

Magdalena Kludacz

Politechnika Warszawska

RACHUNEK KOSZTÓW DOCELOWYCH I MOŻLIWOŚCI JEGO WYKORZYSTANIA W SZPITALACH

1. Wprowadzenie

System opieki zdrowotnej w Polsce znajduje się w trakcie przeobrażeń. Reforma służby zdrowia, zmiana systemu finansowania usług zdrowotnych i pogłębiające się kłopoty finansowe szpitali przyczyniły się do zwrócenia uwagi na problemy związane z zarządzaniem finansami tych jednostek. Jednym z najistotniejszych problemów związanych z funkcjonowaniem szpitali są generowane przez nie koszty.

Problematyka kosztów stała się przedmiotem uwagi dopiero po usamodzielnieniu szpitali oraz zwiększeniu ich autonomii decyzyjnej. Działanie w warunkach rynkowych wymaga od wszystkich jednostek poszukiwania nowych rozwiązań, które zapewnią racjonalizację kosztów oraz efektywne wykorzystanie posiadanych zasobów. Nowe warunki funkcjonowania szpitali wymuszają przejście od kalkulacji kosztów do zarządzania kosztami, co oznacza planowanie ich struktury i wielkości z uwzględnieniem pożądanego przez pacjentów jakości usług medycznych, podejmowanie działań organizatorskich umożliwiających osiągnięcie wyznaczonych celów oraz motywowanie pracowników do zaangażowania w poprawę efektywności wykorzystania posiadanych zasobów. Jednym z narzędzi strategicznego zarządzania kosztami jest rachunek kosztów docelowych.

2. Istota i cele rachunku kosztów docelowych

Rachunek kosztów docelowych (*target costing*) powstał w praktyce japońskich przedsiębiorstw produkcyjnych w latach siedemdziesiątych XX wieku. Po raz pierwszy był on zastosowany i wykorzystany w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwie Toyota Motor Corporation (1977). W późniejszym okresie został wprowadzony do większości japońskich przedsiębiorstw przemysłu samochodowego, elektrycznego, maszynowego i urządzeń precyzyjnych. Znajduje również zastosowanie w wielkich przedsiębiorstwach amerykańskich i europejskich¹.

Rachunek kosztów docelowych od czasów pierwszych zastosowań podlegał ewolucji. Współcześnie jest on uważany nie tylko za środek i technikę kształtowania wartości zorientowaną na obniżenie kosztów produkcji, lecz również za metodę strategicznego zarządzania kosztami lub metodę zarządzania rozwojem produktu. W literaturze przedmiotu istnieje wiele definicji rachunku kosztów docelowych. Wybrane definicje zostały przedstawione w tab. 1.

Tabela 1. Definicje rachunku kosztów docelowych

Autor	Definicja
P. Horvath ²	Rachunek kosztów docelowych to system planowania, zarządzania i kontroli kosztów, stosowany przede wszystkim w fazie planowania nowego wyrobu, służący do optymalizacji kosztów produkcji.
A. Jabłoński, M. Jabłoński ³	Rachunek kosztów docelowych jest to zestaw metod zarządzania zorientowanych na cele strategiczne w obszarze kosztów. Zestaw ten jest ukierunkowany na ustalenie kosztów na etapie projektowania i rozwoju produktu w celu późniejszego monitorowania i pomiaru kosztów w fazie wytwarzania produktu, co ma zapewnić odpowiednią, oczekiwaną rentowność z uwzględnieniem całego cyklu jego życia
I. Sobańska ⁴	Rachunek kosztów docelowych to proces ustalania długookresowego celu (koszt przyszłego produktu) w fazie projektowania wyrobu. Realizacja tego celu powinna odbywać się już w fazie wytwarzania (w całym cyklu życia produktu).

Źródło: opracowanie własne.

