

# Zasobowy rachunek kosztów w Niepublicznym Zakładzie Opieki Zdrowotnej

**Anna Anders**

konsultant ABC Akademia Sp. z o.o.,  
doktorantka na Uniwersytecie Ekonomicznym w Poznaniu

**Tomasz Łącki**

główny specjalista ds. kontroli kosztów w NZOZ „Szpital w Puszczykowie im. Prof. Stefana Tytusa Dąbrowskiego” Sp. z o.o.

Pytania: [czytelnicy.controlling@infor.pl](mailto:czytelnicy.controlling@infor.pl)

Zasobowy rachunek kosztów (ZRK, Resource Consumption Accounting, RCA) to narzędzie rachunkowości menedżerskiej, które koncentruje się na dostarczaniu rzetelnej informacji umożliwiającej optymalizowanie kosztów. Pozwala na lepszą kontrolę posiadanych zasobów i ich kosztów niż tradycyjne metody kalkulacji.

**Z** RK kalkuluje stopień wykorzystania zasobów oraz związany z nim koszt niewykorzystany. ZRK zamiast „obciążać” produkty i klientów kosztami niewykorzystanych zasobów, „zatrzymuje” je na zasobach, a tym samym eliminuje negatywne działanie tzw. „spirali śmierci kosztów stałych”.

System rachunkowości zarządczej wykorzystywany w szpitalu powinien spełniać trzy podstawowe cele:

1. Rachunek kosztów powinien umożliwiać sprawną kontrolę ponoszonych kosztów.
2. Dostarczana informacja kosztowa powinna wpływać na skuteczne zarządzanie zasobami (minimalizacja kosztów zasobów, optymalizacja poziomów wykorzystania zasobów).
3. Wykorzystanie dostępnej informacji kosztowej powinno umożliwiać ciągłe doskonalenie jakości świadczonych usług (continuous quality improvement).

Stosowane tradycyjne rachunki kosztów nie są w stanie w pełni spełniać tych warunków. Zarządy szpitali poszukują skutecznych metod do efektywnego zarządzania zasobami i procedurami

medycznymi. „Wdrożenie i realizacja strategii, szczególnie dotyczących rentowności i efektywności zarządzania i wykorzystania zasobów, mogą być możliwe dzięki zastosowaniu nowoczesnych systemów rachunków kosztów”<sup>1</sup>. Metody kalkulacji, które wychodzą poza tradycyjne rachunki kosztów osiągając wyższy poziom szczegółowości i dokładności, to zasobowy rachunek kosztów (ZRK, Resource Consumption Accounting, RCA) i procesowy rachunek kosztów (Activity Based Costing, Process Based Costing, ABC).

Czy dodatkowy wysiłek związany z bardziej szczegółową wyceną jest współmierny ze zwrotem otrzymaną informacją kosztową? Opierając się na przykładowym wdrożeniu zasobowego rachunku kosztów w szpitalu będącym spółką z ograniczoną odpowiedzialnością oraz mając na uwadze bieżącą sytuację ekonomiczną szpitali, która zmusza do skupiania uwagi na zasobach i poprawnej kalkulacji kosztów ich zużycia, jesteśmy przekonani o zasadności przeprojektowania stosowanych rachunków kosztów.

### Zasobowy rachunek kosztów (ZRK)

Zasobowy rachunek kosztów koncentruje się na kosztach zasobów, powiązaniach między nimi oraz tym, w jaki sposób są one konsumowane przez przedsiębiorstwo. Dzięki bardziej szczegółowemu podejściu do ewidencji kosztów, ZRK wyposaża menedżerów w odpowiednią informację ułatwiającą dopasowywanie poziomu zasobów do popytu na produkty i usługi przedsiębiorstwa. Obecnie popyt na usługi medyczne jest w przeważającej części zdeterminowany kontraktami wynegocjowanymi z Narodowym Funduszem Zdrowia.

