

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**289**

# **Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej**

Redaktorzy naukowi

**Edward Nowak**

**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Barbara Cibis  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
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 Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2013

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-381-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
<b>Anna Balicka</b> , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
<b>Kinga Bauer</b> , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
<b>Piotr Bednarek</b> , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce .....	53
<b>Renata Biadacz</b> , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego .....	70
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym .....	81
<b>Leszek Borowiec</b> , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
<b>Agnieszka Burczyk-Witczak</b> , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
<b>Jolanta Chluska</b> , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
<b>Adam Chmielewski</b> , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego .....	120
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska</b> , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym .....	130
<b>Justyna Dyduch</b> , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych .....	140
<b>Joanna Dynowska</b> , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych .....	151
<b>Wojciech Fliegner</b> , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
<b>Monika Foremna-Pilarska</b> , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	171
<b>Anna Glińska</b> , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej .....	181
<b>Renata Gmińska</b> , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów .....	193

<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska</b> , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej .....	203
<b>Beata Gostomczyk</b> , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania .....	217
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa .....	226
<b>Beata Juralewicz</b> , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej .....	239
<b>Zdzisław Kes</b> , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej .....	249
<b>Magdalena Kludacz</b> , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych .....	258
<b>Konrad Kochański</b> , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
<b>Krzysztof Konstantyn</b> , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
<b>Zbigniew Korzeb</b> , Koncepcja RAPM ( <i>Risk Adjusted Performance Measure</i> ) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym .....	294
<b>Mariola Kotłowska</b> , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
<b>Marcin Kowalewski</b> , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting .....	314
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie .....	323
<b>Paweł Kuzdowicz</b> , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie .....	332
<b>Mariusz Lisowski</b> , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
<b>Sebastian Lotz</b> , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
<b>Monika Łada</b> , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji .....	365
<b>Sylwia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych .....	373
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska .....	383
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
<b>Ewelina Młodzik</b> , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach .....	406
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego .....	416
<b>Edward Nowak</b> , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości .....	427

<b>Marta Nowak</b> , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych .....	438
<b>Agnieszka Nózka</b> , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC .....	449
<b>Piotr Oleksyk</b> , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych .....	459
<b>Marek Ossowski</b> , Budżetowanie kosztów udziału w targach .....	468
<b>Marzena Remlein</b> , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
<b>Sabina Rokita</b> , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach .....	487
<b>Ewa Różańska</b> , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi .....	497
<b>Bogna Sawicka</b> , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
<b>Anna Surowiec</b> , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw .....	517
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice .....	526
<b>Marta Targowicz</b> , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej .....	546
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
<b>Beata Zaleska</b> , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o. ....	566

## Summaries

<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme .....	21
<b>Anna Balicka</b> , Coopetition of public higher education .....	33
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice .....	42
<b>Kinga Bauer</b> , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs .....	52
<b>Piotr Bednarek</b> , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland .....	69
<b>Renata Biadacz</b> , Risk analysis as part of the management control of local government units .....	80

<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
<b>Leszek Borowiec</b> , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example .....	101
<b>Agnieszka Burczyk-Witczak</b> , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009 .....	110
<b>Jolanta Chluska</b> , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy .....	119
<b>Adam Chmielewski</b> , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University .....	129
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska</b> , Use of Business Intelligence systems in financial controlling .....	139
<b>Justyna Dyduch</b> , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects .....	150
<b>Joanna Dynowska</b> , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys .....	160
<b>Wojciech Fliegner</b> , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes .....	170
<b>Monika Foremna-Pilarska</b> , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company .....	180
<b>Anna Glińska</b> , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
<b>Renata Gmińska</b> , New concepts of management and cost accounting .....	202
<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska</b> , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i> .....	216
<b>Beata Gostomczyk</b> , Time-Driven Activity-Based Costing – application example .....	225
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Management control systems oriented to corporate social responsibility .....	238
<b>Beata Juralewicz</b> , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies .....	248
<b>Zdzisław Kes</b> , Selected aspects of budgetary control .....	257
<b>Magdalena Kludacz</b> , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services .....	267
<b>Konrad Kochański</b> , The concept of project budgeting on the example of construction company .....	279
<b>Krzysztof Konstantyn</b> , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises .....	293
<b>Zbigniew Korzeb</b> , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank .....	303
<b>Mariola Kotłowska</b> , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company .....	313

