

Maria Nieplowicz

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

WPROWADZENIE DO RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ W ZAKŁADACH OPIEKI ZDROWOTNEJ

1. Wstęp

Reforma polskiej służby zdrowia podjęta w końcu lat 90. XX w. spowodowała radykalne zmiany systemu regulacji opieki zdrowotnej. Zmodyfikowane zostały zasady redystrybucji środków na opiekę zdrowotną, zasady gospodarowania nimi oraz system nadzoru. Zmieniły się więc zasady, warunki i mechanizmy funkcjonowania zakładów opieki zdrowotnej.

Publiczne zakłady opieki zdrowotnej w wyniku przeprowadzonych reform zobligowane zostały do stosowania rachunku kosztów, przy czym jego zakres był wielokrotnie modyfikowany. Ostatecznie, zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej [9], rachunek kosztów obowiązujący w zakładach opieki zdrowotnej to tradycyjny rachunek kosztów pełnych. Rachunek ten gromadzi koszty w trzech układach ewidencyjnych: rodzajowym (koszty według rodzajów), podmiotowym (koszty według ośrodków kosztów) i przedmiotowym (koszty według nośników kosztów) (por. [2, s. 169]). Zamierzeniem wprowadzanych zmian w zakresie rachunku kosztów było powiązanie ekonomicznych aspektów działalności tych jednostek z wykonywanymi przez nie usługami medycznymi.

Zmieniające się warunki funkcjonowania zakładów opieki zdrowotnej spowodowały rosnącą potrzebę gromadzenia dokładnych informacji o kosztach działania, celem bardziej efektywnego zarządzania tymi jednostkami. Niestety, stosowany w zakładach opieki zdrowotnej rachunek kosztów pełnych jest mało przydatny do podejmowania decyzji zarządczych, a ponadto badania pokazały, że w przypadku procedur medycznych udział kosztów pośrednich¹ w ogólnym koszcie wytworze-

¹ Przykładowo w zakładach opieki zdrowotnej istotną pozycję kosztów pośrednich stanowią koszty amortyzacji sprzętu i aparatury medycznej, które stale rosną ze względu na wprowadzanie nowoczesnych technologii.

nia wynosi około 70% [10, s. 178]. Zatem rosnący udział kosztów pośrednich i ich uniezależnienie od rozmiarów działalności mogą być przesłankami do zainteresowania szerszego grona menedżerów placówek ochrony zdrowia rachunkiem kosztów działań (*Activity Based Costing*, ABC). Implementacja systemu ABC w zakładach opieki zdrowotnej powinna umożliwić bardziej dokładne określanie kosztów usług medycznych [4, s. 34]. W związku z tym celem artykułu jest przedstawienie istoty rachunku kosztów działań oraz możliwości jego zastosowania w zakładach opieki zdrowotnej.

2. Istota zakładów opieki zdrowotnej

Zgodnie z art. 2 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej [12] zakładami opieki zdrowotnej są:

- 1) szpital, zakład opiekuńczo-leczniczy, zakład pielęgnacyjno-opiekuńczy, sanatorium, prewentorium, hospicjum stacjonarne, inny nie wymieniony z nazwy zakład przeznaczony dla osób, których stan zdrowia wymaga udzielania całodobowych lub całodziennych świadczeń zdrowotnych w odpowiednio urządzonej, stałym pomieszczeniu;
- 2) przychodnia, ośrodek zdrowia, poradnia, ambulatorium;
- 3) pogotowie ratunkowe;
- 4) medyczne laboratorium diagnostyczne;
- 5) pracownia protetyki stomatologicznej i ortodontycznej;
- 6) zakład rehabilitacji leczniczej;
- 7) żłobek;
- 8) ambulatorium lub ambulatorium z izbą chorych jednostki wojskowej, Policji, Straży Granicznej, Państwowej Straży Pożarnej, Biura Ochrony Rządu, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz jednostki organizacyjnej Służby Więziennej;
- 9) stacja sanitarno-epidemiologiczna;
- 10) wojskowy ośrodek medycyny prewencyjnej;
- 11) jednostka organizacyjna publicznej służby krwi;
- 12) inny zakład spełniający warunki określone w ustawie.

