

Projekt „Nowoczesne zarządzanie w zakładach opieki zdrowotnej  
– szkolenia z zakresu rachunku kosztów i informacji zarządczej  
oraz narzędzi restrukturyzacji i konsolidacji ZOZ”

# Instrukcja kosztów dla Zakładów Opieki Zdrowotnej

opracowana pod kierunkiem  
prof. dr hab. Gertrudy Krystyny Świdorskiej

przez zespół w składzie:

Marcin Pielaszek

Monika Raulinajtys-Grzybek

Gertruda Krystyna Świdorska

Projekt współfinansowany ze środków Unii Europejskiej  
w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego

Warszawa 2013



**KAPITAŁ LUDZKI**  
NARODOWA STRATEGIA SPÓJNOŚCI



**Ministerstwo Zdrowia**



**UNIA EUROPEJSKA**  
EUROPEJSKI  
FUNDUSZ SPOŁECZNY



Projekt współfinansowany ze środków Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego

Projekt partnerski Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie i Ministerstwa Zdrowia pt.: „Nowoczesne zarządzanie w zakładach opieki zdrowotnej – szkolenia z zakresu rachunku kosztów i informacji zarządczej oraz narzędzi restrukturyzacji i konsolidacji ZOZ”

**Koordinacja projektu**

Mariusz Karwowski

**Redakcja naukowa**

Gertruda Krystyna Świdarska

**Redakcja merytoryczna**

Monika Raulinajtys-Grzybek

**Ministerstwo Zdrowia**

**Departament Ubezpieczenia Zdrowotnego**

ul. Miodowa 15, 00-952 Warszawa

tel.: (22) 53 00 297, fax: (22) 63 58 005

[www.nzzoz.mz.gov.pl](http://www.nzzoz.mz.gov.pl)

**Szkoła Główna Handlowa w Warszawie**

**Katedra Rachunkowości Menedżerskiej**

ul. Rakowiecka 24, budynek A, pok. 329, 02-521 Warszawa

tel.: (22) 56 49 240, 56 49 241, fax: (22) 56 48 623

© Copyright by Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2011

Wszelkie prawa zastrzeżone. Kopiowanie, przedrukowywanie i rozpowszechnianie całości lub fragmentów niniejszej publikacji bez zgody wydawcy zabronione.

Wydanie II

**ISBN 978-83-7378-616-5**

**Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza**

02-554 Warszawa, al. Niepodległości 162

[www.sgh.waw.pl](http://www.sgh.waw.pl)

**Koncepcja graficzna i projekt okładki**

Małgorzata Przestrzelska, Martyna Koziel

**Skład i łamanie**

GAMP

**Aktualizacja składu**

Łukasz Gągulski

**Druk i oprawa**

EXPOL P. Rybiński, J. Dąbek Spółka Jawna

Zamówienie 136/VII/13

## Spis treści

1.	WSTĘP . . . . .	7
2.	IDENTYFIKACJA OBIEKTÓW KOSZTÓW ORAZ WZAJEMNYCH POWIĄZAŃ POMIĘDZY NIMI . . . . .	9
2.1.	Wprowadzenie . . . . .	9
2.2.	Identyfikacja ośrodków działalności podstawowej, działalności pomocniczej oraz zarządu . . . . .	10
2.3.	Identyfikacja świadczeń opieki zdrowotnej oraz usług niemedyycznych . . . . .	12
2.4.	Identyfikacja procedur medycznych . . . . .	13
2.5.	Identyfikacja osobodni hospitalizacji . . . . .	16
2.6.	Identyfikacja produktów leczniczych oraz wyrobów medycznych przypisywanych do finalnego obiektu kalkulacji . . . . .	17
2.7.	Identyfikacja zasobów ekonomicznych w ośrodkach działalności podstawowej oraz ich nośników . . . . .	18
3.	IDENTYFIKACJA FAKTYCZNIE PONIESIONYCH (RZECZYWISTYCH) KOSZTÓW W SYSTEMIE FINANSOWO- -KSIĘGOWYM . . . . .	23
3.1.	Wprowadzenie . . . . .	23
3.2.	Gromadzenie danych o faktycznie poniesionych kosztach prostych w ośrodkach działalności podstawowej w systemie finansowo-księgowym. . . . .	23
3.3.	Gromadzenie danych o faktycznie poniesionych kosztach według rodzaju w ośrodkach kosztów działalności pomocniczej w systemie finansowo-księgowym. . . . .	29
3.4.	Gromadzenie danych o faktycznie poniesionych kosztach według rodzaju w ośrodkach zarządu w systemie finansowo-księgowym . . . . .	30
4.	KALKULACJA KOSZTÓW OŚRODKÓW DZIAŁALNOŚCI POMOCNICZEJ. . . . .	32
4.1.	Wprowadzenie . . . . .	32
4.2.	Przypisanie kosztów świadczeń z ośrodków podstawowych oraz pozostałych ośrodków działalności pomocniczej. . . . .	32
4.3.	Kalkulacja kosztów usług działalności pomocniczej . . . . .	34
4.4.	Rozliczenie odchyłeń od kosztów planowanych działalności pomocniczej . . . . .	34

5.	KALKULACJA PLANOWANYCH KOSZTÓW ZASOBÓW EKONOMICZNYCH . . . . .	36
5.1.	Wprowadzenie . . . . .	36
5.2.	Identyfikacja kosztów prostych i ich wycena w koszcie planowanym . . .	37
5.3.	Ustalanie dostępności zasobów ekonomicznych . . . . .	40
5.4.	Kalkulacja kosztu na jednostkę nośnika dla zasobów ekonomicznych. . .	41
6.	KALKULACJA KOSZTU PROCEDUR MEDYCZNYCH. . . . .	42
7.	KALKULACJA KOSZTU OSOBODNIA HOSPITALIZACJI. . . . .	44
8.	KALKULACJA KOSZTÓW PRODUKTÓW LECZNICZYCH ORAZ WYROBÓW MEDYCZNYCH. . . . .	47
9.	KALKULACJA PLANOWANEGO KOSZTU WYKONANIA ŚWIADCZENIA OPIEKI ZDROWOTNEJ . . . . .	50
10.	WYCENA I EWIDENCJA ŚWIADCZEŃ NIEZAKOŃCZONYCH NA KONIEC OKRESU SPRAWOZDAWCZEGO . . . . .	51
11.	KALKULACJA KOSZTU GOTOWOŚCI DO UDZIELANIA ŚWIADCZEŃ OPIEKI ZDROWOTNEJ . . . . .	52
12.	PRZYPISANIE KOSZTÓW GOTOWOŚCI DO KOSZTÓW WYKONANIA ŚWIADCZEŃ OPIEKI ZDROWOTNEJ. KALKULACJA KOSZTU ŚWIADCZEŃ OPIEKI ZDROWOTNEJ . . . . .	54
13.	ROZLICZANIE ODCHYLEŃ POMIĘDZY KOSZTEM PLANOWANYM A KOSZTEM RZECZYWISTYM ŚWIADCZEŃ OPIEKI ZDROWOTNEJ . . . . .	55
13.1.	Przeniesienie rzeczywiście poniesionych kosztów na koniec miesiąca. . .	55
13.2.	Rozliczanie odchyłeń pomiędzy kosztem planowanym a kosztem rzeczywistym świadczeń opieki zdrowotnej . . . . .	55
14.	GROMADZENIE I ROZLICZANIE KOSZTÓW ZARZĄDU . . . . .	57
14.1.	Przypisanie planowanych kosztów świadczeń z ośrodków podstawowych i ośrodków działalności pomocniczej . . . . .	57
14.2.	Doliczanie do planowanych kosztów sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej rzeczywistych kosztów zarządu. . . . .	58
14.3.	Rozliczenie kosztów zarządu na koniec miesiąca. . . . .	58

15.	USTALENIE CAŁKOWITEGO KOSZTU WŁASNEGO SPRZEDANYCH ŚWIADCZEŃ OPIEKI ZDROWOTNEJ I USŁUG NIEMEDYCZNYCH . . . . .	59
16.	ETAPY EWIDENCJI I ROZLICZANIA KOSZTÓW W SYSTEMIE FINANSOWO-KSIĘGOWYM . . . . .	60
17.	EWIDENCJA KOSZTÓW W SYSTEMIE FINANSOWO-KSIĘGOWYM – PRZYKŁAD LICZBOWY . . . . .	62
17.1.	Struktura organizacyjna zakładu opieki zdrowotnej . . . . .	62
17.2.	Ewidencja kosztów w ośrodku działalności podstawowej na przykładzie Oddziału Chirurgii Dziecięcej . . . . .	63
17.2.1	Bieżąca ewidencja kosztów faktycznie poniesionych Oddziału Chirurgii Dziecięcej . . . . .	63
17.3.	Ewidencja kosztów w ośrodku działalności pomocniczej na przykładzie kuchni. . . . .	65
17.3.1	Ewidencja kosztów w ośrodku działalności pomocniczej na przykładzie kuchni . . . . .	65
17.3.2	Rozliczenie kosztów kuchni na inne ośrodki kosztów oraz przeniesienie sprzedanych usług ośrodków działalności pomocniczej na koszt własny sprzedanych usług niemiedycznych. . .	67
17.3.3	Rozliczenie kosztów usług otrzymanych przez Oddział Chirurgii Dziecięcej od pozostałych ośrodków działalności pomocniczej . . .	70
17.4.	Ustalenie kosztów świadczeń opieki zdrowotnej otrzymanych z innych ośrodków działalności podstawowej . . . . .	71
17.5.	Informacje o kosztach planowanych wykonanych w Oddziale Chirurgii Dziecięcej świadczeń opieki zdrowotnej (uzyskane z modułu kontrolingowego) . . . . .	72
17.6.	Rozliczenie świadczeń opieki zdrowotnej przekazanych z Oddziału Chirurgii Dziecięcej do innych ośrodków działalności podstawowej . . .	73
17.7.	Przeksięgowanie kosztów niezakończonych świadczeń opieki zdrowotnej na koniec roku . . . . .	73
17.8.	Ustalenie planowanego kosztu sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej (bez kosztów gotowości) . . . . .	74
17.9.	Przeniesienie faktycznie poniesionych kosztów . . . . .	75
17.10.	Ustalenie kosztów gotowości oraz kosztów niewykorzystanych zasobów. .	76
17.10.1	Rozliczenie kosztów gotowości i przeniesienie na konto kosztu własnego sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej. . . . .	77
17.10.2	Rozliczenie niewykorzystanych zasobów i przeniesienie na konto kosztu własnego sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej . . . .	77

17.11. Rozliczenie odchyłeń od kosztów planowanych sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej . . . . .	77
17.12. Rozliczenie kosztów zarządu i przeniesienie na konto kosztu własnego sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej oraz kosztu własnego sprzedanych usług niemedycznych . . . . .	78
17.13. Ustalenie kosztu własnego sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej i usług niemedycznych . . . . .	79
18. Załączniki . . . . .	80
19. Spis tabel i rysunków . . . . .	87

## 1. WSTĘP

Celem niniejszej instrukcji kosztów<sup>1</sup> jest przedstawienie zasad identyfikacji, ewidencji, rozliczania i kalkulacji kosztów w zakładach opieki zdrowotnej.

Prezentowane w instrukcji kosztów rozwiązanie zakłada funkcjonowanie wzajemnie powiązanych ze sobą: modułu kontrolingowego i systemu finansowo-księgowego.

Moduł kontrolingowy rachunku kosztów służy do kalkulacji planowanych kosztów świadczeń opieki zdrowotnej. Podstawą planowania kosztów jest odpowiednio zmodyfikowana informacja historyczna rejestrowana w systemie finansowo-księgowym. Moduł kontrolingowy zasilany jest także z innych systemów operacyjnych, takich jak system informacji medycznej, system apteczny, system kadrowo-płacowy czy system do ewidencji środków trwałych. Wymaga również informacji medycznych, dotyczących na przykład typowego przebiegu procedury medycznej, czy wymogów w zakresie wyposażenia określonych pomieszczeń medycznych. Informacje o kosztach planowanych są wykorzystywane do rejestracji wzajemnych rozliczeń pomiędzy ośrodkami kosztów w systemie finansowo-księgowym, ustalenia kosztu sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej oraz kalkulacji planowanych kosztów niezakończonych świadczeń opieki zdrowotnej.

W systemie finansowo-księgowym odbywa się identyfikacja, ewidencja (rejestracja) i rozliczanie kosztów faktycznie poniesionych. Sposób rejestracji zapewnia zarówno dostarczenie informacji niezbędnej do sporządzenia sprawozdania finansowego, jak też do zaplanowania kosztów w module kontrolingowym.

W instrukcji przedstawiono etapy rachunku kosztów umożliwiającego zarówno ustalenie kosztu planowanego świadczeń opieki zdrowotnej, jak też ewidencji kosztów rzeczywistych (faktycznie poniesionych) wykorzystywanych w procesie planowania oraz w procesach kontroli zarządczej i finansowej. Koszt leczenia pacjenta stanowi przede wszystkim sumę wykonanych na jego rzecz procedur, osobodni hospitalizacji na oddziałach oraz podanych leków i wyrobów medycznych.

W kolejnych rozdziałach przedstawiono wytyczne dotyczące:

- identyfikacji ośrodków działalności podstawowej, pomocniczej oraz zarządu,
- identyfikacji świadczeń opieki zdrowotnej oraz pozostałych,
- identyfikacji procedur medycznych,
- identyfikacji osobodni hospitalizacji,

<sup>1</sup> Instrukcja kosztów jest częścią kompletu materiałów dotyczących rachunku kosztów zakładów opieki zdrowotnej obok podręcznika i wzorcowego planu kont.

- identyfikacji produktów medycznych oraz wyrobów medycznych przypisywanych do pacjenta,
- identyfikacji zasobów ekonomicznych w ośrodkach działalności podstawowej oraz ich nośników,
- identyfikacji faktycznie poniesionych kosztów w ośrodkach działalności podstawowej, pomocniczej oraz zarządu,
- gromadzenia, rozliczania i kalkulacji kosztów ośrodków działalności pomocniczej,
- kalkulacji planowanych kosztów zasobów ekonomicznych w ośrodkach działalności podstawowej,
- kalkulacji planowanych kosztów procedur medycznych,
- kalkulacji planowanych kosztów osobodnia hospitalizacji,
- kalkulacji kosztów produktów leczniczych oraz wyrobów medycznych,
- kalkulacji planowanych kosztów świadczeń opieki zdrowotnej na rzecz pacjenta,
- kalkulacji planowanych kosztów gotowości do udzielania świadczeń opieki zdrowotnej i przypisania ich do pacjenta,
- gromadzenia i rozliczania kosztów zarządu,
- wyceny i ewidencji niezakończonych świadczeń opieki zdrowotnej,
- rozliczania odchyleń między kosztami planowanymi a rzeczywistymi (faktycznie poniesionymi) świadczeń opieki zdrowotnej,
- ustalenia całkowitych kosztów własnych sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej.

Instrukcja porusza także zagadnienia szczegółowe takie jak: etapy ewidencji i rozliczenia pomiędzy ośrodkami kosztów w systemie finansowo-księgowym oraz wskazówki w zakresie wdrożenia opisywanego rozwiązania do praktyki zakładu opieki zdrowotnej.



## 2. IDENTYFIKACJA OBIEKTÓW KOSZTÓW ORAZ WZAJEMNYCH POWIĄZAŃ POMIĘDZY NIMI

### 2.1. Wprowadzenie

Pierwszym etapem budowy rachunku kosztów zakładu opieki zdrowotnej jest jak najlepsze odzwierciedlenie sposobu funkcjonowania przedsiębiorstwa za pomocą obiektów kosztów<sup>2</sup>. Liczba obiektów kosztów oraz powiązania między nimi powinny być tak dobrane, aby stanowiły rozsądny kompromis pomiędzy dokładnością odwzorowania funkcjonowania przedsiębiorstwa a złożonością modelu. Produktem pracy zakładów opieki zdrowotnej są przede wszystkim świadczenia opieki zdrowotnej. Aby zbudować model kosztowy, który umożliwi kalkulację kosztu świadczenia opieki zdrowotnej, każdy zakład opieki zdrowotnej musi odpowiedzieć na następujące pytania:

1. jakie wykonuje świadczenia opieki zdrowotnej,
2. jak wygląda proces wykonywania świadczenia opieki zdrowotnej, co się składa na koszty świadczeń wykonywanych na rzecz pacjentów (jakie obiekty kosztów),
3. jakie jest ilościowe zużycie poszczególnych obiektów kosztów w świadczeniu opieki zdrowotnej,
4. jak obliczyć koszt poszczególnych obiektów,
5. jak ostatecznie skalkulować koszt świadczenia opieki zdrowotnej.

Pierwszym krokiem w procesie budowy rachunku kosztów jest więc identyfikacja obiektów kosztów i ich wzajemnych powiązań. Dalsze kroki obejmują gromadzenie informacji o kosztach i kalkulację. Ostateczny wynik kalkulacji zależy od poprawności każdego z tych etapów.

Identyfikacja obiektów kosztów wymaga kompleksowej analizy danych o charakterze medycznym i ekonomicznym. Powinna odbywać się przy współpracy z personelem medycznym. Wykorzystanie informacji medycznych dotyczy przede wszystkim charakterystyki świadczeń opieki zdrowotnej i określenia obiektów, których koszty składają się na ostateczny koszt świadczenia opieki zdrowotnej – procedur medycznych, osobodni hospitalizacji, produktów leczniczych i wyrobów medycznych przypisywanych bezpośrednio do pacjenta oraz innych. Na podstawie dokumentacji medycznej pacjenta (informacji niefinansowej) można określić ilościowe zużycie obiektów składających się na świadczenie opieki zdrowotnej. Ponadto pozwala ona na określenie zapotrzebowania każdego obiektu kosztów na zasoby ekonomiczne

<sup>2</sup> Szerzej na ten temat w podręczniku „Rachunek kosztów w Zakładzie Opieki Zdrowotnej”, rozdział 2.

poprzez określenie typowego standardu medycznego dla poszczególnych obiektów kosztów (np. procedur medycznych czy osobodni hospitalizacji na danym oddziale). Informacje ekonomiczne pozwalają na ocenę, czy dane informacje istotnie różnicują koszty i powinny być uwzględnione w systemie rachunku kosztów.

Oprócz identyfikacji świadczeń opieki zdrowotnej zakład opieki zdrowotnej (na tym etapie) powinien zidentyfikować usługi niemedyczne, przede wszystkim te, które są wykonywane przez ośrodki działalności pomocniczej.

Celem niniejszego rozdziału jest przedstawienie ogólnych zasad identyfikacji obiektów w modelu rachunku kosztów tak, by możliwe było ich wykorzystanie na kolejnych etapach – w procesie gromadzenia i kalkulacji kosztów planowanych, a także późniejszej interpretacji uzyskanej informacji kosztowej.

W tabeli 2.1.1. przedstawiono etapy postępowania począwszy od identyfikacji obiektów kosztów i powiązań między nimi, poprzez identyfikację kosztów prostych i gromadzenie informacji o nich, po kalkulację planowanych kosztów poszczególnych obiektów do kalkulacji planowanego kosztu obiektu finalnego będącego przedmiotem sprzedaży. W kolejnych rozdziałach szczegółowo omówiono instrukcję postępowania na poszczególnych etapach. Przedstawiono także kroki niezbędne do rozliczania kosztów w systemie finansowo-księgowym oraz ustalania i rozliczania odchyleń między kosztem planowanym i rzeczywiście poniesionym.

**Tabela 2.1.1 Etapy kalkulacji planowanego kosztu wykonania świadczenia opieki zdrowotnej**

Etap I: Identyfikacja obiektów kosztów i powiązań między nimi
Etap II: Gromadzenie informacji o planowanych kosztach prostych
Etap III: Ustalenie planowanych kosztów zasobów ekonomicznych
Etap IV: Ustalenie planowanych kosztów świadczeń opieki zdrowotnej, tj. procedur medycznych, osobodni hospitalizacji oraz kosztów produktów leczniczych i wyrobów medycznych odnoszonych bezpośrednio na pacjenta
Etap V: Rozliczenie kosztów gotowości oraz kosztów na obiekty finalne
Etap VI: Ustalenie kosztów obiektu finalnego będącego przedmiotem sprzedaży

## 2.2. Identyfikacja ośrodków działalności podstawowej, działalności pomocniczej oraz zarządu

Początkowym etapem projektowania systemu rachunku kosztów powinna być identyfikacja ośrodków działalności podstawowej, działalności pomocniczej oraz zarządu oraz nadanie im odpowiednich numerów. Podstawą tej identyfikacji jest struktura organizacyjna zakładu, jednak dla potrzeb zaprojektowania systemu rachunku kosztów możliwe jest bardziej szczegółowe wydzielenie miejsc powstawania kosztów niż wynika to z formalnych dokumentów organizacyjnych. Dotyczy to zarówno

ośrodków działalności podstawowej, gdzie podstawą wydzielenia ośrodków będzie specjalizacja medyczna danego ośrodka, jak też ośrodków pomocniczych i zarządu, w przypadku których należy kierować się kryteriami usprawniania zarządzania. Zaleca się, aby na tym etapie projektowania rachunku kosztów dokonać przeglądu struktury organizacyjnej oraz przypisanych odpowiedzialności w celu dostosowania ich do wymogów zarówno zewnętrznych, jak też wewnętrznych.

### **Ośrodki działalności podstawowej**

Ośrodki działalności podstawowej zajmują się realizacją świadczeń opieki zdrowotnej. Podstawą identyfikacji ośrodków działalności podstawowej są specjalności, które te ośrodki wykonują. Każdemu ośrodkowi należy nadać unikalny pięciocyfrowy numer, który pozwoli odróżnić ten ośrodek od pozostałych ośrodków.

Przy nadawaniu numerów należy wykorzystać rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 16 lipca 2004 r. w sprawie systemu resortowych kodów identyfikacyjnych, zgodnie z którym dla każdego rodzaju specjalności stosowany jest specjalny czterocyfrowy numer, zakończony cyfrą parzystą dla ośrodków wykonujących świadczenia dla dorosłych i liczbą nieparzystą dla ośrodków wykonujących świadczenia dla dzieci. W przypadku gdy w zakładzie występuje tylko jeden ośrodek danej specjalności piąta cyfra to zero. Jeżeli ośrodków jest więcej stosuje się cyfry kolejne.

Tak ustalone numery wykorzystywane są następnie przy tworzeniu planu kont. 5-cyfrowy kod to jednocześnie numer konta analitycznego do kont 50X, czyli kont ośrodków podstawowych. Symbolowi X dla ośrodków działalności podstawowej odpowiada pierwsza cyfra 4-cyfrowego kodu resortowego, charakteryzującego specjalność komórki organizacyjnej.

### **Ośrodki działalności pomocniczej**

Ośrodki działalności pomocniczej to ośrodki kosztów związane z wykonywaniem działalności wspomagającej przede wszystkim działalność podstawową, ale również inną działalność pomocniczą i zarząd. Usługi świadczone przez ośrodki działalności pomocniczej mogą także zostać sprzedane odbiorcom zewnętrznym.

Podstawowym kryterium przy wyodrębnianiu ośrodków działalności pomocniczej powinien być brak realizacji przez nie świadczeń opieki zdrowotnej. Ponadto usługi wykonywane przez dany ośrodek działalności pomocniczej powinny być względnie podobne, wykonywane przez ten sam personel i przy wykorzystaniu podobnych zasobów. Nie jest zasadnie łączenie w jeden ośrodek kilku ośrodków wykonujących usługi o różnym charakterze, nawet jeżeli odpowiedzialność za realizację tych usług przypisana jest jednej osobie. Przykładowymi ośrodkami działalności pomocniczej są pralnia, kotłownia, dział remontowy.

Każdemu ośrodkowi działalności pomocniczej należy nadać unikalny 5-cyfrowy numer, który pozwoli odróżnić go od innych ośrodków w zakładzie. Zaleca się,

żeby numeracja dla ośrodków działalności pomocniczej zaczynała się od liczby 98. Kolejne cyfry każdy zakład ustala indywidualnie. Na przykład:

98001 – dział remontowy,

98002 – kotłownia itd.

Tak ustalone numery wykorzystywane są następnie przy tworzeniu planu kont. 5-cyfrowy kod to jednocześnie numer konta analitycznego do kont 530, czyli kont ośrodków działalności pomocniczej.

### **Ośrodki zarządu**

Ośrodkami kosztów zarządu są ośrodki kosztów związane z zarządzaniem i administrowaniem zakładem jako całością. W szczególności do tych kosztów będą zaliczone koszty związane z zawieraniem i rozliczaniem kontraktu z płatnikiem, realizacją zamówień publicznych, księgowością, kadrami itp.

Każdemu ośrodkowi zarządu należy nadać unikalny 5-cyfrowy numer, który pozwoli odróżnić go od innych ośrodków w zakładzie. Zaleca się, żeby numeracja dla ośrodków zarządu zaczynała się od liczby 99. Kolejne cyfry każdy zakład ustala indywidualnie. Na przykład:

99001 – dział zamówień publicznych,

99002 – księgowość.

