

Wioletta Baran

biegły rewident

Piotr Urbanek

Uniwersytet Łódzki

RACHUNEK KOSZTÓW ZMIENNYCH W ZARZĄDZANIU KOSZTAMI W PLACÓWKACH MEDYCZNYCH

1. Wprowadzenie

Zasady dotyczące ewidencji i kalkulacji kosztów świadczeń zdrowotnych w publicznych zakładach opieki zdrowotnej od 1992 r. próbuje się regulować prawnie, wprowadzając szczególne rozwiązania w tym zakresie. Jednocześnie podkreśla się, że podejmowane działania powinny stanowić instrument niezbędny w procesach decyzyjnych dotyczących wykorzystania zasobów w zakładach opieki zdrowotnej. Regulacje ujęte w rozporządzeniu z 22 grudnia 1998 r. dotyczące szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej wskazują na to, iż placówki medyczne powinny stosować modele rachunku kosztów o charakterze decyzyjnym¹.

¹ Za takimi rozwiązaniami przemawiają zapisy rozporządzenia dotyczące m.in.:

1) wyodrębnienia w zakładach opieki zdrowotnej:

a) miejsc powstawania kosztów, tj. wyodrębnionych w strukturze organizacyjnej zakładu komórek organizacyjnych, kilku komórek organizacyjnych lub części komórki organizacyjnej,

b) określonego zakresu działalności, zwanego „ośrodkiem kosztów”,

2) kalkulacji kosztów nośników kosztów przypisanych ośrodkom kosztów, a przede wszystkim procedur medycznych,

Zapisy odnoszące się do rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej są charakterystyczne dla metodologii stosowanej w ramach rachunku kosztów pełnych, rachunku kosztów działań oraz rachunku kosztów standardowych. Analiza regulacji ujętych w zarządzeniu pochodzącym z 1992 r., szczególnie w części dotyczącej podstawy rozliczania kosztów pośrednich, wskazuje na występowanie (w procesie ustalania jednostkowego kosztu nośnika) kalkulacji podziałowej prostej, doliczeniowej i współczynnikowej. W obydwu aktach prawnych występuje jednak zapis stanowiący odstępstwo od przyjętych w teorii zasad kalkulacji kosztów. Dotyczy on sposobu ustalenia jednostkowego kosztu własnego sprzedaży nośnika kosztów dla ośrodków kosztów działalności podstawowej, polegającego na dodaniu do kosztu jego wytworzenia narzutu kosztów zarządu. Proponowany sposób kalkulacji charakterystyczny jest natomiast dla kalkulacji ceny metodami kosztowymi, a przede wszystkim według rachunku kosztów pełnych.

Propozycja kalkulacji kosztu wytworzenia nośnika kosztów ujęta w rozporządzeniu z 1998 r. jest niezgodna z ustawową definicją kosztu wytworzenia produktu². Przyjęte rozwiązanie nie jest co prawda istotne z punktu widzenia sprawozdawczości, gdyż skalkulowane pozycje kosztów nie podlegają aktywowaniu, jednakże metodologia ta nie służy racjonalnej ocenie podejmowanych decyzji. Celowe jest zatem wdrożenie w placówkach medycznych decyzyjnego rachunku kosztów wykorzystującego również metodologię stosowaną w rachunku kosztów zmiennych.

3) ustalenia normatywów, tj. ilościowego zestawienia zasobów zużywanych podczas typowego wykonania procedury (Rozporządzenie MZiOS z 22 grudnia 1998 r w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU nr 164, poz. 1194).

² Zgodnie z Ustawą o rachunkowości „Koszt wytworzenia produktu obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu. Koszty bezpośrednie obejmują wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją i inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny. Do uzasadnionej, odpowiedniej do okresu wytwarzania produktu, części kosztów pośrednich zalicza się zmienne pośrednie koszty produkcji oraz tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych. Za normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych uznaje się przeciętną, zgodną z oczekiwaniami w typowych warunkach, wielkość produkcji za daną liczbę okresów lub sezonów, przy uwzględnieniu planowych remontów. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie kosztu wytworzenia produktu, jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu, pomniejszonej o przeciętnie osiągnięty przy sprzedaży produktów zysk brutto ze sprzedaży, a w przypadku produktu w toku – także z uwzględnieniem stopnia jego przetworzenia.

