

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 343

Modele zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukow
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-465-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Anna Balicka: Benchmarking a konkurencyjność przedsiębiorstwa	13
Piotr Bednarek: Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań	31
Renata Biadacz: Przesłanki uwzględniania kosztów środowiskowych w MŚP w dobie zrównoważonego rozwoju	42
Anna A. Bialek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Krytyczna analiza kalkulacji kosztów kształcenia w szkołach wyższych w Polsce	52
Halina Buk: Wpływ dokonań jednostek zależnych na wyniki finansowe grupy kapitałowej	69
Jolanta Chluska: Rachunek kosztów standardowych w procesach decyzyjnych podmiotów leczniczych	77
Halina Chłodnicka: Sprawozdanie finansowe a pomiar efektów działalności przedsiębiorstwa w zagrożeniu kontynuacji działania	87
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Pomiar dokonań w działalności ubezpieczeniowej	102
Marlena Ciechan-Kujawa: Funkcja doradcza audytu zewnętrznego i perspektywy jej rozwoju	114
Dorota Czerwińska-Kayzer: Propozycja systemu wskaźników rentowności uwzględniającego płynność finansową.....	125
Michał Dyk: Kompetencyjna teoria firmy na przykładzie KPMG	134
Izabela Emerling: Rachunek kosztów a nowoczesne zarządzanie przedsiębiorstwem.....	143
Beata Iwasieczko: Modele biznesowe i ocena czynników ich efektywności.....	154
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami uczelni niepublicznych w świetle wyników badań	164
Elżbieta Jaworska: Specyfika zarządzania błędami w przedsiębiorstwie	173
Jacek Jaworski: Znaczenie informacji o kosztach dla zarządzania małym przedsiębiorstwem w opiniach menedżerów	183
Magdalena Jaworzyńska: Powiązanie modeli biznesowych z zarządzaniem strategicznym w zakładzie opieki zdrowotnej.....	192
Marcin Jędrzejczyk: Zyskowność a produktywność w procesie pomiaru dokonań podmiotu gospodarczego	202
Ilona Kędzierska-Bujak: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie wspierające komunikowanie i realizację strategii przedsiębiorstwa	211

Bartosz Kołodziejczuk: Zarządzanie kosztami z wykorzystaniem metody <i>hoshin kanri</i>	220
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	230
Zbigniew Korzeb: Redukcja kosztów osobowych jako element synergii operacyjnej w fuzjach i przejęciach banków komercyjnych.....	241
Mariola Kotłowska: Wpływ statystycznej analizy procesów na kreowanie wartości przedsiębiorstwa.....	249
Robert Kowalak: Produkcyjne mierniki dokonań w sprawozdawczości zarządczej.....	264
Marcin Kowalewski: Pomiar dokonań podporządkowany zasadom <i>lean management</i>	273
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Koszty infrastruktury w kalkulatorze kosztów kształcenia szkół wyższych.....	282
Justyna Kujawska: Koszty niewykorzystanych zasobów na oddziale szpitalnym.....	295
Paweł Kuźdowicz: Model ewidencyjny rachunku kosztów i dokonań w systemie ERP.....	304
Dorota Kuźdowicz: Rachunek kosztów planowanych źródłem informacji zarządczej.....	315
Zbigniew Leszczyński: Analiza łańcucha wartości jako narzędzie redukcji kosztów w średnim przedsiębiorstwie produkcyjnym zarządzanym procesowo.....	324
Agnieszka Lew: Planowanie i rozliczanie kosztów projektów.....	336
Grzegorz Lew: Rachunek kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych.....	344
Tomasz Lewandowski: Wykorzystanie informacji na potrzeby zarządzania kosztami w branży motoryzacyjnej.....	354
Mariusz Lisowski: Metoda <i>Data Envelopment Analysis</i> (DEA) w ocenie efektywności podmiotów.....	364
Małgorzata Macuda: Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala.....	376
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: Wykorzystanie <i>lean accounting</i> w zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa.....	386
Jarosław Mielcarek: Analiza istotnych elementów rachunku kosztów docelowych.....	401
Daria Moskwa-Bęczkowska: Zarządzanie procesowe i jego przydatność do zarządzania kosztami uczelni publicznej.....	417
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Specyfika zrównoważonej karty dokonań w podmiotach leczniczych.....	431
Andrzej Niemiec: Możliwość normalizacji pomiaru osiągnięć na przykładzie miar stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem kurierskim.....	440
Maria Nieplowicz: Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w mieście na przykładzie Urzędu Miasta w Hrubieszowie.....	452

Edward Nowak: Koszty w różnych sytuacjach działalności jednostek gospodarczych.....	462
Piotr Oleksyk: Ewaluacja w działalności jednostki samorządu terytorialnego	470
Ryszard Orliński: Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach ...	478
Michał Poszwa: Zarządzanie kosztami podatkowymi w przedsiębiorstwie	487
Sabina Rokita: Rachunek kosztów działań i analiza wartości kosztów ogólnych jako metody alokacji kosztów pośrednich na projekty.....	496
Wanda Skoczylas: Pomiar dokonań w przedsiębiorstwach sieciowych handlu hurtowego i detalicznego pojazdami samochodowymi i naprawy pojazdów samochodowych	506
Magdalena Szydelko: Benchmarking we wspomaganiu monitoringu procesów na tle podejścia procesowego	519
Alfred Szydelko: Koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych jako kategoria zarządcza.....	529
Joanna Świerk: Koncepcja strategicznej karty wyników w zarządzaniu strategią rozwoju miasta Lublina	538
Piotr Urbanek: Problem agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią publiczną.....	550
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu.....	559
Marcin Wierzbiński: Determinanty konieczności wdrożenia rynku zdolności wytwórczych w energetyce	570
Beata Zaleska: Kalkulacja kosztu jednostkowego procedur medycznych w szpitalu X	582

