

**Mirosława Trojnacka**

Zakład Opieki Zdrowotnej w Mikołowie

## **OCENA PRZYDATNOŚCI TRADYCYJNYCH SYSTEMÓW RACHUNKU KOSZTÓW DO CELÓW ZARZĄDCZYCH W ZAKŁADZIE OPIEKI ZDROWOTNEJ**

### **1. Wstęp**

Głównym celem niniejszego opracowania jest omówienie roli i znaczenia tradycyjnego rachunku kosztów do zarządzania zakładem opieki zdrowotnej oraz próba oceny jego przydatności decyzyjnej w warunkach rosnącej konkurencji i globalizacji rynku usług medycznych.

Rachunek kosztów jako element podsystemu informacyjnego dostarcza informacji kosztowych do celów podejmowania decyzji we współczesnych przedsiębiorstwach, również w zakładach opieki zdrowotnej. Wszystkie decyzje muszą być podejmowane na podstawie poprawnych i prawdziwych informacji kosztowych, zarówno decyzje nacelowane na poprawę sytuacji finansowej zakładu, jak i mające na celu zwiększenie konkurencyjności świadczonych usług oraz wysoką ich jakość.

Tempo zmian zglobalizowanej gospodarki nie ominęło rynku usług medycznych. Ruch osób, wiadomości, rosnący przepływ towarów i usług między krajami spowodowały również masowe, na skalę globalną przemieszczanie ludzi, a więc także pacjentów, którzy mają możliwość swobodnego wyboru świadczeniodawcy [1, s. 18-21]. Właśnie duża konkurencja na rynku usług medycznych powoduje, że zakłady opieki zdrowotnej muszą być dobrze zarządzane, by zapewnić pacjentowi nie tylko dobrą dostępność do usług medycznych, lecz także ich wysoką jakość. A jednym z warunków skutecznego zarządzania zakładem opieki zdrowotnej jest dysponowanie odpowiednimi informacjami w ujęciu *ex post*, *in tempora* oraz *ex ante*. Informacje powinny dotyczyć kosztów usług medycznych wytwarzanych w jednostce, a przede wszystkim kosztów leczonego pacjenta. Źródłem tych informacji jest prowadzony przez zakład opieki zdrowotnej rachunek kosztów, w sposób

umożliwiający kalkulacje kosztów wszystkich procedur medycznych (świadczeń opieki zdrowotnej), realizowanych w tym zakładzie.

Zakład opieki zdrowotnej, prowadząc swoją działalność statutową, poświęca określone środki, aby osiągnąć zamierzony cel w sposób najbardziej efektywny, ponosi koszty w przekonaniu, że dokona sprzedaży swych usług i osiągnie założone przychody. Dlatego dzisiaj rachunek kosztów jest tym elementem procesu zarządzania, który odgrywa istotną rolę w poprawie sytuacji finansowej tych jednostek.

## **2. Rachunek kosztów jako podstawowe źródło informacji do podejmowania decyzji w zakładzie opieki zdrowotnej**

Podstawowym celem istnienia przedsiębiorstwa w gospodarce rynkowej jest osiągnięcie ekonomicznie pozytywnych rezultatów działania, aby dzięki uzyskanej nadwyżce przychodów nad kosztami mogło trwać w otoczeniu i rozwijać się zgodnie ze swym celem działania. W zarządzaniu przedsiębiorstwem podstawową funkcją celu jest maksymalizacja jego wartości, a więc zadaniem kierownictwa jest przyjmowanie przede wszystkim takich rozwiązań, które nie zmniejszają wartości przedsiębiorstwa.

Publiczny zakład opieki zdrowotnej można traktować jako system składający się z wielu wzajemnie skoordynowanych i zależnych części zmierzających do realizacji podstawowego celu, jakim jest świadczenie usług medycznych i chociaż jest traktowany jak przedsiębiorstwo, to jego działania nie są ukierunkowane na maksymalizację zysku. Powinien efektywnie gospodarować swoimi zasobami, aby utrzymać płynność finansową i osiągnąć taki zysk, który pozwoli na rozwój zakładu.