Tak ustalone numery wykorzystywane są następnie przy tworzeniu planu kont. 5-cyfrowy kod to jednocześnie numer konta analitycznego do kont 550, czyli kont ośrodków zarządu.

## **2.3. Identyfikacja świadczeń opieki zdrowotnej oraz usług niemedycejskich**

Podstawową działalność zakładów opieki zdrowotnej stanowią świadczenia opieki zdrowotnej. Zakres i specyfika tych świadczeń zależą od charakteru zakładu i rodzaju prowadzonej działalności. Oprócz świadczeń opieki zdrowotnej w ZOZ mogą być świadczone także inne usługi, często realizowane przez ośrodki działalności pomocniczej.

Podstawą do określenia pakietu usług, który następnie będzie kalkulowany, jest zakres świadczonej działalności oraz pozostałe wymogi w zakresie szczegółowości informacji o kosztach, określone przez organy zewnętrzne, takie jak organy regulacyjne, właścicielskie bądź nadzorcze, lub organy wewnętrzne jednostki. W jednostce powinny zostać zidentyfikowane wszystkie wykonane usługi będące przedmiotem sprzedaży, w szczególności świadczenia opieki zdrowotnej.

Definicja świadczenia opieki zdrowotnej w procesie kalkulacji kosztów nie zawsze jest tożsama z przedmiotem wyceny określonym w kontrakcie z płatnikiem. W procesie identyfikacji świadczeń opieki zdrowotnej należy wziąć pod uwagę, jakie

usługi są wykonywane i sprzedawane, natomiast w mniejszym zakresie kierować się treścią umowy z płatnikiem. Umowy, w zależności od specyfiki jednostki, przyjmują za podstawę płatności Jednorodną Grupę Pacjentów, punkt TISS, procedurę medyczną, osobodzień hospitalizacji, poradę lub stawkę kapitacyjną.

Na przykład wycięcie wyrostka robaczkowego może zostać wycenione, w zależności od funkcjonującego systemu wyceny, na podstawie wykonanej procedury medycznej, określonej liczby osobodni hospitalizacji bądź odpowiadającej Jednorodnej Grupy Pacjentów. Niezależnie od sposobu wyceny, koszt świadczenia wykonanego danemu pacjentowi pozostaje taki sam i uwzględnia wszystkie wykonane na jego rzecz świadczenia, koszt pobytu, zaangażowania personelu szpitalnego, podanych leków oraz wiele innych pozycji.

Informacje z rachunku kosztów mają służyć do określenia kosztów związanych z działalnością jednostki, dlatego też najbardziej szczegółowym i dokładnym podejściem do identyfikacji świadczeń opieki zdrowotnej jest oddzielna identyfikacja każdego zamkniętego przypadku leczenia.

Po ustaleniu, jakie świadczenia opieki zdrowotnej są wykonywane przez jednostkę, należy określić możliwe obiekty kosztów wchodzące w skład tych świadczeń. Informacje te są gromadzone w dokumentacji medycznej pacjenta<sup>3</sup>. Do podstawowych obiektów kosztów w zakładach opieki zdrowotnej należą procedury medyczne, w tym porady, osobodni hospitalizacji oraz produkty lecznicze i wyroby medyczne przypisywane bezpośrednio do pacjenta. Koszt każdego świadczenia opieki zdrowotnej stanowi sumę obiektów wykonanych w ramach zamkniętego przypadku leczenia należących do jednej z tych grup. W celu ustalenia kosztów świadczenia opieki zdrowotnej należy w pierwszej kolejności zidentyfikować, jakie obiekty kosztów wzięły udział w wykonaniu tego świadczenia.

## 2.4. Identyfikacja procedur medycznych

Procedura medyczna jest jednym z podstawowym obiektów kosztów składających się na koszt leczenia pacjenta. W Polsce funkcjonuje klasyfikacja procedur medycznych ICD-9 PL, która jest modyfikacją podobnej klasyfikacji międzynarodowej. W klasyfikacji ICD-9 wskazuje się szereg procedur medycznych, łącznie z procedu-

<sup>3</sup> W przypadku gromadzenia informacji medycznej o przebiegu leczenia pacjenta warto jest zwrócić uwagę na formę gromadzenia tej informacji. Powinna być ona gromadzona w formie elektronicznej. Gromadzenie informacji w formie papierowej lub w bazie danych o niesformalizowanej strukturze (czyli np. w dowolnie prowadzonych arkuszach kalkulacyjnych) będzie oznaczać konieczność ręcznego jej przekształcenia na koniec okresu do formy ustrukturyzowanej. W przypadku 100 pozycji dla pacjenta (w tym leki i wyroby medyczne) i 100 pacjentów oznaczałoby to konieczność przepisania 10 000 rekordów danych do bazy danych o sformalizowanej strukturze. Brak systematycznego gromadzenia tej informacji w systemie informatycznym o ustrukturyzowanej formie oznacza najczęściej brak praktycznej możliwości jej przekształcenia do formy wymaganej przez moduł kontrolingowy.

rami bardzo szczegółowymi, wykonywanymi na oddziałach szpitalnych. Angażują one niewiele zasobów, szczególności w sytuacji, gdy wyroby medyczne zużywane przy tej procedurze są przypisywane bezpośrednio do pacjenta.

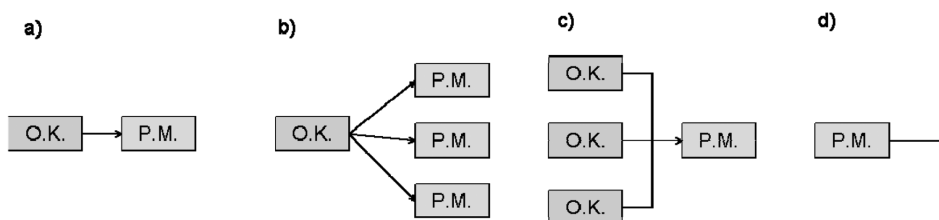
Klasyfikacja procedur medycznych została stworzona dla potrzeb identyfikacji elementów procesu zapobiegania, diagnozowania, leczenia lub rehabilitacji. Nie zawsze zasadne jest zatem kalkulowanie kosztu każdej procedury medycznej odrębnie. Kluczowym argumentem przy tworzeniu słownika obiektów kosztów związanych ze świadczonymi procedurami jest ich koszt, który powinien istotnie różnicować koszt leczenia pacjenta. Szczegółowe zasady postępowania zostały przedstawione w dalszej części tego rozdziału.

Do podstawowych zasad wyodrębniania obiektów kosztów pozwalających na odzwierciedlenie kosztów procedur medycznych należą:

1. opisywanie wielu podobnych procedur medycznych za pomocą jednego obiektu kosztów,
2. podział procedury medycznej na elementy powtarzające się dla różnych procedur, z których każdy zostanie opisany jako odrębny obiekt kosztów,
3. pomijanie procedur o nieistotnych kosztach lub kosztach uwzględnionych w innych obiektach kosztów.

Na rysunku 2.1 zilustrowano powyższe przypadki.

Rysunek 2.1. Relacja procedury medycznej (P.M.) i obiektu kosztów (O.K.)



Źródło: Opracowanie własne

Ad a) Obiekt kosztów może być tożsamy z procedurą medyczną. Taka sytuacja wystąpi wtedy, gdy dana procedura medyczna angażuje nietypowe zasoby, a w jednostce nie wykonuje się podobnych procedur medycznych. Dodatkowo daną procedurę medyczną trudno podzielić na kilka etapów, które mogłyby powtarzać się w przypadku innych procedur. Przykładem takiej procedury może być konsultacja lekarska wykonywana przez lekarzy danego oddziału na rzecz innego. Najczęściej na oddziale zatrudnieni są lekarze jednej określonej specjalności i w takiej sytuacji koszt konsultacji lekarskiej na każdym oddziale będzie skalkulowany przy uwzględnieniu kosztu godziny pracy lekarzy z danego oddziału.

Ad b) Jeden obiekt kosztów może być wykorzystany do opisanie kilku procedur medycznych i określenia ich kosztu. Taka sytuacja może wystąpić w sytuacji, gdy podobny personel wykonuje kilka procedur medycznych przy wykorzystaniu analogicznego sprzętu i podobnego zestawu materiałów, w poradniach diagnostycznych (np. dla kilku procedur medycznych dotyczących badania USG różnych narządów w jamie brzusznej), a nawet na bloku operacyjnym (np. w przypadku zabiegów laparoskopowych różnych narządów w jamie brzusznej). Mimo różnorodności medycznej, wszystkie procedury charakteryzują się takim samym lub bardzo zbliżonym standardem wykonania i mogą być w modelu zidentyfikowane poprzez wykorzystanie jednego obiektu kosztów.

Ad c) W tym przypadku koszt procedury medycznej stanowi sumę kilku odrębnie skalkulowanych obiektów kosztów. Takie podejście jest zasadne w przypadku złożonych procedur medycznych, w których można wyodrębnić kilka powtarzalnych etapów wykonywanych również w innych procedurach medycznych. Jednorazowe ich skalkulowanie pozwoli na uniknięcie ponownej pracy. Przypadkiem takiej procedury może być zabieg operacyjny, który składa się z szeregu czynności związanych z przygotowaniem do operacji i jej zakończeniem (podobnych dla wielu wykonywanych operacji), znieczulenia danego typu (również stosowanego przy wielu różnorodnych zabiegach) oraz samego zabiegu operacyjnego (ten obiekt kosztów również może mieć zastosowanie do kalkulacji wielu procedur medycznych).

Ad d) Zarządzający jednostką mogą celowo zrezygnować z uwzględniania w modelu niektórych procedur medycznych. Może to wystąpić w sytuacji, gdy koszt związany z wykonaniem danej procedury jest niewielki lub koszt zasobów zaangażowanych w daną procedurę uwzględniony jest w kosztach innych obiektów. Taka sytuacja może mieć miejsce dla procedur medycznych wykonywanych pacjentowi znajdującemu się na oddziale szpitalnym przez personel z tego oddziału. Ponadto koszt produktów leczniczych i materiałów podanych pacjentowi może być przypisany bezpośrednio do tego pacjenta. W takich warunkach koszt procedury po wyłączeniu kosztów przypisanych bezpośrednio lub w ramach osobodnia hospitalizacji będzie nieznaczny.

Procedury medyczne powinny być wyodrębniane:

1. w ośrodkach kosztów działalności podstawowej, które zajmują się realizacją procedur medycznych,
2. w ośrodkach kosztów działalności podstawowej będących oddziałami szpitalnymi, jeśli dana procedura medyczna istotnie różnicuje koszt leczenia pacjenta.

Wyodrębnianie procedur medycznych w oddziałach szpitalnych jest zasadne w sytuacji, gdy pozwoli to lepiej oszacować koszt leczenia danego pacjenta. Po pierwsze, taka procedura powinna istotnie różnicować koszt pacjenta, a co za tym idzie angażować zasoby na poziomie, który istotnie zwiększa koszt leczenia pacjenta na oddziale w stosunku do osobodnia pobytu. Dalej, taka procedura nie powinna na-

leżeć do standardu dla danego oddziału. Jeśli bowiem jest standardowo wykonywana na wszystkim pacjentom na danym oddziale, można przyjąć, że koszt tej procedury medycznej zostanie doliczony w ramach osobodnia hospitalizacji i nie ma potrzeby odrębnej kalkulacji jej kosztów.

Funkcjonowanie w ramach jednego ośrodka kosztów kilku obiektów kosztów, na przykład osobodnia pobytu oraz procedur medycznych, utrudnia zestawienie odchyleń kosztów rzeczywiście poniesionych od kosztu planowanego. W sytuacji, gdy w ramach oddziału funkcjonuje na przykład gabinet zabiegowy, w którym często wykonywane są procedury medyczne i zarządzający chcą dokładnych informacji na temat ich kosztu, można wyodrębnić dodatkowy ośrodek kosztów w ramach oddziału.

Powiązanie informacji o procedurze medycznej ze świadczeniem opieki zdrowotnej odbywa się w module kontrolingowym, w którym określane są obiekty kosztów związane z każdym świadczeniem opieki zdrowotnej, z każdym pacjentem.

## 2.5. Identyfikacja osobodni hospitalizacji

Podstawowymi obiektami kosztów w ośrodkach kosztów będących oddziałami szpitalnymi są osobodni hospitalizacji.

Zakład opieki zdrowotnej powinien zidentyfikować przynajmniej jeden obiekt w postaci „osobodnia hospitalizacji” dla każdego oddziału będącego odrębnym ośrodkiem kosztów. To założenie wynika z odrębnej specyfiki każdego oddziału, innych zasobów angażowanych w proces świadczenia opieki zdrowotnej i, co za tym idzie, zróżnicowania poziomu kosztów osobodnia hospitalizacji na poszczególnych oddziałach.

W procesie projektowania systemu obiektów kosztów należy przeanalizować, czy nie jest zasadne utworzenie większej liczby obiektów kosztów na danym oddziale niż tylko pojedynczy osobodzień hospitalizacji. W tym celu należy przeanalizować, w jakim stopniu na koszty pobytu pacjentów na danym oddziale wpływają takie elementy jak koszty pobytu na oddziale oraz koszty opieki medycznej.

Koszt pobytu na oddziale obejmuje koszty wynikające z zakwaterowania i wyżywienia pacjenta oraz funkcjonowania oddziału. Koszt ten może w określonych przypadkach obejmować także koszty leków i pozostałych materiałów niskiej wartości otrzymywanych przez pacjenta. Podstawowa koncepcja zakłada, że koszt jednego dnia pobytu na oddziale jest taki sam dla każdego pacjenta. Jednak w sytuacji, gdy koszt pobytu pacjentów na oddziale różni się, możliwe jest wyodrębnienie w ramach oddziału większej liczby obiektów kosztów. Może to mieć miejsce, gdy w ramach oddziału funkcjonują sale związane z intensywnym nadzorem, przeznaczone dla pacjentów w cięższym stanie, lub jeśli koszty wyżywienia pacjentów istotnie różnicują koszt osobodnia hospitalizacji.



Opieka medyczna w postaci opieki lekarskiej, pielęgniarskiej oraz innej występującej na oddziale (na przykład pielęgniarskiej lub rehabilitacyjnej) obejmuje koszty związane z zaangażowaniem personelu medycznego przypadającym na osobodzień hospitalizacji pacjenta. Co do zasady, czas opieki medycznej nad pacjentami różni się. Poprzez wydzielenie tych obiektów kosztów możliwe jest ustalenie różnego czasu opieki poszczególnych grup personelu medycznego przypadających na osobodzień hospitalizacji. Konkretnemu pacjentowi zostanie przypisany czas opieki w zależności od jego stanu zdrowia. Brak wyodrębnienia tego obiektu kosztów powoduje, że zaangażowanie personelu medycznego w przeliczeniu na osobodzień będzie takie samo dla wszystkich pacjentów na danym oddziale.

W niektórych przypadkach wyodrębnienie obiektów kosztów w zależności od stopnia zaangażowania personelu medycznego może być zasadne – na przykład w sytuacji, kiedy w zależności od stanu zdrowia pacjenci otrzymują różny zakres opieki medycznej. Takie podejście nie jest niezbędne w oddziałach, w których stan zdrowia pacjentów jest podobny lub zmienia się w sposób cykliczny (na przykład pacjenci są przyjmowani w celu wykonania im zabiegu, po zabiegu przez pierwszą dobę wymagają większej opieki personelu medycznego, a następnie ich stan się poprawia lub, w razie pogorszenia, trafiają na inny oddział szpitalny).

Ostateczna decyzja o wyodrębnieniu dodatkowych obiektów kosztów zależy od potrzeb zarządzających oraz istniejących wytycznych organów zewnętrznych.

Powiązanie informacji o osobodniach hospitalizacji pacjenta na poszczególnych oddziałach odbywa się w module kontrolingowym, w którym określane są obiekty kosztów związane z każdym pacjentem.

## **2.6. Identyfikacja produktów leczniczych oraz wyrobów medycznych przypisywanych do finalnego obiektu kalkulacji**

Produkty lecznicze i wyroby medyczne są specyficznym elementem modelu, gdyż mogą stanowić obiekt składający się bezpośrednio na koszt świadczenia opieki zdrowotnej, bądź być wliczane za pośrednictwem innych obiektów kosztów – procedur medycznych i osobodni hospitalizacji. Produkty lecznicze i wyroby medyczne, które wchodzi do modelu poprzez uwzględnienie ich w kosztach innych obiektów, są określane mianem zasobów ekonomicznych i zostały opisane w kolejnym punkcie tego rozdziału. Na tym etapie uwzględniono wyłącznie te produkty lecznicze i wyroby medyczne, których koszty są bezpośrednio doliczane do kosztów finalnego obiektu kalkulacji, czyli świadczenia opieki zdrowotnej.

Identyfikacja produktów leczniczych i wyrobów medycznych podawanych pacjentowi jest niezbędna przede wszystkim w celu poprawnego prowadzenia dokumentacji pacjenta. W zależności od możliwości systemów informacyjnych w zakładach opieki zdrowotnej dokumentacja leków i wyrobów medycznych podanych pacjen-

towi może być prowadzona w wersji elektronicznej i powiązana z modułem kontrolingowym. Jeśli moduł kontrolingowy zostanie powiązany z modułem aptecznym i/lub magazynowym, wszystkie pozycje w tych modułach mogą zostać automatycznie wykorzystane w systemie rachunku kosztów.

W takiej sytuacji każdorazowe uzupełnienie dokumentacji medycznej pacjenta o informacje, jakie produkty lecznicze i wyroby medyczne otrzymał, powoduje automatycznie powiązanie poszczególnych obiektów z finalnym obiektem kalkulacji.

Jeśli założenie o powiązaniu modułu aptecznego i/lub magazynowego z modułem kontrolingowym nie jest spełnione niezbędne jest wprowadzenie do modułu kontrolingowego informacji o tych produktach leczniczych i wyrobach medycznych, których koszt istotnie różnicuje ostateczny koszt leczenia pacjenta i które będą bezpośrednio doliczane do kosztu leczenia pacjenta.

## **2.7. Identyfikacja zasobów ekonomicznych w ośrodkach działalności podstawowej oraz ich nośników**

Wykonywanie procedur medycznych i opieka nad pacjentami na oddziale są możliwe dzięki wykorzystaniu określonych zasobów angażowanych lub zużywanych w trakcie ich świadczenia. Zidentyfikowanie zasobów powinno odbywać się poprzez analizę zapotrzebowania na te zasoby zgłaszanego przez inne obiekty kosztowe w modelu, np. procedury medyczne czy osobodni hospitalizacji.

Do prowadzenia działalności w zakładzie opieki zdrowotnej wykorzystuje się następujące podstawowe rodzaje zasobów ekonomicznych:

- pracownicy,
- pomieszczenia,
- urządzenia,
- materiały (w tym produkty lecznicze i wyroby medyczne).

W procesie wyodrębniania zasobów należy uwzględnić ich miejsce w modelu i powiązanie z pozostałymi zidentyfikowanymi obiektami kosztów. Wyodrębnione zasoby powinny umożliwić jednoznaczne ich powiązanie z jednym lub wieloma obiektami kosztów. Ponadto w procesie identyfikacji zasobów ekonomicznych należy uwzględnić poprawność procesu kalkulacji kosztów oraz koszty gromadzenia i przetwarzania informacji. Informacja zbyt zagregowana może istotnie zafałszować obraz kosztów zakładu opieki zdrowotnej, z kolei informacja zbyt szczegółowa może być zbyt trudna i kosztowna w pozyskaniu.

Przy wyodrębnianiu zasobów proponuje się stosować następujące czynniki:

- stopień zaangażowania w wykonywanie określonego świadczenia opieki zdrowotnej,
- koszt zasobów,
- zakres wykonywanych świadczeń opieki zdrowotnej,

- możliwość łączenia zasobów,
- rodzaj zasobów.

### **Stopień zaangażowania w wykonywanie świadczeń opieki zdrowotnej**

Jeśli stopień zaangażowania zasobów w wykonywanie procedur medycznych lub osobodni hospitalizacji jest taki sam lub podobny, nie ma konieczności wyodrębniania każdego z zasobów ekonomicznych jako oddzielnego obiektu kosztów.

Taka sytuacja ma miejsce na przykład na bloku operacyjnym. W sytuacji gdy na sali operacyjnej znajduje się wiele zasobów ekonomicznych – takich jak stół operacyjny, lampy, standardowe urządzenia stanowiące wyposażenie sali – nie ma konieczności kalkulowania każdego z nich jako odrębnego obiektu w modelu. Wystarczające będzie skalkulowanie zasobu ekonomicznego „sala operacyjna z wyposażeniem”.

Podobna sytuacja ma miejsce w pomieszczeniach, w których znajduje się jedno urządzenie i wykonanie procedury medycznej przy wykorzystaniu tego urządzenia możliwe jest wyłącznie w pomieszczeniu, które w trakcie pracy danego urządzenia nie może zostać wykorzystane w innym celu. Taka sytuacja może mieć miejsce w pomieszczeniu pracowni RTG lub USG, w których znajdują się stacjonarne aparaty diagnostyczne. Wystarczające będzie skalkulowanie zasobu ekonomicznego „Pracownia RTG” lub „Pracownia USG”.

Innym przykładem są wyroby medyczne i produkty lecznicze stosowane w określonych procedurach. Na przykład w trakcie zabiegu operacyjnego zużywa się jednorazowo wiele różnych materiałów. Zestaw ten często jest podobny dla zabiegów operacyjnych określonego typu. Wszystkie te materiały mogą zostać potraktowane jako jeden zasób ekonomiczny określany mianem „zestawu zabiegowego dla zabiegów typu X”.

Wyodrębnienie zasobów ekonomicznych jest konieczne w sytuacji, gdy stopień ich zaangażowania w realizację procedur medycznych lub osobodni hospitalizacji jest inny, a koszt istotnie różnicujący.

### **Koszt zasobów**

Wyodrębnianie zasobów powinno występować wówczas, gdy istotnie różnicują one koszt obiektów kosztów na rzecz których zasoby pracują, na przykład przy wykonywaniu procedur medycznych. W przeciwnym wypadku zasoby można grupować, co zmniejsza ilość obiektów w modelu i upraszcza jego strukturę bez negatywnego wpływu na jakość informacji.

Typowym przykładem zasobów nieznacznie różniących się kosztem są pracownicy danej specjalności. Na przykład, jeśli na oddziale jest zatrudnionych kilku lekarzy chirurgów, którzy co do zasady wykonują taką samą pracę, traktowanie każdego z nich jako odrębnego zasobu ekonomicznego wydaje się ekonomicznie nieuzasadnione. W modelu można zdefiniować jeden zasób ekonomiczny – „lekarze chirurdzy”.

## Zakres wykonywanych świadczeń opieki zdrowotnej

Grupowanie zasobów ekonomicznych nie jest wskazane, jeśli są one dalej powiązane z różnymi obiektami w modelu. W takiej sytuacji zasadne jest wyodrębnianie każdej grupy zasobów, nawet jeśli ich koszty są zbliżone. Na dalszych etapach rachunku kosztów określa się bowiem między innymi dostępność zasobu ekonomicznego i stopień jego wykorzystania. Grupowanie różnych zasobów ekonomicznych może skutkować błędną kalkulacją i interpretacją wyników.

W sytuacji gdy w zakładzie opieki zdrowotnej są zatrudnieni lekarze różnych specjalności, powinni oni stanowić odrębne zasoby ekonomiczne niezależnie od poziomu kosztów – na przykład lekarze chirurdzy i lekarze okuliści. Na podstawie informacji o zasobach ekonomicznych jednostka może określić swój potencjał w zakresie wykonywania określonej działalności medycznej.

### Możliwość łączenia zasobów

Proponowanym podejściem w przypadku zasobów takich jak wyroby medyczne, produkty lecznicze oraz pozostałe materiały jest pogrupowanie ich w zestawy, wykorzystywane przy wykonywaniu poszczególnych świadczeń opieki zdrowotnej, przede wszystkim procedur medycznych.

Ustalenie kosztu zestawu może być dość pracochłonne, gdyż w zestawie najczęściej znajduje się wiele drobnych elementów. Wykonanie tej pracy na etapie identyfikacji zasobów ekonomicznych pozwala jednak na uniknięcie tego na etapie kalkulacji kosztu procedur medycznych czy innych obiektów kosztów. W zależności od tego, jak bardzo skomputeryzowana jest jednostka, poziom dokładności w ustalaniu kosztu zestawu może być różny.

Pierwsze podejście, najdokładniejsze, opiera się na pozyskaniu ilościowych informacji bezpośrednio od personelu medycznego na temat typowego zużycia materiałów przy wykonywaniu określonego świadczenia opieki zdrowotnej. Często wykorzystane materiały zależą od preferencji personelu medycznego wykonującego procedurę. W takiej sytuacji proponowana jest kalkulacja kosztu ważonego zestawu (koszt każdego wariantu ważony częstością jego stosowania). To podejście jest bardzo dokładne, ale jednocześnie pracochłonne. Można również poprosić o wskazanie przez personel medyczny rozwiązania najbardziej popularnego lub uznawanego za typowe albo pożądane przez zarządzających danym ośrodkiem kosztów. Koszt takiego zestawu zostanie uznany za przeciętny koszt zestawu wykorzystywanego w danej usłudze zdrowotnej.

