

Ryszard Orliński

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Kaliszu

e-mail: ryszard_orlinski@poczta.onet.pl

**MOŻLIWOŚCI WYKORZYSTANIA
WIELOSTOPNIOWEGO I WIELOBLOKOWEGO
RACHUNKU KOSZTÓW I WYNIKÓW W SZPITALACH**

**POSSIBILITIES OF USING MULTI-STAGE
AND MULTI-BLOCK COST ACCOUNTING
AND RESULTS IN HOSPITALS**

DOI: 10.15611/pn.2018.514.30

JEL Classification: M41, I18

Streszczenie: Każda działalność gospodarcza skierowana jest na wypracowanie określonego zysku z tytułu prowadzonej działalności. W przypadku szpitali, jako jednostek non profit, jest to wypracowanie nadwyżki przychodów nad kosztami. Zastosowanie odpowiedniego rachunku kosztów pozwala przedstawić wypracowany wynik. Celem artykułu jest przedstawienie możliwości zastosowania wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów w działalności szpitali. Na potrzeby artykułu dokonano analizy literaturowej. Mimo zmiany zasad finansowania szpitali, nadal istotna jest głęboka analiza kosztów działalności szpitali. Zastosowanie wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów umożliwi zwiększenie struktury informacyjnej dla potrzeb zarządzania kosztami. Oryginalnością artykułu jest badany obszar, który rzadko jest opisywany w publikacjach dotyczących funkcjonowania szpitali.

Słowa kluczowe: szpital, świadczenia zdrowotne, wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników.

Summary: Every business activity is focused on generating profit from the activity. In the case of hospitals (as non-profit units), it is about the generation of surplus revenue over costs. The use of an appropriate costing system allows to present the generated result. The aim of the article is to present the possibility of applying contribution accounting in hospitals. To achieve this aim, a literature review and analysis was used. Despite the change in the rules of financing hospitals, a profound analysis of hospital operating costs is still important. The use of contribution accounting permits to increase the information structure needed for cost management. The originality of the article is the studied area, which is rarely described in publications related to the functioning of hospitals.

Keywords: hospital, health services, multi-stage and multi-block cost accounting.

1. Wstęp

Rok 2017 przyniósł zmiany w funkcjonowaniu szpitali. Wiązało się to z wprowadzeniem sieci szpitali jako nowego rozwiązania w finansowaniu działalności leczniczej. Zmiana zasad finansowania nie ma jednak wpływu na powstawanie kosztów i nie zwalnia zarządzających z obowiązku racjonalnego gospodarowania. Stąd też potrzeba liczenia kosztów i konfrontowania ich z przychodami.

Celem artykułu jest przedstawienie możliwości zastosowania wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników w działalności szpitali. Poznanie rodzajów kosztów i ich miejsc powstawania umożliwia przypisywanie kosztów stałych indywidualnie do poszczególnych asortymentów produktów lub nawet pojedynczych produktów, a ponadto każda grupa kosztów podlega identyfikacji i przypisaniu do poszczególnych obiektów kosztów. Mimo zmiany zasad finansowania szpitali, nadal przychody są identyfikowane zgodnie ze strukturą wyodrębnionych obiektów kosztowych. W nowej sytuacji prawnej i organizacyjnej przychody szpitali są w miarę do przewidzenia, natomiast kosztowe spojrzenie na realizowane świadczenia zdrowotne daje szansę istnienia i funkcjonowania szpitali w nowych warunkach.

Dla potrzeb artykułu dokonano krótkiej analizy i oceny aktualnie funkcjonującego systemu finansowania świadczeń zdrowotnych. W treści wykorzystano wyniki badań jakościowych prowadzonych przez autora w różnych szpitalach (na małych próbach), w ramach badań własnych. Ponadto dokonano analizy literaturowej w tym zakresie w celu zbadania możliwości zastosowania wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników w działalności szpitali.

2. Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników

Ostatnie dekady XX wieku oraz pierwsza dekada XXI to gwałtowny wzrost zapotrzebowania na bardziej szczegółowe informacje kosztowe w przedsiębiorstwach. Dla potrzeb zarządzania opracowano wiele nowych koncepcji rachunków kosztów, które generują informacje o kosztach w pożądanym przekrojach informacyjnych. W literaturze przedmiotu rachunki kosztów definiowane są jako proces identyfikowania, gromadzenia, przetwarzania, prezentowania oraz interpretowania informacji o kosztach [Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak 2006, s. 30]. Nowoczesne rachunki kosztów konstruowane są pod potrzeby osób odpowiedzialnych za podejmowanie decyzji, gdyż zaspokajają ich zapotrzebowanie na aktualne informacje, a dodatkową ich zaletą jest fakt, że dostarczają swoim użytkownikom szczegółowych informacji dokładnie w takim zakresie, jaki został przez nich zdefiniowany.

Nowoczesne rachunki kosztów dostarczają decydom danymi i informacjami umożliwiającymi:

- poznanie struktury kosztów,
- rozpoznanie przyczyn i miejsc powstawania kosztów,
- właściwy pomiar rentowności produktów i rentowności klientów,
- sprawne zarządzanie potencjałem przedsiębiorstwa oraz jego optymalizację,
- planowanie i kontrolę kosztów.

Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników jest odmianą rachunku kosztów zmiennych. Koncepcja tego rachunku zakłada możliwość oceny rentowności poszczególnych wydziałów, grup produktów i pojedynczych produktów czy usług realizowanych w przedsiębiorstwach wielozakładowych [Szychta 1996]. Specyfiką tego rachunku jest szczegółowa identyfikacja kosztów stałych i zmiennych dla poszczególnych wydziałów. Wyróżnia się też tyle stopni marży brutto, ile występuje obiektów kosztowych, czyli asortymentów realizowanych produktów czy usług [Sojak 2003, s. 205]. I tak w rachunku kosztów zmiennych podstawowym kryterium jest opłacalność, czyli marża brutto. W przypadku wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników, np. jedna grupa asortymentowa czy też jeden produkt może mieć marżę ujemną, natomiast pozostałe grupy mają marżę dodatnią. Chodzi bowiem o to, aby uzyskać dodatni efekt końcowy. Marż brutto może być kilka. Na przykład marża brutto I może oznaczać rentowność pojedynczego produktu czy usługi. Definiowana ona jest jako różnica między uzyskaną ceną a kosztem zmiennym jednostkowym. Marża ta powinna pokryć koszty stałe wyrobu czy usługi oraz powinna gwarantować określony zysk. Kolejna marża brutto II traktowana jest jako najbardziej realne kryterium pomiaru efektywności produkcji danego produktu czy realizowanej usługi, gdyż od przychodów ze sprzedaży odejmuje się koszty zmienne jednostkowe oraz koszty jednostkowe stałe. Marża ta pozwala określić rentowność pojedynczego produktu czy usługi na poziomie indywidualnego kosztu wytworzenia. W przypadku produkcji wieloasortymentowej może wystąpić marża brutto III, która pozwala ustalić rentowność poszczególnych grup asortymentowych. W takim przypadku od marży brutto II odejmuje się koszty stałe wspólne dla grupy asortymentowej. W przedsiębiorstwach wielowydziałowych lub wielozakładowych może z kolei wystąpić marża brutto IV, która oznacza rentowność poszczególnych wydziałów czy zakładów wchodzących w skład jednostki gospodarującej. Ustala się ją, odejmując od marży brutto III koszty stałe funkcjonowania całego przedsiębiorstwa. S. Sojak pisze, że „wynik operacyjny przedsiębiorstwa danego okresu otrzymamy po odjęciu od marży brutto IV stałych kosztów zarządu i stałych kosztów sprzedaży” [Sojak 2003, s. 207]. Wynik ten pozwala ocenić rentowność całego przedsiębiorstwa. Jednocześnie niektórzy autorzy uważają, że wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników ułatwia identyfikację kosztów kontrolowanych przez menedżerów.

