

## Koncepcja rachunku kosztów, który będzie przedmiotem zaleceń

### I. Cel zaleceń dotyczących sposobu gromadzenia informacji o kosztach:

1. Ujednolicenie sposobu gromadzenia informacji o kosztach przez wszystkich świadczeniodawców w związku z raportowaniem do AOTMiT dla potrzeb wyceny świadczeń opieki zdrowotnej.
2. Wskazanie zalecanego sposobu kalkulacji kosztów świadczeń opieki zdrowotnej przez świadczeniodawców.

### II. Pojęcia wymagające wyjaśnienia:

1. obiekt kosztów – przedmiot kalkulacji kosztów, w szczególności procedura medyczna, ośrodek pobytu i opieki medycznej, świadczenie opieki zdrowotnej, ośrodek powstawania kosztów
2. ośrodek powstawania kosztów (OPK) - wyodrębniona przez świadczeniodawcę jednostka lub komórka organizacyjna, kilka jednostek lub komórek organizacyjnych, część jednostki lub komórki organizacyjnej lub wyodrębniony zakres działalności świadczeniodawcy, w których występuje koszt
3. działalność podstawowa - działalność świadczeniodawcy związaną z udzielaniem świadczeń opieki zdrowotnej, w szczególności oddziały, poradnie, blok operacyjny pracownie diagnostyczne, laboratorium
4. działalność pomocnicza - działalność świadczeniodawcy polegająca na wykonywaniu zadań wspomagających działalność podstawową, np. apteka, centralna sterylizacja, kuchnia, pralnia, sprzątanie, ochrona mienia, obsługa informatyczna.
5. zarząd - działalność świadczeniodawcy związana z ogólnym zarządzaniem, administracją, kadrami, obsługą prawną i finansami
6. koszt zmienny – koszt, który w danym okresie zależy od liczby zrealizowanych świadczeń opieki zdrowotnej (np. koszt zużycia produktów leczniczych, wyrobów medycznych, koszt usługi obcej świadczonej przez lekarza w umowie cywilno-prawnej np. dotyczący płatności za procedurę)
7. koszt stały – koszt, który w danym okresie nie zależy od liczby zrealizowanych świadczeń opieki zdrowotnej (np. koszt amortyzacji urządzeń medycznych utrzymywanych do realizacji świadczeń opieki zdrowotnej, koszt wynagrodzeń personelu medycznego zatrudnionego w umowie o pracę, koszt usługi obcej realizowanej przez personel medyczny dotyczącej ciągłego zabezpieczenia świadczeń opieki zdrowotnej np. dyżur lekarski)
8. nośniki kosztów – naturalne (ilościowe) lub wartościowe parametry pozwalające przypisać koszty do obiektów kosztów oraz koszty jednych obiektów do innych. Parametry te służą za klucz rozliczeniowy kosztów. Nośniki kosztów powinny w najlepszy możliwy sposób odzwierciedlać związek przyczynowo-skutkowy między kosztem a obiektem kosztów lub między obiektami kosztów
9. zasób – czynnik ekonomiczny, w szczególności personel, urządzenia medyczne i techniczne, którego zużycie lub utrzymanie generuje koszty
10. świadczenie opieki zdrowotnej - świadczenie zdrowotne, świadczenie zdrowotne rzeczowe i świadczenie towarzyszące

11. świadczenie zdrowotne – działanie służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działanie medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich udzielania
12. elementy świadczeń opieki zdrowotnej – wybrane obiekty kosztów składające się na koszt świadczenia opieki zdrowotnej rozumiany dla potrzeb kalkulacji jako suma kosztów produktów leczniczych, wyrobów medycznych, procedur medycznych, osobodni oraz usług niemedyycznych (np. transport medyczny)
13. koszty proste wspólne – koszty odzwierciedlające zużycie zasobów niezbędnych dla prowadzenia działalności świadczeniodawcy wymagające rozliczenia np. amortyzacja budynku, energia elektryczna, energia cieplna, woda itp.
14. okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego – okres amortyzacji ustalony zgodnie z art. 32 ustawy o rachunkowości
15. pozostały personel medyczny – personel wykonujący świadczenia medyczne a niezaliczony do lekarzy, lekarzy rezydentów , pielęgniarek i położnych - technicy medyczny, perfuzjoniści, rehabilitanci, psychologzy itp.
16. pozostały personel niemedyyczny personel niezaliczony do zawodów medycznych
17. osobodzień pobytu i opieki medycznej – pełna doba przebywania (pobytu) pacjenta na oddziale. Osobodzień może być ujmowany w częściach ułamkowych.
18. procedura medyczna – definiowana zgodnie z ustawą o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych jako postępowanie diagnostyczne, lecznicze, pielęgnacyjne, profilaktyczne, rehabilitacyjne lub orzecznicze przy uwzględnieniu wskazań do jego przeprowadzenia, realizowane w warunkach określonej infrastruktury zdrowotnej (np. na oddziale, poradni czy bloku operacyjnym) przy zastosowaniu produktów leczniczych i wyrobów medycznych
19. finalny obiekt kosztów – świadczenia opieki zdrowotnej udzielane przez świadczeniodawcę (przyjęte na potrzeby kalkulacji kosztów świadczenia opieki zdrowotnej, w tym ich elementy obiekty kosztów: osobodzień pobytu i opieki medycznej, procedura medyczna, produkt leczniczy, wyrób medyczny, środek trwały ewidencjonowany ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej, usługa niemedyczna ewidencjonowana ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej)
20. dostępność - potencjał poszczególnych zasobów, czyli ich wydajność
21. dostępność praktyczna – potencjał możliwy do zrealizowania w danych warunkach organizacyjno-technicznych
22. dostępność rzeczywista - potencjał faktycznie zrealizowany
23. podstawowe zabezpieczenie świadczeń – konieczność utrzymywania określonych zasobów niezbędnych do prowadzenia działalności przez świadczeniodawcę, które nie są zaangażowane do realizacji świadczeń opieki zdrowotnej
24. koszty podstawowego zabezpieczenia – koszty utrzymywania zasobów określonych normami prawnymi i warunkami umownymi niezależnie od ich rzeczywistego wykorzystania

### III. Zasady gromadzenia kosztów w systemie finansowo-księgowym

1. Gromadzenie kosztów w podmiocie leczniczym obejmuje wszystkie koszty ponoszone przez podmiot. W ramach podstawowej działalności operacyjnej ewidencja prowadzona jest z uwzględnieniem rodzajów kosztów oraz ośrodków kosztów w układzie funkcjonalnym. Ewidencja kosztów następuje na podstawie zewnętrznych i wewnętrznych dokumentów księgowych.
2. Ewidencja kosztów według kryterium rodzajowego powinna umożliwić w szczególności:
  - 1) porządzenie sprawozdania finansowego i innych obligatoryjnych sprawozdań zewnętrznych, w tym raportowania kosztów dla potrzeb wyceny świadczeń opieki zdrowotnej,
  - 2) ustalenie kosztów najważniejszych zasobów w ośrodkach powstawania kosztów działalności podstawowej.
3. Zalecenia dotyczące ewidencji kosztów w układzie rodzajowym:
  - 1) Zaleca się ujmowanie kosztów zużycia materiałów na podstawie dokumentów księgowych dokumentujących ich zużycie (w szczególności, moment przesunięcia międzymagazynowego nie jest momentem powstania kosztu).
  - 2) Zaleca się ujmowanie amortyzacji zgodnie z art. 32 ustawy o rachunkowości (Dz.U. z 2016, poz. 1047), tj. w oparciu o okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego.
4. W układzie funkcjonalnym wyodrębnia się ośrodki powstawania kosztów działalności podstawowej, działalności pomocniczej i zarządu.
5. Szczegółowy wykaz ośrodków kosztów ustala kierownik podmiotu leczniczego biorąc pod uwagę realizowane w nich świadczenia i czynności:
  - 1) w ośrodkach kosztów działalności podstawowej będących oddziałami osobodzień pobytu i opieki medycznej pacjenta w ramach świadczenia opieki zdrowotnej oraz przypisane do pacjenta produkty lecznicze, wyroby medyczne i procedury medyczne,
  - 2) w pozostałych ośrodkach kosztów działalności podstawowej, w tym w poradniach – procedury medyczne (porady) oraz przypisane do świadczenia opieki zdrowotnej produkty lecznicze i wyroby medyczne,
  - 3) w ośrodkach kosztów działalności pomocniczej – usługi świadczone przez te ośrodki,
  - 4) w ośrodkach kosztów zarządu – czynności administrowania i zarządzania podmiotem.

Typowe ośrodki powstawania kosztów w podziale na ośrodki kosztów działalności podstawowej, pomocniczej oraz ośrodków kosztów zarządu przedstawiono w załączniku nr 1.

6. Zalecenia dotyczące wyodrębniania OPK działalności podstawowej:

- 1) Zaleca się, aby struktura ośrodków kosztów działalności podstawowej odpowiadała zakresowi prowadzonej w nich działalności, zachowując w miarę możliwości jej jednorodność.
- 2) W przypadku, jeżeli w ośrodku kosztów działalności podstawowej prowadzona działalność nie jest jednorodna, zaleca się wydzielenie szczegółowych ośrodków kosztów w celu zachowania jednorodności (niejednorodność oznacza na przykład występowanie w oddziale procedur różnicujących koszt pobytu pacjenta w oddziale i konieczność wyodrębnienia w ramach oddziału dodatkowych ośrodków kosztów, np. sali operacyjnej).
- 3) Wydzielenie dodatkowych ośrodków kosztów powinno odzwierciedlać możliwości ewidencyjne podmiotu, w szczególności w zakresie możliwości identyfikacji danych kosztowych i ilościowych (liczba świadczeń opieki zdrowotnej) w danym ośrodku.

7. Zalecenia dotyczące wyodrębniania OPK działalności pomocniczej:

- 1) Zaleca się, aby ośrodki kosztów, których działalność w większym stopniu wspiera działalność ośrodków kosztów działalności podstawowej ujmowane były jako ośrodki kosztów działalności pomocniczej.
- 2) W szczególności zaleca się wyodrębnienie ośrodków działalności pomocniczej dla tych usług, które świadczone są jednocześnie dla różnych ośrodków działalności podstawowej. Nie ma potrzeby wyodrębniania ośrodków działalności pomocniczej dla usług, które świadczone są wyłącznie dla jednej komórki organizacyjnej. W takim przypadku wszystkie koszty dotyczące tych usług stanowią będą koszty bezpośrednie tego ośrodka.

