

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

Ryszard Orliński

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Kaliszu

e-mail: ryszard_orlinski@poczta.onet.pl

ZASTOSOWANIE RACHUNKU KOSZTÓW DOCELOWYCH W SZPITALACH

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie możliwości zastosowania rachunku kosztów docelowych w szpitalach. Szpitale jako obiekty badań najczęściej stosują tradycyjne rachunki kosztów, co znacznie utrudnia zarządzanie kosztami w obecnie obowiązującym systemie refundowania świadczeń zdrowotnych przez płatnika instytucjonalnego, jakim jest NFZ. Analiza i ocena systemu pozwalają wskazać inne narzędzie ułatwiające zarządzanie kosztami z uwzględnieniem możliwości do uzyskania przychodów z tytułu realizowanych świadczeń zdrowotnych. Narzędziem tym jest rachunek kosztów docelowych, który rynkowo podchodzi do problematyki kosztowej, wychodząc w swej koncepcji od cen akceptowanych przez rynek. W założeniach teoretycznych rachunku kładzie się też nacisk na orientację na klienta, czyli w przypadku szpitali jest to orientacja na płatnika i na pacjenta.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów docelowych, usługa medyczna, świadczenie zdrowotne, zarządzanie kosztami.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.44

1. Wstęp

Zmiany na rynku usług medycznych obserwowane ostatnio wywołane są potrzebą dostosowania lecznictwa publicznego do wymagań prawnych i rynkowych. Postęp techniczny i technologiczny w medycynie spowodował zmiany w koncepcjach leczenia, a także stworzył nowe możliwości realizowania świadczeń zdrowotnych. Za tym wszystkim jednak stoi „pieniądz”, którego niestety brakuje płatnikowi instytucjonalnemu. Cierpią na tym pacjenci i szpitale, które mając możliwości techniczne i technologiczne, nie posiadają środków pieniężnych na realizację świadczeń stosownie do oczekiwań pacjentów.

Celem artykułu jest przedstawienie możliwości zastosowania rachunku kosztów docelowych w działalności usługowej szpitali. W sytuacji, kiedy przychody szpitali są znane lub możliwe do określenia, kosztowe spojrzenie na realizowane świadczenia daje szansę istnienia i funkcjonowania na trudnym rynku usług medycznych.

Na potrzeby artykułu dokonano analizy i oceny aktualnie funkcjonującego systemu refinansowania świadczeń zdrowotnych. W treści wykorzystano wyniki badań prowadzonych przez autora w różnych szpitalach, w ramach badań własnych.

2. Szpitale jako jednostki rynkowe

Szpitale jako jednostki sektora publicznego [Ustawa z 27 sierpnia 2009], realizując świadczenie zdrowotne, funkcjonują dziś na zasadach jednostek rynkowych. Przemiany na rynku usług medycznych wymusiły na szpitalach zmiany w systemie zarządzania. Pozyskiwanie środków pieniężnych na pokrycie kosztów działalności z Narodowego Funduszu Zdrowia (NFZ) i innych źródeł zostało usankcjonowane prawnie [Ustawa z 27 sierpnia 2004]. Rynek usług medycznych, podobnie jak i inne rynki, stał się konkurencyjny, rządzą na nim mechanizmy rynkowe. Mimo urynkwienia opieki zdrowotnej, szpitale nie stały się jednak pełnoprawnymi przedsiębiorstwami w rozumieniu rynku gospodarczego. Specyfika realizowanych świadczeń zdrowotnych oraz system finansowania opieki zdrowotnej powodują, że niektóre zasady i mechanizmy rynkowe mogą być przeniesione na grunt szpitali. Niemniej jednak efektywność ekonomiczna szpitali wymuszana jest przez system finansowania opieki zdrowotnej.

Realizowanie świadczeń zdrowotnych przez szpitale wymaga określonej struktury organizacyjnej. W skład szpitali wchodzi więc komórki działalności podstawowej, tj. oddziały realizujące świadczenia zdrowotne, np. oddział wewnętrzny, chirurgiczny, laryngologiczny, kardiologii z intensywną terapią, zespół bloków operacyjnych. Oprócz oddziałów funkcjonują komórki pomocniczej działalności medycznej, takie jak np. poradnie (gastroenterologiczna, kardiologiczna, ginekologiczno-położnicza, onkologiczna), zakłady (diagnostyki obrazowej, diagnostyki laboratoryjnej), pracownie (patomorfologii z prosektorium) i inne (bank krwi, apteka szpitalna).

