

**PRACE NAUKOWE**  
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
**RESEARCH PAPERS**  
of Wrocław University of Economics

**251**

# Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi  
**Edward Nowak**  
**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,  
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie [www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl)

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl> oraz w The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com), a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon [http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa [www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2012

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-241-3**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

Wstęp .....	11
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Koncepcja <i>lean management</i> w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji .....	13
<b>Piotr Bednarek</b> , Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych.....	25
<b>Renata Biadacz</b> , Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę .....	39
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym.....	56
<b>Dorota Burzyńska</b> , Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego .....	70
<b>Andrzej Bytniewski</b> , Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu.....	81
<b>Jolanta Chluska</b> , Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych.....	96
<b>Anna Chojnacka-Komorowska</b> , Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu.....	105
<b>Marlena Ciechan-Kujawa</b> , Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze .....	116
<b>Marcin Czycherski</b> , Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych.....	131
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski</b> , Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach.....	140
<b>Tomasz Dyczkowski</b> , Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne .....	154
<b>Krzysztof Gawron</b> , Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa. ....	170
<b>Anna Glińska</b> , Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej.....	183
<b>Katarzyna Goldmann</b> , Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa.....	197
<b>Angelika Kaczmarczyk</b> , Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej.....	210
<b>Anetta Kadej</b> , Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym..	219
<b>Anna Kasperowicz</b> , Odpowiedzialność w zawodzie księgowego .....	231

<b>Marta Kawa</b> , O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego.....	245
<b>Agnieszka Kister</b> , Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala.....	259
<b>Marcin Klinowski</b> , Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie.....	275
<b>Joanna Koczar</b> , Koszt wytworzenia a spłot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy .....	285
<b>Tomasz Kondraszuk</b> , Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych .....	294
<b>Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski</b> , Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy.....	305
<b>Robert Kowalak</b> , Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa .....	318
<b>Adam Lulek</b> , Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej.....	329
<b>Teresa Maszczak</b> , Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą.....	339
<b>Edward Nowak</b> , Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności.....	350
<b>Marta Nowak</b> , Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych.....	360
<b>Piotr Oleksyk</b> , Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych.....	373
<b>Ryszard Orliński</b> , Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali .....	382
<b>Katarzyna Piotrowska</b> , Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych.....	397
<b>Krzysztof Prymon</b> , Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie .....	407
<b>Małgorzata Rówińska</b> , Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze.....	418
<b>Bożena Rudnicka</b> , Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych .....	429
<b>Karol Schneider</b> , Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments).....	443
<b>Michał Soliwoda</b> , Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich .....	451
<b>Olga Szolno</b> , Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim.....	461

<b>Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej</b> , Cechy systemu informatycznego rachunkowości .....	476
<b>Agnieszka Tubis</b> , Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS.....	488
<b>Agnieszka Walas</b> , Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego.....	498
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą.....	510
<b>Lilianna Ważna</b> , Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu.....	526
<b>Beata Zaleska</b> , Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery	538

## Summaries

<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields.....	24
<b>Piotr Bednarek</b> , Application of management accounting techniques in local governments.....	38
<b>Renata Biadacz</b> , Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad.....	55
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Performance measurement systems in strategic controlling.....	69
<b>Dorota Burzyńska</b> , Managerial control and risk identification in local government units .....	80
<b>Andrzej Bytniewski</b> , Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling .....	95
<b>Jolanta Chluska</b> , Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations.....	104
<b>Anna Chojnacka-Komorowska</b> , Use of statistical indicators in controlling .	115
<b>Marlena Ciechan-Kujawa</b> , Outsourcing process management – selected legal and management aspects.....	130
<b>Marcin Czycherski</b> , The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries .....	139
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski</b> , Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises .....	153
<b>Tomasz Dyczkowski</b> , Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems.....	169
<b>Krzysztof Gawron</b> , The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy. ....	182
<b>Anna Glińska</b> , Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops.....	196

