



SPECYFIKA KOSZTÓW POŚREDNICH W KONTEKŚCIE DZIAŁALNOŚCI SZPITALA PUBLICZNEGO

Agnieszka Kister

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie
Wydział Ekonomiczny

Streszczenie: Celem badań jest określenie istoty kosztów pośrednich i czynników ich kształtujących na przykładzie szpitala publicznego. Koszty pośrednie stanowią znaczącą pozycję w strukturach kosztów poniesionych na ochronę zdrowia i dotyczących działalności szpitali publicznych. Są złożoną kategorią, problematyczną w pomiarze, rozliczaniu, kalkulacji i analizie, na którą składają się m.in. finansowe efekty nieprawidłowości w realizacji działalności medycznej i niemedycznej – koszty niezgodności. Wśród elementów kształtujących poziom kosztów pośrednich należy wskazać czynniki o charakterze ekonomicznym i pozaekonomicznym.

Słowa kluczowe: koszty pośrednie, koszty niezgodności, szpital publiczny

DOI: 10.17512/znpcz.2018.2.08

Wprowadzenie

Koszty pośrednie i problemy związane przede wszystkim z ich identyfikacją, pomiarem, rozliczaniem oraz analizą pozostają nierozstrzygnięte. Problematyczne staje się także określenie czynników je kształtujących, gdy badaniu podlegają procesy zachodzące w ochronie zdrowia czy też w szpitalu publicznym. W dalszym ciągu w ustawodawstwie brakuje jednoznacznego podejścia do określenia kosztów pośrednich i odnoszenia ich na obiekt kalkulacji kosztów. Kierownikom jednostek pozostawia się zatem pewną swobodę w określaniu oraz rozliczaniu tychże kosztów. Do nich będzie zatem wciąż należało ustalanie reguł rachunku kosztów pośrednich i identyfikacja źródeł powstawania kosztów.

Koszty pośrednie w ochronie zdrowia, a więc w skali makro, należy wiązać głównie z występowaniem choroby i jej leczeniem. W skali mikro natomiast, np. z punktu widzenia szpitala, mają związek ze świadczeniem usług zdrowotnych i procesami wspierającymi te usługi. Koszty takie stanowią znaczącą wartość w strukturze wszystkich kosztów. W krajach Europy Zachodniej obejmują one ponad połowę wszystkich kosztów towarzyszących występowaniu chorób (Jakubczyk i in. 2010, s. 42; Kowalczyk 2012, s. 667; Banaszek, Żak 2017, s. 41-50). Wiedza o tej grupie kosztów i wskazanie na jej użyteczność zajmuje badaczy zarówno nauk medycznych, jak i ekonomicznych (Koopmanschap, Rutten 1993, s. 446-454; Koopmanschap i in. 1995, s. 171-189; Iljas 1998, s. 563-569). Z punktu widzenia tych pierwszych nauk szczególnie istotne jest szacowanie kosztów pośrednich wybranych chorób (raport: *Metodyka pomiaru ...*). Z punktu widzenia drugich zaś – występują odmienne problemy. Są nimi nie tylko pomiar i rozliczanie kosztów, co

ma szczególny wpływ na osiągnięte wyniki oraz prezentację innych wielkości ujętych w sprawozdaniach finansowych. Do nich należy też m.in. analiza, w tym poznanie czynników, które koszty te kształtują. Ponadto ważne jest rozpatrywanie istoty kosztów pośrednich, których elementem są koszty niezgodności. Koszty niezgodności zaznaczyły się w literaturze jako koszty błędów stwierdzonych wewnątrz i na zewnątrz przedsiębiorstwa. Dotyczą także kosztów przekroczenia wymagań (Zymonik 2002, s. 80).

Celem badań jest określenie istoty kosztów pośrednich i czynników ich kształtujących. Dokonano krytycznej analizy piśmiennictwa. Przeprowadzono także badania w zakresie analizy orzeczeń sądowych w sprawach dotyczących błędów medycznych zaistniałych w szpitalach publicznych w latach 2012-20161. W ich wyniku m.in. poznano strukturę kosztów niezgodności, na którą maksymalnie złożyły się: odszkodowanie szpitala wobec pokrzywdzonego, zadośćuczynienie, renta oraz koszty sądowe.

