

**Bogusław Jędrzejak**

Politechnika Śląska

## **PROCESOWY RACHUNEK KOSZTÓW W ZAKŁADACH OPIEKI ZDROWOTNEJ**

### **1. Wprowadzenie**

Zmiany systemu opieki zdrowotnej i warunki, w jakich funkcjonują obecnie placówki medyczne, szczególnie publiczne zakłady opieki zdrowotnej (ZOZ), spowodowały konieczność dostosowania ich działalności do dynamicznie zmieniającej się sytuacji na rynku usług medycznych. Zmianie uległa również pozycja kierowników zakładów opieki zdrowotnej, bowiem zwiększył się zakres ich zadań i odpowiedzialności oraz wyposażono ich w większe uprawnienia, zwłaszcza zarządcze. Obecnie menedżerowie tych placówek i ich organy założycielskie muszą więc nie tylko skupiać się na profilu medycznym jednostek, ale również poszukiwać optymalnych rozwiązań w sferze kapitałowej tych podmiotów gospodarczych. Niezbędne staje się zatem poświęcenie uwagi na poszukiwanie takich rozwiązań, które pozwoliłyby zredukować bądź racjonalizować koszty związane z prowadzoną przez nich działalnością bez konieczności jednoczesnego obniżania jakości świadczonych usług.

Podstawowym zadaniem, jakie staje przed menedżerami zakładów opieki zdrowotnej (oraz organami założycielskimi), jest zapewnienie równowagi pomiędzy oczekiwaniami społeczeństwa w zakresie dostępności do świadczeń zdrowotnych a rzeczywistością. Nie trzeba chyba nikogo przekonywać, że w zakresie opieki medycznej odpowiedzialność społeczna wymaga działań i decyzji, które nie zawsze są racjonalne z ekonomicznego punktu widzenia (zapewnienie realizacji kosztownych usług). Z drugiej jednak strony wydatki i wpływy muszą się równoważyć, aby można było utrzymać budynki i sprzęt zakładu w dobrym stanie, opłacić personel i leczyć pacjentów. Można więc stwierdzić, że optymalne wykorzystanie posiadanych zasobów

i osiągnięcie satysfakcji pacjentów bez naruszania płynności finansowej to najważniejsze wyzwanie dla zarządzających instytucjami opieki zdrowotnej.

Osiągnięcie tego celu wymaga jednak wyposażenia zarządzających w nowoczesne narzędzia skutecznego zarządzania, sprawdzone w sektorze przedsiębiorstw produkcyjnych, które – po uwzględnieniu specyfiki sektora ochrony zdrowia – można skutecznie i efektywnie wdrożyć również w zakładach opieki zdrowotnej. Jednym z takich narzędzi jest właściwy rachunek kosztów, dostosowany do specyfiki funkcjonowania zakładu opieki zdrowotnej. Pozwoli on na skuteczną ocenę efektywności ekonomicznej realizowanych zadań, odpowiednio wczesne rozpoznanie niekorzystnych zmian i podejmowanie racjonalnych decyzji w zarządzaniu ZOZ dzięki wiarygodnej i rzetelnej informacji dostarczanej na poszczególne szczeble zarządzania.

## **2. Rachunek kosztów jako podstawowe źródło informacji w ZOZ**

W zarządzaniu ZOZ koszty odgrywają bardzo ważną rolę, ponieważ stanowią jeden z podstawowych czynników decydujących o konkurencyjności i rynkowym sukcesie tych podmiotów. Informacje o kosztach są niezbędne przy większości podejmowanych decyzji, zarówno krótkookresowych, jak i strategicznych, w planowaniu działalności medycznej, monitorowaniu podejmowanych działań czy kontroli ponoszonych kosztów. Biorąc pod uwagę możliwości ich racjonalizacji czy redukcji, należy jednak pamiętać, że koszty to ekonomiczny miernik zasobów zużywanych w trakcie działalności. Dlatego tak istotnego znaczenia nabiera posiadanie przez zarządzających ZOZ wiedzy o zasobach będących w ich dyspozycji. Wysokie koszty są bowiem skutkiem, a nie przyczyną niskiej efektywności funkcjonowania jednostki służby zdrowia.

