

Nowe kierunki w zarządzaniu przedsiębiorstwem  
– celowość, skuteczność, efektywność

**Kazimierz Banasiewicz, Paweł Nawara**

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

**CELOWOŚĆ STOSOWANIA  
RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ  
(ACTIVITY-BASED COSTING)  
W ZARZĄDZANIU W SŁUŻBIE ZDROWIA**

W artykule omówiono rachunek kosztów działań (ABC) jako metodę rachunkową dającą możliwość określenia bieżących kosztów przedsiębiorstwa, jego wszystkich produktów i usług. Zaprezentowano rachunek kosztów działań w zarządzaniu w służbie zdrowia.

Minister właściwy do spraw zdrowia, zgodnie z art. 62 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej z dnia 30 sierpnia 1991 r. (DzU 1991 nr 91, poz. 408 z późn. zm.), wydał rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (DzU 1998 nr 164, poz. 1194). Na dwóch stronach, w sześciu paragrafach wyliczono owe szczególne dla publicznych zakładów opieki zdrowotnej zasady rachunku kosztów. Zasadność wprowadzenia regulacji dotyczących rachunku kosztów w publicznych placówkach ochrony zdrowia w 1999 r. nie ulegała wątpliwości, a rzecz jest niełatwa, co tłumaczy (?) ponad siedmioletnie opóźnienie w wydaniu przedmiotowego rozporządzenia.

Rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej pojawiło się wraz z reformą systemu ochrony zdrowia w Polsce, która ma za sobą – po niespełna 7 latach zaledwie – dość skomplikowaną historię: dziś obowiązuje trzecia już ustawa dotycząca polskiego systemu ochrony zdrowia<sup>1</sup>, a wciąż panuje powszechne poczucie braku stabilności i niepewnej sytuacji placówek ochrony zdrowia, a przede wszystkim pacjentów. Co jednak ciekawe, w dalszym ciągu obowiązuje rozporządzenie, które nie bardzo dziś przystaje do rzeczywistości ekonomicznej zakładów opieki zdrowotnej.

---

<sup>1</sup> Pierwszą była ustawa z dnia 6 lutego 1997 r. o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym, drugą ustawa z dnia 23 stycznia 2003 r. o powszechnym ubezpieczeniu w Narodowym Funduszu Zdrowia, a obecnie obowiązuje ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (DzU 2004 nr 210, poz. 2133 ze zm.).

Przedmiotem niniejszego artykułu jest wskazanie na celowość stosowania rachunku kosztów działań (*Activity-Based Costing – ABC*) w coraz powszechniejszym w służbie zdrowia modelu zarządzania budżetowego. Praca nie ma być „kompendium” wiedzy o rachunku kosztów działań, lecz raczej stanowi z jednej strony rudymen tarne przedstawienie jego podstaw, z drugiej – wskazanie, z wykorzystaniem sprawdzonych w praktyce przykładów, celowości stosowania ABC w służbie zdrowia. Autorzy stawiają także tezę o procesowym, dynamicznym charakterze ABC: rachunek kosztów działań jest immanentnym elementem nowoczesnych koncepcji zarządzania.

Historia ABC zaczęła się mniej więcej 15 lat temu w USA, a jego dwuetapowa konstrukcja jest stosunkowo prosta, ale przed jej przyjęciem należy pogodzić się z koniecznością odrzucenia tradycyjnego rachunku kosztów, w którym bardzo ważną rolę odgrywa przypisanie kosztów pośrednich za pomocą mniej lub bardziej racjonalnego klucza do produktu finalnego. Rachunek kosztów działań zakłada swoisty przewrót w myśleniu o kosztach: ich zbyt wysoki poziom jest skutkiem, a nie przyczyną niskiej efektywności ekonomicznej przedsiębiorstwa [Pniewski, Polakowski 2000]. Taki sposób myślenia prowadzi do abstrakcyjnej na pierwszy rzut oka tezy: lepiej nie produkować, niż produkować; dodajmy: lepiej nie wytwarzać, niż wytwarzać drogo.