Istota kosztów pośrednich i znaczenie ich pomiaru w zarządzaniu szpitalem publicznym

Koszty pośrednie definiowane są jako te, których nie da się przypisać w sposób bezpośredni do obiektu kosztów (Hass-Symotiuk (red.) 2010, s. 198). Występują wtedy, gdy nie jest możliwe określenie bezpośredniej relacji o charakterze przyczynowo-skutkowym między danym zasobem a tymże obiektem. Charakteryzują się tym, że istnieje konieczność zastosowania do ich rozliczenia odpowiedniego klucza, przy czym klucz powinien być pomocny w wiarygodnym odzwierciedleniu poniesionych kosztów w wartości poszczególnych obiektów (Świdarska (red.) 2003, s. 1-5). Obiekt, jak również zdefiniowane koszty, które powinny być do niego przypisane, są jasno określone w Rozporządzeniu Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. 2015 poz. 581; Baran 2016, s. 11-15). Ustawodawca nie określił jednak, które z kosztów traktowane są jako pośrednie, zostawiając w tym względzie pewną swobodę wewnętrznym decydom podmiotu leczniczego. Brak jest także wyraźnego określenia kosztów bezpośrednich, istota kosztów pośrednich może być rozpatrywana na tle tych drugich. Za kryterium podziału kosztów na bezpośrednie i pośrednie przyjmuje się związek kosztów z nośnikiem kosztów, którym jest jednocześnie obiekt kosztów, a więc np. zasób, procedura lub pacjent. Podział taki determinuje inny zakres kosztów bezpośrednich (węższy) i inny pośrednich (szerszy) (Nóżka 2005, s. 350). Szersze ujęcie kosztów pośrednich, jak definiuje A. Jaruga, oznacza tę część kosztów własnych produkcji, których ustalenie bezpośrednio za pomocą dokumentów źródłowych w odniesieniu do jednostek kalkulacyjnych jest niemożliwe lub nieopłacalne w danych warunkach. Może być

¹W latach 2012-2016 sąd zasądził od 11 szpitali z populacji 35 szpitali publicznych na rzecz pacjentów i ich rodzin łączną kwotę 5 626 088,31 zł. Z uwagi na dane poufne zawarte w orzeczeniach sądowych w sprawach przeciwko szpitalom publicznym w zakresie błędów medycznych, nie jest możliwe zaprezentowanie kosztów niezgodności i podanie wartości nałożonych obciążeń na szpitale w odniesieniu do poszczególnych szpitali.

także nieistotne. Rozlicza się je zatem za pomocą kluczy podziałowych (Jarugowa 1972, s. 23). Problematyka kosztów pośrednich, w szczególności w zakresie ich rozliczania nie tylko na nośniki kosztów, ale także na miejsca powstawania kosztów, podejmowana była m.in. przez B. Binkowskiego (Binkowski 1964, s. 30-31). Nieprawidłowe rozliczanie ma wpływ na podejmowanie niewłaściwych decyzji kierowniczych (Johnson 1992, s. 16-17; Szychta 2008, s. 162). Jako przyczynę tego stanu rzeczy wskazuje się stosowanie uproszczonych procedur rozliczania tychże kosztów według zasad pełnego rachunku kosztów².

