

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 424

**Rachunek kosztów  
Rachunkowość zarządcza  
Controlling**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Jadwiga Marcinek  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Barbara Cibis  
Łamanie: Beata Mazur  
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronach internetowych  
[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons  
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska  
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2016

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-574-2**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:  
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
53-345 Wrocław, ul. Komandorska 118/120  
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	7
<b>Tomasz Ankiewicz, Zofia Wiszkowska:</b> Charakterystyka procesu ustalenia kosztu jednostkowego produktu w przedsiębiorstwie branży meblarskiej / Description of the establishment of the unit cost of manufacturing goods in a furniture branch company.....	9
<b>Anna Balicka:</b> Zewnętrzne źródła informacji w rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw branży motoryzacyjnej / External sources of information for the accounting management of automotive sector enterprises .....	21
<b>Magdalena Barańska:</b> Analiza SWOT jako narzędzie controllingu strategicznego w międzynarodowym przedsiębiorstwie budowlanym / SWOT analysis as an instrument of strategic controlling – a case study of an international construction company.....	31
<b>Piotr Bednarek:</b> Niestandardowe wyznaczniki jakości audytu wewnętrznego / Non-standard indicators of internal audit quality .....	41
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Controlling kosztów w zakładzie ubezpieczeń / Cost controlling in an insurance company .....	50
<b>Joanna Dyczkowska:</b> Prezentacja kosztów B+R w raportach rocznych europejskich spółek biotechnologicznych / Presentation of R&D costs in annual reports of biotechnological companies .....	60
<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Wpływ źródeł finansowania na planowanie i kontrolę w organizacjach pożytku publicznego / An impact of financing sources on planning and control in public benefit organisations .....	72
<b>Izabela Emerling:</b> Wykorzystanie rachunku kosztów działań do planowania kosztów banku / Use of activity based costing to plan bank's costs .....	86
<b>Rafał Jagoda, Magdalena Kryska:</b> Koszt kredytów hipotecznych we franku szwajcarskim a ryzyko utraty wypłacalności gospodarstw domowych / Cost of mortgages in Swiss francs vs. a risk of insolvency of households .....	98
<b>Zdzisław Kes:</b> Strukturyzacja budżetów kosztów / Structuring of costs' budgets) .....	107
<b>Marcin Klinowski:</b> Podatkowe aspekty finansowania zakupu środka transportu w działalności gospodarczej / Tax aspects of the purchase of a passenger car financing in business .....	118
<b>Roman Kotapski:</b> Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w podmiotach leczniczych / Responsibility centers and cost centers in healthcare institutions .....	130

---

<b>Robert Kowalak:</b> Mierniki dokonań w budżetowaniu przedsiębiorstwa / Performance indexes in enterprise budgeting .....	140
<b>Marcin Kowalewski, Piotr Głowicki:</b> Metoda hoshin kanri w przedsiębiorstwach wykorzystujących koncepcję lean management / Using hoshin kanri method in lean enterprise.....	154
<b>Maria Nieplowicz:</b> Analiza przypadków wdrożeń zrównoważonej karty wyników w jednostkach samorządu terytorialnego / The analysis of the Balanced Scorecard implementation in the local government units .....	164
<b>Edward Nowak:</b> Zasada równoważenia kosztów i korzyści z informacji dostarczanych przez sprawozdania finansowe / Applying the cost-benefit principle to information disclosed in financial statements .....	173
<b>Marta Nowak:</b> Praca biegłego rewidenta w ujęciu psychologicznym. Koncepcje cech, style atrybucji, strategie obronne oraz błędy i efekty poznawcze / Certified auditor's work in psychological dimension. Feature conceptions, attribution styles, defense strategies and cognitive biases and effects .....	182
<b>Marta Nowak:</b> Wpływ doświadczeń zawodowych studentów kierunków związanych z rachunkowością na preferencje w zakresie specyfiki, organizacji oraz kariery w przyszłej pracy / The impact of professional experiences of students of accounting-related specializations on their preferences concerning specification, organization and career in their future work .....	191
<b>Michał Poszwa:</b> Wynagrodzenia i składki ubezpieczeniowe w rachunku kosztów uzyskania przychodów / Salaries and contributions in cost accounting of revenues obtaining .....	204
<b>Marcin Wierzbński:</b> Rachunkowość zarządcza w identyfikacji szans i zagrożeń w otoczeniu zewnętrznym dla modelu biznesowego przedsiębiorstwa / Management accounting in the identification of opportunities and threats for business model in external environment of the company .....	212

