

WDROŻENIE RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ W ZAKŁADACH OPIEKI ZDROWOTNEJ – MOŻLIWOŚCI I OGRANICZENIA¹

SABINA ZĄBEK, DOROTA KUCHTA

Streszczenie

Zakłady opieki zdrowotnej funkcjonujące w warunkach rosnącej konkurencji oraz kontraktowania przez Narodowy Fundusz Zdrowia usług zdrowotnych zmuszone są do poszukiwania nowych, skutecznych metod zarządzania oraz narzędzi wspomagających zarządzanie. Zaprezentowany w niniejszej pracy rachunek kosztów działań, odzwierciedla strukturę kosztów ponoszonych przez jednostkę w stopniu większym niż tradycyjne modele rozliczania kosztów. Szczególną uwagę poświęcono możliwości i ograniczeniom wdrożenia rachunku kosztów działań przez zakłady opieki zdrowotnej z uwzględnieniem polskich warunków ich funkcjonowania.

Słowa kluczowe: zakłady opieki zdrowotnej, rachunek kosztów działań, zasoby, działania, obiekty kosztowe, nośniki kosztów

1. Wprowadzenie

Reforma systemu opieki zdrowotnej w Polsce zapoczątkowana w 1989 roku spowodowała przeobrażenia w zasadach funkcjonowania zakładów opieki zdrowotnej. Polskie ustawodawstwo dopuściło możliwość istnienia różnych struktur organizacyjnych i form własności, a także wprowadzania zmian w finansowaniu instytucji opieki zdrowotnej. Ponadto pojawiająca się konkurencja pomiędzy jednostkami wprowadziły konieczność ciągłego poprawiania procesów przez nie wykonywanych. W rezultacie zaistniała potrzeba posiadania przez kadrę zarządzającą coraz dokładniejszych informacji do podejmowania właściwych decyzji. Istotną kategorią ekonomiczną, na temat której zarządzający chcą wiedzieć jak najwięcej są koszty ponoszone przez podmiot w związku z prowadzoną działalnością. Tradycyjne modele rachunku kosztów nie są dostosowane do specyfiki funkcjonowania zakładów opieki zdrowotnej. Przepisy prawa zobligowały te jednostki do prowadzenia rodzajowego i podmiotowo-przedmiotowego układu kosztów. System ewidencji i rozliczania kosztów jednostek medycznych stanowi podstawę między innymi do kalkulacji kosztu usług medycznych, rozliczania zakładu z płatnikiem, kontroli i oceny efektywności działania, poznania czynników kształtujących koszty usług medycznych, prawidłowej alokacji zasobów wewnątrz jednostki, wytyczania planów i programów zdrowotnych, sterowania działalnością jednostki².

¹ Badania wspierane przez Polskie Narodowe Centrum Badań i Rozwoju (NCBiR), w ramach dotacji N R11 0022 06 „Metody kalkulacji kosztów dla uczelni w oparciu o rachunek kosztów działań”.

² Gierusz J., Cygańska M., Budżetowanie kosztów działań w szpitalu, ODiDK, Gdańsk 2009, s. 89–108.

Traktowanie kosztów jedynie przez pryzmat sprawozdań finansowych, do których opracowania zobligowane są zakłady opieki zdrowotnej nie jest najodpowiedniejsze. Zastosowanie rachunku kosztów działań w zakładach opieki zdrowotnej umożliwi nowe spojrzenie na działalność tych jednostek. Rachunek kosztów działań pozwala na odzwierciedlenie przyczynowo-skutkowego łańcucha istniejącego w danym podmiocie. Ponadto traktuje koszty w odmienny od tradycyjnych modeli kalkulacji sposób.

W niniejszej pracy przedstawiono ideę oraz model konceptualny rachunku kosztów działań. Zwrócono uwagę na potrzebę zmian w zakresie kalkulacji kosztów w zakładach opieki zdrowotnej a także przedstawiono możliwości i ograniczenia wdrożenia rachunku kosztów działań w tych jednostkach.

