

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**297**

# **Rola podmiotów sektora publicznego, gospodarstw domowych i przedsiębiorstw w kreowaniu i wspieraniu zrównoważonego rozwoju**



Redaktorzy naukowi

**Jacek Adamek**

**Teresa Orzeszko**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),

The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się

na stronie internetowej Wydawnictwa

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2013

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-334-2**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	<b>11</b>
<b>Bartosz Bartniczak:</b> Pomoc publiczna jako instrument wspierający ochronę środowiska w Polsce.....	13
<b>Szymon Bryndziak:</b> Wybrane preferencyjne rozwiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych a nierówności społeczne.....	23
<b>Dorota Burzyńska:</b> Bariery implementacji koncepcji budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	32
<b>Anna Doś:</b> Analiza skłonności mieszkańców województwa śląskiego do ponoszenia kosztów ograniczenia zużycia zasobów naturalnych.....	41
<b>Justyna Dyduch:</b> Wpływ przychodów ze sprzedaży praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii na sytuację finansową wybranych przedsiębiorstw.....	51
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Rola ewaluacji w dystrybucji środków pomocowych z Unii Europejskiej.....	62
<b>Aleksandra Ferens:</b> Rachunkowość jako system pomiaru dokonań jednostki gospodarczej w środowisku przyrodniczym.....	72
<b>Joanna Florek, Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Zróżnicowanie kosztów pracy w Polsce i krajach Unii Europejskiej w warunkach zrównoważonego rozwoju.....	83
<b>Katarzyna Goldman:</b> Analiza płynności finansowej z uwzględnieniem strategii dochód–ryzyko.....	92
<b>Wojciech Hasik:</b> Wartość godziwa w kontekście zrównoważonego rozwoju.	102
<b>Beata Iwasieczko:</b> Ład korporacyjny w warunkach zrównoważonego wzrostu a rachunkowość.....	109
<b>Wiesław Janik:</b> Polityka klimatyczna UE jako czynnik kosztotwórczy produkcji energii elektrycznej.....	118
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Mała przedsiębiorczość a jednostki samorządu terytorialnego.....	127
<b>Anna Katola:</b> Rola samorządu terytorialnego w zrównoważonym rozwoju obszarów wiejskich.....	136
<b>Dariusz Kielczewski:</b> Zielone zamówienia publiczne jako przejaw działań finansowych sektora publicznego na rzecz zrównoważonego rozwoju.....	147
<b>Anna Kobialka, Elżbieta Kołodziej:</b> Wpływ polityki podatkowej gmin na rozwój regionu na przykładzie województwa lubelskiego.....	156
<b>Joanna Koczar:</b> Społeczna odpowiedzialność biznesu a rosyjskie społeczeństwo.....	166

<b>Bożena Kolosowska, Agnieszka Huterska:</b> Wpływ działań społecznie odpowiedzialnych na redukcję kosztów operacyjnych na przykładzie wybranych spółek giełdowych należących do RESPECT Index .....	176
<b>Dariusz Kotarski:</b> Zrównoważony rozwój uzdrowiska a realizacja funkcji zaspokajania potrzeb zdrowotnych .....	186
<b>Barbara Kryk:</b> Analiza kosztów i korzyści w ocenie efektywności ekologicznej i społecznej.....	195
<b>Alina Kulczyk-Dynowska:</b> Inwestycje infrastrukturalne Karkonoskiego Parku Narodowego a zrównoważony rozwój obszaru.....	205
<b>Agnieszka Lorek:</b> Finansowanie gospodarki odpadami komunalnymi .....	215
<b>Dorota Michalak:</b> Zarządzanie ryzykiem pogodowym w przedsiębiorstwach regionu łódzkiego na przykładzie branży budowlanej. Analiza dostępnych instrumentów zabezpieczających.....	224
<b>Monika Myszowska:</b> Nierówności społeczne a ulgi w polskim systemie podatkowym – przykład ulgi na wychowanie dzieci w podatku dochodowym od osób fizycznych .....	234
<b>Marek Ossowski:</b> Idea ośrodków odpowiedzialności a społeczna odpowiedzialność podmiotów gospodarczych.....	243
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Innowacje a rachunkowość.....	254
<b>Marta Postuła:</b> Korekta fiskalna narzędziem utrzymywania finansów publicznych w równowadze.....	263
<b>Michał Ptak:</b> Metody internalizacji kosztów zewnętrznych związanych z emisją gazów cieplarnianych.....	273
<b>Paulina Sławińska:</b> Wpływ ulg podatkowych na pogłębienie nierówności społecznych w Polsce .....	282
<b>Ewa Spigarska:</b> Świadomość społeczna mieszkańców w zakresie gospodarki odpadami na przykładzie wspólnot mieszkaniowych.....	290
<b>Katarzyna Strzała-Osuch, Olexandr Petushyn'sky:</b> Społeczno-ekonomiczno-środowiskowe koszty i korzyści wydobywania gazu łupkowego w Polsce na tle doświadczeń amerykańskich .....	300
<b>Piotr Szczypa:</b> Strategiczna karta wyników jako narzędzie rachunkowości społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa – aspekty proekologiczne.....	310
<b>Magdalena Ślebocka, Aneta Tylman:</b> Pojęcia zrównoważonego rozwoju i równoważenia rozwoju dla potrzeb finansowania przez jednostki samorządu terytorialnego województwa łódzkiego .....	319
<b>Damian Walczak:</b> Środki z UE w gospodarstwach rolnych jako element strategii zrównoważonego rozwoju obszarów wiejskich w Polsce .....	328
<b>Joanna Wieczorek:</b> Rachunek kosztów działań usług medycznych jako podstawa wyboru efektywnych kontraktów.....	337
<b>Stanisław Wieteska:</b> Realizacja idei zrównoważonego rozwoju w zakresie gospodarki odpadami w Polsce w latach 2000-2011 .....	347