Z przytoczonych definicji wynika, że zakres rachunku kosztów docelowych jest znacznie szerszy niż zakres tradycyjnych rachunków kosztów. Nie jest on ograniczony do ustalania kosztów wytwarzania, uwzględnia bowiem wszystkie koszty, jakie mogą się pojawić w całym cyklu życia produktu. Niezależnie od przyjętej definicji, głównym celem systemu *target costing* jest dążenie do maksymalnej

¹ A. Szychta, *Systemy target costing w praktyce przedsiębiorstw*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000 nr 3, s. 2.

² F. Robinson, *A Practical Guide to Target Costing*, CIMA, Londyn 1999, s. 2.

³ A. Jabłoński, M. Jabłoński, *Target Costing i Kaizen Costing jako narzędzie ciągłego doskonalenia w obszarze kosztów*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2005 nr 4.

⁴ I. Sobańska, *Rachunek kosztów celu (target costing) w strategicznym zarządzaniu kosztami*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP nr 45, Warszawa 1998.

obniżki kosztów poprzez możliwie najlepsze zaprojektowanie przyszłego produktu przy zachowaniu jego wysokiej jakości. *Target costing* jest często utożsamiany z planowaniem kosztów, ponieważ dotyczy przyszłych okresów wytwórczych, a jego zastosowanie rozpoczyna się w fazie projektowania wyrobu oraz planowania cen sprzedaży i wielkości produkcji. Najważniejsze pojęcia związane z rachunkiem kosztów docelowych przedstawiono w tab. 2.

Tabela 2. Pojęcia związane z rachunkiem kosztów docelowych

Pojęcie	Definicje
Cena docelowa	Cena dla danego produktu o określonej funkcjonalności, która najprawdopodobniej będzie mogła zostać osiągnięta.
Marża docelowa	Marża, która według założeń strategicznych jest oczekiwana w związku z wprowadzeniem nowego produktu.
Koszt dopuszczalny	Maksymalny koszt dozwolony przez kierownictwo jednostki, ustalony jako różnica między docelową ceną, a docelową marżą. Jest to koszt determinowany przez rynek oraz wymagania zarządu dotyczące rentowności produktu.
Koszty bieżące	Koszty, uwzględniające warunki istniejących w przedsiębiorstwie procesów i technologii. Jest to kwota kosztu, po której mógłby zostać wytworzony produkt bez dokonywania usprawniających zmian w procesie produkcyjnym.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: S. Sojak, H. Józwiak, *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 60.

Koszt docelowy to pojęcie, które jest różnie rozumiane w literaturze przedmiotu i w praktyce gospodarczej. Trzy najczęściej stosowane podejścia do istoty kosztu docelowego przedstawiono w tab. 3.

Tabela 3. Różne podejścia do istoty kosztu docelowego

Podejście	Definicje
Koszty docelowe w ujęciu Sakuraja	Koszt, który osiąga się w wyniku zastosowania różnych technik (np. analizy wartości) w etapie planowania, projektowania i konstrukcji produktu. Powinien być równy albo zbliżony do kosztu dopuszczalnego.
Koszty docelowe w Toyota Motors Corporation	Koszt docelowy oznacza różnicę między kosztem bieżącym a kosztem dopuszczalnym produktu. Stanowi główny cel redukcji kosztów, ustalony dla wszystkich działów jednostki.
Koszty docelowe w firmie Nissan	Koszt docelowy jest równy kosztowi dopuszczalnemu i jednostka musi podjąć wszelkie działania, aby obniżyć koszt bieżący do jego poziomu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: A. Szychta, *Systemy target costing w praktyce przedsiębiorstw*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000 nr 3, s. 2.

Niezależnie od podejścia do pojęcia kosztu docelowego, najważniejszym zadaniem w systemie *target costing* jest podjęcie różnych czynności na etapie planowania, projektowania i konstruowania wyrobu, które mają na celu zlikwidowanie różnicy między kosztem bieżącym a kosztem dopuszczalnym.

