

Ryszard Orliński

Akademia Kaliska im. Prezydenta Stanisława Wojciechowskiego

e-mail: ryszard_orlinski@poczta.onet.pl

ORCID: 0000-0002-5054-2436

OCENA WDRAŻANIA STANDARDU RACHUNKU KOSZTÓW W SZPITALACH

DOI: 10.15611/pn.2022.3.08

JEL Classification: Q18

© 2022 Ryszard Orliński

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Orliński, R. (2022). Ocena wdrażania standardu rachunku kosztów w szpitalach. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 66(3).

Streszczenie: Próby wprowadzenia rozporządzeń dotyczących rachunku kosztów w szpitalach były podejmowane już kilka razy. Ostatnio wprowadzone rozporządzenie (z dnia 26 października 2020 r., Dz.U. z 2020 r., poz. 2045) zawiera zalecenia dotyczące standardu rachunku kosztów (SRK) u świadczeniodawców. Pospiesznie przygotowane i wprowadzone rozporządzenie miało na celu umożliwienie porównywalności danych o kosztach udzielonych świadczeń pomiędzy szpitalami oraz ocenę ich jakości. Miało też dać możliwość porównywania efektów stosowanych procedur terapeutycznych i podniesienia jakości zarządzania w podmiotach leczniczych. Przeprowadzone badania dotyczące stopnia zaawansowania wdrażania SRK w szpitalach wskazują na złe przygotowanie szpitali do wdrożeń i zawierają wiele krytycznych opinii o funkcjonalności i możliwościach wykorzystania SRK w zarządzaniu szpitalami.

Słowa kluczowe: koszty, rachunek kosztów, standard rachunku kosztów, szpital.

1. Wstęp

Rachunek kosztów jest podsystemem informacyjnym w ramach systemu ewidencyjnego rachunkowości, którego jednym z zadań jest dostarczanie organom zarządzającym informacji o kosztach. Duża różnorodność rachunków kosztów umożliwia zarządzającym wybór rachunku dostosowanego do potrzeb zarządzania. Zarządzający opieką zdrowotną już od dłuższego czasu próbują narzucić podmiotom leczniczym rodzaj rachunku kosztów dostosowany do specyfiki działalności leczniczej. Ostatnio wprowadzone rozporządzenie (weszło w życie 1 stycznia 2021 r.) nakłada obowią-

zek wdrożenia standardu rachunku kosztów (SRK) w podmiotach leczniczych (Rozporządzenie z dnia 26 października 2020 r. ...).

Celem publikacji jest ocena wdrożenia standardu rachunku kosztów w szpitalach po roku obowiązywania rozporządzenia. Na potrzeby realizacji celu publikacji zastosowano metodę analizy literaturowej oraz analizy przeprowadzonych badań przez różne instytucje. Uzupełnienie stanowią komentarze środowisk medycznych i pozamedycznych dotyczące potrzeby funkcjonowania tak sformalizowanego rachunku kosztów. Istnieją także komentarze dotyczące procedury wdrożeniowej oraz stanu wdrożenia rachunku kosztów w szpitalach. Na początku opracowania przedstawiono rolę i znaczenie rachunku kosztów w jednostkach gospodarujących oraz zasady funkcjonowania szpitali jako jednostek gospodarczych. W dalszej części artykułu dokonano oceny wdrożenia SKR jako rozwiązania obligatoryjnego obowiązującego w podmiotach leczniczych. Ze względu na ograniczenia formalne w tekście zawarto tylko wnioski końcowe z badań, bez prezentowania poszczególnych wyników.

2. Rola i znaczenie rachunku kosztów

Informacyjne potrzeby zarządzania skłaniają do prowadzenia rachunku kosztów w każdej jednostce gospodarującej. Podejmowane są bowiem poszukiwania takich metod i dróg obniżania kosztów, które pozwolą utrzymać lub poprawić pozycję jednostki leczniczej i gwarantować jej perspektywiczny rozwój. W tych warunkach istotnego znaczenia nabiera dążenie do odnalezienia rozwiązań w zakresie rachunku kosztów, stanowiącego podstawowe źródło informacji na potrzeby sprawnego zarządzania. Celem rachunku kosztów jest opracowanie i dostarczenie wieloprzekrojowych informacji o kosztach działalności jednostki gospodarującej.

