

Beata ZALESKA*

PORÓWNANIE RACHUNKU KOSZTÓW SZPITALA PROWADZONEGO W FORMIE SPZOZ I SZPITALA PROWADZONEGO W FORMIE SPÓŁKI Z O.O. (CZĘŚĆ I)

Zarys treści: Celem artykułu było porównanie rozwiązań rachunku kosztów szpitala działającego w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej i szpitala działającego w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (badaniem objęto dwa szpitale). Do uzyskania materiału badawczego posłużono się ankietą, którą wypełnili główni księgowi podmiotów leczniczych działających w województwie Zachodniopomorskim. Z przeprowadzonych badań wynika, że badane szpitale stosują inne rozwiązania w ramach prowadzonego rachunku kosztów, szczególnie w odniesieniu do kalkulacji kosztu jednostkowego, stąd trudno jest porównać informacje kosztowe w aspekcie świadczonych usług zdrowotnych.

Słowa kluczowe: szpital, rachunek kosztów, świadczenie zdrowotne, kalkulacja.

Wprowadzenie

Rachunek kosztów jest elementem rachunkowości każdej jednostki, która prowadzi księgi rachunkowe. Szpitale są podmiotami leczniczymi¹ podlegającymi w tym zakresie przepisom ustawy o rachunkowości (Ustawa o rachunkowości, 1994) i innym regulacjom prawnym, które wyznaczają zasady ich funkcjonowania i wpływają na prowadzenie ksiąg rachunkowych.

Zgodnie z (Ustawą o działalności leczniczej, 2011, art. 4)² szpital może występować między innymi w formie:

1. samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej,
2. jednostki budżetowej,
3. spółki kapitałowej.

Organami założycielskimi szpitali mogą być na przykład przedsiębiorcy we wszelkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności

* Katedra Rachunkowości, Wydział Nauk Ekonomicznych, Politechnika Koszalińska

¹ Ustawa o działalności leczniczej określa szpital jako przedsiębiorstwo podmiotu leczniczego, w którym podmiot ten wykonuje działalność leczniczą w rodzaju świadczenie szpitalne.

² Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. Nr 112, poz. 654).

gospodarczej³, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej, Skarb Państwa reprezentowany przez ministra, centralny organ administracji rządowej albo wojewodę, jednostka samorządu terytorialnego czy uczelnia medyczna.

Zasady funkcjonowania samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej są bardziej sformalizowane niż spółek kapitałowych⁴. Przykładem jest obowiązujące do 1 lipca 2011 roku Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej z 1998 roku, które dotyczyło szpitali prowadzonych w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej. Obecnie trwają prace nad nowym rachunkiem kosztów, który zgodnie z opublikowanym projektem z dnia 15.07.2011 roku ustawy o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych oraz niektórych innych ustaw i uzasadnieniem do tego projektu⁵ obowiązywałyby od 1 stycznia 2014 roku. Obowiązkowo stosowałyby go jednostki, które sprawozdawałyby dane kosztowe do instytucji zajmującej się wyceną świadczeń medycznych. Podmioty lecznicze do prowadzenia działalności medycznej wykorzystują przede wszystkim środki publiczne pochodzące ze składek ubezpieczenia społecznego. Powinny więc stosować jednolite zasady rachunku kosztów, co umożliwiłoby porównywanie informacji kosztowej i ocenę wykorzystania posiadanych zasobów.

Celem artykułu jest próba porównania niektórych rozwiązań rachunku kosztów, które są stosowane w szpitalu prowadzonym w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej z rozwiązaniami rachunku kosztów stosowanymi w szpitalu prowadzonym w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (badaniem objęto dwa szpitale). Porównanie dokonane zostało w świetle rozwiązań obowiązującego do niedawna Rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej (Rozporządzenie MZIOS) w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej⁶. Do zebrania materiału badawczego posłużono się ankietą. Artykuł przedstawia pierwszą część wniosków z przeprowadzonych badań.

³ Formy przewidziane prawem to spółki prawa cywilnego (cywilna i cicha), spółki prawa handlowego: osobowe (jawna, partnerska, komandytowa i komandytowo-akcyjna), kapitałowe (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjna).