W szpitalu rachunek kosztów docelowych powinien koncentrować się przede wszystkim na fazie planowania procesu leczenia pacjenta z daną jednostką chorobową, w której ustala się podstawowe procedury medyczne do wykonania, ilość i rodzaj niezbędnych leków, czas potrzebny na wykonanie świadczeń medycznych i czas pobytu pacjenta w szpitalu. To właśnie od tego etapu zależy większość ponoszonych kosztów, a możliwość ich redukcji już po rozpoczęciu procesu leczenia jest ograniczona. Stosowanie rachunku kosztów docelowych może ułatwić podejmowanie trafnych decyzji, jak również ograniczyć ryzyko pojawienia się w trakcie leczenia dodatkowych, nieprzewidzianych kosztów. Podstawowym celem zastosowania rachunku kosztów docelowych w szpitalu jest zatem umożliwienie kierownictwu proaktywnego zarządzania kosztami, związanego z planowaniem i kontrolą kosztów, a w efekcie ich racjonalizacji na wszystkich etapach procesu leczenia pacjenta. Istotnym uzupełnieniem rachunku kosztów docelowych jest system ciągłego wprowadzania usprawnień do procesu technologicznego i organizacji pracy (*kaizen costing*). W szpitalu w efekcie wprowadzonych udoskonaleń powinna nastąpić obniżka kosztów oraz poprawa wydajności pracy na różnych stanowiskach w trakcie leczenia pacjenta. Szczególne miejsce w tym systemie zajmuje analiza odchyleń między założoną kwotą redukcji kosztów a kwotą faktycznego zmniejszenia kosztów. Pozwala ona na identyfikację przyczyn tych odchyleń i podejmowanie dalszych działań korygujących.

3. Fazy i etapy rachunku kosztów docelowych

W rachunku kosztów docelowych wyróżnia się najczęściej dwie fazy:

1) fazę założeń – wstępne ustalenie kosztu docelowego, które w szpitalu można przeprowadzić już w czasie planowania procesu leczenia, po dokładnym określeniu wszystkich jego elementów, a więc procedur medycznych potrzebnych do wykonania, wymaganych leków, liczby dni, jakie pacjent musi przebywać na oddziale itp.,

2) fazę realizacji (osiągnięć) – sprawdzenie, czy wyznaczony koszt docelowy może zostać osiągnięty, tzn. czy można tak zaplanować proces leczenia, aby nie przekroczyć poziomu kosztu docelowego.

W fazie założeń, aby ustalić koszt docelowy, niezbędne jest dokładne określenie procedury postępowania. W jej ramach można wyodrębnić kilka podstawowych etapów:⁵

⁵ P. Prewysz-Kwinto, *Rachunek kosztów docelowych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002 nr 1, s. 41.

- ustalenie kosztu dopuszczalnego, czyli kosztu wyznaczonego przez NFZ,
- określenie docelowego kosztu procesu leczenia pacjenta,
- ustalenie kosztów docelowych poszczególnych elementów tego procesu (procedur medycznych, leków, kosztów opieki lekarskiej i pielęgniarskiej).

Proces ustalenia kosztu dopuszczalnego rozpoczyna się od określenia docelowej ceny sprzedaży. Tradycyjne metody ustalania cen, tj. według formuł kosztowych, są nieodpowiednie i nie mają żadnej wartości w jednostkach, które chciałyby działać według zasad *target costing*. Traktują one koszty jednostkowe produktu jako zmienną niezależną. W rachunku kosztów docelowych punktem wyjścia są dane pochodzące z rynku – rynkowa cena oferowanego produktu. W szpitalu może to być cena oferowana przez płatnika.

Następną czynnością procedury rachunku kosztów docelowych jest ustalenie docelowego zysku produktu. W wyniku odjęcia od docelowej ceny docelowego zysku następuje ustalenie dopuszczalnego kosztu produktu, który stanowi punkt wyjścia do wyznaczenia kosztu docelowego. Warto jednak zaznaczyć, że szpitale są instytucjami *non profit* (nie są nastawione na zysk), dlatego ich hierarchia celów jest odmienna niż w jednostkach ukierunkowanych na zysk. Z misji szpitali wynika potrzeba świadczenia usług medycznych wysokiej jakości, koniecznych do ratowania zdrowia i życia pacjentów objętych opieką⁶. Z tego powodu można przyjąć, że w przypadku szpitali publicznych nie będzie znaczącej różnicy między kosztem dopuszczalnym a ceną docelową. Koszt dopuszczalny stanowi punkt wyjścia do wyznaczenia kosztu docelowego, a różni się on od niego tym, że nie uwzględnia posiadanych zasobów i możliwości finansowych podmiotu.

