

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami  
i dokonaniemi**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2016

**ISSN 1899-3192**

**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-597-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)

[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Wioletta Baran:</b> Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities .....	11
<b>Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski:</b> Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector .....	21
<b>Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz:</b> Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting .....	32
<b>Renata Biadacz:</b> Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry .....	52
<b>Anna Bialek-Jaworska:</b> Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing .....	61
<b>Jolanta Chluska:</b> Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity .....	75
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed .....	83
<b>Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz:</b> Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniem / The role of leadership in performance management .....	93
<b>Izabela Emerling:</b> Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility .....	102
<b>Wiktor Gabrusewicz:</b> Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments .....	112
<b>Marek Gajewski:</b> Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals .....	122

<b>Rafał Jagoda:</b> Wpływ sezonowości na koszty i przychody przedsiębiorstwa z branży budowlanej / Seasonal impact on costs and income of enterprises in the building industry .....	136
<b>Elżbieta Jaworska, Grzegorz Bucior:</b> Koszty w przedsiębiorstwach hotelarskich / Costs in enterprises from hotel industry.....	146
<b>Jacek Jaworski, Marek Witkowski:</b> Podstawy koncepcyjne strategicznej karty wyników dla spółdzielni mieszkaniowej / Conceptual basis of Balanced Scorecard for housing cooperative .....	155
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Znaczenie perspektywy interesariuszy w zarządzaniu strategicznym zakładem opieki zdrowotnej na przykładzie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w Puławach / The role of perspective of stakeholders in the strategic management of health care facility on the example of health care in Puławy.....	165
<b>Beata Juralewicz:</b> Identyfikacja i wyodrębnianie przychodów i kosztów przewozów o charakterze użyteczności publicznej w przedsiębiorstwach transportu samochodowego / Identification and distinction of revenues and costs of public utility transport in bus enterprises .....	175
<b>Marta Kołodziej-Hajdo:</b> Kontrola zarządcza w jednostkach administracji publicznej – aspekty praktyczne / Management control in government administration units – practical aspects.....	184
<b>Bartosz Kołodziejczuk, Magdalena Szydelko:</b> Benchmarking w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa / Benchmarking in business cost management .....	194
<b>Roman Kotapski:</b> Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych / Responsibility centers and cost centers in water and sewerage companies.....	203
<b>Robert Kowalak:</b> Mierniki dokonań w kokpitach menedżerskich przedsiębiorstwa / Performance indexes in dashboard .....	213
<b>Marcin Kowalewski:</b> Systemy rachunku kosztów w <i>lean accounting</i> / Cost accounting of lean system.....	222
<b>Justyna Kujawska:</b> Koncepcja pomiaru efektywności podmiotu leczniczego / Effectiveness measurement concept of hospitals .....	230
<b>Dorota Kuźdowicz, Janina Jędrzejczak-Gas, Paweł Kuźdowicz:</b> Raportowanie przepływów strumieni wartości w systemie ERP / Reporting value stream flows in the ERP system.....	240
<b>Paweł Kuźdowicz:</b> Zastosowanie obliża kosztowego w analizie odchyleń przedsięwzięcia / Cost obligation of an enterprise .....	249
<b>Zbigniew Leszczyński:</b> Analizy wartości cyklu procesów w programie redukcji zużycia zasobów produkcyjnych (kosztów produkcji) / Value analysis of process cycle as a part of production resources reduction program (production costs) .....	258

<b>Grzegorz Lew:</b> Koszty klienta w przedsiębiorstwach handlowych / Customer costs in commercial companies .....	270
<b>Krzysztof Małys:</b> Analiza struktury kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce / Cost structure analysis in institutions of public higher education .....	278
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Falsyfikacja tradycyjnego modelu rachunku kosztów docelowych / Target costing traditional model falsification .....	290
<b>Andrzej Niemiec:</b> Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu (CSFS) za pomocą macierzy istotności-sterowalności ( <i>Relevance-Manageability Matrix</i> ) na przykładzie firm sektora transportu lądowego / Identification of critical success factors by Relevance-Manageability Matrix on the example of land transport sector companies.....	304
<b>Maria Nieplowicz:</b> Analiza porównawcza zastosowania zrównoważonej karty wyników w podmiotach leczniczych / The use of Balanced Scorecard in health care organizations. Comparative analysis.....	317
<b>Bartłomiej Nita:</b> Krytyka zrównoważonej karty wyników / The critique of Balanced Scorecard .....	325
<b>Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski:</b> Próba wyceny innowacji uelastyczniającej technologię wytwarzania / Attempt to evaluate innovation making manufacturing process flexible.....	334
<b>Edward Nowak:</b> Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat małych jednostek gospodarczych / Information capacity of profit and loss accounts in small economic entities.....	349
<b>Ryszard Orliński:</b> Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala / Cost accounting of patients on the example of hospital.....	358
<b>Sabina Rokita:</b> Możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa / Possibilities of use of the Strategic Scorecard in enterprises innovative activity management.....	368
<b>Jolanta Rubik:</b> Wytyczne i uregulowania raportowania społecznej odpowiedzialności / Guidelines and regulations of corporate social responsibility reporting.....	379
<b>Wojciech Sadkowski:</b> Przegląd dotychczasowych modeli rachunku kosztów jakości / Review of existing models of quality costs calculation .....	388
<b>Beata Sadowska:</b> System pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe – proces przygotowania i implementacji / Achievements measurement system at the State Forests National Forests Holding – process of preparing and implementation.....	399
<b>Dorota Śładkiewicz:</b> Nośniki wartości i ich rola w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / Value drivers and their role in creating enterprise value.....	408