Do kosztów wytworzenia produktu nie zalicza się kosztów:

- 1) będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych,
- 2) ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzaniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny,
- 3) magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w procesie produkcji,
- 4) kosztów sprzedaży produktów.

Koszty te wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione”. Ustawa z 29 września 1994 r o rachunkowości, DzU 1994 nr 121, poz. 591 z późn. zm.

2. Koszty w decyzyjnym rachunku kosztów zmiennych

Wartości poznawczych rachunku kosztów zmiennych nie można sprowadzić wyłącznie do typologii kosztów na stałe i zmienne. Rachunek kosztów zmiennych można zastosować do monitoringu rezultatów finansowych, szczególnie przy podejmowaniu decyzji krótkookresowych³. Niestety w placówkach medycznych omawianego modelu nie wykorzystuje się nawet na potrzeby sprawozdawczości, szczególnie wyceny bilansowej. Trudno bowiem za składnik aktywów wykazywanych w majątku obrotowym przyjąć nakłady poniesione na leczenie pacjenta.

W decyzyjnym modelu rachunku kosztów zmiennych za podstawowe kategorie kosztów przyjmuje się koszty stałe i koszty zmienne. Kosztami stałymi są takie koszty, które w przyjętym do analizy okresie pozostają niezmiennie w stosunku do zakresu świadczonych usług medycznych, a wiążą się z bieżącym utrzymaniem zakładów opieki zdrowotnej. Zalicza się do nich m.in. wynagrodzenie pracowników administracyjnych, koszty zużycia energii cieplnej i energii elektrycznej – przynajmniej w części dotyczącej oświetlenia administracji, oddziałów szpitalnych, przychodni, podatek od nieruchomości, koszty ochrony, dozoru, usług komunalnych itp. Koszty zmienne zależą od liczby zrealizowanych świadczeń zdrowotnych. Obejmują m.in. wartość materiałów medycznych zużytych bezpośrednio na wykonanie określonej procedury medycznej, leki podane pacjentowi w trakcie zabiegu lub leczenia, koszty żywienia pacjenta, koszty konsultacji zewnętrznych itp.⁴ Specyficzną grupą kosztów z punktu widzenia ich zmienności, generowanych w zakładach opieki zdrowotnej, są koszty wynagrodzeń (z pochodnymi) personelu medycznego oraz koszty amortyzacji urządzeń medycznych. W krótkim okresie poziom tych kosztów nie zależy od zakresu działań realizowanych w placówkach. Są to zatem koszty stałe. Zarazem dokonywanie prawidłowej wyceny kosztów świadczeń medycznych wymaga przyjęcia takich zasad alokacji tych kosztów, które umożliwiłyby dokonanie ich „uzmiennienia”.

Wykorzystując założenia teoretyczne, charakterystyczne dla rachunku kosztów zmiennych, ocenie rentowności będzie można poddać funkcjonowanie większości ośrodków odpowiedzialności wyodrębnionych w placówce medycznej. Zanim jednak będzie można przystąpić do szczegółowej analizy, warto zastanowić się nad metodą wyodrębnienia kosztów stałych i zmiennych. W literaturze przedmiotu najczęściej wymienia się metodę księgową i metody statystyczne⁵.

³ *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, red. G.K. Świdarska, Difin Warszawa 2003, s. 1-17.

⁴ W. Baran, P. Urbanek, *Teoria i praktyka zarządzania kosztami w służbie zdrowia*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2005, s. 26-27.

⁵ W ramach metod statystycznych wyróżnia się metodę dwóch punktów, metodę wizualną i analizę regresji liniowej wskazywaną jako wolną od subiektywnego kryterium wyboru funkcji opisującej zmiany kosztów w czasie. Wszystkie wymienione metody opierają się na założeniu, że koszty całko-

Biorąc pod uwagę specyfikę funkcjonowania placówek medycznych, wydaje się, że do opisanego rodzaju kosztów podejmowanych działań medycznych może znaleźć zastosowanie tzw. metoda inżynierska. Koszty stałe ponoszone w celu utrzymania w gotowości całej placówki można wyodrębnić, wykorzystując metodę księgową. Wskazane metody wyodrębniania kosztów stałych i zmiennych scharakteryzowano w tab. 1.

