

Analiza możliwości wykorzystania obiektywnego rachunku kosztów w budżetowaniu w podmiotach leczniczych na użytek kontroli zarządczej

Marcin Pielaszek*

Streszczenie: *Cel* – Przedstawienie możliwości usprawnienia procesu budżetowania w podmiotach leczniczych poprzez wykorzystanie koncepcji obiektywnego rachunku kosztów.

Metodologia badania – (1) Analiza możliwości implementacji obiektywnego rachunku kosztów w podmiotach leczniczych (metoda studiów przypadków), (2) badania literaturowe nad możliwościami i korzyściami z implementacji w procesie budżetowania procesowego podejścia do rachunku kosztów, (3) propozycja koncepcji integracji w podmiotach leczniczych obiektywnego rachunku kosztów z koncepcją budżetowania opartą na podejściu procesowym.

Wynik – Przedstawienie propozycji kierunków implementacji budżetowania wykorzystującego obiektywny rachunek kosztów oraz wykorzystania tej koncepcji w procesach planowania i kontroli.

Oryginalność/Wartość – Przedstawiona koncepcja jest unikalną na polskim rynku ochrony zdrowia propozycją implementacji nowoczesnego systemu budżetowania, która może się przyczynić do efektywniejszej realizacji celów finansowych w zakresie rentowności oraz kosztów leczenia.

Słowa kluczowe: podmioty lecznicze, budżetowanie, obiektywny rachunek kosztów

Wprowadzenie

W ostatnich latach zwraca się uwagę na fakt, iż proces budżetowania w wielu organizacjach jest nieefektywny oraz pracochłonny. W publikacjach wskazuje się m.in. na to, że osoby odpowiedzialne za rachunkowość zarządczą i controlling poświęcają ponad połowę swojego czasu na proces planowania operacyjnego (Leyk, Kopp 2004: 4). Także sam proces powstawania budżetu wydłuża się w czasie. Badania wskazują, że może on sięgać nawet czterech miesięcy (Zyder 2007: 151; Leyk, Kopp 2004: 4). Kolejnym problemem jest duże zaangażowanie czasowe kierowników w proces zarządzania budżetem. Według badań M. Zydera (2007: 151) proces ten może zabierać nawet około 20–30% czasu przeznaczanego na zarządzanie. Jeżeli nałoży się na to problemy związane z samym wykonywaniem budżetu, takie jak nieuzasadnione zakupy pod koniec roku budżetowego, rosnąca w miarę upływu czasu niezgodność działań zaplanowanych w budżecie z faktycznym sposobem ich realizacji, czy też brak przełożenia celów strategicznych na cele operacyjne, to obraz budżetowania nie przystaje do wyzwań współczesnej organizacji.

* dr Marcin Pielaszek, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej.

Wymienione problemy związane z powstawaniem oraz zarządzaniem budżetem są w dużej mierze pochodną tego, w jaki sposób jest on tworzony. W większości organizacji budżet sporządzany jest metodą przyrostową. Powstaje na bazie danych historycznych, ma charakter sztywny i jest zamknięty w okresach rocznych (Leyk, Kopp 2004: 5–10). W sposób oczywisty ogranicza to jego praktyczne wykorzystanie w warunkach zmiennego otoczenia, w którym funkcjonuje wiele współczesnych organizacji.

Problemy te, często jeszcze w bardziej radykalnym stopniu, typowe są także dla podmiotów leczniczych. Brak odpowiednich mechanizmów planowania i kontroli sprawia, że procesy wyznaczania celów, weryfikacji ich realizacji, skutecznego planowania finansowego oraz budowania nowoczesnych systemów motywacyjnych są utrudnione, a często niemożliwe. Staje się to jedną z przyczyn trudnej sytuacji finansowej, w jakiej znajdują się podmioty lecznicze w Polsce.

Celem artykułu jest przedstawienie możliwości usprawnienia procesu budżetowania w podmiotach leczniczych poprzez wykorzystanie w procesie przygotowania i kontroli budżetu koncepcji obiektowego rachunku kosztów opracowanej w ramach projektu pt. „Nowoczesne zarządzanie w zakładach opieki zdrowotnej – szkolenia z zakresu rachunku kosztów i informacji zarządczej oraz narzędzi restrukturyzacji i konsolidacji ZOZ” realizowanego przez Ministerstwo Zdrowia (lider projektu) oraz Szkołę Główną Handlową w Warszawie (partner merytoryczny projektu)¹.

1. Metodyka badania

W pierwszej części artykułu zaprezentowano syntezę wyników projektu badawczego w zakresie implementacji nowoczesnego obiektowego rachunku kosztów w podmiotach leczniczych. W kolejnej części artykułu zaprezentowano wyniki badań literaturowych nad możliwościami i korzyściami implementacji procesowego podejścia do rachunku kosztów w procesie budżetowania. Ostatnia część artykułu zawiera propozycję integracji obiektowego rachunku kosztów w podmiotach leczniczych z koncepcją budżetowania opartą na podejściu procesowym oraz analizę kosztów i korzyści związanych z jej implementacją.

