

Aleksandra Bryła, Danuta Sołtys

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

PODSTAWY MODELU RACHUNKU KOSZTÓW POSTULOWANYCH W JEDNOSTKACH OPIEKI ZDROWOTNEJ

1. Wprowadzenie

Studia literaturowe, a także doświadczenia praktyki gospodarczej wskazują na istotne przemiany, jakim podlega rachunek kosztów¹. W obecnych warunkach działalności, m.in. przy wysokiej dynamice otoczenia podmiotów gospodarczych, pojawiają się nowe oczekiwania co do roli i sposobu funkcjonowania rachunku kosztów, które wynikają przede wszystkim ze zmian w metodach organizacji i zarządzania jednostkami gospodarczymi. Podejmując decyzje ekonomiczne, zarządzający podmiotami gospodarczymi muszą uwzględniać zarówno wpływ otoczenia kształtowanego przez interesariuszy skupionych wokół jednostki², jak i konieczność utrzymania bieżącej płynności i rentowności działalności jednostki. Efektywne wykorzystanie rachunku kosztów w procesie zarządzania jest zatem możliwe tylko wtedy, gdy jest on ściśle związany z wszystkimi fazami tego procesu.

Na potrzeby operacyjnego zarządzania kosztami (wynikami) i oceny ośrodków odpowiedzialności przydatne są przede wszystkim rozdzielcze modele rachunku kosztów, w których uwaga skupia się na ustalaniu i jakości bazy porównawczej kosztów i na rachunku odchyień kosztowych. Pojawiające się w literaturze, a także wśród praktyków głosy krytyczne wobec stosowanych rozwiązań rachunku kosz-

¹ Szczegółowo na ten temat zob. m.in.: *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, red. A. Karmańska, Difin, Warszawa 2006, s. 11-54.

² W funkcjonowaniu jednostek służby zdrowia występuje wielość i różnorodność interesariuszy (zewnętrznych i wewnętrznych), m.in. pacjenci i ich rodziny, lekarze, pracownicy, administratorzy, akcjonariusze, płatnicy, jednostki samorządowe.

tów standardowych³ skłaniają do rozważenia modyfikacji modeli rozdzielczego rachunku kosztów. Zasadnicze zmiany powinny, jak się wydaje, zmierzać do:

- uelastycznienia rachunku kosztów,
- przesunięcia „punktu ciężkości” w rachunku odchyień na identyfikację (w zakresie możliwym w danym podmiocie) pierwotnych źródeł powstawania odchyień.

Dostosowanie bazy porównawczej oraz weryfikacji odchyień do zmieniających się warunków wewnętrznych i otoczenia zewnętrznego podmiotów może być zapewnione przez elastyczny system rachunku kosztów postulowanych, zintegrowany z operacyjnym rachunkiem (pomiar, rozliczaniem) rzeczowej działalności podmiotu oraz powiązany z decyzyjnymi rachunkami efektywnościowymi (np. *target costing*, *kaizen costing*, *balanced scorecard*).

Celem niniejszej publikacji jest zarysowanie podstaw modelu rachunku kosztów postulowanych dostosowanego do działalności jednostek opieki zdrowotnej.

2. Przesłanki doboru modelu rachunku kosztów jednostek opieki zdrowotnej

Wynikający z Rozporządzenia MZiOS⁴ model tradycyjnego rachunku kosztów pełnych bazuje na danych rzeczywistych. Otrzymywane z niego informacje o kształtowaniu się kosztów nie zawsze są w pełni przydatne (lub nie są wystarczające) do zarządzania jednostką, gdyż:

- wysokość kosztu rzeczywistego poszczególnych obiektów kosztowych⁵ ustala się po zrealizowaniu usługi (wykonaniu działania), w okresach miesięcznych lub kwartalnych w zależności od spływu dokumentów źródłowych zużycia,
- nie ma możliwości oddzielenia kosztów ponoszonych zgodnie z założeniami technologicznymi od kosztów powstałych na skutek zakłóceń w prawidłowej realizacji świadczeń,
- koszt jednostkowy poszczególnych obiektów kosztowych zawiera liczne niekształcenia spowodowane przypadkowymi zjawiskami i przejściowymi zakłóceniami.

Możliwości wyeliminowania przynajmniej części wymienionych mankamentów stwarza wykorzystanie w rachunku kosztów kategorii kosztów postulowanych.