<b>Jolanta Wiśniewska:</b> Badanie sprawozdań finansowych małych i średnich przedsiębiorstw .....	358
<b>Izabela Witzak:</b> Znaczenie strategii zarządzania kapitałem obrotowym firmy .....	368
<b>Wojciech Zbaraszewski:</b> Finansowanie obszarów chronionych w Federacji Rosyjskiej .....	378
<b>Dagmara K. Zuzek:</b> Teoria a praktyka wobec koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce.....	387

## Summaries

<b>Bartosz Bartniczak:</b> State aid as an instrument supporting environmental protection in Poland .....	22
<b>Szymon Bryndziak:</b> Selected tax expenditures in personal income tax in the context of social inequalities .....	31
<b>Dorota Burzyńska:</b> Barriers of implementing the concept of performance budget in local government units .....	40
<b>Anna Doś:</b> Analysis of Silesia inhabitants propensity to bear the costs of limiting natural resources exploitation.....	50
<b>Justyna Dyduch:</b> Influence of revenues from sales of energy certificates on the financial situation of selected enterprises.....	61
<b>Krzysztof Dziadek:</b> The role of evaluation in the distribution of EU funds... ..	71
<b>Aleksandra Ferens:</b> Accounting as a system for measuring achievements of business entity in natural environment.....	82
<b>Joanna Florek, Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> The diversification of labour costs in Poland and the European Union in the conditions of sustainable development.....	91
<b>Katarzyna Goldmann:</b> Financial liquidity analysis including risk-return strategy .....	101
<b>Wojciech Hasik:</b> Fair value in the context of sustainable development .....	108
<b>Beata Iwasieczko:</b> Corporate governance in terms of sustainable growth and accounting.....	117
<b>Wiesław Janik:</b> Climate policy of the European Union as a cost-generating factor in electricity production .....	126
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Small enterprises and local government .....	135
<b>Anna Katola:</b> The role of local government in the sustainable development of rural areas .....	146
<b>Dariusz Kielczewski:</b> Green public procurement as a manifestation of financial activities of public sector for sustainable development.....	155
<b>Anna Kobiółka, Elżbieta Kołodziej:</b> Impact of communes fiscal policy on regional development basing upon Lublin Voivodeship.....	165

<b>Joanna Koczar:</b> Corporate social responsibility versus Russian society.....	175
<b>Bożena Kołosowska, Agnieszka Huterska:</b> The influence of socially responsible actions on reduction of operational costs performed by selected public limited companies listed on the RESPECT Index .....	185
<b>Dariusz Kotarski:</b> Sustainable development of spas and a function of meeting health needs .....	194
<b>Barbara Kryk:</b> Cost-Benefit Analysis in the assessment of the environmental and social effectiveness .....	204
<b>Alina Kulczyk-Dynowska:</b> Infrastructural investments of the Karkonosze National Park vs. sustainable development of the area.....	214
<b>Agnieszka Lorek:</b> Financing of municipal waste system .....	223
<b>Dorota Michalak:</b> Weather risk management in companies in Łódź region as an example of the construction industry. An analysis of available hedging instruments .....	232
<b>Monika Myszkowska:</b> Social inequalities and the reliefs in the Polish tax system – example of child-rearing allowance in personal income tax.....	242
<b>Marek Ossowski:</b> Idea of responsibility centers vs. corporate social responsibility .....	253
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Innovation and accounting .....	262
<b>Marta Postuła:</b> Fiscal adjustment as a tool for public finance balance maintenance.....	272
<b>Michał Ptak:</b> Measures for internalizing external costs of greenhouse gas emissions.....	281
<b>Paulina Sławińska:</b> Impact of tax reliefs on deepening of social inequalities in Poland .....	289
<b>Ewa Spigarska:</b> The citizens' public awareness of waste management on the example of housing associations.....	299
<b>Katarzyna Strzala-Osuch, Olexandr Petushyns'ky:</b> Socio-economic and environmental costs and benefits of shale gas extraction in the context of American experience.....	308
<b>Piotr Szczypa:</b> Balanced Scorecard as a corporate social responsibility accountancy tool – proecological aspects.....	318
<b>Magdalena Ślebocka, Aneta Tylman:</b> The concepts of sustainable development and balancing of development for financing needs by local authorities of Łódź Voivodeship.....	327
<b>Damian Walczak:</b> European Union funds in farms as an important element of sustainable development of rural areas in Poland .....	336
<b>Joanna Wiczorek:</b> Activity-Based Costing of medical services as a basis for choosing of effective medical contracts .....	346
<b>Stanisław Wieteska:</b> The implementation of sustainable development in the area of waste management in Poland in the years 2000-2011 .....	357