2. Koncepcja obiektowego rachunku kosztów dla podmiotów leczniczych²

Koncepcja obiektowego rachunku kosztów dla podmiotów leczniczych bazuje na odzworowaniu procesu realizacji świadczeń zdrowotnych za pomocą obiektów kosztów. W metodologii tej finalnym obiektem kosztów jest zakończone świadczenie opieki zdrowotnej wykonane przez podmiot leczniczy, np. szpital lub przychodnię. Na świadczenie opieki zdrowotnej składać się może jeden obiekt kosztów, na przykład procedura diagnostyczna lub wiele różnych obiektów kosztów obejmujących w szczególności: (1) leki i wyroby medyczne, (2) procedury medyczne oraz (3) osobodni hospitalizacji.

Leki i wyroby medyczne (1) są przypisywane do pacjenta na dwa różne sposoby. Leki i wyroby medyczne, które istotnie różnicują koszt pacjenta, a więc takie, których koszt jest

¹ Projekt o sygnaturze POKL 02.03.03-00-005/09-00, kierownik merytoryczny projektu: prof. dr hab. Gertruda Krystyna Świdarska.

² Opracowano na podstawie (*Rachunek kosztów...*, red. Świdarska 2011).

znaczący, a jego zastosowanie jest podyktowane indywidualnym stanem pacjenta, przypisywane są do niego bezpośrednio na podstawie indywidualnej ewidencji zużycia. Są to np. endoprotezy lub bardzo drogie leki onkologiczne. Leki i wyroby medyczne, które nie różnicują istotnie kosztu pacjenta, np. bandaż, strzykawki, łagodne leki przeciwbólowe, nie są ewidencjonowane bezpośrednio na pacjenta. Są one grupowane w zestawy i stanowią element składowy kosztu procedury medycznej lub osobodnia hospitalizacji. Pozwala to na znaczące ograniczenie nakładu pracy związanej z ewidencją kosztów bez istotnego uszczerbku na jakości informacji kosztowej.

Koszty procedur medycznych (2) ustalane są na bazie odpowiednio zmodyfikowanego medycznego katalogu procedur ICD-9. Ponieważ ilość procedur medycznych wykonywanych w przeciętnym szpitalu jest często bardzo duża, uznano, że zbudowanie modelu rachunku kosztów wprost na bazie tego wykazu byłoby zbyt czasochłonne i kosztowne. Założono, że zasadne jest zredukowanie liczby procedur poprzez zastosowanie jednego z poniższych rozwiązań:

1. Sprowadzenie różnych procedur ICD-9 do jednego obiektu kosztowego.

W trakcie warsztatów zauważono, że wiele różnych procedur z katalogu ICD-9 może mieć taki sam koszt. Na przykład różne badania RTG (o różnych kodach ICD-9) są realizowane przy wykorzystaniu tych samych zasobów i w tych samych ilościach. W przypadku typowego badania RTG, bez względu na fotografowany narząd, wykonuje je ten sam technik RTG, przy wykorzystaniu pomieszczenia pracowni RTG z wyposażeniem. Dla potrzeb wykonania tego badania zużywa się taki sam zestaw materiałów i wyrobów medycznych (np. błona fotograficzna lub płyta CD). Rzeczywisty czas badania poszczególnych pacjentów może się wahać w granicach od 10 do 20 minut, ale jest on bardziej pochodną stanu pacjenta, a nie różnicy w czasie wykonania zdjęcia. W takich sytuacjach przyjmuje się standardowy czas badania, wynoszący na przykład 15 minut.

2. Podział jednej procedury ICD-9 na kilka obiektów kosztowych.

Takie podejście można zastosować w przypadku skomplikowanych procedur, takich jak zabieg operacyjny. W zabiegach można zidentyfikować wiele elementów powtarzalnych, których koszt będzie taki sam, bez względu na rodzaj przeprowadzonego zabiegu. Będzie to na przykład koszt przygotowania sali operacyjnej, koszt znieczulenia, bądź koszt pooperacyjnego monitorowania parametrów życiowych pacjenta.

3. Rezygnacja z kalkulowania kosztów mniej istotnych procedur.

Proste i tanie procedury, takie jak wymiana wenflonu czy wykonanie iniekcji, nie są w ogóle kalkulowane, a ich koszty są włączane do kosztu osobodnia hospitalizacji.

4. Przyjęcie identycznego definiowania obiektów kosztowych z katalogiem ICD-9.

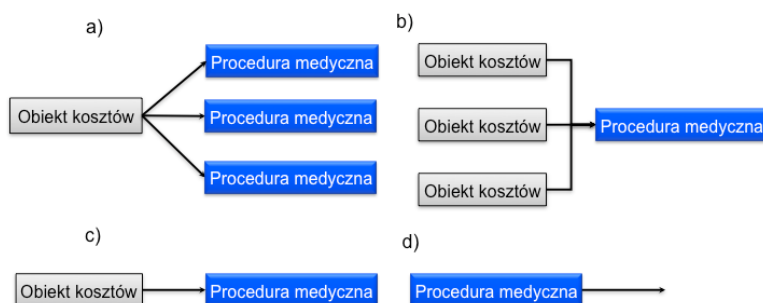
W tym wypadku nie występuje różnica w podejściu medycznym i kosztowym.