<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Wyzwania w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych / Cost accounting challenges regarding transfer pricing documentation .....	417
<b>Anna Surowiec:</b> Rachunek kosztów działań jako jedna z metod zarządzania kosztami łańcucha dostaw / Activity-Based Costing as one of the methods of supply chain management .....	428
<b>Waldemar Szczepaniak:</b> Przychody z działalności badawczej jako miernik dokonań szkół wyższych – analiza w odniesieniu do wielkości relatywnych / Revenues from research activity as a measure of achievements of universities – analysis in relation to the relative value .....	438
<b>Olga Szolno:</b> System monitorowania realizacji celów w samorządowej jednostce budżetowej / System of monitoring the objectives achievements in self-government budget unit .....	447
<b>Alfred Szydelko:</b> Rola rachunkowości finansowej w pomiarze dokonań / The role of financial accounting in performance measurement .....	459
<b>Lukasz Szydelko:</b> Ekonomiczna wartość dodana w bankach spółdzielczych / Economic value added in cooperative banks .....	468
<b>Joanna Świerk:</b> Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników / An analysis of readiness of Polish local authorities for implementation of Balanced Scorecard .....	478
<b>Monika Ucieszńska:</b> Pomiar w kontroli zarządczej funkcjonującej w administracji podatkowej / Measurement in management control in tax administration .....	487
<b>Piotr Urbanek:</b> Strategie uniwersytetów publicznych w Polsce – próba oceny / Strategies of public universities in Poland – an attempt to access .....	500
<b>Piotr Wanicki:</b> Innowacje jako źródło wartości przedsiębiorstwa / Innovation as a source of enterprise value .....	510
<b>Lidia Wiatrak:</b> Badanie satysfakcji klientów w kontekście zarządzania jakością w organach administracji podatkowej / Study of customer satisfaction in the context of quality management in the authority tax administration .	519
<b>Marcin Wierzbiński:</b> System zarządzania dokonaniem a model biznesowy / Performance management system vs. business model .....	533
<b>Grzegorz Zimon:</b> Koszty zarządzania kapitałem obrotowym w przedsiębiorstwie handlowym / Performance management system vs. business model	552

## Wstęp

Zmiany zachodzące na rynku, związane z coraz większą konkurencją, powodują, że przedsiębiorcy szukają rozwiązań dotyczących nie tylko utrzymania się na nim, lecz również rozwoju, co ma służyć poprawie ich pozycji względem innych jednostek gospodarczych. Zarządzanie kosztami i pomiar dokonań stanowią istotny element systemu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach. Są one stosowane w przedsiębiorstwach nie tylko dużych, ale również średnich i małych. Każda działalność jednostki gospodarczej generuje koszty, które powinny być pod stałą kontrolą zarządzających. Jest to temat wciąż aktualny w artykułach naukowych publikowanych w Polsce i na świecie, poruszany zarówno przez teoretyków, jak i praktyków.

Niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu jest poświęcony zagadnieniom zarządzania kosztami i pomiarowi dokonań. W związku z tym zawarte w nim artykuły dotyczą dwóch odrębnych tematycznie obszarów:

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

W obrębie każdego z nich zaprezentowano problemy zarówno teoretyczne, jak i praktyczne dotyczące systemów kosztów w podejmowaniu decyzji, mierników dokonań, raportowania dokonań.

Artykuły poświęcone zarządzaniu kosztami mają głównie charakter praktyczny. Ukazują przypadki jego zastosowania w szpitalu, podmiocie świadczącym usługi komunalne, szkole wyższej oraz w organach administracji podatkowej. Skupiają się również na rozważaniach poświęconych kontroli kosztów w jednostkach mikro, wprowadzonych do ustawy o rachunkowości w 2014 roku.

Teksty związane z tematyką zarządzania dokonaniem są połączeniem rozważań teoretycznych z empirycznymi. Dociekania teoretyczne dotyczą zagadnień pomiaru dokonań, raportowania dokonań, zastosowania narzędzi, jakimi są zrównoważona karta dokonań, budżetowanie, oraz kreowania wartości przedsiębiorstwa. Artykuły związane z wdrożeniem zarządzania dokonaniem w jednostkach gospodarczych dotyczą takich podmiotów, jak: zakład gospodarowania odpadami, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty lecznicze, banki.

