

## Koszty leczenia pacjenta a rachunek kosztów szpitala

Roman Kotapski\*

**Streszczenie:** *Cel* – Celem niniejszej publikacji jest wskazanie obszarów kosztów działalności szpitala oraz jego poszczególnych usług, które składają się w efekcie na koszty leczenia pacjenta.

*Metodologia badania* – Publikacja została opracowana na podstawie autorskich wdrożeń systemów budżetowania i controllingu w dwóch publicznych szpitalach. Przeprowadzono również analizę literatury w zakresie rachunku kosztów szpitali.

*Wynik* – Przedstawiono układ kalkulacyjny kosztów przykładowej procedury leczenia pacjenta na oddziale okulistycznym oraz składowe kosztów „łańcucha” leczenia pacjenta.

*Oryginalność/wartość* – Wsypcyfikowano składniki kosztów „łańcucha” leczenia pacjenta, bez których praktycznie nie można policzyć kosztów jego leczenia. Bez tego etapu nie powiedzie się żadne wdrożenie szeroko rozumianego rachunku kosztów działalności szpitala. Tym samym trudno prowadzić realistyczną politykę finansowania podmiotów medycznych, w tym szpitali.

**Słowa kluczowe:** koszty leczenia pacjenta, rachunek kosztów szpitala

### Wprowadzenie

Kosztami leczenia pacjenta są zainteresowani wszyscy uczestniczący w tym procesie: społeczeństwo, decydenci Narodowego Funduszu Zdrowia, zarządzający szpitalami. Od 1998 roku, po wprowadzeniu reformy finansowania działalności podmiotów leczniczych, w szpitalach publicznych doskonalone są systemy rachunku kosztów, które mają na celu m.in. poznanie rzeczywistych kosztów działalności szpitali oraz kalkulacji kosztów leczenia pacjenta.

Poznanie kosztów leczenia pacjenta wbrew pozorom nie jest sprawą prostą. Dojście do celu wymaga jednak znajomości poszczególnych elementów całego „łańcucha” kosztów. Dotyczą one kosztów pobytu pacjenta na oddziale, kosztów usług pracowni diagnostycznych np. USG, RTG, EEG, kosztów operacji pacjenta, czy też kalkulacji i ustalenia kosztów jednostkowych wykorzystania zasobów, np. bloku operacyjnego, następnie zaś rozliczenia kosztów na pacjenta z uwzględnieniem gotowości do świadczenia usług i efektywnego wykorzystania posiadanych zasobów lub będących w dyspozycji szpitala. Dopiero po przejściu tych „kroków” kalkulacji i rozliczania kosztów można mówić realnie o kosztach leczenia

---

\* dr inż. Roman Kotapski, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Katedra Controllingu, e-mail: roman.kotapski@ue.wroc.pl.

pacjenta, nie mówiąc już o jego wyleczeniu. Koszty wyleczenia pacjenta to jednak dłuższy „łańcuch” tej układanki i sięga już poza szpital.

Celem niniejszej publikacji jest wskazanie obszarów kosztów działalności szpitala oraz jego poszczególnych usług, które składają się w efekcie na koszty leczenia pacjenta. W artykule przedstawiono przykład kalkulacji kosztów procedury leczenia pacjenta ze szpitalnego oddziału okulistycznego. W dalszej części artykułu zwrócono uwagę na koszty, które składają się na „łańcuch” kosztów leczenia pacjenta w szpitalu. Do nich zalicza się koszty pobytu pacjenta na oddziale szpitalnym, usług diagnostycznych i laboratoryjnych, operacji pacjenta.

W opracowaniu zastosowano metodę indukcyjną i dedukcyjną. Publikacja została opracowana na podstawie autorskich wdrożeń systemów budżetowania i controllingu w dwóch publicznych szpitalach. Przeprowadzono również analizę literatury w zakresie rachunku kosztów szpitali.

