

**Joanna Kogut**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## METODOLOGIA RACHUNKU KOSZTÓW ZAKŁADÓW OPIEKI ZDROWOTNEJ – DOTYCHCZASOWE DOŚWIADCZENIA I PERSPEKTYWY

---

**Streszczenie:** Sprawne zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej na wszystkich szczeblach wymaga znajomości kosztów realizowanych świadczeń opieki zdrowotnej. Efektywne zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej wymaga informacji o miejscu i wielkości generowanych kosztów, w tym poniesionych na realizację określonych usług medycznych, źródłach ich finansowania i osiąganych wynikach. Celem artykułu jest przedstawienie organizacji rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej zgodnie z obowiązującym w tym zakresie rozporządzeniem ministra zdrowia oraz słabości z tego wynikających. W dalszej jego części zaprezentowano projekt działań zmierzających do zbudowania systemu wyceny, analizy i raportowania informacji kosztowych realizacji świadczeń zdrowotnych.

**Słowa kluczowe:** kalkulacja kosztów, koszt świadczenia opieki zdrowotnej, procedura medyczna, rachunek kosztów, zakład opieki zdrowotnej.

### 1. Wstęp

Wdrożenie w Polsce reformy sektora ochrony zdrowia w 1999 r. spowodowało konieczność ustalenia obiektywnych, finansowych mierników działalności zakładów opieki zdrowotnej. Czynniki rynkowe, m.in. konkurencja w zakresie jakości świadczonych usług, marketing, rachunek ekonomiczny, wymogły zmianę stylu kierowania jednostkami służby zdrowia z administracyjnego na zarządczy, oparty na trzech obszarach działalności:

- świadczeniu usług zgodnie ze sztuką medyczną;
- rynku usług medycznych;
- racjonalnym wykorzystaniu pozyskanych zasobów.

Nie bez znaczenia pozostaje tu ich kolejność, gdyż sfera usług medycznych powinna być bezwzględnie uwarunkowana dobrem pacjenta, z zarobkowaniem na usługę postawionym na dalszym miejscu.

Zakłady opieki zdrowotnej przestały być postrzegane tylko jako świadczeniodawcy usług medycznych, a dostrzeżono, że są one miejscem powstawania znacz-

nych kosztów. Świadomość roli parametrów kosztowych pojawiła się wraz z reformą wprowadzającą kontraktowanie usług medycznych przez poszczególne placówki, a tym samym stała się elementem konkurencyjności.

Koszt zawsze związany jest z określonym efektem działalności, a jego poniesienie powinno być celowe i usytuowane na oczekiwanym poziomie. Zakłady opieki zdrowotnej są zwykle jednostkami nieukierunkowanymi na osiąganie zysku, dlatego też każde ich działanie powinno być celowe i przynosić przychód współmierny do kosztu wywołanego przez to działanie. Koszt należy zatem powiązać z określonym obiektem, działaniem lub rezultatem – świadczeniem opieki zdrowotnej [5, s. 11].

W jednostkach opieki zdrowotnej pojęcie kosztu świadczenia opieki zdrowotnej może być określane w ujęciu węższym i szerszym, podobnie jak w przypadku tradycyjnej, ogólnie rozumianej, definicji kosztu. W wąskim ujęciu jest to podstawowy koszt wytwarzania tego świadczenia, na który składają się zarówno koszty bezpośrednie, jak i pośrednie, powstające w jednostce je świadczącej (koszty materiałowe, osobowe, usług obcych, amortyzacji, diagnostyki, administracji itp.). Natomiast w szerokim ujęciu (makroekonomicznym) za koszt świadczenia opieki zdrowotnej uważa się koszt „ekonomiczny”, zapewniający nie tylko bieżące świadczenie usług medycznych, ale uwzględniający także rozwój medycyny, techniki medycznej oraz nakłady inwestycyjne związane z budową nowych i modernizacją już istniejących jednostek ochrony zdrowia. Koszt ten jest sumą: podstawowego kosztu świadczenia usługi medycznej, kosztów na rzecz wspólnoty lokalnej (kształcenie kadr, ochrona środowiska itp.), kosztów niewykorzystania części zdolności usługowej podmiotów opieki zdrowotnej (np. wolne moce laboratorium, pracowni USG czy RTG) oraz kosztu potrzeb kapitałowych.

Obecnie sprawne zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej na wszystkich szczeblach wymaga znajomości kosztów realizowanych świadczeń opieki zdrowotnej. Efektywne zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej wymaga informacji o miejscu i wielkości generowanych kosztów, w tym poniesionych na realizację określonych usług medycznych (np. diagnostykę laboratoryjną), źródłach ich finansowania i osiągniętych wynikach. Z kolei z punktu widzenia decyzji medycznych, od których w znacznym stopniu zależy wielkość ponoszonych kosztów, niezbędna jest wiedza o konsekwencjach ekonomicznych wybranych procedur diagnozowania i leczenia pacjentów. Dane te są konieczne do wkomponowania kryteriów ekonomicznych, wspomagających kryteria medyczne, do decyzji podejmowanych wewnątrz zakładu (np. w celu poprawy jakości realizowanych usług medycznych).

Celem artykułu jest przedstawianie organizacji rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej zgodnie z obowiązującym w tym zakresie rozporządzeniem ministra zdrowia oraz słabości z tego wynikające. W dalszej jego części zaprezentowano projekt działań zmierzających do zbudowania systemu wyceny, analizy i raportowania informacji kosztowych dotyczących realizacji świadczeń zdrowotnych.

## 2. Rachunek kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej

Od czasu transformacji w 1989 r. wielokrotnie próbowano doprowadzić do przejrzystości i dostępności do informacji finansowej, w tym głównie kosztowej, w systemie opieki zdrowotnej. Rezultatem wielu działań podjętych w tym zakresie stało się rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznym zakładzie opieki zdrowotnej [9].

Zgodnie z tym rozporządzeniem, publiczne jednostki służby zdrowia są zobligowane do prowadzenia rachunku kosztów w dwóch układach grupowania: według rodzaju zużywanych czynników działalności oraz według miejsc powstawania realizowanych funkcji i nośników kosztów.