W literaturze przedmiotu znajduje się wiele definicji rachunku kosztów. J. Gierusz ujmuje rachunek kosztów „jako tę część rachunkowości finansowej i zarządczej, której przedmiotem pomiaru, transformacji, analizy, planowania i komunikacji są koszty działalności podmiotu gospodarującego” (Gierusz, 1996, s. 17). Rachunek kosztów można również opisać szerzej, przedstawiając warunki i zasady jego konstruowania. D. Łazarczyk uważa, że „rachunek kosztów jest to ogół działań w systemie informacyjnym rachunkowości związanych z:

- pomiarem (ilościowym i wartościowym),
- wyceną (ustalenie wartości w zł),
- dokumentacją (dowody księgowo),
- ewidencją (księgowanie),
- rozliczaniem (podział na różne układy kosztów),
- kalkulacją (ustalenie kosztu jednostkowego, np. zł/szt.),
- sprawozdawczością (sprawozdania finansowe, w tym rachunek zysków i strat),
- analizą (badanie i ocena),
- kontrolą (weryfikacja prawidłowości procesów w rachunku kosztów),
- planowaniem (proces budżetowania) kosztów działalności gospodarczej przedsiębiorstwa” (Łazarczyk, 2018, s. 35).

Ujmując rachunek kosztów kompleksowo w działalności jednostki gospodarującej, przyjąć należy, że obejmuje on:

- planowanie kosztów (budżetowanie kosztów, kalkulację wstępną kosztów), ustalenie ośrodków odpowiedzialności za koszty,
- ewidencję (gromadzenie informacji kosztowych), rozliczenie i kalkulację kosztów rzeczywistych,
- kontrolę i analizę kosztów własnych jednostki oraz rachunek efektywności przedsięwzięć przy wykorzystaniu elementów kosztów.

Głównym zadaniem systemu rachunku kosztów w jednostce gospodarującej jest dostarczanie informacji na potrzeby sprawnego zarządzania. Rozpatrując potrzeby informacyjne zarządzania, w pierwszej kolejności należy wskazać na informacje dotyczące planowania kosztów oraz wyników analizy działań i oceny osób odpowiedzialnych. Porównując dane rachunku kosztów z przychodami ze sprzedaży, otrzymujemy informację o zyskowności prowadzonej działalności. Zadaniem rachunku kosztów jest także dostarczanie informacji do podejmowania decyzji taktycznych w zakresie np. dodatkowych zamówień na leki i materiały do realizacji świadczeń zdrowotnych, przyjmowania dodatkowych zleceń oraz rozwiązywania pojawiających się problemów. Informacje mogą być również wykorzystywane do podejmowania decyzji strategicznych dotyczących długofalowych przedsięwzięć jednostki gospodarującej (Marzec, 2003, s. 468).

Problematyka rachunku kosztów w podmiotach leczniczych opisywana jest przez wielu autorów. M. Talarska podaje, że rachunek kosztów w szpitalu publicznym definiowany jest jako „ogół działań mających na celu ustalenie kosztów procedur medycznych, będących efektem działalności szpitala, w celu uzyskania informacji kosztowych potrzebnych do ustalenia wyniku finansowego, sporządzenia sprawozdania finansowego i podejmowania decyzji zarządczych” (Talarska, 2011, s. 525), czyli są to wszelkie działania mające na celu zaprezentowanie struktury i wielkości kosztów w szpitalu. G.K. Świdorska w projektowanym rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej opisywała rachunek kosztów jako „proces identyfikowania, gromadzenia, przetwarzania, prezentowania i interpretowania informacji o kosztach dla dokonywania oceny i podejmowania decyzji przez użytkowników tych informacji” (Świdorska, 2011, s. 10). R. Kotapski uważa, że „istotnym elementem rachunku kosztów szpitala będzie identyfikacja, pomiar, kalkulacja i rozliczanie kosztów, które w konsekwencji składają się na koszty leczenia pacjenta” (Kotapski, 2016, s. 492). Autor ten wyraża pogląd, że „w ramach rachunku kosztów szpitala muszą być określone procedury kalkulacji kosztów leczenia pacjenta, jego poszczególnych etapów oraz wykorzystania zasobów” (Kotapski, 2016, s. 492). Ze względu na specyfikę funkcjonowania podmiotów leczniczych koszty są ponoszone w związku ze świadczeniem usług zdrowotnych i – szczególnie w wypadku jednostek publicznych – mają na celu zapewnienie pełnego zakresu i jakości wykonywanych usług. Proponowane są nowe modele rachunku kosztów związane z wymaganiami informacyjnymi, decyzyjnymi i kontrolnymi w zakresie analizy kosztów. Podstawę wy-

odrębniania modeli i odmian rachunku kosztów stanowią sposób ujęcia, zakres i zasady rozliczania kosztów. M. Cygańska proponuje wykorzystanie rachunku kosztów działań w rozliczaniu i kalkulacji kosztów leczenia szpitalnego (Cygańska, 2012, s. 56-80). J. Chluska widzi możliwość zastosowania rachunku kosztów standardowych na potrzeby informacyjne i decyzyjne w podmiotach leczniczych (Chluska, 2014, s. 77-86). Istnieje też możliwość zastosowania w szpitalach rachunku kosztów docelowych (Orliński, 2014, s. 478-486) czy też rachunku kosztów jakości (Martyniuk, Cygańska, Żurawik i Malinowska, 2021, s. 167-220). Wprowadzanie obowiązku wykorzystania określonego modelu rachunku kosztów jest ingerencją w samodzielność jednostki gospodarującej. Obowiązki wynikające z przepisów prawa bilansowego dotyczą sprawozdawczości zewnętrznej, a nie wykorzystania informacji o kosztach w podejmowaniu decyzji zarządczych – wewnętrznych, związanych z przyszłością jednostki gospodarującej.