Summaries

Anna Balicka: Benchmarking vs. competitiveness of an enterprise	30
Piotr Bednarek: Self-assessment of internal auditing in Poland: state of the art and further research perspectives	41
Renata Bładacz: Prerequisites for including environmental costs of SMEs in the era of sustainable development	51
Anna A. Białek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Critical analysis of the higher education costing in Poland.....	68
Halina Buk: Influence of subsidiaries performance on financial results of a consolidated group	76
Jolanta Chluska: Standard costing in decision-making processes of healthcare units	86
Halina Chłodnicka: Financial statement vs. measurement of performance results of an enterprise in the threat of actions continuation	101
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Performance measurement in insurance activity.....	113

Marlena Ciecchan-Kujawa: The advisory function of the external audit and its perspectives	124
Dorota Czerwińska-Kayzer: A proposition to linking financial liquidity with a return on sales ratio system.....	133
Michał Dyk: KPMG as an example of competence company.....	142
Izabela Emerling: Cost accounting and modern company management.....	153
Beata Iwasieczko: Business models and evaluation of the factors of their effectiveness	162
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budgeting as a tool of costs management in non-public higher education institutions (HEIs) in view of the research results.....	172
Elżbieta Jaworska: Specificity of error management in an enterprise	182
Jacek Jaworski: Importance of information on costs in small enterprise management in managers' opinions.....	191
Magdalena Jaworzyńska: Linking business models with strategic management in health care organization.....	201
Marcin Jędrzejczyk: Profitability vs. productivity in the process of assessment of the company achievements	210
Ilona Kędzierska-Bujak: Balanced Scorecard as a tool supporting the communication and implementation of the company strategy.....	219
Bartosz Kołodziejczuk: Cost management by <i>hoshin kanri</i> method	229
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for revenues and profit in building construction enterprises.....	239
Zbigniew Korzeb: Reduction of personnel costs as an element of operating synergy in mergers and acquisitions of commercial banks.....	248
Mariola Kotłowska: Impact of statistical analysis of processes on the creation of corporate value	263
Robert Kowalak: Production performance indicators in management reports.....	272
Marcin Kowalewski: Performance measurement subordinated to lean management	281
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Infrastructure costs in the calculator of teaching costs of universities	294
Justyna Kujawska: Costs of unused resources in a hospital ward	303
Paweł Kuźdowicz: Recording model of cost and achievement accounting in an ERP system.....	314
Dorota Kuźdowicz: Planned cost accounting as a source of management information	323
Zbigniew Leszczyński: Value chain analysis as a tool for cost reduction in the process-based middle enterprise model.....	335
Agnieszka Lew: Planning and accounting projects costs.....	343
Grzegorz Lew: Logistics cost accounting in trade enterprises.....	353
Tomasz Lewandowski: Use of information for cost management in the automotive industry	363

Mariusz Lisowski: Data Envelopment Analysis (DEA) – a method for measuring efficiency	375
Małgorzata Macuda: Diagnosis-Related Groups in hospital's costs and results account.....	385
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: The use of lean accounting in performance management	400
Jarosław Mielcarek: Analysis of target costing relevant elements	416
Daria Moskwa-Bęczkowska: Process management and its usefulness to cost management of public university	430
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Distinctive features of Balanced Scorecard in health care organizations	439
Andrzej Niemiec: The possibility of standardization of performance measurement on the example of measures used in the management of courier company	451
Maria Nieplowicz: The use of the Balanced Scorecard for the city on the example of the city of Hrubieszów	461
Edward Nowak: Cost at various stages of company operation.....	469
Piotr Oleksyk: Evaluation in activity of local government units	477
Ryszard Orliński: The use of target costing in hospitals.....	486
Michał Poszwa: Tax cost management in a company	495
Sabina Rokita: Activity based costing and the analysis of general costs value as methods of allocation of indirect costs on projects	505
Wanda Skoczylas: Performance measurement in network-centric companies of wholesale and retail trade of vehicles and automotive repair of motor vehicles .	518
Magdalena Szydelko: Benchmarking in supporting monitoring of processes against the background of the process approach	528
Alfred Szydelko: Fixed costs of unused normal capacity production as a category of management.....	537
Joanna Świerk: The Balanced Scorecard in the process of managing the development strategy of the city of Lublin	549
Piotr Urbanek: Agency problem in the decentralized model of management in a public university	558
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Comparative analysis of the use of different cost accounting concepts in management.....	569
Marcin Wierzbiński: The determinants of introducing the capacity market in energy industry	581
Beata Zaleska: Calculation of the unit costs for medical procedures in X hospital (case study).....	591

Małgorzata Macuda

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

e-mail: malgorzata.macuda@ue.poznan.pl

JEDNORODNE GRUPY PACJENTÓW W RACHUNKU KOSZTÓW I WYNIKÓW SZPITALA

Streszczenie: Finansowanie świadczeń zdrowotnych w Polsce odbywa się z zastosowaniem Jednorodnych Grup Pacjentów. Celem artykułu jest prezentacja i analiza dotychczasowej roli, jaką odgrywają Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala. Wnioski płynące z oceny obecnego stanu rzeczy skłoniły autorkę do zaproponowania wykorzystania Jednorodnych Grup Pacjentów w większym zakresie, w szczególności w odniesieniu do strumienia kosztów.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, rachunek kosztów i wyników, Jednorodne Grupy Pacjentów, szpital.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.35