Rachunek rodzajowy kosztów służy do ewidencji wszystkich kosztów, jakie powstają w zakładzie opieki zdrowotnej w związku ze świadczeniem usług medycznych oraz funkcjonowaniem zakładu jako całości. Zastosowanie układu rodzajowego w publicznym zakładzie opieki zdrowotnej ułatwia kontrolę zużycia czynników związanych ze świadczeniem usług medycznych, a także wgląd w wewnętrzną strukturę kosztów. Zgodnie z rozporządzeniem, ewidencja kosztów w układzie rodzajowym obejmuje:

- zużycie materiałów, w tym leków, żywności, sprzętu jednorazowego użytku, odczynników chemicznych i materiałów diagnostycznych, paliwa itp.;
- zużycie energii (elektrycznej, cieplnej, pozostałej);
- usługi obce, w tym remontowe, transportowe, medyczne obce i pozostałe;
- podatki i opłaty, w tym podatek od nieruchomości, opłaty sądowe, administracyjne i pozostałe;
- wynagrodzenia, w tym ze stosunku pracy, umów zleceń i o dzieło;
- świadczenia na rzecz pracowników, w tym składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, fundusz pracy, odpisy na zakładowy fundusz świadczeń;
- amortyzację budynków i budowli, aparatury medycznej, pozostałych obiektów i wartości niematerialnych i prawnych,
- pozostałe koszty, w tym podróże służbowe, ubezpieczenia OC i majątkowe.

Taki układ kosztów jest niewątpliwie najprostszy i najmniej pracochłonny, jednak daje zbyt małą wiedzę na temat kosztów działalności, gdyż nie informuje o celach, na jakie dane koszty poniesiono. Z uwagi na to, rozporządzenie wprowadziło także ewidencję kosztów według typów działalności, wyodrębniając jednocześnie trzy typy ośrodków kosztów:

1. Ośrodki kosztów działalności podstawowej, zwane też głównymi miejscami wykonywania świadczeń medycznych, kończącymi proces leczenia lub określoną jego fazę w danym zakładzie (np. szpitalu) albo dostarczany na zamówienie (kupowane) przez innych odbiorców. Zalicza się do nich przede wszystkim ośrodki kosztów realizujące tzw. świadczenia rynkowe (kontraktowane przez płatników), np.: oddziały szpitalne, poradnie, pracownie diagnostyczne, laboratoria, bloki operacyjne itp.

2. Ośrodki kosztów działalności pomocniczej, związane z wykonywaniem działalności wspomagającej działalność podstawową, wykonujące wewnątrzzakładowe usługi na rzecz innych ośrodków kosztów, z podziałem np. na ośrodki medyczne, np.: apteka szpitalna, izba przyjęć, sterylizacja, gabinety zabiegowe oraz ośrodki niemedyczne (kuchnia, pralnia, kotłownia, dział transportu).

3. Ośrodki kosztów zarządu, związane z obsługą całokształtu działalności jednostek organizacyjnych lub całego zakładu opieki zdrowotnej, np.: zarząd, dział kadr, dział finansowo-księgowy, dział marketingu itp.

Ewidencja kosztów w tym układzie umożliwia identyfikację kosztów pod względem celu na jaki je poniesiono, co z kolei daje rzetelne informacje kosztowe, jakie należy ująć przy kalkulacji kosztu wytworzenia usług medycznych.

Ustalenie realnego wyniku finansowego zakładu opieki zdrowotnej wymaga także przypisania kosztów do właściwego okresu czasu, którego dotyczą. Ścisłe rozgraniczenie kosztów dotyczących poszczególnych okresów sprawozdawczych jest niezbędne dla zachowania zasady współmierności przychodów i kosztów ich uzyskania. W myśl tej zasady do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego należy zaliczyć zarówno koszty poniesione, jak i te, które zostaną poniesione, o ile dotyczą przychodów danego roku obrotowego.

Rozliczenie kosztów w czasie polega na:

- wyłączeniu z kosztów danego okresu tych pozycji, które dotyczą następnych okresów przez przeniesienie ich na odrębne konto, a następnie przypisaniu ich do właściwych okresów sprawozdawczych, których dotyczą – czynne rozliczenia międzyokresowe;
- wliczeniu do kosztów bieżącego okresu sprawozdawczego kosztów, które dotyczą tego okresu, ale będą opłacone dopiero w przyszłości – bierne rozliczenia międzyokresowe.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów mogą dotyczyć działalności zarówno operacyjnej, jak i finansowej.

Czynne rozliczenia międzyokresowe występują, jeśli poniesione w danym okresie koszty dotyczą więcej niż jednego okresu sprawozdawczego, a zatem wyprzedzają powstanie efektów. Mogą to być na przykład: opłacone z góry ubezpieczenia OC, majątkowe i komunikacyjne, czynsze dzierżawne, opłaty za wieczyste użytkowanie gruntów, odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych.

Jednak nie wszystkie nakłady ponoszone z góry można zaliczyć do rozliczeń międzyokresowych czynnych. Jest to spowodowane brakiem całkowitej pewności, że te aktywa umożliwią w przyszłości uzyskanie korzyści ekonomicznych. Dotyczy to na przykład kosztów: badania rynku świadczeń zdrowotnych, koszty uczestnictwa w przetargach na usługi medyczne, szkolenia pracowników. Koszty te, mimo że dotyczą okresów przyszłych, są odpisywane w chwili poniesienia w koszty bieżącego okresu.

Natomiast bierne rozliczenia międzyokresowe obejmują kwoty zaliczane do kosztów bieżącego okresu sprawozdawczego, których pokrycie nastąpi w przyszłości.