Działalność medyczna wymaga obsługi administracyjnej, organizacyjnej, ekonomicznej, technicznej i materiałowej. Administrowaniem i zarządzaniem szpitalem zajmuje się zarząd wraz z komórkami pozostałymi umożliwiającymi sprawne funkcjonowanie szpitala. Ponadto w strukturze organizacyjnej szpitala znajdują się inne komórki niemedyczne, bez których szpital nie mógłby prowadzić działalności medycznej, np. dział informatyki, dział techniczny, dział aparatury medycznej, centralna sterylizatornia, pralnia, tlenownia, kuchnia.

Prowadzenie działalności medycznej przez szpitale związane jest z ponoszeniem kosztów i pozyskiwaniem przychodów z tytułu prowadzonej działalności. Zadaniem zarządzających jest identyfikowanie i analizowanie tych wielkości ekonomicznych na potrzeby sprawnego funkcjonowania szpitali, a głównie kosztów, ponieważ przychody są w zasadzie z góry znane. Wiąże się to bowiem z podpisanymi umowami z NFZ, który z góry określa górną granicę przychodów możliwych do uzyskania. Pozostaje więc problem kosztowy do rozwiązania przez zarządzających szpitalami.

W toku prowadzonej działalności każda jednostka gospodarująca ponosi koszty, przez które rozumie się wyrażone wartościowo, celowe i gospodarczo uzasadnione zużycie środków i przedmiotów pracy, energii, pracy ludzkiej itp. [Karmańska (red.) 2002]. Zużycie mierzone jest w jednostkach naturalnych, lecz na potrzeby rachunkowe, decyzyjne, analityczne i sprawozdawcze sprowadza się je do wspólnego mianownika i wyraża w jednostkach monetarnych. Koszty dotyczące normalnej działalności gospodarczej powstające w szpitalach muszą być umiejscowione w określonym czasie i powinno być wskazane ich przeznaczenie. Miejsce kosztów w rachunkowości ściśle związane jest z istotą oraz z zakresem kosztów.

Wielkość kosztów zależy od ilości zrealizowanych świadczeń zdrowotnych, a także od stopnia rozbudowania infrastruktury szpitali, które trzeba utrzymać. Główną jednak pozycję stanowią koszty świadczonych usług i procedur medycznych [Orliński 2001]. Specyfika szpitali wskazuje, że w koszcie świadczonej usługi czy procedury medycznej należy umieścić np. koszty utrzymania personelu zarządzającego, koszty poszczególnych komórek działalności pomocniczej, a także koszty wspólne. Bazą ewidencyjną jest układ rodzajowy kosztów, który obejmuje:

- zużycie materiałowe, w tym np. zużycie leków, żywności, sprzętu jednorazowego użytku, odczynników chemicznych i materiałów diagnostycznych, paliwa,
- zużycie energii, w tym energii elektrycznej i energii cieplnej, gazu,
- usługi obce, w tym np. usługi remontowe, transportowe, telekomunikacyjne, obce usługi medyczne,
- podatki i opłaty, w tym np. podatek od nieruchomości, opłaty lokalne,
- wynagrodzenia, w tym wynagrodzenia ze stosunku pracy, wynagrodzenia z umów zleceń i umów o dzieło, kontraktów medycznych i menedżerskich,
- świadczenia na rzecz pracowników, w tym np. składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, fundusz pracy, fundusz gwarantowanych świadczeń pracowniczych, odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, świadczenia z zakresu bhp, odzież ochronna, szkolenia pracowników,
- amortyzację,
- pozostałe koszty, w tym podróże służbowe, ubezpieczenia OC i majątkowe, odpisy, ekwiwalenty i ryczałty za używanie sprzętu prywatnego dla potrzeb służbowych itp.

Z kolei grupowanie i ewidencjonowanie kosztów według typów działalności ma na celu przeniesienie informacji o rodzajach kosztów do miejsc powstawania i grup świadczonych usług. Głównym zadaniem tego przekroju ewidencyjnego jest dostarczenie informacji o wielkości i strukturze kosztów szpitali występujących na poziomie podstawowej działalności operacyjnej, działalności pomocniczej oraz kosztów zarządu. Świadomość kosztowa zarządzających szpitalami powinna im umożliwiać racjonalne gospodarowanie kosztami.

