

Aleksandra Bryła

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

DOBÓR MODELU RACHUNKU KOSZTÓW USŁUG MEDYCZNYCH

Streszczenie: Jednostki funkcjonujące w ochronie zdrowia powinny stosować w swojej działalności taki model rachunku kosztów, który będzie odzwierciedlać specyfikę świadczenia usług medycznych oraz sposób kształtowania się kosztów usług medycznych, a także uwzględniać potrzeby decyzyjno-kontrolne w zakresie zarządzania tymi jednostkami i wymogi użytkowników zewnętrznych. W Polsce w placówkach służby zdrowia jest obecnie zalecany i stosowany systematyczny rachunek kosztów pełnych¹, lecz otrzymywane z niego informacje o kształtowaniu się kosztów nie zawsze są w pełni przydatne (lub nie są wystarczające) do zarządzania jednostką. W jednostkach opieki zdrowotnej podejmowane są próby implementacji na potrzeby zarządzania różnych modeli rachunku kosztów.

Słowa kluczowe: modele rachunku kosztów, usługi medyczne.

1. Wstęp

Jednostki funkcjonujące w ochronie zdrowia, np. publiczne i niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej (szpitale i przychodnie), indywidualne i grupowe praktyki lekarskie i pielęgniarские, powinny stosować w swojej działalności taki model rachunku kosztów, który będzie w stanie odzwierciedlać specyfikę świadczenia usług medycznych oraz sposób kształtowania się kosztów usług medycznych. Przy konstrukcji modelu rachunku kosztów dla jednostek sektora zdrowotnego należy mieć na uwadze również potrzeby decyzyjno-kontrolne dotyczące zarządzania tymi jednostkami, a także wymogi użytkowników zewnętrznych.

Spośród przyczyn skłaniających do podjęcia próby wyboru modelu rachunku kosztów dla jednostek sektora zdrowotnego na szczególną uwagę zasługują:

- zmiany na rynku usług medycznych wymagające wprowadzenia sprawnych instrumentów zarządzania, co oznacza konieczność przerwania ciężaru uwagi z problematyki kalkulacji na zarządzanie kosztami,
- wzrost zapotrzebowania na informacje kosztowe zgłaszanych przez zarządzających jednostkami opieki zdrowotnej,

¹ Z modyfikacją ustawową w zakresie stałych kosztów wytwarzania.

- coraz większa różnorodność asortymentu świadczonych usług medycznych,
- postęp w zakresie technologii komunikowania się i w informatycznej technice przetwarzania danych.

Zasadniczym celem opracowania jest prezentacja możliwości implementacji prezentowanych w literaturze modeli rachunku kosztów w jednostkach ochrony zdrowia.

2. Rozwiązania obligatoryjne w zakresie rachunku kosztów zakładów opieki zdrowotnej

W Polsce w placówkach służby zdrowia jest obecnie zalecany i stosowany systematyczny rachunek kosztów pełnych². Model ten ma sporo wad, które dodatkowo pogłębiane są przez wprowadzane w jednostkach „uproszczenia” powodujące zniekształcenie stanu faktycznego³.

Zgodnie z Ustawą o rachunkowości i Rozporządzeniem MZiOS w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej⁴ jednostki służby zdrowia są zobligowane do prowadzenia rachunku kosztów w dwóch układach grupowania kosztów:

- według rodzaju zużywanych czynników działalności,
- według miejsc powstawania kosztów, realizowanych funkcji i nośników kosztów.

W ramach układu podmiotowo-przestrzennego przepisy nakazują grupowanie kosztów według miejsc powstawania oraz realizowanych funkcji. Tym samym na koncie „Działalność podstawowa” powinny być ewidencjonowane koszty bezpośrednie leczenia pacjentów, tj. koszty leków zleconych przez lekarza oraz koszty procedur medycznych wykonanych na rzecz pacjenta przez jednostki diagnostyczno-zabiegowe⁵. Pozostałe koszty należy przypisać oddziałom i księgować na kontach „Koszty oddziałowe”, np. koszty oddziału chirurgii obejmują koszty opieki lekarskiej i pielęgniarskiej, koszty hotelowe oraz koszty leków pośrednich (pobranych do oddziału, a nie zleconych pacjentowi przez lekarza).