2. Charakterystyka zakładów opieki zdrowotnej

Regulacje prawne dotyczące funkcjonowania opieki zdrowotnej w Polsce wynikają z wielu ustaw i rozporządzeń warunkujących działanie służby zdrowia. Istotnym aktem prawnym, odnoszącym się do zakładów opieki zdrowotnej jest ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 roku o zakładach opieki zdrowotnej. Zgodnie z wymienioną ustawą zakład opieki zdrowotnej jest wyodrębnionym organizacyjnie zespołem osób i środków majątkowych utworzonym i utrzymywanym w celu udzielania świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia³. Zakładem opieki zdrowotnej jest:

- szpital, zakład opiekuńczo-leczniczy, sanatorium, prewentorium, hospicjum stacjonarne, inny niewymieniony z nazwy zakład przeznaczony dla osób, których stan zdrowia wymaga udzielania całodobowych lub całodziennych świadczeń zdrowotnych w odpowiednio urządzonym, stałym pomieszczeniu,
- przychodnia, ośrodek zdrowia, poradnia, ambulatorium,
- pogotowie ratunkowe,
- medyczne laboratorium diagnostyczne,
- pracownia protetyki stomatologicznej i ortodoncji,
- zakład rehabilitacji leczniczej,
- żłobek,
- ambulatorium lub ambulatorium z izbą chorych jednostki wojskowej, Policji, Straży Granicznej, Państwowej Straży Pożarnej, Biura Ochrony Rządu, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz jednostki organizacyjnej Służby Więziennej,
- stacja sanitarno-epidemiologiczna,
- wojskowy ośrodek medycyny prewencyjnej,
- jednostka organizacyjna publicznej służby krwi, inny zakład spełniający warunki określone w ustawie⁴.

Ze względu na organ tworzący zakłady opieki zdrowotnej dzielimy na publiczne oraz niepubliczne. Publiczne zakłady opieki zdrowotnej mogą być prowadzone w formie jednostki budżetowej, zakładu budżetowego lub samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej. Wśród cech charakterystycznych dla zakładów opieki zdrowotnej wyróżnia się:

- trudną ocenę ich działalności wywołaną nieobecnością zysku,

³ Art. 1. ustawy z 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej.

⁴ *Ibidem*.

- odrębne uwarunkowania prawne i polityczne,
- nastawienie na świadczenie usług,
- większe ograniczenia dotyczące celów i strategii,
- mniejszą zależność finansową od klientów nabywających usługi świadczone przez jednostkę,
- odrębny sposób zarządzania,
- występującą przewagę profesjonalistów,
- odrębne uwarunkowania działania wyższego szczebla zarządzania,
- znaczenie wpływów politycznych,
- nieodpowiednią kontrolę zarządzania ⁵.

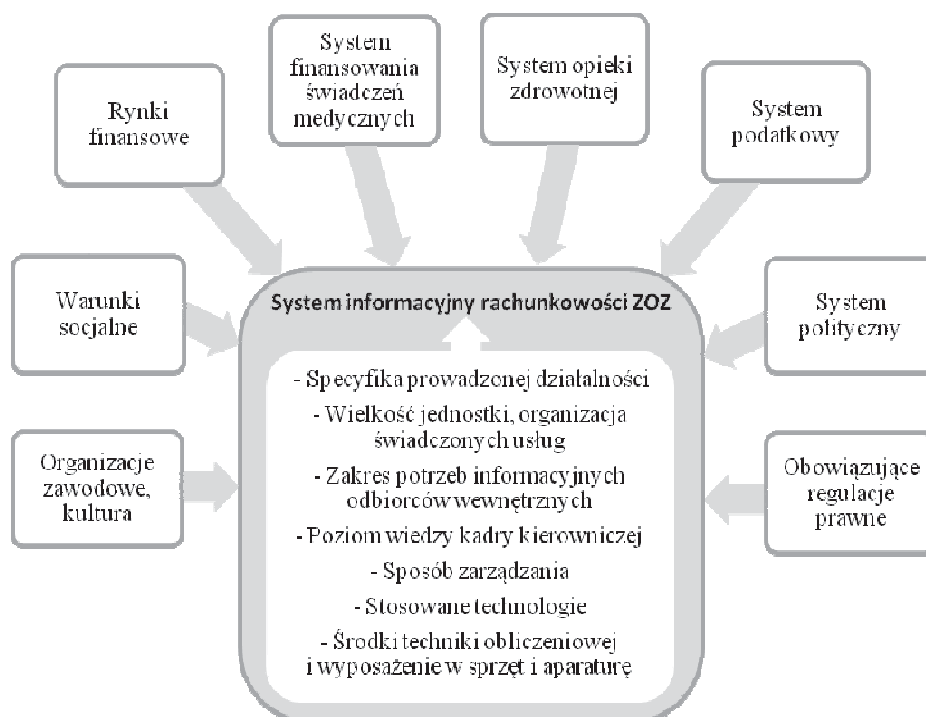
Wypracowany przez publiczne zakłady opieki zdrowotnej zysk przeznaczany jest na realizację celów statutowych. W stosunku do organizacji przemysłowych i nie tylko, zakłady opieki zdrowotnej podlegają odmiennym uwarunkowaniom prawnym i politycznym. Jednostki te nastawione są na świadczenie usług, z tego też powodu zatrudniają wysoko wykwalifikowanych pracowników. W znacznym stopniu ich możliwości wyboru strategii rozwoju są ograniczone. W przypadku tych jednostek występuje mniejsza zależność finansowa od klientów nabywających ich dobra. Wynika ona z faktu nie czerpania przychodów bezpośrednio od konsumentów usług z wyjątkiem tych niefinansowanych ze środków publicznych. Również sposób zarządzania zakładem opieki zdrowotnej jest odmienny, chociażby ze względu na trudniejszy pomiar wyników pracy, czy też występowanie niezależnych od siebie czynności wymagających koordynacji pomiędzy różnymi grupami specjalistów. Należy również wspomnieć o sytuacjach, w których dochodzi do rozmycia odpowiedzialności za zakład opieki zdrowotnej, czym w sposób częściowy można tłumaczyć zadłużenie służby zdrowia. Uprawnienia kierownika zakładu opieki zdrowotnej nie zostały doprecyzowane w obowiązujących przepisach prawa. Ponadto, zakres jego odpowiedzialności w stosunku do np. prezesa spółki jest znacznie mniejszy ⁶.