Zasobowy rachunek kosztów jest bardzo prostą, menedżerską koncepcją, która w ramach poszczególnych miejsc powstawania kosztów dla komórek organizacyjnych najpierw definiuje pule zasobów reprezentujące poszczególne zasoby lub grupy zasobów, a dopiero do puli zasobów są dołączane odpowiednie konta kosztów rodzajowych stanowiące analitykę dla kont syntetycznych, jakimi są zasoby<sup>2</sup>. ZRK, schodząc do poziomu zasobów, skupia się na kosztach sprzętu medycznego, pracowników na poszczególnych oddziałach, energii elektrycznej itp., dostarcza wysokiej jakości informacji kosztowej.

ZRK powinien być stosowany przez przedsiębiorstwa:

- posiadające zarówno dużą ilość zasobów (np. drogiego i różnorodnego sprzętu medycznego, kategorii pracowników), jak i borykające się z koniecznością radzenia sobie z niedostateczną ich ilością,
- borykające się z problemem stopnia wykorzystania zasobów i związanych z tym kosztów niewykorzystanych zasobów (Czy zakupiony sprzęt medyczny jest efektywnie wykorzystywany?),
- chcące poprawnie skalkulować koszty zasobów współdzielonych i usług wewnętrznych (np. koszt badań realizowanych przez laboratorium),
- podejmujące decyzje typu „make or buy” (np. dotyczące outsourcingu żywienia pacjentów),
- posiadające nieodpowiedni system planowania kosztów zasobów (niedoszacowanie kosztów zasobów),
- planujące wdrożenie procesowego rachunku kosztów.

Pierwszy krok w projektowaniu zasobowego rachunku kosztów to identyfikacja kluczowych zasobów organizacyjnych. Zasoby są statyczne, widoczne „gołym okiem”, stąd większość z nich łatwo jest zidentyfikować. Wyobraźmy sobie, że wchodzimy na oddział okulisty z aparatem fotograficznym. Na zrobionym zdjęciu łatwo zidentyfikować poszczególne zasoby (np. powierzchnia oddziału, aparat do operacji oka, aparat elektrochirurgiczny, laser okulistyczny, mikroskop okulistyczny, lekarze, pielęgniarki...). W momencie, gdy zdefiniowane są pule zasobów (miejsca powstawania kosztów reprezentujące zasoby organizacyjne), wówczas jako analityka dokładane są odpowiednie konta kosztów rodzajowych.

Niewątpliwie zasobowe rachunki kosztów są nieco bardziej rozbudowane niż tradycyjnie projektowane struktury miejsc powstawania kosztów. Dzieje się tak chociażby z powodu wielości zasobów organizacyjnych, jakimi dysponują przedsiębiorstwa. W firmach zatrudniających do 500 pracowników zasobowe rachunki kosztów osiągają liczebności od 200 do 500 miejsc powstawania kosztów. Doświadczenia firm, które wdrożyły zasobowy rachunek kosztów, pokazują, że wdrażanie tego rachunku nie wiąże się z dodatkowymi kosztami np. w dziale księgowości firmy. Liczba transakcji (księgowania kosztów) się nie zwiększa,

<sup>1</sup> J. Chlusta, *Model rachunku kosztów standardowych świadczeń zdrowotnych szpitala*, Politechnika Częstochowska 2008, s. 43.

<sup>2</sup> T.M. Zieliński, *Odkrywanie prawdy o zyskach. Teoria i praktyka systemów ABC/M*, Akademia Menedżera 2007, s. 84.

zwiększa się tylko liczba miejsc powstawania kosztów. Firmy bardzo szybko przyswajają zasobowy rachunek kosztów jako nowy system ewidencyjny<sup>3</sup>.

### Tradycyjny rachunek kosztów a ZRK

Zobaczymy, w jaki sposób najczęściej szpitale ewidencjonują koszty. Przykład tradycyjnego rachunku kosztów dla oddziału okulistycznego przedstawia tabela 1.

Szpitale dzielą podmiotowe rachunki kosztów na miejsca powstawania kosztów reprezentujące komórki organizacyjne lub oddziały, a następnie w tak zdefiniowanych podmiotach kosztów ewidencjonują koszty w ujęciu rodzajowym. Już na pierwszy „rzut oka” widać, że nie ma w takich rachunkach kosztów informacji o zasobach. Nie wiadomo wprost z rachunku kosztów, ile kosztują poszczególne zasoby, tj. poszczególne sprzęty medyczne, poszczególne kategorie pracowników, energia i woda itd. Amortyzacja lub zużycie materiałów nie są zasobami, ale rodzajami kosztów.