W sytuacji ograniczonego zasobów materialnych, w jakiej obecnie funkcjonują ZOZ, odpowiedni rachunek kosztów nabiera szczególnego znaczenia. Menedżerowie tych zakładów, czy to publicznych, czy niepublicznych, muszą obecnie posiadać szczegółowe informacje dotyczące działalności swoich jednostek, aby mieć podstawy do prowadzenia negocjacji z NFZ, a następnie ustalania właściwej ceny rozliczeniowej, zapewniającej odpowiedni poziom finansowania. W warunkach kontraktu zawieranego z NFZ, który zakłada zapłatę ustalonej kwoty (ceny) za konkretne rodzaje usług medycznych, wiedza o kosztach leczenia różnych rodzajów schorzeń w oddziale jest podstawą swego rodzaju optymalizacji działań drogą kształtowania struktury asortymentowej (według schorzeń) hospitalizowanych pacjentów. Umożliwia to jednocześnie przeprowadzenie oceny opłacalności poszczególnych świadczeń medycznych, czyli ich rentowności.

Niezbędne są również informacje pozwalające na dobór właściwych standardów technologicznych w leczeniu pacjentów oraz dokonywanie oceny ekonomicznych aspektów utrzymywania przez ZOZ<sup>1</sup> gotowości do świadczenia oferowanego rodzaju usług. Istotnego znaczenia nabiera również podejmowanie decyzji o wycenie jakości usług medycznych, wprowadzeniu nowych usług lub wycofaniu określonych usług świadczonych przez zakład.

Zarządzający jednostkami służby zdrowia zdają sobie sprawę z tego, że w obecnych warunkach podstawą wszystkich decyzji są koszty i rentowność świadczonych usług, a kluczową rolę odgrywa rzeczywisty jednostkowy koszt wytworzenia tych usług. Na prawidłowość i dokładność obliczenia tego kosztu oraz jego strukturę wpływa przede wszystkim jakość i stopień szczegółowości prowadzonego rachunku kosztów oraz zastosowanie właściwej metody kalkulacji uwzględniającej specyfikę działalności jednostki i jakość ewidencji<sup>2</sup>.

Wszystkie działania związane z zarządzaniem ZOZ muszą opierać się jednak na bieżącym analizowaniu osiągniętych wyników ekonomicznych. Umiejętność podejmowania właściwych decyzji zależy w dużej mierze od funkcjonującego w zakładzie odpowiedniego systemu informacyjnego oraz jakości i szybkości otrzymywania informacji. Podstawowym źródłem tych informacji jest właściwy rachunek kosztów, dostosowany do potrzeb ZOZ. W połączeniu z analizą finansową dostarcza on użytecznych informacji służących optymalizacji wykorzystania posiadanych zasobów, bardziej dokładnemu analizowaniu ponoszonych kosztów i eliminacji kosztów nieuzasadnionych działań racjonalnych, a także podejmowaniu racjonalnych decyzji.

Istota i zakres rachunku kosztów nie są w literaturze przedmiotu określane w sposób jednoznaczny. Główne różnice w definiowaniu tego pojęcia dotyczą jego zakresu, który zmieniał się w czasie wraz z rozwojem rachunku kosztów, jego ciągłym doskonaleniem oraz dostosowywaniem do zmian w życiu podmiotów gospodarczych. Nie ulega natomiast zmianie ogólny sens prowadzenia rachunku kosztów – niezależnie od stawianych mu zadań i oczekiwań – czyli ustalanie kosztów ponoszonych w jednostkach gospodarczych<sup>3</sup>.

Rachunek kosztów ZOZ można zdefiniować jako „ogół działań zmierzających do odzwierciedlenia procesów działalności medycznej zachodzących w jednostce poprzez ujęcie, zgrupowanie i interpretację w określonych przekrojach kosztów własnych wytwarzania i zbytu świadczeń zdrowotnych będących efektem działalności jednostki, mierzonych ilościowo i wartościowo za pewien okres w celu uzyskania możliwie wszechstronnych informacji potrzebnych do ustalenia wyników i kierowania zakładem”<sup>4</sup>. W literaturze podkreśla się także, że rachunek powinien nie tylko zaspokajać potrzeby związane z przygotowaniem sprawozdania finanso-

<sup>1</sup> Dotyczy to także niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej.

<sup>2</sup> *Rachunek kosztów*, t. 1, red. K. Sawicki, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996, s. 152.

<sup>3</sup> Zob. I. Sobańska, *Tworzenie rachunkowości zarządczej*, Indor, Warszawa 1996, s. 15.

