

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 398

## Zarządzanie kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowi  
Edward Nowak  
Marcin Kowalewski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska  
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz  
Łamanie: Adam Dębski  
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons  
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska  
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-522-3**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:  
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM



## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Anna Bartoszewicz:</b> Zbilansowana karta wyników jako narzędzie pomiaru pracy komórki audytu wewnętrznego .....	13
<b>Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski:</b> Application of ordinal logit models in the diagnosis of performance measurement system in Polish enterprises .....	24
<b>Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz:</b> Model biznesu w sprawozdawczości polskich spółek publicznych na przykładzie branży energetycznej.....	36
<b>Paulina Belch:</b> Analiza kosztów rodzajowych w sektorze paliwowym.....	53
<b>Anna Bialek-Jaworska:</b> Determinanty kosztów kształcenia w szkołach wyższych .....	62
<b>Leszek Borowiec:</b> Kalkulacja kosztu netto usług transportowych Miejskich Zakładów Autobusowych sp. z o.o. w Warszawie.....	73
<b>Halina Buk:</b> Sprawozdawczość segmentowa bazą informacyjną dla oceny efektywności zarządzania operacyjnego .....	84
<b>Michał Chalastra:</b> Zakres integracji rachunku kosztów tworzonego na potrzeby systemów rachunkowości finansowej i budżetowania – wyniki badań empirycznych.....	96
<b>Małgorzata Czerny:</b> Pomiar dokonań w bankach islamskich .....	105
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Korzyści biologiczne w rachunku opłacalności produkcji rolniczej .....	112
<b>Joanna Dyczkowska:</b> Nowoczesne narzędzia raportowania menedżerskiego w kontekście roli współczesnych controllerów .....	121
<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Financial and non-financial information in performance assessment of public benefit organisations .....	134
<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Mierniki dokonań organizacji pożytku publicznego. Możliwości i ograniczenia stosowania .....	146
<b>Aleksandra Ferens:</b> Identyfikacja i grupowanie kosztów środowiskowych w systemie informacyjnym zarządzania .....	159
<b>Rafał Jagoda:</b> Koszty i korzyści a ryzyko ubezpieczenia należności.....	168
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Pomiar dokonań w obszarze społecznego aspektu odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec pracowników.....	179
<b>Jacek Jaworski, Jacek Woźny:</b> Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w zarządzaniu jednostką podstawową uczelni publicznej.....	189



<b>Wojciech Kariozen:</b> Balanced Scorecard w czołowych polskich uniwersytetach – analiza gotowości do opracowania i wdrożenia .....	200
<b>Magdalena Kludacz:</b> Zasady rachunku kosztów francuskich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych .....	209
<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Uwarunkowania zarządzania kosztami w przemyśle poligraficznym .....	219
<b>Roman Kotapski:</b> Koszty zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na potrzeby kształtowania taryf.....	228
<b>Mariola Kotłowska:</b> Czynniki kreowania wartości przedsiębiorstwa ciepłowniczego.....	239
<b>Robert Kowalak:</b> Sprawozdawczość zarządcza zakładu gospodarowania odpadami .....	249
<b>Marcin Kowalewski:</b> Pomiar i raportowanie dokonań na poziomie strumienia wartości w <i>lean accounting</i> .....	260
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Planowanie kosztów w ujęciu procesowym .....	269
<b>Justyna Kujawska:</b> Koszty administracyjne w szpitalu.....	280
<b>Grzegorz Lew:</b> Pomiar dokonań relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych.....	289
<b>Monika Łada:</b> Rachunek celowego postarzania produktów.....	298
<b>Małgorzata Macuda:</b> Rola benchmarkingu w pomiarze i ocenie dokonań szpitali.....	307
<b>Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer:</b> Pomiar w rachunkowości na tle regulacji międzynarodowych.....	317
<b>Łukasz Matuszak:</b> Rola sprawozdania z działalności w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie.....	327
<b>Jarosław Mielcarek:</b> EBITDA jako podstawa rachunku kosztów docelowych .....	343
<b>Maria Nieplowicz:</b> Organizacyjne aspekty wdrażania zrównoważonej karty wyników .....	354
<b>Edward Nowak:</b> Controlling zorientowany na dokonania przedsiębiorstwa..	363
<b>Marta Nowak:</b> Moral conflict in performance measurement.....	372
<b>Agnieszka Nóżka:</b> Zarządzanie kosztami projektów budowlanych realizowanych zgodnie z procedurami kontraktowymi FIDIC – wybrane problemy .....	380
<b>Ryszard Orliński:</b> Rozliczanie procedur medycznych z wykorzystaniem aplikacji grupera.....	391
<b>Ewa Różańska:</b> Metody oceny i selekcji projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym .....	401
<b>Jolanta Rubik:</b> Zarządzanie kosztami pracy a wymogi CSR.....	411
<b>Beata Sadowska:</b> Rachunek kosztów działań – teoria i praktyka.....	420
<b>Anna Surowiec:</b> Supply chain management practices in SME sector .....	432