Poprawa efektywności wykorzystania zasobów wymaga uwzględnienia przy podejmowaniu decyzji przez osoby zarządzające zakładem opieki zdrowotnej kryteriów zarówno medycznych, jak i ekonomicznych. Nie jest to możliwe bez posiadania informacji na temat kosztów realizowanych procedur medycznych, których dostarcza odpowiednio skonstruowany i poprawnie działający rachunek kosztów. Rachunek kosztów powinien dostarczać menedżerom informacji na temat [9, s. 160]:

- prognozowania optymalnej struktury produktów i usług,
- kalkulowania cen sprzedawanych usług,
- wyniku działalności zakładu,
- rentowności całego zakładu oraz jego poszczególnych komórek i procedur medycznych,
- podejmowania decyzji inwestycyjnych.

W celu spełnienia potrzeb informacyjnych kadry zarządzającej konkretnego zakładu opieki zdrowotnej, system rachunku kosztów powinien dostarczać takich informacji, na jakie jest zapotrzebowanie przez jego kierownictwo. Wynika stąd konieczność dostosowania tego systemu do zmieniających się potrzeb informacyjnych w jednostce.

Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych jest oparty na obowiązującym od 1.01.1999 r. rozporządzeniu MZiOS

w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej z dnia 22 grudnia 1998 r. W stosowanym w zakładach opieki zdrowotnej rachunku kosztów największe znaczenie ma grupowanie kosztów według następujących kryteriów [6, s. 16-19]:

- układu rodzajowego kosztów,
- układu podmiotowego kosztów,
- układu przedmiotowego kosztów.

Układ rodzajowy obejmuje podstawowe grupy rodzajowe:

- 1) amortyzację,
- 2) zużycie materiałów,
- 3) zużycie energii,
- 4) usługi obce,
- 5) podatki i opłaty,
- 6) wynagrodzenia,
- 7) świadczenia na rzecz pracowników,
- 8) pozostałe koszty.

Zasadniczy układ może być rozbudowany przez wydzielenie pozycji analitycznych. W ujęciu podmiotowym kosztów za kryterium klasyfikacji kosztów przyjmuje się typy działalności. Wyodrębnić tu należy [4, s. 32-33]:

a) koszty działalności podstawowej, związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych; miejscami powstawania kosztów są przede wszystkim: oddziały szpitalne, poradnie, ambulatoria przy izbach przyjęć, pracownie diagnostyczne, zespoły wyjazdowe, laboratoria, bloki operacyjne, bloki porodowe itp.;

b) koszty działalności pomocniczej, związane ze świadczeniem usług wewnętrznych na rzecz działalności podstawowej; miejscami powstawania kosztów są przede wszystkim: izba przyjęć, centralna sterylizacja, dział statystyki i dokumentacji chorych, dział techniczny, dział gospodarczy, pralnia, kuchnia, kotłownia, kostnica, transport gospodarczy;

c) koszty zarządu, związane z kierowaniem działalnością zakładu i jego obsługą jako całości; miejscami powstawania kosztów są: administracja i zarząd.

Ujęcie przedmiotowe kosztów dotyczy kosztów nośników [7, s. 90], czyli tego, co wymaga „mierzenia zużytych środków” [2, s. 37], a więc tego, co jest przedmiotem kalkulacji. W zakładzie opieki zdrowotnej nośnikami kosztów są zarówno osobodzień, porada lekarska oraz procedury medyczne, jak i całkowity koszt leczonego pacjenta.

Ewidencja kosztów według określonego układu kont księgowych powinna być prowadzona w taki sposób, aby możliwa była analiza kosztów w dowolnych, potrzebnych układach. Stąd konieczność przyjęcia układu kont o takiej szczegółowości, która pozwoliłaby na obliczenie kosztu wytworzenia dowolnie wybranej jednostki.

Ewidencja analityczna do kont syntetycznych musi odpowiadać potrzebom, jakie są związane z zarządzaniem zakładem. Musi być dostosowana do wielkości

jednostki, specyfiki działalności, struktury organizacyjnej oraz do tego, czemu pomiar kosztów ma służyć.

