



Aleksandra Szewieczek

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Kolegium Finansów
Katedra Rachunkowości
aleksandra.szewieczek@ue.katowice.pl

RACHUNEK KOSZTÓW SZPITALA – ANALIZA I EWOLUCJA REGULACJI PRAWNYCH

Streszczenie: Celem artykułu jest analiza dotychczasowych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów w jednostkach ochrony zdrowia w Polsce oraz przewidywanych kierunków dalszego jego rozwoju w aspekcie użyteczności generowanych informacji ekonomicznych. Weryfikacji poddano tezę, iż zmiany w finansowaniu świadczeń zdrowotnych stanowią czynnik spowalniający przeobrażenia modelu rachunku kosztów w podmiotach leczniczych. Dla realizacji celu i weryfikacji tezy zastosowano metodę analizy regulacji prawnych, metaanalizy krajowej i międzynarodowej literatury przedmiotu oraz źródeł internetowych, obserwacji, wnioskowania i syntezy. Rezultaty wskazują, że wprowadzane przeobrażenia modelu rachunku kosztów podmiotów leczniczych zmierzają w kierunku jego uszczegółowienia, choć ograniczenia przestrzennego w stosowaniu. Zmiany w modelu finansowania świadczeń zdrowotnych, na tle dotychczasowych rozwiązań, ograniczają inicjatywy wykorzystania tego systemu do zarządzania podmiotami leczniczymi.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, szpital, prawo.

JEL Classification: I19, M21, M41.

Wprowadzenie

Koszty stanowią obiektywną kategorię ekonomiczną. Jak wskazuje I. Sobańska, kategorię tę charakteryzuje atrybut dwoistości [1994, s. 58]:

1. Koszty stanowią samoistny problem decyzyjny albo pozwalają na wyznaczenie problemu decyzyjnego.
2. Koszty prezentują informację, która pozwala na kontrolę realizowanych działań.

Koszty są poddawane procesom pomiaru, dokumentowania, rejestrowania, przetwarzania, badania i prezentowania w różnych formatach informacyjnych. Przewodnym celem procesów związanych z pracą nad kosztami powinno być

dostarczanie przydatnej i odpowiedniej informacji, której można zawierzyć. Informacja ta powinna być użyteczna dla rozwiązania problemu decyzyjnego lub realizacji działań kontrolnych.

Odpowiednie zaprogramowanie rachunku kosztów, a następnie dalsze jego wdrożenie i modyfikacje powinny zmierzać w kierunku zwiększania jakości i użyteczności generowanych informacji. Jednocześnie ważne jego atrybuty to dokładność, przydatność, wiarygodność, terminowość, użyteczność, aktualność, niezawodność [Cohen, Kaimenaki, 2009].

Budowa systemu rachunku kosztów pozostawiona jest w dużej części do decyzji jednostki. Bez wątplenia podstawą jakichkolwiek prac są obowiązujące regulacje prawne oraz dotychczasowy dorobek nauki i rozwiązania praktyczne w tym zakresie. Nie można również pominąć istotnej roli, jaką odgrywają tu możliwe do wykorzystania systemy informatyczne [Kludacz-Allesandri, 2017]. Ważną determinantę konstrukcji rachunku kosztów stanowią specyfika i stopień zaawansowania prowadzonej działalności, realizowanych procesów technologicznych. W tym kontekście warto dalszych badań jest wykorzystanie rachunku kosztów w działalności leczniczej.

Z perspektywy ewidencji i rozliczania oraz kalkulacji kosztów działalność lecznicza stanowi odmianę działalności usługowej. Istotną cechą odmienności pozostaje jednak znaczne zróżnicowanie świadczonych usług. Oczywiście występuje tu pewne podobieństwo, np. na poziomie rodzaju schorzenia czy rodzaju świadczonych usług, jednak cechy indywidualne pacjenta powodują znaczne rozproszenie ostatecznego kształtu świadczonych przez szpital usług. W efekcie kalkulacja kosztu produktu w postaci usługi zdrowotnej nie jest prostym zadaniem. Dodatkowym obciążeniem staje się skomplikowany „proces technologiczny”, w którym to pacjent przechodzi przez wiele etapów leczenia, dodatkowo wspieranych przez szereg działań o charakterze pomocniczym. Istotnym obszarem badawczym będzie również prawidłowa alokacja tych kosztów [Rabiej, 2013, s. 8]. Nieprzewidywalność przebiegu procesów leczniczych również utrudnia zaplanowanie ścieżki kalkulacji kosztów. Wskazane aspekty stanowią o szczególnej trudności realizacji procedur kalkulacyjnych w ochronie zdrowia, a jeśli dodać do tego jeszcze kwestię ich finansowania ze środków publicznych, to istotność tej problematyki wydaje się oczywista.