Redaktorzy zeszytu mają nadzieję, że opublikowane w nim artykuły będą inspiracją do poszukiwań nowych rozwiązań w obszarze zarządzania kosztami i dokonaniem, a jednocześnie pomogą rozwiązać problemy związane z ich wykorzystaniem w wybranych organizacjach.

*Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek*

**Ryszard Orliński**

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Kaliszu  
e-mail: ryszard\_orlinski@poczta.onet.pl

---

## **RACHUNEK KOSZTÓW PACJENTA NA PRZYKŁADZIE SZPITALA**

---

## **COST ACCOUNTING OF PATIENTS ON THE EXAMPLE OF HOSPITAL**

---

DOI: 10.15611/pn.2016.442.34

**Streszczenie:** Celem artykułu jest przedstawienie możliwości zastosowania rachunku kosztów pacjenta w szpitalach. W pracy zastosowano metodę badawczą, jaką jest analiza materiałów źródłowych dotyczących różnych rodzajów rachunków kosztów stosowanych w podmiotach gospodarczych. Artykuł jest odpowiedzią na pytanie, czy istnieje możliwość zastosowania rachunku kosztów pacjenta w zarządzaniu szpitalami. W artykule wskazano istotną i aktualną problematykę dotyczącą zmian w opiece zdrowotnej w ostatnich latach oraz zasady i możliwości budowania rachunku kosztów pacjenta, wykorzystując rozwiązania stosowane w innych rachunkach kosztów.

**Słowa kluczowe:** szpital, koszty w działalności szpitala, rachunek kosztów pacjenta.

**Summary:** The aim of the article is to present the possibility of applying patients costing in hospitals. The study has applied test method, which is the analysis of source materials relating to various types of cost accounting used in business entities. The article is a response to the question whether there is a possibility of costing a patient in hospital management. The article indicates important and topical issues concerning changes in health care in recent years, the rules and the possibility of building patients costing, using the solutions applied in other accounts costs.

**Keywords:** hospital, costs in the activities of hospital, cost accounting of patients.

### **1. Wstęp**

Rynek usług medycznych przechodzi w ostatnich latach trudny okres zmian, zmierzających do uzdrowienia polskiej opieki zdrowotnej. Przejście z finansowania budżetowego na system ubezpieczenia zdrowotnego spowodował konieczność zmian systemowych, a jednocześnie koncepcji zarządzania opieką zdrowotną. Oczekiwa-



nia pacjentów dotyczące poprawy jakości leczenia zmieniły się i daje się zauważyć znaczącą poprawę funkcjonowania opieki zdrowotnej, lecz nadal system ma problemy z finansowaniem leczenia, a tym bardziej z kosztami funkcjonowania opieki zdrowotnej. Zmiany na rynku usług medycznych wywołane są potrzebą dostosowania leczenia publicznego do wymagań rynkowych i prawnych. Postęp techniczny i technologiczny w medycynie spowodował zmiany w koncepcjach leczenia, a także stworzył nowe możliwości realizowania świadczeń zdrowotnych. Za tym wszystkim stoją środki pieniężne, których, niestety, brakuje płatnikowi instytucjonalnemu, jakim jest Narodowy Fundusz Zdrowia. Cierpią na tym pacjenci i szpitale, które mając możliwości techniczne i technologiczne, nie posiadają jednak wystarczających środków pieniężnych na realizację świadczeń stosownie do oczekiwań pacjentów.

Celem artykułu jest przedstawienie możliwości zastosowania rachunku kosztów pacjenta w działalności leczniczej szpitali. W sytuacji, kiedy przychody szpitali są w miarę znane i możliwe do określenia, kosztowe spojrzenie na realizowane świadczenia daje szansę istnienia i funkcjonowania szpitali na trudnym rynku usług medycznych. Dla potrzeb artykułu dokonano krótkiej analizy i oceny aktualnie funkcjonującego systemu finansowania świadczeń zdrowotnych. W treści wykorzystano wyniki badań prowadzonych przez autora w różnych szpitalach, w ramach badań własnych.

## 2. Szpital jako jednostka rynkowa

Zmiana systemu finansowania opieki zdrowotnej spowodowała, że szpitale jako jednostki sektora finansów publicznych [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. ...], realizując świadczenie zdrowotne, funkcjonują na zasadach rynkowych. Spowodowało to także konieczność zmiany w systemie zarządzania szpitalami. Pozyskiwanie środków pieniężnych na pokrycie kosztów działalności z Narodowego Funduszu Zdrowia (NFZ) i z innych źródeł zostało usankcjonowane prawnie [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. ...]. Rynek usług medycznych, podobnie jak inne rynki, stał się konkurencyjny, rządzą nim mechanizmy rynkowe.