<b>Piotr Szczypa:</b> Koncepcja pomiaru osiągnięć w POL-EKO APARATURA spółka jawna .....	441
<b>Olga Szolno:</b> Cele i mierniki monitorowania celów w systemie kontroli zarządczej i budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	450
<b>Łukasz Szydelko:</b> Segmentowy rachunek kosztów i wyników w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy .....	460
<b>Joanna Świerk:</b> Mapa strategii w działalności jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miasta Lublin .....	470
<b>Marcin Wierzbiński:</b> Model biznesowy a strategia i zarządzanie strategiczne.....	481
<b>Beata Zyznarska-Dworczak:</b> Zrównoważone zarządzanie kosztami wobec alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej .....	501

## Summaries

<b>Anna Bartoszewicz:</b> Balanced scorecard as a tool of efficiency measurement of the internal audit unit .....	13
<b>Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski:</b> Wykorzystanie porządkowych modeli logitowych w diagnozie systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstw polskich .....	24
<b>Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz:</b> Business model in the reporting of Polish public companies on the example of the energy sector	36
<b>Paulina Belch:</b> Analysis of generic costs of companies from the petroleum sector.....	53
<b>Anna Bialek-Jaworska:</b> Determinants of the education costs at universities	62
<b>Leszek Borowiec:</b> Calculation of net costs of transport services of Warsaw Bus Company.....	73
<b>Halina Buk:</b> Segment reporting as the information base for evaluation of effectiveness of operating management .....	84
<b>Michał Chalastra:</b> Areas of integration of costing systems created for the purpose of financial accounting and budgeting – the results of empirical research.....	96
<b>Małgorzata Czerny:</b> Performance measurement in Islamic banks .....	105
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Biological benefits in profitability account of agricultural production .....	112
<b>Joanna Dyczkowska:</b> Modern tools of management reporting in the context of roles of contemporary management accountants .....	121
<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Informacje finansowe i niefinansowe w ocenie dokonań organizacji pożytku publicznego .....	134



<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Performance measures for public benefit organization. Opportunities and limitations of their use .....	146
<b>Aleksandra Ferens:</b> Identification and grouping of environmental costs in the management information system.....	159
<b>Rafał Jagoda:</b> Costs and benefits vs. a risk of receivables insurance.....	168
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Performance measures in the area of social context of corporate responsibility towards employees.....	179
<b>Jacek Jaworski, Jacek Woźny:</b> Conceptual frameworks for the use of Balanced Scorecard in the management of the basic unit of public university .....	189
<b>Wojciech Kariozen:</b> Balanced Scorecard in top ranked Polish universities – an analysis of readiness for design and implementation .....	200
<b>Magdalena Kludacz:</b> The principles of cost accounting in French hospitals for the valuation of medical services.....	209
<b>Bartosz Kolodziejczuk:</b> Determinants of business cost management in printing industry .....	219
<b>Roman Kotapski:</b> Costs of water supply system and sewage collection system with the purpose of creating scales of charges .....	228
<b>Mariola Kotłowska:</b> Factors of value creation in a heating company .....	239
<b>Robert Kowalak:</b> Managerial reporting for the waste disposal plants .....	249
<b>Marcin Kowalewski:</b> Value stream performance measurement of lean accounting.....	260
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Cost planning in the process perspective.....	269
<b>Justyna Kujawska:</b> Administrative costs in hospital.....	280
<b>Grzegorz Lew:</b> Performance measurement of customer relationships in enterprises of trade .....	289
<b>Monika Łada:</b> Product planned obsolescence accounting.....	298
<b>Małgorzata Macuda:</b> The role of benchmarking in hospitals' performance measurement.....	307
<b>Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer:</b> Measurement in accounting against international regulations.....	317
<b>Łukasz Matuszak:</b> The role of management commentary of socially responsible enterprise .....	327
<b>Jarosław Mielcarek:</b> EBITDA as a basis for target costing .....	343
<b>Maria Nieplowicz:</b> Organizational aspects of the Balanced Scorecard implementation .....	354
<b>Edward Nowak:</b> Performance-oriented controlling.....	363
<b>Marta Nowak:</b> Konflikt moralny w zarządzaniu dokonaniem .....	372
<b>Agnieszka Nózka:</b> Managing the costs of construction designs carried out in accordance with the FIDIC contract conditions – selected issues .....	380
<b>Ryszard Orliński:</b> Settlement of medical procedures using Gruper applications .....	391



