

**Patryk Tomczyk**

ORCID: 0009-0002-7108-1525

<https://doi.org/10.19195/1733-5779.48.7>

## **Analiza porównawcza kalkulacji kosztu wytworzenia usług fizjoterapeutycznych**

**JEL Classification:** I18, I19, M29, M49

**Słowa kluczowe:** rachunek kosztów, rachunkowość, kalkulacja, fizjoterapia, podmiot leczniczy

**Keywords:** cost accounting, accounting, cost calculation, physiotherapy, medical entity

**Abstrakt:** Celem artykułu jest porównanie metodologii obliczania jednostkowego kosztu wytworzenia procedur medycznych, wynikających z dwóch rozporządzeń ministra zdrowia. Przyjęte założenia wynikają z rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej z dnia 22 grudnia 1998 roku (uchylonego) i rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 roku w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (obowiązującego od 2021 roku). Niniejszy artykuł napisano na podstawie aktualnej literatury przedmiotu, aktów normatywnych i obserwacji procesu terapeutycznego. W wyniku przeprowadzonej kalkulacji kosztów rzeczywistych procedur medycznych otrzymano różne wartości kosztów jednostkowych w zależności od zastosowanej metodologii obliczania kosztu jednostkowego zgodnie z uchylonym i zgodnie z nowym standardem rachunku kosztów podmiotów leczniczych.

### **Comparative analysis of the cost calculation of physiotherapy services**

**Abstract:** The aim of the article is to compare the methodology for calculating the unit cost of producing medical procedures resulting from two regulations of the Minister of Health. The adopted assumptions result from the Regulation of the Minister of Health and Social Welfare on specific principles of cost accounting in public health care facilities of December 22, 1998 (repealed) and the Regulation of the Minister of Health of October 26, 2020 on recommendations regarding the cost accounting standard for healthcare providers (introduced in 2021). This article was written on the basis of current literature on the subject, normative acts and observations of the therapeutic process. As a result of the calculation of the actual costs of medical procedures, different values of unit costs were obtained depending on the methodology used to calculate the unit cost in accordance with the repealed and new standard of cost accounting for medical entities.

## Wprowadzenie

Podmioty lecznicze w Polsce w 2021 roku zostały zobowiązane do wprowadzenia nowego standardu rachunku kosztów. Rachunek kosztów jest podsystemem rachunkowości nastawionym na dostarczanie informacji o ponoszonych kosztach produktów prowadzonej działalności gospodarczej. W przypadku podmiotów leczniczych kalkulowane są koszty zrealizowanych procedur medycznych. Rachunek kosztów w systemie informacyjnym jest kompozytem rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej podmiotu. Konstrukcja nowego rachunku kosztów pozwala na integrację informacji z tych dwóch obszarów rachunkowości przedsiębiorstwa i efektywniejszego ich wykorzystania do podejmowania decyzji.

Na potrzeby niniejszego opracowania zostaną porównane koszty jednostkowe procedur medycznych obliczone według metod wyceny wynikających z rozporządzeń dotyczących rachunku kosztów podmiotów leczniczych z 1998 i 2020 roku. Autor porównuje wyniki kalkulacji wykonanych świadczeń zdrowotnych w podmiocie objętym badaniem.

### 1. Obliczanie jednostkowego kosztu wytworzenia usług fizjoterapeutycznych

W podmiotach leczniczych przed 1992 rokiem była stosowana ewidencja kosztów w układzie według rodzaju zużytych czynników działalności. Możliwe, że było to spowodowane znacznym wpływem rachunkowości budżetowej, która przewiduje klasyfikację wydatków w układzie rodzajowym. Dnia 15 czerwca 1992 roku opublikowano zarządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej, w którym opisano pierwsze rozwiązania w zakresie stosowania rachunku kosztów we wszystkich zakładach opieki zdrowotnej<sup>1</sup>.

Kolejne rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej zostało uchwalone 22 grudnia 1998 roku, a weszło w życie na początku 1999 roku. Rozporządzenie z 1998 roku wprowadziło model rachunku kosztów pełnych dostosowany do specyfiki działalności medycznej<sup>2</sup>. W rozporządzeniu zawarto zasady prowadzenia rachunku kosztów z przewagą znaczenia rachunkowości zarządczej. Zobligowano publiczne zakłady opieki zdrowotnej do prowadzenia ewidencji kosztów usług według układu rodzajowego i funkcjonalnego, który został dostosowany do rozwiązań zarządzenia z 1992 roku (w zakresie

<sup>1</sup> M. Cygańska, M. Hass-Symotiuk, M. Kludacz-Alessandri, *Rachunkowość podmiotów leczniczych i jej potencjał informacyjny*, Warszawa 2020, s. 289–291.

<sup>2</sup> Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. z 1998 r. Nr 164, poz. 1194); M. Talarska, *Rachunek kosztów w szpitalu publicznym*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 182, s. 525–526.

rodzajowej ewidencji kosztów i ich klasyfikacji). Wdrażane rozwiązania w zakresie prowadzenia bardziej szczegółowej ewidencji syntetycznej i analitycznej miały za zadanie ulepszyć sposób obliczania kosztów jednostkowych jednorodnych procedur medycznych<sup>3</sup>. Stało się to podstawą do wyodrębnienia kategorii związanej z rezultatem prowadzonej działalności leczniczej. Wprowadzono podział finansowania publicznych zakładów opieki zdrowotnej według liczby łóżek czy etatów kadry medycznej, a nie jak dotychczas — na podstawie budżetów przyznawanych z góry<sup>4</sup>.

