

Magdalena Kludacz

Politechnika Warszawska, Kolegium Nauk Ekonomicznych i Społecznych w Płocku

RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ JAKO INSTRUMENT ZARZĄDZANIA SZPITALEM

1. Wstęp

Reforma systemu opieki zdrowotnej wprowadzona w 1999 roku spowodowała konieczność wprowadzenia nowych mechanizmów, niezbędnych do funkcjonowania zakładów opieki zdrowotnej na rynku usług medycznych. Rozwój szpitali zależy obecnie od szybkiego i elastycznego dostosowania się do zmieniających się warunków otoczenia, zwłaszcza do oczekiwań pacjentów, płatników i coraz silniejszego oddziaływania konkurencji. Pojawiła się potrzeba stosowania nowoczesnych instrumentów zarządzania, pozwalających na uzyskanie, gromadzenie i przetwarzanie informacji o kosztach. Jednym z takich instrumentów jest nowoczesny rachunek kosztów; powinien on się stać zasadniczym źródłem informacji do podejmowania prawidłowych decyzji i kontroli ich realizacji.

2. Wady tradycyjnego rachunku kosztów stosowanego w zakładach opieki zdrowotnej

Funkcjonujący w praktyce publicznych zakładów opieki zdrowotnej rachunek kosztów pełnych ma wiele niedomagań, utrudniających jego wykorzystanie w zarządzaniu i podejmowaniu prawidłowych decyzji w obszarze usług medycznych. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 22 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej umożliwiło wkomponowanie układu przedmiotowego kosztów (według obiektów kosztów) w istniejący już układ rodzajowy i funkcjonalno-podmiotowy¹. Umożliwiło to

¹ Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU nr 164, poz. 1194.

budowę takich systemów ewidencyjnych kosztów, które pozwalają na kalkulację kosztów jednostkowych obiektów finalnych (np. procedur medycznych, pacjentów, jednostek chorobowych, osobodni).

W tradycyjnym rachunku kosztów pełne koszty bezpośrednio są przypisywane do obiektów kalkulacyjnych na podstawie dokumentów źródłowych – i nie wzbudza to oczywiście wątpliwości. Problem stanowi natomiast podejście do kosztów pośrednich, rozliczanych na obiekty kosztów za pomocą umownie przyjętych kluczy podziałowych. Warto dodać, że między proporcjonalnie rozliczonymi kosztami pośrednimi a miarą rozliczenia rzadko występuje ścisły związek. Niewłaściwa alokacja kosztów pośrednich powoduje zniekształcenie kosztów jednostkowych zarówno wykonywanych procedur medycznych (np. diagnostycznych), jak i innych obiektów finalnych.

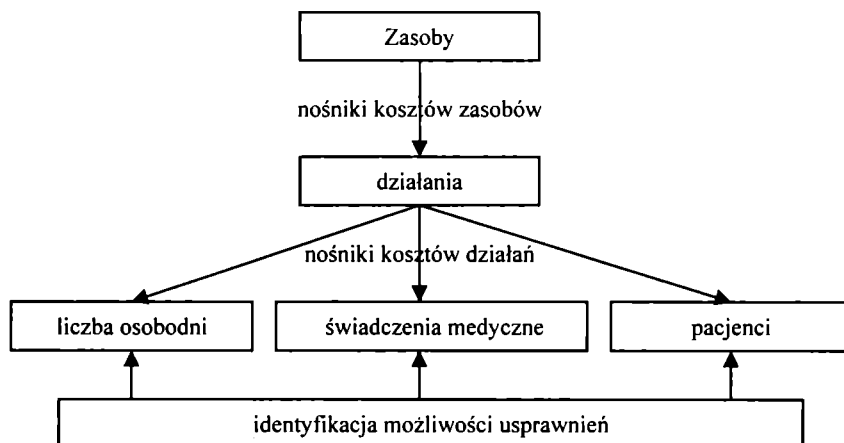
Warto dodać, że proces rozliczania kosztów komplikuje dodatkowo różnorodność świadczeń medycznych wykonywanych w szpitalu oraz uzależnienie doboru technologii leczenia od stanu zdrowia pacjenta. Dlatego przy zastosowaniu tradycyjnej metody liczenia kosztu jednostkowego leczenia pacjenta mogą, w niektórych przypadkach, wystąpić duże różnice między średnim kosztem jednostkowym a kosztem rzeczywistym. Różnice te dotyczą głównie pacjentów, dla których w procesie leczenia wykorzystano drogie procedury medyczne i kosztowną terapię lekową mimo krótkiego czasu przebywania ich na oddziale [5, s. 21]. Przy znacznej dywersyfikacji usług medycznych występuje duża trudność w znalezieniu takiej jednostki miary, która stanowiłaby „prawidłowy” klucz podziałowy do rozliczania kosztów pośrednich.