Mimo urynkowienia opieki zdrowotnej szpitale nie stały się jednak pełnoprawnymi przedsiębiorstwami w rozumieniu rynku gospodarczego. M. Macuda pisze, że „szpital należy traktować jako przedsiębiorstwo i nie można zapominać o ekonomicznym charakterze tego podmiotu. Jednakże szczególny charakter szpitala przejawia się w tym, że jego nadrzędnym celem nie jest, jak to ma miejsce w przypadku większości jednostek gospodarczych, osiąganie zysku, a tym bardziej jego maksymalizowanie, lecz realizowanie misji społecznej, którą jest udzielanie wysokiej jakości świadczeń zdrowotnych” [Macuda 2013, s. 88]. Specyfika realizowanych świadczeń zdrowotnych oraz system finansowania opieki zdrowotnej powodują, że niektóre zasady i mechanizmy rynkowe mogą być przeniesione na grunt szpitali. Niemniej jednak efektywność ekonomiczna szpitali wymuszana jest przez system finansowania opieki zdrowotnej.

Prowadzenie usługowej działalności medycznej przez szpitale związane jest z ponoszeniem kosztów i pozyskiwaniem przychodów z tytułu prowadzonej działalności [Chluska 2014, s. 212-213]. Zadaniem zarządzających jest identyfikowanie i analizowanie tych wielkości ekonomicznych dla potrzeb sprawnego funkcjonowania szpitali, a głównie kosztów, ponieważ przychody są w zasadzie z góry już znane. Wiąże się to bowiem z podpisanymi umowami z NFZ, który określa górną granicę przychodów możliwych do uzyskania [Witczak 2009, s. 73-79]. Zarządzającym szpitalami pozostaje więc do rozwiązania problem kosztowy.

W toku prowadzonej działalności każda jednostka gospodarująca ponosi koszty, przez które rozumie się wyrażone wartościowo, celowe i gospodarczo uzasadnione zużycie środków i przedmiotów pracy, energii, pracy ludzkiej itp. [Karmańska 2002]. Zużycie mierzone jest w jednostkach naturalnych, lecz dla potrzeb rachunkowych, decyzyjnych, analitycznych i sprawozdawczych sprowadza się je do wspólnego mianownika i wyraża w jednostkach monetarnych. Koszty dotyczące normalnej działalności gospodarczej, powstające w szpitalach, muszą być umiejscowione w określonym czasie i powinno być wskazane ich przeznaczenie. Miejsce kosztów w rachunkowości ściśle związane jest z istotą oraz z zakresem kosztów. Wielkość kosztów zależy od liczby zrealizowanych świadczeń zdrowotnych, a także od stopnia rozbudowania infrastruktury szpitala, którą trzeba utrzymać. Główną jednak pozycję stanowią koszty świadczonych usług i procedur medycznych [Orliński 2001, s. 111-122]. Specyfika szpitali wskazuje, że w koszcie świadczonej usługi czy procedury medycznej należy umieścić np. koszty utrzymania personelu zarządzającego, koszty poszczególnych komórek działalności pomocniczej, a także koszty wspólne. Bazą ewidencyjną jest układ rodzajowy kosztów, który obejmuje:

- zużycie materiałowe, w tym np. zużycie leków, żywności, sprzętu jednorazowego użytku, odczynników chemicznych i materiałów diagnostycznych, paliwa itp.,
- zużycie energii, w tym energii elektrycznej i energii cieplnej, gazu,
- usługi obce, w tym np. usługi remontowe, transportowe, telekomunikacyjne, obce usługi medyczne i inne,
- podatki i opłaty, w tym np. podatek od nieruchomości, opłaty lokalne itp.,
- wynagrodzenia, w tym wynagrodzenia ze stosunku pracy, wynagrodzenia z umów-zleceń i umów o dzieło, kontraktów medycznych i menadżerskich,
- świadczenia na rzecz pracowników, w tym np. składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, fundusz pracy, fundusz gwarantowanych świadczeń pracowniczych, odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, świadczenia z zakresu BHP, odzież ochronna, szkolenia pracowników itp.,
- amortyzację,
- pozostałe koszty, w tym podróże służbowe, ubezpieczenia OC i majątkowe, odprawy, ekwiwalenty i ryczałty za używanie sprzętu prywatnego dla potrzeb służbowych itp.

Z kolei grupowanie i ewidencjonowanie kosztów według typów działalności ma na celu przeniesienie informacji o rodzajach kosztów do miejsc powstawania i grup

świadczonej usługi. Głównym zadaniem tego przekroju ewidencyjnego jest dostarczenie informacji o wielkości i strukturze kosztów szpitala występujących na poziomie podstawowej działalności operacyjnej, działalności pomocniczej oraz kosztów zarządu. Świadomość kosztowa zarządzających szpitalami powinna im umożliwić racjonalne gospodarowanie kosztami.

