

**Magdalena Talarska**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## RACHUNEK KOSZTÓW W SZPITALU PUBLICZNYM

---

**Streszczenie:** Artykuł przedstawia istotę, definicje i specyfikę rachunku kosztów w szpitalu publicznym. Prezentuje cele prowadzenia tego rachunku kosztów, przekroje ewidencyjne kosztów w szpitalach publicznych oraz rodzaje ośrodków odpowiedzialności, obligatoryjnych do utworzenia w zakładach opieki zdrowotnej na podstawie rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej. Charakteryzuje także pozycje kosztów zaliczane do kosztów bezpośrednich i pośrednich w szpitalu publicznym.

**Słowa kluczowe:** rachunek kosztów, koszt, szpital publiczny.

### 1. Wstęp

Funkcjonujący obecnie system finansowania publicznej służby zdrowia opiera się na finansowaniu przedmiotowym, czyli uwzględniającym nie tyle wielkość i rodzaj prowadzonej działalności, ile przede wszystkim liczbę realizowanych świadczeń zdrowotnych. Wśród świadczeń zdrowotnych wyróżnić można m.in.:

- poradę lekarską,
- badanie lekarskie,
- badanie diagnostyczne,
- leczenie,
- rehabilitację,
- pozostałe świadczenia zdrowotne.

Ze względu na sposób finansowania świadczeń zdrowotnych szczególnie istotne stało się skonstruowanie mierników właściwych do przedstawienia skali prowadzonej działalności, takich jak:

- liczba udzielonych porad medycznych,
- liczba wykonanych badań,
- liczba pacjentów,
- liczba osobodni leczenia pacjentów.

Oprócz uzyskania informacji dotyczącej skali świadczonych usług medycznych, na potrzeby kontraktowania świadczeń zdrowotnych niezbędne stało się poznanie rzeczywistych kosztów obiektów (nośników kosztów) w szpitalach publicznych. Nośnikami kosztów w szpitalu publicznym w zależności od charakteru działalności są [Talarska 2010b, s. 526]:

- procedury medyczne, np. badanie USG, leczenie za pomocą brachyterapii, tomografia komputerowa itp.,
- osobodzień leczenia,
- pacjent,
- jednorodna grupa pacjentów,
- porada,
- świadczenie zdrowotne, np. wizyta, badanie, porada,
- inne.

Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej nakłada na kierowników zakładów opieki zdrowotnej, w tym szpitali publicznych, obowiązek zorganizowania ewidencji w sposób umożliwiający skalkulowanie kosztów jednostkowych świadczeń zdrowotnych. Według rozporządzenia należy ewidencjonować wszystkie koszty ponoszone przez zakład opieki zdrowotnej w układach rodzajowym i podmiotowo-przedmiotowym [Zaleska, Wallis 2009, s. 216]. Właściwe zorganizowanie rachunku kosztów w szpitalu publicznym umożliwia kalkulację drobnych procedur medycznych, takich jak pojedyncze badanie czy też porada, a także skomplikowanych świadczeń medycznych składających się na inne nośniki kosztów, np. koszty całego procesu leczenia pacjenta.

Celem artykułu jest omówienie istoty i specyfiki, a także organizacji rachunku kosztów w szpitalu publicznym, zorganizowanego na podstawie rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej, oraz przedstawienie kosztów zaliczanych do kosztów bezpośrednich i pośrednich w szpitalach publicznych.

## 2. Rachunek kosztów w szpitalu publicznym – pojęcie i istota

W literaturze przedmiotu funkcjonuje wiele definicji rachunku kosztów. Rachunek kosztów definiowany jest jako „ogół działań w systemie rachunkowości, obejmujących mierzenie, grupowanie przetwarzanie, prezentowanie, interpretowanie i analizowanie wyrażonych ilościowo i wartościowo skutków procesu zużycia zasobów majątkowych przedsiębiorstwa, zachodzących w związku z jego działalnością gospodarczą” [Czubakowska i in. 2008, s. 30]. Natomiast E. Nowak określa rachunek kosztów jako „proces ustalania kosztów prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na wytwarzaniu i sprzedaży wyrobów lub świadczeniu usług czy też obrotu towarami” [Nowak 2011, s. 13].