I. Sobańska pisze, że „w wielostopniowym i wieloblokowym rachunku koszty stałe firmy nie stanowią jednego bloku, lecz składają się z wielu segmentów. Każdy segment kosztów stałych tworzy się przez identyfikowanie dokumentów źródłowych kosztów z wyróżnionymi obiektami kosztowymi istotnymi dla procesu

zarządzania” [Sobańska 1995, s. 37-38]. Tego typu konstrukcja ułatwia interpretację prezentowanych kosztów w układzie pojedynczych produktów czy usług, grup asortymentowych, wydziałów czy wreszcie całego przedsiębiorstwa. Wymaga to jednak prowadzenia rozbudowanej szczegółowej ewidencji kosztów i przychodów i jak pisała A. Jarugowa, szczegółowej ewidencji przychodów ze sprzedaży poszczególnych obiektów kosztowych [Jarugowa 1997, s. 26].

W celu przygotowania się do wprowadzenia wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów należy wydzielić bloki jako segmenty, którymi zainteresowani są decydenci, uwzględniając kryteria organizacyjne i funkcjonalne przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwo podzielić można na stanowiska kosztów, miejsca ich powstawania, wydziały, zakłady, biorąc pod uwagę zakresy i rodzaje działalności. Uwzględniając kryteria sprzedażowe, można dokonać podziału wyniku przedsiębiorstwa na produkty czy usługi, grupy produktów czy usług, klientów, grupy klientów, rynki sprzedaży czy wreszcie kanały dystrybucji. Wynik operacyjny uzyskuje się wówczas, przyjmując za wzór dwustopniowy rachunek kosztów zmiennych, to znaczy przychody ze sprzedaży produktów czy usług pomniejsza się o koszty zmienne wytworzenia sprzedanych produktów czy usług, otrzymując marżę pokrycia, którą pomniejsza się o koszty stałe. Rozbudowując w pionie rachunek kosztów, przypisuje się koszty stałe do produktów czy usług, grup produktów czy usług, wydziałów, zakładów i wreszcie całego przedsiębiorstwa, przez co uzyskuje się wielostopniowy rachunek kosztów. Podział i rozbudowa pozioma to wspomniane wcześniej bloki (segment), które tworzą wieloblokowy układ rachunku kosztów i wyników.

Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników ułatwia identyfikację struktury marży (kwoty pokrycia), jak i marży (kwoty pokrycia) w poszczególnych obszarach działalności przedsiębiorstwa. Dzięki temu menedżerowie różnych szczebli zarządzania mogą być informowani o finansowych rezultatach swojej działalności. Tak jak wcześniej wspomniano, marże są więc podstawowym kryterium oceny rentowności przedsiębiorstwa. Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników, dzięki swoim walorom informacyjnym, realizuje funkcje zarządcze, związane z planowaniem i kontrolą, a także podejmowaniem decyzji. Menedżerowie mogą wykorzystywać wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników do podejmowania decyzji dotyczących kontynuacji produkcji wyrobów przynoszących stratę czy też ustalania optymalnej struktury asortymentowej sprzedaży.

3. Charakterystyka działalności szpitali

Opieka zdrowotna w Polsce przeżywa w ostatnich latach głębokie zmiany. Nastąpiło przejście od finansowania budżetowego, przez finansowanie w ramach ubezpieczenia zdrowotnego do wspomnianego we wstępie finansowania w ramach sieci szpitali (inaczej system podstawowego szpitalnego zabezpieczenia świadczeń opieki zdrowotnej – PSZ). System finansowania oparty na ubezpieczeniu zdrowotnym

wymagał zmiany filozofii zarządzania szpitalami, do której nie wszyscy menedżerowie opieki zdrowotnej byli przygotowani. Szpitale stały się bowiem jednostkami rynkowymi, które musiały zacząć liczyć swoje przychody i koszty.

