można:

a) Zarządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 15 czerwca 1992 r. w sprawie szczegółowych zasad ewidencji dochodów i kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Zarządzenie z 1992 r.),

b) Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Rozporządzenie z 1998 r.),

c) Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Rozporządzenie z 2015 r.).

Zarządzenie z 1992 r. było aktem wykonawczym do ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej<sup>3</sup>. Opisowało wymagania dotyczące zasad ewidencji dochodów i kosztów, ewidencji kosztów na kontach analitycznych, ustalania kosztów usług finalnych. W załącznikach prezentowano wzór karty kosztów, podstawę rozliczania kosztów ośrodków usługowych, metody rozliczania kosztów na zasadzie zstępujących kroków oraz na zasadzie podwójnego podziału. Akt przewidywał wyodrębnienie ośrodków kosztów, ośrodków zadaniowych oraz ośrodków usługowych. W ramach ośrodków zadaniowych wyodrębniano ośrodki podstawowej opieki zdrowotnej (poradnie ogólne), ośrodki specja-

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. nr 91, poz. 408, z późn. zm., art. 62).

listyczne (np. poradnie specjalistyczne), oddziały szpitalne, pogotowie ratunkowe. Ośrodki usługowe dzielono na medyczne i niemedyczne. Koszty usług finalnych obejmowały koszty bezpośrednie ustalone w ośrodkach zadaniowych i pośrednie, przeniesione z ośrodków usługowych. Zarządzenie obowiązywało od 1993 r.

Rozporządzenie z 1998 r. również było aktem wykonawczym do ustawy o zakładach opieki zdrowotnej. Przewidywało ewidencję kosztów podmiotów leczniczych w pełnym zakresie, wskazując podstawowe konta kosztów według rodzaju, a konta kosztów według ośrodków kosztów w układzie podmiotowo-przedmiotowym sugerowało w przekroju kosztów bezpośrednich i pośrednich. Koszty bezpośrednie definiowano jako „koszty, których jednoznaczne przypisanie nośnikom kosztów wyróżnionych w ośrodkach kosztów na podstawie dokumentów źródłowych zużycia jest istotne, opłacalne i możliwe”. Kosztami pośrednimi obejmowano te koszty, które nie zostały zaliczone do kosztów bezpośrednich oraz koszty ośrodków działalności pomocniczej rozliczonych według określonych kluczy podziałowych. Obowiązki kierownika jednostki w zakresie realizacji zadań rachunku kosztów to:

- a) ustalenie kluczy podziałowych kosztów ośrodków działalności pomocniczej,
- b) sporządzenie wykazu procedur medycznych w ośrodkach kosztów działalności podstawowej innych niż oddziały szpitalne,
- c) ilościowe zestawienie zasobów zużytych podczas typowego wykonania procedur.

Zdefiniowano jednostkowy koszt wytworzenia procedury medycznej i koszt własny sprzedaży w ujęciu jednostkowym nośnika kosztów w ośrodkach kosztów działalności podstawowej oraz świadczenia zdrowotnego. W załącznikach określono wzory kart ilościowego zestawienia zasobów zużytych do wykonania procedur w podziale na koszty materiałów i nakładu czasu pracy.

G.K. Świderska wraz z zespołem opracowała koncepcję identyfikacji, ewidencji i kalkulacji kosztów w zakładach opieki zdrowotnej, co w efekcie skutkowało przygotowaniem aktu prawnego w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców w 2015 r.<sup>4</sup> Rozporządzenie z 2015 r. było aktem wykonawczym do ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Standard rachunku kosztów określał:

- a) sposób identyfikacji i gromadzenia kosztów w systemie finansowo-księgowym,
- b) sposób kalkulacji kosztu świadczenia opieki zdrowotnej w module kontrolingowym.

Standard dokładnie precyzował zasady ewidencji kosztów, zarówno ich podział, układ według rodzaju i miejsc powstawania kosztów, jak i ich poziomy analityczne, kategorie kosztów prostych. Wzorcowy plan kont uzupełniono wykazem księgowani typowych operacji gospodarczych. Szczegółowo scharakteryzowano zasady kalkulacji kosztu jednostkowego świadczeń zdrowotnych. Kalkulacja kosztu świadczenia opieki zdrowotnej odbywała się w module kontrolingowym i składała się z 9 etapów. Na koszt własny zakończonych świadczeń opieki zdrowotnej składały się:

- a) koszty świadczeń opieki zdrowotnej według kosztu planowanego,
- b) koszty gotowości, niewykorzystanych zasobów oraz odchylenia od kosztu planowanego,
- c) rozliczone koszty zarządu.