² Z modyfikacją ustawową w zakresie stałych kosztów wytwarzania.

³ Zob.: M. Durbajło-Mrowiec, *Modele rachunku kosztów a zasady gromadzenia i przetwarzania kosztów stosowane w placówkach służby zdrowia*, [w:] *Aktualne problemy zarządzania ochroną zdrowia*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 719, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 1996.

⁴ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r., DzU 2002, nr 76, poz. 694 (z późn. zm.), art. 3 ust. 1 pkt 31; Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej z dnia 22 grudnia 1998 r., DzU 1998, nr 164, poz. 1194.

⁵ W niektórych przypadkach kosztami bezpośrednimi pacjenta mogą być również wynagrodzenia z narzutami – jeżeli przypisanie tych kosztów jest, na podstawie dokumentów źródłowych zużycia, istotne, opłacalne i możliwe. Wynika to z przepisów § 1 pkt 3 oraz § 2 pkt 3 i 4 cytowanego Rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej.

Tabela 1. Pozycje sprawozdawczo-analityczne kosztów w układzie podmiotowo-przestrzennym

Konto syntetyczne	Konto analityczne	Wykaz pozycji
1	2	3
Działalność podstawowa	Według pacjentów Pacjent 1 Pacjent 2 . . Pacjent <i>n</i>	Leki z Oddziału Chirurgii Leki z Oddziału Neurologii Leki z Oddziału Kardiologii Narzut kosztów Apteki Procedury medyczne z Oddziału Chirurgii Procedury medyczne z Oddziału Neurologii Procedury medyczne z Oddziału Kardiologii
Koszty oddziału	Według oddziałów Oddział 1 Oddział 2 Oddział <i>n</i>	Leki pośrednie Narzut kosztów Apteki Sprzęt jednorazowego użytku Koszty osobowe lekarzy i (wynagrodzenia + świadczenia na rzecz pracowników) Koszty osobowe pielęgniarek Koszty osobowe pośrednie (pozostałe) Konsultacje Usługi medyczne (razem z transportem) Usługi remontowe Amortyzacja Energia Koszty przeniesione z działalności pomocniczej Pozostałe
Koszty jednostki diagnostyczno-zabiegowej	Według jednostek diagnostyczno-zabiegowych Jednostka 1 Jednostka 2 Jednostka <i>n</i>	Zużycie materiałów diagnostycznych, odczynników, leków Narzut kosztów Apteki Materiały pośrednie Sprzęt jednorazowy Koszty osobowe Usługi medyczne Usługi remontowe Usługi transportowe Amortyzacja Energia Koszty przeniesione z działalności pomocniczej Pozostałe
Koszty poradni	Według poradni Poradnia 1 Poradnia 2 Poradnia <i>n</i>	Leki Sprzęt jednorazowy Narzut kosztów Apteki Materiały pośrednie Koszty osobowe lekarzy i pielęgniarek Usługi obce Amortyzacja Energia Koszty przeniesione z działalności pomocniczej Pozostałe

1	2	3
Działalność pomocnicza	Według wydziałów pomocniczych Wydział 1 Wydział 2 . . Wydział <i>n</i>	Materiały Koszty osobowe Usługi obce Amortyzacja Energia Pozostałe
Koszty zarządu	Koszty ogólnoadministracyjne	Koszty osobowe kierownictwa jednostki i komórek organizacyjnych ogólnego zarządu Koszty podróży służbowych i ryczałty za używanie własnych pojazdów Koszty biurowe Koszty reprezentacji i reklamy (w tym objęte limitem) Podatki i opłaty nieobciążające wydzielonych komórek działalności podstawowej i pomocniczej Koszty przeniesione
	Koszty ogólnogospodarcze	Utrzymanie obiektów o charakterze ogólnym Utrzymanie magazynów (poza Apteką) Utrzymanie służb ochrony mienia, bhp, ppoż. Utrzymanie służbowych samochodów Koszty przeniesione

Źródło: opracowanie własne.