<b>Katarzyna Goldmann</b> , Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation .....	209
<b>Angelika Kaczmarczyk</b> , Historic cost and usefulness of economic information .....	218
<b>Anetta Kadej</b> , Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence .....	230
<b>Anna Kasperowicz</b> , Responsibility in the profession of accountant .....	244
<b>Marta Kawa</b> , About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing .....	258
<b>Agnieszka Kister</b> , Reserves as the area of hospital accounting .....	274
<b>Marcin Klinowski</b> , Criteria for the selection of the projects portfolio – selected issues .....	284
<b>Joanna Koczar</b> , Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues .....	293
<b>Tomasz Kondraszuk</b> , Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs. ....	304
<b>Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski</b> , Evaluation of investment projects by DCF method – selected problems .....	317
<b>Robert Kowalak</b> , Early warning systems in controlling of enterprise .....	328
<b>Adam Lulek</b> , Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools .....	338
<b>Teresa Maszczak</b> , Accounting organization in the management of economic entity .....	349
<b>Edward Nowak</b> , Managing aspects of financial reporting by operating segments .....	359
<b>Marta Nowak</b> , Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies .....	372
<b>Piotr Oleksyk</b> , Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity .....	381
<b>Ryszard Orliński</b> , Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation .....	396
<b>Katarzyna Piotrowska</b> , Disclosure of impairment losses of completed development works .....	406
<b>Krzysztof Prymon</b> , Possibility to implement fair value model in agriculture .....	417
<b>Małgorzata Rówińska</b> , Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications .....	428
<b>Bożena Rudnicka</b> , Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities .....	442
<b>Karol Schneider</b> , Accounting MTM in bank .....	450

---

<b>Michał Soliwoda</b> , Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives .....	460
<b>Olga Szolno</b> , Controlling and other management tools used in a chosen self-government of local government in Lublin Voivodeship .....	475
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej</b> , Features of accounting information system .....	487
<b>Agnieszka Tubis</b> , Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group .....	497
<b>Agnieszka Walas</b> , Not-ended long term projects and the closure of financial year .....	509
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Managerial accounting and controlling functions in business management.....	525
<b>Lilianna Ważna</b> , Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments.....	537
<b>Beata Zaleska</b> , Evaluation of hospital health care services – problems and barriers .....	545

**Beata Zaleska**

Politechnika Koszalińska

---

## WYCENA ŚWIADCZEŃ ZDROWOTNYCH SZPITALA – PROBLEMY, BARIERY

---

**Streszczenie:** Celem artykułu jest zaprezentowanie problemów związanych z wyceną świadczeń zdrowotnych publicznego szpitala, które wiążą się ze sposobem kontraktowania usług medycznych przez Narodowy Fundusz Zdrowia, zmieniającymi się regulacjami prawnymi dotyczącymi funkcjonowania rachunku kosztów w szpitalach i niejasnymi zasadami dotyczącymi sprzedaży świadczeń zdrowotnych na zasadach komercyjnych. Dokonano analizy literatury przedmiotu i obowiązujących aktów prawnych regulujących zagadnienie wyceny świadczeń zdrowotnych szpitala publicznego.

**Słowa kluczowe:** szpital, przychody, świadczenia zdrowotne.

### 1. Wstęp

Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala wiąże się z ustaleniem kosztu jednostkowego konkretnego świadczenia<sup>1</sup> [Ustawa... 2011]. Koszty jednostkowe są monitorowane na każdym szczeblu zarządzania opieką zdrowotną. W szpitalu koszty jednostkowe ustalane powinny być nie tylko dla świadczeń zdrowotnych, ale także dla dnia pobytu pacjenta, jednorodnej grupy pacjentów czy też leczenia pojedynczego pacjenta [Hass-Symotiuk, Wawer 1997, s. 66; Hass-Symotiuk i in. 2008, s. 30, 31]. Na szczeblu regionalnym i krajowym administrowania opieką zdrowotną istotna jest wiedza o przeciętnej wielkości kosztów jednostkowych utrzymania łóżka, leczenia pacjenta i świadczenia zdrowotnego. Kosztami jednostkowymi świadczeń zdrowotnych zainteresowane są władze lokalne (które są np. organami założycielskimi szpitali działających w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej), pacjenci, którzy kupują te świadczenia, Narodowy Fundusz Zdrowia, który