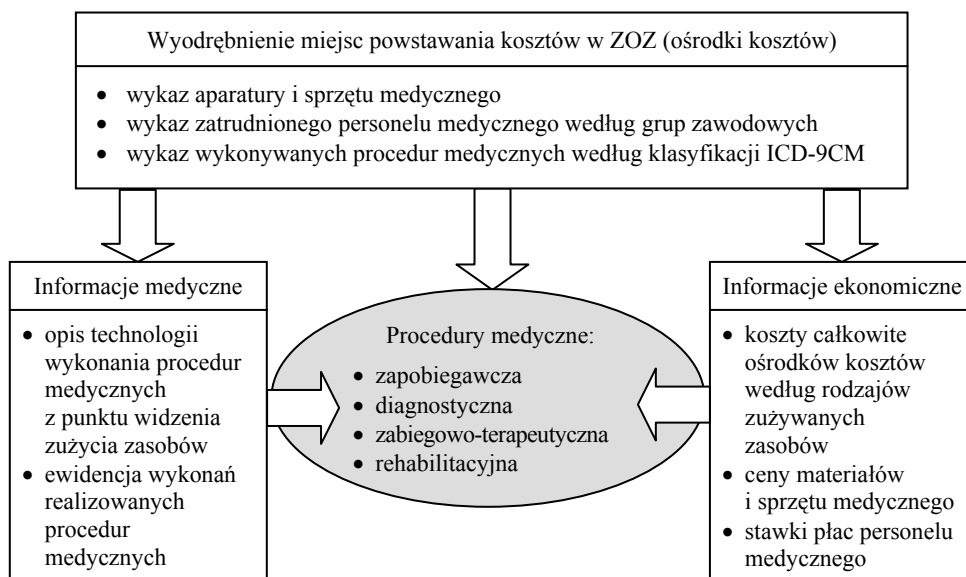
ści. Stosuje się je w odniesieniu do kosztów występujących nieperiodycznie, a wymagających równomiernego rozłożenia na poszczególne okresy sprawozdawcze. Rozliczenia te stanowią zarówno rezerwy na prawdopodobne koszty, jak i rezerwy na zobowiązania, które zakład opieki zdrowotnej potrafi w bieżącym okresie oszacować. Utworzenie rezerwy powinno być potwierdzone na piśmie w formie decyzji kierownika zakładu.

W zakładzie opieki zdrowotnej biernie rozliczenia międzyokresowe mogą dotyczyć w szczególności zobowiązań z tytułu:

- kosztów realizowanych świadczeń na rzecz opieki zdrowotnej niestanowiących zobowiązań, np. z powodu niewystawienia faktury lub rachunku przez wykonawcę, które można wiarygodnie oszacować;
- wypłat wynagrodzeń urlopowych, premii, nagród jubileuszowych itp.;
- prawdopodobnych kosztów, których data lub kwota powstania zobowiązania z ich tytułu nie są jeszcze znane, np. kosztów reklamacji.

Przedmiotem rozliczeń międzyokresowych nie mogą być pozostałe koszty operacyjne oraz straty nadzwyczajne. Są one ujmowane w wyniku finansowym w okresie sprawozdawczym, którego dotyczą [2, s. 454–456].

Przedstawiona koncepcja rachunku kosztów procedur medycznych jest, co do zasady, zbliżona do podejścia stosowanego w zakładach produkcyjnych, a zakres informacji niezbędnych do kalkulacji kosztów tych procedur został przedstawiony na rys. 1.



**Rys. 1.** Zakres informacji na potrzeby kalkulacji kosztów procedur medycznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [1, s. 108].

Pomimo prawie dwunastoletniego okresu obowiązywania omawianego rozporządzenia do dziś nie powstał żaden mechanizm wymuszający na zakładach opieki zdrowotnej prowadzenie wyceny świadczonych usług, zgodnie z regulacjami tego aktu prawnego. Powoduje to, że nadal płatnik (obecnie Narodowy Fundusz Zdrowia) dysponuje zazwyczaj tylko fragmentaryczną wiedzą przy ustalaniu stawek za świadczenia opieki zdrowotnej, a świadczeniodawcy z reguły wyrażają swoje niezadowolone z proponowanego im poziomu finansowania. Wynika to z tego, że NFZ otrzymuje przypadkowe informacje kosztowe, dostarczane sporadycznie przez niektóre zakłady opieki zdrowotnej, najczęściej „podretuszowane” w celu przekonania płatnika do wyższego poziomu finansowania określonych świadczeń.

Poziom prowadzenia czy metodyki rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej, a także rozwiązania szczegółowych problemów analitycznych są bardzo zróżnicowane. W jeszcze większym stopniu dotyczy to wyceny usług medycznych na podstawie tak prowadzonego rachunku kosztów. Potwierdzają to zarówno badania ankietowe poziomu prowadzenia rachunku kosztów przeprowadzone przez Centrum Systemów Informacyjnych Ochrony Zdrowia Opieki Zdrowotnej (CSIOZ) w 2004 r., pilotażowe badanie kosztów zrealizowane przez Agencję Oceny Technologii Medycznych (AOTM) w 2007 r. oraz inne, bieżące badania i weryfikacje sposobu prowadzenia rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej [6, s. 40]. Tym samym dostęp do informacji kosztowych niezbędnych dla całego systemu opieki zdrowotnej pozostaje bardzo ograniczony. Wszystko to jednoznacznie wskazuje na konieczność opracowania, praktycznie od podstaw, nowej metodologii rachunku kosztów dla zakładów opieki zdrowotnej.

### **3. Wycena kosztów procedur medycznych – badanie pilotażowe**

Przygotowania do zmian w regulacjach prawnych, które zobowiązywałyby zakłady opieki zdrowotnej do obowiązkowego liczenia kosztów procedur medycznych zostały podjęte już w 2007 r. przez AOTM na podstawie decyzji ministra zdrowia [10] w postaci badania pilotażowego przeprowadzonego ostatecznie w 21 wytypowanych szpitalach. Dla celów tego badania dotyczącego szacowania kosztów wytwarzania świadczeń opieki zdrowotnej Zespół Ekspertów ds. metodologii wyceny świadczeń opieki zdrowotnej przyjął metodę kalkulacji kosztów opisaną w rozporządzeniu Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. [9] z trzech powodów:

- rozporządzenie jest obowiązującym aktem prawnym;
- jest znane ogółowi zakładów opieki zdrowotnej;
- metoda kalkulacji kosztów przedstawiona w rozporządzeniu jest na tyle uniwersalna, iż pozwala dostosować sposób ewidencji i rozliczania kosztów świadczeń zdrowotnych do zawartości merytorycznej Centralnej Bazy Świadczeń Opieki Zdrowotnej (CBŚOZ) tworzonej przez powołane grupy ekspertów medycznych.



W wyniku prowadzonych prac zostały opracowane zasady postępowania umożliwiające: wycenę świadczeń opieki zdrowotnej (w szczególności zdefiniowanych w CBSOZ), porównanie cen (kosztów) tych świadczeń oraz określenie wartości koszyka gwarantowanych świadczeń opieki zdrowotnej w ramach ubezpieczenia zdrowotnego projektowanego na dany rok budżetowy.