Zasobowy rachunek kosztów, wprowadzając dodatkowy poziom analityki, dostarcza menedżerom informacji o będących w obszarze ich kompetencji zasobach. Dla porównania tabela 2 prezentuje tę samą wartość kosztów (247 758 zł) co rachunek tradycyjny, ale w wymiarze zasobów. Tak przedstawiona informacja kosztowa pomaga efektywnie podejmować decyzje o kosztach, utrzymaniu i inwestycjach w zasoby przedsiębiorstwa. Ordynator oddziału, otrzymując takie zestawienie kosztów, dokładnie wie, ile kosztuje wykorzystanie konkretnych typów zasobów, np. lasera okulistycznego. Dodatkowo, mając informację o praktycznej i rzeczywistej wydajności<sup>4</sup> lasera, można wyliczyć stopień i koszty niewykorzystane zasobu.

### Zalety zasobowego rachunku kosztów

Wśród podstawowych zalet zasobowego rachunku kosztów wyróżnić należy<sup>5</sup>:

- uzyskanie doskonałej podstawy do wdrożenia procesowego rachunku kosztów, pozwalającej na przyczynowo-skutkową wycenę procedur medycznych,

Tabela 1. Tradycyjny rachunek kosztów w MPK Oddział okulistyczny

MPK Oddział Okulistyczny: Koszt rodzajowy	Koszt (w zł)
Wynagrodzenia	80 345
Świadczenia na rzecz pracowników	15 265
Zużycie materiałów	89 550
Leasing	15 643
Amortyzacja	11 071
Pozostałe	1 232
Usługi obce	34 652
<b>Razem</b>	<b>247 758</b>

Źródło: materiały szkoleniowe ABC Akademia

Tabela 2. Zasobowy rachunek kosztów w MPK Oddział Okulistyczny

MPK Oddział Okulistyczny: Koszt rodzajowy	Koszt (w zł)
Lekarze	63 732
Pielęgniarki	27 178
Aparat do operacji oka	8 831
Laser okulistyczny	34 213
Mikroskop okulistyczny	33 412
Myjnia dezynfektor	543
Leki	12 345
Materiały opatrunkowe	2 884
Soczewki	64 321
Pozostałe	299
<b>Razem</b>	<b>247 758</b>

Źródło: materiały szkoleniowe ABC Akademia

- przejrzysta ewidencja kosztów posiadanych zasobów umożliwiająca menedżerom sprawne zarządzanie poziomem i wykorzystaniem zasobów – przyjęcie zasobowego rachunku kosztów sprawia, że każdy koszt musi być przypisany do konkretnego zasobu, stąd zmniejsza się liczebność i znaczenie tzw. „worków kosztów”, gdzie „wrzucane” są koszy bez głębszego zastanowienia i kontroli,
- ścisła kontrola kosztów na poziomie posiadanych zasobów – pozwalająca na kalkulowanie jednostkowych stawek przerobu zasobów,

<sup>3</sup> Materiały szkoleniowe ABC Akademia.

<sup>4</sup> *Praktyczna wielkość przerobu zasobu* – to wielkość przerobu, jaką przedsiębiorstwo osiąga w normalnych (standardowych) warunkach produkcyjnych. Ta właśnie wydajność wykorzystywana jest jako podstawa odniesienia do obliczania kosztów niewykorzystanych zasobów. *Rzeczywista wielkość przerobu zasobu* – to wielkość przerobu, jaką przedsiębiorstwo faktycznie wykonało z tytułu realizacji określonego planu produkcyjnego (źródło: T.M. Zieliński, *Odkrywanie ...*, s. 102).