Z gospodarowaniem kosztami wiąże się potrzeba sporządzania rachunku kosztów, który w szpitalu może być stosowany dowolnie według wiedzy i umiejętności zarządzających oraz możliwości informacyjnych systemu rachunkowości finansowej. Od sierpnia 2015 roku obowiązuje rozporządzenie Ministra Zdrowia w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców [Rozporządzenie... 2015]. Rozporządzenie zawiera standard rachunku kosztów, który określa sposób identyfikacji i gromadzenia kosztów faktycznie poniesionych w systemie finansowo-księgowym oraz sposób kalkulacji kosztu świadczenia opieki zdrowotnej w module kontrolingowym. Ponadto rozporządzenie zawiera zidentyfikowane i opisane określenia dotyczące działalności kosztowej szpitali. Nie oznacza to jednak, że szpital nie może sporządzać innych rachunków kosztów, a w szczególności tych, które usprawniają system zarządzania szpitalem. Istotne są bowiem informacje pochodzące z rachunkowości finansowej oraz rachunku kosztów, które umożliwiają podejmowanie właściwych decyzji oraz racjonalne gospodarowanie szpitalem, przy założeniu, że kierownik szpitala odpowiedzialny jest za gospodarowanie środkami publicznymi, jakimi są środki otrzymane z NFZ [Godoń 2012, s. 25-44].

### 3. Charakterystyka rachunku kosztów pacjenta

Rosnąca konkurencja na rynku usług medycznych powoduje szersze zainteresowanie problematyką kosztową szpitali. Zarządzający szpitalami muszą przestrzegać przepisów ustaw o rachunkowości, podatkowych, gospodarczych, a także innych rozporządzeń, które dotyczą zasad prowadzenia rachunkowości dla potrzeb rachunkowych i podatkowych. Nie zabrania to jednak poszukiwania rozwiązań ewidencyjnych i sprawozdawczych, możliwych do zastosowania na potrzeby sprawności funkcjonowania systemu zarządzania szpitalem.

Rachunek kosztów pacjenta może być budowany na koncepcji rachunku kosztów klienta [Sojak 2015, rozdz. 30]. W przypadku rachunku kosztów klienta wartość klienta to wartość ucieleśniona w produkcie oferowanym klientowi [Łada 2008, s. 263-270]. Natomiast w rachunku kosztów pacjenta ta wartość jest przenoszona na usługę oferowaną pacjentom. Różnica tkwi w tym, że klient decyduje o tej wartości, a w przypadku rachunku kosztów pacjenta o kosztach decyduje świadczeniodawca, natomiast o przychodach decyduje płatnik, czyli NFZ. A. Kozarkiewicz pisze, że w rachunku kosztów klienta w interesie producenta jest, aby cena uzyskiwana ze sprzedaży była jak najwyższa, co przekłada się na przychody ze sprzedaży [Kozarkiewicz 2007, s. 41]. Natomiast w działalności szpitala przychody ze sprzedaży są już z góry określone przez kontrakt podpisany z NFZ i rachunek kosztów pacjenta powinien być nakierowany na koszty, których minimalizacja powinna prowadzić do powsta-

nia różnicy między przychodami a kosztami. B. Nita uważa, że kreowanie wartości dla klienta to oferowanie takiej kombinacji cech wyrobu, która znajdzie u niego uznanie i będzie przez niego postrzegana jako wartościowa [Nita 2006, s. 111-112]. W przypadku świadczeń realizowanych przez szpitale pacjent postrzega usługę jako np. dobrą, skuteczną, ratującą zdrowie i życie, natomiast wycena wartościowa tej usługi odbywa się na poziomie NFZ, który sprawdza usługę pod kątem celowości i zasadności poniesionych kosztów (w ramach JGP – jednorodnych grup pacjentów).

W rachunku kosztów klienta istotna jest ocena rentowności klienta z punktu widzenia zrealizowanej sprzedaży na poziomie marży satysfakcjonującej sprzedającego [Kotowicz-Śwital 2008, s. 103]. Szpital także zainteresowany jest rentownością pacjentów, uwzględniając jednak całą grupę pacjentów leczonych przez daną komórkę organizacyjną, np. oddział, rozliczany kosztowo i przychodowo według założeń systemu JGP. Rozliczenie pojedynczego pacjenta może wykazywać odchylenia kosztowe, przy zachowaniu standardowego przychodu przypisanego do danej jednostki chorobowej.