Rachunek kosztów w szpitalu publicznym definiowany jest jako: ogół działań mających na celu ustalenie kosztów procedur medycznych, będących efektem działalności szpitala, w celu uzyskania informacji kosztowych potrzebnych do ustalenia wyniku finansowego, sporządzenia sprawozdania finansowego i podejmowania decyzji zarządczych. Celem prowadzenia rachunku kosztów w szpitalu jest [Hass-Symotiuk (red.) 2008, s. 430]:

- pozyskanie informacji o kosztach jednostkowych i całkowitych zrealizowanych świadczeń zdrowotnych,
- ustalenie czynników wpływających na poziom i strukturę kosztów,
- umożliwienie podejmowania poprawnych decyzji związanych m.in. z ustaleniem cen rozliczeniowych na świadczenia wewnętrzne, alokacją środków finansowych wewnątrz zakładu, sporządzeniem planów prowadzonej działalności itp.,
- ustalenie wyniku działalności określonego miejsca powstawania kosztów i określenie jego udziału w całkowitym wyniku finansowym,
- monitorowanie ponoszonych kosztów i uzyskiwanych efektów działalności poszczególnych komórek organizacyjnych czy rodzajów działalności,
- dokonywanie kontroli i analizy efektów i kosztów działalności zakładu w czasie i w przestrzeni,
- badanie i ocena prawidłowości wykorzystania zasobów będących w dyspozycji zakładu w celu poprawy efektywności jego funkcjonowania,
- edukacja ekonomiczna wszystkich pracowników.

Przedmiotem rachunku kosztów w szpitalu publicznym są poniesione w danym okresie sprawozdawczym koszty działalności operacyjnej związane z wykorzystaniem zasobów majątkowych i pracy ludzkiej w celu dostarczenia usług medycznych.

Zgodnie z art. § 2.1 rozporządzenia ewidencją kosztów obejmuje się wszystkie koszty ponoszone przez jednostkę, z uwzględnieniem rodzajów kosztów oraz ośrodków kosztów w układzie podmiotowo-przedmiotowym, jednak szczegółowość tej ewidencji na potrzeby stosowanego rachunku kosztów leży w gestii kierownika jednostki. Ewidencję uproszczoną ograniczającą się do układu rodzajowego kosztów mogą prowadzić tylko jednostki świadczące jednorodne usługi w niewielkich rozmiarach. Przy doborze właściwego sposobu ewidencji i kalkulacji kosztów należy przede wszystkim uwzględnić specyfikę jednostki, skalę jej działalności i zapotrzebowanie informacyjne.

### 3. Organizacja rachunku kosztów w szpitalu publicznym

Zgodnie z wymienionym rozporządzeniem w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, w tym w szpitalach publicznych, należy stosować rachunek kosztów oparty na rachunku kosztów pełnych, ale dostosowany do specyfiki działalności szpitali publicznych. Schemat modelu rachunku kosztów szpitala publicznego sporządzonego w myśl rozporządzenia przedstawia rys. 1.

Zgodnie z wymienionym rozporządzeniem w pierwszej kolejności koszty działalności operacyjnej szpitala publicznego ujmuje się w ramach układu rodzajowego kosztów. Następnie ustala się koszty bieżącego okresu i rozlicza się je na odpowiednie podmioty – ośrodki kosztów. Koszty dotyczące przyszłych okresów ujmuje się na koncie „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”. W następnym etapie dokonuje się rozliczenia kosztów świadczeń wewnętrznych – wykonywanych przez jedne ośrodki kosztów na rzecz drugich, np. rozliczenia kosztów laboratorium diagno-