Na skutek pogarszającej się sytuacji w państwowej ochronie zdrowia została wprowadzona w 2008 roku nowa kategoria, na której oparto finansowanie podmiotów leczniczych — jednorodne grupy pacjentów. Do 2015 roku trwały prace nad zmianą koncepcji rachunku kosztów w podmiotach leczniczych (głównie szpitali). Dnia 8 lipca 2015 roku w Dzienniku Ustaw zamieszczono rozporządzenie Ministra Zdrowia w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców<sup>5</sup>. Rozporządzenie zawierało opracowane załączniki ze szczegółowo opisanymi pojęciami i zasadami ewidencji kosztów. W załącznikach znalazł się także wzorcowy plan kont. Warto zaznaczyć, że we wcześniejszych rozporządzeniach odsyłało adresatów aktu prawnego do odpowiednich rozporządzeń Ministra Finansów, które zawierały plan kont dla poszczególnych zespołów kont syntetycznych<sup>6</sup>. Z załączników nowego rozporządzenia mogły skorzystać te zakłady opieki zdrowotnej, które chciały przekazywać dane do Agencji Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji (AOTMiT) na podstawie odrębnej umowy. Opierając się na przedstawionych danych pochodzących od podmiotów, AOTMiT dokonywała wyceny świadczeń zdrowotnych. Zaskakujące jest, że okres wdrożenia nowych rozwiązań przewidziano do 1 stycznia 2020 roku, a poprzednie rozporządzenie z 1998 roku przestało obowiązywać od początku lipca 2011 roku<sup>7</sup>.

Podmiot leczniczy, który objęto badaniem na potrzeby niniejszego opracowania, to gabinet fizjoterapii. Jednostka realizuje usługi w zakresie terapii układu ruchu.

---

<sup>3</sup> M. Kludacz-Alessandri, *Model wyceny świadczeń zdrowotnych dla lecznictwa szpitalnego*, Warszawa 2017, cyt. za: M. Cygańska, M. Hass-Symotiuk, M. Kludacz-Alessandri, *Rachunkowość podmiotów leczniczych...*, s. 291–292.

<sup>4</sup> A. Szewieczek, *Rachunek kosztów szpitala — analiza i ewolucja regulacji prawnych*, „Studia Ekonomiczne” 2019, nr 386, s. 112–113.

<sup>5</sup> Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 roku w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2015 r. poz. 1126). Wersja elektroniczna: <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/Doc.Details.xsp?id=WDU20150001126> (dostęp: 19.01.2024).

<sup>6</sup> T. Martyniuk *et al.*, *Rachunek kosztów w podmiotach leczniczych*, Gdańsk 2021, s. 33–39; A. Szewieczek, *Rachunek kosztów szpitala...*, s. 115.

<sup>7</sup> M. Cygańska, *Integracja informacji finansowych i klinicznych na potrzeby zarządzania operacyjnego szpitalem*, Olsztyn 2018, cyt. za: M. Cygańska, M. Hass-Symotiuk, M. Kludacz-Alessandri, *Rachunkowość podmiotów leczniczych...*, s. 294.

Gabinet fizjoterapii w styczniu 202X roku wykonał następujące procedury medyczne:

- 15 terapii manualnych metodą pinopresury (pinoterapii);
- 18 terapii manualnych metodą FRSc;
- 7 terapii manualnych metodą manipulacji powięzi (FM);
- 4 terapie manualne metodą punktów spustowych;
- 12 zestawów ćwiczeń czynnych.

W badanym gabinecie przyjęto miesięczny system ewidencji wykonywanych procedur. W tabeli 1 została przedstawiona ewidencja wykonanych procedur medycznych w ośrodku powstawania kosztów (dalej: OPK) „gabinet fizjoterapii” za styczeń 202X roku. W tabeli 1 podano wykonywane procedury medyczne z uwzględnieniem klasyfikacji ICD-9.

Tabela 1. Ewidencja wykonanych procedur w OPK „gabinet fizjoterapii”

| Nazwa procedury           | Pinoterapia (pinopresura)  | Zabieg metodą FRSc | Terapia manipulacji powięzi (FM) | Terapia punktów spustowych | Ćwiczenia czynne | Suma |
|---------------------------|----------------------------|--------------------|----------------------------------|----------------------------|------------------|------|
| Kod procedury wg ICD-9 PL | 93.3827                    | 93.3827            | 93.3827                          | 93.3827                    | 93.1202          |      |
| Jednostka wykonująca      | Liczba wykonanych procedur |                    |                                  |                            |                  |      |
| Gabinet fizjoterapii      | 15                         | 18                 | 7                                | 4                          | 12               | 56   |

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Słownik ICD-9 PL*, NFZ, <https://www.nfz.gov.pl/dla-swadczeniodawcy/slovniki/pliki-icd-9-pl/> (dostęp: 1.12.2023); rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 roku w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2020 r. poz. 2045).

Na potrzeby niniejszego opracowania jego autor dokonał kalkulacji kosztów jednostkowych świadczonych usług w badanym gabinecie według rozwiązań rachunku kosztów wprowadzonych rozporządzeniem z 1998 roku. W dalszej części artykułu zestawiono w tabelach skalkulowane wielkości kosztów wykonanych procedur medycznych.