Tabela 1. Wybrane metody wyodrębniania kosztów stałych i zmiennych w placówkach medycznych

Wyszczególnienie	Metoda księgową	Metoda inżynierska
Opis metody	Analiza kosztów całkowitych danego okresu z uwzględnieniem ich reakcji na zmiany rozmiarów działalności	Pomiar lub szacowanie nakładów niezbędnych do realizacji działań i utrzymania gotowości Klasyfikacja nakładów z uwzględnieniem stopnia zmienności rozmiarów działalności Wycena planowanych nakładów
Osoby odpowiedzialne za zdefiniowanie kategorii kosztów	Rachunkowcy przy współdziałaniu specjalistów (lekarzy, pielęgniarek, techników medycznych, kierowników pracowni diagnostycznych, kierowników ośrodków usługowych niemedycznych itp.)	Specjaliści (lekarze, pielęgniarki, technicy medyczni, kierownicy pracowni diagnostycznych, kierownicy ośrodków usługowych niemedycznych itp.) przy współdziałaniu rachunkowców
Moment wyodrębnienia kosztów	Podział kosztów na stałe i zmienne możliwy na etapie ewidencji danych w systemie finansowo-księgowym	Klasyfikacja kosztów dokonywana jest na etapie kalkulacji działań jednostkowych poza systemem ewidencyjnym
Przykłady kosztów w aspekcie zdarzeń, których dotyczą	Koszty zużycia materiałów i energii, usług obcych, wynagrodzeń itp. dotyczących administrowania	Koszty zużycia zasobów rzeczowych i osobowych niezbędnych do realizacji procedur medycznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 2001, s. 436-439.

W podejmowaniu racjonalnych decyzji zarządczych, niezależnie od wybranego modelu rachunku kosztów, zarządzający powinni uwzględnić również inne kategorie kosztów wykorzystywane w rachunkowości zarządczej. Przykłady takich kategorii przedstawiono w tab. 2.

wite są w sposób liniowy zależne od czynnika zmienności kosztów, *Rachunkowość zarządcza i rachunek...*, op. cit., s. 3-7, 3-13.

Tabela 2. Klasyfikacja kosztów na potrzeby rachunkowości zarządczej

Podział kosztów	Komentarz
Kryterium – związek kosztów z rozmiarami produkcji	
Koszty zmienne	– reagują na zmiany produkcji
Koszty stałe	– brak reakcji na zmiany rozmiarów produkcji
Koszty mieszane	– część kosztu jest stała niezależnie od rozmiarów produkcji, część kosztu jest zmienna
Kryterium – związek z podmiotem wewnętrznym	
Koszty jednostek organizacyjnych	– koszty, które na podstawie dokumentów źródłowych mogą zostać przypisane do jednostki organizacyjnej
Koszty przedsiębiorstwa	– koszty, których nie można przypisać do konkretnej jednostki organizacyjnej (np. podatki i opłaty)
Kryterium – odpowiedzialność	
Koszty centrów kosztowych	– koszty ewidencjonowane według ośrodków odpowiedzialności
Koszty centrów zysku	
Koszty centrów inwestowania	
Kryterium – funkcja	
Koszty funkcji	– koszty poniesione na funkcje realizowane w jednostce, np. koszty bhp, ochrony środowiska, szkoleń, działalności marketingowej, informatyki itp.
Kryterium – związek przedmiotowy	
Koszty produktów, usług	– koszty bezpośrednie związane z wytwarzaniem produktów i usług
Kryterium – rodzaj działania	
Koszty działań	– np. koszty zaopatrzenia materiałowego, zarządzania personelem, przygotowania maszyn i urządzeń, kontroli jakości itp.
Kryterium – możliwość kształtowania	
Koszty zależne (kontrolowane)	– ich poziom może kształtować jednostka (ogniwo decyzyjne)
Koszty niezależne (niekontrolowane)	– na ich poziom nie ma wpływu dana jednostka (ogniwo decyzyjne)
Kryterium – stopień złożoności	
Koszty proste	– jeden rodzaj kosztu; nie można go podzielić w danej jednostce na prostsze elementy, np. wynagrodzenia, amortyzacja itp.
Koszty złożone	– obejmują kilka rodzajów kosztów, można je podzielić na koszty proste, np. na koszty produkcji podstawowej składają się koszty amortyzacji, wynagrodzeń, usług obcych itp.
Kryterium – rola w rozwiązywaniu problemu decyzyjnego	
Koszty znaczące (istotne)	– zmieniają się zależnie od wariantu decyzyjnego
Koszty nieistotne	– nie zależą od wariantu decyzyjnego

