

MAŁGORZATA CYGAŃSKA

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

**KALKULACJA KOSZTÓW LECZENIA PACJENTA
– WYBRANE PROBLEMY¹**

Wprowadzenie

Aktami prawnymi opisującymi rachunkowość publicznych zakładów opieki zdrowotnej są przede wszystkim ustawa o rachunkowości² oraz rozporządzenie MZiOS w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej³. Ustawa o rachunkowości nie odnosi się wprost do rachunku kosztów, ale zasady ewidencji i rozliczania kosztów działalności operacyjnej SPZOZ powinny stanowić integralną część zakładowego planu kont, który z kolei wymagany jest zgodnie z art. 10 tej ustawy.

Rachunek kosztów jest narzędziem generującym informacje kosztowe. Jako podsystem systemu informacyjnego rachunkowości jest on bardzo ważnym elementem rachunkowości finansowej, ponieważ umożliwia uzyskanie informa-

¹ Praca naukowa finansowana ze środków na naukę w latach 2009–2012 jako projekt badawczy.

² Ustawa o rachunkowości nie odnosi się wprost do zasad rachunku kosztów. Jednak system ewidencji i rozliczania kosztów działalności operacyjnej samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej powinien stanowić integralną część zakładowego planu kont, wymaganego ww. ustawą, DzU 2009, nr 152, poz. 1223, t. jedn. z późn. zm.

³ Rozporządzenie MZiOS w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU 1998, nr 164, poz. 1194.

cji niezbędnych do sporządzania sprawozdań finansowych. Do tych wielkości zaliczane są przede wszystkim:

- koszt wytworzenia sprzedanych usług,
- koszt sprzedaży i ogólnego zarządu,
- wartość czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Rozwiązania przyjęte w rachunku kosztów powinny pozwolić na sporządzenie rachunku zysków i strat, umożliwić kalkulację kosztu jednostkowego świadczenia zdrowotnego oraz zabezpieczyć potrzeby jednostki w zakresie informacji kosztowych dotyczących poszczególnych rodzajów i odmian prowadzonej działalności medycznej.

Obowiązujące regulacje prawne traktują jednakowo kalkulację kosztów na oddziałach, niezależnie od profilu ich działalności. Tymczasem specyfika pracy na oddziałach zachowawczych i zabiegowych w sposób istotny wpływa na strukturę ponoszonych tam kosztów.

Głównym celem artykułu jest przedstawienie propozycji uszczegółowienia stopnia prezentacji kosztów na oddziałach szpitalnych, jak również przeanalizowanie struktury ponoszonych kosztów w przekroju oddziałów zabiegowych i zachowawczych.

1. Ogólne zasady kalkulacji kosztów szpitali

Przedmiotem zainteresowania rachunku kosztów w szpitalach jest obiekt kosztów – czyli pacjent. Do kalkulacji kosztu leczenia pacjenta wykorzystywane są określone nośniki kosztów, którymi na oddziałach szpitalnych jest osobodzień opieki oraz pacjent z przypisanymi mu lekami i procedurami medycznymi, w pozostałych ośrodkach kosztów działalności podstawowej są to procedury medyczne, natomiast w ośrodkach kosztów działalności pomocniczej są to usługi świadczone przez te ośrodki⁴.

Jedną z częściej wykorzystywanych informacji do oceny działalności oddziałów szpitalnych jest koszt jednego osobodnia. Osobodzień hospitalizacji traktowany jest jako przejściowy nośnik kosztów, który liczony jest jako przeciętny koszt pobytu pacjenta na oddziale z wyłączeniem kosztów leków i procedur medycznych.

⁴ Ibidem.

