

## Marek Gajewski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: p.pl@onet.pl

## Grzegorz Gajewski

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

e-mail: gg23181@shg.waw.pl

---

# ZASTOSOWANIE RACHUNKU KOSZTÓW DO PODEJMOWANIA DECYZJI DŁUGOOKRESOWYCH PODMIOTÓW LECZNICZYCH

---

## THE USAGE OF THE COST CALCULATION AT MEDICAL ENTITIES FOR LONG-TERM DECISIONS

---

DOI: 10.15611/pn.2017.472.06

JEL Classification: M4, M40, I1, I15, C5, C54

**Streszczenie:** Trwające prace legislacyjne w 2017 roku wprowadzą szereg zmian w funkcjonowaniu polskiego systemu ochrony zdrowia. Najważniejszą z nich jest modyfikacja finansowania świadczeń zdrowotnych ze środków publicznych. Autor zwraca uwagę, że w Polsce w ostatnich latach wykreował się sieciowy układ podmiotów leczniczych. Na przykładzie danych finansowych otrzymanych od pojedynczego podmiotu leczniczego – będącego elementem takiej sieci – przeprowadzono na gruncie praktycznym scenariuszową analizę wyniku ze sprzedaży związanego z modelem rachunku kosztów pełnych i zmiennych. Otrzymane wnioski sugerują, że duże sieci podmiotów leczniczych, które zostaną pozbawione finansowania ze środków publicznych, będą miały w nowych uwarunkowaniach prawnych możliwość maksymalizacji zysku nie tylko poprzez poprawę jakości udzielanych świadczeń zdrowotnych, ale także przez podwyżkę cen sprzedaży usług zdrowotnych.

**Słowa kluczowe:** polski system ochrony zdrowia, rachunek kosztów, finansowanie świadczeń zdrowotnych.

**Summary:** Ongoing legislative work in 2017 will introduce a number of changes in the functioning of the Polish health care system. The most important of these is the change in the method of financing health services from public funds. The author notes that in Poland a network system has been created in recent years. Using some financial data scenario analysis was carried out with the usage of the the cost calculator (full of variables). The results suggest that large chains will have the opportunity to maximize profits, not only by improving the quality of health services, but primarily by raising prices.

**Keywords:** Polish health care system, cost calculation, financing of medical services.

## 1. Wstęp

Na przestrzeni ostatnich lat zasady funkcjonowania polskiego systemu ochrony zdrowia były kilkakrotnie zmieniane. Jego podstawą jest deklaracja państwa zawarta w art. 68 Konstytucji RP, według której obywatele mają zagwarantowany bezpłatny dostęp do świadczeń zdrowotnych. Nie ma natomiast precyzyjnych wytycznych – są one zawarte w przepisach wykonawczych, które podlegają cyklicznym modyfikacjom.

Jak do tej pory byliśmy świadkami utworzenia regionalnych kas chorych, następnie ich likwidacji i powołania w to miejsce Narodowego Funduszu Zdrowia. W 2017 roku zostało zapowiedziane zlikwidowanie NFZ-u i wprowadzenie kolejnych zmian.

Niezmiernie dyskusyjna jest efektywność funkcjonowania polskiego systemu ochrony zdrowia. W 2015 roku w rankingu Europejskiego Konsumentckiego Indeksu Zdrowia (Euro Health Consumer Index) Polska zajmowała przedostatnie, 33. miejsce [www.healthpowerhouse.com].

Przedmiotem artykułu jest przedstawienie możliwości zastosowania modelu rachunku kosztów pełnych i zmiennych przez podmioty lecznicze do optymalizacji działań krótko- i długookresowych w kontekście planowanych zmian systemowych. Zwrócono również uwagę, że wykreowało się nowe zjawisko w polskim systemie ochrony zdrowia – sieci utworzone przez grupę podmiotów leczniczych mogą wyznaczyć własny kierunek działań, opierając się na swoich nośnikach wartości, które mogą być rozbieżne z wolą ustawodawcy. Zamiast minimalizacji zużycia zasobów w świadczeniu świadczeń zdrowotnych będą maksymalizować swój wynik finansowy.

W pracy wykorzystano metodę analizy literatury oraz aktów prawnych. Do badań materiałów źródłowych wykorzystano metodę analizy i syntezy.