Źródło: *Rachunkowość zarządcza. Wybrane zagadnienia. Testy i zadania*, red. E. Walińska, P. Urbanek, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Łódź 2000.

Analiza kosztów placówek medycznych, a szczególnie charakter ich działalności, wskazuje na konieczność wykorzystania również innych kryteriów podziału kosztów w podejmowaniu decyzji zarządczych. Zasadność takiego podejścia wy-

nika stąd, iż koszty zawsze powstają w określonym podmiocie, zatem można wskazać osoby za nie odpowiedzialne, dotyczą określonego przedmiotu działalności, istnieje możliwość ich kształtowania, posiadają określony stopień złożoności oraz mogą odgrywać rolę w rozwiązywaniu problemów decyzyjnych.

3. Rachunek kosztów zmiennych w ocenie działań i podejmowaniu decyzji zarządczych

Jednym z obszarów zastosowania rachunku kosztów zmiennych jest ustalenie prognozy rentowności. Działalność placówek medycznych nie jest jednorodna, dlatego też trudno o ilościowe określenie prognozy rentowności. Jego wartościowe ujęcie także nie stanowi istotnej wartości poznawczej ani tym bardziej zarządczej. Próbę oceny efektywności działań można podjąć natomiast na poziomie działalności operacyjnej – w wybranych ośrodkach odpowiedzialności lub dla określonych czynności, wykorzystując w tym celu równanie opisujące wynik finansowy w prognozie rentowności.

$$W = pq - vq - f = (p - v)q - f, \quad (1)$$

gdzie:

- W – wynik finansowy,
- q – wielkość sprzedaży,
- p – jednostkowa cena sprzedaży,
- v – jednostkowy koszt zmienny,
- f – suma kosztów stałych.

Zależności pomiędzy wielkością indywidualnych kosztów stałych, jednostkowymi kosztami zmiennymi, liczbą ocenianych działań i ich ceną jednostkową mogą służyć optymalizacji działalności, badaniu rentowności świadczeń zdrowotnych, ocenie opłacalności wykorzystania urządzeń diagnostycznych itp. O rentowności wybranego do oceny obiektu decyduje zatem możliwość dokładnego pokrycia uzyskanymi ze sprzedaży przychodami kosztów poniesionych bezpośrednio na jego wytworzenie, co można zapisać równaniem:

$$pq = vq + f, \quad (2)$$

lub równaniem wskazującym na możliwość pokrycia kosztów stałych tzw. marżą brutto stanowiącą różnicę pomiędzy przychodami ze sprzedaży określonego obiektu a kosztami zmiennymi poniesionymi na jego wytworzenie:

$$pq - vq = f. \quad (3)$$

Jeżeli zatem w wybranym ośrodku zysku w placówce medycznej możliwa będzie identyfikacja jednostkowych kosztów zmiennych i indywidualnych kosztów

stałych, co będzie znacznym uproszczeniem, to przy danej liczbie świadczeń oraz ich cenie jednostkowej możliwe będzie określenie parametrów granicznych zapewniających rentowność analizowanych działań. Opisywane zależności przedstawiono w przykładzie 1.

Przykład 1

Z danych zarejestrowanych w centrum zysku – oddział X wynika, że ośrodek zamierza zakontraktować świadczenia w liczbie 24 000 punktów rozliczeniowych otrzymując za punkt 10 zł. Koszty niezbędne do realizacji usług oszacowano na poziomie przewyższającym możliwe przychody ze sprzedaży. Uzyskaną marżą brutto, w wysokości 40 000 zł, ośrodek nie będzie w stanie pokryć kosztów stałych.