3. Charakterystyka rachunku kosztów docelowych

Koncepcja rachunku kosztów docelowych pochodzi z Japonii i tam też jest najbardziej rozpowszechniona. Pierwszy raz rachunek zastosowano w przedsiębiorstwach produkcyjnych branży samochodowej. W Stanach Zjednoczonych i na starym kontynencie znalazł on zastosowanie, lecz nie w takiej skali jak w Japonii. Rachunek kosztów docelowych w Polsce należy do mniej znanych rachunków, m.in. z powodu małej ilości publikacji, które w języku polskim pojawiły się dopiero pod koniec lat 90. XX w.

Cechą charakterystyczną przedsiębiorstw, które zdecydowały się wdrożyć rachunek kosztów docelowych, jest to, że planowały one wprowadzić nowy produkt na rynek i w stosowaniu tego rachunku widziały szansę sukcesu. W wielu publikacjach wskazuje się korzyści możliwe do osiągnięcia dzięki wprowadzeniu rachunku kosztów docelowych, do których zalicza się m.in. obniżkę kosztów nowo wprowadzanych produktów, zwiększenie rentowności przedsiębiorstwa, zwiększenie dotychczasowego udziału w rynku oraz lepszą kontrolę ponoszonych kosztów [Przewysz-Kwinto 2010]. Wielu autorów japońskich proponuje różne definicje rachunku kosztów docelowych. Na potrzeby artykułu warto przytoczyć definicję M. Sakurai, który uważa, że rachunek kosztów docelowych należy definiować jako narzędzie zarządzania kosztami, którego celem jest obniżanie wszystkich składników kosztów produktu (wyrobu gotowego czy usługi) w całym cyklu życia produktu [Sakurai 1997]. Inni autorzy wskazują potrzebę dwuetapowego podejścia do obniżania kosztów polegającego na określeniu docelowego poziomu kosztów na podstawie ustalonych wcześniej celów dotyczących zysków oraz skupieniu się na takim zaprojektowaniu produktu i jego procesu produkcyjnego, aby nie przekroczyć ustalonego wcześniej poziomu kosztów.

Przyczynami wzrostu zainteresowania rachunkiem kosztów docelowych są m.in. wzrost zmienności otoczenia, silne zaostrenie konkurencji, presja na obniżkę cen, nacisk na redukcję kosztów, konieczność orientacji na klienta, konieczność strategicznego zarządzania kosztami oraz wprowadzania zmian organizacyjnych [Masztalerz 2010]. Dostrzegając zalety rachunku kosztów docelowych, przedsiębiorstwa zaczęły rozpatrywać możliwość jego wprowadzenia w celu wzmocnienia swojej pozycji na rynku, a także zwiększenia rentowności działalności i usprawnienia zarządzania.

Rozpatrując rachunek kosztów docelowych z punktu widzenia stosowanych metod, należałoby wskazać na metodę planowania (kalkulowania) kosztu wyrobu gotowego (produktu) na podstawie możliwej do uzyskania ceny rynkowej oraz planowanego przez przedsiębiorstwo zysku. Są to istotne elementy na współczesnym rynku gospodarczym, ponieważ rynek decyduje o sukcesie produktu (wyrobu gotowego), a dawca kapitału (właściciel) chciałby osiągnąć zaplanowane korzyści z zaangażowanego kapitału. Można więc powiedzieć, że rachunek kosztów docelowych uwzględnia relacje przedsiębiorstwa z otoczeniem, a jednocześnie służy strategicznemu zarządzaniu i realizacji długofalowej strategii.

Bez względu na to, czy w ramach działalności przedsiębiorstwa planowane jest wprowadzenie nowego produktu na rynek, czy też utrzymanie się na rynku z aktualnie realizowanymi produktami, ważne jest rozpoznanie rynku docelowego czy określenie preferencji nabywców. Wiąże się to z jednoznacznym określeniem jakości, funkcjonalności i ceny docelowej produktu zaakceptowanej przez nabywców. Z ustaleniem ceny docelowej związane jest ściśle określenie zysku docelowego oraz dopuszczalnego kosztu a następnie docelowego kosztu.