---

<sup>1</sup> Świadczenia szpitalne zgodnie z ustawą o działalności leczniczej, która obowiązuje od 1 lipca 2011 roku, 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.



jest największym płatnikiem na rynku usług medycznych w Polsce, władze centralne, które tworzą regulacje prawne systemu opieki zdrowotnej i go porządkują.

Metoda wyceny świadczeń zdrowotnych szpitala decyduje o poprawności obliczenia kosztu jednostkowego, który jest podstawą ustalenia ceny sprzedaży takiego świadczenia. Niedoszacowanie kosztów jednostkowych prowadzi do sytuacji, w której przychody ze sprzedaży nie pokrywają kosztów rzeczywiście poniesionych na świadczenia zdrowotne. Konsekwencją jest zadłużanie się placówek medycznych i ich zła sytuacja finansowa.

Artykuł ma na celu przybliżenie problematyki ustalania kosztu jednostkowego świadczeń zdrowotnych z punktu widzenia szpitala, Narodowego Funduszu Zdrowia i władz centralnych. Aby osiągnąć założony cel, dokonano przeglądu literatury przedmiotu, obowiązujących aktów prawnych i opublikowanych badań naukowych w zakresie prezentowanego tematu.

## 2. Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala w wymiarze makro

Wyceną świadczeń zdrowotnych w skali makro zainteresowani są Narodowy Fundusz Zdrowia (płatnik usług zdrowotnych) i rząd polski, który tworzy ramy funkcjonowania systemu opieki zdrowotnej, porządkując go w ten sposób. Obecny minister zdrowia uważa, że stworzenie rzetelnego systemu wyceny świadczeń medycznych jest jednym z ważniejszych zadań ministerstwa, którym kieruje. Z wypowiedzi ministra B. Arłukowicza wynika, że świadczeniodawcy powinni otrzymywać pieniądze publiczne za skuteczność leczenia, a efekty leczenia powinny stać się elementem konkurencji między świadczeniodawcami. Do tego jednak potrzebna jest dobra wycena procedur medycznych [Rozwód, Pieniążek-Osińska 2012].

Poprzednia minister zdrowia E. Kopacz zapoczątkowała powstawanie pakietu ustaw zdrowotnych, które m.in. miały uporządkować prowadzenie rachunku kosztów w szpitalach publicznych i wycenę usług zdrowotnych w skali całego systemu opieki zdrowotnej. W marcu 2008 roku weszło w życie Zarządzenie Ministra Zdrowia w sprawie powołania zespołu do przygotowania projektu rozporządzenia Ministra Zdrowia w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej oraz projektu rozporządzenia Ministra Zdrowia w sprawie jednolitego planu kont w zakładach opieki zdrowotnej [Zarządzenie... 2008]. Przewodniczącą zespołu profesor G. Świdarska jest zwolenniczką wprowadzenia do szpitali rachunku kosztów działań, który mógłby posłużyć także do wyceny świadczeń zdrowotnych na szczeblu centralnym, gwarantując przy tym porównywalność kosztów ponoszonych na świadczenia zdrowotne przez poszczególne szpitale. Jako przesłankę stosowania takiego rachunku kosztów podaje wzrost rozmiaru usług zdrowotnych wycenianych według kosztów kalkulowanych przy użyciu rachunku kosztów działań w krajach europejskich [Świdarska, Raulinajtys 2009, s. 261]. Przy czym jednostką podlegającą wycenie są jednostki diagnostyczne, tzw. Grupy Diagnostyczne (*Diagnosis Related Groups* – DRG), w Polsce ich odpowiednikiem jest JGP (Jed-

norodne Grupy Pacjentów). W grupach JGP znajdują się pacjenci o podobnej diagnozie i podobnych kosztach leczenia, ponieważ JGP jest systemem łączącym dane kliniczne z danymi kosztowymi. System JGP stosowany jest do rozliczenia leczenia szpitalnego przez Narodowy Fundusz Zdrowia w Polsce od 2008 roku.