⁵ Kautscha M. – *Praca zbiorowa pod redakcją, Zarządzanie w opiece zdrowotnej. Nowe wyzwania, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 82–84.*

⁶ *Ibidem.*

3. Specyfika rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej

Obecny system informacyjny rachunkowości zakładu opieki zdrowotnej jest rezultatem działania czynników zewnętrznych i wewnętrznych, które zaprezentowano na rysunku 1.



Rysunek 1. Czynniki zewnętrzne i wewnętrzne wpływające na kształt rachunkowości ZOZ

Źródło: Opracowanie własne na podstawie

<http://www.ieiz.tu.koszalin.pl/dokumenty/wydawnictwo/zeszyty/02/24.pdf>

Rachunek kosztów prowadzony w zakładach opieki zdrowotnej bazuje na ustawie z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (Dz. U. 2002 nr 76, poz. 694 z późn. zm.), krajowych standardach rachunkowości, natomiast w przypadku braku odpowiednich uregulowań krajowych stosuje się standardy międzynarodowe oraz rozporządzeniu Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 roku w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. 1998, nr 164, poz. 1194).

Uzyskanie przez publiczne zakłady opieki zdrowotnej samodzielności oznaczało konieczność stosowania przez nie przepisów ustawy o rachunkowości, zgodnie z którymi zobligowane są do przestrzegania określonych zasad. Podlegają one obowiązkowi rzetelnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej jednostki, opracowując obowiązkowe sprawozdania finansowe.

Wprowadzenie rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicz-

nych zakładach opieki zdrowotnej wywołało konieczność ewidencjonowania kosztów, w sposób umożliwiający kalkulację kosztów jednostkowych świadczeń zdrowotnych. Zgodnie z rozporządzeniem koszty poniesione przez zakład opieki zdrowotnej należy ewidencjonować w układzie rodzajowym oraz według ośrodków kosztów w układzie przedmiotowo-podmiotowym. Rodzajowy układ kosztów grupuje koszty według rodzaju tj. zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty, wynagrodzenia, świadczenia na rzecz pracowników, amortyzacja, pozostałe koszty. Natomiast koszty w układzie podmiotowym grupowane są według ośrodków kosztów, które stanowią wyodrębniony zakres działalności zakładu opieki zdrowotnej. Wyodrębnia się trzy rodzaje ośrodków kosztów:

- **ośrodki kosztów działalności podstawowej**, związane są z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, np. oddziały, poradnie, gabinety zabiegowe,
- **ośrodki kosztów działalności pomocniczej**, związane z wykonywaniem działalności wspomagającej działalność podstawową, np. pralnie, kuchnie,
- **ośrodki kosztów zarządu**, związane z zarządzaniem zakładem opieki zdrowotnej jako całością⁷.

