

# Nowy rachunek kosztów w podmiotach leczniczych – głos w dyskusji

## A new costing system in health care entities – a voice in the discussion

ALEKSANDRA SZEWIECZEK\*

### Streszczenie

**Cel:** Celem artykułu jest ocena wprowadzonych nowych regulacji prawnych rachunku kosztów w ochronie zdrowia w odniesieniu do wdrożenia i perspektyw stosowania w podmiotach leczniczych.

**Metodyka/podejście badawcze:** analiza regulacji prawnych, literatury przedmiotu, obserwacji, a także wnioskowania i syntezy celem podsumowania wyników badania. Rozważania w części badawczej oparto również na wykorzystaniu elementów metody delfickiej, zastosowanej do zaprezentowania opinii ekspertów, przedstawicieli podmiotów leczniczych.

**Wyniki:** Nowy rachunek kosztów w podmiotach leczniczych oparty jest na podejściu systematycznym. Stanowi on częściowo kontynuację rozwiązań prawnych z 1999 roku, lecz wprowadza wiele nowych, szczegółowych procedur, także w formie instrukcji. Mimo że są to zalecenia, to ich wdrożenie jest w zasadzie obowiązkowe. Badane regulacje wypełniają przede wszystkim potrzeby informacyjne Agencji Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji. Z perspektywy wykorzystania na potrzeby podmiotu leczniczego wymagają uzupełnienia, gdyż nie pozwalają w pełni realizować funkcji wspomagających zarządzanie.

**Praktyczne implikacje:** Rezultaty są przydatne dla praktyki i legislatora poprzez uwypuklenie obszarów rachunku kosztów wymagających szczególnej uwagi oraz aktualizacji, a także prowadzenia dalszego krytycznego osądu.

**Oryginalność/wartość:** Przedstawiony krytyczny głos w dyskusji pozwala uzupełnić lukę badawczą w zakresie funkcjonalności rachunku kosztów w podmiotach leczniczych.


**Słowa kluczowe:** rachunkowość, rachunek kosztów, kalkulacja, podmiot leczniczy, szpital, ochrona zdrowia.

### Abstract

**Purpose:** The aim of article is to comment on and evaluate the new legal regulations in costing in health care regarding how they are used by health care units.

**Methodology/approach:** analysis of legal regulations, the literature on the subject, observations, as well as inference and synthesis in order to summarize the research results.

---

\* Dr Aleksandra Szewieczek, adiunkt, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Kolegium Finansów, Katedra Rachunkowości,  <https://orcid.org/0000-0002-2408-0856>, [aleksandra.szewieczek@ue.katowice.pl](mailto:aleksandra.szewieczek@ue.katowice.pl)

The considerations in the research part were also based on the use of elements of the Delphi method, used to present the opinions of experts and representatives of health care units.

**Findings:** The new cost accounting in healthcare entities is based on a systematic approach. It is partly a continuation of the legal solutions from 1999, but it introduces many new, detailed procedures, also in the form of instructions. The examined regulations meet the information needs of the Agency for Health Technology Assessment and Tariff System. However, the legitimacy and profitability of their use are questionable. It has to be modified to fully support the management of health care entities.

**Practical implications:** The conclusions are useful for practice by highlighting the areas of costing that require extension and further critical judgment.

**Originality/value:** It fills the research gap on the functionality of costing in health care entities.

**Keywords:** accounting, costing, cost calculation, health care entity, hospital, health care.

## Wstęp

W dniu 19 listopada 2020 roku opublikowano rozporządzenie Ministra Zdrowia w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Rozporządzenie w sprawie zaleceń, 2020). W ostatnich pięciu latach to drugie „nowe” rozporządzenie, a na przełomie ostatnich 23 lat trzecie, co uzasadnia podjęcie dyskusji nad wskazanym problemem badawczym. Nie jest to jedyna inspiracja. Przyczynkiem do zabrania głosu w dyskusji nad nowym rachunkiem kosztów w podmiotach leczniczych było wiele czynników, w tym m.in.:

- obserwowalny chaos w ewidencji i rozliczaniu kosztów podmiotów leczniczych, a także różny stopień wykorzystania informacji na cele zarządcze (Baran 2015, 2017);
- stagnacja w procesach rozwoju organizacji rachunku kosztów w podmiotach leczniczych;
- brak jednolitej i stabilnej linii rozwoju tego obszaru, realizowanej przez regulatora (*vide* zmiany regulacyjne w tym obszarze na przełomie ostatnich 20 lat);
- niepokoje zgłaszane przez podmioty lecznicze, głównie w zakresie niepewności przyszłych rozwiązań prawnych, krótkiego okresu wdrożenia oraz znacznego stopnia szczegółowości i skomplikowania, co przekłada się na zaangażowanie zasobów oraz jakość generowanych danych;
- lektura treści poszczególnych rozporządzeń z badanego zakresu;
- istotne problemy zarządzania finansami podmiotów leczniczych (straty finansowe, zadłużenie, ograniczenie inwestycji prywatnych i inne) (Holmes i in., 2017).

Badając wskazany obszar podniesiono istnienie luki badawczej w postaci braku badań nad funkcjonalnością i przydatnością nowych regulacji rachunku kosztów w podmiotach leczniczych, związaną z nieodległym okresem ich wprowadzenia do porządku prawnego. Za główny cel artykułu przyjęto ocenę wprowadzonych regulacji prawnych w zakresie rachunku kosztów w ochronie zdrowia w odniesieniu do perspektywy ich wdrożenia i stosowania w podmiotach leczniczych. Jako cel uzupełniający przyjęto wskazanie obszarów badanej regulacji prawnej, które wymagają poprawy lub doprecyzowania, a także nie zostały uregulowane. W postawionej w rozważaniach tezie przyjęte zostało założenie, iż obowiązujące regulacje rachunku

kosztów podmiotów leczniczych nie wypełniają istotnych potrzeb zarządczych w tych jednostkach, dążąc głównie do zaspokojenia potrzeb poznawczych regulatora rynku ochrony zdrowia. Dla realizacji postawionego celu i weryfikacji tezy wykorzystano metody analizy regulacji prawnych oraz literatury przedmiotu, obserwacji, studium przypadku i metody delfickiej, a także wnioski i syntezy celem podsumowania wyników prowadzonych rozważań.

## 1. Cele i użytkownicy rachunku kosztów w podmiotach leczniczych

Podmioty lecznicze w przeważającej części działają na zasadzie samodzielności finansowej, co oznacza, że z uzyskanych przychodów pokrywają ponoszone koszty działalności. Poza przedmiotem rozważań jest kwestia dodatkowych źródeł finansowania, w postaci dotacji organów tworzących, czy (zresztą uznanych już za niekonstytucyjne)<sup>1</sup>, dodatkowych regulacji pokrywania ujemnego wyniku finansowego przez organ tworzący. Odmienność tych podmiotów, od innych w gospodarce, wiąże się z innymi cechami. Można wskazać tu różne atrybuty, ale jako najistotniejsze z perspektywy realizacji celu artykułu należy uznać:

- zaspokajanie jednych z najwyższych w hierarchii potrzeb ludzkich;
- indywidualizm i znaczne zróżnicowanie świadczenia usług zdrowotnych, a w efekcie utrudniające wykorzystanie rachunkowości do ustalania kosztów działań klinicznych (Pizzini, 2006);
- konieczność zwiększania efektywności i kontroli kosztów (Gebreiter, Ferry, 2016, s. 719–733), w tym dla realizacji celu powszechności dostępu do świadczeń zdrowotnych;
- dominujące finansowanie ze źródeł publicznych (budżet przychodów NFZ na rok 2021 wynosi ok. 105 mld zł)<sup>2</sup>;
- silne powiązanie w procesie tworzenia informacji finansowej i niefinansowej, dwóch odmiennych sfer operacyjnych – części medycznej i niemedycznej.

Rachunek kosztów to wyodrębniony system pomiaru, ewidencji, rozliczania oraz kalkulacji kosztów, a także ich sprawozdawania i badania (Sojak, 2012, s. 33; Świdowska, 2017, s. 30). System ten ewoluje (Świdowska, 2017, s. 20–22), co jest rezultatem zmian otoczenia przedsiębiorstw, metod zarządzania (Sojak, 2012, s. 31) i oczekiwań kadry zarządzającej oraz innych interesariuszy. Rachunek kosztów, będący systematycznym elementem rachunkowości finansowej, a równocześnie łącznikiem z rachunkowością zarządczą i także elementem tego zakresu, stanowi jednocześnie względnie wyodrębniony podsystem rachunkowości (Piosik, 2006, s. 31). J. Chluska (2014, s. 26) wyraźnie wydziela dwa obszary funkcjonalne rachunku kosztów podmiotu leczniczego, wskazując, że stanowi on „ogół działań

<sup>1</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20.11.2019 r., sygn. akt K 4/17.