Analiza kosztów w układzie rodzajowym ogranicza się do wskazania zmian w poziomie poszczególnych rodzajów kosztów w relacji do zmian ilości usług, nie wskazuje natomiast celu, w jakim je poniesiono. Stąd ewidencja i analiza kosztów wyłącznie w układzie rodzajowym nie może w dostatecznym stopniu zaspokoić potrzeb informacyjnych. Dlatego w praktyce, oprócz układu rodzajowego, wykorzystuje się powszechnie kalkulacyjny układ kosztów. Daje on poważne rozszerzenie zakresu informacji o kosztach, a przede wszystkim umożliwia wykazanie związku kosztów z usługą, dla osiągnięcia której zostały poniesione. Kalkulacyjny układ kosztów służy do ustalenia jednostkowych kosztów usług finalnych, usług cząstkowych oraz ustalenia kosztów bezpośrednich i pośrednich.

Koszty bezpośrednie to koszty, które w sposób jednoznaczny, na podstawie dokumentów źródłowych dają się wprost odnieść do określonych obiektów kalkulacyjnych.

Natomiast koszty pośrednie rozlicza się na dany ośrodek kosztów za pomocą tzw. kluczy podziałowych. W zakładzie opieki zdrowotnej stosuje się następujące klucze podziałowe:

- 1) ośrodki działalności pomocniczej:
  - a) apteka – wartość wydanych leków,
  - b) izba przyjęć – liczba pacjentów przyjętych na poszczególne oddziały,
  - c) sterylizacja – liczba punktów,
  - d) dział statystyki i dokumentacji chorych – liczba hospitalizowanych,
  - e) kuchnia – liczba wydanych posiłków,
  - f) transport chorych – liczba km,
  - g) magazyn – wartość wydanych materiałów,
  - h) transport gospodarczy – liczba zleceń,
  - i) dział techniczno-inwestycyjny – gotowość + roboczogodzina,
  - j) dział administracyjno-gospodarczy – gotowość + roboczogodzina,
  - k) sekcja informatyki – liczba stanowisk komputerowych,
- 2) ośrodki kosztów zarządu:
  - a) administracja i zarząd – wartość kosztów osobowych.

Z kryterium podziału na koszty bezpośrednie i pośrednie bierze się sposób odnoszenia kosztów do jednostki kalkulacyjnej stanowiącej tzw. nośnik kosztów.

Oprócz odpowiednio skonstruowanej struktury kont księgowych, warunkiem określenia pełnych kosztów jest wyodrębnienie ośrodków kosztów na podstawie analizy działalności zakładu, rodzaju zakontraktowanych usług oraz potrzeb związanych z zarządzaniem zakładem.

Szczegółowość wydzielenia ośrodków kosztów zależy od: wielkości zakładu, sposobu zarządzania zakładem, rodzaju sprawowania kontroli (zarówno wewnątrz-

nej – kierownictwo zakładu, jak i zewnętrznej – organ założycielski), ale także od rodzaju zakontraktowanych z NFZ usług.

Od prawidłowego wyznaczenia ośrodków kosztów zależą:

- a) dokładność kalkulacji,
- b) ustanowienie odpowiedzialności,
- c) możliwość kontroli kosztów.

Koszty muszą być przyporządkowane do ośrodków odpowiedzialnych za ich zakres i poziom. Wyodrębnienia wymagają zarówno ośrodki zadaniowe wykonujące usługi finalne, jak i ośrodki wykonujące usługi na rzecz ośrodków zadaniowych, tzw. ośrodki usługowe. W ośrodkach zarówno zadaniowych, jak i usługowych najpierw ustala się koszty bezpośrednie, a następnie koszty pośrednie. Koszt pełny to suma kosztów bezpośrednich i pośrednich.

Na koszty bezpośrednie składają się:

- koszty osobowe, czyli wynagrodzenia pracowników wraz ze świadczeniami na rzecz pracowników,
- koszty materiałów (leków, żywności, sprzętu jednorazowego, materiałów biurowych itp.),
- koszty mediów (energii elektrycznej, ciepłej, wody, gazu),
- koszty usług medycznych (zakupu procedur medycznych, konsultacji, badań diagnostycznych, histopatologicznych itp.),
- koszty usług niemedyceńskich (remontów, wywozu nieczystości, utylizacji itp.),
- podatki i opłaty (podatek VAT, podatek od nieruchomości, opłaty skarbowe, opłaty sądowe itp.),
- amortyzacja,
- koszty pozostałe (ubezpieczenie OC, składki PFRON itp.).