## 2. Zmiany w systemie ochrony zdrowia wpływające na działalność podmiotów leczniczych

W roku 2017 planowane jest wdrożenie następujących zmian w systemie ochrony zdrowia:

- utworzenie 6-stopniowej sieci szpitali, które będą miały zagwarantowane ryczałtowe finansowanie ze środków publicznych; oznacza to, że pozostałe podmioty otrzymają mniej środków finansowych,
- zwiększenie dostępności do podstawowej opieki zdrowotnej na podstawie oświadczenia pacjentów o posiadaniu uprawnień do świadczeń, działając w dobrej woli nie będą oni obciążeni kosztami leczenia w przypadku braku ubezpieczenia zdrowotnego,

- ujednoczenie bazy danych gromadzącej informacje o edukacji podyplomowej lekarzy, pielęgniarek i położnych, diagnostów laboratoryjnych, ratowników medycznych oraz farmaceutów, utworzenie jednolitego systemu monitorowania kształcenia pracowników medycznych ma na celu usprawnienie elektronicznej weryfikacji kwalifikacji personelu medycznego przy rozliczaniu świadczeń zdrowotnych,
- nowe uprawnienia lekarzy stażystów, mogą oni mogli wystawiać skierowania na rutynowe badania, udzielać informacji o zdrowiu pacjenta bez konsultacji z lekarzem prowadzącym, natomiast uzupełnianie dokumentacji medycznej, wystawienie recept ma być nadal dokonywane po konsultacji z lekarzem prowadzącym,
- zakończenie prac mających na celu dostosowanie pomieszczeń i urządzeń podmiotów leczniczych do obowiązujących już wymogów technicznych i sanitarnych,
- podwyżki wynagrodzeń personelu medycznego, od 31.12.2019 roku ma obowiązywać najniższe wynagrodzenie dla lekarzy w wysokości 4953 zł brutto,
- podwyżki wynagrodzeń dla osób zarządzających podmiotami leczniczymi, które mają uwzględniać skalę działalności podmiotu leczniczego,
- obowiązkowe raportowanie o bieżącej sytuacji ekonomiczno-finansowej samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej oraz przygotowanie planu finansowego na następne 3 lata obrotowe przez dyrektorów dla organów tworzących SP ZOZ-y,
- wdrożenie elektronicznej formy prowadzenia dokumentacji medycznej, której termin wdrożenia był już dwukrotnie przesuwany.

Podsumowując, wprowadzenie wyszczególnionych zmian spowoduje radykalną zmianę zasad funkcjonowania systemu ochrony zdrowia. Obecnie trudno oszacować skutki ich wdrożenia, określić, czy rzeczywiście ich implementacja poprawi skuteczność leczenia, zwiększy dostępność do świadczeń zdrowotnych.

Należy zwrócić uwagę na fakt, że dopiero od 2015 roku zostały określone zalecenia dotyczące zasad gromadzenia danych o kosztach działalności przez podmioty lecznicze oraz metody kalkulacji kosztów świadczeń zdrowotnych<sup>1</sup>. Dotyczą one przede wszystkim tych podmiotów, które współpracują z Agencją Technologii Medycznych i Taryfikacji i są finansowane ze środków publicznych.

Skutkuje to tym, że obecnie bardzo utrudnione jest wzajemne porównywanie danych o kosztach działalności podmiotów leczniczych wedle poszczególnych kategorii kosztów, jak również utrudniona jest realna wycena świadczeń zdrowotnych

---

<sup>1</sup> Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. z 2015 r., poz. 1126). Poprzednie Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. z 1998 r., nr 164, późn. 1194) zostało anulowane w 2011 r. z chwilą wejścia w życie Ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej.

przez ustawodawców, kadre podmiotów leczniczych oraz innych badaczy. Wydaje się również, że będzie trudne do oszacowania, czy wprowadzenie planowanych zmian spowodowało obniżenie, czy wzrost jednostkowych cen świadczeń zdrowotnych, ponieważ nie ma danych wyjściowych do prowadzenia takich analiz obejmujących cały system ochrony zdrowia.

### 3. Sieci podmiotów leczniczych

Autor zwraca uwagę, że w trakcie wprowadzania kolejnych zmian legislacyjnych na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat samoczynnie wykreował się w Polsce sieciowy układ podmiotów leczniczych.

Ustanowione w 2011 r. zmiany legislacyjne [Ustawa z 15 kwietnia 2011] wprowadziły mechanizm komercjalizacji podmiotów leczniczych, które generowały ujemne przepływy finansowe. Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej były przekształcane w spółki prawa handlowego, których udziały większościowe były następnie sprzedawane podmiotom prywatnym. Organy tworzące miały możliwość zatrzymania części udziałów i tym samym partycypacji w budowaniu strategii podmiotów leczniczych i dalszym zapewnianiu dostępu do świadczeń zdrowotnych mieszkańcom danego regionu, gminy, powiatu. Zakładano, że to rozwiązanie zaowocuje zmniejszeniem poziomu zadłużenia zakładów opieki zdrowotnej, gdyż prywatny podmiot będzie racjonalizował koszty swojej działalności<sup>2</sup>.