U podstaw rachunku kosztów działań leży tzw. procesowe podejście do działań przedsiębiorstwa; pierwszym etapem ABC jest identyfikacja kosztów zasobów, jakie należy zużyć do danego procesu. Drugim jest powiązanie tegoż procesu z produktem czy usługą, jaka jest z tym procesem powiązana. Koncepcja ABC zasadza się zatem na niezwykle racjonalnej tezie: podjęcie działania wymaga zużycia określonych zasobów, zatem koszty są generowane przez poszczególne działania. Czymże innym jest proces, jak nie sekwencją działań? Mamy tu niewątpliwie do czynienia z dynamicznym podejściem do oglądu funkcjonowania przedsiębiorstwa.

Z rachunkiem kosztów działań wiążą się następujące elementy:

- **zasoby**, czyli wszystko to, co jest zużywane bądź wykorzystywane do realizacji konkretnego działania;
- **nośniki kosztów zasobów**, czyli miara zasobów przypisana do konkretnego działania;
- **działania**, czyli czynności, które służą ostatecznie do zaspokojenia potrzeb klienta;
- **nośniki kosztów działań**, czyli miara częstotliwości, z jaką należy wykonać dane działanie dla uzyskania wytworu końcowego – obiektu działań;
- **obiekt działań**, czyli wyroby czy usługi, ale także kontrakty, klienci, przedsięwzięcia [*Rachunkowość zarządcza...* 2005].

Trzeba zwrócić szczególną uwagę na hierarchię, jaką ustalamy do identyfikacji nośników kosztów działań; jej nietransparentność czy zbyt wysoki poziom komplikacji mogą spowodować przekłamania w obrazie kosztów.

Przykładem racjonalizmu zawartego w koncepcji ABC jest amortyzacja, której koszty – rozumiane zgodnie z zasadami rachunkowości finansowej – często zaciemniają obraz kosztów wykonania konkretnego działania: w przypadku tradycyjnego rachunku kosztów w koszt badania tomografem komputerowym wlicza się amortyzację niezwykle kosztownego aparatu, czyli niezwykle duże obciążenie finansowe w określonym czasie, po którym aparat nadal będzie działał, czyli będzie określonym zasobem, ale już bez swoich kosztów. Zgodnie z rachunkiem kosztów działań należy określić możliwą technologicznie liczbę badań, jakie dane urządzenie jest w stanie wykonać, i przypisany w ten sposób koszt zasobu (w tym wypadku 1 skan, czyli „zdjęcie”) należy przypisać do obiektu działania. Wynika z tego, że zgodnie z klasycznym rachunkiem kosztów przez 3 lata badania tomografem komputerowym będą niezwykle drogie, przez kolejne – niezasadnie tanie. W wypadku zastosowania ABC koszt badania będzie stały.

Oczywiście opisana sytuacja jest modelowa, a jednak – zgodnie z niezwykle szczerym zdaniem twórców rachunku kosztów działań, R. Kaplana i R. Coopera – „lepiej mniej więcej mieć rację, niż dokładnie się mylić, jak w wypadku tradycyjnych systemów kalkulacji kosztów produktów” [Kaplan, Cooper 2000].