Podstawą badania pilotażowego dotyczącego opracowania metodyki wyceny świadczeń zdrowotnych było przygotowanie bazy badawczej kosztów wytworzenia tych świadczeń. Przygotowanie to rozpoczęto w czerwcu 2006 r. i polegało na wystosowaniu przez AOTM zaproszeń do współpracy do 805 zakładów opieki zdrowotnej w całym kraju, stawiając jednocześnie warunki niezbędne do zakwalifikowania jednostki do programu badawczego. Warunki te dotyczyły poziomu prowadzenia rachunku kosztów i jego zgodności z obowiązującym rozporządzeniem. Zawierały także deklarację udziału w pracach badawczych oraz zgodę na publikację wyników analiz kosztowych prowadzonych na podstawie udostępnionych danych. Zaproszenie do współpracy zawierało także informacje dotyczące funkcjonującego w jednostce planu kont w zakresie zespołów 4, 5 i 7 oraz opisu i algorytmu ustalania kosztów procedur medycznych oraz usług w ośrodkach działalności pomocniczej (niemedycznych). Na zaproszenie odpowiedziało 69 zakładów, spośród których zakwalifikowano do współpracy 24. W wyniku następczej rekrutacji (sierpień 2006 r.) zaproszenia wysłano do 28 kolejnych zakładów, uzyskano jednak tylko 1 zgłoszenie. Kwalifikacja tych jednostek odbywała się na podstawie weryfikacji spełnienia podstawowych warunków opracowanych przez zespół AOTM, dotyczących informacji o kosztach funkcjonowania zakładu oraz liczenia kosztów produktów (procedur medycznych)<sup>1</sup>. W pozyskanej do współpracy grupie zakładów zaledwie 3 samodzielnie, wykraczając poza ramy rozporządzenia, prowadziły rachunek kosztów do poziomu wyceny kosztu postępowania leczniczego dla każdego przypadku chorobowego, zdefiniowanego jako proces medyczny.

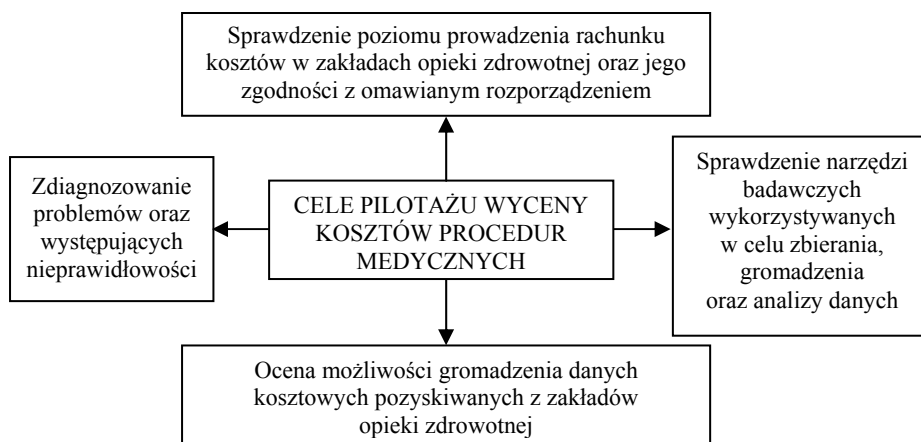
Podstawowe cele przeprowadzenia pilotażu wyceny kosztów procedur medycznych w zakładach opieki zdrowotnej zostały przedstawione na rys. 2.

Przyjęta przez AOTM metodyka wyceny świadczeń zdrowotnych zakładała, że koszt realizacji świadczenia opieki zdrowotnej (leczenia poszczególnych pacjentów czy przypadków chorobowych) składa się z kosztów elementów bazowych, do których zalicza się:

- koszty procedur medycznych;
- koszty leków (produktów leczniczych);
- koszty pobytu na oddziale;
- koszty innych świadczeń towarzyszących.

---

<sup>1</sup> Ostatecznie w pilotażu uczestniczyło 21 zakładów opieki zdrowotnej, które prowadziły rachunek kosztów najlepiej i potrafiły, co najmniej poprawnie, dokonywać wyceny kosztów realizowanych procedur medycznych.



**Rys. 2.** Podstawowe cele przeprowadzenia pilotażu wyceny kosztów procedur medycznych w zakładach opieki zdrowotnej

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [7, s. 43–44].

Dopiero zsumowanie powyższych elementów określa pełny koszt leczenia konkretnego pacjenta czy przypadku chorobowego i każdy z nich jest równie ważny dla prawidłowego oszacowania kosztu postępowania diagnostyczno-terapeutycznego w poszczególnych przypadkach chorobowych.

Zgodnie z tą metodyką, aby móc prawidłowo dokonać wyceny świadczeń opieki zdrowotnej, należy szczegółowo opracować cały proces kalkulacji procedur medycznych i szacowania kosztów leczenia pacjentów. Etapy tego procesu zostały przedstawione w tab. 1.

Zbieranie informacji kosztowych zakończyło się w grudniu 2007 r., a wyniki badania przekazane zostały Ministerstwu Zdrowia w połowie marca 2008 r.

Przeprowadzone badanie pilotażowe pozwoliło zdiagnozować obszary, w których występują problemy wpływające na brak porównywalności danych. Wśród nich można wymienić najważniejsze: różnice dotyczące poziomu prowadzenia rachunku kosztów w poszczególnych zakładach opieki zdrowotnej, różnice w kodyfikacji procedur medycznych, brak wiedzy z zakresu rachunku kosztów oraz wykorzystywanej w nim terminologii w służbach finansowo-księgowych badanych zakładów opieki zdrowotnej itp. Istotnym problemem była także niechęć przekazywania przez zakłady opieki zdrowotnej informacji kosztowych, także płatnikowi (NFZ), które nie miały wpływu na wartość zakontraktowanych świadczeń oraz obawa przed konkurencją, która mogłaby wykorzystać poufne, pozbawione identyfikacji zakładu, dane finansowe do analizy oraz celów edukacyjnych.