Narzut kosztów bezpośrednich obliczono za pomocą wzoru:

$$W_{Nkb} = \frac{K_b}{(K_{mj} + K_{rj}) \times L_p}$$

gdzie:

$W_{Nkb}$  — wskaźnik narzutu kosztów bezpośrednich;

$K_b$  — koszty bezpośrednie;

$K_{mj}$  — koszty zużytych materiałów j-tej procedury;

$K_{rj}$  — koszty robocizny (osobowe) j-tej procedury;  
 $L_p$  — liczba wykonanych procedur medycznych w miesiącu.

$$W_{Nkb} = \frac{382,98}{(((3,56 + 41,50) \times 12,00)) + ((4,86 + 41,50) \times 15,00) + ((1,56 + 41,50) \times 7,00) + ((10,37 + 41,50) \times 18,00) + ((1,96 + 41,50) \times 4,00))} = 0,14479176 \approx 0,14$$

Procedura obliczenia narzutu kosztów bezpośrednich ( $N_{kb}$ ) przedstawia się następująco:

$N_{kb} = 0,14479176 \times (\text{koszt jednostkowy materiałów zużytych w procedurze} + \text{koszt jednostkowy robocizny terapeuty dla procedury}).$

Narzut kosztów pośrednich na wykonane usługi obliczono według wzoru:

$$N_{kp} = \frac{K_p}{L_p}$$

gdzie:

$N_{kp}$  — narzut kosztów pośrednich;

$K_p$  — koszty pośrednie;

$L_p$  — liczba wykonanych procedur medycznych w danym miesiącu.

Kalkulacja kosztu normatywnego procedur medycznych związanych z wykonywaną terapią powinna zawierać takie informacje jak:

- indeks, rodzaj, jednostka miary, typ i cena jednostki miary zużywanego materiału;
- liczba wykonanych procedur;
- ilość zużytego materiału na liczbę wykonanych procedur;
- wartość wkładu do kosztu jednostkowego.

Obliczeń dokonano na podstawie danych za styczeń 202X roku, zgodnie z danymi z tabeli 1. Na podstawie ustalonych kosztów normatywnych dokonano kalkulacji kosztów rzeczywistych. Kalkulację przeprowadzono według algorytmu obliczeń zgodnego z metodą podziałową ze współczynnikami<sup>8</sup>. Kalkulacja rzeczywistego kosztu wytworzenia wykonywanych usług w gabinecie fizjoterapii w styczniu 202X roku została przeprowadzona z wykorzystaniem tabeli 2.

<sup>8</sup> K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza. Metody i zastosowania*, Warszawa 2014, s. 87–90; *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw. Rachunek kosztów*, red. D. Sołtys, Wrocław 2014, s. 129–133; W. Janik, M. Paździor, *Rachunek kosztów w zarządzaniu organizacjami*, Warszawa 2010, s. 44–46.

Tabela 2. Kalkulacja rzeczywistego kosztu wytworzenia wykonywanych procedur (w złotych)

| Procedura medyczna / wykonane usługi | Koszty bezpośrednie w styczniu 202X roku | Wskaźnik narzutu kosztów bezpośrednich | Koszt jednostkowy bezpośredni procedury medycznej | Suma kosztów bezpośrednich wykonanych procedur | Koszty pośrednie | Narzut kosztów pośrednich | Suma kosztów pośrednich wykonanych procedur | Koszt jednostkowy rzeczywisty | Suma kosztów rzeczywistych wykonania procedur |
|--------------------------------------|------------------------------------------|----------------------------------------|---------------------------------------------------|------------------------------------------------|------------------|---------------------------|---------------------------------------------|-------------------------------|-----------------------------------------------|
| I                                    | II                                       | III                                    | IV                                                | V                                              | VI               | VII                       | VIII                                        | IX = IV + VII                 | X = V + VIII                                  |
| Pinoterapia (pinopresura)            | 382,98                                   | 0,14                                   | 6,71                                              | 100,69                                         | 4999,81          | 89,28                     | 1339,23                                     | 95,99                         | 1439,92                                       |
| Zabieg metodą FRSc                   | 382,98                                   | 0,14                                   | 7,51                                              | 135,19                                         | 4999,81          | 89,28                     | 1607,08                                     | 96,79                         | 1742,27                                       |
| Terapia manipulacji powieży (FM)     | 382,98                                   | 0,14                                   | 6,23                                              | 43,64                                          | 4999,81          | 89,28                     | 624,98                                      | 95,52                         | 668,62                                        |
| Terapia punktów spustowych           | 382,98                                   | 0,14                                   | 6,29                                              | 25,17                                          | 4999,81          | 89,28                     | 357,13                                      | 95,57                         | 382,30                                        |
| Ćwiczenia czynne                     | 382,98                                   | 0,14                                   | 6,52                                              | 78,29                                          | 4999,81          | 89,28                     | 1071,39                                     | 95,81                         | 1149,68                                       |

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 roku w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2020 r. poz. 2045).

## 2. Kalkulacja kosztów normatywnych i rzeczywistych procedur medycznych

Od 1 stycznia 2021 roku obowiązuje rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 roku w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców<sup>9</sup>. Wprowadzenie nowego standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców nastąpiło w celu<sup>10</sup>:

- sprostania potrzebie wdrożenia w praktykę ujednoliconego systemu rachunku kosztów, który pozwoliłby na porównywalność danych i dokonanie wyceny świadczeń opieki zdrowotnej;
- zwiększenia powiązań systemów finansowo-księgowych, dzięki którym możliwe będzie optymalne wykorzystanie zasobów ekonomicznych;
- optymalizacji stosowalności narzędzi rachunkowości zarządczej w podmiotach objętych obowiązkiem stosowania przepisów rozporządzenia;
- podniesienia jakości uzyskiwanych danych od podmiotów leczniczych; dane te będą służyć dokonywaniu przez AOTMiT rzetelnej wyceny świadczeń zdrowotnych.