Drugie podejście opiera się na danych retrospektywnych. Polega ono na pozyskaniu informacji o ilości zużytych materiałów (na przykład z modułu aptecznego lub magazynowego) i ilości wykonanych procedur. Może być ono zastosowane w ośrodkach kosztów wykonujących względnie jednorodne procedury, w których

można uznać, że zestaw materiałów zużywanych w trakcie każdej procedury jest podobny. Przykładem takiego ośrodka może być pracownia USG.

### Rodzaj zasobów

Zasoby ekonomiczne dzielą się na zaangażowane i elastyczne. W przypadku zasobów zaangażowanych koszty są efektem nabycia i posiadania przez jednostkę zasobów. W przypadku zasobów elastycznych koszt powstaje w momencie zużycia zasobu. Określenie, czy dany zasób jest zasobem elastycznym czy zaangażowanym, przekłada się na dalsze działania w zakresie zarządzania kosztami, dostępnością i efektywnością. Dlatego też ważne jest właściwe zdefiniowanie charakteru zasobów pozostających do dyspozycji jednostki. W tabeli 2.7.1 przedstawiono przykłady zasobów w podziale na elastyczne i zaangażowane.

**Tabela 2.7.1 Zasoby elastyczne i zaangażowane w zakładzie opieki zdrowotnej**

Grupa zasobów ekonomicznych	Zasoby zaangażowane	Zasoby elastyczne
Pracownicy	Pracownicy zaangażowani w stałym wymiarze godzin, niezależnie od formy umowy.	Pracownicy wynagradzani w zależności od wykonanej pracy – na przykład lekarze wynagradzani za liczbę wykonanych konsultacji.
Pomieszczenia	Większość pomieszczeń pozostających w dyspozycji ZOZ, zarówno własnych jak i wynajmowanych na podstawie stałej opłaty.	Na przykład pomieszczenia podnajmowane od stron trzecich, których koszt zależy od liczby wykonywanych w nim procedur lub osobodni hospitalizacji. Sytuacja rzadka
Urządzenia	Urządzenia nabyte przez ZOZ i wykorzystywane w dłuższym okresie, np. aparat do USG, stół operacyjny, kolumna anestezjologiczna.	Na przykład urządzenia wynajmowane, których koszt zależy od czasu jego użytkowania lub ilości wykonanych procedur, lub koszt energii elektrycznej zależny od czasu używania urządzenia.
Materiały		Na przykład wyroby medyczne i produkty lecznicze zużywane w procesie leczenia pacjenta.

Dla każdego zasobu ekonomicznego zasadne jest wybranie takiego nośnika, który najlepiej odzwierciedla przyczynę wykorzystania zasobów. Posłuży on jako podstawa do obliczenia planowanego kosztu jednostkowego. Ustalony koszt na jednostkę nośnika będzie dalej wykorzystywany do kalkulacji kosztu pozostałych obiektów kosztów. W tabeli 2.7.2 przedstawiono przykładowe nośniki kosztów dla poszczególnych zasobów.

**Tabela 2.7.2. Przykładowe nośniki kosztów dla poszczególnych zasobów**

Zasób ekonomiczny	Przykładowe nośniki kosztów zasobów
Pracownicy	czas pracy w godzinach (osobogodziny), liczba etatów
Pomieszczenia	m <sup>2</sup> , czas pracy w godzinach, czas pracy w dniach (dodatkowo w przeliczeniu na łóżko lub stanowisko)
Urządzenia, wyroby medyczne wielorazowego użytku	czas pracy w godzinach, liczba użyć
Materiały (w tym produkty lecznicze i wyroby medyczne)	zużycie w jednostkach naturalnych (szt., ml, mg, ampułki, fiołki, flakony, rolki, arkusze)

Prawdopodobnie trudno będzie wybrać właściwy nośnik dla zasobu pomieszczenie. Przy ustalaniu nośnika dla takiego zasobu należy zastanowić się, w jaki sposób dane pomieszczenie jest wykorzystywane w procesie leczenia pacjenta. Poniżej przedstawiono trzy przykłady pomieszczeń, aby zobrazować możliwe podejścia do problemu:

1. sala operacyjna,
2. sala chorych,
3. pomieszczenie laboratorium.

Ad 1. W pierwszym przypadku na sali operacyjnej przeprowadzane są zabiegi. W trakcie trwania zabiegu na sali nie może znajdować się inny pacjent. Właściwym nośnikiem jest zatem godzina czasu pracy sali operacyjnej.

Ad 2. Na sali chorych znajduje się więcej niż jedno łóżko, natomiast podstawą liczenia jest osobodzień pobytu na sali. Właściwym nośnikiem jest osobodzień pobytu w przeliczeniu na jedno łóżko.

Ad 3. W pomieszczeniu laboratorium znajduje się kilka stanowisk o określonej powierzchni. Właściwym nośnikiem jest godzina pracy laboratorium w przeliczeniu na stanowisko.

### 3. IDENTYFIKACJA FAKTYCZNIE PONIESIONYCH (RZECZYWISTYCH) KOSZTÓW W SYSTEMIE FINANSOWO-KSIĘGOWYM

#### 3.1. Wprowadzenie

System finansowo-księgowy służy do ewidencji rzeczywiście poniesionych kosztów w układzie rodzajowym oraz w układzie kalkulacyjnym. Przyjęty sposób ewidencji kosztów w układzie rodzajowym ma na celu przede wszystkim spełnienie wymogów sprawozdawczości finansowej oraz innych wymogów zewnętrznych, na przykład podatkowych. Szczegółowe rozwiązania w tym zakresie zawarte zostały we „Wzorcowym planie kont dla Zakładów Opieki Zdrowotnej”.

Ewidencja kosztów w układzie kalkulacyjnym przewiduje inny sposób ewidencji kosztów ośrodków podstawowych (rozdział 3.2), ośrodków pomocniczych (rozdział 3.3) oraz zarządu (rozdział 3.4). Celem przyjętego sposobu ewidencji jest między innymi dostarczenie danych do zaplanowania kosztów zasobów ekonomicznych i pozostałych obiektów kosztowych w ośrodkach działalności podstawowej, zaplanowania kosztów w ośrodkach działalności pomocniczej oraz ustalenia kosztów rzeczywistych w ośrodkach zarządu.

#### 3.2. Gromadzenie danych o faktycznie poniesionych kosztach prostych w ośrodkach działalności podstawowej w systemie finansowo-księgowym

Ewidencja kosztów prostych na kontach ośrodków działalności podstawowej powinna odbywać się z taką szczegółowością, żeby zapewnić właściwą informację dla potrzeb zaplanowania kosztów zasobów ekonomicznych w tychże ośrodkach. Każdy zakład opieki zdrowotnej samodzielnie ustala szczegółowość ewidencji kosztów prostych stosując w miarę potrzeb wykaz kont kosztów prostych zawarty we „Wzorcowym planie kont dla Zakładów Opieki Zdrowotnej”.

W ramach konta księgowego każdego ośrodka działalności podstawowej należy prowadzić dwa poziomy analityki: według kategorii kosztów prostych (numery od 1 do 8) oraz w ramach każdej kategorii według kosztów prostych.

Stosuje się osiem kategorii kosztów, którym odpowiadają kolejne jednoznaczowe cyfry trzeciego poziomu konta księgowego (drugi poziom analityki)<sup>4</sup>:

<sup>4</sup> Szczegółowe zasady kwalifikacji kosztów do poszczególnych kategorii zostały przedstawione w tabeli 3.1 we „Wzorcowym planie kont dla Zakładów Opieki Medycznej” oraz w podręczniku „Rachunek kosztów w Zakładzie Opieki Zdrowotnej”.

1. Produkty lecznicze – Konto 50X-XXXXX-1-XXX
2. Wyroby medyczne i inne materiały zużywane jednorazowo - Konto 50X-XXXXX-2-XXX
3. Wyroby medyczne i inne materiały używane wielorazowo niebędące środkami trwałymi – Konto 50X-XXXXX-3-XXX
4. Środki trwałe (w tym wyroby medyczne) i wartości niematerialne i prawne - Konto 50X-XXXXX-4-XXX
5. Zasoby ludzkie – Konto 50X-XXXXX-5-XXX
6. Pomieszczenia – Konto 50X-XXXXX-6-XXX
7. Usługi zewnętrzne nabywane na rzecz pacjenta - Konto 50X-XXXXX-7-XXX
8. Usługi z innych ośrodków kosztów działalności podstawowej i pomocniczej - Konto 50X-XXXXX-8-XXXXX

Numeracja kont księgowych dla kosztów prostych ustalana jest w taki sposób, iż pierwsza cyfra na trzecim poziomie analityki odpowiada kosztom według rodzajów w układzie sprawozdawczym, a dwie kolejne cyfry odpowiadają kolejnym pozycjom kosztów prostych w ramach kosztów według rodzajów<sup>5</sup>.

Wyjątkiem od tej zasady jest analityka do kategorii 8 (Usługi z innych ośrodków kosztów działalności podstawowej i pomocniczej). W przypadku tej kategorii stosowane są pięciodziesiętno-cyfrowe konta analityczne, które odpowiadają numerowi ośrodka, z którego nabywane są usługi (księgowanie po stronie Wn ośrodka nabywającego).

Na przykład, na koncie 504-42601-5-401 należy zarejestrować koszty proste:

- dotyczące ośrodka kosztów „Oddział Anestezjologii i Intensywnej Terapii”, na co wskazuje pierwszy poziom analityki (kod resortowy Oddziału Anestezjologii i Intensywnej Terapii to 4260),
- związane z kategorią kosztów nr 5 „Zasoby ludzkie”, na co wskazuje drugi poziom analityki,
- w układzie rodzajowym dotyczące wynagrodzeń (wskazuje na to pierwsza cyfra trzeciego poziomu analityki),
- w układzie kosztów prostych (01 może oznaczać wynagrodzenie zasadnicze lekarzy anestezjologów).

Tabela 3.2.1 przedstawia przykładowy wykaz kosztów prostych w ramach kategorii kosztów wraz z przykładową numeracją kont.

<sup>5</sup> Przykładowy wykaz kosztów według rodzaju i kosztów prostych ośrodka kosztów działalności podstawowej przedstawia załącznik 1.



**Tabela 3.2.1. Wykaz kont kategorii kosztów oraz kosztów prostych dla przykładowego ośrodka działalności podstawowej 504-42601-X-XXX**

Numer konta kategorii kosztów	Numer konta kosztu prostego	Nazwa konta kosztu prostego
1	101	Zużycie leków
2	102	Zużycie materiałów diagnostycznych
2	103	Zużycie materiałów opatrunkowych
2	104	Zużycie sprzętu jednorazowego użytku
2	105	Zużycie materiałów szewnych
2	106	Zużycie wyrobów medycznych
2	107	Zużycie pościeli
2	108	Zużycie bielizny operacyjnej
2	109	Zużycie odzieży roboczej (fartuchy)
2	110	Zużycie środków dezynfekcyjnych
2	111	Zużycie środków czystości
2	112	Zużycie materiałów do przygotowania posiłków pacjentów
2	113	Zużycie materiałów biurowych
3	119	Zużycie sprzętu medycznego o niskiej wartości, wielokrotnego użytku
3	208	Zakup usług sterylizacji
4	114	Zużycie materiałów eksploatacyjnych i części zamiennych urządzeń
4	212	Usługi konserwacji i naprawy sprzętu
4	222	Usługi najmu, dzierżawy, leasingu urządzeń
4	801	Amortyzacja środków trwałych o cenie nabycia wyższej od 2.000 zł do 3.500 zł
4	802	Amortyzacja środków trwałych o cenie nabycia wyższej od 3.500 zł
4	804	Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych o cenie nabycia od 2.000 zł. do 3.500 zł
4	805	Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych o cenie nabycia wyższej od 3.500 zł
4	904	Ubezpieczenia majątkowe i komunikacyjne
5	203	Zakup usług medycznych, tj. kontrakty lekarskie, pielęgniarskie i inne
5	215	Koszty usług badań profilaktycznych
5	308	Wpłaty na PFRON i inne centralne fundusze tworzone na podstawie przepisów prawa
5	401	Wynagrodzenia z umów o pracę, naliczane zgodnie z obowiązującymi przepisami, w tym uwzględniające pracę w godzinach nocnych
5	402	Wynagrodzenia z umów cywilno - prawnych, w tym umów o dzieło i zlecenia
5	403	Wynagrodzenia osób wchodzących w skład organów zarządzających i nadzorczych zakładu

5	501	Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego w części obciążającej pracodawcę
5	502	Składki na fundusz pracy i fundusz gwarantowanych świadczeń pracowniczych
5	503	Odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych
5	504	Świadczenia rzeczowe związane z bezpieczeństwem i higieną pracy
5	505	Dopłaty do okresowych biletów pracowniczych
5	506	Koszty odzieży ochronnej i roboczej
5	507	Szkolenia pracowników
5	508	Ubezpieczenia osobowe pracowników
5	509	Stypendia
5	510	Odprawy pośmiertne
5	901	Podróże służbowe
5	906	Wyплаты na rzecz osób fizycznych nie zaliczane do wynagrodzeń i świadczeń na rzecz pracowników
6	115	Zużycie materiałów do konserwacji i remontów bieżących budynku, w tym pomieszczeń
6	116	Zużycie energii elektrycznej
6	117	Zużycie wody
6	118	Zużycie energii cieplnej
6	205	Zakup usług wywozu nieczystości
6	207	Zakup usług utylizacji odpadów medycznych
6	210	Zakup usług sprzątania
6	211	Usługi ochrony mienia
6	213	Usługi remontowe budynku, w tym pomieszczeń
6	216	Usługi bankowe
6	217	Usługi telekomunikacyjne
6	218	Usługi pocztowe
6	221	Usługi informatyczne
6	223	Usługi najmu lokali
6	301	Podatek od nieruchomości
6	302	Oplaty roczne za wieczyste użytkowanie gruntów
6	303	Podatki i opłaty lokalne
6	306	Oplaty skarbowe, sądowe i notarialne, urzędowe opłaty administracyjne i manipulacyjne
6	307	Oplaty za korzystanie ze środowiska
6	803	Amortyzacja budynków i gruntów
7	201	Zakup procedur medycznych diagnostycznych
7	202	Zakup procedur medycznych konsultacyjnych (porad specjalistycznych)

7	204	Zakup usług gastronomicznych, np. żywienia chorych
7	209	Zakup usług transportu sanitarnego
8	72200	Pracownia tomografii komputerowej
8	99020	Wydział remontowy
8	99030	Pralnia
8	99040	Kotłownia

Odpowiednie księgowanie kosztów prostych odbywać się powinno w sposób następujący:

Wn	Ma
40X	Konta zespołu 0, 1, 2, 3
50X-XXXXX-X-XXX	490

gdzie:

pierwszy poziom analityki na koncie 50X identyfikuje ośrodek kosztów, drugi poziom analityki na koncie 50X identyfikuje kategorię kosztów, trzeci poziom analityki na koncie 50X identyfikuje koszt prosty.

Koszty zarejestrowane na kontach układu rodzajowego należy przenosić na konta układu kalkulacyjnego w następujący sposób:

- bezpośrednio na podstawie dokumentów zewnętrznych lub wewnętrznych,
- pośrednio przy wykorzystaniu dodatkowo kluczy rozliczeniowych kosztów według rodzaju.

Podstawową zasadą przy przenoszeniu kosztów na konta w układzie kalkulacyjnym jest zachowanie związku przyczynowo-skutkowego i przypisanie jak największej grupy kosztów w sposób bezpośredni. Koszty związane wyłącznie z jednym zasobem powinny zostać przeniesione bezpośrednio na konto kosztów prostych w ramach poszczególnych kategorii danego ośrodka. Przeniesienia można dokonać na podstawie danych wynikających z dokumentów księgowych, np.:

- magazynowe (apteczne) dokumenty wydania mogą stanowić podstawę do rozliczenia kosztów materiałów (i produktów leczniczych),
- lista płac może stanowić podstawę do rozliczenia kosztów wynagrodzeń i narzutów na wynagrodzenia,
- dane z księgi pomocniczej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych mogą stanowić podstawę do rozliczenia amortyzacji.

W sytuacji gdy bezpośrednio rozliczenie kosztów prostych nie jest możliwe, konieczne jest dokonanie tego w sposób pośredni i dobór odpowiedniego klucza rozliczeniowego. Taka sytuacja zachodzi, gdy jednostka otrzymuje jeden dokument księgowy, który dotyczy różnych ośrodków kosztów, różnych kategorii kosztów w ramach jednego ośrodka lub różnych zasobów. Przykładem takich kosztów jest

energia elektryczna, polisa ubezpieczeniowa, czy usługi sprzątania w sytuacji gdy kontrahent wystawia jedną fakturę dla całej jednostki.

Przy wyborze klucza rozliczeniowego jednostka powinna kierować się zasadą celowości i dobrać klucz, który najlepiej odpowiada przyczynie powstania kosztów. W tabeli 3.2.2 przedstawiono przykładowe klucze rozliczeniowe dla kosztów prostych.

**Tabela 3.2.2. Przykładowe klucze rozliczeniowe dla kosztów prostych**

Koszt prosty	Klucz rozliczeniowy
Energia elektryczna	Zainstalowana moc w kWh
Ubezpieczenie OC	Liczba pracowników*
Ubezpieczenie majątku	Wartość księgową środków trwałych w zł
Dzierżawa powierzchni	Zajmowana powierzchnia użytkowa w m <sup>2</sup>
Usługi pralnicze	Liczba pacjentów lub liczba osobodni
Usługi cateringowe	Liczba osobodni
Usługi remontowe	Zależnie od rodzaju remontu: - identyfikacja remontowanych obiektów i przypisanie kosztów do odpowiedniego ośrodka proporcjonalnie do wartości remontowanego obiektu lub skali remontu, - zajmowana powierzchnia użytkowa w przypadku remontów dotyczących budynku lub całej jednostki

\* Ewentualnie ważona poziomem ryzyka zawodowego, ustalonym przez jednostkę dla poszczególnych grup zawodowych.

W sytuacji gdy w jednostce nie jest możliwe ustalenie wartości klucza rozliczeniowego zaproponowanego w powyższej tabeli, możliwy jest dobór innego klucza, przy zachowaniu zasady celowości. Na przykład, preferowanym kluczem rozliczania energii elektrycznej jest zestawienie zużycia energii sporządzone na podstawie odczytów z liczników energii elektrycznej. W przypadku braku liczników w ośrodkach, co jest zjawiskiem dość powszechnym, stosowane są często uproszczenia, na przykład rozliczenie kosztów energii na podstawie zainstalowanej mocy wszystkich urządzeń zgromadzonych w danym ośrodku.

Przy księgowaniu kosztów prostych należy uwzględnić koszty ośrodków pomocniczych wykonujących usługi związane z tymi zasobami w ośrodkach podstawowych. Koszty te należy skalkulować według następującej formuły:

1. Koszty bezpośrednio związane z ośrodkiem podstawowym o wysokiej wartości → bezpośrednio do zasobów ośrodka działalności podstawowej, np. wymiana drogich części w urządzeniach.
2. Pozostałe koszty ośrodka działalności pomocniczej według formuły → rzeczywista ilość otrzymanych świadczeń x stawka planowana świadczenia według modułu kontrolingowego (zgodnie z p. 4.3).
3. Odchylenia od kosztów planowanych ośrodków pomocniczych → zgodnie z rozliczeniem odchylenia (zgodnie z p. 4.3).

Jeżeli ośrodek działalności podstawowej przekazuje świadczenia opieki zdrowotnej na rzecz innych ośrodków do księgowego ujęcia takiego transferu wykorzystuje się konto analityczne o numerze 9 na drugim poziomie analityki. W takim wypadku trzeci poziom analityki to numer ośrodka kosztów na rzecz którego przekazywane jest świadczenie.

Księgowania transferów pomiędzy ośrodkami kosztów będą wyglądać w sposób przedstawiony poniżej.

Księgowanie świadczeń pomiędzy ośrodkiem działalności podstawowej YYYYY (przekazujący) a ośrodkiem działalności podstawowej XXXXX (otrzymujący):

Wn	Ma
50X-XXXX-8-YYYY	50X-YYYY-9-XXXX

Księgowanie świadczeń pomiędzy ośrodkiem działalności podstawowej YYYYY (przekazujący) i ośrodkiem działalności pomocniczej 98ZZZ (otrzymujący):

Wn	Ma
530-98ZZZ-YYYY	50X-YYYY-9-98ZZZ

Księgowanie świadczeń pomiędzy ośrodkiem działalności podstawowej YYYYY (przekazujący) i ośrodkiem zarządu 99AAA (otrzymujący):

Wn	Ma
550-99AAA-YYYY	50X-YYYY-9-99AAA

### 3.3. Gromadzenie danych o faktycznie poniesionych kosztach według rodzaju w ośrodkach kosztów działalności pomocniczej w systemie finansowo-księgowym

Informacja o rzeczywiście poniesionych kosztach ośrodków pomocniczych jest podstawą do zaplanowania tych kosztów w kolejnych okresach zgodnie z zasadami opisanymi w punkcie 4.2<sup>6</sup>.

Koszty ośrodków pomocniczych należy księgować na koncie syntetycznym 530. Dla każdego ośrodka działalności pomocniczej należy utworzyć indywidualne konto analityczne (pierwszy stopień analityki) z odpowiednim rozwinięciem analitycznym według rodzaju (drugi stopień analityki).

Numery kont analitycznych pierwszego stopnia należy nadać zgodnie z zasadami podanymi w punkcie 2.2. Numery kont analitycznych drugiego stopnia powinny

<sup>6</sup> Przykładowy wykaz kosztów według rodzaju i kosztów prostych ośrodka kosztów działalności pomocniczej przedstawia załącznik 2.

składać się z trzech cyfr, gdzie pierwsza cyfra odpowiada trzeciej cyfrze odpowiedniego konta syntetycznego w zespole czwartym, a dwie kolejne cyfry odpowiadają numerom odpowiednich kont analitycznych w zespole czwartym.

Wyjątkiem od wyżej wymienionej zasady są świadczenia otrzymane od innych ośrodków. Dla księgowania tych świadczeń stosuje się numery kont analitycznych odpowiadające numerom ośrodków przekazujących świadczenia zgodnie z zasadami numeracji opisanymi w punkcie 2.2.

Księgowanie na kontach ośrodków pomocniczych odbywa się w sposób przedstawiony poniżej.

Księgowanie kosztów według rodzaju w ośrodku działalności pomocniczej 98XXX:

Wn	Ma
530-98XXX-XXX	490

Przy ustalaniu numeracji kont, a później przy księgowaniu odpowiednich kosztów, należy oddzielnie ujmować koszty bezpośrednio związane ze świadczeniem usług pomocniczych dla innych ośrodków, pod warunkiem iż koszty te mają dużą wartość. Na przykład w ośrodku wykonującym remonty należy utworzyć konto analityczne dla kosztów istotnych komponentów i części zamiennych. Wynika to z faktu, że koszty takie z uwagi na ich wielkość nie powinny wpływać na stawki usług działalności pomocniczej.

### **3.4. Gromadzenie danych o faktycznie poniesionych kosztach według rodzaju w ośrodkach zarządu w systemie finansowo-księgowym**

Dla ośrodków zarządu stosuje się konto syntetyczne 550, pięciocyfrowe konto na pierwszym poziomie analityki indywidualne dla danego ośrodka pomocniczego oraz trzycyfrowe konto na drugim poziomie analityki oznaczające rodzaj kosztu<sup>7</sup>.

Numeracja dla pierwszego poziomu analityki jest następująca: 99XXX, gdzie XXX oznacza kolejne numery ośrodków zarządu.

Numeracje dla drugiego poziomu analityki jest następująca: XXX, gdzie kolejne trzy cyfry dotyczą kosztów według rodzaju.

<sup>7</sup> Przykładowy wykaz kosztów według rodzaju i kosztów prostych ośrodka kosztów zarządu przedstawia załącznik 3.

Wyjątkiem od wyżej wymienionej zasady są świadczenia otrzymane od innych ośrodków. Dla księgowania tych świadczeń stosuje się numery kont analitycznych odpowiadające numerom ośrodków przekazujących świadczenia zgodnie z opisem w punkcie 2.2.

Księgowanie na kontach ośrodków pomocniczych odbywa się w sposób przedstawiony poniżej.

Księgowanie kosztów według rodzaju:

<b>Wn</b>	<b>Ma</b>
550-99XXX-XXX	490

Księgowanie usług wykonywanych na rzecz ośrodków zarządu przez ośrodki podstawowe:

<b>Wn</b>	<b>Ma</b>
550-99XXX-XXXXX	50X-XXXXX-9-99XXX

Znaki na ostatnim poziomie analityki oznaczają:

Dla ośrodka przekazującego → cyfry ośrodka zarządu, na rzecz którego przekazywane są świadczenia.

Dla ośrodka otrzymującego → cyfry ośrodka podstawowego, który przekazuje świadczenia.