## 1. Istota i zadania rachunku kosztów

Rachunek kosztów dostarcza informacje dla rachunkowości zarządczej i finansowej, mierzy i przedstawia finansowe i niefinansowe informacje na temat kosztów zakupu lub wykorzystania zasobów w organizacji. Zawiera on te elementy rachunkowości zarządczej i finansowej, w których informacje na temat kosztów są zbierane lub analizowane (Horngren, Datar, Foster 2003: 3). System rachunkowości jest głównym systemem liczbowym w prawie każdym przedsiębiorstwie (Horngren, Foster 1991: 3).

Rachunek kosztów to względnie wyodrębniony (przedmiotowo i proceduralnie) w systemie informacyjnym podmiotu gospodarczego (przedsiębiorstwa) zbiór informacji o kosztach opracowywanych według określonego modelu (*ex-post* i *ex-ante*) dostosowanego do potrzeb informacyjnych użytkowników (odbiorców) informacji. Przeprowadzany w rachunku kosztów pomiar kosztów i ich transformacja mają na celu umożliwienie oceny sytuacji decyzyjnych, podejmowania decyzji i kontroli ich realizacji (Sołtys 1996: 66–67). Tak rozumiany rachunek kosztów obejmuje:

- badanie warunków ponoszenia kosztów,
- przewidywanie (planowanie, budżetowanie) kosztów,
- pomiar i ewidencyjno-kalkulacyjną transformację kosztów (informacji o kosztach) faktycznych,
- prezentację i interpretację kosztów faktycznych.

Nie ma jednolitej definicji rachunku kosztów. Generalnie rachunek kosztów stanowi całościowy, uporządkowany układ metod, zasad i reguł postrzegania rzeczywistości. (Jarugowa, Malc, Sawicki 1990: 52–53). Cechy charakteryzujące ten rachunek są następujące:

- cel prowadzenia rachunku kosztów: dostarczanie informacji decydom dla oceny sytuacji i kierowania przedsiębiorstwem,

- procesy gospodarcze (zaopatrzenie, produkcja, zbycie, zarządzanie) i związane z nimi koszty jako przedmiot rachunku,
- przedsiębiorstwo, jednostka organizacyjna jako podmiot rachunku,
- ujmowanie (pomiar, dokumentacja i wycena), grupowanie i interpretowanie jako sposoby działania i metody odzwierciedlenia (badania i kwantyfikacji) dynamicznego procesu rzeczywistego przebiegu produkcji i narastania kosztów,
- okresowa prezentacja i interpretacja kosztowych aspektów zdarzeń i ich sekwencji,
- operowanie, obok miernika pieniężnego, również jednostkami pieniężnymi.

W kształtowaniu modelu rachunku kosztów szpitala muszą mieć udział nie tylko księgowi, ale też m.in. lekarze, pielęgniarki, kierownicy działów wspomagających, zwłaszcza odpowiedzialni za infrastrukturę szpitala oraz aparaturę medyczną, dyrekcja. Od ich pomysłowości, zaangażowania, motywacji, jakości pracy zależy rezultat w postaci leczenia, jak i wyleczenia, pacjenta oraz ich koszty. To w dużej mierze połączenie ich wiedzy o działalności szpitala, w tym przebiegu różnych procesów, pozwala na osiągnięcie docelowego użytecznego modelu rachunku kosztów szpitala.

Przed rachunkiem kosztów szpitali, a w zasadzie przed menedżerami, stoją nowe wyzwania. Dzisiaj wiedza ściśle księgowa nie jest wystarczająca do projektowania systemów rachunku kosztów na potrzeby zarządzania szpitalem. Znajomość problematyki konkretnego szpitala powoduje, że informacja dotycząca kosztów jego działalności będzie precyzyjniejsza. Dzięki temu będzie można ustalić bardziej precyzyjnie koszty leczenia pacjenta. Dlatego też musi nastąpić zmiana modelu myślowego o rachunku kosztów, jak i zresztą o samej rachunkowości, rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej oraz samych pracowników działów księgowo-finansowych.

## 2. Kalkulacja kosztów leczenia pacjenta w szpitalu

Pacjent, który przyjęty jest do szpitala, przechodzi pewną ścieżkę. Najczęściej przyjmowany jest do szpitala na podstawie skierowania, poprzez izbę przyjęć lub może zostać przywieziony przez pogotowie ratunkowe. W izbie przyjęć lekarz przeprowadza ogólny wywiad i zakłada kartę pacjenta. Pacjent ma przeprowadzone podstawowe badania np. badania krwi, ciśnienie, temperatura itp. Następnie lokowany jest na właściwym oddziale szpitalnym i poddany leczeniu.