3. Szpital jako jednostka gospodarująca

W opiece zdrowotnej w Polsce w ostatnich latach zachodzą głębokie zmiany – przejście od finansowania budżetowego, przez finansowanie w ramach ubezpieczenia zdrowotnego do finansowania ryczałtowego w ramach sieci szpitali (inaczej system podstawowego szpitalnego zabezpieczenia świadczeń opieki zdrowotnej – PSZ). System finansowania oparty na ubezpieczeniu zdrowotnym wymagał zmiany filozofii zarządzania szpitalami, do której nie wszyscy menedżerowie opieki zdrowotnej byli przygotowani. Szpitale stały się bowiem jednostkami rynkowymi, które musiały zacząć liczyć swoje przychody i koszty. „W ramach usług medycznych w szpitalu wykonywane są na rzecz pacjentów świadczenia zdrowotne polegające na diagnozowaniu, leczeniu, pielęgnacji i rehabilitacji, które nie mogą być realizowane w ramach innych stacjonarnych i całodobowych świadczeń zdrowotnych lub ambulatoryjnych świadczeń zdrowotnych. Usługi realizowane są kompleksowo w systemie całodobowym, jak również są świadczenia udzielane z zamiarem zakończenia ich udzielania w okresie nieprzekraczającym 24 godzin” (Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. ...).

Działalność szpitala ma charakter zorganizowany, ciągły i planowy, co jest typowe dla rynkowej działalności gospodarczej. M. Macuda pisze, że „szpital należy traktować jako przedsiębiorstwo i nie można zapominać o ekonomicznym charakterze tego podmiotu. Jednakże szczególny charakter szpitala przejawia się w tym, że jego nadrzędnym celem nie jest, jak to ma miejsce w przypadku większości jednostek gospodarczych, osiąganie zysku, a tym bardziej jego maksymalizowanie, lecz realizowanie misji społecznej, którą jest udzielanie wysokiej jakości świadczeń zdrowotnych” (Macuda, 2013, s. 88).

Szpital, jako zakład leczniczy, podobnie jak i inne jednostki rynkowe, jest wyodrębniony pod względem organizacyjnym, terytorialnym, ekonomicznym i prawnym (Hass-Symotiuk, 2011, s. 15). Jednocześnie wielu autorów wskazuje, że szpi-

tal jako zakład leczniczy ma dodatkowe cechy różniące go od innych jednostek rynkowych, np.:

- jest ukierunkowany na wykonywanie określonego zestawu świadczeń zdrowotnych ustalonych w statucie szpitala,
- funkcjonuje w określonej strukturze organizacyjnej, która zapewnia realizację zadań statutowych,
- osiągając cele medyczne, realizuje również cele społeczne, a także ekonomiczne, przy czym uniezależnia działalność medyczną od korzyści ekonomicznych,
- ma stałą gotowość organizacyjną i medyczną do przyjmowania pacjentów oraz zapewnia im wszechstronną opiekę medyczną z wykorzystaniem posiadanych sił i środków,
- gromadzi odpowiednie siły i środki do realizacji celów określonych w statucie,
- udziela świadczeń zdrowotnych wyłącznie przy wykorzystaniu osób mających odpowiednie kwalifikacje i specjalizacje określone w odpowiednich przepisach umożliwiających wykonywanie tych zadań,
- charakteryzuje się wysoką specjalizacją pracy personelu medycznego stosownie do wymogów organizacyjnych odpowiednich komórek organizacyjnych szpitala (Getzen, 2000, s. 213-214; Rój i Sobiech, 2006, s. 57; Shortell i Kałużny, 2001, s. 26).