Celem artykułu jest analiza dotychczasowych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów w jednostkach ochrony zdrowia w Polsce oraz przewidywanych kierunków dalszego jego rozwoju w aspekcie użyteczności generowanych informacji ekonomicznych. Weryfikacji poddano tezę, iż ostatnie zmiany w finansowaniu świadczeń zdrowotnych stanowią czynnik spowalniający przeobrażenia

modelu rachunku kosztów w podmiotach leczniczych. Dla realizacji postawionego celu i weryfikacji tezy wykorzystano metody analizy regulacji prawnych i komunikatów instytucji państwowych, metaanalizy krajowej i międzynarodowej literatury przedmiotu, obserwacji, a także wnioskowania i syntezy celem podsumowania wyników prowadzonych rozważań.

1. Potrzeby informacyjne w zakresie kosztów w szpitalach

Koszty wyrażają wartość pracy ludzkiej oraz zasobów majątkowych jednostki, które zostały wykorzystane (zużyte) w celu wytworzenia produktu [Nowak, 1999, s. 23], w tym również świadczenia usługi. Do kosztów zalicza się również wydatki nieodzwoiercedlające zużycia, które zostały poniesione w związku z celową działalnością jednostki [Sawicki, 2001, s. 237]. Koszty odzwoiercedlane są w wartościach pieniężnych i rozpatrywane w ustalonym okresie czasu. Możliwe jest wielokryteriowe i wielopłaszczyznowe identyfikowanie kosztów oraz ich klasyfikowanie [Drury, 1995, s. 38-54; Czubakowska, 2009; Chluska, 2014, s. 191-192].

Procedury tworzenia i komunikowania informacji o kosztach tworzą funkcjonalnie system rachunku kosztów. Ma on na celu dostarczanie głównie wewnętrznym interesariuszom (menedżerom) informacji o kosztach działalności jednostki dla wspomagania dokonywania ocen i podejmowania przez nich decyzji [Świdorska, red., 2011, s. 10]. Jak wskazuje M. Hass-Symotiuik [2008, s. 43], rachunek kosztów to istotny element rachunkowości, który obok procesów związanych z ewidencją kosztów obejmuje ich rozliczanie w różnych przekrojach celem ustalenia kosztu jednostkowego oraz przygotowania określonych zbiorów informacji o kosztach.

Rachunek kosztów jest stosowany w każdej branży oraz w różnym stopniu w każdym podmiocie prowadzącym księgi rachunkowe. Potrzeby informacyjne w tym zakresie zależne są nie tylko od rodzaju prowadzonej działalności, źródeł finansowania, ale również od uwarunkowań zewnętrznych (konkurencji, pozycji rynkowej, cyklu życia produktu) oraz innych warunków wewnętrznych (rozmiar działalności, struktura organizacyjna, potrzeby kadry zarządzającej).

Konstrukcja systemu rachunku kosztów powinna być zatem ściśle dostosowana do uwarunkowań wewnętrznych jednostki, ale również do określonych aspektów związanych z otoczeniem jednostki, a także oczekiwaniami odnośnie do działań informacyjnych jednostki.

W takim kontekście cele, funkcje i zadania rachunku kosztów w podmiotach leczniczych nie odbiegają od tych występujących w innych przedsiębiorstwach. Należy mieć jednak na uwadze, że w dużej części świadczenie usług zdrowotnych jest finansowane ze środków publicznych, co wymaga sprawowania szczególnego nadzoru nad ich wydatkowaniem. Tymczasem poziom finansowania opieki zdrowotnej w Polsce jest znacznie niższy niż w większości państw OECD [Szewieczek, 2018]. Występują także problemy finansowe w jednostkach ochrony zdrowia. Jest to szczególnie widoczne wśród szpitali publicznych, które w dużym udziale generują ujemne wyniki finansowe, mają problemy z płynnością finansową i zwiększające się zadłużenie. Powoduje to również powstanie tzw. spirali zadłużenia. Sytuacja ta dodatkowo pogarsza się w ostatnich latach [Magellan, 2017; www 1].