## Wstęp

We współczesnej gospodarce, przy zmieniających się bardzo dynamicznie warunkowaniach rynkowych, istotną rolę odgrywają systemy generowania informacji. Dla menedżerów wszystkich szczebli ważne jest, aby móc podejmować decyzje na podstawie rzetelnie przygotowanych raportów i rachunków kalkulacyjnych. Większość potrzebnych decydom informacji można pozyskać z wewnątrz przedsiębiorstwa, ale muszą zostać one odpowiednio zestawione i zaprezentowane. W związku z tym funkcje, jaką pełnią rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling w rachunkowości oraz zarządzaniu, należy uznać za niezwykle ważne. Są to obszary, które ze względu na potrzeby jednostek gospodarczych nieustannie się rozwijają, co skutkuje pojawianiem się coraz to nowych rozwiązań. Na bieżąco publikowane są teoretyczne opracowania wielu nowych bądź ulepszanych instrumentów, które jednocześnie mają szerokie i realne zastosowanie w praktyce.

Rachunek kosztów dostarcza różnych informacji o kosztach, sposobach i metodach kalkulacji w zależności od potrzeb przedsiębiorstwa. Umożliwia wykorzystywanie tych informacji w rachunkach wyników i pozwala na świadomą kontrolę ich poziomu. Rachunkowość zarządcza jest systemem, który powinien uzupełniać dane księgowe i prezentować informacje, których w obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej nie ma. Controlling natomiast powinien wspomagać proces zarządzania poprzez raportowanie wewnętrzne i właściwie przygotowane budżetowanie.

Przedstawione w niniejszej publikacji zagadnienia można przyporządkować do trzech głównych grup tematycznych:

- 1) rachunku kosztów – zawierające charakterystykę procesu ustalania jednostkowego kosztu produktu, klasyfikację kosztów na potrzeby controllingu, prezentację kosztów badań i rozwoju w raportach rocznych, wykorzystanie rachunku kosztów działań, kalkulację kosztów kredytów hipotecznych, a także prezentację zasady równoważenia kosztów i korzyści z informacji dostarczanych przez sprawozdania finansowe;

- 2) zarządczych instrumentów rachunkowości i controllingu – prezentowane tu kwestie dotyczą controllingu strategicznego, controllingu kosztów, wpływu źródeł finansowania na planowanie i kontrolę, mierników dokonań w budżetowaniu oraz rachunkowości zarządczej w identyfikacji szans i zagrożeń w otoczeniu zewnętrznym przedsiębiorstwa;

3) zastosowania specyficznych rozwiązań dla różnych branż i działalności – branży meblarskiej czy motoryzacyjnej, międzynarodowych przedsiębiorstw budowlanych, podmiotów leczniczych, europejskich spółek biotechnologicznych i branży finansowej.

Autorzy liczą na to, iż przedstawione przez nich koncepcje i metody zostaną z powodzeniem wykorzystane w praktyce gospodarczej bądź staną się przyczynkiem do dalszych dyskusji i poszukiwań jeszcze bardziej skutecznych instrumentów rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej i controllingu.