Zakłady opieki zdrowotnej mogą działać w formie publicznych bądź niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej [12, art. 8]. Zgodnie z art. 8 publiczne zakłady opieki zdrowotnej to takie zakłady opieki zdrowotnej, które zostały utworzone przez ministra lub centralny organ administracji rządowej, wojewodę, jednostkę samorządu terytorialnego, publiczną uczelnię medyczną lub publiczną uczelnię prowadzącą działalność dydaktyczną i badawczą w dziedzinie nauk medycznych oraz przez Centrum Medyczne Kształcenia Podyplomowego. Publiczny zakład opieki zdrowotnej utworzony przez wskazane organy jest prowadzony w postaci samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej. Pokrywa on z posiadanych środków i uzyskiwanych przychodów koszty działalności i zobowiązania.

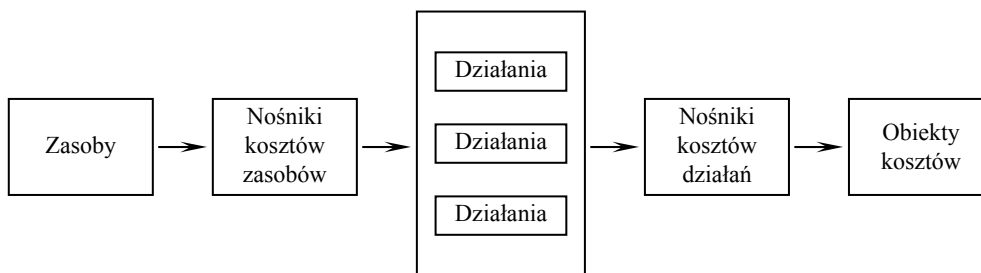
Natomiast niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej są jednostkami utworzonymi przez kościoły lub związki wyznaniowe, pracodawców, fundację, związek zawodowy, samorząd zawodowy, stowarzyszenie, osobę prawną, osobę fizyczną krajową bądź zagraniczną oraz przez spółkę nie mającą osobowości prawnej. Jednostki te zobowiązane są do przestrzegania ustawy o rachunkowości, ustaw podatkowych oraz ustawy o zakładach opieki zdrowotnej.

Podsumowując, zakłady opieki zdrowotnej powołane są do udzielania świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia, prowadzenia badań naukowych i praca badawczo-rozwojowych oraz realizacji zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia [1, s. 19].

3. Podstawowe założenia rachunku kosztów działań

Koncepcja rachunku kosztów działań (*Activity Based Costing, ABC*) została opracowana przez amerykańskich profesorów R. Coopera i R.S. Kaplana pod koniec lat 80. XX w. Początkowo system ABC wdrażały przedsiębiorstwa produkcyjne. Z czasem jego zalety doceniły przedsiębiorstwa usługowe i organizacje *non profit* (przykładowo w Stanach Zjednoczonych rachunek kosztów działań został wdrożony m.in. w publicznym Alexandria Hospital, firmie konsultingowej Data Services Inc., firmie ubezpieczeniowej Fireman's Fund czy w przedsiębiorstwie zajmującym się doręczaniem przesyłek U.S. Postal Service [6, s. 192]).

„Rachunek kosztów działań jest metodą pomiaru i analizy kosztów działań i obiektów kosztów – wyrobów, usług klientów, kanałów dystrybucji – polegającą na powiązaniu zużycia zasobów z działaniami oraz działań z obiektami kosztów na podstawie stopnia ich wykorzystania” [7, s. 162]. W rachunku kosztów działań podstawowa teza brzmi, że bezpośrednią przyczyną powstawania kosztów w przedsiębiorstwie są wykonywane procesy, a nie wytwarzane produkty. Proces rozumiany jest jako sekwencja działań wykonywanych w przedsiębiorstwie w celu wytworzenia produktu. Zatem działanie, jako część procesu, jest traktowane jako bezpośrednia przyczyna powstawania kosztów. Na rysunku 1 ukazano podstawowe elementy rachunku kosztów działań.



Rys. 1. Podstawowe elementy składowe rachunku kosztów działań

Źródło: [5, s. 44].