Koszty pośrednie przypisywane są głównie działalności podstawowej, w takim kontekście zostają analizowane najczęściej. Przyporządkowane są różnym obiektom kosztów, możliwym do określenia, w szpitalu publicznym. Do nich, jak wynika ze wskazanego wyżej Rozporządzenia, zalicza się: przedmiot kalkulacji kosztów (np. zasób ekonomiczny), procedurę medyczną, wyodrębniony ośrodek kosztów oraz pacjenta. Mając na względzie obiekty kosztów, jak choćby zasoby ekonomiczne występujące u świadczeniodawcy: np. ludzkie, rzeczowe, finansowe oraz inne wskazane obiekty, pojawia się problem ich wyceny. Jest ona determinowana nie tylko ujęciem kosztów pośrednich w przekrojach miejsc powstawania przed ich ostatecznym rozliczeniem na obiekty, ale także:

- dokładnym przyporządkowaniem do szeregów czasowych,
 - właściwym doбором kluczy i metod rozliczania tychże kosztów,
- a ponadto
- wykorzystaniem czynników wpływających na poziom tych kosztów (Naumiuk 2012, s. 303).

Koszty pośrednie z całą pewnością uznać należy za kategorie trudne do pomiaru. Wynika to nie tylko z braku jednoznacznych wytycznych, które klucze rozliczeniowe są najbardziej adekwatne, a więc z pozostawienia przez ustawodawcę tutaj pewnej swobody w wyborze podmiotowi leczniczemu. Trudność ta powodowana jest także brakiem wyraźnego zdefiniowania, co należy uznać za koszt pośredni. W standardzie rachunku kosztów nie ma również zapisu, jakie rodzaje kosztów pośrednich mają być przypisane do obiektu pomiaru kosztów ściśle powiązanego ze świadczeniem usług medycznych.

Koszty pośrednie należy wiązać nie tylko z działalnością podstawową. Wobec braku wyraźnej, ustawowej definicji również koszty finansowe mogą być uznane za koszty pośrednie. Stają się nimi także pozostałe koszty operacyjne, w postaci nałożonych i naliczonych kar oraz grzywien na podmiot leczniczy za zaistniałe nieprawidłowości w działalności. Zidentyfikowane nieprawidłowości wyrażone wartościowo określane są w literaturze jako koszty niezgodności.

W zarządzaniu szpitalem publicznym liczy się jakość i precyzja informacji kosztowej generowanej przez system rachunkowości finansowej oraz jakość i dostępność informacji pozyskanej z systemu rachunkowości zarządczej. Na jakość tę wpływa dokładność prowadzonych rozliczeń kosztów pośrednich, szczególnie

²Rozliczanie kosztów ogólnych na ośrodki odpowiedzialności prowadziło do posługiwania się kategorią zysku danego ośrodka odpowiedzialności jako podstawy systemów motywacyjnych, kontroli i oceny wyników działalności ośrodka.

istotnych dla potrzeb wyceny i konstruowania sprawozdań. Dla zarządzających szpitalem jakość również jest istotna, ale przede wszystkim liczy się dostępność do informacji, także tych, które mogą wpływać na negatywny obraz podmiotu. Koszty niezgodności pod postacią nałożonej kary, nawet gdy nie stanowią dotkliwej wartości, będą wyzwać działania, których następstwem będą kolejne koszty – towarzyszące działaniom naprawczym. Z tego powodu wskazana grupa kosztów pośrednich powinna być wnikliwie analizowana.

Koszty niezgodności jako koszty pośrednie

Dowodów na istnienie pojęcia kosztów niezgodności dostarcza literatura krajowa (Skrzypek, Czternastek 1995, s. 4-10; Skrzypek 2000, s. 156-157; Lisiecka 2000; Wawak, 1996, s. 78; Zymonik 1998, s. 245) i zagraniczna (Juran Gryna 1988, s. AII 3; Jarlier, Charvet-Protat 2000, s. 125-131). Koszty te definiowane są jako jedna z kategorii kosztów jakości – koszty błędów, w odróżnieniu od kosztów zgodności (prewencji i kontroli). Błędy, choć nie powinny mieć miejsca w działalności szpitala publicznego, to jednak są nieuniknione. Mogą wystąpić na skutek zaniedbania personelu medycznego podczas realizacji świadczenia zdrowotnego i dodatkowo na skutek świadczenia usług przez naprawiających błęd. To z kolei wiąże się np. z dodatkowymi kosztami zapłaty za usługi, wykorzystania przestrzeni, użycia aparatury, leków, środków opatrunkowych, specjalistycznego sprzętu czy świadczenia dodatkowych usług. Powodem wystąpienia kosztów niezgodności może być marnotrawstwo zasobów czy też wydłużenie się procesu świadczenia usług. Koszty te towarzyszą nie tylko wskazanemu procesowi głównemu w działalności podmiotu leczniczego, wiążą się również z realizacją procesów wspierających, a więc procesów administracyjnych. Tu wyróżnić można koszty niezgodności powstałe przy sporządzaniu zamówień materiałów (np. leków, środków opatrunkowych), przy realizacji procesów kontrolnych, przy konstruowaniu wszelkiego rodzaju sprawozdań, dokumentacji medycznej, pracowniczej i pozostałej (np. ofertowej).