## 4. KALKULACJA KOSZTÓW OŚRODKÓW DZIAŁALNOŚCI POMOCNICZEJ

### 4.1. Wprowadzenie

Ośrodki działalności pomocniczej mogą świadczyć usługi na rzecz ośrodków podstawowych, innych ośrodków pomocniczych lub ośrodków zarządu. W celu uwzględnienia realizowanych świadczeń w ślad za wykonanymi usługami należy rozliczyć koszty wykonanych usług.

Jeżeli ośrodki pomocnicze świadczą usługi na rzecz ośrodków podstawowych ich koszty powinny zostać uwzględnione w kalkulacji kosztów zasobów ekonomicznych. Jeżeli ośrodki pomocnicze świadczą usługi na rzecz innych ośrodków pomocniczych lub kosztów zarządu, ich koszty powinny być uwzględnione w kosztach tych jednostek.

Koszty ośrodków pomocniczych powinny zostać przypisane zgodnie z poniższą metodologią:

- W przypadku istotnych kosztów bezpośrednio związanych z danym zasobem (lub ośrodkiem pomocniczym / ośrodkiem zarządu) koszty te należy przypisać do tego zasobu (ośrodka) bezpośrednio. Dotyczy to na przykład takich kosztów, jak zużycie drogich materiałów podczas wykonywania remontów.
- W przypadku pozostałych kosztów funkcjonowania ośrodków pomocniczych należy w pierwszej kolejności ustalić stawkę usługi / usług ośrodka pomocniczego, a następnie przypisać koszty ośrodka do zasobu przemnażając stawkę przez liczbę usług.

W przypadku gdy ośrodek pomocniczy świadczy kilka usług niejednorodnych, przy planowaniu stawek należy uwzględnić współczynniki odzwierciedlające przyczyny powstawania kosztów (np. czas czy intensywność).

### 4.2. Przypisanie kosztów świadczeń z ośrodków podstawowych oraz pozostałych ośrodków działalności pomocniczej

Ośrodki działalności pomocniczej mogą otrzymywać świadczenia z ośrodków działalności podstawowej, takich jak laboratoria, pracownie diagnostyczne czy oddziały szpitalne. Mogą to być procedury medyczne, na przykład wykonanie określonego badania laboratoryjnego, czy też konsultacja lekarska.

W ślad za wykonaniem świadczenia w zakładzie opieki zdrowotnej powinny być również rozliczane ich koszty.



W celu zaksięgowania kosztów ośrodka działalności podstawowej, który wykonał świadczenia na rzecz ośrodka działalności pomocniczej, należy stosować następującą formułę:

Rzeczywista liczba wykonanych świadczeń x planowana stawka usługi.

Rzeczywista liczba wykonanych świadczeń rejestrowana jest na bieżąco przez ośrodek wykonujący usługę. Planowane stawki pobierane są z modułu kontrolingowego i ustalane zgodnie z metodologią opisaną w punkcie 6 (procedury) lub 5.4 (zasoby), w zależności od charakteru usługi.

Rozliczenie wykonanych świadczeń odbywa się bieżąco lub na koniec miesiąca i ujmowane jest w sposób następujący:

Wn	Ma
530-98XXX-YYYYY	50X-YYYYY-9-98XXX

gdzie:

98XXX to symbol ośrodka działalności pomocniczej, który otrzymuje świadczenia od ośrodka działalności podstawowej,

YYYYY to symbol ośrodka działalności podstawowej, który wykonuje świadczenia dla ośrodka działalności pomocniczej.

Ośrodki działalności pomocniczej mogą także otrzymywać świadczenia od innych ośrodków działalności pomocniczej. Na przykład pralnia może otrzymywać ciepło z kotłowni. W ślad za wykonaniem usługi powinny być również rozliczane koszty wykonanych usług.

W celu zaksięgowania kosztów ośrodka działalności pomocniczej, który wykonał usługę na rzecz innego ośrodka działalności pomocniczej, należy stosować następującą formułę:

Rzeczywista liczba wykonanych usług x planowana stawka usługi.

Rzeczywista liczba wykonanych usług rejestrowana jest na bieżąco przez ośrodek wykonujący usługę. Planowane stawki pobierane są z modułu kontrolingowego i ustalane zgodnie z metodologią opisaną w punkcie 4.3.

Rozliczenie wykonanych usług odbywa się na bieżąco lub na koniec miesiąca i ujmowane jest w sposób następujący:

Wn	Ma
530-98XXX-98ZZZ	530-98ZZZ-98XXX

gdzie:

98XXX to symbol ośrodka działalności pomocniczej, który otrzymuje świadczenia od innego ośrodka działalności podstawowej,

98ZZZ to symbol ośrodka działalności pomocniczej, który wykonuje świadczenia dla innego ośrodka działalności pomocniczej.

### 4.3. Kalkulacja kosztów usług działalności pomocniczej

Stawki kosztów ośrodków działalności pomocniczej są stawkami planowanymi ustalonymi na podstawie zarejestrowanych kosztów rzeczywistych w systemie finansowo-księgowym w poprzednim okresie oraz zarejestrowanej liczby wykonanych świadczeń.

Przy ustalaniu kosztów zaleca się stosowanie następujących zasad:

1. W miarę dostępności danych należy wykorzystać informację o rzeczywistych kosztach za cały rok obrotowy. Pozwoli to na zredukowanie sezonowych lub nietypowych wahań w kosztach.
2. Koszty rzeczywiste mogą zostać skorygowane o istotne szacowane zmiany w kosztach, na przykład wynikające z inflacji lub planowanych zakupów.
3. Przy ustalaniu stawki należy wyłączyć koszty bezpośrednio odnoszone na rzecz innych ośrodków jednak zarejestrowane w ośrodku działalności pomocniczej, na przykład koszty drogich części zamiennych. Informacja o takich kosztach powinna wynikać z danych z systemu finansowo-księgowego zgodnie z zasadami opisanymi w punkcie 3.3.

Przy ustalaniu ilości wykonanych świadczeń zaleca się stosowanie następujących zasad:

1. W miarę dostępności danych należy wykorzystać informację o rzeczywistej ilości wykonanych świadczeń za cały poprzedni rok obrotowy. Pozwoli to na zredukowanie sezonowych lub nietypowych wahań w kosztach.
2. Planowane ilości mogą zostać skorygowane o szacowane ilości wykonanych świadczeń, na przykład wynikające z otwarcia nowych oddziałów.

Stawka kosztów ośrodka działalności pomocniczej kalkulowana jest zgodnie z poniższym wzorem:

Planowane koszty na kolejny okres / planowana liczba świadczeń (usług).

Zaleca się, żeby stawka taka była kalkulowana bezpośrednio w module kontrolingowym na podstawie danych zaczerpniętych z systemu finansowo-księgowego po ich uzupełnieniu o pozostałe dane (korekty danych rzeczywistych oraz planowane ilości świadczeń).

Jeżeli bezpośrednia kalkulacja stawek w systemie f-k nie jest możliwa, kalkulacja taka powinna odbyć się poza modulem kontrolingowym (np. w arkuszu Excel). Tak ustalone stawki należy następnie wprowadzić do modułu kontrolingowego.

### 4.4. Rozliczenie odchyłeń od kosztów planowanych działalności pomocniczej

W związku ze stosowaniem stawek planowanych powstanie różnica pomiędzy kosztami rzeczywiście poniesionymi (w tym kosztami otrzymanymi z ośrodków

podstawowych i innych ośrodków pomocniczych) a kosztami, które zostały przekazane innym ośrodkom według stawek planowanych.

Odchylenia te rozlicza się na koniec miesiąca wyłącznie na rzecz ośrodków podstawowych, ośrodków zarządu oraz na sprzedane usługi działalności pomocniczej, z pominięciem świadczeń przekazanych na rzecz innych ośrodków pomocniczych.

W celu rozliczenia odchyłeń ustala się stawkę odchyłeń przypadających na jednostkę rozliczeniową, a następnie przemnaża stawkę przez ilość przekazanych świadczeń.

Wzór na ustalenie stawki odchyłeń jest następujący:

$$\frac{\text{Kwota odchylenia}}{\text{Ilość jednostek rozliczeniowych przekazanych na rzecz ośrodków działalności podstawowej, ośrodków zarządu oraz usług sprzedanych}}$$

Odchylenia księguje się w sposób przedstawiony poniżej.

Odchylenia debetowe dotyczące ośrodków podstawowych:

Wn	Ma
50X-YYYYY-8-98XXX	530-98XXX-YYYYY

Odchylenia kredytowe dotyczące ośrodków podstawowych:

Wn	Ma
530-98XXX-YYYYY	50X-YYYYY-8-98XXX

Odchylenia debetowe dotyczące ośrodków zarządu:

Wn	Ma
550-99ZZZ-98XXX	530-98XXX-99ZZZ

Odchylenia kredytowe dotyczące ośrodków zarządu:

Wn	Ma
530-98XXX-99ZZZ	550-99ZZZ-98XXX

Odchylenia debetowe dotyczące sprzedanych usług:

Wn	Ma
731-98XXX	530-98XXX-99999

Odchylenia kredytowe dotyczące sprzedanych usług:

Wn	Ma
530-98XXX-99999	731-98XXX

gdzie:

98XXX to symbol ośrodka działalności pomocniczej, który rozlicza odchylenia,  
 YYYYY to symbol ośrodka działalności podstawowej, który przyjmuje odchylenia,  
 99ZZZ to symbol ośrodka zarządu, który przyjmuje odchylenia.

## 5. KALKULACJA PLANOWANYCH KOSZTÓW ZASOBÓW EKONOMICZNYCH

### 5.1. Wprowadzenie

System finansowo-księgowy oraz moduł kontrolingowy powinny zapewnić informację o kosztach zasobów ekonomicznych zużywanych lub angażowanych podczas wykonywania procedur medycznych oraz realizacji osobodni hospitalizacji. Należy zapewnić odpowiednie procedury identyfikowania, gromadzenia i przetwarzania informacji zarówno o kosztach zasobów zaangażowanych, jak też kosztach zasobów elastycznych.

Dla **zasobów zaangażowanych** należy zidentyfikować i zgromadzić następujące informacje:

- informacje o planowanych kosztach prostych składających się na całkowity koszt zasobu zaangażowanego,
- informacje o dostępności zasobu zaangażowanego liczonej w jednostkach jego nośnika.

Na podstawie tych dwóch informacji odbywa się kalkulacja kosztu jednostkowego zasobu zgodnie z poniższym wzorem:

$$\text{Jednostkowy koszt zasobu ekonomicznego} = \frac{\text{Całkowity koszt zasobu ekonomicznego}}{\text{Dostępność zasobu ekonomicznego}}$$

Dla **zasobów elastycznych** należy ustalić jednostkowe zużycie zasobu oraz koszt takiej jednostki.

Zaleca się, by kalkulacja kosztu planowanego była oparta na kosztach rzeczywistych poprzednich okresów uaktualnionych do warunków bieżących.

W celu uzyskania jak najlepszej informacji o kosztach zasobów w systemie finansowo-księgowym w ramach układu funkcjonalnego tworzy się dodatkowy układ kosztów prostych według kategorii, w ramach którego księgowane są różne pozycje kosztów prostych.<sup>8</sup> Informacja ta jest następnie podstawą do planowania kosztów zasobów ekonomicznych w kolejnych okresach.

<sup>8</sup> Por. kolejny rozdział.

## 5.2. Identyfikacja kosztów prostych i ich wycena w koszcie planowanym

Podstawowym celem identyfikacji i gromadzenia danych o kosztach prostych jest możliwość skalkulowania kosztów zasobów ekonomicznych. Dlatego też poziom szczegółowości kosztów prostych jest zależny od struktury zasobów ekonomicznych wyodrębnionych w modelu zgodnie z zasadami opisanymi w rozdziale 2.7. Odpowiednia struktura kosztów prostych to taka, w której każdy koszt prosty da się jednoznacznie i bezpośrednio przypisać do zasobu ekonomicznego.

Ze względu na konieczność zachowania porównywalności danych o kosztach między jednostkami, koszty proste powinny w sposób jednoznaczny odpowiadać jednej z ośmiu podstawowych kategorii kosztów opisanych w punkcie 5.2, gdzie:

- kategoria 1 to produkty lecznicze,
- kategoria 2 to wyroby medyczne i inne materiały zużywane jednorazowo,
- kategoria 3 to wyroby medyczne i inne materiały używane wielorazowo niebędące środkami trwałymi,
- kategoria 4 to środki trwałe (w tym wyroby medyczne) i wartości niematerialne i prawne,
- kategoria 5 to zasoby ludzkie,
- kategoria 6 to pomieszczenia,
- kategoria 7 to usługi zewnętrzne nabywane na rzecz pacjenta,
- kategoria 8 to usługi z innych ośrodków kosztów działalności podstawowej i pomocniczej.

Kwalifikacja kosztów do poszczególnych kategorii następuje w oparciu o zależność przyczynowo-skutkową z kategorią kosztów. Przykładowo wszystkie koszty związane z produktami leczniczymi będą uwzględnione w kategorii pierwszej. W tej kategorii znajdzie się przede wszystkim cena zakupu produktów leczniczych. W kategorii drugiej zostanie uwzględniona cena nabycia materiałów jednorazowych, w tym również wyrobów medycznych. W przypadku materiałów i wyrobów medycznych używanych wielorazowo koszty amortyzacji ekonomicznej są zaliczane do kategorii trzeciej. Koszty związane ze środkami trwałymi i wartościami niematerialnymi i prawnymi stanowią kategorię czwartą. Oprócz amortyzacji, która będzie stanowić podstawowy element w tej kategorii, mogą pojawić się również na przykład koszty usług zewnętrznych realizowanych na rzecz tych środków trwałych lub wartości niematerialnych. Koszty związane z zasobami ludzkimi, w tym koszty wynagrodzeń (niezależnie od rodzaju podpisanej umowy), ubezpieczeń społecznych czy szkoleń, będą stanowić kategorię piątą. W kategorii szóstej znajdują się koszty związane z utrzymaniem pomieszczeń, w tym przede wszystkim amortyzacja budynków, ubezpieczenia i podatki związane z tymi budynkami czy zewnętrzne usługi realizowane na ich rzecz. Koszty usług zewnętrznych nabywanych na rzecz pacjenta stanowią przede wszystkim koszty badań specjalistycznych

czy konsultacji realizowanych przez inne zakłady opieki zdrowotnej lub lekarzy niezatrudnionych w danym zakładzie. Podstawowym kryterium ich kwalifikacji jest realizacja na rzecz pacjenta. Koszty wszystkich usług realizowanych na rzecz danego ośrodka kosztów przez inne ośrodki danego zakładu opieki zdrowotnej, zarówno podstawowe i pomocnicze, są kwalifikowane do ostatniej kategorii.

W tabeli 5.2.1 przedstawiono przykładowe koszty proste, jakie mogą być związane z każdą ze zidentyfikowanych grup zasobów ekonomicznych.

**Tabela 5.2.1. Przykładowe koszty proste związane z poszczególnymi zasobami**

Zasób ekonomiczny	Przykładowe koszty proste	Kategoria kosztów
Pracownicy	Wynagrodzenie za pracę na etacie,	Kategoria 5
	Dodatkowe wynagrodzenie za pełnione dyżury,	Kategoria 5
	Ubezpieczenia społeczne,	Kategoria 5
	Badania okresowe,	Kategoria 5 lub 8
	Szkolenia,	Kategoria 5
	Podróże służbowe,	Kategoria 5
	Odpis na ZFŚS,	Kategoria 5
	Ekwiwalent za odzież ochronną i roboczą,	Kategoria 5
Pomieszczenia	Dodatkowe wyposażenie pracowników (np. samochody służbowe, telefony komórkowe)	Kategoria 3 lub 4
	Amortyzacja pomieszczeń	Kategoria 6
	Materiały (do konserwacji i remontów, środki czystości itd.)	Kategoria 2
	Energia elektryczna i ciepła	Kategoria 6
	Woda	Kategoria 6
	Wywóz nieczystości	Kategoria 6
	Utylizacja odpadów	Kategoria 6
	Usługi sprzątania	Kategoria 6 lub 8
	Ochrona mienia	Kategoria 6 lub 8
	Usługi remontowe	Kategoria 6 lub 8
	Podatki i opłaty dotyczące budynku	Kategoria 6
	Ubezpieczenie budynku i wyposażenia	Kategoria 6
Usług ośrodków działalności pomocniczej (sterylizatornia, pralnia, dział techniczny, kotłownia)	Kategoria 8	
Urządzenia, wyroby medyczne wielorazowego użytku	Amortyzacja urządzeń	Kategoria 3 lub 4
	Ubezpieczenie	Kategoria 3 lub 4
	Serwis	Kategoria 3 lub 4
Materiały (w tym produkty lecznicze i wyroby medyczne)	Koszt materiałów	Kategoria 1 lub 2
	Przypisane koszty ośrodków działalności pomocniczej (apтека, magazyn, centralna tlenownia)	Kategoria 8
	Koszty transportu (np. w przypadku krwi i preparatów krwiopochodnych)	Kategoria 1 lub 2

W ramach każdej grupy zasobów jednostka wyodrębnia zasoby ekonomiczne niezbędne dla prawidłowego opisanie innych obiektów modelu – na przykład procedur medycznych czy osobodni hospitalizacji. Ten krok wpływa na wyodrębnianie kosztów prostych, co obrazują poniższe przykłady.

W sytuacji gdy na oddziale szpitalnym wyodrębniono dwie grupy zasobów ludzkich – lekarzy oraz pielęgniarki – w systemie powinny konsekwentnie zostać wyodrębnione koszty proste związane z wynagrodzeniami czy ubezpieczeniem społecznym każdej z tych grup: „wynagrodzenie lekarzy”, „wynagrodzenie pielęgniarek” i odpowiednio „ubezpieczenie społeczne lekarzy” oraz „ubezpieczenie społeczne pielęgniarek”.

Oprócz struktury zasobów ekonomicznych jednostka powinna uwzględniać również kategorie kosztów. Przykładowo jeśli w ośrodku kosztów wyodrębniono zasób „pomieszczenie z wyposażeniem”, które obejmuje koszty związane z pomieszczeniem oraz wszystkimi urządzeniami znajdującymi się w tym pomieszczeniu, przy wyodrębnianiu kosztów prostych należy zwrócić uwagę na zachowanie podziału na kategorie kosztów – kategorię 4 „środki trwałe i wartości niematerialne i prawne” oraz kategorię 6 „pomieszczenia”. Koszty związane z obydwooma kategoriami, takie jak amortyzacja, powinny być ujęte jako dwa odrębne koszty proste – „Amortyzacja pomieszczeń” i „Amortyzacja urządzeń”. Jest to konsekwencją różnych kategorii kosztów. Oba koszty proste będą jednak składać się na koszt tego samego zasobu ekonomicznego „pomieszczenie z wyposażeniem”.

Po ustaleniu dla każdego zasobu ekonomicznego wykazu kosztów prostych informacje te należy wprowadzić do modułu kontrolingowego oraz w odpowiedni sposób dostosować plan kont w taki sposób, żeby można zacząć zbierać rzeczywiste informacje o poniesionych kosztach prostych (patrz punkt 3.2). Informacja rzeczywista będzie podstawą do zaplanowania kosztów zasobów ekonomicznych.

Po zaprojektowaniu w module kontrolingowym struktury ośrodków kosztów, obiektów kosztów oraz wzajemnych powiązań pomiędzy nimi (patrz rozdział 2), obiekty w systemie należy uzupełnić o ilościowe dane finansowe (wielkość kosztów) oraz niefinansowe (ilości nośników kosztów).

Pierwszym krokiem jest wprowadzenie danych o kosztach zasobów.

Bazą informacji historycznych są dane o kosztach z systemu finansowo-księgowego tworzone zgodnie z regułami przedstawionymi w punkcie 3.2. Możliwe jest też wykorzystanie danych z innych systemów, w których jednostka gromadzi informacje o kosztach rzeczywiście poniesionych, na przykład z modułu środków trwałych lub modułu kadrowo-płacowego. Dane mogą również pochodzić z modułu kontrolingowego, z poprzednich okresów.

Należy pamiętać, iż dane historyczne mogą być nieaktualne i powinny stanowić jedynie podstawę do zaplanowania kosztów w kolejnym okresie. Przy aktualizacji danych historycznych do danych bieżących można przeanalizować wpływ następujących czynników:

- planowana inflacja,
- sytuacja ekonomiczna na rynku oraz w branży (zarówno w skali makro jak i mikro),
- planowane inwestycje i modernizacje,
- planowane znaczące remonty,
- planowane zmiany w profilu działalności,
- prognozy dotyczące zdrowia publicznego,
- plany w zakresie zatrudnienia,
- cenniki dostawców,
- wewnętrzne budżety jednostki itp.

W sytuacji gdy zakłada się, że w wyniku działania któregoś z wyżej wymienionych czynników istotnie zmieni się wartość kosztu prostego, należy ustalić nowy poziom planowanego kosztu prostego.

Jak już wspomniano wcześniej, proponowanym okresem do ustalenia kosztów planowanych są koszty rzeczywiste za okres jednego roku. Pozwala to na wyeliminowanie sezonowych zmian w kosztach zasobów.

### 5.3. Ustalanie dostępności zasobów ekonomicznych

W przypadku zasobów zaangażowanych obok danych finansowych, o których mowa w poprzednich punktach konieczne są także ilościowe dane niefinansowe o ilości nośników kosztów zasobów. Dopiero podzielenie planowanych kosztów całkowitych przez wolumen nośnika umożliwi skalkulowanie stawki kosztów na jednostkę nośnika zasobu.

Zgodnie z przyjętą metodologią wolumen nośnika kosztów dla zasobów zaangażowanych ustalany jest na poziomie dostępności praktycznej. Kalkulacja praktycznej dostępności odbywa się poprzez korektę dostępności teoretycznej (czyli hipotetycznej 100%-owej wydajności zasobów uwzględniającej przepisy prawa oraz normy techniczne) o różnorodne czynniki wewnętrzne. Przykładowe czynniki, jakie należy rozważyć przy ustalaniu praktycznej dostępności, zostały wymienione w tabeli 5.3.2.

**Tabela 5.3.1. Przykładowe czynniki wpływające na poziom dostępności praktycznej dla poszczególnych zasobów**

Zasób ekonomiczny	Przykładowe czynniki
Pracownicy	Absencja chorobowa, czas przygotowawczo-zakończeniowy do wykonywania pracy, czas nieprodukcyjny (np. narady, spotkania wewnętrzne, planowane szkolenia), urlopy bezpłatne.
Pomieszczenia	Planowane lub możliwe do oszacowania remonty, system pracy (np. zmienność, zabiegi planowe i nieplanowane), przestoje spowodowane przygotowaniem pomieszczenia.
Urządzenia	planowane lub możliwe do oszacowania remonty, system pracy (np. zmienność, zabiegi planowe i nieplanowane)



## 5.4. Kalkulacja kosztu na jednostkę nośnika dla zasobów ekonomicznych

Metodologia kalkulacji kosztu na jednostkę nośnika zasobu zależy od tego, czy dany zasób jest zasobem zaangażowanym czy elastycznym.

Koszt jednostki nośnika dla **zasobu zaangażowanego** kalkuluje się poprzez podzielenie planowanych całkowitych kosztów danego zasobu zaangażowanego (suma kosztów prostych ustalonych zgodnie z opisem w punkcie 5.2) przez jego dostępność ustaloną na poziomie praktycznym (patrz punkt 5.3).

W przypadku **zasobów elastycznych** koszt jednostki nośnika zasobów elastycznych kalkulujemy w zależności od sytuacji w sposób następujący:

1. Na podstawie rzeczywistego zużycia i rzeczywistych cen zasobów w okresie (okresach) poprzednich. Ten sposób kalkulacji dotyczy w szczególności produktów leczniczych oraz wyrobów medycznych o wysokim koszcie jednostkowym.
2. Na podstawie stawek ustalonych w oparciu o standardy zużycia, tj. według kalkulacji: standardowe zużycie x standardowa cena/stawka. Standardowe zużycie ustala personel medyczny w oparciu o najlepszą wiedzę medyczną. Standardowe ceny ustala się w oparciu o planowane ceny przy wykorzystaniu takich danych, jak: dane z systemu finansowo-księgowego, faktury zakupu, cenniki, umowy itp.
3. Poprzez podzielenie planowanych kosztów całkowitych dla danego okresu przez planowany wolumen nośnika kosztów. Zarówno dane planowane jak też planowane zużycie można ustalić wykorzystując dane historyczne. Ten sposób kalkulacji dotyczy zasobów o niewielkich kosztach.

Koszt zasobu ekonomicznego stanowi podstawę do dalszej kalkulacji dowolnych obiektów kosztów – kosztów procedur medycznych czy osobodni hospitalizacji.

## 6. KALKULACJA KOSZTU PROCEDUR MEDYCZNYCH

Koszt procedury medycznej obejmuje sumę kosztów zasobów lub innych wcześniej skalkulowanych pomocniczych obiektów kosztów, np. poszczególnych elementów procedury medycznej.