A. Szychta wskazuje dwa podstawowe cele zastosowania rachunku kosztów działań, jakimi są redukcja kosztów i strategiczne planowanie zysku [Szychta 2007]. Przy redukcji kosztów chodzi o maksymalne obniżenie kosztu produktu (usługi) z jednoczesnym zachowaniem odpowiedniej jakości, akceptowanej przez rynek. Strategiczne planowanie zysku rozumieć należy jako opracowanie długookresowych planów uwzględniających odpowiednią zyskowność produktu (usługi). Przy planowaniu zysku należy wziąć pod uwagę wszystkie istotne informacje, dotyczące m.in. wielkości sprzedaży, docelowych rynków zbytu, a także dane szczegółowe dotyczące realizowanego produktu (usługi). W niektórych przypadkach wprowadzenie rachunku kosztów działań pozwoli zwiększyć wydajność pracy, zmniejszyć koszty stałe lub zwiększyć konkurencyjność swego produktu na rynku w związku z podwyższeniem jego jakości bez podwyższania kosztów produkcyjnych.

Zdaniem M. Wierzińskiego rachunek kosztów docelowych pozwala na rynkowe oraz strategiczne podejście do kalkulacji kosztów [Wierziński 2010]. Chodzi bowiem o to, aby uwzględniając warunki rynkowe, przyjąć za punkt wyjścia do kalkulacji kosztów, oczekiwania i wymagania nabywców, z jednoczesnym uwzględnianiem możliwej do uzyskania ceny sprzedaży. Kalkulacja kosztów realizowana pod potrzeby nabywców ma również charakter strategiczny, ponieważ powinna prowadzić do utrzymania się przedsiębiorstwa na rynku i osiągnięcia założonego wyniku finansowego w danych warunkach ekonomicznych. Poziom wyniku finansowego określa przedsiębiorstwo, uwzględniając ponoszone koszty i możliwą do uzyskania cenę przy niezmnieszeniu wielkości sprzedaży. Rentowność sprzedaży poszczególnych lub wszystkich produktów (usług) zależy więc od możliwości minimalizowania kosztów w przedsiębiorstwie, pod warunkiem że zarządzający posiadają wiedzę oraz świadomość kosztową, którą potrafią wykorzystać we właściwy sposób.

4. Przesłanki wprowadzania rachunku kosztów docelowych w szpitalach

Szpitale, funkcjonując w warunkach rynkowych, finansowane w ramach obowiązującego systemu opieki zdrowotnej, mogą z powodzeniem stosować rachunek kosztów docelowych. System finansowania szpitala poprzez NFZ oznacza, że nabywcą świadczeń zdrowotnych jest nie pacjent, lecz NFZ. Realizowane na rzecz pacjenta świadczenia zdrowotne finansowane są więc przez fundusz ze składek, jakie opłacają pacjenci w ramach ubezpieczenia zdrowotnego. Gospodarowanie środkami pie-

niężnymi w ramach ubezpieczenia zdrowotnego odbywa się na zasadach gospodarowania środkami publicznymi. Dlatego też NFZ usiłuje wydawać środki pieniężne w sposób oszczędny, aby wystarczyło na zaspokojenie potrzeb leczniczych pacjentów. Jednak oszczędnie nie oznacza racjonalnie.

Wprowadzony system JGP umożliwia rozliczanie realizowanych przez szpitale świadczeń zdrowotnych z wykorzystaniem stawek zryczałtowanych z użyciem przeliczników punktowych przypisanych do jednostek chorobowych i z uwzględnieniem postawionego rozpoznania czy wykonane procedury. Każda z grup została jednoznacznie zdefiniowana przez zbiory kodów ICD-9 CM (grupy zabiegowe) lub ICD-10 (grupy zachowawcze). Rozliczenie z płatnikiem (NFZ) wymaga złożenia sprawozdania z zakończonej hospitalizacji pacjenta, obejmującej kody istotnych elementów postępowania medycznego od momentu przyjęcia pacjenta do jego wypisania oraz zasadniczej przyczyny przyjęcia do szpitala (choroba podstawowa). Wprowadzenie systemu JGP miało na celu ujednoczenie zasad finansowania świadczeń dla wszystkich świadczeniodawców i uporządkowanie poszczególnych grup pacjentów z punktu widzenia medycznego, a w konsekwencji i kosztowego. Poszczególne grupy JGP powiązane zostały z wybranymi zakresami świadczeń, dla których ustalono wymagania obejmujące kwalifikacje i doświadczenie personelu medycznego, wyposażenie w sprzęt i aparaturę medyczną oraz organizację udzielania świadczeń. Ujednoczanie przychodów dla szpitali nie zmierza w dobry kierunek, ponieważ warunki realizacji świadczeń zdrowotnych są różne w różnych szpitalach. Czas pobytu pacjenta może być podobny, jednostki chorobowe mogą być podobne, ale realizowane procedury mogą być inne, stąd i koszty inne.