Niedomagania tradycyjnego rachunku kosztów oraz rosnące zapotrzebowanie na informacje o kosztach, ukierunkowane na procesy decyzyjne wewnątrz szpitali, legły u podstaw poszukiwania doskonalszych metod rozliczania kosztów pośrednich. Nowy model rachunku kosztów powinien umożliwiać adekwatne do rzeczywistości ustalanie kosztów jednostkowych; powinien również zapewniać powiązanie ponoszonych kosztów z przyczynami ich powstawania.

Systemem, który umożliwia dostosowanie rachunku kosztów do potrzeb zarządzania, jest rachunek kosztów działań. Koncepcja tego rachunku została opracowana w połowie lat osiemdziesiątych w USA przez Roberta Kaplana i Robina Coopera. W Europie ze szczególnym zainteresowaniem spotkała się ona w Niemczech, gdzie jest nazywana *Prozesskostenrechnung*, *prozessorientierte Kostenrechnung*. W literaturze polskiej część autorów stosuje nazewnictwo angielskie – np. metoda ABC, a część posługuje się polskimi określeniami: rachunek kosztów działań (procesów) czy procesowy rachunek kosztów [10, s. 203]. W niniejszym artykule pojęcia te będą stosowane zamiennie.

3. Ogólne zasady rachunku kosztów działań

Procesowy rachunek kosztów zakłada, że na działalność jednostki składa się szereg procesów potrzebnych do wytworzenia produktów (usług), które wymagają zużycia określonych zasobów, a zatem generują koszty. W rachunku tym koszty są rozliczane najpierw na działania, a dopiero potem na obiekty finalne. Koncepcja rachunku kosztów ABC odrzuca więc tezę stawianą w tradycyjnym rachunku kosztów, że to produkty stanowią bezpośrednią przyczynę powstawania kosztów. Produkty stwarzają jedynie popyt na realizację określonych działań, a dopiero te działania stanowią bezpośrednią przyczynę zużycia zasobów [7, s. 47]. Założenie, że działania zużywają zasoby, a produkty zużywają działania, jest założeniem fundamentalnym dla koncepcji rachunku kosztów ABC.



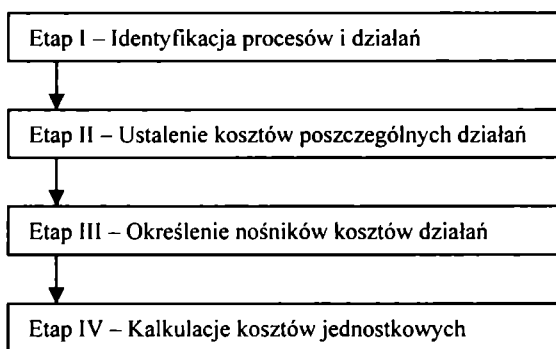
Rys. 1. Rozliczanie kosztów w rachunku kosztów działań

Źródło: opracowanie własne na podstawie [1, s. 13].

Rachunek kosztów działań może stanowić nowoczesną metodę pomiaru i kalkulacji kosztów. Dotyczy on przede wszystkim problematyki rozliczania kosztów pośrednich. Koszty bezpośrednie rozlicza się w ten sam sposób, co w tradycyjnym rachunku kosztów. Celem rachunku kosztów działań jest więc bardziej precyzyjne niż w tradycyjnym rachunku kosztów rozliczenie kosztów pośrednich w powiązaniu z przyczynami, które warunkowały ich powstanie. Rachunek kosztów działań uznaje, że koszty pośrednie są kształtowane przez różnorodne czynniki. Dlatego powinny one być rozliczane na obiekty kosztów za pomocą wielu różnych kluczy podziałowych. Rachunek ten sprzyja odejściu od obowiązującej w tradycyjnym rachunku kosztów pełnych zasady proporcjonalnego rozliczenia kosztów pośrednich na

obiekty finalne. Sposób rozliczania kosztów pośrednich w rachunku kosztów działań przedstawiono na rys. 1.