⁴ Więcej na ten temat w (Zaleska, 2012, s. 379-383).

⁵ Informacje pozyskane ze strony internetowej Ministerstwa Zdrowia <http://www.mz.gov.pl>.

⁶ Badanie dotyczące zgodności prowadzonego rachunku kosztów z rozporządzeniem przeprowadziło w 2010 roku Ministerstwo Zdrowia w publicznych zakładach, dla których jest organem założycielskim (47 szpitali). W badaniu skoncentrowano się także na sposobie wykorzystania informacji o kosztach jednostkowych w zarządzaniu szpitalem (Baran, 2010).

Opis metody badawczej

W badaniu wykorzystano ankietę, która składała się z pięciu części. W pierwszej części umieszczono pytania identyfikujące jednostkę (takie jak: forma organizacyjno-prawna, organ założycielski, wielkość miejscowości, w której funkcjonuje badana jednostka, rodzaj udzielanych świadczeń zdrowotnych itp⁷).

Druga część ankiety dotyczyła źródeł finansowania działalności medycznej, które należało uporządkować w kolejności od największej wartości do najmniejszej. Zawierała też pytania wskazujące metody finansowania świadczeń medycznych, stosowane przez publicznego płatnika czyli Narodowy Fundusz Zdrowia. W tej części ankiety należało podać dane finansowe takie jak przychody, koszty, wynik finansowy z roku 2011.

Część trzecia zawierała pytania pozwalające na rozpoznanie czynności wykonywanych przez szpital w celu ustalenia cen świadczeń zdrowotnych. Czynności te związane są ze sporządzeniem wykazu wykonywanych procedur medycznych⁸ w ośrodkach działalności, ich wyceną, stosowaniem standardów medycznych⁹, wyznaczeniem osób odpowiedzialnych za wykonanie cennika świadczeń zdrowotnych i jego opublikowanie.

W kolejnej piątej części ankiety umieszczono pytania określające sposób opracowywania informacji o kosztach i ich wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem. Pytania dotyczyły rodzaju stosowanego rachunku kosztów, sposobu

⁷Świadczenia szpitalne zgodnie z ustawą o działalności leczniczej (*Ustawa o działalności leczniczej*, 2011, art. 2) to wykonywane całą dobę kompleksowe 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. Świadczeniami szpitalnymi są także świadczenia udzielane z zamiarem zakończenia ich udzielania w okresie nieprzekraczającym 24 godzin.

⁸Klasyfikacja (w sensie medycznym) procedur medycznych w Polsce oparta jest na Międzynarodowej Klasyfikacji Procedur Medycznych ICD-9 CM opracowanej przez WHO (*Międzynarodowa Klasyfikacja Procedur Medycznych*, 1999). Obejmuje ona różnego rodzaju badania diagnostyczne, zabiegi terapeutyczne i rehabilitacyjne oraz konsultacje lekarskie pogrupowane w 16 rozdziałach. Każda pozycja w klasyfikatorze ma swój unikatowy numer (kod) i wyjaśnienie, jakie obejmuje działania medyczne. Inaczej mówiąc procedura medyczna to świadczenie zdrowotne, którym może być badanie laboratoryjne (procedura prosta) jak i badanie diagnostyczne (procedura złożona).

⁹Termin standard postępowania medycznego oznacza minimalny zestaw procedur medycznych przypisanych danemu przypadkowi chorobowemu koniecznych do zdiagnozowania i leczenia pacjenta, zastosowanych zgodnie z wymaganiami wiedzy medycznej i gwarantujących pacjentowi bezpieczeństwo (Smoleń, 1999, s. 8).

ewidencji kosztów, metod wyceny zapasów, amortyzacji środków trwałych, sposobu ustalania wyniku finansowego, kalkulacji kosztów pojedynczego świadczenia medycznego i sposobu wykorzystania informacji o kosztach.