<b>Ewa Różańska:</b> Evaluation and selection methods of research and development projects in socially responsible company .....	401
<b>Jolanta Rubik:</b> Labour costs management vs. CSR requirements.....	411
<b>Beata Sadowska:</b> Cost accounting operations – theory and practice .....	420
<b>Anna Surowiec:</b> Praktyki zarządzania łańcuchem dostaw w sektorze MSP..	432
<b>Piotr Szczypa:</b> The concept of performance measurement in POL-EKO general partnership .....	441
<b>Olga Szolno:</b> Objectives and indicators for monitoring the goals in management control and performance budget in local self-government entities.....	450
<b>Łukasz Szydelko:</b> Segment costs and results accounting in process-oriented management accounting .....	460
<b>Joanna Świerk:</b> Strategy map in the performance of local government units on the example of the city of Lublin.....	470
<b>Marcin Wierzbiński:</b> Business model vs. strategy and strategic management.....	481
<b>Beata Zyznarska-Dworczak:</b> Sustainable costs management in the light of alternative research in management accounting .....	501



**Justyna Kujawska**

Politechnika Gdańska

e-mail: justyna.kujawska@zie.pg.gda.pl

---

## KOSZTY ADMINISTRACYJNE W SZPITALU

---

## ADMINISTRATIVE COSTS IN HOSPITAL

---

DOI: 10.15611/pn.2015.398.26

**Streszczenie:** Na całym świecie obserwuje się wzrost kosztów opieki zdrowotnej. Rosną zarówno koszty świadczeń zdrowotnych, jak i koszty obsługi świadczeń zdrowotnych, czyli koszty administracyjne. Można zauważyć również wzrost obciążeń administracyjnych po stronie personelu medycznego oraz niemedycznego podmiotów leczniczych. Zdecydowanie większa ilość informacji przekazywana jest także płatnikowi. Działania te przyczyniają się do wzrostu kosztów administracyjnych w opiece zdrowotnej. Koszty administracyjne opieki zdrowotnej nie są częstym przedmiotem badań. Brakuje porównań międzynarodowych dla krajów europejskich. Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie wysokości kosztów administracyjnych dużego szpitala w latach 2013-2014 oraz próba pomiaru skuteczności działań administracyjnych. W badanym szpitalu koszty administracyjne stanowią 10% ogółu kosztów i wykazują tendencję malejącą.

**Słowa kluczowe:** opieka zdrowotna, koszty administracyjne w szpitalu, skuteczność działań administracyjnych.

**Summary:** The increase in costs of health care is observed around the world. This growth is connected not only with the increasing costs of health care procedures, but also with the administrative costs related to medical staff, as well as non-medical entities. The amount of information provided to the payer has also increased, which influences the growth of administrative costs. The administrative costs of health care are not frequently analyzed and there is no international comparison of European countries in this filed. The purpose of this paper is to present the administrative costs for a large hospital in the years 2013/2014 and to attempt to measure the effectiveness of administrative activities. In the hospital considered administrative costs account for 10% of total costs, and show a decreasing trend.

**Keywords:** health care, administrative costs in hospital, administrative efficiency.

### 1. Wstęp

Koszty ogólnego zarządu, inaczej nazywane kosztami administracyjnymi, to koszty związane z zarządzaniem, organizacją, kierowaniem i obsługą administracyjną jednostki jako całości. W grupie tych kosztów wyodrębnia się koszty ogólnoadmi-





nistracyjne (np.: wynagrodzenia pracowników zarządu i administracji, delegacje służbowe) i koszty ogólne (np.: utrzymanie terenu, ochrona mienia, koszty zużytej energii) [Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak 2006]. Koszty te wykazują tendencję wzrostową, szczególnie w przypadkach braku nadzoru. Obniżenia kosztów administracyjnych w przypadku podmiotów sektora publicznego odbywa się poprzez delegowanie części zadań na podmioty niższego szczebla. Ze względu na realizowane przez podmioty sektora finansów publicznych zadania nie można uniknąć części ponoszonych kosztów administracyjnych.

Na całym świecie podejmuje się wysiłki służące ograniczeniu kosztów opieki zdrowotnej. Koszty te w ciągu ostatnich dwóch dekad w wielu krajach uległy podwojeniu [Hernández de Cos, Moral-Benito 2014]. Dotyczy to zarówno kosztów udzielania świadczeń, jak i kosztów związanych z działaniami administracyjnymi. W proces przywracania pacjentowi zdrowia zaangażowane są trzy podmioty: pacjent, świadczeniodawca i płatnik. Wydłuża to proces pełnego przepływu usługi, od momentu gdy pacjent zgłasza potrzebę do momentu zapłaty, i sprzyja powstawaniu dodatkowych kosztów administracyjnych. Sytuacja zakładów opieki zdrowotnej jest odmienna niż firm biznesowych ze względu na konieczność prowadzenia dokumentacji medycznej. Zawiera ona informacje wrażliwe, stąd nie może być przetwarzana poza zainteresowanym podmiotem leczniczym oraz udostępniana osobom trzecim. Zarówno w działalności biznesowej, jak i w podmiotach publicznych brakuje opracowań poruszających tematykę optymalnego poziomu kosztów administracyjnych oraz metod oceny efektywności działań administracyjnych.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie wysokości kosztów administracyjnych dużego szpitala oraz próba pomiaru efektywności działań administracyjnych. Zastosowana metoda badawcza to analiza porównawcza struktury i dynamiki kosztów administracyjnych badanego szpitala oraz analiza wskaźnikowa.