Rodzajowy układ kosztów grupuje jednorodne składniki kosztów. Natomiast układ podmiotowo-przedmiotowy według ośrodka kosztów grupuje koszty według miejsc ich powstania umożliwiając jednoznaczne ich przypisanie nośnikom kosztów wyodrębnionym w danym ośrodku. Ewidencja kosztów w układzie podmiotowo-przedmiotowym prowadzona jest z podziałem na koszty bezpośrednie, które można powiązać z określonym ośrodkiem kosztów na podstawie dokumentów źródłowych oraz koszty pośrednie, w przypadku których nie jest to możliwe. Podział ten wynika z potrzeby określenia związku danego kosztu z nośnikiem. W ośrodkach kosztów wyodrębnia się następujące nośniki kosztów:

- **osobodzień opieki oraz pacjent z przepisanymi mu lekami i procedurami medycznymi**, w przypadku ośrodków kosztów działalności podstawowej będącymi oddziałami,
- **procedury medyczne**, w pozostałych ośrodkach kosztów działalności podstawowej,
- **świadczone usługi**, w ośrodkach kosztów działalności pomocniczej⁸

Natomiast obiekty kosztów w rachunku kalkulacyjnym mogą stanowić:

- **konkretny pacjent,**
- **konkretna jednostka chorobowa według Międzynarodowej Klasyfikacji ICD-10,**
- **przypadek mieszany**⁹.

Kształt rachunkowości zakładów opieki zdrowotnej warunkuje system finansowania świadczeń zdrowotnych, który omówiono we wcześniejszej części pracy. Prawidłowa wycena procedur medycznych oraz leczenia pacjentów może być podstawą zmiany ceny świadczonych usług. Rachunkowość zakładów opieki zdrowotnej determinują również występujące potrzeby informacyjne, przykładowo organy założycielskie są zainteresowane informacją o infrastrukturze zakładu, jego sytuacją majątkową, liczbą realizowanych usług, obsługiwanych pacjentów itd. W związku ze zwiększeniem wachlarza uprawnień decyzyjnych kierowników tych jednostek, wzrosły również

⁷ Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej.

⁸ <http://www.ieiz.tu.koszalin.pl/dokumenty/wydawnictwo/zeszyty/02/24.pdf>.

⁹ *Ibidem*.

ich potrzeby informacyjne. Występuje większe zainteresowanie zasobami, przychodami, kosztami świadczonych usług medycznych, łącznymi kosztami oddziałów, pracowni, laboratoriów, alternatywnych wobec siebie metod leczenia. Istotne stały się również wybór technologii i aparatury medycznej, udoskonalenia realizowanych procesów, wybór świadczonych usług. Współcześnie stosowany w zakładach opieki zdrowotnej rachunek kosztów charakteryzuje się istotnymi ograniczeniami¹⁰.

4. Koncepcja rachunku kosztów działań w zakładach opieki zdrowotnej

Podmiotowo-przedmiotowy układ kosztów stosowany przez zakłady opieki zdrowotnej, oparty na rachunku kosztów pełnych, charakteryzuje się istotnymi ograniczeniami. Wśród najważniejszych wyróżnić należy:

- gromadzenie kosztów jedynie w przekroju ośrodków odpowiedzialności, bez wyróżniania działań i procesów gospodarczych, co jest podstawą współczesnego zarządzania podmiotem gospodarczym,
- uśrednienie kosztów produktów finalnych w wysokim stopniu,
- dostarczanie danych zbyt ogólnych, co uniemożliwia podejmowanie decyzji o charakterze zarządczym¹¹.

Dynamicznie zmieniająca się sytuacja na rynku usług medycznych oraz dążenie jednostek do podniesienia efektywności ich funkcjonowania przyczyniają się do poszukiwania innowacyjnych rozwiązań w zakresie zarządzania. Odpowiedzią na niedoskonałości tradycyjnych modeli rachunku kosztów stało się opracowanie rachunek kosztów działań (ang. Activity Based Costing).