Ostatnia piąta część ankiety zawierała pytania związane z oceną systemu pozyskiwania i przetwarzania informacji o kosztach i wskazania propozycji jego ulepszenia. Odpowiedzi na pytania zawarte w ankietach udzielili głównie księgowi badanych szpitali. W artykule przedstawiono wnioski dotyczące sposobu opracowywania informacji kosztowej w ramach prowadzonego rachunku kosztów w badanych szpitalach.

Charakterystyka badanych szpitali

Badaniem objęto dwa szpitale. Jeden działa w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej (szpital SPZOZ), drugi w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (szpital sp. z o.o.). Dane identyfikujące obydwa podmioty lecznicze przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Dane identyfikacyjne badanych szpitali

Kryterium	Szpital SPZOZ	Szpital sp. z o.o.
forma własności szpitala	podmiot leczniczy niebędący przedsiębiorcą	podmiot leczniczy będący przedsiębiorcą
organ założycielski	województwo	powiat
liczba mieszkańców miejscowości, w której znajduje się szpital	od 50 000 do 150 000	do 50 000
liczba oddziałów	3	3
liczba łóżek	117	81
świadczenia udzielane przez szpital	jednej specjalności (pulmonologia)	cztery podstawowe specjalności (chirurgia, interna, położniczo-ginekologiczny, dziecięcy)
posiadane certyfikaty	certyfikaty ISO	nie posiada
prowadzenie ksiąg rachunkowych	samodzielnie	samodzielnie
usługi zlecane do wykonania na zewnątrz	konsultacje specjalistyczne, działalność niemedyyczna (np. żywienie pacjentów)	konsultacje specjalistyczne, działalność niemedyyczna (np. żywienie pacjentów)

Źródło: Opracowanie własne.

Organami założycielskimi badanych szpitali są jednostki samorządu terytorialnego. W przypadku szpitala SPZOZ jest to województwo a szpitala sp. z o.o. powiat. Szpitale posiadają taką samą liczbę oddziałów (3), przy czym szpital działający w formie SPZOZ ma o 36 łóżek więcej. Badane szpitale nie różnią się zasadniczo wielkością. Różnica związana jest z profilem ich działalności. Szpital SPZOZ to szpital jednej specjalności a szpital sp. z o.o. świadczy usługi zdrowotne w ramach chirurgii, interny, położnictwa i ginekologii i pediatrii. Poza tym szpital SPZOZ posiada certyfikaty ISO, które potwierdzają jakość wykonywanych świadczeń zdrowotnych a szpital sp. z o.o. nie posiada certyfikatów. To co zasadniczo różni badane szpitale to ich forma organizacyjno- prawna i forma własności. Pozostałe dane identyfikacyjne badanych szpitali są do siebie zbliżone. Badane podmioty lecznicze samodzielnie prowadzą księgi rachunkowe a na zewnątrz zlecają wykonanie podobnych usług medycznych i niemedycznych.

Tabela 2 przedstawia źródła finansowania działalności badanych szpitali i metody finansowania świadczeń medycznych stosowane przez NFZ wobec badanych jednostek.

Tabela 2. Źródła finansowania działalności badanych szpitali i metody finansowania świadczeń medycznych stosowane przez NFZ

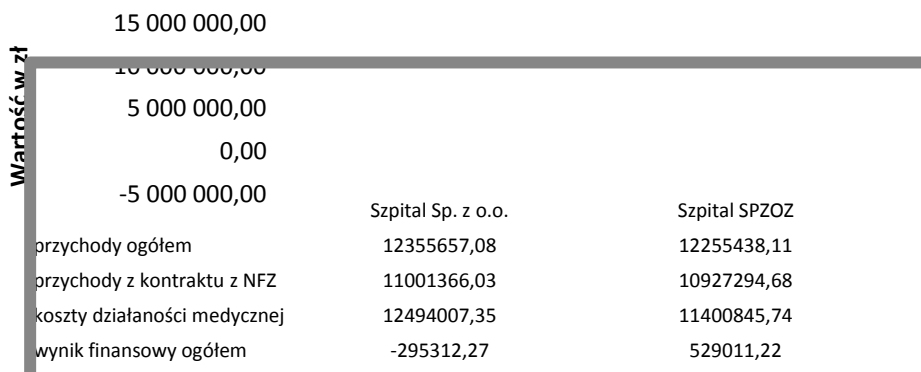
Pytania	Szpital SPZOZ	Szpital sp. z o.o.
Źródła finansowania działalności	1. Kontrakty z NFZ 2. Opłaty pacjentów 3. Przychody z działalności niemedycznej	1. Kontrakty z NFZ 2. Opłaty pacjentów 3. Przychody z działalności niemedycznej 4. Środki finansowe z Ministerstwa Zdrowia
Metody finansowania świadczeń medycznych stosowane przez NFZ	Jednorodne Grupy Pacjentów, opłata za udzielone porady, opłata za liczbę osobodni leczenia	Jednorodne Grupy Pacjentów, opłata za liczbę osobodni leczenia