8. Koszty OPK stanowią sumę:

- 1) kosztów ewidencjonowanych w ośrodku kosztów na podstawie dokumentów źródłowych (wynagrodzenie i pochodne personelu wykonującego pracę w danym OPK, w tym także w ramach umów cywilno-prawnych jako koszt usług obcych, koszt zużycia produktów leczniczych i wyrobów medycznych, koszt usług medycznych zakupionych na zewnątrz, amortyzacja urządzeń zlokalizowanych w danym OPK, koszt wyżywienia i prania zakupionych w ramach usługi obcej, itp.),

- 2) kosztów ujmowanych w wyniku rozliczenia kosztów wspólnych (koszty energii, zużycia wody, amortyzacji budynku, podatku od nieruchomości, sprzętania, ochrony mienia itp.) z wykorzystaniem nośników kosztów. Zalecane nośniki kosztów do rozliczenia kosztów wspólnych przedstawiono w załączniku 2.,
  - 3) kosztów poniesionych w ośrodkach kosztów działalności pomocniczej na rzecz danego ośrodka kosztów rozliczanych z wykorzystaniem nośników kosztów,
  - 4) kosztów procedur medycznych poniesionych w ośrodkach kosztów działalności podstawowej (np. blok operacyjny, pracownia diagnostyczna) na rzecz pacjentów leczonych w danym ośrodku (np. oddział chirurgiczny) rozliczanych z wykorzystaniem nośników kosztów.
9. Zaleca się przypisywanie wszystkich kosztów do tych ośrodków, w których realizowane są świadczenia lub czynności, z którymi koszty te są związane. W szczególności zalecenie to dotyczy ujmowania kosztów osobowych. Na przykład koszty osobowe personelu przypisanego do oddziału chirurgicznego i wykonującego procedury zabiegowe na bloku operacyjnym. Warunkiem prawidłowego przypisania kosztów do OPK jest prawidłowy podział etatu pomiędzy OPK, w których wykonywana jest praca.
10. Dla celów zarządczych zaleca się również gromadzenie kosztów współmiernie do osiągniętych przychodów. Kosztami współmiernymi do przychodów związanych z realizacją świadczeń opieki zdrowotnej są koszty wszystkich obiektów kosztów stanowiących elementy tych świadczeń niezależnie od ośrodka kosztów, w którym zostały wytworzone. W załączniku 3 przedstawiono schemat sposobu gromadzenia kosztów współmiernych do przychodów.
11. Biorąc pod uwagę cel zaleceń określony w pkt. I zalecane jest prowadzenie ewidencji w taki sposób, by system finansowo-księgowy i inne systemy informatyczne w podmiocie leczniczym zapewniały dostęp do informacji wskazanych w pkt. IV-V.

#### **IV. Zalecenia dotyczące sposobu gromadzenia informacji o kosztach w części dotyczącej ujednoczenia sposobu gromadzenia informacji o kosztach przez wszystkich świadczeniodawców w związku z raportowaniem do AOTMiT dla potrzeb wyceny świadczeń opieki zdrowotnej.**

1. Na potrzeby raportowania zewnętrznego dla AOTMiT dla każdego OPK działalności podstawowej (czyli takiego, w którym realizowane są świadczenia usług zdrowotnych, zarówno będącego oddziałem lub poradnią, jak i realizującego procedury medyczne na przykład blok operacyjny, pracownie diagnostyczne, laboratorium) powinny być dostępne informacje o kosztach według kategorii określonej jako „Koszty według rodzaju” i „Alokowane koszty innych ośrodków”.
2. Koszty według rodzaju stanowią typowe pozycje określone w wariantcie porównawczym rachunku zysków i strat wskazane w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości.

## **Koszty według rodzaju**

### Zużycie materiałów i energii

Produkty lecznicze ewidencjonowane z wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej  
Wyroby medyczne ewidencjonowane z wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej  
Pozostałe produkty lecznicze  
Pozostałe wyroby medyczne  
Zużycie niskocennych środków trwałych  
Zużycie pozostałych materiałów  
Zużycie energii (media)

### Amortyzacja

Amortyzacja budynków, lokali, prawa do lokali i obiektów inżynierii lądowej i wodnej  
Amortyzacja urządzeń technicznych i maszyn  
Amortyzacja środków transportu  
Amortyzacja innych środków trwałych  
Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych

### Wynagrodzenia

Wynagrodzenia lekarzy - koszty stałe  
Wynagrodzenia lekarzy - koszty zmienne  
Wynagrodzenia pielęgniarek i położnych - koszty stałe  
Wynagrodzenia pielęgniarek i położnych - koszty zmienne  
Wynagrodzenia pozostałego personelu medycznego - koszty stałe  
Wynagrodzenia pozostałego personelu medycznego - koszty zmienne  
Wynagrodzenia lekarzy rezydentów - koszty stałe  
Wynagrodzenia lekarzy rezydentów - koszty zmienne  
Pozostałe wynagrodzenia - koszty stałe  
Pozostałe wynagrodzenia - koszty zmienne

### Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia

Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia lekarzy - koszty stałe  
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia lekarzy - koszty zmienne  
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia pielęgniarek i położnych - koszty stałe  
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia pielęgniarek i położnych - koszty zmienne  
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia pozostałego personelu medycznego - koszty stałe  
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia pozostałego personelu medycznego - koszty zmienne  
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia lekarzy rezydentów - koszty stałe  
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia lekarzy rezydentów - koszty zmienne  
Pozostałe Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia - koszty stałe  
Pozostałe Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia - koszty zmienne

### Usługi obce

Umowy cywilno-prawne - lekarze - koszty stałe  
Umowy cywilno-prawne - lekarze - koszty zmienne  
Umowy cywilno-prawne - pielęgniarki - koszty stałe  
Umowy cywilno-prawne - pielęgniarki - koszty zmienne  
Umowy cywilno-prawne - pozostały personel medyczny - koszty stałe  
Umowy cywilno-prawne - pozostały personel medyczny - koszty zmienne  
Procedury medyczne realizowane poza podmiotem leczniczym ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej  
Usługi niemedyczne (usługi obce) ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej

Pozostałe usługi niemedyczne (usługi obce), których koszt zależy od ilości świadczeń opieki zdrowotnej – koszty zmienne

Najem/Dzierżawa środków trwałych ewidencjonowanych ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej

Najem/Dzierżawa budynków, lokali, prawa do lokali i obiektów inżynierii lądowej i wodnej

Najem/Dzierżawa urządzeń technicznych i maszyn

Najem/Dzierżawa środków transportu

Najem/Dzierżawa innych środków trwałych

Najem/Dzierżawa wartości niematerialnych i prawnych

Pozostałe usługi obce

#### Podatki i opłaty

PFRON

Podatek od nieruchomości

Pozostałe podatki i opłaty

#### Pozostałe koszty rodzajowe

Ubezpieczenie OC

Inne pozostałe koszty rodzajowe

### 3. Alokowane koszty innych ośrodków kosztów dotyczyć mogą:

- 1) kosztów ośrodków działalności podstawowej - jeśli są rozliczane między ośrodkami działalności podstawowej,
- 2) kosztów ośrodków działalności pomocniczej:
  - a) usług niemedycznych (usług własnych) ewidencjonowanych z wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej,
  - b) pozostałych usług niemedycznych (usług własnych), których koszt zależy od ilości świadczeń opieki zdrowotnej (będących kosztami zmiennymi),
  - c) alokowanych kosztów budynku,
  - d) pozostałe koszty ośrodków działalności pomocniczej
- 3) kosztów ośrodków zarządu rozliczanych zgodnie ze sposobem zalecanym w części dotyczącej Kalkulacji kosztów świadczeń opieki zdrowotnej.

### 4. Wyjaśnienia dotyczące kategorii „Koszty według rodzaju” i „Alokowane koszty innych ośrodków”.

- 1) Zmienność kosztów dotyczy relacji między poziomem kosztów a liczbą realizowanych świadczeń. Koszty zmienne to takie, które zmieniają się wraz z liczbą świadczeń (na przykład osobodni lub procedur medycznych). Przykładowo – zmienną częścią wynagrodzenia lekarzy będzie płatność za procedurę. Stałą częścią wynagrodzenia lekarzy będzie natomiast płatność za dyżur, ponieważ koszt ten nie zależy od liczby pacjentów znajdujących się w oddziale i wynikającej z tego liczby osobodni.
- 2) Najem/Dzierżawa środków trwałych ewidencjonowanych z wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej dotyczy szczególnej sytuacji, kiedy podmiot leczniczy ponosi koszty użytkowania środka trwałego dedykowanego konkretnemu pacjentowi
- 3) Kategoria „Alokowane koszty budynku” dotyczy sytuacji, kiedy koszty budynku są gromadzone na odrębnym OPK działalności pomocniczej i następnie rozliczane kluczem na inne OPK-i. Wyodrębnienie tej kategorii pozwala na rozdzielenie kosztów

utrzymania pomieszczeń od innych kosztów pośrednich, a także niewłączenie ich w mylny sposób do kosztów zarządu –utrzymanie budynku nie zalicza się do przedstawionej definicji zarządu.

- 4) Usługi niemedyczne (zarówno obce, jak i realizowane w ośrodkach działalności pomocniczej) mogą być zakwalifikowane do jednej z sześciu kategorii:
  - a) usługi obce, których koszt nie zależy od liczby świadczeń – „Pozostałe usługi obce”,
  - b) usługi własne, których koszt nie zależy od liczby świadczeń – „Pozostałe koszty ośrodków działalności pomocniczej”,
  - c) usługi obce, których koszt zależy od liczby świadczeń i jednostka jest w stanie powiązać koszt z konkretnym świadczeniem opieki zdrowotnej – „Usługi niemedyczne (usługi obce) ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej”,
  - d) usługi obce, których koszt zależy od liczby świadczeń, ale jednostka nie jest w stanie powiązać kosztu z konkretnym świadczeniem opieki zdrowotnej – „Pozostałe usługi niemedyczne (usługi obce), których koszt zależy od ilości świadczeń opieki zdrowotnej – koszty zmienne”,
  - e) usługi własne, których koszt zależy od liczby świadczeń i jednostka jest w stanie powiązać koszt z konkretnym świadczeniem opieki zdrowotnej – „Usługi niemedyczne (usługi własne) ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej”,
  - f) usługi własne, których koszt zależy od liczby świadczeń, ale jednostka nie jest w stanie powiązać kosztu z konkretnym świadczeniem opieki zdrowotnej – „Pozostałe usługi niemedyczne (usługi własne), których koszt zależy od ilości świadczeń opieki zdrowotnej – koszty zmienne”
- 5) Kategoria „pozostałe koszty ośrodków działalności pomocniczej” obejmuje wszystkie koszty alokowane do OPK działalności podstawowej z OPK działalności pomocniczej, z wyjątkiem tych zakwalifikowanych do kategorii „Usługi niemedyczne (usługi własne) możliwe do powiązania ze świadczeniem opieki zdrowotnej (w szczególności wyżywienie, transport i inne usługi, których koszt zależy od ilości świadczeń opieki zdrowotnej) - koszty zmienne” i „Alokowane koszty budynku”. W szczególności mogą to być koszty apteki, działu technicznego itd.