W konstrukcji koncepcji rachunku kosztów do celów zarządzania zakładem opieki zdrowotnej, opartej na rachunku kosztów działań, przyjmuje się następujące założenia:

- koncepcja przedstawia jednolity rachunek kosztów przeznaczony do podejmowania decyzji zarządczych. Oznacza to, że konstruowany rachunek kosztów służy wyłącznie celom wewnętrznym jednostki, ponieważ nie może być wykorzystywany do celów sprawozdawczości. Może on funkcjonować obok obligatoryjnego rachunku kosztów,
- koncepcja oparta jest na metodologii stosowanej w rachunku kosztów działań,
- dane na wejściu do rachunku kosztów działań bazują na grupowaniu kosztów stosowanym w sprawozdawczym rachunku kosztów lub innych źródłach,
- dane na wyjściu prezentowane są w przekroju pacjenta.

Zgodnie z koncepcją rachunku kosztów działań bezpośrednią przyczyną powstawania kosztów są realizowane przez podmiot gospodarczy działania. Realizacja tych działań powoduje zużycie zasobów, czego wartościowym odzwierciedleniem są koszty¹². W literaturze przedmiotu znaleźć można wiele przykładów kalkulacji kosztów według modelu ABC. Jednak w większości z nich wykorzystuje się dwuetapowy model rozliczania kosztów, którego ideę zaprezentowano na poniższym rysunku 2.

Kluczowym pojęciem koncepcji rachunku kosztów działań jest obiekt kosztowy, który rozumiany jest jako obiekt dla którego gromadzi się i liczy koszty. Z punktu widzenia podejmowania

¹⁰ *Ibidem*.

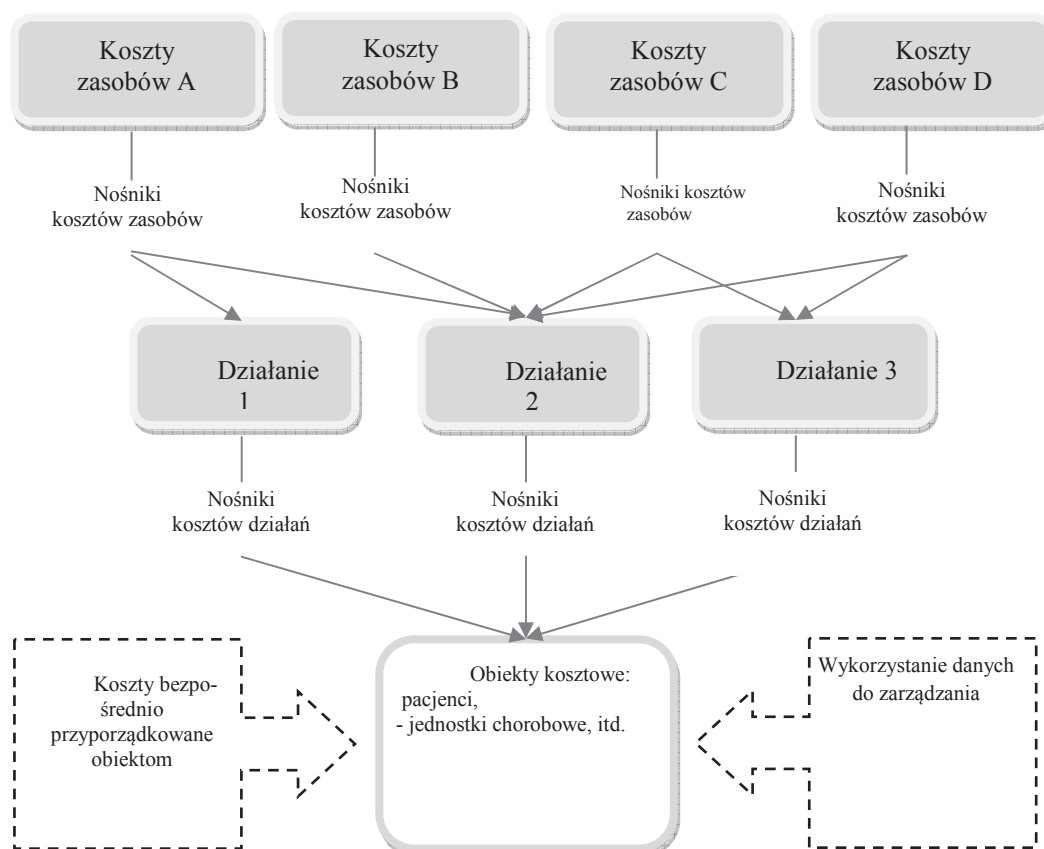
¹¹ Gierusz J., Cygańska M., *Budżetowanie kosztów działań w szpitalu, ODiDK, Gdańsk 2009, s. 89–108.*