Z rysunku 1 wynika, iż przedsiębiorstwo, prowadząc działalność gospodarczą, zużywa zasoby podczas wykonywania różnych działań. Nośniki kosztów zasobów są miernikami wykorzystania zasobów podczas wykonywania działań, natomiast nośniki kosztów działań opisują podstawowy czynnik powstawania kosztów działania [8, s. 3-52]. Koszty zużycia zasobów są rozliczane na działania, a następnie rozliczone koszty działań są przypisywane do obiektów kosztowych.

System ABC ma być pomocny w odpowiedzi na następujące pytania [3, s. 109]:

- Jakim procesom służą określone zasoby przedsiębiorstwa?
- Ile kosztują poszczególne procesy w przedsiębiorstwie?
- Dlaczego przedsiębiorstwo musi realizować poszczególne procesy?
- Jaka część procesów przypada na poszczególne grupy wyrobów, usług i nabywców produktów przedsiębiorstwa?

Odpowiednio zaprojektowany model rachunku kosztów działań umożliwia uzyskanie odpowiedzi na te pytania. Zatem najważniejszym zadaniem rachunku kosztów działań jest ustalenie, ile co kosztuje [7, s. 163]. W sytuacji, gdy jest potrzebne bardziej precyzyjne przyporządkowanie kosztów, projektant systemu rachunku kosztów działań może wprowadzić bardziej precyzyjny (i w efekcie bardziej kosztowny) system pomiaru [3, s. 133].

W rachunku kosztów działań odchodzi się od uproszczonego rozliczania kosztów pośrednich między produkty na podstawie jednego umownie przyjętego klucza rozliczeniowego. W systemie ABC uwzględnia się wiele różnych podstaw rozliczenia kosztów pośrednich między produkty, które zazwyczaj nie kształtują się proporcjonalnie w stosunku do wielkości produkcji. Koszty pośrednie są rozliczane pomiędzy produkty czy usługi w przekroju działań, które powodują ponoszenie tych kosztów, a nie w przekroju komórek organizacyjnych, jak to jest przy tradycyjnym rozliczaniu kosztów. Dzięki temu możliwe jest szczegółowe rozliczenie kosztów pośrednich i rzetelne ustalenie kosztu wytworzenia produktu czy usługi.

4. Działania, nośniki kosztów zasobów i nośniki kosztów działań w zakładach opieki zdrowotnej

Po krótkim wprowadzeniu do rachunku kosztów działań, można zastanowić się nad zasadnością wdrożenia tego systemu w zakładach opieki zdrowotnej. Do najbardziej istotnych przesłanek można zaliczyć następujące:

- koszty pośrednie są wysokie i występuje tendencja do ich wzrostu w całkowitych kosztach świadczenia usługi medycznej,
- świadczenie usług medycznych jest złożone, a usługi te są zróżnicowane,
- informacje kosztowe nie są w wystarczającym stopniu brane pod uwagę przy podejmowaniu decyzji cenowych, optymalizacyjnych itp.,
- usługi medyczne świadczone są w warunkach konkurencji cenowej ze strony innych placówek zdrowotnych.

Zgodnie z zasadami systemu ABC, w zakładzie opieki zdrowotnej należy wyróżnić kilka etapów związanych z rozliczaniem kosztów pośrednich na obiekty kosztowe (czyli na usługi medyczne, pacjentów):

- 1) identyfikacja istotnych działań występujących w zakładzie opieki zdrowotnej,
- 2) ustalenie kosztów działań na podstawie kosztów zasobów (wybranie nośników kosztów zasobów),
- 3) określenie nośników kosztów działań,
- 4) rozliczanie kosztów działań na obiekty kosztowe.

W celu pokazania możliwości zastosowania rachunku kosztów działań w zakładach opieki zdrowotnej zasadne jest wskazanie przykładowych działań, nośników kosztów zasobów oraz nośników kosztów działań.