<sup>5</sup> T.M. Zieliński, *Odkrywanie ...*, s. 91.

a przez to lepsze zarządzanie potencjałem i kosztami zasobów,

- lepsza możliwość dopasowywania poziomu zasobów do rozmiaru działalności – dzięki zrozumieniu dostępnego potencjału zasobów oraz zmierzeniu kosztów jego utrzymania, menedżerowie efektywniej zarządzają zasobami i kosztami niewykorzystanych zasobów,
- szerokie możliwości analityczne w zakresie analizy kosztów – z tytułu samej wielkości miejsc powstawania kosztów reprezentujących poszczególne zasoby lub ich jednorodne grupy,
- lepsze budżetowanie kosztów dzięki zasobowemu ujęciu i zrozumieniu podstawowej natury kosztów posiadanych zasobów – budżetowanie kosztów na poziomie konkretnego zasobu (np. budynku szpitala, aparatu do elektrochirurgii, aparatu EKG jest po prostu łatwiejsze niż budżetowanie kosztów dla całego oddziału). Przedsiębiorstwa, które dokładnie budżetują koszty,

musi być z odpowiednią kalkulacją kosztów oraz sposobem kalkulacji wykorzystania sprzętu medycznego. Przykładowo, dla sprzętu diagnostycznego kalkulacja stopnia wykorzystania powinna polegać na określeniu różnicy między rzeczywistym obciążeniem (tj. liczba pacjentów, liczba procedur) a obciążeniem zalecanym przez producenta<sup>7</sup>.

Narzędziem, które w efektywny sposób pomoże kontrolować koszty zasobów i poziom ich wykorzystania, jest zasobowy rachunek kosztów. W tym opracowaniu prezentujemy wzorcową strukturę ZRK dla przykładowego oddziału.

Szpital Medyk Sp. z o.o.<sup>8</sup> jest szpitalem wielospecjalistycznym, posiadającym 10 oddziałów, 250 łóżek szpitalnych, zakład diagnostyki obrazowej, laboratorium, pracownice: EEG, EKG i endoskopii przewodu pokarmowego. Wielkość zatrudnienia w strefie białej to 355 pracowników i szarej 80 pracowników. Miesięcznie szpital realizuje około 2 tys. procedur medycznych (nie wlicza-

Efektywne zarządzanie zasobami medycznymi  
związane musi być z odpowiednią kalkulacją kosztów  
oraz sposobem kalkulacji wykorzystania  
sprzętu medycznego.

i tak w kalkulacjach osiągają poziom poszczególnych zasobów,

- doskonałe wsparcie do podejmowania decyzji inwestycyjnych w zasoby przedsiębiorstwa – decyzje inwestycyjne związane z wymianą zasobów wymagają informacji kosztowej na poziomie zasobów.

### Zasobowy rachunek kosztów w szpitalu

„Obowiązujące zasady finansowania i kontraktowania świadczeń zdrowotnych, a także rosnąca konkurencja pomiędzy jednostkami realizującymi usługi zdrowotne, powodują coraz większą presję kadry zarządzającej na zdobywanie nowych, wysokospecjalistycznych urządzeń medycznych oraz poszukiwanie sposobów na ich intensywne wykorzystanie”<sup>6</sup>. Efektywne zarządzanie zasobami medycznymi związane

zając badań diagnostycznych wykonywanych w zakładach i pracowniach diagnostycznych).

Wyzwaniem, przed jakim stanął szpital, była prawidłowa wycena procedur medycznych. Wpłynęło to na podjęcie decyzji o wdrożeniu procesowego rachunku kosztów. Pierwszy etap polegał na przeprojektowaniu rachunku kosztów według miejsc powstawania zgodnie z koncepcją zasobowego rachunku kosztów. Wdrożenie objęło całą jednostkę. Dla celów tego opracowania przedstawiamy część nowego rachunku kosztów dotyczącą oddziału okulistyki.

Dotychczas stosowany w szpitalu rachunek kosztów dostarczał informacji na wysokim poziomie zagregowania, tj. łączne koszty poszczególnych oddziałów w podziale na koszty układu rodzajowego. Zarząd szpitala szukał odpowiedniej metody kalkulacji kosztów, która pomoże

<sup>6</sup> J. Gierusz, M. Cygańska, *Budżetowanie kosztów działań w szpitalu*, ODDK 2009, s. 77.

<sup>7</sup> J. Gierusz, M. Cygańska, *Budżetowanie...*, s. 78–79.