Równie ważną informacją potrzebną do zarządzania szpitalem jest koszt wykonywania poszczególnych procedur medycznych. Zgodnie z wymienionym wcześniej rozporządzeniem, dla każdego ośrodka działalności podstawowej, innego niż oddział szpitalny, kierownik zakładu ma obowiązek sporządzenia wykazu procedur medycznych w nim wykonywanych. Przy czym procedura medyczna jest tu traktowana jako elementarne świadczenie medyczne wykonywane na rzecz pacjenta poza oddziałem szpitalnym lub na oddziale, lecz w ramach działalności innego niż oddział szpitalny ośrodka kosztów działalności podstawowej. Dla każdej z procedur medycznych znajdujących się w wykazie należy ustalić ilościowe zestawienie zasobów zużywanych podczas typowego wykonania procedury z podziałem na zużyte materiały i czas pracy bezpośredniej personelu biorącego udział w jej wytworzeniu⁵.

Do rozliczania kosztów ośrodków wykonujących procedury medyczne wykorzystuje się kalkulację podziałową z współczynnikami, gdzie jednostką kalkulacyjną jest złotówka normatywnego kosztu bezpośredniego⁶.

W systemie rachunku kosztów szpitala najważniejszym lub docelowym nośnikiem kosztów jest pacjent. Rozporządzenie podaje sposób, w jaki powinno się określać koszt leczenia każdego pacjenta, na który składają się koszty leczenia na oddziałach szpitalnych (liczba osobodni \times koszt jednego osobodnia), koszty wykonanych procedur medycznych poza oddziałem i koszty leków.

Leki można podzielić na dwie następujące grupy:

- leki istotne kosztowo (przypisywane indywidualnie do każdego pacjenta),
- leki nieistotne kosztowo ujmowane w koszcie pobytu (koszcie osobodnia).

Biorąc pod uwagę zasadę, że około 80% wartości zużywanych zasobów wynika ze zużycia około 20% asortymentu zasobów, można przyjąć hipotezę, że około 80% kosztów leków na oddziale jest generowanych przez 20–30% zużywanych rodzajów leków, co uzasadnia takie podejście do kalkulacji kosztów leków.

⁵ Ibidem.

⁶ J. Gierusz, M. Cygańska, *Budżetowanie kosztów działań w szpitalu*, ODDK, Gdańsk 2009.

Rozpatrując natomiast stopień szczegółowości kalkulacji kosztów leczenia pacjenta, można wyróżnić:

- kalkulację kosztów z pominięciem oddziałów – podejście wykorzystywane w kalkulacji kosztów dla jednorodnych grup pacjentów oraz gdy finansowanie świadczeń nie jest związane z oddziałem, lecz konkretnym pacjentem (jednostką chorobową),
- kalkulację kosztów z uwzględnieniem oddziałów – podejście lepsze z punktu widzenia kontroli kosztów.

Obecne regulacje prawne kalkulacji kosztów szpitali obligują zakłady opieki zdrowotnej do stosowania drugiego podejścia.

2. Koszty leczenia pacjentów na oddziałach zabiegowych i zachowawczych

W tabeli 1A, 1B i 2 przedstawiono obowiązujący układ kalkulacyjny kosztów oddziałów oraz ich strukturę procentową w wybranych oddziałach badanego szpitala.

Koszty są tu prezentowane w przekroju oddziałów przy uwzględnieniu w koszcie leczenia pacjenta kosztów pobytu, kosztów procedur medycznych oraz leków. Do kosztów pobytu zaliczane są wszystkie koszty ponoszone na oddziale z wyłączeniem kosztów procedur medycznych i leków przypisywanych bezpośrednio do pacjentów. Są one określane jako koszty tak zwane wyróżnionych procedur i leków. Jednak często zdarza się, że koszty leków i procedur w ewidencji księgowej nie są przypisywane indywidualnie do pacjentów, tylko rozliczane na poziomie całego oddziału. Są to z reguły koszty leków o niskiej wartości oraz związane z realizacją procedur medycznych bezpośrednio na oddziale. Przykładem mogą być tu materiały opatrunkowe, cewniki i dreny związane z cewnikowaniem pęcherza moczowego. W takiej sytuacji są one ujmowane w koszcie pobytu pacjenta, jednak układ ewidencyjny pozwala na ich wyodrębnienie.