<sup>2</sup> Plan finansowy NFZ na 2021 rok, <https://www.nfz.gov.pl/bip/finanse-nfz/> (dostęp 27.03.2021).

ukierunkowanych na odzwierciedlenie procesów udzielania świadczeń zdrowotnych, w ujęciu ilościowym i wartościowym, w pewnym przedziale czasu, dla potrzeb ustalenia wyniku finansowego i zarządzania podmiotem”. Z kolei G.K. Świdorska (2014, s. 13) poszerza obszar komunikacji niefinansowej, gdyż obok części finansowo-księgowej i kontrolingowej, wskazuje, że system ten w podmiocie leczniczym obejmuje również informacje medyczne o pacjentach.

Głównym celem rachunku kosztów jest dostarczenie informacji. Cel ten realizowany jest poprzez tworzenie informacji sprawozdawczej na potrzeby sprawozdawczości finansowej, a także informacji wewnętrznych na cele zarządcze. Ewolucja tego systemu następuje głównie w tym drugim obszarze. Nie wyklucza to jednak dokonywania zmian wewnątrz systematycznego rachunku kosztów, mających także na celu zaspokojenie zmieniających się potrzeb interesariuszy oraz lepsze dostosowanie rozwiązań do warunków wyznaczanych przez otoczenie. Zmiany te są w dużej części indukowane zmianami w rzeczywistości gospodarczej.

Na gruncie teorii interesariuszy (*stakeholders theory*) funkcjonalność rachunku kosztów podmiotów leczniczych jest zdeterminowana potrzebami różnych grup odbiorców oraz zależnościami, jakie występują między nimi a podmiotem. Różnorodność celów i oczekiwań interesariuszy względem podmiotu leczniczego kształtuje odmienne oczekiwania odnośnie do tworzonej informacji sprawozdawczej. Klasyfikacyjnie to po stronie jednostki jest wybór potrzeby, którego interesariusza zaspokoić w pierwszej kolejności (Arnaboldi i in., 2015; Maruszevska, 2015). Zarządzający podmiotem mają zatem możliwość kształtowania formy i zakresu komunikowanych informacji. Choć w określonych przypadkach wybór ten może być ograniczony przez dodatkowe regulacje. Ponadto, co istotne, zmieniające się oczekiwania interesariuszy implikują zmiany w zapotrzebowaniu na przetwarzane informacje.

Odbiorcy informacji finansowych i niefinansowych (w tym związanych z obszarem kształtowania kosztów) w podmiotach leczniczych są bardzo zróżnicowani i w dużej części skupieni poza jednostką. Bardzo różne są także ich potrzeby informacyjne (tab. 1).

**Tabela 1.** Odbiorcy informacji o działalności podmiotów leczniczych i ich potrzeby informacyjne

Odbiorca	Zakres potrzeb informacyjnych
Kadra zarządzająca	Efektywność wykorzystania zasobów, skuteczność realizowanych działań i postawionych celów, wyniki finansowe i strumienie je kształtujące, koszty realizacji świadczeń zdrowotnych, wsparcie działań motywacyjnych, ocena dokonań, formułowanie i realizowanie strategii. Koszty stanowią obszar wyjątkowy z perspektywy bieżącego zarządzania podmiotem, szczególnie w sytuacji ograniczonej możliwości wpływania na ceny za usługi zdrowotne
Pracownicy	Zdolność do terminowych wypłat wynagrodzeń, sytuacja finansowa i zawarte kontrakty na świadczenia zdrowotne, stabilność zatrudnienia oraz warunków pracy. Niewielkie zainteresowanie kosztami, głównie w powszechnym układzie sprawozdawczym, jako element rachunku zysków i strat

Odbiorca	Zakres potrzeb informacyjnych
Organ tworzący	Realizacja funkcji nadzorczych (kontrola planu finansowego i inwestycyjnego, obrotu trwałym majątkiem rzeczowym), kontrola efektywności wykorzystania zasobów skuteczności realizowanych działań i postawionych celów oraz strategii, kontrola wyniku finansowego i jego elementów. Koszty sprawozdawane w ujęciu systematycznym, zazwyczaj w przekroju obligatoryjnych sprawozdań finansowych
Organy nadzorcze (rada społeczna, rada nadzorcza)	Działalność doradcza, opiniująca i nadzorcza, wynikające z odrębnych regulacji lub w efekcie realizacji funkcji kontrolnej Obszar kosztów sprawozdawany okazjonalnie, w miarę potrzeb, w wybranych zakresach. Koszty prezentowane w układzie sprawozdawczym na cele opiniowania obligatoryjnych sprawozdań rocznych
Płatnicy za świadczenia zdrowotne	Działalność medyczna, dostępność i zakres świadczeń zdrowotnych, wypełnianie wymogów formalnych wynikających z zawartych kontraktów. Stopień realizacji zawartych kontraktów W wyjątkowych sytuacjach sprawozdawane koszty szczegółowe świadczeń dodatkowych, nieobjętych kontraktem, wnioskowanych przez podmiot leczniczy do objęcia dodatkowym finansowaniem
Agencja Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji	Dane analityczne grupowane w trzech głównych przekrojach: finansowo-księgowo, kliniczno-kosztowe oraz dane niefinansowe. Informacje dotyczące kosztów poszczególnych miejsc powstawania kosztów, z wydzieleniem kosztów produktów leczniczych i wyrobów medycznych, procedur medycznych, kosztów konsultacji, personelu medycznego, wraz z wyszczególnieniem jego grup i innych kosztów medycznych. Przekazywane dane uzupełniane o dane kliniczne o pacjentach i świadczeniach zdrowotnych stanowią podstawę ustalania publicznej taryfy opłat za świadczenia zdrowotne
Inne instytucje państwowe (Ministerstwo Zdrowia, instytucje skarbowe, GUS, CSIOZ i inne)	Dane o charakterze statystycznym głównie niefinansowe (zasoby ludzkie, infrastruktura, inne zasoby, dostępność do świadczeń zdrowotnych i ich struktura, realizacja świadczeń zdrowotnych, standardowe dane finansowe, głównie w zakresie wyników finansowych i ich elementów, należności i zobowiązań. Niewielkie zainteresowanie kosztami, głównie w powszechnym układzie sprawozdawczym, jako element rachunku zysków i strat
Klienci (pacjenci, podwykonawcy, inni kontrahenci)	Realizacja zawartych kontraktów, jakość i dostępność do świadczeń zdrowotnych, kompleksowość świadczonych usług, ceny za usługi, sytuacja finansowa. Brak zainteresowania sprawozdawczością kosztów
Inwestorzy, właściciele kapitału	Zwrot na zainwestowanym kapitale, potencjał rozwojowy, działalność strategiczna, skuteczność działań inwestycyjnych i zarządczych, ocena ryzyka inwestycyjnego sytuacja finansowa i majątkowa. Niewielkie, doraźne zainteresowanie danymi szczegółowymi o kosztach działalności
Wierzyciele	Zdolność do spłaty zobowiązań, sytuacja finansowa, zasoby i ich wykorzystanie, obrót należnościami i zobowiązaniami. Niewielkie zainteresowanie o kosztach, głównie w powszechnym układzie sprawozdawczym, jako element rachunku zysków i strat
Społeczność lokalna	Wpływ na rynek pracy, jakość i dostępność do świadczeń zdrowotnych, kreowanie regionalnej polityki zdrowotnej, wpływ na środowisko oraz podatki lokalne. Niewielkie zainteresowanie kosztami działalności

Źródło: opracowanie własne na podstawie Hass-Symotiuł (red., 2016, s. 35).

Interesariuszy podmiotów leczniczych charakteryzuje znaczne zróżnicowanie potrzeb informacyjnych (Hass-Symotiuk i in., 2020, s. 46–51, 207–211). W relacji do innych podmiotów należy podkreślić bardzo rozbudowaną sprawozdawczość w zakresie realizacji świadczeń zdrowotnych oraz sprawozdawczość statystyczną (Szewieczek, Strojek-Filus, 2015). Mimo tego potrzeby informacyjne kadry zarządzającej szpitalami i innymi podmiotami leczniczymi nadal są bardzo istotne (Pizzini, 2006; Kludacz, 2015; Kludacz-Alessandri i in., 2019). Również M. Cygańska (2018) wskazuje, że rachunek kosztów „aktywnie oddziałuje na proces zarządzania szpitalem”. Dodać też należy, że w zarządzaniu podmiotami leczniczymi za istotne i najbardziej przydatne uznawane są informacje o kosztach ponoszonych w przekroju oddziałów szpitalnych oraz w przekroju rodzajowym (Hass-Symotiuk i in., 2020, s. 207).