Źródło: Opracowanie własne.

Zarówno dla szpitala działającego w formie SPZOZ jak i w formie sp. z o.o. największym źródłem finansowania działalności jest publiczny płatnik (NFZ), który zawiera umowy na świadczenie usług zdrowotnych na zasadzie kontraktowania. Pozostałe źródła finansowania działalności badanych podmiotów leczniczych to opłaty pacjentów i sprzedaż usług niemedycznych. Dodatkowym źródłem finansowania działalności dla szpitala sp. z o.o. są środki finansowe z Ministerstwa Zdrowia, które mogą być przeznaczone na

sfinansowanie procedur wysokospecjalistycznych. Obydwa szpitale uzyskują środki finansowe od NFZ w systemie Jednorodnych Grup Pacjentów, który obowiązuje od 2008 roku. W systemie tym następuje zwrot kosztów za leczenie pacjenta, gdzie wysokość stawki za leczenie przypisana jest jednorodnym z uwagi na postawione rozpoznanie lub wykonane procedury medyczne przypadkom chorobowym (grupom). Wartość przychodu z tytułu udzielania świadczeń zdrowotnych stanowi sumę iloczynów liczby punktów z poszczególnych zakresów świadczeń i ceny punktu. Opłata za wykonane leczenie określonego pacjenta to iloczyn wagi grupy diagnostycznej i standaryzowanej opłaty za punkt. (Stępniewski, 2008, s. 86). W obydwu podmiotach leczniczych występuje też opłata za liczbę osobodni leczenia¹⁰. Dodatkowo szpitalowi działającemu w formie SPZOZ płatnik płaci za udzielone konsultacje specjalistyczne. Wykres 1 prezentuje dane finansowe obydwu szpitali z roku 2011.

Wykres 1. Dane finansowe badanych szpitali ze sprawozdania finansowego za 2011 rok



Źródło: Opracowanie własne.

Szpital działający w formie SPZOZ wykazał dodatni wynik finansowy za 2011 rok (52901,22 złotych) natomiast szpital sp. z o.o. poniósł stratę na

¹⁰ Osobodzień – jednostka służąca do rozliczania świadczeń gwarantowanych określana jako dzień pobytu na leczeniu w warunkach stacjonarnych, bądź jeden dzień zabiegowy w warunkach ambulatoryjnych. Osobodzień na oddziale szpitalnym jest sumą osobodni hotelowego i osobodni opieki medycznej przy łóżku pacjenta. Jednostkowy koszt osobodni powstaje poprzez podzielenie ogólnej sumy poniesionych kosztów poprzez liczbę osobodni opieki w oddziale za dany okres, którego dotyczą koszty (Zarządzenie Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia, 2011).

prowadzonej działalności (- 295312,27 złotych). Przy czym przychody z kontraktu z NFZ w obydwu szpitalach kształtowały się na podobnym poziomie. Szpital sp. z o.o. wykazał większe koszty działalności medycznej niż szpital SPZOZ. Może być to związane z udzielaniem świadczeń ponadlimitowych¹¹ przez szpital sp. z o.o. Świadczenia ponadlimitowe generują koszty, które pokrywane są tylko do wielkości uznanej przez publicznego płatnika. Z ankiety wynika, że tylko 50% świadczeń ponadlimitowych wykonanych w szpitalu sp. z o.o. w 2011 roku zostało opłaconych przez NFZ. Wykazane w wyniku finansowym koszty świadczeń ponadlimitowych nie są rekompensowane przychodami działalności medycznej stąd zwiększają stratę finansową.