---

<b>Jolanta Wiśniewska:</b> Research of small and medium enterprises financial reports .....	367
<b>Izabela Witzak:</b> The role of working capital policy management .....	377
<b>Wojciech Zbaraszewski:</b> Financing protected areas in Russia.....	386
<b>Dagmara K. Zuzek:</b> Theory and practice towards Corporate Social Responsibility of small and medium enterprises .....	395

**Joanna Wieczorek**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## **RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ USŁUG MEDYCZNYCH JAKO PODSTAWA WYBORU EFEKTYWNYCH KONTRAKTÓW**

---

**Streszczenie:** Zastosowanie rachunku kosztów działań usług medycznych to nowoczesna koncepcja rachunku kosztów umożliwiająca ocenę rentowności i efektywności procedur medycznych. W opracowaniu przedstawiono możliwości zastosowania takiego rachunku kosztów do podejmowania decyzji wyboru kontraktów medycznych. Podstawą prezentowanej koncepcji jest sposób grupowania kosztów według procesów i działań, czyli procedur medycznych. Takie pogrupowanie kosztów oraz powiązanie zasobów z konkretnymi procedurami medycznymi pozwala na uzyskiwanie informacji niezbędnych do podejmowania decyzji. Zarządzający, dysponując informacjami o wykorzystywaniu zasobów niezbędnych do wykonania określonej procedury medycznej oraz kosztów zużycia danego zasobu przez dany ośrodek kosztów, mogą optymalizować działania firmy. Przypisanie kosztów określonym procedurom i zastosowanie odpowiednich kluczy podziału kosztów pośrednich pozwala zarządzać kontraktami medycznymi w sposób efektywny.

**Słowa kluczowe:** koszt, rachunek kosztów, zasoby, procedura medyczna.

### **1. Wstęp**

Duża dynamika otoczenia, postępująca globalizacja i zjawiska kryzysowe silnie wpływają na zmiany funkcjonowania przedsiębiorstw. Kierownictwa przedsiębiorstw bardzo często poszukują metod i instrumentów zarządzania, których wdrażanie wpływa na doskonalenie procesów decyzyjnych umożliwiających skuteczne realizowanie celów, a także przyczynia się do wzrostu efektywności oraz konkurencyjności działalności. Jednym z elementów optymalizacji procesu decyzyjnego jest szczegółowa i pełna analiza rentowności prowadzona w odniesieniu (przekroju) do: produktów, klientów działań i jednostek organizacyjnych. Skuteczność i przydatność takiej analizy wymaga określonych zasobów wiedzy i informacji dotyczących kosztów ponoszonych przez przedsiębiorstwo. Zakres i jakość otrzymanych informacji zależy od prawidłowej identyfikacji, gromadzenia oraz odpowiednio szczegółowego prezentowania kosztów. Służy temu oparty na właściwie dobranych metodach rachunek kosztów. Odpowiednio dobrane metody rachunku kosztów w dużym



stopniu decydują o możliwościach ich wykorzystywania w budżetowaniu określonych zadań, procesów i projektów czy też do oceny efektywności podejmowanych decyzji. Odpowiedni model rachunku kosztów powinien mieć na celu doskonalenie procesów (działań) usług w zakładzie opieki zdrowotnej. Rachunek kosztów we współczesnym przedsiębiorstwie działającym w warunkach nasilającej się konkurencji powinien się charakteryzować elastycznością i wielowymiarowością pozwalającą np. analizować poziom i rodzaj kosztów w powiązaniu z przyczynami ich powstawania. Takie cechy rachunku kosztów są też ważne w wypadku jego stosowania w zakładzie opieki zdrowotnej, gdzie prawidłowo skalkulowany koszt świadczeń medycznych stanowi podstawę wyceny kontraktów medycznych. Z uwagi na znaczenie tej problematyki przedmiotem badań, na których oparto się w prezentowanym artykule, jest analiza i charakterystyka rachunku kosztów przedstawiona w aspekcie jego wykorzystania do wyboru efektywnych kontraktów medycznych w przedsiębiorstwie. Koszty powstają na skutek procesów zachodzących w przedsiębiorstwie. Celem artykułu jest przedstawienie modelu rachunku kosztów umożliwiającego pozyskanie informacji potrzebnych do ustalania wyników przedsiębiorstwa i oceny marż pokrycia poszczególnych procesów zachodzących w przedsiębiorstwie. Ważnym zadaniem badawczym jest określenie roli rachunku kosztów z punktu widzenia przyszłych decyzji zarządczych i kontroli efektywności działania przedsiębiorstwa. Podmiotem badania był niepubliczny zakład opieki zdrowotnej funkcjonujący w formie spółki cywilnej.