Początkowo rachunek kosztów ABC był przedmiotem zainteresowania głównie przedsiębiorstw przemysłowych, a następnie zyskał dużą popularność wśród przedsiębiorstw usługowych, w tym również w ochronie zdrowia. Podstawą rachunku kosztów ABC jest postrzeganie szpitala przez pryzmat nie oddziałów, ale procesów i działań niezbędnych do świadczenia usług medycznych. Ponieważ według koncepcji ABC to działania (a nie bezpośrednio produkty) są przyczynami powstawania kosztów, ich właściwe wyodrębnienie w jednostce stanowi punkt wyjścia do zastosowania kalkulacji opartej na działaniach. Kolejne etapy rachunku kosztów działań przedstawiono na rys. 2.



Rys. 2. Etapy rachunku kosztów działań

Źródło: [9, s. 428].

Sporządzając listę (katalog) procesów, można wyróżnić procesy główne oraz działania szczegółowe (częściowe), które ze względu na wzajemne powiązania należą do zakresu określonego procesu głównego. Warunkiem uznania działania za element rachunku kosztów ABC jest jego powtarzalność. W literaturze fachowej działanie jest definiowane jako zbiór powtarzalnych, jednorodnych lub podobnych zdarzeń i czynności wykonywanych w celu realizacji określonej funkcji gospodarczej i powodujących powstawanie kosztów [2, s. 2]. Natomiast proces to powiązany logicznie zbiór współzależnych działań tworzących określony zakres funkcjonowania, który może być przyporządkowany produktom (usługom).

Pojęcia „działanie” i „proces” wybiegają poza tradycyjną strukturę organizacyjną podmiotu gospodarczego. W szpitalu działanie może być wykonywane na jednym oddziale lub może wymagać współpracy kilku oddziałów.

Do głównych procesów związanych z działalnością medyczną szpitala można zaliczyć: diagnozowanie, leczenie zachowawcze, opiekę lekarską i pielęgniarską, rehabilitację, świadczenie usług hotelarskich. Każdy z tych procesów może być

rozpisany na działania o coraz większej szczegółowości. Wszystko zależy od tego, jak zostanie zbudowany system rejestracji danych o kosztach działań. Procesy te mogą być realizowane w różnych ośrodkach kosztów, dysponujących stosowną aparaturą medyczną oraz mających wykwalifikowaną kadrę. Stanowią one podstawę do kalkulacji kosztów obiektów finalnych [3, s. 74]. Działania i czynności, które muszą być wykonane na rzecz pacjentów z określoną jednostką chorobową, powinny wynikać ze standardów postępowania medycznego. Biorąc pod uwagę zasięg oddziaływania, procesy mogą być odnoszone do poszczególnych placówek opieki zdrowotnej (szpitale, przychodnie), typów świadczeń bądź określonych usług i pacjentów – w ten sposób może być tworzona hierarchia działań i procesów.

Po wyodrębnieniu działań każdemu z nich przyporządkowuje się koszty w postaci pul kosztowych. Na tym etapie należy również odpowiedzieć na pytanie, jakie pozycje kosztów można odnieść wprost na dane działanie, a jakie koszty zostaną przypisane w sposób umowny. Warunkiem prawidłowego rozliczenia kosztów pośrednich na działania jest wyznaczenie mierników pozwalających kwantyfikować poszczególne procesy. Ułatwia to połączenie ich w jednorodne grupy w ramach procesów głównych. Warto dodać, że jednostki stanowiące podstawę wymiernej charakterystyki procesów odgrywają rolę nośników kosztów zasobów. Możemy do nich zaliczyć [6, s. 45]:

- udział procentowy czasu przeznaczonego na wykonywanie poszczególnych działań w nominalnym czasie pracy pracowników,
- liczbę pracowników wykonujących poszczególne działania,
- liczbę godzin poświęconą wykonywaniu poszczególnych działań,
- zużycie energii w podziale na określone działania,
- zajmowaną powierzchnię, na której wykonywane jest działanie.