<sup>4</sup> I. Kulis, M. Kulis, W. Styło, *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne „Vesalius”, Kraków 1999, s. 9.

wego, ale także dostarczać informacji do zarządzania organizacją, czyli w tym przypadku ZOZ. Z uwagi na wzrastające wymagania, jakie powinien spełniać rachunek kosztów, ogromnego znaczenia nabiera dobór odpowiedniego modelu.

Rachunek kosztów obowiązujący w ZOZ od 1 stycznia 1999 r.<sup>5</sup> to typowy tradycyjny rachunek kosztów pełnych, gromadzący koszty w trzech podstawowych układach ewidencyjnych, czyli: rodzajowym, podmiotowym (wg typów działalności) i podmiotowym (wg nośników). Celem nadrzędnym wprowadzenia zmian w zakresie rachunku kosztów była taka budowa systemów ewidencyjnych kosztów, aby była możliwa kalkulacja kosztów jednostkowych świadczeń zdrowotnych, czyli kosztów jednostkowych procedur medycznych, a także kosztów leczenia poszczególnych pacjentów oraz kosztów leczenia poszczególnych jednostek chorobowych<sup>6</sup>. Należy jednak podkreślić, że z uwagi na zachodzące zmiany, takie jak postęp technologii w profilaktyce, diagnozowaniu czy różnego rodzaju terapii, wzrastające wymagania pacjentów dotyczące jakości opieki i standardu usług medycznych oraz nasilająca się konkurencja otoczenia powodują, że zarządzanie tymi jednostkami staje się coraz trudniejsze i bardziej skomplikowane. Wzmagają się także potrzeby i oczekiwania ze strony zarządzających ZOZ co do bardziej precyzyjnych, szczegółowych i wielowymiarowych informacji dotyczących procesu świadczenia usług medycznych, płynących z systemu rachunku kosztów. Żądają oni precyzyjnych informacji, dotyczących zarówno kosztów rzeczywistych poszczególnych procesów (czynności medycznych), jak i przyczyn kształtowania się kosztów na określonym poziomie, które trudno zdobyć za pomocą systemu stosowanego na potrzeby zewnętrznych sprawozdań finansowych<sup>7</sup>. Tradycyjny rachunek kosztów funkcjonujący w publicznych ZOZ, z uwagi na swoje wady, nie jest w stanie zapewnić tych informacji, a co za tym idzie, nie spełnia wymagań związanych z nowoczesnymi standardami zarządzania w obszarze usług medycznych.

### 3. Wady stosowanego tradycyjnego rachunku kosztów w ZOZ

System rachunku kosztów pełnych funkcjonujący w praktyce w większości publicznych ZOZ jest w literaturze powszechnie uznany za zdezaktualizowany i w dużym stopniu stroniczy<sup>8</sup>. Wynika to głównie ze zniekształcenia informacji kosztowej spowodowanej niewłaściwym rozliczaniem kosztów pośrednich. Przy-

---

<sup>5</sup> Rozporządzeniu MZiOS z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (DzU 1998 nr 164, poz. 1194). Warto zwrócić uwagę, że rozporządzenie to obowiązuje jednak wszystkie jednostki, a więc publiczne i niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej, które są finansowane ze środków publicznych.

<sup>6</sup> A. Koronowicz, M. Murkowski, „Służba Zdrowia” 1999 nr 33-34 (Maj).

<sup>7</sup> R. Piechota, *Projektowanie rachunku kosztów działań. Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005, s. 186 i nast.

<sup>8</sup> *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 490.

porządkowania tych kosztów do usługi dokonuje się na podstawie rozmiarów świadczonych usług medycznych lub mierników będących pochodną tej wielkości, co zwykle prowadzi do zniekształcenia informacji o kosztach, a tym samym wyciągania błędnych wniosków. Ujmowanie kosztów pośrednich w przekroju miejsc ich powstawania (ośrodków kosztów) czy wykorzystanie różnych kluczy podziałowych nie wpływa, co prawda, na ogólną sumę kosztów pośrednich poniesionych przez ZOZ, jednak precyzyjność rozliczania kosztów pośrednich decyduje w sposób jednoznaczny o wiarygodności danych o kosztach usług medycznych, a więc o ich cenie oraz rentowności.