Sposób opracowywania informacji o kosztach w badanych szpitalach

Systematyczny (ewidencyjny) rachunek kosztów umożliwia pomiar kosztów, ich dokumentowanie, ewidencję, kalkulację, analizę i sporządzanie sprawozdań. Natomiast rachunek kosztów problemowy obejmuje pomoc w podejmowaniu decyzji związanych na przykład z optymalizacją zasobów, świadczonych usług, wyborem stosowanych technologii (Sobańska, 2003, s. 80). Zarejestrowana w systemie ewidencyjnym informacja o kosztach, odpowiednio przetworzona umożliwia w podmiocie leczniczym ustalenie kosztów jednostkowych usług medycznych, wyniku finansowego, porównanie rentowności poszczególnych świadczeń medycznych, porównanie kosztów medycznych z innymi podmiotami leczniczymi itp.

Porównywalność informacji o kosztach gwarantują jednolite zasady związane z ich pomiarem, ewidencją i rozliczaniem. Podmioty lecznicze, które uzyskują publiczne środki finansowe na realizację działalności medycznej od NFZ powinny stosować podobne zasady opracowywania informacji o kosztach. Umożliwiłoby to ocenę sprawności ich funkcjonowania i zasadności wydatkowania środków finansowych.

¹¹ Zakontraktowane świadczenia medyczne przez NFZ podlegają limitowaniu. Z punktu widzenia umowy zawartej z Narodowym Funduszem Zdrowia szpital może udzielić pacjentom tylko świadczeń zdrowotnych określonych umową. Jednak zgodnie z regulacjami prawnymi podmioty lecznicze nie mogą odmówić udzielenia świadczenia zdrowotnego pacjentowi, którego życie i zdrowie jest zagrożone, niezależnie od tego czy świadczenie takie jest zakontraktowane czy nie. NFZ czasami kwestionuje konieczność udzielenia takiego świadczenia i nie pokryw kosztów związanych z jego udzieleniem. Stąd nie wszystkie świadczenia ponadlimitowe są opłacane i czasami są przedmiotem rozpraw sądowych. Więcej na ten temat w (Chluska, 2010, s. 26) i (Zaleska, 2011, s. 497-504).

W ankiecie badawczej umieszczono pytania, których celem była identyfikacja sposobu ewidencji kosztów, ich rozliczania i kalkulacji. Tabela 3 prezentuje odpowiedzi, które zostały udzielone przez głównych księgowych na temat wybranych elementów stosowanego w badanych szpitalach rachunku kosztów.

Tabela 3. Wybrane elementy stosowanego w badanych szpitalach rachunku kosztów

Pytania	Szpital SPZOZ	Szpital sp. z o.o.
Komórki organizacyjne utworzone w szpitalu w ramach opracowania informacji o kosztach	Stanowisko rachunku kosztów	Dział rachunkowości zarządczej
Rodzaj prowadzonego rachunku kosztów	Rachunek kosztów pełnych zgodnie z ustawą o rachunkowości	Rachunek kosztów zgodny z Rozporządzeniem MZiOZ
Ustalony wykaz realizowanych procedur medycznych	W przygotowaniu	Opracowany
Podstawa ustalenia wykazu procedur medycznych	Międzynarodowa Klasyfikacja Procedur Medycznych ICD-9-CM	Międzynarodowa Klasyfikacja Procedur Medycznych ICD-9-CM
Ewidencja kosztów	W zespole 4 i 5 z podziałem na bezpośrednie i pośrednie, w przekroju rodzajowym i podmiotowym	W zespole 4 i 5 z podziałem na bezpośrednie i pośrednie, w przekroju rodzajowym i podmiotowym
Ustalenie miejsc powstawania kosztów (ośrodków kosztów)	ustalono	ustalono

Źródło: Opracowanie własne.