Leczenie ustala lekarz, który zleca poszczególne badania, ordynuje leki czy też daje zalecenia co do wyżywienia lub diety pacjenta. Pacjent może mieć zlecone różne badania np. USG, EKG lub też bardziej zaawansowane lub wymagające zaawansowanej aparatury i sprzętu medycznego, np. tomografię komputerową. Dodatkowo może być wysłany do innego zewnętrznego ośrodka na specjalistyczne badania karetką szpitalną lub transportem obcym.

Pacjent może być też poddany operacji. W tym przypadku pacjent może przebywać na oddziale intensywnej opieki medycznej (OIOM). Tok leczenia pacjenta może być

krótkotrwały, np. w trybie jednodniowego pobytu, lub długotrwały. W przypadku leczenia, które wymaga kilkudniowego pobytu w szpitalu na oddziale, pacjent ma zapewnione wyżywienie oraz jest pod stałym nadzorem lekarskim i pielęgniarskim.

Poniżej opisano przykładową procedurę medyczną oraz układ kosztów jej wykonania – przykład procedury wykonania iniekcji doszklistkowej preparatu Avastin do oka<sup>1</sup>. Wykonanie tego zabiegu poprzedza wizyta kwalifikacyjna na zabieg, a następnie wykonywane są badania kontrolne.

Jednodniowy zabieg polega na podaniu preparatu do oka w tzw. procedurze jednego dnia. Pacjent przychodzi na zabieg do szpitala, a po jego zakończeniu szpital opuszcza.

Przed wykonaniem zabiegu pacjent musi być wcześniej zakwalifikowany do zabiegu. Stąd zgłasza się do szpitala na badania. W szpitalu rejestrowany jest na podstawie skierowania w recepcji, gdzie zakładania jest karta pacjenta. Następnie udaje się na oddział okulistyczny, gdzie przeprowadza się badania kwalifikacyjne do zabiegu.

Kwalifikacja do zabiegu polega na wykonaniu określonych badań oka (lub oczu), do którego będzie podany zastrzyk z preparatem. Badania dotyczą np. ostrości widzenia, wykonania badań OCT. Badania przeprowadza lekarz okulista. Przed badaniem pielęgniarka podaje preparaty, które pozwalają na przeprowadzenie badania, np. powodujące rozszerzenie źrenicy oka. Do badań wykorzystuje się odpowiednią aparaturę medyczną. Mogą być też zlecone dodatkowe badania, np. angiografii fluoresceinowej. Następnie, na podstawie tych badań, pacjent jest kwalifikowany do zabiegu i umawiany na termin jego wykonania.

Pacjent ponownie zgłasza się do szpitala i rejestrowany jest do zabiegu. Przed zabiegiem pacjentowi podawane są przez pielęgniarkę płyny znieczulające i wydawana jest jednorazowa odzież do wejścia do gabinetu zabiegowego. Do zabiegu przygotowany jest preparat Avastin. Preparat ten jest wstrzykiwany do oka przez lekarza okulistę w odpowiednio przygotowanym gabinecie zabiegowym. Po wykonaniu zastrzyku do oka, pacjent wypisywany jest do domu.

Po określonym czasie pacjent ponownie musi zgłosić się na badania kontrolne, które badają skuteczność leczenia, podczas którego przedstawiana jest ewentualna dalsza ścieżka leczenia pacjenta.

Karta kosztów leczenia pacjenta musi uwzględniać wszystkie etapy przeprowadzenia tej procedury oraz wszystkie niezbędne zasoby wykorzystane do leczenia pacjenta. Do nich zaliczają się leki i preparaty niezbędne do przeprowadzenia samego zabiegu, jak i badań wstępnych i kontrolnych. Karta kosztów leczenia pacjenta może wyglądać tak, jak to przedstawiono w tabeli 1.