5. Uzupelniająco, obok informacji o kosztach, gromadzone są informacje o przychodach oraz dane niefinansowe.



**V. Zalecenia dotyczące sposobu gromadzenia informacji o kosztach w części dotyczącej wskazania zalecanego sposobu kalkulacji kosztów świadczeń opieki zdrowotnej przez świadczeniodawców.**

1. Ewidencja dla potrzeb kalkulacji kosztów świadczeń zależna jest od szczegółowych ustaleń przyjętych przez podmiot leczniczy na dalszych etapach kalkulacji kosztów. Przedstawiony układ jest **minimalnym podejściem zalecanym przez AOTMiT** w pierwszych okresach wdrażania rachunku kosztów. Przyjęte uproszczenia mają za zadanie zwiększyć stopień zrozumiałości modelu i ułatwić jego wdrażanie w podmiotach leczniczych.
2. Podstawowym sposobem gromadzenia kosztów na potrzeby kalkulacji jest ich gromadzenie według kategorii określonej jako „w układzie zasobów”
3. Minimalny wykaz w układzie zasobów generujących koszty wyodrębnianych w każdym ośrodku działalności podstawowej obejmuje pozycje wymienione w pkt. 4.
4. Minimalny wykaz w układzie zasobów:
  - 1) Produkty lecznicze ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
  - 2) Wyroby medyczne ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
  - 3) Najem/Dzierżawa środków trwałych ewidencjonowanych ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
  - 4) Procedury medyczne realizowane poza podmiotem leczniczym ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
  - 5) Usługi niemedyczne ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
  - 6) Lekarze - koszty stałe
  - 7) Lekarze - koszty zmienne
  - 8) Pielęgniarki i położne - koszty stałe
  - 9) Pielęgniarki i położne - koszty zmienne
  - 10) Rezydenci – koszty stałe
  - 11) Rezydenci – koszty zmienne, głównie dyżury
  - 12) Pozostały personel medyczny - koszty stałe
  - 13) Pozostały personel medyczny - koszty zmienne
  - 14) Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe
  - 15) Pozostałe koszty ośrodka - koszty zmienne

oraz

*16) dodatkowa pula kosztów - koszty przypisywane do świadczenia w ramach innego ośrodka kosztów oraz koszty zarządu.*

5. Wyjaśnienia dotyczące kategorii z minimalnego wykazu zasobów:
  - 1) Pozostałe koszty ośrodka – koszty stałe - pozycja ta obejmuje koszty zużycia zasobów niewyszczególnione w minimalnym wykazie zasobów np. kosztów utrzymania infrastruktury oddziału szpitala, w tym amortyzacji sprzętu i urządzeń medycznych, części zamiennych, usług serwisu, utrzymania czystości, monitorowania itp.
  - 2) Pozostałe koszty ośrodka – koszty zmienne - pozycja ta obejmuje koszty zużycia zasobów niewyszczególnione w minimalnym wykazie zasobów np. kosztów

zużycia produktów leczniczych i wyrobów medycznych nieewidencjonowanych ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej i innych kosztów, których poziom zależy od liczby świadczeń

- 3) Koszty przypisywane do świadczenia w ramach innego ośrodka kosztów – pula kosztów została wyodrębniona w celu zapewnienia możliwości przypisania wszystkich kosztów ośrodka do jednej z grup. Powinna być wykorzystana w sytuacji, kiedy w jednostce rozlicza się koszty między OPK działalności podstawowej (np. blok operacyjny na oddział). Koszty tej puli nie podlegają przypisaniu do żadnego elementu świadczenia (tj. np. nie zawyżają kosztu osobodnia w oddziale, ponieważ doprowadziłoby to do podwójnego przypisywania tych kosztów raz poprzez procedurę na bloku, a drugi raz poprzez osobodzień). Również w tej kategorii wykazuje się koszty zarządu, które podlegają doliczeniu do kosztu świadczenia w ostatnim etapie.
6. Przyjmując kategoryzację zaproponowaną dla potrzeb wyceny przez AOTMiT za punkt wyjścia w załączniku 4 określono sposób przypisania kosztów do zasobów. Poziom szczegółowości ewidencji w poszczególnych podmiotach leczniczych może być większy.

## VI. Zasady rozliczania kosztów między ośrodkami powstawania kosztów

1. Etapy rozliczeń (proces odbywa się stopniowo):
  - 1) rozliczenie działalności pomocniczej,
  - 2) rozliczenie OPK działalności podstawowej pomiędzy sobą.
2. Na koszty ośrodka kosztów działalności pomocniczej składają się:
  - 1) koszty poniesione w tym ośrodku,
  - 2) koszty świadczeń z innych ośrodków kosztów działalności pomocniczej i w uzasadnionych przypadkach ośrodków kosztów działalności podstawowej zrealizowanych na rzecz tego ośrodka.
3. Dla każdego ośrodka **wskazuje się nośnik kosztów**, w oparciu o który następuje rozliczenie kosztów.
4. Stawka kosztów na jednostkę nośnika powstaje poprzez podzielenie całkowitych kosztów ośrodka działalności podstawowej przez całkowitą liczbę jednostek nośnika.
5. Koszty ośrodków kosztów działalności pomocniczej rozlicza się na wszystkie ośrodki kosztów (działalności podstawowej, pomocniczej i zarządu), które korzystały z usług danego ośrodka. Wysokość kosztów usług realizowanych przez ośrodek kosztów działalności pomocniczej na rzecz innych ośrodków kosztów ustala się jako iloczyn liczby jednostek nośnika przypisanych do poszczególnych ośrodków i ustalonej stawki kosztów na jednostkę nośnika. Zalecane nośniki kosztów do rozliczania kosztów ośrodków działalności pomocniczej przedstawiono w załączniku 5.

6. Koszty ośrodków działalności podstawowej mogą podlegać rozliczeniu na inne ośrodki działalności podstawowej, jeśli jednostka stosuje takie zasady. Dla każdego ośrodka **wskazuje się nośnik kosztów**, w oparciu o który następuje rozliczenie kosztów.
7. Przy ustalaniu nośnika zaleca się przyjęcie następującego podejścia:
  - 1) Koszty możliwe do przypisania do świadczenia opieki zdrowotnej przenosi się na ośrodek, w którym pacjent jest leczony (np. leki i wyroby medyczne zużyte na bloku podczas operacji pacjenta hospitalizowanego na oddziale chirurgii przenosi się na oddział chirurgii).
  - 2) Pozostałe koszty ośrodka są rozliczane nośnikiem kosztów – koszt wykonania elementu świadczenia.

## **VII. Kalkulacja kosztów świadczeń opieki zdrowotnej**

1. Celem kalkulacji jest ustalenie jednostkowych kosztów świadczeń opieki zdrowotnej oraz elementów tych świadczeń. Finalnymi obiektami kosztów będącymi przedmiotem kalkulacji kosztów są świadczenia opieki zdrowotnej.
2. Na koszt wytworzenia świadczeń opieki zdrowotnej składają się koszty elementów tych świadczeń, w szczególności:
  - 1) koszty osobodni pobytu i opieki medycznej,
  - 2) koszty procedur medycznych realizowanych w podmiocie leczniczym i nabywanych na zewnątrz,
  - 3) koszty produktów leczniczych, wyrobów medycznych,
  - 4) koszty środków trwałych ewidencjonowanych ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
  - 5) koszty usług niemedycznych ewidencjonowanych ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej.
3. Kalkulacja kosztów obejmuje następujące etapy:
  - 1) Identyfikacja obiektów kosztów składających się na poszczególne finalne obiekty kosztów – elementów świadczenia opieki zdrowotnej (osobodni pobytu i opieki medycznej, procedur medycznych, produktów leczniczych, wyrobów medycznych, środków trwałych oraz usług niemedycznych ewidencjonowanych ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej)
  - 2) Gromadzenie kosztów w ośrodkach działalności podstawowej, rozliczenie kosztów wspólnych, rozliczenie kosztów ośrodków działalności pomocniczej
  - 3) Kalkulacja kosztów elementów świadczenia opieki zdrowotnej
  - 4) Ustalenie kosztu wytworzenia finalnego obiektu kosztów

4. **Etap I kalkulacji - Identyfikacja obiektów kosztów** wskazuje świadczenia opieki zdrowotnej udzielane przez świadczeniodawcę (finalne obiekty kosztów) oraz elementy tych świadczeń.

4.1. W szczególności elementami finalnego obiektu kosztów są:

- 1) osobodzień pobytu i opieki medycznej – obiekt kosztów wyodrębniany w oddziałach, minimalny poziom szczegółowości to poziom z dokładnością do oddziału (na każdym oddziale osobodzień liczony odrębnie)
- 2) procedura medyczna realizowana w ośrodku kosztów działalności podstawowej – obiekt kosztów wyodrębniany w ośrodkach kosztów działalności podstawowej niebędących oddziałami, w tym w poradniach ambulatoryjnych, a także w oddziałach, jeśli koszt realizacji tej procedury istotnie różnicuje koszty świadczeń (taka sytuacja ma miejsce w szczególności, gdy procedura jest realizowana na rzecz pacjentów z innych ośrodków kosztów), minimalny poziom szczegółowości to poziom z dokładnością do ICD-9 oraz ośrodka kosztów (w każdym ośrodku każda procedura określana poprzez ICD-9 liczona odrębnie),
- 3) procedura medyczna realizowana poza podmiotem leczniczym – obiekt kosztów, który jest przypisywany bezpośrednio do pacjenta na podstawie danych z systemu medycznego, minimalny poziom szczegółowości to poziom z dokładnością do ICD-9 oraz ośrodka kosztów
- 4) produkt leczniczy ewidencjonowany ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej – element, który jest przypisywany bezpośrednio do pacjenta; dopuszcza się rezygnację z bezpośredniego przypisania tego elementu do pacjenta, jeżeli koszty produktów leczniczych nie różnicują istotnie kosztów świadczeń
- 5) wyrób medyczny ewidencjonowany ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej – element, który jest przypisywany bezpośrednio do pacjenta; dopuszcza się rezygnację z bezpośredniego przypisania tego obiektu do pacjenta, jeżeli koszty wyrobów medycznych nie różnicują istotnie kosztów świadczeń
- 6) środek trwały ewidencjonowany ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej – element, który jest przypisywany bezpośrednio do pacjenta; dopuszcza się rezygnację z bezpośredniego przypisania tego obiektu do pacjenta, jeżeli koszty najmu/dzierżawy środków trwałych nie różnicują istotnie kosztów świadczeń
- 7) usługa niemedyzna ewidencjonowana ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej – usługa niemedyzna realizowana poza podmiotem leczniczym lub usługa niemedyzna realizowana przez ośrodki kosztów działalności pomocniczej, o ile jej koszt można powiązać w sposób bezpośredni z pacjentem; dopuszcza się rezygnację z bezpośredniego przypisania tego obiektu do pacjenta, jeśli koszty usług niemedyznych nie różnicują istotnie kosztów świadczeń

4.2. Koszt elementu świadczenia opieki zdrowotnej ustala się poprzez przypisanie do niego kosztów gromadzonych w układzie zasobów. Wskazanie, które kategorie w układzie zasobów mogą być przypisane do danego elementu świadczenia zawiera tabela 1.