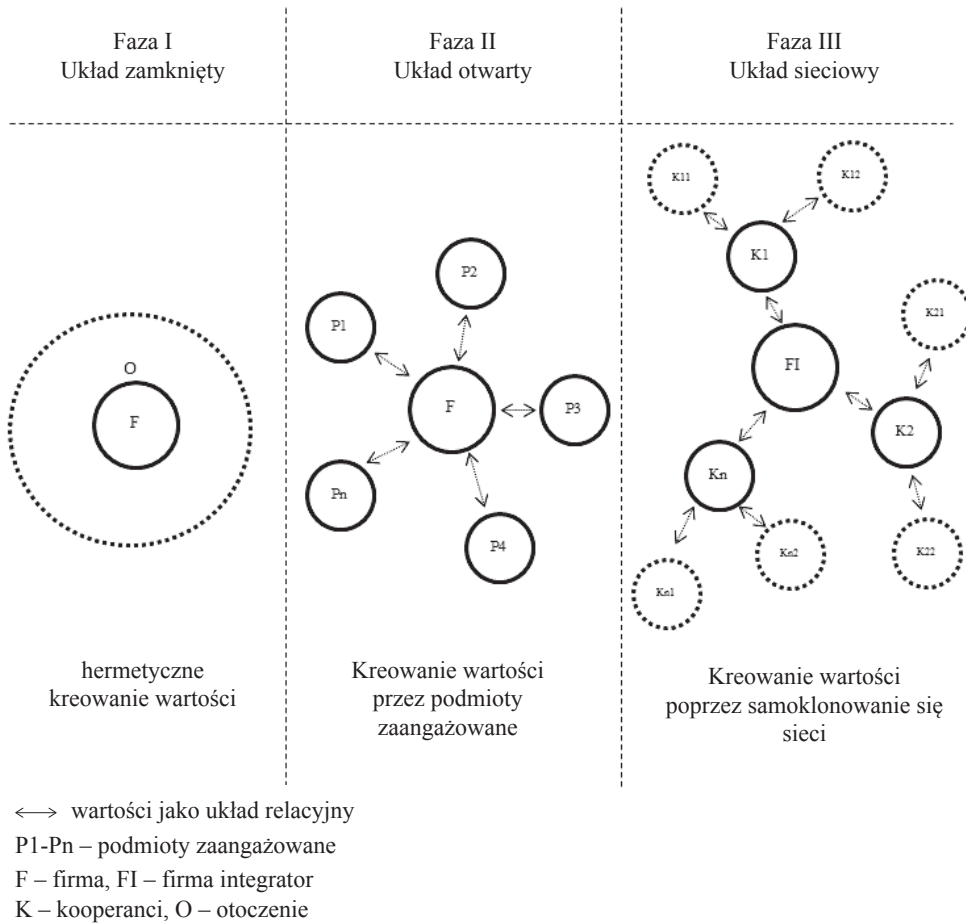
Zakładając, że przekształceniu w spółki prawa handlowego i prywatyzacji podlegały podmioty, których sytuacja finansowo-ekonomiczna była zła, wydaje się, że było to właściwe rozwiązanie – w ówczesnych uwarunkowaniach – aby mogły one dalej istnieć i nadal leczyć pacjentów. Jednakże skutki takich decyzji nie były w pełni określone.

Na rysunku 1 przedstawione są etapy budowania układu sieciowego. Zgodnie z koncepcją K. Perechudy przedsiębiorstwa mogą tworzyć swoją wartość poprzez budowanie sieci kontaktów, oddziałów. W końcowej fazie powstaje sieć elementów strategicznych, wokół których skoncentrowane są mniejsze elementy. Taka struktura umożliwia szybkie przesyłanie informacji pomiędzy podmiotami dominującymi, które następnie oddziałują na elementy, które je otaczają. Pozwala to na ukierunkowanie działań, a także szybką odpowiedź sieci na wyzwania otoczenia.

Zjawisko tworzenia sieci w Polsce można zaobserwować na przykładzie powiązań podmiotów leczniczych tworzących kompleksową opiekę medyczną na obszarze Dolnego Śląska przez podmioty niepubliczne – EMC Instytut Medyczny S.A. Jest to przedstawione na rysunku 2.