## **2. Znaczenie i wykorzystanie rachunku kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem**

W przedsiębiorstwie rachunek kosztów jest tworzony w zależności od sposobu agregacji kosztów. Rachunek kosztów można rozumieć jako proces ustalania kosztów prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na wytwarzaniu i sprzedaży wyrobów lub usług. Polega on na badaniu i transformowaniu, według przyjętego modelu i norm, informacji o kosztach i przychodach działań przeszłych, bieżących i zamierzonych w celu wspomaganie zarządzania podmiotem [Jarugowa, Malec, Sawicki 1995, s. 7]. Podstawowym celem rachunku kosztów jest dostarczenie użytkownikom informacji ekonomicznych niezbędnych do oceny działalności przedsiębiorstwa i podejmowania racjonalnych decyzji ekonomicznych. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwie spełnia przy tym podwójną funkcję: z jednej strony dostarczania informacji do celów sprawozdawczości finansowej, z drugiej zaś konkretyzowania i umacniania związków z procesem zarządzania.

Warto zwrócić uwagę na rosnącą rolę rachunku kosztów w zarządzaniu strategicznym i rozwoju przedsiębiorstwa. Jak stwierdzają E. Nowak i M. Wierzbński [2010, s. 28], koncepcja zarządzania kosztami wynika z ich długookresowego charakteru oraz podatności na czynniki strategiczne. W takim ujęciu rola rachunku

kosztów jest związana z funkcjami i procesami controllingu strategicznego [*Controlling funkcyjny...* 2004, s. 19-24]. W nowoczesnym ujęciu rozwój przedsiębiorstwa wiąże się z koncepcją wzrostu wartości, w której niezbędne jest stosowanie mierników efektywności finansowej opierających się w dużym stopniu na rachunku wyników [Buk 2006, s. 229].

W aspekcie przedstawionej problematyki pracy za szczegółowe cele rachunku kosztów można uznać:

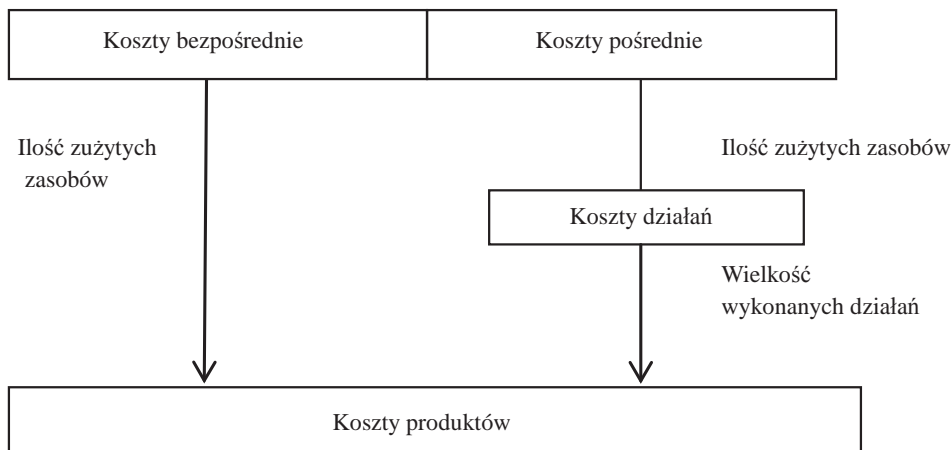
- pomiar kosztów zużycia zasobów niezbędnych do realizacji produktów przedsiębiorstwa,
- określenie kosztów procesów biznesowych, zarządczych i pomocniczych,
- obliczanie kosztów jednostkowych poszczególnych produktów stanowiących podstawę do zarządzania marżą,
- optymalizację decyzji gospodarczych, dotyczących głównie przyszłych przedsięwzięć, w których uwzględnia się różne aspekty działalności gospodarczej,
- planowanie i kontrolę jako jeden z podstawowych celów rachunku kosztów,
- bieżącą kontrolę efektywności działania.

Racjonalne zarządzanie przedsiębiorstwem wymaga odpowiedniej wiedzy o kosztach. Zarządzający do podejmowania racjonalnych decyzji muszą brać pod uwagę aspekty finansowe, niefinansowe, ale również strategiczne i operacyjne. W związku z dużym i wykazującym tendencję rosnącą udziałem kosztów pośrednich w kosztach całkowitych istnieje potrzeba ich kontroli i analizy. Stosowanie tradycyjnych metod rachunku kosztów może prowadzić do zniekształceń w kalkulacji kosztów wyrobów i usług, nieprawidłowego oszacowania ich rentowności, a co za tym idzie – do podejmowania nieracjonalnych decyzji. Zastosowanie natomiast rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie może się przyczynić do:

- poprawy znajomości przyczyn powstawania kosztów,
- ulepszenia miar działalności ośrodków odpowiedzialności,
- właściwego pomiaru rentowności świadczonych usług,
- planowania i kontroli kosztów,
- sprawnego zarządzania potencjałem zakładu.