<sup>4</sup> G.K. Świderska, *Rachunek kosztów w Zakładzie Opieki Zdrowotnej. Podręcznik*, Oficyna Wydawnicza SGH w Warszawie, Warszawa 2010.

Zaletą Rozporządzenia z 2015 r. z punktu widzenia zarządzania podmiotem leczniczym było m.in. wyodrębnienie kosztów gotowości oraz kosztów niewykorzystanych zasobów.

## 2. Nowe zalecenia dotyczące standardu kosztów u świadczeniodawców

Rozporządzenie z 2020 r. jest aktem wykonawczym do ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych<sup>5</sup>. Dla świadczeniodawców kontraktujących świadczenia zdrowotne z płatnikiem – Narodowym Funduszem Zdrowia ma charakter obligatoryjny. W wielu obszarach jest podobne do Rozporządzenia z 1998 r. Podobnie jak poprzednie akty prawne zakłada pełną ewidencję kosztów działalności. W załącznikach do rozporządzenia wymienia zakres i podział przedmiotowy układów kont księgi głównej i ksiąg pomocniczych. Zgodnie z aktem świadczeniodawcy powinni wyodrębnić ośrodki powstawania kosztów działalności podstawowej, działalności pomocniczej i zarządu. Kalkulacja kosztu wytworzenia ośrodków powstawania kosztów obejmuje następujące etapy:

- 1) ewidencja kosztów bezpośrednich ośrodków,
- 2) alokacja kosztów pośrednich, wynikająca z kosztów ośrodków działalności pomocniczej na rzecz innych ośrodków,
- 3) alokacja pozostałych kosztów pośrednich, wynikająca z kosztów ośrodków działalności podstawowej, w tym kosztów ośrodków proceduralnych na rzecz tych ośrodków, dla których realizowały usługi.

Zdefiniowano koszty bezpośrednie i pośrednie ośrodków powstawania kosztów oraz procedury medycznej. W oparciu o ponoszone i rozliczane koszty dokonywana jest wycena procedur medycznych. Koszty bezpośrednie ustalane są według rzeczywistego zużycia zasobów lub według metod opartych na typowo zużywanych zasobach, co wymaga opracowania tabel do ewidencji i wyceny zasobów zużywanych podczas typowego wykonania procedury medycznej w przekroju materiałów i nakładu czasu pracy pracowników. W załącznikach zamieszczono kody funkcji ośrodków powstawania kosztów, przydatne przy ustalaniu zakresu kont ewidencji kosztów w układzie podmiotowo-funkcjonalnym, zasady wyodrębniania ośrodków powstawania kosztów, zasady przypisywania kodów funkcji i specjalności komórek organizacyjnych do rodzajów działalności, konta kosztów w układzie rodzajowym i ich analityczną rozbudowę, rozdzielniki kosztów wspólnych, klucze podziałowe kosztów działalności podstawowej i pomocniczej, sposoby wyceny procedur medycznych. Dużą uwagę poświęcono w rozporządzeniu ewidencji i rozliczaniu kosztów pracy. Koszty te podzielono na 16 grup pracowników zatrudnionych w podmiotach leczniczych. Według tego samego klucza dzielone są dodatkowe koszty pracy. W kosztach zużycia materiałów wyodrębniono grupę zużycia materiałów niemedyceńskich – 21 grup szczegółowych oraz grupę zużycia materiałów medycznych – leki oraz pozostałe materiały medyczne (17 grup).

Porównując obecne regulacje dotyczące rachunku kosztów do aktów prawnych z okresów poprzednich, można zauważyć pewne wspólne cechy zadań, jakie stawia się przed rachunkiem kosztów podmiotów leczniczych:

<sup>5</sup> Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. 2020, poz. 2045).

- a) prowadzenie ewidencji kosztów zarówno w układzie rodzajowym, jak i w układzie podmiotowo-funkcjonalnym,
- b) wyodrębnienie kosztów bezpośrednich i pośrednich w różnych przekrojach,
- c) wyodrębnienie ośrodków powstawania kosztów,
- d) dokonywanie kalkulacji kosztów świadczeń zdrowotnych,
- e) wyodrębnienie informacji dla celów sprawozdawczości finansowej i operacyjnej.