Na kontach poradni, pracowni, zakładów i jednostek działalności pomocniczej rejestruje się łącznie koszty bezpośrednie i pośrednie wykonania procedur medycznych. Dla zwiększenia użyteczności informacyjnej układu podmiotowo-przestrzennego funkcjonują w ramach poszczególnych kont pozycje sprawozdawczo-analityczne, które są przynajmniej częściowo zbieżne z układem rodzajowym kosztów. Tabela 1 przedstawia przykładowy wykaz sprawozdawczo-analitycznych pozycji kosztów w układzie podmiotowo-przestrzennym⁶.

Zakres i jakość rozwiązań dotyczących rachunku kosztów stosowanych w placówkach służby zdrowia są bardzo zróżnicowane. Przedstawione powyżej rozwiązania, przewidziane Rozporządzeniem MZiOS w zakresie konta „Działalność podstawowa”, w praktyce raczej nie występują, tzn. w systemie finansowo-księgowym nie prowadzi się ewidencji kosztów bezpośrednich pacjenta. Wszystkie koszty ujmowane są według jednostek organizacyjnych, których dotyczą. W celu realizacji nałożonego Rozporządzeniem obowiązku ustalania kosztów bezpośrednich pacjenta wprowadzone zostały w większości jednostek rozbudowane historie choroby, tzw. Medyczna Karta Pacjenta (Karta Świadczeń Medycznych). Stanowi ona dokument źródłowy, który umożliwia zebranie niezbędnych informacji o leczonym pacjencie.

⁶ Jest on zgodny z wymogami cytowanego Rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej. Jednostki w większości nie prowadzą ewidencji kosztów bezpośrednich w przekroju pacjentów.

Karta ta jest zakładana wraz z całą dokumentacją w Izbie Przyjęć i „wędruje” razem z pacjentem przez cały okres jego pobytu w jednostce. Indywidualny koszt leczenia pacjenta (koszt bezpośredni) zostaje obliczony poza systemem finansowo-księgowym poprzez wycenę Karty Świadczeń Medycznych na podstawie bazy danych o kosztach leków, procedur medycznych itp.

Jak wspomniano, opisany model ma liczne wady. Otrzymywane z niego informacje o kształtowaniu się kosztów nie zawsze są w pełni przydatne (lub nie są wystarczające) do zarządzania jednostką, gdyż:

- wysokość kosztu rzeczywistego poszczególnych obiektów kosztowych⁷ ustala się po zrealizowaniu usługi (wykonaniu działania), w okresach miesięcznych lub kwartalnych w zależności od spływu dokumentów źródłowych zużycia,
- nie ma możliwości oddzielenia kosztów ponoszonych zgodnie z założeniami technologicznymi od kosztów powstałych na skutek zakłóceń w prawidłowej realizacji świadczeń,
- koszt jednostkowy poszczególnych obiektów kosztowych zawiera liczne zniekształcenia spowodowane przypadkowymi zjawiskami i przejściowymi zakłóceniami.

W związku z tym zarówno pracownicy nauki, jak i praktycy wskazują na konieczność wprowadzenia zmian w dotychczasowych rozwiązaniach. Wśród przyczyn wymuszających przemiany w tradycyjnym rachunku kosztów na szczególną uwagę zasługują⁸:

- postęp w informatycznej technice obliczeniowej,
- wzrost negatywnych skutków popełnianych błędów,
- coraz większa różnorodność asortymentu świadczonych usług medycznych.

3. Możliwości zastosowania wybranych modeli rachunku kosztów

Posiadanie pełnej wiedzy o kosztach, ich strukturze i wysokości czy też czynnikach je determinujących bezpośrednio wpływa na poprawność procesu decyzyjnego. Brak tej wiedzy prowadzić może natomiast do działań nieracjonalnych, polegających na nieuzasadnionym wydatkowaniu środków, co w konsekwencji może spowodować trudności w funkcjonowaniu danej placówki. Model rachunku kosztów stosowany w nowych warunkach przez jednostki opieki zdrowotnej powinien być dopasowany do indywidualnych i specyficznych cech sektora zdrowotnego oraz do przebiegających w tych jednostkach procesów materialnych i niematerialnych.