Dokonanie kalkulacji kosztów leczenia pacjenta wbrew pozorom nie jest takie proste. Jak już wspomniano, leczenie pacjenta wymaga wykorzystania zasobów oraz ich wyceny. Poza tym wymaga połączenia fachowej wiedzy medycznej oraz ekonomicznej. W przypadku wiedzy medycznej wymagane jest przedstawienie całego procesu leczenia pacjenta oraz

---

<sup>1</sup> Opracowano na podstawie dokumentacji pacjenta z oddziału okulistycznego.

określenia niezbędnych zasobów do przeprowadzenia całego procesu jego leczenia. Natomiast z punktu widzenia samej kalkulacji kosztów leczenia wymaga to określenia kosztów jednostkowych poszczególnych działań oraz procesów, które składają się na cały proces leczenia pacjenta. Dotyczą one w szczególności:

- identyfikacji działań i procesów niezbędnych w leczeniu pacjenta,
- określenia niezbędnych leków i materiałów medycznych w procesie leczenia,
- określenia czasów realizacji poszczególnych działań w procesie leczenia pacjenta,
- dokonania kalkulacji kosztów robocizny lekarzy i pielęgniarek z uwzględnieniem wykorzystania zasobów,
- dokonania kalkulacji kosztów jednostkowych wykorzystania sprzętu i aparatury medycznej w procesie leczenia pacjenta,
- opracowania zasad rozliczania kosztów ogólnych oddziału szpitalnego na koszty leczenia pacjenta.

**Tabela 1**

Koszty podania preparatu Avastin

Lp.	Pozycja kosztów	Wartość zł netto
<b>1.</b>	<b>Koszty badań kwalifikacyjnych</b>	
1.1.	Koszty rejestracji pacjenta	
1.2.	Koszty zużycia materiałów medycznych	
1.3.	Robocizna lekarza okulisty	
1.4.	Robocizna pielęgniarki	
1.5.	Koszty wykorzystania aparatury medycznej (badania OCT)	
1.6.	Koszty wykorzystania pracowni medycznej	
<b>2.</b>	<b>Koszty wykonania zabiegu</b>	
2.1.	Koszty rejestracji pacjenta	
2.2.	Koszty zużycia materiałów medycznych i sprzętu jednorazowego użytku	
2.3.	Koszty zużycia leków	
2.4.	Robocizna lekarza okulisty	
2.5.	Robocizna pielęgniarki	
2.6.	Koszty wykorzystania gabinetu okulistycznego	
2.7.	Koszty wykorzystania gabinetu zabiegowego	
<b>3.</b>	<b>Koszty badań kontrolnych</b>	
3.1.	Koszty rejestracji pacjenta	
3.2.	Koszty zużycia materiałów medycznych	
3.3.	Robocizna lekarza okulisty	
3.4.	Robocizna pielęgniarki	
3.5.	Koszty wykorzystania gabinetu okulistycznego	
<b>4.</b>	<b>Koszty ogólne oddziału okulistycznego</b>	
<b>5.</b>	<b>Razem koszty leczenia pacjenta (1 + 2 + 3 + 4)</b>	

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawione powyżej czynniki dotyczą funkcjonowania rachunku kosztów szpitala. W dalszej części artykułu problemy te zostaną omówione.

### 3. Rachunek kosztów szpitala

Opisany przykład leczenia pacjenta jest stosunkowo prosty w porównaniu np. z operacją przeszczepu serca, gdzie stopień skomplikowania leczenia jest nieporównywalny, zwłaszcza w zakresie wykorzystania zasobów i czasu leczenia. Niemniej w ramach rachunku kosztów szpitala muszą być określone procedury kalkulacji kosztów leczenia pacjenta, jego poszczególnych etapów oraz wykorzystania zasobów.

Istotnym elementem rachunku kosztów szpitala będzie identyfikacja, pomiar, kalkulacja i rozliczanie kosztów, które w konsekwencji „składają” się na koszty leczenia pacjenta. W tym aspekcie można rozróżnić koszty, które bezpośrednio można przyporządkować do danego pacjenta oraz te, które są rozliczane z tzw. Klucza, np. koszty ogólne oddziału szpitalnego. Ponadto istotnym elementem będzie kalkulacja kosztów usług np. diagnostycznych, którymi zostanie obciążony pacjent.