Można zaobserwować także pewne znaczące różnice. Do istotnych odrębnych regulacji zaliczyć można:

- a) różne akty prawne stanowiące podstawę wydania rozporządzeń, co pośrednio precyzuje jego cel,
- b) aktem najbardziej szczegółowym było rozporządzenie z 2015 r., w zarządzeniu z 1992 r. oraz w rozporządzeniu z 1998 r. szereg obowiązków przypisano kierownikom jednostek, w rozporządzeniach kolejnych adresatem regulacji jest podmiot leczniczy, bez wskazywania osób odpowiedzialnych za realizację zadań,
- c) jedynie rozporządzenie z 2015 r. uwzględnia w ewidencji i wycenie świadczeń zdrowotnych koszty gotowości oraz koszty niewykorzystanych zasobów.

Rozbudowa rachunków kosztów podmiotów leczniczych wymaga zastosowania w rachunkowości techniki komputerowej. Jest to dodatkowe wyzwanie dla prawidłowego wdrażania nowoczesnego rachunku kosztów. Ograniczone zasoby finansowe podmiotów leczniczych często komplikują możliwości zmiany czy unowocześnienia posiadanych zasobów sprzętowych i programowych.

### **3. Struktura kosztów podmiotów leczniczych jako wyznacznik działań optymalizacyjnych**

Na potrzeby rozważań prowadzonych w artykule dokonano analizy struktury kosztów wybranych 10 szpitali jako podmiotów leczniczych o najszerszym zakresie działalności. Dane zaczerpnięto ze sprawozdań finansowych. Dziewięć szpitali sporządzało rachunek zysków i strat w wersji porównawczej, zawierającej dane o kosztach według rodzaju. Jeden szpital sporządzał rachunek zysków i strat w wersji kalkulacyjnej i dane o kosztach według rodzaju zaczerpnięto z informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

Proces badawczy obejmował następujące etapy:

- a) analizę aktów prawnych z okresu 1992–2020 w zakresie zmiany zasad rachunku kosztów oraz funkcjonowania podmiotów leczniczych,
- b) analizę literatury przedmiotu dotyczącej procesów decyzyjnych w podmiotach leczniczych oraz systemu opieki zdrowotnej,
- c) pozyskanie danych wybranych dużych szpitali z Rejestru podmiotów leczniczych oraz sprawozdań finansowych z bazy KRS,
- d) analizę rachunków zysków i strat oraz informacji dodatkowych wybranych szpitali,
- e) zestawienie danych dla celów analizy struktury i dynamiki kosztów i rozpoznania przyczyn zmian,
- f) odniesienie obserwacji trendów kształtowania się grup kosztów z punktu widzenia ich istotności w procesie realizacji świadczeń zdrowotnych, do uregulowań nowego stan-

dardu rachunku kosztów u świadczeniodawców i zasadności pogłębionych uregulowań aktu w wybranych obszarach,

g) porównanie obserwowanych trendów z danymi historycznymi.

Analizą objęto dane finansowe z okresu 201 –2019. Wśród badanych szpitali w 2018 r. tylko jeden szpital wygospodarował dodatni wynik finansowy (Szpital nr 1), natomiast w 2019 r. wszystkie szpitale wykazały ujemny wynik finansowy z całokształtu działalności. Z działalności operacyjnej wszystkie szpitale, w obu badanych okresach, wykazały stratę.

Dla celów poglądowych, koszty według rodzaju pozyskane ze sprawozdania finansowego uzupełniono sumą kosztów pracy. Dane finansowe dotyczące struktury kosztów według rodzaju prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Struktura kosztów wybranych szpitali w 2018 r. (%)

Table 1. Cost structure of selected hospitals in 2018 (%)

| Koszty/Szpital                           | SZ 1  | SZ 2  | SZ 3  | SZ 4  | SZ 5  | SZ 6  | SZ 7  | SZ 8  | SZ 9  | SZ 10 |
|------------------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Amortyzacja                              | 8,43  | 2,95  | 9,66  | 7,22  | 5,40  | 8,98  | 8,98  | 3,33  | 6,70  | 6,19  |
| Zużycie materiałów i energii             | 17,84 | 8,71  | 23,47 | 33,88 | 34,88 | 35,70 | 35,70 | 38,04 | 32,63 | 40,05 |
| Usługi obce                              | 14,76 | 11,27 | 16,95 | 14,71 | 9,76  | 8,81  | 8,81  | 10,01 | 16,02 | 16,10 |
| Podatki i opłaty                         | 0,79  | 0,92  | 1,24  | 4,23  | 0,62  | 1,01  | 1,01  | 0,53  | 0,11  | 0,63  |
| Wynagrodzenia                            | 48,83 | 62,20 | 40,57 | 33,22 | 40,63 | 38,54 | 38,54 | 40,06 | 36,90 | 30,61 |
| Ubezpiec. społ. i inne świadczenia       | 8,94  | 13,86 | 7,61  | 6,39  | 8,28  | 6,60  | 6,60  | 7,94  | 7,28  | 6,20  |
| Koszty pracy                             | 57,77 | 76,06 | 48,18 | 39,61 | 48,91 | 45,14 | 45,14 | 48    | 44,18 | 36,81 |
| Pozostałe koszty rodzajowe               | 0,40  | 0,08  | 0,50  | 0,33  | 0,35  | 0,30  | 0,30  | 0,11  | 0,36  | 0,21  |
| Wartość sprzedanych towarów i materiałów |       |       | 0,01  | 0,03  | 0,06  | 0,05  | 0,05  |       |       |       |
| Razem                                    | 100   | 100   | 100   | 100   | 100   | 100   | 100   | 100   | 100   | 100   |