- działalności pomocniczej niemedyycznej i administrację, czyli związane z zarządzaniem zakładem jako całością – dyrekcja, administracja, księgowość, transport szpitalny, magazynowanie.  
Przekrój podmiotowy informuje o [Hass-Symotiuk (red.) 2006, s. 173]:
- wielkości i strukturze kosztów jednostki w przekroju świadczonych usług według ośrodków kosztów,
- związku kosztów z celem, dla którego zostały poniesione,
- powiązaniach występujących wewnątrz zakładu, między komórkami świadczącymi sobie wzajemne usługi,
- a także umożliwi rozliczanie kosztów na nośniki i ustalenie rzeczywistego kosztu jednostkowego dostarczanych usług zdrowotnych wraz z ich strukturą.

Natomiast w ramach układu przedmiotowego w szpitalu publicznym wyodrębnia się ośrodki odpowiedzialności za koszty na podstawie zakresu realizowanych usług i świadczeń medycznych. Wyróżnia się tu ośrodki zadaniowe i usługowe.

Zadaniowymi są ośrodki finalne, w których dokonuje się leczenia pacjenta [Kowalewski 2004, s. 63]. Zaliczamy do nich m.in. oddziały szpitalne, poradnie specjalistyczne, zakłady medyczne. Z punktu widzenia grupowania kosztów ośrodki zadaniowe są miejscem gromadzenia kosztów danego nośnika. W ramach ośrodków zadaniowych gromadzi się także rozliczone koszty ośrodków usługowych, zarówno działalności pomocniczej, jak i administracji. Niektóre ośrodki mogą spełniać dwoistą funkcję: z jednej strony mogą być ośrodkiem usługowym (np. laboratorium może realizować badania na rzecz przychodni lub oddziałów), z drugiej zaś to samo laboratorium może mieć odrębny kontrakt z NFZ-etem, w ramach którego będzie świadczyć usługi, i wtedy pełni funkcję ośrodka zadaniowego [Talarska 2010b, s. 525].

Zadaniem ośrodków usługowych jest wsparcie działalności medycznej ośrodków zadaniowych. Ośrodki usługowe, jako ośrodki pomocnicze, świadczą usługi na rzecz ośrodków zadaniowych. Rozliczeń kosztów między nimi dokonuje się za pomocą rachunku kosztów świadczeń wewnętrznych lub ustalonych kluczy rozliczeniowych. Koszty działalności pomocniczej medycznej rozlicza się najczęściej na podstawie wykonanych procedur, świadczeń medycznych na rzecz ośrodków zadaniowych, natomiast koszty działalności pomocniczej niemedyycznej rozlicza się, stosując ustalone klucze rozliczeniowe, np. koszty obsługi administracyjnej – kosztami wynagrodzeń zatrudnionych pracowników administracji, koszty sterylizacji – liczbą lub wagą wysterylizowanych narzędzi. Sposób rozliczenia tych kosztów leży w gestii dyrektora szpitala, ponieważ wymienione rozporządzenie nie narzuca żadnych procedur.

Skala podziału na ośrodki odpowiedzialności zależy od kierownika jednostki. Bardziej szczegółowy podział umożliwi kalkulowanie jednostkowych kosztów procedur medycznych wykonywanych w tych ośrodkach, dlatego też wskazane jest dzielenie ośrodków świadczących różne procedury medyczne na ośrodki mniejsze, wykonujące jednorodne usługi.

W celu jeszcze dokładniejszego poznania kosztów funkcjonowania poszczególnych obszarów działalności szpitali publicznych należy w ramach ośrodków odpowiedzialności wyodrębnić istotne z punktu widzenia zarządzania miejsca powstawa-

nia kosztów. Pogrupowanie kosztów w ramach istotnych miejsc powstawania kosztów służy kalkulacji procedur medycznych [Talarska 2010a, s. 142]. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki medycznej koszty procedury medycznej kalkuluje się jako koszty medyczne bezpośrednie oraz uzasadniona część kosztów pośrednich. Przyporządkowanie kosztów do właściwych miejsc ich powstawania ułatwia przeprowadzenie kalkulacji działalności medycznej danego ośrodka odpowiedzialności za koszty oraz wyodrębnienie – spośród kosztów pośrednich – uzasadnionej części kosztów pośrednich, którą należy obciążyć koszty procedury medycznej.