³ Wskazują one zwłaszcza na „sztywny” charakter tego modelu rachunku kosztów oraz na ograniczoną przydatność zarządczą okresowego (wynikowego) ustalania i analizy odchyień.

⁴ Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej z dnia 22 grudnia 1998 r., DzU 1998 nr 164, poz. 1194.

⁵ Obiektem kosztów jednostki służby zdrowia jest przede wszystkim przedmiot (np. usługa medyczna) oraz podmiot (np. oddział szpitala, pracownia diagnostyczna, gabinet w przychodni, cała przychodnia), którego koszty są przedmiotem pomiaru.

Koszty postulowane określa się najogólniej jako „koszty aprioryczne, którym w rachunku *ex ante* przyznano wstępnie znaczenie kosztów indywidualnie niezbędnych, zarówno w rozumieniu zasad racjonalnego gospodarowania (strona kwantytatywna), jak i w możliwych do osiągnięcia (tzn. bez niebezpieczeństwa zmiany jakościowej) granicach, zakreślonych teoretyczną formułą kosztu własnego (strona kwalitatywna)”⁶. Przy rozpatrywaniu problematyki kosztów postulowanych w literaturze przedmiotu przeważnie wyodrębnia się wyraźnie zróżnicowane jakościowo kategorie kosztu planowanego i normatywnego⁷. W miarę skracania horyzontu czasu, dla którego planuje się koszty oraz włączania planowania kosztów w system tzw. operacyjnego planowania kroczącego, w którym zachowuje się ciągłość w planowaniu działalności poszczególnych komórek podmiotu na krótkie okresy, słabnie⁸ działanie przesłanek zróżnicowania jakościowego rozróżnianych w literaturze kategorii kosztu planowanego i normatywnego w tym obszarze.

Kierując się przedstawionymi przesłankami, będziemy się posługiwać określeniem „koszty postulowane”, mając na uwadze zróżnicowanie stopnia ich „ostrości”⁹ i zakresów proceduralnych ustalania w zależności zarówno od horyzontu czasu, którego dotyczą, warunków działalności, charakteru kosztów, jak i konkretnych potrzeb decyzyjno-kontrolnych oraz stosowanego modelu (typu) rachunku kosztów. Jakość tak rozumianych kosztów postulowanych jest zdeterminowana wykorzystaniem odpowiednio skonstruowanej bazy informacyjnej, czyli właściwych parametrów (ilościowych, jakościowych, cenowych) realizowanych usług medycznych. W każdym przypadku ustalania kosztów postulowanych należy brać pod uwagę optymalne, praktycznie osiągalne wykorzystanie zdolności „produkcyjnych”. W odniesieniu do procesu świadczenia usług medycznych oznacza to jednocześnie, że mając do wyboru różne metody diagnostyczne i terapeutyczne, należy preferować te z nich, które są najbardziej racjonalne (tanie i skuteczne) i możliwe do wykonania w ramach danej jednostki, zachowując jednak warunek prawidłowości, rzetelności i nowoczesności w diagnozowaniu chorych¹⁰.

Wkomponowanie kosztów postulowanych w system rachunku kosztów faktycznych zwiększa wartość poznawczą informacji uzyskiwanych z rachunku kosztów, umożliwiając jednocześnie realizację koncepcji aktywnego rachunku kosztów

⁶ W. Malc, *Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa 1963, s. 59.

⁷ Szerzej na ten temat w: D. Sołtys, *Rachunek kosztów postulowanych w controllingu przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2005, s. 83-84.

⁸ Przy zachowaniu odpowiedniego do warunków działalności stopnia szczegółowości i dokładności ustaleń.

⁹ Rozumianego jako przybliżenie kosztu postulowanego do każdorazowo indywidualnie niezbędnego zużycia i cen.

¹⁰ Zgodnie z przepisami Kodeksu Etyki Lekarskiej (art. 57, pkt 2) lekarz, wybierając sposób diagnostyki lub terapii, ma obowiązek, oprócz kierowania się kryterium skuteczności oraz bezpieczeństwa chorego, także nie narażać go na nieuzasadnione koszty i ograniczyć czynności do rzeczywiście potrzebnych choremu. Podejmowane czynności powinny zmierzać do ekonomizacji procesów diagnostyczno-leczniczych (art. 52, pkt 2).

w procesie zarządzania. Ustalanie w trybie *ex ante* przynajmniej części odchyień z identyfikacją ich przyczyn umożliwia bieżące (operacyjne) oddziaływanie na realizowany proces świadczenia usług medycznych.