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych.

W 2018 r. największy udział w kosztach działalności szpitali obserwowano w grupie kosztów pracy (37%-76%). W skład kosztów pracy wchodziły koszty wynagrodzeń oraz ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników. Drugą grupę, również znaczącą, stanowiło zużycie materiałów i energii (18%-40%). Z ogólnych tendencji wyodrębnić należy szpital nr 2, w którym znacząco większy udział w strukturze kosztów miały wynagrodzenia (koszty pracy) niż w szpitalach pozostałych, a koszty zużycia materiałów były stosunkowo niższe. Relacje takie uzasadnione są rodzajem działalności. Jest to bowiem szpital specjalizujący się w świadczeniach zdrowotnych z zakresu psychiatrii, co uzasadnia nietypową strukturę kosztów. Podobna tendencja w zakresie struktury kosztów utrzymywała się w 2019 r. Strukturę kosztów wybranych szpitali w 2019 r. prezentuje tabela 2.

Tabela 2. Struktura kosztów wybranych szpitali w 2019 r. (%)

Table 2. Cost structure of selected hospitals in 2018 (%)

| Koszty/Szpital                           | SZ 1  | SZ 2  | SZ 3  | SZ 4  | SZ 5  | SZ 6  | SZ 7  | SZ 8  | SZ 9  | SZ 10 |
|------------------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Amortyzacja                              | 8,61  | 2,63  | 7,75  | 7,54  | 4,49  | 8,61  | 5,77  | 3,18  | 6,03  | 7,11  |
| Zużycie materiałów i energii             | 16,57 | 7,74  | 22,98 | 32,87 | 33,54 | 33,25 | 23,36 | 37,78 | 28,27 | 36,42 |
| Usługi obce                              | 14,79 | 9,80  | 16,59 | 15,07 | 9,74  | 9,06  | 16,77 | 11,22 | 16,76 | 16,50 |
| Podatki i opłaty                         | 0,74  | 0,74  | 1,40  | 4,01  | 0,57  | 0,97  | 0,40  | 0,50  | 0,11  | 0,61  |
| Wynagrodzenia                            | 49,62 | 64,84 | 42,76 | 33,77 | 42,80 | 40,81 | 43,70 | 39,32 | 40,83 | 32,66 |
| Ubezpiec. społ. i inne świadczenia       | 9,29  | 14,20 | 7,87  | 6,42  | 8,54  | 7,01  | 8,66  | 7,68  | 7,68  | 6,48  |
| Koszty pracy                             | 58,41 | 79,04 | 50,63 | 40,19 | 51,34 | 47,82 | 52,36 | 47    | 48,51 | 39,14 |
| Pozostałe koszty rodzajowe               | 0,38  | 0,05  | 0,65  | 0,28  | 0,31  | 0,28  | 0,21  | 0,33  | 0,33  | 0,22  |
| Wartość sprzedanych towarów i materiałów |       |       |       | 0,03  | 0,02  | 0,03  | 1,13  |       |       |       |
| Razem                                    | 100   | 100   | 100   | 100   | 100   | 100   | 100   | 100   | 100   | 100   |

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych.

W 2019 r. również koszty pracy stanowiły największy udział w kosztach operacyjnych (39%-79%), drugą grupą o istotnym, choć niższym udziale, było zużycie materiałów i energii (17%-38%). Interesujący jest fakt, że w okresie 2000–2007 największą pozycję kosztów stanowiły koszty leków (ponad 30%) i były wyższe od udziału wynagrodzeń<sup>6</sup>.

Tendencje zmian grup kosztów stanowiących największy udział w strukturze kosztów operacyjnych wybranych szpitali prezentuje tabela 3.