Zmieniające się przepisy prawa, dotyczące m.in. metod i zasad finansowania działalności, mają wpływ na koncepcje zarządzania szpitalami oraz całą opieką zdrowotną. Rok 1997 przyniósł poważną zmianę w finansowaniu opieki zdrowotnej. Weszła w życie, uchylona aktualnie, ustawa o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym (Ustawa z dnia 6 lutego 1997 r. ...), która umożliwiła od 1999 r. wprowadzenie zmian w zasadach finansowania działalności leczniczej (Kautsch, Klich i Whitfeld, 2001, s. 33). W ramach nowego systemu finansowania świadczeń zdrowotnych pojawili się: świadczeniobiorca (pacjent), świadczeniodawca (szpital) oraz płatnik instytucjonalny (początkowo Kasa Chorych, a następnie Narodowy Fundusz Zdrowia). Zasady finansowania polegały na tym, że opłacający ubezpieczenie zdrowotne pacjent przekazywał swoje środki pieniężne (obowiązkową składkę ubezpieczenia zdrowotnego) do NFZ poprzez ZUS i uzyskiwał możliwość otrzymywania świadczeń zdrowotnych od świadczeniodawcy, jakim jest np. szpital, za co płacił płatnik instytucjonalny, czyli NFZ. Rok 2008 przyniósł kolejne zmiany dotyczące ogólnych warunków umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej (Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 6 maja 2008 r. ...). NFZ przyjął nową formę kontraktowania i finansowania świadczeń zdrowotnych, które odbywało się na podstawie systemu jednorodnych grup pacjentów (JGP). Agencja Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji (AOTMiT) dokonała wyceny grup na podstawie danych sprawozdawczych z monitorowanych szpitali za okres 2002-2007. Kolejne lata były okresem korygowania wyceny stosownie do wyników badań wykonywanych w szpitalach. Nie oznaczało to jednak, że aktualizacja wyceny pozwoliła pokrywać rzeczywiste koszty realizowanych świadczeń zdrowotnych przychodami uzyskanymi z NFZ. Był to niestety mankament systemu, który powodował, że szpitale musiały dokładnie liczyć

koszty swoich świadczeń i porównywać je z osiąganymi przychodami z podstawowej działalności operacyjnej. Chcąc zachować zadowalający wynik ze sprzedaży, szpitale próbowały weryfikować koszty podstawowej działalności operacyjnej.

Rok 2017 przyniósł kolejne zmiany: od 1 października rozpoczęła funkcjonowanie sieć szpitali, czyli grupa szpitali, które miały zapewnione finansowanie przez Narodowy Fundusz Zdrowia. Przyjęto założenie, że szpitale, które znalazły się w sieci, miały zagwarantowane zawarcie umowy z NFZ i środki finansowe na działalność w formie ryczału. Niewątpliwie wprowadzenie finansowania ryczałtowego miało na celu eliminowanie niektórych niekorzystnych zjawisk w realizacji świadczeń zdrowotnych, a także równoczesną poprawę wykorzystania zasobów i zwiększanie dostępności do świadczeń zdrowotnych (Hellich i Wierzowiecka, 2017, s. 77-89).

W toku prowadzonej działalności leczniczej szpital ponosi koszty, których wielkość zależy od liczby zrealizowanych świadczeń zdrowotnych, a ta bezsprzecznie stanowi w szpitalu problem decyzyjny (przyjęcia planowe/przyjęcia w trybie nagłym) (Macuda, 2014, s. 383), a także od stopnia rozbudowania infrastruktury szpitala, którą trzeba utrzymać. Główną jednak pozycję stanowią koszty świadczonych usług i realizowanych procedur medycznych (Orliński, 2001, s. 111-122). Specyfika szpitali wskazuje, że w koszcie świadczonej usługi czy procedury medycznej należy umieścić np. koszty utrzymania personelu zarządzającego, koszty poszczególnych komórek działalności pomocniczej i inne koszty pośrednie (Kujawska, 2015, s. 280).

4. Standard rachunku kosztów w szpitalach

W ewolucji rachunku kosztów podmiotów leczniczych w Polsce można wyróżnić kilka etapów związanych bezpośrednio z regulacjami prawnymi obowiązującymi w poszczególnych okresach. W 1993 r. na podstawie zarządzenia Ministerstwa Zdrowia i Opieki Społecznej (MZiOS) w sprawie szczegółowych zasad ewidencji dochodów i kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Zarządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 15 czerwca 1992 r. ...) zostały przedstawione wytyczne dotyczące kalkulacji i ewidencji kosztów w jednostkach opieki zdrowotnej. Po zmianach zasad finansowania szpitali wprowadzono, rozporządzeniem ministra zdrowia, obowiązek prowadzenia rachunku kosztów (Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 31 grudnia 1998 r. ...). Zgodnie z wymienionym rozporządzeniem w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, w tym w szpitalach publicznych, należało stosować rachunek kosztów oparty na rachunku kosztów pełnych, ale dostosowany do specyfiki działalności szpitali publicznych. Rozporządzenie zostało uchylone mocą Ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. ...).