Jeśli przeanalizujemy koszty wymienione w tabeli 1, od razu zauważamy koszty przyjęcia pacjenta do szpitala. Zatem w szpitalu należałoby wyliczyć ten koszt. Koszt jednostkowy będzie zależeć z jednej strony od organizacji szpitala, a z drugiej – od przyjętego modelu kalkulacji. Należałoby uwzględnić też możliwości „przerobu”. Inny będzie koszt przyjęcia poprzez recepcję, gdzie pacjent zostanie tylko wpisany do szpitala, a zupełnie inny, gdy pacjent będzie „przechodził” przez izbę przyjęć. Koszt pracy izby przyjęć jest zupełnie inny niż koszt recepcji. Stąd już na początek powstaje problem opracowania zasad kalkulacji kosztów przyjęcia pacjenta do szpitala.

Kolejna grupa kosztów to koszty oddziału szpitalnego<sup>2</sup>. W ich ramach można wyodrębnić następujące grupy kosztów:

- leczenia pacjenta,
- pobytu pacjenta na oddziale,
- zasobów ludzkich,
- utrzymania sprzętu i aparatury medycznej,
- wydziałowych.

Na tym poziomie wyodrębnienia kosztów już zaczynają się „kłopoty” z rozliczeniem tych kosztów na pacjenta.

Koszty bezpośrednie leczenia pacjentów obejmują koszty leków, krwi i preparatów krwiopochodnych, odczynniki chemiczne, sprzęt jednorazowego użytku, wykonanych badań diagnostycznych i innych, np. USG, RTG, tomografii i opieki nad nimi. W przypadku konsultacji zewnętrznych lekarza-specjalisty (spoza oddziału, a nawet szpitala) będzie występować pozycja „usługi medyczne”. Można do kosztów leczenia zaliczyć też pobyt

<sup>2</sup> Koszty działalności oddziału szpitalnego i ich charakterystyka opisane są w pracy Kotapski (2014): 17–19.

pacjenta na oddziale intensywnej opieki medycznej (OIOM). Te koszty niejako „imiennie” obciążają kartotekę pacjenta.

Natomiast jak rozliczyć koszty pobytu pacjenta na oddziale, tzw. koszty hotelowe? W tym wypadku należy określić koszt dziennego pobytu z uwzględnieniem liczby łóżek na oddziale i ich wykorzystania. Natomiast pozostałe grupy kosztów można rozliczyć w stosunku do liczby łóżek na oddziale, również koszty zatrudnienia lekarzy i pielęgniarek na oddziale. Liczba zatrudnionych będzie zależeć w dużej części od liczby łóżek i przyjętych norm w tym zakresie, np. 10 pielęgniarek na 50 łóżek. W przypadku wykorzystania tylko 50% obłożenia łóżek, rzeczywiste rozliczone koszty pobytu pacjenta są wyższe. Stąd wynika, że dyrekcja szpitala musi podejmować strategiczne decyzje dotyczące przewidywanego popytu na poszczególne usługi szpitala<sup>3</sup>.

Kolejny czynnik, który będzie wpływał na koszty leczenia pacjenta, to sposób rozliczania usług pracowni diagnostycznych na pacjenta. Sposoby rozliczeń kosztów pracowni diagnostycznych, obserwowane podczas autorskich wdrożeń systemów budżetowania, ale także prezentowanych w literaturze (zob. Hass-Symontiuk 2008: 499–501), najczęściej polegają na gromadzeniu wszystkich kosztów pracowni i rozliczaniu ich na liczbę przeprowadzonych badań diagnostycznych na rzecz pacjentów. Rozliczenie to nie uwzględnia zdolności przerobowych poszczególnych pracowni. Pracownie mogą realizować usługi w określonym czasie i być, lub nie, obciążone badaniami na rzecz pacjentów. Stąd, w przypadku niepełnego stopnia ich wykorzystania, część ich kosztów nie powinna obciążać kosztów leczenia pacjenta. Są to koszty gotowości lub utrzymania zasobów pracowni i szpitala. Dlatego też rozliczenie i kalkulacja kosztów badania diagnostycznego na rzecz pacjenta musi uwzględniać stopień wykorzystania pracowni. Ten sam problem dotyczy laboratoriów. W tym miejscu od razu pojawia się pytanie, co zrobić z nierozliczonymi kosztami. W tym wypadku należy rozdzielić problem kosztów utrzymania gotowości i utrzymania zasobów pracowni od ich rozliczania. Ten problem wymaga odrębnego i szerokiego potraktowania.