Charakterystyka procesu leczniczego pacjentów w kategoriach kosztowych wymaga doprowadzenia rachunku kosztów w szpitalach do poziomu kosztów jednostkowych i gromadzenia danych o kosztach leczenia poszczególnych pacjentów. Docelowa cena sprzedaży świadczenia zdrowotnego (usługi medycznej) ustalona w oparciu o wartość punktową hospitalizacji powinna być wskazówką dla zarządzających do kalkulowania kosztów świadczenia. Zmiennymi mającymi wpływ na koszty leczenia, które należałoby brać pod uwagę, są: wiek pacjenta, tryb przyjęcia do szpitala, rozpoznanie, wykonane procedury medyczne, powikłania i choroby współistniejące oraz czas pobytu pacjenta. Pojawia się więc problem pokrycia kosztów leczenia przychodami ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych (usługi medycznej). Ponadto oprócz kosztów leczenia pacjenta w szpitalach występują koszty pośrednie, które powinny również być pokryte przychodami ze sprzedaży. Pozostaje jeszcze potrzeba odtworzenia infrastruktury szpitalnej i rozwój szpitali, na które powinna być przeznaczona nadwyżka przychodów nad kosztami.

Tradycyjne rachunki kosztów, mimo wielu zalet i wad, stosowane są nadal w szpitalach. Dostarczają one informacji o poniesionych kosztach z możliwością przypisania do produktu, jakim jest świadczenie zdrowotne (usługa medyczna). Nie spełniają one jednak w pełni oczekiwań aktualnego rynku usług medycznych. Dają małe szanse na dostosowanie kosztów do wymagań rynkowych, zwłaszcza w sy-

tuacji, kiedy płatnik instytucjonalny dyktuje warunki sprzedażowe. Rozwiązaniem problemu może być stosowanie w szpitalach rachunku kosztów docelowych.

5. Wykorzystanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach

Rachunek kosztów docelowych charakteryzuje się odmiennym podejściem do sposobu ustalania kosztów i cen produktów (usług). Jeżeli więc NFZ dyktuje ceny za świadczenia, nie biorąc pod uwagę indywidualnych warunków realizacji świadczeń zdrowotnych przez szpitale, to należałoby wykorzystać rachunek kosztów docelowych na potrzeby usprawnienia funkcjonowania i poprawy kondycji ekonomicznej szpitali.

Koszty świadczeń zdrowotnych nie mogą być ustalone w drodze kalkulacji wstępnej, lecz powinny być wyznaczane z uwzględnieniem informacji pochodzących od płatnika instytucjonalnego, jakim jest NFZ. To właśnie fundusz jako odbiorca rynkowy ustala, ile jest w stanie zapłacić za zrealizowane świadczenia zdrowotne, określając jednocześnie warunki organizacyjne, sprzętowe, materiałowe i osobowe. Do decyzji szpitali pozostaje więc nie zgodzić się z proponowaną ceną i zamknąć działalność albo dostosować swoje koszty do proponowanych warunków cenowych, spełniając jednocześnie oczekiwania pacjentów w zakresie leczenia. Z tą decyzją wiąże się również określenie rynku docelowego. Szpital bowiem, nie przyjmując warunków NFZ, może nadal realizować świadczenia zdrowotne, ale w trybie indywidualnej odpłatności przez pacjentów (o ile forma prawna szpitala i inne przepisy zezwalają na to). Przyjmując jednak warunki funduszu, szpital musi także określić swój rynek docelowy i przedstawić ofertę produktową stosownie do wymagań NFZ, co pozwoli zorientować się co do cen proponowanych przez płatnika.