Identyfikacja procedur medycznych oraz kosztów obiektów składających się na koszt kalkulowanej procedury medycznej powinna odbyć się zgodnie z zasadami opisanymi w punktach 2.4 i 2.7.

Jeżeli procedura medyczna jest jednocześnie jednorodnym obiektem kosztów, jej kalkulację należy przeprowadzić w sposób następujący:

- Wskazać zasoby ekonomiczne, jakie są wykorzystywane do jej wykonania.
- Określić wymaganą ilość zasobów ekonomicznych niezbędnych do wykonania procedury.

Wymienione prace powinny zostać przeprowadzone wspólnie z personelem medycznym, który określi grupę zasobów ekonomicznych angażowanych lub wykorzystywanych w procedurze posługując się przy tym słownikiem wcześniej skalkulowanych zasobów ekonomicznych oraz określi ilości jednostek zasobów ekonomicznych zużytych w trakcie typowego wykonania procedury, posługując się przy tym wskazanymi wcześniej nośnikami kosztów dla poszczególnych zasobów.

Przykładowo fakt, że zabieg operacyjny przeciętnie trwa 2 godziny nie oznacza, że sala operacyjna jest również zajęta przez tyle czasu. W praktyce przed rozpoczęciem i po zakończeniu zabiegu należy ją przygotować do pracy. Aby właściwie określić koszty procedury medycznej należy uwzględnić całkowity czas zaangażowania poszczególnych zasobów w daną procedurę.

Efektem tego kroku jest karta procedury medycznej będąca ilościowo-jakościowym zestawieniem zasobów ekonomicznych wykorzystywanych przy jej typowym wykonaniu.

- Skalkulować koszt procedury przemnażając ilości nośników kosztów przez koszt na jednostkę nośnika skalkulowany zgodnie z metodologią opisaną w punkcie 5.4 oraz sumując wszystkie elementy.

**Rysunek 6.1. Schemat karty procedury medycznej**

Ośrodek kosztów:				
Nazwa procedury:				
<b>Id zasobu</b>	<b>Nazwa zasobu</b>	<b>Nośnik</b>	<b>Ilość jednostek nośnika</b>	<b>Koszt jednostki nośnika zasobu</b>
	<i>zasób ekonomiczny 1</i>			
	<i>zasób ekonomiczny 2</i>			
	<i>zasób ekonomiczny 3</i>			

W sytuacji gdy procedura medyczna składa się z kilku odrębnych obiektów kosztów, co może mieć miejsce, jeśli można wyodrębnić kilka powtarzalnych elementów składających się na tę procedurę, każdy obiekt kosztów kalkuluje się w sposób analogiczny do wskazanego powyżej. Procedura medyczna stanowi wówczas sumę wszystkich obiektów kosztów składających się na jej koszt. Przy każdym obiekcie należy dodatkowo wskazać ilość, jaka wchodzi do procedury medycznej.

W przypadku niektórych procedur, ich koszt istotnie zależy od wykorzystanych produktów leczniczych oraz wyrobów medycznych. Taka sytuacja ma miejsce na przykład w radioterapii z wykorzystaniem kontrastu (podawanego w różnych dawkach) bądź w przypadku procedur wszczepiania implantów. W takich sytuacjach, aby uniknąć kalkulacji wielu obiektów kosztów, proponuje się stworzenie karty procedury medycznej nieuwzględniającej danego produktu leczniczego czy wyrobu medycznego i doliczenie jego kosztu bezpośrednio do kosztów leczenia pacjenta. Całkowity koszt wykonania danej procedury medycznej będzie w tej sytuacji obejmował planowany koszt procedury medycznej oraz koszty materiałów (w tym leków) doliczonych odrębnie po cenach ewidencyjnych (planowanych) lub cenach planowanych z apteki.

## 7. KALKULACJA KOSZTU OSOBODNIA HOSPITALIZACJI

Koszt osobodnia hospitalizacji w najprostszym możliwym rozwiązaniu obejmuje osobodzień pobytu oraz osobodzień opieki medycznej:

1. osobodzień pobytu obejmujący koszty wynikające z zajmowania części sali chorych, ewentualnie także wraz z otrzymywanymi lekami i pozostałymi materiałami oraz żyzywieniem, jednak bez opieki medycznej,
2. opieka medyczna (lekarska, pielęgnarska itd.) obejmująca koszty związane z zaangażowaniem personelu medycznego przypadającym na osobodzień hospitalizacji pacjenta.

### Kalkulacja kosztu osobodnia pobytu na oddziale

#### Krok 1

W pierwszej kolejności należy zsumować łączne koszty zasobów zaangażowanych dotyczących pobytu pacjentów na oddziale. W szczególności będą to koszty następujących zasobów (policzone zgodnie z metodologią opisaną w rozdziale 5):

- sale chorych,
- wyposażenie sal chorych,
- personel zarządzający,
- inne zasoby zaangażowane zdefiniowane na etapie identyfikacji obiektów kosztów.

W zależności od sytuacji wyżej wymienione koszty należy zsumować w jeden obiekt lub w kilka obiektów. Ta druga sytuacja będzie uzasadniona na przykład wtedy, gdy niektóre sale i ich wyposażenie są dedykowane dla pacjentów w cięższym stanie i ich koszty są istotnie wyższe.

Przy kalkulacji kosztów niektóre zasoby zostaną doliczone w 100%, na przykład sale chorych, a niektóre mogą zostać doliczone przy wykorzystaniu nośnika kosztów, na przykład personel zarządzający zaangażowany w realizację procedur medycznych.

#### Krok 2

Łączne koszty pobytu należy podzielić przez ilość osobodni pobytu w miesiącu. Przy ustalaniu ilości osobodni w miesiącu należy przyjąć praktyczną dostępność osobodni pobytu na oddziale.

#### Krok 3

Do kosztu obliczonego zgodnie z metodologią w drugim kroku należy dodać koszty zasobów elastycznych przypadających na osobodzień pobytu. Będą to w szczególności:

- dieta,
- leki i wyroby medyczne, które nie są odnoszone bezpośrednio na pacjenta.

## Kalkulacja kosztu opieki medycznej

Koszt opieki medycznej można dalej podzielić na koszty opieki lekarskiej lub pielęgniarskiej (i innej), bądź potraktować jako jeden obiekt kosztów. Niezależnie od przyjętego podejścia podstawowymi zasobami ekonomicznymi angażowanymi w świadczenie opieki medycznej są lekarze i pielęgniarki na danym oddziale.

Aby skalkulować koszt opieki należy:

- określić ilość jednostek nośnika (czyli liczbę godzin pracy przedstawicieli personelu medycznego) przypadających na każdy osobodzień opieki na oddziale,
- przemnożyć ilość jednostek nośnika przez koszt jednostki nośnika.

Istnieje kilka możliwości określenia zaangażowania personelu, które różnią się poziomem precyzji, ale także stopniem pracochłonności. Podczas określania zaangażowania zasobów ludzkich (lekarzy czy pielęgniarek) w opiekę medyczną należy zwrócić uwagę na dwie kwestie:

1. Czy przyjęta metoda określania stopnia zaangażowania personelu medycznego nie powoduje ukrycia informacji o nadmiernych zasobach, które nie są niewykorzystywane?
2. Czy należy różnicować stopień zaangażowania personelu medycznego w opiekę nad pacjentem w zależności od jego stanu zdrowia?

Pierwszym podejściem, cechującym się największą pracochłonnością, jest pomiar zaangażowania personelu medycznego w opiekę nad pojedynczym pacjentem. W przypadku opieki na oddziale jest to o tyle trudne, że opieka nad pacjentem obejmuje nie tylko działania bezpośrednio przy pacjencie, ale także liczne działania pośrednie, które są trudne do kwantyfikacji. Taka metoda może być jednak zastosowana przez zarządzających jednostką w sytuacji gdy zachodzi podejrzenie, że na danym oddziale zatrudniona jest nadmierna liczba personelu. W celu efektywnego przeprowadzenia takiego pomiaru niezbędne jest jednak wsparcie ze strony zarządzającego ośrodkiem, gdyż może ono spotkać się z negatywnym odbiorem ze strony samego personelu.

Drugim podejściem jest określenie liczby personelu niezbędnego do opieki nad pacjentami przy obłożeniu oddziału na poziomie praktycznym. Taką liczbę powinien określić zarządzający ośrodkiem odpowiedzialny za sprawne funkcjonowanie oddziału. Wskazanie całkowitej liczby godzin pracy poszczególnych grup zawodowych pozwala na obliczenie czasu opieki medycznej przypadającego na jeden osobodzień hospitalizacji pacjenta na oddziale. Te liczby mogą istotnie różnić się w zależności od oddziału. Na jeden osobodzień hospitalizacji na oddziale chirurgii może przypadać kilka godzin opieki pielęgniarskiej, a na oddziale intensywnej terapii – kilkanaście.

Zarządzający mogą zdecydować o różnicowaniu kosztów opieki medycznej w zależności od stanu pacjenta lub przyjąć założenie, że koszt opieki medycznej przypadający na każdego pacjenta na oddziale jest taki sam. Drugie założenie zmniejsza pracochłonność, lecz może powodować utratę istotnych danych. W sytuacji gdy stan

pacjentów na oddziale istotnie się różni proponowanym rozwiązaniem jest kalkulacja opieki medycznej dla pacjentów w zależności od ich stanu (można przyjąć stały współczynnik różnicowania stanu zdrowia wykorzystywany do kalkulacji kosztów – na przykład założyć, że koszt opieki nad pacjentem w stanie ciężkim stanowi 160% kosztu opieki nad pacjentem w stanie lekkim). Przyjęcie takiego rozróżnienia wiąże się z koniecznością gromadzenia informacji o liczbie osobodni hospitalizacji pacjentów w poszczególnym stanie oraz, przy kalkulacji kosztów leczenia pacjenta, liczbie dni, przez jaką pacjent otrzymywał określoną opiekę medyczną.

## 8. KALKULACJA KOSZTÓW PRODUKTÓW LECZNICZYCH ORAZ WYROBÓW MEDYCZNYCH

Produkty lecznicze i wyroby medyczne zużyte w procesie leczenia pacjenta, mogą zostać przypisane w jeden z następujących sposobów:

1. bezpośrednio do pacjenta,
2. pośrednio, poprzez przypisanie do procedury medycznej,
3. pośrednio, poprzez przypisanie do osobodnia hospitalizacji.

Ad 1) Pierwsze rozwiązanie wymaga odpowiedniego oprogramowania, które pozwoli na przypisanie określonych produktów leczniczych i wyrobów medycznych bezpośrednio do pacjenta. Niezbędny jest również sprawnie działający moduł apteczny. To rozwiązanie jest wskazywane jako właściwe (dla potrzeb kalkulacji kosztów) przynajmniej w przypadku drogich produktów leczniczych i wyrobów medycznych. Identyfikacja na poziomie pacjenta ma jednak przede wszystkim uzasadnienie medyczne i znaczenie z punktu widzenia możliwości digitalizacji informacji o procesie leczenia. W miarę możliwości takie informacje powinny być również uwzględniane w procesie kalkulacji kosztów leczenia pacjenta. W tym przypadku ilość produktu leczniczego i wyrobu medycznego jest dokładnie określona. Cena jest pobierana z modułu aptecznego i jest ceną planowaną. Jeśli płatnik wymaga informacji o cenie rzeczywistej wówczas koryguje się cenę planowaną o odchylenia doprowadzając do ceny rzeczywistej.

Ad 2) W przypadku produktów leczniczych i wyrobów medycznych przypisywanych pośrednio ich ilość jest określana na poziomie średnim dla typowego przebiegu procedury. W takim przypadku koszty poszczególnych leków i wyrobów medycznych są wliczane do zasobów zużywanych w trakcie realizacji procedury. Jeśli to możliwe i pozwoli na ograniczenie pracy związanej z tworzeniem kart procedur na poziomie kalkulacji zasobu produkty lecznicze i wyroby medyczne można agregować w zestawy wykorzystywane do wykonania procedury przedstawiane jako jeden zasób ekonomiczny.

Ad 3) W trakcie pobytu na oddziale nie wszystkie leki i wyroby medyczne są przypisywane bezpośrednio do pacjenta. Może to wynikać z braku odpowiedniego oprogramowania lub charakteru danych materiałów (np. zasyпки dla niemowląt). W takiej sytuacji możliwym podejściem jest określenie średniego kosztu materiałów i leków przypadających na osobodzień hospitalizacji pacjenta na oddziale.

## **Uwzględnienie w kosztach leczenia pacjenta kosztów apteki oraz podobnych komórek, np. magazynu wyrobów medycznych**

Koszty leczenia pacjenta powinny być powiększone o koszty apteki (czyli koszty związane z gromadzeniem, przechowywaniem i przygotowaniem produktów leczniczych) oraz koszty magazynu w przypadku wyrobów medycznych (przy założeniu, że nie są one magazynowane w aptece).

Uwzględnienie kosztów apteki przebiega dwuetapowo. W pierwszym etapie ustala się planową stawkę kosztów na jednostkę nośnika funkcjonowania apteki dzieląc planowane koszty apteki przez planowaną liczbę jednostek nośnika. Zaleca się, żeby nośnikiem kosztów była liczba opakowań, ale możliwe są także inne nośniki, na przykład liczba wydań na oddziały, pod warunkiem że jest to nośnik, który najlepiej pokazuje przyczyny powstawania kosztów. W uzasadnionych przypadkach zaleca się wprowadzenie dodatkowego nośnika uwzględniającego intensywność działań apteki nad danym lekiem. Na przykład, jeżeli lek wymaga przygotowania przez pracownika apteki, wtedy koszt przypadający na opakowanie należy przemnożyć przez odpowiedni współczynnik.

Drugi etap ma na celu doliczenie kosztów apteki do zasobów, w tym przede wszystkim produktów leczniczych i wyrobów medycznych.

Dopuszcza się następujące warianty w zakresie uwzględnienia kosztów apteki i kosztów magazynowania:

### Wariant 1 – preferowany

Doliczenie kosztów apteki (magazynu) do kosztu opakowania już na poziomie apteki (magazynu). W takim rozwiązaniu koszty leków byłyby przekazywane do pacjenta lub oddziału włącznie z kosztami apteki (magazynu). Wariant ten wymaga prowadzenia podwójnej ewidencji magazynowej: w cenie nabycia lub zakupu (tj. bez kosztów apteki) oraz w cenie nabycia lub zakupu powiększonej o koszty apteki (magazynu).

### Wariant 2

W pierwszej kolejności koszty apteki zostają rozliczone na podstawie nośnika kosztów na ośrodki, które zamawiają leki. Następnie koszty apteki na poziomie ośrodka zamawiającego są doliczane do kosztów leków. Wariant ten wymagałby niekiedy zdefiniowania na poziomie ośrodka kosztów dodatkowych nośników zależnych od liczby leków lub wyrobów medycznych w jednym opakowaniu.

### Wariant 3

W pierwszej kolejności koszty apteki zostają rozliczone, na podstawie nośnika kosztów, na ośrodki, które zamawiają leki. Następnie koszty apteki na poziomie ośrodka zamawiającego są doliczane do kosztów pomieszczeń danego ośrodka. Uwzględnienie kosztów apteki w kosztach leczenia pacjenta odbyłoby się pośrednio poprzez doliczenie kosztów pomieszczeń do procedur medycznych lub



osobodni hospitalizacji za pomocą czasu. Wariant ten należy uznać za uproszczenie wariantu drugiego.

Wybór właściwego wariantu z punktu widzenia zakładu opieki zdrowotnej powinien uwzględniać udział kosztów apteki w strukturze kosztów zakładu opieki zdrowotnej oraz możliwości informatyczne.

## 9. KALKULACJA PLANOWANEGO KOSZTU WYKONANIA ŚWIADCZENIA OPIEKI ZDROWOTNEJ

Poprzez planowany koszt wykonania świadczenia opieki zdrowotnej rozumie się całkowity koszt leczenia pacjenta, bez kosztów gotowości oraz kosztów zarządu. Może być on związany z pojedynczym przypadkiem hospitalizacji lub wizytą ambulatoryjną. Na koszt wykonania świadczenia opieki zdrowotnej składają się wszystkie koszty częściowych obiektów kosztów.

Świadczenie opieki zdrowotnej może obejmować pojedynczą procedurę medyczną (na przykład wykonanie zdjęcia RTG lub badania USG) i w takich przypadkach planowany koszt świadczenia opieki zdrowotnej równa się planowanemu kosztowi danej procedury medycznej.

W bardziej złożonych przypadkach planowany koszt wykonania świadczenia opieki zdrowotnej stanowi sumę wszystkich obiektów kosztów, jakie zostały do niej przyporządkowane. Przyporządkowanie odbywa się na podstawie prowadzonej dokumentacji medycznej pacjentów. W szczególności na koszt pacjenta mogą składać się:

- wyodrębnione kosztowo procedury medyczne, których koszt został skalkulowany w oparciu o koszt obiektów składających się na te procedury medyczne, zgodnie z wytycznymi opisanymi w punkcie 2.4,
- koszty osobodni hospitalizacji na wszystkich oddziałach szpitalnych, na których przebywał pacjent w trakcie danej hospitalizacji, skalkulowane w oparciu o zasady wyszczególnione w punkcie 2.5,
- koszty produktów leczniczych i wyrobów medycznych przypisane do danego pacjenta i nieuwzględniane w koszcie procedur ani osobodni hospitalizacji, wyliczone zgodnie z zasadami przedstawionymi w punkcie 2.6,
- koszty pozostałych usług nabytych przez zakład opieki zdrowotnej i wykonanych na rzecz danego pacjenta (konsultacji lekarzy spoza danego zakładu opieki zdrowotnej, usług transportu medycznego lub świadczeń opieki zdrowotnej wykonanych w innych placówkach).

W celu otrzymania kosztu wytworzenia świadczeń podlegających sprzedaży do planowanego kosztu wykonania świadczenia opieki zdrowotnej należy dodać koszty związane z utrzymaniem gotowości oraz koszty zarządu.

## 10. WYCENA I EWIDENCJA ŚWIADCZEŃ NIEZAKOŃCZONYCH NA KONIEC OKRESU SPRAWOZDAWCZEGO

Wykonywanie świadczeń opieki zdrowotnej może być realizowane na przełomie okresów sprawozdawczych. Na przykład pacjent, któremu pod koniec grudnia wykonano zabieg operacyjny, może pozostawać na oddziale szpitalnym w styczniu.

Ponieważ w związku z realizacją niezakończonych świadczeń opieki zdrowotnej zakład opieki zdrowotnej nie ujął jeszcze żadnych przychodów, dotychczasowe koszty związane z realizacją takiego świadczenia nie powinny zostać ujęte jako koszty okresu. W związku z tym świadczenia takie powinny zostać zaprezentowane w bilansie na koniec okresu sprawozdawczego jako świadczenia niezakończone.

Na koniec każdego roku zakład opieki zdrowotnej wycenia świadczenia opieki zdrowotnej w trakcie realizacji według sumy planowanych kosztów już zakończonych procedur medycznych oraz osobodni hospitalizacji oraz kosztów produktów leczniczych i wyrobów medycznych przypisanych do pacjenta. Przy wycenie świadczeń niezakończonych nie uwzględnia się kosztów gotowości.

Dane o wykonanych procedurach i osobodniach ustalane są na podstawie informacji z systemów medycznych. Dane o planowanych kosztach procedur medycznych pozyskiwane są z modułu kontrolingowego. Dane o kosztach produktów leczniczych i wyrobów medycznych pozyskiwane są z modułu kontrolingowego w oparciu o informacje z apteki czy magazynu.

Koszty tak wycenionych usług niezakończonych przeksięgowywane są na koniec roku z konta 50X – „Koszty działalności podstawowej” na konto 603 – „Koszty niezakończonych świadczeń opieki zdrowotnej”. Księgowanie wygląda w sposób następujący:

Wn	Ma
603-X-XXXXX*	50X-99999-9-99999**

\* Analityka pierwszego poziomu według ośrodków podstawowych.

\*\* 9-99999 Konto techniczne do rozliczania usług niezakończonych oraz przenoszenia kosztów rzeczywistych.

Na dzień rozpoczynający kolejny rok przenosi się koszty niezakończonych świadczeń opieki zdrowotnej z konta 603 na konto 50X.

Księgowanie wygląda w sposób następujący:

Wn	Ma
50X-XXXXX-X-999	603-XXXXX

## 11. KALKULACJA KOSZTU GOTOWOŚCI DO UDZIELENIA ŚWIADCZEŃ OPIEKI ZDROWOTNEJ

Zasoby ekonomiczne są angażowane w jeden z kalkulowanych obiektów kosztów (procedurę medyczną lub osobodzień hospitalizacji). W okresie może wystąpić niepełne wykorzystanie posiadanych zasobów zaangażowanych. W takiej sytuacji część kosztów zasobów jest niewykorzystana. Dzielą się one dalej na koszty gotowości i koszty zasobów niewykorzystanych. Przez koszty gotowości rozumie się tę część kosztów zasobów zaangażowanych, których niewykorzystanie jest związane z utrzymaniem przez ośrodek gotowości do wykonywania świadczeń opieki zdrowotnej. Ich utrzymywanie jest zatem niezbędne do zapewnienia ciągłej gotowości do świadczenia opieki zdrowotnej.

Koszty gotowości dotyczą wyłącznie zasobów zaangażowanych i są kalkulowane oddzielnie dla każdego zasobu w ośrodku kosztów. Po pierwsze, w jednostce powinno ustalić się poziom niewykorzystania przypadający na każdy zasób ekonomiczny w danym okresie sprawozdawczym. Od dostępności zasobu ekonomicznego na poziomie praktycznym (ustalonym już dla potrzeb kalkulacji kosztu jednostkowego) należy odjąć liczbę jednostek nośnika, które zostały zaangażowane w procesie wykonywania świadczeń opieki zdrowotnej i uwzględnione przy kalkulacji obiektów kosztów – np. procedur lub osobodni wyświadczonych w danym okresie. Pozostała liczba jednostek nośnika określa całkowite niewykorzystanie zasobu ekonomicznego.

Zarządzający powinni podjąć decyzję, czy w danym ośrodku kosztów występują koszty gotowości i jaka jest ich relacja w stosunku do kosztów zasobów niewykorzystanych do wykonywania świadczeń zdrowotnych. W tym celu należy posłużyć się wytycznymi w zakresie pełnienia gotowości wskazanymi w obowiązujących przepisach, wiążących umowach lub wymogach płatnika. W ośrodku kosztów może pojawić się jeden z poniższych scenariuszy:

1. wszystkie koszty niewykorzystane stanowią koszty gotowości,
2. część kosztów zasobów stanowi koszty gotowości, a część koszty zasobów niewykorzystanych,
3. w ośrodku kosztów nie występują koszty gotowości.

W przypadku gdy w ośrodku występuje gotowość i ustalono, jak podzielić niewykorzystany potencjał na koszty gotowości i koszty zasobów niewykorzystanych, ilość jednostek zasobu ekonomicznego przypadająca na koszty gotowości powinna zostać pomnożona przez jednostkowy koszt zasobu ekonomicznego. Dla każdego z zasobów występujących w ośrodku kosztów inny może być poziom niewykorzystanego potencjału i koszt jednostkowy, dlatego kalkulacja kosztów gotowości powinna odbywać się na poziomie zasobu. Po zsumowaniu kosztów gotowości związanych

z każdym zasobem występującym w ośrodku kosztów otrzymana wartość dotyczy kosztów gotowości związanych z ośrodkiem kosztów.

Koszty gotowości powinny zostać doliczone do finalnych obiektów kosztów. Finalnym obiektem kosztów może być wyliczony obiekt kosztów w postaci procedury medycznej lub osobodni hospitalizacji (pobyt bez oddzielnie wycenianych procedur) lub złożony obiekt kalkulacji składający się z wielu obiektów, na przykład pacjent. W sytuacji gdy sprzedawane obiekty kosztów były świadczone w ośrodkach kosztów, w których występuje gotowość, należy powiększyć ich koszt o koszty gotowości przypadające na te obiekty kosztów.

## 12. PRZYPISANIE KOSZTÓW GOTOWOŚCI DO KOSZTÓW WYKONANIA ŚWIADCZEŃ OPIEKI ZDROWOTNEJ. KALKULACJA KOSZTU ŚWIADCZEŃ OPIEKI ZDROWOTNEJ

Koszt świadczeń opieki zdrowotnej obejmuje koszt wykonania świadczeń opieki zdrowotnej powiększony o przypisane do nich koszty gotowości do wykonywania świadczeń opieki zdrowotnej.

Koszty gotowości rozlicza się na świadczenia opieki zdrowotnej oddzielnie dla każdego ośrodka działalności podstawowej, w którym te koszty wystąpiły. Koszty te podlegają rozliczeniu proporcjonalnie do kosztów zasobów zaangażowanych związanych ze świadczeniami wykonanymi na rzecz pacjenta. Jeżeli świadczenie opieki zdrowotnej było realizowane przez kilka ośrodków, należy do niego doliczyć oddzielnie koszty gotowości z każdego ośrodka, chyba że koszty gotowości nie wystąpiły.