Ośrodek zysku	Wartość sprzedaży	Koszty ogółem	Koszty zmienne	Koszty stałe	Cena	Liczba pkt. rozliczeniowych	Jednostkowy koszt zmienny
	pq	$vq+f$	vq	f	p	q	v
	ewidencja	szacunek	szacunek	szacunek	$P=10/j$	pq/p	Vq/q
Oddział X	240 000	250 000	200 000	50 000	10	24 000	8,33

Wykorzystując równanie określone w progu rentowności, gdzie wynik finansowy przybiera wartość zero, a tym samym marża brutto równa jest kosztom stałym, w poniższym zestawieniu ustalono parametry graniczne zapewniające pokrycie powstałych w ośrodku kosztów planowanymi przychodami.

Ośrodek zysku	Parametry pierwotne				Parametry graniczne			
	p	q	v	f	$p=$ $((vq)+f)/q$	$qg=f/(p-v)$	$vg=(pq-f)/q$	$pq-vq$
Oddział X	10	24 000	8,33	50 000	10,41	29 940	7,92	40 000

Z powyższych danych wynika, iż poddany ocenie ośrodek zysku w celu utrzymania rentowności powinien:

- 1) wynegocjować cenę na poziomie 10,41 zł za punkt rozliczeniowy (utrzymując pierwotnie planowany wolumen, jednostkowy koszt zmienny świadczeń i koszty stałe), co w ramach kontraktu z aktualnym płatnikiem nie jest możliwe;
- 2) pozyskać dodatkowy kontrakt na świadczenia w liczbie równej 5940 pkt. rozliczeniowych (utrzymując pierwotnie planowany jednostkowy koszt zmienny, koszty stałe i cenę świadczeń);
- 3) podjąć działania w celu redukcji jednostkowego kosztu zmiennego do 7,92 zł (utrzymując pierwotnie planowany wolumen, koszty stałe i cenę);
- 4) podjąć działania w celu redukcji kosztów stałych do 40 000 zł (utrzymując pierwotnie planowany wolumen, jednostkowy koszt zmienny świadczeń i cenę).

Warunkiem dokonywania oceny funkcjonowania, rentowności działalności z wykorzystaniem proponowanych rozwiązań jest posiadanie przez placówki medyczne informacji kosztowej w przekroju charakterystycznym dla rachunku koszt-

tów zmiennych. Wzrost użyteczności informacji zarządczej będzie wyższy, jeżeli dodatkowo w strukturze organizacyjnej zakładów zostaną wyodrębnione inne ośrodki odpowiedzialności niż tylko centra kosztów. Podczas gdy w centrach kosztów zarządzający odpowiedzialni będą jedynie za koszty, w centrach zysku będą odpowiadać również za przychody, a w centrach inwestowania, poza kosztami i przychodami, także za zasoby. Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności w ramach placówek medycznych będzie stanowić istotny element systemu planowania i kontroli⁶.

4. Wielostopniowy rachunek kosztów i wyników na potrzeby oceny efektywności działań

Podstawowym narzędziem, które może służyć do oceny efektywności działań realizowanych w ośrodkach odpowiedzialności jednostek służby zdrowia, jest wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników. Jest on sporządzany na podstawie modelu rachunku kosztów zmiennych i umożliwia prezentację wyników osiąganych w jednostce w podziale na poszczególne podmioty wewnętrzne, obszary działalności, klientów, usługi i procedury medyczne itp. Rentowność poszczególnych wyodrębnionych obszarów jest analizowana za pomocą wielostopniowych marż pokrycia (marż brutto). Najczęściej wyróżnia się następujące poziomy marż (na poziomie centrum zysku)⁷:

1. Marża brutto I jest wynikiem ustalonym dla okresu sprawozdawczego jednostki jako różnica między przychodem ze sprzedaży a kosztami zmiennymi indywidualnymi i rozliczonymi kosztami zmiennymi wspólnymi wytworzenia. Wynik ten jest podstawowym kryterium do oceny rentowności jednostkowych działań wykonywanych w podmiocie.