1. Wstęp

Jednorodne Grupy Pacjentów (JGP) stanowią podstawę kontraktowania i finansowania świadczeń zdrowotnych w Polsce od 1 lipca 2008 r.¹ Rozliczenie odbywa się pomiędzy płatnikiem, czyli Narodowym Funduszem Zdrowia, a świadczeniodawcą² (szpitalem) według zryczałtowanych taryf przypisanych jednorodnym zarówno klinicznie, jak i z ekonomicznego punktu widzenia (kosztowo) przypadkom choroby-

¹ Zarządzenie Prezesa NFZ z 11 czerwca 2008 r.; Komunikat Prezesa NFZ z 23 lipca 2008 r.

² Na potrzeby artykułu autorka używać będzie zamiennie pojęć „świadczeniodawca” i „szpital”, mimo iż termin świadczeniodawca ma szersze znaczenie. Świadczeniodawcą bowiem można nazwać zarówno szpital, przychodnię, ośrodek rehabilitacyjny, laboratorium diagnostyczne, pracownię o charakterze medycznym, sanatorium czy też hospicjum, niezależnie od organu założycielskiego (ministerstwo, samorząd terytorialny, stowarzyszenie, związek wyznaniowy itd.), grupową praktykę lekarską lub pielęgniarską, osoby wykonujące zawód medyczny w ramach indywidualnej praktyki, jak i jednostki gospodarcze zajmujące się zaopatrzeniem w środki pomocnicze i przedmioty medyczne. Podmiotem rozważań w niniejszym artykule jest szpital. Autorka celowo unika definicji ustawowych. Termin „świadczeniodawca” ma charakter uniwersalny i ponadczasowy (niezależny od ewentualnych zmian w ustawodawstwie), który nie pozostawia wątpliwości co do swego znaczenia.

wym, które tworzą określone grupy pacjentów. Szpital uzyskuje zatem przychody ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych według Jednorodnych Grup Pacjentów. Przyporządkowanie do poszczególnych JGP odpowiada klasyfikacji medycznej, pozwala na określenie wykorzystywanych w trakcie leczenia zasobów materiałowych, rzeczowych oraz osobowych, przez co możliwe jest oszacowanie poziomu kosztów ponoszonych podczas realizacji świadczeń zdrowotnych na rzecz pacjentów z danych grup. Wprowadzenie Jednorodnych Grup Pacjentów miało na celu powiązanie finansowania świadczeń zdrowotnych z rzeczywistymi kosztami ich wytworzenia, ograniczenie możliwości oderwania rozliczeń finansowych od faktycznie realizowanej z punktu widzenia medycznego terapii, a także obligatoryjne stosowanie klasyfikatorów (ICD-10³, ICD-9-CM⁴) na potrzeby jednolitego kodowania przypadków chorobowych, ewentualnych modyfikacji sposobu rozliczania świadczeń zdrowotnych w przyszłości, jak i do celów statystycznych. Celem artykułu jest przedstawienie aktualnego zakresu wykorzystania Jednorodnych Grup Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala oraz zaproponowanie dodatkowych możliwości zastosowania JGP w tym obszarze rachunkowości.

2. Jednorodne Grupy Pacjentów

Koncepcja Jednorodnych Grup Pacjentów⁵ sięga lat 70. XX w., kiedy to naukowcy Uniwersytetu Yale w Stanach Zjednoczonych (Robert Fetter, John Thompson, Ronald Miller, Richard Averill i Jean Freedman) dokonali analizy statystycznej danych 1 700 000 pacjentów wypisanych ze szpitali w New Jersey, na podstawie której opracowali w 1983 r. pierwszą wersję Jednorodnych Grup Pacjentów, w oryginale o nazwie *Health Care Financing Administration – Diagnosis-Related Groups* (HCFA-DRG), która miała służyć standaryzacji świadczeń zdrowotnych i zawierała 493 grupy diagnostyczne [NFZ 2008, s. 4]. Przyporządkowanie pacjentów do poszczególnych grup zależało od następujących czynników: danych medycznych (rozpoznanie, procedury), danych demograficznych (wiek, płeć) oraz zużycia zasobów (poniesionych kosztów, czasu hospitalizacji). Wprowadzona w życie w USA w 1983 r. HCFA-DRG zastąpiła dotychczasową miarę świadczenia zdrowotnego, jaką był osobodzień, krytykowany ze względu na swój niejednorodny charakter i niemożność rzeczywistego odzwierciedlenia złożoności choroby pacjenta.

³ *International Statistical Classification of Diseases and Related Health Problems*, w skrócie *International Classification of Diseases*, czyli Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych stanowiąca zbiór kodów dotyczący grup zachowawczych (klasyfikacja przypadków chorobowych według rozpoznania).

⁴ *Clinical Modification* (modyfikacja kliniczna), czyli Międzynarodowa Klasyfikacja Procedur Medycznych stanowiąca zbiór kodów dotyczący grup zabiegowych (klasyfikacja przypadków chorobowych według procedury medycznej).

⁵ *Diagnosis-Related Groups* (DRG) – grupy powiązane diagnostycznie (elementy należące do danej grupy, czyli pacjentów, łączy podobna diagnoza).