Na podstawie powyższych rozważań można wyodrębnić klasyfikację kosztów niezgodności w podziale na:

- koszty niezgodności powstałe przy świadczeniu usług zdrowotnych (proces główny) oraz
- koszty niezgodności towarzyszące procesom wspierającym świadczenie usług zdrowotnych (procesy pomocnicze).

Rozpatrując jednak pozycje kosztów niezgodności, np. koszty błędów medycznych, w kontekście kosztów pośrednich należy stwierdzić, że ich określenie nie jest jednoznaczne. Wartość kosztów błędów stwierdzona w wyniku orzeczenia ustanowionego przez sąd może być przypisana jednemu obiektowi kosztów – pacjentowi. Może być też rozliczona na kilka obiektów kosztowych – zarówno na pacjenta, jak

i członków jego rodziny³. Uznanie zatem danego kosztu jako pośredniego jest umowne i zależne od wcześniejszej decyzji kierownictwa podmiotu.

Realizacja procesów niemedyceńskich, w szczególności administracyjnych, stanowi znaczące źródło kosztów (Li, Rosenman 2001, s. 523-538). W praktyce analiza kosztów procesów administracyjnych dokonywana jest na podstawie danych pochodzących z tradycyjnego rachunku kosztów, bez traktowania tych wielkości jako koszty niezgodności. Stanowią jednocześnie pokaźną część kosztów związanych z zarządzaniem (McNealy 1993). Koszty niezgodności powstałe w trakcie realizacji procesów pomocniczych, w tym administracyjnych, z pozoru nie rodzą wątpliwości, czy należy traktować je jako koszty pośrednie, czy bezpośrednio, przychyłając się ku pierwszemu podejściu. Decyzja o tym, czy koszt rozliczać, a więc uznać go za koszt pośredni, czy nie (traktować jako koszt bezpośredni), zależna jest od powiązania kosztu z obiektem, a więc zasobem lub zasobami, procedurą lub procedurami czy pacjentem. Należy tu podkreślić, że rozliczanie kosztów niezgodności jako kosztów pośrednich na obiekty kosztów jest bezcelowe. Celowe jest jednak analizowanie istoty kosztów pośrednich powiązane z analizą czynników wpływających na ich poziom, w szczególności w kontekście warunków, w jakich funkcjonują szpitale, a więc i otoczenia (Chluska 2008, s. 10-12).