Obecnie Narodowy Fundusz Zdrowia wycenia usługi zdrowotne, które później są przedmiotem zawieranych kontraktów między nim a świadczeniodawcami. Narodowy Fundusz Zdrowia zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Zdrowia w sprawie ogólnych warunków umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej dokonuje wyceny świadczeń na podstawie informacji pozyskanych od wybranych świadczeniodawców w ramach umów o współpracy [Rozporządzenie... 2008]. Informacje są opracowywane na podstawie rozwiązań rachunku kosztów pełnych, który został wprowadzony do stosowania przez samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej w 1999 roku [Rozporządzenie... 1998]. W środowisku medycznym spotyka się jednak krytykę wyceny kosztowej poszczególnych grup w systemie Jednorodnych Grup Pacjentów, który jest podstawą rozliczania się szpitali z NFZ: „...początkowo nie doszacowano świadczenia anestezjologii czy pediatrii. Przeszacowano z kolei świadczenia kardiologii interwencyjnej i neurochirurgii, co zaowocowało natychmiastowym wzrostem liczby świadczeniodawców w tych dziedzinach” [Biardzki 2011, s. 15]. Szpitale, szczególnie niepubliczne, „uciekają” od świadczeń o małej rentowności, co z kolei wzbudza sprzeciw szpitali publicznych, które takiej możliwości nie mają. Uważa się przy tym, że wycena świadczeń w systemie JGP powinna być dokonana przez instytucję niezależną od NFZ według określonej metody, która warunkowałaby zbieranie porównywalnych danych kosztowych.

W lipcu 2011 roku umieszczono na stronie internetowej Ministerstwa Zdrowia projekt ustawy o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Wynika z niego, że wyceną świadczeń medycznych (zwaną taryfą świadczeń) zajmie się Agencja Taryfikacja Świadczeń Opieki Zdrowotnej, która będzie działała niezależnie od płatnika, jakim jest Narodowy Fundusz Zdrowia. Wycena świadczeń zdrowotnych mogłaby opierać się na rachunku kosztów działań, który opracowany jest przez zespół profesor G. Świdarskiej.

Do zadań Agencji Taryfikacji Świadczeń Opieki Zdrowotnej będzie należało m.in. określanie taryfy świadczeń opieki zdrowotnej i jej bieżąca aktualizacja, przygotowanie i aktualizacja standardu dotyczącego rachunku kosztów świadczeń zdrowotnych, a także współpraca z wybraną grupą świadczeniodawców uczestniczących w programie badań kosztów do ustalenia stawek za świadczenia zdrowotne.

### **3. Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala w wymiarze mikro**

Teoretycznie szpitale powinny wyceniać świadczone przez siebie usługi zdrowotne. Ustalenie kosztów rzeczywistych świadczeń zdrowotnych umożliwia bowiem ustalenie ich cen sprzedaży, które mogą być pomocne przy negocjacji umów na świadczenie usług zdrowotnych z publicznym płatnikiem. Katalog cen świadczeń zdro-

wotnych szpitala powinien być przedstawiony także pacjentom przy ich sprzedaży na zasadach komercyjnych. Wycena może być też podstawą podejmowania decyzji zarządczych uwzględniających np. rentowność usług, efektywność wykorzystania zasobów itp. Praktycznie jednak, co wynika z przeprowadzonych badań, które zostały przedstawione w literaturze przedmiotu, nie wszystkie szpitale, szczególnie publiczne, w ostatnich latach wyceniały świadczenia zdrowotne. Do powodów takiego stanu rzeczy można zaliczyć sposób kontraktowania usług medycznych przez NFZ, brak możliwości udzielania świadczeń na zasadach komercyjnych pacjentom ubezpieczonym, co skutkuje dalej brakiem możliwości podejmowania decyzji zarządczych, słabą informatyzację i brak powiązania między informacjami medycznymi i finansowymi, a także zmianę regulacji prawnych odnośnie do zasad prowadzenia rachunku kosztów w publicznych szpitalach [Kogut 2009].