## 2. Koszty administracyjne systemów ochrony zdrowia

Bardzo trudno porównuje się wysokość kosztów administracyjnych opieki zdrowotnej pomiędzy różnymi krajami. Trudność ta wynika z samej organizacji systemu ochrony zdrowia, czyli rozwiązań instytucjonalnych, jak też z zakresu prac administracyjnych, które w kolejnych etapach realizacji procesu poprawy zdrowia pacjenta są wykonywane, oraz zasad rachunkowości, według których podlegają one ewidencji. Publikacji porównujących wysokość kosztów administracyjnych funkcjonowania systemów ochrony zdrowia pomiędzy krajami jest bardzo niewiele. Na problemy z porównywalnością kosztów administracyjnych systemów ochrony zdrowia zwracał uwagę już J.P. Poullier [1992]. Porównania te są obecnie możliwe dla państw OECD, które prowadzą narodowe rachunki zdrowia według SHA (System of Health Accounts) [Orosz, Morgan 2004]. Koszty te są przedstawiane jako procent całkowitych wydatków na zdrowie lub jako procent PKB. Dla Polski koszty administracji zdrowia i ubezpieczeń zdrowotnych – HC.7. wyniosły w 2012 r. 1,2% całkowitych



wydatków na zdrowie lub 0,1% PKB (najwięcej w USA, odpowiednio 7,2% i 1,2%, a z krajów europejskich we Francji 5,8% i 0,7% [OECD 2014]). W różnych opracowaniach koszty administracji zdrowia i ubezpieczeń zdrowotnych szacowano dla Polski pomiędzy 1,2-4,7% całkowitych wydatków na zdrowie [Orosz, Morgan 2004; Mathauer, Nicolle 2011]. Wydatki te obejmują działania administracyjne związane z NFZ. Nie ujmują działań administracyjnych jednostek samorządu terytorialnego związanych z ochroną zdrowia oraz kosztów administracyjnych ponoszonych w podmiotach leczniczych, a związanych z obsługą kontraktów i pacjentów.

S. Woolhandler ze współpracownikami od lat 80. zajmuje się badaniem kosztów związanych z opieką zdrowotną w USA [Himmelstein, Woolhandler 1986]. Z jej badań wynika, że koszty administracyjne w szpitalach stanowią około 25% ogółu kosztów, a wynagrodzenia pracowników administracji to 22% ogółu wypłacanych wynagrodzeń w szpitalach w USA [Woolhandler, Himmelstein, Lewontin 1993]. W tym samym czasie, na podstawie informacji statystycznych, porównano koszty administracyjne w szpitalach kanadyjskich i stanowiły one średnio 9-11% całkowitych kosztów [Ontario 1991]. Badania porównujące koszty szpitali amerykańskich nastawionych na zysk i innych wykazały, że najniższe koszty administracyjne zaobserwowano w szpitalach publicznych (22,5% ogółu kosztów), następnie prywatnych nienastawionych na zysk (24,1%), najwyższe koszty administracyjne były w szpitalach nastawionych na zysk (28,6%). Badaniem objęto 5201 szpitali ogólnych [Woolhandler, Himmelstein 1997]. Spotyka się także porównania międzynarodowe kosztów opieki zdrowotnej, szczególnie pomiędzy USA i Kanadą [Woolhandler, Campbell, Himmelstein 2003]. Artykuł S. Woolhandler i wsp. *Costs of health care administration in the United States and Canada* spotkał się z krytyką H. Aarona [2003], który zarzucił błędną metodologię szacowania kosztów i określania ich trendów. Porównywanie kosztów administracyjnych opieki zdrowotnej dwóch krajów wymaga bardzo dokładnej definicji grup kosztów, ewidencji według zdefiniowanych grup, a następnie porównywania ich wysokości z uwzględnieniem siły nabywczej waluty. Z przeprowadzonych badań wynikało, że koszty opieki zdrowotnej w USA były trzy razy wyższe niż w Kanadzie w przeliczeniu na osobę. Oszacowania dla kosztów administracyjnych funkcjonowania szpitali wykazały taką samą proporcję. Wyniki te zostały potwierdzone przez A. Pozen i H. Cutler [2010]. Niedostatki wyżej wymienionego opracowania zostały uzupełnione w 2014 r. wspólnym międzynarodowym artykułem, w którym zbadano koszty funkcjonowania opieki zdrowotnej, w tym koszty administracyjne szpitali w 6 państwach (8 krajach – Anglii, Francji, Holandii, Kanadzie, Niemczech, Stanach Zjednoczonych, Szkocji i Walii). Najwyższe koszty administracyjne zaobserwowano w szpitalach w USA – 25% ogółu kosztów, następnie w Holandii – 20%, 12-15% w krajach tworzących Wielką Brytanię i 12% w Kanadzie. Brakuje informacji dotyczących wysokości kosztów administracyjnych w szpitalach francuskich i niemieckich [Himmelstein i in. 2014]. Opracowanie to jest jednocześnie potwierdzeniem wcześniejszych badań



dotyczących wysokości kosztów administracyjnych w szpitalach, przede wszystkim amerykańskich [Woolhandler, Campbell, Himmelstein 2003].