W następnej kolejności ustala się koszty pośrednie. Koszty całkowite jednego ośrodka przenoszone w wyniku rozliczenia na drugi ośrodek za pomocą kluczy podziałowych stają się w ostatnim ośrodku kosztami pośrednimi. Za podstawę rozdziału kosztów jednych ośrodków na inne należy przyjmować wytworzone usługi na rzecz innych ośrodków. Koszty pośrednie dzielimy na:

a) koszty związane ze świadczeniem usług o charakterze niemedyceńskim (pralnia, kuchnia, obsługa techniczna itd.),

b) koszty związane ze świadczeniami usług medycznych (pracownie diagnostyczne).

Koszty pośrednie odzwierciedlają wartość zużycia usług dostarczonych przez inne jednostki organizacyjne funkcjonujące w ramach tego samego zakładu.

### **3. Kalkulacja jednostkowego kosztu usługi medycznej na przykładzie kalkulacji kosztów procedury medycznej**

Takie ośrodki kosztów wykonujące procedury medyczne, jak: pracownie diagnostyczne, laboratoria, bloki operacyjne, działy anestezjologii itp., oprócz oddzia-

łów szpitalnych zaliczane są w zakładzie opieki zdrowotnej do ośrodków kosztów działalności podstawowej. Dla każdego z tych ośrodków kierownik zakładu lub osoba przez niego wyznaczona sporządza wykaz procedur medycznych w nim wykonywanych.

Kolejnym krokiem w wycenie procedur medycznych jest przypisanie właściwych kodów według ICD-9 CM zgodnie z międzynarodową klasyfikacją procedur medycznych i badań laboratoryjnych [5] i nazw procedur, a następnie zaprowadzenie ewidencji wykonań wszystkich procedur medycznych w ośrodkach wykonujących te procedury [8]. Jest to bardzo istotny element rachunku kosztów procedur medycznych. Z jednej strony informacja ilościowa jest niezbędna w procesie rozliczania kosztu wytworzenia poszczególnych badań i zabiegów, z drugiej – prowadzenie ewidencji procedur medycznych pozwala na ustalenie rzeczywistego zakresu działalności diagnostycznej czy terapeutycznej danego ośrodka kosztów (pracowni diagnostycznej, laboratorium, bloku operacyjnego itp.).

Ewidencja powinna obejmować wszystkie pozycje znajdujące się w wykazach poszczególnych ośrodków kosztów. Zakres takich wykazów powinien być uzgodniony z wykonawcami usług medycznych i stanowić podstawę rejestracji wykonań. Lista procedur medycznych powinna odzwierciedlać w sposób wyczerpujący całość kształt działalności danego ośrodka, co oznacza, że wszystkie czynności medyczne powinny zostać nazwane i zakodowane zgodnie z klasyfikacją ICD-9 CM, a fakt ich każdorazowego wykonania musi zostać odnotowany w ewidencji.

Po nadaniu procedurom kodów według klasyfikacji ICD-9 CM oraz przypisaniu poprawnych nazw należy przystąpić do wyliczenia kosztów normatywnych bezpośrednich każdego badania czy zabiegu umieszczonego w wykazach poszczególnych ośrodków kosztów, dokonując opisu sposobu przeprowadzenia (inaczej mówiąc, technologii wykonania) danej procedury z punktu widzenia zużytych materiałów i pracy ludzkiej. Opis technologii przeprowadzenia procedury medycznej powinien koncentrować się na tych materiałach i sprzęcie medycznym, które są zużywane jednorazowo, lub których zużywalność jest możliwa do określenia i które są istotne dla przeprowadzenia danej procedury.

W celu wyceny świadczeń opieki zdrowotnej dane kosztowe powinny zawierać ilościowe zestawienie zasobów zużywanych podczas wykonania procedur medycznych zgodnie z załącznikami 1a i 1b do Rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r.