Powyższe relacje zostały dodatkowo przedstawione na rysunku 1.

Koszty osobodni hospitalizacji (3) kalkulowane są oddzielnie dla każdego oddziału, z opcją podziału osobodnia na elementy składowe, obejmujące część pobytową (hotelową) oraz część medyczną. W ramach części medycznej wydzielana jest dodatkowo opieka lekarska oraz opieka pielęgniarska.

Dla potrzeb ustalenia kosztu danego obiektu kosztowego (procedury lub osobodnia) niezbędne jest określenie zasobów w nim wykorzystywanych oraz ich ilości. W trakcie prac projektowych podjęto decyzję, wyłączając ewidencję leków i wyrobów medycznych istotnie różnicujących koszt leczenia pacjenta, iż ilości zasobów wykorzystywanych w procedurach będą ustalane na podstawie standardowego zużycia. Na przykład w przypadku badania RTG ustalono, że standardowy czas wykonania badania wymaga 15 minut pracy technika

RTG, 15 minut pracowni RTG z wyposażeniem oraz 1 zestawu wyrobów do wykonania badania RTG. Podejście takie radykalnie upraszcza prowadzenie rachunku kosztów (nie wymaga rejestrowania czasów wykonywania każdej procedury), a jednocześnie ułatwia proces podejmowania decyzji, który bazuje na wielkościach planowanych.



Rysunek 1. Relacja obiektów kosztów oraz procedur medycznych

Źródło: (Świdarska, Raulinajtys-Grzybek, Pielaszek, Warowny, Karwowski, Baran 2011).

Także stawki zasobów ekonomicznych bazują na wielkościach standardowych. W przypadku zasobów elastycznych (generujących koszty zmienne) stawki są ustalone na jednostkę nośnika, np. w przeliczeniu na jeden zestaw. W przypadku zasobów zaangażowanych (generujących koszty stałe) w pierwszej kolejności ustalone są planowane koszty miesięczne, które są następnie dzielone przez dostępność zasobu, liczoną na poziomie praktycznym. Kalkulacja kosztu całkowitego zasobu, zarówno elastycznego (na jedno wykonanie), jak i zaangażowanego (w okresie miesięcznym), następuje poprzez przyporządkowanie do tego zasobu wszystkich związanych z nim kosztów prostych. Przykładowo, w przypadku pracowników obejmuje oprócz wynagrodzeń i narzutów także koszty szkoleń, odzieży roboczej, kosztów osobistych narzędzi lekarza itp.

Informacja o standardowym zapotrzebowaniu danego zasobu przy wykonaniu procedury medycznej lub przy osobodniu hospitalizacji, przemnożona przez koszt tego zasobu, pozwala na uzyskanie informacji o koszcie wykorzystania tego zasobu w procedurze (osobodniu hospitalizacji). Sumując koszt wszystkich zasobów wykorzystanych w danej procedurze (osobodniu) uzyskuje się informacje o standardowym koszcie samej procedury (osobodnia).

Koszt wykonania pojedynczego świadczenia opieki zdrowotnej stanowi sumę kosztów leków i wyrobów medycznych, kosztów procedur medycznych oraz kosztów osobodni hospitalizacji. W ten sposób możliwe jest uzyskanie informacji o koszcie każdego pojedynczego pacjenta wyleczonego w podmiocie leczniczym.

3. Analiza możliwości zastosowania podejścia procesowego w usprawnieniu systemu budżetowania

Jak wspomniano we wprowadzeniu do artykułu, tradycyjne budżetowanie bazujące na przyrostowym planowaniu kosztów dla zamkniętych rocznych okresów sprawozdawczych obciążone jest licznymi wadami. Sytuację tę potwierdziły także przeprowadzone wywiady z przedstawicielami podmiotów leczniczych. Przygotowanie budżetu w szpitalu angażuje bardzo wiele zasobów, a proces ten jest czasochłonny. W przypadku większości podmiotów leczniczych pojawia się dodatkowy problem niewłaściwie zdefiniowanej struktury ośrodków odpowiedzialności, gdzie typowy ośrodek kosztów, jakim jest oddział szpitalny, traktowany jest błędnie jako ośrodek rentowności. Często nie odpowiada to rzeczywistości ekonomicznej, gdyż po pierwsze, proces leczenia przebiega niejednokrotnie na wielu oddziałach, a po drugie, ordynatorzy nie zajmują się najczęściej procesem negocjowania kontraktów z płatnikiem lub pozyskiwaniem pacjentów ze sfery klientów komercyjnych.

W literaturze dotyczącej budżetowania zwraca się uwagę na możliwość wyeliminowania znacznej części wad budżetowania poprzez zastosowanie budżetu zbudowanego wokół przyczynowo-skutkowego modelu rachunku kosztów (Leyk, Kopp 2004: 4). Jednym z przyczynowo-skutkowych modeli rachunku kosztów, który może zostać zastosowany dla potrzeb usprawnienia procesu budżetowania, jest m.in. rachunek kosztów działań ang. *Activity-Based Costing*).

