

## Identyfikacja kosztów działalności szpitala i ich ewidencja na przykładach szpitali publicznych

Roman Kotapski\*

**Streszczenie:** *Cel* – przedstawienie zmian jakie zachodzących w zakresie zakładowych planów kont w szpitalach publicznych w odniesieniu do ewidencji kosztów ich działalności. *Metodologia badania* – w publikacji zostały wykorzystane akty prawne regulujące działalność szpitali w Polsce, materiały wewnętrzne szpitali, analizy systemu informacyjnego szpitala, zakładowe plany kont szpitali. Przeprowadzono analizę literatury w zakresie ewidencji kosztów działalności szpitali w Polsce. Wykorzystano własne doświadczenia praktyczne w konstruowaniu zakładowych planów kont dla szpitali publicznych oraz wdrażania systemów budżetowania. *Wynik* – przedstawiono rozwiązania ewidencyjne dotyczące kosztów działalności dwóch szpitali. *Oryginalność/Wartość* – w artykule przedstawiono własne rozwiązania ewidencyjne kosztów działalności szpitali, które zostały w nich wdrożone. Przełożyło się to na udoskonalenie planowania i kontrolowania działalności szpitali.

**Słowa kluczowe:** zakładowy plan kont, koszty działalności szpitala, ewidencja kosztów

### Wprowadzenie

Zwiększenie konkurencyjności na rynku usług zdrowotnych oraz kontraktowanie ich przez Narodowy Fundusz Zdrowia wymusiło większe zainteresowanie kadry menedżerskiej kosztami działalności szpitali. Nie chodziło tylko o globalną znajomość kosztów ich działalności, ale też o poszczególne elementy „łańcucha” kosztów, które w konsekwencji decydują o koszcie leczenia pacjenta. Zainteresowanie menedżerów kosztami działalności szpitali zwróciło większą uwagę na źródła informacji o kosztach ich działalności.

Podstawowym źródłem informacji o kosztach działalności szpitala jest ich ewidencja w systemie finansowo-księgowym. Układy ewidencyjne kosztów i ich zakres miały swoje źródło w Rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 1998...). Było ono elementem zmian w finansowaniu działalności szpitali publicznych w Polsce od 1998 roku. Wpłynęło na zmiany modeli ich rachunku kosztów, a co za tym idzie – zmiany w ewidencji kosztów działalności szpitali.

Jednakże po 15 latach na rynku usług świadczeń zdrowotnych nastąpiło wiele zmian, w związku z czym zawartość informacyjna tak prowadzonej ewidencji kosztów działalności szpitala stała się niewystarczająca. Dlatego też następują zmiany i istnieje potrzeba

---

\* dr inż. Roman Kotapski, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Katedra Controllingu, ul. Komandorska 120/118, 53–345 Wrocław, e-mail: roman.kotapski@ue.wroc.pl.

rozbudowy ewidencji kosztów działalności szpitala na potrzeby zarządzania nim oraz kalkulacji cen i kosztów usług medycznych.

Celem niniejszej publikacji jest przedstawienie zmian w zakładowych planach kont w szpitalach publicznych w części dotyczącej ewidencji kosztów ich działalności. W artykule przedstawiono koszty działalności szpitali i rozwiązania ewidencyjne zrealizowane podczas konstruowania nowych wersji zakładowych planów kont dla szpitali publicznych.

W opracowaniu zastosowano metodę indukcyjną i dedukcyjną. W publikacji zostały wykorzystane akty prawne regulujące działalność szpitali w Polsce, materiały wewnętrzne szpitali, analizy systemu informacyjnego szpitala i ich, zakładowe plany kont. Przeprowadzono analizę literatury w zakresie ewidencji kosztów działalności szpitali w Polsce. Wykorzystano własne doświadczenia praktyczne w konstruowaniu zakładowych planów kont dla szpitali publicznych i wdrażania systemów budżetowania.

## **1. Koszty działalności szpitala**

Podstawowym zadaniem szpitala jest udzielanie świadczeń zdrowotnych. Realizacja tych usług wymaga posiadania m.in. odpowiednio wyposażonych oddziałów szpitalnych, izby przyjęć, pracowni diagnostycznych, bloku operacyjnego, poradni. Realizacja świadczeń zdrowotnych wymaga też posiadania tlenowni, apteki, punktu krwiodawstwa. Również należy dostarczyć żywność pacjentom i to zgodnie z zaleceniami lekarza i dietetyka.