<b>Marcin Kowalewski</b> , Performance management of beyond budgeting .....	322
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
<b>Paweł Kuźdowicz</b> , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
<b>Mariusz Lisowski</b> , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
<b>Sebastian Lotz</b> , Managerial dimension of target costing.....	364
<b>Monika Łada</b> , Organization target performance modelling .....	372
<b>Sylvia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumental role of management control in public finance area .....	382
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budgeting as a tool of environment protection costs management .....	393
<b>Jarosław Mielcarek</b> , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations .....	405
<b>Ewelina Młodzik</b> , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
<b>Edward Nowak</b> , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
<b>Marta Nowak</b> , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
<b>Agnieszka Nózka</b> , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
<b>Piotr Oleksyk</b> , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
<b>Marek Ossowski</b> , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
<b>Marzena Remlein</b> , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group .....	486
<b>Sabina Rokita</b> , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
<b>Ewa Różańska</b> , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
<b>Bogna Sawicka</b> , Costs calculation of non stationary studies at public universities .....	516
<b>Anna Surowiec</b> , Target costing for supply chain management .....	525
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
<b>Marta Targowicz</b> , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing .....	545

---

<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Financial result as a measure of public university performance .....	555
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
<b>Beata Zaleska</b> , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company .....	574



**Beata Zaleska**

Politechnika Koszalińska

---

## **OCENA WYKORZYSTYWANIA INFORMACJI O KOSZTACH W SZPITALACH PROWADZONYCH W FORMIE SPZOZ I W FORMIE SPÓŁKI Z O.O.**

---

**Streszczenie:** Celem artykułu jest zaprezentowanie wyników badań dotyczących pozyskiwania i wykorzystania informacji o kosztach w szpitalu prowadzonym w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej i szpitalu funkcjonującym w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Ankietę badawczą wypełnili główni księgowi podmiotów leczniczych, którzy udzielili odpowiedzi na pytania zgrupowane w pięciu blokach tematycznych.

**Słowa kluczowe:** koszty, szpital, ankieta, analiza porównawcza.

### **1. Wstęp**

Artykuł prezentuje wnioski z badań przeprowadzonych w formie analizy porównawczej, którą objęto dwa szpitale. Jeden szpital działa w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej, a drugi w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Celem badania było porównanie niektórych rozwiązań rachunku kosztów stosowanych w badanych podmiotach leczniczych i ocena systemu pozyskiwania i wykorzystywania informacji o kosztach. Posłużono się ankietą badawczą, która składała się z pięciu części:

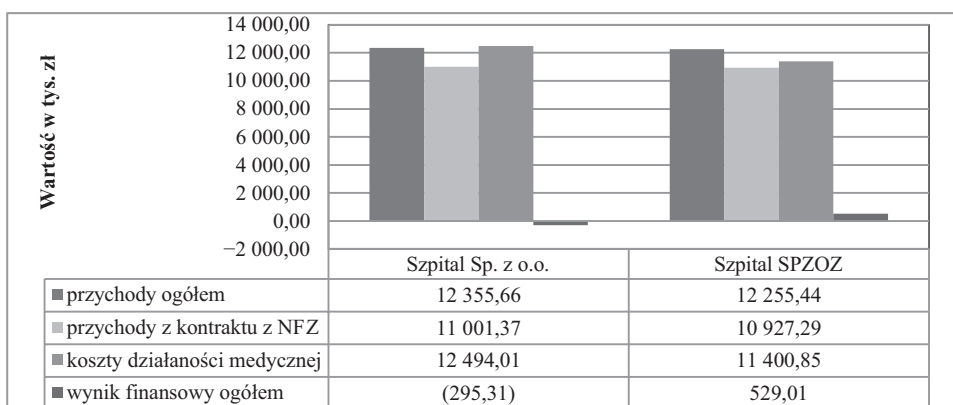
- część I – dane identyfikacyjne szpitala,
- część II – źródła finansowania działalności szpitala,
- część III – dane dotyczące ustalania cen świadczeń medycznych,
- część IV – sposób opracowywania informacji o kosztach i jej wykorzystanie,
- część V – ocena systemu pozyskiwania i przetwarzania informacji o kosztach w szpitalu.