Nie przypisuje się kosztów gotowości do świadczeń opieki zdrowotnej niezakończonych. Świadczenia te wyceniane są zgodnie z opisem w rozdziale 10.

Księgowanie rozliczające koszty gotowości wygląda w sposób następujący:

Wn	Ma
580-X-XXXX	710-719*

\* Analityka zgodnie z Zakładowym Planem Kont. Rozliczenie kosztów gotowości powinno uwzględniać zarówno usługi zakontraktowane jak też niezakontraktowane.

## 13. ROZLICZANIE ODCHYLEŃ POMIĘDZY KOSZTEM PLANOWANYM A KOSZTEM RZECZYWISTYM ŚWIADCZEŃ OPIEKI ZDROWOTNEJ

### 13.1. Przeniesienie rzeczywiście poniesionych kosztów na koniec miesiąca

Na dzień kończący miesiąc kalendarzowy należy przenieść rzeczywiście poniesione koszty ośrodków działalności podstawowej na konto 580 „Rozliczenie kosztów działalności”. Przez rzeczywiście poniesione koszty rozumie się także koszty otrzymane od innych ośrodków działalności podstawowej i pomocniczej.

Przeniesienie powyższe należy poprzedzić ustaleniem i przeniesieniem na konto 603 – „Koszty niezakończonych świadczeń opieki zdrowotnej” świadczeń w trakcie realizacji zgodnie z zasadami opisanymi w rozdziale 10 (tylko na koniec roku).

Dla potrzeb przeniesienia rzeczywiście poniesionych kosztów do kont działalności podstawowej prowadzi się specjalne konta analityczne o symbolu 50X-99999-9-999.

Odpowiednie księgowanie wygląda w sposób następujący:

Wn	Ma
580	50X-99999-9-999

### 13.2. Rozliczanie odchyleń pomiędzy kosztem planowanym a kosztem rzeczywistym świadczeń opieki zdrowotnej

W związku z wyceną oraz bieżącym rozliczaniem świadczeń opieki zdrowotnej po koszcie planowanym wystąpią odchylenia pomiędzy rzeczywiście poniesionymi kosztami zarejestrowanymi w systemie finansowo-księgowym a kosztami według których wycenione zostały sprzedane świadczenia opieki zdrowotnej, czyli planowanymi kosztami świadczeń opieki zdrowotnej powiększonymi o planowane koszty gotowości.

Odchylenia te wynikać będą z następujących czynników:

- kosztów gotowości,
- niepełnego wykorzystania potencjału zasobów na poziomie praktycznym,
- różnic w rzeczywiście poniesionych kosztach (cenach) zasobów, np. wyższych wynagrodzeniach, tańszych kosztach remontów,
- różnic w rzeczywistych ilościach nośników kosztów w stosunku do zaplanowanych, np. krótszym czasie zabiegów operacyjnych,
- błędów w planowaniu.

Odchylenia pomiędzy kosztem planowanym a kosztem rzeczywistym przenoszone są na konta 710-719 – „Koszt własny sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej”. Podstawę rozliczenia odchyłeń stanowią koszty zaksięgowane na kontach 710-719 przed rozliczeniem odchyłeń (z uwzględnieniem rozliczonych kosztów gotowości, bez kosztów zarządu i kosztów niewykorzystanych zasobów). W celu ustalenia kwoty odchyłeń przypadającej na sprzedane świadczenia opieki zdrowotnej należy w pierwszej kolejności skalkulować wskaźnik odchyłeń od kosztu planowanego, a następnie przemnożyć wskaźnik odchyłeń przez wcześniej ustalony koszt własny sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej (bez kosztów zarządu i kosztów niewykorzystanych zasobów).

Wskaźnik odchyłeń liczony jest w sposób następujący:

$$\frac{\text{saldo odchylenia na koncie 580}}{\text{suma obrotów Wn} - \text{suma obrotów Ma na kontach 710-719}^*} \times 100\%$$

\* bez kosztów zarządu i kosztów niewykorzystanych zasobów

Księgowanie odchyłeń odbywa się w sposób przedstawiony poniżej:

Odchylenia kredytowe:

Wn	Ma
580	Konta 710-719

Odchylenia debetowe:

Wn	Ma
Konta 710-719	580



## 14. GROMADZENIE I ROZLICZANIE KOSZTÓW ZARZĄDU

### 14.1. Przypisanie planowanych kosztów świadczeń z ośrodków podstawowych i ośrodków działalności pomocniczej

Ośrodki zarządu mogą otrzymywać świadczenia z ośrodków działalności podstawowej, takich jak laboratoria, pracownie diagnostyczne czy oddziały szpitalne. Mogą to być na przykład procedury medyczne (wykonanie określonego badania laboratoryjnego czy też konsultacja lekarska).

W ślad za wykonaniem świadczeń w zakładzie opieki zdrowotnej powinny być również rozliczane koszty wykonanych świadczeń.

W celu zaksięgowania kosztów ośrodka działalności podstawowej, który wykonał świadczenia na rzecz ośrodka zarządu, należy stosować następującą formułę:

Rzeczywista liczba wykonanych świadczeń x planowana stawka świadczenia.

Rzeczywista liczba wykonanych świadczeń rejestrowana jest na bieżąco przez ośrodek wykonujący świadczenie. Planowane stawki pobierane są z modułu kontrolingowego i ustalane zgodnie z metodologią opisaną w rozdziale 6 (procedury) lub punkcie 5.4 (zasoby) w zależności od charakteru świadczenia.

Rozliczenie wykonanych świadczeń odbywa się na bieżąco lub na koniec miesiąca i ujmowane jest w sposób następujący:

Wn	Ma
550-99XXX-ZZZZZ	50X-ZZZZZ-9-99XXX

gdzie:

99XXX to symbol ośrodka działalności zarządu, który otrzymuje świadczenia od ośrodka działalności podstawowej,

ZZZZZ to symbol ośrodka działalności podstawowej, który wykonuje świadczenia dla ośrodka zarządu.

Ośrodki zarządu mogą także otrzymywać świadczenia od ośrodków działalności pomocniczej. Na przykład księgowość może otrzymywać ciepło z kotłowni. W ślad za wykonaniem usługi powinny być również rozliczane koszty wykonanych usług.

W celu zaksięgowania kosztów ośrodka działalności pomocniczej, który wykonał usługę na rzecz ośrodka zarządu, należy stosować następującą formułę:

Rzeczywista liczba wykonanych usług x planowana stawka usługi.

Rzeczywista liczba wykonanych usług rejestrowana jest na bieżąco przez ośrodek wykonujący usługę. Planowane stawki pobierane są z modułu kontrolingowego i ustalane są zgodnie z metodologią opisaną w punkcie 4.3.

Rozliczenie wykonanych usług odbywa się na bieżąco lub na koniec miesiąca i ujmowane jest w sposób następujący:

Wn	Ma
550-99XXX-98ZZZ	530-98ZZZ-99XXX

gdzie:

99XXX to symbol ośrodka zarządu, który otrzymuje świadczenia od ośrodka działalności pomocniczej,

98ZZZ to symbol ośrodka działalności pomocniczej, który wykonuje świadczenia dla ośrodka zarządu.

## 14.2. Doliczenie do planowanych kosztów sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej rzeczywistych kosztów zarządu

Rzeczywiste koszty zarządu powinny zostać doliczone do świadczeń opieki zdrowotnej. Doliczenia rzeczywistych kosztów zarządu do planowanych kosztów sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej dokonuje się poprzez pomnożenie kosztów świadczeń opieki zdrowotnej przez wskaźnik narzutu kosztów zarządu.

Wskaźnik narzutu kosztów zarządu ustala się jako iloraz rzeczywistych kosztów zarządu do sumy planowanych kosztów świadczeń opieki zdrowotnej i usług niemedyceńskich.

## 14.3. Rozliczenie kosztów zarządu na koniec miesiąca

Na koniec miesiąca koszty zarządu należy przenieść na konta kosztu własnego sprzedanych świadczeń ośrodków kosztów działalności podstawowej oraz sprzedanych usług działalności pomocniczej. Rozliczenia tego dokonuje się mnożąc wskaźnik narzutu kosztów zarządu przez sumę kosztów świadczeń opieki zdrowotnej i usług niemedyceńskich zaksięgowanych na kontach 710-719 (świadczenia opieki zdrowotnej) oraz 731 (usługi niemedyceńskie).

Rozliczenie takie dokonywane jest na koniec miesiąca i ujmowane jest w sposób następujący:

Wn	Ma
Konta 710-719, 731*	550-99XXX-XXX

\* Analityka zgodnie z Zakładowym Planem Kont z uwzględnieniem świadczeń zakontraktowanych i niezakontraktowanych. Nie są obciążane koszty wynikające z niewykorzystanych zasobów.

## 15. USTALENIE CAŁKOWITEGO KOSZTU WŁASNEGO SPRZEDANYCH ŚWIADCZEŃ OPIEKI ZDROWOTNEJ I USŁUG NIEMEDYCZNYCH

Na całkowity koszt własny sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej składają się następujące elementy:

Koszt wykonania świadczeń opieki zdrowotnej skalkulowany zgodnie z opisem w rozdziale 9

1. Kalkulacja planowanego kosztu wykonania świadczenia opieki zdrowotnej. Rozliczone koszty gotowości zgodnie z opisem w rozdziale 12
2. Przepisanie kosztów gotowości do kosztów wykonania świadczeń opieki zdrowotnej. Kalkulacja kosztu świadczeń.
3. Rozliczone odchylenia pomiędzy kosztem planowanym a rzeczywistym świadczeń opieki zdrowotnej zgodnie z opisem w punkcie 13.2 - Rozliczanie odchyleń pomiędzy kosztem planowanym a kosztem rzeczywistym .
4. Rozliczone koszty zarządu zgodnie z opisem w punkcie 14.3 – Rozliczenie kosztów zarządu na koniec miesiąca.

Na całkowity koszt własny sprzedanych usług niemiedycznych składają się następujące elementy:

1. Koszt wykonanych usług niemiedycznych skalkulowanych zgodnie z opisem w punkcie 4.3 Kalkulacja kosztów usług działalności pomocniczej
2. Rozliczone koszty zarządu zgodnie z opisem w punkcie 14.3 – Rozliczenie kosztów zarządu na koniec miesiąca.
3. Rozliczone odchylenia od kosztu planowanego usług niemiedycznych zgodnie z opisem w punkcie 4.4 Rozliczenie odchyleń od kosztów planowanych działalności pomocniczej.

## 16. ETAPY EWIDENCJI I ROZLICZANIA KOSZTÓW W SYSTEMIE FINANSOWO-KSIĘGOWYM

Ewidencja i rozliczanie kosztów w zakładzie opieki zdrowotnej przebiega według etapów przedstawionych poniżej:

### Na początek roku

1. Przeniesienie kosztu planowanego usług niezakończonych z konta 603 „Koszty niezakończonych świadczeń opieki zdrowotnej” na konta 50X „Koszty działalności podstawowej”.

### W ciągu miesiąca

2. Bieżąca ewidencja kosztów na kontach według rodzaju (konta 4XX-XXX).
3. Bieżąca ewidencja kosztów na kontach w układzie kalkulacyjnym:
  - 3.1 Konto syntetyczne – ewidencja w układzie resortowych kodów identyfikacyjnych (konta od 500 do 509),
  - 3.2 I poziom analityki – ewidencja w układzie ośrodków podstawowych w danym ZOZ (konta XXXXX),
  - 3.3 II poziom analityki kosztów ośrodków podstawowych – ewidencja według kategorii zasobów (konta X)
  - 3.4 III poziom analityki – ewidencja według pozycji analitycznych kosztów prostych (konta XXX).
4. Bieżące rozliczanie (przenoszenie) kosztów sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej na konto „Koszt sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej” (konta 71X). Przeniesienie takie może się także odbyć jednorazowo na koniec miesiąca.
5. Bieżące rozliczanie (przenoszenie) kosztów sprzedanych usług niemedyceńskich na konto „Koszt sprzedanych usług niemedyceńskich” (konta 73X). Przeniesienie takie może się także odbyć jednorazowo na koniec miesiąca
6. Bieżące rozliczanie świadczeń wzajemnych pomiędzy ośrodkami kosztów w oparciu o stawki planowane. Rozliczenie takie może się także odbyć jednorazowo na koniec miesiąca.

### Na koniec miesiąca

7. Rozliczenie odchyleń od kosztu planowanego ośrodków działalności pomocniczej.
8. Skalkulowanie kosztu planowanego niezakończonych świadczeń opieki zdrowotnej oraz ich przeniesienie na konto 603 „Koszty niezakończonych świadczeń opieki zdrowotnej”. Księgowanie to odbywa się tylko na koniec roku dla celów bilansowych.
9. Przeniesienie rzeczywiście poniesionych kosztów ośrodków podstawowych na konto 580 „Rozliczenie działalności” oraz ustalenie odchyleń.

10. Przeniesienie kosztów z tytułu niewykorzystanych zasobów na konta kosztu własnego sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej.
11. Rozliczenie kosztów gotowości na konta kosztu własnego sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej.
12. Rozliczenie odchyleń od kosztu planowanego świadczeń opieki zdrowotnej powiększonego o koszty gotowości (nie rozlicza się odchyleń od kosztu planowanego na konto analityczne „Koszt własny sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej – koszty niewykorzystanych zasobów”).
13. Rozliczenie kosztów zarządu na konta kosztu własnego sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej oraz usług niemedyycznych.

## 17. EWIDENCJA KOSZTÓW W SYSTEMIE FINANSOWO-KSIĘGOWYM – PRZYKŁAD LICZBOWY

- W rozdziale przedstawiono na przykładzie hipotetycznego szpitala powiatowego:
- ewidencję kosztów w wybranym ośrodku kosztów działalności podstawowej (oddziale chirurgii dziecięcej) oraz ośrodku kosztów działalności pomocniczej (kuchni),
  - rozliczenie kosztów ogólnego zarządu i ustalenie kosztu własnego sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej i usług niemedycznych.

### 17.1. Struktura organizacyjna zakładu opieki zdrowotnej

Szpital Powiatowy jest samodzielnym publicznym zakładem opieki zdrowotnej.

W w szpitalu wyodrębniono następujące ośrodki kosztów:

#### **Ośrodki działalności podstawowej**

- Oddział Wewnętrzny
- Oddział Chirurgii Ogólnej i Urazowo-Ortopedycznej
- Oddział Ginekologiczno-Położniczy
- Oddział Rehabilitacji
- Oddział Chirurgii Dziecięcej
- Oddział Reumatologiczny
- Oddział Psychiatryczny dla Przewlekłe Chorych
- Przychodnia (Poradnia Pediatryczna)
- Dział Anestezjologii
- Laboratorium analityczne
- Pracownia RTG i USG

#### **Ośrodki działalności pomocniczej**

- Apteka szpitalna
- Pralnia
- Kuchnia
- Kotłownia

#### **Ośrodki zarządu**

- Administracja
- Księgowość
- Dyrekcja

W zakładowym planie kont poszczególnym ośrodkom kosztów przyporządkowano następujące numery kont, zgodnie z zasadami opisanymi we „Wzorcowym planie kont dla Zakładów Opieki Zdrowotnej”:

**Tabela 17.1.1 Numeracja kont dla ośrodków kosztów**

Oddział Wewnętrzny	504-40000
Oddział Chirurgii Ogólnej i Urazowo-Ortopedycznej	504-45000
Oddział Ginekologiczno-Położniczy	504-44500
Oddział Rehabilitacji	504-43000
Oddział Chirurgii Dziecięcej	504-45010
Oddział Reumatologiczny	504-42800
Oddział Psychiatryczny dla Przewlekłe Chorych	504-47000
Przychodnia (Poradnia Pediatria)	501-14010
Dział Anestezjologii	504-42600
Laboratorium analityczne	507-71000
Pracownia RTG i USG	507-72100
Apteka szpitalna	530-98004
Pralnia	530-98002
Kuchnia	530-98001
Kotłownia	530-98003
Administracja	550-99001
Księgowość	550-99002
Dyrekcja	550-99003

## 17.2. Ewidencja kosztów w ośrodku działalności podstawowej na przykładzie Oddziału Chirurgii Dziecięcej

W skład szpitala powiatowego wchodzi m.in. Oddział Chirurgii Dziecięcej, który dysponuje własną salą operacyjną, trzema salami pobytu (każda po 3 łóżka) oraz salą intensywnego nadzoru w której znajdują się 2 łóżka.

### 17.2.1. Bieżąca ewidencja kosztów faktycznie poniesionych Oddziału Chirurgii Dziecięcej

W grudniu w systemie finansowo-księgowym na koncie 504-45010 zarejestrowano następujące koszty faktycznie poniesione, w podziale na kategorie kosztów (drugiego poziomu analitycznego) oraz pozycje rodzajowe kosztów (trzeciego poziomu analitycznego):

**Tabela 17.2.1 Koszty poniesione w grudniu przez ośrodek chirurgii dziecięcej**

Numer konta	Nazwa konta	Koszt
504-45010	Ośrodki działalności podstawowej – oddział chirurgii dziecięcej	373 131,95
504-45010-1	Produkty lecznicze	23 451,12
504-45010-1-101XX	Zużycie leków	23 451,12
504-45010-2	Wyroby medyczne i inne materiały zużywane jednorazowo	53 938,77
504-45010-2-103XX	Zużycie materiałów diagnostycznych	5 632,12
504-45010-2-104XX	Zużycie materiałów opatrunkowych	2 341,56

504-45010-2-105XX	Zużycie sprzętu jednorazowego użytku	7 404,81
504-45010-2-106XX	Zużycie materiałów szewnych	1 037,12
504-45010-2-107XX	Zużycie wyrobów medycznych	9 797,40
504-45010-2-108XX	Zużycie pościeli	2 463,20
504-45010-2-109XX	Zużycie bielizny operacyjnej	2 772,40
504-45010-2-112XX	Zużycie środków czystości	5 621,79
504-45010-2-113XX	Zużycie materiałów do przygotowania posiłków pacjentów	11 728,30
504-45010-2-114XX	Zużycie materiałów biurowych	5 140,07
504-45010-3	Wyroby medyczne i inne materiały używane wielorazowo niebędące środkami trwałymi	16 187,56
504-45010-3-119XX	Zużycie sprzętu medycznego o niskiej wartości, wielokrotnego użytku	10 342,33
504-45010-3-207XX	Zakup usług sterylizacji	5 845,23
504-45010-4	Środki trwałe (w tym wyroby medyczne) i wartości niematerialne i prawne	22 239,69
504-45010-4-003XX	Amortyzacja urządzeń technicznych	968,40
504-45010-4-004XX	Amortyzacja środków transportu	1 038,45
504-45010-4-005XX	Amortyzacja innych środków trwałych	909,77
504-45010-4-006XX	Amortyzacja niskocennych środków trwałych	3 559,27
504-45010-4-007XX	Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych	906,37
504-45010-4-111XX	Zużycie środków czystości	3 463,68
504-45010-4-112XX	Zużycie materiałów do przygotowania posiłków pacjentów	5 777,85
504-45010-4-114XX	Zużycie materiałów eksploatacyjnych i części zamiennych urządzeń	4 929,14
504-45010-4-901XX	Ubezpieczenia majątkowe	378,04
504-45010-4-902XX	Ubezpieczenie OC zakładu	308,72
504-45010-5	Zasoby ludzkie	163 580,05
504-45010-5-109XX	Zużycie odzieży roboczej	1 982,15
504-45010-5-203XX	Zakup usług medycznych, tj. kontrakty lekarskie, pielęgniarskie i inne	43 727,00
504-45010-5-213XX	Koszty usług badań profilaktycznych	660,00
504-45010-5-401XX	Wynagrodzenia osobowe ze stosunku pracy	70 361,52
504-45010-5-402XX	Wynagrodzenie za dyżury	10 826,92
504-45010-5-403XX	Wynagrodzenie za pracę w godzinach nocnych	1 071,67
504-45010-5-404XX	Wynagrodzenie za pracę w godzinach nadliczbowych	8 524,73
504-45010-5-405XX	Wynagrodzenia bezosobowe – umowy zlecenie, umowy o dzieło	4 290,00
504-45010-5-501XX	Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego – składka emerytalna	8 860,60
504-45010-5-502XX	Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego – składka rentowa	4 085,32
504-45010-5-503XX	Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego – składka wypadkowa	1 634,13
504-45010-5-504XX	Fundusz Pracy	2 224,23
504-45010-5-505XX	Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych	90,78
504-45010-5-506XX	Fundusz Emerytur Pomostowych	194,53
504-45010-5-507XX	Odpisy z tytułu Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych	1 047,00
504-45010-5-508XX	Szkolenia pracowników	3 166,02
504-45010-5-510XX	Badania okresowe pracowników	300,00
504-45010-5-513XX	Ubezpieczenia pracowników	107,95
504-45010-5-905XX	Koszty podróży służbowych	425,50
504-45010-6	Pomieszczenia	23 567,92



504-45010-6-002XX	Amortyzacja lokalu	594,55
504-45010-6-110XX	Zużycie środków dezynfekcyjnych	1 220,41
504-45010-6-111XX	Zużycie środków czystości	1 965,91
504-45010-6-112XX	Zużycie materiałów do przygotowania posiłków pacjentów	3 292,32
504-45010-6-113XX	Zużycie materiałów biurowych	1 673,66
504-45010-6-118XX	Zużycie energii cieplnej	1 671,36
504-45010-6-205XX	Zakup usług wywozu nieczystości	2 273,72
504-45010-6-209XX	Zakup usług sprzątania	3 205,77
504-45010-6-210XX	Usługi ochrony mienia	2 375,87
504-45010-6-211XX	Usługi konserwacji i naprawy sprzętu	1 170,50
504-45010-6-215XX	Usługi telekomunikacyjne	2 030,85
504-45010-6-302XX	Oплата wieczystego użytkowania gruntu	1 641,00
504-45010-6-901XX	Ubezpieczenia majątkowe	452,00
504-45010-7	Usługi zewnętrzne nabywane na rzecz pacjenta	70 166,84
504-45010-7-201XX	Zakup procedur medycznych diagnostycznych	30 147,13
504-45010-7-202XX	Zakup procedur medycznych konsultacyjnych (porad specjalistycznych)	24 992,14
504-45010-7-204XX	Zakup usług gastronomicznych, np. żywienia chorych	7 471,20
504-45010-7-208XX	Zakup usług transportu sanitarnego	7 556,37

### 17.3. Ewidencja kosztów w ośrodku działalności pomocniczej na przykładzie kuchni

#### 17.3.1 Ewidencja kosztów w ośrodku działalności pomocniczej na przykładzie kuchni

Kuchnia przygotowuje posiłki przede wszystkim dla pacjentów i pracowników z ośrodków działalności podstawowej. W mniejszym stopniu posiłki przygotowywane są dla pracowników ośrodków działalności pomocniczej, zarządu oraz za odpłatnością dla klientów zewnętrznych.

W grudniu 20X1 r. na koncie **530-98001** – „Ośrodki działalności pomocniczej – Kuchnia” zarejestrowano następujące koszty w podziale na pozycje rodzajowe kosztów:

**Tabela 17.3.1 Koszty rodzajowe dla ośrodka działalności pomocniczej Kuchnia**

Nr konta	Nazwa konta	Koszt
<b>530-98001</b>	<b>Ośrodki działalności pomocniczej – Kuchnia</b>	<b>35 725,27</b>
530-98001-001XX	Amortyzacja budynku	3 487,21
530-98001-005XX	Amortyzacja innych środków trwałych	2 387,21
530-98001-006XX	Amortyzacja niskocennych środków trwałych	981,11
530-98001-007XX	Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych	231,21
530-98001-109XX	Zużycie odzieży roboczej	154,20

530-98001-111XX	Zużycie środków czystości	432,29
530-98001-112XX	Zużycie materiałów do przygotowania posiłków pacjentów	13 654,21
530-98001-114XX	Zużycie materiałów eksploatacyjnych i części zamiennych urządzeń	229,10
530-98001-117XX	Zużycie wody	433,88
530-98001-199XX	Inne zużycie materiałów i energii	98,00
530-98001-205XX	Zakup usług wywozu nieczystości	119,21
530-98001-209XX	Zakup usług sprzątania	400,00
530-98001-210XX	Usługi ochrony mienia	120,00
530-98001-211XX	Usługi konserwacji i naprawy sprzętu	342,11
530-98001-212XX	Usługi remontowe budynku, w tym pomieszczeń	58,00
530-98001-299XX	Inne usługi obce	345,00
530-98001-401XX	Wynagrodzenia osobowe ze stosunku pracy	9 821,13
530-98001-406XX	Nagrody, premie	200,00
530-98001-501XX	Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego – składka emerytalna	1 179,23
530-98001-502XX	Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego – składka rentowa	569,62
530-98001-503XX	Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego – składka wypadkowa	196,23
530-98001-507XX	Odpisy z tytułu Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych	112,11
530-98001-901XX	Ubezpieczenia majątkowe	121,11
530-98001-949XX	Inne	53,10

W ciągu miesiąca kuchnia korzystała z następujących usług z innych ośrodków działalności pomocniczej:

**Tabela 17.3.2 Wykaz usług z innych ośrodków działalności pomocniczej**

Nazwa ośrodka	Numer ośrodka	J.m.	Ilość usług	Koszt planowany*	Razem
Pralnia	98002	kg	24	8,23	197,52
Kotłownia	98003	m3	109	26,11	2 845,99
					<b>3 043,51</b>

\* informację o jednostkowym koszcie planowanym uzyskano z modułu kontrolingowego

Łączne koszty usług otrzymanych z innych ośrodków działalności pomocniczej zostały skalkulowane jako iloczyn rzeczywistych ilości usług oraz ich kosztu planowanego.