W ramach kosztów działalności oddziału szpitalnego można wyodrębnić koszty: leczenia pacjentów, pobytu pacjentów na oddziale szpitalnym, utrzymania sprzętu i aparatury medycznej, zasobów ludzkich, w tym lekarzy, pielęgniarek i kosztów wydziałowych (por. Talarska 2012: 183–187). Koszty leczenia pacjentów obejmują koszty leków, wykonanych usług na rzecz pacjentów, np. USG, RTG i opieki nad nimi. Do kosztów związanych z pobytem pacjenta na oddziale zaliczyć można koszty związane z pacjentem, w tym koszty jego żywienia, wymiany pościeli, usług pralniczych. Sprzęt i aparatura medyczna, która jest na wyposażeniu oddziału szpitalnego, wymaga konserwacji, napraw, wymiany części zamiennych, serwisowania i przeglądów itp. Istotnymi kosztami działalności oddziału szpitalnego będą koszty zasobów ludzkich, a więc zatrudnionych lekarzy i pielęgniarek. Do nich zalicza się w szczególności wynagrodzenie, narzuty na wynagrodzenia, szkolenia, ubrania robocze, literatura fachowa. Z uwagi na przepisy obowiązujące w Unii Europejskiej, a dotyczące czasu pracy lekarzy, wielu z nich wykonuje swoje usługi w formie prowadzenia działalności gospodarczej i przedstawia faktury za swoje usługi. W ramach kosztów leczenia pacjenta może więc wystąpić koszt usług medycznych. Koszty wydziałowe szpitala dotyczą natomiast utrzymania sal chorych, kuchni i pomieszczeń socjalnych, zużycia materiałów biurowych, obsługi administracyjnej oddziału. Podobny układ kosztów można zastosować dla izby przyjęć chorych.

Istotnym ogniwem udzielania świadczeń zdrowotnych są pracowni diagnostyczne np. USG, RTG, tomograf oraz sale operacyjne. W ramach kosztów działalności pracowni diagnostycznych można wyróżnić: bezpośrednie koszty realizacji badań i utrzymania pracowni, utrzymania sprzętu i aparatury medycznej, zasobów ludzkich, rejestracji pacjentów. Koszty bezpośrednie realizacji badań dotyczą głównie zużycia materiałów medycznych, np. bandaży, sprzętu jednorazowego użytku, plastrów, klisz.

W szpitalach obowiązuje rejestracja pacjentów. Koszty rejestracji pacjentów uwzględniają w szczególności koszty materiałów biurowych, zatrudnienia pracowników, utrzymanie komputerów i oprogramowania oraz wyposażenia, np. mebli biurowych.

Koszty utrzymania bloku operacyjnego obejmują koszty: zużycia materiałów i narzędzi niezbędnych do przeprowadzenia operacji, utrzymania bloku operacyjnego w gotowości, m.in. sterylizacji narzędzi, dezynfekcji, utrzymania sprzętu i aparatury medycznej, zasobów ludzkich (instrumentariuszki, sanitariusze) oraz koszty wydziałowe, w tym utrzymanie czystości, obsługi itp.

Leczenie pacjentów, przeprowadzanie operacji wiąże się też z kosztami funkcjonowania apteki, tlenowni, sterylizatorni, kuchni czy pralni, niezależnie od tego, czy podmioty te są ujęte w strukturze organizacyjnej szpitala, czy też są to usługi świadczone przez podmioty zewnętrzne. Koszty te obejmują zużycie materiałów, usługi obce, wynagrodzenia z narzutami, świadczenia na rzecz pracowników oraz inne koszty. Praktyka pokazuje, że szpitale często zlecają usługi pralnicze, prowadzenie kuchni podmiotom zewnętrznym.

Kolejna grupa kosztów obejmuje koszty utrzymania samochodów. Mogą to być samochody na użytek ogólny szpitala, np. samochody dostawcze oraz karetki. Koszty z nimi związane obejmują amortyzację, zużycie części zamiennych, zużycie paliwa, usługi konserwacji, koszty remontów, ubezpieczenie i pozostałe koszty.

Istotną grupę kosztów stanowią koszty infrastruktury ogólnej szpitala. Do niej zalicza się budynki, utrzymanie terenów zielonych, ogrodzenia, ochronę. W ramach kosztów infrastruktury wyróżnia się amortyzację, koszty zużycia energii elektrycznej, ciepłej, gazu, usług konserwacji, napraw, pozostałych usług obcych, podatek od nieruchomości, ubezpieczenia.

