

**Wioletta Baran\*, Piotr Urbanek\*\***

\*Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania w Rzeszowie, \*\*Uniwersytet Łódzki

## **TEORIA I PRAKTYKA ZARZĄDZANIA KOSZTAMI W SŁUŻBIE ZDROWIA**

### **1. Wstęp**

W prowadzeniu i podejmowaniu decyzji w ramach działalności medycznej trudno o racjonalność, zwłaszcza gdy dokonuje się zestawienia poniesionych wydatków z wartością, jaką niejednokrotnie jest życie człowieka. W związku z publicznym charakterem środków, z których finansowana jest działalność medyczna, niezbędne staje się ciągłe doskonalenie informacji kosztowej, która powinna wspomagać podejmowanie decyzji zmierzających do efektywnego wykorzystania ograniczonych zasobów jednostek służby zdrowia.

W 1999 r. zakłady opieki zdrowotnej uzyskały, z chwilą wejścia w życie reformy ochrony zdrowia, status samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej. Na rynku usług medycznych pojawiły się również zakłady niepubliczne, które starają się być konkurencyjne w walce o pacjenta. Warunki rynkowe, w jakich znalazły się zakłady opieki zdrowotnej, wymuszają, by traktować je jak specyficzne jednostki, które w podejmowaniu decyzji powinny wykorzystywać narzędzia dostępne w praktyce zarządzania.

Obecny status funkcjonujących placówek służby zdrowia jako samodzielnych zakładów opieki zdrowotnej oznacza, że z posiadanych środków finansowych i uzyskiwanych przychodów powinny pokrywać koszty działalności oraz zobowiązania i straty. Zarządzanie zakładami opieki zdrowotnej w tych warunkach wymaga doskonalenia informacji o kosztach w celu tworzenia podstaw decyzyjnych.

Podstawowym narzędziem generowania informacji kosztowej jest rachunek kosztów, który stanowi ważny element rachunkowości finansowej warunkujący uzyskanie poprawnych sprawozdań finansowych. Najważniejszym jego zadaniem jest jednak dostarczanie informacji kosztowych niezbędnych w procesie zarządzania działalnością gospodarczą [5, s. 45]. W publicznych zakładach opieki zdrowot-

nej rachunek kosztów stanowić powinien, zgodnie z założeniami reformowanego od 1 stycznia 1999 r. systemu ochrony zdrowia, podstawę zasilania finansowego placówek medycznych. Z Rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r., w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, wynika, iż rachunek kosztów powinien zapewnić:

- wykorzystanie danych do przeprowadzenia zmian organizacyjnych,
- wyeliminowanie z procesu usamodzielniania się jednostek nie spełniających warunków wymaganych do przekształceń,
- zawieranie umów na podstawie rachunku ekonomicznego.

W praktyce jednak nieliczne placówki medyczne dostosowały się do obowiązującego rozporządzenia, tym bardziej iż Narodowy Fundusz Zdrowia określił wagi punktowe dla kontraktowanych procedur medycznych, ustalając cenę za punkt.

W zakładach opieki zdrowotnej, które dostosowały się do uregulowań dotyczących ustalania kosztów procedur medycznych, możliwa jest ocena efektywności ich realizacji. Nieliczne jednak placówki, szczególnie publiczne, wykorzystują tworzone systemy informacyjne w celach zarządczych.

## 2. Istota decyzji zarządczych w służbie zdrowia

Każdy rodzaj wykonywanej działalności, nie wyłączając działalności medycznej, generuje koszty, co w konsekwencji powoduje, że koszty należą do podstawowych kryteriów wyboru decyzji każdego podmiotu gospodarczego. Ranga kosztów jako elementu decyzyjnego wynika stąd, iż wprawdzie kosztów nie można nie ponosić, lecz można i trzeba je minimalizować. Dlatego każde racjonalnie zachowujące się jednostki gospodarujące starają się, niejako w sposób naturalny, koszty swoje minimalizować. Wynika to z zasady racjonalnego gospodarowania, która sprowadza się do stwierdzenia, iż podmioty prowadzące działalność gospodarczą powinny [3, s. 43]:

- postawiwszy sobie cel, zmierzać do osiągnięcia go najmniejszym kosztem,
- poświęcając określone środki, dążyć do uzyskania z nich największego efektu.