*Edward Nowak, Magdalena Chmielowiec-Lewczuk*

**Roman Kotapski**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
e-mail: roman.kotapski@ue.wroc.pl

---

## **OŚRODKI ODPOWIEDZIALNOŚCI I MIEJSCA POWSTAWANIA KOSZTÓW W PODMIOTACH LECZNICZYCH**

---

## **RESPONSIBILITY CENTERS AND COST CENTERS IN HEALTHCARE INSTITUTIONS**

---

DOI: 10.15611/pn.2016.424.12

**Streszczenie:** Artykuł został poświęcony wyodrębnianiu ośrodków odpowiedzialności za koszty i miejsca powstawania kosztów w podmiotach leczniczych. Uwzględniono w nim różne rodzaje podmiotów leczniczych, jak szpital, przychodnie oraz zakład opiekuńczo-pielęgnacyjny, które realizują świadczenia zdrowotne. Przeanalizowano literaturę w zakresie wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwach oraz podmiotach leczniczych. W artykule przedstawiono, na podstawie autorskich wdrożeń w podmiotach leczniczych, ośrodki odpowiedzialności za koszty i miejsca powstawania kosztów w szpitalu, przychodni rejonowej oraz zakładzie opiekuńczo-pielęgnacyjnym. Wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności i miejsc powstawania kosztów w podmiotach leczniczych wymaga przede wszystkim ich znajomości funkcjonowania. Również należy określić cel tego przedsięwzięcia. Podział ten jednak musi uwzględniać znajomość funkcjonowania tego typu podmiotów.

**Słowa kluczowe:** podmiot leczniczy, szpital, przychodnia, zakład opiekuńczo-pielęgnacyjny, ośrodek odpowiedzialności za koszty, miejsce powstawania kosztów.

**Summary:** The paper is devoted to isolate responsibility centers and cost centers in healthcare institutions. It takes into account different types of healthcare institutions such as hospitals, health centers and nursing houses, which provide health services. The analysis of literature in the area of isolating responsibility centers and cost centers in healthcare institutions was conducted. Based on original implementations in healthcare institutions, the paper presents responsibility centers and cost centers in hospitals, health centers and nursing houses. The isolation of responsibility centers and cost centers in healthcare institutions requires first of all knowledge about their functioning. The aim of such an action is also necessary. The division has to respect knowledge about how such institutions function.

**Keywords:** healthcare institution, hospital, health center, nursing house, cost responsibility center, cost center.

## 1. Wstęp

Wdrożenie systemów budżetowania i controllingu wymaga wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności i miejsc powstawania kosztów. Dzięki temu procesowi można poznać precyzyjnie specyfikę działalności podmiotu oraz zaobserwować przepływ zasobów. Pozwala to też w konsekwencji poprawić zarządzanie podmiotem.

W przypadku podmiotów leczniczych podział na ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów został w praktyce zdeterminowany rozporządzeniem z 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej. Taki podział jest jednak zbyt ogólny z punktu widzenia wdrożenia budżetowania i controllingu oraz kalkulacji kosztów leczenia pacjenta.

W artykule przedstawiono wyodrębnione ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w szpitalu, przychodni i zakładzie pielęgnacyjno-opiekuńczym. Przykłady te zostały przedstawione na podstawie autorskich wdrożeń systemów budżetowania oraz zakładowych planów kont w dwóch podmiotach leczniczych.

W opracowaniu zastosowano metodę indukcyjną i dedukcyjną. W publikacji zostały wykorzystane materiały wewnętrzne podmiotów leczniczych, analizy systemu informacyjnego szpitala i ich zakładowych planów kont. Przeprowadzono analizę literatury w zakresie istoty i wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności oraz miejsc powstawania kosztów. Wykorzystano własne doświadczenia praktyczne w konstruowaniu zakładowych planów kont dla szpitali publicznych i wdrażania w nich systemów budżetowania oraz opracowane zasady kalkulacji usług diagnostyki szpitalnej.

## 2. Świadczenia zdrowotne

Podmioty lecznicze, do których m.in. zaliczają się szpitale, przychodnie, zakłady opiekuńczo-lecznicze, zakłady pielęgnacyjno-opiekuńcze, zakłady rehabilitacji leczniczej, wykonują świadczenia zdrowotne. Świadczenie zdrowotne zgodnie z art. 2 ust. 10 to działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania [Ustawa z 15 kwietnia 2011]. Ustawa o działalności leczniczej w art. 8 rozróżnia następujące świadczenia zdrowotne:

- świadczenia zdrowotne szpitalne – całodobowe i stacjonarne,
- świadczenia zdrowotne inne niż szpitalne – całodobowe i stacjonarne,
- ambulatoryjne świadczenia zdrowotne.