Kolejną grupą kosztów są koszty zarządzania i obsługi szpitala. W ramach tej grupy kosztów wyodrębnić można koszty zarządzania szpitalem, koszty działów: księgowości, kadr, dział obsługi technicznej, dział rozliczeń i sprzedaży, dział IT. Są to przede wszystkim koszty wynagrodzeń pracowników, narzutów na wynagrodzenia, świadczeń na rzecz pracowników oraz utrzymania stanowisk pracy. Dotyczą one oprogramowania, komputerów, usług telekomunikacyjnych.

Do kosztów ogólnych działalności szpitala można zaliczyć koszty wdrożeń i utrzymania systemów informatycznych, usługi bankowe, audytów, badania sprawozdań finansowych, obsługi prawnej, ubezpieczenia.

W ramach działalności szpitala często jest wyodrębniana przychodnia wraz ze specjalistycznymi poradniami. W ramach poradni świadczone są ogólne usługi zdrowotne oraz kontynuowane jest leczenie poszpitalne pacjentów. W ramach kosztów związanych z działalnością przychodni można wyróżnić koszty poszczególnych poradni, w tym koszty zatrudnienia lekarzy i pielęgniarek, utrzymania gabinetów zabiegowych, utrzymania sprzętu i aparatury medycznej, rejestracji pacjentów do poszczególnych poradni, zasobów ludzkich, w tym pracowników związanych z funkcjonowaniem przychodni, zarządzania i jej obsługi. W przypadku, gdy przychodnia znajduje się w odrębnym budynku, należy uwzględnić koszty utrzymania budynku.

Przedstawiony układ kosztów działalności szpitala ma duży wpływ na konstrukcję informacji ekonomicznej. W konsekwencji przekłada się to na konstrukcję narzędzi zarządzania szpitalem. Zalicza się do nich w szczególności zakładowy plan kont oraz budżet szpitala. W dużym stopniu będzie on zależeć od potrzeb informacyjnych zarządzających szpitalem. Również – od ich świadomości i wiedzy dotyczącej mechanizmów i przyczyn powstawania kosztów szpitala.

## 2. Zakres ewidencji kosztów w publicznym zakładzie opieki zdrowotnej

Dotychczasowe modele rachunku kosztów publicznych szpitali wynikają głównie z wprowadzonego Rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 1998...). W rozporządzeniu tym określono zasady ewidencji kosztów działalności zakładów opieki zdrowotnej, w tym szpitali.

W publicznym zakładzie opieki zdrowotnej, wyodrębnia się miejsca powstawania kosztów lub wyodrębniony zakres działalności – ośrodki kosztów. Przez miejsce powstawania kosztów rozumie się wyodrębnione w strukturze organizacyjnej zakładu komórki organizacyjne, kilka komórek organizacyjnych lub część komórki organizacyjnej. Ośrodki kosztów podzielono na trzy grupy:

- ośrodki kosztów związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych – ośrodki kosztów działalności podstawowej,
- ośrodki kosztów związanych z wykonywaniem działalności wspomagającej działalność podstawową – ośrodki kosztów działalności pomocniczej,
- ośrodek kosztów związanych z zarządzaniem zakładem jako całością – ośrodki kosztów zarządu.

Szczegółowy wykaz ośrodków kosztów ustala kierownik zakładu, biorąc pod uwagę następujące nośniki kosztów:

- w ośrodkach kosztów działalności podstawowej będących oddziałami szpitalnymi – osobodzień opieki oraz pacjent z przypisanymi mu lekami i procedurami medycznymi,
- w pozostałych ośrodkach kosztów działalności podstawowej – procedury medyczne,
- w ośrodkach kosztów działalności pomocniczej – usługi świadczone przez te ośrodki.

Ewidencją kosztów w zakładzie obejmuje się wszystkie koszty ponoszone przez zakład, z uwzględnieniem rodzajów kosztów oraz wyodrębnionych ośrodków kosztów w układzie podmiotowo-przedmiotowym.