Kolejne rozporządzenie w sprawie rachunku kosztów weszło w życie w roku 2015 (Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. ...) i dotyczyło zaleceń w sprawie wprowadzenia standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców. Nowy standard rachunku kosztów stanowił bardzo szczegółową i skomplikowaną

regulację prawną. Rozporządzenie miało 113 stron, z czego 104 zajmowały załączniki. Zawierało ono szczegółowy słowniczek używanych pojęć, zasady ewidencji kosztów w systemie finansowo-księgowym oraz zasady kalkulacji kosztu świadczeń opieki zdrowotnej w module controllingowym, 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 (OPK), 3 – typowe pozycje kosztów prostych przypisanych do zidentyfikowanych grup zasobów ekonomicznych). Negatywnie oceniane przez środowisko opieki zdrowotnej rozporządzenie zostało uchylone rozporządzeniem uchylającym Ministra Zdrowia z dnia 2 marca 2020 r. (Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 2 marca 2020 r. ...), natomiast nowe rozporządzenie dotyczące rachunku kosztów (SRK) ukazało się dopiero w październiku 2020 r. (Rozporządzenie z dnia 26 października 2020 r. ...) z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2021 r. Rozporządzenie wydano na podstawie delegacji ustawowej (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. ...). Zapis ustawy stanowi, że „Minister właściwy do spraw zdrowia określi, w drodze rozporządzenia, zalecenia dotyczące standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców, kierując się potrzebą ujednoczenia sposobu identyfikowania, gromadzenia, przetwarzania, prezentowania i interpretowania informacji o kosztach świadczeń opieki zdrowotnej” (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. ...). Celem wprowadzenia było więc umożliwienie porównywalności danych o kosztach udzielonych świadczeń do oceny ich jakości, możliwość porównywania efektów stosowanych procedur terapeutycznych oraz podniesienie jakości zarządzania w podmiotach leczniczych (poprawa wyników finansowych). Ministerstwo oczekiwało również polepszenia jakości danych gromadzonych w podmiotach leczniczych na potrzeby kontroli i planowania w MZ, NFZ, AOTMiT oraz usprawnienia procesu taryfikacji świadczeń.

Czy tak długi czas pracy nad nowym rozporządzeniem przyniósł efekt pozytywny? Oceny różnych środowisk medycznych i pozamedycznych są raczej negatywne. Już na początku listopada 2020 r. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej apelowali do MZ o odroczenie wejścia w życie wymienionego przepisu i poprzedzenie go odpowiednią akcją informacyjną, co argumentowali tym, że zbieranie danych w czasie stanu epidemii, gdy podmioty lecznicze funkcjonują w sposób całkowicie odmienny od standardowego, nie tylko nie dostarczy wartościowych informacji, lecz także będą to informacje niepełne bądź nieprawdziwe (Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, b.d.).

7 stycznia 2021 r. Prezydium Naczelnej Rady Lekarskiej wystosowało pismo do MZ dotyczące przesunięcia daty wejścia w życie przepisów rozporządzenia w sprawie wprowadzenia w życie SRK u świadczeniodawców (Naczelna Rada Lekarska, b.d.). W piśmie wskazano wiele poważnych argumentów potwierdzających potrzebę przesunięcia terminu wdrożenia rozporządzenia, w tym m.in. brak odpowiedniego przeszkolenia personelu wdrażającego system, brak odpowiedniego oprogramowania i wsparcia informatycznego, rozbudowę analityczną kont wymuszającą zwią-

szenie personelu księgowego lub zakup odpowiednich systemów informatycznych. Warto przypomnieć, że SRK miał być wdrożony już w 2020 r. Niestety prace legislacyjne nad projektem rozporządzenia trwały tak długo, że świadczeniodawcy nie byłiby w stanie go wdrożyć 1 stycznia 2020 r. W tej sprawie interweniował wówczas Związek Powiatów Polskich. Nowa poprawiona wersja projektu rozporządzenia miała trafić do konsultacji publicznych na początku II kwartału 2020 r. Ostatecznie stało się to dopiero na początku lipca 2020 r. Do projektu spłynęły tysiące uwag, ale MZ stało na stanowisku, że rozporządzenie będzie wdrażane w niemal niezmienionej do wersji przesłanej do konsultacji (Dziennik „Warto Wiedzieć”, b.d.).

W połowie marca 2021 r. odbyło się kolejne spotkanie przedstawicieli Polskiej Federacji Szpitali, Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej, Ogólnopolskiego Stowarzyszenia Szpitali Prywatnych, a także Naczelnej Izby Lekarskiej z przedstawicielami AOTMiT w sprawie standardu rachunku kosztów. Już wtedy przedstawiciele placówek wskazywali, czego brakuje i jakie bariery, głównie z zakresu wiedzy o sposobie kalkulowania procedur medycznych, nadal napotykają we wdrażaniu SRK. Podawali również barierę informatyczną – wynikającą z braku wspólnego oprogramowania, obowiązku posiadania odpowiedniego oprogramowania, a także utrudnienie wynikające z niewystarczającej liczby szkoleń warsztatowych rozwiązujących indywidualne problemy szpitala. Prezes Polskiej Federacji Szpitali J. Fedorowski powiedział: „wdrażanie standardu rachunku kosztów idzie bardzo trudno, bardzo ciężko, bo wymaga czasu, nakładów, a szkolenia prowadzone przez AOTMiT są niewystarczające (Polityka Zdrowotna.com, b.d.). Wdrażanie SRK przypadło też na bardzo trudny okres walki z wirusem COVID-19, co znacznie spowolniło prace organizacyjne.