Podstawą rachunku kosztów działań jest postrzeganie przedsiębiorstwa nie przez pryzmat działów (komórek, stanowisk), ale procesów (działań) niezbędnych do wytworzenia produktów i świadczenia usług. Przez działanie rozumie się „wyodrębnione części procesów gospodarczych, obejmujące powiązane ze sobą czynności lub zdarzenia, które są niezbędne do wytworzenia i sprzedaży produktów” [Nowak 2001, s. 190]. Ogólna idea rachunku kosztów działań została przedstawiona na rys. 1.

W rachunku kosztów działań koszty poszczególnych działań są ustalone przez odpowiednie rozliczanie kosztów zasobów. Aby ująć koszty w przekroju działań, należy najpierw zidentyfikować te działania w drodze analizy procesów gospodarczych zachodzących w przedsiębiorstwie.



**Rys. 1.** Ogólna idea rachunku kosztów działań

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Nowak 2001, s. 189].

Wdrożenie rachunku kosztów działań wymaga wiedzy na temat kosztów zasobów, którymi dysponuje przedsiębiorstwo. W poszczególnych procesach zużywane są różnorodne zasoby. Pomimo tego, iż zasoby są zużywane do wytworzenia określonych dóbr i usług, bezpośrednią przyczyną ich powstawania są działania, a nie wyroby czy usługi. Do podstawowych zasobów wykorzystywanych przez przedsiębiorstwo zaliczyć można: zasoby ludzkie, budynki produkcyjne, budowle, materiały podstawowe i pomocnicze, maszyny i urządzenia, środki transportu. Koszty zasobów mogą mieć charakter:

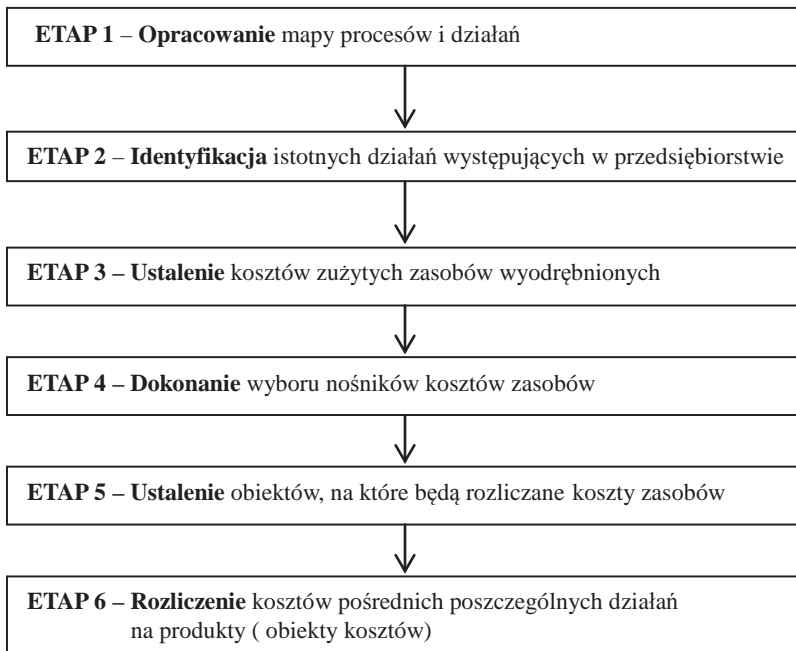
- kosztów prostych, ograniczających się do jednego rodzaju kosztu, np. wyroby medyczne i inne materiały zużywane jednorazowo, usługi zewnętrzne nabywane na rzecz pacjenta,
- kosztów złożonych, które obejmują kilka rodzajów kosztów, np. koszty związane z utrzymaniem sali operacyjnej (amortyzacja, ogrzewanie, remonty, konserwacje).

W kolejnym etapie rachunku kosztów działań koszty zasobów są rozliczane na poszczególne działania za pomocą odpowiednich nośników kosztów zasobów. Tak ustalone koszty działań są rozliczane na zidentyfikowane obiekty kosztów, którymi w zakładach opieki zdrowotnej są poszczególne przedmioty kalkulacji kosztów. Możemy wyodrębnić zasoby ekonomiczne i inne obiekty, takie jak: procedury medyczne, osobodni hospitalizacji, gotowość do udzielenia świadczeń medycznych, pacjenta, ośrodki kosztów lub jednorodne grupy pacjentów czy inne usługi [Świdarska 2011, s. 17]. W zakładach opieki zdrowotnej pozyskiwanie informacji o kosztach obiektów odbywa się poprzez:

- a) identyfikację i gromadzenie danych o kosztach prostych,

- b) przyporządkowanie kosztów prostych do zasobów ekonomicznych i innych obiektów stanowiących przedmiot zainteresowania użytkowników,
- c) odzwierciedlanie powiązań między poszczególnymi obiektami kosztów.