Świadczenie szpitalne 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 godziny.

Stacjonarne i całodobowe świadczenie zdrowotne inne niż świadczenie szpitalne to świadczenia opiekuńcze, pielęgnacyjne, paliatywne, hospicyjne, świadczenia z zakresu opieki długoterminowej, rehabilitacji leczniczej, leczenia uzależnień, psychiatrycznej opieki zdrowotnej oraz leczenia uzdrowiskowego, udzielane pacjentom, których stan zdrowia wymaga udzielania całodobowych lub całodziennych świadczeń zdrowotnych w odpowiednio urządzonych, stałych pomieszczeniach.

Ambulatoryjne świadczenia zdrowotne obejmują świadczenia podstawowej lub specjalistycznej opieki zdrowotnej oraz świadczenia z zakresu rehabilitacji leczniczej, udzielane w warunkach niewymagających ich udzielania w trybie stacjonarnym i całodobowym w odpowiednio urządzonej, stałej pomieszczeniu. Udzielanie tych świadczeń może odbywać się w pomieszczeniach przedsiębiorstwa, w tym w pojeździe przeznaczonym do udzielania tych świadczeń, lub w miejscu pobytu pacjenta. Działalność lecznicza w rodzaju ambulatoryjne świadczenia zdrowotne może obejmować także udzielanie świadczeń zdrowotnych, które obejmują swoim zakresem badania diagnostyczne wykonywane w celu rozpoznania stanu zdrowia i ustalenia dalszego postępowania leczniczego.

Realizacja świadczeń zdrowotnych przez podmioty lecznicze wymaga posiadania odpowiednich zasobów do ich realizacji oraz właściwą jego organizację. Stąd też wymaga odpowiedniego zarządzania oraz narzędzi. Najczęściej trzeba wdrożyć systemy budżetowania, controllingu, rachunki wyników, odpowiedniego ujmowania przychodów i kosztów. Wdrożenie tych narzędzi wymaga wyodrębnienia w nich ośrodków odpowiedzialności i miejsc powstawania kosztów.

### **3. Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów**

Wydzielenie ośrodków odpowiedzialności i miejsc powstawania kosztów w przedsiębiorstwie lub innym podmiocie, np. w szpitalu, nie jest zadaniem prostym. Wymaga zaangażowania oraz wiedzy o funkcjonowaniu podmiotu [Kardasz i in. 2000]. Powinno temu towarzyszyć poznanie:

- specyfiki działalności przedsiębiorstwa;
- potencjału i możliwości przedsiębiorstwa;
- organizacji pracy w przedsiębiorstwie, zwłaszcza zależności wynikających ze stosowanej technologii produkcji;
- zachodzących procesów;
- regulaminu organizacyjnego, który obowiązuje w przedsiębiorstwie;
- regulaminu i stosowanych zasad wynagradzania pracowników, a zwłaszcza kierowników wydzielonych ośrodków odpowiedzialności;
- mechanizmów kształtowania ponoszonych kosztów;
- zasobów kadrowych i sprzętowych;
- podatności pracowników na wprowadzane zmiany.

Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności i miejsc powstawania kosztów ma na celu m.in. poprawienie efektywności gospodarowania zasobami podmiotu, usprawnienie jego działania, obniżki kosztów, zwiększenie rentowności usług.

W publicznym zakładzie opieki zdrowotnej wyodrębnia się miejsca powstawania kosztów lub wyodrębniony zakres działalności – ośrodki kosztów. Systematyka ta wynikała bezpośrednio z wprowadzonego rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej [Rozporządzenie... 1998]. W rozporządzeniu tym określono zasady ewidencji kosztów działalności zakładów opieki zdrowotnej.

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).

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,
- 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.

W praktyce szpitali najczęściej na potrzeby ujmowania kosztów wyodrębniano miejsca powstawania kosztów na potrzeby przedstawionego rozporządzenia<sup>1</sup>. Zazwyczaj ograniczano się do wyodrębnienia kosztów:

- poszczególnych oddziałów szpitalnych,
- bloku operacyjnego,
- poradni,
- zakładu diagnostyki obrazowej,
- laboratorium,
- apteki,
- działalności pomocniczej,
- ogólnego zarządu.