W literaturze pojawia się także pojęcie skuteczności administracyjnej (*administrative efficiency*). Badań o tej tematyce jest jednak niewiele. Jest to stosunek kosztów administracyjnych do uzyskanych wyników mierzonych wysokością pozyskanych przychodów, liczbą leczonych pacjentów itp. Poszukuje się odpowiedzi na pytanie, czy efekty działań administracyjnych są warte poniesionych kosztów. Korzyścią są także oszczędności w kosztach administracyjnych [Woolhandler, Himmelstein 1991; Carrin, James 2005; Mathauer, Nicolle 2011]. D. Cutler i D. Ly podają inne wskaźniki potwierdzające brak efektywności administracyjnej w ochronie zdrowia USA, np. na jedno łóżko w szpitalu przypada 1,5 pracownika administracji, w Kanadzie 1,1 pracownika [Cutler, Ly 2011].

### 3. Koszty administracyjne w szpitalu X

Szpital będący przedmiotem badań należy do dużych jednostek podległych urzędowi marszałkowskiemu. Szpital w ostatnich latach przechodził wiele zmian organizacyjnych. W 2012 r. osiągnął ujemny wynik finansowy, stąd w drugim półroczu 2013 r. został przekształcony w spółkę prawa handlowego, a w 2014 r. przyłączono do niego inny duży podmiot leczniczy. Zmiany te spowodowały brak porównywalności informacji kosztowych za pełen 2013 i 2014 r. Stąd do dalszej analizy przyjęto informacje księgowo i statystyczne, które dotyczą pierwszego półroczu 2013 i 2014 r. Są to koszty ogólnego zarządu, nazywane dalej kosztami administracyjnymi, koszty ogółem oraz niektóre informacje z zakresu statystyki medycznej, które posłużyły do oceny sprawności działań administracyjnych (np.: liczba pracowników, łóżek, punktów). Analizy dla wcześniejszych lat potwierdziły, że dotychczas koszty i przychody przyrastały równomiernie w ciągu roku. Koszty administracyjne według działów zostały przedstawione w tab. 1.

W szpitalu koszty administracyjne księgowane są na 15 kontach analitycznych do konta koszty ogólnego zarządu. Największy udział w strukturze stanowią koszty ogólnozakładowe, a wśród nich koszty energii cieplnej, elektrycznej, wody, naprawy i konserwacje sprzętu niemedycznego oraz amortyzacja nieodpłatnie przekazanego sprzętu niestanowiąca kosztów uzyskania przychodów. Największą dynamiką charakteryzowały się koszty nowo utworzonego biura zarządu, gdzie najwyższy wzrost wykazały płace. Jest to związane z zatrudnieniem dodatkowej osoby do obsługi członków zarządu. Reorganizacja działu kadr spowodowała przyłączenie działu płac, który wcześniej był elementem działu księgowości. Stąd wzrost kosztów w dziale kadr i płac i spadek w dziale księgowości. Wzmocniona została także rola działu umów i analiz. Zarząd nowego podmiotu przywiązuje bardzo dużą wagę do wysokości kontraktu z NFZ, ale również zabiega o pozyskanie przychodów z innych źródeł. Tabela 2 prezentuje koszty administracyjne pogrupowane według rodzaju.



**Tabela 1.** Grupowanie kosztów administracyjnych w I półroczu 2013 i 2014 r. w szpitalu X

Wyszczególnienie działów administracyjnych	Koszty w I półroczu w zł		Struktura i dynamika kosztów w %		
	2013 r.	2014 r.	2013 r.	2014 r.	2014/2013
Zarząd i dyrekcja	449 824	600 187	4,67	6,08	133,43
Dział kadr i płac	251 775	421 826	2,61	4,27	167,54
Dział księgowości	615 759	480 378	6,39	4,87	78,01
Dział techniczny	361 433	331 391	3,75	3,36	91,69
Dział gospodarczy	581 484	606 398	6,04	6,14	104,28
Inne samodzielne stanowiska	552 480	495 689	5,74	5,02	89,72
Koszty ogólnozakładowe	5 274 610	5 411 962	54,77	54,84	102,60
Lekarz zakładowy	102 976	14 993	1,07	0,15	14,56
Dział umów i analiz	99 792	130 588	1,04	1,32	130,86
Dział zamówień publicznych	128 718	129 508	1,34	1,31	100,61
Dział statystyki, rozliczeń i dokumentacji szpitala	549 082	482 691	5,70	4,89	87,91
Biuro zarządu / Dział organizacji i nadzoru	100 731	188 486	1,05	1,91	187,12
Dział informatyki i telekomunikacji	290 468	268 960	3,02	2,73	92,60
Zespół radców prawnych	272 190	217 329	2,83	2,20	79,84
Dział rozliczeń	-	88 731	-	0,90	-
Suma	9 631 322	9 869 118	100,00	100,00	102,47

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów szpitala X.