Kolejnym mankamentem tradycyjnego rachunku kosztów jest problem z ustaleniem związku przyczynowo-skutkowego powstawania kosztów. Podstawową przyczyną powstawania kosztów, decydującą o skali zaangażowania zasobów, jest z reguły wielkość świadczonych usług; nie mają one związku z ich nasileniem spowodowanym określonymi działaniami (procesami). Koszty pośrednie natomiast są z reguły generowane przez działania wspierające świadczenie usług i niekoniecznie zależą od rozmiarów działalności. W rzeczywistości koszty pośrednie w niewielkim stopniu są uwarunkowane stopniem wykorzystania potencjału usługowego.

Ponadto informacje płynące z tego rachunku pokazują tylko to, na co i gdzie są wydawane środki. Brakuje natomiast informacji o kosztach poszczególnych procesów i działań.

Należy również zwrócić uwagę, że źle rozliczone koszty i błędnie skalkulowane koszty jednostkowe usług medycznych uniemożliwiają prawidłową ocenę ich rentowności. W dodatku błędne informacje o kosztach poszczególnych usług lub zakresu działalności mogą wpłynąć na podjęcie niewłaściwej decyzji o outsourcingu tych usług czy wydzieleniu jakiegoś rodzaju działalności. W żaden sposób nie można także prawidłowo obliczyć kosztów niewykorzystanych zasobów.

W zasadzie o słabości modelu rachunku kosztów pełnych, który jest stosowany w praktyce ZOZ, tak naprawdę decydują dwie procedury obliczeniowe<sup>9</sup>:

- proporcjonalizacja kosztów,
- rozliczanie na poszczególne usługi kosztów wspólnych za pomocą tradycyjnych kluczy podziałowych.

Wydaje się zatem, że dla współczesnych ZOZ tradycyjne metody rozliczania kosztów pośrednich są w znacznym stopniu niewystarczające dla procesu podejmowania decyzji. Dotyczy to zwłaszcza szpitali, w których świadczone usługi i zachodzące procesy cechuje wysoki stopień złożoności i zmienności działania. Do najważniejszych z nich można zaliczyć:

- 1) nowe i szybko zmieniające się technologie medyczne wykorzystywane w procesie leczenia,

---

<sup>9</sup> M. Durbajło-Mrowiec, *Modele rachunku kosztów a zasady gromadzenia i przetwarzania kosztów stosowane w placówkach służby zdrowia*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 719, AE, Wrocław 1996, s. 112.

- 2) znaczne zróżnicowanie asortymentowe usług medycznych z uwagi na różne przypadki chorobowe,
- 3) skracanie okresu pobytu pacjenta oraz jego leczenia w szpitalu,
- 4) rosnące indywidualne wymagania pacjentów powodujące konieczność intensyfikacji wykonywanych działań.

Konsekwencją wyszczególnionych wyżej przyczyn wzrastającej złożoności i różnorodności działalności ZOZ jest również zmiana w strukturze kosztów zakładu, co objawia się znacznym wzrostem kosztów pośrednich. Wzrost udziału kosztów pośrednich w kosztach usługi medycznej powoduje, że błędy w kalkulacji kosztów pośrednich, które można było zaakceptować kiedyś, dziś są już nie do przyjęcia. W związku z tym można powiedzieć, że z uwagi na wyżej wspomniane warunki tradycyjny rachunek kosztów nie będzie dostarczał istotnych i szczegółowych informacji o kosztach świadczonych usług na potrzeby menedżerów, a zatem nie może spełnić swojej decyzyjnej funkcji.

#### **4. Możliwości zastosowania procesowego rachunku kosztów w ZOZ**

Biorąc pod uwagę specyfikę usług medycznych, duże zróżnicowanie asortymentowe, wielość świadczeń, znaczny udział kosztów pośrednich w kosztach ZOZ, a także z uwagi na możliwość wyeliminowania zniekształceń w kalkulacji kosztów usług medycznych oraz nieprawidłowe szacowanie ich rentowności, wskazane staje się zastosowanie procesowego podejścia w rachunku kosztów. Działalność ZOZ (szpitala) można bowiem przedstawić w postaci wzajemnie powiązanych procesów oraz poszczególnych działań składających się na te procesy.

