

DANUTA SOŁTYS

ALEKSANDRA BRYŁA

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

ODCHYLENIA W RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ USŁUG MEDYCZNYCH

Wprowadzenie

Zmiany na rynku usług medycznych przejawiające się w dążeniu z jednej strony do komercjalizacji, a z drugiej do globalizacji rynków wymagają wprowadzenia sprawnych instrumentów zarządzania oraz systemu przygotowywania różnorodnych informacji (w tym o kosztach) będących podstawą podejmowania przez zarządzających racjonalnych decyzji. Jednym z instrumentów zarządzania jest rachunek kosztów, a prawidłowe jego zastosowanie daje możliwości oddziaływania na koszty w poszczególnych etapach ich kształtowania. Na szczególną uwagę zasługuje w tym zakresie rachunek kosztów postulowanych (standardowych), którego istotną częścią jest między innymi ustalanie i identyfikacja różnic między kosztami faktycznymi a wielkościami postulowanymi¹. Wkomponowanie ich w model rachunku kosztów działań stwarza nową jakość w systemie informacyjnym zarządzania placówkami opieki zdrowotnej.

¹ Kosztem postulowanym określa się koszty aprioryczne, którym w rachunku *ex ante* przyznano wstępnie znaczenie kosztów indywidualnie niezbędnych z zachowaniem zasad racjonalnego gospodarowania. Por. W. Malc, *Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa 1963, s. 59; D. Sołtys, *Rachunek kosztów postulowanych w controllingu przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 2005, s. 82–86.

W artykule wskazano możliwości identyfikacji odchyleń kosztowych w modelu rachunku kosztów działań w usługach medycznych.

1. Przesłanki modyfikacji tradycyjnego rachunku kosztów standardowych

Stosowany obecnie w praktyce rachunek kosztów standardowych wykorzystywany jest przede wszystkim w budżetowaniu kosztów oraz okresowej kontroli wykonania budżetu. Odchylenia od kosztów faktycznych są w tym rozwiązaniu ujawniane po zaangażowaniu (zużyciu) czynnika w działalności², zatem w momencie kiedy nie można już mieć wpływu na ich kształtowanie (to przeszłość). Utrudnia to także rozpoznanie rzeczywistych, źródłowych przyczyn odchyleń kosztowych ustalanych dopiero w raportach wynikowych. Informacje o odchyleniach ustalone w taki sposób mogą posłużyć jedynie do usprawnienia przebiegu procesów w przyszłości. Ich realne wykorzystanie (stopień wykorzystania) zależy jednak od zakresu powtarzalności warunków realizacji procesów.

Należy zwrócić uwagę na możliwość kompensowania odchyleń dodatnich i ujemnych w ciągu kontrolowanego wynikowo (na koniec) okresu. Odchylenia i ich źródła w ogóle mogą nie zostać „zauważone”.

W literaturze przedmiotu coraz częściej pojawiają się opinie krytyczne dotyczące rachunku kosztów standardowych, poddające w wątpliwość jego przydatność jako narzędzia operatywnego (zwłaszcza wyprzedającego) zarządzania przedsiębiorstwem. Rozwiązaniom tego modelu (w tym budżetowaniu) zarzuca się przede wszystkim³:

- „sztywny” charakter oraz brak możliwości bieżącej, źródłowej kontroli odchyleń, które we wspomnianym modelu ustalone są jedynie okresowo (*ex post*);
- uproszczone ujęcie kosztów pośrednich (których udział w praktyce jest niebagatelny) przy zwracaniu szczególnej uwagi na odchylenia kosz-

² Odstęp czasowy od zaistnienia odchylenia do jego ujawnienia zależy od przyjętego w tym systemie okresu kontrolnego (kwartał, miesiąc).

³ Por. np.: W. Krawczyk, *Budżetowanie zarządcze bazą dla controllingu zarządczego*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2005, nr 1; *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2002, t. II, s. 12–32; *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, red. A. Karmańska, Difin, Warszawa 2006, s. 807; D. Sołtys, op. cit., s. 164.

tów bezpośrednich, głównie materiałów i robocizny, na które wpływ w wielu procesach jest dość ograniczony z uwagi na „reżim” technologiczny, nierozpoznane cechy surowca, materiałów;

- skracanie okresu aktualności standardów, co jest determinowane krótszym niż dawniej cyklem życia produktów (wyrobów, usług);
- skupianie się na minimalizacji kosztów, natomiast nieuwzględnianie w dostatecznym stopniu podnoszenia jakości wytwarzanych wyrobów (świadczonych usług).