Podstawowym źródłem finansowania udzielanych przez szpital świadczeń zdrowotnych są środki finansowe uzyskiwane od Narodowego Funduszu Zdrowia na podstawie umów cywilnoprawnych. Podpisanie umowy poprzedzone jest konkursem ofert lub rokowaniami. Konkurs ofert składa się z części jawnej i niejawnej. W części niejawnej może dojść do negocjacji z oferentami (np. ze szpitalami). Negocjacje dotyczą najczęściej liczby planowanych do udzielenia świadczeń opieki zdrowotnej i ceny za udzielane świadczenia opieki zdrowotnej. Porównanie ofert w toku postępowania w sprawie zawarcia umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej obejmuje m.in. ceny i liczby oferowanych świadczeń opieki zdrowotnej oraz kalkulację kosztów [Ustawa 2004..., art. 142, art. 148, art. 149]. Badania przeprowadzone przez Ministerstwo Zdrowia wśród 47 publicznych zakładów, dla których jest ono organem założycielskim<sup>2</sup>, wykazały że kalkulację procedur medycznych (elementarnych świadczeń zdrowotnych) wykonało 72,3% badanych podmiotów. Przy czym informacje o koszcie jednostkowym procedury wykorzystywane były w tych placówkach do porównania z nim ich ceny sprzedaży, do negocjacji kontraktu z płatnikiem i do planowania kosztów działalności. Najrzadziej informacje te wykorzystywano do oceny efektywności wykorzystania zasobów.

Inne wyniki z przeprowadzonych badań zaprezentował zespół profesor M. Hass-Symotiuł<sup>3</sup>. Przeprowadzono je w latach 2007-2010 wśród szpitali publicznych (które stanowiły większość) i niepublicznych. Badano szpitale wielospecjalistyczne, jednej specjalności, wysokospecjalistyczne (kliniczne) i czterech podstawowych specjalności. Z badań wynika, że: „podstawą wyceny świadczeń przez NFZ nie są wyceny przedstawiane przez szpitale, informacje pozyskane od innych podmiotów, informacje o kosztach otrzymane ze wszystkich szpitali, informacje o kosztach

<sup>2</sup> Badane zakłady to zakłady świadczące wysokospecjalistyczne usługi medyczne, w tym stacjonarną opiekę zdrowotną, które dodatkowo prowadziły działalność naukowo-badawczą. Informacje pozyskane na podstawie opracowania [Baran 2010].

<sup>3</sup> Badania przeprowadzono w ramach projektu badawczego sfinansowanego ze środków MNiSW, realizowanego w latach 2007-2010 przez zespół Katedry Rachunku Kosztów Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego.

pozyskane od wybranych szpitali, tylko wyliczenia własne płatnika, analizy danych historycznych i ograniczenia budżetowe Funduszu” [Mućko 2010, s. 133]. Z badań wyciągnięto wnioski, że Fundusz nie gromadzi systematycznie informacji o kosztach realizacji świadczeń ani o kosztach świadczeniodawców. Szpitale nie widzą więc potrzeby ich ustalania, ponieważ przy kontraktowaniu koszty nie odgrywają żadnej roli, a szpitale publiczne nie mogą rezygnować ze świadczeń nierentownych. Sposób kontraktowania usług zdrowotnych nie stanowił więc dla szpitali motywacji do przeprowadzenia rzetelnej wyceny świadczeń zdrowotnych.