Koszt docelowy produktu ustala się w drugim etapie systemu *target costing*, który rozpoczyna się od analizy kosztu bieżącego. Różnica między wyższym kosztem bieżącym a kosztem dopuszczalnym (niższym) stanowi kwotę obniżki kosztów, do której osiągnięcia powinno się dążyć. Kwotę potencjalnej redukcji kosztów można podzielić na dwie części – osiągalną i nieosiągalną⁷. Niemożliwa do osiągnięcia część obniżki kosztów stanowi strategiczne wyzwanie wymagające redukcji w dłuższym okresie. Powiększa ona koszt dopuszczalny, tworząc docelowy koszt, stanowiący barierę, której nie można przekroczyć.

W celu wyznaczenia kosztu docelowego można wykorzystać jedną z trzech następujących metod:⁸

- metodę planowania odgórnego (*top down*) – poziom docelowego kosztu jest ustalany przez naczelne kierownictwo; w metodzie tej nie biorą udziału pracownicy niższych szczebli;

⁶ Szerzej w: S.S. Skortel, A.D. Kałużny, *Podstawy zarządzania opieką zdrowotną*, Fundacja Zdrowia Publicznego, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne „Vesalius”, Kraków 2001.

⁷ A. Szychta, *Target costing jako narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000 nr 1, s. 25.

⁸ A. Jarugowa, W. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997, s. 77.

- metodę planowania oddolnego (*bottom up*) – poziom docelowego kosztu jest szacowany przez pracowników związanych bezpośrednio z procesem leczenia pacjenta;
- metodę mieszaną – kierownictwo naczelne ustala koszt docelowy, jednocześnie aktywizując poszczególnych pracowników do włączenia się w szacowanie kosztów poszczególnych elementów procesu leczenia.

W systemie rachunku kosztów docelowych wątpliwości budzi precyzyjne określenie zakresu kosztów docelowych produktu i metoda, za której pomocą powinny być one przeliczane na obiekty kosztów. Systemy rachunku kosztów docelowych stosowane w przedsiębiorstwach produkcyjnych uwzględniają najczęściej strukturę kosztów typową dla klasycznego rachunku kosztów pełnych.

Problematyka rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej została uregulowana Rozporządzeniem Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 22 grudnia 1998 roku⁹. Opisana w tym rozporządzeniu metodologia umożliwia wyliczenie kosztów różnych obiektów kalkulacyjnych, zarówno najdrobniejszych świadczeń zdrowotnych, procedur medycznych, jak i świadczeń bardziej zagregowanych, takich jak leczenie konkretnej jednostki chorobowej lub cały proces leczenia pacjenta w szpitalu. Każdy szpital prowadzący rachunek kosztów zgodnie z obowiązującymi przepisami oraz dostosowany do swoich indywidualnych potrzeb jest w stanie z dużą dokładnością skalkulować bieżące, indywidualne koszty leczenia pacjenta.

Postępując zgodnie z koncepcją rachunku kosztów docelowych, należy również ustalić koszty docelowe każdego elementu procesu leczenia pacjenta (badań diagnostycznych, leczenia inwazyjnego i bezinwazyjnego opieki lekarskiej i pielęgniarskiej na oddziale itp.). Koszty te warunkują dopuszczalne ceny zakupu leków, materiałów medycznych, liczbę dni pobytu pacjenta na oddziale itp. Określa się przy tym, jakie procedury medyczne, badania mają być wykonane, aby został osiągnięty najważniejszy cel procesu leczenia pacjenta – powrót pacjenta do zdrowia. Zestawienie wszystkich elementów procesu leczenia pacjenta stanowi podstawę do podjęcia decyzji, które z nich będą wymagały zwiększenia kosztów, a których koszty należy obniżyć zgodnie z zasadą, iż koszt docelowy nie może być przekroczony. Po dokładnej analizie takiego zestawienia można również dojść do wniosku, że niektórych elementów tego procesu (np. badań diagnostycznych) nie opłaca się wykonywać we własnym zakresie.