W procedurze wprowadzania rachunku kosztów docelowych kolejnym etapem jest ustalenie docelowej stopy zysku. Jeżeli szpitale nie wprowadzają nowych usług na rynek, to ewentualna stopa zysku może pojawić się po przeprowadzeniu analizy aktualnych kosztów z naciskiem na redukcję kosztów. Ważna jest bowiem rentowność szpitali, przy utrzymaniu wymaganej jakości realizowanych świadczeń zdrowotnych. Analizując koszty, należy dokonać kalkulacji kosztu dopuszczalnego, bieżącego oraz docelowego. Wykorzystać do tego można analizę wartości produktu, która stawia sobie za cel optymalizację kosztów z punktu widzenia wartości dla klienta. Dokładna identyfikacja kosztów stałych i zmiennych usług oraz stałych kosztów wspólnych szpitali umożliwi analizę, ocenę i ewentualną redukcję kosztów, co jest głównym celem działania.

Wspomnieć też należy o konkurencyjności szpitali, jeżeli w danym środowisku jest ich kilka. To właśnie działania dla potrzeb skalkulowania kosztu docelowego i ceny docelowej pozwolą na utrzymanie się szpitala na rynku usługowym. Trzeba również brać pod uwagę perspektywę istnienia i możliwości realizowania świadczeń zdrowotnych pod warunkiem utrzymania w sprawności sprzętu i aparatury medycznej oraz utrzymania niezbędnych kadr. Redukując koszty, należy je analizować

z różnych punktów widzenia, aby nie utracić uprawnień do prowadzenia działalności leczniczej.

6. Zakończenie

Zainteresowanie rachunkiem kosztów docelowych w szpitalach wiąże się z ich trudną sytuacją finansową, koniecznością wprowadzenia zmian organizacyjnych i koniecznością strategicznego zarządzania kosztami. Zastosowanie rachunku może poprawić sytuację szpitali i umożliwić utrzymanie się na trudnym rynku usług medycznych. Pojawiające się nowości technologiczne i techniczne zmuszają szpitale do ich stosowania dla dobra pacjentów i dla jakości realizowanych świadczeń zdrowotnych. Pozyskanie dla szpitali nowej aparatury i sprzętu medycznego wymaga posiadania odpowiedniej ilości środków pieniężnych, których niestety szpitalom brakuje. Zastosowanie rachunku kosztów docelowych daje szansę na wypracowanie tych środków w ramach kontraktów z NFZ, przy akceptowaniu warunków, jakie płatnik narzuca. Artykuł jest tylko wprowadzeniem do problemu i ze względu na ograniczenia redakcyjne nie mógł być wyczerpująco przedstawiony. Szczegóły dotyczące wprowadzania rachunku kosztów docelowych w szpitalach będą prezentowane przez autora w kolejnych publikacjach.

Literatura

- Karmańska A. (red.), 2002, *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa.
- Masztalerz M., 2010, *Rachunek kosztów docelowych jako instrument kreowania wartości przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Orliński R., 2001, *Komu potrzebny jest jednostkowy koszt procedury medycznej*, *Pielęgniarstwo Polskie*, nr 1(11), s.111–122.
- Prewysz-Kwinto P., 2010, *Rachunek kosztów docelowych*, CeDeWu.PL, Warszawa.
- Sakurai M., (1997), *Integratives Kostenmanagement. Stand und Entwicklungstendenzen des Controlling in Japan*, Franz Vahlen Verlag, München.
- Szycha A., 2007, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Wierziński M., 2010, *Rachunek kosztów docelowych*, [w:] E. Nowak, M. Wierziński, *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa.
- Ustawa z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz.U. 2004 Nr 210, poz. 2135 z późn. zm.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2009 nr 157, poz. 1240.

THE USE OF TARGET COSTING IN HOSPITALS

Summary: The purpose of this article is to present the possibilities of using target costing in hospitals. Hospitals as research subjects frequently use traditional costing systems, which makes it difficult to manage costs in the current system of reimbursement of health services. The analysis of the system allows to specify a different tool to help manage costs including possible to obtain revenues from ongoing health benefits.

Keywords: target costing, medical service, provision of health, cost management.