Wydaje się, iż obecnie dominuje już inny pogląd. Wiele jednostek zabiega o to, aby wziąć udział w badaniach, twierdząc jednocześnie, iż tylko szczegółowe licze-



Tabela 1. Etapy procesu kalkulacji procedur medycznych i szacowania kosztów leczenia pacjentów

Etap	Charakterystyka etapu
ETAP I	Dokładne określenie zakresu działalności zakładu opieki zdrowotnej.
ETAP II	Opracowanie wykazu wszystkich procedur medycznych wg określonej klasyfikacji z dużym zaangażowaniem personelu medycznego (w szczególności lekarzy jako osób najbardziej kompetentnych w tym zakresie).
ETAP III	Przypisanie procedur do poszczególnych komórek organizacyjnych (miejsc powstawania kosztów), świadczących usługi medyczne.
ETAP IV	Ewidencjonowanie liczby wykonanych procedur w określonych okresach sprawozdawczych.
ETAP V	Ewidencjonowanie pełnych, rzeczywistych kosztów ośrodków wykonujących procedury medyczne: dokładne przypisanie kosztów bezpośrednich rzeczywiście poniesionych, rzetelne przypisanie kosztów pośrednich (przypisanych) zgodnie z ustalonym sposobem podziału, rozliczenie kosztów ogólnego zarządu.
ETAP VI	Opisanie technologii wykonania każdej procedury medycznej z uwzględnieniem zużywanych materiałów, środków technicznych i pracy ludzkiej.
ETAP VII	Obliczenie kosztu rzeczywistego każdej procedury medycznej (badania, zabiegu).
ETAP VIII	Utworzenie bazy danych na temat leczonych pacjentów poprzez rejestrowanie: wykonania poszczególnych procedur medycznych, wydania leków podczas hospitalizacji, czasu pobytu w poszczególnych oddziałach szpitalnych.
ETAP IX	Oszacowanie kosztu leczenia każdego pacjenta wraz z określeniem poszczególnych jego elementów, tj.: procedury medyczne, leki i osobodni.
ETAP X	Grupowanie pacjentów według następujących kryteriów: <ul style="list-style-type: none"> <li>– rozpoznania podstawowego wg ICD-10CM;</li> <li>– rodzaju zastosowanego leczenia (operacyjnego czy zachowawczego);</li> <li>– rodzaju wykonanego zabiegu w przypadku pacjentów leczonych operacyjnie;</li> <li>– rodzaju zastosowanej terapii, np. chemioterapii, radioterapii czy leczenia skojarzonego w przypadku pacjentów leczonych zachowawczo.</li> </ul>
ETAP XI	Dokonanie analizy statystycznej w odniesieniu do częstości wykonania procedur diagnostyczno-terapeutycznych dla wyodrębnionych grup pacjentów.
ETAP XII	Ustalenie średniego kosztu leczenia pacjenta/przypadku chorobowego w danej grupie.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [8].

nie kosztów i przedstawienie ich podczas negocjacji z płatnikiem, jest najistotniejszym argumentem, który wpływa na wielkość kontraktu. Również informacje o kosztach ponoszonych przez inne jednostki dają możliwość porównywania się z innymi na zasadach benchmarkingu, który jest dobrym narzędziem prowadzącym do poprawy zarządzania.

## 4. Metodologia liczenia kosztów usług medycznych – projekt AOTM

Obecnie dostęp do wiarygodnych danych kosztowych i statystycznych dotyczących zakładów opieki zdrowotnej niezbędny jest wielu podmiotom, a tylko prowadzenie rachunku kosztów i sprawozdawczości finansowej w uzgodniony, jednolity sposób pozwoli na pozyskiwanie takich informacji. Jest to bezcenne do kalkulacji stawek przez płatnika (płatników), analiz HTA<sup>2</sup>, a wreszcie otrzymane dane po przetworzeniu mogą stać się podstawą do taryfikacji i benchmarkingu, edycji cyklicznych informatorów dla wszystkich uczestników systemu opieki zdrowotnej. W ostatnim czasie coraz częściej pojawiają się apele o utworzenie niezależnej, samodzielnej agencji taryf. Jednak problem, komu powierzyć to zadanie, jest sprawą drugorzędą, choć nie bez znaczenia jest fakt, że to AOTM jest najbardziej zaawansowana w pracach koncepcyjnych, ma doświadczenie z prac pilotażowych i dysponuje rozpoznaną, dość szeroką grupą potencjalnych uczestników (zakładów opieki zdrowotnej), deklarujących wstępnie zainteresowanie współpracą.

W związku z tym AOTM rozpoczęła realizację kolejnego projektu liczenia kosztów w zakładach opieki zdrowotnej. Podstawą obecnego działania jest głębokie i poparte doświadczeniem przekonanie, że oczekiwane rezultaty można uzyskać poprzez stopniowe i kontrolowane wdrażanie identycznej metodyki rachunku kosztów i wyceny procesów medycznych, w wyselekcjonowanej, przygotowanej, stale szkolonej i monitorowanej grupie zakładów opieki zdrowotnej. Wypada jedynie żałować, iż realizacja projektu nie rozpoczęła się jeszcze w 2007 r., zaraz po zakończeniu pilotażu. AOTM przedłożyła wówczas do akceptacji projekty badania kosztów w zakładach lecznictwa zamkniętego i w wyselekcjonowanej grupie podstawowej opieki zdrowotnej. Wybrane do projektu zakłady i praktyki mogłyby stać się docelowo grupą badawczą, w oparciu o którą możliwe byłoby prowadzenie niezbędnych analiz przez HTA [7, s. 45]. Obecnie najtrudniejszym zadaniem w realizacji projektu jest zbudowanie bazy badawczej, stanowiącej wyselekcjonowaną grupę zakładów opieki zdrowotnej, zapewniającej reprezentatywność świadczeniodawców pod względem struktury własnościowej i organizacyjnej.

W ramach prowadzonego projektu przez AOTM wybrane zakłady uzyskują:

- szkolenie wstępne i szkolenia w ramach wdrożenia;
- niezbędne do realizacji projektu wsparcie merytoryczne przy ujednocnianiu planów kont i zasad prowadzenia rachunku kosztów;
- bieżące wsparcie AOTM i zatrudnianych przez agencję ekspertów w zakresie metodyki rachunku kosztów, rozwiązywania bieżących problemów i wdrażania uzgodnionych zmian i uzupełnień;
- cykliczne szkolenia i warsztaty dla pracowników komórek organizacyjnych w trakcie realizacji projektu;

---

<sup>2</sup> Idea HTA (Health Technology Assessment – Ocena Technologii Medycznych).