2. Marża brutto II jest to wynik powstały przez zsumowanie marż brutto I. Służy do pokrycia kosztów stałych podmiotu.

3. Marża brutto III jest to wynik pomniejszony w stosunku do marży brutto II o koszty stałe utrzymania jednostki wewnętrznej. Jest to miernik oceny rentowności na najniższym szczeblu wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności za wynik – centrów zysku operacyjnego.

Kolejne poziomy marż powstają przez agregację wyników osiąganych w układzie podmiotowym i służą do pokrywania kosztów stałych wspólnych jednostki.

Przedstawiony układ marż pokrycia w ramach jednostek służby zdrowia powinien zostać zmodyfikowany przez przyjęcie innych zasad wyceny świadczeń medycznych w koszcie zmiennym, umożliwiających alokację na świadczenia części

⁶ *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, red. G.K. Świdarska, Difin, Warszawa 2003, s. 12-9, 12-10.

⁷ *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 115-116.

kosztów stałych podmiotów wewnętrznych. Jednostkowy koszt zmienny obejmuje dwa komponenty. Pierwszy składa się z typowych kosztów zmiennych, które są ponoszone wtedy, kiedy jest realizowane świadczenie: zużycie materiałów medycznych, usługi obce, wynagrodzenia bezosobowe (umowy zlecenia). Drugi komponent obejmuje rozliczone na świadczenia koszty stałe: wynagrodzenia personelu medycznego wraz z pochodnymi oraz amortyzację urządzeń medycznych o sterowanym czasie pracy. Urządzenia o sterowanym czasie pracy to te, które są wykorzystywane bezpośrednio przy realizacji świadczeń medycznych oraz mogą być wyłączone wtedy, gdy nie są wykorzystywane.

Rozliczenie takich składników kosztów na świadczenia medyczne wymaga przyjęcia miernika pomiaru potencjału oraz określenia potencjału nominalnego, normalnego i rzeczywistego. Przyjmuje się, że wspólnym dla wszystkich jednostek miernikiem potencjału jest czas pracy personelu medycznego: lekarzy i personelu pomocniczego. Dla jednostek, w których usługi są wykonywane przy użyciu sprzętu medycznego, miernikiem (lub uzupełniającym miernikiem) może być czas pracy urządzenia.

Potencjał nominalny (PNM) oznacza maksymalne możliwe wykorzystanie posiadanych mocy produkcyjnych w okresie. Jest to więc maksymalny zakres świadczeń możliwy do wykonania w danym okresie przy pełnym wykorzystaniu posiadanych zasobów czynników produkcji, rzeczowych i osobowych. Do wyznaczenia potencjału normalnego (PNN) bierzemy pod uwagę charakterystyczne dla danego podmiotu aspekty techniczne i organizacyjne, które wpływają na zmniejszenie potencjału nominalnego. Potencjał rzeczywisty (PNR) oznacza faktycznie wykorzystanie posiadanych zasobów i zdolności do realizacji świadczeń w danym okresie. Potencjał normalny może zostać ustalony m.in. na podstawie nominalnego czasu pracy zmniejszonego o okresy urlopowe i zwolnienia chorobowe, planowane przestoje urządzeń na remonty i konserwacje itp. Potencjał rzeczywisty jest określany oddzielnie dla każdej kategorii (czas pracy personelu i czas pracy urządzenia) jako suma iloczynów liczby wykonanych procedur razy normatywny czas przypadający na jednorodną procedurę. Stopień wykorzystania potencjału (SWP) jest ustalony jako iloraz PNR/PNN.

Wyznaczony współczynnik jest podstawą do podziału kosztów rzeczywistych wynagrodzeń i amortyzacji na koszty uzasadnione i nieuzasadnione. Koszty uzasadnione są w całości traktowane jako koszt zmienny i alokowane na świadczenia medyczne według normatywnego czasu pracy personelu i urządzeń. Koszty nieuzasadnione stanowią koszty gotowości.