Odmienność i istotność wskazanej problematyki znajduje także potwierdzenie w pracach innych badawczy. Dotyczy to zarówno sfery ewidencyjnej kosztów i jej konstrukcji na potrzeby budżetowania kosztów [Kotapski, 2014], jak i obszaru rachunku kosztów szpitali, w którym to podkreśla się i bada jego szczególną użyteczność na potrzeby zarządzania szpitalem [Kłudacz, 2015; Carroll, Lord, 2016], wyceny świadczeń leczniczych i odpowiedniego poziomu ich finansowania [Rabiej, 2013; Mercier, Naro, 2014; Orliński, 2016]. W tym też obszarze badania dotyczą wpływu określonych determinant na jakość kalkulacji kosztów leczenia [Kłudacz-Alessandri, 2017]. Badaniu poddawane są również adaptacje współczesnych systemów rachunku kosztów [Lawson, 2005]. Najnowsze badania dotyczą także niezbadanej jeszcze szeroko tematyki modelu oceny dojrzałości rachunku kosztów w szpitalach opartego na modelu zaproponowanym przez Międzynarodową Federację Księgowych [Raulinajtys-Grzybek i in., 2019].

Uwzględniając sztywność przychodów w podmiotach leczniczych, na szczególne znaczenie zasługuje obszar sterowania kosztami jako kluczowy dla zapewnienia stabilności funkcjonowania podmiotów leczniczych. W tym zakresie możliwe jest wskazanie następujących obszarów badawczych:

1. Kalkulacja kosztu produktu finalnego oraz produktów przejściowych.
2. Kalkulacja kosztu procesów podstawowych i wspomagających, a także w ośrodkach kosztów działalności podstawowej oraz pozostałej.
3. Analiza kosztów i efektywności wykorzystania zasobów (zaangażowanych i elastycznych).
4. Badanie wydajności finansowej, realizowanych marż pokrycia, zachowania się kosztów.

5. Ustalanie budżetów kosztów, planów finansowych oraz monitoring ich wykorzystania.
6. Wykorzystanie funkcji motywacyjnej w planowaniu kosztów i zarządzaniu zasobami ludzkimi.

2. Transformacja regulacji prawnych rachunku kosztów w polskich szpitalach

Podstawową regulacją prawną, obowiązującą wszystkie podmioty prowadzące księgi rachunkowe, jest Ustawa o rachunkowości [2018]. Akt ten wyznacza również ogólną konstrukcję dualnej ewidencji kosztów, zasady wyceny kosztów produktów i uproszczenia w tym zakresie. Ze względu na powszechny charakter omawianie tych regulacji zostało pominięte.

Rachunek kosztów świadczeń zdrowotnych w Polsce podlegał rozwojowi w odniesieniu do zmian organizacyjno-prawnych w zakresie funkcjonowania rynku ochrony zdrowia, zasad organizacji i finansowania świadczeń zdrowotnych i jednostek je realizujących. Na tym tle możliwe jest wskazanie następujących najważniejszych dla obecnego stanu regulacji prawnych:

- Ustawa o zakładach opieki zdrowotnej [2007], obowiązująca w latach 1992-2011,
- Ustawa o działalności leczniczej [2018], obowiązująca od 2011 r.,
- Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych [2018], obowiązująca od 2004 r.,
- Zarządzenie w sprawie szczegółowych zasad ewidencji dochodów i kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej [Zarządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczegółowych zasad ewidencji..., 1992], obowiązujące w latach 1993-1998,
- Rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej [Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczególnych zasad..., 1998], obowiązujące w latach 1999-2011,
- Rozporządzenie w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców [Rozporządzenie Ministra Zdrowia w sprawie zaleceń..., 2015], obowiązujące od 2015 r.

Transformacja wskazanych regulacji jest ściśle powiązana z transformacją ustrojową w Polsce oraz transformacją systemu organizacji i finansowania ochrony zdrowia. W okresie do 1999 r. przeważająca część podmiotów była finansowana ze środków budżetowych poprzez przyznane podmiotom budżety,

których wartość nie była powiązana ze wskaźnikami rezultatów. Podstawą podziału środków budżetowych były takie wielkości jak: liczba łóżek oraz etatów, a także wartość budżetów przekazanych w poprzednim roku. Dominująca własność publiczna dużych i średnich jednostek opieki zdrowotnej, połączona z brakiem potrzeb racjonalnego gospodarowania i samofinansowania, skutkowałą brakiem zachęt do szczegółowego ewidencjonowania prowadzonej działalności. Funkcjonowanie zakładów opieki zdrowotnej w sferze budżetowej wymagało ewidencjonowania wydatków (w tym rozdziały i paragrafy klasyfikacji budżetowej) i dochodów budżetowych, podczas gdy ewidencja kosztów nie była praktycznie stosowana. Koszty podlegały ewidencji wyłącznie w ograniczonym zakresie klasyfikacji rodzajowej. Nie była prowadzona kalkulacja kosztów.