---

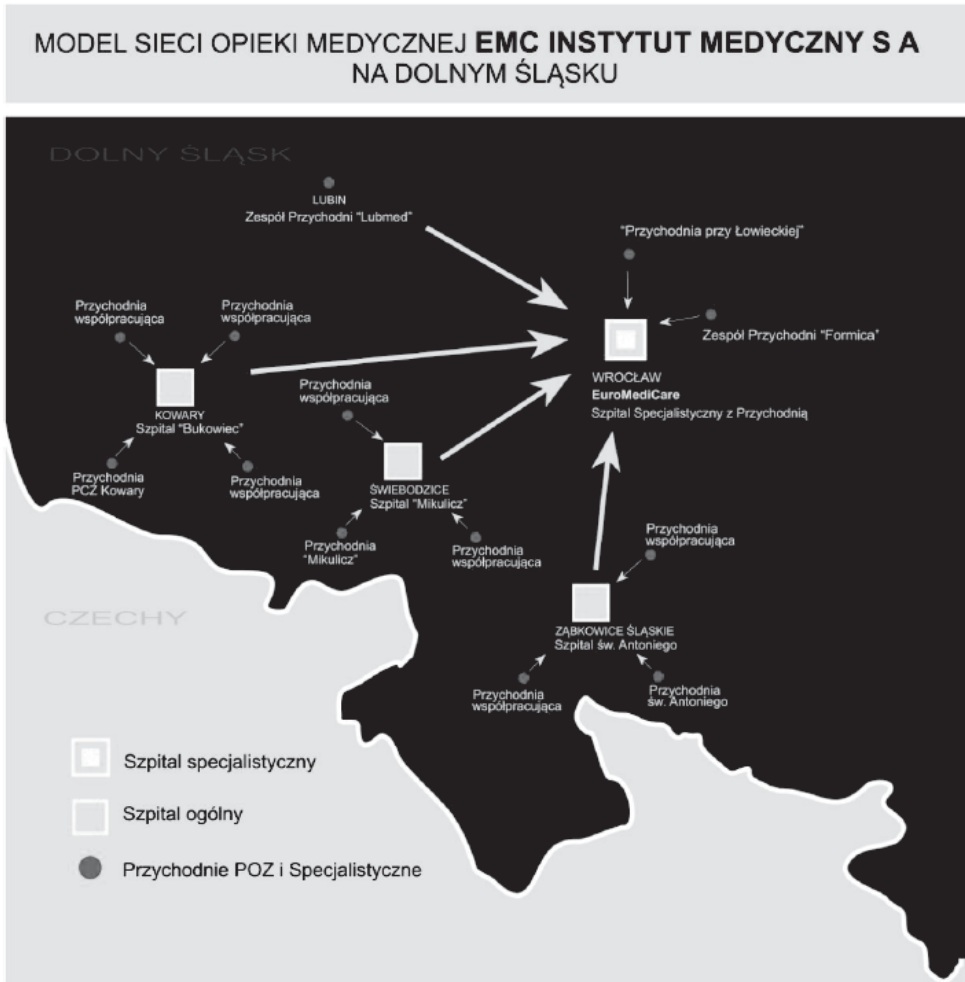
<sup>2</sup> Na występowanie zjawiska niedoszacowania wartości świadczeń zdrowotnych, które skutkowało nadmiernym zadłużaniem się samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej zwrócił uwagę W. Dotkuś [2006].



**Rys. 1.** Strategie kreowania wartości w podstawowych fazach rozwoju firmy

Źródło: [Perechuda 2007, s. 119].

Taki układ sieciowy umożliwia zmniejszenie kosztów działalności poprzez koordynację działań. Na przykład podmiot dominujący przejmuje realizację funkcji administracyjnych, zarządczych. Pozwala również na udzielanie różnorodnych świadczeń zdrowotnych pacjentom, podmioty tworzące sieć uzupełniają się wzajemnie. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że tak funkcjonująca struktura, jeśli będzie utworzona przez odpowiednio dużą liczbę podmiotów leczniczych, może samodzielnie określać warunki, na których będą udzielane świadczenia zdrowotne, wyznaczać ceny świadczeń. Układy sieciowe mają możliwość szybkiego reagowania na zmiany, a nawet podejmowania działań wyprzedzających w odpowiednio dużej skali.



**Rys. 2.** Model sieci podmiotów leczniczych

Źródło: <http://www.emc-sa.pl> (28.10.2013).