Propozycja taka jest m.in. efektem zasygnalizowanych wcześniej opinii krytykujących założenia klasycznego modelu rachunku kosztów standardowych ze względu na „brak właściwego systemu sprostowań *ex ante* i bieżących oraz dostatecznej integracji parametrów rzeczowych (ilościowych, jakościowych) działalności z parametrami wartościowymi (w tym kosztowymi) w systemie operacyjnego kształtowania kosztów, w tym ujawniania i identyfikacji odchyień”¹¹.

Konkretna postać rachunku kosztów postulowanych powinna być dostosowana do warunków branżowych sektora zdrowotnego, a zwłaszcza otoczenia rynkowego podmiotów, technologii stosowanych w realizacji usług medycznych, ich wariantowości oraz stopnia niepewności działania.

Całokształt działalności jednostek służby zdrowia można postrzegać, podobnie jak ma to miejsce w jednostkach produkcyjnych czy handlowych, przez pryzmat realizowanych w nich procesów. Dlatego też, spośród prezentowanych w literaturze fachowej oraz stosowanych w praktyce rachunkowości modeli rachunku kosztów, najbardziej adekwatny do modelowania kosztów usług medycznych wydaje się model rachunku kosztów działań¹². Jak podaje A. Karmańska, „rachunek kosztów działań jest metodą, która mierzy wykonanie i koszty działań, zasobów i obiektów kosztowych. Zasoby są przyporządkowane do działań, a następnie działania są przyporządkowane do obiektów kosztowych na bazie stopnia wykorzystania działania w tworzeniu tegoż obiektu”¹³. Tym samym zastosowanie koncepcji rachunku kosztów działań powinno umożliwić przewyżczenie większości problemów pojawiających się obecnie przy stosowaniu tradycyjnego rachunku kosztów pełnych. Za zastosowaniem modelu rachunku kosztów działań w obszarze kosztów usług medycznych przemawia w szczególności¹⁴:

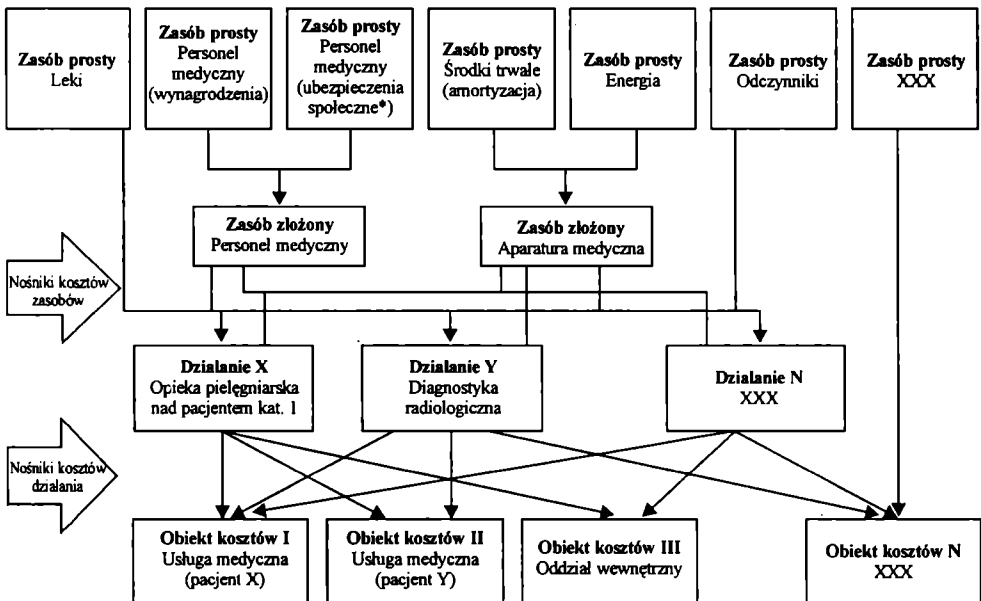
¹¹ D. Sołtys, *op. cit.*, s. 134.