Tabela 3. Tendencje zmian podstawowych grup kosztów w okresie 2019–2018 (%)

Table 3. Change trends of the basic cost groups in 2019–2018 (%)

| Koszty/Szpital                      | SZ 1  | SZ 2  | SZ 3  | SZ 4  | SZ 5  | SZ 6  | SZ 7  | SZ 8  | SZ 9  | SZ 10 |
|-------------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Zużycie materiałów i energii – 2019 | 16,57 | 7,74  | 22,98 | 32,87 | 33,54 | 33,25 | 23,36 | 37,78 | 28,27 | 36,42 |
| Zużycie materiałów i energii – 2018 | 17,84 | 8,71  | 23,47 | 33,88 | 34,88 | 35,70 | 35,70 | 38,04 | 32,63 | 40,05 |
| Zmiana 2019/2018                    | 93    | 89    | 98    | 97    | 96    | 93    | 65    | 99    | 87    | 91    |
| Koszty pracy – 2019                 | 58,41 | 79,04 | 50,63 | 40,19 | 51,34 | 47,82 | 52,36 | 47    | 48,51 | 39,14 |
| Koszty pracy – 2018                 | 57,77 | 76,06 | 48,18 | 39,61 | 48,91 | 45,14 | 45,14 | 48    | 44,18 | 36,81 |
| Zmiana 2019/2018                    | 101   | 104   | 105   | 101   | 105   | 106   | 116   | 98    | 110   | 106   |

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych.

<sup>6</sup> Raport „Finansowanie ochrony zdrowia w Polsce. Zielona księga II” (2008), s. 80, <https://www.sluzbazdrovia.com.pl/pdf/ZielonaKsiegaII.pdf> [dostęp: 10.03.2021].

Zmiany struktury kosztów wskazują, że umacnia się wiodąca rola kosztów pracy w strukturze kosztów według rodzaju. Oznacza to, że koszty pracy stały się najważniejszą grupą kosztów i ona będzie decydować o kondycji finansowej podmiotu leczniczego i całego sektora. Warunki pandemii potwierdziły tezę, że najważniejszy w systemie opieki zdrowotnej jest pracownik, jego potencjał intelektualny i profesjonalny.

Analizując nowy standard rachunku kosztów, można zauważyć mocny akcent na prawidłowe, wieloprzekrojowe i obszerne zasady rozliczania wynagrodzeń. W świetle zaprezentowanych analiz, nacisk w rozporządzeniu na rozpoznanie i szczegółową ewidencję kosztów pracy jest uzasadniony. Prawidłowa ewidencja i rozliczanie kosztów pracy skutkować będzie zapewne optymalizacją tej grupy kosztów. Podobnie znaczna rozbudowa ewidencji kosztów zużycia materiałów, z punktu widzenia wyniku działalności podmiotów leczniczych, pozwoli rozpoznać problemy w zarządzaniu tymi kosztami.

#### 4. Standard rachunku kosztów a procesy decyzyjne

Publikowane akty prawne dotyczące rachunku kosztów podmiotów leczniczych dotyczą przede wszystkim ewidencji kosztów świadczeń zdrowotnych. Prawidłowa ewidencja jest podstawą dalszego grupowania i rozliczania kosztów. Omówione akty prawne z różną szczegółowością odnoszą się do tej ewidencji. W praktyce funkcjonowania rachunkowości podmiotów leczniczych zastosowanie znajdują zapewne wszystkie sugestie dotyczące budowy zakładowych planów kont zawarte w przepisach. Każde rozporządzenie wniosło wartość dodaną do procesów doskonalenia ewidencji i rozliczania kosztów. Nowoczesne techniki informacyjne sprzyjają integracji rachunkowości finansowej i zarządczej podmiotów leczniczych. Relacje tych dwóch obszarów rachunkowości prezentuje tabela 4.

Tabela 4. Relacje rachunkowości finansowej i zarządczej w podmiotach leczniczych

Table 4. Financial and management accounting relationships in medical entities

| Kryterium relacji | Rachunkowość finansowa                                                                                                                                                                                                                                                                         | Rachunkowość zarządcza                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Użytkownicy       | Głównie zewnątrzni: organy tworzące, organy finansujące, kontrahenci, pracownicy, agendy rządowe.                                                                                                                                                                                              | Głównie wewnątrzni – kadra zarządzająca.                                                                                                                                                                                                                                            |
| Wymagania prawne  | Jest regulowana przepisami: <ul style="list-style-type: none"> <li>- ustawy o rachunkowości,</li> <li>- ustawy o działalności leczniczej,</li> <li>- ustawy o finansach publicznych,</li> <li>- przepisami wykonawczymi do ustaw i innymi regulacjami międzynarodowymi i krajowymi.</li> </ul> | Nie jest regulowana. Jej prowadzenie zależy od kierownictwa podmiotu leczniczego. W wybranych obszarach opiera się na danych rachunkowości finansowej, lecz dobór danych uzależniony jest od potrzeb decyzyjnych i jakości informacji płynących z systemu rachunkowości finansowej. |