Celem fazy realizacji rachunku kosztów docelowych w szpitalu będzie takie zaplanowanie procesu leczenia, aby odbył się on zgodnie z ustalonymi wcześniej kosztami docelowymi. Najczęściej okazuje się, że satysfakcjonujący poziom kosztu docelowego jest znacznie niższy od aktualnego kosztu bieżącego. Zgodnie z podstawową zasadą rachunku kosztów docelowych, koszt docelowy nie może zostać przekroczony. W przedsiębiorstwach oznacza to, że jednostka nie zdecyduje

⁹ Rozporządzeniem Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU 1998 nr 164, poz. 1194.

się na produkcję wyrobu, dopóki nie uda się zredukować kosztu wyrobu do poziomu kosztu docelowego. Do obniżenia kosztu produktu wykorzystuje się takie narzędzia, jak np. analiza wartości czy rachunek kosztów ciągłego doskonalenia – *kaizen costing*¹⁰. *Kaizen costing* to system ciągłego ulepszania procesu technologicznego i organizacji pracy, czego bezpośrednim skutkiem jest obniżka kosztów oraz poprawa wydajności pracy. Sugestie usprawnień przedstawiają zatrudnieni pracownicy. Realizowane są te pomysły, które mogą przyczynić się do obniżki kosztów, usprawnienia zarządzania i ulepszenia produktu.

W szpitalu, gdy w trakcie planowania postępowania medycznego nie uda się osiągnąć kosztu docelowego, oczywiście nie można podejmować decyzji o zaniechaniu leczenia pacjenta. Należy natomiast założyć, że koszty uda się obniżyć poprzez wprowadzenie usprawnień już w trakcie procesu leczenia. W dążeniu do osiągnięcia kosztów docelowych powinni brać udział wszyscy pracownicy szpitala. Efektem ich działań może być usprawnienie procesu leczenia, zmiana leków na tańsze i równocześnie jakościowo lepsze, modyfikacja organizacji i metod leczenia itp. Ważną rolę na tym etapie odgrywają, obok pracowników medycznych, pracownicy działów rachunkowości, ponieważ ich zadaniem jest ustalenie, czy proponowane pomysły obniżki kosztów mają sens z finansowego punktu widzenia. Sprawdzają oni np. ceny zakupu określonych leków, obliczają, jak zmiana ceny wpływa na koszt całego procesu leczenia. Pracownicy medyczni natomiast oceniają, czy dane propozycje są wykonalne z medycznego punktu widzenia i czy są one do zaakceptowania przez pacjentów.

4. Aspekt motywacyjny rachunku kosztów docelowych

Rachunek kosztów docelowych nie jest wyłącznie metodą kalkulacji i może być rozumiany jako swoista filozofia zarządzania. W tej koncepcji ogromną wagę przywiązuje się do kapitału ludzkiego. W system ciągłego doskonalenia powinni być włączeni wszyscy pracownicy szpitala (lekarze, pielęgniarki, pracownicy techniczni i administracyjni). Ustalony koszt docelowy stanowi cel, który muszą osiągnąć poprzez zaplanowanie nowego lub zmodyfikowanie dotychczasowego sposobu leczenia pacjenta z daną jednostką chorobową. Pod uwagę powinny być brane ich sugestie dotyczące poprawy jakości, wydajności, czasu trwania i kosztów poszczególnych elementów procesu leczenia pacjenta. Zgodnie z zasadami rachunku kosztów docelowych pracownicy powinni być zintegrowani w ramach tzw. zespołów międzyfunkcyjnych, co sprzyja rozwojowi wiedzy i umiejętności członków zespołów, którzy stykają się z różnymi dziedzinami, opiniami, poglądami (procedura medyczna jest czymś innym dla lekarza, a czymś innym dla pracownika ad-

¹⁰ Szerzej na temat metod wspomagających osiągnięcie kosztu docelowego w: S. Sojak, H. Józwiak, *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 155-166.

ministracji). Tworzone w ramach *target costing* zespoły międzyfunkcjonalne powinny otrzymać sporą część uprawnień decyzyjnych.