Stopniowe zmierzanie w kierunku transformacji ustrojowo-gospodarczej stanowiło powolną zachętę do stopniowego rozwoju rachunku kosztów w tych jednostkach oraz kierowania uwag i zachowań ich pracowników na obszary związane ze świadomością wysokości ponoszonych kosztów i ich racjonalności. W efekcie tych procesów wprowadzono w połowie lat 90.:

- równoczesną ewidencję kosztów w układzie rodzajowym oraz kalkulacyjnym;
- wyróżnienie zadaniowych (podstawowych) i usługowych (pomocniczych) miejsc powstawania kosztów; miejsca zadaniowe stanowiły ośrodki kosztów, w których realizowano finalne produkty, miejsca usługowe dzielono na medyczne i niemedyczne i miały one na celu wspomagać realizację procesów leczniczych w różny sposób;
- wyróżnienie w miejscach powstawania kosztów, kosztów bezpośrednich i pośrednich;
- dwie metody rozliczania kosztów pośrednich pomiędzy ośrodkami (zstępujących kroków, będącą w istocie metodą kolejnych przybliżeń oraz podwójnego podziału kosztów, stanowiącą odmianę metody bezpośredniej);
- możliwość obliczenia wysoko zagregowanych kosztów jednostkowych leczenia pacjenta, łóżka szpitalnego czy też osobodnia pobytu.

Istotnym etapem inicjatywy rozwojowej były uwolnienie zasad rynkowych i zmuszenie placówek medycznych do samofinansowania, w tym przede wszystkim zmiana zasad finansowania ich działalności. W miejsce finansowania podmiotowego wprowadzono finansowanie oparte na rzeczywiście wykonanych usługach. Równocześnie jednostki lecznicze, wtedy już usamodzielnione, musiały zmierzyć się z konkurencją w dostępie do środków publicznych i przystąpić do kontraktowania środków finansowych. Takie procesy stanowiły przyczynek do zwiększania nacisków na faktyczne zarządzanie finansami podmiotów

w oparciu o rachunek ekonomiczny. To z kolei równocześnie oznaczało, że konieczne stało się dostarczanie odpowiedniej informacji ekonomicznej, której źródłem jest rachunkowość, w tym rachunek kosztów.

W efekcie powyższego rozwój rachunku kosztów w podmiotach leczniczych ewoluował w kierunku:

- przeobrażenia zasad wydziałania miejsc powstawania kosztów (zakresów działalności) na: podstawowe (w tym finalne i pośrednie – czyli dawne zadaniowe i usługowe o charakterze medycznym), pomocnicze i związane z zarządzaniem jednostką, a także uszczegółowienie przekroju kosztów według rodzajów;
- wskazania konkretnych obiektów kosztów w tych ośrodkach wraz ze strukturą ich kosztów i zasadami jej ustalania (koszt pacjenta obliczany w oparciu o kalkulację podziałową prostą oraz doliczeniową);
- wskazania szczegółowej procedury kalkulacji podziałowej ze współczynnikami dla ustalania kosztów procedur medycznych w ośrodkach działalności podstawowej innych niż oddział szpitalny.

Wprowadzone zmiany stanowiły znaczny wkład w rozwój nie tylko rachunku kosztów, ale przede wszystkim postęp racjonalnego gospodarowania w podmiotach leczniczych. Jednocześnie jednak stopień wdrożenia tych rozwiązań oraz ich aktualność często odbiegały od pożądanых [Musiałowicz, 2006; Jaworzyńska, 2013; Pielaszek, 2016]. Wskazywano następujące braki w tym zakresie [Szewieczek, 2014]:

- stosowanie kluczy podziałowych kosztów pośrednich opartych na rozmiarach prowadzonej działalności, nieodzwierciedlających związku przyczynowo-skutkowego między rozliczaniem kosztami a dobranym nośnikiem kosztów,
- problem rozliczania rosnącego udziału kosztów pośrednich oraz kosztów o charakterze stałym w wartości kalkulowanych kosztów świadczeń zdrowotnych,
- brak badania kosztów niewykorzystanych zasobów,
- brak możliwości wydziałania kosztów gotowości do udzielania świadczeń zdrowotnych,
- brak powiązania z procesowym charakterem udzielania świadczeń zdrowotnych.