#### **4. Rola rachunku kosztów w podejmowaniu decyzji długoterminowych przez podmioty lecznicze**

Analiza efektów działań podmiotu leczniczego została przeprowadzona z wykorzystaniem danych finansowych za 2015 rok. Zweryfikowano dwa scenariusze decyzyjne. Pierwszy obejmował zwiększenie ceny świadczonych usług zdrowotnych bez podejmowania dodatkowych nakładów inwestycyjnych, modernizacji majątku trwałego. Drugi uwzględniał zmianę struktury kosztów – obniżenie kosztów sta-

łych – poprzez wymianę urządzeń medycznych na bloku operacyjnym, zwiększenie poziomu automatyzacji procesów. Obniżka kosztów stałych w tym przypadku wynika m.in. z mniejszego zaangażowania personelu, mniejszej powierzchni, niższych kosztów przeglądów medycznych.

Jednocześnie przyjęto założenie, że za przychody ze sprzedaży uznane są świadczenia, za które podmiot leczniczy otrzymał środki finansowe od Narodowego Funduszu Zdrowia, z którym zawarł umowę o finansowanie świadczeń ze środków publicznych. Reguluje ona cenę za punkt oraz ilość świadczeń zdrowotnych – przeliczanych na punkty, które mogą być udzielone w danym roku. Oznacza to, że w przypadku przekroczenia ustalonych limitów, wystąpienia tzw. nadwykonań, są one pomijane, gdyż podmiot leczniczy nie otrzymał za nie środków finansowych. Nie występuje zatem kategoria „niesprzedanych usług”, wyniki ze sprzedaży kalkulowane według rachunku kosztów pełnych i zmiennych są zbieżne.

Na prośbę zarządzających nazwa podmiotu leczniczego, którego dane o kosztach są przedstawione w niniejszym artykule, nie zostanie podana. Podmiot leczniczy ma znaczącą rolę na rynku lokalnym. Jest również podmiotem współtworzącym sieć podmiotów leczniczych pewnej określonej grupy kapitałowej. Realizuje świadczenia zdrowotne z różnych zakresów, specjalności przez następujące oddziały specjalistyczne:

- Oddział Wewnętrzny,
- Oddział Pediatryczny,
- Oddział Ginekologiczno-Położniczy z Neonatologią,
- Oddział Chirurgiczny z Pracownią Endoskopową,
- Zakład Opiekuńczo-Leczniczy,
- Rehabilitacja Ogólnoustrojowa i Neurologiczna,
- Zakład Rehabilitacji Ambulatoryjnej i Poradnia Rehabilitacyjna,
- Oddział Leczenia Nerwic,
- Hospicjum,
- Przychodnia,
- Izba Przyjęć.

W tabeli 1 przedstawiona jest wielostopniowa kalkulacja wyniku ze sprzedaży według kosztów zmiennych [Nowak, Wierzbicki 2010, s. 36-85]. Dla wszystkich oddziałów przychody ze sprzedaży pokrywają koszty zmienne oddziału oraz zmienne koszty pośrednie. Natomiast po uwzględnieniu stałych kosztów oddziałów Oddział Ginekologiczno-Położniczy z Neonatologią generuje stratę (marża na pokrycie V). Po uwzględnieniu stałych kosztów pośrednich jest ujemny wynik ze sprzedaży dodatkowo dla Izby Przyjęć oraz Oddziału Chirurgicznego z Pracownią Endoskopową. Kluczowym czynnikiem generującym koszty w podmiocie leczniczym jest sala operacyjna. Koszty jej funkcjonowania obciążają Oddział Ginekologiczny oraz Oddział Chirurgiczny. Natomiast po uwzględnieniu kosztów ogólnozakładowych wynik ze sprzedaży jest równy stracie w wysokości około 515 tys. zł.