Nośniki kosztów działań umożliwiają powiązania pomiędzy działaniami i obiektami kosztowymi. Miary te są podstawą rozliczania kosztów zgromadzonych w pulach kosztowych działań na obiekty kosztów z nich korzystające. Nośnikami kosztów działań mogą być mierniki ilościowe, wartościowe, jakościowe. Należy podkreślić, że niektórym działaniom można przyporządkować kilka różnych nośników kosztów działań. Ważne jest jednak, aby do kalkulacji wybrać te jednostki miary, które są najodpowiedniejsze.

4. Kalkulacja kosztów w rachunku ABC

Jedną z najważniejszych informacji tworzonych przez rachunek kosztów działań na potrzeby zarządzania jest informacja o koszcie jednostkowym. Ogół czynności i procedur obliczeniowych, które mają na celu ustalenie jednostkowego kosztu wytworzenia obiektu finalnego za pomocą wyróżnionych nośników kosztów, jest określany mianem kalkulacji.

Kalkulacja kosztów zidentyfikowanych działań stanowi ostatni etap rachunku ABC, a obejmuje dwie fazy [3, s. 75]. W pierwszej fazie ustala się koszty jednostkowe działań, dzieląc całkowite koszty działań wykazanych w określonym ośrodku przez liczbę nośników kosztów działań. Do ustalenia kosztów działań obciążających dany obiekt kalkulacyjny konieczne jest pomnożenie stawki kosztów działań przez liczbę jednostek nośnika kosztów danego działania, przypadających na dany obiekt kalkulacyjny.

W drugiej fazie kalkulacji ustala się koszty jednostkowe konkretnego obiektu finalnego szpitala, np. pacjenta, jednostki chorobowej. W tym celu konieczne jest posługiwanie się wykazem [3, s. 75]:

- usług medycznych (rodzajem i liczbą) wykonanych w zakładzie na rzecz określonych pacjentów, zgodnych z przyjętym standardem leczenia; informacje takie są zawarte w dokumentacji medycznej (np. w historii choroby, kartach zleceń, kartach leczenia);
- kosztów bezpośrednich leczenia pacjenta (np. kosztów leków) oraz kosztów poszczególnych cząstkowych usług medycznych, takich jak: opieka pielęgniarska i lekarska, konsultacje, koszty zakwaterowania i wyżywienia wykonane przez różne ośrodki kosztów (w tym pomocnicze i ogólne) na rzecz określonego pacjenta.

Należy podkreślić, że kalkulacja ABC nie eliminuje wszystkich problemów związanych z rozliczaniem kosztów pośrednich i nie wszystkie koszty pośrednie można przyporządkować obiektom finalnym, gdy wykorzystuje się nośniki kosztów działań (odzwierciedlających zapotrzebowanie obiektów finalnych na działania). Zawsze pozostanie pewien procent kosztów pośrednich rozliczany za pomocą tradycyjnych kluczy podziałowych. Procent ten będzie jednak nieporównanie mniejszy niż w tradycyjnych metodach kalkulacji kosztów.

5. Różnice między tradycyjnymi metodami kalkulacji a kalkulacją ABC

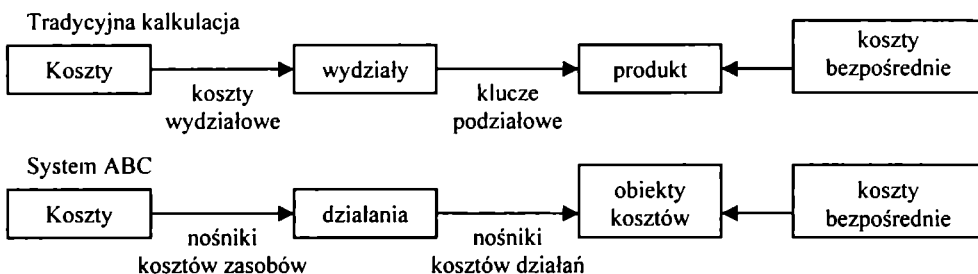
Uproszczone porównanie sposobu rozliczania kosztów w tradycyjnym rachunku kosztów pełnych i według koncepcji ABC przedstawiono na rys. 3.