**Tabela 2.** Koszty według rodzaju w I półroczu 2013 i 2014 r. w szpitalu X

Koszty rodzajowe	I półrocze 2013 r. w zł	I półrocze 2014 r. w zł	Struktura w 2013 r. w %	Struktura w 2014 r. w %	Dynamika 2014/2013
Amortyzacja	1 835 971	2 378 863	19,06	24,10	129,57
Zużycie materiałów i energii	1 342 077	984 665	13,93	9,98	73,37
Usługi obce	984 446	1 696 158	10,22	17,19	172,30
Podatki i opłaty	319 566	266 648	3,32	2,70	83,44
Wynagrodzenia	3 093 370	3 001 197	32,12	30,41	97,02
Świadczenia na rzecz pracowników	731 920	628 789	7,60	6,37	85,91
Pozostałe koszty	1 323 972	912 798	13,75	9,25	68,94
SUMA	9 631 322	9 869 118	100,00	100,00	102,47

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów szpitala X.

Największy udział w strukturze kosztów administracyjnych stanowią płace. Ich udział wynosił w granicach 30%. Pracownicy administracji zatrudniani są na umowę o pracę i na umowy cywilnoprawne. Prawie 1/4 część kosztów stanowi



amortyzacja, a kolejną usługi obce (17% udział w strukturze). Koszty usług obcych w badanym okresie wykazały się największą dynamiką, wzrosły o ponad 700 tys. zł na skutek wzrostu kosztów ogólnozakładowych. Wzrost ten spowodowany był pojawieniem się usług dozoru mienia, wywozu odpadów niebezpiecznych, konserwacji zieleni oraz robót ogólnobudowlanych. Znaczny wzrost kosztów amortyzacji spowodowany był aktualizacją wyceny majątku wniesionego do spółki w formie aportu. Wzrost kosztów administracyjnych w 2014 r. o 2,5% w porównaniu z 2013 r. spowodowany był wzrostem kosztów usług obcych o 70%, amortyzacji o 30% i spadkiem wszystkich pozostałych pozycji kosztów rodzajowych.

W tabeli 3 zostały zaproponowane i obliczone wskaźniki, których zadaniem jest pokazanie skuteczności działań administracyjnych. Są to proste wskaźniki wykorzystywane w analizie ekonomicznej [Nowak 2014; Hrynkiewicz (red.) 2001] oparte na formule ilorazu, gdzie w liczniku znajdują się koszty administracyjne lub zatrudnienie w administracji, a w mianowniku inne wielkości ekonomiczne lub statystyczne. Zastosowano również wskaźniki zaproponowane w pracy D. Cutler i D. Ly [2011].

**Tabela 3.** Wskaźniki skuteczności administracyjnej szpitala X

Wskaźniki	Jednostka	2013 r.*	2014 r.*
$\frac{\text{Koszty administracyjne}}{\text{Koszty ogółem}}$	%	10,18	9,05
$\frac{\text{Koszty administracyjne}}{\text{Liczba leczonych pacjentów}}$	zł/osobę	241,55	176,49
$\frac{\text{Koszty administracyjne}}{\text{Liczba łóżek}}$	zł/łóżko	8 206,18	7 722,31
$\frac{\text{Koszty administracyjne}}{\text{Liczba punktów}}$	zł/punkt	2,26	1,40
$\frac{\text{Koszty administracyjne}}{\text{Liczba lekarzy}}$	zł/osobę	61 693,77	54 833,00
$\frac{\text{Koszty administracyjne}}{\text{Liczba pracowników administracyjnych}}$	zł/osobę	32 319,87	32 464,20
$\frac{\text{Koszty administracyjne}}{\text{Liczba pracujących}}$	zł/osobę	16 0354,91	15 388,52
$\frac{\text{Liczba pracowników administracyjnych}}{\text{Liczba łóżek}}$	osoba/łóżko	0,25	0,24
$\frac{\text{Liczba pracowników administracyjnych}}{\text{Liczba lekarzy}}$	-	0,48	0,42
$\frac{\text{Liczba pacjentów}}{\text{Liczba pracowników administracyjnych}}$	-	133,80	183,95

\* odpowiednie wielkości zostały przeliczone dla pełnych lat<sup>1</sup>.