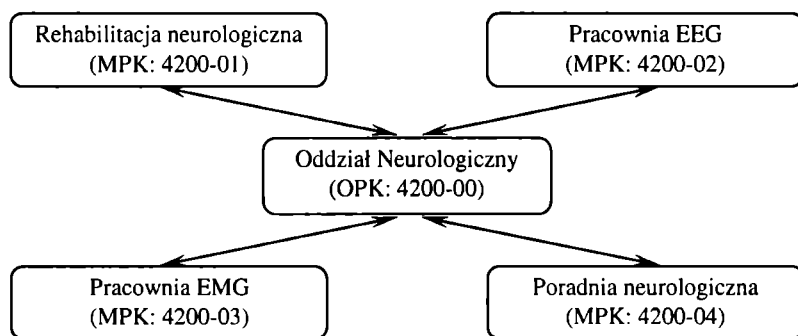
Niezwykle istotną tezę związaną bezpośrednio z nośnikami kosztów działań jest teza o niepodejmowaniu działania w celu wyeliminowania zbędnych kosztów. Teza stosunkowo prosta i zrozumiała, jednak dla wielu osób związanych ze służbą zdrowia z różnych, często nieracjonalnych przyczyn, nie do przyjęcia. Za przykład niech posłuży następujące zdarzenie: w jednym ze szpitali powiatowych stwierdzono niezwykle dużą liczbę zdjęć RTG bocznych klatki piersiowej służących lekarzom oddziału chorób wewnętrznych do oceny układu krążenia. Nowo zatrudniony lekarz radiolog bardzo się zdziwił, bo wiedział, że ta metoda diagnostyczna została zarzucona kilkanaście lat temu i zastąpiona metodą znacznie efektywniejszą diagnostycznie – badaniem ultrasonograficznym. Po przeprowadzeniu dokładnych badań środowiskowych okazało się, że lekarze stosują metodę droższą, czyli badania RTG, ponieważ zajmuje im to mniej czasu, a poza tym niewielu miało odpowiednie kwalifikacje do wykonywania badania USG. Najsmutniejsze w opisaney sytuacji było to, że badania RTG wykonywano niemal standardowo większości pacjentów, narażając ich zdrowie; oczywiście nie bez znaczenia jest koszt, jaki został poniesiony przez zakład opieki zdrowotnej: badania RTG okazały się droższe od badań ultrasonograficznych.

W dyskusjach o poprawie kondycji systemu ochrony zdrowia w Polsce dużo mówi się o konieczności reorientacji ekonomicznej kierowników zakładów opieki zdrowotnej, czyli – mówiąc krótko – o wymuszeniu wprowadzania przez nich nowoczesnych koncepcji zarządzania. Jedną z uznanych za najlepsze w placówkach ochrony zdrowia jest „budżetowanie”, czyli zarządzanie przez budżet. Wiele placówek ochrony zdrowia twierdzi, że wprowadziło w praktykę zarządczą „budżetowanie”, jednak po bliższym oglądzie należy ze zdziwieniem stwierdzić, że przez

owo „budżetowanie” rozumieją prosty, tradycyjny rachunek kosztów uzyskiwany za pomocą narzędzi informatycznych. Gdzie jest błąd? Jak się wydaje, na samym początku tworzenia „rachunkowego”, a nie „księgowego” obrazu organizacji.

Zakłady opieki zdrowotnej nie są typowymi organizacjami – przedsiębiorstwami, przede wszystkim ze względu na dużą liczbę komórek organizacyjnych zajmujących się wykonywaniem działań o dużym stopniu specjalizacji. Szpital np. to w praktyce kilkanaście odrębnych „przedsiębiorstw” wykonujących dla tego samego odbiorcy różnorodne produkty/usługi. W związku z koniecznością koordynacji pracy oddziałów szpitalnych z zakładami diagnostycznymi, gabinetami zabiegowymi, apteką, czy laboratorium – nie wspominając o komórkach świadczących usługi pozamedyczne, takie jak pralnia czy kuchnia – niezwykle istotne jest wyodrębnienie każdej komórki organizacyjnej, w której odbywa się konkretne **działanie**. Do tego celu w żadnym razie nie może posłużyć – jak to niestety często bywa – zakładowy plan kont.

„Rachunkowy” obraz organizacji to miejsca powstawania kosztów powiązane – w celu racjonalnego oglądu rachunku kosztów działań – w ośrodki powstawania kosztów.



MPK – miejsce powstawania kosztów; OPK – ośrodek powstawania kosztów.

Rys. 1. Przykład tworzenia ośrodka powstawania kosztów

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z rys. 1, ośrodek kosztów to miejsce skupiające wokół siebie komórki organizacyjne powiązane specjalnością medyczną; dzieje się tak przede wszystkim dlatego, że niektóre z komórek organizacyjnych danego OPK świadczą usługi na rzecz innych ośrodków. Rzeczą niezwykle ważną dla racjonalnego obrazu kosztów jest umiejętne grupowanie miejsc powstawania kosztów wokół ośrodków powstawania kosztów, zgodne z działalnością medyczną, a nie z czynnikami pozamedycznymi (na przykład lokalizacją).