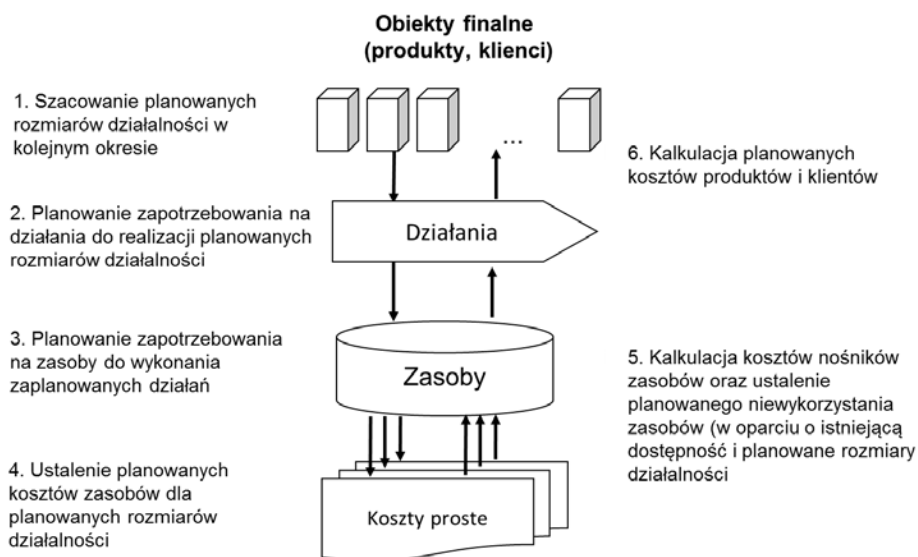
Wykorzystanie rachunku kosztów działań dla potrzeb procesu budżetowania polega na odwróceniu typowego modelu rachunku kosztów działań (Cooper, Slagmulder 2000). W tradycyjnym ujęciu rachunek kosztów działań przyporządkowuje koszty zasobów do działań, a następnie za pomocą nośników kosztów działań przypisuje ich koszty do obiektów finalnych kalkulacji, np. produktów (tzw. model *push*) (Cokins 1996: 98–102; Reinhold, Coners, Von der Hardt 2005: 128–130). W przypadku budżetu zbudowanego w oparciu o rachunek kosztów działań przypisanie odbywa się w odwrotnym kierunku: popyt na produkty finalne determinuje działania, a te z kolei określają zapotrzebowanie na zasoby (tzw. model *pull*) (Cokins 1996: 98–102; Reinhold, Coners, Von der Hardt 2005: 128–130). Takie podejście wymaga ustalenia standardów konsumpcji działań przez obiekty finalne oraz standardów konsumpcji zasobów przez działania.

Budżet z wykorzystaniem rachunku kosztów działań tworzony jest w następujących etapach (Kaplan, Cooper 1998) (rysunek 2):

1. Szacowanie planowanych rozmiarów działalności w kolejnym okresie.
2. Planowanie zapotrzebowania na działania do realizacji planowanych rozmiarów działalności (na bazie standardu konsumpcji działań przez produkty i klientów określa się, jaka ilość działań jest niezbędna dla potrzeb zrealizowania zaplanowanych rozmiarów działalności).
3. Planowanie zapotrzebowania na zasoby do wykonania zaplanowanych działań (na bazie standardu konsumpcji zasobów przez działania ustala się zapotrzebowanie na zasoby).
4. Ustalenie planowanych kosztów zasobów dla planowanych rozmiarów działalności (na bazie informacji o planowanych kosztach prostych ustala się koszty zasobów ekonomicznych).
5. Ustalenie planowanego niewykorzystania zasobów (w przypadku zasobów zaangażowanych ustala się różnicę między ich dostępnością praktyczną a zapotrzebowa-

niem; nadwyżka dostępności praktycznej nad zapotrzebowaniem stanowi niewykorzystany potencjał).

6. Ustalenie planowanych kosztów produktów i klientów (na bazie informacji o standardowym zapotrzebowaniu na zasoby ekonomiczne w realizacji danego działania i ich kosztu ustala się koszt działania; znając koszt wykonania pojedynczego działania i zapotrzebowania na nie w finalnych obiektach kalkulacji, ustala się koszt obiektów finalnych).



Rysunek 2. Mechanizm tworzenia budżetu opartego na rachunku kosztów działań (*Activity Based Budgeting*)

Źródło: (Świdarska, Krysiak, Warowny 2010: 510).