**Tabela 1.** Wielostopniowy rachunek wyników podmiotu leczniczego oparty na modelu kosztów zmiennych – rok 2015

Lp.	Wielostopniowy rachunek wyników podmiotu leczniczego oparty na modelu kosztów zmiennych (2015 rok)	Oddział We-wnętrzny	Oddział Pedia-tryczny	Oddział Gineko-logiczno-Po-łożniczy z Neonatologią	Oddział Chirur- giczny z Pra- cownią Endosko- pową	Zakład Opie- kuńczo- -Leczni- czy	Rehabi- litacja Ogólno- ustrojowa i Neuro- logiczna	Zakład Rehabilita- cji Ambu- latoryjnej i Poradnia Rehabilita- cyjna	Od- dział Le- czenia Nerwic	Hospi- cjum	Przy- chodnia	Izba Przyjęć	SUMA
1	Przychody ze sprzedaży	2 994 656	885 813	2 654 341	2 400 642	1 585 284	1 438 062	259 032	619 311	928 455	3 624 457	675 977	18 066 030
2	Zmienne koszty oddziału	1 117 792	407 908	1 118 979	1 245 910	552 563	648 316	87 512	341 047	375 747	1 418 916	281 634	7 596 324
3	Marża na pokrycie I	1 876 863	477 905	1 535 362	1 154 732	1 032 721	789 746	171 521	278 264	552 708	2 205 541	394 343	10 469 706
4	Zmienne koszty pośrednie	92 630	9 118	590 913	597 094	1 073	22 992	200	723	928	27 386	14 244	1 357 301
5	Marża na pokrycie II	1 784 233	468 786	944 449	557 638	1 031 648	766 754	171 321	277 541	551 780	2 178 154	380 099	9 112 405
6	Koszty stałe oddziału	931 085	329 483	983 472	364 624	833 026	470 721	108 753	42 254	439 700	714 267	344 776	5 562 162
7	Marża na pokrycie IV	853 148	139 304	-39 022	193 014	198 623	296 033	62 568	235 287	112 080	1 463 887	35 323	3 550 243
8	Stale koszty pośrednie	124 491	20 906	369 637	371 072	13 752	22 539	2 594	7 860	10 668	159 995	83 640	1 187 154
9	Marża na pokrycie V	728 657	118 398	-408 659	-178 058	184 870	273 494	59 974	227 427	101 411	1 303 892	-48 317	2 363 088
10	Łączne koszty zarządu												2 878 780
10.1	Koszty nadzoru laboratorium												14 113
10.2	Koszty nadzoru kuchni												144 207
10.3	Koszty ogólnego zarządu												2 720 460
11	Wynik ze sprzedaży												-515 692

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych otrzymanych od podmiotu leczniczego.



**Tabela 2.** Scenariuszowa analiza wyniku ze sprzedaży przy wzroście stawki za punkt rozliczeniowy

Lp.	Rachunek wyników podmiotu leczniczego oparty na modelu kosztów pełnych (2015 rok), przy wzroście stawki za punkt o 5% dla Oddziału Ginekologiczno-Położniczego i Oddziału Chirurgicznego	Oddział Wewnętrzny	Oddział Pediatryczny	Oddział Ginekologiczno-Położniczy z Neonatologią	Oddział Chirurgiczny z Pracownią Endoskopową	Zakład Opiekuńczo-Leczniczy	Rehabilitacja Ogólnoustrojowa i Neurologiczna	Zakład Rehabilitacji Ambulatoryjnej i Poradnia Rehabilitacyjna	Oddział Leczenia Nerwic	Hospicjum	Przychodnia	Izba Przyjęć	SUMA
1	Przychody ze sprzedaży rozliczonych świadczeń zdrowotnych	2 994 656	885 813	2 787 058	2 520 674	1 585 284	1 438 062	259 032	619 311	928 455	3 624 457	675 977	18 318 779
2	Pełne koszty wytworzenia produktów	2 265 999	767 415	3 063 000	2 578 700	1 400 414	1 164 568	199 058	391 884	827 043	2 320 565	724 294	15 702 941
3	Koszty bezpośrednie	2 048 878	737 391	2 102 451	1 610 534	1 385 588	1 119 037	196 265	383 301	815 447	2 133 184	626 410	13 158 486
4	Koszty wydziałowe	217 121	30 024	960 550	968 166	14 825	45 531	2 794	8 583	11 596	187 381	97 884	2 544 455
5	Łączne koszty zarządu												2 878 780
5.1	Koszty nadzoru laboratorium												14 113
5.2	Koszty nadzoru kuchni												144 207
5.3	Koszty ogólnego zarządu												2 720 460
6	Wynik ze sprzedaży												-262 942

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych otrzymanych od podmiotu leczniczego.

**Tabela 3.** Scenariuszowa analiza wyniku ze sprzedaży przy dokonaniu inwestycji – obniżenie kosztów stałych Bloku Operacyjnego