<sup>8</sup> Dla celów publikacji dane zostały zmienione.

wycenić zasoby i przygotuje szpital do wdrożenia procesowego rachunku kosztów.

**Widoki 1-3** prezentują układ zasobowego rachunku kosztów dla Oddziału Okulistycznego. Projektując nowy rachunek kosztów, najpierw stworzono pierwszy poziom dekompozycji kosztowej składający się z sześciu grup zasobów (**widok 1**): zasoby osobowe, zasoby rzeczowe, materiały i sprzęt eksploatacyjny, wyposażenie informatyczne i telekomunikacyjne, zasoby współdzielone, usługi zewnętrzne. W kolejnym kroku zidentyfikowano zasoby należące do poszczególnych grup. W zasobach osobowych (**widok 2**) zidentyfikowano dwie kategorie pracowników: lekarze i pielęgniarki. Dla zasobów rzeczowych (**widok 2**), kryteriami przemawiającymi za stworzeniem osobnych puli zasobów dla konkretnych środków trwałych były: wysokie odpisy amortyzacyjne, wysoka amortyzacja odtworzeniowa, znaczne koszty przeglądów serwisowych, remontów, części zamiennych i materiałów eksploatacyjnych. W grupie zasobów materiały i sprzęt eksploatacyjny (**widok 2**) znajdują się koszty związane z używanymi materiałami i drobnym sprzętem medycznym. Oprócz standardowego zestawu zasobów dodano osobne pulę zasobów (np. soczewki), kierując się zasadą istotności ponoszonego kosztu. Zasoby wchodzące w skład wyposażenia informatycznego

i telekomunikacyjnego (**widok 3**) grupują koszty związane z funkcjonowaniem komputerów i połączeniami telefonicznymi na oddziale. W grupie zasoby współdzielone (**widok 3**) ewidencjonowane są koszty związane z mediami i usługami żywienia, pralni i utrzymania czystości na oddziale. Koszty tych zasobów księgowane są w jednym miejscu rachunku kosztów szpitala, a następnie odpowiednimi nośnikami kosztów rozliczane są na oddziały, zgodnie z ustalonym zużyciem. Dodatkowo stworzono standardowy zestaw puli usługi zewnętrzne (**widok 4**) grupujące koszty związane z badaniami realizowanymi poza szpitalem.

W nowym rachunku kosztów, dla rozliczania kosztów zasobów, wykorzystano nośniki: standardowe, bezpośrednie, procentowe i przybierające postać równania czasowego (TD ABC). W celu skalkulowania pełnych kosztów poszczególnych zasobów (do kosztów bezpośrednio zaksięgowanych na zasobach należy dodać pośrednie koszty zasobów) zastosowano kalkulację kosztów typu zasób – zasób, np. rozliczenie kosztów energii elektrycznej na urządzenia medyczne zgodnie z poborem mocy przez dane urządzenie.

W kolejnym etapie wdrożenia procesowego rachunku kosztów dodatkowo wprowadzone będzie rozliczenie usług wewnętrznych, np. kosz-

Widok 1. Zasobowy rachunek kosztów w szpitalu Medyk Sp. z o.o. (1 z 3)

Nazwa	Indeks	Koszt	Nosi
☰ ZASOBY	Z	2 260 020,00	
☰ Koszty działalności podstawowej	500-	2 260 020,00	
☰ Oddział Okulistyczny	500-8001	225 453,00	
☰ Zasoby osobowe	500-8001-01	97 800,00	
☰ Zasoby rzeczowe	500-8001-03	12 934,00	
☰ Materiały i sprzęt eksploatacyjny	500-8001-02	92 815,00	
☰ Wyposażenie informatyczne i telekomunikacyjne	500-8001-04	816,00	
☰ Zasoby współdzielone	500-8001-05	21 039,00	
☰ Usługi zewnętrzne	500-8001-06	49,00	

Źródło: wdrożenia ABC Akademia Sp. z o.o.

ty laboratorium najpierw zostaną rozliczone na odpowiednie procedury medyczne (usługa wewnętrzna), a następnie kosztami tego działania obciążone zostaną oddziały zgodnie z liczbą i rodzajem wykonanych badań.