Wykorzystanie modelu rachunku kosztów działań dla potrzeb tworzenia budżetu pozwala na:

1. Rezygnację z tworzenia budżetu przyrostowego na rzecz budżetu tworzonego metodą od zera. Przeliczenie odwróconego modelu rachunku kosztów (modelu *pull*) dla planowanych w kolejnym okresie rozmiarów działalności prowadzi do wyliczenia zapotrzebowania na wszystkie zasoby ekonomiczne niezbędne do wykonania założonego planu. Tym samym ustala się, jakie zasoby i w jakiej ilości są niezbędne do wykonania założonego planu.
2. Przypisanie zasobów ekonomicznych do określonych ośrodków odpowiedzialności pozwoli na stworzenie budżetu dla tych ośrodków. W tym momencie następuje porównanie zapotrzebowania na zasoby z ich dostępnością w ośrodkach kosztów. W przypadku wystąpienia planowanego niewykorzystanego potencjału lub jego niedoboru następują przesunięcia potencjału wewnątrz organizacji. Możliwe jest także

- podjęcie decyzji o zwolnieniu lub zagospodarowaniu niewykorzystanego potencjału oraz zatrudnieniu dodatkowych zasobów (w przypadku stwierdzenia niedoboru). W tym podejściu eliminuje się typowo przyrostową nieefektywność oraz długi czas powstawania budżetu.
3. System budżetowania zbudowany w oparciu o rachunek kosztów działań z założenia jest budżetem elastycznym. Może być on dowolnie przeliczany dla nowych rozmiarów działalności. Ułatwia to przeprowadzenie prawidłowej kontroli w ośrodkach kosztów.
 4. Automatyzację procesu powstawania budżetu pozwala na zwiększenie częstotliwości planowania. W przypadku tradycyjnego sposobu tworzenia budżetu jest on najczęściej tworzony raz na rok. Wynika to z ogromnego nakładu pracy niezbędnego na jego opracowanie. Zastosowanie w takiej sytuacji budżetu kroczącego jest nierealne. Poprzez wykorzystanie budżetu opartego na rachunku kosztów działań, który redukuje kilkakrotnie nakład pracy niezbędny na jego przygotowanie, zastosowanie budżetu kroczącego nie stanowi już istotnego problemu.

4. Analiza możliwości integracji obiektowego rachunku kosztów z procesem planowania i kontroli w podmiotach leczniczych

Skuteczny system planowania i kontroli operacyjnej wymaga zintegrowania co najmniej trzech elementów: systemu ośrodków odpowiedzialności, systemu budżetowania oraz zasad wzajemnych rozliczeń pomiędzy ośrodkami odpowiedzialności. Przeprowadzone w trakcie projektu wywiady z przedstawicielami podmiotów leczniczych wskazały, że żaden z tych elementów nie działa skutecznie.

Pierwszym problemem, o którym już wspomniano, jest brak odpowiedniego **systemu przypisania odpowiedzialności**. Powszechnie stosowane podejście, traktujące oddziały szpitalne jako ośrodki rentowności, prowadzi do dwóch zasadniczych problemów.

Po pierwsze, rentowność oddziałów ustalana jest na bazie przychodów od pacjentów, których proces leczenia realizowany jest często w znacznej części poza oddziałem. Wynika to z działania tzw. grupera, który odpowiada za zakwalifikowanie pacjenta do takiej jednorodnej grupy pacjentów (JGP), która zmaksymalizuje uzyskany przychód. Zakwalifikowanie pacjenta do danej grupy JGP wymaga, aby został on wypisany z odpowiedniego oddziału (niekoniecznie tego, który w przeważającym stopniu odpowiadał za jego leczenie).

Po drugie, dla potrzeb oceny rentowności oddziałów, wszystkie koszty pacjenta są przeksięgowywane na oddział, z którego pacjent został wypisany. Koszty te bazują najczęściej na miesięcznych kosztach rzeczywistych, które wahają się z okresu na okres, przede wszystkim dlatego, że zawierają w sobie koszty gotowości oraz koszty niewykorzystanego potencjału ośrodków przekazujących koszty. Problem pogłębiają dodatkowo uproszczone metody kalkulacji kosztów, bazujące na arbitralnym rozliczaniu kosztów pośrednich w oparciu o uproszczone klucze doliczeniowe. Powoduje to, że oddziały obciążane są kosztami, na które nie mają realnego wpływu.

W rezultacie dochodzi do przypisania odpowiedzialności w zakresie przychodów i kosztów nie na bazie faktycznej efektywności danego ośrodka, ale na bazie kryteriów maksymalizujących korzyści finansowe całego szpitala. Powstaje więc typowy problem suboptymalizacji i niezgodności celów szpitala z celami niewłaściwie zdefiniowanych ośrodków odpowiedzialności.

W tak zbudowanym systemie kierownik oddziału nie chce odpowiadać za wynik, na który nie ma istotnego wpływu. Przychody w przeważającym stopniu są pochodną działania grupera, a nie faktycznej sprzedaży. Z kolei koszty tylko w niewielkim stopniu zależą od kierownika oddziału (są pochodną sposobu leczenia pacjenta przez konkretnego lekarza oraz kosztów poniesionych często w przeważającym stopniu poza oddziałem).

Logika procesu leczenia pacjentów sugeruje, iż „ośrodkiem” rentowności powinien być lekarz prowadzący, który podejmuje decyzję, gdzie i w jaki sposób leczyć pacjenta, za którego szpital otrzyma określoną kwotę przychodów. Podejście takie byłoby z praktycznych i etycznych względów prawdopodobnie jednak dość kłopotliwe. Tym bardziej że lekarz odpowiada wprawdzie za kompleksowy proces leczenia, ale ma ograniczony wpływ na rodzaj i zakres kontraktów zawieranych przez podmiot leczniczy.