Opisaną procedurę medyczną należy następnie wycenić, czyli wyliczyć tzw. koszt normatywny procedury medycznej. Normatywny jednostkowy koszt bezpośredni procedury medycznej jest to łączny koszt wszystkich zużywalnych materiałów, sprzętu jednorazowego i pracy personelu wykonującego daną procedurę medyczną. W tabeli zużycia kosztów materiałowych określa się rodzaj materiału, leku, sprzętu jednorazowego, jego typ, na jaką liczbę procedur zużywa się dane materiały określone w odpowiednich jednostkach miary oraz jaka ilość jest zużyta na wskazaną liczbę procedur.

Następnie wycenia się jednostkę miary i wylicza wkład do kosztu jednostkowego poprzez podzielenie liczby sztuk, opakowań, butelek przez liczbę procedur i pomnożenie przez cenę jednostki miary.

W tabeli nakładu pracy personelu wykonującego procedurę medyczną koszty osobowe wylicza się, mnożąc średnią stawkę godzinową lekarza czy pielęgniarki przez czas trwania procedury. Stawka wynagrodzenia jest wielkością brutto, tj. wraz z narzutami na wynagrodzenia. Jednostkowe koszty normatywne wyrażone w złotych są jednocześnie liczbą jednostek kalkulacyjnych. W opisany sposób wylicza się jednostkowe koszty normatywne dla wszystkich wykonywanych procedur medycznych.

Tabela 1. Ilościowe zestawienie zasobów materiałowych zużywanych podczas typowego wykonania procedury medycznej\* – 88.772 Transwaginalne usg macicy i przydatków

Indeks materiału	Materiał (lek) Sprzęt zużywalny	Współczynnik (liczba procedur)	Jednostka miary	Ilość $M$ zużyta na $N$ procedur	Cena jednostki miary	Wkład do kosztu jednostkowego
I	D	N	M	L	C	$U = (L/N) \times C$
B-P/16	Podkład higieniczny 60 cm	138	rolka	1	34,5	0,25
C-R/3	Ręczniki jednorazowe	50	sztuka	1	0,79	0,02
D-P/5	Papier ksero	500	ryza	1	0,01	0,01
M-P/10	Papier termiczny Mortala	50	opakowanie	1	39,04	0,78
M-P/19	Prezerwatywy	1	sztuka	1	0,42	0,42
M-R/2	Rękawice foliowe	1	sztuka	1	0,01	0,01
M-Z/6	Żel do usg	50	opakowanie	1	2,34	0,05
Razem						1,53

\* Załącznik do rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ZOZ Mikołów.

Tabela 2. Ilościowe zestawienie kosztów pracy zużywanych podczas typowego wykonania procedury medycznej\* – 88.772 Transwaginalne usg macicy i przydatków

Grupa pracownicza	Współczynnik (liczba procedur)	Jednostka czasu	Koszt jednostki czasu $M$	Zużyta ilość $M$ na $N$ procedur	Wkład do kosztu jednostkowego
D	N	M	C	T	$P = (T/N) \times C$
Lekarz med. – ginekolog	1	godz.	28,51	0,25	7,13

\* – jak w tab. 1.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ZOZ Mikołów.

Łączny koszt normatywny tej procedury wynosi 8,66.

Jednostkowy koszt normatywny każdej wykonywanej procedury pomnożony przez liczbę wykonań stanowi koszt normatywny danej procedury medycznej. Suma wszystkich kosztów normatywnych (jednostkowy koszt normatywny  $\times$  liczba wykonań) stanowi tzw. sumę jednostek kalkulacyjnych. Suma jednostek kalkulacyjnych jest kluczem do podziału łącznych kosztów ośrodka wykonującego procedury medyczne pomiędzy wszystkie wykonywane tam procedury. W wyniku podzielenia kosztów wytworzenia przez sumę jednostek kalkulacyjnych otrzymujemy wartość tzw. jednostki kalkulacyjnej.

Jednostkowy koszt wytworzenia procedury medycznej stanowi iloczyn jednostkowego kosztu normatywnego i kosztu wytworzenia jednostki kalkulacyjnej [8].