W podejściu procesowym istotne jest to, że następuje w nim koncentracja na procesach i działaniach, a nie na zakładzie jako całości i wybranych aspektach jego funkcjonowania. Ponadto za punkt wyjścia prowadzonych analiz przyjmuje się oczekiwania pacjenta, a analizowanie i usprawnianie relacji odbywa się między podsystemami zakładu, nie zaś w ramach poszczególnych funkcji lub jednostek organizacyjnych<sup>10</sup>.

Koncepcja procesowego rachunku kosztów została opracowana i zaprezentowana przez P. Horvatha i R. Mayera<sup>11</sup> w Niemczech w 1989 roku. W literaturze przedmiotu rachunek ten porównuje się z koncepcją ABC (*activity based costing*), zwaną również rachunkiem kosztów działań, opracowaną przez dwóch amerykańskich

---

<sup>10</sup> *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. 1, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2002, s. 3-27 i nast.

<sup>11</sup> P. Horvath, R. Mayer, *Processkostenrechnung, Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategie*, „Controlling“ 1989 nr 4.

przedstawicieli rachunkowości, R. Coopera i R. Kaplana<sup>12</sup> dwa lata wcześniej. Procesowy rachunek kosztów nie jest systemem radykalnie różniącym się od konwencjonalnego rachunku kosztów pełnych, wykorzystywanego w wielu placówkach służby zdrowia. Stanowi on jedynie jego rozwinięcie w zakresie bardziej dokładnego badania czynników powodujących koszty pośrednie i rozliczania tych kosztów na produkty na podstawie tych czynników. Posiada on bardziej rozbudowaną strukturę kosztów oraz cechuje się odmiennymi zasadami ustalania kosztów jednostkowych. W rachunku tym koszty pośrednie ujmuje się najpierw według miejsc powstawania kosztów, a w ich ramach według zidentyfikowanych procesów.

W procesowym rachunku kosztów pojawia się podstawowa teza, że bezpośrednią przyczyną powstawania kosztów w ZOZ są nie świadczone usługi, lecz realizowane w zakładzie procesy. Proces jest traktowany jako sekwencja działań wykonywanych w celu osiągnięcia określonego produktu (usługi). Zaspokojenie popytu zgłaszanego przez nabywców (pacjentów) wymaga wykonania określonych procesów w celu wytworzenia i dostarczenia usługi medycznej na rynek; procesy te z kolei powodują konieczność zużywania zasobów jednostki. Zatem proces jest traktowany jako bezpośrednia przyczyna powstawania kosztów<sup>13</sup>. Koszty bezpośrednie są natomiast, tak jak w tradycyjnym rachunku kosztów, wprost odnoszone na nośniki kosztów. Dostosowanie założeń procesowego rachunku kosztów w ZOZ powinno przebiegać w trzech etapach.

Pierwszy etap polega na wydzieleniu procesów, w których powstają koszty, a następnie przypisaniu ich do konkretnych miejsc powstawania kosztów. W ramach zidentyfikowanych procesów należy następnie przeprowadzić analizę powtarzalnych działań i prowadzonej w zakładzie działalności w celu wyspecyfikowania w nich procesów elementarnych i procesów głównych<sup>14</sup>. Oczywiście na proces główny, będący przedmiotem kalkulacji produktów finalnych (np. koszt leczenia pacjenta lub jednostki chorobowej), może składać się wiele procesów elementarnych realizowanych w różnych podmiotach kosztowych. Przykładami procesów generujących koszty pośrednie w ZOZ są:

- przyjęcie i rejestracja pacjenta,
- pobyt pacjenta w szpitalu (hospitalizacja),
- przygotowanie i przeprowadzenie diagnostyki laboratoryjnej, radiologicznej itp.,
- przygotowanie pacjenta i sprzętu medycznego do zabiegów czy operacji,
- opieka lekarska i pielęgniarska,
- zarządzanie zakładem.