Praca nad doskonaleniem systemu ochrony zdrowia i jego efektywności ekonomicznej skutkowałą wydaniem nowych regulacji w zakresie rachunku kosztów. Mimo że projekt rozporządzenia powstał już w 2011 r., to jego formalne wydanie nastąpiło dopiero 4 lata później. Wprowadzone nowe regulacje miały na celu stworzenie systemu, który będzie elastyczny i wielowymiarowy, po-

zwalający na wskazanie przyczyn powstawania kosztów, ich planowanie, kontrolę i zarządzanie nimi [Świdarska, red., 2011, s. 10]. Nowy rachunek kosztów częściowo wykorzystuje, ale przede wszystkim istotnie rozwija dotychczasowe regulacje i wprowadza nowe. Oparty jest na rachunku kosztów standardowych. Podstawowym założeniem jest jednak jego dwuczłonowość, wymagająca wydzielenia w tym systemie dwóch obszarów przetwarzania kosztów, jednego skupionego na obszarze sprawozdawczym oraz drugiego dedykowanego celom zarządczym:

- tradycyjne ewidencjonowanie poniesionych kosztów w dwóch przekrojach (system finansowo-księgowy), choć w zmodyfikowanej formule ewidencji kosztów prostych wyróżnionych w ośmiu kategoriach: produkty lecznicze (1), wyroby medyczne i inne w podziale na jednorazowe (2) i wielorazowe (3), środki trwałe i wartości niematerialne i prawne (4), zasoby ludzkie (5), pomieszczenia (6), usługi zewnętrzne nabywane dla pacjenta (7) oraz rozliczone usługi innych własnych ośrodków kosztów (8);
- rozwinięcie modułu zarządczego (kontrolingowego), w ramach którego następuje kalkulacja kosztu świadczenia opieki zdrowotnej, poprzez ustalenie kosztów planowanych dla obiektów kosztów i odchyłeń od kosztów rzeczywistych; w module tym przedmiotem zainteresowania są również zasoby z podziałem na elastyczne i zaangażowane, z uwzględnieniem ich teoretycznej i praktycznej dostępności oraz kosztów zapewnienia gotowości do realizacji świadczeń zdrowotnych.

Dodać również należy, że moduł kontrolingowy bazuje w dużej części na danych zarejestrowanych w pierwszym module.

Nowy standard rachunku kosztów stanowi szczegółową i skomplikowaną regulację. Zaznaczyć można, że treść tego dokumentu zawarta jest na 113 stronach (!), z czego 104 zajmują załączniki [Rozporządzenie Ministra Zdrowia w sprawie zaleceń..., 2015]. Obejmuje ona szczegółowy słowniczek używanych pojęć, zasady ewidencji kosztów w systemie finansowo-księgowym oraz zasady kalkulacji kosztu świadczenia opieki zdrowotnej w module kontrolingowym, a także trzy załączniki (1 – wzorcowy plan kont kosztów wraz ze szczegółowymi opisami, zasadami budowy ewidencji analitycznej oraz prezentacji w rachunku zysków i strat, 2 – typowe planowane koszty proste według kategorii w ośrodkach kosztów działalności podstawowej, 3 – typowe pozycje kosztów prostych przypisanych do zidentyfikowanych grup zasobów ekonomicznych).

3. Specyfika rachunku kosztów w podmiotach leczniczych a stosowane procedury finansowania świadczeń zdrowotnych

Wprowadzone nowe regulacje rachunku kosztów podmiotów leczniczych zmierzają zarówno w kierunku rozwoju tego systemu, jak i uwzględniania złożoności i specyficznych atrybutów prowadzenia działalności medycznej. Niewątpliwie jednak ich charakter jest potencjalnie nie tylko dość powszechny (duża liczba podmiotów leczniczych), ale również skomplikowany. Złożoność badania kosztów wyraża się w bardzo uszczegółowionej ewidencji, prowadzonej w przekroju nowych kategorii kosztów i dodatkowych uszczegółowień. Wydaje się, że największe wyzwanie stanowi kalkulacja kosztu świadczeń w module kontrolingowym. W tym zakresie wyznaczono dziewięć etapów postępowania (tabela 1).