¹² Wiele artykułów z literatury anglojęzycznej przedstawia implementację ABC do warunków działalności jednostek opieki zdrowotnej, por. B. Gordts, *The containment of cost of health care*, „Acta Chirurgica Belgica” 1996, Iss. 1; J. Canby, *Applying activity-based costing to guide strategic decision making*, „Healthcare Financial Management” vol. 49, Iss. 2; J. Storfjell, *Bridging the gap between finance and clinical operations with activity-based costing management*, „Journal of Nursing Administration” 1996 vol. 26, Iss. 12; T.D. West, D.A. West, *Applying ABC to healthcare*, Management Accounting vol. 78, Iss. 8; Y.L. Chan, *Improving hospital cost accounting with activity-based costing*, „Health Care Management Review” (Winter) 1993 vol. 18, Iss. 1.

¹³ A. Karmańska, *Rachunkowość zarządcza ubezpieczyciela*, PWN, Warszawa 2003, s. 109. Jest to definicja według *The CAM-Glossary of Activity-Based Management. Version 1.2, R-91-CMS-06*, zob. N. Raffish, P.B.B. Turney, *Glossary of activity-based management*, „Journal of Cost Management” 1991, vol. 5 nr 3, s. 53-63 (cyt. za) J.A. Miller, *Implementing Activity Based Management in Daily Operation*, John Wiley & Sons Inc., New York 1996.

¹⁴ Por. D. Sołtys, A. Żaczek, *Przesłanki doboru modelu rachunku kosztów informacji*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 993, AE, Wrocław 2003.

- fazowość (złożoność) procesu świadczenia usługi medycznej (na usługę może się składać jedna lub więcej prostych procedur medycznych),
- występowanie różnorodnych, powiązanych ze sobą działań w obrębie danej usługi medycznej,
- dominacja, wśród kosztów generowanych w procesie świadczenia usług medycznych, kosztów pośrednich oraz kosztów o charakterze stałym (względem liczby usług medycznych), których umowne (łącznie) rozliczanie powoduje znaczne zniekształcenia kosztów jednostkowych, gdyż trudno jest dobrać klucz rozliczeniowy, który będzie odzwierciedlał realne więzi przyczynowo-skutkowe pomiędzy złożonymi z szeregu elementów kosztami usług medycznych a konkretnym obiektem odniesienia.



*Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników.

Rys. 1. Ogólna struktura wieloobektowego rachunku kosztów działań w jednostkach opieki zdrowotnej

Źródło: opracowanie własne na podstawie: T. Wnuk, *Wybrane problemy identyfikacji działań i ustalania ich kosztów dla potrzeb ABC*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, SKwP, Warszawa 1999; *Obiektowy rachunek kosztów działań – koncepcje i wykorzystanie*, red. G.K. Świdorska, Monografie i Opracowania nr 526, SGH, Warszawa 2004, s. 16, 72.

Jako zasadnicze dla rachunku kosztów działań w jednostkach wykonujących usługi medyczne można przyjąć następujące założenia¹⁵:

1. Proponowany model stanowi podejście obiektowe w rachunku kosztów działań. Obiektowy rachunek kosztów polega na przyporządkowaniu do wyodrębnionych obiektów kosztowych (istotnych z określonego punktu widzenia) kosztów już poniesionych (rachunek *ex post*) lub kosztów przewidywanych do poniesienia w przyszłości (rachunek *ex ante*)¹⁶. Nie zawiera on formalnych ograniczeń co do liczby i kolejności etapów rozliczania kosztów na obiekty kosztowe. Istotne są jedynie powiązania przyczynowo-skutkowe pomiędzy obiektami kosztów¹⁷.

2. W podmiotach służby zdrowia (w zależności od ich formy organizacyjnej) obiektami kosztowymi są zarówno ostateczne obiekty kalkulacji (usługi medyczne), jak i wszystkie pośrednie przedmioty odniesienia i kalkulacji kosztów (podejście wieloobektowe).

3. Obiekty kosztowe są tworzone w elastyczny sposób, a ich koszty mogą stanowić dowolną kombinację kosztów innych obiektów ustaloną na podstawie przyczynowo-skutkowego przepływu strumieni kosztów pomiędzy tymi obiektami.

4. Obiekty kosztowe połączone są ze sobą w dwojaki sposób:

- bezpośrednio – koszt jednego obiektu wchodzi w całości w koszt drugiego obiektu, np. koszt zasobu prostego – wynagrodzenie pielęgniarek jest w całości kosztem zasobu złożonego: koszty pracy pielęgniarek,
- za pomocą nośników reprezentujących związki przyczynowo-skutkowe, np. koszt utrzymania sali operacyjnej jest rozliczany na usługi medyczne (i pacjentów) w zależności od czasu trwania zabiegu operacyjnego.