Do głównych założeń koncepcyjnych nowego standardu kosztów zalicza się<sup>11</sup>:

- ujednolicenie ewidencji kosztów rodzajowych;
- usprawnienie ewidencji kosztów według typów działalności, z uwzględnieniem dobrych praktyk stosowanych w podmiotach o specyficznych warunkach realizowanych świadczeń;
- obowiązek prowadzenia ewidencji księgowej w przekroju działalności leczniczej i pozostałej;
- prowadzenie oddzielnej ewidencji kosztów w ramach OPK w zależności od określonej działalności i związanej z nią procedurami;
- określenie metod wyceny świadczonych usług;
- określenie sposobu przypisania kosztów prostych i ich kalkulacji według OPK.

Ustalenie kosztów jednostkowych procedur medycznych według rozporządzenia Ministra Zdrowia z 2020 roku składa się z następujących etapów<sup>12</sup>:

---

<sup>9</sup> Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 roku w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2020 r. poz. 2045).

<sup>10</sup> Materiały szkoleniowe Agencji Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji, AOTMiT, [https://www.aotm.gov.pl/media/2020/10/1\\_Prezentacja-wprowadzenie-do-zagadnien-standardu-rachunkukosztow.pdf](https://www.aotm.gov.pl/media/2020/10/1_Prezentacja-wprowadzenie-do-zagadnien-standardu-rachunkukosztow.pdf) (dostęp: 20.01.2024).

<sup>11</sup> *Ibidem*.

<sup>12</sup> Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 roku w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2020 r. poz. 2045); *Wycena procedur medycznych*, AOTMiT, <https://www.aotm.gov.pl/media/2021/03/Wycena-procedur-medycznych-podmioty-POZAOS-czesc-teoretyczna.pdf> (dostęp: 21.01.2024).



- wyodrębnienie OPK działalności podstawowej i OPK proceduralnych wykonujących procedury medyczne;
- sporządzenie wykazu procedur medycznych realizowanych w danym OPK proceduralnym według klasyfikacji ICD-9 PL;
- prowadzenie ewidencji wykonanych procedur medycznych według wykazu w danym okresie obrachunkowym;
- ustalenie kosztów bezpośrednich oraz kosztów pośrednich przypadających na wykonane procedury medyczne;
- obliczenie kosztu wytworzenia procedur medycznych.

Pierwszy etap ustalenia kosztów jednostkowych procedur medycznych polega na wydzieleniu OPK wykonujących procedury medyczne. OPK proceduralne wyodrębnia się zgodnie z zasadami obowiązującymi w jednostce, które dotyczą<sup>13</sup>:

- struktury organizacyjnej;
- zakresu prowadzonej jednorodnej działalności w OPK podstawowym;
- wykazu resortowych kodów identyfikacyjnych;
- sposobu rozliczenia procedur medycznych;
- rodzaju wykonywanych świadczeń;
- specyfiki działalności;
- potrzeb zarządczych.

W związku z powyższymi zasadami OPK proceduralne w badanym podmiocie zgodnie z załącznikiem nr 3 do rozporządzenia otrzymałoby kod funkcji „507”, który mógłby odpowiadać numerowi konta syntetycznego z zespołu piątego. Ponadto zgodnie z załącznikiem 4 do rozporządzenia zostałby nadany kod „1030” charakteryzujący specjalność komórki organizacyjnej (resortowy kod identyfikacyjny). Z uwagi na to, że jednostka nie prowadzi ksiąg rachunkowych powyższą numerację pominięto<sup>14</sup>. Wdzielanie OPK proceduralnych powinno być przeprowadzone w taki sposób, aby umożliwić jednoznaczną alokację „kosztów ponoszonych w związku z realizacją procedur medycznych od rzeczywistych kosztów ponoszonych w innych OPK”<sup>15</sup>.

<sup>13</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2004 r. Nr 210, poz. 2135), [https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU2004\\_2102135/U/D20042135Lj.pdf](https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU2004_2102135/U/D20042135Lj.pdf), (dostęp: 21.01.2024); rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 roku w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2020 r. poz. 2045); *Wycena procedur medycznych*, AOT-MiT, <https://www.aotm.gov.pl/media/2021/03/Wycena-procedurmedycznych-podmioty-POZA-OS-czesc-teoretycz-na.pdf> (dostęp: 21.01.2024).

<sup>14</sup> Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 roku w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2020 r. poz. 2045); rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 17 maja 2012 roku w sprawie systemu resortowych kodów identyfikacyjnych oraz szczegółowego sposobu ich nadawania (Dz.U. z 2019 r. poz. 173).

<sup>15</sup> *Wycena procedur medycznych*, AOTMiT, <https://www.aotm.gov.pl/media/2021/03/Wycena-procedur-medycznych-podmioty-POZAOS-czesc-teoretycz-na.pdf> (dostęp: 29.01.2024).