Odpowiedzi na umieszczone w ankiecie pytania udzielili główni księgowi. Pierwszą część wniosków, które dotyczyły rozwiązań rachunku kosztów stosowanych w badanych podmiotach, przesłano do opublikowania w formie artykułu do Zeszytów Naukowych Wydziału Nauk Ekonomicznych Politechniki Koszalińskiej.

Celem niniejszego artykułu jest prezentacja wniosków wynikających z oceny wykorzystywania informacji o kosztach w badanych szpitalach, której dokonano na podstawie drugiej części przeprowadzonych badań.

## 2. Krótka charakterystyka badanych szpitali

Organami założycielskimi badanych szpitali są jednostki samorządu terytorialnego. Szpital SPZOZ jest szpitalem wojewódzkim, a szpital sp. z o.o. powiatowym. Obydwa podmioty lecznicze posiadają po trzy oddziały i podobną liczbę łóżek. Przy czym szpital SPZOZ jest szpitalem jednej specjalności, a szpital sp. z o.o. świadczy usługi zdrowotne w ramach czterech podstawowych specjalności (chirurgia, interna, położnictwo i ginekologia oraz pediatria). Środki finansowe do prowadzenia działalności szpitale pozyskują przede wszystkim od Narodowego Funduszu Zdrowia. Przychody z kontraktów z NFZ w jednym i drugim szpitalu w 2011 roku kształtowały się na podobnym poziomie. Rysunek 1 prezentuje wyniki finansowe badanych szpitali w 2011 roku.



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

Źródło: opracowanie własne. Wykres zaprezentowano także w referacie pt. *Porównanie rachunku kosztów szpitala prowadzonego w formie SPZOZ i szpitala prowadzonego w formie spółki z o.o. (część I)*, przesłanym do opublikowania w Zeszytach Naukowych Wydziału Nauk Ekonomicznych Politechniki Koszalińskiej.

Szpital sp. z o.o. w przeciwieństwie do szpitala SPZOZ wykazał w 2011 roku stratę na prowadzonej działalności. Udzielał on bowiem świadczeń ponadlimitowych (nieokreślonych umową z NFZ), z których publiczny płatnik pokrył tylko 50% poniesionych na nie kosztów. Szpital SPZOZ nie wykazał w ankiecie świadczeń ponadlimitowych.

Badane szpitale prowadzą rachunek kosztów pełnych. Przy czym szpital sp. z o.o. zadeklarował prowadzenie rachunku kosztów zgodnego z Rozporządzeniem

MZiOS w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, które obowiązywało publiczne zakłady opieki zdrowotnej do 2011 roku [Rozporządzenie...1998]. Szpitale prowadzą ewidencję kosztów według rodzaju i miejsc powstawania, jako podstawowe nośniki kosztów ustaliły osobodzień leczenia i oddział szpitalny. Dodatkowo szpital sp. z o.o. wykonuje kalkulację niektórych procedur medycznych. Szpitale nie sporządzają kalkulacji kosztów leczenia przypadków chorobowych. Stosują też inne zasady w rozliczaniu kosztów pośrednich. Trudno więc porównać między nimi koszty jednostkowe realizowanych świadczeń zdrowotnych, co utrudnia ich kontrolę i ocenę.

### 3. Wykorzystanie informacji o kosztach w badanych szpitalach

W szpitalu informacje o kosztach są pozyskiwane i przetwarzane ze względu na potrzeby odbiorców zewnętrznych, a także wewnętrznych. Do odbiorców zewnętrznych należą organy założycielskie, Ministerstwo Zdrowia, Główny Urząd Statystyczny oraz Narodowy Fundusz Zdrowia.

Wymienione podmioty nadzorują szpitale i monitorują ich sytuację finansową. Odbiorcy wewnętrzni, tacy jak dyrektorzy, kierownicy oddziałów i działów zainteresowani są informacjami o kosztach w celu podejmowania decyzji zarządczych [Zaleska 2009, s. 391-402].

Wśród wielu informacji o kosztach generowanych w szpitalu, takich jak koszty ogółem, według rodzaju, według miejsc powstawania, według ośrodków odpowiedzialności, istotna jest informacja o kosztach ponoszonych na świadczenia zdrowotne. Znajomość kosztu jednostkowego świadczenia może odegrać dużą rolę przy negocjacji wartości kontraktów zawieranych z publicznym płatnikiem czy wykonywaniu analiz potrzebnych do ustalenia rentowności usług zdrowotnych. Koszt rzeczywisty realizacji świadczenia zdrowotnego powinien być także podstawą do ustalania jego ceny sprzedaży.