Rachunek kosztów i kalkulacja kosztów w podmiotach leczniczych, a także powiązana z nimi rachunkowość zarządcza, stanowią obszar szerokiego zainteresowania (Raulinajtys-Grzybek, 2014). Dotyczy to zarówno perspektywy zarządzania finansami tych jednostek, kształtowania ich sytuacji finansowej, badania ponoszonych i planowanych kosztów w różnych przekrojach (Kallapur, Eldenburg, 2005), funkcjonowania rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych (Baran, 2015, 2017), jak i obszaru kalkulacji kosztów konkretnych, głównie specjalistycznych świadczeń zdrowotnych. Badania w tym ostatnim zakresie dotyczą na przykład rozpiętości kosztów realizacji świadczeń zdrowotnych (Haas, Kaplan, 2017), determinowanej wieloma czynnikami, w tym znacznym zróżnicowaniem pacjentów i sposobów realizacji procedur medycznych (Soldevilla i in., 2007; DiGioia i in., 2016). Zainteresowania badaczy kierują się również w stronę zastosowania w jednostkach ochrony zdrowia współczesnych systemów rachunku kosztów (Kaplan, Porter, 2011; Bertoni i in., 2017; Balakrishnan i in., 2018), wyznaczania systemów ustalania cen i kształtowania portfela świadczeń zdrowotnych (Llewellyn i in., 2020), w tym subsydiowania kosztów między produktami (Morrisey, 1993; Eldenburg, Sodestrom, 1996). Tworzenie informacji kosztowej jest także rozpatrywane w perspektywie regulacyjnej, m.in. ze względu na zaspokojenie potrzeb informacyjnych różnych grup użytkowników (Oppi, Vagnoni, 2020). Ponadto przedmiotem badania jest również ocena dojrzałości rachunku kosztów w szpitalach (Raulinajtys-Grzybek i in., 2019).

Z przedstawionego przeglądu badań wysuwa się wniosek, że koszty w ochronie zdrowia to nie tylko szerokie pole badawcze. Mając na względzie specyficznych charakter usług zdrowotnych, wysoki poziom wydatków publicznych na ten cel, uzasadnione staje się wprowadzanie szczegółowych regulacji w zakresie ewidencji i kontroli kosztów. Regulacje takie, w różnym zakresie i szczegółowości oraz nadzorze przez różne podmioty istnieją w większości krajów (Cygańska, 2018, s. 65), w tym także obecnie i w przeszłości w Polsce. Pozwala to nie tylko na kontrolę gospodarności ponoszonych wydatków, ale poprzez właściwą alokację zasobów finansowych przyczyni się do objęcia opieką zdrowotną szerszej grupy ludzi, a to stanowi jeden z istotnych celów ochrony zdrowia. Funkcję taką spełniają między innymi regulacje prawne w zakresie rachunku kosztów w podmiotach leczniczych.

W Polsce wskazane regulacje pojawiły się w 1993 roku. Początkowo w niewielkim zakresie kształtowały ewidencję i kalkulację kosztów, gdyż jednostki ochrony zdrowia funkcjonowały w przeważającej części jako jednostki budżetowe, które ewidencjonowały ponoszone wydatki w przekroju rozdziałów i paragrafów klasyfikacji budżetowej. W kolejnych latach regulacje te, również w ślad za transformacją ustrojową w ochronie zdrowia, podlegały zmianom (tab. 2).

**Tabela 2.** Regulacje szczegółowe rachunku kosztów podmiotów leczniczych w latach 1993–2021 i kierunki ich wykorzystania

Akt prawny	Okres obowiązywania	Szczegóły
Zarządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 15 czerwca 1992 r. w sprawie szczególnych zasad ewidencji dochodów i kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej	1993–1998	Ewidencja kosztów według rodzaju w przekroju podstawowych zasobów oraz kosztów według miejsc powstania (ośrodki zadaniowe oraz usługowe medyczne i usługowe niemedyczne). Wskazane dwie metody rozliczania kosztów działalności pomocniczej Możliwe obliczanie przeciętnego kosztu jednostkowego produktu (pacjenta w oddziale szpitalnym, łóżka, osobodnia pobytu) Obligatoryjne dla podmiotów publicznych
Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej	1999–2011	W ramach układu podmiotowego wyróżniono miejsca powstawania kosztów: działalności podstawowej, pomocniczej (niemedycznej) oraz zarządu. Możliwe wyróżnienie w ramach ośrodków kosztów zakresów działalności. Wykaz ośrodków kosztów określany przez kierownika jednostki Wskazano podstawowe nośniki kosztów w ośrodkach działalności medycznej, w ramach oddziałów szpitalnych (osobodzień opieki, pacjent lub ich grupa wraz z przypisanymi procedurami medycznymi i lekami), w ramach innych działalności medycznych (procedury medyczne) oraz w ośrodkach kosztów działalności pomocniczej (usługi tych ośrodków). Wyróżniono koszty bezpośrednie i pośrednie. Szczegółowo opisana procedura kalkulacji podziałowej prostej ze współczynnikami dla obliczania kosztu procedury medycznej (tabele ustalania normatywu zużycia materiałów bezpośrednich i plac bezpośrednich dla typowego wykonywania powtarzalnych procedur). Kalkulacja kosztów leczenia dokonywana według metody kalkulacji doliczeniowej. Obligatoryjne dla podmiotów publicznych.
Rozporządzenie z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń	Po zmianach miało	Wyraźne wydzielenie dwóch obszarów rachunku kosztów: ewidencyjnego i kontrolingowego. Wprowadzenie dodatkowego uszczegółowienia (w obu wskazanych

Akt prawny	Okres obowiązywania	Szczegóły
dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców	obowiązywać od 2020 r. – ostatecznie wycofane	<p>obszarach) ponoszonych kosztów w przekroju kategorii, odzwierciedlających rodzaj zużytego zasobu: (1) produkty lecznicze, (2) wyroby medyczne i inne materiały zużywane jednorazowo, (3) wyroby medyczne i inne materiały zużywane wielorazowo, (4) środki trwałe i wartości niematerialne i prawne, (5) zasoby ludzkie, (6) pomieszczenia, (7) usługi zewnętrzne nabywane na rzecz pacjenta, (8) usługi z innych ośrodków kosztów działalności podstawowej i pomocniczej</p> <p>Rozpatrywanie zasobów elastycznych, zaangażowanych, badanie teoretycznej i praktycznej dostępności zasobów</p> <p>Moduł kontrolingowy na potrzeby kalkulacji i planowania kosztów. Ustalanie kosztów planowanych dla obiektów kosztów i odchyleń od kosztów rzeczywistych</p> <p>Obligatoryjne dla wszystkich podmiotów udzielających świadczeń zdrowotnych finansowanych ze środków publicznych (NFZ)</p>
Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców	2021 – nadal	<p>Bardzo rozbudowana ewidencja kosztów w układzie rodzajowym. Szczegółowe wydzielanie ośrodków kosztów. Wskazany dokładny schemat numeracji i nazewnictwa kosztów układu rodzajowego i podmiotowego. Ustalone klucze podziałowe kosztów bezpośrednich wspólnych oraz działalności pomocniczej</p> <p>Określona procedura kalkulacji kosztu procedury medycznej (łącznie w 5 wariantach – 2 dla kosztów bezpośrednich i 3 dla kosztów pośrednich). Charakter instrukcji. Obligatoryjne dla podmiotów świadczących usługi zdrowotne finansowane ze środków publicznych (z niewielkimi wyjątkami)</p> <p>Dane będą przekazywane Agencji Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Szewieczek (2014, 2019); Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców, Dz.U. 2020 poz. 2045.