Naukowcy amerykańscy wybrali zatem diagnozę medyczną⁶ jako główne kryterium klasyfikacji pacjentów do poszczególnych jednorodnych grup pacjentów, gdyż jest zawsze łatwo dostępna oraz odzwierciedla znaczną liczbę informacji, choćby takich jak przyczyny i objawy choroby, możliwe sposoby jej leczenia czy wykorzystane w tym celu środki medyczne. Ponadto, diagnoza medyczna jest zrozumiała, a także jednoznaczna z punktu widzenia terminologii medycznej niezależnie od szpitala, w którym zostanie postawiona. Ma charakter ponadczasowy, jako że od wieków była stawiana, aby móc leczyć chorych i dziś w dalszym ciągu obligatoryjnie poprzedza proces leczenia każdego pacjenta. Żaden lekarz nie przystępuje do leczenia chorego bez uprzedniego postawienia diagnozy medycznej. Ze względów praktycznych przyjęto dodatkowe kryterium – czas pobytu pacjenta w szpitalu. Bierze się je pod uwagę w celu ustalenia przybliżonego zużycia niezbędnych w trakcie leczenia zasobów. Wartość tego zużycia w dużej mierze zależy od czasu hospitalizacji, ponieważ dłuższy pobyt pacjenta w szpitalu pociąga za sobą wzrost zużycia leków, opatrunków, żywności, a także wymaga czasu i wysiłku personelu medycznego, głównie opieki pielęgniarskiej.

U podstaw koncepcji Jednorodnych Grup Pacjentów leży przekonanie, iż mimo tego, że każdy pacjent stanowi odrębny przypadek kliniczny, sposób jego leczenia może mieć wiele cech wspólnych z przypadkami innych pacjentów. Podobne może być wykorzystanie w trakcie leczenia zasobów rzeczowych (sprzętu medycznego, specjalistycznej aparatury), materiałowych (leków, opatrunków, sprzętu jednorazowego użytku – igieł, strzykawek, a także żywności) oraz zasobów osobowych (wykonawczego zespołu pracowników, czyli personelu medycznego – lekarzy, pielęgniarek). W konsekwencji rodzaj i wielkość kosztów generowanych w trakcie realizacji świadczeń zdrowotnych na rzecz różnych pacjentów, ale co ważne przyporządkowanych do tej samej jednorodnej grupy pacjentów, są bardzo zbliżone [Macuda 2006, s. 95].

Dalsze prace nad koncepcją JGP doprowadziły do wprowadzenia coraz bardziej szczegółowych kryteriów różnicowania grup, czego rezultatem było opracowanie zbiorów kodów rozpoznań (ICD-10) oraz zbiorów kodów procedur (ICD-9-CM), tzw. systemu kodowania. Rozpoznanie choroby każdego pacjenta i rodzaj zastosowanego leczenia, a co za tym idzie, przypisanie go do danej jednorodnej grupy pacjentów, rejestruje się w formie rozpoznania podstawowego (zasadniczego) oraz ewentualnych rozpoznań współistniejących i powikłań. ICD-10 spełnia funkcję nadrzędną w stosunku do ICD-9. Ta ostatnia określa następnie odpowiednią procedurę medyczną, jaką należy wobec pacjenta wykonać (oraz procedury dodatkowe, jeśli to konieczne). W każdym przypadku kodowanie rozpoznań powinno być zgodne z faktycznym stanem zdrowia pacjenta.

⁶ Diagnoza medyczna rozumiana jest jako „rozpoznanie choroby na podstawie analizy stanu chorego, uzyskanej za pomocą dostępnych metod badania: wywiadu lekarskiego, badań fizykalnych i badań dodatkowych” [Encyklopedia powszechna 1974, s. 589].

ICD-10 jest uniwersalna, ale nie statyczna. Podlega bowiem ciągłym modyfikacjom. Obecnie obowiązująca jest jej X Rewizja, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1993 r., po uprzednim uzyskaniu akceptacji na Międzynarodowej Konferencji dotyczącej X Rewizji Międzynarodowej Klasyfikacji Chorób (zorganizowanej przez Światową Organizację Zdrowia w głównej siedzibie Organizacji w Genewie w 1989 r.) oraz przyjęciu jej przez 43 Światowe Zgromadzenie Zdrowia [*Międzynarodowa Statystyczna...* 1994, s. 11]. Klasyfikacja X Rewizji utrzymuje tradycyjną strukturę poprzednich rewizji, lecz zmienia schemat kodowania z numerycznego na alfa-numeryczny (kod składa się z jednej litery, po której następują trzy cyfry), co stanowi główną innowację. Zapewnia to większe możliwości kodowania (uzyskano w ten sposób ponaddwukrotnie większą liczbę możliwych kodów w porównaniu z IX Rewizją) i umożliwia dokonanie kolejnych rewizji w przyszłości bez konieczności niszczenia dotychczasowego systemu numeracji [*Międzynarodowa Statystyczna...* 1994, s. 20, 21]. Obecnie istnieje w klasyfikacji ICD-10 około 15 000 możliwych rozpoznań podstawowych, ponadto uwzględniane są dodatkowo rozpoznania współistniejące i powikłania [Brook 2000]. Kolejna rewizja Międzynarodowej Statystycznej Klasyfikacji Chorób i Problemów Zdrowotnych przewidziana jest na 2015 r.