Należy pamiętać o tym, że proces terapeutyczno-diagnostyczny w wypadku jednego pacjenta może trwać długo i może obejmować wiele komórek organizacyjnych, czyli MPK. W związku z tym, biorąc pod uwagę, że obiektem działań jest uzyskanie „efektu terapeutycznego”, czyli poprawy zdrowia bądź polepszenia jakości życia pacjenta, na „obiekt końcowy” może składać się wiele działań wykorzystujących różnorodne zasoby. W celu ich identyfikacji opracowano w jednym ze szpitali dolnośląskich następujące zasady systemu „zleceń wewnętrznych”, czyli ewidencji działań atomistycznych składających się na proces:

- Wszystkie procedury diagnostyczne, terapeutyczne (w tym zabiegi rehabilitacyjne) oraz konsultacje specjalistyczne, wykonywane na rzecz pacjentów w ramach hospitalizacji w oddziałach szpitalnych oraz w ramach porady specjalistycznej podlegają ewidencji.
- Podstawą ewidencji procedur określonych jest zlecenie wykonania procedury bądź konsultacji specjalistycznej.
- Podstawą zrealizowania zlecenia wykonania procedury/konsultacji specjalistycznej jest prawidłowy zakres informacyjny zlecenia. Zlecenia wystawione nierzetelnie nie będą realizowane, a ewentualne skutki nierzetelnego wystawienia zlecenia ponosi kierownik komórki organizacyjnej.
- Koszty zrealizowanego zlecenia wystawionego bez konieczności realizacji kompleksowego świadczenia zdrowotnego związanego bezpośrednio z hospitalizacją bądź udzielaniem porady specjalistycznej obciążają lekarza kierującego. Poza obciążeniem finansowym kierownik komórki organizacyjnej może wystąpić o zastosowanie sankcji służbowych. W przypadkach rażących decyzję o zastosowaniu środków dyscyplinujących podejmuje przełożony naczelny **bez konsultacji z kierownikiem komórki organizacyjnej**.
- Zlecenie wykonania procedur realizowanych w przypadkach hospitalizacji (odmów hospitalizacji) nagłych może być wystawione po zrealizowaniu procedury, z umieszczeniem na zleceniu oznaczenia „cito”.
- Zlecenia przekazywane są do komórki właściwej ds. kosztów, gdzie podlegają ewidencjonowaniu w Centralnej Bazie Danych Zleceń Wewnętrznych.
- Oryginały zleceń, jako wewnętrzne dokumenty rozliczeniowe, przechowywane są w komórce właściwej ds. kosztów z kategorią archiwalną B-36.
- Raz w miesiącu dokonywany jest przez komórkę właściwą ds. kosztów pomiar zużycia zasobów szpitala; wyniki pomiaru powinny być zaakceptowane przez kierowników zlecających procedury/konsultacje.
- Zlecenie badań bardzo kosztownych (np. tomografia komputerowa, rezonans magnetyczny) w przypadku hospitalizacji w oddziałach szpitalnych wymaga każdorazowo akceptacji naczelnego przełożonego ds. medycznych.
- Zlecenia na wykonanie procedur terapeutycznych, diagnostycznych oraz konsultacji specjalistycznych realizowanych poza strukturą organizacyjną podlegają każdorazowo decyzji dyrektora placówki.

Takie rozwiązanie daje rezultaty w następujących sferach funkcjonowania placówki:

- w sferze **analitycznej** (świadomość zużycia zasobów szpitala, niekiedy bez wystarczającego uzasadnienia medycznego);
- w sferze **kontroli jednostki** (brak możliwości zrealizowania procedur na rzecz pacjentów spoza systemu – eliminowanie proceduru „prywatnych” badań);
- w sferze **socjotechnicznej** (personel zdaje sobie sprawę z faktu znajomości procesu leczenia przez zarządzających, co daje obserwowalne spadki kosztów takich pracowni, jak laboratorium analityczne czy pracownia RTG);
- oszczędność czasu pracy personelu i redukcja niektórych formularzy zleceń.