Delegowanie odpowiedzialności na zespoły międzyfunkcjonalne może być czynnikiem motywującym i zwiększającym satysfakcję z pracy. Poprzez ustalenie celów, limitów kosztów w rachunku kosztów docelowych można skutecznie motywować pracowników do ich osiągnięcia. Istotna dla motywacyjnej funkcji rachunku kosztów docelowych jest trudność określania zadań, za których realizację odpowiada pracownik. Jeśli bowiem wielkości docelowe są postrzegane jako nie-realistyczne, poziom motywacji może się obniżyć. Wyznaczone zadania nie mogą być ani zbyt łatwe, ani zbyt trudne. Najsilniejszą motywację wywołuje praca średnio trudna. Oznacza to, że pracownicy powinni realizować te zadania, które w niewielkim stopniu przewyższają ich możliwości. Pracownicy silniej angażują się wtedy, gdy mają świadomość wpływu na podejmowane decyzje oraz poczucie odpowiedzialności za powodzenie określonego zadania, niż wtedy, gdy są tylko wykonawcami ogólnie ustalonych planów. Ważnym elementem rachunku kosztów docelowych są pertraktacje prowadzone z kierownictwem na różnych szczeblach zarządzania. Pertraktacje te zmierzają do osiągnięcia kosztów docelowych i są one wspomagane odpowiednim systemem motywowania.

5. Możliwości wykorzystania rachunku kosztów docelowych w szpitalach

Działalność medyczna jest obszarem niezwykle trudnym do wdrożenia jakichkolwiek instrumentów sterowania kosztami. Wynika to zarówno ze specyfiki usług zdrowotnych, jak i statusu jednostek świadczących te usługi. Szpitale są najbardziej złożonymi podmiotami wśród zakładów opieki zdrowotnej i to one mają największe problemy z zarządzaniem czy wręcz utrzymaniem się na rynku usług medycznych. Szpital jest definiowany jako zakład opieki zdrowotnej charakteryzujący się stałą gotowością do przyjmowania pacjentów oraz zapewniania im całodobowej, wszechstronnej i kwalifikowanej opieki medycznej, polegającej na obserwacji, rozpoznaniu i leczeniu¹¹. Szpital publiczny różni się od standardowej firmy pod trzema względami: pacjenci nie płacą za usługi, ponieważ opieka finansowana jest przez płatników, szpitale są organizacjami typu *non profit* i nie mają właścicieli, którzy upominaliby się o zyski. Z jednej strony szpital jest traktowany jako jednostka gospodarcza, a z drugiej jako podmiot realizujący istotne cele społeczne (udzielanie pomocy wszystkim potrzebującym). Dlatego stanowi on podmiot gospodarczy o szczególnym charakterze.

Na potrzeby systemu *target costing* szpital może być traktowany jako zakład produkcyjny, który wykorzystuje zasoby (praca ludzka, aparatura medyczna, leki) i świadczy usługi medyczne pacjentom. Mogą to być usługi hotelowe, diagno-

¹¹ R. Jachowicz, *Zarys technologii współczesnego szpitala*, PZWL, Warszawa 1970, s. 23.

styczne, opieki lekarskiej i pielęgniarskiej, związane z rutynowymi czynnościami przy przyjmowaniu pacjentów, jak i zabiegi wymagające najwyższej specjalizacji (np. przeszczepy serca, operacje onkologiczne, intensywne terapie).