Ewidencja w układzie rodzajowym uwzględnia w szczególności koszty amortyzacji, zużycia materiałów (leki, żywność, sprzęt jednorazowego użytku, odczynniki chemiczne i materiały diagnostyczne, paliwa), zużycie energii (energia elektryczna, energii cieplna), usługi obce (usługi remontowe, transportowe, medyczne, pozostałe usługi), podatki i opłaty, wynagrodzenia, narzuty na wynagrodzenia (składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, fundusz pracy), świadczenia na rzecz pracowników, w tym odpis na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, pozostałe koszty (podróże służbowe, ubezpieczenia OC i majątkowe)<sup>1</sup>.

Ewidencja kosztów według ośrodków kosztów w układzie podmiotowo-przedmiotowym jest prowadzona z podziałem na koszty bezpośrednie oraz koszty pośrednie. Koszty bezpośrednie obejmują koszty jednoznacznie przypisane nośnikom kosztów wyróżnionych w ośrodkach kosztów na podstawie dokumentów źródłowych, których zużycie jest istotne i opłacalne. Kosztami pośrednimi są:

- koszty powstałe w ośrodku kosztów niezaliczane do kosztów bezpośrednich,

---

<sup>1</sup> Przykładowy ich zakres opisano też w pracy (*Rachunkowość i sprawozdawczość...* 2008: 437–438).

- koszty ośrodków działalności pomocniczej rozliczone według odpowiednio dobranych kryteriów podziałowych, ustalonych przez kierownika zakładu, z uwzględnieniem przyjętych nośników kosztów.

Koszty pośrednie mogą być ujmowane ze szczegółowością odpowiadającą układowi rodzajowemu kosztów.

Podział kosztów działalności szpitala według przytoczonego *Rozporządzenia* uwzględnia w zasadzie stosowane schematy ewidencyjne kosztów przedstawiane od wielu lat w literaturze polskiej (por. np. Burzym 1980: 195–199; Stadtmüller 1972: 178) oraz stosowanymi wzorcowymi planami kont (por. Gierusz 2012: 496–525; Pałka 2009). Zgodnie z nimi ewidencja kosztów działalności przedsiębiorstwa w układzie podmiotowo-kalkulacyjnym była oparta na wyodrębnieniu kont kosztów działalności podstawowej, wydziałowych, zakupu, sprzedaży, działalności pomocniczej, ogólnego zarządu. Podział ten w zasadzie dotyczy specyfiki przedsiębiorstw produkcyjnych. Jego stosowanie wynika z pewnych przyzwyczajęń i dotychczasowych wzorów. Przedstawiony układ ewidencyjny kosztów służy głównie potrzebom ewidencyjnym, ale z punktu widzenia zarządzania kosztami przedsiębiorstwa jest niewystarczający. Ponadto nie uwzględnia on faktu, że specyfika działalności przedsiębiorstw np. handlowych, usługowych, budowlanych, a już szpitali jest zupełnie inna. W związku z tym inny będzie model rachunku kosztów<sup>2</sup> i tym samym sposób ewidencji kosztów działalności różnych podmiotów gospodarczych.

We współczesnym szpitalu takie podejście do ewidencji nie spełnia oczekiwań kadry menedżerskiej. W związku z tym zaistniała potrzeba tworzenia opracowań, które uwzględniałyby zwiększone zapotrzebowanie na informacje o kosztach działalności szpitala, co wymaga odpowiedniej konstrukcji planu kont dla zakładów opieki zdrowotnej (*Wzorcowy plan...* 2011).

#### 4. Ewidencja kosztów działalności szpitala – studia przypadków

Konsekwencją rozwiązań, które wynikały z Rozporządzenia (1998) i pewnych przyzwyczajęń, jest to, że w badanych szpitalach nie uwzględniano w ewidencji kosztów wielu istotnych miejsc powstawania kosztów czy też kosztów procesów. W jednym z badanych szpitali onkologicznych ewidencja kosztów była zbyt uboga na potrzeby jego zarządzania.

Koszty<sup>3</sup> były bowiem gromadzone w układzie rodzajowym i według ich miejsc powstawania i służyły bardziej celom sprawozdawczym niż zarządczym. Uwzględniają one grupy i pozycje kosztów wymienione w Rozporządzeniu Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. Jednak na potrzeby zarządzania kosztami szpitala i ich kalkulacji muszą one być bardziej rozbudowane i uwzględniać wyodrębnione miejsca powstawania kosztów.