Grupowanie kosztów w ramach poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, np. oddziałów, umożliwia także wyliczenie przeciętnych kosztów leczenia pacjentów na każdym oddziale, średnich kosztów hospitalizacji czy też średnich kosztów osobodnia. Wyliczenie tych wskaźników pozwala na dokonanie porównań wartości wskaźników między oddziałami, a także na przeprowadzenie oceny zasadności ponoszonych kosztów na oddziałach.

## 5. Koszty bezpośrednie i pośrednie w szpitalu publicznym

Koszty bezpośrednie są to te elementy, które można na podstawie dokumentów źródłowych powiązać z określonym ośrodkiem kosztów [Szewczyk 2006, s. 96], czyli np. usługą medyczną, procedurą medyczną, jednorodną grupą pacjentów. Kosztami bezpośrednimi w szpitalu publicznym są w szczególności koszty materiałów zużytych bezpośrednio do wytworzenia procedur lub usług, są to przede wszystkim leki, odczynniki, materiały diagnostyczne. Oprócz materiałów bezpośrednich do kosztów bezpośrednich zaliczamy również wynagrodzenia wraz z narzutami oraz inne koszty bezpośrednie zużywane do wytworzenia usług i świadczeń medycznych. Należy zwrócić uwagę, że koszty bezpośrednie w szpitalu publicznym mogą być również normowane, czyli wyznaczane w trybie *ex ante*.

Kosztami pośrednimi w szpitalach publicznych są koszty powstałe w ośrodku kosztów, niezaliczane do kosztów bezpośrednich [Rozporządzenie..., art. § 2.5], a także koszty ośrodków pomocniczych rozliczone za pomocą odpowiednich kryteriów podziałowych. Koszty pośrednie działalności podstawowej obejmują zatem koszty utrzymania poszczególnych komórek organizacyjnych szpitala w gotowości do działania. Przykładowo, do kosztów pośrednich można zaliczyć takie koszty, jak: koszty utrzymania urządzeń, ich remontów i napraw, amortyzację środków trwałych, koszty zużycia materiałów pomocniczych, np. do sterylizacji sprzętu medycznego, czy też wynagrodzenia pracowników niezaliczane do kosztów bezpośrednich.

Zgodnie ze wspomnianym rozporządzeniem „koszty pośrednie mogą być ujmowane ze szczegółowością odpowiadającą układowi rodzajowemu kosztów” [Rozporządzenie..., art. § 2.6]. Prowadzenie ewidencji kosztów pośrednich w ramach układu rodzajowego kosztów jest minimalnym stopniem jej szczegółowości, jednak

w przypadku dużej skali działalności, wysokiego poziomu ponoszonych kosztów, a także w przypadku większego zapotrzebowania na dane o ponoszonych kosztach pośrednich, kierownik jednostki może za pomocą wewnętrznego zarządzenia ustalić obowiązek prowadzenia ewidencji kosztów pośrednich w ramach istotnych miejsc powstawania kosztów pośrednich, a następnie w układzie rodzajowym kosztów odpowiednim dla danego mpk-a.

## 6. Podsumowanie

Jednym z podstawowych narzędzi, które pozwoli w znacznym stopniu zaspokoić potrzeby decyzyjno-kontrolne w szpitalu publicznym, jest odpowiednio prowadzony rachunek kosztów. Prawidłowe zorganizowanie rachunku kosztów w szpitalu publicznym jest zadaniem trudnym i czasochłonnym. Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności za koszty i przyporządkowanie im odpowiednich miejsc powstawania kosztów oraz określenie realizowanych przez nich usług wymaga szczegółowego poznania działalności i struktury całej jednostki. Nie uda się poprawnie zorganizować rachunku kosztów w szpitalu publicznym bez szczegółowej identyfikacji realizowanych procedur medycznych, świadczeń medycznych, wykonywanych usług, a także oceny skali działalności jednostek i poziomu ponoszonych w nich kosztów. Prawidłowo zorganizowany i wdrożony rachunek kosztów umożliwi dokonywanie systematycznej kalkulacji kosztów jednostkowych obiektów kosztów w szpitalach publicznych, m.in. takich jak:

- osobdzień leczenia na danym oddziale (osobdzień opieki medycznej i osobdzień hotelowy),
- leki przypisane na rzecz pacjenta,
- procedura medyczna (diagnostyczna, laboratoryjna itp.),
- wizyta pacjenta,
- badanie lekarskie,
- porada.

Łączna wartość poszczególnych obiektów kosztowych poniesionych na rzecz danego pacjenta umożliwi uzyskanie jednostkowego kosztu własnego leczenia pacjenta.

Całkowite koszty szpitali publicznych ewidencjonuje się na kontach w układzie rodzajowym oraz podmiotowo-funkcjonalnym (według ośrodków odpowiedzialności i miejsc powstawania kosztów) z prowadzoną ewidencją analityczną z podziałem na koszty bezpośrednie – do których zaliczamy koszty zużycia materiałów, koszty wynagrodzeń i inne koszty bezpośrednie – i koszty pośrednie.

Implementacja rachunku kosztów w szpitalu publicznym pozwala m.in. na:

- ustalenie kosztów normatywnych świadczonych usług medycznych w ramach poszczególnych ośrodków,
- skalkulowanie procedur medycznych (ustalenie ich kosztów wytworzenia),
- kalkulację kosztów nośników kosztów,

- ocenę działalności szpitala publicznego jako całości oraz jego wyodrębnionych ośrodków,
- kontrolę działalności ośrodków i całej jednostki.

Rachunek kosztów szpitala publicznego jest podstawą informacji o kosztach działalności szpitala, dlatego aby dostarczał on informacji niezbędnych w danej chwili zarządzającym jednostką, należy go nieustannie doskonalić.

## Literatura

- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E. [2008], *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa.
- Hass-Symotiuk M. (red.) [2006], *Rachunkowość i plan kont z komentarzem dla zakładów opieki zdrowotnej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Hass-Symotiuk M. (red.) [2008], *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk.
- Kowalewski M. [2004], *Rachunek kosztów w zarządzaniu publicznym zakładem opieki zdrowotnej*, praca doktorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Nowak E. [2011], *Rachunek kosztów w jednostkach gospodarczych. Podejście sprawozdawcze i zarządcze*, Ekspert, Wrocław.
- Szewczyk M. [2006], *Zmiany zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (na przykładzie Śląskiego Centrum Chorób Serca)*, Studia i Materiały – Wydział Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego 1/2006 (3), Warszawa.
- Talarska M. [2010a], *Budżetowanie w publicznych zakładach opieki zdrowotnej. Wybrane problemy*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 135, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Talarska M. [2010b], *Ośrodki odpowiedzialności w procesie budżetowania w szpitalach publicznych*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, M. Nieplowicz, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 123, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Zaleska B., Wallis A. [2008], *Rachunkowość zakładu opieki zdrowotnej*, Zeszyty Naukowe Instytutu Ekonomii i Zarządzania nr 2 (2008/12), cz. II: *Rachunkowość i finanse*, Koszalin.

## Dokumenty

- Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (DzU z dnia 31 grudnia 1998 r.).

## COST ACCOUNTING OF PUBLIC HOSPITAL

**Summary:** The target of the paper is to show the essence and definitions and specificity of cost accounting in a public hospital. It presents the objectives of the bill of costs, as well as provides cross-keeping costs in public hospitals. The aim of the paper is to present centres of liability for costs which are mandatory to form in public hospitals according to the regulation of Minister of Health and Social Welfare. The article also characterizes the costs included in direct and indirect costs in a public hospital.