Obecnie możliwa jest sprzedaż świadczeń zdrowotnych nie tylko NFZ-owi, ale też na zasadach komercyjnych bezpośrednio pacjentom, zakładom pracy czy zakładom ubezpieczeń. Szpitale będące przedsiębiorcami i działające w formie spółek mają mniej ograniczeń w zakresie sprzedaży komercyjnej niż szpitale niebędące przedsiębiorcami i działające w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej. Te drugie mogą wyjątkowo pobierać opłaty od pacjentów, gdy przewidują to przepisy ustawowe. Zgodnie z ustawą o działalności leczniczej [Ustawa 2011..., art. 44] szpitale powinny opracować cennik świadczeń medycznych udzielanych odpłatnie na podstawie bezumownego stosunku opieki zdrowotnej z zakresu powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego jako części zabezpieczenia społecznego [Jończyk 2007, s. 2-3]. Artykuł 45 UODL wskazuje, że wysokość opłat uzależniona jest od rzeczywistych kosztów poniesionych na świadczenie zdrowotne i ustala je kierownik szpitala. Pobierane przez szpital opłaty mogą dotyczyć świadczeń zdrowotnych spoza koszyka świadczeń gwarantowanych i świadczeń zdrowotnych

o wyższym standardzie [Brzezicki 2011, s. 39]. Przy czym ich udzielanie realizowane jest w drugiej kolejności za świadczeniami realizowanymi w ramach podpisanej umowy z publicznym płatnikiem (NFZ)<sup>1</sup>. Opłaty powinny być ustalane tak, aby środki z nich uzyskane umożliwiły pokrycie rzeczywistych kosztów udzielenia świadczenia zdrowotnego [Zaleska 2012, 138-153]. Tabela 1 prezentuje odpowiedzi udzielone przez głównych księgowych na pytania dotyczące wybranych elementów procesu ustalania cen sprzedaży świadczeń medycznych.

**Tabela 1.** Wykorzystanie informacji kosztowej w badanych szpitalach do ustalania cen sprzedaży świadczeń medycznych

Lp.	Pytanie	Szpital SPZOZ	Szpital sp. z o.o.
1	Czy szpital posiada cennik świadczeń medycznych?	Tak	Tak
2	Czy objęto cennikiem wszystkie świadczenia realizowane przez szpital?	Wybrane, objęte sprzedażą poza NFZ	Wszystkie
3	Co było podstawą ustalenia cen świadczeń medycznych?	Różne podstawy w zależności od rodzaju świadczenia	Wycena kosztów świadczeń medycznych dokonana przez NFZ
4	Kto ustalił cennik świadczeń medycznych?	Główny księgowy przy współudziale stanowiska do spraw marketingu	Dyrektor do spraw ekonomiczno-finansowych razem z działem rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

Główni księgowi badanych szpitali deklarują posiadanie cennika świadczeń medycznych. W szpitalu spółce z o.o. objęto nim wszystkie świadczenia natomiast szpital SPZOZ ustalił ceny dla świadczeń zdrowotnych realizowanych poza kontraktem z NFZ. Pierwszy podmiot leczniczy może udzielać świadczeń na zasadach komercyjnych, drugi jak wcześniej wspomniano, ma w tym zakresie pewne ograniczenia. Podstawą ustalania cen w szpitalu spółce jest wycena sporządzona przez NFZ, która obowiązuje przy zawieraniu kontraktów z publicznym płatnikiem. W drugim szpitalu wykorzystuje się różne podstawy ustalania cen w zależności od rodzaju świadczenia zdrowotnego. Nie sprecyzowano jednak, jakie to są podsta-

<sup>1</sup> Dla systemu opieki zdrowotnej w Polsce istotne znaczenie ma nowelizacja Ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, która wprowadziła w życie koszyk świadczeń gwarantowanych. Według niej świadczenie gwarantowane to świadczenie finansowane w całości lub współfinansowane ze środków publicznych na zasadach i w zakresie określonych w ustawach. Dużą rolę w tworzeniu koszyka gwarantowanych świadczeń zdrowotnych odgrywa Agencja Oceny Technologii Medycznych, która jest państwową jednostką organizacyjną posiadającą osobowość prawną i nadzorowaną przez Ministra Zdrowia. Działa na podstawie ustawy i statutu.