Tabela 1. Przepisanie kategorii według zasobów do elementów świadczeń opieki zdrowotnej

Element świadczenia opieki zdrowotnej	Kategorie według zasobów
Produkt leczniczy ewidencjonowany ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej	Produkty lecznicze ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
Wyrób medyczny ewidencjonowany ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej	Wyroby medyczne ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
Środek trwały ewidencjonowany ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej	Najem/Dzierżawa środków trwałych ewidencjonowanych ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
Procedura medyczna realizowana poza podmiotem leczniczym	Procedury medyczne realizowane poza podmiotem leczniczym ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
Usługa niemedyyczna ewidencjonowana ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej	Usługi niemedyczne ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
W zależności od rodzaju OPK: <ul style="list-style-type: none"> <li>• osobodzień pobytu i opieki medycznej</li> <li>• procedura medyczna realizowana w ośrodku kosztów działalności podstawowej</li> </ul>	Lekarze - koszty stałe
	Lekarze - koszty zmienne
	Pielęgniarki i położne - koszty stałe
	Pielęgniarki i położne - koszty zmienne
	Rezydenci – koszty stałe
	Rezydenci – koszty zmienne
	Pozostały personel medyczny - koszty stałe
	Pozostały personel medyczny - koszty zmienne
	Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe
Pozostałe koszty ośrodka - koszty zmienne	

5. **Etap II kalkulacji** - Gromadzenie kosztów w ośrodkach działalności podstawowej, rozliczenie kosztów wspólnych, rozliczenie kosztów ośrodków działalności pomocniczej został opisany w pkt. III-VI.

6. **Etap III kalkulacji** - Kalkulacja kosztów elementów świadczenia opieki zdrowotnej obejmuje ustalenie kosztów zasobów w przeliczeniu na jednostkę zasobu (pkt. 6.1) oraz ustalenie kosztu elementów świadczenia opieki zdrowotnej (pkt. 6.2).

6.1. Ustalenie kosztów zasobów w przeliczeniu na jednostkę, w odniesieniu do zasobów **ewidencjonowanych ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej**, odbywa się na podstawie:

- 1) Produkty lecznicze - na podstawie ceny z systemu aptecznego lub systemu magazynowego,
- 2) Wyroby medyczne - na podstawie ceny z systemu aptecznego lub systemu magazynowego,
- 3) Najem/Dzierżawa środków trwałych - na podstawie dokumentów księgowych,
- 4) Procedury medyczne realizowane poza podmiotem leczniczym - na podstawie dokumentów księgowych potwierdzających nabycie tych usług,

5) Usługi niemedyczne - na podstawie dokumentów księgowych potwierdzających nabycie tych usług (usługi zewnętrzne) lub na podstawie wyników kalkulacji kosztów usług (usługi wewnętrzne).

6.1.1. W pozostałych przypadkach, tj.:

- Lekarze - koszty stałe
- Lekarze - koszty zmienne
- Pielęgniarki i położne - koszty stałe
- Pielęgniarki i położne - koszty zmienne
- Rezydenci – koszty stałe
- Rezydenci – koszty zmienne
- Pozostały personel medyczny - koszty stałe
- Pozostały personel medyczny - koszty zmienne
- Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe
- Pozostałe koszty ośrodka - koszty zmienne

ustalenie kosztów jednostki zasobu odbywa się w sposób uproszczony, niewymagający każdorazowego sięgania do dokumentów księgowych. Sposób kalkulacji kosztu jednostkowego został przedstawiony poniżej. Warto zauważyć, że przyjęte uproszczenie może zaburzać wyniki kalkulacji, na przykład w sytuacji istotnego zróżnicowania stawek w jednym OPK za różne czynności (np. różne stawki dla lekarzy za realizację różnych procedur zabiegowych, przyjęty sposób kategoryzacji uśredni je w ramach zasobu „Lekarze - koszty zmienne”). W takim przypadku podmiot leczniczy powinien rozważyć uszczegółowienie zasobów.

6.1.2. W celu ustalenia kosztów jednostki dla tych zasobów niezbędne są informacje o kosztach całkowitych zasobów oraz ich dostępności.

6.1.3. Koszt całkowity może być ustalony na podstawie następujących wielkości:

- 1) kosztów rzeczywistych zarejestrowanych w danym miesiącu – w przypadku kalkulacji ex post,
- 2) kosztów z poprzedniego okresu (w uzasadnionych przypadkach skorygowanych do rzeczywistych warunków) – w przypadku prognozowania kosztu świadczeń w trakcie trwania okresu.

6.1.4. W drugim przypadku zaleca się cykliczną aktualizację kosztu.

6.1.5. Dostępność oznacza potencjał poszczególnych zasobów, czyli ich wydajność. Inaczej określa się dostępność dla zasobów generujących koszty zmienne, a inaczej dla zasobów generujących koszty stałe. W przypadku kosztów zmiennych określana jest dostępność rzeczywista, czyli faktycznie zrealizowany potencjał, gdyż to on bezpośrednio przekłada się na poziom kosztów. W przypadku kosztów stałych są one ponoszone niezależnie od tego, jak były one faktycznie zaangażowane w realizację świadczeń, dlatego podstawą do ustalenia kosztu jednostki powinna być dostępność praktyczna, czyli potencjał, który był możliwy do zrealizowania w danych warunkach organizacyjno-technicznych.

6.1.6. Dostępność powinna być ustalana w takich jednostkach, które pozwolą na przypisanie kosztów zasobów do elementów świadczenia opieki zdrowotnej. Oznacza to, że w oddziałach szpitalnych liczba osobodni może stanowić dobrą jednostkę określania dostępności<sup>1</sup>.

6.1.7. W ośrodkach realizujących procedury jednostką może być liczba procedur<sup>2</sup> lub czas wykonywania tych procedur<sup>3</sup>. Warto przy tym zauważyć, że dla każdego zasobu dostępność jest ustalana oddzielnie, co oznacza, że przykładowo dostępność dla zasobu „Lekarze - koszty stałe” będzie obejmować czas pracy lekarzy (skorygowany o urlopy i inne korekty do praktycznego czasu pracy), natomiast dla zasobu „Pielęgniarki i położne - koszty stałe” będzie obejmować czas pracy pielęgniarek i położnych.

6.1.8. Koszt jednostki zasobu ustalany jest na podstawie następującego wzoru:

Koszt jednostki zasobu = Koszt całkowity / Dostępność

Przykład 1.

Na koncie bloku operacyjnego w lipcu 2017 zarejestrowano koszty w kategorii „Pozostałe koszty ośrodka - koszty zmienne” w wysokości 250 000 zł.

Całkowita liczba godzin pracy (mierzona jako czas zajętości bloku) bloku operacyjnego w lipcu 2017 wyniosła 2 500 godz.

Koszt jednostki zasobu „Pozostałe koszty ośrodka - koszty zmienne” w lipcu 2017 roku wyniósł (250 000 zł / 2 500 godz.) 100 zł/godz.

Przykład 2.

Na koncie oddziału chirurgicznego w roku 2016 zarejestrowano koszty w kategorii „Lekarze - koszty stałe” w wysokości 2 073 600 zł. Średni miesięczny koszt całkowity dla tego zasobu wynosi 172 800 zł.

W przypadku ustalania dostępności zasobów ludzkich możliwe są dwa podejścia.

Pierwsze zakłada ustalenie kosztów zasobu na jeden osobdzień (lub na jedną procedurę albo godzinę realizacji procedur). Przy takim podejściu: W oddziale chirurgicznym jest 60 łóżek, a obłożenie przyjęte jako oczekiwane (dostępność praktyczna) wynosi 80%. Oznacza to, że dostępność praktyczna (mierzona liczbą osobodni) wynosi miesięcznie (60 łóżek x 30 dni x 80%) 1440 osobodni.

Średni miesięczny koszt jednostki zasobu „Lekarze - koszty stałe” ustalony na podstawie roku 2016 wyniósł 120 zł/osobdzień i został ustalony następująco: (172 800 zł / 1440 osobodni).

Drugie podejście zakłada ustalenie kosztów jednostkowych na godzinę pracy oraz liczbę godzin przypadającą na osobdzień (lub na daną procedurę). Przy takim podejściu: Całkowita dostępność lekarzy (po uwzględnieniu godzin dyżuru, a także odliczeniu czasu spędzanego na urloпах<sup>4</sup>) wynosi

<sup>1</sup> Ustalenie praktycznej ilości osobodni wynika ze specyfiki pracy oddziału. Oznacza to przyjęcie założenia, że dane obłożenie jest uznawane za efektywne.

<sup>2</sup> Tylko w sytuacji niezróżnicowania zaangażowania czasowego zasobu w procedurę.

<sup>3</sup> Dostępność praktyczna powinna uwzględniać czas pracy określony normalną ordynacją (ilość dni roboczych x 7h35min x ilość stanowisk realizujących jednocześnie procedury) powiększony o czas pracy wynikający z dyżurów (ilość godzin dyżuru x ilość stanowisk dyżurujących)

<sup>4</sup> Korekta odzwierciedla wszelkie przestoje w pracy wynikające z urlopow, zwolnień, przerw w pracy itd., które

1920 godzin. Przyjmując poprzednie założenia o liczbie osobodni oznacza to, że średnio na każdy osobodzień przypada (1920/1440) 1,33 godz. lekarzy.