AOTMiT przeprowadziła badanie pilotażowe mające na celu ocenę stopnia zaawansowania procesu wdrażania standardu rachunku kosztów przez świadczeniodawców, prawidłowości wdrożenia zapisów rozporządzenia, a także identyfikację obszarów w dalszym ciągu sprawiających problemy. Na potrzeby badania pilotażowego wylosowano 166 podmiotów, w tym 85 szpitali i trzy sanatoria, z czego tylko 40 szpitali i trzy sanatoria wzięły aktywny udział w badaniu (Agencja Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji (a), b.d.). Ocenie poddane zostały obszary, takie jak: wyodrębnienie OPK, przypisanie kodów funkcji, budowa planu kont, stosowane rozdzielniki kosztów wspólnych i klucze podziałowe, stworzenie wykazów procedur realizowanych w OPK, wyliczenie godzinowych stawek wynagrodzeń (Agencja Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji (b), b.d.). Od października 2020 r. do stycznia 2022 r. prowadzone były szkolenia, które objęły 1925 podmiotów leczniczych, w których wzięło udział 4020 osób. Mimo tak szeroko zakrojonej akcji informacyjnej wyniki badania pilotażowego nie były zadowalające. We wnioskach z badania napisano, że stosunkowo mały odsetek świadczeniodawców, którzy przekazali dane (34% wylosowanych podmiotów), nie pozwala na pełną ocenę prawidłowości wdrożenia SRK we wszystkich rodzajach jednostek.

Podobne badanie przeprowadziło stowarzyszenie Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej. Na przesłaną ankietę odpowiedzi udzieliły 122 podmioty lecznicze

realizujące świadczenia z zakresu leczenia szpitalnego (w przypadku AOTMiT tylko 56 podmiotów). Respondenci negatywnie wypowiedzieli się na temat procedury wdrażania SRK i stanu wdrożenia, wskazując na problemy techniczne, organizacyjne oraz brak kompatybilności ewidencyjnych systemów informatycznych. Ponadto stopień skomplikowania zagadnień opisanych w rozporządzeniu nie sprzyja jednoznacznej interpretacji przez użytkowników systemu.

Wdrożenie standardu wymaga zmiany systemów informatycznych, przeszkolenia pracowników, a przede wszystkim wypracowania pewnych schematów pracy w podmiocie leczniczym na linii służby księgowe – służby medyczne. W normalnych warunkach *vacatio legis* powinno wynosić kilka miesięcy. W obecnej sytuacji epidemicznej, kiedy pracownicy zarówno medyczni, jak i pionów finansowych kierowani byli na kwarantanny, sytuacja dodatkowo komplikowała się. Związek Powiatów Polskich nigdy nie był przeciwko standardowi rachunku kosztów, ale przeciwko nieprzyswoitej legislacji i stanowieniu prawa na ostatnią chwilę.

5. Zakończenie

Rachunek kosztów jest narzędziem rachunkowości zarządczej umożliwiającym sprawne zarządzanie jednostką gospodarującą, w opisywanym przypadku szpitalem albo – inaczej – podmiotem leczniczym. Wprowadzone w życie rozporządzenie w sprawie SRK nakłada na szpitale obowiązek prowadzenia rachunku kosztów głównie z przeznaczeniem wykorzystania zewnętrznego. Załączniki do rozporządzenia ustalają zasady wyodrębniania OPK i kody funkcji OPK, zasady przypisywania kodów charakteryzujących funkcje i specjalność komórek organizacyjnych do rodzajów działalności, zasady ewidencji kosztów rodzajowych w rozbudowanej strukturze analitycznej, standardowe rozdzielniki kosztów wspólnych, standardowe klucze podziałowe służące rozliczaniu kosztów działalności podstawowej i pomocniczej oraz sposoby wyceny procedur medycznych.