„Trudne do skontrolowania” koszty funkcjonowania jednostek ochrony zdrowia to nieodłączny element prawie wszystkich systemów tej opieki na świecie. Obserwacje prowadzone przez autorkę w takich właśnie jednostkach oraz studia literatu-

⁷ Obiektem kosztów jednostki służby zdrowia jest przede wszystkim przedmiot (np. usługa medyczna), podmiot (np. oddział szpitala, pracownia diagnostyczna, gabinet w przychodni, cała przychodnia), którego koszty są przedmiotem pomiaru.

⁸ Por. R. Cooper, *ABC: The right approach for you?*, „Accountancy”, January 1991, s. 70–72.

rowe pozwalają na stwierdzenie, że podejmowane są próby implementacji na potrzeby zarządzania następujących modeli rachunku kosztów:

- rachunku kosztów zmiennych,
- rachunku kosztów standardowych,
- rachunku kosztów działań,
- rachunku kosztów postulowanych.

Rachunek kosztów działań jest wskazywany najczęściej jako najlepsze narzędzie wspierające zarządzanie kosztami szpitala⁹. Koncepcja ABC ma bowiem uniwersalny charakter, co oznacza, że może być stosowana w podmiotach o różnym profilu działalności, także w podmiotach niezarobkowych. Jednakże w literaturze przedmiotu dominują przykłady ilustrujące metodykę rozliczeniową w systemie ABC opartą na założeniach charakterystycznych dla przedsiębiorstw produkcyjnych, gdzie relatywnie łatwo jest przedstawić zarówno produkt finalny oraz obiekt kosztowy, jak i nośniki działań, które je tworzą. Tymczasem wszystkie jednostki usługowe dostarczają różnorodnych produktów, których wytworzenie wymaga przeprowadzenia licznych działań i kalkulacji kosztów. Jak twierdzi w swojej pracy A. Karmańska¹⁰, fundamentalne różnice między organizacjami produkcyjnymi a usługowymi dotyczą przede wszystkim tego, że działania wykonywane w jednostkach produkcyjnych są podobnego typu i przeprowadzane są cyklicznie, w podobny sposób. Odmienna sytuacja występuje w jednostkach usługowych, gdzie różnorodność i specyfika warunków, w jakich są świadczone usługi (dla porównania: działalność banku, jednostki ubezpieczeniowej, szpitala), wymaga dla każdego rodzaju świadczenia odrębnego definiowania produktu i działań¹¹, które je kreują. W przedsiębiorstwach usługowych produkt nie ma rzeczowego charakteru, jest jednak definiowany.

⁹ Piszą o tym m.in.: J. Chluska, *Determinanty wprowadzenia rachunku kosztów działań w szpitalu*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 38, Warszawa 2007; B. Jędrzejak, *Procesowy rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 36, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2008; B. Zaleska, *Możliwości zastosowania procesowego rachunku kosztów w szpitalu*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 36, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2008; M. Kludacz, *Koncepcja budżetowania w przekroju działań jako instrument sterowania kosztami szpitala*, praca doktorska niepublikowana, Szczecin 2005; J. Gierusz, M. Cygańska, *Budżetowanie kosztów działań w szpitalu*, ODDK, Gdańsk 2009; A. Bryła, D. Sołtys, *Koszty postulowane w rachunku kosztów działań w zakresie usług medycznych*, materiały konferencyjne, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2007. Również wiele artykułów z literatury anglojęzycznej przedstawia implementację ABC do warunków działalności jednostek opieki zdrowotnej. Por. B. Gordts, *The containment of cost of health care*, Acta Chir Belg 1996, iss. 1; J. Canby, *Applying activity-based costing to guide strategic decision making*, Healthcare Financial Management, vol. 49, iss. 2; J. Storffjell, *Bridging the gap between finance and clinical operations with activity-based costing management*, "Journal of Nursing Administration", vol. 26, iss. 12; T.D. West, D.A. West, *Applying ABC to healthcare*, "Management Accounting", vol. 78, iss. 8; Y.L. Chan, *Improving hospital cost accounting with activity-based costing*, Healthcare Management Review, Frederick: Winter 1993, vol. 18, iss. 1.