Spośród wymienionych w tabeli zmian, do dziś najistotniejszym krokiem w rozwoju systemu rachunku kosztów podmiotów leczniczych było wprowadzenie rozporządzenia z 1998 roku. Stanowiło ono swoistą rewolucję w rachunkowości podmiotów leczniczych, choć na przełomie wielu kolejnych lat jego funkcjonowania różne były stopnie i jakość jego wdrożenia i utrzymywania, a także stopień nadzoru nad całością tego systemu (Pielaszek, 2016; Jaworzyńska, 2013; Musiałowicz,



2006). W efekcie generowane przez podmioty lecznicze informacje dotyczące kosztów były nieporównywalne i niewiarygodne, a stosowany system rachunku kosztów nieprzydatny w tworzeniu podstaw decyzyjnych dla zarządzania podmiotami leczniczymi (Baran, 2010). Mimo że wszystkie dotąd obowiązujące regulacje prawne rachunku kosztów w podmiotach leczniczych miały charakter obligatoryjny dla podmiotów publicznych, to realizacja tego obowiązku nie podlegała dodatkowej powszechnej weryfikacji, a tworzone informacje o kosztach nie podlegały jednolitemu i powszechnemu raportowaniu dla użytkowników zewnętrznych. W odpowiedzi na pogarszającą się sytuację finansową podmiotów leczniczych, rosnące wydatki publiczne na ochronę zdrowia i coraz szersze obszary wdrażania do struktur publicznych rozwiązań zarządczych funkcjonujących w sferze komercyjnej, opracowano i wprowadzono do porządku prawnego dotyczącego rachunku kosztów rewolucyjne zapisy rozporządzenia z 2015 roku (Rozporządzenie w sprawie zaleceń, 2015). Ideą było stworzenie elastycznego i wielowymiarowego systemu rachunku kosztów, który nie tylko pozwoliłby na rzetelne wskazanie przyczyn powstawania kosztów, ale również zarządzanie nimi (Świdarska, 2011, s. 10). Mimo wielu działań wdrożeniowych i upowszechniających, a także długiego okresu implementacji, rachunek kosztów w tej formule nie został powszechnie wdrożony w ochronie zdrowia, gdyż przesuwano termin jego obowiązywania. Ostatecznie został zastąpiony przez zapisy rozporządzenia z 2020 roku, które jest przedmiotem dalszych pogłębionych rozważań.

W ostatnich latach istotną pozycję w strukturze odbiorców informacji sprawozdawczej skupionej wokół kosztów podmiotów leczniczych zajęła Agencja Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji, która zajmuje się wyceną (taryfikacją) świadczeń zdrowotnych na potrzeby ich rozliczania ze środków publicznych. Dane przekazywane przez podmioty lecznicze są bardzo szczegółowe i obejmują informacje ogólne, informacje o: świadczeniach medycznych udzielonych świadczeniobiorcy, produktach leczniczych i wyrobach medycznych oraz procedurach medycznych zrealizowanych na jego rzecz, a także zaangażowanym personelu medycznym. Do końca 2020 roku przekazywanie wskazanych danych było w dużej mierze dobrowolne oraz względnie swobodne, a brak jednolitych regulacji odnośnie do ewidencji i rozliczania kosztów stanowił istotną wadę i obniżał jakość tworzonej informacji.

Podnosząc rolę pełnioną przez tego odbiorcę informacji sprawozdawczanych przez podmioty lecznicze w redystrybucji środków finansowych w ochronie zdrowia (w drodze kształtowania wycen świadczeń zdrowotnych), AOTMiT została od 2021 roku wskazana jako jedyny podmiot, do którego raportowanie szczegółowych danych kosztowych staje się obligatoryjne. Stanowi to wyraźną przesłankę przesunięcia potrzeb informacyjnych tego odbiorcy na jedną z głównych pozycji w strukturze wszystkich odbiorców informacji generowanych przez podmioty lecznicze (tab. 1).

## 2. Ewidencja i kalkulacja kosztów w podmiotach leczniczych w świetle nowego standardu rachunku kosztów

Podmioty prowadzące działalność leczniczą (świadczeniodawcy), które zawarły umowę o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, są zobowiązane do stosowania standardu rachunku kosztów określonego w przepisach rozporządzenia z 2020 roku. Nie dotyczy to jednostek, które nie prowadzą ksiąg rachunkowych, a także tych, które świadczą usługi wyłącznie w zakresie podstawowej opieki zdrowotnej albo z zakresu zaopatrzenia w wyroby medyczne (Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej, 2004, art. 311c).

Treść wytycznych została ujęta na 96 stronach, z których pięć pierwszych jest treścią zasadniczą, natomiast pozostałe obejmują osiem załączników. Przepisy są bardzo szczegółowe. Jest to silnie odczuwalne w płaszczyźnie konstrukcji ewidencji analitycznej. Treści te stanowią swoisty podręcznik postępowania, co przy wysokim stopniu złożoności tematyki należy ocenić pozytywnie. Uszczegółowienie treści nowych regulacji w przekroju elementów rachunku kosztów zawiera tabela 3.

**Tabela 3.** Zakresy zaleceń dotyczących rachunku kosztów w podmiotach leczniczych

Zakres	Wyszczególnienie
Wydzielanie kont kosztów według rodzaju	<p>Znaczne uszczegółowienie zapisów na kontach kosztów rodzajowych, rozbudowana i ściśle określona ewidencja analityczna, wzorce budowy numeracji kont szczegółowych dla kosztów nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów (zazwyczaj na trzecim poziomie analitycznym) oraz dla kosztów podlegających refakturowaniu (na pierwszym poziomie analitycznym)</p> <p>Konta kosztów rodzajowych wydzielane według wykazu zawartego w załączniku nr 5</p> <p>Standardowo wydzielane trzy poziomy ewidencji szczegółowej (pierwsze wydzielenie głównego rodzaju zasobów, na 2., a w niektórych przypadkach i dalszym 3. poziomie kolejne wskazane przez regulatora uszczegółowienia, możliwy 4. poziom – według dodatkowych potrzeb jednostki)</p>
Wydzielanie kont kosztów według miejsc powstawania kosztów (OPK)	<p>Konta kosztów działalności podstawowej, pomocniczej i zarządu</p> <p>Bardzo szczegółowe nazewnictwo i numeracja kont, określone zasady wyodrębniania podstawowych i pomocniczych miejsc powstawania kosztów, wskazana numeracja na poziomie syntetycznym – zalecane użycie wzorcowych kodów funkcji wskazanych w treści rozporządzenia, dodatkowo ewidencja szczegółowa poszerzona o kody (resortowe) charakteryzujące specjalność komórki organizacyjnej, instrukcja postępowania przy wydzielaniu OPK (załączniki 1–3)</p> <p>W ramach działalności pomocniczej wydzielona działalność medyczna oraz niemedyczna (zmiana w stosunku do rozporządzenia z 1998 r.)</p> <p>Katalog kosztów włączonych oraz wykluczonych z kosztów zarządu</p>

Zakres	Wyszczególnienie
Podział na koszty bezpośrednie i pośrednie	Dokonywany z perspektywy (1) OPK oraz (2) procedur medycznych Brak analogicznego podziału dla innych obiektów finalnych (hospitalizacja pacjenta i inne podobne świadczenia opieki zdrowotnej). Wskazano, że koszty bezpośrednie obejmują także koszty rozdzielane na podstawie dokumentów źródłowych, ale z wykorzystaniem kluczy rozliczeniowych (załącznik 6)
Kalkulacja kosztu wytworzenia OPK (etapy)	Koszt wytworzenia OPK obejmuje koszty bezpośrednie i pośrednie Ewidencja kosztów bezpośrednich (rozliczanych bezpośrednio i według kluczy podziałowych kosztów bezpośrednich wspólnych) Alokacja kosztów pośrednich działalności pomocniczej Alokacja innych kosztów pośrednich z rozliczenia działalności podstawowej (w tym ośrodków proceduralnych). Brak wskazania zasad alokacji kosztów pośrednich z OPK działalności podstawowej innych niż proceduralne
Kalkulacja i rozliczanie kosztu działalności pomocniczej	Dokonywana według metody podziałowej prostej Koszty rozliczane w całości według zalecanych standardowych kluczy podziału określonych w załączniku nr 7 Koszty apteki (działu farmacji) rozliczane na podstawie liczby pozycji na dokumentach rozchodu Brak wskazania zasad rozliczania świadczeń wzajemnych
Rozliczenie kosztów działalności podstawowej	Specyfiką działalności leczniczej jest występowanie wielu świadczeń wzajemnych na poziomie podstawowych miejsc powstawania kosztów (np. laboratorium – oddział szpitalny; pracownia – poradnia i inne); zawarte klucze i procedury kalkulacji dotyczą ośrodków proceduralnych (pracownie, zakłady diagnostyczne, sale operacyjne i podobne), dodatkowo wskazana poradnia medycyny pracy (załącznik 8). Brak informacji o rozliczaniu świadczeń wzajemnych między innymi ośrodkami działalności podstawowej (np. w związku z przenoszeniem pacjentów albo usługami medycznymi innymi niż o charakterze procedury)
Kalkulacja kosztów produktów	Skupiona wyłącznie wokół procedur medycznych* (załącznik 9). Skomplikowana i wielowariantowa procedura ustalania kosztów procedur medycznych Dokonywana według kosztów rzeczywistych (wzorcowo) zużytych zasobów (bieżące ceny i bieżące zużycie materiałów i kosztów osobowych), a w przypadku braku możliwości według kosztów typowo zużywanych zasobów. Szczegółowa instrukcja konstrukcji puli kosztów zasobów Wyraźne wydzielenie w kalkulacji kosztów procedur medycznych: – kosztów bezpośrednich (obliczone jako (1) rzeczywiste koszty zużytych zasobów albo (2) normatywne koszty zużytych zasobów (standardowe zużycie i bieżące ceny), – kosztów pośrednich (ustalanych jako różnica całkowitych kosztów OPK i kosztów bezpośrednich procedur obliczonych jak w poprzednim punkcie), które mogą być rozliczane na procedury trzema metodami – na bazie (1) rzeczywistego czasu lub (2) typowego

Zakres	Wyszczególnienie
	<p>czasu ich trwania, lub też według o (3) narzutu jednostki kalkulacyjnej na jednostkowy koszt normatywny procedury</p> <p>Brak regulacji dotyczących kalkulacji kosztów całkowitych leczenia pacjenta (w tym głównie alokacji kosztów opieki w oddziale szpitalnym i innych kosztów pobytu szpitalnego)</p>
Koszt własny sprzedaży OPK	Suma kosztu wytworzenia OPK działalności podstawowej (§4.1) oraz alokowanych kosztów zarządu (brak wskazania klucza podziału dla kosztów zarządu). Brak regulacji dotyczących kosztów sprzedaży i kosztów zakupu (kategorie te zupełnie pominięto w treści rozporządzenia)

\* Katalog świadczeń traktowanych jako procedury medyczne określony jest przepisami art. 5 pkt. 42 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej (2020), dodatkowo wyodrębnionych na potrzeby kalkulacji kosztów.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców, Dz.U. 2020 poz. 2045.