Celem pracy była ocena wdrożenia SRK w szpitalach. Niemniej jednak warto oceniać wprowadzenie rozporządzenia dotyczącego SRK. Dobrze się stało, że wreszcie weszło ono w życie. W roku 2011 zespół prof. G.K. Świdorskiej przygotował propozycję rachunku kosztów w ZOZ, która nie została zaakceptowana przez MZ. Wprowadzone z dniem 8 lipca 2015 r. rozporządzenie Ministra Zdrowia w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców zostało uchylone 6 marca 2020 r. Nie oznacza to jednak, że szpitale nie sporządzały rachunku kosztów. W miarę możliwości informatycznych i sprzętowych, korzystając z poprzednich wytycznych, szpitale sporządzały rachunki kosztów na potrzeby zarządzania wewnętrznego. Kolejna regulacja prawna zmusiła jednostki lecznicze do ujednoczenia rachunków kosztów. Oceniając wdrożenie SRK, od razu należy wskazać brak oceny przedwdrożeniowej projektu, co miało wpływ na niepowodzenie w osiągnięciu celu, jakim jest standaryzacja danych oraz miejsc ich powstawania. Podane wcześniej przykłady zgłaszanych przez świadczeniodawców uwag

i zastrzeżeń nie zostały wzięte pod uwagę. Nie przeprowadzono analizy przedwdrożeńowej pod kątem środowiska informatycznego, jakim dysponują świadczeniodawcy, co spowodowało brak komunikacji między systemem finansowo-księgowym a pozostałymi systemami, w tym systemem ewidencji zdarzeń medycznych, czasu pracy personelu, czasu świadczenia usług oraz ewidencji i kalkulacji procedur medycznych. Z raportu Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej wynika, że niepokoje wzbudzały rozwiązania zarządczo-finansowe, skala i tempo wdrożenia oraz brak pilotażowych wdrożeń (Termedia.pl, b.d.). Pospieszenie wprowadzane rozporządzenie oraz mała liczba szkoleń przygotowawczych nie przyniosły spodziewanego efektu. Ewidentną korzyścią jest wprowadzenie ujednoczenia kont szczegółowych, co można uznać za spełnienie oczekiwań środowiska księgowych, ekonomistów i zarządzających. Natomiast rozwiązania typowe dla zakresu rachunkowości zarządczej są w części niezrozumiałe i pozbawione cech, które powinny parametryzować efektywność ekonomiczną, w tym techniczną i alokacyjną. Z analizy ankiet wynika, że w wielu przypadkach przewidziane w rozporządzeniu bądź załącznikach procedury czy zalecenia nie zostały wdrożone z powodu niejasności zapisów bądź też z przyczyn informatyczno-sprzętowych. Zasadne wydaje się stwierdzenie, że jeżeli po dwunastu miesiącach wdrożenia standardu rachunku kosztów wśród osób zaangażowanych w ten proces w podmiotach leczniczych pozostaje wiele pytań i wątpliwości, to należy stwierdzić, że proces szkoleń nie został zrealizowany w stopniu zadowalającym.

Rozporządzenie wprowadza obowiązek przygotowywania informacji kosztowych do wykorzystania przez NFZ, MZ i AOTMiT. Nie dziwi więc fakt, że rozporządzenie jest krytykowane przez użytkowników, a wprowadzone pośpieszenie na nieprzygotowany grunt pod względem informatycznym stwarza duże problemy implementacyjne.

Literatura

- Agencja Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji (a). (b.d.). Pobrano z <https://www.aotm.gov.pl/media/2021/11/AOTMIT-WYNIKI-PILOTAZU-SRK-1.pdf>
- Agencja Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji (b). (b.d.). Pobrano z <https://www.aotm.gov.pl/standard-rachunku-kosztow/szkolenia-srk/>
- Chluska, J. (2014). Rachunek kosztów standardowych w procesach decyzyjnych podmiotów leczniczych. W: E. Nowak, M. Nieplowicz (red.), *Modele zarządzania kosztami i dokonania*. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego.
- Cygańska, M. (2012). *Wykorzystanie rachunku kosztów działań w rozliczaniu i kalkulacji kosztów leczenia szpitalnego*. Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego: Olsztyn.
- Dziennik „Warto Wiedzieć”. (b.d.). Pobrano z <https://wartowiedziec.pl/polityka-zdrowotna/57385-tajemnicze-losy-rozporzadzenia-w-sprawie-standardu-rachunku-kosztow>
- Getzen, T. (2000). *Ekonomia zdrowia. Teoria i praktyka*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Gierusz, J. (1996). *Rachunek kosztów produkcji sprzężonej*. Gdańsk: Uniwersytet Gdański.
- Hass-Symotiuk, M. (2011). *System pomiaru i oceny dokonań szpitala*. Warszawa: ABC Wolters Kluwer Business.