Narodowy Fundusz Zdrowia dokonał wyceny Jednorodnych Grup Pacjentów w systemie punktowym i na jej podstawie dokonuje refundacji. Wartość punktowa wynika z analizy informacji kosztowych uzyskiwanych od reprezentatywnej grupy świadczeniodawców realizujących dany rodzaj świadczeń, np. szpitali. Wartość punktowa to zryczałtowana stawka w złotych ustalona dla każdej JGP, odzwierciedlająca uśrednione, rzeczywiste koszty leczenia przyporządkowanego do niej pacjenta. Cena za zrealizowane świadczenie zdrowotne jest iloczynem wartości punktowej danej grupy i wartości punktu w złotych. Wartość punktu wynosi 52 zł, niezależnie od stopnia referencyjności szpitala i jego geograficznego położenia.

Podsumowując, podstawowe cechy Jednorodnych Grup Pacjentów są następujące:

- każda grupa ma znaczenie kliniczne, które wynika ze zbliżonego sposobu leczenia oraz określoną charakterystykę leczonych pacjentów (co do czasu pobytu w szpitalu, rodzaju wykonanych procedur medycznych, podanych leków itd.);
- poszczególne jednorodne grupy pacjentów obejmują swym zasięgiem pacjentów o podobnej kosztocłonności, w sensie zużycia zasobów materiałowych, sprzętowych i osobowych szpitala związanych z hospitalizacją danego pacjenta;
- każda jednorodna grupa pacjentów jest definiowana na podstawie ogólnodostępnych danych pozyskiwanych na bieżąco i występujących w dokumentacji szpitala, które odnoszą się do stanu pacjenta lub zastosowanego leczenia;
- każda z grup spełnia warunek minimalnej liczby wystąpień w skali kraju – w polskich warunkach nie mniej niż 300 przypadków w ciągu roku, i/lub sumarycznej wartości świadczeń powyżej 1,5 mln złotych [*Jednorodne Grupy...* 2008, s. 70, 71];
- w JGP funkcjonują sekcje powiązane z obszarem klinicznym lub dziedziną medycyny, np. choroby układu pokarmowego czy położnictwo, co ma charakter

porządkujący, w obrębie sekcji zaś grupy uporządkowane są zgodnie z wartością taryf od największych do najmniejszych oraz według narządów lub miejsc anatomicznych (części ciała);

- grupy zachowawcze związane są z leczeniem określonego schorzenia lub stanem klinicznym;
- grupy zabiegowe podzielono (gdzie było to możliwe) na kompleksowe, duże, średnie i małe;
- każda z jednorodnych grup zdefiniowana jest poprzez związane z nią rozpoznanie z listy rozpoznań ICD-10 dla grup zachowawczych oraz/lub procedurę z listy procedur ICD-9-CM dla grup zabiegowych [NFZ 2008, s. 36].

3. Rachunek kosztów i wyników szpitala

I. Sobańska pisze, iż rachunek kosztów dostarcza informacji o kosztach, przychodach i wynikach dla procesów zarządzania, realizowanych w krótkim i długim okresie [Sobańska (red.) 2003, s. 78]. Zwraca przy tym uwagę, iż z obserwacji praktyki wynika, że najczęściej rachunek kosztów utożsamiany jest niesłusznie tylko z jednym strumieniem – strumieniem kosztów. Jej zdaniem „lepszą nazwą dla rachunku kosztów, tzn. która by zapewniała prawidłowe rozumienie zakresu mierzonych przez niego strumieni, będzie określenie rachunek kosztów i wyników”. Według J. Kuchmacza [2014, s. 9] „retrospektywnie i prospektywnie zorientowany rachunek kosztów, powiązany z rachunkiem wyników (rezultatów działań), stanowi istotny element struktury systemu zarządzania jednostką gospodarczą”. Uważa on, iż znaczenie informacji zawartych w prowadzonych *ex post* i *ex ante* rachunkach kosztów i wyników ujawnia się w ocenie podjętych decyzji, w kontroli ich realizacji oraz przy podejmowaniu decyzji dotyczących przyszłości. Przenosząc sformułowania teoretyczne na grunt opieki zdrowotnej, rachunek kosztów i wyników szpitala powinien, dzięki odpowiedniej strukturze informacyjnej, wspomagać zarządzanie nim poprzez dostarczanie zarządzającym danych o kosztach, przychodach i w rezultacie o wyniku finansowym szpitala. Ma zatem m.in. ułatwiać podejmowanie trafnych decyzji ekonomicznych oraz ich późniejszą kontrolę, ocenę rentowności działalności szpitala, budżetowanie, efektywniejsze wykorzystanie pozostających do dyspozycji zasobów, a w konsekwencji racjonalne zarządzanie kosztami. Ponadto może stanowić źródło danych dla dużego kręgu odbiorców (nie tylko wewnętrznych) przy podejmowaniu decyzji gospodarczych (zróżnicowane potrzeby informacyjne odbiorców).

H. Ronek [1995, s. 121–123] postrzega wynik finansowy jako kategorię dialektyczną. Do ustalania jego przyjmuje się bowiem dwie przeciwstawne grupy wielkości, które porównane ze sobą, a następnie od siebie odjęte stanowią o jakości i rozmiarach tej kategorii ekonomicznej. Z jednej strony są to wszelkie przychody, czyli wielkości, które powodują zwiększenie wyniku, z drugiej zaś strony koszty, tj. wielkości zmniejszające wynik finansowy jednostki gospodarczej. Te dwie ka-

tegorie ekonomiczne, będąc tak absolutnie różne, *de facto* przeciwstawne, łącznie stanowią jedność w postaci wyniku finansowego. Jego zdaniem czynności służące do ustalenia wyniku finansowego, a więc zestawienie i przeciwstawienie sobie przychodów i kosztów, mają znamię działania dialektycznego. Sposób tego działania jest więc elementem syndromu metody dialektycznej (jako metody ogólnej) i należy do metod generalnych w rachunkowości.