Bardziej właściwym rozwiązaniem wydaje się pogrupowanie pacjentów w pewne jednorodne grupy oraz wyznaczenie na poziomie szpitala osób, które będą odpowiadały za to, aby dana grupa pacjentów była rentowna. Do zadań takiego ośrodka należałoby maksymalizowanie przychodów (wykorzystanie grupera lub w jednostce prywatnej – kształtowanie cen) oraz minimalizowanie kosztów poprzez analizę kosztów leczenia poszczególnych typów pacjentów. Analiza taka koncentrowałaby się oczywiście na najbardziej istotnych kosztach procesu leczenia w oparciu o dane kosztowe pochodzące z obiektowego rachunku kosztów.

W takim podejściu oddział szpitalny stałby się ośrodkiem odpowiedzialności za koszty, czyli jego zadaniem byłoby efektywne kosztowo leczenie pacjenta, przy zachowaniu wymaganych standardów samego procesu leczenia. Wycena kosztów leczenia pacjentów w ośrodkach rentowności bazowałaby przede wszystkim na standardowych kosztach wykonywania procedur i hospitalizacji. Standardy stałyby się *de facto* podstawą do zbudowania systemu wewnętrznych **cen transferowych**. Zasady te działałyby oczywiście tylko w relacji oddział – ośrodek rentowności, ale także w relacjach pomiędzy ośrodkami kosztów. Np. blok operacyjny nabywałby usługę sterylizacji narzędzi chirurgicznych od działu sterylizacji po określonym koszcie standardowym. Ewentualne odchylenia rozliczane byłyby w zależności od przyczyn ich powstania, albo na oddział (odchylenia wynikające z nieefektywności procesu leczenia lub cen), albo na ośrodek rentowności (odchylenia wynikające z przyczyn medycznych oraz odchylenia wynikające z niewykorzystania zasobów z uwagi na mniejszą niż zaplanowano liczbę wykonanych świadczeń opieki zdrowotnej).

Opracowanie **procesu budżetowania** dla tak zdefiniowanych ośrodków rentowności oraz kosztów bazowałoby na wkomponowaniu w ten proces podejścia zbieżnego z Activity Based Budgetting, przy wykorzystaniu danych kosztowych z obiektowego rachunku kosztów.

Proces ten został przedstawiony na rysunku 3.

Na bazie planowanej liczby oraz rodzajów pacjentów ustalane byłoby zapotrzebowanie na procedury medyczne, osobodni hospitalizacji oraz leki i wyroby medyczne. Ta informacja stałaby się z kolei podstawą do ustalania zapotrzebowania na zasoby oraz ich planowane koszty. W przypadku gdy planowane rozmiary działalności (w tym ewentualna rezerwa na gotowość) byłyby niższe od dostępnej ilości zasobów w podmiocie leczniczym (dotyczy tylko zasobów zaangażowanych), różnica byłaby identyfikowana jako planowane koszty faktycznego niewykorzystania zasobów. Zastosowanie powyższej koncepcji wymaga dwóch elementów:

- 1) sprawnie funkcjonującego systemu rachunku kosztów, bazującego na standardach zużycia zasobów oraz standardach kosztów jednostkowych,

- 2) odpowiedniego systemu planowania liczby i rodzaju pacjentów, wymaganych przez nich rodzajów świadczeń zdrowotnych oraz rezerwy do zapewnienia gotowości do wykonywania świadczeń zdrowotnych.



Rysunek 3. Model budżetowania przy zastosowaniu obiektowego rachunku kosztów dla podmiotów leczniczych

Źródło: (Świdarska, Raulinajtys-Grzybek, Pielaszek, Warowny, Karwowski, Baran 2011).

Pierwszy z tych wymogów realizuje obiektowy rachunek kosztów. Praktyczne doświadczenia wypracowane w trakcie prac projektowych pokazały, iż możliwe jest jego wdrożenie w podmiotach leczniczych, natomiast zalecane jest posługiwanie się odpowiednim dedykowanym narzędziem informatycznym. Narzędzie takie powinno umożliwić gromadzenie informacji z różnych podsystemów informacyjnych (zarówno medycznych, jak i finansowych) oraz ich odpowiednią integrację. Dzięki temu proces tworzenia budżetu staje się niemal w całości zautomatyzowany i natychmiastowy, pod warunkiem zasilenia go informacjami niefinansowymi dotyczącymi pacjentów oraz sposobów ich leczenia.

Drugi z wymienionych wymogów – system planowania pacjentów i świadczeń – jest, zdaniem części zarządzających podmiotami leczniczymi, jednym z trudniejszych aspektów w procesie sporządzania budżetu. Zwracano uwagę, iż zaplanowanie liczby pacjentów z danym schorzeniem, a co najważniejsze przebiegiem ich leczenia, jest niemal niemożliwe.