Taki podział wystarczał do wywiązania się z obowiązków sprawozdawczych i ujmowania kosztów zgodnie z rozporządzeniem w zakresie ewidencji kosztów. Niemniej już do planowania i kontroli czy też kalkulacji kosztów pacjenta lub usług np. w zakresie badań diagnostycznych oraz zarządzania zasobami szpitala to już niekoniecznie. Poniższy przykład ilustruje ten problem.

Zakład pielęgnacyjno-opiekuńczy jest jednostką organizacyjną jednego z powiatowych centrum zdrowia. W zespole 5 *Koszty według typów działalności* był ujmowany jako jedno miejsce powstawania kosztów z uwzględnieniem kosztów według układu kalkulacyjnego. Natomiast w ramach tego zakładu, jako ośrodka odpowiedzialności za koszty, można wyodrębnić następujące miejsca powstawania kosztów:

- gabinet zabiegowy,
- leczenie pacjentów,
- sala rehabilitacyjna i jej wyposażenie,
- zasoby ludzkie – opieka nad pacjentami,
- kuchnia zakładu,
- budynek zakładu,
- zarządzanie i administrowanie zakładem,
- utrzymanie terenu i ochrona zakładu.

Bardziej szczegółowe wyodrębnienie kosztów działalności zakładu pozwala na lepszą identyfikację jego kosztów. Tym samym poprawia proces planowania i kontroli kosztów jego działalności oraz kalkulacji kosztów usług.

---

<sup>1</sup> Szerzej problem ujmowania kosztów szpitala omówiony jest np. w pracach [Bryła 2011; Kotapski 2014].

Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności i miejsc powstawania kosztów podmiotu leczniczego ma wbrew pozorom duże znaczenie. Podział ten jest punktem wyjścia do opracowania zakładowego planu kont w zakresie kosztów działalności podmiotu leczniczego, opracowania systemu budżetowania czy też controllingu. W dalszej części przedstawiono studia przypadków dla szpitala i przychodni rejonowej.

#### **4. Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów – studia przypadków<sup>2</sup>**

Cele wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności i miejsc powstawania są różne w przedsiębiorstwach. W badanym podmiocie były to trzy zasadnicze cele. Pierwszym jest opracowanie i wdrożenie systemu budżetowania, drugim – bezpośrednio z nim się wiążącym – zmiana i dostosowanie zakładowego planu kont na potrzeby budżetowania. Trzeci główny cel to opracowanie zasad kalkulacji kosztów usług i docelowo ustalenie kosztów leczenia pacjenta.

Oddział szpitalny to jeden z głównych ośrodków odpowiedzialności za wynik w każdym szpitalu. W zależności od wielkości i specjalizacji szpitala liczba tych oddziałów jest różna. Niemniej można wyróżnić następujące procesy dotyczące działalności oddziału szpitalnego: leczenie pacjentów, pobyt pacjenta na oddziale, utrzymanie zasobów ludzkich (lekarze, pielęgniarki, rehabilitanci, personel pomocniczy i administracyjny), utrzymanie sprzętu i aparatury medycznej. Stąd też można wyróżnić następujące miejsca powstawania kosztów na oddziale: koszty leczenia pacjenta, koszty pobytu pacjenta na oddziale, koszty zasobów ludzkich, koszty funkcjonowania sprzętu i aparatury medycznej, koszty funkcjonowania gabinetu zabiegowego, koszty ogólne oddziału szpitalnego<sup>3</sup>. Stąd też z punktu widzenia działalności oddziału szpitalnego jest to pięć głównych miejsc powstawania kosztów. Natomiast w dalszej części te grupy kosztów są podstawą do stworzenia zasad kalkulacji kosztów leczenia pacjenta.

Podobne miejsca powstawania kosztów można wyodrębnić w izbie przyjęć szpitala. Może ona być także wyposażona np. w stanowisko EKG.

Szpital na swoim wyposażeniu posiada blok operacyjny oraz specjalistyczne pracownie diagnostyczne.