|                 |                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Przyjęte zasady | Stosuje jednolite zasady nadrzędne w celu zapewnienia porównywalności i kontroli.                                                                                                                                               | Może stosować każdą użyteczną dla podejmowania decyzji zasadę, np. obok kosztu historycznego – koszt odtworzenia, obok zasady memoriału – zasadę „kasy”.                                                                                                                                                                                                    |
| Dokładność      | Zachowuje wymagane cechy dokładności, prawidłowości, ciągłości, sprawdzalności, istotności, zapewniające wiarygodność i rzetelność danych.                                                                                      | Zorientowana jest na istotność, szybkość i koszt informacji. Ukierunkowana jest na potrzeby decyzyjne.                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Wymiar czasowy  | Odwzorowuje zdarzenia przeszłe, a więc generuje informacje ex post.                                                                                                                                                             | Koncentruje się zarówno na informacjach przyszłych, jak i przeszłych. Proces podejmowania decyzji wiąże się z przyszłością, np. wariantowe projekcje przychodów i kosztów, przepływów środków pieniężnych. Dane z przeszłości wykorzystuje przy stosowaniu mechanizmu sprzężenia zwrotnego, dając informacje do zarządzania „przez wyjątki” i „przez cele”. |
| Częstotliwość   | Obowiązuje ścisła periodyzacja. Podmiot leczniczy prowadzi rachunkowość w ustalonych okresach sprawozdawczych. Sprawozdanie finansowe sporządzane jest za rok obrotowy lub na inny dzień bilansowy wyznaczony przepisami prawa. | Do podejmowania decyzji informacje mogą być przygotowywane co dzień, co tydzień lub w innych przedziałach czasowych, wyznaczonych zadaniami czy decyzjami, np. realizacją określonego programu zdrowotnego.                                                                                                                                                 |
| Zakres          | Sprawozdania finansowe dotyczą podmiotu leczniczego jako całości (czasami zespołu podmiotów), w określonych przypadkach podlegają obowiązkowi badania sprawozdania finansowego, są ujawniane i publikowane.                     | Wewnętrzne sprawozdania czy raporty mogą odnosić się do wybranych zakresów działalności, procedur czy programów zdrowotnych, kontraktów. Obejmują one ponadto ośrodki odpowiedzialności.                                                                                                                                                                    |
|                 | Sprawozdania z realizacji świadczeń zdrowotnych dla celów rozliczeń kontraktów i ich finansowego odzwierciedlenia wykazują relacje zarówno z rachunkowością finansową, jak i zarządczą.                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Dane pomiaru    | Pomiar wartościowy, dane finansowe.                                                                                                                                                                                             | Pomiar obejmuje także dane niefinansowe, dotyczące ilości, jakości.                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Kontrola        | Badanie sprawozdań finansowych i ksiąg rachunkowych przez biegłych rewidentów, kontrola wewnętrzna, kontrola wynikająca z ustawy o finansach publicznych, kontrola organów tworzących.                                          | Kierownicza kontrola efektywności i skuteczności dokonań na podstawie różnych kryteriów i mierników.                                                                                                                                                                                                                                                        |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: A. Jarugowa (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, SKWP, Warszawa 1995, s. 17.

Przydatność informacji płynących z rachunku kosztów (rachunkowości finansowej) dla celów zarządzania (rachunkowości zarządczej) wymaga koordynacji wymogów prawnych oraz decyzyjnych w zakresie budowania zakładowych rachunków kosztów. W literaturze przedmiotu podkreśla się możliwości wykorzystania rachunku kosztów do tworzenia informacji zarządzanych<sup>7</sup>.

Uzupełniającymi uwarunkowaniami w zakresie powodzenia wdrożenia rachunku kosztów oraz jego aplikacji w zarządzaniu podmiotem leczniczym będą:

- 1) kompleksowa komputeryzacja systemu informacyjnego podmiotu leczniczego w zakresie przetwarzania danych, szczególnie kosztowych,
- 2) standaryzacja kosztów jako bazy dla procesów zarządzania,
- 3) zapewnienie jak najwyższej jakości świadczonych usług zdrowotnych przejawiającej się uzyskaniem akredytacji oraz certyfikatu jakości ISO,
- 4) zarządzanie kosztami w sposób kompleksowy przy wykorzystaniu nowoczesnych koncepcji rachunku kosztów,
- 5) pełne wdrożenie procesów budżetowania, controllingu.