Średni miesięczny koszt jednostki zasobu „Lekarze - koszty stałe” ustalony na podstawie roku 2016 podobnie jak w podejściu pierwszym wyniósł 120 zł/osobodzień i został ustalony następująco: (172 800 zł / 1920 godzin = 90 zł/godz. oraz 90 zł/godz. x 1,33 godz./osobodzień).

Wielkość ta może zostać przyjęta do kalkulacji kosztów elementów świadczeń w kolejnych miesiącach 2017 roku.

6.2 Ustalenie kosztu elementów świadczeń opieki zdrowotnej obejmuje ustalenie **kosztów zasobów ewidencjonowanych ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej** (pkt. 6.2.1) oraz **kosztów jednostkowych pozostałych elementów** (pkt. 6.2.2)

6.2.1 Koszty zasobów ewidencjonowanych ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej, tj.:

- produkt leczniczy ewidencjonowany ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
- wyrób medyczny ewidencjonowany ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
- środek trwały ewidencjonowany ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
- procedura medyczna realizowana poza podmiotem leczniczym
- usługa niemedyzna ewidencjonowana ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej

są ustalane poprzez **bezpośrednie przypisanie do pacjenta** (przypisanie typu 1 do 1, tzn. że na koszt danego produktu leczniczego ewidencjonowanego ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej – np. NaCl 500 ml – składa się tylko jedna pozycja kosztów – w tym wypadku cena tego produktu z systemu aptecznego obowiązująca w tym okresie).

6.2.2 Koszty jednostkowe pozostałych elementów, tj:

- osobodzień pobytu i opieki medycznej
- procedura medyczna realizowana w ośrodku kosztów działalności podstawowej

są ustalane w drodze **kalkulacji kosztów**.

6.2.3 W celu kalkulacji kosztów osobodnia pobytu i opieki medycznej oraz procedury medycznej wskazuje się zasoby, które są wykorzystywane do jej wykonania, i określa się wymaganą liczbę poszczególnych zasobów niezbędnych do wykonania tego elementu świadczenia.

6.2.4 Dla każdego elementu świadczenia ustala się koszt jednostkowy będący iloczynem zużycia poszczególnych zasobów oraz ich kosztu na jednostkę (ustalonego wg przedstawionych wyżej zasad).

6.2.5 Zasady kalkulacji jednostkowego kosztu osobodnia pobytu i opieki medycznej oraz procedury medycznej realizowanej w ośrodku kosztów działalności podstawowej zawiera tabela 2.

---

powodują, że rzeczywista ilość przepracowanych godzin odbiega od ilości wynikającej z przyjętych umów.



Tabela 2. Zasady kalkulacji jednostkowego kosztu osobodnia pobytu i opieki medycznej oraz procedury medycznej realizowanej w ośrodku kosztów działalności podstawowej

Kategorie według zasobów	Ilość	Koszt jednostki
Lekarze - koszty zmienne	Standardowa lub rzeczywista liczba jednostek dostępności w osobodniu / procedurze	Koszt całkowity zasobu / Dostępność rzeczywista
Pielęgniarki i położne - koszty zmienne		
Rezydenci – koszty zmienne		
Pozostały personel medyczny - koszty zmienne		
Pozostałe koszty ośrodka - koszty zmienne		
Lekarze - koszty stałe		Koszt całkowity zasobu / Dostępność praktyczna
Pielęgniarki i położne - koszty stałe		
Rezydenci – koszty stałe		
Pozostały personel medyczny - koszty stałe		
Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe		

6.2.6 Sposób określenia tego, jakie jest rzeczywiste zaangażowanie poszczególnych zasobów w osobodniu zależy od sposobu określenia dostępności. Jeśli została ona określona poprzez liczbę osobodni, wówczas w kolumnie „ilość” wpisane będzie 1 (bo przyjęta jednostka dostępności jest tożsama z elementem świadczenia – osobodniem). Jeśli została określona poprzez liczbę godzin, wówczas w kolumnie „ilość” konieczne jest określenie liczby godzin związanej z jednym elementem świadczenia (z jednym osobodniem).

Przykład 3. Kalkulacja kosztu osobodnia pobytu i opieki medycznej

Kategorie według zasobów	Ilość	Koszt jednostki	Koszt całkowity
Lekarze - koszty zmienne	0,1 godz./ osobodzień	150 zł/godz.	15,00
Pielęgniarki i położne - koszty zmienne	0	-	
Rezydenci – koszty zmienne	0	-	
Pozostały personel medyczny - koszty zmienne	0	-	
Pozostałe koszty ośrodka - koszty zmienne	1	30 zł/osobodzień	30,00
Lekarze - koszty stałe	1,2 godz./ osobodzień	100 zł/godz.	120,00
Pielęgniarki i położne - koszty stałe	2 godz./ osobodzień	50 zł/godz.	100,00
Rezydenci – koszty stałe	0,1 godz./ osobodzień	50 zł/godz.	5,00
Pozostały personel medyczny - koszty stałe	0,5 godz./ osobodzień	50 zł/godz.	25,00
Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe	1	200 zł/osobodzień	200,00
SUMA			495,00

Przykład 4. Kalkulacja kosztu procedury medycznej realizowanej w ośrodku kosztów działalności podstawowej (procedura o konkretnym numerze ICD-9)

Kategorie według zasobów	Ilość	Koszt jednostki	Koszt całkowity
Lekarze - koszty zmienne	1 godz. pracy lekarza	150 zł/godz.	150,00
Pielęgniarki i położne - koszty zmienne	0	-	
Rezydenci – koszty zmienne	0	-	
Pozostały personel medyczny - koszty zmienne	0	-	
Pozostałe koszty ośrodka - koszty zmienne	0,75 godz. zajętości sali	10 zł/godz.	7,50
Lekarze - koszty stałe	1 godz. pracy lekarza	100 zł/godz.	100,00
Pielęgniarki i położne - koszty stałe	2,25 godz. pracy pielęgniarek	50 zł/godz.	112,50
Rezydenci – koszty stałe	0	-	
Pozostały personel medyczny - koszty stałe	0,5 godz. pracy poz personelu	50 zł/godz.	25,00
Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe	0,75 godz. zajętości sali	250 zł/godz.	187,50
SUMA			582,50

6.2.7 Koszt procedury **nie obejmuje materiałów** (produkty lecznicze + wyroby medyczne), które są alokowane bezpośrednio do świadczenia. Zaleca się **oznaczenie w systemie ich powiązania z konkretną procedurą medyczną** tak, by możliwe było ustalenie pełnego kosztu realizacji procedury medycznej.

6.2.8 Casy zaangażowania poszczególnych zasobów mogą być określone jako standardowe lub rzeczywiste, w zależności od dostępności w jednostce rzeczywistej ewidencji czasu realizacji procedur, czasu pracy personelu oraz momentu i celu sporządzania kalkulacji (prognozowanie kosztu świadczeń lub kalkulacja ex post).

7. **Etap IV kalkulacji** - Ustalenie kosztu wytworzenia finalnego obiektu kosztów poprzedza ustalenie kosztu wykonania świadczenia opieki zdrowotnej (pkt. 7.1), ustalenie kosztów podstawowego zabezpieczenia świadczeń (pkt. 7.2), rozliczanie odchyleń (pkt. 7.3), rozliczanie kosztów zarządu (pkt. 7.4) oraz ustalenie kosztu własnego świadczenia opieki zdrowotnej (pkt. 7.5).

7.1. Na koszt wykonania świadczenia opieki zdrowotnej składają się:

- 1) koszty elementów ewidencjonowanych ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej, tj.:
  - produkt leczniczy ewidencjonowany ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
  - wyrób medyczny ewidencjonowany ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
  - środek trwały ewidencjonowany ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
  - procedura medyczna realizowana poza podmiotem leczniczym
  - usługa niemedyzna ewidencjonowana ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej

przypisywane na podstawie ustalonych kosztów jednostkowych oraz rzeczywistego (rozwiązanie preferowane) lub standardowego (rozwiązanie dopuszczalne w przypadku braku danych rzeczywistych) zużycia w świadczeniu

- 2) koszty pozostałych elementów (osobodzień pobytu i opieki medycznej oraz procedura medyczna realizowana w ośrodku kosztów działalności podstawowej) przypisywane na podstawie ustalonych kosztów jednostkowych oraz rzeczywistego (rozwiązanie preferowane) lub standardowego (rozwiązanie dopuszczalne w przypadku braku danych rzeczywistych) zużycia w świadczeniu

7.1.1. Tak skalkulowany koszt jest wykorzystywany do kalkulacji kosztów świadczenia opieki zdrowotnej oraz do rozliczania kosztów pomiędzy ośrodkami, jeśli podmiot dokonuje takiego rozliczenia. Koszty świadczeń zrealizowanych na rzecz innych ośrodków podstawowych są ujmowane w OPK obciążanym kosztem z puli „Koszty przypisywane do świadczenia w ramach innego ośrodka kosztów”.

## 7.2. Ustalanie kosztów podstawowego zabezpieczenia świadczeń

7.2.1. Koszty podstawowego zabezpieczenia wynikają z istniejących norm prawnych, który obligują podmiot leczniczy do utrzymywania określonych zasobów niezależnie od ich rzeczywistego wykorzystania. Koszty podstawowego zabezpieczenia stanowią różnicę między całkowitymi kosztami stałymi zasobów, a tymi kosztami, które zostały przypisane do kosztów elementów świadczeń, tj.:

*Koszty zasobów = Koszty zasobów przypisane do elementów świadczeń + Koszty podstawowego zabezpieczenia świadczeń*

7.2.2. Oznacza to, że koszty podstawowego zabezpieczenia mogą wystąpić w przypadku następujących zasobów:

- Lekarze - koszty stałe
- Pielęgniarki i położne - koszty stałe
- Rezydenci – koszty stałe
- Pozostały personel medyczny - koszty stałe
- Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe

7.2.3. Podstawowa zasada dotycząca tych kosztów mówi, że koszty podstawowego zabezpieczenia ustala się osobno dla każdego zasobu jako iloczyn kosztu jednostki zasobu i wielkością będącą różnicą między dostępnością praktyczną i rzeczywistą (dostępność praktyczna – dostępność rzeczywista [wykorzystana]).