Zakłady opieki zdrowotnej stanowią przykład podmiotów gospodarczych, które działając w warunkach gospodarki rynkowej, posiadają ograniczone możliwości maksymalizowania efektów. Wynika to m.in. z ograniczonej ilości środków finansowych niezbędnych do zapewnienia prawidłowego funkcjonowania podstawowej działalności medycznej. Niezależnie od pozyskiwania przychodów ze sprzedaży usług medycznych o wysokiej jakości, dodatkowym elementem powinna być racjonalizacja działań wyrażająca się m.in. w redukcji kosztów działalności. Niezbędne staje się więc doskonalenie informacji kosztowej w celu tworzenia podstaw decyzyjnych. Zarządzający jednostkami służby zdrowia powinni mieć świadomość, że

istniejące ograniczenia finansowe wymagają umiejętnego gospodarowania posiadanymi zasobami. Racjonalizacja – definiowana jako stosowanie środków zmierzających do usprawnienia określonej działalności – w jednostkach służby zdrowia powinna sprowadzać się do racjonalnego wykorzystania posiadanych zasobów. Wyraża się to głównie w minimalizacji kosztów z jednoczesnym zachowaniem wymaganych standardów świadczeń medycznych.

Dyscypliną, która wspomaga informacyjnie podejmujących decyzje zarządcze, planistyczne i kontrolne, jest rachunkowość zarządcza. Jej stosowanie umożliwia gromadzenie, grupowanie, przetwarzanie i analizowanie danych pochodzących z systemu rachunkowości, której rola sprowadza się głównie do ewidencji zdarzeń gospodarczych i sporządzania sprawozdań zewnętrznych z działalności jednostki.

Czasokres charakterystyczny dla rachunkowości zarządczej pozwala na jej podział na:

- rachunkowość zarządczą krótkookresową, wspomagającą informacyjnie decyzje taktyczne i operacyjne,
- rachunkowość zarządczą długookresową, wspomagającą decyzje strategiczne.

Do narzędzi rachunkowości zarządczej stosowanych w ramach tego pierwszego obszaru decyzyjnego można zaliczyć m.in. procedury budżetowania kosztów działalności operacyjnej podstawowej, metody tworzenia projekcji finansowych, w tym zwłaszcza planowania przepływów środków pieniężnych, rachunek wielostopniowych i wieloblokowych marż pokrycia, metody kalkulacji kosztów jednostkowych i cen usług medycznych, analizę prognozy rentowności.

Istotną rolę wśród decyzji długookresowych odgrywają decyzje inwestycyjne, których realizacja powinna zostać poprzedzona kalkulacją opłacalności możliwych rozwiązań. Decydujące znaczenie w podejmowaniu decyzji inwestycyjnych odgrywa wartość pieniądza w czasie, wykorzystywana w metodach dyskontowych oceny efektywności, do których należą m.in. aktualna wartość netto (NPV) oraz wewnętrzna stopa zwrotu (IRR).

### 3. Rachunek kosztów w zarządzaniu jednostkami służby zdrowia

W podejmowaniu decyzji krótko- i długookresowych znajdują zastosowanie odmienne kategorie kosztów. Dotyczy to również służby zdrowia, gdzie należałoby wydzielić te działania, które powinny być ujęte w układzie wynikającym z horyzontu czasowego jako kryterium organizacyjnego działania.

Realizację założeń rachunku kosztów stosowanego w placówkach ochrony zdrowia można przeprowadzić, stosując, oprócz tradycyjnego rachunku kosztów, modele nowoczesne, np.: rachunek kosztów działań – ABC (*activity based costing*), rachunek kosztów docelowych (*target costing*) i rachunek kosztów ciągłego doskonalenia (*kaizen costing*) [4]. Obok dotychczas przyjmowanych za podstawę analiz i

sprawozdań kosztów poniesionych w przeszłości, tzw. historycznych, pojawiają się nowe kategorie kosztów.

W rachunku kosztów w ujęciu tradycyjnym za podstawę i ocenę działalności przyjmowane są uśrednione koszty jednostkowe, zawierające w swojej strukturze koszty pośrednie, przyporządkowane na podstawie nośników w postaci stawek płac, roboczogodzin i wartości zużytych materiałów.

Natomiast w modelach decyzyjnych wyróżnia się koszty działań podejmowanych na rzecz określonych usług, do których zalicza się [1, s. 113; 2, s. 50; 6, s. 29]:

- koszty stałe i zmienne,
- koszty istotne i nieistotne,
- koszty utracone,
- koszty utraconych korzyści,
- koszty kontrolowane i niekontrolowane.