Nowe zasady rachunku kosztów w wielu obszarach dostarczają informacji istotnych z punktu widzenia zarządzania zarówno podmiotem leczniczym, jak i systemem opieki zdrowotnej. Szczególnie dwie grupy kosztów – koszty pracy i koszty zużycia materiałów i energii – wymagają wnikliwej uwagi zarówno w kontekście struktury kosztów operacyjnych, jak i wyceny procedur medycznych.

Wykorzystanie kosztów w zarządzaniu wymaga ich ukierunkowania perspektywnego, na procesy bieżące i przyszłe (związane z formułowaniem i realizacją strategii działania), na potrzeby bieżące kadry menedżerskiej oraz lekarzy, umożliwiające wybór sposobów diagnozowania, leczenia, rehabilitacji, rozliczenia z odpowiedzialności za dokonania, na rozwiązywane problemy decyzyjne<sup>8</sup>.

Informacyjne uwarunkowania kosztów podmiotów leczniczych są także przedmiotem analiz w literaturze przedmiotu w kontekście m.in. wykorzystania w analizach kosztów nowych technik informacyjnych<sup>9</sup>, optymalizacji procesów medycznych<sup>10</sup>, optymalizacji wykorzystania potencjału zasobów<sup>11</sup>, poprawy jakości usług zdrowotnych<sup>12</sup>.

<sup>7</sup> Por. W. Baran, *System informacyjny rachunkowości zarządczej w samodzielnym publicznym zakładzie opieki zdrowotnej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2017, s. 107-189; J. Chluska, *Model rachunku kosztów standardowych świadczeń zdrowotnych szpitala*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa 2008, s. 107-158.

<sup>8</sup> M. Hass-Symotiuik, *Systematyka kosztów na potrzeby zarządzania zakładem opieki zdrowotnej*, [w:] M. Hass-Symotiuik (red.), *Sterowanie kosztami w zakładach opieki zdrowotnej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2005, s. 87.

<sup>9</sup> I. Heldal, I. Børsheim, E. Haukeland Fredriksen, T.T. Sudmann, *Seniors in eHealth: Challenges for Knowledge Acquisition During Information Retrieval*, Proceedings of the 21st European Conference on Knowledge Management, ECKM 2020, s. 327.

<sup>10</sup> M.I. Reinhold, T. Bacon-Baguley, *Perceptions of the affordable care act by Physician Assistants*, „International Journal of Healthcare” 2019, Vol. 5, No 1 (2019), s. 33-41, DOI: <https://doi.org/10.5430/ijh.v5n1p33>.

<sup>11</sup> L.K. Tsironis, S.G. Dimitriadis, E. Kehris, *Monitoring operating room performance with control charts: findings from a Greek public hospital*, „International Journal for Quality in Health Care” 2021, Vol. 3, Issue 1, s. 1-12, DOI: <https://doi.org/10.1093/intqhc/mzaa167>.

<sup>12</sup> G. Maguerez, M. Erbaul, J.L. Terra, H. Maisonneuve, Y. Matillon, *Evaluation of 60 continuous quality improvement projects in French hospitals*, „International Journal for Quality in Health Care” 2001, Vol. 13, Issue 2, s. 89-97, DOI: <https://doi.org/10.1093/intqhc/13.2.89>.

Szczegółowe rozpoznanie i optymalizacja kosztów funkcjonowania podmiotu leczniczego, szczególnie w zakresie realizacji świadczeń zdrowotnych, może skutkować osiągnięciem przywództwa kosztowego, co przy ograniczonych możliwościach wpływania na wartość przychodów z kontraktów z organami finansującymi może być jedyną metodą konkurencji na rynku usług zdrowotnych.

## Podsumowanie

Podmioty lecznicze, w tym szpitale, mają za zadanie dostosowanie zakładowych rachunków kosztów do wymogów nowych zaleceń standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców. Jest to trudne zadanie, gdyż funkcjonowanie podmiotów w warunkach pandemii stawia wiele wyzwań zarówno organizacyjnych, jak i funkcjonalnych działalności medycznej. Nowy standard wpisuje się w ogólne zasady dotychczasowego funkcjonowania systemów rachunkowości podmiotów leczniczych. Z konstrukcji i zakresu nowych przepisów wynika, że szczególny nacisk położony został na prawidłową ewidencję i rozliczanie kosztów świadczeń zdrowotnych, kalkulację kosztu jednostkowego i wycenę procedur medycznych. Szczegółowo wskazano konta księgowe, ich konstrukcję analityczną i powiązania z procesem wyceny procedur. Rozbudowane zasady ewidencji i rozliczeń dotyczą przede wszystkim kosztów pracy oraz zużycia materiałów.