Rozwiązanie to daje wymierne korzyści finansowe w okresie kwartalnym, co zostało potwierdzone w praktyce.

Podsumowując dotychczas przeprowadzony wywód, należy podkreślić, że w placówkach ochrony zdrowia nie ma praktycznej możliwości rzetelnej identyfikacji kosztów innej niż rachunek kosztów działań, co spowodowane jest niezwykle złożonym procesem, jakim jest leczenie pacjenta. Jednak to nie złożoność procesu terapeutyczno-diagnostycznego jest najważniejsza: tradycyjnemu rachunkowi kosztów „wymyka się” wielu pacjentów, z powodu **braku standaryzacji**. Należy pamiętać o tym, że w prawie każdym przypadku mamy do czynienia z innym zespołem procedur diagnostyczno-terapeutycznych, co spowodowane jest wiekiem, płcią, ogólnym stanem zdrowia bądź sytuacją społeczną pacjenta. W związku z tym racjonalny ogląd kosztów składających się na „obiekt działań” w przypadku placówek ochrony zdrowia to dokładna obserwacja kosztów każdego działania składającego się na proces terapeutyczno-diagnostyczny.

Brak standaryzacji procedur medycznych jest jednym z argumentów za koniecznością zwiększenia środków publicznych związanych z ochroną zdrowia w Polsce: każdy pacjent jest inny, w związku z tym wykorzystanie zasobów placówki w każdym przypadku jest inne. W USA z problemem tym poradzono sobie już w latach osiemdziesiątych, wprowadzając system Diagnosis Related Groups (DRG), co na język polski tłumaczy się jako jednorodne grupy pacjentów.

Jeden z najwybitniejszych badaczy systemu ochrony zdrowia w Stanach Zjednoczonych w korelacji z etyką praktyczną, Peter Singer, opisując przypadek kobiety w ciąży, znajdującej się w stanie śmierci mózgowej, która uważana jest przez współczesną medycynę za stan nieodwracalny, tak pisze o komentarzach na wieść o chęci podtrzymywania funkcji życiowych kobiety po to, żeby dziecko mogło urodzić się naturalnie: „Zwracano uwagę na fakt, że podobnie jak większość amerykańskich szpitali komunalnych działających w spauperyzowanych rejonach miejskich, Highland Hospital usiłuje opiekować się ofiarami przestępstw, chorób psychicznych, AIDS, narkotyków i niedożywienia, dysponując niewystarczającym budżetem. Szacowano zaś, że utrzymanie ciąży Trishy Marshall będzie kosztować 200 000 dolarów, do czego należało dodać przynajmniej drugie tyle, niezbędne do opieki nad mającym urodzić się przedwcześnie dzieckiem” [Singer 1997]. Cytat

ten pokazuje, jak mocno w świadomości Amerykanów tkwi chęć łączenia kategorii racjonalności medycznej i ekonomicznej.

Szukając rozwiązania, które byłyby najbliższe obu tym kategoriom, amerykański lekarz i naukowiec, prof. Fetter, skonstruował podstawy ciągle rozwijającego się systemu Diagnosis Related Groups. Przed pracami uczonego z Yale finansowanie świadczeń zdrowotnych w USA odbywało się na podstawie tzw. opłaty za procedurę. System ten wydaje się najprostszym i najbardziej jednoznacznym sposobem finansowania usług udzielanych w placówkach ochrony zdrowia, zwłaszcza w szpitalach. Najkrócej rzecz ujmując, polega on na jednostkowej opłacie za daną czynność bądź zespół czynności określanych w jednoznaczny sposób. Prawdopodobnie system ten do dzisiaj funkcjonowałby w lecznictwie amerykańskim, które – podobnie jak cała amerykańska gospodarka – bardzo silnie związane jest z regułą wolnego rynku. Czynnikiem, który spowodował konieczność zrewidowania metod finansowania świadczeń zdrowotnych w USA, stało się wprowadzenie powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego, które obejmuje osoby po sześćdziesiątym piątym roku życia oraz te, które cierpią na niektóre choroby przewlekłe (np. na przewlekłą niewydolność nerek, skutkującą koniecznością poddawania się pacjenta hemodializoterapii).