Tabela 1A

Struktura kosztów na wybranych oddziałach badanego szpitala (zł) – część 1

ODDZIAŁ	Całkowity koszt leczenia	Koszt pobytu	Koszt wydanych leków	Koszt wykonanych procedur	Koszt wyróżnionych procedur	Koszt wyróżnionych leków
Chirurgii Ogólnej, Naczyniowej i Onkologicznej	395 321	210 420	35 901	78 245	68 549	2206
Chirurgii Urazowo-Ortopedycznej	422 744	196 200	13 497	109 841	85 737	17 469
Endokrynologiczny i Diabetologiczny	97 561	81 707	3598	1552	9848	856
Gastroenterologiczny	197 485	120 998	3723	14 852	31 354	26 558
Ginekologiczno-Położniczy i Ginekologii Onkologicznej	427 116	309 771	674	59 550	39 632	17 489
Hematologiczny	152 177	93 651	9512	3579	9515	35 920
Kardiochirurgiczny	546 109	267 748	56 589	139 382	82 390	0
Kardiologiczny z OIOK	1 299 248	253 527	173 287	563 887	307 647	900

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych badanego szpitala.

Tabela 1B

Struktura kosztów na wybranych oddziałach badanego szpitala (zł) – część 2

ODDZIAŁ	Całkowity koszt leczenia	Koszt pobytu	Koszt wydanych leków	Koszt wykonanych procedur	Koszt wyróżnionych procedur	Koszt wyróżnionych leków
Nefrologiczny, Hipertensjologii i Chorób Wewnętrznych	211 764	189 402	8421	3532	1641	8768
Neurochirurgiczny	318 525	247 928	11 340	45 149	8510	5598
Neurologiczny z pododdziałem udarowym	213 034	164 689	25 111	18 777	984	3473
Okulistyczny	166 416	111 514	7046	2283	39 514	6059
Otolaryngologiczny i Onkologii Laryngologicznej	193 934	122 403	7512	33 581	26 975	3463

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych badanego szpitala.

W tabeli 2 przedstawiono strukturę procentową kosztów na wybranych oddziałach badanego szpitala.

Tabela 2

Struktura procentowa kosztów na wybranych oddziałach badanego szpitala (%)

ODDZIAŁ	Koszty pobytu	Koszty procedur	Koszty leków
Chirurgii Ogólnej, Naczyniowej i Onkologicznej	53,23	37,13	9,64
Chirurgii Urazowo-Ortopedycznej	46,41	46,26	7,33
Endokrynologiczny i Diabetologiczny	83,75	11,68	4,57
Gastroenterologiczny	61,27	23,40	15,33
Ginekologiczno-Położniczy i Ginekologii Onkologicznej	72,53	23,22	4,25
Hematologiczny	61,54	8,60	29,85
Kardiochirurgiczny	49,03	40,61	10,36
Kardiologiczny z OIOK	19,51	67,08	13,41
Nefrologiczny, Hipertensjologii i Chorób Wewnętrznych	89,44	2,44	8,12
Neurochirurgiczny	77,84	16,85	5,32
Neurologiczny z pododdziałem udarowym	77,31	9,28	13,42
Okulistyczny	67,01	25,12	7,87
Otolaryngologiczny i Onkologii Laryngologicznej	63,12	31,23	5,66

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych badanego szpitala.

Analizując koszty oddziałów, można zauważyć, że udział procentowy kosztów procedur medycznych wykonywanych na oddziałach zabiegowych w strukturze kosztów całkowitych mieści się w przedziale 16,85% – 67,08%, a średni udział jest na poziomie 35,95%. Natomiast w wypadku oddziałów zachowawczych⁷ średni udział kosztów procedur w strukturze kosztów całkowitych jest na poziomie 11,08%. Przedstawione różnice w dużym stopniu wynikają z odmiennej specyfiki funkcjonowania oddziałów zabiegowych i zachowawczych, jednak w pewnym stopniu jest to również spowodowane faktem, że na oddziałach zachowawczych koszty związane z realizacją pewnej puli procedur wliczane są w koszty pobytu pacjenta na oddziale. Dzieje się tak z powodu niewyodrębnienia ze struktur oddziałów zachowawczych pracowni diagnostyki inwazyjnej i nieinwazyjnej. Biorąc pod uwagę koszty leków, na oddziałach zachowawczych ich średni udział w strukturze kosztów całkowitych jest na poziomie 14,26%, natomiast na oddziałach zabiegowych – 7,98%. Udział procentowy kosztów pobytu to odpowiednio 56,08% i 74,66%.