¹² Piechota R., *Projektowanie rachunku kosztów działań, Difin, Warszawa, 2005, s. 22–88.*

decyzji w zakładach opieki zdrowotnej istotnym staje się określenie kosztu leczenia pacjenta. Istotne jest również wykazanie różnic w kosztach poszczególnych jednostek chorobowych (astma oskrzelowa, alergiczne zapalenie pęcherzyków płucnych, nowotworów, przepukliny i innych). Kolejnym pojęciem występującym w prezentowanym modelu jest nośnik kosztów działań. Nośnik kosztów działań jest miarą wykorzystania wyodrębnionych działań przez obiekty kosztowe. Przy czym działania definiowane są jako zespół czynności wykonywanych w jednostce, które są ważne z punktu widzenia celów rachunku kosztów. W modelu pojawia się także pojęcie nośnika kosztów zasobów, który jest miarą ilości zasobów wykorzystywanych lub zużywanych przez poszczególne działania. Powinny to być wielkości uwzględniające w sposób najbardziej adekwatny zaangażowane przy wykonywaniu działań określone zasoby. Zasoby definiuje się jako ekonomiczne elementy, które wykorzystywane są do wykonywania działań¹³.

W pierwszym etapie rozliczania kosztów według metody ABC, koszty przepisywane są do działań za pomocą nośników kosztów zasobów. Natomiast w drugim etapie, koszty poszczególnych działań rozliczane są na obiekty kosztowe za pomocą nośników kosztów działań.

¹³ Pojęcia związane z modelem przytoczone za: Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa, 2006, s. 187; Piechota R., *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa, 2005, s. 123; Gierusz J., Cygańska M., *Budżetowanie kosztów działań w szpitalu*, ODiDK, Gdańsk 2009, s. 110.



Rysunek 2. Proces kalkulacji kosztów z użyciem metody ABC

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Piechota R., Projektowanie rachunku kosztów działań, Difin, Warszawa, 2005, s. 22–88.

Poniżej omówiono kilka z przesłanek, dla których wdrożenie systemu ABC w zakładach opieki zdrowotnej jest uzasadnione. Wiedza na temat procesów realizowanych przez zakłady opieki zdrowotnej umożliwiłaby zbadanie zależności przyczynowo-skutkowych występujących pomiędzy działaniami oraz określenie ich wzajemnych powiązań. Ponadto, wzrost wiedzy zarządzających zakładem opieki zdrowotnej oddziaływałby korzystanie na:

- komunikacje lekarzy z pacjentami, lepsze porozumienie lekarza z pacjentem przyczyni się do edukowanie pacjentów w zakresie ich leczenia, a także racjonalizacji ich oczekiwań,
- skupienie uwagi na sposobie zarządzania chorobą pacjenta,
- badanie systemu reguł i obowiązków poszczególnych podmiotów występujących w całej organizacji,

- prognozowanie wpływu interwencji na poszczególne działania,
- opracowanie mapy procesów realizowanych w danej jednostce, a także określenie wkładu poszczególnych uczestników procesu w ostateczne wyjście¹⁴.

Zastosowanie rachunku kosztów działań w zakładach opieki zdrowotnej może być także pomocne w procesie planowania wspierając proces zarządzania budżetem. Uzyskane w oparciu o ten system informacje mogą być również wykorzystywane przy:

- ocenie stopnia zużycia zasobów,
- podziale zasobów pomiędzy poszczególnymi jednostkami organizacyjnymi,
- analizie odchyleń występujących pomiędzy planem a rzeczywistością,
- efektywniejszym wykonywaniu działań,
- identyfikacji działań dodających i niedodających wartości¹⁵.