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów szpitala X.

<sup>1</sup> W przypadku ilorazu strumienia i zasobu wielkość zasobu została podzielona przez dwa.



Zauważone tendencje w kształtowaniu się kosztów administracyjnych w badanym okresie należy ocenić pozytywnie. Udział kosztów administracyjnych w kosztach ogółem waha się w granicach 10%. Zauważyć można spadek udziału kosztów ogólnego zarządu, co może świadczyć o poprawie skuteczności działań administracyjnych. Koszty ogółem w omawianym szpitalu w pierwszej połowie 2014 r. wzrastały szybciej niż koszty administracyjne. W 2014 r. na każdego leczonego pacjenta przypadało około 177 zł kosztów administracyjnych, gdzie rok wcześniej o 65 zł więcej. Zmniejszeniu uległy koszty administracyjne przypadające na jedno łóżko. W 2014 r. pojawiły się dwa nowe oddziały z 16 łózkami rzeczywistymi<sup>2</sup>, które wpłynęły na poprawę kształtowania się prezentowanego wskaźnika. Bardzo interesującą wielkością są koszty administracyjne przypadające na jeden zakontraktowany punkt. W pierwszym półroczu 2013 r. badany szpital otrzymał z NFZ kontrakt na realizację 4,2 mln punktów, a w 2014 – 7 mln punktów. Wyższa liczba punktów wynika z większej liczby programów lekowych i wyższego kontraktu na ambulatoryjną opiekę specjalistyczną (AOS). W 2014 r. wysokość kontraktu na świadczenia szpitalne nie zmieniła się. Średnia cena punktu w AOS jest zróżnicowana i wynosi około 10 zł, a w leczeniu szpitalnym 52 zł. Zmniejszenie udziału kosztów administracyjnych przypadających na 1 punkt o 86 gr należy ocenić pozytywnie. Koszty administracyjne przypadające na pracujący w szpitalu personel w badanym okresie wykazały tendencję malejącą, gdyż zwiększeniu uległa liczba osób pracujących, szczególnie lekarzy. Zdecydowana większość pracujących lekarzy to lekarze kontraktowi. Koszty obsługi lekarza niezależnie od wymiaru czasu pracy są zbliżone. Każda wystawiona przez niego faktura musi być sprawdzona, zaakceptowana i zapłacona. Koszty obsługi ubezpieczeń społecznych, urlopów, zwolnień zostały przerzucone na pracujących lekarzy. Taki sposób zatrudniania personelu obniża koszty obsługi. Zmniejszeniu uległa także nieznacznie liczba pracowników administracyjnych. Jeden pracownik administracyjny przypada na 4 łóżka szpitalne (w USA na jedno łóżko przypada 1,5 pracownika). Lekarzy pracujących w szpitalu jest ponad dwa razy więcej niż pracowników administracji, gdy tymczasem w USA proporcja ta jest dokładnie odwrotna. W 2014 r. 184 leczonych pacjentów przypadało na jednego pracownika administracji, podczas gdy rok wcześniej 134 pacjentów.

#### 4. Zakończenie

Poziom kosztów administracyjnych w szpitalu będącym przedmiotem badania wyniósł około 10% kosztów ogółem. Taki udział kosztów administracyjnych charakterystyczny jest dla państw, gdzie w systemie ochrony zdrowia funkcjonuje jeden płatnik, a finansowanie pochodzi z budżetu państwa. Przekształcenie szpitala w spółkę prawa handlowego przyczyniło się do poprawy skuteczności działań administracyjnych. Przeprowadzone badanie nie upoważnia do żadnych uogólnień, ale

<sup>2</sup> Łóżka rzeczywiste to suma łóżek na koniec każdego miesiąca podzielona przez liczbę miesięcy.





wskazuje na konieczność prowadzenia dalszych analiz na większej grupie podmiotów leczniczych celem ukazania tendencji w kształtowaniu się kosztów administracyjnych w polskich szpitalach, w warunkach niskiego finansowania tych podmiotów. Pewnym niedostatkim tego opracowania jest porównywanie realiów Polski z kosztownym, przerośniętym biurokracją systemem amerykańskim. Wyraźnie brakuje tego typu opracowań dotyczących funkcjonowania europejskich systemów ochrony zdrowia. Systemy ochrony zdrowia w państwach Europy Zachodniej funkcjonują sprawnie, są stabilne i nie ma konieczności porównania ich. Benchmarking procesów czy funkcji jest konieczny w państwach Europy środkowej i wschodniej gdzie systemy ochrony zdrowia przechodzą transformację i działają w zmiennych warunkach.