Koszty gromadzone według ośrodków kosztów uwzględniają poszczególne oddziały szpitalne, pracownie, laboratoria, bloki operacyjne, poradnie, zakłady np. patomorfologii. Uwzględniano również łącznie koszty ogólne działalności szpitala, np. administracja, zarząd, czy np. podczyszczalnia ścieków. Przeprowadzona analiza kosztów działalności szpitala wykazała, że były wyodrębnione koszty utrzymania infrastruktury ogólnej szpitala,

<sup>2</sup> Zwraca się na ten problem w pracy (Gabrusewicz 2013: 125–133).

<sup>3</sup> Opracowano na podstawie analizy systemu informacyjnego przeprowadzonej w szpitalu onkologicznym przez autora. Za zgodą MARINA Sp. z o.o. [www.brz-marina.pl](http://www.brz-marina.pl).

niektórych jednostek organizacyjnych oraz istotnych grup kosztów w ramach wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności za koszty. Nie wyodrębniano np. kosztów:

- utrzymania budynków szpitalnych,
- jednostek organizacyjnych, np. działu księgowości, działu kadr,
- ochrony i zabezpieczenia szpitala,
- obsługi technicznej szpitala,
- działań marketingowych.

Brak wyodrębnienia tych grup kosztów powoduje, że w praktyce trudno skutecznie planować i kontrolować koszty działalności szpitala, zwłaszcza że są to stałe koszty jego działalności. Wpływało to na sposób budowy systemów motywacyjnych, gdyż trudno przedstawić wynik działalności poszczególnych obszarów działalności szpitala, np. oddziałów szpitalnych, jak i wyodrębnionych jednostek organizacyjnych. Należy zwrócić uwagę, że wymienione grupy kosztów cechuje inny mechanizm ich powstawania. Uwagę zwraca również fakt, że wyodrębnione ośrodki kosztów były zbyt syntetycznie ujęte w ewidencji kosztów i nie uwzględniały istotnych miejsc powstawania kosztów oraz procesów. Można to przedstawić na przykładzie kosztów zakładu radioterapii.

Koszty zakładu radioterapii, jako ośrodka kosztów, były grupowane tylko w układzie kalkulacyjnym kosztów. Uwzględniały one zasady ewidencji kosztów według wspomnianego *Rozporządzenia*. Ewidencja na potrzeby planowania i kontroli kosztów zakładu radioterapii powinna natomiast uwzględniać również koszty:

- realizacji usług, w tym koszty zużycia materiałów medycznych i innych niezbędnych do przeprowadzenia badania np. naświetlania,
- utrzymania sprzętu i aparatury medycznej,
- zasobów ludzkich,
- obsługi technicznej zakładu radioterapii,
- recepcji pacjentów,
- wydziałowe, w tym zarządzania zakładem.

Innym aspektem było rozliczenie kosztów zakładu fizyki, który poniekąd był ogniwem procedur naświetlenia. Zakład fizyki opracowywał m.in. czas naświetleń pacjenta na podstawie wytycznych lekarza prowadzącego. Jednak zakład fizyki pracował też na rzecz innych działów szpitala, m.in. na potrzeby zakładu diagnostyki obrazowej. Istniał więc problem opracowania nowych zasad kalkulacji kosztów usług zakładu fizyki, jak i zakładu diagnostyki obrazowej (USG, RTG, mammografia). Brak zasad rozliczeń kosztów miał wpływ m.in. na ostateczny koszt leczenia pacjenta.

W innym szpitalu, który został przekształcony w spółkę z o.o. na mocy porozumienia z powiatem, jego zarząd dąży do wprowadzenia docelowo systemu controllingu. Jednym z jego elementów było opracowanie koncepcji systemu budżetowania i w konsekwencji nowego zakładowego planu kont w zakresie ewidencji kosztów działalności szpitala.

System budżetowania szpitala uwzględnia istotne miejsca powstawania kosztów oraz procesy. Punktem wyjścia opracowania budżetu szpitala było wyodrębnienie istotnych ośrodków odpowiedzialności i miejsc powstawania kosztów. Uwzględniały one przychodnie, oddziały szpitalne, izbę przyjęć, blok operacyjny, zakład pielęgnacyjno-opiekuńczy, programy medyczne realizowane m.in. na zlecenie Narodowego Funduszu Zdrowia, pracownie diagnostyczne, aptekę, jednostki pomocnicze, zarządzanie i administrowanie szpitalem oraz utrzymanie infrastruktury ogólnej szpitala. W ramach wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności wyodrębniono grupy kosztów.