Przykładowe, wyodrębnione działania² w zakładzie opieki medycznej mogłyby być następujące (por. [10, s. 293-315; 11, s. 169]):

- przyjmowanie pacjentów (rejestracja, wystawianie rachunku, przydzielanie łóżka),
- przeprowadzanie testów EKG (rejestracja pacjenta, przygotowanie pacjenta, przeprowadzenie testu, opis wyników),
- przeprowadzanie testów laboratoryjnych (pobieranie próbek, przeprowadzanie testów, opracowywanie wyników),
- zabiegi chirurgiczne (ustalanie harmonogramu zabiegów, zamawianie i obsługa dostaw sprzętu/leków, opieka pielęgniarska, transport pacjentów),
- zabiegi terapeutyczne (rejestracja pacjentów, ocena pacjentów, wykonanie terapii, edukacja zdrowotna pacjentów, wypełnianie dokumentacji),
- diagnostyka obrazowa (rejestracja pacjentów, realizacja procedur, wywołanie filmów, opis zdjęć, transport pacjentów),
- obsługa pielęgniarska (transport pacjentów, opieka pielęgniarska, edukacja zdrowotna pacjentów),
- przygotowanie lekarstw (zakup leków, realizacja zamówień, gospodarka zapasami),
- wyżywienie (ustalanie harmonogramu posiłków, zakupy spożywcze, przygotowanie posiłków, dostarczanie posiłków, zmywanie),
- zarządzanie rynkiem odbiorców usług medycznych,
- przygotowanie ofert na zakup usług medycznych.

W tabeli 1 przedstawiono przykładowe koszty ogólne szpitala (w podziale na zasoby ludzkie, sprzęt i wyposażenie medyczne, budynki i pomieszczenia oraz obsługę) oraz nośniki kosztów zasobów. Natomiast w tab. 2 zawarto przykładowe działania i nośniki kosztów działań.

W rachunku kosztów działań koszty pośrednie są rozliczane dwuetapowo. W pierwszym etapie koszty są przypisywane do działań za pomocą nośników kosztów zasobów (tzw. kluczy rozliczeniowych pierwszego stopnia). Otrzymane w ten sposób

² Działanie jest rozumiane jako kilka zadań powiązanych ze sobą w pewien ciąg logiczny [10, s. 298].

Tabela 1. Przykładowe nośniki kosztów zasobów w zakładzie opieki zdrowotnej

Koszty ogólne szpitala	Nośniki kosztów zasobów
Zasoby ludzkie	
Nadzór	Liczba pracowników/płace
Obsługa personalna	Liczba pracowników
Sprzęt i wyposażenie medyczne	
Koszt ubezpieczenia	Wartość sprzętu
Amortyzacja	Wartość sprzętu/czas pracy w godzinach
Obsługa sprzętu medycznego	Liczba godzin obsługi
Budynki i pomieszczenia	
Koszty wynajmu	Zajmowana powierzchnia
Koszty ubezpieczenia	Zajmowana powierzchnia
Koszty energii	Zajmowana powierzchnia/moc wykorzystania
Koszty utrzymania	Zajmowana powierzchnia
Obsługa	
Administracja centralna	Liczba pracowników/liczba pacjentów
Statystyka medyczna, księgowość, dział finansowy	Liczba generowanych dokumentów/liczba pacjentów
Marketing	Liczba pacjentów
Systemy informatyczne	Wartość komputerów/liczba godzin obsługi
Pralnia	Liczba kilogramów prania
Usługi ogólne	Liczba/wartość dostaw
Stołówka	Liczba posiłków/liczba pracowników

Źródło: opracowanie własne na podstawie [10, s. 293-315; 11, s. 168].

Tabela 2. Przykładowe nośniki kosztów działań w zakładzie opieki zdrowotnej

Działanie	Nośniki kosztów działań
Przyjmowanie pacjentów	Liczba przyjętych pacjentów
Przeprowadzenie testów EKG	Liczba testów
Przeprowadzanie testów laboratoryjnych	Liczba testów według typu
Zabiegi chirurgiczne	Liczba godzin leczenia inwazyjnego według typu
Zabiegi terapeutyczne	Liczba godzin według typu
Diagnostyka obrazowa	Liczba procedur według typu
Obsługa pielęgniarska	Liczba jednostek przeliczeniowych
Przygotowanie lekarstw	Liczba zrealizowanych zamówień
Wyżywienie	Liczba posiłków według typu
Zarządzanie rynkiem odbiorców usług medycznych	Liczba odbiorców
Przygotowanie ofert na zakup usług medycznych	Liczba ofert

Źródło: opracowanie własne na podstawie [10, s. 293-315; 11, s. 169].

pule kosztów są w drugim etapie rozliczane na obiekty kosztowe za pomocą nośników kosztów działań (tzw. kluczy rozliczeniowych drugiego stopnia).