¹⁰ A. Karmańska, *Rachunkowość zarządcza ubezpieczyciela*, PWN, Warszawa 2003, s. 126.

¹¹ W większości jednostek rodzaje działań są oczywiście powtarzalne, ale dla każdego rodzaju świadczenia odrębnie definiowana jest sekwencja działań wykonywanych w celu jego realizacji.

„Rachunek kosztów działań jest metodą, która mierzy wykonanie i koszty działań, zasobów i obiektów kosztowych. Zasoby są przyporządkowane do działań, a następnie działania są przyporządkowane do obiektów kosztowych na bazie stopnia wykorzystania działania w tworzeniu tegoż obiektu”¹². Tym samym zastosowanie koncepcji rachunku kosztów działań powinno umożliwić przezwycięzenie większości problemów pojawiających się obecnie przy stosowaniu tradycyjnego rachunku kosztów pełnych. Za zastosowaniem modelu rachunku kosztów działań w obszarze kosztów usług medycznych przemawia w szczególności¹³:

- fazowość (złożoność) procesu świadczenia usługi medycznej (na usługę może się składać jedna lub więcej prostych procedur medycznych),
- występowanie różnorodnych, powiązanych ze sobą działań w obrębie danej usługi medycznej,
- dominacja, wśród kosztów generowanych w procesie świadczenia usług medycznych, kosztów pośrednich oraz kosztów o charakterze stałym (względem ilości usług medycznych), których umowne (łączne) rozliczanie powoduje znaczne zniekształcenia kosztów jednostkowych, gdyż trudno jest dobrać klucz rozliczeniowy, który będzie odzwierciedlał realne więzi przyczynowo-skutkowe między złożonym z szeregu elementów kosztem usługi medycznej a obiektem odniesienia.

Zastosowanie rachunku kosztów działań w podmiotach wykonujących usługi medyczne pozwoli na zrozumienie procesu powstawania kosztów w tego typu jednostkach. Stanie się to możliwe poprzez analizę związków przyczynowo-skutkowych między sekwencją działań realizowanych w celu otrzymania określonego efektu produkcyjnego (tu: usługi medycznej), podczas wykonywania których zużywane są zasoby ekonomiczne jednostki. „ABC może być wykorzystany jako pomost pomiędzy dwoma niezależnymi od siebie światami, w których działają jednostki ochrony zdrowia:

- medycznym – gdzie koszty nie zawsze odgrywają rolę przy podejmowaniu decyzji,
- ekonomicznym – gdzie na podstawie informacji o kosztach podejmowane są decyzje dotyczące funkcjonowania i przetrwania jednostki.

Rachunek kosztów działań dostarcza istotnych informacji dla każdej z wymienionych płaszczyzn¹⁴.

Rachunek kosztów standardowych może być również wykorzystany w jednostkach opieki zdrowotnej do podejmowania decyzji na różnych poziomach zarzą-

¹² Karmańska, wyd. cyt., s. 109; jest to definicja według *The CAM-Glossary of Activity-Based Management. Version 1.2, R-91-CMS-06*, red. N. Raffish, P.B.B. Turney, cyt. za: J.A. Miller, *Implementing Activity Based Management in Daily Operation*, John Wiley & Sons, Inc, 1996.

¹³ Por. D. Sołtys, A. Żaczek, *Przesłanki doboru modelu rachunku kosztów informacji*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 993, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 2003.

¹⁴ T.K. Ross, *Analyzing Health Care Operations Using ABC*, Journal of Healthcare Finance, New York: Spring 2004, vol. 30, iss. 3.

dzania. Jest to rachunek kosztów *ex post*, a zatem rzeczywiste koszty jednostkowe przedmiotów kalkulacji zgrupowane w poszczególnych przekrojach ewidencyjnych są sumą:

- kosztów standardowych,
- odchyień kosztów faktycznych od kosztów standardowych,
- różnic z przeszacowania produkcji niezakończonych.