Czynniki wpływające na poziom kosztów pośrednich

Poziom kosztów w podmiotach publicznych wyznaczany jest głównie rodzajem prowadzonej działalności – świadczeniem usług zdrowotnych finansowanych przez Narodowy Fundusz Zdrowia, ale także oferowanych komercyjnie, ponadto szkoleniowych oraz w zakresie promocji zdrowia. Rodzaj działalności determinuje określony poziom kosztów, przy czym nie zawsze poziom ten wynika z zachowania zasady racjonalnego gospodarowania. Istnieje nawet założenie o istnieniu niepełnej racjonalności publicznych podmiotów, w tym szpitali publicznych (Frączkiewicz-Wronka 2009, s. 27-30). Wpływ na to zjawisko mają w dużej mierze uwarunkowania instytucjonalne. Ponadto poziom kosztów pośrednich wyznaczany jest przez inne czynniki. Wszystkie można podzielić na ekonomiczne i pozaekonomiczne. Ekonomiczne są powiązane z chęcią uzyskania przez szpital publiczny satysfakcjonujących wyników. Wiązą się zatem z podjęciem działań ograniczających poziom kosztów. Druga grupa czynników jest znacznie szersza. Zaliczyć można do niej nie tylko uwarunkowania polityczne, ale prawne, kulturowe, społeczne czy też modę. Wiązą się z uzależnieniem poziomu kosztów pośrednich m.in. od decyzji rządu, organów założycielskich i zewnętrznych instytucji – organów kontrolnych, np. Państwowej Inspekcji Sanitarnej. Ta ostatnia instytucja może nakazać dostosowanie warunków sanitarnych do istniejących aktualnie wymogów prawnych, co znacznie zwiększy poziom wszystkich kosztów. Poziom ten może także wzrosnąć w wyniku odgórnego nakazu zwiększenia zatrudnienia (decyzja Ministerstwa

³Wnioski te wyprowadzono na podstawie analizy orzeczeń sądowych udostępnionych przez sąd za lata 2012-2016. Kalkulacji dokonuje sąd w oparciu o przepisy prawa.

Zdrowia lub organu założycielskiego). Może nastąpić ograniczenie ilości zwolnień pracowników jako decyzja uzasadniona społecznie (głównie podyktowana decyzją organu założycielskiego). Innymi decyzjami mogą okazać się dokonywanie zakupów w ramach tzw. grup zakupowych czy podejmowanie outsourcingu wywołane pewnym trendem (modą) wśród szpitali. Podane przykłady wskazują, że działania mogą być także nieracjonalne i niezgodne z rachunkiem ekonomicznym (raporty NIK)⁴. Wskazane czynniki w dużej mierze przyczyniają się do powstania kosztów pośrednich. Z uwagi na samodzielność kierownika jednostki, ich poziom może być także zależny od decyzji podejmowanych przez niego.

Podsumowanie

Istota kosztów pośrednich, a także sposób ich rozliczania, jest trudnym zagadnieniem i nie do końca jednoznacznym. Budzi wiele wątpliwości, szczególnie gdy koszty pośrednie rozpatrywane są w kontekście działalności szpitala publicznego. Mimo analizowania tego problemu na polu naukowym, definicje kosztów pośrednich, choć określone w literaturze przedmiotu są jasne i zrozumiałe, to nie wskazują przykładów tychże kategorii. Specyficzną grupą kosztów pośrednich są koszty niezgodności określane jako finansowa miara stwierdzonych błędów.

Działalność szpitali publicznych w sposób naturalny pociąga za sobą koszty, a tym samym determinuje zarówno wiele prostych, ale i złożonych obiektów kosztów, co zależne jest w dużej mierze od ilości i rodzajów kontraktów, ilości łóżek, struktury organizacyjnej czy podejmowania działalności komercyjnej. Różnorodność obiektów sprawia, że trudno jest do nich przyporządkować i następnie rozliczyć na nie koszty pośrednie. Trudność ta wynika z uznania, co w danym szpitalu stanowi koszt pośredni, a także z braku kompletnego wykazu kluczy rozliczeniowych do tych kosztów. To stanowisko autorki może być w przyszłości uzupełnione o badania ankietowe i wywiady skierowane do pracowników działów finansowo-księgowych szpitali publicznych.