Obserwując strukturę kosztów wybranych szpitali, można stwierdzić wyraźną dominację w strukturze kosztów działalności operacyjnej – kosztów pracy i zużycia materiałów. Obserwacja dynamiki tych kosztów w badanych okresach potwierdza ugruntowanie się tych relacji. Zasadne jest zatem zwiększenie wysiłków zarządczych w kierunku optymalizacji tych dwóch najistotniejszych grup kosztów działalności. Konkluzja ta przesądza o weryfikacji postawionej hipotezy badawczej oraz realizacji celu opracowania.

Potwierdzenie konieczności optymalizacji zarówno kosztów pracy, jak i zużycia zasobów materiałowych będzie zapewne inspiracją procesów decyzyjnych w podmiotach leczniczych i całym systemie opieki zdrowotnej. Dalszych badań i analiz wymagać będzie realizacja założeń nowego standardu w tych obszarach w praktyce udzielania świadczeń zdrowotnych oraz ocena spełnienia oczekiwań informacyjnych systemu rachunku kosztów.

## Bibliografia

- Baran W., *System informacyjny rachunkowości zarządczej w samodzielnym publicznym zakładzie opieki zdrowotnej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2017.
- Chluska, J., *Model rachunku kosztów standardowych świadczeń zdrowotnych szpitala*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa 2008.
- Hass-Symotiuł M., *Systematyka kosztów na potrzeby zarządzania zakładem opieki zdrowotnej*, [w:] M. Hass- Symotiuł (red.), *Sterowanie kosztami w zakładach opieki zdrowotnej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2005.
- Heldal I., Børsheim I., Haukeland Fredriksen E., Sudmann T.T., *Seniors in eHealth: Challenges for Knowledge Acquisition During Information Retrieval*, Proceedings of the 21st European Conference on Knowledge Management, ECKM 2020.

Jarugowa A. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, SKwP, Warszawa 1995.

Magueres G., Erbault M., Terra J.L., Maisonneuve H., Matillon Y., *Evaluation of 60 continuous quality improvement projects in French hospitals*, „International Journal for Quality in Health Care” 2001, Vol. 13, Issue 2, DOI: <https://doi.org/10.1093/intqhc/13.2.89>.

Raport „Finansowanie ochrony zdrowia w Polsce. Zielona księga II” (2008), <https://www.sluzbazdrowia.com.pl/pdf/ZielonaKsiegaII.pdf> [dostęp: 10.03.2021].

Reinhold M.I., Bacon-Baguley T., *Perceptions of the affordable care act by Physician Assistants*, „International Journal of Healthcare” 2019, Vol. 5, No 1, DOI: <https://doi.org/10.5430/ijh.v5n1p33>.

Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. nr 164 z 1998 r., poz. 1194).

Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. 2015, poz. 1126).

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

Świderska G.K., *Rachunek kosztów w Zakładzie Opieki Zdrowotnej. Podręcznik*, Oficyna Wydawnicza SGH w Warszawie, Warszawa 2010.

Tsironis L.K., Dimitriadis S.G., Kehris E., *Monitoring operating room performance with control charts: findings from a Greek public hospital*, „International Journal for Quality in Health Care” 2021, Vol. 33, Issue 1, DOI: <https://doi.org/10.1093/intqhc/mzaa167>.

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

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

Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. nr 91, poz. 408, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. z 2020 r., poz. 295, z późn. zm.).

Zarządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 15 czerwca 1992 r. w sprawie szczególnych zasad ewidencji dochodów i kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, M.P. z 1992, nr 19, poz. 143.

#### **Nota o Autorze:**

**Jolanta Chluska** – profesor rachunkowości na Wydziale Zarządzania Politechniki Częstochowskiej. Kierownik Katedry Finansów, Bankowości i Rachunkowości. Jej głównymi obszarami badawczymi jest rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza podmiotów leczniczych oraz innych podmiotów. Od 1999 r. jest biegłym rewidentem.

#### **Author's resume:**

**Jolanta Chluska** – is a professor of accounting at the Faculty of Management of Częstochowa University of Technology (Częstochowa, Poland). She is the head of the Department of Finance, Banking and Accounting. Her main research areas are financial accounting and management accounting of medical entities and other economic organizations. Since 1999 she is a statutory auditor.

#### **Kontakt/Contact:**

e-mail: [jolanta.chluska@pcz.pl](mailto:jolanta.chluska@pcz.pl)