W 1997 roku weszła w życie (dziś już uchylona) ustawa o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym [Ustawa 1997], która umożliwiła od 1999 roku wprowadzenie zmian w zasadach finansowania działalności leczniczej [Kautsch, Klich, Whitfeld 2001, s. 33]. Zmiany, jakie nastąpiły w ostatnich latach w zakresie funkcjonowania jednostek opieki zdrowotnej, spowodowały, że szpitale dziś są również traktowane jako jednostki rynkowe. Wiedzieć jednak trzeba, że „szpital należy traktować jako przedsiębiorstwo i nie można zapominać o ekonomicznym charakterze tego podmiotu. Jednakże szczególny charakter szpitala przejawia się w tym, że jego nadrzędnym celem nie jest, jak to ma miejsce w przypadku większości jednostek gospodarczych, osiąganie zysku, a tym bardziej jego maksymalizowanie, lecz realizowanie misji społecznej, którą jest udzielanie wysokiej jakości świadczeń zdrowotnych” [Macuda 2013, s. 88].

Od 1 października 2017 roku rozpoczęła funkcjonowanie sieć szpitali, czyli grupa szpitali, które mają zapewnione finansowanie przez Narodowy Fundusz Zdrowia. W sieci szpitali znalazły się 594 placówki, z czego 516 to szpitale publiczne, a 78 niepubliczne, zaś poza siecią znalazło się 355 szpitali. Do sieci szpitali weszły placówki medyczne, które spełniły łącznie następujące warunki określone przez Ministerstwo: udzielały świadczenia w ramach izby przyjęć albo szpitalnego oddziału ratunkowego na podstawie umowy z NFZ przez okres co najmniej 2 ostatnich lat oraz posiadają konkretne oddziały wymienione w ustawie [Ustawa 2017].

Placówki szpitalne, które znajdują się w sieci, są podzielone na kilka różnych poziomów według tzw. systemu zabezpieczenia. Pierwszy stopień to głównie szpitale powiatowe, drugi – ponadpowiatowe, a trzeci – wojewódzkie. Kolejne poziomy to szpitale: pediatryczne, ogólnopolskie, onkologiczne i pulmonologiczne. Sieć obejmuje też ambulatoryjną opiekę specjalistyczną w przychodniach przyszpitalnych oraz nocną i świąteczną opiekę zdrowotną. Ministerstwo Zdrowia uważa, że ustawa tworząca tzw. sieć szpitali wprowadza nowe rozwiązania, które usprawnią organizację realizowania świadczeń opieki zdrowotnej przez szpitale oraz przychodnie przyszpitalne i poprawią dostęp pacjentów do leczenia specjalistycznego w szpitalach. Zdaniem ministra pozwoli to zoptymalizować liczbę oddziałów specjalistycznych i umożliwi lepszą koordynację świadczeń szpitalnych i ambulatoryjnych, co ułatwi także zarządzanie szpitalami [www.poradnikzdrowie.pl].

Przyjęto założenie, że szpitale, które znalazły się w sieci, mają zagwarantowane zawarcie umowy z NFZ i środki finansowe na działalność w formie ryczałtu. Do października ubiegłego roku szpitale otrzymywały środki pieniężne dopiero po wykonaniu usługi, co było motywatorem ekonomicznym do przyjmowania pacjentów. W aktualnej sytuacji, kiedy szpitale mają być opłacane ryczałtem, zanim wykonają jakąkolwiek procedurę, pacjent będzie zbędnym wydatkiem, co stanowi poważne zagrożenie dla medycznego i ekonomicznego postrzegania działalności

leczniczej. Ministerstwo Zdrowia wyjaśnia, że przy ustalaniu wysokości ryczałtu na dany okres za podstawę służyć będą informacje dotyczące świadczeń wykonanych i sprawozdanych przez szpital w poprzednim okresie rozliczeniowym. Zdaniem Ministerstwa zapewni to odpowiedni poziom finansowania szpitali, które weszły do PSZ. Szpitale mają zyskać bardziej elastyczny mechanizm finansowania, pozwalający w większym stopniu niż poprzednio reagować na potrzeby zdrowotne pacjentów. Niektóre świadczenia mają być rozliczane z wykorzystaniem grupera – zależnie od liczby przyjętych pacjentów, tak jak było to przed wprowadzeniem szpitali do sieci [Orliński 2015b, s. 391]. Szpitale, które spełniły kryteria i są w sieci, będą miały zagwarantowane finansowanie przez 4 lata. W związku z tym wykazy te będą obowiązywały od 1 października 2017 roku do 30 czerwca 2021 roku.