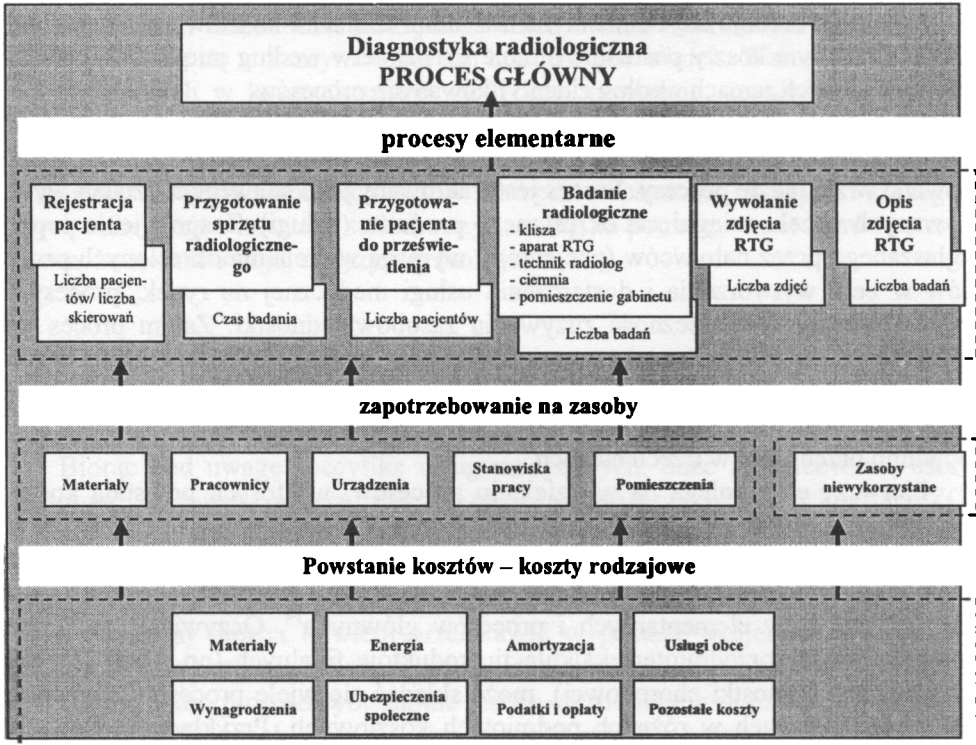
---

<sup>12</sup> Zob. R. Cooper, R.S. Kaplan, *How cost accounting systematically distorts product costs*, [w:] *Accounting and Management. Field Study Perspectives*, red. W.J. Bruns, R.S. Kaplan, Harvard Business School Press, Boston (Mass) 1987, s. 204-228.

<sup>13</sup> E. Nowak, R. Piechota, M. Wierziński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004, s. 162.

<sup>14</sup> Zob. I. Sobańska, *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, RAFIB, Łódź 1998, s. 110 i 121.

Istotne w procesowym rachunku kosztów jest to, aby wydzielone procesy były powtarzalne i posiadały określone pole decyzyjne. Na rysunku 1 przedstawiono fragment przebiegu powstawania kosztów w ramach wydzielonego procesu diagnostyki radiologicznej oraz powiązanie elementarnych procesów z wykorzystaniem zasobów szpitala.



Rys. 1. Identyfikacja procesów w diagnostyce radiologicznej

Źródło: opracowanie własne.

W kolejnym etapie następuje wyznaczenie wielkości charakteryzujących poszczególne procesy, czyli ustalenie jednostek kwantyfikujących (tzw. nośników kosztów). Na ich podstawie dokonuje się rozliczenia kosztów pośrednich. Liczba stosowanych miar i nośników kosztów jest jednym z najważniejszych parametrów modelu rachunku kosztów, bowiem im większy nacisk sił konkurencyjnych rynku na zakład opieki zdrowotnej, tym bardziej niezbędny może się okazać dokładny system kosztów<sup>15</sup>. Im więcej stosuje się miar (podstaw rozliczania kosztów), tym

<sup>15</sup> Zob. E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2001, s. 153.



wyższy będzie poziom dokładności rozliczeń. W związku z tym za nośniki kosztów w szpitalu można przyjąć dla:

- szpitala – liczbę hospitalizowanych, liczbę osobodni, liczbę łóżek itp.,
- pracowni i laboratoriów – liczbę skierowań, liczbę badań, czas badań,
- ośrodków zabiegowych – czas zabiegu, liczba zabiegów,
- opieki pielęgniarskiej – liczba pacjentów,
- pralni – kilogramy wypranej bielizny,
- kuchni – liczba wydanych posiłków.

Ostatni etap procesowego rachunku kosztów polega na dwufazowej kalkulacji kosztów. W pierwszej fazie tej kalkulacji ustala się klucze podziałowe dla każdego nośnika. Polega to na podzieleniu całkowitych kosztów procesów w poszczególnych ośrodkach kosztów przez liczbę jednostek miernika. Uzyskana wielkość stanowi koszt jednostkowy miernika procesu. Jeśli następnie przemnożymy stawki kosztów procesów przez liczbę jednostek miernika tego procesu, przypisanych określonym rodzajom usług medycznych, to ustalimy w ten sposób kwoty kosztów przypadające na te usługi.