Dodatkowo wykorzystanie nośników typu: liczba roboczogodzin i maszynogodzin pozwoliło na kalkulowanie stopnia wykorzystania zasobów i związanego z tym kosztu niewykorzystanego.

Widok 2. Zasobowy rachunek kosztów w szpitalu Medyk Sp. z o.o. (2 z 3)

Nazwa	Indeks	Koszt	Nos
ZASOBY	Z	2 260 020,00	
Koszty działalności podstawowej	500-	2 260 020,00	
Oddział Okulistyczny	500-8001	225 453,00	
Zasoby osobowe	500-8001-01	97 800,00	
Lekarze	500-8001-01-01	44 698,00	
Pielęgniarki	500-8001-01-02	53 102,00	
Zasoby rzeczowe	500-8001-03	12 934,00	
Aparat do operacji oka	500-8001-03-01	1 201,00	
Aparat elektrochirurgiczny	500-8001-03-02	2 312,00	
Fakoemulsyfikator	500-8001-03-03	796,00	
Laser okulistyczny	500-8001-03-04	5 571,00	
Mikroskop okulistyczny	500-8001-03-05	2 345,00	
Myjnia dezynfektor	500-8001-03-06	123,00	
Tomograf optyczny	500-8001-03-07	231,00	
Ultrasonograf	500-8001-03-08	212,00	
Meble medyczne	500-8001-03-98	23,00	
Pozostałe wyposażenie rzeczowe	500-8001-03-99	120,00	
Materiały i sprzęt eksploatacyjny	500-8001-02	92 815,00	
Leki	500-8001-02-01	10 231,00	
Materiały opatrunkowe	500-8001-02-02	897,00	
Materiały do badań diagnost.	500-8001-02-05	0,00	
Sprzęt jednorazowy-medyczny	500-8001-02-03	36 533,00	
Środki czystości	500-8001-02-08	433,00	
Nici chirurgiczne	500-8001-02-06	565,00	
Soczewki	500-8001-02-07	42 880,00	
Krew i preparaty pochodne	500-8001-02-04	400,00	
Pozostałe materiały i sprzęt	500-8001-02-99	876,00	
Wyposażenie informatyczne i telekomunikacyjne	500-8001-04	816,00	
Zasoby współdzielone	500-8001-05	21 039,00	
Usługi zewnętrzne	500-8001-06	49,00	

Źródło: wdrożenia ABC Akademia Sp. z o.o.

Widok 3. Zasobowy rachunek kosztów w szpitalu Medyk Sp. z o.o. (3 z 3)

	Indeks	Koszt	No
ZASOBY	Z	2 260 020,00	
Koszty działalności podstawowej	500-	2 260 020,00	
Oddział Okulistyczny	500-8001	225 453,00	
Zasoby osobowe	500-8001-01	97 800,00	
Zasoby rzeczowe	500-8001-03	12 934,00	
Materiały i sprzęt eksploatacyjny	500-8001-02	92 815,00	
Wyposażenie informatyczne i telekomunikacyjne	500-8001-04	816,00	
Wyposażenie komputerowe	500-8001-04-01	231,00	
Połączenia telefoniczne, internet	500-8001-04-02	241,00	
System informatyczny	500-8001-04-03	344,00	
Pozostałe wyposażenie	500-8001-04-04	0,00	
Zasoby współdzielone	500-8001-05	21 039,00	
Woda	500-8001-05-01	311,00	
Energia ciepła	500-8001-05-02	5 543,00	
Energia elektryczna	500-8001-05-03	3 110,00	
Odpady komunalne	500-8001-05-04	1 890,00	
Koszty żywienia	500-8001-05-05	8 120,00	
Koszty pralni	500-8001-05-06	1 231,00	
Koszty sprzątania	500-8001-05-07	544,00	
Powierzchnia oddziału	500-8001-05-08	290,00	
Usługi zewnętrzne	500-8001-06	49,00	
Badania Histopatologiczne	500-8001-06-01	0,00	
Badania MR	500-8001-06-02	0,00	
Badania Laboratoryjne zewnętrzne	500-8001-06-03	0,00	
Badania i konsultacje lekarskie zewnętrzne	500-8001-06-04	0,00	
Usługi transportowe	500-8001-06-05	49,00	
Pozostałe badania zewnętrzne	500-8001-06-06	0,00	

Źródło: wdrożenia ABC Akademia Sp. z o.o.