Wydawać by się mogło, że koncepcja ABC jest technicznie podobna do tradycyjnych metod kalkulacji, gdzie koszty rozlicza się do podstaw obrazujących rozmiary produkcji. Jest to jednak podobieństwo techniczne, a nie koncepcyjne. Oto podstawowe różnice między metodą ABC a tradycyjnymi metodami kalkulacji [4, s. 309]:

1. Liczba i rodzaj stosowanych podstaw rozliczenia kosztów pośrednich. Podczas gdy w tradycyjnej kalkulacji stosuje się co najwyżej dwa klucze rozliczeniowe proporcjonalne do rozmiarów produkcji, w kalkulacji kosztów działań można stosować tyle nośników kosztów, ile wyodrębniono rodzajów działań. W metodzie ABC podstawy rozliczania kosztów pośrednich są więc z dużym prawdopodobieństwem przyczynami powstawania kosztów działań.

2. Cel kalkulacji. Podstawowym celem tradycyjnych metod kalkulacji jest dostarczenie informacji przydatnych głównie do sprawozdawczości finansowej (rachunku zysków i strat, bilansu). Celem kalkulacji ABC jest przygotowanie dokładnych informacji (o kosztach usług medycznych) dla podejmowania decyzji, procesu planowania i kontroli.

3. Charakter podstaw rozliczenia kosztów. W metodach tradycyjnych podstawy rozliczenia kosztów pośrednich są przeważnie wielkościami finansowymi (koszty płac bezpośrednich, koszty materiałów bezpośrednich). W metodzie ABC podstawy rozliczenia kosztów mają często charakter niefinansowy.



Rys. 3. Tradycyjny rachunek kosztów i rachunek kosztów działań

Źródło: [8, s. XV].

Omówione wyżej różnice między rachunkiem kosztów działań a tradycyjnym rachunkiem kosztów pełnych świadczą o przewadze pierwszego podejścia. Stosowanie rachunku kosztów pełnych było właściwe w czasach, gdy większość jednostek gospodarczych wytwarzała ograniczoną liczbę produktów, a koszty bezpośrednie stanowiły dominującą pozycją kosztów wytworzenia. Współczesne szpitale wykonują jednak szeroki asortyment często skomplikowanych procedur medycznych, a udział kosztów pośrednich w strukturze kosztów ogółem jest wysoki. Dlatego istnieje konieczność ich dokładnego ewidencjonowania, rozliczania i kontroli. Taką możliwość daje rachunek kosztów ABC.

6. Rola rachunku kosztów ABC w zarządzaniu szpitalem

Szpitale, jako „firmy usługowe”, są idealnymi kandydatami do wdrożenia rachunku kosztów ABC, nawet lepszymi niż przedsiębiorstwa produkcyjne. W szpitalu wyraźnie widać możliwość wyodrębnienia wykonywanych działań, będących specyficzną kombinacją pracy żywej i uprzedmiotowionej (np. wykonanie określonej operacji na bloku operacyjnym wobec określonego pacjenta). Po wprowadzeniu rachunku ABC, który

będzie umożliwiał ustalanie dokładnych kosztów jednostkowych, decyzje zarządcze będą podejmowane na podstawie dokładnej bazy danych.

Zastosowanie rachunku ABC umożliwia pozyskanie jakościowo nowego „obrazu” kosztów świadczeń medycznych realizowanych w szpitalu. Koszty te cechuje większa precyzja, realność, a posługiwanie się wieloma jednostkami miar kosztów pośrednich powiązanych z przyczynami powstawania kosztów działań pozwala na prawidłowe ustalenie kosztów diagnozowania, leczenia pacjentów, procedur medycznych, przypadków chorobowych. Podstawowym zadaniem rachunku kosztów działań powinna być poprawa efektywności procesów i działań w celu usprawnienia całego szpitala. Rachunek ten powinien stanowić instrument zarządzania i kontroli gospodarności poszczególnych komórek organizacyjnych.