Zaproponowany zakładowy plan w zakresie ewidencji kosztów działalności szpitala odzwierciedla planowany system budżetowania. Koszty działalności oddziałów szpitalnych uwzględniają odrębnie koszty leczenia pacjenta, jego pobytu na oddziale, utrzymania sprzętu i aparatury medycznej na oddziale, zatrudnienia lekarzy i pielęgniarek oraz koszty wydziałowe. Ilustruje to tabela 1. Każda z tych grup kosztów ma swój indywidualny układ kalkulacyjny kosztów. Wcześniej ewidencja kosztów działalności oddziału szpitalnego uwzględniała tylko układ kalkulacyjny kosztów. Ewidencja kosztów działalności pracowni diagnostycznych uwzględnia koszty utrzymania każdej pracowni diagnostycznej, w tym utrzymania sprzętu i aparatury medycznej, koszty zasobów ludzkich (lekarze, technicy), koszty rejestracji pacjentów.

**Tabela 1**

Ewidencja kosztów oddziału szpitalnego

501	Koszty Oddziału Chirurgii Ogólnej
501-01-00	Koszty leczenia pacjentów
501-02-00	Koszty pobytu pacjentów na Oddziale
501-03-00	Koszty utrzymania aparatury medycznej
501-04-00	Koszty zasobów ludzkich
501-05-00	Koszty wydziałowe

Źródło: zakładowy plan kont szpitala. Za zgodą MARINA Sp. z o.o.

Wcześniej ewidencja kosztów działalności zakładu pielęgnacyjno-opiekuńczego obejmowała jedno konto z uwzględnieniem układu kalkulacyjnego kosztów. Po zmianach w ewidencji kosztów wyodrębniono następujące grupy kosztów: leczenia pacjentów, gabinetu zabiegowego, pobytu pacjentów, zasobów ludzkich, utrzymania kuchni zakładu, utrzymania budynku i koszty wydziałowe. Przykład rozwiązania ewidencyjnego przedstawia tabela 2.

**Tabela 2**

Ewidencja kosztów zakładu pielęgnacyjno-opiekuńczego

515	Koszty działalności Zakładu Pielęgnacyjno-Opiekuńczego
515-01-00	Koszty leczenia pacjentów
515-02-00	Koszty gabinetu zabiegowego
515-03-00	Koszty pobytu pacjentów
515-04-00	Koszty utrzymania sprzętu i aparatury medycznej
515-05-00	Koszty zasobów ludzkich – (opieka nad pacjentami)
515-06-00	Koszty utrzymania kuchni zakładu
515-07-00	Koszty wydziałowe
545-11-00	Budynek Zakładu Pielęgnacyjno-Opiekuńczego

Źródło: zakładowy plan kont szpitala. Za zgodą MARINA Sp. z o.o.

Ponadto w ewidencji kosztów działalności szpitala wyodrębniono koszty poszczególnych poradni, jednostek pomocniczych (m.in. apteka, tlenownia, sterylizatornia, kuchnia, pralnia, kotłownia), koszty zarządzania i obsługi (m.in. koszty rady nadzorczej, zarządu, działu finansowo-księgowego, działu służb pracowniczych, działu marketingu i sprzedaży). Ponadto wyodrębniono koszty infrastruktury ogólnej szpitala, a także samochodów i karetek. Dotyczą kosztów poszczególnych budynków oraz utrzymania i zabezpieczenia terenu

szpitala. Natomiast konto koszty ogólne działalności szpitala uwzględniają m.in. koszty organizacji zgromadzenia wspólników, obsługi prawnej, usług bankowych, wdrożeń np. systemów budżetowania, utrzymania sieci informatycznych wysyłania korespondencji ogólnej, ubezpieczeniem działalności szpitala jako całości.

Elementem wdrożenia zakładowego planu kont była również nowa dokumentacja, czyli komentarz do zakładowego planu kont. W nim opisano zakres ewidencji na kontach, przykładowe pozycje kosztów, zasady tworzenia kont analitycznych do kont syntetycznych, zasady korespondencji z kontami przeciwstawnymi. Dokument ten jest istotny z punktu widzenia tworzenia informacji. Reguluje on pewien zakres działalności szpitala. Brak jednoznacznej dokumentacji powoduje błędy w dekretacji dowodów księgowych. W konsekwencji wartość informacyjna danych jest mniejsza, a czasami wręcz bezwartościowa. Również dzięki tak przygotowanej dokumentacji koszty systemu informacyjnego są niższe, gdyż pracownicy nie tracą czasu na uzgodnienia, gdzie dany dowód zaksięgować.