Problemem dotyczącym wyceny świadczeń zdrowotnych w szpitalach publicznych jest też zmiana regulacji prawnych w zakresie prowadzenia rachunku kosztów w tych placówkach. Od 1999 roku zaczął obowiązywać w szpitalach prowadzonych w formie publicznych zakładów opieki zdrowotnej rachunek kosztów wprowadzony Rozporządzeniem Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej [Rozporządzenie... 1998]. Umożliwił on wyliczanie kosztów usług medycznych wykonywanych na rzecz pacjentów. Niektóre szpitale wyceniły procedury medyczne zgodnie z tym rachunkiem kosztów. Jego przedmiotem był pacjent, osobodzień w oddziałach szpitalnych, usługi świadczone przez ośrodki kosztów działalności pomocniczej i procedury medyczne świadczone przez pozostałe ośrodki kosztów działalności podstawowej. Był to rachunek kosztów pełnych. Od 1 lipca 2011 roku, z dniem wejścia w życie ustawy o działalności leczniczej, rachunek kosztów z 1998 roku nie obowiązuje. Trwają bowiem prace nad ustaleniem nowego modelu rachunku kosztów, który – zgodnie z opublikowanym projektem z 15 lipca 2011 roku ustawy o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych oraz niektórych innych ustaw i uzasadnieniem do tego projektu<sup>4</sup> – obowiązywałby od 1 stycznia 2014 roku. W uzasadnieniu projektu podano, że rachunek kosztów przedstawiony w projekcie dotyczy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej oraz instytucji badawczych. Nie będą musiały go stosować jednostki budżetowe i podmioty lecznicze będące przedsiębiorcami. Opracowany przez zespół projekt rozporządzenia w sprawie rachunku kosztów zawiera zasady stosowania rachunku kosztów działań, ewidencji kosztów, sposób przypisania zasobów do obiektów, które są przedmiotem kalkulacji, i sposób ustalenia kosztu finalnego, np. grupy diagnostycznej. Określa także sposób ustalania kosztów zasobów niewykorzystanych. W rozporządzeniu przyjęto podejście zasobowe wykorzystywane w rachunku kosztów działań [Świdarska, Raulinajtys 2009, s. 264].

Niektórzy eksperci zajmujący się opieką zdrowotną krytykują pomysł opracowania i wdrożenia nowego rachunku kosztów. Uważają, że możliwa była modyfikacja istniejących regulacji w zakresie zasad rachunku kosztów, która nie wiązałaby się z koniecznością wdrażania nowego systemu rachunku kosztów, co jest ogromnym przedsięwzięciem logistyczno-organizacyjnym i finansowym [Stylo 2011,

<sup>4</sup> Informacje pozyskane ze strony internetowej Ministerstwa Zdrowia: <http://www.mz.gov.pl/wwwmz/index?mr=q491&ms=382&ml=pl&mi=382&mx=0&mt=&my=131&ma=017953>

s. 66, 67]. W ocenie skutków regulacji podanej w uzasadnieniu do projektu zmiany ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych przedstawiono prawdopodobne koszty związane z wprowadzeniem nowego rachunku kosztów. Dla szpitali małych (10 oddziałów) mogłyby one wynieść 1 800 000 złotych, a w dużych (do 20 oddziałów) nawet 2 900 000 złotych.

Zastosowanie rachunku kosztów działań jest kosztowne i pracochłonne, dlatego zadłużone szpitale mogą mieć problem z jego wdrożeniem. Poza tym szpital jest jednostką, w której można wyodrębnić znacznie większą liczbę działań niż to zalecają twórcy rachunku kosztów działań, co może wiązać się z kolei z nieprawidłowym rozliczeniem kosztów na działania.