Lp.	Wielostopniowy rachunek wyników podmiotu leczniczego oparty na modelu kosztów zmiennych (2015 rok)	Oddział We-wnętrzny	Oddział Pediatriczny	Oddział Ginekologiczno-Położniczy z Neonatologią	Oddział Chirurgiczny z Pracownią Endoskopową	Zakład Opiekuńczo-Lecznicy	Rehabilitacja Ogólnoustrojowa i Neurologiczna	Zakład Rehabilitacji Ambulatoryjnej i Poradnia Rehabilitacyjna	Oddział Leczenia Nerwic	Hospicjum	Przychodnia	Izba Przyjęć	SUMA
1	Przychody ze sprzedaży – rozliczone	2 994 656	885 813	2 654 341	2 400 642	1 585 284	1 438 062	259 032	619 311	928 455	3 624 457	675 977	18 066 030
2	Zmienne koszty oddziału	1 117 792	407 908	1 118 979	1 245 910	552 563	648 316	87 512	341 047	375 747	1 418 916	281 634	7 596 324
3	Marża na pokrycie I (1-2)	1 876 863	477 905	1 535 362	1 154 732	1 032 721	789 746	171 521	278 264	552 708	2 205 541	394 343	10 469 706
4	Zmienne koszty pośrednie	92 630	9 118	615 913	622 094	1 073	22 992	200	723	928	27 386	14 244	1 407 301
5	Marża na pokrycie II (3-4)	1 784 233	468 786	919 449	532 638	1 031 648	766 754	171 321	277 541	551 780	2 178 154	380 099	9 062 405
6	Koszty stałe oddziału	931 085	329 483	983 472	364 624	833 026	470 721	108 753	42 254	439 700	714 267	344 776	5 562 162
7	Marża na pokrycie IV (5-6)	853 148	139 304	-64 022	168 014	198 623	296 033	62 568	235 287	112 080	1 463 887	35 323	3 500 243
8	Stale koszty pośrednie	124 491	20 906	279 894	281 329	13 752	22 539	2 594	7 860	10 668	159 995	83 640	1 007 669
9	Marża na pokrycie V	728 657	118 398	-343 917	-113 315	184 870	273 494	59 974	227 427	101 411	1 303 892	-48 317	2 492 574
10	Łączne koszty zarządu												2 878 780
10.1	Koszty nadzoru laboratorium												14 113
10.2	Koszty nadzoru kuchni												144 207
10.3	Koszty ogólnego zarządu												2 720 460
11	Wynik ze sprzedaży												-386 206

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych otrzymanych od podmiotu leczniczego oraz [Nowak 2016, s.178; Trentkowska 2015, s. 190-193; Nowak, Wierzbicki 2010, s. 72-75].

Taka forma prezentacji danych o kosztach pozwala uchwycić zależności pomiędzy poszczególnymi kategoriami kosztów oraz określić rentowności poszczególnych oddziałów.

W tabeli 2 przedstawione są dane przy zwiększeniu przychodów ze sprzedaży o 5% dla dwóch oddziałów, które generowały największe straty: Oddziału Ginekologiczno-Położniczego i Oddziału Chirurgicznego. Zwiększenie ceny sprzedaży świadczeń skutkuje zmniejszeniem straty z poziomu 515 tys. do 216 tys. złotych.

W wariantcie przedstawionym w tabeli 3 podmiot leczniczy rozważa modernizację, wymianę sprzętu medycznego oraz automatyzację procesów na Bloku Operacyjnym. W wyniku czego następuje spadek kosztów stałych w skali roku o 180 tys. zł, jednocześnie generowane są dodatkowe koszty zmienne w wysokości 50 tys. zł.

W przypadku przeprowadzenia tej inwestycji, po zmianie struktury kosztów podmiot generuje stratę w wysokości 386 tys. zł. Koszty wdrożenia inwestycji zostały pominięte, gdyż nie stanowią one kosztów okresu, lecz są rozłożone w czasie. Prowadząc szczegółowe analizy opłacalności inwestycji, należałoby je uwzględnić.

Zaproponowana analiza wyników ze sprzedaży związanych z modelem rachunku kosztów pełnych i zmiennych umożliwia ocenę skutków działań. W analizowanym przypadku zweryfikowano dwa scenariusze decyzyjne: pierwszy ukierunkowany na maksymalizację zysku przez podmiot leczniczy (typowy dla podmiotów prywatnych), drugi zmierzający do optymalnego wykorzystania zasobów w ramach przyznanych limitów finansowania ze środków publicznych (właściwy dla podmiotów publicznych).

## 5. Zakończenie

Porównując efekty możliwych do realizacji scenariuszy dla badanego podmiotu leczniczego, optymalnym kierunkiem działań – przy dążeniu do maksymalizacji zysku – jest stworzenie modelu biznesowego opierającego się głównie na zwiększeniu cen sprzedaży świadczeń zdrowotnych, zamiast rozbudowywania infrastruktury i zwiększania jakości udzielanych świadczeń. Autor określa jako decyzje długoterminowe te działania, które dotyczą zdefiniowania modelu biznesowego podmiotu leczniczego w perspektywie wieloletniej, na który składają się: określenie rodzaju udzielanych świadczeń, rozbudowywanie, modernizowanie zaplecza technicznego, wdrażanie nowych technologii, przygotowywanie osób do wykonywania zawodu medycznego<sup>3</sup>. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że na rynku świadczeń zdrowotnych obecnie są podmioty zróżnicowane pod względem: zakresu działalności, formy organizacyjno-prawnej, formy własności [Chluska 2014, s. 17]. Przy podobnych uwarunkowaniach otoczenia, źródle i poziomie finansowania będą one podejmowały odmienne decyzje długoterminowe.