Pacjent, który przebywa na oddziale szpitalnym, np. chirurgicznym, może mieć przeprowadzone operacje. W takim przypadku występują trzy zagadnienia dotyczące kalkulacji i rozliczania kosztów: kalkulacja kosztów operacji pacjenta, kosztu wykorzystania bloku operacyjnego do operacji pacjenta i rozliczania pomiędzy oddziałami szpitalnymi, w tym przypadku – oddziału intensywnej opieki medycznej (OIOM).

Koszty operacji pacjenta obejmują zużycie leków i krwi, zużycie materiałów opatrunkowych, zużycie materiałów operacyjnych, zużycie sprzętu jednorazowego użytku, znieczulenie pacjenta, wykorzystanie bloku operacyjnego i wyposażenia, robociznę zespołu operacyjnego, pobyt pacjenta na oddziale intensywnej opieki medycznej (OIOM). Kalkulacja kosztów operacji pacjenta wymaga opracowania stosownych zasad kalkulacji z uwzględnieniem kosztów zużycia zasobów oraz poszczególnych procesów składających się na koszty operacji pacjenta. W tym przypadku również należy uwzględnić poziom wykorzystania

<sup>3</sup> Propozycja rozliczeń kosztów oddziału szpitalnego przedstawiona jest w pracy Chalastra (2013): 55–63.

zasobów w kalkulacji kosztów wykorzystania bloku operacyjnego na potrzeby przeprowadzenia operacji pacjenta. Nie jest to jednak zagadnienie proste<sup>4</sup>.

Należy pamiętać też o innych kosztach, które należy w ostateczności przypisać do świadczeń medycznych rozliczanych z Narodowym Funduszem Zdrowia. Do nich należy zaliczyć m.in. koszty budynków, transportu sanitarnego, zarządzania i obsługi szpitala. Te koszty w ostatecznym rozrachunku muszą też być uwzględnione w rozliczeniu z płatnikiem.

## **Uwagi końcowe**

Koszty leczenia pacjenta zależą od wielu czynników. Zaliczyć do nich można czynniki organizacyjne, wyposażenie szpitala, odpowiedniego zarządzania zasobami, jak i całym szpitalem. Koszty te zależą też od przyjętego modelu kalkulacji kosztów poszczególnych elementów, które składają się na koszty leczenia pacjenta. Do tych elementów należy zaliczyć m.in. kalkulację i rozliczanie kosztów oddziału szpitalnego na pacjenta, usług diagnostycznych i laboratoryjnych, operacji pacjenta oraz pobytu na bloku operacyjnym. Bez znajomości tych elementów trudno właściwie policzyć rzeczywiste koszty leczenia pacjenta. W praktyce rzetelne koszty leczenia pacjenta można policzyć dopiero po wykonaniu tych prac, tj. kalkulacji kosztów zasobów i ich wykorzystania.

Funkcjonowanie rachunku kosztów w szpitalu wymaga jednak wsparcia merytorycznego oraz technologicznego. Rachunek kosztów musi być obudowany odpowiednią wiedzą merytoryczną w zakresie ewidencji kosztów, opracowania odpowiednich zasad kalkulacji kosztów zasobów i usług szpitala. W szpitalu musi istnieć odpowiednia ewidencja kosztów jego działalności. Wynika ona z potrzeby rzeczywistej kalkulacji kosztów leczenia pacjenta. Elementem tej kalkulacji są m.in. koszty usług wewnętrznych. Dlatego też, bez znajomości kosztów poszczególnych elementów tego „łańcucha”, nie jest możliwe rzeczywiste planowanie i kontrolowane oraz rozliczanie kosztów działalności szpitala. Tym bardziej ustalenie rzeczywistych, a nie iluzorycznych, kosztów leczenia pacjenta. Z kolei to wymaga precyzyjnej ewidencji kosztów działalności szpitala (szerzej: Kotapski 2014b: 59–67).