Przedstawiona tabela zawiera przeważającą część istotnych elementów, ale na pewno nie wszystkie, które mogą być przedmiotem dyskusji. Lektura treści rozporządzenia budzi w niektórych miejscach odczucie, że zapisy były konstruowane przez praktyków, którzy własne doświadczenie i przyzwyczajenie przenieśli na ogół jednostek ochrony zdrowia, ale nie znajduje to szerszego uzasadnienia (np. niektóre pozycje uszczegółowienia analitycznego dla kont kosztów według rodzaju). Istotne jest również wskazanie, że wiele z zapisów jest w swej treści podobnych (choć niewątpliwie zazwyczaj znacznie bardziej szczegółowych) do zapisów rozporządzenia z 1998 roku. Nie należy oceniać tego negatywnie, jednak, opierając się na dotychczasowych rozwiązaniach, należy skupić się zarówno na sferze kontrolnej (użytkowników zewnętrznych), jak i sferze zarządczej (użytkowników wewnętrznych).

### 3. Ocena zmian rachunku kosztów z perspektywy podmiotów leczniczych

Różne rozwiązania regulacyjne kształtują odmienne zachowania podmiotów leczniczych. Potwierdziły to badania L. Eldenburga i N. Sodestroma (1996) którzy wskazali, że regulacja/deregulacja zmienia zachowania podmiotów leczniczych w zakresie manipulowania budżetem kosztów, ich subsydiowania pomiędzy różnych płatników czy wpływania na ograniczenia przychodowe.

Determinanty w postaci problemów finansowych ochrony zdrowia, dążenia do objęcia opieką coraz szerszych grup społeczeństwa i konsumpcja ogromnych, publicznych środków finansowych są wystarczającymi argumentami potwierdzającymi

słuszność regulacji tego obszaru. W świetle teorii interesariuszy istnieje zatem potrzeba zaspokajania potrzeb informacyjnych szeregu różnych interesariuszy, z naciskiem na reprezentujących podmiot leczniczy oraz kształtujących przepływ finansów publicznych w ochronie zdrowia.

Sformułowana w badaniach teza zakłada, iż obowiązujące regulacje rachunku kosztów podmiotów leczniczych nie wypełniają istotnych potrzeb zarządczych w tych jednostkach, dążąc głównie do zaspokojenia potrzeb poznawczych regulatora rynku ochrony zdrowia.

W procesie weryfikacji tezy i realizacji celu artykułu, obok wykorzystanej metody analizy treści regulacji prawnych zastosowano także elementy metody delfickiej. Założeniem jej zastosowania był brak bezpośredniego udziału badacza w wyrażaniu indywidualnych opinii i sądów ekspertów. Na ten cel opracowano kwestionariusz ankiety, który został uzupełniony również o pytania o charakterze otwartym oraz pytania pozwalające na przedstawienie ogólnej, poglądowej, charakterystyki podmiotów leczniczych, a także realizowane dostosowania do nowych regulacji rachunku kosztów, wyrażone głównie w wymiarze ilościowym, pozbawionym zatem cech subiektywności opiniotwórczej. W zastosowanej metodzie delfickiej zastosowano cztery główne elementy (Cieślak, 2002, s. 165), takie jak: niezależność opinii ekspertów, którzy wybrani zostali celowo jako posiadający specjalistyczną wiedzę z badanej tematyki, anonimowość wypowiedzianych sądów, wieloetapowość postępowania oraz dążenie do uzgodnienia i syntezy opinii uczestników. Zaprezentowane badania mają charakter wstępny, poglądowy, co uzasadniało ich ograniczenie do niewielkiej liczby ekspertów (2). Równocześnie, mając na względzie podobieństwo prezentowanych opinii eksperckich, pominięto etap dalszych interakcji między ekspertami i uzgadniania opinii, które w dużej części badanych elementów były podobne.

Zastosowana metoda analizy treści regulacji wykorzystuje częściowo dane zaprezentowane w tabeli 3. Badanie to pozwala zauważyć, iż z regulacji tych nie wyłania się holistyczny obraz kosztów przedsiębiorstwa. O ile bowiem struktura prezentowanych treści jest w miarę logiczna, to jednak pominięto kwestię kalkulacji kosztów całkowitych leczenia pacjentów (hospitalizacji i podobnych, np. określanych według zarządzeń Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia lub międzynarodową klasyfikację chorób ICD-10). Procedura medyczna (określona na podstawie międzynarodowej klasyfikacji procedur medycznych ICD-9) stanowi tylko pewien wycinek całego procesu leczniczego, element, ale w przeważającej części, świadczeń opieki stacjonarnej jedynie część większej całości. Istotne jest wskazanie, że koszt hospitalizacji jest ustalany przez AOTMiT na bazie danych zgrupowanych z całej badanej grupy świadczeń. Stanowi to zasadne podejście z perspektywy wyceny świadczeń zdrowotnych, choć możliwe jest dodatkowe korygowanie wyceny, biorąc pod uwagę oddziaływanie istotnych czynników jak np. stopień referencyjności szpitala czy lokalizacja regionalna. Jednakże takie dane nie są w pełni użyteczne dla użytkowników zarządzających szpitalem (lub ich grupą – np. w organie założycielskim). Mogą być przydatne dla *benchmarkingu*, ale nie obrazują rzeczywistego poziomu kosztów hospitalizacji w konkretnym podmiocie leczniczym. Zauważyć

równocześnie należy, że także na świecie występuje zróżnicowane podejście do tych kwestii, np. w niektórych krajach regulacje dotyczą wyłącznie poziomu grup diagnostycznych, a w innych dotyczą obiektów końcowych, dodatkowo różnie definiowanych (Cygańska, 2018, s. 65–66).

Niewątpliwą zaletą jest szczegółowość prezentowanych treści, zawarcie wskazań postępowania, przykładowych kluczy rozliczeniowych, zasad wydzielania ośrodków powstawania kosztów, a przede wszystkim zwrócenie uwagi na pewne procesy, które, gdyby je ignorować, powodują zaburzenie tworzenia informacji kosztowej oraz w efekcie jej zniekształcenie (np. wydzielenie ośrodka oddziału anestezjologii, sal porodowych, bloków operacyjnych z oddziałów zabiegowych). Istotnym elementem jest również poruszenie problematyki rozliczania izb przyjęć i szpitalnych oddziałów ratunkowych, w których występują dwa główne rodzaje świadczeń, odmiennie rozliczanych – działalność ambulatoryjna oraz działalność stacjonarna (pierwszy etap opieki szpitalnej nad pacjentem stacjonarnym). Można jednak odnieść wrażenie, że ten obszar został uregulowany w zbyt złożony sposób (zob. tab. 3, wiersz 3). Również bardzo duża liczba kont analitycznych dla kosztów układu rodzajowego wydaje się zbędna. Należy zauważyć, że może tutaj wystąpić zależność, którą obrazuje tak zwana krzywa przesytu informacyjnego (Abramowicz, 2008), która wskazuje, że po przekroczeniu określonego poziomu tworzonych i dostarczanych informacji, skuteczność podejmowanych na ich podstawie działań maleje. Może zatem wystąpić tzw. „smog informacyjny” (Szynkiewicz, 2014).

Pozytywnym elementem jest z kolei zawarcie poszerzonych opisów zawartości kont kosztów, co niewątpliwie ułatwia ich konstrukcję i wykorzystanie w praktyce gospodarczej.