W badanych szpitalach wydzielono w strukturze organizacyjnej komórkę, która zajmuje się pozyskaniem i przetwarzaniem informacji kosztowej. W szpitalu SPZOZ jest to stanowisko rachunku kosztów a w szpitalu sp. z o.o. dział rachunkowości zarządczej. Pozyskanie i przetworzenie informacji kosztowej ma więc duże znaczenie dla kierowników badanych podmiotów.

Szpital SPZOZ deklaruje prowadzenie rachunku kosztów pełnych zgodnie z ustawą o rachunkowości natomiast szpital sp. z o.o. prowadzenie rachunku kosztów zgodnie z Rozporządzeniem MZiOZ, który również opierał się na rachunku kosztów pełnych. Rozporządzenie dotyczyło publicznych zakładów opieki zdrowotnej ale nie zostały przewidziane sankcje dla zakładów, które go nie wdrożyły i nie stosowały. Jak wynika z ankiety badawczej szpital publiczny

nie wprowadził rachunku kosztów z rozporządzenia. Szpital sp. z o.o. prowadzi taki rachunek kosztów ponieważ wcześniej był szpitalem działającym w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej i powinien taki rachunek kosztów wdrożyć po wejściu w życie rozporządzenia.

Zgodnie z rozporządzeniem MZiOZ w szpitalach należało oznaczyć a następnie wycenić procedury medyczne dla każdego ośrodka kosztów działalności podstawowej innego niż oddział szpitalny na podstawie Międzynarodowej Klasyfikacji Procedur Medycznych ICD-9-CM.

Procedura medyczna to całość lub wyodrębniona medycznie część świadczenia zdrowotnego, które pociąga za sobą skutki finansowe (Kulis i in., 1999, s.78). W rozporządzeniu ustalono, że na koszt leczenia pacjenta składają się koszty opieki na oddziale, koszty leków, które są mu przypisane i koszty procedur medycznych. Wynika z tego, że koszty procedur medycznych jako element kosztu leczenia pacjenta są niezbędne przy ustaleniu kosztów rzeczywiście poniesionych na dany przypadek chorobowy. Szpital sp. z o.o. zadeklarował ustalenie wykazu procedur medycznych natomiast szpital SPZOZ jest dopiero w trakcie jego opracowywania.

Badane szpitale prowadzą ewidencję kosztów w zespole 4 i 5 w podziale na koszty bezpośrednie i pośrednie, co jest zgodne z rozporządzeniem MZiOZ. Istotna jest ewidencja kosztów według ośrodków kosztów:

1. działalności podstawowej (np. oddziały, laboratoria, pracownie medyczne, bloki operacyjne itp.),
2. działalności pomocniczej (np. rejestracja chorych, apteka szpitalna, punkt krwiodawstwa, gipsowania),
3. zarządu (wszystkie komórki administracji i zarządu).

Badane podmioty ewidencjonują koszty zgodnie z rozporządzeniem.

Następnym ważnym elementem rachunku kosztów szpitali jest kalkulacja nośników kosztów. Zgodnie z rozporządzeniem MZiOZ nośnikami kosztów w szpitalu powinny być:

1. na oddziale szpitalnym osobodzień opieki nad pacjentem z przypisanymi lekami i procedurami medycznymi,
2. w pozostałych ośrodkach kosztów działalności medycznej procedury medyczne,
3. w ośrodkach kosztów działalności pomocniczej usługi, które są świadczone przez te ośrodki.

Należy dodać, że finalnym nośnikiem kosztów w szpitalu jest pacjent. Wymienione wyżej nośniki kosztów są więc nośnikami przejściowymi w odniesieniu do nośnika kosztów jakim jest pacjent.

Tabela 4 przedstawia odpowiedzi respondentów w odniesieniu do sposobu kalkulacji nośników kosztów.