Kosztami stałymi są takie koszty, które pozostając w przyjętym do analizy okresie niezmiennie w stosunku do skali świadczonych usług medycznych, wiążą się z utrzymaniem zakładów opieki zdrowotnej w postaci m.in. opłat za energię cieplną, energię elektryczną, przynajmniej w części dotyczącej oświetlenia administracji, oddziałów szpitalnych, przychodni, również w postaci podatku od nieruchomości itd.

Koszty zmienne uzależnione są od liczby zrealizowanych świadczeń zdrowotnych, obejmujących głównie wartości materiałów medycznych, zużytych bezpośrednio na wykonanie procedury medycznej, leki podane pacjentowi w trakcie zabiegu lub leczenia, koszt żywienia pacjenta.

W kategorii kosztów istotnych dla podejmowania decyzji mieszczą się jedynie koszty przyszłe i różniące się charakterem albo wielkością w poszczególnych wariantach działania, np. koszt utrzymania kuchni szpitalnej może znacznie się różnić od kosztu oferowanego przez dostawcę posiłków z zewnątrz. Podobnie będzie w przypadkach kosztu zużytego paliwa do środka transportu sanitarnego, wynagrodzenia kierowcy i kosztów eksploatacji pojazdu w stosunku do możliwości ponoszenia kosztów z tytułu korzystania z usług pogotowia ratunkowego.

Kosztami nieistotnymi dla podejmowania decyzji będą koszty, które nie mają wpływu na podjęcie decyzji, pozostające w tej samej wysokości w różnych wariantach działania. Posiadanie środka transportu sanitarnego wiąże się z ponoszeniem opłat dotyczących jego ubezpieczenia i okresowych przeglądów technicznych, i to niezależnie od tego, czy się go używa, czy też korzysta się z usług np. pogotowia ratunkowego. Wymienione koszty należą więc do kategorii kosztów nieistotnych.

Znajomość kategorii kosztów istotnych i nieistotnych powinna służyć podejmowaniu decyzji w placówkach służby zdrowia już na etapie planowania określonego rodzaju działalności lub jej ewentualnych rozwiązań. Posiadając własny środek transportu sanitarnego, trudno zdecydować się na usługi pogotowia ratunkowego. Świadomość utrzymania tego środka transportu powinna być brana pod uwagę

przed jego zakupem. Jak wynika bowiem z przytoczonych definicji kosztów, samo posiadanie wiąże się z ponoszeniem kosztów.

Koszty utracone powstają najczęściej w wyniku decyzji podjętych w przeszłości, więc nie można ich zmienić na etapie podejmowania decyzji, np. koszty zakupu materiałów medycznych, które nie będą wykorzystane w przyszłości, a także zakupione, zużyte już ekonomicznie urządzenia medyczne. W niektórych przypadkach może się zdarzyć, że rzeczy nabyte w przeszłości zostaną odsprzedane lub wykorzystane – tracą wówczas status kosztów utraconych, gdyż będą dotyczyć działań przyszłych. Niekiedy w takich sytuacjach może się pojawić przychód, gdy beзуżyteczne urządzenie zostanie np. oddane na złom.

Koszty utraconych korzyści, stanowiąc wartość hipotetyczną zależną od warunków odmiennych w stosunku do tych, w których zostały poniesione, nie podlegają ewidencji. W systemie informacyjnym rachunkowości odgrywają one ważną rolę w procesie podejmowania decyzji. Mimo braku wydatków pieniężnych, koszty utraconych korzyści są kosztami stanowiącymi miarę korzyści, które zostały utracone lub których trzeba było się wyrzec, gdy wybór jednej możliwości działania wymagał rezygnacji z innych. Koszty utraconych korzyści są kalkulowane w odniesieniu do pozycji optymalnych, np. zachodzących wówczas, gdy zakłady opieki zdrowotnej mają w pełni wykorzystane zdolności do świadczenia usług medycznych. Tym samym podejmowanie działań wymaga rezygnacji z części działań względnie oszczędnych, co jednoznaczne jest z utratą potencjalnych korzyści. Przykładem kosztów utraconych korzyści jest np. ograniczenie przychodu z realizacji płatnej usługi badania ultrasonograficznego na korzyść dodatkowej oferty w przypadku pełnego wykorzystania aparatury medycznej. Utracony przychód stanowi koszt możliwych korzyści finansowych w postaci wzrostu przychodów i poprawy relacji finansowych, który powinien zostać uwzględniony w kalkulacji kosztów zmiennych dodatkowego zlecenia.