W badanym podmiocie wyodrębniono jeden wspólny OPK „gabinet fizjoterapii” dla wykonywanych zabiegów fizjoterapeutycznych. Jest on OPK podstawowym, do którego stosuje się metodologię liczenia kosztów wykorzystywaną dla OPK proceduralnego (macierzystego). Przyjęto takie rozwiązanie z uwagi na panujące uwarunkowania świadczonych usług:

- wykonywanie procedur przez ten sam (jeden) personel;
- realizację procedur w jednym pomieszczeniu (miejscu);
- zużywanie takich samych zasobów do wykonania usług.

W drugim etapie procedury ustalenia kosztów jednostkowych procedur medycznych sporządza się wykaz procedur. Wykaz procedur medycznych realizowanych w gabinecie został sporządzony na podstawie aktualnego słownika Międzynarodowej Klasyfikacji Procedur Medycznych (ICD-9 PL) ogłoszonego przez Narodowy Fundusz Zdrowia. W przypadku procedury, która nie ma przypisanego kodu z klasyfikacji ICD-9 PL, ustawodawca przewiduje rozwiązanie polegające na tym, że świadczeniodawca, mając na uwadze ekonomiczne lub medyczne uzasadnienie, nadaje własny kod procedury. Świadczeniodawca jest zobowiązany przekazać do AOTMiT opracowany wykaz procedur medycznych<sup>16</sup>.

W trzecim etapie należy wprowadzić ewidencję wykonanych procedur medycznych. Poniżej określono wymogi, jakie należy spełnić przy prowadzeniu ewidencji zrealizowanych procedur medycznych. Ewidencja powinna być prowadzona<sup>17</sup>:

- zgodnie z opracowanym wykazem kodów i nazw procedur medycznych;
- przez osobę upoważnioną lub wykonującą procedurę według danego OPK;
- w danym okresie sprawozdawczym (na przykład miesiąc);
- z uwzględnieniem występujących procedur prostych i złożonych;
- z uwzględnieniem informacji o jednostce zlecającej wykonanie procedury.

Etap czwarty opiera się na ustaleniu kosztów bezpośrednich oraz kosztów pośrednich przypadających na wykonane procedury medyczne.

Na koszt wytworzenia procedur medycznych składają się takie elementy jak<sup>18</sup>:

- koszty bezpośrednie;
- koszty pośrednie.

Do kosztów bezpośrednich zalicza się sumę kosztów zużytych materiałów bezpośrednich i płac bezpośrednich (kosztów osobowych) personelu wykonującego procedurę medyczną. Z kolei koszty pośrednie to pozostałe koszty, które zostały

<sup>16</sup> Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 roku w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2020 r. poz. 2045).

<sup>17</sup> R. Orliński, *Ocena wdrażania standardu rachunku kosztów w szpitalach*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 66, 2022, nr 3, s. 102; rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 roku w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2020 r. poz. 2045).

<sup>18</sup> Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 roku w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2020 r. poz. 2045).

poniesione podczas realizacji procedury medycznej w OPK proceduralnym i których nie zaliczono do kosztów bezpośrednich<sup>19</sup>.

W rozporządzeniu ustawodawca przewidział następujące metody ustalania kosztów bezpośrednich procedur medycznych<sup>20</sup>:

- metoda oparta na rzeczywistych kosztach zużytych zasobów;
- metoda oparta na kosztach typowo zużywanych zasobów.

Koszty pośrednie ustala się zgodnie z zasadami wynikającymi z przyjętej przez jednostkę metody opartej na<sup>21</sup>:

- rzeczywistych kosztach zużytych zasobów;
- kosztach typowo zużywanych zasobów — proporcjonalnie do czasu trwania procedur medycznych;
- kosztach typowo zużywanych zasobów — opartych na jednostce kalkulacyjnej.

Obliczanie kosztu wytworzenia procedur medycznych przeprowadzane jest w piątym etapie. Koszt wytworzenia procedur medycznych w badanym gabinecie obliczono metodą, w której wyceny procedur dokonuje się z wykorzystaniem informacji o typowo-

Tabela 3. Zużycie materiałów i wyrobów medycznych (koszty materiałowe) dotyczące wykonania procedur w OPK „gabinet fizjoterapii”

| Lp.                                                                                   | Wyszczególnienie | Wkład do kosztu jednostkowego [w zł] |
|---------------------------------------------------------------------------------------|------------------|--------------------------------------|
| Kod procedury wg ICD-9 PL: 93.3827. Tytuł procedury: Pinoterapia (pinopresura)        |                  |                                      |
| 1                                                                                     | RAZEM            | 4,86                                 |
| Kod procedury wg ICD-9 PL: 93.3827. Tytuł procedury: Zabieg metodą FRSc               |                  |                                      |
| 2                                                                                     | RAZEM            | 10,37                                |
| Kod procedury wg ICD-9 PL: 93.3827. Tytuł procedury: Terapia manipulacji powięzi (FM) |                  |                                      |
| 3                                                                                     | RAZEM            | 1,56                                 |
| Kod procedury wg ICD-9 PL: 93.3827. Tytuł procedury: Terapia punktów spustowych       |                  |                                      |
| 4                                                                                     | RAZEM            | 1,96                                 |
| Kod procedury wg ICD-9 PL: 93.1202. Tytuł procedury: Ćwiczenia czynne                 |                  |                                      |
| 5                                                                                     | RAZEM            | 3,56                                 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 roku w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2020 r. poz. 2045).

<sup>19</sup> *Ibidem*; A. Szewieczek, *Nowy rachunek kosztów w podmiotach leczniczych — głos w dyskusji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 45, 2021, nr 4, s. 118–125.