W ramach bloku operacyjnego należy wyodrębnić takie procesy, jak: utrzymanie sprzętu i aparatury medycznej, zatrudnienie kadry medycznej, utrzymanie bloku operacyjnego, m.in. obok utrzymania standardowej czystości to także dezynfekcja i sterylizacja. Dla niektórych większych bloków operacyjnych można odrębnie wy-

---

<sup>2</sup> Opracowano na podstawie autorskich wdrożeń systemów budżetowania w szpitalu onkologicznym i jednym z powiatowych centrum zdrowia. Materiały wykorzystano za zgodą MARINA Sp. z o.o. [www.brz-marina.pl].

<sup>3</sup> W pracy [Kotapski 2014a] scharakteryzowano wymienione grupy kosztów.

różniać sale operacyjne, które wchodzi w jego skład. Blok operacyjny musi być przygotowany do operacji pacjenta. Stąd można wyodrębnić następujące grupy kosztów: koszty operacji pacjenta, koszty zasobów ludzkich – pielęgniarek, instrumentariuszek, koszty utrzymania sprzętu i aparatury medycznej, która jest na wyposażeniu bloku, utrzymanie czystości i sterylności bloku<sup>4</sup>. Te grupy kosztów to istotne miejsca powstawania kosztów, które charakteryzują utrzymanie i funkcjonowanie bloków operacyjnych. Koszty te stanowią z jednej strony podstawę planowania i kontroli jego kosztów działalności, a z drugiej podstawę do określenia zasad kalkulacji kosztów operacji pacjenta. Jedną z pozycji kosztów operacji pacjenta są koszty wykorzystania bloku operacyjnego podczas jego operacji.

W ramach szpitala funkcjonują pracownie diagnostyczne, np. RTG, USG, EEG, endoskopii. Część z tych pracowni pracuje bezpośrednio na rzecz oddziałów szpitalnych, a niektóre z nich przyjmują także pacjentów z zewnątrz na badania ze skierowania np. przychodni. Również może być różna organizacja obszaru badań diagnostycznych. W badanym podmiocie był wyodrębniony zakład diagnostyki, gdzie w jego skład wchodziły pracownie RTG, USG. Dla pacjentów z zewnątrz była też odrębna rejestracja na badania. Natomiast pracownia endoskopii podlegała bezpośrednio ordynatorowi oddziału chorób wewnętrznych. Realizacja badania przez pracownię wymaga dostarczenia niezbędnych materiałów do jego przeprowadzenia, utrzymania sprzętu i aparatury medycznej, utrzymania kadry medycznej (lekarze, pielęgniarki, technicy) oraz utrzymania pracowni diagnostycznych. Stąd też można wyróżnić najogólniej koszty przeprowadzenia badania diagnostycznego, koszty utrzymania sprzętu i aparatury medycznej, który jest na wyposażeniu pracowni diagnostycznej, koszty zasobów ludzkich, koszty rejestracji pacjentów oraz koszty ogólne działalności pracowni.

Szpital lub przychodnia realizują na zlecenie Ministerstwa Zdrowia, Narodowego Funduszu Zdrowia czy też powiatu programy medyczne. Dotyczą one różnych aspektów zdrowotnych. Mogą to być programy dotyczące np. profilaktyki badania piersi czy odżywiania się. Każdy z tych programów angażuje zasoby szpitala lub przychodni. Stąd każde takie zlecenie powinno być poddane kalkulacji kosztów.

Obok powyższych wyodrębnionych miejsc powstawania kosztów można wyodrębnić inne szczególne obszary działalności szpitala. Do nich należy zaliczyć m.in. aptekę, tlenownię, sterylizatornię, pralnię. Na wyposażeniu szpitala są również samochody. Również należy wyodrębnić infrastrukturę ogólną, jak budynek czy też utrzymanie i zabezpieczenie terenu szpitala.

W strukturze organizacyjnej należy też wyodrębnić obszary dotyczące zarządzania szpitalem, jak i całą jednostką tj. powiatowym centrum zdrowia. Dotyczą one zarządzania jednostką, rozliczeń, kadr itp. Przykład ośrodków odpowiedzialności i miejsc powstawania kosztów szpitala przedstawia tabela 1.