Mimo powyższych, uwag krytycznych jest sporo. Zostały one sformułowane z zastosowaniem metody wnioskowania i analizy treści regulacji prawnych (tab. 4).

**Tabela 4.** Uwagi dotyczące nowych regulacji rachunku kosztów w podmiotach leczniczych

Zakres	Uwagi	Dodatkowe informacje
Słowniczek pojęć	Identyfikuje wybiórcze elementy	Brak definicji kosztu hospitalizacji. Brak definicji niektórych elementów i pojęć wykorzystywanych w treści aktu
Ewidencja kosztów według rodzaju	Bardzo rozbudowana, wiele poziomów analitycznych	Brak jednolitych zasad wydzielania – np. dla ujmowania kosztów niestanowiących kosztów podatkowych (NKUP) przewidziane dwie metody; zbędne wydzielenie wybranych szczegółowych pozycji (np. naczynia jednorazowe, wielorazowe, papier ksero, tonery i tusze, materiały zw. z utrzymaniem terenu, wydzielenie z odzieży ochronnej rękawic jednorazowych i wiele innych; ogromne uszczegółowienie kosztów osobowych i narzutów na te koszty) Duże rozbudowanie ewidencji kosztów generuje ryzyko pomyłki i zbędnego nakład czasu pracy równocześnie,

Zakres	Uwagi	Dodatkowe informacje
		nie zapewnia ich porównywalności w całym zbiorze podmiotów, równocześnie utrudnia procesy wdrożeniowe. Natłok informacyjny nie sprzyja zwiększeniu użyteczności tworzonych informacji
Ewidencja kosztów OPK	Wysoki stopień złożoności konstrukcji kont, w tym dla szpitalnego oddziału ratunkowego (SOR) lub izby przyjęć (IP)	<p>Jeśli jednostka posiada kontrakt na świadczenia realizowane w SOR lub IP to istnieje konieczność:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– wydzielenia OPK (1) związanego wyłącznie z udzielaniem świadczeń w ramach ryczału dobowego (SOR lub IP),</li> <li>– wydzielenia OPK działalności pomocniczej dla kosztów rejestracji i przyjęcia pacjentów (2), które są rozliczane na (1) lub bezpośrednio na oddziały szpitalne,</li> <li>– wydzielenia OPK proceduralnego (3) dotyczącego realizacji procedur medycznych w SOR lub IP, które są rozliczane analogicznie do (2) na podstawie liczby i wartości wykonanych procedur medycznych</li> </ul> <p>W efekcie rozliczeń w OPK (1) są zgromadzone koszty wyłącznie pacjentów zaopatrzonych ambulatoryjnie. Powyższe zasady nie dotyczą planowej IP (przyjęcia planowe), która jest uznawana za działalność pomocniczą, podobnie rejestracja pacjentów (poradnie, rehabilitacja itp.)</p> <p>Świadczenia komercyjne (np. oddziałów, poradni) wydzielane są na odrębny OPK</p> <p>Szczegółowość rozliczania SOR i IP wydaje się zbyt duża w stosunku do efektów takich rozliczeń</p> <p>Gromadzenie kosztów świadczeń komercyjnych na odrębnym koncie (innym niż dla świadczeń finansowanych ze środków publicznych) powoduje konieczność rozliczania kosztów OPK na różne zakresy, podczas gdy nie wskazano procedur takiego postępowania dla OPK nieproceduralnych (np. oddziałów szpitalnych)</p> <p>Brak wskazania zasady rozliczania kosztów projektów unijnych w ramach wydzielonej działalności podstawowej (która stanowi zazwyczaj element kosztów innych OPK działalności podstawowej)</p>
Identyfikacja kosztów bezpośrednich i pośrednich	Brak odniesienia tych kosztów na obiekt końcowy inny niż procedura medyczna	Pominięto rozpatrywanie kosztów bezpośrednich i pośrednich obiektów końcowych innych niż procedura medyczna i świadczenia działalności pomocniczej
Kalkulacja kosztów	Brak regulacji kalkulacji całkowitych kosztów hospitalizacji pacjentów.	Złożone zasady kalkulacji kosztów procedur medycznych. Brak uzasadnienia zaproponowanej wielowariantowości prowadzonej kalkulacji Brak informacji o rozliczaniu świadczeń wzajemnych

Zakres	Uwagi	Dodatkowe informacje
	Brak zaleceń odnośnie do rozliczania świadczeń wzajemnych	innych niż proceduralne między ośrodkami działalności podstawowej (na przykład pacjentów przenoszonych między oddziałami szpitalnymi)
Swoboda postępowania	Możliwe własne nazewnictwo syntetycznych kont z grupy „5”, własne klucze rozliczeniowe kosztów wspólnych oraz działalności pomocniczej	Swoboda jest pozytywnie oceniana, ale w sytuacji wysokiego stopnia uszczegółowienia wielu elementów rachunku kosztów, wątpliwa jest zasadność takiego rozwiązania Możliwe stosowanie własnych kluczy podziałowych, nazw kont układu funkcjonalnego powoduje, że przy przekazywaniu danych do AOTMiT istnieje konieczność przypisania kodów funkcji i specjalności zgodnie z rozporządzeniem (załącznik 4), oraz uzasadnienia stosowanych innych kluczy rozliczeniowych niż wskazane w treści rozporządzenia
Inne	Niejasne sformułowania Brak konsekwencji w stosowaniu jednolitego nazewnictwa	Rozporządzenie w sprawie zaleceń (...) w istocie w dużej części nie jest zaleceniem a obowiązkiem §4. opisuje etapy kalkulacji kosztu wytworzenia OPK, podczas gdy najważniejszym celem kalkulacji jest ustalenie kosztu wytworzenia produktu, a nie miejsca Wskazane klucze podziałowe dla rozliczania działalności podstawowej (załącznik nr 8) zupełnie pomijają oddziały opieki szpitalnej, dziennego pobytu i inne podobne. Dotyczą wyłącznie ośrodków proceduralnych i poradni medycyny pracy Używanie słowa „kod” zamiast „numer” (np. §3 pkt 5). Błędy w formalnym nazewnictwie (np. § 8 pkt 2, komórka nie jest: ubezpieczenie odpowiedzialności zarządu)

Źródło: opracowanie własne.

Przeprowadzoną część badawczą z wykorzystaniem analizy treści regulacji prawnych wsparto zastosowaniem elementów wskazanej powyżej metody delfickiej. Zidentyfikowano problem badawczy w postaci wdrożenia nowych rozwiązań rachunku kosztów w podmiotach leczniczych. Eksperti reprezentowali dwa wojewódzkie szpitale publiczne, działające w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (ok. 140–200 łóżek szpitalnych, sześć oddziałów szpitalnych w każdym, ok. 12–20 proceduralnych ośrodków powstawania kosztów). Przeprowadzenie badania w szpitalach publicznych jest szczególnie przydatne, gdyż eksperci mieli już do czynienia z regulacjami rachunku kosztów w poprzednich latach. Podstawowe informacje o wdrażaniu nowych rozwiązań w odniesieniu do poprzednio stosowanych w badanych placówkach zawarto w tabeli 5.



**Tabela 5.** Zmiany w podstawowych elementach rachunku kosztów w dwóch szpitalach publicznych

<b>Elementy rachunku kosztów</b>	<b>W okresie do dnia 31.12.2020</b>	<b>W okresie od dnia 01.01.2021</b>
Liczba kont (syntetycznych i analitycznych) układu rodzajowego kosztów	75–168	1135–1317
Liczba kont (syntetycznych i analitycznych) układu funkcjonalnego kosztów	38–60	40–64
Czy w szpitalu kalkulowano koszt procedur medycznych	Tak/Tak	Tak/Tak
Rozliczanie kosztów wspólnych	Alokacja na rzecz kosztów administracyjnych oraz ogólnozakładowych (brak jednego wspólnego konta) /Alokacja na rzecz kosztów zarządu	Alokacja na rzecz kosztów zarządu
Wydzielanie w ramach działalności pomocniczej OPK medycznych i niemedycznych	Nie/Tak	Tak/Tak
Zasady ewidencji i rozliczania kosztów Izby Przyjęć (IP)	IP wyodrębniona, koszty nie alokowane w dalszych etapach kalkulacji	Wyodrębniona IP, całość kosztów tam alokowana/Wyodrębniona jako IP oraz IP Ambulatorium; Nie wprowadzono dalszego rozliczenia
Procedura kalkulacji całkowitego kosztu hospitalizacji pacjenta	Brak/Brak	Brak/Brak

Źródło: opracowanie własne.