7.2.4. Koszty podstawowego zabezpieczenia świadczeń przypisuje się do zrealizowanych świadczeń. **Najdokładniejszym rozwiązaniem jest przypisanie z dokładnością do zasobu.** W takim wypadku należy policzyć jednostkowy koszt zabezpieczenia jako:

*koszt zabezpieczenia dla danego zasobu / ilość jednostek rzeczywistej (wykorzystanej) dostępności zasobu w danym okresie*

a następnie przypisać ten koszt do każdego świadczenia proporcjonalnie do ilości otrzymanej dostępności danego zasobu.

7.2.5. Dopuszcza się uproszczenia:

- 1) Dopuszcza się rozwiązanie uproszczone polegające na sumowaniu kosztów zabezpieczenia na poziomie OPK dla wszystkich zasobów.
- 2) Dopuszcza się również rozwiązanie uproszczone polegające na wyliczeniu kosztów zabezpieczenia jako różnicy między kosztami wykazanymi w systemie finansowo-księgowym a kosztami przypisanymi do wszystkich świadczeń w okresie. Warto zauważyć, że przyjmując to uproszczenie zakłada się, że na poziomie kosztów stałych nie występują odchylenia.
- 3) Dopuszcza się rozwiązanie uproszczone polegające na doliczaniu kosztów zabezpieczenia do świadczeń proporcjonalnie do liczby osobodni w oddziale szpitalnym oraz kosztu wykonania procedury lub czasu trwania procedur (lub też liczby procedur, jeśli są one jednorodne) w ośrodku realizującym procedury.

Przykład 5.

Kategorie według zasobów	Koszt jednostki	Dostępność praktyczna	Dostępność wykorzystana
Lekarze - koszty stałe	120,00 zł/osobodzień	1000 osobodni	800 osobodni
Pielęgniarki i położne - koszty stałe	100,00 zł/osobodzień	1000 osobodni	800 osobodni
Rezydenci – koszty stałe	5,00 zł/osobodzień	1000 osobodni	800 osobodni
Pozostały personel medyczny - koszty stałe	25,00 zł/osobodzień	1000 osobodni	800 osobodni
Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe	200 zł/osobodzień	1000 osobodni	800 osobodni

7.2.6. Podjęcie zalecane

**Koszty podstawowego zabezpieczenia:**

Lekarze - koszty stałe:  $(1000-800) \times 120 = 24\ 000$

Pielęgniarki i położne - koszty stałe:  $(1000-800) \times 100 = 20\ 000$

Rezydenci – koszty stałe:  $(1000-800) \times 5 = 1\ 000$

Pozostały personel medyczny - koszty stałe:  $(1000-800) \times 25 = 5\ 000$

Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe:  $(1000-800) \times 200 = 40\ 000$

**Jednostkowy koszt podstawowego zabezpieczenia:**

Lekarze - koszty stałe:  $24\ 000 / 800 = 30$  zł/osobodzień

Pielęgniarki i położne - koszty stałe:  $20\ 000 / 800 = 25$  zł/osobodzień

Rezydenci – koszty stałe:  $1\ 000 / 800 = 1,25$  zł/osobodzień

Pozostały personel medyczny - koszty stałe:  $5\ 000 / 800 = 6,25$  zł/osobodzień

Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe:  $40\ 000 / 800 = 50$  zł/osobodzień

Przypisanie kosztów podstawowego zabezpieczenia do świadczenia, które obejmowało hospitalizację 2 dni w oddziale:

Lekarze - koszty stałe:  $30 \times 2 = 60$  zł

Pielęgniarki i położne - koszty stałe:  $25 \times 2 = 50$

Rezydenci – koszty stałe:  $1,25 \times 2 = 2,50$

Pozostały personel medyczny - koszty stałe:  $6,25 \times 2 = 13$

Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe:  $50 \times 2 = 100$

RAZEM = 225 zł

W tym wypadku z uwagi na to, że wszystkie zasoby miały tak samo ustaloną dostępność (na osobodzień) oraz tak samo były przypisywane do świadczenia (proporcjonalnie do liczby osobodni dla każdego świadczenia) uproszczenie nie pociąga za sobą żadnej konsekwencji błędu. Błąd może wystąpić przy upraszczaniu w odniesieniu do ośrodków proceduralnych, a także jeśli koszty zasobów były ustalane na godzinę a nie na osobodzień (por. przykład 6)

**7.2.7. Uproszczenie 1 oraz 3**

**Koszty podstawowego zabezpieczenia:**

Lekarze - koszty stałe:  $(1000-800) \times 120 = 24\ 000$

Pielęgniarki i położne - koszty stałe:  $(1000-800) \times 100 = 20\ 000$

Rezydenci – koszty stałe:  $(1000-800) \times 5 = 1\ 000$

Pozostały personel medyczny - koszty stałe:  $(1000-800) \times 25 = 5\ 000$

Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe:  $(1000-800) \times 200 = 40\ 000$

SUMA = 90 000

**Jednostkowy koszt podstawowego zabezpieczenia:**

$$90\ 000 / 800 = 112,50 \text{ zł/osobodzień}$$

Przypisanie kosztów podstawowego zabezpieczenia do świadczenia, które obejmowało hospitalizację 2 dni w oddziale:

$$112,50 \times 2 = 225 \text{ zł}$$

**7.2.8. Uproszczenie 2**

To uproszczenie stosuje się, jeśli wielkości kosztów przyjęte w kalkulacji były ustalone na podstawie kosztów z poprzednich okresów. Po zakończeniu okresu otrzymano następujące dane kosztowe z systemu finansowo-księgowego:

Lekarze - koszty stałe: 125 000

Pielęgniarki i położne - koszty stałe: 102 000

Rezydenci – koszty stałe: 5 000

Pozostały personel medyczny - koszty stałe: 29 000

Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe: 210 000

**Koszty podstawowego zabezpieczenia:**

Lekarze - koszty stałe: 125 000 – 800x120 = 29 000

Pielęgniarki i położne - koszty stałe: 102 000 – 800x100= 22 000

Rezydenci – koszty stałe: 5 000 – 800x5= 1 000

Pozostały personel medyczny - koszty stałe: 29 000 – 800x25= 9 000

Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe: 210 000 – 800x200= 50 000

**Jednostkowy koszt podstawowego zabezpieczenia:**

Lekarze - koszty stałe: 29 000 / 800 = 36,25 zł/osobodzień

Pielęgniarki i położne - koszty stałe: 22 000 / 800 = 27,5 zł/osobodzień

Rezydenci – koszty stałe: 1 000 / 800 = 1,25 zł/osobodzień

Pozostały personel medyczny - koszty stałe: 9 000 / 800 = 11,25 zł/osobodzień

Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe: 50 000 / 800 = 62,5 zł/osobodzień

Przypisanie kosztów podstawowego zabezpieczenia do świadczenia, które obejmowało hospitalizację 2 dni w oddziale:

Lekarze - koszty stałe: 36,25 x 2 = 72,5 zł

Pielęgniarki i położne - koszty stałe: 27,5 x 2 = 55

Rezydenci – koszty stałe: 1,25 x 2 = 2,50

Pozostały personel medyczny - koszty stałe:  $11,25 \times 2 = 22,5$

Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe:  $62,5 \times 2 = 125$

RAZEM = 277,5 zł

Warto zauważyć, że różnica na koszcie podstawowego zabezpieczenia przypisanego do świadczenia zostanie zniwelowana, ponieważ na kolejnym etapie nie zostaną już doliczone odchylenia (ujęte upraszczająco jako koszty podstawowego zabezpieczenia)

#### 7.2.9. Uproszczenie 1, 2 i 3 jednocześnie

Dane kosztowe z systemu finansowo-księgowego:

Razem koszty stałe: 471 000

Koszty przypisane do świadczeń:

Razem koszty stałe: 360 000

Koszty podstawowego zabezpieczenia:

Razem =  $471\ 000 - 360\ 000 = 111\ 000$

Jednostkowy koszt podstawowego zabezpieczenia:

$111\ 000 / 800 = 138,75$  zł/osobodzień

Przypisanie kosztów podstawowego zabezpieczenia do świadczenia, które obejmowało hospitalizację 2 dni w oddziale:

$138,75 \times 2 = 277,5$  zł

Przykład 6.

Kategorie według zasobów	Koszt jednostki	Dostępność praktyczna	Dostępność wykorzystana
Lekarze - koszty stałe	100 zł/godz.	6000 godzin	5 000 godzin
Pielęgniarki i położne - koszty stałe	50 zł/godz.	8 000 godzin	6 000 godzin
Rezydenci – koszty stałe	-	-	-
Pozostały personel medyczny - koszty stałe	50 zł/godz.	1 200 godzin	1 000 godzin
Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe	250 zł/godz.	2 500 godzin	2 000 godzin

#### 7.2.10. Podjęcie zalecane

**Koszty podstawowego zabezpieczenia:**

Lekarze - koszty stałe:  $(6000-5000) \times 100 = 100\ 000$

Pielęgniarki i położne - koszty stałe:  $(8000-6000) \times 50 = 100\ 000$

Pozostały personel medyczny - koszty stałe:  $(1200-1000) \times 50 = 10\ 000$

Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe:  $(2500-2000) \times 250 = 125\ 000$

**Jednostkowy koszt podstawowego zabezpieczenia:**

Lekarze - koszty stałe:  $100\ 000 / 5000 = 20\ \text{zł/godzinę}$

Pielęgniarki i położne - koszty stałe:  $100\ 000 / 6000 = 16,67\ \text{zł/ godzinę}$

Pozostały personel medyczny - koszty stałe:  $10\ 000 / 1000 = 10\ \text{zł/ godzinę}$

Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe:  $125\ 000 / 2000 = 62,5\ \text{zł/ godzinę}$

Przypisanie kosztów podstawowego zabezpieczenia do świadczenia, które obejmowało wykonanie procedury medycznej trwającej 1 godzinę, angażującej 2 godziny pracy lekarzy, 3 godziny pielęgniarek, 0,5 godziny pozostałego personelu i godzinę pozostałych kosztów:

Lekarze - koszty stałe:  $20 \times 2 = 40$

Pielęgniarki i położne - koszty stałe:  $16,67 \times 3 = 50$

Pozostały personel medyczny - koszty stałe:  $10 \times 0,5 = 5$

Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe:  $62,5 \times 1 = 62,5$

RAZEM = 157,50 zł

**7.2.11. Uproszczenie 1 oraz 3**

**Koszty podstawowego zabezpieczenia:**

Lekarze - koszty stałe:  $(6000-5000) \times 100 = 100\ 000$

Pielęgniarki i położne - koszty stałe:  $(8000-6000) \times 50 = 100\ 000$

Pozostały personel medyczny - koszty stałe:  $(1200-1000) \times 50 = 10\ 000$

Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe:  $(2500-2000) \times 250 = 125\ 000$

SUMA = 335 000

**Jednostkowy koszt podstawowego zabezpieczenia:**

$335\ 000 / 2000 = 167,50\ \text{zł/godzinę}$

Przypisanie kosztów podstawowego zabezpieczenia do świadczenia, które obejmowało wykonanie procedury medycznej trwającej 1 godzinę:

$167,50 \times 1 = 167,50\ \text{zł}$

W tym wypadku zastosowanie uproszczenia 1 implikuje zastosowanie uproszczenia 3, gdyż po zsumowaniu kosztów wszystkich zasobów nie można już zastosować różnych nośników do przypisania ich kosztów do świadczenia (czas pracy lekarza, pielęgniarki itd.)