Tabela 2. Budowa karty technologicznej opracowanej przez AOTM w celu wyliczenia kosztów usług medycznych

Części	Elementy i charakterystyka poszczególnych części
<p>Część A</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- koszty osobodnia pobytu w oddziale szpitalnym</li> </ul>	<p>1. Koszty stale razem, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- koszty pracy: wynagrodzenia osobowe i bezosobowe, składki na ubezpieczenia społeczne, FP, koszty usług medycznych (w przypadku wykonywania zawodu w ramach kontraktu), odpis na ZFSS;</li> <li>- koszty materiałów: nie uwzględniają kosztów produktów leczniczych i wyrobów medycznych oraz żywności; koszty materiałów uwzględniają koszty wyrobów medycznych niewymienionych w części B-2 (drobnego sprzętu jednorazowego, rozliczanego wspólnie dla komórki organizacyjnej, nieuwidocznionego w historii choroby);</li> <li>- koszty usług: obejmują usługi zewnętrzne, np. sprzątanie, pranie, wodę i ścieki, telefony; nie uwzględniają wynagrodzeń wypłacanych na podstawie umów zleceń, kontraktów lekarzy i innych pracowników medycznych, a także usług zewnętrznych na rzecz komórek organizacyjnych wspólnych, uwzględnionych w kosztach ogólnozakładowych (również żywienia, sterylizacji, transportu – uwzględnionych w pozycji 2);</li> <li>- koszty energii: uwzględniają koszty dostawy ciepła, energii elektrycznej, rozliczanych wg licznika dla komórki organizacyjnej lub wynikających z metodologii podziału kosztów;</li> <li>- amortyzacja: obejmuje wszystkie środki trwałe wg ksiąg inwentarzowych dla komórki organizacyjnej oraz wydatki poniesione w ciągu roku na zakup niskocennych środków trwałych, nie obejmując amortyzacji budynków szpitala ujętych w kosztach ogólnozakładowych, chyba że oddział szpitalny znajduje się w odrębnym budynku, którego koszty są wydzielone w księgach finansowych.</li> </ul> <p>2. Koszty zmienne razem, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- koszty żywienia: wydatki poniesione na zakup środków żywności i koszty związane z obsługą kuchni (catering), wynikające z podziału kosztów przypadające na komórkę organizacyjną;</li> <li>- koszty transportu: koszty transportu chorych na zlecenie komórki organizacyjnej;</li> <li>- koszty sterylizacji: koszty sterylizacji poniesione w komórce organizacyjnej lub na zlecenie komórki organizacyjnej, w tym wynikające z podziału kosztów przypadające na komórkę organizacyjną, jeżeli sterylizacja jest wydzieloną komórką organizacyjną.</li> </ul> <p>3. Koszty zarządu i koszty ogólnozakładowe w części dotyczącej oddziału, liczone jako koszty pośrednie razem, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- koszty administracji: obejmują koszty działań administracji, marketingu i innych przypadających na komórkę organizacyjną;</li> <li>- podatki i opłaty: wszystkie koszty związane z podatkami i opłatami;</li> <li>- ubezpieczenie OC: obejmuje również inne ubezpieczenia, w tym majątkowe;</li> <li>- usługi zewnętrzne: w tym opłaty pocztowe, transportu ogólnozakładowego, ochrony;</li> <li>- inne koszty pośrednie (apteka, izba przyjęć): wynikające z podziału kosztów ogólnozakładowych przypadających na komórkę organizacyjną.</li> </ul>
<p>Część B</p>	<p>Część wspólna, jednakowa dla odcinków B-1, B-2, B-3, B-4:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- kod świadczenia: wg katalogu świadczeń szpitalnych NFZ;</li> <li>- nazwa świadczenia: wg katalogu świadczeń NFZ;</li> <li>- numer księgi głównej: nadany przy przyjęciu i uwidoczniony w historii choroby;</li> <li>- dni pobytu: wszystkie pomniejszone o jeden (pierwszy i ostatni liczone jako jeden);</li> <li>- rozpoznanie główne: zgodnie z rozpoznaniem w historii choroby – kod ICD;</li> <li>- rozpoznanie dodatkowe: jest zaznaczone w historii choroby;</li> <li>- procedury: zgodnie z księgą operacyjną.</li> </ul> <p>Część B – 1: koszty leczenia, <i>farmakologicznego wg danych z apteki szpitalnej i cen</i>, np.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- nazwa handlowa, nazwa międzynarodowa, postać, jednostka miary, liczba jednostek, cena jednostkowa, wartość;</li> </ul> <p>Część B – 2: koszty zastosowanych wyrobów medycznych (tylko te wyroby medyczne, które wpisano do historii choroby);</p>