Sensu funkcjonowania jednostek gospodarczych (przynajmniej w dłuższej perspektywie czasowej) H. Ronek [1955, s. 121] upatruje jedynie w sytuacji, gdy przychody przewyższają koszty, gdyż z natury rzeczy przychody nie powinny równać się kosztom, a tym bardziej nie powinny być od nich mniejsze. Jednakże, w przypadku szpitala, sens jego istnienia i funkcjonowania jest nawet wtedy, kiedy przychody z działalności nie przewyższają kosztów ich uzyskania. Stanowi on bowiem specyficzny podmiot. Jego priorytetem nie jest osiągnięcie, a tym bardziej maksymalizowanie zysku. Szpitalowi przyświeca cel społeczny, jego misją jest niesienie pomocy chorym pacjentom, tj. udzielanie im wszelkich potrzebnych świadczeń zdrowotnych, szczególnie w sytuacjach zagrożenia życia. Niemniej jednak, działalność szpitala powinna być rentowna, a jego płynność finansowa zachowana. Każdemu szpitalowi zależy, aby jego funkcjonowanie było sprawne, zarządzanie jednostką jako całością efektywne, a koszty działalności utrzymywały się na racjonalnym poziomie i były pokryte osiągniętymi przychodami. Wygospodarowany zysk mógłby bowiem wykorzystać na rozwój jednostki, zarówno na zakup sprzętu medycznego, w tym nowoczesnej aparatury medycznej, jak i na badania naukowe (jeśli takie zawarte są w statucie jednostki) czy też szkolenie personelu.

I. Sobańska podkreśla, iż „dokładność pomiaru wyniku zależy od dokładności pomiaru jego komponentów”, czyli przychodów i kosztów [Sobańska (red.) 2003, s. 78]. H. Ronek [1995, s. 123] tłumaczy, że „problem ustalenia wyniku nie polega na zwykłym odjęciu sum dwóch przeciwstawnych rzędów kategorii ekonomicznych, jakimi są przychody i koszty. Problem polega na osiągnięciu współmierności przychodów i kosztów, tzn. aby właściwym przychodom przeciwstawić właściwe koszty ich uzyskania. Wtedy dopiero jest sens odejmowania od przychodów kosztów, wtedy dopiero ustalony jest prawidłowy wynik finansowy”.

Problemem w przypadku szpitala jest właśnie przeciwstawienie właściwym przychodom odpowiednich kosztów na poziomie podstawowej działalności operacyjnej, czyli związanych z realizacją świadczeń zdrowotnych. Rachunek kosztów i wyników w obecnej postaci dostarcza niespójnych metodycznie informacji o kosztach, przychodach i wyniku finansowym szpitala. Przychody rozliczane są według Jednorodnych Grup Pacjentów⁷, koszty zaś są ewidencjonowane i rozliczane w spo-

⁷ Główne źródło przychodów ze sprzedaży stanowią przychody związane z realizacją świadczeń zdrowotnych w oparciu o umowy zawarte z NFZ. Z roku na rok rośnie udział ich sprzedaży w przychodach ogółem (2006 r. – 91,9%, 2007 r. – 92,7%, 2008 r. – 93,6%, 2009 r. – 93,8%, 2010 r. – 94,3%, 2011 r. – 93,99%) [Biuletyny Statystyczne Ministerstwa Zdrowia z lat 2007, 2010, 2011 i 2012, www.csioz.gov.pl].

sób tradycyjny z wykorzystaniem przede wszystkim kosztów układu rodzajowego, czasem układu funkcjonalno-kalkulacyjnego. Przychód ze sprzedaży świadczenia zdrowotnego oznacza, iż świadczenie to zostało zrealizowane (zakończone) i zgłoszone do płatnika instytucjonalnego, jakim jest NFZ, a pomiar tego świadczenia został przeprowadzony poprawnie i zweryfikowany przez płatnika w ramach funkcjonującego sposobu rozliczania, którego podstawą są Jednorodne Grupy Pacjentów. Na tym kończy się rola JGP w rachunku kosztów i wyników. Przychody pochodzące ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych mają charakter prospektywnej refundacji kosztów [Morris i in. 2011, s. 198], co oznacza, że szpital otrzymuje przychody w ustalonych z góry stawkach za wykonane świadczenia zdrowotne. Przychody nie wiążą się zatem z faktycznie poniesionymi kosztami w związku z ich realizacją. Dodatkowo, monopolistyczna pozycja płatnika dyktuje warunki realizacji świadczeń przez szpital [Jaworzyńska 2010, s. 50].

Autorka zgadza się z poglądem, iż trudności, chociaż niewspółmierne, leżą i po stronie liczenia przychodów, i po stronie kosztów ich uzyskania [Ronek 1995, s. 123]. Na gruncie szpitala z pewnością znacznie większe kłopoty sprawia ustalenie kosztów z podstawowej działalności operacyjnej szpitala – kosztów zrealizowanych na rzecz pacjentów świadczeń zdrowotnych. Jednakże niełatwe jest też obliczanie/oszacowanie przychodów ze sprzedaży. Ciężar odpowiedzialności za poprawność rozliczeń przesunął się w kierunku lekarzy, ponieważ tylko oni są w stanie poprawnie postawić diagnozę dla leczonego pacjenta według ICD-10 i wybrać procedurę z klasyfikacji ICD-9-CM. Wprowadzenie JGP spowodowało, że szpitale w związku z nieumiejętnym kodowaniem i wyznaczaniem grup, szczególnie w początkowym okresie funkcjonowania nowego sposobu rozliczeń z NFZ traciły, a niektóre jeszcze do dziś tracą cenne punkty przeliczalne na pieniądze.