5. Wszystkie koszty powstające w jednostce grupowane są według działań. Koszty pośrednie względem efektów działalności (koszty bezpośrednie i pośrednie działań) są w tym modelu odnoszone na usługi medyczne za pomocą nośników kosztów działań, natomiast koszty bezpośrednie efektów działalności (usług medycznych) na podstawie dokumentacji źródłowej (transformowane na finalne obiekty kosztowe z jednoczesną identyfikacją działań)¹⁸.

¹⁵ Por. *Obiektowy rachunek kosztów działań – koncepcje i wykorzystanie*, red. G.K. Świdarska, Monografie i Opracowania nr 526, SGH, Warszawa 2004, s. 14-17; Y.L. Chan, *Improving hospital cost accounting with activity-based costing*, "Health Care Management Review" (Winter) 1993 vol. 18 Iss. 1.

¹⁶ *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów...*, *op. cit.*, s. 203.

¹⁷ „Działania wraz z przypisanymi do nich kosztami stanowią fundamentalne obiekty kosztowe. Można je potraktować jako „klocki”, z których następnie składane są koszty dowolnych obiektów kosztowych” (C.T. Horngren, G. Foster, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 7th edition, Prentice Hall, Englewood Cliffs (NJ) 1991). W celu wyeksponowania działania jako szczególnego obiektu w modelu rachunku kosztów ABC, w dalszej części pracy umownie będziemy wyodrębniać działania oraz obiekty kosztów rozumiane jako każdy inny, poza działaniem, obiekt odniesienia kosztów.

¹⁸ Por. D. Sołtys, A. Żaczek, *Metodyczne aspekty racjonalizacji kosztów informacji*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1060, AE, Wrocław 2005, s. 98.

6. Obiektowy rachunek kosztów działań w jednostkach ochrony zdrowia jest obsługiwany przez odpowiednio skonstruowany system informatyczny, uwzględniający specyfikę działalności podmiotów.

Ogólną strukturę obiektowego rachunku kosztów działań w jednostkach opieki zdrowotnej przedstawiono na rys 1. W zależności od potrzeb informacyjnych układ obiektów kosztów podlega rozbudowie, np. z uwzględnieniem płatników (jak NFZ, zakłady pracy zlecające badania, indywidualni pacjenci).

3. Zarys modelu rachunku kosztów postulowanych dla podmiotów świadczących usługi medyczne

Za możliwością zastosowania kosztów postulowanych w konstrukcji modelu rachunku kosztów jednostek opieki zdrowotnej przemawiają następujące czynniki:

- na wytworzenie konkretnej usługi medycznej składa się wiele powtarzających się operacji, których sposób (a w wielu przypadkach również kolejność) realizacji jest ściśle określony – wynika z wiedzy medycznej,
- zakres asortymentowy realizowanych usług medycznych jest szeroki i różnorodny, można jednak ująć je w możliwie jednorodne grupy świadczeń,
- zużycie znacznej części zasobów wykorzystywanych do realizacji usług wynika ze ściśle określonych norm, np. leków w oddziale szpitalnym, odczynników w laboratorium, klisz w gabinecie RTG,
- obsada personelu zatrudnionego w jednostkach organizacyjnych jednostek opieki zdrowotnej wynika na ogół z przepisów branżowych¹⁹,
- możliwości techniczne (parametry) aparatury i urządzeń medycznych są ściśle określone,
- szczegółowa, prowadzona bieżąco dokumentacja medyczna stanowi dobrą merytoryczną podstawę bieżącej weryfikacji przynajmniej części odchyżeń kosztowych,
- szybki rozwój technik informacyjnych i technologii informatycznych pozwala na wprowadzanie większej liczby zmiennych objaśniających koszty działań i procesów oraz na informowanie o dokonaniach osób bezpośrednio uczestniczących w tych działaniach z wymaganą częstotliwością.