Tabela 4. Kalkulacja kosztów jednostkowych w badanych szpitalach

Pytania	Szpital SPZOZ	Szpital sp. z o.o.
Nośniki kosztów w szpitalu	osobodzień leczenia, statystyczny pacjent, oddział szpitalny	Osobodzień leczenia, oddział szpitalny, wybrane procedury medyczne
Podstawa ustalenia kosztów jednostkowych świadczeń medycznych	Wielkości kosztów planowanych do poniesienia	Wielkości kosztów rzeczywiście poniesionych
Bieżąca aktualizacja kosztów świadczeń medycznych	Nie są aktualizowane	Są na bieżąco aktualizowane
Klucze podziałowe ustalone do rozliczania kosztów pośrednich	Różne w zależności od rodzaju kosztu	Wynagrodzenia
Sposób zaliczenia kosztów zarządu do świadczeń medycznych	Do wartości sprzedaży usług	1/6 na oddziały, poradnie, psychiatrię,

Źródło: Opracowanie własne.

Z udzielonych odpowiedzi wynika, że w badanych szpitalach podstawowymi nośnikami kosztów są osobodzień leczenia i oddział szpitalny. Szpital działający w formie sp. z o.o. deklaruje wykonywanie kalkulacji tylko wybranych procedur medycznych. Może to wynikać z trudności w pozyskaniu danych do wyceny, braku powiązania danych medycznych z danymi finansowymi lub skupieniu się na wycenie najbardziej kosztochłonnych procedur. Szpital SPZOZ nie wykonuje w ogóle kalkulacji procedur medycznych, która jest konieczna przy ustaleniu kosztów leczenia pacjentów. Wykonuje natomiast kalkulację statystycznego pacjenta otrzymując średni koszt leczenia na danym oddziale. Jest to podejście częściowo zgodne z rozporządzeniem MZiOZ. Szpitale nie dokonują bowiem kalkulacji przypadku chorobowego a przecież pacjent jest finalnym nośnikiem kosztów w tych podmiotach. Szpitale nie mogą więc porównać cen proponowanych przez płatnika w ramach systemu Jednorodnych Grup Pacjentów z kosztami, które rzeczywiście ponoszą na leczenie.

Badane szpitale deklarują ustalanie kosztów jednostkowych świadczeń medycznych. Szpital SPZOZ ustala je na podstawie wielkości kosztów planowanych do poniesienia natomiast szpital sp. z o.o. na podstawie kosztów

rzeczywiście poniesionych. Pierwsze podejście pozwala na ustalenie rozmiarów świadczeń medycznych, które będą wykonywane w danym okresie czasu, ułatwia negocjacje z NFZ i przydaje się do ustalenia opłacalności poszczególnych świadczeń. W drugim podejściu informacja o kosztach świadczeń medycznych wykorzystywana jest przede wszystkim w rozliczeniach z NFZ. Szpital SPZOZ, który wycenia świadczenia medyczne na podstawie kosztów planowanych nie dokonuje na bieżąco ich aktualizacji. Szpital sp. z o.o. dokonuje aktualizacji kosztów świadczeń medycznych na bieżąco.

Świadczenia medyczne powinny być wycenione według technicznego kosztu wytworzenia na który się składają koszty działalności podstawowej i pomocniczej poszczególnych ośrodków kosztów. Koszty pośrednie w szpitalu działającym w formie sp. z o.o. rozliczane są na świadczenia medyczne na podstawie wynagrodzeń. Szpital działający w formie SPZOZ stosuje różne klucze podziałowe do rozliczania kosztów pośrednich w zależności od rodzaju kosztu, co wydaje się podejściem bardziej prawidłowym.

Koszty zarządu powinny być dodawane do wartości sprzedanych świadczeń medycznych i razem z technicznym kosztem wytworzenia stanowić koszt własny sprzedanych świadczeń medycznych. W szpitalu SPZOZ koszty zarządu są doliczane do wartości sprzedaży usług natomiast w przypadku szpitala sp. z o.o. rozliczane są na poszczególne ośrodki kosztowe.

Można więc stwierdzić, że szpitale nie stosują jednolitych zasad przy kalkulacji świadczeń medycznych.