W celu wyodrębnienia z tak zwanych kosztów hotelowych tych ściśle związanych z procesem leczniczym, proponuje się odrębne traktowanie przynajmniej kosztów wynagrodzeń personelu medycznego. Pozwala to na bardziej wiarygodną ocenę struktury ponoszonych kosztów na oddziałach związanych

⁷ W tabelach 1–4 oddziały zachowawcze zostały odróżnione od oddziałów zabiegowych poprzez wytłuszczenie.

z pobytom i leczeniem pacjenta. Uszczegółowioną strukturę kosztów na wybranych oddziałach przedstawiono w tabeli 3A, 3B i 4.

Tabela 3A

Uszczegółowiona struktura kosztów na wybranych oddziałach badanego szpitala (zł) – część 1

ODDZIAŁ	Całkowity koszt leczenia	Koszty hotelowe	Koszty leczenia (wynagrodzenia)	Koszt wydanych leków	Koszt wykonanych procedur	Koszt wyróżnionych procedur	Koszt wyróżnionych leków
Chirurgii Ogólnej, Naczyniowej i Onkologicznej	395 320	33 534	176 886	35 901	78 245	68 549	2206
Chirurgii Urazowo-Ortopedycznej	422 743	4813	191 387	13 497	109 841	85 737	17 469
Endokrynologiczny i Diabetologiczny	97 560	21 111	60 596	3598	1552	9848	856
Gastroenterologiczny	197 484	43 828	77 170	3723	14 852	31 354	26 558
Ginekologiczno-Położniczy i Ginekologii Onkologicznej	427 118	43 010	266 761	674	59 550	39 632	17 489
Hematologiczny	152 177	37 963	55 688	9512	3579	9515	35 920

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych badanego szpitala.

Tabela 3B

Uszczegółowiona struktura kosztów na wybranych oddziałach badanego szpitala (zł) – część 2

ODDZIAŁ	Całkowity koszt leczenia	Koszty hotelowe	Koszty leczenia (wynagrodzenia)	Koszt wydanych leków	Koszt wykonanych procedur	Koszt wyróżnionych procedur	Koszt wyróżnionych leków
Kardiochirurgiczny	546 109	65 749	201 999	56 589	139 382	82 390	0
Kardiologiczny z OIOK	1 299 248	5033	248 494	173 287	563 887	307 647	900
Nefrologiczny, Kipertensjologii i Chorób Wewnętrznych	211 763	94 834	94 568	8421	3532	1641	8768
Neurochirurgiczny	318 526	99 021	148 907	11 340	45 149	8510	5598
Neurologiczny z pododdziałem udarowym	213 033	12 307	152 382	25 111	18 777	984	3473
Oddział Okulistyczny	166 416	28 797	82 717	7046	2283	39 514	6059
Otolaryngologiczny i Onkologii Laryngologicznej	193 933	22 520	99 883	7512	33 581	26 975	3463

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych badanego szpitala.

Analizując uszczegółowioną strukturę kosztów, można zauważyć nieco inny obraz dotyczący kosztów utrzymania pacjenta na oddziale i kosztów typowego procesu leczniczego. Z danych przedstawionych w tabeli 4 wynika, że hotelowe koszty pobytu na oddziałach zachowawczych stanowią udział procentowy w kosztach całkowitych od 5,78% do 24,95%, natomiast na oddziałach zabiegowych udział ten mieści się w przedziale od 0,39% do 31,09%. W wypadku zaś kosztów procesu leczenia przedziały te kształtują się odpowiednio: 39,08% – 71,53% i 19,13% – 62,46%.