Rachunek kosztów standardowych przejawia się przede wszystkim w budżetowaniu kosztów oraz okresowej kontroli wykonania budżetu. Podstawowym mankamentem tego modelu jest ujawnianie odchylenia od kosztów faktycznych dopiero po zaangażowaniu (zużyciu) czynnika w działalności¹⁵, zatem w momencie, kiedy nie można już mieć wpływu na ich kształtowanie się (to przeszłość). Utrudnia to zatem rozpoznanie rzeczywistych, źródłowych przyczyn odchyień kosztowych ustalanych dopiero w raportach wynikowych. Informacje o odchyleniach ustalone w taki sposób mogą posłużyć jedynie do usprawnienia przebiegu procesów w przyszłości. Ich realne wykorzystanie (stopień wykorzystania) zależy jednak od zakresu powtarzalności warunków realizacji procesów.

Innym problemem tego rozwiązania jest kompensowanie się odchyień dodatnich i ujemnych w ciągu kontrolowanego wynikowo (na koniec) okresu. Wówczas odchylenia i ich źródła w ogóle mogą nie zostać „zauważone”.

W literaturze można znaleźć propozycje budowy modelu rachunku kosztów standardowych świadczeń zdrowotnych umożliwiającego m.in.:

- ustalanie, kontrolę i optymalizację kosztów prowadzonej działalności,
- usprawnienie procesu budżetowania,
- podejmowanie decyzji na różnych poziomach zarządzania szpitalem¹⁶.

Omawiane rozwiązanie przewiduje ustalanie standardów kosztowych na poziomie kosztów bezpośrednich ze względu na jednoznaczność przypisania tych kosztów konkretnym jednostkowym świadczeniom. Koszty pośrednie standardów kosztowych mogą być ustalane jako preliminarze kosztów pośrednich ustalonych przez szpital lub jako narzut procentowy w stosunku do kosztów bezpośrednich¹⁷.

Jednocześnie pojawiają się w literaturze przedmiotu opinie krytyczne pod adresem rachunku kosztów standardowych, podające w wątpliwość jego przydatność jako narzędzia operatywnego (zwłaszcza wyprzedającego) zarządzania przedsiębiorstwem. Wynika to, jak wcześniej sygnalizowano, przede wszystkim z braku właściwego systemu sprostowań *ex ante* i bieżących oraz dostatecznej integracji parametrów rzeczowych (ilościowych, jakościowych) działalności z parametrami wartościowymi (w tym kosztowymi) w systemie operacyjnego kształtowania kosztów, w tym ujawniania i identyfikacji odchyień.

¹⁵ Odstęp czasowy od zaistnienia odchylenia do jego ujawnienia zależy od przyjętego w tym systemie okresu kontrolnego (kwartał, miesiąc).

¹⁶ Szerzej na ten temat: J. Chluska, *Model rachunku kosztów standardowych świadczeń zdrowotnych szpitala*, Seria Monografie nr 153, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa 2008.

¹⁷ Tamże, s. 140.

Rachunek kosztów postulowanych jednoczy w sobie cechy różnych form rachunku kosztów, a w szczególności rachunku kosztów planowanych i rachunku kosztów standardowych. Jest to model rachunku kosztów, który w procedurach ustalania i interpretacji kosztów faktycznych wykorzystuje koszty postulowane¹⁸ (**koszty postulowane** są to „koszty aprioryczne, którym w rachunku *ex ante* przyznano wstępnie znaczenie kosztów indywidualnie niezbędnych zarówno w rozumieniu zasad racjonalnego gospodarowania (strona kwantytatywna), jak i w możliwych do osiągnięcia (tzn. bez niebezpieczeństwa zmiany jakościowej) granicach, zakreślonych teoretyczną formułą kosztu własnego (strona kwalitatywna)”¹⁹).

Zasady rachunku kosztów postulowanych można wkomponować w inne modele rachunku kosztów, np. w rachunek kosztów działań²⁰. Modyfikacja ta dotyczyć powinna sposobu pomiaru, gromadzenia i prezentacji informacji kosztowych. Koszty faktyczne działań składają się wówczas z następujących podstawowych elementów: kosztów wzorcowych (postulowanych) działań oraz odchyłeń od kosztów działań. Należy dążyć do możliwie najszerszego zastosowania wariantu dyspozycyjnego, u którego podstaw leży ustalanie (ujawnianie, dokumentowanie) odchyłeń od kosztów postulowanych jako zużycia czynnika na jednostkę produktu (nośnika) „z góry”, tj. przed zaangażowaniem (zużyciem) danego czynnika w działalności (np. w procesie produkcyjnym).