<sup>20</sup> Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 roku w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2020 r. poz. 2045).

<sup>21</sup> *Ibidem*.

wo zużywanych zasobach do ich wykonania, z uwzględnieniem jednostki kalkulacyjnej. Metoda ta jest adresowana do świadczeniodawców, którzy nie prowadzą ewidencji zużywanych zasobów na pacjenta. W ramach powyższej metody zostały obliczone jednostkowe koszty normatywne wykonanych procedur, do czego wykorzystano dane dotyczące typowo zużywanych materiałów medycznych (tabela 3).

Zgodnie z załącznikiem nr 9 do aktualnego rozporządzenia obliczono koszty nakładu pracy osób wykonujących procedury. Koszty osobowe obliczono zgodnie z założeniem, że wynagrodzenie osoby wykonującej równa się dochodowi firmy w miesiącu przeprowadzania procedur kalkulacyjnych. W związku z powyższym obliczono przeciętną stawkę godzinową dla danej grupy personelu wykonującej procedury fizjoterapeutyczne. Prowadzono ewidencję zużywanych zasobów osobowych z wykorzystaniem odpowiednich tabel (tabela 4).

Tabela 4. Nakład czasu pracy osób wykonujących procedury medyczne (koszty osobowe) w OPK „gabinet fizjoterapii”

| Lp.                                                                                   | Grupa personelu    | Liczba procedur | Jednostka czasu | Zużyta ilość M na N procedur | Koszt jednostki czasu M [w zł] | Wkład do kosztu jednostkowego [w zł] |
|---------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-----------------|-----------------|------------------------------|--------------------------------|--------------------------------------|
|                                                                                       | D                  | N               | M               | L                            | C                              | $P=(L/N) \times C$                   |
| Kod procedury wg ICD-9 PL: 93.3827. Tytuł procedury: Pinoterapia (pinopresura)        |                    |                 |                 |                              |                                |                                      |
| 1                                                                                     | mgr fizjoterapeuta | 15              | minuta          | 750                          | 0,83                           | 41,50                                |
| Kod procedury wg ICD-9 PL: 93.3827. Tytuł procedury: Zabieg metodą FRSc               |                    |                 |                 |                              |                                |                                      |
| 2                                                                                     | mgr fizjoterapeuta | 18              | minuta          | 900                          | 0,83                           | 41,50                                |
| Kod procedury wg ICD-9 PL: 93.3827. Tytuł procedury: Terapia manipulacji powięzi (FM) |                    |                 |                 |                              |                                |                                      |
| 3                                                                                     | mgr fizjoterapeuta | 7               | minuta          | 350                          | 0,83                           | 41,50                                |
| Kod procedury wg ICD-9 PL: 93.3827. Tytuł procedury: Terapia punktów spustowych       |                    |                 |                 |                              |                                |                                      |
| 4                                                                                     | mgr fizjoterapeuta | 4               | minuta          | 200                          | 0,83                           | 41,50                                |
| Kod procedury wg ICD-9 PL: 93.1202. Tytuł procedury: Ćwiczenia czynne                 |                    |                 |                 |                              |                                |                                      |
| 5                                                                                     | mgr fizjoterapeuta | 12              | minuta          | 600                          | 0,83                           | 41,50                                |
| Sumaryczny nakład czasu pracy osób wykonujących procedury (koszty osobowe)            |                    |                 |                 |                              |                                |                                      |
| 6                                                                                     | mgr fizjoterapeuta | 56              | minuta          | 2800                         | 0,83                           | 41,50                                |

Źródło: opracowanie własne na podstawie Rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 roku w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2020 r. poz. 2045).

W związku z wyodrębnieniem jednego OPK wyliczono stawkę godzinową personelu dla tego OPK. Metodologia zawarta w rozporządzeniu zakłada wyliczenie jednej stawki godzinowej danego personelu dla większej liczby wydzielonych OPK. Koszty pośrednie przydzielono do OPK „gabinet fizjoterapii” proporcjonalnie z wykorzystaniem jednostki kalkulacyjnej<sup>22</sup>. Do ustalania jednostkowych kosztów wytworzenia procedur medycznych wykorzystano podane poniżej wzory<sup>23</sup>:

$$\begin{aligned} \text{Łączny koszt normatywny} &= \text{Jednostkowy koszt normatywny} \\ &(\text{Koszty bezpośrednie materiałów i nakładu pracy}) \times \\ &\times \text{Liczba wykonanych procedur} \end{aligned}$$

$$\text{Koszt jednostki kalkulacyjnej} = \frac{\text{Łączne koszty OPK}}{\text{Suma jednostek kalkulacyjnych}}$$

$$\begin{aligned} &\text{Jednostkowy koszt wytworzenia procedury medycznej} = \\ &= \text{Koszt jednostki kalkulacyjnej} \times \text{Jednostkowy koszt normatywny} \end{aligned}$$

Łączny koszt normatywny jest informacją o tym, ile wynosi tak zwana suma jednostek kalkulacyjnych<sup>24</sup>. W tabeli 5 podano wartości kosztów łącznych OPK „gabinet fizjoterapii” oraz koszt jednostki kalkulacyjnej. Wyliczenie kosztów jednostkowych procedur fizjoterapeutycznych przedstawiono w tabeli 6. Zgodnie z informacjami zawartymi w tabelach 5 i 6 koszty zostały w całości rozliczone. Potwierdza to łączna suma kosztów poniesionych w OPK „gabinet fizjoterapii”, która równa się sumie wartości wytworzonych procedur medycznych.