Rachunek kosztów pacjenta można zdefiniować jako wyodrębniony podsystem rachunku kosztów szpitala dokonujący pomiaru, wyceny, ewidencji, analizy oraz prezentacji kosztów (i przychodów) poszczególnych pacjentów, sporządzany w celu oceny rentowności realizowanych świadczeń zdrowotnych [Sojak 2015, s. 196]. Koszty pacjenta obejmują te elementy kosztowe, które związane są z przyjęciem, zdiagnozowaniem, leczeniem pacjenta oraz jego wypisaniem ze szpitala. Realizowanie świadczenia zdrowotnego na rzecz pacjenta pociąga za sobą koszty bezpośrednie i koszty pośrednie.

Wejście w życie w roku 2015 Rozporządzenia Ministra Zdrowia w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców spowodowało zwiększenie struktury informacyjnej systemu ewidencji kosztów w szpitalach [Rozporządzenie... 2015]. Dzięki bogactwu informacji kosztowych można proponować zastosowanie innych rodzajów rachunków kosztów, stosownie do oczekiwań odbiorców informacji zarządczych.

Rachunek kosztów pacjenta ma na celu ustalenie kosztu jednostkowego pacjenta oraz struktury kosztów w celu m.in. porównania poniesionych kosztów z przychodami uzyskanymi z tytułu zakończonego procesu leczenia pacjenta. Rachunki realizowane indywidualnie i zbiorowo dostarczają informacji o rentowności świadczonych usług medycznych. Jednocześnie rachunek kosztów pacjenta pozwala wskazać nierentowne grupy pacjentów, nierentowne jednostki chorobowe bądź nierentowne przypadki realizowanych świadczeń zdrowotnych. Ważna przy tym jest struktura kosztów jednostkowych liczonych na poziomie technicznego kosztu wytworzenia (TKW), całkowitego kosztu wytworzenia (CKW) lub kosztu własnego sprzedaży (KWS). Najistotniejsze informacje występują na poziomie TKW, ponieważ tam właśnie znajdują się koszty bezpośrednie, możliwe do korygowania stosownie do możliwości, przy zapewnieniu wysokiego standardu świadczeń zdrowotnych i unikaniu

zagrożenia zdrowia i życia pacjenta. W myśl ustawy o zawodzie lekarza [Ustawa z dnia 5 grudnia 1996 r. ..., art. 2 ust. 4] „lekarz ma obowiązek wykonywać zawód, zgodnie ze wskazaniami aktualnej wiedzy medycznej, dostępnymi mu metodami i środkami zapobiegania, rozpoznawania i leczenia chorób, zgodnie z zasadami etyki zawodowej oraz z należytą starannością”. Istotne jest więc w pierwszej kolejności zdrowie i życie pacjenta, a następnie są koszty. Niemniej jednak lekarz, realizując świadczenie zdrowotne, powinien również brać pod uwagę ekonomiczne warunki realizowanej usługi, aby nie wpływać negatywnie na kondycję finansową szpitala.

Ujęcie kosztów leczenia według rodzajów z przypisaniem ich do pacjenta stanowi podstawowy warunek rachunku kosztów pacjenta. Zwraca się uwagę na wyartykułowanie wszystkich kosztów dotyczących rozpoznawania i leczenia pacjenta z uwzględnieniem kosztów oddziałowych przyporządkowanych pacjentowi.

#### 4. Funkcjonowanie rachunku kosztów pacjenta w szpitalu

Szpital, kwalifikując pacjenta do leczenia, diagnozuje go w celu wykonania określonego świadczenia. Koszty powstają już w momencie diagnozowania pacjenta, a następnie w procesie leczenia. Istotna jest więc struktura kosztów, ponieważ rozliczając świadczenie w ramach finansowania przez NFZ, szpital musi podać przyczynę hospitalizowania oraz realizowane procedury. Na przykładzie pacjenta przewidzianego do operacji usunięcia pęcherzyka żółciowego – 51.22 – cholecystektomia (metoda klasyczna) bierze się pod uwagę koszty zabiegu (tab. 1), koszty leczenia (tab. 2) oraz koszty oddziału szpitalnego (tab. 3), na którym realizowane było świadczenie zdrowotne. Płatność za zrealizowaną usługę jest iloczynem wartości punktowej JGP

**Tabela 1.** Struktura kosztów zużycia materiałowego procedury operacyjnego usunięcia pęcherzyka żółciowego – 51.22 – cholecystektomia (metoda klasyczna)

Lp.	Rodzaj kosztu	Wartość
1	znieczulenie	100,00
2	bielizna	36,00
3	fartuchy	110,00
4	narzędzia	108,00
5	dreny	27,00
6	novafil	7,02
7	polysorb	12,24
8	dreny inne	10,00
9	co2/h	16,00
10	wenflon	6,70
11	gaziki	30,50
<b>Razem</b>		<b>463,46</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