Tabela 3. Sposób wyliczenia jednostkowego kosztu wytworzenia procedury medycznej w Pracowni USG Doppler

Kod PM	Nazwa PM	Jednostkowy koszt normatywny	Liczba wykonań	Całkowity koszt normatywny	Koszt wytworzenia jednostki kalkulacyjnej	Jednostkowy koszt wytworzenia PM
88.71	Diagnostyka ultrasonograficzna głowy	5,8	1	5,80	1,68	9,74
88.721	Echokardiografia w prezentacji B i M	15,72	19	298,68	1,68	26,41
88.734	Usg węzłów chłonnych	9,59	34	326,06	1,68	16,11
88.731	Usg tarczycy	9,58	18	172,44	1,68	16,09
88.741	Usg przeglądowe jamy brzusznej	13,16	375	4 935,00	1,68	22,11
88.744	Usg układu moczowego	9,6	7	67,20	1,68	16,13
88.752	Badanie duplex tętnic górnej połowy ciała	53,19	19	1 010,61	1,68	89,36
88.754	Badanie duplex tętnic dolnej połowy ciała	52,95	11	582,45	1,68	88,96
88.763	Ocena duplex drożności i wydolności zastawkowej żył kończyn dolnych	52,95	26	1 376,70	1,68	88,96
88.771	Usg macicy nieciążarnej i przydatków	5,71	5	28,55	1,68	9,59
88.772	Transwaginalne usg macicy i przydatków	8,66	193	1 671,38	1,68	14,55
88.78	Diagnostyka ultrasonograficzna macicy ciężarnej	17,73	281	4 982,13	1,68	29,79
Suma jednostek kalkulacyjnych				15 457,00		
Koszty całkowite Pracowni USG Doppler			25 967,80			
Koszt jednostki kalkulacyjnej		1,68				

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ZOZ Mikołów.

Wycena procedur medycznych nabiera szczególnego znaczenia zwłaszcza w tych jednostkach, w których podstawowym źródłem problemów jest utrzymujący się słaby, często ujemny wynik finansowy. Bez wycenionych procedur nie można oszacować ich jednostkowej rentowności, a tym samym wskazać miejsc wysoce



kosztochłonnych, nie można ustalić wpływu poszczególnych procedur na wynik finansowy oraz wyodrębnić procedur najczęściej wykonywanych i również ustalić ich wpływu na wynik finansowy zakładu.

#### **4. Ocena przydatności tradycyjnych systemów rachunku kosztów w zakładzie opieki zdrowotnej**

Rachunek kosztów powinien dawać nie tylko obraz całkowitych kosztów funkcjonowania jednostki, ale przede wszystkim nieść za sobą informację o kosztach jednostkowych świadczonych usług medycznych w zakładzie opieki zdrowotnej. Powinien być fundamentem, na którym powinno się opierać efektywne zarządzanie placówkami służby zdrowia i pozwalać na sprawne ich funkcjonowanie w warunkach rynkowych. Poprawnie wyliczony koszt usługi medycznej ma bardzo istotne znaczenie w [10]:

- przygotowaniu materiałów konkursowych do NFZ na świadczenie usług medycznych i negocjacji z płatnikiem,
- ustalaniu cen usługi medycznej, którą zakład chce sprzedać,
- ustalaniu ceny nowej procedury, którą zakład chce zakontraktować,
- obciążaniu pacjenta nie ubezpieczonego kosztami za leczenie według poniesionych rzeczywistych kosztów i leczonej jednostki chorobowej,
- podejmowaniu decyzji o outsourcingu usług,
- podejmowaniu działań zaradczych w sytuacji występowania niewspółmiernie wysokich kosztów w stosunku do uzyskiwanych przychodów,
- ocenie celowości i efektywności działań restrukturyzacyjnych.

Dzięki poprawnie wyliczonym kosztom zarządzający wiedzą, czy zasoby, którymi dysponują, są zużywane w sposób uzasadniony, czy też pojawiające się straty wynikają z ich nieuzasadnionego zużycia. Mogą wówczas podejmować działania wewnątrz jednostki. Stąd tak istotnego znaczenia nabiera poprawnie stosowany rachunek kosztów.