Księgowanie otrzymanych usług z innych ośrodków działalności pomocniczej wygląda następująco:

**Tabela 17.3.3 Księgowanie usług otrzymanych przez kuchnię z innych ośrodków działalności pomocniczej**

Konto Wn	Konto Ma	Kwota
530-98001-98002	530-98002-98001	197,52
530-98001-98003	530-98003-98001	2 845,99

Oznacza to, że koszty kuchni, po obciążeniu kosztami innych ośrodków działalności pomocniczej, wynoszą **38 768,78 zł**.

Numer konta	Obroty Wn	Obroty Ma	Saldo Wn	Saldo Ma
530-98001	38 768,78	0,00	38 768,78	0,00

### 17.3.2. Rozliczenie kosztów kuchni na inne ośrodki kosztów oraz przeniesienie sprzedanych usług ośrodków działalności pomocniczej na koszt własny sprzedanych usług niemedycznych

Rozliczenie kosztów kuchni odbywa się w dwóch etapach:

1. Rozliczenie kosztów kuchni na ośrodki kosztów korzystające z usług ośrodka działalności pomocniczej oraz koszt własny sprzedanych usług ośrodków działalności pomocniczej (według stawki planowanej).
2. Rozliczenie odchyleń między kosztem planowanym a kosztem rzeczywistym na ośrodki kosztów korzystające z usług ośrodka działalności pomocniczej, z wyłączeniem ośrodków kosztów działalności pomocniczej, oraz koszt własny sprzedanych usług ośrodków działalności pomocniczej.

Z modułu kontrolingowego uzyskano informację, że stawka planowana 1 posiłku wynosi 14,87 zł.

Z uwagi na fakt, że w grudniu wydano 2 474 całodziennych racji żywnościowych, ich rozliczenie nastąpi według poniższego zestawienia:

**Tabela 17.3.4. Rozliczenie świadczeń kuchni**

Nazwa	Numer ośrodka	Ilość	Stawka planowana*	Razem
Oddział Wewnętrzny	40000	554	14,87	8 237,98
Oddział Chirurgii Ogólnej i Urazowo-Ortopedycznej	45000	424	14,87	6 304,88
Oddział Ginekologiczno-Położniczy	44500	223	14,87	3 316,01
Oddział Rehabilitacji	43000	289	14,87	4 297,43
Oddział Dziecięcy	45010	264	14,87	3 925,68
Oddział Reumatologiczny	42800	216	14,87	3 211,92
Oddział Psychiatryczny dla Przewlekłe Chorych	47000	198	14,87	2 944,26
Poradnia pediatryczna	14010	22	14,87	327,14
Dział anesteziologii	42600	36	14,87	535,32
Laboratorium analityczne	71000	18	14,87	267,66
Pracownia RTG i USG	72100	17	14,87	252,79
Apteka szpitalna	98004	27	14,87	401,49
Pralnia	98002	24	14,87	356,88
Kotłownia	98003	36	14,87	535,32

Administracja	99001	23	14,87	342,01
Księgowość	99002	29	14,87	431,23
Dyrekcja	99003	16	14,87	237,92
Na zewnątrz	731-98001	58	14,87	862,46
		2474		<b>36 788,38</b>

\* informację o jednostkowym koszcie planowanym uzyskano z modułu kontrolingowego

Księgowanie rozliczenia kosztów kuchni będzie wyglądało następująco:

**Tabela 17.3.5. Księgowanie rozliczenia kosztów kuchni**

Konto Wn*	Konto Ma	Kwota
504-40000-8-98001	530-98001-99999	8 237,98
504-45000-8-98001	530-98001-99999	6 304,88
504-44500-8-98001	530-98001-99999	3 316,01
504-43000-8-98001	530-98001-99999	4 297,43
504-45010-8-98001	530-98001-99999	3 925,68
504-42800-8-98001	530-98001-99999	3 211,92
504-47000-8-98001	530-98001-99999	2 944,26
501-14010-8-98001	530-98001-99999	327,14
504-42600-8-98001	530-98001-99999	535,32
507-71000-8-98001	530-98001-99999	267,66
507-72100-8-98001	530-98001-99999	252,79
530-98004-98001	530-98001-99999	401,49
530-98002-98001	530-98001-99999	356,88
530-98003-98001	530-98001-99999	535,32
550-99001-98001	530-98001-99999	342,01
550-99002-98001	530-98001-99999	431,23
550-99003-98001	530-98001-99999	237,92
731-98001	530-98001-99999	862,46

\* Pierwszy poziom analityki oznacza numer ośrodka przyjmującego usługi, ostatni poziom analityki oznacza numer ośrodka przekazującego usługi, w przypadku ośrodków podstawowych stosowana jest dodatkowa analityka (2 poziom, cyfra 8).

Po zaksięgowaniu kosztów usług otrzymanych z pralni i kotłowni według stawki planowanej i wyksięgowaniu wartości wydanych posiłków (po koszcie planowanym) pozostaje saldo Wn w kwocie 1 980,40 zł:

Numer konta	Obroty Wn	Obroty Ma	Saldo Wn	Saldo Ma
530-98001	38 768,78	36 788,38	1 980,40	0,00

Odchylenie między kosztami planowanymi i rzeczywistymi kuchni (saldo Wn) jest rozliczane na ośrodki działalności podstawowej, ośrodki zarządu oraz koszt własny sprzedanych usług na podstawie rzeczywistej ilości przekazanych usług. Obrazuje to poniższe zestawienie:

Tabela 17.3.6. Rozliczenie odchyleń dla kuchni

Nazwa	Numer ośrodka	Ilość	%	Razem
Oddział Wewnętrzny	40000	554	23,21%	459,63
Oddział Chirurgii Ogólnej i Urazowo-Ortopedycznej	45000	424	17,76%	351,78
Oddział Ginekologiczno-Położniczy	44500	223	9,34%	185,02
Oddział Rehabilitacji	43000	289	12,11%	239,77
Oddział Dziecięcy	45010	264	11,06%	219,03
Oddział Reumatologiczny	42800	216	9,05%	179,20
Oddział Psychiatryczny dla Przewlekłe Chorych	47000	198	8,29%	164,27
Poradnia pediatryczna	14010	22	0,92%	18,25
Dział anestezjologii	42600	36	1,51%	29,87
Laboratorium analityczne	71000	18	0,75%	14,93
Pracownia RTG i USG	72100	17	0,71%	14,11
Administracja	99001	23	0,96%	19,08
Księgowość	99002	29	1,21%	24,06
Dyrekcja	99003	16	0,67%	13,28
Na zewnątrz	731-98001	58	2,43%	48,12
		2387	100,00%	<b>1 980,40</b>

Odpowiednie księgowania wyglądać będą w sposób następujący:

Tabela 17.3.7. Księgowanie odchyleń dla kuchni

Konto Wn	Konto Ma	Kwota
504-40000-8-98001	530-98001-99999	459,63
504-45000-8-98001	530-98001-99999	351,78
504-44500-8-98001	530-98001-99999	185,02
504-43000-8-98001	530-98001-99999	239,77
504-45010-8-98001	530-98001-99999	219,03
504-42800-8-98001	530-98001-99999	179,20
504-47000-8-98001	530-98001-99999	164,27
501-14010-8-98001	530-98001-99999	18,25
504-42600-8-98001	530-98001-99999	29,87
507-71000-8-98001	530-98001-99999	14,93
507-72100-8-98001	530-98001-99999	14,11
550-99001-98001	530-98001-99999	19,08
550-99002-98001	530-98001-99999	24,06
550-99003-98001	530-98001-99999	13,28
731-98001	530-98001-99999	48,12

Po wyksięgowaniu odchyleń saldo konta wynosi 0,00 zł.

Numer konta	Obroty Wn	Obroty Ma	Saldo Wn	Saldo Ma
530-98001	38 768,78	38 768,78	0,00	0,00

### 17.3.3 Rozliczenie kosztów usług otrzymanych przez Oddział Chirurgii Dziecięcej od pozostałych ośrodków działalności pomocniczej

W grudniu Oddział Chirurgii Dziecięcej otrzymał następujące usługi od ośrodków działalności pomocniczej:

**Tabela 17.3.8 Zestawienie świadczeń otrzymanych przez Oddział Chirurgii Dziecięcej od ośrodków działalności pomocniczej**

Nazwa ośrodka	Numer ośrodka	Nazwa usługi wewnętrznej	Ilość	Stawka planowana*	Razem
Pralnia	98002	kg	8,23	498	4 098,54
Kotłownia	98003	m <sup>3</sup> ciepła	26,11	199	5 195,89

\* Informację o jednostkowym koszcie planowanym uzyskano z modułu kontrolingowego.

W celu ujęcia kosztów usług otrzymanych z ośrodków działalności pomocniczej należy wykorzystać, identycznie jak w przypadku świadczeń opieki zdrowotnej otrzymanych z innych ośrodków podstawowych, konto na drugim poziomie analitycznym o numerze 8 (kategoria 8) oraz konta o numerach odpowiadających ośrodkom kosztów na trzecim poziomie analitycznym. W przypadku ośrodków pomocniczych wykorzystane zostanie specjalne konto analityczne 99999.

Przedstawiają to poniższe księgowania:

**Tabela 17.3.9 Zestawienie księgowañ świadczeń otrzymanych przez Oddział Chirurgii Dziecięcej od ośrodków działalności pomocniczej**

Konto Wn	Konto Ma	Kwota
504-45010-8-98002	530-98002-99999	4 098,54
504-45010-8-98003	530-98003-99999	5 195,89
Razem:		9 294,43

W przykładzie przyjęto uproszczenie, że w pozostałych ośrodkach kosztów działalności pomocniczej nie wystąpiły odchylenia.

## 17.4 Ustalenie kosztów świadczeń opieki zdrowotnej otrzymanych z innych ośrodków działalności podstawowej

W grudniu Oddział Chirurgii Dziecięcej otrzymał następujące świadczenia opieki zdrowotnej z innych ośrodków działalności podstawowej:

**Tabela 17.4.1 Zestawienie świadczeń otrzymanych przez Oddział Chirurgii Dziecięcej od innych ośrodków działalności podstawowej**

Nazwa ośrodka	Numer ośrodka	Nazwa usługi wewnętrznej	Ilość	Stawka planowana*	Razem
Oddział rehabilitacji	43000	Konsultacja lekarska	11	44,08	484,88
Dział anestezjologii	42600	Znieczulenie ogólne (20 min.)	280	80,23	22 464,40
Laboratorium analityczne	71000	Analytyka ogólna krwi	350	7,12	2 492,00
Laboratorium analityczne	71000	Analytyka ogólna moczu	290	6,22	1 803,80
Laboratorium analityczne	71000	Biochemia	41	9,98	409,18
Laboratorium analityczne	71000	Hormony	12	15,18	182,16
Laboratorium analityczne	71000	Markery nowotworowe	5	18,43	92,15
Laboratorium analityczne	71000	Bakteriologia	83	11,20	929,60
Pracownia RTG i USG	72100	Rentgen klatki piersiowej	34	20,11	683,74
Pracownia RTG i USG	72100	Rentgen kości kończyn	56	31,24	1 749,44

\* Informację o jednostkowym koszcie planowanym uzyskano z modułu kontrolingowego

W celu ujęcia kosztów świadczeń opieki zdrowotnej otrzymanych z innych ośrodków działalności podstawowej wykorzystane zostanie konto na drugim poziomie analitycznym o numerze 8 (kategoria 8) oraz konta o numerach odpowiadających ośrodkom kosztów na trzecim poziomie analitycznym.

Dla analizowanego przykładu księgowanie wygląda w sposób następujący:

**Tabela 17.4.2 Zestawienie księgowani świadczeń otrzymanych przez Oddział Chirurgii Dziecięcej od innych ośrodków działalności podstawowej**

Konto Wn	Konto Ma	Kwota
504-45010-8-43000	504-43000-8-45010	484,88
504-45010-8-42600	504-42600-8-45010	22 464,40
504-45010-8-71000	507-71000-8-45010	2 492,00
504-45010-8-71000	507-71000-8-45010	1 803,80
504-45010-8-71000	507-71000-8-45010	409,18
504-45010-8-71000	507-71000-8-45010	182,16
504-45010-8-71000	507-71000-8-45010	92,15
504-45010-8-71000	507-71000-8-45010	929,60
504-45010-8-72100	507-72100-8-45010	683,74
504-45010-8-72100	507-72100-8-45010	1 749,44
Razem:		31 291,35

## 17.5 Informacje o kosztach planowanych wykonanych w Oddziale Chirurgii Dziecięcej świadczeń opieki zdrowotnej (uzyskane z modułu kontrolingowego)

Z modułu kontrolingowego uzyskano informacje o ilości wykonanych procedur medycznych, kosztach osobodni oraz leków przypisanych bezpośrednio do pacjenta:

**Tabela 17.5.1 Zestawienie wykonanych procedur medycznych, osobodni oraz leków w Oddziale Chirurgii Dziecięcej**

Nazwa obiektu kosztów	Ilość	Koszt planowany	Razem
Wycinanie zmian skórnych	6	410,15	2 460,90
Operacja przepukliny	15	1 702,11	25 531,65
Wodniak	2	1 590,22	3 180,44
Wnętrostwo	1	1 492,11	1 492,11
Wady moczowodu	1	2 342,00	2 342,00
Ektopia jądra	1	1 902,11	1 902,11
Stulejka	7	1 249,20	8 744,40
Operacja wyrostka laparoskopowo	36	2 046,67	73 680,12
Operacja wyrostka klasycznie	8	2 252,17	18 017,36
Drenaż ropnia	3	1 804,50	5 413,50
Operacja wędzidełka	1	794,33	794,33
Operacyjne leczenie złamania kończyny górnej	11	1 353,22	14 885,42
Operacyjne leczenie złamania kończyny dolnej	16	1 452,11	23 233,76
Usunięcie migdałków	6	1 412,12	8 472,72
Znieczulenie miejscowe do 1 godz.	6	61,15	366,90
Przygotowanie i zakończenie operacji	120	24,95	2 994,00
Usunięcie blizny	4	1 105,20	4 420,80
Opracowanie chirurgiczne rozległych oparzeń	1	1 708,22	1 708,22
Pobranie diagnostyczne węzła chłonного	3	952,11	2 856,33
Całkowite usunięcie śledziony	2	2 300,21	4 600,42
Wycięcie uchyłka Meckela	2	1 944,26	3 888,52
<b>Razem koszty procedur medycznych</b>			<b>210 986,01</b>
Osobodzeń hospitalizacji na oddziale, w tym:	205	297,41	<b>60 969,05</b>
– osobodzeń pobytu	205	128,21	26 283,05
– osobodzeń opieki medycznej	205	169,20	34 686,00
Osobodzeń opieki w sali zwiększonego nadzoru:	37	430,43	<b>15 925,91</b>
– osobodzeń pobytu	37	175,20	6 482,40
– osobodzeń opieki medycznej	37	255,23	9 443,51
<b>Razem koszty osobodni</b>			<b>76 894,96</b>
<b>Koszty produktów leczniczych na pacjenta</b>			<b>16 543,12</b>
<b>Łączne koszty według danych z modułu kontrolingowego</b>			<b>304 424,09</b>

\* W tym także świadczenia opieki zdrowotnej w trakcie realizacji



## 17.6 Rozliczanie świadczeń opieki zdrowotnej przekazanych z Oddziału Chirurgii Dziecięcej

W grudniu Oddział Chirurgii Dziecięcej przekazał następujące świadczenia do innych ośrodków działalności podstawowej:

**Tabela 17.6.1 Zestawienie świadczeń przekazanych przez Oddział Chirurgii Dziecięcej dla innych ośrodków działalności podstawowej**

Nazwa ośrodka	Numer ośrodka	Nazwa usługi wewnętrznej	Ilość	Stawka planowana*	Razem
Oddział Ginekologiczno-Położniczy	44500	Konsultacja lekarska	42	32,98	1 385,16
Poradnia Pediatryczna	14010	Konsultacja lekarska	24,5	32,98	808,01
					<b>2 193,17</b>

\* Informacje o jednostkowym koszcie planowanym uzyskano z modułu kontrolingowego.

W celu ujęcia rozliczeń przekazanych na rzecz innych ośrodków działalności podstawowej wykorzystane zostanie konto na drugim poziomie analitycznym o numerze 9 (konto techniczne) oraz konta o numerach odpowiadających ośrodkom kosztów na trzecim poziomie analitycznym.

Przedstawiają to poniższe księgowania:

**Tabela 17.6.2 Zestawienie księgowañ świadczeń przekazanych przez ośrodek chirurgii dziecięcej dla innych ośrodków działalności podstawowej**

Konto Wn	Konto Ma	Kwota
504-44500-8-45010	504-45010-9-44500	1 385,16
501-14010-8-45010	504-45010-9-14010	808,01

## 17.7 Przeksięgowanie kosztów niezakończonych świadczeń opieki zdrowotnej na koniec roku

Według stanu na 31 grudnia na oddziale przebywało 7 pacjentów, w stosunku do których szpital poniósł koszty. Świadczenia nie zostały jeszcze sprzedane. Poniżej przedstawiono ilość i planowany koszt obiektów wchodzących w skład świadczeń opieki zdrowotnej wykonanych na rzecz wymienionych pacjentów.

**Tabela 17.7.1 Zestawienie świadczeń wykonanych na rzecz pacjentów przebywających w szpitalu na przełomie roku (świadczenia niezakończone)**

Nazwa obiektu kosztów	Ilość	Koszt planowany	Razem
Operacja przepukliny	1	1 702,11	1 702,11
Stulejka	1	1 249,20	1 249,20

Operacyjne leczenie złamania kończyny górnej	2	1 353,22	2 706,44
Operacyjne leczenie złamania kończyny dolnej	2	1 452,11	2 904,22
Przygotowanie i zakończenie operacji	7	24,95	174,65
Znieczulenie ogólne (na 20 min.)	6	952,11	15 233,76
Pobranie diagnostyczne węzła chłonного	1	1 702,11	1 702,11
<b>Razem koszty procedur medycznych</b>			<b>25 672,49</b>

Osobodzień hospitalizacji na oddziale, w tym:	14	297,41	4 163,74
– osobodzień pobytu	14	128,21	1 794,94
– osobodzień opieki medycznej	14	169,20	2 368,80
Osobodzień opieki w sali zwiększonego nadzoru, w tym:	2	430,43	860,86
– osobodzień pobytu	2	175,20	350,40
– osobodzień opieki medycznej	2	255,23	510,46
<b>Razem koszty osobodni</b>			<b>5 024,6</b>

<b>Koszty leków na pacjenta</b>			<b>1 230,98</b>
---------------------------------	--	--	-----------------

<b>Łączne koszty według danych z modułu kontrolingowego</b>			<b>31 928,07</b>
-------------------------------------------------------------	--	--	------------------

Koszt niezakończonych świadczeń opieki zdrowotnej według kosztu planowanego z datą 31 grudnia należy przenieść na konto 603 – „Koszty niezakończonych świadczeń opieki zdrowotnej” z analityką odpowiadającą danemu ośrodkowi kosztów:

Tabela 17.7.2 Księgowanie niezakończonych świadczeń na koniec roku

Konto Wn	Konto Ma	Kwota
603-4-45010	504-45010-9-60300	31 928,07

## 17.8. Ustalenie planowanego kosztu sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej (bez kosztów gotowości)

Koszt sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej należy w trakcie miesiąca lub zbiorczo po jego zakończeniu przeksięgować według kosztu planowanego na konto 714 – „Koszt własny sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej ośrodków działalności podstawowej”. W przykładzie łączna wartość wykonanych świadczeń wyniosła 304 424,09 zł, w tym świadczenia niezakończone 31 928,07 zł. Różnica w kwocie 272 496,02 zł zostanie przeksięgowana na konto 714. W przykładzie przyjęto założenie, że w ramach kwoty 272 496,02 zł, 4 515,10 zł jest finansowana przez Ministerstwo Zdrowia, a pozostała przez Narodowy Fundusz Zdrowia (w tym 24 118,28 zł dotyczy tzw. świadczeń ponadlimitowych).

Znajdzie to swoje odzwierciedlenie w księgowaniach na drugim poziomie analitycznym konta 714:

**Tabela 17.8.1 Księgowanie sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej w koszcie planowanym**

Konto Wn	Konto Ma	Kwota
714-45010-01	580-4-45010	267 980,92
714-45010-02	580-4-45010	4 515,10
Razem:		272 496,02

## 17.9 Przeniesienie faktycznie poniesionych kosztów

Po zakończeniu miesiąca saldo konta 504 należy przenieść na konto 580 – „Rozliczenie kosztów działalności”. Operacja ta poprzedzona jest rozliczeniem świadczeń z innymi ośrodkami oraz przeniesieniem świadczeń niezakończonych na konto 603.

Saldo konta 504-45010, przed przeksięgowaniem na konto 580, wynosi **383 741,20 zł.**

Numer konta	Obroty Wn	Obroty Ma	Saldo Wn	Saldo Ma
504-45010	417 643,41	34 121,24	383 741,20	0,00

Wynika to z następującego wyliczenia:

Koszty zarejestrowane w ciągu miesiąca (rozdz. 17.2)	373 131,95
Koszty świadczeń otrzymanych z innych ośrodków podstawowych (rozdz. 17.4)	31 291,35
Koszty usług otrzymanych z innych ośrodków pomocniczych (rozdz. 17.3.2 i 17.3.3)	13 220,11
Odchylenia od kosztu planowanego ośrodków pomocnych (rozdz. 17.3.2)	219,03
<b>Razem obroty Wn</b>	<b>417 862,44</b>
Koszty świadczeń przekazanych innym ośrodkom podstawowym (rozdz. 17.6)	2 193,17
Koszty świadczeń przekazanych ośrodkom pomocniczym	0,00
Przeniesione świadczenia niezakończone (rozdz. 17.7)	31 928,07
<b>Razem obroty Ma</b>	<b>34 121,24</b>
<b>Saldo</b>	<b>383 741,20</b>

Przeksięgowanie salda konta 504-45010 na koniec miesiąca przy wykorzystaniu konta technicznego:

**Tabela 17.9 Przeksięgowanie rzeczowych kosztów Oddziału Chirurgii Dziecięcej**

Konto Wn	Konto Ma	Kwota
580-4-45010	504-45010-9-99999	383 741,20

Po przeksięgowaniu salda konta 504-45010 na konto 580 saldo konta 504-45010 wynosi 0,00 zł.

Numer konta	Obroty Wn	Obroty Ma	Saldo Wn	Saldo Ma
504-45010	417 862,44	417 862,44	0,00	0,00

Natomiast na koncie 580-4-45010 powstaje saldo debetowe w kwocie 111 245,18 zł:

Numer konta	Obroty Wn	Obroty Ma	Saldo Wn	Saldo Ma
580-4-45010	383 741,20	272 496,02	111 245,18	0,00

Wynika to z następującego wyliczenia:

Koszty poniesione przez oddział	383 741,20
Koszty sprzedanych świadczeń po koszcie planowanym	272 496,02
<b>Saldo</b>	<b>111 245,18</b>

Saldo to dotyczy:

- kosztów gotowości,
  - kosztów niewykorzystanych zasobów,
  - odchyleń od kosztu planowanego świadczeń opieki zdrowotnej.
- Powyższe koszty i odchylenie należy ustalić i przeksięgować oddzielnie.

#### 17.10 Ustalenie kosztów gotowości oraz kosztów niewykorzystanych zasobów

Z modułu kontrolingowego dostarczono informacje o następującym poziomie kosztów gotowości i kosztów niewykorzystanego potencjału:

- koszty gotowości: 43 326,13 zł,
- koszty niewykorzystanych zasobów: 69 542,11 zł.

Koszty gotowości należy przeksięgować na odpowiednie konta analityczne kosztu własnego sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej, tj. na konta 714-45010-01 (NFZ) oraz 714-45010-02 (Ministerstwo Zdrowia), w proporcji do wcześniej ujętych kosztów planowanych (bez kosztów produktów leczniczych i wyrobów medycznych przypisanych bezpośrednio do pacjenta).

Koszty niewykorzystanych zasobów należy przeksięgować na odrębne konto 714-45010-03 (koszty niewykorzystanych zasobów).