Teoretycznie wariant ten zakłada pełne rozpoznanie powstałych odchyłeń jeszcze przed zaangażowaniem zasobów w działalności. Przy jego stosowaniu szczególnie wysokie wymagania stawiane są przed dokumentacją, gdyż od jej jakości zależy zakres ujawnianych (bieżąco) odchyłeń. Wydaje się, że w praktyce możliwe jest zastosowanie rozwiązania wykorzystującego obydwa sposoby ustalania odchyłeń (część odchyłeń możliwa jest do oznaczenia przed zaangażowaniem czynników w produkcji, część zaś po ich zaangażowaniu) w rachunku kosztów postulowanych.

Wkomponowanie kosztów postulowanych w system rachunku kosztów faktycznych zwiększa wartość poznawczą informacji uzyskiwanych z rachunku kosztów, umożliwiając jednocześnie realizację koncepcji aktywnego rachunku kosztów w procesie zarządzania. Ustalanie w trybie *ex ante* przynajmniej części odchyłeń z identyfikacją ich przyczyn umożliwia bieżące (operacyjne) oddziaływanie na realizowany proces świadczenia usług medycznych.

¹⁸ D. Sołtys, *Rachunek kosztów postulowanych w controllingu przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2005, s. 53.

¹⁹ W. Malc, *Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa 1963, s. 59.

²⁰ Koncepcja takiego modelu rachunku kosztów dostosowanego do specyfiki jednostek opieki zdrowotnej została zaprezentowana szczegółowo w: D. Sołtys, A. Bryła, *Podstawy modelu rachunku kosztów postulowanych w jednostkach opieki zdrowotnej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 36, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2008.

Kolejnym modelem rachunku kosztów, który dostarcza zdecydowanie bardziej przydatnych informacji w podejmowaniu decyzji (zwłaszcza krótkookresowych) niż tradycyjny rachunek kosztów pełnych, jest model **rachunku kosztów zmiennych**²¹. Cechy klasycznej postaci rachunku kosztów zmiennych są następujące:

- na podstawie źródłowego pomiaru różnicuje się koszty całkowite przedsiębiorstwa oraz koszty jego podmiotów wewnętrznych na koszty zmienne, tj. wrażliwe na zmiany rozmiarów działalności, i pozostałe, czyli stałe, związane tylko z określonym przedziałem czasu (potencjałem, jakim dysponuje jednostka),
- na produkty odnoszone są tylko koszty bezpośrednie²² i pośrednie koszty zmienne,
- koszty stałe ponoszone w danym przedziale czasu obciążają w całości wynik danego okresu,
- produkty finalne, półfabrykaty oraz produkcja niezakończona są wyceniane tylko w kosztach zmiennych wytworzenia,
- kryterium oceny rentowności wyrobu lub usługi jest jednostkowa marża brutto stanowiąca nadwyżkę ceny sprzedaży nad kosztami zmiennymi sprzedanego wyrobu lub usługi,
- wynik operacyjny przedsiębiorstwa (zysk lub strata) stanowi różnicę między globalną marżą brutto zrealizowaną na sprzedaży wyrobów a kosztami stałymi danego okresu.

W literaturze można znaleźć propozycje wykorzystania rachunku kosztów zmiennych w zarządzaniu kosztami w placówkach medycznych²³. Dotyczą one przede wszystkim:

- optymalizacji działalności (np. poprzez wielostopniowy rachunek kosztów i wyników),
- badania rentowności świadczeń zdrowotnych,
- oceny opłacalności wykorzystania urządzeń diagnostycznych,
- ustalenia dolnej granicy ceny (stanowi jednostkowy koszt zmienny).

4. Wnioski

Odpowiednio dobrany model rachunku kosztów jest jednym z podstawowych narzędzi, które pozwoli w znacznym stopniu zaspokoić potrzeby decyzyjno-kontrolne zarządzania jednostkami opieki zdrowotnej.