Stworzenie w konkretnej jednostce systemu odpowiedzialności za koszty wymaga wprowadzenia kategorii kosztów kontrolowanych i niekontrolowanych. Polega to na ustanowieniu tzw. ośrodków odpowiedzialności, definiowanych jako wyodrębnione organizacyjnie części, podporządkowane poszczególnym stanowiskom przedsiębiorstwa zarządzające określonymi zasobami w określonym czasie [6, s. 33-34]. W ramach takich ośrodków odpowiedzialności osoby zarządzające ośrodkami będą odpowiedzialne tylko za koszty będące w ich gestii, tj. zależne od podejmowanych przez nie decyzji. Kategorie kosztów, za które można będzie zarządzającym przypisać odpowiedzialność, będą należeć do kosztów kontrolowanych. W odniesieniu do jednostek ochrony zdrowia kosztami kontrolowanymi są np. koszty zużytych materiałów medycznych, koszty wynagrodzeń z narzutami leków itd. Kosztami niekontrolowanymi pozostaną zaś wysokości odpisów amortyzacyjnych, kwoty podatku od nieruchomości itd.

Zastosowanie decyzyjnego rachunku kosztów w zarządzaniu kosztami jednostki służby zdrowia powinno sprzyjać, niezależnie od zapewnienia realizacji założeń zawartych w cytowanym już rozporządzeniu MZiOS, także podejmowaniu racjonalnych decyzji. Stąd m.in. obserwuje się próby regulowania zasad rachunku kosztów leczenia, które zawarto w Rozporządzeniu MZiOS z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej. Proponowane w rozporządzeniu rozwiązania stanowią podstawę doskonalenia modelu rachunku kosztów i wykorzystywania metod zarządzania kosztami stosowanych powszechnie w jednostkach działających w warunkach gospodarki rynkowej.

#### **4. Funkcjonowanie systemu rachunkowości zarządczej w lecznictwie ambulatoryjnym na przykładzie Niepublicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej**

##### **4.1. Założenia systemu**

W dalszej części opracowania zostaną przedstawione zasady funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej w placówce służby zdrowia. Jednostka ta jest Niepublicznym Zakładem Opieki Zdrowotnej wydzielonym ze struktur przedsiębiorstwa państwowego. Działalność jest prowadzona w formie spółki z o.o., w której 100% udziałów posiada przedsiębiorstwo państwowe. Oferta placówki obejmuje specjalistyczne porady lekarskie i badania diagnostyczne. Najważniejszym źródłem przychodów są długoterminowe kontrakty na świadczenie usług medycznych, podpisane z kilkoma dużymi przedsiębiorstwami. Ponadto przychodnia realizuje kontrakty z Narodowym Funduszem Zdrowia, a także oferuje odpłatne usługi medyczne klientom indywidualnym.

Podstawowym zadaniem systemu rachunkowości zarządczej w opisywanej jednostce jest stymulowanie efektywnych działań, nakierowanych na tworzenie nadwyżki ekonomicznej i ujawnianie rezerw kosztowych. Informacje generowane przez system rachunkowości zarządczej powinny umożliwić realizację następujących zadań:

- 1) lepsze wykorzystanie potencjału, jakim dysponują poszczególne jednostki organizacyjne przychodni,
- 2) ujawnianie i zagospodarowanie rezerw w jednostkach, co powinno prowadzić do obniżenia kosztów i poprawy wyniku finansowego,
- 3) poprawa organizacji pracy,
- 4) decentralizacja uprawnień decyzyjnych,
- 5) dywersyfikacja źródeł przychodów.

Realizacja zadań, jakie przypisano systemowi rachunkowości zarządczej, wymagała stworzenia systemu rejestracji i przetwarzania szczegółowych danych ilościowo-wartościowych, które stanowią podstawę do generowania raportów wewnętrznych do zarządzania, służących ocenie:

- 1) efektywności działań realizowanych w poszczególnych jednostkach organizacyjnych,
- 2) rentowności wykonywanych usług medycznych,
- 3) rentowności realizowanych kontraktów.

Pierwsza grupa mierników, wyznaczana dla wydzielonych jednostek organizacyjnych – centrów zysku, stanowi podstawę do tworzenia parametrycznego systemu oceny działalności jednostek, powiązanego z systemem motywacyjnym. Wyniki uzyskiwane w ramach dwóch następnych grup mierników stanowią funkcję działań realizowanych w poszczególnych jednostkach, jednakże ich analiza i ocena są dokonywane na szczeblu całej przychodni. Służą one kierownictwu przychodni przede wszystkim do prowadzenia negocjacji z kontrahentami, ustalania cen usług medycznych, podejmowania decyzji inwestycyjnych oraz wyboru kierunków ekspansji (tab. 1).