W drugiej fazie kalkulacji ustala się z kolei koszty jednostkowe produktów finalnych, czyli np. koszt leczenia pacjenta lub jednostki chorobowej. Na koszt leczenia pacjenta będą się więc składać następujące grupy kosztów:

- koszty bezpośrednie leczenia i opieki na oddziale (np. zużyte materiały, leki, żywienie, koszty obcych procedur medycznych),
- koszty pośrednie, rozliczane za pomocą mierników procesów (np. koszty procedur medycznych),
- pozostałe koszty wspólne, dotyczące działalności całego zakładu, rozliczane za pomocą metod stosowanych w tradycyjnym rachunku kosztów.

## 5. Podsumowanie

Procesowy rachunek kosztów może stanowić nowy sposób kalkulacji świadczeń medycznych, ustalania kosztów jednostkowych adekwatnie do rzeczywistości, jak również monitorowania procesu leczenia pacjentów. Ponadto kładzie się tu szczególny nacisk na właściwe rozpoznanie przyczyn powstawania kosztów oraz kontrolę ich zmienności, a to podnosi rangę tego rachunku jako źródła informacji kosztowej o zupełnie innej jakości.

Rachunek ten pozwala również na dokładną ocenę efektywności procesów i działań zachodzących w ZOZ, co staje się niezmiernie istotne także dla jednostek publicznych, gdyż efektywność jest postrzegana jako źródło przetrwania czy też zdobycia przewagi konkurencyjnej na rynku usług medycznych.

Menedżerowie ZOZ w obecnych warunkach muszą zatem dokładnie przyjrzeć się realizowanym w ich jednostkach procesom (działaniom), a następnie racjonalizować te, które są potrzebne i sprzyjają osiągnięciu określonych celów czy maksy-

malizowaniu efektywności przy gospodarnym pozyskiwaniu zasobów. Natomiast te procesy, które są zbędne i generują jedynie koszty, powinni wyeliminować.

Koncepcja procesowego rachunku kosztów jest niewątpliwie podstawą racjonalizacji procesów we wszystkich obszarach funkcjonowania zakładu, umożliwia kontrolę i systematyczne obniżanie kosztów. Racjonalizacja kosztów stanowi zaś jedno z podstawowych źródeł poprawy efektywności gospodarowania zasobami.

## Literatura

- Cooper R., Kaplan R.S., *How cost accounting systematically distorts product costs*, [w:] *Accounting and Management. Field Study Perspectives*, red. W.J. Bruns, R.S. Kaplan, Harvard Business School Press, Boston (Mass) 1987.
- Durbajto-Mrowiec M., *Modele rachunku kosztów a zasady gromadzenia i przetwarzania kosztów stosowane w placówkach służby zdrowia*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 719, AE Wrocław 1996.
- Horvath P., Mayer R., *Processkostenrechnung, der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategie*, „Controlling“ 1989 nr 4.
- Kulis I., Kulis M., Stylo W., *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne „Vesalius”, Kraków 1999.
- Koronowicz A., Murkowski M., „Służba Zdrowia” 1999 nr 33-34 (Maj).
- Nowak E., *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2001.
- Nowak E., Piechota R., Wierzbiński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- Piechota R., *Projektowanie rachunku kosztów działań. Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005.
- Rachunek kosztów*, t. 1, red. K. Sawicki, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996.
- Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. 1, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2002.
- Sobańska I., *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, RAFIB, Łódź 1998.
- Sobańska I., *Tworzenie rachunkowości zarządczej*, Indor, Warszawa 1996.
- Rozporządzeniu MZiOŚ z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU 1998 nr 164, poz. 1194.

---

## **COURSE COSTS CALCULUS IN HEALTH CARE INSTITUTIONS**

### **Summary**

In conditions of the growing competition among health care institutions and more and more complex conditions of their functioning and financing, managers of these units require more detailed and multi complex economic information to take decisions. The basic source of calculus information is costs calculus where various analyses or institution budget can be constructed on its grounds.

In the article, proposals of course cost calculus are introduced as one of the new instruments raising standard of given calculus information and improving management efficiency of health care institutions.