Niezwykle istotne dla konstrukcji DRG było również ujednoczenie kodyfikacji chorób oraz procedur medycznych, gdyż bez możliwości jednoznacznego opisu pacjenta w kategoriach jednostek chorobowych i towarzyszących im procedur zasada tworzenia jednorodnych grup pacjentów według wykonanych procedur nie byłaby możliwa, a na pewno nie byłaby jednoznaczna. Wskazanie na DRG jest tutaj przykładem, w jaki sposób można stosować elementy rachunku kosztów działań do praktyki medycznej.

W Polsce niestety nie istnieje jednoznaczny słownik procedur medycznych, a używanym do dziś słownikiem procedur jest tzw. ICD-9 CM. Niedoskonałość tego słownika polega m.in. na tym, że nie uwzględniono w nim wielu procedur, jakie pojawiły się w ciągu ostatnich kilkunastu lat. W celu możliwości jednoznacznego klasyfikowania działań medycznych, w jednym ze szpitali dolnośląskich zdecydowano się na uzupełnienie słownika ICD-9 CM o procedury, jakie z punktu widzenia medycznego stanowiły istotny wkład w poziom kosztów procesu terapeutyczno-diagnostycznego. Dość nietypowym przykładem działania, które uzupełniło standardowy słownik, stało się „chirurgiczne mycie rąk”; choć nie jest to procedura ani terapeutyczna, ani diagnostyczna, stanowiła istotny element kosztowy każdego zabiegu operacyjnego.

Istotnym uzupełnieniem rachunku kosztów działań jest odpowiednie oprogramowanie informatyczne. Należy tu pamiętać o tym, że system ABC (*Activity-Based Costing*) przerodził się w ABCM (*Activity-Based Costs Management*) a następnie stał się ABM (*Activity-Based Management*) co jasno wskazuje na ewolucję rachunku kosztów działań w kierunku szeroko rozumianego zarządzania działaniami i procesami. Niestety, choć systemy informatyczne zbudowane na podstawie

rachunku kosztów działań istnieją, w ochronie zdrowia nie są używane: w USA nie ma takiej potrzeby, w związku z konstrukcją systemu DRG, w Polsce – z powodu braku podstawowych elementów funkcjonalnego programu, czyli słowników.

Po wprowadzeniu systemu zleceń wewnętrznych, czyli kompleksowego oglądu poszczególnych działań w danym przypadku w jednym ze szpitali dolnośląskich ograniczono liczbę badań wykonywanych aparatem RTG i tomografem komputerowym. Ograniczenie to nie ma jedynie wymiaru ekonomicznego: wielu pacjentom zaoszczędzono zbędne napromieniowanie.

W tym samym szpitalu zreorganizowano działalność poradni onkologicznej, włączając ją, jako jedno z miejsc powstawania kosztów, do ośrodka powstawania kosztów zorganizowanego wokół oddziału chirurgii ogólnej. Efektem tego jest nie tylko możliwość korzystania z konsultacji onkologicznych przez chirurgów bezpośrednio w oddziale (poprzednio poradnia była ulokowana poza terenem szpitala), ale także pozwoliło na wprowadzenie wykonywania zabiegów onkologicznych (poprzednio poradnia nie miała gabinetu zabiegowego). Efektywne zmniejszenie kosztów działania poradni oraz polepszenie jej funkcjonowania szpital zawdzięcza właśnie obserwacji skierowanej na działania.

Przykładem zaniechania działań w celu zwiększenia efektywności ekonomicznej była rezygnacja, w tymże szpitalu, z kontraktu na realizację procedur endoskopowych ze środków publicznych. Po dokładnym prześledzeniu elementów składających się na proces diagnostyczny w pracowni endoskopowej stwierdzono, że zaniechanie udzielania tam świadczeń w ramach ubezpieczenia zdrowotnego będzie dla jednostki oszczędnością.