5. Możliwości i ograniczenia zastosowania rachunku kosztów działań w zakładach opieki zdrowotnej

Wdrożenie rachunku kosztów działań w zakładach opieki zdrowotnej wymaga nie tylko zmiany dotychczas stosowanej przez nie procedury obliczeniowej, lecz także zmiany sposobu ich organizacji. Uruchomienie systemu ABC wymaga zebrania i przetworzenia ogromnej liczby danych. Ze względu na złożoność tej metody osoby wprowadzające dane do systemu muszą zostać odpowiednio przeszkolone. Cała procedura jest czasochłonna i skomplikowana.

Ponadto, proces zbierania danych do systemu oraz ciągła potrzeba jego rozbudowy i aktualizacji są kosztochłonne¹⁶, a występująca potrzeba ciągłego uaktualniania systemu w dłuższym okresie czasu nie pozwala na długotrwałe stosowanie zautomatyzowanych systemów. W związku z implementacją nowego systemu rachunku kosztów kierownicy zakładów opieki zdrowotnej mogą napotkać na opór pracowników, który może doprowadzić do spowolnienia prac. Opór wobec zmian znajduje źródło między innymi w skłonności do strachu przed nowością, niezajomości zasad, niechęci do uczenia, niechęci do osoby odpowiedzialnej za przeprowadzane zmiany, dlatego warto uświadomić wszystkim potrzebę zmian. Wśród problemów związanych z wprowadzeniem modelu ABC wyróżnia się również konieczność dostosowania systemu rachunkowości, zastosowanie dodatkowych działań pomiarowych, analiz. Wszystkie te zmiany związane są z kosztami, kosztowni są doradcy, urządzenia pomiarowe i ich instalacja¹⁷.

Problemy z zastosowaniem modelu ABC mogą wystąpić także przy definiowaniu obiektów kosztowych. Poprawnie jednak ich zdefiniowanie umożliwi analizowanie kosztów poszczególnych grup klientów (pacjentów), realizowanych projektów, komórek organizacyjnych itp. Kwestią problematyczną jest również dobór nośników kosztów, od których uzależniony jest wynik przeprowadzanych kalkulacji. Przyjmując określony nośnik kosztów, przyjmuje się za zgodną relację wykorzystania działań przez obiekty kosztowe¹⁸. Uważa się, że model rachunku kosztów działań

¹⁴ Cinquini L., Miolo Vitali P., Pitzalis A., Campanale C., *Process view and cost management of a new surgery technique in hospital*, *Business Process Management*, Vol. 15 No. 6, 2009, s. 897–898.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ Wroński P., *Nowoczesne metody rachunku kosztów w przedsiębiorstwie. Uwarunkowania i perspektywy*, wyd. Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin, 2005, s. 145.

¹⁷ <http://www.eurofinance.com.pl/index.php?docid=4619&biuletyn=38>.

¹⁸ *Ibidem*.

zastępuje trudność przypisania kosztów pośrednich podmiotom, a następnie ich przypisanie na obiekty kalkulacji, trudnością przypisania kosztów poszczególnym działaniom[8].

Pomimo wad model rachunku kosztów działań generuje wiarygodniejszą, dokładniejszą informację w stosunku do tradycyjnych modeli rachunku kosztów. W tradycyjnych podejściach do rozliczania kosztów wykorzystuje się klucze rozliczeniowe, które zniekształcają informację o kosztach obiektów kosztowych. Natomiast kalkulacja kosztów oparta na działaniach pozwala na bardziej realistyczne ich ustalenie. Istotną zaletą metody jest procesowe spojrzenie na działalność jednostki i zarządzanie działaniami. W jednostkach gospodarczych posiadających tzw. stałe zasoby (maszyny, urządzenia), między innymi w zakładach opieki zdrowotnej, rozbieżności pomiędzy kosztem dostępnych zasobów a ich wykorzystaniem są znaczne. Dzięki wyznaczeniu stopnia zużycia zasobów przez działania możliwe jest określenie działań, które nie wykorzystują w pełni dostępnych zasobów, co w konsekwencji umożliwia ich usprawnienie bądź wyeliminowanie. W tym miejscu należy podkreślić, że należy uważać aby nie wyeliminować tych działań, które tworzą wartość. Kolejna zaleta wdrożenia i wykorzystania rachunku kosztów działań wynika z faktu, iż w celu usprawnienia działalności jednostki niezbędna jest współpraca przedstawicieli różnych jej obszarów działalności, co w konsekwencji prowadzi do integracji pracowników i lepszego systemu motywacyjnego¹⁹.