Należy podkreślić, że aktualnie jeszcze obowiązujący standard rachunku kosztów z całą pewnością ułatwił identyfikację różnorodnych kosztów na potrzeby sprawozdawcze i zarządcze. Zapewne podkreślił wagę szczegółowej identyfikacji, pomiaru i rozliczeń kosztów, choć nie wszystkich. Także wcześniejsze rozwiązania prawne (Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. ...) odnoszące się do rachunku kosztów, choć miały bardziej ogólny charakter, to nie nastroczały większych trudności w pomiarze kosztów. Były dostosowane do potrzeb użytkowników w mniejszym zakresie dla wewnętrznych, w większym dla zewnętrznych. Z uwagi na istotność problemu istnieje konieczność stałego analizowania tych potrzeb, choć należy tu nadmienić, że były one rozpatrywane m.in. z punktu widzenia organów założycielskich z innych perspektyw (Hass-Symotiuik 2011, s. 55-73; Baran 2011). Należy uznać to za dobre rozwiązanie

⁴ Dowodem istnienia czynników powodujących znaczące koszty, w tym koszty pośrednie, są informacje zawarte w raportach Najwyższej Izby Kontroli analizowane za lata 2012-2016 dostępne na stronie NIK.

nie, ale podkreślić trzeba, że potrzeby użytkowników informacji kosztowych powinny być również analizowane pod innymi kątami.

Brakuje jednoznacznego podejścia do określenia kosztów pośrednich i odnośzenia ich na obiekt kalkulacji kosztów. Zostawiono w nim jednocześnie kierownikom jednostek pewną swobodę w określaniu i rozliczaniu tychże kosztów. Do nich będzie zatem wciąż należało ustalanie reguł rachunku kosztów pośrednich i identyfikacja źródeł kosztów niezgodności. Wszystkie bowiem łącznie stanowią znaczącą wartość w strukturze kosztów.

Zainteresowanie problematyką kosztów pośrednich jest ciągle aktualne, ponieważ wiele zagadnień pozostaje nierozstrzygniętych. Problematyczne jest to, czy należy zwiększyć zakres ujawnień informacji o kosztach w sprawozdaniu finansowym w postaci kosztów niezgodności. W opinii autora te informacje powinny znaleźć się wyłącznie w raportach wewnętrznych. Niewykluczone jednak, że – wzorem rozwiązań amerykańskich w kwestii publikacji publicznych raportów o jakości szpitali – także w Polsce informacje np. o źródłach powstania kosztów niezgodności mogą być jawne.

Literatura

1. Banaszek M., Żak A. (2017), *Wpływ rachunku ABC na ocenę działalności przedsiębiorstwa*, „Journal of Capital Market and Behavioral Finance”, Vol. 3(7).
2. Baran W. (2011), *System rachunkowości zarządczej w zakładach opieki zdrowotnej w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 63(119).
3. Baran W. (2016), *Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 442.
4. Binkowski B. (1964), *Metody rozliczania kosztów pośrednich produkcji*, PWE, Warszawa.
5. Chluska J. (2008), *Model rachunku kosztów standardowych świadczeń zdrowotnych szpitala*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
6. Frączkiewicz-Wronka A. (2009), *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce ochrony zdrowia*, Wolters Kluwer, Warszawa.
7. Hass-Symotiuł M. (red.) (2010), *Rachunkowość. System informacji finansowych Zakładów Opieki Zdrowotnej*, Wolters Kluwer, Warszawa.
8. Hass-Symotiuł M. (2011), *Zbiory informacji generowane przez szpitale publiczne na potrzeby organów założycielskich w świetle badań*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 44.
9. <https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/> (dostęp: 21.03.2018).
10. Iljas B. (1998), *How to Calculate Indirect Costs in Economic Evaluations*, „Pharmacoeconomics”, Vol. 13(1). DOI: 10.2165/00019053-199813050-00008
11. Jakubczyk M., Wrona W., Macioch T., Golicki D., Niewada M., Hermanowski T. (2010), *Koszty pośrednie w ocenie technologii medycznych*, „Polski Merkurusz Lekarski”, nr 28(163).
12. Jarlier A., Charvet-Protat S. (2000), *Can Improving Quality Decrease Hospital Costs?*, „International Journal for Quality in Health Care”, Vol. 12(2). DOI: 10.1093/intqhc/12.2.125
13. Jarugowa A. (1972), *Koszty pośrednie w przedsiębiorstwach przemysłowych. Rachunek i kontrola*, PWE, Warszawa.
14. Johnson H.Th. (1992), *Relevance Regained. From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment*, The Free Press, New York.