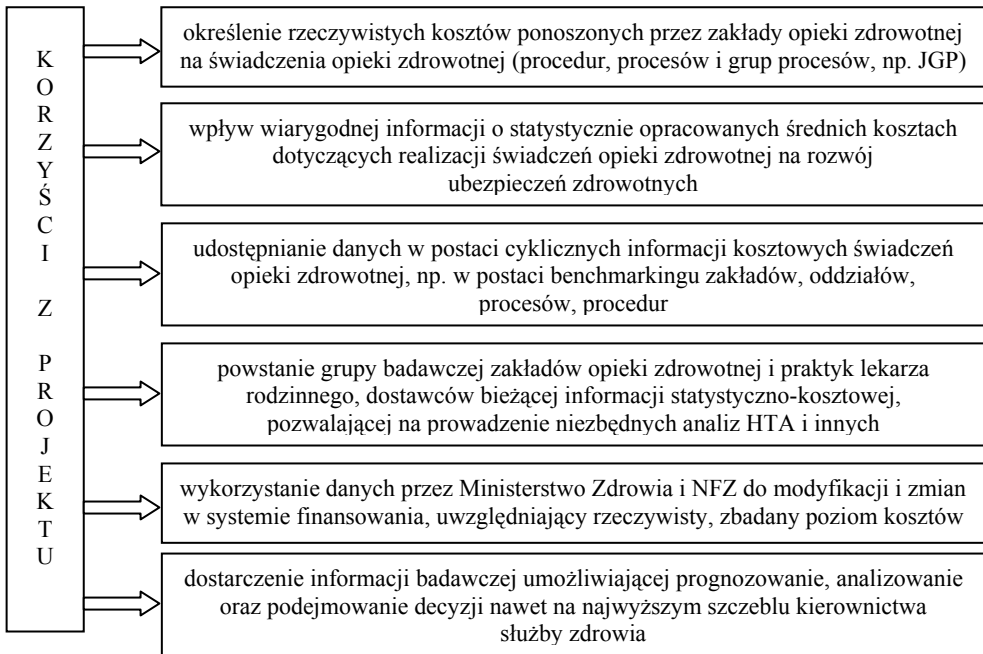
	<p><i>Część B – 3: koszty leczonych badań diagnostycznych</i> (na podstawie historii choroby wg kosztów z rozliczenia wewnętrznego, np.: nazwa badania diagnostycznego, liczba badań, cena, wartość);</p> <p><i>Część B – 4: koszty rehabilitacji leczniczej:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– dotyczy zabiegów fizjoterapeutycznych wykonywanych w ramach kosztów leczenia szpitalnego;</li> <li>– obejmuje zabieg zlecane przez lekarza, w tym prowadzone przez fizjoterapeutę;</li> <li>– należy wypełnić na podstawie historii choroby wg kosztów z rozliczenia wewnętrznego.</li> </ul>
<p><i>Część C</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– koszty leczenia operacyjnego</li> </ul>	<p><i>Część C – 1:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Koszty bloku operacyjnego – wypełnia się automatycznie (wylicza się na podstawie stawki za 1 minutę użytkowania razy czas operacji w minutach);</li> <li>2. Koszty opieki anesteziologicznej razem, w tym – wypełnia się automatycznie:             <ul style="list-style-type: none"> <li>– konsultacja anesteziologa i kwalifikacja do zabiegu (wylicza się automatycznie, na podstawie wartości 1,0 stawki godzinowej anesteziologa z części D);</li> <li>– opieka anesteziologa w trakcie znieczulenia (wylicza się automatycznie, na podstawie wartości stawki godzinowej razy czas zabiegu w minutach);</li> <li>– pomoc pielęgniarki anesteziologicznej (wylicza się automatycznie, na podstawie wartości stawki godzinowej razy czas zabiegu w minutach + 0,5 stawki godzinowej na sprzęcie + 0,5 stawki godzinowej na wybudzenie);</li> <li>– zużyte leki i materiały w trakcie znieczulenia wg karty znieczulenia – wypełnia się automatycznie;</li> </ul> </li> <li>3. Koszty jednorazowych materiałów medycznych wg karty znieczulenia – wypełnia się automatycznie; czas trwania zabiegu (w minutach) – należy wypełnić zgodnie z księgą operacyjną; rodzaj znieczulenia – należy wypełnić zgodnie z kartą znieczulenia, określenie zabiegu – należy wypełnić zgodnie z księgą operacyjną w skrócie; kod ICD-9CCM – należy wypełnić wg Międzynarodowej Klasyfikacji Procedur Medycznych; powikłania – w przypadku postępowania zabiegowego należy wypełnić zgodnie z księgą operacyjną, w przypadku postępowania zachowawczego należy wskazać przyczynę powikłania, zgodnie z historią choroby – kod ICD-10 – kod powikłania wg MKC.             <ul style="list-style-type: none"> <li>– koszty leków i materiałów użytych w trakcie znieczulenia – na podstawie karty znieczulenia.</li> </ul> </li> </ol> <p><i>Część C – 2:</i></p> <p>Koszty leczenia operacyjnego ogółem, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– koszty jednorazowych materiałów medycznych zużytych w trakcie zabiegu – należy wpisać wszystkie wyroby medyczne, zużyte przez zespół operacyjny i wykazane w księdze operacyjnej – należy wpisać liczbę, cenę zakupu zgodnie z zasadą księgową: <i>pierniszki weszło, pierniszki wyszło</i>.</li> </ul>
<p><i>Część D</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– koszty bloku operacyjnego (sali operacyjnej, zabiegowej)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– miejscowość wg rejestru <i>zoz</i>;</li> <li>– koszty sali operacyjnej (w przeliczeniu na 1 godzinę): wyliczone automatycznie;</li> <li>– liczba wszystkich operacji w danym roku: na podstawie księgi operacyjnej (informacja dodatkowa);</li> <li>– czas trwania wszystkich operacji w godzinach – wg księgi operacyjnej;</li> <li>– liczba sal operacyjnych (informacja dodatkowa);</li> <li>– liczba sal operacyjnych pozostających codziennie w gotowości (średniorocznie – informacja dodatkowa).</li> </ul> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Koszty stałe razem.</li> <li>2. Koszty zmienne razem.</li> <li>3. Koszty zarządu i koszty ogólnozakładowe w części dotyczącej bloku operacyjnego (sali operacyjnej), liczone jako koszty pośrednie razem – wg informacji dotyczącej części A.</li> </ol> <p>Uwaga: należy uwzględnić wszystkie wskazane elementy kosztowe uwidocznione w księgach finansowych w ciągu całego roku.</p>
<p><i>Część E</i> – koszty opieki anesteziologicznej</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Przyjęta wartość stawki godzinowej brutto anesteziologa – na podstawie umowy.</li> <li>2. Przyjęta wartość stawki godzinowej brutto pielęgniarki anesteziologicznej – na podstawie umowy.</li> </ol>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [3, s. 28–30].

- współdziałanie w zakresie budowy spójnego systemu zbierania i przetwarzania informacji statystycznych i kosztowych;
- zwrotną informację porównawczą, na dalszych etapach projektu, po zbudowaniu bazy badawczej i pozyskaniu dostatecznego zasobu informacji.

W dalszej perspektywie można mówić o uczynieniu z tych zakładów centrów edukacyjnych dla wszystkich pozostałych, których zarządy będą zainteresowane prawidłowym poziomem prowadzenia rachunku kosztów i wyceny świadczeń opieki zdrowotnej [6, s. 40].

W metodologii liczenia kosztów opracowanej przez AOTM, koszty zostaną wyliczone w oparciu o kartę technologiczną, a dane kosztowe będą zbierane na podstawie tabel zawartych w poszczególnych kartach kosztowych. Budowa karty technologicznej opracowanej przez AOTM została przedstawiona w tab. 2.



**Rys. 3.** Podstawowe korzyści z wdrożenia i realizacji projektu badania kosztów w zakładach opieki zdrowotnej

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [7, s. 47].

Projekt zakłada pełną i ścisłą współpracę pomiędzy AOTM i NFZ z zachowaniem równocześnie bezpieczeństwa danych, przekazywanych przez zakłady uczestniczące w projekcie. Jego realizacja oraz kontynuacja w kolejnych latach pozwoli uzyskać znaczny zakres, mniej lub bardziej istotnej, wiedzy niezbędnej wszystkim

uczestnikom systemu opieki zdrowotnej. Podstawowe korzyści płynące z wdrożenia i realizacji projektu badania kosztów w zakładach opieki zdrowotnej zostały przedstawione na rys. 3.