Utworzenie wokół oddziału neurologicznego trzech poradni pozwoliło na racjonalne wykorzystanie bazy lokalowej, personelu medycznego, a przede wszystkim na zakontraktowanie z płatnikiem specjalistycznych programów terapeutycznych, które charakteryzują się dużą rentownością. W tym konkretnym przypadku mamy do czynienia z istotnym aspektem rachunku kosztów działań: z możliwością bardzo dokładnego określenia rachunku kosztów docelowych.

Celowość stosowania rachunku kosztów działań w służbie zdrowia ma dwojaki aspekt: ekonomiczny i medyczny. Pierwszy z nich to przede wszystkim zwrócenie uwagi na poszczególne działania, jakie stanowią proces terapeutyczno-diagnostyczny, i eliminacja tych, które są zbędne bądź wątpliwe. Aspekt medyczny to przede wszystkim ograniczenie zbędnej, często szkodliwej diagnostyki. Taka konstatacja może być dla wielu zaskakująca: oto ekonomia podpowiada medycynie, jak leczyć. Jednak chyba o to właśnie chodzi: o wyważenie racjonalności medycznej i ekonomicznej.

„Teoria systemów zwraca uwagę na dynamiczny i wzajemnie powiązany charakter organizacji oraz zadań kierowniczych. W ten sposób stwarza ramy planowania działań i przewidywania ich bezpośrednich oraz dalekosiężnych skutków, a zarazem umożliwia zrozumienie nieprzewidzianych konsekwencji w miarę ich poja-



wiania się” [Stoner, Frejman, Gilbert 2001]. Niewątpliwie rachunek kosztów działań jest jednym podstawowych elementów zarządzania ukierunkowanego systemowo, zatem świetnie wpisuje się w teorię systemów. ABC daje możliwość dynamicznego obserwowania kosztów i ich identyfikacji, a jeśli dynamicznego – to także prognostycznego. Stosunkowo łatwa do dowiedzenia teza o procesowym, dynamicznym charakterze ABC jest zatem dowiedziona. Jednak podstawą niniejszej pracy jest wskazanie możliwości stosowania idei ABC w służbie zdrowia. Posłużono się, w celu dowiedzenia słuszności takiego twierdzenia, prostymi przykładami zaczerpniętymi z praktyki zarządczej szpitala powiatowego. Niewątpliwie studium dotyczące rachunku kosztów działań w dziedzinie ochrony zdrowia czeka jeszcze na swego autora, niemniej wydaje się, że autorzy niniejszej pracy dowiedli słuszności tezy o celowości stosowania ABC właśnie w tej dziedzinie działalności ekonomicznej – usługach medycznych.

## Literatura

- An Introduction: Diagnosis Related Groups (DRG's) Medical Record Coding and Casemix Management „Preparing Your Hospital”*, ed. TC Health Administration Pty. Ltd. Morphett Vale (Australia) 2001.
- Gajek F., Graliński J.S., Tkaczyk P., *Jednorodne Grupy Pacjentów. Metodyka, studium analityczne oraz skale względne rozpoznai wg ICD 10*, „Zdrowie i Zarządzanie” 1999, nr 6.
- Kaplan R.S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2000.
- Pniewski K., Polakowski M., *Zarządzanie kosztami działań*, A. Andersen & WIG Press, Warszawa 2000.
- Rachunkowość zarządcza – koszty ABC*, red. H. Babis, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2005.
- Singer P., *O życiu i śmierci. Upadek etyki tradycyjnej*, PIW, Warszawa 1997.
- Stoner J.A.F., Frejman R.E., Gilbert D.R., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 2001.
- Zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej*, red. M.D. Głowacka, Termedia, Poznań 2004.

## ACTIVITY-BASED COSTING AS A PROPER MEAN IN PRACTICE OF HEALTHCARE MANAGEMENT

### Summary

Activity-Based Costing (ABC) is an accounting technique that allows an organization to determine the actual cost associated with each product and service produced by the organization. The paper presents reasons for applying Activity-Based Costing in healthcare management.