15. Juran M., Gryna F.M. (1988), *Juran's Quality Control Handbook*, 4th Edition, McGraw-Hill, New York.
16. Koopmanschap M.A., Rutten F.F.H. (1993), *Indirect Costs in Economic Studies*, „Farmacoeconomics”, Vol. 4(6). DOI: 10.2165/00019053-199304060-00006
17. Koopmanschap M.A., Rutten F.F., Martin van Inveld B., Roijen L. (1995), *The Friction Cost Method for Measuring Indirect Costs of Disease*, „Journal of Health Economics”, Vol. 14(2). DOI: 10.1016/0167-6296(94)00044-5
18. Kowalczyk M. (2012), *Zakres wykorzystania rachunku kosztów działań w sektorze finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 50.
19. Li T., Rosenman R. (2001), *Estimating Hospital Costs with a Generalized Leontief Function*, „Health Economics”, Vol. 10(6). DOI: 10.1002/hec.605
20. Lisiecka K. (2000), *Koszty jakości*, [w:] J. Bagiński (red.), *Menedżer jakości*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Warszawskiej, Warszawa.
21. McNealy R.M. (1993), *Making Quality Happen*, Chapman & Hall, London.
22. *Metodyka pomiaru kosztów pośrednich w polskim systemie zdrowia*, Sprawne Państwo, EY, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Raport_Metodyka_pomiaru_kosztow_posrednich_17.09/\\$FILE/Raport_Metodyka%20pomiaru%20kosztow%20posrednich_17.09.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Raport_Metodyka_pomiaru_kosztow_posrednich_17.09/$FILE/Raport_Metodyka%20pomiaru%20kosztow%20posrednich_17.09.pdf) (dostęp: 12.03.2018).
23. Naumiuk T. (2012), *Koszty w rachunkowości finansowej*, Infor Ekspert, Warszawa.
24. Nóżka A. (2005), *Ewolucja systemu rachunku kosztów*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia”, nr 39.
25. Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. 1998 nr 164 poz. 1194).
26. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. 2015 poz. 581).
27. Skrzypek E. (2000), *Jakość i efektywność*, Wydawnictwo UMCS, Lublin.
28. Skrzypek E., Czernastek L. (1995), *Koszty jakości – aspekty teoretyczne i praktyczne*, PTE, Lublin.
29. Szychta A. (2008), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
30. Świdarska G.K. (red.) (2003), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Difin, Warszawa.
31. Świdarska G.K. (red.) (2014), *Koszty w opiece zdrowotnej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
32. Wawak T. (1996), *Controlling kosztów jakości*, Międzynarodowe Sympozjum Aplikacyjne, „ISO 9000 Forum”, Uniwersytet Jagielloński, Kraków.
33. Zieliński T. (2007), *„As Easy As ABC”. Rachunek kosztów działań prosty jak abecadło*, Infor, Warszawa.
34. Zymonik Z. (1998), *Rola kosztów jakości w kompleksowym zarządzaniu przez jakość*, „Prace Naukowe Instytutu Organizacji i Zarządzania Politechniki Wrocławskiej. Konferencje”, nr 68(21).
35. Zymonik Z. (2002), *Koszty jakości w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2002.

THE CHARACTER OF INDIRECT COSTS IN THE CONTEXT OF PUBLIC HOSPITALS' ACTIVITIES

Abstract: The aim of the research was to determine the issue of indirect costs and factors shaping them on the example of a public hospital. Indirect costs constitute a significant item in the structures of costs incurred for health care and for the operation of public hospitals. They are a complex category, problematic in measurement, accounting, calculation and analysis. They consist of, inter alia, financial effects of irregularities in the implementation of medical and non-medical activities – costs of irregularities. Among the elements shaping the level of indirect costs, we can indicate factors of an economic and non-economic nature.

Keywords: indirect costs, costs of irregularities, public hospital