**Tabela 2.** Struktura kosztów leków przy leczeniu cholecystektomii

Lp.			Nazwa leku	Wartość
1			Augmentin	51,52
2			Ranigast	29,10
3			Buscolizyna	22,10
4			Ketanol	13,00
5			Claforan	35,76
6			Fraxiparine	29,74
7			witamina K	15,47
8			Furosemid	35,04
9			płyn wieloelektrolitowy	4,24
10			sól fizjologiczna	3,80
11			KCl 0/15%	6,10
12			Metronidazol	15,60
<b>Razem</b>				<b>261,47</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

**Tabela 3.** Struktura kosztów funkcjonowania oddziału chirurgicznego

Lp.	Rodzaj kosztu	Wartość
1	energia elektryczna	3 003,68
2	gaz	489,36
3	usługi telefoniczne	752,24
4	odpady medyczne	597,20
5	woda	1 519,04
6	odpady komunalne	1 034,30
7	usługi pralnicze	2 479,76
8	amortyzacja jednorazowa	1 804,49
9	amortyzacja liniowa	10 716,44
10	naprawy i konserwacje	600,09
11	druki i materiały biurowe	1 306,12
12	środki utrzymania czystości	1 440,00
13	usługi transportowe	1 836,24
14	żywienie pacjentów	3 246,52
15	koszt ogrzewania	1 560,00
16	wynagrodzenia osobowe	71 844,34
17	ubezpieczenia społeczne pracowników	12 213,54
18	odpisy na fundusz socjalny	1 784,40
19	ubezpieczenie od odpowiedzialności cywilnej	819,35
20	wynagrodzenia z tyt. umów cywilno-prawnych	59 520,60
Razem		178 567,71
<b>Koszt średniodzienny oddziału (30 dni w miesiącu)</b>		<b>5 952,26</b>
<b>Koszt osobodnia oddziału (779 osobodni)</b>		<b>223,49</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanego szpitala.

oraz stawki za punkt, wyrażonej w złotych, przyjętej w określonej grupie. Rozliczeniu i sfinansowaniu podlegają tylko zakończone hospitalizacje pacjentów od momentu przyjęcia pacjenta aż do wypisania lub zgonu.

W. Styło [1999, s. 44] określa procedurę medyczną mianem „elementarnego świadczenia zdrowotnego, które może być nośnikiem kosztów w ośrodku je wykonującym, a jednocześnie jest świadczeniem powtarzalnym i możliwym do samodzielnego wyodrębnienia”. Koszty realizowanych procedur medycznych, koszty leczenia oraz koszty hotelowania pacjenta dają razem koszt jednostkowy pacjenta. Rachunek kosztów pacjenta ma więc za zadanie przedstawić strukturę kosztów i koszt jednostkowy leczonego pacjenta. Identyfikacja świadczeń odbywa się z wykorzystaniem grupera, który tworzy rekord pacjenta charakteryzujący przypadek z pełną identyfikacją pacjenta oraz rozpoznai, procedur i czasokresu pobytu w szpitalu. M. Hass-Symotiuk [Hass-Symotiuk (red.) 2010, s. 136] pisze, że „podstawowym parametrem pozwalającym zakwalifikować hospitalizację jest tak zwana znacząca procedura zabiegowa”. Jeżeli na rzecz pacjenta wykonano więcej niż jedną procedurę znaczącą, to system wybiera procedurę o najwyższej randze.

W podanym przykładzie właśnie procedura operacyjnego usunięcia pęcherzyka żółciowego – 51.22 – cholecystektomia (metoda klasyczna) – jest tą znaczącą procedurą zabiegową. Oznaczona na liście procedur kodem N32, typ listy H (do grupy), kod procedury według ICD-9 51.22, ranga procedury 3, kod grupy (JGP) G25 i kod produktu 5.51.01.0007025, może być realizowana tylko na oddziałach chirurgii dziecięcej, ogólnej lub onkologicznej. Wartość punktowa procedury 63 pkt, a przy hospitalizacji planowej – 60 pkt. W przypadku powikłań wartość punktowa procedury wynosi 71 pkt, a przy hospitalizacji planowej – 70 pkt. Biorąc pod uwagę pozostałe warunki realizacji usług medycznych, NFZ może zapłacić za usługę kwotę 3692 zł. Powstaje więc pytanie, jakimi kosztami obciążone jest świadczenie zrealizowane na rzecz konkretnego pacjenta. I tu pojawia się potrzeba realizowania rachunku kosztów pacjenta. Koszty zrealizowanej procedury, koszty leczenia przypadku chorobowego oraz koszty osobodni dają łączny koszt leczenia pacjenta. Czas pobytu pacjenta na oddziale związany jest z ocenianym przez lekarza prowadzącego dobrostanem pooperacyjnym pacjenta. Jednocześnie opiniujący powinien brać pod uwagę maksymalny czas określony przez NFZ w ramach funkcjonującego systemu JGP.