wy. Z udzielonych odpowiedzi wynika, że w badanych szpitalach nie wykorzystuje się do ustalania cen świadczeń medycznych ich rzeczywistych kosztów wytworzenia, które powinny być obliczone na podstawie sporządzonej kalkulacji. Może się więc zdarzyć, że ustalone ceny świadczeń medycznych nie będą zgodne z kosztami rzeczywistymi ich wykonania. Brak pokrycia kosztów rzeczywistych wykonanych świadczeń skutkuje pogorszeniem wyników finansowych i zwiększeniem straty na prowadzonej działalności.

Rzeczywiste koszty wykonania świadczeń ustalone przez szpital powinny pomóc też w negocjacjach z NFZ w zawieraniu umów na udzielanie usług zdrowotnych pacjentom<sup>2</sup>. Jednak na pytanie, czy publiczny płatnik oczekuje takich informacji, główni księgowi badanych szpitali udzielili odpowiedzi przeczącej. Przy czym stwierdzili, że wycena sporządzona w szpitalu nie ma znaczenia przy negocjacjach z NFZ. Sposób zawierania umów przez publicznego płatnika nie wymaga więc od świadczeniodawców wykonywania kalkulacji kosztów jednostkowych świadczeń medycznych.

Tabela 2 przedstawia odpowiedzi głównych księgowych szpitali na pytania dotyczące rodzaju informacji o kosztach, które są pozyskiwane i przetwarzane przez kadre zarządzającą tych podmiotów.

**Tabela 2.** Rodzaj informacji kosztowych wykorzystywanych przez kadre zarządzającą badanych szpitali

Lp.	Pytanie	Szpital SPZOZ	Szpital sp. z o.o.
1	Jakie informacje o kosztach są generowane w szpitalu?	Koszty poszczególnych oddziałów, koszty ośrodków działalności medycznej	Koszty poszczególnych oddziałów, koszty ośrodków działalności medycznej
2	Kadra kierownicza szpitala pozyskuje informacje o:	Kosztach według miejsc powstawania kosztów	Kosztach według miejsc powstawania kosztów
3	W szpitalu określa się efektywność działania w oparciu o wskaźniki:	Rentowności przychodów	Zadłużenia, rentowności przychodów, płynności, poziomu kosztów działania
4	Czy w szpitalu ustala się rentowność świadczeń medycznych?	Tak	Tak

Źródło: opracowanie własne.

Z udzielonych odpowiedzi wynika, że w badanych szpitalach na potrzeby zarządzania pozyskiwana jest mocno zagregowana informacja o kosztach poszczegól-

<sup>2</sup> NFZ finansuje świadczeniodawców na podstawie zawartej umowy w wyniku przeprowadzonego konkursu ofert. Wynikiem przeprowadzonego konkursu jest ustalenie ze świadczeniodawcami ceny i liczby świadczeń zdrowotnych. Przy czym wybiera się najkorzystniejszą ofertę w tym zakresie przy zachowaniu zasady uczciwej konkurencji. Regulacje prawne w zawarte są w Ustawie z dnia 23 stycznia 2003 r. o powszechnym ubezpieczeniu w Narodowym Funduszu Zdrowia.

nych miejsc ich powstawania i rodzajów prowadzonej działalności. Nie pozyskuje się informacji o kosztach wytworzenia pojedynczych świadczeń zdrowotnych czy ich poszczególnych grup. Tym bardziej dziwi odpowiedź głównych księgowych wskazująca na ustalanie rentowności świadczeń. Można przypuszczać, że w celu ustalenia rentowności koszty świadczeń obliczane są jako iloraz ogółem poniesionych kosztów w danym ośrodku działalności szpitala i liczby udzielonych świadczeń. Uzyskuje się koszty uśrednione, które nie odpowiadają kosztom rzeczywiście poniesionym na pojedyncze świadczenia zdrowotne czy ich grupy. Informacja o rentowności poszczególnych świadczeń zdrowotnych może być mocno zniekształcona.