Tabela 1. Zasady oceny efektywności działań w przychodni zdrowia

	Ocena efektywności centrów zysku operacyjnego	Ocena rentowności zewnętrznych usług medycznych	Ocena rentowności kontraktów z klientami strategicznymi
Cel	Stworzenie parametrycznego systemu oceny jednostki powiązanego z systemem motywacyjnym	Ustalanie cen usług medycznych, decyzje inwestycyjne	Negocjacje cenowe z kontrahentami, wybór kierunków ekspansji
Mierniki oceny	– stopień wykorzystania potencjału produkcyjnego – rentowność usług medycznych – rachunek wielostopniowych i wieloblokowych marż pokrycia	– jednostkowa marża pokrycia na usługach medycznych – koszt jednostkowy zmienny usługi – koszt jednostkowy usługi po rozliczeniu kosztów wspólnych	– liczba świadczeń wewnętrznych na rzecz danego kontrahenta – przychody zryczałtowane z tytułu kontraktu – koszty zmienne indywidualne świadczeń – koszty wspólne świadczeń

Źródło: opracowanie własne.

Wdrożenie systemu rachunkowości zarządczej w przychodni wymagało podjęcia wielu działań, których celem było przygotowanie tego systemu od strony organizacyjnej, technicznej i merytorycznej. Działania te obejmowały m.in.:

- 1) podział przychodni na ośrodki odpowiedzialności – centra zysku operacyjnego i jednostki biznesowe w ramach centrów zysku,
- 2) modyfikację zasad rejestracji kosztów i przychodów,

3) rejestrację danych ilościowych o rzeczowym zakresie działań wykonywanych w jednostkach,

4) wprowadzenie normatywów określających jednostkowe zużycie czynników produkcji w ramach wykonywanych procedur medycznych,

5) przygotowanie systemu informatycznego.

Konstrukcja systemu rachunkowości zarządczej w przychodni opierała się na kilku założeniach:

1. Rejestracja danych wartościowych i ilościowych na potrzeby systemu nie powinna zwiększać pracochłonności służb medycznych. Wprowadzone modyfikacje dotyczyły innych form rejestracji informacji rejestrowanych poprzednio.

2. Dane wprowadzone do systemu rachunkowości zarządczej są wykorzystywane także na potrzeby sporządzania zewnętrznej sprawozdawczości finansowej i medycznej.

3. Działania wewnętrzne jednostek przychodni nie generują zysku – są rozliczane po koszcie standardowym zmiennym. Oznacza to, że nie ma potrzeby wprowadzania wewnętrznych dokumentów odzwierciedlających przepływy przychodowo-kosztowe występujące między jednostkami.

Jakość informacji generowanej przez system rachunkowości zarządczej zależy przede wszystkim od danych wprowadzanych do systemu. Istotne znaczenie ma zatem:

1) prawidłowe ustalenie normatywów dotyczących jednostkowego zużycia czynników produkcji na procedury medyczne,

2) poprawna rejestracja kosztów i przychodów według zmodyfikowanego układu klasyfikacji (dotyczy to zwłaszcza wynagrodzeń i materiałów medycznych),

3) poprawna rejestracja rzeczowego zakresu prac wykonywanych w poszczególnych jednostkach,

4) powiązanie wyników osiąganych przez jednostki z parametrycznym systemem motywacyjnym.

## **4.2. Zasady ewidencjonowania i rozliczania kosztów na potrzeby zarządzania**

Ustalenie poszczególnych wskaźników służących do oceny działalności jednostek przychodni wymagało identyfikacji różnych kategorii kosztów indywidualnych oraz dokonania rozliczenia kosztów wspólnych podmiotów i działań. W przychodni wyróżniono kilka kategorii kosztów.

Koszty zmienne usług medycznych obejmują takie składniki kosztów rodzajowych, jak: wynagrodzenia lekarzy i personelu pomocniczego, amortyzacja sprzętu medycznego, zużycie materiałów medycznych, usługi medyczne obce i wynagrodzenia z tytułu umów zlecenia lekarzy specjalistów i pozostałych pracowników. Na



etapie rejestracji większości tych kosztów nie można przypisać do konkretnych procedur (usług), dlatego też podlegają one rozliczeniu w celu ustalenia kosztu wytworzenia usługi. Kluczem podziałowym jest wskaźnik wykorzystania potencjału jednostki. Nierozliczone koszty zmienne usług medycznych są traktowane jako koszty gotowości – koszty niewykorzystanego potencjału.