## 5. Podsumowanie

Opisany projekt działań, zmierzających do zbudowania systemu wyceny, analizowania i raportowania danych o kosztach realizacji świadczeń zdrowotnych, jest wynikiem dwuletniego doświadczenia AOTM i zaangażowanych przy tych pracach ekspertów i specjalistów. Związany jest z próbą pozyskania informacji kosztowych z kilkudziesięciu zakładów opieki zdrowotnej w Polsce. Wnioski wynikające z tego doświadczenia pozwalają na wypracowanie koncepcji zapewniającej w kilkuletniej perspektywie najpierw uzyskanie porównywalnych i możliwie zobiektywizowanych danych z wyselekcjonowanej, reprezentatywnej grupy zakładów opieki zdrowotnej, a w dalszej, stworzenie z tych zakładów centrów edukacyjnych, których zarządy będą zainteresowane prawidłowym prowadzeniem rachunku kosztów i wyceny świadczeń opieki zdrowotnej.

Doświadczenia i wnioski płynące z tego projektu powinny dostarczyć także informacji dla prac nad nowelizacją rozporządzenia MZiOS z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej [9].

Należy także pamiętać, że oczekiwane efekty, a więc kompleksowa informacja statystyczno-kosztowa oraz cykliczne publikacje taryfikatorów i analiz benchmarkingowych, będą możliwe dopiero po wielu latach żmudnej pracy.

Od początku realizacji projektu powinny być dostępne zbiory danych kosztowych dotyczących kosztów rodzajowych, zdefiniowanych miejsc powstawania kosztów oraz dane statystyczne, tj. liczba wystąpień poszczególnych procedur wg ICD-9 i procesów wg ICD-10. Inne niezbędne dane będą pozyskiwane systematycznie w miarę realizacji projektu i rozbudowy w grupie badawczej systemów wyceny procedur, procesów i zbiorów procesów.

Działania w kierunku opracowania metodologii rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej zostały także podjęte przez Ministerstwo Zdrowia w formie realizacji projektu *Nowoczesne zarządzanie w zakładach opieki zdrowotnej – szkolenia z zakresu rachunku kosztów i informacji zarządczej oraz narzędzi restrukturyzacji i konsolidacji ZOZ*, współfinansowanego ze środków Europejskiego Funduszu Społecznego, w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki.

Głównym celem tego projektu jest szkolenie osób zaliczających się do szeroko rozumianej kadry zarządczej zakładów opieki zdrowotnej, w zakresie możliwości wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w zakładach opieki zdrowotnej oraz w zakresie metodologii zbierania, przetwarzania i raportowania informacji o kosztach świadczeń zdrowotnych.



Fazą przygotowawczą realizowanego projektu jest przeprowadzenie specjalistycznych warsztatów według koncepcji opracowanej przez kadre naukowo-dydaktyczną Szkoły Głównej Handlowej pod przewodnictwem prof. dr hab. Gertrudy Świderskiej, stawiającej sobie za cel opracowanie:

- szczegółowej metodologii rachunku kosztów (procesu gromadzenia, przetwarzania i raportowania wewnętrznego informacji o kosztach świadczeń zdrowotnych);
- wzorcowego planu kont w części dotyczącej ewidencji kosztów;
- instrukcji kosztów;
- podręcznika z oprogramowaniem wspierającym proces szkolenia;
- wskazówek wykorzystania informacji uzyskanych z rachunku kosztów do podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych.

Warsztaty stanowią jedynie etap wstępny realizowanego projektu szkoleniowego, służący wypracowaniu optymalnego modelu rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej. Zasadnicze działania szkoleniowe realizowane będą w późniejszym okresie, formie jedno- lub kilkudniowych szkoleń – konferencji mających na celu przekazanie osobom wydelegowanym przez zakłady opieki zdrowotnej specjalistycznej wiedzy z zakresu rachunku kosztów.

Rezultaty wypracowane w toku warsztatów będą miały charakter modelowy i zostaną również wykorzystane w pracach nad nowym rozporządzeniem Ministerstwa Zdrowia dotyczącego rachunku kosztów.

## Literatura

- [1] Hass-Symotiuł M., *Procedury medyczne jako przedmiot kalkulacji kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, [w:] *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Wydaw. Naukowe US, Szczecin 2008.
- [2] Hass-Symotiuł M. [red.], *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej*, ODDK, Gdańsk 2008.
- [3] Kamiński M., *Czarno na białym*, „Menedżer Zdrowia” 2009, nr 3.
- [4] Kogut J., *System informacji kosztowej w publicznym zakładzie opieki zdrowotnej*, [w:] *Zasoby i procesy w rachunkowości jednostek gospodarczych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2009.
- [5] Kulis J., Kulis M., Styło W., *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Uniwersyteckie Wydaw. Medyczne „Vesalius”, Kraków 1999.
- [6] Matuszewicz W., Musiałowicz A., *Kto powinien liczyć koszty*, „Menedżer Zdrowia” 2009, nr 5.
- [7] Matuszewicz W., Musiałowicz A., *Liczydła na własny użytek*, „Menedżer Zdrowia” 2009, nr 5.
- [8] *Metodologia wyceny świadczeń opieki zdrowotnej*, Agencja Oceny Technologii Medycznych, Warszawa, czerwiec 2007, maszynopis oraz <http://www.aotm.gov.pl>.
- [9] Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (DzU 1998, nr 164, poz. 1194).
- [10] Zarządzenie Ministra Zdrowia z dnia 4 września 2006 r. w sprawie powołania Zespołów Ekspertów do pracy na Centralną Bazę Świadczeń Opieki Zdrowotnej (DzUrz MZ 2006, nr 14, poz. 67, zm. DzUrz MZ 2007, nr 8, poz. 27).

## **METHODOLOGY OF HEALTH CARE INSTITUTIONS' COSTS ACCOUNTING – TO DATE EXPERIENCES AND PERSPECTIVES**

**Summary:** Skilful management of a health care institution at all levels requires the awareness of all costs resulting from the provided health care services. Therefore, an effective management of a health care institution requires obtaining information about the source and size of generated costs, including expenses on carrying out specific medical procedures, sources of their financing and the obtained results. The objective of the hereby article is to present the organization of costs account in health care institutions according to the due regulation by the Ministry of Health, as well as the weaknesses resulting from its implementation. Next the study presents the project of activities aiming at the establishment of valuation, analysis and reporting system of information referring to costs resulting from carrying out health care services.