- Hellich, E. i Wierzowiecka, A. (2017). Nowy model finansowania szpitali w Polsce – szanse i zagrożenia. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, (333).
- Jarugowa, A., Małc, W. i Sawicki, K. (1993). *Rachunek kosztów*. Warszawa: PWE.
- Kautsch, M., Klich, J. i Whitfeld, M. (2001). *Zarządzanie w opiece zdrowotnej*. Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego.
- Kotapski, R. (2016). Koszty leczenia pacjenta a rachunek kosztów szpitala. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 79(1).
- Kujawska, J. (2015). Koszty administracyjne w szpitalu. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (398).
- Łazarczyk, D. (2018). Rola rachunku kosztów stałych i zmiennych w zarządzaniu przedsiębiorstwem. *Współczesne Problemy Ekonomiczne*, 2(18).
- Macuda, M. (2013). Społeczna odpowiedzialność biznesu na przykładzie szpitala. W: *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – teoria i praktyka* (IX Ogólnopolska Konferencja NaukowoZawodowa). Poznań: UEP.
- Macuda, M. (2014). Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (343).
- Martyniuk, T., Cygańska, M., Żurawik, A. i Malinowska, E. (2021). *Rachunek kosztów w podmiotach leczniczych*. Gdańsk: Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego.
- Marzec, J. (2003). Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia*, XXXVII, Sectio H.
- Naczelna Izba Lekarska. (b.d.). Pobrano z <https://nil.org.pl/aktualnosci/5254-apel-o-przesunicie-wprowadzenia-nowego-rachunku-kosztow-u-swiaadczeniodawcow>
- Orliński, R. (2001). Komu potrzebny jest jednostkowy koszt procedury medycznej. *Pielęgniarstwo Polskie*, 1(11).
- Orliński, R. (2014). Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach. W: E. Nowak, M. Niepłowicz (red.), *Modele zarządzania kosztami i dokonaniem*. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego.
- Polityka Zdrowotna.com. (b.d.). Pobrano z <https://www.politykazdrowotna.com/71388,standard-rachunku-kosztow-jak-idzie-wdrazanie>
- Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej. (b.d.). Pobrano z <https://pracodawcyrp.pl/media-o-nas/rynek-zdrowia-pandemia-to-nie-czas-nowe-przepisy-dotyczace-standardu-rachunku-kosztow-w-placowkach-medycznych>
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 31 grudnia 1998 r. w sprawie warunków i trybu przekazywania samodzielnemu publicznemu zakładowi opieki zdrowotnej środków publicznych oraz sposobu kontroli ich wykorzystania (Dz.U. 1998 nr 166 poz. 1266)
- 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 dnia 31 grudnia 1998 r.)
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 6 maja 2008 r. w sprawie ogólnych warunków umów o udzielenie świadczeń opieki zdrowotnej (Dz. U. z 2008 r. Nr 81, poz. 484)
- 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)
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 2 marca 2020 r. uchylające rozporządzenie w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2015 r., poz. 1126)
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz. U. z 2020 r., poz. 2045)
- Rój, J. i Sobiech, J. (2006). *Zarządzanie finansami szpitala*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Shortell, S. i Kałużny, A. (2001). *Podstawy zarządzania opieką zdrowotną*. Kraków: Vesallius.
- Świdowska, G. K. (red.). (2011). *Rachunek kosztów w zakładzie opieki zdrowotnej* (projekt „Nowoczesne zarządzania w zakładach opieki zdrowotnej – szkolenie z zakresu rachunku kosztów i informa-

cji zarządczej oraz narzędzi restrukturyzacji i konsolidacji ZOZ” współfinansowany ze środków UE w ramach EFS). Warszawa.

Talarska, M. (2011). Rachunek kosztów w szpitalu publicznym. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (182).

Termedia.pl. (b.d.). Pobrano z https://www.termedia.pl/mz/Analiza-wdrozenia-standardu-rachunku-kosztow-raport,45832.html#google_vignette

Ustawa z dnia 6 lutego 1997 r. o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym (Dz. U. z 1997 r. Nr 28, poz. 153 z późn. zm.)

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2004 r. Nr 210, poz. 2135)

Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2011 r. Nr 112, poz. 654)

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. 143)

ASSESSMENT OF THE IMPLEMENTATION OF THE COST ACCOUNT STANDARD IN HOSPITALS

Abstract: Attempts to introduce regulations on cost accounting in hospitals have been made several times. The recently introduced regulation (of October 26, 2020, Journal of Laws of 2020, item 2045) contains recommendations regarding the cost accounting standard (CAS) for service providers. The hastily prepared and introduced regulation was aimed at enabling comparability of data on the costs of services provided between hospitals and the assessment of their quality. It was also about the possibility of comparing the effects of applied therapeutic procedures and increasing the quality of management in medical entities. The conducted studies on the advancement of the implementation of KDS in hospitals indicate that hospitals are poorly prepared for implementation and contain many critical opinions about the functionality and possibilities of using KDS in hospital management.

Keywords: costs, cost accounting, cost accounting standard, hospital.