Wkomponowanie kosztów postulowanych w model wieloobiektowego rachunku kosztów działań umożliwi zarządzającym otrzymanie zadowalających informacji o kosztach (rzeczywistych, postulowanych) oraz odchyleniach, koniecznych do oceny i podejmowania trafnych decyzji. Zastosowanie kosztów postulowanych pozwala bowiem na bieżące (w możliwym zakresie) oraz okresowe ujawnianie odchyżeń powstałych w procesie świadczenia usług, ze wskazaniem przyczyn oraz

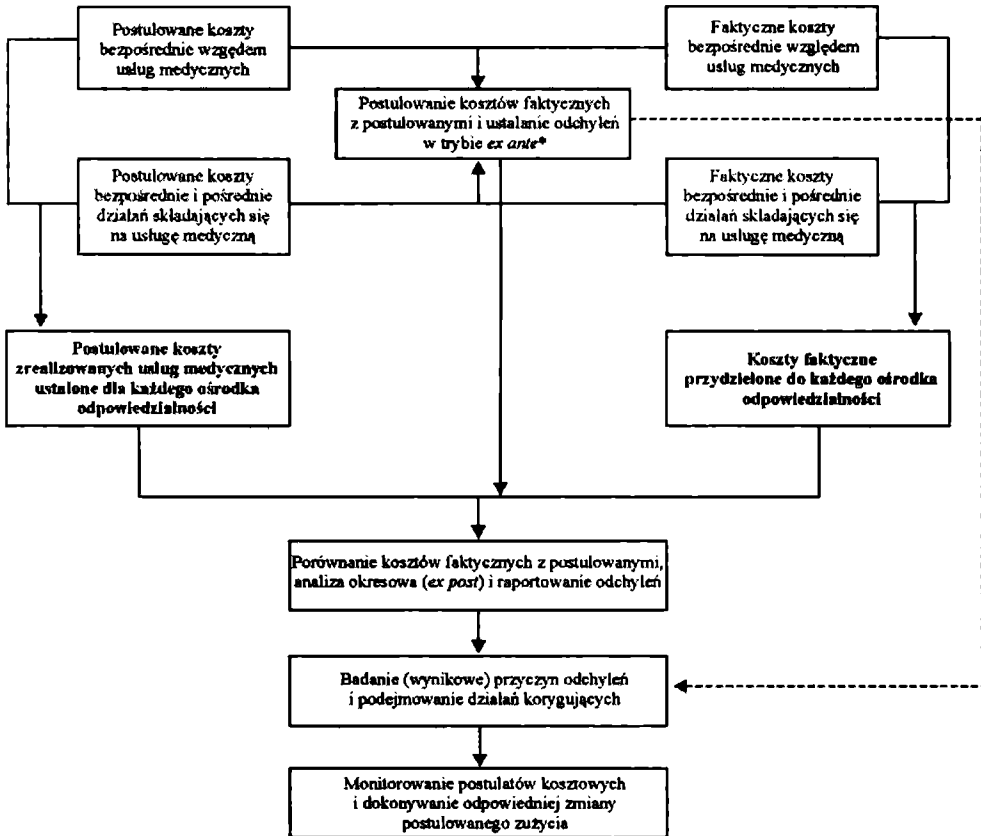
¹⁹ Np. rozporządzenie Ministra Zdrowia z 21 grudnia 1999 r. w sprawie sposobu ustalania minimalnych norm zatrudnienia pielęgniarek i położnych w zakładach opieki zdrowotnej, DzU 1999 nr 111, poz. 1314.

komórek działalności (ośrodków odpowiedzialności) i przedmiotu (usługi), którego dotyczą. Porównanie kosztów, które mają być poniesione na wykonanie usługi medycznej w konkretnych warunkach (aktualnych, istniejących w momencie podejmowania decyzji o jej realizacji), z wyjściowymi kosztami postulowanymi (ustalonymi jeszcze przed rozpoczęciem procesu usługowego – np. na początku roku, kwartału) pozwala na zwiększenie możliwości decyzyjnych w odniesieniu do skutków ekonomicznych i medycznych podejmowanych działań. Jednocześnie, umożliwia uaktualnienie bieżącej bazy porównawczej ponoszonych kosztów i aktywnie wpływa na kształtowanie się kosztów bieżącego okresu oraz poziom faktycznych odchyleń²⁰.