Pytanie, które nasuwa się w związku ze zmianą sposobu kontraktowania i finansowania szpitali, jest następujące: skoro przychody ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych są uzyskiwane według Jednorodnych Grup Pacjentów, to czy i koszty działalności tychże podmiotów nie mogłyby być ujmowane z ich wykorzystaniem? Takie podejście byłoby zgodne z zasadą współmierności i oznaczałoby przeciwstawianie przychodom ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych odpowiadających im kosztów własnych sprzedaży tychże świadczeń.

Obowiązkowe wdrożenie JGP, jakie zarządził w 2008 r. NFZ, było procesem bardzo czasochłonnym, który nadal trwa (dostosowanie systemu informacyjnego, kalkulacja procedur, szkolenie personelu zarówno administracyjnego, jak i medycznego choćby w kwestii świadomości kosztowej oraz na temat prawidłowego opisu jednostek chorobowych za pomocą ICD-10 i ICD-9). Wysiłek, jaki został poczyniony, można by wykorzystać w rachunku kosztów i wyników, a w konsekwencji w planowaniu, rozliczaniu i kontroli podstawowej działalności operacyjnej szpitala. Takie zastosowanie Jednorodnych Grup Pacjentów może wpłynąć na poprawę dokładności w przyporządkowywaniu kosztów w poszczególnych przypadkach chorobowych, co urealni wynik na sprzedaży świadczeń zdrowotnych.

Użytkownicy informacji z systemów rachunkowości oczekują wyników pomiaru kosztu, który posiada walory istotnej i użytecznej informacji w procesie rozwiązywania konkretnego problemu decyzyjnego [Kuchmacz 2014, s. 9]. Bezsprzecznie problemem decyzyjnym w szpitalu jest wielkość sprzedaży (przyjęcia planowe/przyjęcia w trybie nagłym), która związana jest nierozzerwalnie z rentownością poszczególnych świadczeń zdrowotnych. Pomiar kosztu świadczenia zdrowotnego przekłada się na wynik ze sprzedaży tego świadczenia. Co ważne, koszt jest jedynym komponentem wyniku ze sprzedaży, na który szpital ma wpływ. Zazwyczaj jednostki gospodarcze w celu powiększenia zysku mają do wyboru dwie drogi: kosztową lub dochodową [Sudoł 2002, s. 372]. Niestety, zmonopolizowany przez NFZ rynek usług medycznych pozwala tylko na drogę kosztową. Istotne jest więc posiadanie wiedzy o ponoszonych kosztach realizowanych świadczeń zdrowotnych.

Rachunek kosztów i wyników jest „generatorem informacji liczbowych, tworzonych według specyficznych struktur informacji. Ma on za zadanie, według metod dedukcji i transformowania, dostarczyć informacje skwantyfikowane dla określonych decyzji i innych zastosowań” [Sobańska (red.) 2003, s. 78]. Z racji specyfiki podmiotu, jakim jest szpital, struktura informacyjna rachunku wyników również ma prawo być specyficzna. Celem jest ustalenie wyniku ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych w sposób dokładny i poprawny.

Zestawienie kosztów i przychodów podstawowej działalności operacyjnej szpitala zaprezentowane w tab. 1 uwzględnia Jednorodne Grupy Pacjentów nie tylko po stronie przychodów. Zdaniem autorki jest to bardzo istotne z punktu widzenia możliwości porównywania przychodów ze sprzedaży zrealizowanych świadczeń zdrowotnych otrzymywanych po uprzednim ich rozliczeniu z zastosowaniem JGP z poniesionymi kosztami realizacji tychże świadczeń.

Tego typu zestawienie może służyć celom:

- planistycznym – planowaniu realizacji kolejnych świadczeń zdrowotnych z uwzględnieniem JGP według podpisanych kontraktów oraz planowaniu przygotowania technicznego, materiałowego i osobowego do realizacji tych świadczeń;
- rozliczeniowym – rozliczaniu udzielonych pacjentom świadczeń zdrowotnych oraz poniesionych w związku z ich realizacją kosztów w poszczególnych JGP z uwzględnieniem komórek organizacyjnych (np. oddziałów) lub całościowo dla szpitala;
- kontrolnym – kontroli poprawności zakwalifikowania przychodów i kosztów przypisanych do odpowiednich JGP, kontroli zasadności zaangażowanych kosztów, kontroli zgodności zrealizowanych przychodów z podpisanymi kontraktami;
- zarządczym – zarządzaniu realizacją świadczeń zdrowotnych z uwzględnieniem JGP w ramach podpisanych kontraktów;
- analitycznym – analizie przychodów i kosztów realizowanych świadczeń zdrowotnych w ramach JGP pod kątem ich rentowności, analizie możliwości udzielenia innych świadczeń w ramach podpisanych kontraktów;

Tabela 1. Zestawienie kosztów i przychodów podstawowej działalności operacyjnej szpitala przy zastosowaniu Jednorodnych Grup Pacjentów