Tabela 5. Koszty łączne i koszt jednostki kalkulacyjnej OPK „gabinet fizjoterapii”

| Pozycja kalkulacyjna                            | Kwota   |
|-------------------------------------------------|---------|
| Koszty łączne OPK „gabinet fizjoterapii” [w zł] | 5382,79 |
| Koszt jednostki kalkulacyjnej                   | 2,04    |

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Wycena procedur medycznych*, AOTMiT, <https://www.aotm.gov.pl/media/2021/03/Wycena-procedur-medycznych-podmioty-POZAOS-czesc-teoretyczna.pdf> (dostęp: 9.12.2023).

<sup>22</sup> Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 roku w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2020 r. poz. 2045); *Wycena procedur medycznych*, AOTMiT, <https://www.aotm.gov.pl/media/2021/03/Wycena-procedur-medycznych-podmioty-POZAOS-czesc-teoretyczna.pdf> (dostęp: 12.01.2024).

<sup>23</sup> *Wycena procedur medycznych*, AOTMiT, <https://www.aotm.gov.pl/media/2021/03/Wycena-procedur-medycznych-podmioty-POZAOS-czesc-teoretyczna.pdf> (dostęp: 16.01.2024).

<sup>24</sup> *Ibidem*; A. Szewieczek, *Nowy rachunek kosztów...*, s. 121–122.

Tabela 6. Kalkulacja wykonanych procedur medycznych przeprowadzona metodą opartą na kosztach typowo zużywanych zasobów, z uwzględnioną jednostką kalkulacyjną w OPK „gabinet fizjoterapii” (w złotych)

| Lp.                                  | Kod procedury wg ICD-9 PL | Rodzaj procedury                 | Koszty normatywne materiałów bezpośrednich | Koszty normatywne nakładu pracy | Razem jednostkowy koszt normatywny | Liczba wykonanych procedur | Całkowity koszt normatywny | Koszt jednostki kalkulacyjnej | Jednostkowy koszt wytworzenia procedury medycznej | Wartość wytworzenia procedur medycznych |
|--------------------------------------|---------------------------|----------------------------------|--------------------------------------------|---------------------------------|------------------------------------|----------------------------|----------------------------|-------------------------------|---------------------------------------------------|-----------------------------------------|
| I                                    | II                        | III                              | IV                                         | V                               | $VI = IV + V$                      | VII                        | $VIII = VI \times VII$     | IX                            | $X = VI \times IX$                                | $XI = X \times VI$                      |
| 1                                    | 93.3827                   | pinoterapia                      | 4,86                                       | 41,50                           | 46,36                              | 15,00                      | 695,40                     | 2,04                          | 94,34                                             | 1415,17                                 |
| 2                                    | 93.3827                   | zabieg metodą FRSc               | 10,37                                      | 41,50                           | 51,87                              | 18,00                      | 933,66                     | 2,04                          | 105,56                                            | 1900,05                                 |
| 3                                    | 93.3827                   | terapia manipulacji powięzi (FM) | 1,56                                       | 41,50                           | 43,06                              | 7,00                       | 301,42                     | 2,04                          | 87,63                                             | 613,40                                  |
| 4                                    | 93.3827                   | terapia punktów spustowych       | 1,96                                       | 41,50                           | 43,46                              | 4,00                       | 173,84                     | 2,04                          | 88,44                                             | 353,77                                  |
| 5                                    | 93.1202                   | ćwiczenia czynne                 | 3,56                                       | 41,50                           | 45,06                              | 12,00                      | 540,72                     | 2,04                          | 91,70                                             | 1100,39                                 |
| Suma/liczba jednostek kalkulacyjnych |                           |                                  |                                            |                                 |                                    |                            | 2645,04                    | RAZEM                         |                                                   | 5382,79                                 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Wycena procedur medycznych*, AOTMiT, <https://www.aotm.gov.pl/media/2021/03/Wycena-procedur-medycznych-podmioty-POZAOS-czesc-teoretyczna.pdf> (dostęp: 1.12.2023).

### 3. Analiza porównawcza kosztów jednostkowych

Przeprowadzona kalkulacja kosztów wytworzenia usług fizjoterapeutycznych według rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 1998 roku i rozporządzenia Ministra Zdrowia z 2020 roku ujawniła takie same wartości obliczonych kosztów normatywnych.

W wyniku przeprowadzonej kalkulacji kosztów rzeczywistych procedur medycznych otrzymano różne wartości kosztów jednostkowych. Skalkulowany rzeczywisty koszt jednostkowy wykonania pinoterapii (pinopresury) zgodnie z metodologią według rozporządzenia z 1998 roku wyniósł 95,99 zł, co w porównaniu z wynikami otrzymanymi z obliczeń według nowego standardu rachunku kosztów jest kosztem większym o 1,60 zł. Największe odchylenie w wynikach kalkulacji zaobserwowano podczas kalkulowania rzeczywistego kosztu jednostkowego zabiegu FRSc, różnica wyniosła 8,77 zł. Zabieg FRSc charakteryzuje się wyższym rzeczywistym kosztem jednostkowym podczas procedury obliczeniowej według rozporządzenia z 2020 roku. Między pozostałymi usługami (terapia manipulacji powięzi (FM), terapia punktów spustowych i ćwiczenia czynne) zaobserwowano porównywalne wyniki w rzeczywistych kosztach jednostkowych liczonych według rozporządzenia z 1998 roku. Większymi różnicami charakteryzują się pozostałe usługi obliczone według metodologii z rozporządzenia z 2020 roku. W tabeli 7 przedstawiono różnice w wynikach przeprowadzonych kalkulacji jednostkowego kosztu rzeczywistego poszczególnych usług fizjoterapeutycznych.