Analiza odchyleń od kosztów postulowanych ma na celu ocenę wpływu czynników technicznych, medycznych, ekonomicznych i organizacyjnych – w ich wzajemnym przyczynowo-skutkowym powiązaniu – na wysokość i strukturę kosztów ponoszonych podczas realizacji usług medycznych. Największą zaletą analizy odchyleń prowadzonej przy zastosowaniu rachunku kosztów postulowanych jest możliwość ustalania odchyleń w trakcie realizacji procesu świadczenia usług medycznych, a w wielu przypadkach jeszcze przed rozpoczęciem tego procesu (należy dążyć do tego, aby możliwie największy zakres odchyleń został ustalony w trybie *ex ante*), co oznacza, że koszty są w znacznym stopniu badane (rozpoznane) przed ich poniesieniem. Pozwala to, poprzez właściwe decyzje, na aktywne wpływanie na poziom ponoszonych przez jednostkę kosztów. Największe możliwości bieżącego ustalania odchyleń występują na poziomie operacyjnym (czyli tam, gdzie podejmowane są decyzje medyczne). Lekarz na etapie podejmowania decyzji o odstąpieniu (zmianie) od postępowania wytyczonego przyjętym standardem medycznym może na bieżąco śledzić, jaki wpływ na całkowite koszty usługi medycznej wywierają wprowadzane przez niego zmiany. Pozwala to na zwiększenie możliwości źródłowego ustalania przyczyn i kształtowania ewentualnych, zaistniałych odchyleń. Zasady wkomponowania kosztów postulowanych w zarysowany w punkcie 1 model rachunku kosztów działań usług medycznych przedstawiono na rys. 2.

Proces ustalania i weryfikacji odchyleń (ujawniania, badania i rejestracji) ma na celu ograniczenie, a w miarę możliwości zupełną eliminację zjawisk niepożądanych. Stopień kompletności, szybkości (możliwie największy zakres odchyleń ustalany w trybie *ex ante*) i szczegółowości ujawniania odchyleń można traktować jako miernik efektywności rachunku kosztów postulowanych, a tym samym jego przydatności do realizacji zadań stawianych także przed controllingiem usług medycznych.

²⁰ Por. D. Sołtys, *op. cit.*, s. 130-134.



*Z uwzględnieniem ewentualnych działań (decyzji) korygujących.

Rys. 2. Ogólny model funkcjonowania kosztów postulowanych w ramach rachunku kosztów działań usług medycznych

Źródło: D. Sołtys, *Rachunek kosztów postulowanych w controllingu przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2005, s. 130-134; C. Drury, *Management and Cost Accounting*, Chapman & Hall, London 1992, s. 511; (za:) A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 1999.

Podstawowym kryterium weryfikacji odchyleń jest ich stosunek do kosztów uznanych za indywidualnie niezbędne (kosztów postulowanych), zgodnie z którym wyróżniamy sprostowania i niedotrzymania. Zatem w procesie świadczenia usług medycznych mogą występować:

1. Sprostowania oznaczające aktualizację wyjściowych kosztów postulowanych do poziomu kosztów w danym czasie niezbędnych, w tym:

- sprostowania planowane – prowadzą do zmiany kosztu postulowanego na skutek zmian cen, stawek, taryf, wprowadzania nowych leków oraz sposobów leczenia, ustalane są w trybie *ex ante*, w sposób oznaczony,
- sprostowania nieplanowane – wynikają z konieczności modyfikacji standardu terapeutycznego do uzasadnionych wymagań konkretnego pacjenta, nie powodują trwałej zmiany kosztu postulowanego procedury medycznej, ustalane są w trybie *ex ante* lub *ex post*, w sposób oznaczony.

2. Niedotrzymania – są zawsze nieplanowane i mają nieprawidłowy charakter²¹. Są to najczęściej nieuzasadnione medycznie i organizacyjnie odstępstwa od przyjętego standardu leczenia, np. zastosowanie droższego leku bez wyraźnych wskazań medycznych, zaniechanie okresowych, zalecanych przez producenta przeglądów aparatury medycznej. Ustalane są w trybie *ex post*, zarówno w sposób oznaczony, jak i nieoznaczony.

4. Podsumowanie

Jednym z podstawowych narzędzi, które pozwala w znacznym stopniu zaspokoić potrzeby decyzyjno-kontrolne zarządzania jednostkami opieki zdrowotnej, jest odpowiednio prowadzony rachunek kosztów. Wśród licznych korzyści wpływających z zastosowania rachunku kosztów postulowanych można wymienić w szczególności:

- umożliwienie bieżącego (w możliwym zakresie) oraz okresowego ujawniania odchyłeń powstałych w procesie świadczenia usług medycznych, ze wskazaniem przyczyn oraz miejsc powstania i przedmiotu (rodzaju usługi),
- przygotowanie informacji dla kontrolno-decyzyjnych rachunków problemowych procesu świadczenia usług medycznych (np. o przewidywanych kosztach przyszłych procesów, które mogą być wykorzystane m.in. do kształtowania cen na realizowane usługi), gdyż w warunkach szybkich zmian w otoczeniu oraz wzrastającej konkurencyjności potrzebne są informacje nie tylko o zdarzeniach, które miały miejsce w przeszłości, ale również o kosztach i efektach przyszłych działań,
- umożliwienie analizy wielkości postulowanych według obiektów kosztowych (zasobów prostych, zasobów złożonych, działań, usług medycznych),
- dostarczenie informacji o zapotrzebowaniu jednostki na odpowiednie zasoby (materiały, pracownicy, sprzęt),
- określanie celów działań motywujących pracowników do ich osiągania.