Tabela 1. Etapy kalkulacji kosztu świadczenia opieki zdrowotnej określone rozporządzeniem w sprawie standardu rachunku kosztów u świadczeniodawcy

Etapy	Opis
I	Identyfikacja obiektów kosztów i relacji między nimi
II	Gromadzenie informacji o planowanych kosztach prostych w ośrodkach kosztów działalności podstawowej
III	Ustalenie planowanych kosztów usług działalności pomocniczej
IV	Ustalenie planowanych kosztów zasobów ekonomicznych w ośrodkach działalności podstawowej
V	Ustalenie planowanych kosztów obiektów kosztów stanowiących skład realizowanej usługi zdrowotnej
VI	Kalkulacja planowanego kosztu wykonania usługi zdrowotnej
VII	Rozliczenie planowanych kosztów gotowości i ich odniesienie do kosztu planowanego wykonania usługi zdrowotnej (etap VI)
VIII	Rozliczenie odchyleń planowanych kosztów gotowości (etap VII) od kosztów rzeczywistych i obliczenie rzeczywistego kosztu realizowanej usługi zdrowotnej
IX	Rozliczenie rzeczywistych kosztów zarządu i ich alokacja do kosztu usługi zdrowotnej ustalonego w poprzednim (VIII) etapie

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Rozporządzenie Ministra Zdrowia w sprawie zaleceń..., 2015, par. 6].

Mając powyższe na uwadze, podkreślić należy, że jak dotąd nowe regulacje są przewidziane wyłącznie dla tych podmiotów leczniczych, które zawarą z Agencją Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji (AOTMiT) umowę o udostępnianie danych finansowych i niefinansowych o realizowanych świadczeniach i elementach ich kosztów celem umożliwienia wyceny kosztów świadczeń zdrowotnych. Dodatkowo obowiązek ich stosowania odroczone i aktualnie jest to dzień 1 stycznia 2020 r.

Zmiana budżetowego modelu finansowania ochrony zdrowia w Polsce na model przedmiotowy, powiązany z realizowanym usługami, stanowiła istotny krok w rozwoju rachunku kosztów podmiotów leczniczych. Kolejnymi etapami w tym kierunku były również:

1. Rozliczanie świadczeń w oparciu o DRG (Diagnosis Related Groups) stosowane od roku 2008.
2. Rozległa i szczegółowa procedura aktualizacji dotychczasowych i ustalania nowych wycen świadczeń zdrowotnych realizowana przez AOTMiT głównie w latach 2015-2017.

Obecnie obowiązujące regulacje rachunku kosztów są dosyć skomplikowane, ale jednocześnie bardzo wybiórcze, gdyż odroczone w czasie i dedykowane wąskiej grupie podmiotów leczniczych. Potwierdzeniem konieczności wprowadzenia zmian może być fakt, iż w ramach AOTMiT powołany został zespół dla realizacji tego celu. Dodatkowo w 2016 r. AOTMiT przeprowadziła badania ankietowe w zakresie pożądaných zmian w rachunku kosztów świadczeń zdrowotnych. Obecnie trwają prace nad nową/zmodyfikowaną koncepcją zaleceń w sprawie rachunku kosztów [www 2].

Kolejnym istotnym wpływem jest wprowadzenie od 1 października 2017 r. tzw. sieci szpitali [Ustawa o zmianie Ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej..., 2017], stanowiącej system podstawowego szpitalnego zabezpieczenia świadczeń zdrowotnych. Szpitale zakwalifikowane do tej sieci praktycznie przestały kontraktować poszczególne świadczenia zdrowotne. Otrzymują one określoną kwotę tzw. ryczałtu ustalanego na podstawie złożonego wzoru, obejmującego również elementy o charakterze motywacyjnym. Ale co najistotniejsze, aktualnie w gestii podmiotu leczniczego pozostawiono dość dużą swobodę odpowiedniej redystrybucji tych środków między realizowane świadczenia.

Niewątpliwie wprowadzenie finansowania ryczałtowego ma na celu eliminowanie niektórych niekorzystnych zjawisk w realizacji świadczeń zdrowotnych z równoczesną poprawą wykorzystania zasobów i zwiększania dostępności do świadczeń zdrowotnych [Hellich, Wierzowiecka, 2017]. Pojawiają się jednak sygnały, że w części placówek wzrasta wykonywanie świadczeń mniej kosztochłonnych kosztem ograniczania tych bardziej skomplikowanych i droższych. Przyczyn można upatrywać w myśleniu, iż za określoną kwotę można wykonać tańsze świadczenia, z jednoczesnym właściwym utrzymaniem określonych wskaźników pozwalających na uzyskanie wyższego finansowania w kolejnym okresie. Brak powiązania kosztu świadczenia z konkretną, dotyczącą go ceną stanowi istotny czynnik ograniczający inicjatywy wykorzystania rachunku kosztów.