Wspomniana wyżej ustawa nie wnosi zmian do zasad ewidencjonowania i rozliczania kosztów, co oznacza, że szpitale te stosują dotychczas obowiązujące zasady prowadzenia rachunkowości oraz sporządzania sprawozdań finansowych. Indywidualną sprawą szpitali jest stosowanie na potrzeby zarządczych rozbudowanej ewidencji kosztów oraz sporządzania rachunków kosztów. Specyfika realizowanych świadczeń zdrowotnych oraz zmieniony system finansowania opieki zdrowotnej powodują, że niektóre zasady i mechanizmy rynkowe mogą być przeniesione na grunt szpitali. Niemniej jednak efektywność ekonomiczna szpitali wymuszana jest przez system.

W toku prowadzonej działalności leczniczej szpital ponosi koszty, przez które rozumie się wyrażone wartościowo, celowe i gospodarczo uzasadnione zużycie środków i przedmiotów pracy, energii, pracy ludzkiej itp. [Karmańska 2002]. Zużycie mierzone jest w jednostkach naturalnych, lecz dla potrzeb rachunkowych, decyzyjnych, analitycznych i sprawozdawczych sprowadza się je do wspólnego mianownika i wyraża w jednostkach monetarnych. Koszty dotyczące normalnej działalności gospodarczej, powstające w szpitalach, muszą być umiejscowione w określonym czasie i powinno być wskazane ich przeznaczenie. Miejsce kosztów w rachunkowości ściśle związane jest z istotą oraz z zakresem kosztów. Wielkość kosztów zależy od liczby zrealizowanych świadczeń zdrowotnych, a ta bezsprzecznie stanowi w szpitalu problem decyzyjny (przyjęcia planowe/przyjęcia w trybie nagłym) [Macuda 2014, s. 383], a także od stopnia rozbudowania infrastruktury szpitala, którą trzeba utrzymać. Główną jednak pozycję stanowią koszty świadczonych usług i realizowanych procedur medycznych [Orliński 2001, s. 111-122]. Specyfika szpitali wskazuje, że w koszcie świadczonej usługi czy procedury medycznej należy umieścić np. koszty utrzymania personelu zarządzającego, koszty poszczególnych komórek działalności pomocniczej i inne koszty pośrednie [Kujawska 2015, s. 280]. Bazą ewidencyjną jest układ rodzajowy kosztów. Z kolei grupowanie i ewidencjonowanie kosztów według typów działalności ma na celu rozbudowanie struktury informacyjnej o rodzajach kosztów przyporządkowanych do miejsc powstawania i grup świadczonych usług. Głównym zadaniem tego przekroju ewidencyjnego jest dostarczenie informacji o wielkości i strukturze kosztów szpitala występujących

na poziomie podstawowej działalności operacyjnej, działalności pomocniczej oraz kosztów zarządu. Świadomość kosztowa zarządzających szpitalami powinna im umożliwiać racjonalne gospodarowanie kosztami.

Zarządzanie kosztami to także potrzeba prowadzenia rachunku kosztów. Szpitale dla potrzeb własnych mogą stosować dowolne rachunki kosztów wg wiedzy i umiejętności zarządzających oraz możliwości informacyjnych systemu rachunkowości finansowej [Chluska 2014, s. 77; Orliński 2014, s. 478]. Od sierpnia 2015 roku obowiązuje rozporządzenie Ministra Zdrowia w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców [Rozporządzenie 2015]. Rozporządzenie zawiera standard rachunku kosztów, który określa sposób identyfikacji i gromadzenia kosztów faktycznie poniesionych w systemie finansowo-księgowym oraz sposób kalkulacji kosztu świadczenia opieki zdrowotnej w module controllin-gowym. Ponadto rozporządzenie zawiera zidentyfikowane i opisane nazewnictwo dostosowane do specyfiki działalności szpitali. Nie oznacza to jednak, że szpital nie może prowadzić innych rachunków kosztów, a w szczególności tych, które usprawniają system zarządzania szpitalem. Istotne są bowiem informacje pochodzące z rachunkowości finansowej oraz rachunku kosztów, które umożliwiają podejmowanie właściwych decyzji oraz racjonalne gospodarowanie szpitalem przy założeniu, że kierownik szpitala odpowiedzialny jest za gospodarowanie środkami publicznymi, jakimi są środki otrzymywane przez szpital [Godoń 2012, s. 25-44].