6. Podsumowanie

W warunkach zaostrzającej się konkurencji oraz kontraktowania przez Narodowy Fundusz Zdrowia usług zdrowotnych jednostki opieki zdrowotnej zmuszone są do poszukiwania nowych, skutecznych metod zarządzania. Przeobrażenia jakie miały miejsce w służbie zdrowia w ciągu ostatnich kilkunastu lat w Polsce sprawiły, że informacje dostarczane przez tradycyjne modele kalkulacji kosztów stały się niewystarczające do podejmowania decyzji zarządczych.

Zaprezentowany w niniejszej pracy rachunek kosztów działań dostarcza użytecznych informacji dotyczących między innymi rodzaju i wielkości zużywanych zasobów, miejsc powstawania kosztów, czy też ich redukcji. Wyróżnione w niniejszej pracy przesłanki wdrożenia rachunku kosztów działań w zakładach opieki zdrowotnej uwidaczniają słuszność zastosowania tej metody. Na jej korzyść przemawia również fakt, że jest ona coraz częściej stosowana w jednostkach medycznych w Europie Zachodniej i Stanach Zjednoczonych.

Pomimo problemów i trudności związanych z wdrażaniem metody ABC korzyści wynikające z jej zastosowania przemawiają na jej korzyść. Implementacja nowych systemów praktycznie zawsze wiąże się z problemami, dlatego też fakt ich występowania nie powinien zniechęcać do stosowania nowych rozwiązań. Ponadto pokonywanie przeszkód przyczynia się do rozwijania pracowników i poszerzania ich wiedzy o działalności jednostki.

¹⁹ Wroński P., *Nowoczesne metody rachunku kosztów w przedsiębiorstwie. Uwarunkowania i perspektywy*, wyd. Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin, 2005, s. 145 oraz Piechota R., *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa, 2005, s. 103–104.

Bibliografia

1. Art. 1. ustawy z 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej.
2. Cinquini L., Miolo Vitali P., Pitzalis A., Campanale C., *Process view and cost management of a new surgery technique in hospital*, Business Process Management, Vol. 15 No. 6, 2009, s. 897–898.
3. Pojęcia związane z modelem przytoczone za: Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa, 2006, s. 187; Piechota R., *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa, 2005, s. 123; Gierusz J., Cygańska M., *Budżetowanie kosztów działań w szpitalu*, ODiDK, Gdańsk 2009, s. 110.
4. Gierusz J., Cygańska M., *Budżetowanie kosztów działań w szpitalu*, ODiDK, Gdańsk 2009, s. 89–108.
5. Kautscha M. – Praca zbiorowa pod redakcją, *Zarządzanie w opiece zdrowotnej. Nowe wyzwania*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 82–84.
6. Piechota R., *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa, 2005, s. 22–88.
7. Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej.
8. Wroński P., *Nowoczesne metody rachunku kosztów w przedsiębiorstwie. Uwarunkowania i perspektywy*, wyd. Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin, 2005, s. 145.
9. Wroński P., *Nowoczesne metody rachunku kosztów w przedsiębiorstwie. Uwarunkowania i perspektywy*, wyd. Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin, 2005, s. 145 oraz Piechota R., *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa, 2005, s. 103–104.
10. <http://www.eurofinance.com.pl/index.php?docid=4619&biuletyn=38>.
11. <http://www.ieiz.tu.koszalin.pl/dokumenty/wydawnictwo/zeszyty/02/24.pdf>.

IMPLEMENTATION ACTIVITY BASED COSTING IN HEALTHCARE CENTERS – POSSIBILITIES AND DIFFICULTIES

Summary

Healthcare centers, functioning in the conditions of growing competition and contracting by the National Health Fund of health services, are forced to keep searching for new, efficient management support tools and methods. The cost calculation described in this article reflects the structure of the costs incurred by the healthcare units to a degree greater than the traditional models. In particular, the paper is focused on possibilities and difficulties of applying activity based costing of healthcare centers with a special attention given to the Polish conditions of their functioning.

Keywords: healthcare centers, Activity Based Costing, resources, activity, cost object, cost drivers

Dorota Kuchta
Sabina Ząbek
Instytut Organizacji i Zarządzania
Politechnika Wrocławska
www.ioz.pwr.wroc.pl
e-mail: sabina.zabek@pwr.wroc.pl
www.ioz.pwr.wroc.pl