Poziom kosztów administracyjnych systemu ochrony zdrowia zależny jest od organizacji tego systemu. Najniższe koszty administracyjne zaobserwowano w systemach finansowanych z budżetu państwa, następnie tych z jednym płatnikiem, a najdroższe są systemy z wieloma płatnikami publicznymi i prywatnymi, którzy konkurują między sobą [Hussey, Anderson 2003]. Na wysokość kosztów administracyjnych płatnika i świadczeniodawcy wpływa także sposób finansowania świadczeń. Najtańszy jest system finansowania za pomocą stawki kapitacyjnej lub budżetu globalnego. Dość kosztowny jest system finansowania oparty na DRG (w Polsce – jednorodne grupy pacjentów), a najdroższy system indywidualnego rozliczania się za każdą zrealizowaną usługę [Miller 2009]. Zaobserwowano także, że poziom kosztów administracyjnych zależy od sposobu finansowania inwestycji. Niski jest w przypadku centralnego – budżetowego finansowania inwestycji i ulega zwiększeniu w przypadku indywidualnego pozyskiwania kapitałów przez podmiot leczniczy [Himmelstein i in. 2014]. Większe koszty administracyjne zaobserwowano również w państwach, które mają niski poziom wyceny świadczonych usług i występują problemy ze ściąganiem należności od płatnika [Mohammed i in. 2014].

## Literatura

- Aaron H.J., 2003, *The costs of health care administration in the United States and Canada – questionable answers to a questionable question*, „The New England Journal of Medicine”, vol. 349, no. 8, s. 801-803.
- Carrin G., James Ch., 2005, *Key performance indicators for the implementation of social health insurance*, „Applied Health Economics and Health Policy”, vol. 4, issue 1, s. 15-22.
- Cutler D., Ly D., 2011, *The (paper)work of medicine: understanding international medical costs*, „Journal of Economic Perspectives”, vol. 25, no. 2, s. 3-25.
- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., 2006, *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa.
- Hernández de Cos P., Moral-Benito E., 2014, *Determinants of health-system efficiency: evidence from OECD countries*, „International Journal of Health Care Finance and Economics”, no. 14, s. 69-93.



- Himmelstein D., Jun M., Busse R., Chevreur K., Geissler A., Jeurissen P., Thomson S., Vinet M.A., Woolhandler S., 2014, *A comparison of hospital administrative costs in eight nations: US costs exceed all others by far*, „Health Affairs”, vol. 33, no. 9, s. 1586-1594.
- Himmelstein D., Woolhandler S., 1986, *Cost without benefit. Administrative waste in U.S. health care*, „The New England Journal of Medicine”, vol. 314, no. 7, s. 44-445.
- Hryniewicz J. (red.), 2001, *Mierniki i wskaźniki w systemie ochrony zdrowia*, Instytut Spraw Publicznych, Warszawa.
- Hussey P., Anderson G.F., 2003, *A comparison of single -and multi-payer health insurance system and options for reform*, „Health Policy”, no. 66, s. 215-228.
- Mathauer I., Nicolle E., 2011, *A global overview of health insurance administrative costs: what are the reasons for variations found?*, „Health Policy”, vol. 102, issue 2-3, s. 235-246.
- Miller H.D., 2009, *From volume to value: better ways to pay for health care*, „Health Affairs”, vol. 28, no. 5, s. 1418-1428.
- Mohammed S., Souares A., Bermejo J.L., Sauerborn R., Dong H., 2014, *Performance evaluation of a health insurance in Nigeria using optimal resource use: health care providers perspectives*, „BMC Health Services Research”, no. 14, s. 127-139.
- Nowak E., 2014, *Analiza sprawozdań finansowych*, PWE, Warszawa.
- OECD, 2014, Health statistics, <http://stat.oecd.org> (20.02.2015).
- Ontario 1991, Ministry of Health, Hospital statistics 1988/1989, Toronto, Government of Ontario.
- Orosz E., Morgan D., 2004, *SHA-based national health accounts in thirteen OECD countries: a comparative analysis*, OECD, Paris.
- Poullier J.P., 1992, *Administrative costs in selected industrialized countries*, „Health Care Financing Review”, vol. 13, no. 4, s. 167-172.
- Pozen A., Cutler D., 2010, *Medical spending differences in the United States and Canada: the role of prices, procedures, and administrative expenses*, „Inquiry”, vol. 47, no. 2, s. 124-134.
- Woolhandler S., Campbell T., Himmelstein, D., 2003, *Costs of health care administration in the United States and Canada*, „New England Journal Medicine”, vol. 349, no. 8, s. 768-775.
- Woolhandler S., Himmelstein D., 1991, *The deteriorating administrative efficiency of the U.S. health care system*, „The New England Journal of Medicine”, vol. 324, no. 18, s. 1253-1258.
- Woolhandler S., Himmelstein D., 1997, *Costs of care and administration at for-profit and other hospitals in the United States*, „The New England Journal of Medicine”, vol. 336, no. 11, s. 769-774.
- Woolhandler S., Himmelstein D., Lewontin J., 1993, *Administrative costs in U.S. hospitals*, „The New England Journal of Medicine”, vol. 329, no. 6, s. 400-403.