4. Wykorzystanie wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników w szpitalach

Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników, będąc odmianą rachunku kosztów zmiennych, może być cennym źródłem informacji dla menedżerów opieki zdrowotnej. Przenosząc wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników na grunt szpitali, należy stworzyć warunki ewidencyjne jego wykorzystania, co wiąże się z rozbudową analityczną kont do ewidencji kosztów i przychodów. Oddziały szpitalne są ośrodkami przychodo- i kosztotwórczymi, natomiast inne komórki organizacyjne o charakterze pomocniczym są typowo kosztotwórcze. Stąd też istnieje potrzeba zidentyfikowania wszystkich komórek organizacyjnych w celu wydzielenia kosztów stałych.

Jak wynika z przeprowadzonych badań, na oddziałach szpitalnych są realizowane określone procedury, przyporządkowane do tych oddziałów według Międzynarodowej Klasyfikacji Procedur Medycznych. Podpisane przez szpital kontrakty odnoszą się do możliwych do zrealizowania procedur na konkretnych oddziałach i tylko takie procedury mogą być sfinansowane przez płatnika. Oznacza to możliwość grupowania asortymentowego procedur według koncepcji wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników. Wprowadzona zmiana zasad finansowania działalności szpitali w ramach sieci szpitali (PZS) jak na razie nie spowodowała zmiany zasad wyceny realizowanych świadczeń. W związku z tym nadal

istnieje możliwość oceny rentowności realizowanych świadczeń, biorąc pod uwagę możliwości kalkulacji kosztów tych świadczeń, z wydzieleniem kosztów zmiennych i stałych tych procedur.

Z przeprowadzonych badań wynika, że wykorzystanie wielostopniowego i wieloblokowego rachunek kosztów i wyników dla potrzeb zarządzania szpitalem oznacza zbudowanie określonej struktury organizacyjnej szpitala, w której zostaną wyodrębnione oddziały szpitalne jako jednostki realizujące usługi i uzyskujące przychody z tytułu realizowanych świadczeń, oraz wyodrębnienie komórek pomocniczych o stałych kosztach funkcjonowania, których koszty obciążą w sposób pośredni koszty komórek przychodotwórczych.

Przedstawiony w tabeli 1 wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników może być wzorem dla szpitala do budowania takiego rachunku.

Tabela 1. Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów w szpitalu

Wyszczególnienie	Przykładowe oddziały szpitalne								
	oddział kardiologiczny			oddział laryngologiczny			oddział ginekologiczno-położniczy		
	procedury wg ICD-9			procedury wg ICD-9			procedury wg ICD-9		
	35	36	37	21	25	28	72	73	74
Przychody ze sprzedaży realizowanych procedur									
Koszty zmienne procedur									
Marża brutto I									
Koszty stałe indywidualne procedur									
Marża brutto II									
Suma marż brutto									
Koszty stałe grup przypisanych do oddziałów									
Marża brutto III									
Suma marż brutto oddziałów									
Marża brutto IV									
Suma marż brutto oddziałów									
Koszty stałe zarządu									
Koszty stałe sprzedaży									
Wynik operacyjny ze sprzedaży procedur									

* Objaśnienie symboli użytych w tabeli: 21 – zabiegi w zakresie nosa, 25 – operacje w zakresie języka, 28 – zabiegi w zakresie migdałków podniebiennych i migdałka gardłowego, 35 – zabiegi na zastawkach i przegrodach sercowych, 36 – zabiegi na naczyniach serca, 37 – inne operacje w zakresie serca i osierdzia, 72 – kleszcze, próżniociąg lub poród przy położeniu miednicowym płodu, 73 – inne zabiegi wniecające lub wspomagające poród, 74 – cięcie cesarskie i wydobywanie płodu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań. Procedury na podstawie Międzynarodowej Klasyfikacji Procedur Medycznych (ICD-9-CM wersja 5.36), <http://www.icd9.pl/> (27.02.2018).