Pozostałe grupy kosztów obejmują różne kategorie kosztów stałych wspólnych: koszty wspólne jednostek biznesowych (np. utrzymanie gabinetów lekarskich, pracowni), koszty wspólne centrów zysku, koszty ogólnogospodarcze i administracyjne, koszty ogólnego zarządu i koszty sprzedaży. Koszty te mogą być rozliczane na usługi za pomocą różnych kluczy podziałowych lub mogą występować jako bloki kosztów wspólnych w rachunku wielostopniowym i wieloblokowym.

### 4.3. Zasady oceny efektywności działań

Zastosowanie jako kryterium oceny jednostek stopnia wykorzystania potencjału wymagało przyjęcia miernika pomiaru potencjału oraz określenia potencjału nominalnego, standardowego i rzeczywistego. Przyjęto, że wspólnym dla wszystkich jednostek miernikiem potencjału jest czas pracy personelu medycznego: lekarzy i personelu pomocniczego. Dla jednostek, w których usługi są wykonywane z użyciem sprzętu medycznego, miernikiem (lub uzupełniającym miernikiem) może być czas pracy urządzenia.

Stożenie wykorzystania potencjału (SWP) jest ustalony jako stosunek potencjału rzeczywistego do standardowego. Mogą wystąpić trzy przypadki:

#### 1. SWP < 1.

Oznacza to, że jednostka w analizowanym okresie wykonała mniejszy od standardowego rzeczowy zakres prac. Wystąpienie takiej sytuacji oznacza, że potencjały ludzki i rzeczowy zgromadzone w jednostce są zbyt duże w stosunku do zakresu rzeczywiście wykonywanych zadań rzeczowych. Powinno to skłonić kierownika jednostki do podejmowania prób pozyskiwania klientów zewnętrznych w ramach wykonywania tzw. projektów własnych lub rozszerzenia oferty usług medycznych.

#### 2. SWP > 1.

Taka sytuacja, możliwa dla pojedynczych okresów, oznacza, że jednostka wykonała więcej przyjęć pacjentów, niż wynika to z potencjału standardowego, np. skracając czas poświęcony na jedną wizytę. Jeżeli jednak nadmierne wykorzystanie potencjału wystąpi w kilku kolejnych okresach, powinno to oznaczać konieczność weryfikacji normatywów przyjętych dla wyceny procedur medycznych.

#### 3. SWP = 1.

Jest to sytuacja, która może być oceniona jako optymalna. Jednostka w pełni wykorzystuje posiadane zasoby czynników. Zarazem prawidłowość dokonanej oceny zależy przede wszystkim od jakości normatywów przyjętych dla procedur me-

dycznych. Weryfikacja tych normatywów może być dokonywana za pomocą porównania potencjału standardowego z rzeczywistym, poprzez wycenę normatywnych kosztów jednostkowych usług świadczonych przez jednostki i porównanie ich z cenami rynkowymi – przez fotografię czasu pracy, rotację personelu medycznego zatrudnionego na tych samych stanowiskach.

Usługi wykonywane na rzecz zewnętrznych podmiotów dzielą się na dwie grupy. Pierwsza obejmuje usługi realizowane w ramach umów podpisywanych przez przychodnię z zewnętrznymi kontrahentami. Umowy te są rozliczane według cennika, co oznacza, że przychody mogą być ewidencjonowane bezpośrednio na jednostkę i są uzależnione od liczby przyjętych pacjentów. Druga grupa działań zewnętrznych dotyczy tych działań, które realizowane poza standardowym potencjałem jednostki, wynikają m.in. z podejmowanych przez kierowników jednostek prób zagospodarowania niewykorzystanego potencjału produkcyjnego. Ocena efektywności tych działań jest dokonywana na podstawie marży brutto I, czyli różnicy między przychodami zewnętrznymi i kosztami zmiennymi.

Ocena efektywności działań zewnętrznych wykonywanych w centrach zysku, opisana powyżej, dotyczyła tylko marży brutto I – pierwszego poziomu zysku generowanego w jednostce. Kolejnym kryterium oceny jest końcowy wynik, jaki powstaje w centrum, uwzględniający również koszty wspólne całego centrum. Na potrzeby takich analiz przyjęto wielostopniowe i wieloblokowe rachunki kosztów i wyników.