W celu ustalenia jednostkowych kosztów obiektów kosztowych (usług medycznych, pacjentów) należy zsumować koszty bezpośrednie (przyporządkowane do obiektów kosztowych na podstawie dokumentów źródłowych) oraz rozliczone koszty pośrednie poszczególnych obiektów kosztowych.

Mimo wielu wcześniej wspomnianych zalet rachunku kosztów działań, należy wskazać mogące się pojawić problemy przy implantacji systemu ABC. Często występują problemy z:

- prawidłowym wyodrębnieniem szczegółowych działań traktowanych jako obiekty odniesienia kosztów,
- doбором adekwatnych nośników kosztów działań,
- dostosowaniem systemu ewidencyjnego w zakresie kosztów do ujmowania kosztów w dodatkowym przekroju według działań,
- stworzeniem odpowiedniego oprogramowania komputerowego do ewidencji kosztów w przekroju działań.

Ponadto należy się liczyć z większym nakładem pracy oraz z wysokimi kosztami wdrożenia rachunku kosztów działań w zakładach opieki zdrowotnej.

5. Podsumowanie

Reformy przeprowadzone w służbie zdrowia wymusiły wiele zmian. Zarządzający zakładem opieki zdrowotnej przestali być „biernymi administratorami” i zaczęli pełnić funkcję „aktywnego realizatora zadań opieki zdrowotnej i gospodarza powierzonych mu zasobów” [13, s. 14]. Konieczne stało się poszukiwanie nowych rozwiązań, zapewniających tym jednostkom sprawne i efektywne funkcjonowanie. Jedną z takich koncepcji może być rachunek kosztów działań, ponieważ umożliwia dokładne i rzetelne przypisanie kosztów pośrednich do usług czy pacjentów, dzięki czemu zarządzający zakładem opieki zdrowotnej będą dysponowali efektywnym narzędziem zarządzania kosztami usług. Ponadto prawidłowe ustalenie kosztów usług medycznych pozwoli ustalić rzeczywistą rentowność oferowanych usług.

Literatura

- [1] Dobska M., *Zakład opieki zdrowotnej jako samodzielny podmiot na wylaniającym się rynku usług medycznych*, [w:] *Podstawy zarządzania zakładem opieki zdrowotnej*, red. M. Dobska, K. Rogoziński, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2008.
- [2] Hass-Symotiuk M., *Zasady pomiaru kosztów i przychodów oraz ustalania wyniku finansowego zakładu opieki zdrowotnej*, [w:] *Rachunkowość i plan kont z komentarzem dla zakładów opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuk, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.

-
- [3] Kaplan R.S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2000.
- [4] Lawson R.A., *Activity-based costing for hospital management*, „CMA Magazine” 1994 Vol. 68 No. 5.
- [5] Miller J.A., Pniewski K., Polakowski M., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.
- [6] Nita B., *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Kraków 2008.
- [7] Piechota R., *Rachunek kosztów działań*, [w:] Nowak E., Piechota R., Wierzbński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- [8] Pielaszek M., *Rachunek kosztów dla zarządzania*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2002.
- [9] Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 roku w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU 1998 nr 164, poz. 1194.
- [10] *Strategia, finanse i koszty szpitala*, red. J. Stępniewski, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2008.
- [11] Szewieczek A., *Zastosowanie rachunku kosztów działań w zakładach opieki zdrowotnej*, [w:] *Rachunkowość w teorii i praktyce. Tom II. Rachunkowość zarządcza*, red. W. Gabrusewicz, AE, Poznań 2007.
- [12] Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej, DzU 1991 nr 91, poz. 408 ze zm.
- [13] *Zarządzanie w zakładach opieki zdrowotnej*, red. M. Trocki, Wydawnictwo Instytutu Przedsiębiorczości i Samorządności, Warszawa 2002.

THE INTRODUCTION TO THE ACTIVITY BASED COSTING FOR HEALTH CARE UNITS

Summary

The article presents the concept of the Activity Based Costing for health care units. The summary indicates the possible barrier of using the Activity Based Costing.