W obu jednostkach reprezentowanych przez ekspertów w bardzo dużym stopniu zwiększono liczbę stosowanych kont kosztów układu rodzajowego, zaś w niewielkim zakresie poszerzono strukturę kont kosztów układu funkcjonalnego, wprowadzając m.in. dział anestezjologii. W szpitalach kalkulowano także koszt procedur medycznych, choć w wyniku nowych regulacji ponowiono prace związane z ich wyceną i poszerzono katalog wycenianych procedur. Zauważyć również można, że jednostki nie wprowadziły obowiązujących ograniczeń w funkcjonowaniu kosztów zarządu oraz szczegółowych procedur rozliczania izby przyjęć. Mając na uwadze krótki czas obowiązywania nowych regulacji można sądzić, że elementy te będą jeszcze przedmiotem modyfikacji. W badanych podmiotach nie są prowadzone kalkulacje kosztów hospitalizacji pacjentów, co świadczy o niepełnym wykorzystaniu potencjału rachunku kosztów z perspektywy wspomagania procesów zarządczych.

W metodzie delfickiej pozyskane dane analityczne uzupełniono o dodatkowe pytania ankietowe o charakterze otwartym i zamkniętym, które pozwalały na zaprezentowanie własnego stanowiska ekspertów.

Stanowiska ekspertów są bardzo zbieżne. Jako podstawowy cel nowych regulacji wskazano uszczegółowienie informacji na temat kosztów rodzajowych, równocześnie poddając w wątpliwość ich użyteczność. Główny zarzut dotyczy nieuzasadnionej z perspektywy potrzeb jednostki, liczby kont kosztów układu rodzajowego. Postawiono również zarzut małej elastyczności rozbudowy tego układu w odniesieniu do potrzeb jednostki (kolejne poziomy analityczne w ramach ustalonego głównego podziału uznano za niedostosowane do potrzeb podmiotu).

Ponadto wśród dodatkowych wskazań na temat nowych regulacji prawnych występuje znaczne podobieństwo wskazań ekspertów, którzy podkreślają, że:

- skupiają się one na uszczegółowieniu ewidencji kosztów według rodzaju;
- są dostosowane i wypełniają potrzeby informacyjne przede wszystkim AOTMiT;
- dopiero na dalszych miejscach wskazano odbiorców takich jak (kolejność według wskazań): Ministerstwo Zdrowia, organ tworzący, kierownik podmiotu leczniczego;
- częściowo powielają zapisy rozporządzenia z 1998 roku, są zbyt szczegółowe i w dużej części zbędne oraz wymagają poprawy;
- regulator rynku powinien zapewnić jednolite narzędzie informatyczne do obsługi rachunku kosztów w podmiotach leczniczych.

Przeprowadzone badania regulacji prawnych, wsparte przez zastosowaną metodykę badania delfickiego i uzupełnione o dane statystyczne z badanych szpitali, pozwalają wnioskować o ogromnej złożoności codziennych prac związanych nie tylko z ewidencją kosztów. Tymczasem zauważyć należy, że w publicznych podmiotach leczniczych często ewidencjonuje się koszty rodzajowe nie tylko jako odrębny układ kosztów, ale równoczesne rozbudowywanie kont kosztów układu funkcjonalnego o dodatkowe poziomy analogiczne do struktury kont kosztów układu rodzajowego. Taka sytuacja potęguje narzucone obowiązki ewidencyjne.

Ogromnym utrudnieniem jest znacznie przerośnięta ewidencja kosztów osobowych, która w pełnej wersji obejmuje 863 (*sic!*) pozycji analitycznych. Można sądzić, że nie wszystkie z nich znajdują wykorzystanie (choć w największych, wielospecjalistycznych szpitalach jest to możliwe), ale bez wątpienia i tak jest to ogromny obszar, który rodzi wiele problemów funkcjonalnych na styku relacji płace – księgowość. W podmiocie leczniczym składniki wynagrodzeń są bardzo złożone i ewidencjonowane szczegółowo w module płacowym, pojawia się zatem wątpliwość zasadności tak szczegółowej ewidencji księgowej.

Co równie istotne, nietrudno odnieść wrażenie powrotu do rozwiązań z 1999 roku. To zresztą jest widoczne wprost poprzez niektóre zapisy stanowiące kopię tych poprzednich, choć często bardziej uszczegółowione. To swoista instrukcja postępowania, co stanowi na pewno zaletę, uwzględniając obecny stan rachunku kosztów w podmiotach leczniczych.

Mniejsze wątpliwości budzi przyszłość pełnego wdrożenia tych rozwiązań, bowiem AOTMiT ma prawo do zgłaszania się o dane analityczne, a także prowadzi

akcję szkoleniową w tym obszarze. Znaczne obawy rodzi natomiast nakład czasu pracy, który będzie musiał być poniesiony na wdrożenie omawianych rozwiązań oraz dokładność stosowania, związana ze znacznym uszczegółowieniem, a w rezultacie pojawia się pytanie o jakość generowanych w tym systemie rachunku kosztów informacji i ich użyteczności decyzyjnej. Równocześnie początkowa faza wdrożeniowa nowych rozwiązań nie tylko rodzi naturalne obawy i poruszenie, ale równocześnie uniemożliwia przeprowadzenie badań nad stopniem wdrożenia i poprawnością stosowanych rozwiązań, a także ich wykorzystaniem.

Wymienione problemy stanowią dużą część, jednak ograniczone ramy artykułu nie pozwalają na dalsze uszczegółowienie. Niemniej zaakcentowano obszary, które wymagają uwagi, ale również dalszego dyskursu, zarówno na gruncie naukowym, jak i empirycznym.

## Podsumowanie

Wprowadzony obecnie system rachunku kosztów w podmiotach leczniczych jest przykładem tradycyjnego systemu rachunku kosztów, zmodyfikowanego na cele wyraźnie wyróżniającego się jednego użytkownika. Procesy podporządkowywania sprawozdawczości podmiotów leczniczych na potrzeby zewnętrznych użytkowników widoczne są również w wynikach badań innych autorów, w zakresie rachunku kosztów (Cygańska, 2018, s. 214) i rachunkowości zarządczej (Baran, 2015).

Dostosowanie struktury systemu informacyjnego rachunkowości do potrzeb wynikających z oczekiwań wewnętrznych i zewnętrznych użytkowników jest naturalnym procesem. Ale powinien on zachować określone fundamenty w zakresie jego konstrukcji i wykonania. Nie może być wyłącznie odpowiedzią na doraźne potrzeby wybranej grupy użytkowników i ignorować nie tylko fundamentalnych zasad budowy, ale również potrzeb innych interesariuszy.

Istotne jest tu również podkreślenie relacji nakład – efekt. Czy wprowadzanie do systemu księgowego ogromnej liczby kont analitycznych wyłącznie w obrębie kosztów prostych jest zasadne? Nie chodzi tu nawet o pytanie, czy dane te można pozyskać w inny sposób, ale czy one w istocie są użyteczne i dla kogo.

Odpowiadając na te wątpliwości potwierdzić można postawioną na wstępie tezę, że wprowadzone regulacje wyczerpują przede wszystkim potrzeby informacyjne agencji publicznej zajmującej się taryfikacją świadczeń, która była również odpowiedzialna za ich przygotowanie. Finanse publiczne alokowane w ochronie zdrowia są ogromne, zatem trudno z tym celem dyskutować. Jednakże nie można deprecjonować potrzeb informacyjnych kadry zarządzającej podmiotami leczniczymi, szczególnie w warunkach, w których znaczna ich część ma problemy z płynnością i wynikami finansowymi. Zadania rachunku kosztów dotyczą głównie celów zarządczych, np. sterowania kosztami, a brak dostatecznych informacji kosztowych stanowi poważną lukę informacyjną (Chluska, 2011). Zrównoważenie potrzeb kadry zarządzającej i przesłanek formalnych decyduje o stopniu dojrzałości rachunku kosztów (Kludacz-Alessandri i in., 2019). Dla potrzeb zarządczych ustalanie

kosztu całkowitego ośrodka kosztów oraz kosztu procedury medycznej to zdecydowanie za mało, a w niejednej jednostce na pewno mniej niż dotychczas obliczano. Trudno tu zatem mówić o znacznym progresie w rozwoju rachunku kosztów. Wśród istotnych elementów wymagających korekty należy wskazać: doprecyzowanie słownika pojęć, ograniczenie kont kosztów układu rodzajowego, ograniczenie wariantów kalkulacji kosztów procedur, wprowadzenie procedury kalkulacji kosztu hospitalizacji, zawarcie instrukcji i opcjonalnego uproszczenia rozliczania kosztów izby przyjęć i SOR.

Pomimo pewnych krytycznych uwag należy pozytywnie ocenić formalne uregulowanie tej sfery. Ujednolicenie ewidencji i rozliczania kosztów w podmiotach leczniczych oraz wprowadzone narzędzie weryfikacji realizacji tego obowiązku stanowią cenny krok wspomagający przepływy finansowe na linii świadczenie zdrowotne – świadczeniodawca. Niemniej zasadne jest uzupełnienie tych treści o elementy wypełniające dodatkowe oczekiwania innych interesariuszy, tak by generowana informacja kosztowa wyczerpywała w sposób jednolity dodatkowe potrzeby zarządzających podmiotami leczniczymi. W przekonaniu autorki stanowi to także otwarcie dalszej dyskusji nad prezentowanym tematem.