Zmiana regulacji prawnych, które już zostały wprowadzone w życie, i tych, które dopiero będą wprowadzane, prawdopodobnie zmusi szpitale publiczne, które nie wyceniły świadczeń zdrowotnych, do realizacji tego procesu. Zgodnie bowiem z ustawą o działalności leczniczej przekształcone w spółki kapitałowe szpitale, które działały w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, mogą udzielać świadczeń medycznych pacjentom na zasadach komercyjnych. Dotyczy to pacjentów, którzy nie posiadają ubezpieczenia zdrowotnego, i tych, którzy są ubezpieczeni, ale chcą pominąć terminy oczekiwania na świadczenie medyczne w ramach ubezpieczenia społecznego. Szpital, chcąc udzielać świadczeń medycznych na zasadach komercyjnych, musi opracować ich cennik, czyli wysokość opłat za poszczególne świadczenia medyczne. Dotyczy to szpitali działających w formie spółek prawa handlowego, samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej i jednostek budżetowych. Z tym że szpitale działające w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnych mogą udzielać świadczeń zdrowotnych odpłatnie osobom ubezpieczonym jedynie spoza koszyka świadczeń gwarantowanych<sup>5</sup> w ramach ubezpieczenia zdrowotnego, z poszanowaniem tzw. zasad kolejkowych (czyli terminów wynikających z ubezpieczenia powszechnego). Przy tym świad-

---

<sup>5</sup> Został wprowadzony w życie nowelizacją ustawy o świadczeniach zdrowotnych finansowanych z środków publicznych [Ustawa... 2004]. Według niej świadczenie gwarantowane to świadczenie opieki zdrowotnej finansowane w całości lub współfinansowane ze środków publicznych na zasadach i w zakresie określonych w ustawie. Celem jego wprowadzenia było zapewnienie możliwie największego dostępu do świadczeń zdrowotnych, które są efektywne i ważne z punktu widzenia potrzeb zdrowotnych. Koszyk gwarantowanych świadczeń zdrowotnych to wykaz (katalog) świadczeń o udowodnionej skuteczności medycznej. Kwalifikacji świadczenia opieki zdrowotnej jako świadczenia gwarantowanego dokonuje Minister Zdrowia po uzyskaniu rekomendacji Prezesa Agencji Oceny Technologii Medycznych. Według stanu na październik 2011 roku wprowadzono 13 rozporządzeń Ministra Zdrowia obejmujących wykaz takich świadczeń. Rozporządzenia określają sposób finansowania danego świadczenia gwarantowanego i warunki jego realizacji, w tym dotyczące personelu medycznego i wyposażenia w sprzęt i aparaturę medyczną, mając na uwadze konieczność zapewnienia wysokiej jakości świadczeń opieki zdrowotnej oraz właściwego zabezpieczenia tych świadczeń. Przy czym Minister Zdrowia może usunąć dane świadczenie opieki zdrowotnej z wykazu świadczeń gwarantowanych albo dokonać zmiany poziomu lub sposobu finansowania, lub warunków realizacji świadczenia gwarantowanego, działając z urzędu lub na wniosek Prezesa Agencji Oceny Technologii Medycznej.

czenia te mogą być wykonywane tylko w ramach wolnego sprzętu, pomieszczeń i możliwości personelu [Markłowska-Dzierżak 2011, s. 36]<sup>6</sup>. Według ustawy o działalności leczniczej opłaty za udzielane świadczenia zdrowotne powinien ustalić kierownik jednostki na podstawie kosztów rzeczywistych udzielenia świadczenia.

#### 4. Zakończenie

Jak wynika z obowiązującej ustawy o działalności leczniczej, szpitale powinny opracować cennik świadczeń zdrowotnych dla pacjentów, którzy chcą takie świadczenia nabywać na zasadach komercyjnych. Można postawić pytanie, czy wycena usług zdrowotnych w szpitalu będzie dokonywana zgodnie z nowym rachunkiem kosztów (który ma obowiązywać dopiero od 2014 roku), czy według rachunku kosztów z 1998 roku (który już nie obowiązuje), a może według innych zasad, które jednostka ustali do wyceny świadczeń zdrowotnych sama. Taki stan rzeczy budzi duże obawy związane z prawidłowością wyceny i jej porównywalnością w odniesieniu do innych placówek, które świadczą podobne usługi zdrowotne. Nie ulega wątpliwości, że wycena świadczeń zdrowotnych musi się opierać na odpowiedniej metodologii, stosowanej zarówno przy wycenie świadczeń zdrowotnych na szczeblu centralnym, jak i na szczeblu jednostek świadczących usługi zdrowotne. Zapewni to bowiem porównywalność świadczonych usług między jednostkami medycznymi, ułatwi negocjacje w sprawie zawieranych kontraktów z płatnikiem, być może przyczyni się do poprawy sytuacji finansowej zadłużonych szpitali i wspomże podejmowanie decyzji zarządczych w tych placówkach.