²¹ Analizę porównawczą systemu rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych wraz z wyszczególnieniem wad i zalet analizowanych modeli przedstawia wiele pozycji literaturowych, m.in.: C. Drury, *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1995, s. 249–252; H.J. Vollmuth, *Controlling. Instrumenty od A do Z*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1995, s. 129–137.

²² Przy założeniu, że wszystkie koszty bezpośrednie mają charakter kosztów zmiennych, co w praktyce nie zawsze ma miejsce.

²³ Szerzej na ten temat: W. Baran, P. Urbanek, *Rachunek kosztów zmiennych w zarządzaniu kosztami placówek medycznych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 36, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2008.

Implementacja każdego z omówionych powyżej modeli w jednostkach służby zdrowia będzie procesem trudnym. Pierwszy model wdrożony w danym szpitalu czy przychodni nie musi być od razu optymalny bądź docelowy. Jednostki, ucząc się na własnych błędach, mogą ten model doskonalić, tak aby dostarczał informacji, które w danej chwili są niezbędne zarządzającym.

Literatura

- Baran W., Urbanek P. [2008], *Rachunek kosztów zmiennych w zarządzaniu kosztami placówek medycznych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 36, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2008.
- Bryła A., Sołtys D. [2007], *Koszty postulowane w rachunku kosztów działań w zakresie usług medycznych*, materiały konferencyjne, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań.
- Canby J. [1995], *Applying activity-based costing to guide strategic decision making*, Healthcare Financial Management, vol. 49, iss. 2.
- Chan Y.L. [1993], *Improving hospital cost accounting with activity-based costing*, Healthcare Management Review, Frederick: Winter, vol. 18, iss. 1.
- Chluska J. [2007], *Determinanty wprowadzenia rachunku kosztów działań w szpitalu*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 38, Warszawa.
- Chluska J. [2008], *Model rachunku kosztów standardowych świadczeń zdrowotnych szpitala*, Seria Monografie nr 153, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
- Cooper R. [1991], *ABC: The right approach for you?*, "Accountancy", January.
- Durbajto-Mrowiec M. [1996], *Modele rachunku kosztów a zasady gromadzenia i przetwarzania kosztów stosowane w placówkach służby zdrowia*, [w:] *Aktualne problemy zarządzania ochroną zdrowia*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 719, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Gajek F. [1999], *Nowy rachunek kosztów w opiece zdrowotnej*, Wydawnictwo Key Text, Warszawa.
- Gierusz J., Cygańska M. [2009], *Budżetowanie kosztów działań w szpitalu*, ODDK, Gdańsk.
- Gordts B. [1996], *The containment of cost of health care*, Acta Chir Belg, iss. 1.
- Jędrzejak B. [2008], *Procesowy rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 36, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Karmańska A. [2003], *Rachunkowość zarządcza ubezpieczyciela*, PWN, Warszawa.
- Kłudacz M. [2005], *Koncepcja budżetowania w przekroju działań jako instrument sterowania kosztami szpitala*, praca doktorska niepublikowana, Szczecin.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej z dnia 22 grudnia 1998 r., DzU 1998, nr 164, poz. 1194.
- Sołtys D. [2005], *Rachunek kosztów postulowanych w controllingu przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Sołtys D., Żaczek A. [2003], *Przesłanki doboru modelu rachunku kosztów informacji*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 993, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Storfjell J. [1996], *Bridging the gap between finance and clinical operations with activity-based costing management*, Journal of Nursing Administration, vol. 26, iss. 12.

Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r., DzU 2002 nr 76, poz. 694 (z późn. zm.).

West T.D., West D.A. [1997], *Applying ABC to healthcare*, Management Accounting, vol. 78, iss. 8.

Zaleska B. [2008], *Możliwości zastosowania procesowego rachunku kosztów w szpitalu*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 36, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.

SELECTION OF THE COST ACCOUNTING MODEL OF MEDICAL SERVICES

Summary: Health care units need such a cost accounting model which will reflect the specifics of medical services, the needs of decision-making and control in management and the requirements of external users. Currently in Poland a full cost accounting model is recommended and used in the health care units but the information about the formation of costs is not always fully useful to manage them. There are attempts to implement new cost accounting models to improve the management in health care units.