Jest to argumentacja, z którą trudno jest się zgodzić. Budżetowanie jest procesem, który funkcjonuje w większości dużych organizacji, w bardzo różnych branżach, i często o wiele mniej przewidywalnych niż ochrona zdrowia. Podobnie jak to się dzieje w tych organizacjach, także w podmiotach leczniczych należy posłużyć się informacją historyczną, informacją statystyczną, analizą zawartych lub planowanych umów oraz trwającymi lub planowanymi do realizacji projektami inwestycyjnymi. Przykładem badań, które można wykorzystać, są badania epidemiologiczne, które na bazie historycznych trendów pozwolą w przybliżeniu oszacować liczbę pacjentów z określonym rozpoznaniem. Takie dane już dziś są szacowane na potrzeby zawierania kontraktów z Narodowym Funduszem Zdrowia.

Innym problemem może być ustalenie wzorcowego sposobu leczenia konkretnego rozpoznania. Z badań przeprowadzonych w trakcie warsztatów ustalono, że w przypadku jed-

nego rozpoznania możliwe jest często wiele różnych przebiegów leczenia, istotnie różniących się kosztowo (Świdarska 2013). W tej sytuacji wydaje się jednak, że także możliwe jest posłużenie się informacją statystyczną i grupowanie pacjentów nie tylko według rodzajów rozpoznań, ale także sposobów, w jaki dane rozpoznanie zostało wyleczone. Przy takim podejściu, na bazie informacji statystycznych i epidemiologicznych, możliwe jest ustalenie częstotliwości wykonania konkretnej procedury. Na przykład na każde 1000 pacjentów średnio w przypadku 300 pacjentów wykonuje się procedurę zabiegową, a w przypadku pozostałych 700 wystarczające jest leczenie farmakologiczne.

Kolejnym elementem, który trzeba zaplanować, jest rezerwa z tytułu gotowości do wykonywania świadczeń opieki zdrowotnej oraz wykorzystanie tej rezerwy na wykonywanie świadczeń nagłych. Prawidłowe zaplanowanie zasobów dla potrzeby gotowości wymaga analizy kilku czynników, do których należą wymogi prawne w zakresie minimalnego rodzaju i ilości zasobów, sezonowość, ryzyko wystąpienia sytuacji niespodziewanych oraz akceptowalny poziom ryzyka.

5. Korzyści z wdrożenia nowego systemu budżetowania w podmiotach leczniczych

W sytuacji, gdy podmiot leczniczy sporządzi swój budżet w oparciu o obiektywny rachunek kosztów, znacząco, w stosunku do tradycyjnych budżetów, poprawi się efektywność procesu kontroli budżetowej. Będzie to szczególnie widoczne w przypadku ośrodków kosztów, gdzie obok ustalenia różnicy pomiędzy kosztami planowanymi a rzeczywistymi możliwe stanie się wyjaśnienie ich przyczyn. Po pierwsze, zautomatyzowany mechanizm przeliczania budżetu pozwoli urealnić budżet do rzeczywistej liczby pacjentów oraz wykonanych świadczeń. Uzyska się dzięki temu porównywalność danych planowanych z danymi rzeczywistymi. Po drugie, możliwa będzie pełna analiza odchyleń w podziale na odchylenia z tytułu niewykorzystanych zasobów, odchylenia z tytułu efektywności oraz odchylenia z tytułu cen/kosztów.

Odchylenia z tytułu efektywności mogą być ustalane poprzez porównanie informacji z systemu rejestrującego ruch chorych (zakładając, że ewidencjonowane są w nim informacje o ilości podanych pacjentowi leków i wyrobów medycznych, ilości procedur medycznych i osobodni hospitalizacji oraz czasach wykorzystania poszczególnych lub wybranych zasobów) z ilościami zaplanowanymi w budżecie. Różnice będące efektem wyższej lub niższej niż zaplanowano efektywności, po przemnożeniu przez stawki dla poszczególnych procedur i zasobów, przełożą się na kwotowe odchylenia z tytułu efektywności.

Odchylenia z tytułu niewykorzystanych zasobów będą wynikały zarówno z różnicy pomiędzy dostępnością zasobów a ich wykorzystaniem zaplanowanym w budżecie, ale także odchyleń z tytułu efektywności na poziomie zasobów zaangażowanych. Przykładowo, dłuższy czas wykonywania zabiegów przez lekarza kardiochirurga zostanie zaraportowany jako niekorzystne odchylenie z tytułu efektywności. Jednocześnie zmniejszy się jednak odchylenie z tytułu niewykorzystanego potencjału. W przypadku braku wolnego potencjału mogą się pojawić dodatkowe koszty z tytułu pracy w nadgodzinach.

Rozwiązanie takie umożliwi również kalkulację odchyleń o charakterze cenowym, których dokładność będzie zależna od szczegółowości ewidencji księgowej. Na przykład analiza odchyleń z tytułu kosztów pracy grup lekarzy wymagać może rejestracji rzeczywistych danych o kosztach wynagrodzeń, narzutów i innych kosztach prostych składających się na

całkowity koszt danej grupy. Alternatywnie analiza taka może być mieć charakter zagregowany na poziomie ośrodka kosztów lub kategorii kosztów³.