Wnioski końcowe

Badanie rozwiązań w zakresie rachunku kosztów przeprowadzono w szpitalach, które różnią się przede wszystkim formą organizacyjno-prawną i profilem działalności. Szpital SPZOZ (jednej specjalności) nie wprowadził rachunku kosztów zgodnego z rozporządzeniem MZiOZ natomiast szpital sp. z o.o. (czterech podstawowych specjalności) deklaruje prowadzenie takiego rachunku kosztów. Różnice w prowadzonym przez szpitale rachunku kosztów występują w wyborze nośników kosztów i sposobie ich kalkulacji. Wynika z tego, że nie byłoby możliwe porównanie kosztów jednostkowych świadczeń medycznych takiego samego rodzaju udzielanych w ramach prowadzonej przez szpitale działalności medycznej. Szpitale nie sporządzają też kalkulacji kosztów leczenia przypadków chorobowych.

W opinii autora istnieje potrzeba uporządkowania i ujednoczenia zasad stosowanego rachunku kosztów we wszystkich szpitalach (niezależnie od ich formy organizacyjno-prawnej i specjalizacji), które korzystają ze środków

publicznych, do prowadzenia działalności medycznej. Informacje kosztowe powinny być w tych podmiotach porównywalne i zgodne z rzeczywistym wykorzystaniem zasobów majątkowych. Umożliwiłoby to kontrolę racjonalnego wykorzystania publicznych pieniędzy, które pochodzą ze składek społecznych.

Bibliografia

1. Baran W., *Ocena wykorzystania regulacji prawnych dotyczących rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 55 (111), SKwP, Warszawa 2010.
2. Chluska J. (2010), *Przychody z ponadlimitowanych świadczeń zdrowotnych w budżetowaniu samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 54 (10), S K w P, Warszawa 2010, s. 19-31.
3. Kulis J., Kulis M., Styło W. (1999), *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne „Vesalius”, Kraków.
4. *Międzynarodowa Klasyfikacja Procedur Medycznych* (1999) Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne Vesalius, Kraków.
5. *Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej*, Dz. U. Nr 164., poz. 1194.
6. Smoleń M. (1999), *Koszty, procedury i standardy postępowania medycznego w zakładach opieki zdrowotnej*, „Służba Zdrowia”, nr 29, s. 8.
7. Sobańska I. (2003), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa.
8. Stępniewski J. red. (2008), *Strategie, finanse i koszty szpitala*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa.
9. *Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej*, Dz. U. Nr 112, poz. 654.
10. *Ustawa z dnia 29 września 1994 o rachunkowości*, tj. Dz. U. z 2009 r., Nr 152, poz. 1223, z póź. zm. Zaleska B. (2012), *Regulatory mechanisms of the Polish health services market in the light of current legal provisions*, Proceedings in Electronic International Interdisciplinary EIIC 2012, Conference EDIS – Publishing Institution of the University of Zilina, Zilina, s. 379-383.

11. Zaleska B. (2011), *Ujęcie przychodów ze zrealizowanych świadczeń zdrowotnych w szpitalach publicznych – aspekty dyskusyjne*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego 1/1, Wydział Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, Fundacja Rozwoju Uniwersytetu Gdańskiego, Sopot, s. 497-504.
12. Zarządzenie Nr 66/2011/DSM Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia z dnia 18 października 2011 r. w sprawie określenia warunków zawierania i realizacji umów w rodzaju lecznictwo uzdrowiskowe.
13. <http://www.mz.gov.pl/wwwmz/index?mr=q491&ms=382&ml=pl&mi=382&mx=0&mt=&my=131&ma=017953>.

COMPARISON OF COST STATEMENTS IN A HOSPITAL OPERATING AS AN INDEPENDENT PUBLIC HEALTH CARE INSTITUTION AND A HOSPITAL OPERATING AS A LIMITED LIABILITY COMPANY (CASE STUDY)

The article aimed to compare the solutions for cost statement preparation employed by a hospital operating as an independent public health care institution and a hospital operating as a limited liability company. For the purposes of collecting data for the study, a questionnaire survey was administered to chief accountants of hospitals in West Pomeranian Voivodeship. The results indicate that the hospitals covered under the study employ different solutions for cost statement preparation, particularly with regard to the calculation of the unit cost, which makes it difficult to compare the information of costs with respect to the health services they provide.

Key words: hospital, cost statement, health benefit, calculation.