Podany przykład ma charakter fragmentaryczny i pokazuje tylko sposób ułożenia bloków (segmentów) i pionów w ramach wielostopniowego i wieloblokowego rachunku. Wyniki przeprowadzonych badań wskazują, że na poszczególnych oddziałach występuje duża liczba procedur możliwych do zrealizowania, co oznacza, że ordynator zarządzający oddziałem jest w stanie wskazać rodzaje procedur realizowanych na jego oddziale oraz ich liczbę. Wynika to również z ewidencji pacjentów [Orliński 2008] oraz dokumentacji sprawozdawczej przygotowywanej dla płatnika instytucjonalnego w ramach sprawozdawczości grupera (na razie obowiązuje tego typu sprawozdawczość). Analiza przychodów i kosztów z tytułu realizacji poszczególnych procedur pozwala ustalić ich rentowność i rentowność asortymentową w blokach (segmentach) typu oddziały szpitalne. Koszty stałe rozdzielone na bloki i stopnie tworzą hierarchię, na którą składają się koszty stałe poszczególnych procedur, koszty stałe grup procedur, koszty stałe oddziałów oraz koszty stałe szpitala. Istnieje możliwość przypisania każdemu segmentowi przychodów ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych, kosztów stałych i zmiennych. Wyniki ustalane na poszczególnych poziomach dają podstawę oceny działalności leczniczej szpitala i stanowią wiarygodny miernik wkładu danego segmentu w pokrycie kosztów stałych funkcjonowania całego szpitala. Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników pozwala na zaprezentowanie zarówno ogólnej struktury marży (kwoty pokrycia), jak i marży (kwoty pokrycia) w poszczególnych obszarach działalności leczniczej szpitala.

Cechą charakterystyczną działalności leczniczej szpitala jest to, że szpital nie wybiera sobie pacjentów i jednostek chorobowych, ponieważ Konstytucja RP [Konstytucja 1997, art. 68, ust. 2] nakłada na szpitale obowiązek udzielania pomocy medycznej bez względu na to, czy szpital ma na to środki finansowe, czy nie. Oznacza to, że realizując świadczenia zdrowotne, szpital musi liczyć przychody i koszty tych świadczeń, aby nie spowodować straty w szpitalu [Orliński, Niestrata-Ortiz 2016, s. 171]. Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników pełnić może funkcję kontrolną, sygnalizującą pojawiający się problem nierentownych świadczeń. Funkcja zarządcza i decyzyjna wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników przejawia się w dostarczaniu informacji, na podstawie których można podejmować decyzje związane chociażby z problemem zbyt wysokich kosztów procedur medycznych relatywnie do osiągniętych przychodów. Ewidentną korzyścią wynikającą z prowadzenia wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników może być możliwość rozliczania poszczególnych oddziałów szpitalnych z kosztów i przychodów. Należy jednak brać pod uwagę koszty prowadzenia takiego rachunku. W przypadku szpitali, które wprowadziły budżetowanie [Orliński 2015a, s. 297], wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników jest także narzędziem kontroli realizowanych budżetów. Przygotowanie budżetu (planu) pozycji prezentowanych w rachunku umożliwia ustalenie odchyleń wartości rzeczywistych od planowanych, dzięki czemu kontrola tych pozycji może okazać się skuteczniejsza.

5. Zakończenie

Zastosowanie wieloblokowego i wielostopniowego rachunku kosztów i wyników może stanowić dla szpitala cenne źródło informacji. Proponowany model może podlegać wielu modyfikacjom praktycznym, stosownie do potrzeb menedżerów opieki zdrowotnej. Stopień złożoności rachunku zależy w głównej mierze od konkretnych warunków funkcjonowania szpitala. Istotną rolę odgrywa organizacja obiegu dowodów źródłowych oraz organizacja ewidencji księgowej. Rozbudowa analityczna kont księgowych umożliwia wpływ zaewidencjonowanych danych do bazy danych oraz przetwarzanie danych w celu prezentacji wyników.