Podsumowanie

Skuteczny system planowania i kontroli operacyjnej wymaga zarówno odpowiedniej delegacji odpowiedzialności za realizację celów, jak też właściwych mechanizmów planowania celów oraz weryfikacji ich realizacji. Jak pokazały badania, obydwie filary systemu planowania i kontroli w podmiotach leczniczych okazały się nieskuteczne. Delegacja odpowiedzialności oraz ocena realizacji celów zbudowana jest wokół systemowych mechanizmów maksymalizacji przychodów, które nie odzwierciedlają faktycznej odpowiedzialności za pozyskiwanie pacjentów oraz ich leczenie. W rezultacie ordynatorzy i inni kierownicy ośrodków odpowiedzialności rozliczani są z wyników, na które mają ograniczony wpływ. Z drugiej strony mechanizmy wyznaczania celów oraz ich kontroli bazujące na tradycyjnych rozwiązaniach rachunku kosztów powodują, że zabudżetowane koszty nie są pochodną ilości i rodzaju planowanych pacjentów, a koszty rzeczywiste są obciążone mechanizmami wadliwego rachunku kosztów.

Usprawnienie tych rozwiązań możliwe jest poprzez przebudowanie struktury odpowiedzialności oraz wkomponowanie w proces budżetowania nowych rozwiązań rachunku kosztów. Zmiana struktury ośrodków odpowiedzialności wymaga delegacji odpowiedzialności za kompleksowy proces pozyskiwania pacjentów oraz ich leczenia. W praktyce oznaczać to może stworzenie nowych ośrodków odpowiedzialności za wynik oraz przypisanie oddziałom odpowiedzialności wyłącznie za koszty. Planowanie kosztów oraz ich kontrola powinny bazować z kolei na przyczynowo-skutkowych relacjach pomiędzy liczbą i rodzajem pacjentów, sposobem ich leczenia, zużywanymi zasobami oraz ponoszonymi kosztami. Jak wskazano w artykule, mechanizmy te może realizować budżetowanie bazujące na obiektowym rachunku kosztów.

Literatura

- Cokins G. (1996), *Activity Based Cost Management – Making It Work*, McGraw-Hill.
- Cooper R., Slagmulder R. (2000), *Activity-based Budgeting*, „Strategic Finance”, September.
- Kaplan R.S., Cooper R. (1998), *Cost and Effect: Using Integrated Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Boston.
- Leyk J., Kopp J. (2004), *Effizient und effektiv planen und budgetieren*, w: *Beyond Budgeting umsetzen – Erfolgreich planen mit Advanced Budgeting*, Horvath & Partners, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.
- Rachunek kosztów dla Zakładów Opieki Zdrowotnej* (2011), red. G.K. Świdorska, Oficyna SGH, Warszawa.
- Reinhold M., Coners A., Von der Hardt G. (2005), *Anwendungsfelder und Aufbau einer Prozesskostenrechnung*, w: *Prozessmanagement umsetzen – Durch nachhaltige Prozessperformance Umsatz steigern und Kosten senken*, Horvath & Partners, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.
- Świdorska G.K., Krysiak M., Warowny P. (2010), *Budżety jako instrument zarządzania*, w: *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdorska, Difin/MAC, Warszawa.
- Świdorska G.K., Raulinajtys-Grzybek M., Pielaszek M., Warowny P., Karwowski M., Baran W. (2011), *Materiały szkoleniowe w ramach projektu „Nowoczesne zarządzanie w zakładach opieki zdrowotnej – szkolenia z zakresu rachunku kosztów i informacji zarządczej”*, SGH.

³ Szczegółowo temat kategorii kosztów został opisany w (*Rachunek kosztów...*, red. Świdorska 2011).

- Świdarska G.K., Raulinajtys-Grzybek M., Pielaszek M., Warowny P., Karwowski M. (2013), *Opracowanie dotyczące zakresu, sposobu gromadzenia i prezentacji informacji o kosztach dla potrzeb ich wyceny*, SGH.
- Zyder M. (2007), *Die Gestaltung der Budgetierung: Eine empirische Untersuchung in deutschen Unternehmen*, Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden.

ANALYSIS OF THE POSSIBILITY OF THE USE OF OBJECT-ORIENTED COST ACCOUNTING IN BUDGETING

Abstract: *Purpose* – Presentation of the analysis of the possibility of improvement of the budgeting process through the use of cost-object oriented cost accounting.

Design/Methodology/approach – (1) analysis of the possibility of the implementation of object-oriented cost accounting in the health care organizations (method of case studies), (2) literature research on the capabilities and benefits of the implementation of the process-based budgeting, (3) the proposal for the integration of cost-object oriented cost accounting with process based budgeting within health care organizations.

Findings – Methodology of implementation of budgeting based on object-oriented cost accounting in health care organization and indication of the use of that concept within processes of planning and control.

Originality/value – Presented concept is unique on the polish health care market proposal for the implementation of modern system of budgeting which may contribute to the more effective achievement of the objectives of financial profitability and the cost of medical treatment.

Keywords: health care organizations, budgeting, object-oriented cost accounting

Cytowanie

- Pielaszek M. (2014), *Analiza możliwości wykorzystania obiektowego rachunku kosztów w budżetowaniu w podmiotach leczniczych na użytek kontroli zarządczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 833, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 72, Szczecin, s. 145–156, www.wneiz.pl/frfu.