<sup>4</sup> Szerzej: [Kotapski 2015].

**Tabela 1.** Ośrodki odpowiedzialności za koszty i miejsca powstawania kosztów szpitala

Ośrodki odpowiedzialności za koszty	Miejsca powstawania kosztów
Oddział szpitalny (Oddział Chirurgii Ogólnej, Oddział Chorób Wewnętrznych, Oddział Intensywnej Opieki Medycznej, Oddział Pediatryczny, Oddział Położnictwa i Ginekologii, Oddział Rehabilitacji neurologicznej)	<ul style="list-style-type: none"> <li>– leczenie pacjentów</li> <li>– pobyt pacjenta na oddziale</li> <li>– zasoby ludzkie</li> <li>– sprzęt i aparatura medyczna</li> <li>– utrzymanie oddziału</li> <li>– gabinet zabiegowy</li> <li>– obsługa oddziału</li> <li>– zarządzanie oddziałem</li> </ul>
Izba przyjęć	<ul style="list-style-type: none"> <li>– realizacja leczenia</li> <li>– utrzymanie urządzeń i sprzętu medycznego</li> <li>– zasoby ludzkie</li> <li>– pracownia EKG</li> <li>– rejestracja pacjentów</li> <li>– utrzymanie Izby przyjęć</li> </ul>
Blok operacyjny	<ul style="list-style-type: none"> <li>– operacja pacjenta</li> <li>– sale operacyjne</li> <li>– utrzymanie urządzeń i sprzętu medycznego</li> <li>– zasoby ludzkie – instrumentariuszki</li> <li>– utrzymanie bloku operacyjnego</li> </ul>
Pracownie diagnostyczne (RTG, USG, Endoskopii, Serologii, Fizykoterapii, EEG)	<ul style="list-style-type: none"> <li>– realizacja usług medycznych</li> <li>– utrzymanie urządzeń i sprzętu medycznego</li> <li>– rejestracja pacjentów</li> <li>– zasoby ludzkie</li> <li>– zarządzanie pracownikami</li> <li>– utrzymanie pracowni</li> </ul>
Programy medyczne	<ul style="list-style-type: none"> <li>– zlecenie, np. profilaktyka raka piersi</li> <li>– program, np. zdrowy styl odżywiania</li> <li>– kampanie realizowane na zlecenie np. powiatu</li> </ul>
Jednostki wspomagające	<ul style="list-style-type: none"> <li>– apteka</li> <li>– tlenownia</li> <li>– sterylizatornia</li> <li>– kuchnia</li> <li>– pralnia</li> </ul>
Transport usługowy	<ul style="list-style-type: none"> <li>– karetka</li> <li>– samochód osobowy</li> </ul>
Infrastruktura ogólna	<ul style="list-style-type: none"> <li>– budynki</li> <li>– kotłownia</li> <li>– utrzymanie dróg wewnętrznych, parkingów, terenów zielonych, chodników</li> </ul>
Zarządzanie i Administracja Szpitala	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Zarząd i Dyrekcja Szpitala</li> <li>– Dział Administracyjno-Gospodarczy</li> <li>– Dział Służb Pracowniczych</li> <li>– Dział Rozliczeń i Sprzedaży</li> <li>– Dział Zamówień Publicznych</li> <li>– Dział finansowo-księgowy</li> <li>– Dział IT</li> <li>– Samodzielne stanowiska</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 2.** Wyodrębnione miejsca powstawania kosztów w przychodni rejonowej