Wykorzystując rachunek kosztów pacjenta w zarządzaniu kosztami szpitala [Orliński 2007], można prezentować rzeczywiste koszty usług medycznych jako koszty możliwe do porównania z uzyskanymi przychodami. Rozwinięcie analityczne kosztów w ewidencji księgowej pozwoli sporządzić rachunek kosztów pacjenta w układzie kosztów rodzajowych z przypisaniem ich do ośrodków odpowiedzialności. Dla zarządzającego kontraktem na oddziale szpitalnym informacje dotyczące kosztów pacjenta istotne są z punktu widzenia możliwości realizacji kontraktu i niepowodowania strat w działalności szpitala. Szczegółowe informacje pochodzące z rachunku kosztów pacjenta mogą być przedmiotem analizy i oceny, a także wyciągania wnio-

sków dotyczących realizacji podobnych świadczeń zdrowotnych. Jednocześnie rachunek kosztów pacjenta pozwoli skumulować koszty leczenia pacjentów w celu ustalenia rentowności świadczonych usług przez oddział szpitalny, jak również przez cały szpital. Racjonalne zarządzanie kosztami szpitali, szczególnie w aktualnej sytuacji rynkowej, ma ogromne znaczenie dla kondycji finansowej i utrzymania wypłacalności szpitali.

## 5. Zakończenie

Proponowany rachunek kosztów pacjenta budowany na przykładzie rachunku kosztów klienta jest dostosowaniem koncepcji liczenia kosztów w specyficznych warunkach funkcjonowania szpitali. Rachunek ten, jako narzędzie, może być wykorzystywane obok innych rachunków kosztów stosowanych w szpitalach. Odpowiednia rozbudowa analityczna kont kosztów pod potrzeby rachunku kosztów pacjenta mieści się w koncepcji rozbudowy kont przewidzianej wspomnianym wcześniej rozporządzeniem ministra zdrowia. Celem artykułu było przedstawienie założeń ogólnych do rachunku kosztów pacjenta. Przy ograniczeniach objętościowych artykułu nie ma możliwości przedstawienia w nim szczegółowo zasad funkcjonowania rachunku kosztów pacjenta. Omówione założenia ogólne prezentują potrzebę i możliwości wykorzystania rachunku w zarządzaniu kosztami szpitali.

## Literatura

- Chluska J., 2014, *Rachunkowość podmiotów leczniczych*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Godoń R., *Odpowiedzialność kierownika jednostki za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, [w:] Bojkowski T., Przybylska J. (red.), *Dyscyplina finansów publicznych. Zasady odpowiedzialności, problemy orzecznicze i aspekty praktyczne*, CeDeWu.PL, Warszawa.
- Hass-Symotiuk M. (red.), 2010, *Koncepcja sprawozdawczości szpitali na potrzeby zintegrowanego systemu oceny dokonań*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Karmańska A., 2002, *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa.
- Kotowicz-Śwital M., 2008, *Określenie wartości klienta dla przedsiębiorstwa*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 46(102), Warszawa.
- Kozarkiewicz A., 2007, *Wartość dla klienta we współczesnej rachunkowości zarządczej*, Monitor Rachunkowości i Finansów, nr 5.
- Łada M., 2008, *Koncepcja wartości dla klienta*, [w:] *Rachunkowość zarządcza w warunkach globalizacji*, Nowak E. (red.), Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 15, Wrocław.
- Macuda M., 2013, *Spoleczna odpowiedzialność biznesu na przykładzie szpitala*, [w:] *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – teoria i praktyka*, IX Ogólnopolska Konferencja Naukowo-Zawodowa, UEP, Poznań.
- Nita B., 2006, *Analiza kosztów łańcucha wartości*, [w:] *Strategiczne zarządzanie kosztami*, Nowak E. (red.), Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Orliński R., 2007, *Problemy zarządzania kosztami w zreformowanej służbie zdrowia*, [w:] *Współczesne przemiany społeczno-gospodarcze w Polsce i na świecie*, Wydawnictwo Forum Naukowe, Poznań.



- Orliński R., 2001, *Komu potrzebny jest jednostkowy koszt procedury medycznej*, Pielęgniarstwo Polskie, nr 1(11), AM, Poznań.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców, Dz.U. 2015 r., poz. 1126.
- Sojak S., 2015, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II, TNOiK, Toruń.
- Styło W., 1999, *Ile kosztuje wykonywanie poszczególnych świadczeń w zakładach opieki zdrowotnej*, Zdrowie i Zarządzanie, tom 1, nr 2/1999.
- Ustawa z dnia 5 grudnia 1996 r. o zawodzie lekarza, Dz.U. 1997 nr 28, poz. 152 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych Dz.U. nr 210, poz. 2135 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2009 nr 157, poz. 1240.
- Witczak I., 2009, *Ekonomika szpitala. Uwarunkowania, element, zasady*, CeDeWu.PL, Wydawnictwa Fachowe, Warszawa.