Tabela 4

Uszczegółowiona struktura kosztów na wybranych oddziałach badanego szpitala (%)

ODDZIAŁ	Koszty hotelowe	Koszty leczenia	Koszty procedur	Koszty leków	Koszt całkowity
Chirurgii Ogólnej, Naczyniowej i Onkologicznej	8,48	44,75	37,13	9,64%	100,00
Chirurgii Urazowo-Ortopedycznej	1,14	45,27	46,26	7,32%	100,00
Endokrynologiczny i Diabetologiczny	21,64	62,11	11,68	4,57%	100,00
Gastroenterologiczny	22,19	39,08	23,40	15,33%	100,00
Ginekologiczno-Położniczy i Ginekologii Onkologicznej	10,07	62,46	23,22	4,25%	100,00
Hematologiczny	24,95	36,59	8,60	29,85%	100,00
Kardiochirurgiczny	12,04	36,99	40,61	10,36%	100,00
Kardiologiczny z OIOK	0,39	19,13	67,08	13,41%	100,00
Nefrologiczny, Hipertensjologii i Chorób Wewnętrznych	44,78	44,66	2,44	8,12%	100,00
Neurochirurgiczny	31,09	46,75	16,85	5,32%	100,00
Neurologiczny z poddziałem udarowym	5,78	71,53	9,28	13,42%	100,00
Okulistyczny	17,30	49,70	25,12	7,87%	100,00
Otolaryngologiczny i Onkologii Laryngologicznej	11,61	51,50	31,23	5,66%	100,00

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych badanego szpitala.

Średnie udziały procentowe omawianych kosztów w przekroju oddziałów zachowawczych i zabiegowych zestawiono w tabeli 5, z danych tych wynika, że udział kosztów wynagrodzenia personelu medycznego (lekarzy i pielęgniarek) w dotychczasowych kosztach pobytu jest bardzo wysoki zarówno na oddziałach zachowawczych, jak i zabiegowych (44,57% i 50,79%). Potwierdza to fakt, że wyodrębnienie i rozbiecie kosztu osobodnia na pobyt hotelowy i osobodzień leczenia na oddziale jest potrzebny i uzasadniony. Daje to możliwość monitorowania tych kosztów i porównania między oddziałami, a w razie potrzeby uzys-

kania informacji kosztowych o udzielaniu świadczeń zdrowotnych w ponadstandardowych warunkach. Pozwala także wycenić koszt pobytu na oddziale matki z dzieckiem.

Tabela 5

Średnia struktura całkowitego kosztu leczenia
na oddziałach zabiegowych i zachowawczych badanego szpitala (%)

Wyszczególnienie		Oddziały zabiegowe		Oddziały zachowawcze	
		Struktura kosztów		Struktura kosztów	
		obowiązująca	uszczegółowiona	obowiązująca	uszczegółowiona
Koszty pobytu	Koszty hotelowe	56,09	11,52	74,66	23,87
	Koszty leczenia		44,57		50,79
Koszty procedur		35,94	35,94	11,08	11,08
Koszty leków		7,98	7,98	14,26	14,26
Koszt leczenia całkowity		100,00	100,00	100,00	100,00

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z badanego szpitala.

Podsumowanie

Dotychczasowy zakres przedstawianych informacji o koszcie leczenia pacjenta na oddziale, w podziale na koszty pobytu, koszty procedur medycznych i leków, jest zbyt ogólny. Uszczegółowiona prezentacja struktury ponoszonych kosztów na oddziałach jest potrzebna, aby między innymi dostosować systemy kalkulacji kosztów do zbliżających się zmian finansowania szpitali. Zaproponowana prezentacja kosztów oddziałów pozwala na bardziej wiarygodną ocenę kosztów utrzymania pacjenta na oddziale i kosztów jego leczenia.

Literatura

- Gierusz J., Cygańska M., *Budżetowanie kosztów działań w szpitalu*, ODDK, Gdańsk 2009.
- Rozporządzenie MZiOS w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU 1998, nr 164, poz. 1194.

COST ACCOUNTING BY PATIENT – CHOSEN PROBLEMS**Summary**

This paper presents the methods of calculating costs in hospitals under polish statutory accounting system. The new treating cost structure was suggested to obtain the information appropriate to needs of hospital managers.

Translated by Małgorzata Cygańska