<sup>3</sup> M. Hass-Symotiuik zwraca uwagę, że zakres działalności podmiotów leczniczych obejmuje udzielanie świadczeń, promocję zdrowia oraz działalność dydaktyczną i badawczą [Hass-Symotiuik 2014, s. 13-14].

Pojedynczy podmiot leczniczy, związany umową z Narodowym Funduszem Zdrowia oraz uwarunkowaniami lokalnego rynku, może mieć bardzo ograniczone możliwości podniesienia cen. Natomiast odpowiednio liczna grupa podmiotów leczniczych, w szczególności działająca w dużej zorganizowanej sieci, obejmującej region czy kraj, może narzucić wyższe ceny na wytypowane przez siebie rodzaje świadczeń zdrowotnych. Może tego dokonać nawet wobec publicznego płatnika składek. Może również podjąć decyzję o wyjściu z systemu finansowania świadczeń zdrowotnych ze środków publicznych i żądać opłat od pacjentów indywidualnych. I. Rudawska zwraca uwagę na proces starzenia się społeczeństwa Europy. Zmieniający się profil zdrowotny będzie miał wpływ na zwiększanie się popytu na świadczenia udzielane przez podmioty lecznicze, co dodatkowo wzmocni ich pozycję rynkową względem pacjentów czy instytucji dysponującej środkami publicznymi przeznaczonymi na finansowanie świadczeń zdrowotnych [Rudawska 2015, s. 53].

Oznacza to, że wprowadzenie zapowiadanych w roku 2017 zmian może skutkować trudnymi obecnie do oszacowania rezultatami. Wydaje się, że po wejściu w życie regulacji dotyczących technicznych warunków pomieszczeń i urządzeń medycznych, kształcenia personelu medycznego, warunków pracy wszyscy uczestnicy rynku będą musieli je respektować – będą musieli dostosować się do nowych zasad.

Natomiast niejednoznaczny jest efekt wprowadzenia przepisów dotyczących zakresu gwarantowanych świadczeń zdrowotnych, ich wyceny oraz finansowania, w szczególności ustanowienie 6-stopniowej sieci publicznych szpitali i wyłączenie z obszaru finansowania ze środków publicznych skomercjalizowanych podmiotów leczniczych.

W analizowanym obszarze nakładają się na siebie dwie grupy czynników: pierwsza związana z poziomem finansowania świadczeń zdrowotnych ze środków publicznych; druga to siła oddziaływania grup podmiotów leczniczych – działających w formie sieci – na system ochrony zdrowia. Autor zwraca również uwagę na szerokie możliwości zastosowania rachunku kosztów pełnych i zmiennych do oceny efektów działań podmiotów leczniczych.

## Literatura

- Chluska J., 2014, *Rachunkowość podmiotów leczniczych*, Wolters Kluwer S.A., Warszawa.
- Dotkuś W., 2006, *Pomiar zadłużenia w publicznych zakładach opieki zdrowotnej województwa dolnośląskiego*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław
- Gajewski M., *Rola rachunku kosztów w tworzeniu wartości podmiotów leczniczych*, praca doktorska – w przygotowaniu, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu.
- Hass-Symotiuł M., 2014, *Zaawansowana rachunkowość podmiotów leczniczych*, Wolters Kluwer S.A., Warszawa.
- Nowak E., 2016, *Rachunek kosztów w jednostkach prowadzących działalność gospodarczą*, Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław.

- Nowak E., Wierzbicki M., 2010, *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Perechuda K., 2007, *Dyfuzja wiedzy w przedsiębiorstwie sieciowym. Wizualizacja i kompozycja*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców, Dz.U. z 2015 r., poz. 1126.
- Rudawska I., 2015, *Europa seniorów, czyli ryzyko systemowe związane ze starzeniem się populacji*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 410.
- Trentkowska M., 2015, *Rachunek kosztów, podstawy rachunkowości zarządczej i zarządzania finansami*, SKwP, Warszawa.
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej z dnia 8 kwietnia 2015 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o działalności leczniczej, Dz.U. z 2015 r., poz. 618 z późn. zm.).
- [www.emc-sa.pl](http://www.emc-sa.pl) (28.10.2013).
- [www.healthpowerhouse.com](http://www.healthpowerhouse.com) (14.10.2016).