Specyficzną cechą działalności medycznej szpitali jest zindywidualizowany charakter świadczeń (ściśle związany z określonym pacjentem) oraz trudność ich standaryzacji. Pacjenci na ogół korzystają z wielu usług jednocześnie, przy czym sam proces świadczenia tych samych usług może mieć różny czas i przebieg w zależności od kwalifikacji kadry medycznej, wyposażenia szpitala w sprzęt medyczny, a także od rodzaju jednostki chorobowej i stanu zdrowia pacjenta. Zastosowanie tych samych leków u pacjentów o podobnej diagnozie nie musi dać tych samych efektów, a wyniki operacji mogą być różne.

Istotną cechą działalności medycznej szpitali jest zatem znaczna swoboda w wyborze technologii procesu świadczenia tych usług przez lekarzy. Swoboda ta sprzyja zastosowaniu rachunku kosztów docelowych, gdyż dokonywany w jej ramach wybór daje możliwość wpływu na wykorzystanie zasobów w trakcie postępowania medycznego, dochodzenia do kosztu docelowego i racjonalizowania kosztów działalności medycznej. Już na etapie planowania sposobu leczenia pacjenta z daną jednostką chorobową można dokonać wyboru odpowiednich leków, badań, procedur medycznych, tak aby dostarczyć pacjentowi usługę o pożądanej jakości po koszcie wyznaczonym w rachunku kosztów docelowych.

Warto zwrócić uwagę, że *target costing* może być wykorzystany w tworzeniu standardów medyczno-ekonomicznych DRG (*diagnosis related groups* – system jednorodnych grup pacjentów). W standardach tych zakłada się, iż możliwe jest zarejestrowanie i opisanie procesu leczenia zarówno w wymiarze klinicznym, jak i w kategoriach ekonomicznych. DRG należy więc uznać za metodykę klasyfikowania przypadków szpitalnych w grupy, charakteryzujących się zarówno zbliżonym podejściem diagnostyczno-leczniczym, jak i podobnym poziomem wykorzystania zasobów (podobnymi kosztami)¹². Z drugiej strony standardy te mogą być wykorzystane do wyznaczania kosztu docelowego. Dzięki DRG będzie można zidentyfikować problemy i przewidzieć możliwe obszary racjonalizacji kosztów jeszcze przed rozpoczęciem procesu leczenia. Cechy charakterystyczne rachunku kosztów docelowych dostosowanego do specyfiki działalności medycznej szpitali przedstawiono w tab. 4.

W rachunku kosztów docelowych należy traktować szpital jako system otwarty, w którym nieustannie dochodzi do interakcji między podmiotem a otoczeniem. *Target costing* jest więc przeciwieństwem tradycyjnych systemów rachunku kosztów, zwanych często systemami zamkniętymi, które ignorują wszelkie informacje pochodzące z zewnątrz.

¹² J. Grabowski, A. Koziarkiewicz, *Rozliczanie szpitali według DRG*, „Służba Zdrowia” 2001 nr 17-20 (dodatek „Szpital polski”), s. IV.

Tabela 4. Charakterystyczne cechy rachunku kosztów docelowych dostosowanego do specyfiki działalności medycznej szpitali

Cecha	Charakterystyka
Odmienny sposób ustalania cen i kosztów	Koszt leczenia przestaje być wielkością niezależną, a staje się zmienną zależną od wynegocjonowanej wcześniej ceny sprzedaży. Koszty planowanych do wykonania procedur medycznych nie są określane na podstawie kalkulacji wstępnej, lecz są kosztami pochodzącymi z zewnątrz (często narzuconymi przez płatnika). W tej sytuacji zmienia się również kluczowe pytanie stawiane w procesie leczenia pacjenta. Zamiast pytania, „jaki jest koszt leczenia”, istotne jest, „jaki może lub powinien być koszt leczenia”, aby szpital nie poniósł straty.
Analizowanie potrzeb i preferencji pacjentów	Świadczenie usług medycznych zgodnie z potrzebami pacjentów. Analiza informacji na temat opinii pacjentów dotyczących cen i jakości usług medycznych może być dobrą wskazówką ułatwiającą lepsze przygotowanie nowych procedur medycznych.
Zwrócenie szczególnej uwagi na etap planowania procesu leczenia pacjenta	Zmian w procesie leczenia najłatwiej można dokonać przed jego rozpoczęciem. Ogranicza się w ten sposób lub nawet całkowicie eliminuje niepotrzebne koszty mogące pojawić się w trakcie leczenia, a wynikające z niewłaściwego zaplanowania procesu leczenia.
Współdziałanie wszystkich pracowników szpitala	W rachunku kosztów docelowych pracownicy poszczególnych oddziałów szpitala tworzą wspólnie międzyfunkcjonalną grupę zajmującą się określonym problemem od początku do końca i ponoszą pełną odpowiedzialność za jego rozwiązanie.
Analizowanie kosztów w całym procesie leczenia pacjenta	W rachunku kosztów docelowych uwzględnia się, analizuje i minimalizuje nie tylko koszty związane z leczeniem pacjenta, ale wszystkie koszty, jakie mogą się pojawić od momentu przyjęcia pacjenta aż do momentu opuszczenia przez niego szpitala.