Tabela 7. Zestawienie porównawcze wyników kalkulacji usług fizjoterapeutycznych według metodologii zawartych w rozporządzeniu z 1998 roku z kalkulacją według zasad z rozporządzenia z 2020 roku (w złotych)

| Lp. | Kod procedury wg ICD-9 PL | Procedura medyczna               | Jednostkowy koszt rzeczywisty         |                                       |                                  |
|-----|---------------------------|----------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|----------------------------------|
|     |                           |                                  | zgodnie z rozporządzeniem z 1998 roku | zgodnie z rozporządzeniem z 2020 roku | różnica (odchylenie) bezwzględna |
| I   | II                        | III                              | IV                                    | V                                     | VI                               |
| 1.  | 93.3827                   | pinoterapia                      | 95,99                                 | 94,34                                 | 1,60                             |
| 2.  | 93.3827                   | zabieg metodą FRSc               | 96,79                                 | 105,56                                | 8,77                             |
| 3.  | 93.3827                   | terapia manipulacji powięzi (FM) | 95,52                                 | 87,63                                 | 7,89                             |
| 4.  | 93.3827                   | terapia punktów spustowych       | 95,57                                 | 88,44                                 | 7,13                             |
| 5.  | 93.1202                   | ćwiczenia czynne                 | 95,81                                 | 91,70                                 | 4,11                             |

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 roku w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2020 r. poz. 2045).

## Podsumowanie

Kalkulacja kosztów przeprowadzona zgodnie z rozwiązaniami rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 1998 roku wskazuje na duże podobieństwo wszystkich wykonanych usług w aspekcie informacji kosztowej. Wyróżnienie podobnych procedur ma na celu pogrupowanie ich w ramach jednego obiektu kalkulacyjnego. Taki zabieg znacznie uprościłby ustalanie kosztów jednostkowych procedur medycznych.

Natomiast procedura obliczenia kosztu jednostkowego dokonana zgodnie z metodologią rozporządzenia Ministra Zdrowia z 2020 roku pozwala określić (w porównywalnym stopniu jak w poprzedniej metodzie) jako podobne terapię punktów spustowych i terapię manipulacji powięzi (FM). Przeprowadzona kalkulacja procedur medycznych według rozporządzenia z 2020 roku skłania do tego, by określić ją jako bardziej precyzyjną metodą kalkulacji. Świadczyć o tym może podział kosztów pośrednich na wykonane procedury medyczne. Ponadto przepisy rozporządzenia z 2020 roku nakładają obowiązek prowadzenia bardziej szczegółowej ewidencji w zakresie wykonanych procedur w danym okresie sprawozdawczym, kosztów osobowych i materiałowych.

## Bibliografia

- Cygańska M., *Integracja informacji finansowych i klinicznych na potrzeby zarządzania operacyjnego szpitalem*, Olsztyn 2008.
- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Rachunkowość zarządcza. Metody i zastosowania*, Warszawa 2014.
- Cygańska M., Hass-Symotiuk M., Kludacz-Alessandri M., *Rachunkowość podmiotów leczniczych i jej potencjał informacyjny*, Warszawa 2020.
- Janik W., Paździor M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu organizacjami*, Warszawa 2010.
- Kłudacz-Alessandri M., *Model wyceny świadczeń zdrowotnych dla lecznictwa szpitalnego*, Warszawa 2017.
- Martyniuk T., Cygańska M., Żurawik A., Malinowska E., *Rachunek kosztów w podmiotach leczniczych*, Gdańsk 2021.
- Orliński R., *Ocena wdrażania standardu rachunku kosztów w szpitalach*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 66, 2022, nr 3, s. 95–106.
- Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw. Rachunek kosztów*, red. D. Sołtys, Wrocław 2014.
- Szewieczek A., *Nowy rachunek kosztów w podmiotach leczniczych — głos w dyskusji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 45, 2021, nr 4, s. 111–133.
- Szewieczek A., *Rachunek kosztów szpitala — analiza i ewolucja regulacji prawnych*, „Studia Ekonomiczne” 2019, nr 386, s. 108–121.
- Świdarska G.K., Pielaszek M., *Rachunkowość zarządcza w podmiotach leczniczych*, Warszawa 2015.
- Talarska M., *Rachunek kosztów w szpitalu publicznym*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 182, s. 524–531.



## Akty prawne

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2004 r. Nr 210 poz. 2135).

Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. z 1998 r. Nr 164, poz. 1194).

Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 17 maja 2012 roku w sprawie systemu resortowych kodów identyfikacyjnych oraz szczegółowego sposobu ich nadawania (Dz. U. z 2019 r. poz. 173).

Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 roku w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2020 r. poz. 2045).

Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 roku w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2015 r. poz. 1126).

## Źródła internetowe

*Słownik ICD-9 PL*, NFZ, <https://www.nfz.gov.pl/dla-swadczeniodawcy/slowniki/pliki-icd-9-pl>.

*Wycena procedur medycznych*, AOTMiT, <https://www.aotm.gov.pl/media/2021/03/Wycena-procedur-medycznych-podmioty-POZAOS-czesc-teoretycz-na.pdf>.