### Uwagi końcowe

Zmiany prowadzenia ewidencji kosztów działalności szpitala wynikają z większego zainteresowania kadry menedżerskiej. Jest to efektem sytuacji ekonomicznej działalności szpitali. Kontrakty oferowane przez Narodowy Fundusz Zdrowia, a potem realizowane w praktyce przez szpitale, wymagają ciągłego monitoringu. Dotyczy to w szczególności uzyskania dodatniej marży na realizacji kontraktu.

Istotną przesłanką rozbudowy zakładowych planów kont w zakresie ewidencji kosztów działalności szpitali jest potrzeba rzeczywistej kalkulacji kosztów leczenia pacjenta. Elementem tej kalkulacji są m.in. koszty usług wewnętrznych, np. USG. Dlatego też, bez znajomości kosztów poszczególnych elementów tego „łańcucha”, nie jest możliwe rzeczywiste planowanie i kontrolowane oraz rozliczanie kosztów działalności szpitala. Z kolei to wymaga precyzyjnej ewidencji jego kosztów działalności.

Innym elementem wymuszonej zmiany zakładowych planów kont w zakresie ewidencji kosztów działalności szpitala jest wdrażanie systemów controllingu i budżetowania<sup>4</sup>. Oba systemy, tj. budżetowanie i rachunkowość, muszą być ze sobą kompatybilne. Ewidencja kosztów w systemie ich ewidencji musi odzwierciedlać układy kosztów w poszczególnych budżetach. Inaczej system informatyczny wspomagający budżetowanie nie będzie prawidłowo działał.

### Literatura

- Burzym E. (1980), *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa.
- Gabrusewicz W. (2013), *Atrybuty współczesnego rachunku kosztów*, „Research Papers of Wrocław University of Economics” nr 291.
- Gierusz J. (2012), *Plan kont z komentarzem. Handel. Produkcja. Usługi*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk.
- Kotapski R. (2013), *Implementing a Hospital Budget as an Element of Changes in its Management*, „Economics” vol. 92(3), Supplement A ISSN 1392–1258, Vilnius University.
- Pałka M. (2009), *Zakładowy plan kont z komentarzem dla jednostek prowadzących działalność gospodarczą*, Wydawnictwo i Doradztwo Ekspert, Wrocław.

<sup>4</sup> Szerzej o zmian wynikających z wdrożenia systemu budżetowania opisano w artykule (Kotapski 2013: 268–277).



- Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej* (2008), red. M. Hass-Symotiuł, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk.
- Stadtmüller R. (1972), *Księgowość kalkulacyjna i sprawozdawczość finansowa w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa.
- Talarska M. (2012), *Budżet działalności oddziału szpitalnego na przykładzie oddziału anestezjologii i intensywnej terapii medycznej*, „Research Papers of Wrocław University of Economics” nr 268.
- Wzorcowy plan kont dla Zakładów Opieki Zdrowotnej – ewidencja kosztów w systemie finansowo-księgowym* (2011), wyd. II, red. G.K. Świdorska, Wydawnictwo Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU 1998, nr 164, poz. 1194.

#### **IDENTIFICATION OF HOSPITAL OPERATIONAL COSTS AND THEIR RECORD BASED ON EXAMPLES OF PUBLIC HOSPITALS**

**Abstract:** *Purpose* – the presentation of changes present in the creating of public hospitals’ chart of accounts in the area of operational cost records. *Design/Methodology/approach* – the documents used in this paper are legal acts controlling activities of hospitals, internal hospitals documents, performed analysis of hospital’s information’s system, hospitals’ chart of accounts. The analysis of literature about records of hospitals’ operational cost in Poland was performed. Own practical experience in creating of public hospitals’ chart of accounts and the implementing the budgeting systems were used in the paper. *Findings* – the presentation of records’ models of two hospitals’ operational costs. *Originality/value* – the paper presents unique models of recording of hospitals’ operational costs that were implemented. This translated into improved planning and control of hospital’s activities.

**Keywords:** firm’s chart of accounts; hospital’s operational costs; record of costs

#### **Cytowanie**

- Kotapski R. (2014), *Identyfikacja kosztów działalności szpitala i ich ewidencja na przykładach szpitali publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 827, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 69, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 59–67; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).