Proporcje dla kosztów gotowości są następujące:

Ministerstwo Zdrowia	4 282,12	1,66%
NFZ	253 677,08	98,34%
<b>Razem</b>	<b>257 959,20</b>	<b>100,00%</b>

### 17.10.1 Rozliczenie kosztów gotowości i przeniesienie na konto kosztu własnego sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej

Koszty gotowości rozliczane na koszt własny sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej (NFZ):

$$98,34\% \times 43\,326,13 \text{ zł} = 42\,606,92 \text{ zł}$$

Koszty gotowości rozliczane na koszt własny sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej (Ministerstwo Zdrowia):

$$1,66\% \times 43\,326,13 \text{ zł} = 719,21 \text{ zł}$$

Księgowanie kosztów gotowości wygląda następująco:

**Tabela 17.10.1 Księgowanie kosztów gotowości**

Konto Wn	Konto Ma	Kwota
714-45010-01	580-4-45010	42 606,92
714-45010-02	580-4-45010	719,21
Razem		43 326,93

### 17.10.2 Rozliczenie niewykorzystanych zasobów i przeniesienie na konto kosztu własnego sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej

Koszty niewykorzystanych zasobów rozliczane są na konto „Koszt własny sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej – koszty niewykorzystanych zasobów”. Księgowanie kosztów niewykorzystanych zasobów wygląda następująco:

**Tabela 17.10.2 Księgowanie kosztów niewykorzystanych zasobów**

Konto Wn	Konto Ma	Kwota
714-45010-03	580-4-45010	69 542,11

### 17.11. Rozliczenie odchyleń od kosztów planowanych świadczeń opieki zdrowotnej

Odchylenie od kosztów planowanych należy prze księgować, podobnie jak koszty gotowości, na odpowiednie konta analityczne kosztu własnego sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej, tj. na konta 714-45010-01 (NFZ) oraz 714-45010-02 (Ministerstwo Zdrowia), w proporcji do wcześniej ujętych kosztów planowanych powiększonych o koszty gotowości.

Proporcje dla odchyleń od kosztu planowanego są następujące:

Ministerstwo Zdrowia	5 234,32	1,66%
NFZ	310 587,84	98,34%
<b>Razem</b>	<b>315 822,15</b>	<b>100,00%</b>

Odchylenia od kosztu planowanego rozliczane na koszt własny sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej (NFZ):

$$98,34\% \times (-1\ 623,06) \text{ zł} = -1\ 596,16 \text{ zł}$$

Odchylenia od kosztu planowanego rozliczane na koszt własny sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej (Ministerstwo Zdrowia):

$$1,66\% \times (-1\ 623,06) \text{ zł} = -26,90 \text{ zł}$$

Księgowanie odchyleń od kosztu planowanego wygląda następująco:

**Tabela 17.11.1 Księgowanie rozliczenia odchyleń od kosztu planowanego**

Konto Wn	Konto Ma	Kwota
580-4-45010	714-45010-01	1 596,16
580-4-45010	714-45010-02	26,90
Razem		

## 17.12 Rozliczenie kosztów zarządu i przeniesienie na konto kosztu własnego sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej oraz kosztu własnego sprzedanych usług niemedyycznych

Kolejnym elementem kalkulacji kosztu własnego sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej i usług ośrodków pomocniczych jest rozliczenie kosztów zarządu. Podstawą takiego rozliczenia jest wskaźnik narzutu liczony jako relacja kosztów zarządu do planowanego kosztu sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej oraz usług przed rozliczeniem kosztów zarządu.

W przykładzie przyjęto założenie, że szpital poniósł w grudniu koszty zarządu w łącznej kwocie 117 088,99 zł, w tym:

Nazwa ośrodka	Numer	Koszty*
Administracja	99001	50 748,92
Księgowość	99002	40 102,22
Dyrekcja	99003	26 237,85
<b>Razem</b>		<b>117 088,99</b>

\* Łącznie z kosztami świadczeń od innych ośrodków.

Planowany koszt sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej i usług (niemedycznych w przypadku ośrodków kosztów działalności podstawowej) wyniósł 2 415 855,24 zł, w tym:

- Planowane (z kosztami gotowości) koszty Oddziału Chirurgii Dziecięcej – finansowanie NFZ 310 587,84 zł,
- Planowane (z kosztami gotowości) koszty Oddziału Chirurgii Dziecięcej – finansowanie MZ – 5 234,31 zł
- Planowane koszty Kuchni – 862,46 zł

Na podstawie powyższych informacji należy skalkulować wskaźnik narzutu kosztów zarządu:

$$117\,088,99 \div 2\,415\,855,24 \times 100\% = 4,85\%$$

Wskaźnik ten należy następnie przemnożyć przez koszt własny sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej i innych usług ujęty na kontach 714 oraz 731:

Narzut kosztów zarządu na koszty Oddziału Chirurgii Dziecięcej – finansowanie NFZ -  $310\,587,84 \text{ zł} \times 4,85\% = 15\,063,51 \text{ zł}$

Narzut kosztów zarządu na koszty Oddziału Chirurgii Dziecięcej – finansowanie MZ -  $5\,234,31 \text{ zł} \times 4,85\% = 253,86 \text{ zł}$

Narzut kosztów zarządu na koszty Kuchni -  $862,46 \text{ zł} \times 4,85\% = 41,83 \text{ zł}$

Księgowanie rozliczenia kosztów zarządu dotyczących kosztów Oddziału Chirurgii Dziecięcej oraz Kuchni wygląda następująco\*:

Tabela 17.12.1 Księgowanie rozliczenia kosztów zarządu

Konto Wn	Konto Ma	Kwota
714-45010-01	550-99999-99999	15 063,51
714-45010-02	550-99999-99999	253,86
714-45010-03	550-99999-99999	41,83
Razem		15 359,20

\* Dla uproszczenia pominięto księgowania z poziomu różnych ośrodków zarządu.

### 17.13 Ustalenie kosztu własnego sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej i usług niemedycechnych

Po prześledzeniu odchyleń oraz kosztów zarządu ustalono koszt własny sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej Oddziału Chirurgii Dziecięcej oraz Kuchni:

Numer konta	Obroty Wn	Obroty Ma	Saldo Wn	Saldo Ma
714-45010-01	325 651,35	1 596,16	324 055,19	0,00
714-45010-02	5 488,17	26,90	5 461,27	0,00
714-45010-03	69 542,11	0,00	69 542,11	0,00
731-98001	952,41	0,00	952,41	0,00

## 18. Załączniki

### Załącznik 1. Przykładowy wykaz kosztów według rodzaju i kosztów prostych ośrodka kosztów działalności podstawowej

Koszty rodzajowe	Pozycje analityczne kosztów (koszty proste)	Kategoria kosztów
Koszty wg rodzajów		
Amortyzacja <sup>1</sup>	Amortyzacja budynku: – uwzględniająca rodzaj źródła finansowania (własne, z dotacji, aport, darowizna)	Kat. 6
	Amortyzacja lokalu: – uwzględniająca rodzaj źródła finansowania (własne, z dotacji, aport, darowizna) – wynikająca z użytkowania obcych środków trwałych	Kat. 6
	Amortyzacja urządzeń technicznych: – uwzględniająca rodzaj źródła finansowania (własne, z dotacji, aport, darowizna) – dokonywana w miesiącu przyjęcia środka trwałego do używania – amortyzacja urządzeń technicznych dokonywana zgodnie z planem amortyzacji co miesiąc	Kat. 4
	Amortyzacja środków transportu: – uwzględniająca rodzaj źródła finansowania (własne, z dotacji, aport, darowizna)	Kat. 4
	Amortyzacja innych środków trwałych: – uwzględniająca rodzaj źródła finansowania (własne, z dotacji, aport, darowizna) – dokonywana w miesiącu przyjęcia środka trwałego do używania – dokonywana zgodnie z planem amortyzacji co miesiąc	Kat. 4
	Amortyzacja WNIIP: – uwzględniająca rodzaj źródła finansowania (własne, z dotacji, aport, darowizna) – dokonywana w miesiącu przyjęcia WNIIP – dokonywana zgodnie z planem amortyzacji co miesiąc	Kat. 4

<sup>1</sup> Za podstawę wskazania kosztów prostych w programie f-k w ramach amortyzacji przyjęto klasyfikację środków trwałych z załącznika nr 1 ustawy o rachunkowości oraz możliwe źródła ich finansowania.



Zużycie materiałów i energii	Zużycie leków: – leki bezadresowe – leki adresowane do pacjenta – krew, preparaty krwio pochodne i krwiozastępcze – gazy medyczne – kontrasty do badań diagnostycznych – mieszanki do żywienia pozajelitowego i dojelitowego	Kat. 1
	Zużycie materiałów diagnostycznych: – błony RTG – papier EKG, EEG – płyty CD (do TK)	Kat. 2
	Zużycie materiałów opatrunkowych: – bandaże, gaziki, gazy, plastry	Kat. 2
	Zużycie sprzętu jednorazowego użytku: – strzykawki, igły	Kat. 2
	Zużycie materiałów szewnych: – igły, nici, stendy, staplery, skalpele	Kat. 2
	Zużycie wyrobów medycznych: – endoprotezy, implanty, soczewki	Kat. 2
	Zużycie pościeli	Kat. 2
	Zużycie bielizny operacyjnej (podkłady, fartuchy, czepki, maski)	Kat. 2
	Zużycie odzieży roboczej (fartuchy)	Kat. 5
	Zużycie środków dezynfekcyjnych do pomieszczeń	Kat. 6
	Zużycie środków czystości	Kat. 2
	Zużycie materiałów do przygotowania posiłków pacjentów	Kat. 2
	Zużycie materiałów biurowych	Kat. 2
	Zużycie materiałów eksploatacyjnych i części zamiennych urządzeń	Kat. 4
	Zużycie materiałów do konserwacji i remontów bieżących budynku, w tym pomieszczeń	Kat. 6
	Zużycie energii elektrycznej w pomieszczeniach	Kat. 6
	Zużycie energii elektrycznej do urządzeń	Kat. 4
	Zużycie wody	Kat. 6
	Zużycie energii cieplnej	Kat. 6
	Zużycie sprzętu medycznego o niskiej wartości, wielokrotnego użytku	Kat. 3
Usługi obce	Zakup procedur medycznych diagnostycznych: – laboratoryjnych – RTG – tomografii komputerowej itp.	Kat. 7
	Zakup procedur medycznych konsultacyjnych (porad specjalistycznych)	Kat. 7
	Zakup usług medycznych, tj. kontraktów lekarskich, pielęgniarskich i innych	Kat. 5
	Zakup usług gastronomicznych, np. żywienia chorych	Kat. 7
	Zakup usług wywozu nieczystości	Kat. 6
	Zakup usług utylizacji odpadów medycznych	Kat. 6
	Zakup usług sterylizacji	Kat. 3
	Zakup usług transportu sanitarnego	Kat. 7
	Zakup usług sprzątnia	Kat. 6
	Usługi ochrony mienia	Kat. 6

	Usługi konserwacji i naprawy sprzętu	Kat. 4
	Usługi remontowe budynku, w tym pomieszczeń	Kat. 6
	Usługi badań profilaktycznych personelu	Kat. 5
	Usługi telekomunikacyjne	Kat. 6
	Usługi najmu, dzierżawy, leasingu urządzeń	Kat. 4
	Usługi najmu lokali	Kat. 6
Podatki i opłaty	Podatek od nieruchomości	Kat. 6
	Opłata wieczystego użytkowania gruntu	Kat. 6
	Podatek od środków transportu	Kat. 4
Wynagrodzenia	Wynagrodzenia osobowe ze stosunku pracy	Kat. 5
	Wynagrodzenia bezosobowe – umowy zlecenie, umowy o dzieło	Kat. 5
	Nagrody	Kat. 5
	Odprawy i gratyfikacje	Kat. 5
Świadczenia na rzecz pracowników	Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego – składka emerytalna	Kat. 5
	Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego – składka rentowa	Kat. 5
	Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego – składka wypadkowa	Kat. 5
	Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego – składka chorobowa	Kat. 5
	Fundusz Pracy	Kat. 5
	Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych	Kat. 5
	Fundusz Emerytur Pomostowych	Kat. 5
	Odpisy z tytułu Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych	Kat. 5
	Szkolenia pracowników	Kat. 5
	Ekwiwalent za odzież ochronną i roboczą	Kat. 5
	Badania okresowe pracowników	Kat. 5
	Opłaty za bilety pracowników	Kat. 5
	Okulary ochronne do pracy przy komputerze	Kat. 5
	Ubezpieczenia pracowników	Kat. 5
Pozostałe koszty	Ubezpieczenia majątkowe budynków i lokali	Kat. 6
	Ubezpieczenia majątkowe urządzeń	Kat. 4
	Koszty podróży służbowych	Kat. 5
	Ubezpieczenie komunikacyjne	Kat. 4

Źródło: Opracowanie własne.

## Załącznik 2. Przykładowy wykaz kosztów według rodzaju i kosztów prostych ośrodka kosztów działalności pomocniczej

Koszty ośrodka działalności pomocniczej	Pozycje analityczne kosztów (koszty proste)
<b>Koszty wg rodzajów</b>	
Amortyzacja <sup>2</sup>	Amortyzacja budynku: – uwzględniająca rodzaj źródła finansowania (własne, z dotacji, aport, darowizna)
	Amortyzacja lokalu: – uwzględniająca rodzaj źródła finansowania (własne, z dotacji, aport, darowizna) – wynikająca z użytkowania obcych środków trwałych
	Amortyzacja urządzeń technicznych: – uwzględniająca rodzaj źródła finansowania (własne, z dotacji, aport, darowizna) – dokonywana w miesiącu przyjęcia środka trwałego do używania – dokonywana zgodnie z planem amortyzacji co miesiąc
	Amortyzacja środków transportu: – uwzględniająca rodzaj źródła finansowania (własne, z dotacji, aport, darowizna)
	Amortyzacja innych środków trwałych – uwzględniająca rodzaj źródła finansowania (własne, z dotacji, aport, darowizna) – dokonywana w miesiącu przyjęcia środka trwałego do używania – dokonywana zgodnie z planem amortyzacji co miesiąc
	Amortyzacja WNiP: – uwzględniająca rodzaj źródła finansowania (własne, z dotacji, aport, darowizna) – dokonywana w miesiącu przyjęcia WNiP – dokonywana zgodnie z planem amortyzacji co miesiąc
Zużycie materiałów i energii	Zużycie odczynników, np. w sterylizatorni
	Zużycie odzieży roboczej (fartuchy)
	Zużycie środków dezynfekcyjnych
	Zużycie środków czystości
	Zużycie materiałów do przygotowania posiłków pacjentów
	Zużycie materiałów biurowych
	Zużycie materiałów eksploatacyjnych i części zamiennych urządzeń
	Zużycie materiałów do konserwacji i remontów bieżących budynku, w tym pomieszczeń
	Zużycie energii elektrycznej
	Zużycie wody
	Zużycie energii cieplnej
	Zużycie sprzętu medycznego o niskiej wartości, wielokrotnego użytku
Usługi obce	Zakup usług wywozu nieczystości
	Zakup usług utylizacji odpadów medycznych
	Zakup usług sprzątnięcia
	Usługi ochrony mienia
	Usługi konserwacji i naprawy sprzętu
	Usługi remontowe budynku, w tym pomieszczeń
	Koszty usług badań profilaktycznych
	Usługi telekomunikacyjne

<sup>2</sup> Za podstawę wskazania kosztów prostych w programie f-k w ramach amortyzacji przyjęto klasyfikację środków trwałych z załącznika nr 1 ustawy o rachunkowości oraz możliwe źródła ich finansowania.

Podatki i opłaty	Podatek od nieruchomości
	Opłata wieczystego użytkowania gruntu
	Podatek od środków transportu
	Opłaty za korzystanie ze środowiska
	Opłaty skarbowe, sądowe, notarialne
	Opłaty administracyjne i manipulacyjne
Wynagrodzenia	Wynagrodzenia osobowe ze stosunku pracy
	Wynagrodzenia bezosobowe – umowy zlecenie, umowy o dzieło
	Nagrody
	Odprawy i gratyfikacje
Świadczenia na rzecz pracowników	Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego – składka emerytalna
	Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego – składka rentowa
	Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego – składka wypadkowa
	Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego – składka chorobowa
	Fundusz Pracy
	Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych
	Fundusz Emerytur Pomostowych
	Odpisy z tytułu Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych
	Szkolenia pracowników
	Ekwiwalent za odzież ochronną i roboczą
	Badania okresowe pracowników
	Opłaty za bilety pracowników
	Okulary ochronne do pracy przy komputerze
	Ubezpieczenia pracowników
	Koszty szkoleń BHP
	Pozostałe koszty
Ubezpieczenie OC zakładu	
Koszty reprezentacji i reklamy	
Koszty podróży służbowych	
Ubezpieczenie komunikacyjne	
Składki członkowskie z tytułu przynależności do organizacji	

Źródło: Opracowanie własne.

### Załącznik 3. Przykładowy wykaz kosztów według rodzaju i kosztów prostych ośrodka kosztów zarządu

Koszty ośrodka działalności zarządu	Pozycje analityczne kosztów (koszty proste)
<b>Koszty wg rodzajów</b>	
Amortyzacja	Amortyzacja budynku: <ul style="list-style-type: none"> <li>– uwzględniająca rodzaj źródła finansowania (własne, z dotacji, aport, darowizna)</li> </ul> Amortyzacja lokalu: <ul style="list-style-type: none"> <li>– uwzględniająca rodzaj źródła finansowania (własne, z dotacji, aport, darowizna)</li> <li>– wynikająca z użytkowania obcych środków trwałych</li> </ul> Amortyzacja urządzeń technicznych: <ul style="list-style-type: none"> <li>– uwzględniająca rodzaj źródła finansowania (własne, z dotacji, aport, darowizna)</li> <li>– dokonywana w miesiącu przyjęcia środka trwałego do używania</li> <li>– dokonywana zgodnie z planem amortyzacji co miesiąc</li> </ul> Amortyzacja środków transportu: <ul style="list-style-type: none"> <li>– uwzględniająca rodzaj źródła finansowania (własne, z dotacji, aport, darowizna)</li> </ul> Amortyzacja innych środków trwałych: <ul style="list-style-type: none"> <li>– uwzględniająca rodzaj źródła finansowania (własne, z dotacji, aport, darowizna)</li> <li>– dokonywana w miesiącu przyjęcia środka trwałego do używania</li> <li>– dokonywana zgodnie z planem amortyzacji co miesiąc</li> </ul> Amortyzacja WNiP: <ul style="list-style-type: none"> <li>– uwzględniająca rodzaj źródła finansowania (własne, z dotacji, aport, darowizna)</li> <li>– dokonywana w miesiącu przyjęcia WNiP</li> <li>– dokonywana zgodnie z planem amortyzacji co miesiąc</li> </ul>
Zużycie materiałów i energii	Zużycie odzieży roboczej (fartuchy) Zużycie środków dezynfekcyjnych Zużycie środków czystości Zużycie materiałów biurowych Zużycie materiałów eksploatacyjnych i części zamiennych urządzeń Zużycie materiałów do konserwacji i remontów bieżących budynku, w tym pomieszczeń Zużycie energii elektrycznej Zużycie wody Zużycie energii cieplnej

Usługi obce	Zakup usług wywozu nieczystości
	Zakup usług sprzątanania
	Usługi ochrony mienia
	Usługi konserwacji i naprawy sprzętu
	Usługi remontowe budynku, w tym pomieszczeń
	Koszty usług badań profilaktycznych
	Usługi bankowe
	Usługi telekomunikacyjne
	Usługi pocztowe
	Usługi prawnicze
	Usługi informatyczne
	Usługi najmu, dzierżawy, leasingu urządzeń
	Podatki i opłaty
Opłata wieczystego użytkowania gruntu	
Podatek od środków transportu	
Opłaty za korzystanie ze środowiska	
Opłaty skarbowe, sądowe, notarialne	
Opłaty administracyjne i manipulacyjne, w tym podatek od czynności cywilno-prawnych	
Wpłaty na PFRON i inne centralne fundusze tworzone na podstawie przepisów prawa	
Wynagrodzenia	Wynagrodzenia osobowe ze stosunku pracy
	Wynagrodzenia bezosobowe – umowy zlecenie, umowy o dzieło
	Nagrody
	Odprawy i gratyfikacje
Świadczenia na rzecz pracowników	Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego – składka emerytalna
	Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego – składka rentowa
	Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego – składka wypadkowa
	Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego – składka chorobowa
	Fundusz Pracy
	Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych
	Fundusz Emerytur Pomostowych
	Odpisy z tytułu Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych
	Szkolenia pracowników
	Ekwiwalent za odzież ochronną i roboczą
	Badania okresowe pracowników
	Opłaty za bilety pracowników
	Okulary ochronne do pracy przy komputerze
	Ubezpieczenia pracowników
	Koszty szkoleń BHP
Pozostałe koszty	Ubezpieczenia majątkowe
	Ubezpieczenie OC zakładu
	Koszty reprezentacji i reklamy
	Koszty podróży służbowych
	Ubezpieczenie komunikacyjne
	Składki członkowskie z tytułu przynależności do organizacji

Źródło: Opracowanie własne.

## 19. SPIS TABEL I RYSUNKÓW

Tabela 2.1.1 Etapy kalkulacji planowanego kosztu wykonania świadczenia opieki zdrowotnej . . . . .	10
Tabela 2.7.1 Zasoby elastyczne i zaangażowane w zakładzie opieki zdrowotnej. . . . .	21
Tabela 2.7.2 Przykładowe nośniki kosztów dla poszczególnych zasobów . . . . .	22
Tabela 3.2.1 Wykaz kont kategorii kosztów oraz kosztów prostych dla przykładowego ośrodka działalności podstawowej 504-42601-X-XXX. . . . .	25
Tabela 3.2.2 Przykładowe klucze rozliczeniowe dla kosztów prostych . . . . .	28
Tabela 5.2.1 Przykładowe koszty proste związane z poszczególnymi zasobami . . . . .	38
Tabela 5.3.1 Przykładowe czynniki wpływające na poziom dostępności praktycznej dla poszczególnych zasobów . . . . .	40
Tabela 17.1.1 Numeracja kont dla ośrodków kosztów . . . . .	63
Tabela 17.2.1 Koszty poniesione w grudniu przez ośrodek chirurgii dziecięcej. . . . .	63
Tabela 17.3.1 Koszty rodzajowe dla ośrodka działalności pomocniczej Kuchnia . . . . .	65
Tabela 17.3.2 Wykaz usług z innych ośrodków działalności pomocniczej . . . . .	66
Tabela 17.3.3 Księgowanie usług otrzymanych przez kuchnię z innych ośrodków działalności pomocniczej . . . . .	66
Tabela 17.3.4 Rozliczenie świadczeń kuchni . . . . .	67
Tabela 17.3.5 Księgowanie rozliczenia kosztów kuchni . . . . .	68
Tabela 17.3.6 Rozliczenie odchyleń dla kuchni . . . . .	69
Tabela 17.3.7 Księgowanie odchyleń dla kuchni . . . . .	69
Tabela 17.3.8 Zestawienie świadczeń otrzymanych przez Oddział Chirurgii Dziecięcej od ośrodków działalności pomocniczej. . . . .	70
Tabela 17.3.9 Zestawienie księgowania świadczeń otrzymanych przez Oddział Chirurgii Dziecięcej od innych ośrodków działalności pomocniczej. . . . .	70
Tabela 17.4.1 Zestawienie świadczeń otrzymanych przez Oddział Chirurgii Dziecięcej od innych ośrodków działalności podstawowej . . . . .	71
Tabela 17.4.2 Zestawienie księgowania świadczeń otrzymanych przez Oddział Chirurgii Dziecięcej od innych ośrodków działalności podstawowej. . . . .	71
Tabela 17.5.1 Zestawienie wykonanych procedur medycznych, osobodni oraz leków w Oddziale Chirurgii Dziecięcej. . . . .	72
Tabela 17.6.1 Zestawienie świadczeń przekazanych przez Oddział Chirurgii Dziecięcej dla innych ośrodków działalności podstawowej . . . . .	73

Tabela 17.6.2 Zestawienie księgowania świadczeń przekazanych przez Oddział Chirurgii Dziecięcej dla innych ośrodków działalności podstawowej . . . . .	73
Tabela 17.7.1 Zestawienie świadczeń wykonanych na rzecz pacjentów przebywających w szpitalu na przełomie roku (świadczenia niezakończone). . . . .	73
Tabela 17.7.2 Księgowanie niezakończonych świadczeń na koniec roku. . . . .	74
Tabela 17.8.1 Księgowanie sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej w koszcie planowanym . . . . .	75
Tabela 17.9.1 Przeksięgowanie rzeczywistych kosztów Oddziału Chirurgii Dziecięcej. . . . .	75
Tabela 17.10.1 Księgowanie kosztów gotowości . . . . .	77
Tabela 17.10.2 Księgowanie kosztów niewykorzystanych zasobów. . . . .	77
Tabela 17.11.1 Księgowanie rozliczenia odchyleń od kosztu planowanego . . . . .	78
Tabela 17.12.1 Księgowanie rozliczenia kosztów zarządu . . . . .	79
Rysunek 2.1. Relacja procedury medycznej (P.M.) i obiektu kosztów (O.K.) . . . . .	14
Rysunek 6.1. Schemat karty procedury medycznej. . . . .	42