W zakładzie opieki zdrowotnej powszechnie stosowanym układem klasyfikacyjnym kosztów jest układ kalkulacyjny, w którym koszty poszczególnych jednostek kalkulacyjnych dzielone są na koszty bezpośrednie i pośrednie. Stosowany jest więc rachunek kosztów pełnych. Odpowiedzi wymaga zatem pytanie, czy tradycyjny rachunek kosztów jest odpowiedni i w pełni zaspokaja potrzeby informacyjne o kosztach, do celów podejmowania decyzji w zakładzie opieki zdrowotnej.

Z oglądu literatury z zakresu rachunkowości zarządczej wynika, że tradycyjny rachunek kosztów pełnych poddawany jest krytyce [3, s. 138]. W rachunku tym podstawowym mankamentem jest sposób rozliczania kosztów pośrednich na obiekty kosztowe w relacji do wielkości świadczonych usług, co prowadzi do zniekształcenia informacji o kosztach, a tym samym do podjęcia błędnych decyzji zarządczych. Koszty pośrednie wynikają z działań niezależnych od rozmiarów produkcji i są powodowane przez działania ją wspierające.

P. Drucker, jeden z najwybitniejszych praktyków i teoretyków organizacji i zarządzania zwracał uwagę na zniekształcenie informacji uzyskanej z tradycyjnych rachunków kosztów. Uważał, że alokacja kosztów pośrednich w stosunku do rozmiarów produkcji, a nie w proporcji do rozmiarów działań niezbędnych do jej wykonania, może doprowadzić do pewnego paradoksu, gdzie jednemu masowemu zleceniu na milion produktów przypisze się taki sam koszt, co milionowi drobnych zleceń na jedną sztukę produktu.

## 5. Podsumowanie

W tradycyjnym rachunku kosztów stosowanym w zakładzie opieki zdrowotnej koszty pośrednie przyporządkowane są do usługi medycznej na podstawie wielkości świadczonych usług. Uniemożliwia to zbadanie zależności przyczynowo-skutkowej zachodzącej między poziomem kosztów a rozmiarem działalności szpitala.

Ze względu na to, że udział kosztów pośrednich w kosztach całkowitych staje się coraz większy, tradycyjny rachunek kosztów dostarcza menedżerom coraz mniej istotnych i dokładnych informacji o jednostkowych kosztach leczenia, zatem nie do końca spełnia swoją funkcję decyzyjną. Dlatego, aby uniknąć błędów wynikających z założenia, że wszystkie koszty powinny być odnoszone na usługę medyczną, tak jakby faktycznie były ponoszone za każdym razem, gdy wykonywana jest ta usługa, należy zastosować w zakładach opieki zdrowotnej rachunek kosztów działań.

## Literatura

- [1] Czerny M., *Globalizacja a rozwój*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.
- [2] Drury C., *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1995.
- [3] Jaruga A., Skowroński J., *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1982.
- [4] Kulis I., Kulis M., Stylo W., *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne „Vesalius”, Kraków 1999.
- [5] Międzynarodowa klasyfikacja procedur medycznych i badań laboratoryjnych, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne „Vesalius”, Kraków 1999.
- [6] Nowak E., *Rachunek kosztów*, Ekspert, Wrocław 1999.
- [7] *Rachunek kosztów i rachunkowość*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2006.
- [8] Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU nr 164 poz. 1194.
- [9] *Strategia, finanse i koszty szpitala*, red. J. Stępniewski, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.
- [10] Trojnacka M., *Rola rachunku kosztów w zarządzaniu zakładem opieki zdrowotnej*, materiały szkoleniowe, Warszawa 2007.

**EVALUATION OF USEFULNESS  
OF THE TRADITIONAL COST ACCOUNTING SYSTEMS  
FOR MANAGEMENT AIMS IN HEALTH CARE INSTITUTIONS**

**Summary**

The traditional cost accounting applied in health care institutions is assigned to medical service based on the value of provided services.

The participation of indirect in the complete costs becomes to be more significant, and traditional cost accounting provides less important and accurate information about isolated costs of treatment. The traditional cost accounting is usually not enough for management decision process. Therefore, to avoid estimating errors as a result of assumption that all costs should be paid on medical services – in fact they are paid almost every time, when the following service is made – there is a need for an application of the activity based costing in health care institutions.