Zaproponowana koncepcja kosztów postulowanych ma charakter względnie uniwersalny, możliwy do zastosowania w jednostkach o różnych formach prawno-własnościowych, organizacyjnych oraz bez względu na źródła finansowania ich

²¹A. Jarugowa, W. Malc, K. Sawicki, *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1983. s. 212.

działalności. Wymaga jednak każdorazowo dostosowania do konkretnych warunków jednostki opieki zdrowotnej. Czynnikiem sprzyjającym wdrożeniu tej koncepcji są niewątpliwie nowoczesne techniki przetwarzania, gromadzenia i prezentowania informacji (włącznie ze zintegrowanym systemem informatycznym).

Literatura

- Canby IV J., *Applying activity-based costing to guide strategic decision making*, "Healthcare Financial Management" 1995 vol. 49 Iss. 2.
- Chan Y.L., *Improving hospital cost accounting with activity-based costing*, "Health Care Management Review" 1993 vol. 18 Iss. 1.
- Drury C., *Management and Cost Accounting*, Chapman & Hall, London 1992.
- Gordts B., *The containment of cost of health care*, "Acta Chirurgica Belgica" 1996 vol. 96 Iss. 1.
- Horngrén C.T., Foster G., *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 7th edition, Prentice Hall, Englewood Cliffs (NJ) 1991.
- Jaruga A.A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 1999.
- Jarugowa A., Malc W., Sawicki K., *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1983.
- Karmańska A., *Rachunkowość zarządcza ubezpieczyciela*, PWN, Warszawa 2003.
- Kodeks Etyki Lekarskiej, Uchwała Nadzwyczajnego Zjazdu Lekarzy z 2 stycznia 2004.
- Malc W., *Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa 1963.
- Miller J.A., *Implementing Activity Based Management in Daily Operation*, John Wiley & Sons Inc., New York 1996.
- Obiektowy rachunek kosztów działań – koncepcje i wykorzystanie*, red. G.K. Świdzka, Monografie i Opracowania nr 526, SGH, Warszawa 2004.
- Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, red. A. Karmańska, Difin, Warszawa 2006.
- Sołtys D., *Rachunek kosztów postulowanych w controllingu przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2005.
- Sołtys D., Żaczek A., *Metodyczne aspekty racjonalizacji kosztów informacji*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1060, AE, Wrocław 2005.
- Sołtys D., Żaczek A., *Przesłanki doboru modelu rachunku kosztów informacji*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 993, AE, Wrocław 2003.
- Raffish N., Turney P.B.B., *Glossary of activity-based management*, "Journal of Cost Management" 1991 vol. 5 nr 3, s. 53-63.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej z 22 grudnia 1998 r., DzU 1998 nr 164, poz. 1194.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 21 grudnia 1999 r. w sprawie sposobu ustalania minimalnych norm zatrudnienia pielęgniarek i położnych w zakładach opieki zdrowotnej, DzU 1999 nr 111, poz. 1314.
- Storffell J., *Bridging the gap between finance and clinical operations with activity-based costing management*, "Journal of Nursing Administration" 1996 vol. 26 Iss. 12.
- West T.D., West D.A., *Applying ABC to healthcare*, "Management Accounting" 1997 vol. 78 Iss. 8.
- Wnuk T., *Wybrane problemy identyfikacji działań i ustalania ich kosztów dla potrzeb ABC*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Warszawa 1999.

THE ADOPTION OF STANDARD COSTING SYSTEM IN HEALTH CARE INSTITUTIONS

Summary

To meet the economic challenges and provide low-cost high-quality services, health care entities need to develop stringent control over their operations. Essential tools for accomplishing this goal are these entities' cost accounting systems, which should promote cost efficiency and allow the health care institutions to maximize their resources. Traditional costing systems used by health care entities fail to meet these objectives. Thanks to combining ABC with standard costing, health care organizations can better plan and control costs of services they provide.