Ośrodek odpowiedzialności za koszty	Miejsca powstawania kosztów
Przychodnia Rejonowa 1	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Poradnia ogólna</li> <li>– Poradnia dziecięca</li> <li>– Nocna i świąteczna opieka zdrowotna</li> <li>– Transport sanitarny w POZ</li> <li>– Medycyna szkolna</li> <li>– Przychodnia stomatologiczna</li> <li>– Poradnia ginekologii i położnictwa</li> <li>– Pielęgniarska domowa opieka długoterminowa</li> <li>– Pracownia RTG</li> <li>– Pracownia EKG</li> <li>– Gabinet zabiegowy</li> <li>– Rejestracja pacjentów</li> <li>– Budynek</li> <li>– ochrona i zabezpieczenie terenu przychodni</li> <li>– zarządzanie przychodnią</li> </ul>
Przychodnia Rejonowa 2	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Poradnia ogólna</li> <li>– Poradnia dziecięca,</li> <li>– Poradnia zdrowia psychicznego</li> <li>– Poradnia leczenia odwykowego,</li> <li>– Oddział dzienny terapii uzależnień od alkoholu</li> <li>– Przychodnia stomatologiczno-protetyczna</li> <li>– Gabinet zabiegowy</li> <li>– Rejestracja pacjentów</li> <li>– Budynek</li> <li>– ochrona i zabezpieczenie terenu przychodni</li> <li>– zarządzanie przychodnią</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne.

W ramach badanego powiatowego centrum zdrowia w jego strukturze organizacyjnej znajdują się trzy przychodnie, w tym dwie przychodnie rejonowe, przychodnia specjalistyczna oraz zakład pielęgnacyjno-opiekuńczy. W tych jednostkach również należy wyodrębnić ośrodki odpowiedzialności za koszty i miejsca powstawania kosztów. Liczba wyodrębnionych ośrodków i miejsc powstawania kosztów będzie zależęć w dużej mierze od ich zadań i obszarze działania. W przypadku przychodni rejonowej można wyróżnić poradnie, gabinety zabiegowe, pracownie diagnostyczne, rejestrację pacjentów czy budynek. Przykładowe miejsca powstawania kosztów przychodni rejonowej przedstawia tabela 2.



## 5. Zakończenie

Wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności i miejsc powstawania kosztów w podmiotach leczniczych wymaga przede wszystkim ich znajomości funkcjonowania. Również należy określić cel tego przedsięwzięcia.

W badanym przypadku głównym celem było wdrożenie systemu budżetowania i docelowego systemu controllingu. Niebagatelnym czynnikiem było też opracowanie zasad kalkulacji kosztów leczenia pacjenta, kalkulacji kosztów operacji pacjenta oraz kosztów jednostkowych usług diagnostycznych, jak RTG, USG, EEG. Należy też dodać, że podział podmiotu leczniczego na ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów jest sprawą indywidualną<sup>5</sup>. Nie może on jednak nie uwzględniać pewnej logiki jego działalności oraz potrzeb informacyjnych kadry zarządzającej.

## Literatura

- Bryła A., 2011, *Dobór modelu rachunku kosztów usług medycznych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 182, s. 55-58.
- Chalastra M., 2013, *Jak dostosować rachunek kosztów rzeczywistych do wymogów budżetowania w szpitalu*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 12, s. 58-61.
- Kardasz A., Kotapski R., Szczerbiński A., 2000, *Istota i monitorowanie ośrodków odpowiedzialności za koszty*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 9, s. 19
- Kotapski R., 2014, *Jakie są koszty działalności oddziału szpitalnego*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 9, s. 59-67.
- Kotapski R., 2014a, *Identyfikacja kosztów działalności szpitala i ich ewidencja na przykładach szpitali publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 830, s. 17-19.
- Kotapski R., 2015, *Koszty utrzymania i eksploatacji bloku operacyjnego w szpitalu a koszty operacji pacjenta*, Controlling i Zarządzanie, nr 4, s. 40-41.
- Talarska M., 2010, *Ośrodki odpowiedzialności w procesie budżetowania w szpitalach publicznych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 123.
- Talarska M., 2010a, *Budżetowanie w publicznych zakładach opieki zdrowotnej. Wybrane problemy*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 135.
- Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, Dz.U., nr 112, poz. 654 z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, Dz.U., nr 164, poz. 1194.
- www.brz-marina.pl.

---

<sup>5</sup> W pracach [Chalastra 2013; Talarska 2010, s. 521-529; Talarska 2010a, s. 141-143] został również przedstawiony przykład ośrodków odpowiedzialności w szpitalu publicznym.