Prezentowane badania mają charakter wstępny, co uzasadnia również określone ich ograniczenia, dotyczące zastosowanej metody badawczej i próby badawczej. Mimo tego, przedstawione wyniki mogą być przydatne dla przeprowadzenia dalszych pogłębionych badań, w tym z wyróżnieniem podziału na publiczne i niepubliczne podmioty lecznicze, w których dotychczas obowiązek stosowania szczegółowych regulacji rachunku kosztów nie miał zastosowania. Prezentowane wyniki mogą również okazać się przydatne dla przedstawicieli organów legislacyjnych, w przygotowywanych ewentualnych zmianach dostosowawczych badanych regulacji prawnych.

## Literatura

- Abramowicz W. (2008), *Filtrowanie informacji*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Arnaboldi M., Azzone G., Giorgino M. (2015), *Performance Measurement and Management for Engineers*, Elsevier–Academic Press, London.
- Balakrishnan R., Koehler D.M., Shah A.S. (2018), *TDABC: Lessons from an application in healthcare*, „Accounting Horizons”, 32 (4), s. 31–47.
- Baran W. (2010), *Ocena wykorzystania regulacji prawnych dotyczących rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 55 (111), s. 5–24.
- Baran W. (2015), *System informacyjny rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 389, s. 11–19.
- Baran W. (2017), *System informacyjny rachunkowości zarządczej w samodzielnym publicznym zakładzie opieki zdrowotnej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Bertoni M., Grisi G., De Rosa B., Rebelli A. (2017), *Linking cost control to cost management in healthcare services: An analysis of three case studies*, [w:] *Health Economics and Healthcare Reform: Breakthroughs in Research and Practice*, Information Resources Management Association, Hershey, PA, s. 185–219.

- Chluska J. (2011), *Problemy analizy kosztów w zarządzaniu SPZOZ*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 679. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 44, s. 7–19.
- Chluska J. (2014), *Rachunkowość podmiotów leczniczych*, Wolters Kluwer SA, Warszawa.
- Cieślak M. (2002), *Prognozowanie gospodarcze. Metody i zastosowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Cygańska M. (2018), *Integracja informacji finansowych i klinicznych na potrzeby zarządzania operacyjnego szpitalem*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, Olsztyn.
- DiGioia A.M., Greenhouse P.K., Giarrusso M.L., Kress J.M. (2016), *Determining True Cost to Deliver Total Hip and Knee Arthroplasty Over the Full Cycle of Care: Preparing for Bundling and Reference-Based Pricing*, “Journal of Arthroplasty”, 31 (1), s. 1–6.
- Eldenburg L., Sodestrom N. (1996), *Accounting system management by hospitals operating in a changing regulatory environment*, “Accounting Review”, 71 (1), s. 23–42.
- Gebreiter F., Ferry, L. (2016), *Accounting and the “Insoluble” Problem of Health-Care Cost*, “European Accounting Review”, 25 (4), s. 719–733, <https://doi.org/10.1080/09638180.2016.1187073>.
- Haas D.A., Kaplan R.S. (2019), *Variation in the cost of care for primary total knee arthroplasties*, “Arthroplasty Today”, 3 (1), s. 33–37.
- Hass-Symotiuk M. (2016), *Ogólna charakterystyka sprawozdawczości podmiotów prowadzących działalność leczniczą*, [w:] Hass-Symotiuk M. (red.), *Sprawozdawczość podmiotów prowadzących działalność leczniczą*, Wolters Kluwer SA, Warszawa.
- Hass-Symotiuk M., Kludacz-Alessandri M., Cygańska M. (2020), *Rachunkowość podmiotów leczniczych i jej potencjał informacyjny*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Holmes G.M., Kaufman B.G., Pink G.H. (2017), *Predicting Financial Distress and Closure in Rural Hospitals*, “Journal of Rural Health”, 33 (3), s. 239–249.
- Kallapur S., Eldenburg L. (2005), *Uncertainty, real options, and cost behavior: Evidence from Washington state hospitals*, “Journal of Accounting Research”, 43 (5), s. 735–752.
- Kaplan R.S., Porter M.E. (2011), *How to solve the cost crisis in health care*, “Harvard Business Review”, 89 (9), s. 46–52.
- Kłudacz M. (2015), *Rachunek kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 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”, 157, s. 107–128.
- Kłudacz-Alessandri M.A., Baran W., Cygańska M., Macuda M., Raulinajtys-Grzybek M. (2019), *Stopień rozwoju rachunku kosztów w kontekście systemu informacyjnego szpitala*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 103 (159), s. 63–79, DOI: 10.5604/01.3001.0013.3057.
- Llewellyn S., Begkos C., Ellwood S., Mellingwood C. (2020), *Public value and pricing in English hospitals: Value creation or value extraction?* “Critical Perspective on Accounting”, 73, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102247>.
- Maruszewska E.W. (2015), *Etyczne aspekty zarządzania z punktu widzenia rachunkowości w świetle teorii agencji oraz teorii interesariuszy*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej. Organizacja i Zarządzanie”, 79 (1930), s. 179–190.
- Morrisey M.A. (1993), *Hospital pricing: cost shifting and competition (review)*, EBRI issue brief / Employee Benefit Research Institute, 137, s. 1–17.
- Musiałowicz A. (2006), *Zgadywanka*, „Służba Zdrowia” [dodatek Szpital Polski], 2, s. 32.
- Oppi C., Vagnoni E. (2020), *Management accountants’ role and coercive regulations: evidence from the Italian health-care sector*, “Qualitative Research in Accounting and Management”, 17 (3), s. 405–433.

- Pielaszek M. (2016), *Metodyka badań nad identyfikacją luki informacyjnej w zarządzaniu kosztami w podmiotach leczniczych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 274, s. 46–56.
- Piosik A. (2006), *Zasady rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Pizzini M.J. (2006), *The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: An empirical study of US hospitals*, „Accounting, Organizations and Society”, 31 (2), s. 179–210.
- Raulinajtys-Grzybek M. (2014), *Cost accounting models used for price-setting of health services: An international review*, „Health Policy”, 118 (3), s. 341–353.
- 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”, 102 (158), s. 131–154.
- Sojak S. (2012), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, TNOiK, Toruń.
- Soldevilla Agreda J.J., I Bou J.-E.T., Posnett J., Soriano J.V., San Miguel L., Antos J.M.M. (2007), *An approach to the economic impact of the treatment of pressure ulcers in Spain*, „Gerokomos”, 18 (4), s. 201–210.
- Szewieczek A. (2014), *Cost accounting system evolution in health care organizations current state and perspectives*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 164, s. 134–150.
- Szewieczek A. (2019), *Rachunek kosztów szpitala – analiza i ewolucja regulacji prawnych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 386, s. 108–121.
- Szewieczek A., Strojek-Filus M. (2015), *Behavioral aspects in Obligatory Reports of Public Hospitals in Poland*, „Chinese Business Review”, 14 (11), s. 513–527.
- Szynkiewicz M. (2014), *Metafora smogu informacyjnego a procesy informacyjne*, Studia Metodologiczne, nr 32, Wydawnictwo Naukowe UAM, s. 65–77.
- Świdarska G.K. (2014), *Znaczenie informacji o kosztach dla zarządzania podmiotami leczniczymi i wyceny świadczeń opieki zdrowotnej*, [w:] Świdarska G.K. (red.), *Koszty w opiece zdrowotnej*, MAC Consulting sp. z o.o., Warszawa, s. 13–46.
- Świdarska G.K. (2017), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, [w:] Świdarska G.K. (red.), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa, s. 19–50.

### Akty prawne

- 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. 1998, nr 164, poz. 1194.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców, Dz.U. 2015, poz. 1126.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców, Dz.U. 2020, poz. 2045.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz.U. 2020, poz. 1398 ze 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. 1992, nr 19, poz. 1943.

### **Źródła internetowe**

Plan finansowy NFZ na 2021 rok, <https://www.nfz.gov.pl/bip/finanse-nfz/> (dostęp 27.03.2021).  
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2019 r., syg. akt K 4/17, Dz.U. 2019, poz. 2331, <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id> (dostęp 27.03.2021).

### **Źródło finansowania**

Środki z subwencji na utrzymanie i rozwój potencjału badawczego.

### **Podziękowania**

Podziękowania dla recenzentów artykułu, których uwagi i komentarze istotnie wpłynęły na jego postać końcową.