### 7.2.12. Uproszczenie 2

To uproszczenie stosuje się, jeśli wielkości kosztów przyjęte w kalkulacji były wielkościami standardowymi. Po zakończeniu okresu otrzymano następujące dane kosztowe z systemu finansowo-księgowego:

Lekarze - koszty stałe: 650 000

Pielęgniarki i położne - koszty stałe: 420 000

Pozostały personel medyczny - koszty stałe: 65 000

Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe: 625 000

#### **Koszty podstawowego zabezpieczenia:**

Lekarze - koszty stałe:  $650\ 000 - 5000 \times 100 = 150\ 000$

Pielęgniarki i położne - koszty stałe:  $420\ 000 - 6000 \times 50 = 120\ 000$

Pozostały personel medyczny - koszty stałe:  $65\ 000 - 1000 \times 50 = 15\ 000$

Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe:  $625\ 000 - 2000 \times 250 = 125\ 000$

#### **Jednostkowy koszt podstawowego zabezpieczenia:**

Lekarze - koszty stałe:  $150\ 000 / 5000 = 30\ \text{zł/godz.}$

Pielęgniarki i położne - koszty stałe:  $120\ 000 / 6000 = 20\ \text{zł/ godz.}$

Pozostały personel medyczny - koszty stałe:  $15\ 000 / 1000 = 15\ \text{zł/ godz.}$

Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe:  $125\ 000 / 2000 = 62,5\ \text{zł/ godz.}$

Przypisanie kosztów podstawowego zabezpieczenia do świadczenia, które obejmowało wykonanie procedury medycznej trwającej 1 godzinę, angażującej 2 godziny pracy lekarzy, 3 godziny pielęgniarek, 0,5 godziny pozostałego personelu i godzinę pozostałych kosztów:

Lekarze - koszty stałe:  $30 \times 2 = 60\ \text{zł}$

Pielęgniarki i położne - koszty stałe:  $20 \times 3 = 60$

Pozostały personel medyczny - koszty stałe:  $15 \times 0,5 = 7,5$

Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe:  $62,5 \times 1 = 62,5$

RAZEM = 190 zł

Warto zauważyć, że różnica na koszcie podstawowego zabezpieczenia przypisanego do świadczenia zostanie zniwelowana, ponieważ na kolejnym etapie nie zostaną już doliczone odchylenia (ujęte upraszczająco jako koszty podstawowego zabezpieczenia)

### 7.2.13. Uproszczenie 1, 2 oraz 3 jednocześnie

Dane kosztowe z systemu finansowo-księgowego:

Razem koszty stałe: 1 760 000

Koszty przypisane do świadczeń:

Razem koszty stałe: 1 350 000

Koszty podstawowego zabezpieczenia:

Razem = 1 760 000 – 1 350 000 = 410 000

Jednostkowy koszt podstawowego zabezpieczenia:

410 000 / 2000 = 205 zł/godz.

Przypisanie kosztów podstawowego zabezpieczenia do świadczenia, które obejmowało wykonanie procedury medycznej trwającej 1 godzinę:

205 x 1 = 205 zł

### 7.3. Rozliczanie odchyleń

7.3.1. W przypadku stosowania w kalkulacji wielkości standardowych podmiot leczniczy musi ustalić i rozliczyć odchylenia. Na koniec okresu w każdym OPK działalności podstawowej na poziomie poszczególnych zasobów (dla każdego zasobu oddzielnie) ustalane są odchylenia między kosztami przypisanymi do wszystkich świadczeń opieki zdrowotnej a kosztami faktycznie poniesionymi.

Kategorie według zasobów	Sposób wyliczenia odchyleń
Produkty lecznicze ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej	Koszty wykazane w systemie finansowo-księgowym – Koszty podstawowego zabezpieczenia – Koszty przypisane do wszystkich świadczeń w okresie
Wyroby medyczne ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej	
Najem/Dzierżawa środków trwałych ewidencjonowanych ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej	
Procedury medyczne realizowane poza podmiotem leczniczym ewidencjonowane z wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej	
Usługi niemedyce ewidencjonowane z wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej	
Lekarze - koszty stałe	
Lekarze - koszty zmienne	
Pielęgniarki i położne - koszty stałe	
Pielęgniarki i położne - koszty zmienne	
Rezydenci – koszty stałe	
Rezydenci – koszty zmienne	
Pozostały personel medyczny - koszty stałe	
Pozostały personel medyczny - koszty zmienne	
Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe	
Pozostałe koszty ośrodka - koszty zmienne	

7.3.2. Odchylenie koryguje koszty poszczególnych zasobów. Podmiot może rozliczyć odchylenia wyłącznie na koszty zasobów związanych z realizacją świadczeń, jak również na wszystkie koszty zasobów (w tym koszty podstawowego zabezpieczenia). Docelowo w jednym i drugim przypadku koszty zostaną doliczone do świadczenia.

7.3.3. Dopuszcza się rozwiązanie uproszczone polegające na sumowaniu kosztów odchylenia na poziomie OPK dla wszystkich zasobów, a następnie doliczanie do świadczeń proporcjonalnie do liczby osobodni w oddziale szpitalnym oraz czasu trwania procedur (lub też liczby procedur, jeśli są one jednorodne) w ośrodku realizującym procedury.

7.3.4.

Przykład 7. Kalkulacja kosztów odchyień w oddziale szpitalnym i ich rozliczanie na zrealizowane świadczenia

Kategorie według zasobów	Koszty wykazane w systemie finansowo-księgowym	Koszty podstawowego zabezpieczenia	Koszty przypisane do wszystkich świadczeń w okresie	Odchylenie
Produkty lecznicze ewidencjonowane ze wskazaniem ...	247 500	-	225 000	22 500
Wyroby medyczne ewidencjonowane ze wskazaniem ...	50 000	-	50 000	0
Najem/Dzierżawa środków trwałych ewidencjonowanych ze wskazaniem ...	0	-	0	0
Procedury medyczne realizowane poza podmiotem leczniczym ewidencjonowane ...	11 400	-	12 000	- 600
Usługi niemedyczne ewidencjonowane z wskazaniem ...	0	-	0	0
Lekarze - koszty stałe	750 000	100 000	500 000	150 000
Lekarze - koszty zmienne	0	-	0	0
Pielęgniarki i położne - koszty stałe	800 000	120 000	580 000	100 000
Pielęgniarki i położne - koszty zmienne	0	-	0	0
Rezydenci – koszty stałe	0	0	0	0
Rezydenci – koszty zmienne	0	-	0	0
Pozostały personel medyczny - koszty stałe	150 000	20 000	130 000	0
Pozostały personel medyczny - koszty zmienne	0	-	0	0
Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe	550 000	50 000	400 000	100 000
Pozostałe koszty ośrodka - koszty zmienne	50 000	-	45 000	5 000

Zakładając, że dostępność praktyczna przyjęta do ustalenia kosztów jednostkowych wyniosła 4500 osobodni oraz, że dostępność rzeczywista wyniosła 4000 osobodni.

Rozliczenie odchyleń:

Odchylenie Lekarze – koszty stałe:

$750\ 000 - 100\ 000 - 500\ 000 = 150\ 000$

odchylenie można rozliczyć wyłącznie na świadczenia 30% z 500 000

albo zarówno na świadczenia jak i na podstawowe zabezpieczenie 25% z 600 000

Odchylenie Pielęgniarki i położne – koszty stałe:

$800\ 000 - 120\ 000 - 580\ 000 = 100\ 000$

odchylenie można rozliczyć wyłącznie na świadczenia 17,2% z 580 000

albo zarówno na świadczenia jak i na podstawowe zabezpieczenie 14,3% z 700 000

Odchylenie Pozostałe koszty ośrodka – koszty stałe:

$550\ 000 - 50\ 000 - 400\ 000 = 100\ 000$

odchylenie można rozliczyć wyłącznie na świadczenia 25% z 400 000

albo zarówno na świadczenia jak i na podstawowe zabezpieczenie 22,2% z 450 000

Podejście uproszczone do rozliczenia odchyleń i zabezpieczenia:

Łączne koszty odchylenia =  $150\ 000 + 100\ 000 + 100\ 000 = 350\ 000$

Odchylenie budżetowe na 1 osobodzień  $350\ 000/4000 = 87,50$  zł/osobodzień

#### **7.4. Rozliczanie kosztów zarządu**

7.4.1. Koszty zarządu rozliczane są na zakończone świadczenia narzutem proporcjonalnie do sumy następujących kosztów świadczenia opieki zdrowotnej:

- 1) osobodni pobytu i opieki medycznej
- 2) procedury medyczna realizowana w ośrodku kosztów działalności podstawowej

według wzoru:

*[Koszty zarządu / (Suma kosztów osobodni i kosztów procedur medycznych realizowanych we wszystkich ośrodkach kosztów działalności podstawowej)] x (Suma kosztów osobodni i kosztów procedur medycznych dla danego świadczenia)*

#### **7.5. Ustalanie kosztu własnego świadczenia opieki zdrowotnej**

7.5.1. Całkowity koszt własny świadczenia obejmuje:

- koszt wykonania świadczenia
- koszty podstawowego zabezpieczenia
- koszty odchyleń
- koszty zarządu