Uzyskana po wprowadzeniu nowego rachunku kosztów dokładna informacja o kosztach i zasobach na poszczególnych oddziałach pozwoliła lepiej sprecyzować zarówno obszary, gdzie można szukać oszczędności, jak i te, w których należy inwestować w zasoby.

Obecna specyfika rynku usług medycznych charakteryzuje się tym, że głównym odbiorcą

i płatnikiem wykonywanych w większości placówek służby zdrowia procedur jest Narodowy Fundusz Zdrowia. Ustalane w drodze negocjacji z NFZ kontrakty, w praktyce są podstawą do sporządzania planów przychodów poszczególnych placówek. Dotyczy to rodzaju wykonywanych usług (np. leczenie szpitalne, opieka długoterminowa, ambulatoryjne świadczenia diagnostyczne

itp.), jak również ich zakresów w ramach danego rodzaju (np. dla leczenia szpitalnego zakresami mogą być specjalizacje poszczególnych oddziałów: okulistyka, choroby wewnętrzne, otolaryngologia).

W takiej sytuacji, jednym z głównych zadań, które stoją przed osobami zarządzającymi placówkami służby zdrowia, jest optymalne dopasowanie realizowanych oraz planowanych kosztów do przewidywanych dochodów. Ujęcie problematyki kosztowej przy zastosowaniu zasobowego rachunku kosztów sprawia, iż jest on narzędziem nieporównywalnie bardziej efektywnym od tradycyjnego rachunku kosztów. Kontrola kosztów na poziomie posiadanych zasobów, która dzięki możliwości kalkulacji jednostkowych stawek przerobu zasobów pozwala na efektywniejsze zarządzanie potencjałem i kosztami zasobów, powinna zapobiegać zarówno tzw. „nadwykonaniom”, jak i „niewykonaniom” kontraktu. Z „nadwykonaniami” mamy do czynienia, kiedy ilość (a w konsekwencji wartość) wykonanych usług przewyższa zawartą w kontrakcie z NFZ kwotę i istnieje realne niebezpieczeństwo, że poniesione nakłady nie zostaną pokryte przez przychody. Odwrotna sytuacja – tzw. „niewykonanie” kontraktu – jest z punktu widzenia placówki również zjawiskiem negatywnym, ponieważ traci ona potencjalne przychody. Informacje o kosztach niewykorzystanych zasobów są

w takich sytuacjach bardzo cenne i pozwalają na stosunkowo szybką reakcję, mającą na celu działania dostosowawcze.

Zrozumienie oraz dokładne skalkulowanie kosztów dostępnego potencjału zasobów ma również niebagatelne znaczenie przy właściwej wycenie usług pełnopłatnych przez pacjenta. W chwili obecnej przychody z tzw. usług komercyjnych stanowią stosunkowo niewielką część przychodów placówki z zakresu działalności specjalistycznej związanej z leczeniem szpitalnym. Sytuacja ta jednak może się zmienić i odpowiednia promocja tego rodzaju usług przyczyni się do większego ich rozpowszechnienia. Dokładna wycena kosztów procedur medycznych, którą umożliwia zasobowy rachunek kosztów, stanie się podstawą do tworzenia dochodowych i jednocześnie konkurencyjnych cenników usług. Nie można również zapominać o działalności diagnostycznej prowadzonej w niektórych placówkach. Zastosowanie ZRK może spowodować, iż działające w strukturach danej placówki zakłady diagnostyki obrazowej lub laboratoryjnej staną się ośrodkami przynoszącymi dochód (tym bardziej, że w przypadku badań diagnostycznych odsetek usług wykonywanych dla podmiotów zewnętrznych, czyli odpłatnie, poza NFZ, jest nieporównywalnie większy niż w przypadku leczenia szpitalnego).

## System konsultacji e-mail!

Wyślij pytanie do eksperta:

[czytelnicy.controlling@infor.pl](mailto:czytelnicy.controlling@infor.pl)

Gwarantujemy solidną i fachową obsługę.