Tabela 2. Raport o rentowności jednostki

Lp.	Pozycja	Projekty własne	Usługi zewnętrzne według cennika	Świadczenia wewnętrzne
		A	B	C
1	Przychody zewnętrzne			-
2	Koszty zmienne			
3	Marża brutto I			-
4	Marża brutto II			-
5	Rozliczone koszty wspólne gotowości			
6	Marża brutto III			-
7	Koszty wspólne jednostki rozliczone na usługi zewnętrzne i świadczenia wewnętrzne			
8	Marża brutto IV Wynik końcowy centrum zysku			-

Źródło: opracowanie własne.

Podstawowym problemem, który należało rozwiązać, tworząc tego rodzaju raporty, jest kwestia alokacji kosztów wspólnych jednostki na świadczenia we-

wewnętrzne i zewnętrzne. Przyjęte zasady rozliczania świadczeń wewnętrznych – rozliczenia w koszcie zmiennym – oznaczają, iż świadczenia te nie generują dla centrów zysku nadwyżki, która mogłaby stanowić źródło pokrycia kosztów wspólnych stałych jednostki. W tej sytuacji należało przyjąć klucze podziałowe kosztów wspólnych na działania zewnętrzne i wewnętrzne. Konstrukcja kluczy podziałowych jest oparta na zarejestrowanym rzeczowym zakresie działań jednostki (procedurach medycznych) wykonywanych na rzecz świadczeń wewnętrznych i usług zewnętrznych (tab. 2).

Podstawą oceny działalności centrum zysku powinna być marża brutto III. Pozostałe poziomy wyniku finansowego centrum mają charakter orientacyjny. Ich poziom jednak nie zależy od kierownika centrum. Mogą służyć m.in. do analizy prognozy rentowności w celu wskazania, jaki powinien być udział poszczególnych jednostek w pokrywaniu kosztów stałych przychodni.

Przedstawione zasady oceny rentowności jednostek wykorzystują jako kryterium oceny globalną marżę pokrycia, osiąganą w jednostkach, na usługach zewnętrznych. Kolejnym kryterium oceny rentowności usług jest jednostkowa marża osiągnięta na poszczególnych usługach. Konstrukcja tego miernika przy ocenie rentowności uwzględnia nie tylko koszty zmienne (indywidualne) wykonywanych usług, ale także rozliczone koszty wspólne. Dolną granicą ceny, która wyznacza minimalny opłacalny poziom, jest jednostkowy koszt zmienny. Na potrzeby negocjacji cenowych z kontrahentami jest wykorzystywany koszt pełny, obejmujący także wybrane narzuty kosztów wspólnych.

Przedstawione kryteria oceny rentowności dotyczą tylko działalności zewnętrznej centrów zysku. Poza obszarem analizy pozostaje ocena efektywności świadczeń wewnętrznych wykonywanych przez jednostki przychodni na rzecz kontraktów zryczałtowanych. Rentowność kontraktu zryczałtowanego jest funkcją przychodów generowanych przez ten kontrakt, kosztów zmiennych procedur medycznych wykonanych w ramach kontraktu oraz rozliczonych na kontrakt kosztów wspólnych przychodni.

Na szczeblu centrów zysku miernikiem oceny efektywności świadczeń wewnętrznych jest stopień wykorzystania potencjału jednostki. Na szczeblu całej przychodni zostało utworzone dodatkowe (wirtualne) centrum zysku, na które odnoszone są wszystkie przychody zryczałtowane. Koszty dotyczące tego centrum są generowane przez świadczenia wewnętrzne, wykonywane przez wszystkie jednostki przychodni. Wycena kosztów świadczeń wewnętrznych jest dokonywana na poziomie kosztu zmiennego obejmującego m.in. wynagrodzenia, zużycie materiałów i amortyzację.

Efektywność tego centrum zysku stanowi funkcję przede wszystkim liczby wykonywanych świadczeń wewnętrznych. Jest to spowodowane specyfiką przychodów zryczałtowanych, których poziom nie zależy od liczby przyjętych pacjentów. Wynika stąd potrzeba prowadzenia scentralizowanej ewidencji przychodów i kosz-

tów, która umożliwi ocenę zasadności wydawania skierowań przez lekarzy wszystkich jednostek. Inaczej ujmując, celem jest kontrolowanie popytu wewnętrznego generowanego przez wszystkie jednostki przychodni. Zadanie polega na ograniczeniu rozmiarów popytu, z zachowaniem odpowiednich standardów usług medycznych. W ramach tak zdefiniowanego centrum zysku dodatkowo wyróżnia się kilka obszarów odpowiadających najważniejszym kontrahentom przychodni, z którymi zostały podpisane umowy ryczałtowe.