#### Literatura

- Baran W., *Ocena wykorzystania regulacji prawnych dotyczących rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, nr 55 (111).
- Biardzki M., *Jednorodne grupy pacjentów w lecznictwie ambulatoryjnym. JGP, czyli jak głupio próbować*, „Menedżer Zdrowia” 2011, nr 5.
- Hass-Symotiuk M., Wawer U., *Wykorzystanie informacji o kosztach w zarządzaniu placówkami opieki zdrowotnej*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, SKwP, Warszawa 1997.
- Hass-Symotiuk M., Mućko P., Jakimowicz H., *Zbiory informacji na potrzeby zarządzania w ochronie zdrowia*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 36, Wydawnictwo UE, Wrocław 2008.
- Kogut J., *Ocena prawidłowości dokonywania wyceny usług medycznych w SP ZOZ*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 56, Wydawnictwo UE, Wrocław 2009.
- Markłowska-Dzierżak M., *Hipokryzja w publicznej służbie zdrowia. Szpitale mogą dorabiać*, „Menedżer Zdrowia” 2011, nr 6.

<sup>6</sup> wypowiedź sekretarza stanu w Ministerstwie Zdrowia J. Szulca.

- Mućko P., *Potrzeby informacyjne i zbiory informacji Narodowego Funduszu Zdrowia*, [w:] M. Hass-Symotiuł (red.), *Koncepcja sprawozdawczości szpitali na potrzeby zintegrowanego systemu oceny dokonań*, Wyd. Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2010.
- Rozwód P., Pieniążek-Osińska B., *Arlukowicz: pacjent ma decydować, kto płaci za jego świadczenia*, [http://www.niepelnospawni.pl/ledze/x/11716?print\\_doc\\_id=105164](http://www.niepelnospawni.pl/ledze/x/11716?print_doc_id=105164) (6.03.2012).
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU nr 164, poz. 1194.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 6 maja 2008 r. w sprawie ogólnych warunków o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, DzU nr 81, poz. 484.
- Styło W., *Jakie są rzeczywiste koszty świadczeń zdrowotnych?*, cz. II, „Ogólnopolski Przegląd Medyczny” 2011, nr 11.
- Świdorska G., Raulinajtys M., *Rachunek kosztów działań jako podstawa wyceny usług*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2009, nr 49 (105).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, t.j. DzU z 2008, nr 164, poz. 1027, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, DzU nr 112, poz. 654.
- Zarządzenie Ministra Zdrowia w sprawie powołania Zespołu do przygotowania projektu rozporządzenia Ministra Zdrowia w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej oraz projektu rozporządzenia Ministra Zdrowia w sprawie jednolitego planu kont w zakładach opieki zdrowotnej, Dz.Urz.MZ 08.03.10 z 29.04.2008 ze zm.
- <http://www.mz.gov.pl/wwwmz/index?mr=q491&ms=382&ml=pl&mi=382&mx=0&mt=&my=131&ma=017953>

## EVALUATION OF HOSPITAL HEALTH CARE SERVICES – PROBLEMS AND BARRIERS

**Summary:** The aim of this article is to present problems connected with the evaluation of hospital health care services which are related to the method of health care services contracting by the National Healthcare Fund (Narodowy Fundusz Zdrowia), changes in legal regulations which concern the functioning of cost calculation in hospitals and unclear principles of health care services selling on commercial terms. The analysis of literature and valid juristic acts which regulate problems connected with the evaluation of public hospital health care services was realized.

**Keywords:** hospital, revenues, health care services.