Istotnym elementem prawidłowej kalkulacji kosztów leczenia pacjenta są systemy informatyczne. Trudno dzisiaj sobie wyobrazić realne zarządzania kosztami szpitala bez systemów informatycznych. Dotyczą one np. gospodarki lekami, w tym automatycznego przypisania zapisanych leków pacjentowi za pomocą tabletek, systemów klasy ERP do zarządzania zasobami szpitala, klasy Business Intelligence (BI) w zakresie budżetowania i controllingu, czy też tzw. Big Data do analizowania wielu różnych wielkich zbiorów danych.

---

<sup>4</sup> Autor przedstawił swoje propozycje w tym zakresie w pracach Kotapski (2015a): 40–41 i Kotapski (2015b): 33–36. Inne prace to np. Pielaszek (2015): 37–39.



## Literatura

- Chalastra M. (2013), *Jak dostosować rachunek kosztów rzeczywistych do wymogów budżetowania w szpitalu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” nr 12.
- Hass-Symotiuł M. (2008), *Kalkulacja kosztów świadczeń medycznych*, w: *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej*, ODDK, Gdańsk.
- Horngrén Ch.T., Foster G. (1991), *Cost accounting a managerial emphasis*, wyd. VII, Prentice-Hall International Editions, New Jersey.
- Horngrén Ch.T., Datar S.M., Foster G. (2003), *Cost Accounting A Managerial Emphasis*, wyd. 11, Prentice Hall, New York.
- Jaruga A., Malc W., Sawicki K. (1990), *Rachunek kosztów*, wyd. III, PWE, Warszawa.
- Kotapski R. (2014a), *Jakie są koszty działalności oddziału szpitalnego*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” nr 9 (180).
- Kotapski R. (2014b), *Identyfikacja kosztów działalności szpitala i ich ewidencja na przykładach szpitali publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 827, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 69, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Kotapski R. (2015a), *Koszty utrzymania i eksploatacji bloku operacyjnego w szpitalu a koszty operacji pacjenta*, „Controlling i Zarządzanie” nr 4.
- Kotapski R. (2015b), *Kalkulacja kosztów operacji pacjenta*, „Controlling i Zarządzanie” nr 5.
- Pielaszek M. (2015), *Kalkulacja i zarządzanie niewykorzystanym potencjałem w podmiotach leczniczych*, „Controlling i Zarządzanie” nr 4.
- Sołtys D. (1996), *Rachunek kosztów a controlling*, w: *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa.

### COSTS OF A TREATMENT OF THE PATIENT VERSUS COST ACCOUNTING OF AN HOSPITAL

**Abstract:** *Purpose* – The main aim of this study is to identify areas of operating costs of the hospital and its individual services that compose in the end the contribution of the cost of treatment of the patient.

*Design/methodology/approach* – This publication has been prepared on the basis of author’s implementations of budgeting and controlling systems in two public hospitals. An analysis of the literature in terms of costing hospitals. The analysis of the literature and the publication in the area of cost accounting of the hospitals was conducted.

*Findings* – The result of this study is a presentation of calculation of costs of a medical procedure based on example of treating a patient for an eye unit and presentation of components of the “chain” of costs of a treatment of the patient.

*Originality/value* – The presentation of cost elements from the “chain” of costs of a treatment of the patient without which there is no possibility to calculate the costs of treatment. Without this step fails any implementation of the widely understood cost accounting of the hospital. Thus, it is difficult to carry out a realistic policy of financing medical entities, including hospitals.

**Keywords:** costs of a treatment of the patient, cost accounting of an hospital

## Cytowanie

- Kotapski R. (2016). Koszty leczenia pacjenta a rachunek kosztów szpitala. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 1 (79), 487–495; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).