Przed wprowadzeniem sieci szpitali świadczenia szpitalnej w dominującej części były finansowane w oparciu o cenę jednostki rozliczeniowej (punkt, porada lub osobodzień opieki/pobytu), której to wartość była ustalana w procesie kontraktowania świadczeń zdrowotnych, a kontraktowaniu podlegały dodatkowo zakresy świadczeń zdrowotnych (rodzaje).

Podsumowanie

Odmienność charakteru prowadzonej działalności, a także obecnych i poprzednich regulacji prawnych w zakresie rachunku kosztów, powoduje, że w jednostkach ochrony zdrowia występują:

- specyficzne nośniki i obiekty kosztów (liczba osobodni pobytu na oddziale, pacjent z wykonanymi na jego rzecz procedurami oraz przypisanymi lekami, procedury medyczne, grupy jednostek chorobowych i inne),
- charakterystyczne miejsca powstawania kosztów,
- informacje kosztowe generowane w systemie rachunku kosztów są przeznaczone nie tylko dla wewnętrznych użytkowników, ale również dla organów założycielskich oraz decydentów w zakresie rozdziału publicznych środków finansowych na ochronę zdrowia.

Wprowadzane na przestrzeni ostatnich lat przeobrażenia modelu rachunku kosztów podmiotów leczniczych zmierzają w kierunku jego uszczegółowienia, ale jednocześnie ograniczenia przestrzennego w stosowaniu. Równocześnie jednak przeprowadzone w 2017 r. zmiany w zasadach przekazywania środków publicznych na leczenie szpitalne stanowią czynnik spowalniający przeobrażenia modelu rachunku kosztów w podmiotach leczniczych. Brak wyraźnego powiązania ceny z konkretnym świadczeniem skutkuje brakiem inicjatyw dążenia do rzetelnego, wiarygodnego i terminowego kalkulowania kosztu takiej usługi. Brak jest zachęty do takiego działania. To z kolei skutkować będzie zanikaniem rozwoju procesów zarządczych w podmiotach leczniczych, obejmujących m.in. tak ważne budżetowanie w przekroju komórek czy zakresów działalności.

Przeprowadzone rozważania pozwalają potwierdzić postawioną tezę, że zmiany w finansowaniu świadczeń zdrowotnych stanowią czynnik spowalniający przeobrażenia modelu rachunku kosztów w podmiotach leczniczych poprzez brak wyraźnej relacji między efektami prac w tym systemie a źródłami finansowania. Równocześnie jednak można wskazać dodatkowy czynnik. Jest to zbyt duży stopień złożoności i skomplikowania obecnych rozwiązań.

Literatura

- Carroll N., Lord J.C. (2016), *The Growing Importance of Cost Accounting for Hospitals*, "Journal of Health Care Finance", Vol. 43(2), s. 172-185.
- Chluska J. (2014), *Rachunkowość podmiotów leczniczych*, Wolters Kluwer, Kraków.
- Cohen S., Kaimenaki E. (2009), *Cost Accounting Systems Structure and Information Quality Properties: An Empirical Analysis*, "Journal of Applied Accounting Research", Vol. 12(1), s. 1-29.
- Czubakowska K. (2009), *Koszty działalności przedsiębiorstwa* [w:] K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak, *Przychody. Koszty. Wynik finansowy przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa, s. 103-110.
- Drury C. (1995), *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa.
- Hass-Symotiuk M. (2008), *Koszty działalności medycznej i ich ewidencja* [w:] M. Hass-Symotiuk (red.), *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej*, Wolters Kluwer, Gdańsk, s. 423-468.
- Hellich E., Wierzowiecka A. (2017), *Nowy model finansowania szpitali w Polsce – szanse i zagrożenia*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 333, s. 77-89.
- Jaworzyńska M. (2013), *Wycena procedur medycznych w praktyce zakładów opieki zdrowotnej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 319, s. 177-184.
- Kłudacz M. (2015), *Rachunek kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 389, s. 160-171.
- Kłudacz-Alessandri M. (2017), *Wpływ stopnia komputeryzacji szpitala na jakość kalkulacji kosztów świadczeń zdrowotnych*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, nr 157, s. 107-128.
- Kotapski R. (2014), *Identyfikacja kosztów działalności szpitala i ich ewidencja na przykładach szpitali publicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 70(830), s. 59-67.
- Lawson R.A. (2005), *The Use of Activity Based Costing in the Healthcare Industry: 1994 vs. 2004*, "Research in Healthcare Financial Management", Vol. 10(1), s. 77-95.
- Magellan (2017), *Sytuacja finansowa szpitali w Polsce*, <https://static.pb.pl/atta/2879-dodatek.pdf> (dostęp: 20.11.2018).
- Mercier G., Naro G. (2014), *Costing Hospital Surgery Services: The Method Matters*, "PLoS ONE", Vol. 9(5), s. 1-7.
- Musiałowicz A. (2006), *Zgadywanka*, „Służba Zdrowia”, dodatek *Szpital Polski*, nr 2, s. 32.
- Nowak E. (1999), *Rachunek kosztów*, Ekspert, Wrocław.
- Orliński R. (2016), *Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 442, s. 358-367.