Przez koszty gotowości należy rozumieć część kosztów stałych ponoszonych przez centrum odpowiedzialności, która nie powinna być przyporządkowana do realizowanych świadczeń medycznych. Koszty gotowości obciążają koszty utrzymania potencjału danego centrum. Wyodrębnienie kosztów gotowości i ujęcie ich w systemie raportowania placówki medycznej dostarczą użytecznych informacji o koszcie wytworzenia usług oraz o istniejących rezerwach potencjału.

Raport o rentowności jednostki przy uwzględnieniu proponowanych zasad alokacji kosztów stałych wynagrodzeń i amortyzacji ma postać określoną w tab. 3.

Tabela 3. Raport o rentowności świadczeń medycznych i podmiotu wewnętrznego

Pozycja	Kategorie	Świadczenia medyczne			
		A	B	N
1	Przychody ze sprzedaży*				
2	Koszty zmienne indywidualne: – zużycie materiałów medycznych – usługi obce – umowy zlecenia				
3	Marża brutto I				
4	Rozliczone koszty stałe: – wynagrodzenia personelu medycznego – amortyzacja urządzeń				
5	Marża brutto II				
6	Marża brutto III				
7	Koszty gotowości jednostki				
8	Marża brutto IV				
9	Koszty stałe jednostki				
10	Marża brutto V				

* Przyjmujemy założenie o możliwości bezpośredniego przypisania przychodów do świadczenia medycznego. W przypadku np. przychodów zryczałtowanych należy jeszcze dokonać alokacji przychodów do poszczególnych świadczeń.

Źródło: opracowanie własne.

Ujęte w raporcie kategorie mogą być podstawą do oceny efektywności działań jednostkowych realizowanych w podmiotach wewnętrznych, a także oceny wyniku, jaki jest generowany przez cały podmiot.

Jednostkowy koszt zmienny (pozycja 2) stanowi tzw. dolną granicę ceny. Sprzedaż świadczeń poniżej tego kosztu oznacza ponoszenie straty jednostkowej i powinno być podstawą do rezygnacji z wykonywania tego rodzaju działań jednostkowych. Jednostkowy koszt zmienny świadczenia przyjęty w celu wyznaczenia marży brutto II (pozycja 5) umożliwi ustalenie minimalnej ceny sprzedaży świadczeń zdrowotnych, która może stanowić podstawę określania wartości dodatkowych zleceń – kontraktów. Ważną informację zawiera pozycja 7 raportu – nierozliczone koszty gotowości. Kategoria ta obniża marżę brutto IV i jej występowanie w kilku kolejnych okresach sprawozdawczych i może wskazywać na to, że potencjał zgromadzony w podmiocie (ludzki i rzeczowy) jest zbyt duży, biorąc pod

uwagę zakres wykonywanych świadczeń. Marża brutto V stanowi końcowy wynik generowany przez podmiot. Oceniając poziom tego wyniku dla różnych jednostek, należy brać pod uwagę nie jego bezwzględny lub względny wymiar, lecz zmiany w czasie. Poprawa wyniku może być skutkiem lepszego wykorzystania potencjału jednostki (spadek kosztów gotowości), obniżenia kosztów stałych lub wzrostu jednostkowych marż pokrycia (wzrost ceny lub spadek kosztów jednostkowych). Wszystkie te zjawiska jednoznacznie wskazują na poprawę efektywności jednostki.

Wprowadzenie wielostopniowego rachunku kosztów i wyników wiąże się z uporządkowaniem struktury przychodów ze sprzedaży w sposób odpowiadający przedmiotowej strukturze kosztów zmiennych usług, kosztów stałych indywidualnych i kosztów stałych wspólnych danej grupy świadczeń, wyodrębnionych działów, poziomów zarządzania, obszarów sprzedaży i placówki jako całości. W związku z tym, iż jako cel wprowadzenia tego rachunku wskazuje się usprawnienie zarządzania rentownością przedsiębiorstwa złożonego z wielu oddziałów, wytwarzającego wiele produktów⁸, placówki medyczne stanowią właściwy podmiot zastosowania proponowanych rozwiązań.