B. Koszty sprzedanych produktów (usług), towarów i materiałów, w tym:	A. Przychody netto ze sprzedaży produktów (usług), w tym
I. Koszt wytworzenia sprzedanych świadczeń zdrowotnych refundowanych przez NFZ według JGP 1. Lecznictwo stacjonarne 2. Lecznictwo ambulatoryjne	I. Przychody netto ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych refundowanych przez NFZ według JGP 1. Lecznictwo stacjonarne 2. Lecznictwo ambulatoryjne
II. Koszt wytworzenia sprzedanych świadczeń zdrowotnych udzielonych w trybie instytucjonalnym (z wyłączeniem NFZ) 1. Lecznictwo stacjonarne 2. Lecznictwo ambulatoryjne	II. Przychody netto ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych udzielonych w trybie instytucjonalnym (z wyłączeniem NFZ) 1. Lecznictwo stacjonarne 2. Lecznictwo ambulatoryjne
III. Koszt wytworzenia sprzedanych świadczeń zdrowotnych udzielonych w trybie indywidualnym 1. Lecznictwo stacjonarne 2. Lecznictwo ambulatoryjne	III. Przychody netto ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych udzielonych w trybie indywidualnym 1. Lecznictwo stacjonarne 2. Lecznictwo ambulatoryjne
IV. Koszt wytworzenia sprzedanych pozostałych świadczeń zdrowotnych	IV. Przychody netto ze sprzedaży pozostałych świadczeń zdrowotnych
C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych (A – B)	
E. Koszty sprzedanych pozostałych produktów (usług), towarów i materiałów, w tym: – jednostkom powiązanim	D. Przychody netto ze sprzedaży pozostałych produktów (usług), towarów i materiałów w tym – od jednostek powiązanych
I. Koszt wytworzenia sprzedanych usług pomocniczej działalności medycznej i niemedyceyjnej	I. Przychody ze sprzedaży usług pomocniczej działalności medycznej i niemedyceyjnej
II. Koszty związane z pozostałą sprzedażą	II. Pozostała sprzedaż
III. Wartość sprzedanych towarów i materiałów	III. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów
F. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (C + D – E)	
G. Koszy sprzedaży	
H. Koszty ogólnego zarządu	
I. Zysk (strata) ze sprzedaży (F – G – H)	

Źródło: opracowanie własne.

- decyzyjnym – wstrzymaniu realizacji świadczeń ponad wielkości (limity) opisane w kontraktach, podjęciu negocjacji z NFZ w sprawie zwiększenia kontraktów, podjęciu decyzji o doposażeniu technicznym oddziałów szpitalnych lub zwiększeniu zatrudnienia personelu specjalistycznego w celu zwiększenia ilości świadczeń lub uzyskania wyższego stopnia referencyjności itp.

4. Zakończenie

Niewątpliwie spełnienie potrzeb informacyjnych rachunku kosztów i wyników z wykorzystaniem Jednorodnych Grup Pacjentów oznacza znaczną rozbudowę struktury informacyjnej systemu rachunkowości i połączenie ewidencji pacjentów w jeden zwarty system informacyjny, co może wydawać się trudne ze względu na ograniczenia techniczne, sprzętowe i organizacyjne. Niemniej jednak korzyści z proponowanego zastosowania JGP w odniesieniu do pomiaru kosztów świadczeń zdrowotnych, w tym umożliwienia porównywalności ich z przychodami ze sprzedaży, wydają się wymierne do stawianych wymagań.

Literatura

- Brook Ch., 2000, *Casemix w australijskich szpitalach*, Służba Zdrowia, nr 75–77, http://www.sluzbazdrowia.com.pl/artukul.php?numer_wydania=2968&art=6.
- Encyklopedia powszechna*, 1974, t. 2, PWN, Warszawa.
- Jaworzyńska M., 2010, *Planowanie finansowe w zakładach opieki zdrowotnej*, CeDeWu, Warszawa.
- Jednorodne Grupy Pacjentów – przewodnik po systemie*, 2008, Menedżer Zdrowia, nr 4, s. 71–79.
- Kuchmacz J., 2014, *Rachunek kosztów i wyników w przedsiębiorstwie*, Difin, Warszawa.
- Macuda M., 2006, *Wykorzystanie koncepcji jednorodnych grup pacjentów w planowaniu kosztów procedur medycznych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 35 (91), SKwP, Warszawa, s. 94–103.
- Międzynarodowa Statystyczna Klasyfikacja Chorób i Problemów Zdrowotnych. Rewizja dziesiąta*, 1994, t. I, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne Versalius, Kraków.
- Morris S., Develin N., Parkin D., 2011, *Ekonomia w ochronie zdrowia*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- NFZ, 2008, *Jednorodne Grupy Pacjentów*, materiały szkoleniowe, http://www.nfz.gov.pl/new/art/3283/JGP_18_06_2008.pdf.
- Ronek H., 1995, *Pragmatyczna metodologia rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- Sobańska I. (red.), 2003, *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H. Beck, Warszawa.
- Sudoł S., 2002, *Przedsiębiorstwo. Podstawy nauki o przedsiębiorstwie. Teorie i praktyka zarządzania*, TNOiK, Toruń.

DIAGNOSIS-RELATED GROUPS IN HOSPITAL'S COSTS AND RESULTS ACCOUNT

Summary: Financing healthcare services in Poland is carried out using Diagnosis-Related Groups (DRGs). The purpose of this article is to present and analyze the current role of DRGs in hospital's costs and results account. The conclusions from the assessment of the current state encouraged the author to propose the use of Diagnosis-Related Groups in a wider range, in particular regarding the stream of costs.

Keywords: cost accounting, costs and results account, Diagnosis-Related Groups, hospital.