Koszty bezpośrednie w rachunku kosztów działań są przypisywane bezpośrednio do określonego produktu. Wybór obiektu, na który rozliczane są koszty danego działania, zależy przede wszystkim od tego, czego działanie dotyczyło. Etapy tworzenia rachunku kosztów działań zostały przedstawione na rys. 2.



**Rys. 2.** Etapy konstruowania rachunku kosztów działań

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Buk 2006, s. 428-432].

Reasumując, można stwierdzić, że rozwijające się systemy zarządzania przedsiębiorstwem wymagają stosowania coraz bardziej szczegółowych i specyficznych modeli rachunku kosztów. W rachunku kosztów działań podstawą rozliczenia kosztów pośrednich jest bezpośredni związek między działaniem a produktem (obiektem kosztowym). Wykorzystanie podejścia produktowego pozwoli na stworzenie w zakładzie opieki zdrowotnej takiego modelu rachunku kosztów, który będzie stanowił zbiór wzajemnie powiązanych obiektów kosztowych o określonej charakterystyce.

### **3. Zastosowanie rachunku kosztów działań w niepublicznym zakładzie opieki zdrowotnej**

#### **3.1. Charakterystyka badanego przedsiębiorstwa**

Podmiotem badania był niepubliczny zakład opieki zdrowotnej funkcjonujący w formie spółki cywilnej. Przedsiębiorstwo (NZOZ) działa na rynku od 1999 roku. Jest ono zakładem prywatnym, którego właścicielami są osoby fizyczne. Początkowo głównym przedmiotem działalności było świadczenie usług z zakresu medycyny pracy. W ciągu sześciu lat istnienia firma stopniowo rozszerzała wachlarz usług, podwyższając jednocześnie ich standard, nawiązała współpracę z Narodowym Funduszem Zdrowia, pozyskiwała coraz większą i nowocześniejszą bazę lokalową, co w tym przypadku działalności jest czynnikiem wpływającym na zakres świadczonych usług. Podstawową działalnością pozostały kompleksowe świadczenia z zakresu medycyny pracy, obejmujące pełen zakres badań tej specjalności. Istotnym uzupełnieniem strony medycznej tych badań są badania z zakresu psychologii pracy (spółka jest jedną z nielicznych firm w tym obszarze działania).

Dopełnieniem usług medycyny pracy są szkolenia z udzielania pierwszej pomocy przedmedycznej na miejscu zdarzenia, szczepienia profilaktyczne pracowników, wizytacje stanowisk pracy, udział w komisjach bezpieczeństwa i higieny pracy, analizy przyczyn wypadkowości, a także opieka konsultanta medycznego. W zakres usług wchodzi także świadczenia specjalistyczne realizowane w poradniach zakładu. Są to: świadczenia laryngologiczne, ortopedyczne, okulistyczne, kardiologiczne, neurologiczne, urologiczne, leczenie bólu, rehabilitacyjne oraz, co stanowi punkt wyjścia dla wyżej nadmienionych, świadczenia w ramach Poradni Podstawowej Opieki Zdrowotnej.

Kadra pracujących lekarzy składa się w ponad 80% ze specjalistów z długoletnim stażem pracy, posiadających stopień naukowy doktora nauk medycznych. Pozostała część to osoby w trakcie specjalizacji, intensywnie zdobywające coraz szerszą wiedzę.

Świadczenia medyczne finansowane są w ramach kontraktu z Narodowym Funduszem Zdrowia (NFZ) obejmującym zarówno procedury specjalistyczne, jak i świadczenia z zakresu podstawowej opieki zdrowotnej (POZ). Pacjenci mogą być także przyjmowani odpłatnie, co dotyczy osób nieubezpieczonych, obcokrajowców bądź w przypadku, gdy brak jest pokrycia finansowego procedury ze strony NFZ, ale także indywidualnych konsultacji specjalistycznych lub usług medycyny pracy, które nie są finansowane przez ubezpieczyciela.

Istotnym zagrożeniem dla przedsiębiorstwa jest mało stabilna sytuacja na rynku usług medycznych. Obecność wyłącznie jedyne go dużego ubezpieczyciela nie daje pewności stałego świadczenia usług w ramach powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego, tym bardziej, że o wyborze kontrahenta nie zawsze decyduje jakość świadczeń medycznych. Coraz większą rolę na rynku odgrywa konkurencja. W tej

sytuacji NZOZ poszukuje i wdraża takie instrumenty zarządzania (np. controlling, strategiczna karta wyników), które pozwolą mu zwiększyć efektywność oraz ukierunkować jego rozwój [Wieczorek 2010, s. 170]. Opracowanie i wdrożenie rachunku kosztów działań pozwoli na racjonalne podejmowanie decyzji poprzez wybór kontraktów znajdujących uzasadnienie ekonomiczne i generujących zysk dla spółki.