Informacja kosztowa jest wykorzystywana także przy podejmowaniu decyzji związanych z zarządzaniem podmiotem leczniczym i przy określaniu efektywności działania. Główni księgowi badanych szpitali podali wskaźniki, na podstawie których badana jest efektywność działania podmiotów leczniczych. Zdecydowanie więcej analiz wykonuje szpital działający w formie spółki z o.o. Oblicza się w nim bowiem wskaźniki zadłużenia, płynności, poziomu kosztów działania, rentowności przychodów. W szpitalu działającym w formie SPZOZ wykonywana jest tylko analiza rentowności przychodów. Może to wynikać z tego, że w szpitalu działającym w formie spółki kierownik powołał dział rachunkowości zarządczej, którego pracownicy wprowadzają stopniowo narzędzia stosowane w rachunkowości zarządczej. Kierownik szpitala sp. z o.o. pozyskuje więc wieloprzekrojową i bardziej szczegółową informację o osiągniętych wynikach i czynnikach, które na ten wynik wpływają niż kierownik szpitala działającego w formie SPZOZ.

#### **4. Ocena pozyskiwania i przetwarzania informacji o kosztach w badanych szpitalach**

Oceny dokonali główni księgowi badanych podmiotów leczniczych, którzy jednoznacznie stwierdzili, że informacje o kosztach są łatwe do zrozumienia i interpretacji, istotne, użyteczne, wiarygodne, sprawdzalne, dostarczane terminowo i mają odpowiedni stopień szczegółowości. Stwierdzili także, że informacje o kosztach generowane w rachunkowości nie są zniekształcone. Tabela 3 prezentuje odpowiedzi na pytania dotyczące oceny funkcjonującego w badanych szpitalach rachunku kosztów.

W opinii głównego księgowego szpitala SPZOZ funkcjonujący rachunek kosztów wymaga zmian, chociaż dostarcza rzetelnych informacji o kosztach, umożliwia ich kontrolę, sprzyja planowaniu kosztów i pozwala na wyliczenie kosztów nośników kosztów, takich jak porada, osobodzień, hospitalizacja. Znacznie mniej zalet funkcjonującemu w szpitalu sp. z o.o. rachunkowi kosztów przypisał główny księgowy, który udzielił odpowiedzi na pytania zawarte w ankiecie. Wskazał jedynie, iż umożliwia on wyliczenie kosztów nośników kosztów. Mimo to nie stwierdził, aby rachunek kosztów wymagał zmian. W następnym pytaniu zaznaczył jednak odpowiedź, która wskazuje, iż przyczyną tego, że rachunek kosztów wymaga zmian, jest brak rozwiązań w zakresie powiązania informacji finansowych z informacja-

**Tabela 3.** Ocena funkcjonującego rachunku kosztów w badanych szpitalach

Lp.	Pytanie	Szpital SPZOZ	Szpital sp. z o.o.
1	Jak ocenia pan(i) funkcjonujący w ramach rachunkowości rachunek kosztów?	Dostarcza rzetelnych informacji dotyczących kosztów działania, pozwala na odpowiednią kontrolę kosztów, dostarcza informacji o kosztach planowanych, pozwala na wyliczenie takich wartości, jak osobodzień, badanie, porada, hospitalizacja	Pozwala na wyliczenie takich wartości, jak osobodzień, badanie, porada, hospitalizacja
2	Jak ocenia pan(i) stosowany system generowania informacji o kosztach?	Wymaga zmian	W wystarczającym stopniu spełnia swoją funkcję
3	Co jest przyczyną tego, że system informacji o kosztach wymaga zmian?	Brak rozwiązań w zakresie powiązania informacji finansowych z informacjami medycznymi	Brak rozwiązań w zakresie powiązania informacji finansowych z informacjami medycznymi
4	Jakie zmiany w systemie pozyskiwania i przetwarzania informacji o kosztach w szpitalu powinny nastąpić?	Większa integracja informacji finansowych z informacjami medycznymi	Większa integracja informacji finansowych z informacjami medycznymi

Źródło: opracowanie własne.

mi medycznymi. Można więc wnioskować, że nie opowiada się on za radykalnymi zmianami funkcjonującego rachunku kosztów, lecz jedynie za jego udoskonaleniem. Taką samą przyczynę konieczności zmiany rachunku kosztów podał główny księgowy szpitala SPZOZ. Można więc przypuszczać, iż słaba integracja informacji medycznych z finansowymi wynika ze zbyt małego stopnia informatyzacji badanych szpitali. Programy informatyczne pomagają bowiem w usprawnieniu przepływu informacji medycznych i finansowych, których powiązanie jest konieczne przy ustalaniu kosztów poniesionych na realizowane świadczenia zdrowotne. Respondenci nie wskazali odpowiedzi, które sugerują, że funkcjonujący w szpitalach rachunek kosztów spełnia w wystarczającym stopniu funkcję kalkulacyjną i dostarcza odpowiednich informacji przydatnych do kontraktowania świadczeń zdrowotnych.