Źródło: opracowanie własne.

6. Podsumowanie

Rachunek kosztów docelowych to nie tylko metoda kalkulacji kosztów, ich planowania i ograniczania, ale również pewna filozofia prowadzenia działalności. Wydaje się, że może on być niezwykle istotnym narzędziem wspierającym zarządzanie kosztami szpitala. Warunkiem jego zastosowania w szpitalach jest zwrócenie uwagi na zrozumienie rynku usług medycznych oraz zaspokojenie potrzeb pacjentów i ich wymagań dotyczących jakości usług medycznych. Implementacja systemu kosztów docelowych jest procesem długotrwałym, ale wiąże się z szeregiem wymiernych korzyści. *Target costing* przyczynia się do znacznych oszczędności kosztów i poprawy efektywności działania. Umożliwia rzeczywiste zarządzanie kosztami w wymiarze strategicznym, pozwala bowiem kształtować poziom i strukturę kosztów jeszcze przed rozpoczęciem procesu leczenia. Warto podkre-

ścić, że *target costing*, oprócz funkcji informacyjnej i kontrolnej, powinien pełnić funkcję motywacyjną przez tworzenie wielkości służących za podstawę motywowania pracowników do poszukiwania i wdrażania nowych rozwiązań medycznych i organizacyjnych, które umożliwiają osiągnięcie kosztu docelowego.

Literatura

- Grabowski J., Kozierkiewicz A., *Rozliczanie szpitali według DRG*, „Służba Zdrowia” 2001 nr 17-20 (dodatek „Szpital polski”).
- Jachowicz R., *Zarys technologii współczesnego szpitala*, PZWL, Warszawa 1970.
- Jabłoński A., Jabłoński M., *Target costing i kaizen costing jako narzędzie ciągłego doskonalenia w obszarze kosztów*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2005 nr 4.
- Jarugowa A., Nowak W., Szychta A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997.
- Prewysz-Kwinto P., *Rachunek kosztów docelowych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002 nr 1.
- Robinson F., *A Practical Guide to Target Costing*, CIMA Londyn 1999.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 22 grudnia 1998 r., DzU 1998 nr 164, poz. 1194.
- Skortel S.S., Kałużny A.D., *Podstawy zarządzania opieką zdrowotną*, Fundacja Zdrowia Publicznego, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne „Vesalius”, Kraków 2001.
- Sobańska I., *Rachunek kosztów celu (target costing) w strategicznym zarządzaniu kosztami*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP nr 45, SKwP, Warszawa 1998.
- Sojak S., Józwiak H., *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Szychta A., *Systemy target costing w praktyce przedsiębiorstw*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000 nr 3.
- Szychta A., *Target costing jako narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000 nr 1.

TARGET COSTING AND ITS APPLICATION TO HOSPITALS

Summary

There have been many changes in the domestic market of medical services since 1999. They affect the growing competition among hospitals. The cost management skills play a very important role in such conditions. They require continuous monitoring, analyzing and controlling medical services costs in order to rationalize them. One of the main tools of cost management is target costing. This article presents the reasons for the development, the structure, principles, and factors determining the application of target costing to hospitals.