### **3.2. Zastosowanie rachunku kosztów działań określonej procedury medycznej wykonywanej w badanym przedsiębiorstwie**

Kompletny model rachunku kosztów działań w zakładzie opieki zdrowotnej powinien zawierać następujące elementy: informacje medyczne o pacjencie, system finansowo-księgowy oraz dane z modułu kontrolingowego. Podstawą do kalkulacji kosztów poszczególnych świadczeń medycznych są informacje medyczne związane z leczeniem pacjenta, począwszy od chwili jego pojawienia się w zakładzie opieki zdrowotnej aż do zakończenia leczenia. Informacje te powinny być prawidłowo przygotowane, gdyż to one będą stanowiły podstawę do skalkulowania kosztów poszczególnych procedur medycznych wykonanych na rzecz pacjenta.

Rzetelnie przygotowane informacje o pacjencie umożliwią identyfikację obiektów kosztowych, ich wzajemnych powiązań. Tak przygotowana informacja pozwoli na określenie przedmiotu kalkulacji. Aby właściwie zaimplementować rachunek kosztów działań w zakładzie opieki zdrowotnej, należy odpowiednio przygotować i rozbudować system gromadzenia i alokowania kosztów w systemie finansowo-księgowym. Zarówno system finansowo-księgowy, jak i kadrowo-płacowy powinien być prowadzony w sposób dający możliwość wygenerowania informacji o odpowiednim stopniu szczegółowości. Dobrze zaimplementowany moduł kontrolingowy pozwoli na połączenie informacji medycznej niefinansowej o przebiegu leczenia pacjenta z odpowiadającą jej informacją finansową o kosztach poszczególnych składników procesu leczenia. W ten sposób uzyskamy informacje o kosztach leczenia jednego pacjenta w ramach wykonywanej procedury medycznej.

W ramach struktury organizacyjnej badanego zakładu opieki zdrowotnej można wydzielić ośrodki kosztów, w których koszty są gromadzone, kalkulowane oraz kontrolowane. W badanym zakładzie opieki zdrowotnej poszczególne poradnie, pracownie diagnostyczne, laboratorium, budynek są miejscami powstawania kosztów. Koszty związane z pracownikami zarządzającymi, obsługującymi rejestrację oraz pielęgniarkami stanowią koszty ogólnego zarządu (administracyjne) i rozliczane są na poszczególne usługi narzutem. Podstawowymi zasobami występującymi w przedsiębiorstwie są zasoby ludzkie, sprzęt medyczny, pomieszczenia oraz produkty lecznicze i wyroby medyczne. Poszczególnym zasobom zostały przyporządkowane koszty proste. Relacje przyczynowo-skutkowe między wykorzystaniem, zużyciem zasobów a obiektami, na których rzecz zasoby te są odnoszone, zostaną przypisane za pomocą odpowiednich nośników kosztów.

Funkcjonowanie rachunku kosztów działań w badanym zakładzie opieki zdrowotnej zostanie przedstawione na przykładzie zabiegu laserowego usunięcia zaćmy

wtórnej u pacjenta. Niezbędne zasoby wraz z przyporządkowanymi do nich kosztami prostymi zostały przedstawione w tab. 1.

**Tabela 1.** Koszty proste przyporządkowane do zasobów

Lp.	Zasoby	Nazwa kosztu prostego	Nośniki kosztów zasobu
1	Lekarz okulista	wynagrodzenie z umowy o pracę	czas pracy w godzinach
		pochodne wynagrodzenia	czas pracy w godzinach
2	Pomieszczenie (gabinet okulistyczny)	amortyzacja	metr kwadratowy powierzchni
		media	metr kwadratowy powierzchni
		usługi sprzątania	metr kwadratowy powierzchni
		podatki i opłaty	metr kwadratowy powierzchni
		zużycie materiałów	
3	Urządzenia specjalistyczne	ubezpieczenie	czas pracy w godzinach
		amortyzacja	czas pracy w godzinach
		ubezpieczenie	czas pracy w godzinach
4	Wyroby medyczne zużywane jednorazowo	soczewka	
		krople do rozszerzania źrenic	
		żel do wykonania lasera	

Źródło: opracowanie własne.

Do przypisania zasobów kosztów, których nie można jednoznacznie zakwalifikować do wykonywanej procedury medycznej, zostały użyte odpowiednie nośniki kosztów. Ostatnia kolumna tab. 1 przedstawia nośniki kosztów niezbędnych zasobów.

Czas wykonania analizowanej usługi, począwszy od momentu pojawienia się pacjenta w zakładzie opieki zdrowotnej aż do zakończenia procesu leczenia, wynosi średnio 1 godzinę. Dostępność praktyczna użytkowania urządzeń specjalistycznych wynosi w miesiącu 120 godzin. Koszt poszczególnych jednostek nośnika zasobu zaangażowanego w realizację procedury kalkulujemy, dzieląc koszty danego zasobu przez jego dostępność. Koszty te zostały przedstawione w tab. 2.