5. Podsumowanie

Obserwacja niepokojących zjawisk – szczególnie ograniczanie dostępu do świadczeń zdrowotnych – może świadczyć o tym, iż placówki medyczne w podejmowaniu tego typu decyzji nie korzystają z posiadanych systemów informacyjnych do tworzenia informacji zarządczej. Oznacza to tym samym, że do oceny rzeczywistości i stopnia wykorzystania posiadanych zasobów oraz potencjału nie stosują w procesie kalkulacji kosztów decyzyjnych modeli rachunku kosztów.

Zgodnie z obowiązującymi regulacjami, co potwierdziły wyniki prowadzonych badań własnych, publiczne zakłady opieki zdrowotnej, dostosowując się do obowiązującego rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów, przygotowały struktury i podjęły działania umożliwiające zastosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej. W placówkach medycznych wyodrębniono ośrodki kosztów działalności podstawowej, pomocniczej i zarządu. Zidentyfikowano i zinventaryzowano w nich nośniki kosztów oraz podjęto próby kalkulacji jednostkowego kosztu ich wytworzenia, w tym również procedur medycznych. Do pełnego wykorzystania tak przygotowanego systemu informacyjnego niezbędna się staje m.in. edukacja kadry menedżerskiej w zakresie stosowania metod i narzędzi służących ocenie i optymalizacji podejmowanych decyzji.

Działanie wstępne w tym zakresie może stanowić próba zmiany sposobu kalkulacji jednostkowego kosztu wytworzenia nośnika kosztów z metody rachunku kosztów pełnych, proponowanej w obowiązującym rozporządzeniu MZiOS z 1998 r.

⁸ A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 2001, s. 158-159.

w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów, na metodę ustalania kosztów z wykorzystaniem rachunku kosztów zmiennych. Działania te należałoby podjąć na szczeblu podmiotów odpowiedzialnych za finansowanie realizacji świadczeń zdrowotnych, co zapewniłoby porównywalność w ocenie efektywności działań jednostkowych i kalkulacji cen. Podjęte próby wyceny procedur medycznych z jednej strony można uznać za początek zmian w omawianym zakresie, z drugiej niestety tylko za próby. Trudno bowiem mówić o przydatności zaproponowanego dziewięć lat temu systemu rachunku kosztów, który nie służy ani projektowaniu i optymalizacji działalności, ani też negocjowaniu cen świadczeń zdrowotnych.

Zastosowanie w praktyce rachunku kosztów zmiennych w placówkach medycznych jest szczególnie przydatne w warunkach niepełnego wykorzystania posiadanego potencjału, oraz w związku z koniecznością racjonalnego wykorzystania ograniczonych zasobów. Rachunek kosztów zmiennych stanowi ponadto podstawę do zastosowania innych decyzyjnych modeli rachunku kosztów. Rachunek kosztów działań, którego punktem wyjścia może być obligatoryjna wycena procedur medycznych, przyczyniłby się do efektywniejszej alokacji kosztów pośrednich. Rachunek kosztów standardowych znalazłby natomiast zastosowanie w procesie budżetowania operacyjnego. Prawidłowe zastosowanie proponowanych rozwiązań wymagałoby dodatkowo integracji przepływu informacji ekonomiczno-finansowej, w tym również statystycznej. Całością działań, zdeterminowany potrzebami zarządzających, ułatwiłby sprawozdawczość, a także czynności kontrolno-zarządcze.

Literatura

- Baran W., Urbanek P., *Teoria i praktyka zarządzania kosztami w służbie zdrowia*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej, AE, Wrocław 2005.
- Jaruga A.A., Nowak W.A., Szycha A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 2001.
- Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, red. I. Sobańska, C.H.Beck, Warszawa 2003.
- Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2003.
- Rachunkowość zarządcza. Wybrane zagadnienia. Testy i zadania*, red. E. Walińska, P. Urbanek, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Łódź 2000.
- Rozporządzenie MZiOS z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU 1998, nr 164, poz. 1194.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 1994, nr 121, poz. 591 z późn. zm.

THE VARIABLE COSTING IN COST MANAGEMENT IN MEDICAL INSTITUTIONS

Summary

The aim of this article is to indicate the possibility of practical use of management accounting system in health care institutions. The variable costing is the major subject of evaluation included in the paper. The authors show the ways of using this tool for making management decisions.