Rachunek kosztów ABC może mieć istotne znaczenie w sterowaniu kosztami działań generujących wartość dodaną, czyli tych działań, których efekty są ważne z punktu widzenia pacjentów. Do tej grupy zalicza się działania związane ze świadczeniem usług medycznych. Ich poziom i jakość wpływają na wartość dostarczaną pacjentom, a więc pośrednio uzależniają możliwość uzyskania odpowiednich cen reprezentujących tę wartość. Z drugiej strony rachunek ABC może być przeznaczony do zarządzania kosztami działań nie wpływających na wypracowanie wartości dodanej. Do działań takich zalicza się obsługę administracyjną i prawną, przetwarzanie danych, prowadzenie spraw kadrowych itp. Jest to podstawowy obszar, który daje możliwość obniżenia kosztów szpitala.

Koncentracja rachunku kosztów ABC na procesach dostarcza informacji do planowania i oceny działalności jednostki, wprowadzenia nowych technologii medycznych czy eliminacji zbędnych działań. Umożliwia także ustalenie cen usług medycznych, co tworzy warunki do prawidłowych rozliczeń z płatnikiem oraz sprzyja właściwej alokacji zasobów.

Oprócz efektów wymiernych w postaci oszczędności kosztów stosowanie rachunku kosztów działań może przynieść także efekty psychologiczne w procesie zarządzania szpitalem (tzn. uruchomić „myślenie kosztowe”, uczyć racjonalnego, świadomego ponoszenia kosztów, dyscyplinować i porządkować).

7. Zakończenie

Tradycyjne metody kalkulacji w rachunku kosztów pełnych są uznawane za nieaktualne i stronicze, a więc w obecnych warunkach nie odpowiadają potrzebom zarządzania szpitalem. Takie metody były odpowiednie w czasach, gdy działalność podmiotów była nieskomplikowana, a koszty materiałów i płac bezpośrednich stanowiły dominującą pozycję kosztów wytworzenia. Obecne w większości szpitali usługi medyczne charakteryzuje wieloraki i różnorodny asortyment oraz znaczny udział kosztów pośrednich w strukturze kosztów całkowitych. Oznacza to, że sto-

sowane metody kalkulacji powinny przede wszystkim prawidłowo rozwiązywać problemy związane z kosztami pośrednimi. Koncepcja rachunku kosztów ABC określa nowe zasady kalkulacji kosztów pośrednich, służy zatem do dokładnego ustalenia wielkości kosztów jednostkowych.

LITERATURA

- [1] Czakon W., Jakubiec I., *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002 nr 5.
- [2] Gierusz J., *Rachunek kosztów działań*, [w:] *Rachunek kosztów w praktyce*, Verlag Dashoffer, Warszawa 1999.
- [3] Hass-Symotiuk M., *Procesowy rachunek kosztów jako narzędzie kalkulacji kosztów usług medycznych w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” 1999 nr 53.
- [4] Jaruga A.A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza, koncepcje i zastosowania*, Absolwent, Łódź 1999.
- [5] Lewandowski H., *Wykorzystanie rachunku kosztów działań w służbie zdrowia*, „Rachunkowość w Jednostkach Ochrony Zdrowia” 2003 nr 1.
- [6] Miller J., A., Pniowski K., Polakowski M., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG Press, Warszawa 2000.
- [7] Ohl I., *Rachunek kosztów działań w jednostkach służby zdrowia*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” 1999 nr 49.
- [8] Porębski R., *Nowoczesna metoda zarządzania kosztami ZOZ. Rachunek kosztów działań*, „Służba Zdrowia” 2002 nr 79-82.
- [9] Sobańska I., *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- [10] *Zarządcze aspekty rachunkowości*, red. T. Kiziukiewicz, PWN, Warszawa 2003.

APPLICATION ACTIVITY – BASED COSTING TO HOSPITALS

Summary

The purpose of this paper is to emphasise the important role of costing system in a decision making process in hospitals. The traditional methods that are used to determine product cost, very often produce wrong information. Thus sometimes managers can make mistakes in their decisions. The article presents a new costing system – ABC that could afford appropriate information about costs of the medical services delivered to the patients. It has been developed by R. Caplan and R. Cooper. ABC systems are designed on the premise that products require „activities” and that these activities, in turn, consume „resources”. Activity-based costing is an advanced cost calculation technique that allocates resource costs to products based on activity consumption. Every step of proposed ABC system has been presented in the article. Applying ABC could benefit hospitals in several ways. Apart from providing realistic cost information, ABC could help hospitals improve the quality of their medical services and, at the same time, reduce costs.