## 5. Zakończenie

Informacje o kosztach są potrzebne do kalkulacji kosztu wytworzenia świadczeń zdrowotnych, negocjacji warunków kontraktów zawieranych z NFZ na udzielanie



usług zdrowotnych pacjentom, określenia rentowności sprzedaży, planowania i kontroli działalności medycznej. Informacje o kosztach powinny być tak przetwarzane, aby można je było porównać między podmiotami leczniczymi, które mają podobny profil działalności i świadczą podobne usługi i korzystają ze środków publicznych do prowadzenia działalności. Z badań przeprowadzonych w szpitalach wynika jednak, że nie byłoby możliwe porównanie kosztów realizowanych świadczeń zdrowotnych. Szpitale stosują inne zasady rozliczania kosztów na nośniki kosztów. Ustalanie cen na świadczenia medyczne nie jest oparte na kosztach rzeczywiście poniesionych. Informacje kosztowe są mocno zagregowane, a koszty jednostkowe nośników kosztów są uśrednione.

Informacja kosztowa potrzebna jest też do zapobiegania marnotrawstwu posiadanych zasobów, co może przyczynić się do poprawy trudnej sytuacji finansowej wielu szpitali w Polsce [Janik, Paździoch 2010, s. 96].

Obecnie, trwają prace nad nowym rachunkiem kosztów dla szpitali, które zainicjowało Ministerstwo Zdrowia. Opiera się on na rachunku kosztów działań. Ma umożliwić ujednoczenie ewidencji i rozliczania kosztów w szpitalach, które zgodzą się na przekazywanie danych o kosztach do instytucji, która zajmowałaby się wyceną świadczeń medycznych w skali całego kraju. W literaturze przedmiotu można spotkać pogląd, iż rozliczenie kosztów pośrednich metodą ABC pozwala na bardziej poprawne ustalenie kosztów jednostkowych produktów niż w tradycyjnych metodach kalkulacji, co z kolei wpływa na podejmowanie właściwych decyzji kierowniczych np. związanych z ustalaniem cen sprzedaży [Szychta 2008, s. 263]. Praktyka pokaże, czy nowy rachunek kosztów przyczyni się do dostarczenia informacji kosztowej, która przydatna będzie zarówno przy ustalaniu cen na świadczenia medyczne, jak i przy podejmowaniu decyzji przez kierowników szpitali.

## Literatura

- Brzeziński P., *Prawne aspekty komercyjnej działalności SPZOZ, ze szczególnym uwzględnieniem świadczeń okołomedycznych*, „Prawo i Medycyna” 2011, nr 4.
- Janik W., Paździoch M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu organizacjami*, CeDeWu, Wydawnictwa Fachowe, 2010.
- Jończyk J., *Stosunek opieki zdrowotnej*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne” 2007, nr 1.
- 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.
- Ustawa z dnia 23 stycznia 2003 r. o powszechnym ubezpieczeniu w Narodowym Funduszu Zdrowia, Dz.U. z 2003, nr 45, poz. 391.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, t.j. Dz.U. z 2008, nr 164, poz. 1027, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, Dz.U. nr 112, poz. 654.
- Zaleska B. *Sprawozdawczość zakładu opieki zdrowotnej*, [w:] *Zasoby i procesy w rachunkowości jednostek gospodarczych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2009.



Zaleska B., *Wybrane zagadnienia dotyczące ustalania cen świadczeń zdrowotnych szpitala*, [w:] *Opieka zdrowotna, zagadnienia ekonomiczne*, red. I. Rudawskiej i E. Urbańczyka, Difin, Warszawa 2012.

Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.

## **EVALUATION OF THE USE OF INFORMATION SYSTEM ABOUT COSTS IN HOSPITALS RUN IN THE FORM OF INDEPENDENT PUBLIC HEALTHCARE CENTRES AND OF LIABILITY COMPANY**

**Summary:** The aim of this article is to present results of research concerning the acquisition and use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centre and of liability company. The survey form was filled in by chief accountants of medical entities, who answered the questions which were grouped in five thematic blocks.

**Keywords:** costs, hospital, questionnaire, comparative analysis.