- Pielaszek M. (2016), *Metodyka badań nad identyfikacją luki informacyjnej w zarządzaniu kosztami w podmiotach leczniczych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 274, s. 46-56.
- Rabiej E. (2013), *Rachunek kosztów leczenia w aspekcie wyceny świadczeń zdrowotnych*, Uniwersytet Rzeszowski, Rzeszów.
- Raulinajtys-Grzybek M., Baran W., Cygańska M., Kludacz-Alessandri M., Macuda M. (2019), *Model oceny dojrzałości rachunku kosztów w szpitalu – koncepcja i empiryczne wykorzystanie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 102(158), s. 131-154.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, Dz.U. z 1998 r., nr 164, poz. 1194.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców, Dz.U. z 2015 r., poz. 1126.
- Sawicki K. (2001), *Ewidencja, rozliczanie i kalkulacja kosztów* [w:] T. Kizukiewicz (red.), *Rachunkowość. Zasady prowadzenia po nowelizacji ustawy o rachunkowości*, Ekspert, Wrocław, s. 235-283.
- Sobańska I. (1994), *Podstawowe problemy rachunku kosztów* [w:] A. Jarugowa, I. Sobańska, R. Sochacka, *Metody kalkulacji. Koszty. Ceny. Decyzje*, PWE, Warszawa, s. 58-113.
- Szewieczek A. (2014), *Cost Accounting System Evolution in Health Care Organizations – Current State and Perspectives*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 164, s. 134-150.
- Szewieczek A. (2018), *The Analysis of the Health Care Market Development in Poland – Its Directions and Threats* [w:] P. Feher-Polgar (ed.), *FIKUSZ – Symposium for Young Researchers 2018. Proceedings*, Obuda University, Budapest, s. 409-424.
- Świdarska G.K., red. (2011), *Rachunek kosztów w Zakładzie Opieki Zdrowotnej. Podręcznik*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Ustawa z dnia 23 marca 2017 r. o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz.U. z 2017 r., poz. 844.
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, Dz.U. z 2018 r., poz. 2190 z późn.zm.
- Ustawa z dnia 24 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2018 r., poz. 395 z późn.zm.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej, Dz.U. z 2007 r., nr 14, poz. 89 z późn.zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz.U. z 2018 r., poz. 1510 z późn.zm.
- Zarządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 15 czerwca 1992 r. w sprawie szczegółowych zasad ewidencji dochodów i kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, M.P. z 1992 r., nr 19, poz. 1943.

[www 1] *Dramatycznie trudna sytuacja finansowa szpitali powiatowych. „Przestajemy sobie radzić”*, <http://www.rynekzdrowia.pl/Finanse-i-zarzadzanie/Dramatycznie-trudna-sytuacja-finansowa-szpitali-powiatowych-quot-Przestajemy-sobie-radzie-quot,192640,1.html> (dostęp: 13.05.2019).

[www 2] <http://www.aotm.gov.pl/www/taryfikacja/standard-rachunku-kosztow/zespol-ekspertow/> (dostęp: 14.05.2019).

COST ACCOUNTING SYSTEM IN HOSPITAL – DIRECTIONS OF CHANGES IN BALANCE SHEET LAW

Summary: The aim is to present the balance sheet law in the scope of the topic of cost accounting in health care units in Poland, as well as its further development. The thesis states that recent changes in the financing of health services constitute a factor slowing down the transformations of the costing model in healthcare entities. The results indicate that the transformations of the cost model of healthcare entities in Poland are moving towards its more detailed format, but limited spatial application. Last changes in the model of financing health services limit the initiatives of using this system to manage medical entities.

Keywords: cost accounting, hospital, accounting law.