Raportowanie wewnętrzne w szpitalach realizuje funkcję informacyjną, kontrolną, analityczną oraz decyzyjną rachunkowości zarządczej. Menedżerowie opieki zdrowotnej, uzyskując regularnie informacje prezentowane w odpowiedniej szacie graficznej i o określonej strukturze informacyjnej, mają możliwość racjonalnie gospodarować przychodami i kosztami uzyskanymi z tytułu realizacji świadczeń zdrowotnych. Istotna jest jednak szybkość udostępniania informacji, która głównie zależy od systematyczności prac pionu finansowo-księgowego, oraz sposobu ich udostępniania, które może dokonywać się na przykład w systemie sieci informacyjnej szpitala.

Literatura

- Chluska J., 2014, *Rachunek kosztów standardowych w procesach decyzyjnych podmiotów leczniczych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 343.
- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., 2006, *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa.
- Godoń R., 2012, *Odpowiedzialność kierownika jednostki za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, [w:] Bojkowski T., Przybylska J. (red.), *Dyscyplina finansów publicznych. Zasady odpowiedzialności, problem orzecznicze i aspekty praktyczne*, Wyd. CeDeWu.PL, Warszawa.
- Jarugowa A., 1997, *Zarządzanie kosztami a metody rachunkowości zarządczej*, [w:] Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk.
- Karmańska A., 2002, *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa.
- Kautsch M., Klich J., Whitfeld M., 2001, *Zarządzanie w opiece zdrowotnej*, Wyd. UJ, Kraków.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 z późn. zm.
- Kujawska J., 2015, *Koszty administracyjne w szpitalu*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 398.
- Macuda M., 2013, *Spoleczna odpowiedzialność biznesu na przykładzie szpitala*, [w:] *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – teoria i praktyka*, IX Ogólnopolska Konferencja Naukowo-Zawodowa, UEP, Poznań.
- Macuda M., 2014, *Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 343.

- Międzynarodowa Klasyfikacja Procedur Medycznych (ICD-9-CM wersja 5.36), <http://www.icd9.pl> (25.01.2018)
- Orliński R., 2001, *Komu potrzebny jest jednostkowy koszt procedury medycznej*, Pielęgniarstwo Polskie, nr 1(11).
- Orliński R., 2008, *Wykorzystanie ewidencji pacjentów w rozliczeniach finansowych szpitali*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 43(99).
- Orliński R., 2014, *Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 343.
- Orliński R., 2015a, *Budżet zadaniowy w szpitalach*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 389.
- Orliński R., 2015b, *Rozliczanie procedur medycznych z wykorzystaniem grupera*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 398.
- Orliński R., Niestrata-Ortiz M., 2016, *Wynik na podstawowej działalności operacyjnej szpitala*, Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, nr 285.
- 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.
- Sobańska I., 1995, *Rozwinięty system rachunku kosztów i wyników a rachunek odpowiedzialności*, [w:] Jarugowa A. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, cz. II, SKwP, Warszawa.
- Sojak S., 2003, *Rachunkowość zarządcza*, TNOiK, Toruń.
- Szycha A., 1996, *Nowoczesna rachunkowość w zarządzaniu przedsiębiorstwami. Nowe metody rachunku kosztów*, Nowa Europa, 5.02.1996.
- Ustawa z dnia 6 lutego 1997 r. o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym, Dz.U. z 1997 r., nr 28, poz. 153 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 23 marca 2017 r. o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz.U. z 2017, poz. 844.
- www.poradnikzdrowie.pl/sprawdz-sie/niezbednik-pacjenta/siec-szpitali-na-czym-polega-ktore-szpital-sa-w-sieci-LISTA_45662.html (25.01.2018).
- www.icd9.pl (25.01.2018).