Dane zawarte w tab. 2 pokazują, iż koszt jednostkowy niezbędny do realizacji procedury medycznej wynosi 203,73 zł. Koszt ten nie obejmuje kosztów ogólnego zarządu – m.in. kosztów pracy rejestratorek, pielęgniarek. W spółce koszty te stanowią narzut na koszty procedury w wysokości 12%. Całkowite koszty jednostkowe realizowanej procedury wynoszą zatem 228,18 zł.

Analizowany zakład opieki medycznej na tego typu procedurę zawiera kontrakt z NFZ – jedynym płatnikiem świadczeń medycznych. Na podstawie przedstawionych obliczeń zakład opieki zdrowotnej powinien zakontraktować przedstawioną procedurę medyczną. Rozliczenia z NFZ odbywają się za pomocą punktów, które następnie przeliczane są na gotówkę. NFZ zaoferował przedsiębiorstwu 30 punktów za tę procedurę, co w przeliczeniu daje 246 zł. Na każdym wykonanym zabiegu

**Tabela 2.** Koszty jednostkowe poszczególnych zasobów w przedsiębiorstwie

Lp.	Zasoby	Nazwa kosztu prostego	Wartość miesięczna	Razem koszt zasobu miesięcznie	Koszt jednostkowy (zł)
1	Lekarz okulista	wynagrodzenie z umowy o pracę	5 000,00	5 950,00	87,50
		poходne wynagrodzenia	950,00		
2	Pomieszczenie (gabinet okulistyczny)	amortyzacja	1 300,00	1 912,33	9,56
		media	200,00		
		usługi sprzątnia	216,67		
		podatki i opłaty	190,67		
		zużycie materiałów	5,00		
3	Urządzenia specjalistyczne	ubezpieczenie	30,00	1 963,33	98,17
		amortyzacja	1 833,33		
		ubezpieczenie	100,00		
4	Wyroby medyczne zużywane jednorazowo	soczewka	5,00	8,50	8,50
		krople do rozszerzenia źrenic	2,50		
		żel do wykonania lasera	1,00		
				razem koszt	203,73

Źródło: opracowanie własne.

zakład opieki medycznej osiąga zatem rentowność w wysokości 8%. Podjęto więc decyzję o zakontraktowaniu tego typu zabiegu, zdając sobie sprawę z tego, że taki poziom rentowności wymaga bardzo szczegółowego i prowadzonego w sposób ciągły monitoringu kosztów.

#### 4. Podsumowanie

Przykładowy sposób obliczania kosztów działań jest stosowany w badanym zakładzie opieki zdrowotnej do wszystkich procedur, co stanowi podstawę decyzji o kontraktowaniu usług medycznych, a także kształtowaniu cen usług świadczonych komercyjnie. Stosowanie rachunku kosztów działań umożliwia obiektywną analizę porównawczą rentowności poszczególnych procedur usług medycznych, co umożliwia optymalizację portfela usług medycznych świadczonych przez niepubliczny zakład opieki zdrowotnej.



## Literatura

- Buk H., *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Controlling funkcyjny w przedsiębiorstwie*, red. M. Sierpińska, Oficyna Wydawnicza, Kraków 2004.
- Jarugowa A., Malec W., Sawicki K., *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1995.
- Nowak E., *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2001.
- Nowak E., Wierzbiński M., *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010.
- Świdorska G.K., *Rachunek kosztów w Zakładzie Opieki Zdrowotnej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2011.
- Wieczorek J., *Zrównoważona karta wyników jako instrument zarządzania zakładem opieki zdrowotnej*, [w:] *Współczesne wyzwania strukturalne i menadżerskie w ochronie zdrowia*, red. R. Lewandowski, R. Walkowiak, OWSZLiZ, Olsztyn 2010.

### ACTIVITY-BASED COSTING OF MEDICAL SERVICES AS A BASIS FOR CHOOSING OF EFFECTIVE MEDICAL CONTRACTS

**Summary:** Application of Activity-Based Costing of medical services is a modern idea of costing that allows assessing profitability and effectiveness of medical procedures. The paper presents options of application of such a statement during the decision making process concerning medical contracts selection. The basis for the presented idea is the method of grouping the costs according to processes and operations, i.e. medical procedures. Such a grouping of costs and affiliation of resources with given medical procedures allows obtaining information necessary to make a decision. The management, having the information concerning the utilization of resources necessary to perform specified medical procedure as well as costs of utilization of a given resource by a given cost centre, may optimize company's operations. Allocation of costs to specified procedures and application of proper methods of intermediate costs distribution allows managing medical contracts in an effective way consisting in eliminating the costs of procedures which do not bear any value for a given medical service. The developed idea is applied in the given case study covering the selected medical procedure.

**Keywords:** cost, costing, resources, medical procedure.