Załącznik nr 1

Tabela 1. Ośrodki kosztów działalności podstawowej

Lp.	Przykłady
1.	Poradnie/ gabinety w POZ
2.	Poradnie /gabinety (AOS,REH,STOM,PSY itp.)
3.	Ośrodki (zespoły) opieki poza szpitalnej
4.	Pomoc doraźna i ratownictwo medyczne
5.	Oddziały Szpitalne i inne komórki organizacyjne w których wykonywana jest działalność medyczna w rodzaju świadczenia szpitalne
6.	Sale zabiegowe/gabinety zabiegowe / pracownie istotnie różnicujące koszt pobytu pacjenta w oddziałach
7.	Blok operacyjny
8.	Sale bloku operacyjnego w przypadku organizacji bloku uwzględniającej wyodrębnienie sal dla specjalności medycznych
9.	Dział anestezjologii (jeżeli funkcjonuje w ramach oddziału)
10.	Pracownie diagnostyczne lub zabiegowe np. RTG,USG, endoskopia, laboratorium
11.	Pracownie wydzielone w ramach zakładu diagnostycznego
12.	Zakłady/ Oddziały opiekuńczo- lecznicze i pielęgnacyjno- opiekuńcze
13.	Zakłady/szpitalne/sanatorium leczenia uzdrowiskowego

Tabela 2. Ośrodki kosztów działalności pomocniczej

Lp.	Przykłady
1.	Izba Przyjęć (dotyczy administracyjnego przyjęcia pacjenta)
2.	Rejestracja pacjentów
3.	Sterylizatornia/ Centralna sterylizacja
4.	Apteka szpitalna
5.	Tlenownia
6.	Dział Kontroli Zakażeń Szpitalnych
7.	Statystyka Medyczna
8.	Kuchnia
9.	Siłownie, agregaty prądotwórcze

10.	Sekcja Czystości i Dezynfekcji
11.	Transport własny
12.	Dźwigi windowe
13.	Magazyn Wymiany Bielizny
14.	Magazyn Gospodarczo - Odzieżowy
15.	Magazyn Techniczny
16.	Kotłownia
17.	Dział Informatyki
18.	Dział Łączności
19.	Dział Techniczny
20.	Dział Gospodarczy
21.	Kaplica
22.	Prosektorium
23.	Archiwum zakładowe

Tabela 3. Ośrodki kosztów zarządu

<b>Lp.</b>	<b>Przykłady</b>
1.	Dział Rozliczeń i Kontraktowania Świadczeń
2.	Dział Marketingu
3.	Dział Obsługi Prawnej
4.	Księgowość i Płace
5.	Dział Zamówień Publicznych
6.	Dział kontrolingu
7.	Administracja
8.	Zarząd/Dyrekcja
9.	Kadry
10.	Dział ds. BHP i ochrony przeciwpożarowej

## Załącznik 2. Nośniki kosztów do rozliczania kosztów wspólnych

Do rozliczenia kosztów prostych wspólnych dla różnych miejsc powstawania lub kosztów, których bezpośrednie powiązanie z ośrodkiem jest w danej jednostce niemożliwe lub niepraktyczne można wykorzystać nośniki kosztów wskazane w tabeli.

Tabela 1. Zalecane nośniki kosztów do rozliczania kosztów wspólnych na ośrodki kosztów

Lp.	Koszty	Zalecany nośnik kosztów
1.	koszty świadczeń pracowniczych	liczba osób zatrudnionych u świadczeniodawcy otrzymujących świadczenia
2.	energia elektryczna	1) zainstalowana moc maszyn i urządzeń; 2) moc źródeł światła; 3) powierzchnia pomieszczeń.
3.	amortyzacja podatek od nieruchomości czynsze koszty utrzymania i ochrony pomieszczeń	powierzchnia pomieszczeń
4.	ubezpieczenia majątkowe	wartość ubezpieczonego majątku
5.	koszty usług telefonicznych	liczba aparatów telefonicznych
6.	koszty sieci komputerowej, amortyzacja programów komputerowych	1) liczba terminali; 2) czas logowania
7.	opłaty za użytkowanie środowiska	normy zanieczyszczeń
8.	ubezpieczenia OC	1) liczba pracowników objętych ubezpieczeniem ważona współczynnikiem odzwierciedlającym ryzyko zasobowe 2) liczba pracowników objętych ubezpieczeniem
9.	PFRON	liczba osób zatrudnionych u świadczeniodawcy

### Załącznik 3. Gromadzenie kosztów współmiernych do przychodów





#### Załącznik 4. Relacje między kosztami w układzie zasobów a kosztami w układzie rodzajowym i kosztów alokowanych

1. Produkty lecznicze ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej  
Produkty lecznicze ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
2. Wyroby medyczne ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej  
Wyroby medyczne ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
3. Najem/Dzierżawa środków trwałych ewidencjonowanych ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej  
Najem/Dzierżawa środków trwałych ewidencjonowanych ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
4. Procedury medyczne realizowane poza podmiotem leczniczym ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej  
Procedury medyczne realizowane poza podmiotem leczniczym ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
5. Usługi niemedyczne ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej  
Usługi niemedyczne (usługi obce) ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej  
Usługi niemedyczne (usługi własne) ewidencjonowane ze wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej
6. Lekarze - koszty stałe  
Wynagrodzenia lekarzy - koszty stałe  
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia lekarzy - koszty stałe  
Umowy cywilno-prawne - lekarze - koszty stałe
7. Lekarze - koszty zmienne  
Wynagrodzenia lekarzy - koszty zmienne  
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia lekarzy - koszty zmienne  
Umowy cywilno-prawne - lekarze - koszty zmienne
8. Pielęgniarki i położne - koszty stałe  
Wynagrodzenia pielęgniarek i położnych - koszty stałe  
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia pielęgniarek i położnych - koszty stałe  
Umowy cywilno-prawne - pielęgniarki - koszty stałe
9. Pielęgniarki i położne - koszty zmienne  
Wynagrodzenia pielęgniarek i położnych - koszty zmienne  
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia pielęgniarek i położnych - koszty zmienne

- Umowy cywilno-prawne - pielęgniarki - koszty zmienne
- 10. Pozostały personel medyczny - koszty stałe
  - Wynagrodzenia pozostałego personelu medycznego - koszty stałe
  - Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia pozostałego personelu medycznego - koszty stałe
  - Umowy cywilno-prawne - pozostały personel medyczny - koszty stałe
- 11. Pozostały personel medyczny - koszty zmienne
  - Wynagrodzenia pozostałego personelu medycznego - koszty zmienne
  - Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia pozostałego personelu medycznego - koszty zmienne
  - Umowy cywilno-prawne - pozostały personel medyczny - koszty zmienne
- 12. Rezydenci – koszty stałe
  - Wynagrodzenia lekarzy rezydentów - koszty stałe
  - Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia lekarzy rezydentów - koszty stałe
- 13. Rezydenci – koszty zmienne
  - Wynagrodzenia lekarzy rezydentów - koszty zmienne
  - Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia lekarzy rezydentów - koszty zmienne
- 14. Pozostałe koszty ośrodka - koszty stałe
  - Zużycie niskocennych środków trwałych
  - Zużycie pozostałych materiałów
  
  - Zużycie energii - w uzasadnionych przypadkach może być uznane za koszt zmienny, jeśli w danym OPK ma taki charakter
  
  - Amortyzacja budynków, lokali, prawa do lokali i obiektów inżynierii lądowej i wodnej
  - Amortyzacja urządzeń technicznych i maszyn
  - Amortyzacja środków transportu
  - Amortyzacja innych środków trwałych
  - Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych
  - Pozostałe wynagrodzenia - koszty stałe
  - Pozostałe Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia - koszty stałe
  - Najem/Dzierżawa budynków, lokali, prawa do lokali i obiektów inżynierii lądowej i wodnej

Najem/Dzierżawa urządzeń technicznych i maszyn  
Najem/Dzierżawa środków transportu  
Najem/Dzierżawa innych środków trwałych  
Najem/Dzierżawa wartości niematerialnych i prawnych

Pozostałe usługi obce

PFRON

Podatek od nieruchomości

Pozostałe podatki i opłaty

Ubezpieczenie OC

Inne pozostałe koszty rodzajowe

Alokowane koszty budynku

Pozostałe koszty ośrodków działalności pomocniczej

15. Pozostałe koszty ośrodka - koszty zmienne

Pozostałe produkty lecznicze

Pozostałe wyroby medyczne

Pozostałe wynagrodzenia - koszty zmienne

Pozostałe Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia - koszty zmienne

Pozostałe usługi niemedyce (usługi obce), których koszt zależy od ilości świadczeń opieki zdrowotnej – koszty zmienne

Pozostałe usługi niemedyce (usługi własne), których koszt zależy od ilości świadczeń opieki zdrowotnej – koszty zmienne

16. Koszty przypisywane do świadczenia w ramach innego ośrodka kosztów- dodatkowa pula kosztów

Procedury medyczne realizowane w innych ośrodkach kosztów działalności podstawowej podmiotu leczniczego  
ewidencjonowane z wskazaniem świadczenia opieki zdrowotnej

Koszty zarządu

Załącznik 5. Nośniki kosztów do rozliczania kosztów ośrodków działalności pomocniczej

Nazwa ośrodka kosztów działalności pomocniczej	Kolejność wyboru klucza rozliczeniowego:		
	(1)	(2)	(3)
Apteka szpitalna, magazyn materiałów	Liczba opakowań jednostkowych	Liczba pozycji na dokumentach RW	Liczba dokumentów RW
Sterylizatornia/ Centralna sterylizacja	Liczba pakietów do sterylizacji x wielkość pakietu	Liczba pakietów do sterylizacji	
Kuchnia	Liczba posiłków wg określonej diety	Liczba posiłków	Liczba osobodni
Pralnia	Liczba kg upranej bielizny x współczynnik wg rodzaju (zwykła, zakaźna, skażona itp.)	Liczba kg upranej bielizny	Liczba osobodni
Centralna tlenownia	Liczba m3 zużytego tlenu	Liczba punktów poboru tlenu	
Spalarnia odpadów	Ilość odpadów wg stopnia skażenia	Masa odpadów	Liczba osobodni
Hydrofornia	Liczba m3 zużytej wody	Liczba osobodni	
Siłownia, agregat prądotwórczy, kotłownia, kompresorownia, gazownia	Wyprodukowane kWh	Moc znamionowa urządzeń (w kW)	Powierzchnia
Jednostki remontowe/utrzymania ruchu/Dział techniczny/Dział aparatury medycznej	Liczba roboczogodzin	Wartość zainstalowanych urządzeń	Powierzchnia
Przewozy zewnętrzne, transport wewnątrzszpitalowy	Liczba km	Liczba roboczogodzin	Liczba pracowników
Dział informatyczny, ośrodek przetwarzania danych	Liczba roboczogodzin	Liczba komputerów	Liczba pracowników
Ochrona środowiska (oczyszczalnia, składowisko odpadów)	Norma ścieków	Liczba osobodni	
Prosektorium	Liczba zgonów	Liczba pacjentów	