## 5. Podsumowanie

W opracowaniu został przedstawiony przykład praktycznej implementacji systemu zarządzania kosztami w jednostce służby zdrowia. Istotą zastosowanego rozwiązania było wdrażanie rachunkowości zarządczej na bazie istniejącego w przychodni systemu finansowo-księgowego poprzez rozbudowanie tego systemu do szczegółowych pozycji, umożliwiających wykorzystanie danych o kosztach na potrzeby zarządzania. Systemy te są połączone na etapie rejestracji danych. Natomiast rozliczanie kosztów, przemieszczanie ich w ramach działalności jednostek czy usług odbywa się według różnorodnych procedur: w systemie finansowo-księgowym w sposób uproszczony, mający zaspokoić potrzeby sprawozdawczości zewnętrznej; w systemie rachunkowości zarządczej – rozwinięte analitycznie, obrazujące działania poszczególnych jednostek, wzajemne świadczenia między jednostkami, umożliwiające zaspokojenie potrzeb wewnętrznych użytkowników przez dostarczenie różnorodnych raportów służących bardziej efektywnemu zarządzaniu kosztami.

Realizacja prac związanych z wdrażaniem systemu rachunkowości zarządczej ujawniła występowanie typowych barier: koncepcyjnej, organizacyjnej i ludzkiej.

Użytkownikiem systemu rachunkowości zarządczej jest kierownictwo przychodni gospodarczej, które powinno określić swoje potrzeby informacyjne i sposób ich zaspokajania, czyli docelową wizję (koncepcję) funkcjonowania systemu. Kadra kierownicza przychodni nie zawsze potrafiła sprecyzować swoje oczekiwania w stosunku do systemu. Można było także zaobserwować inne rozumienie istoty tego systemu ze strony osób odpowiedzialnych za sprawy medyczne oraz za sprawy finansowe.

Wprowadzenie w firmie systemu informacyjnego rachunkowości zarządczej wymaga stworzenia odrębnych służb, których podstawowym zadaniem jest koordynacja procedur dla całego przedsiębiorstwa. Wybór konkretnego rozwiązania organizacyjnego zależy od rozmiarów przedsiębiorstwa, jego struktury organizacyjnej, liczby wydzielonych szczebli zarządzania, przyjętych procedur rejestracji danych, ich przetwarzania, raportowania itd. Brak tego rodzaju służb w pierwszym okresie wdrażania systemu znacznie opóźnił przygotowanie bazy informacyjnej, niezbędnej

do jego sprawnego funkcjonowania (przede wszystkim wskaźników określających normatywne zużycie czynników na procedury medyczne).

Jakość informacji, które trafiają do systemu, zależy głównie od menedżerów średniego szczebla zarządzania, którzy odgrywają decydującą rolę w procesie rejestracji informacji kosztowej, planowania kosztów, podejmowania decyzji na podstawie dostarczanych raportów wewnętrznych. Dodatkowe obowiązki nałożone na personel medyczny, związane z obsługą systemu, wywołały niechętnie reakcje związane z brakiem doświadczenia pracowników w wykonywaniu czynności niezbędnych do funkcjonowania systemu, z niezrozumieniem potrzeb wdrażania tego systemu, oporami związanymi ze zwiększonym zakresem obowiązków.

### LITERATURA

- [1] Dobija M., *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1997.
- [2] Drury C., *Rachunek kosztów*, Wyd. Naukowe PWN–Chapman & Hall, Warszawa 1998.
- [3] Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 1996.
- [4] Gajek F., *ABC rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej a ABC rachunku kosztów leczenia szpitalnego (RKLS)*, Ogólnopolska Konferencja Mierki k. Olsztyna 24-25 października 1997 r. na temat rachunku kosztów leczenia szpitalnego.
- [5] *Rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdarska, Poltext, Warszawa 1999.
- [6] Turyna J., Pułaska-Turyna B., *Rachunek kosztów i wyników*, FINANS-SERVIS Zespół doradców finansowo-księgowych Spółka z o.o. w Warszawie, Warszawa 1996.

### THEORY AND PRACTICE OF COSTS MANAGEMENT IN HEALTH SERVICE

#### Summary

The aim of this article is to indicate the possibility of practical use of costs management system in the health care institution. Apart from costs recording for the accountancy needs – already in stage of data registration – it is proposed to apply them in the decision making model. As the basis for presented solution was assumed the implementation of management accounting system based on financial accounting system which has already existed in the medical institution.