Mankamenty te wynikają przede wszystkim z braku właściwego systemu sprostowań *ex ante* i bieżących oraz dostatecznej integracji parametrów rzeczowych (ilościowych, jakościowych) działalności z parametrami wartościowymi (w tym kosztowymi) w systemie operacyjnego kształtowania kosztów, także ujawniania i identyfikacji odchyleń.

Wątpliwości dotyczące tradycyjnego rachunku kosztów standardowych można, w znaczącej części, ograniczyć przez zastosowanie „filozofii” rachunku kosztów postulowanych, którego elastyczność umożliwi dostosowanie jego rozwiązań organizacyjnych do specyficznych warunków podmiotu oraz powiązanie z innymi formami rachunku kosztów. Koncepcja ta może być wykorzystywana zarówno w przedsiębiorstwach wytwórczych, jak i usługowych, przy czym musi uwzględniać specyficzne warunki realizacji procesów (produkcyjno-organizacyjne) każdej jednostki oraz warunki rynkowe. To z kolei wpływa na określoną postać rachunku kosztów postulowanych, możliwą i uzasadnioną do wprowadzenia w konkretnych warunkach działalności⁴.

Rachunek kosztów postulowanych, dzięki możliwościom prezentacji odchyleń w przekroju nośników kosztów, miejsc i przyczyn ich powstawania oraz podmiotów odpowiedzialnych za ich powstanie, pozwala na pełniejszą realizację nadrzędnej funkcji informacyjnej, a tym samym wyodrębnionych w jego ramach funkcji szczegółowych⁵. Duże znaczenie ma jednocześnie stosowana w rachunku kosztów postulowanych rozdzielcza forma prezentacji kosztów faktycznych oraz **moment i sposób ustalania odchyleń od wielkości postulowanych**.

⁴ Szerzej na ten temat np. D. Sołtys, op. cit.

⁵ Por. A. Jarugowa, W. Malc, K. Sawicki, *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1983, s. 213–216; D. Sołtys, op. cit., s. 32–36.

Zasady rachunku kosztów postulowanych można wkomponować, o czym już wspomniano, w inne modele rachunku kosztów, na przykład w rachunek kosztów działań – na co szczególnie zwrócono uwagę w artykule⁶. Modyfikacja ta dotyczyć powinna sposobu i przekrojów pomiaru oraz gromadzenia i prezentacji informacji kosztowych. Należy także dążyć do możliwie najszerszego zastosowania wariantu dyspozycyjnego. Podstawą metodyczną dyspozycyjnego wariantu rachunku kosztów postulowanych jest ustalanie (ujawnianie, dokumentowanie) odchyleń od kosztów postulowanych jako zużycia czynnika na jednostkę produktu (nośnika) „z góry”, czyli przed zaangażowaniem (zużyciem) danego czynnika w działalności (np. w procesie produkcyjnym, usługowym). Koszty faktyczne (bieżące) ustala się w tym wariancie jako sumę dwóch elementów, czyli kosztów postulowanych (aktualnie obowiązujących) i odchyleń ustalonych „z góry”.

$$K_f = K_p \pm O \quad (1)$$

gdzie:

- K_f – koszty faktycznie poniesione,
- K_p – koszty postulowane,
- O – odchylenia od kosztów postulowanych.

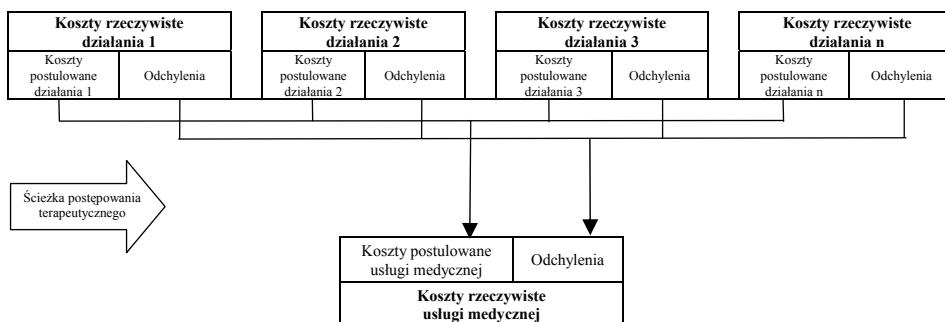
Teoretycznie wariant ten zakłada pełne rozpoznanie powstałych odchyleń jeszcze przed zaangażowaniem zasobów w działalność. Przy stosowaniu tego wariantu szczególnie wysokie wymagania stawiane są przed dokumentacją (operatywną, kosztową), gdyż od jej jakości zależy zakres ujawnianych (na bieżąco) odchyleń. Koszty faktyczne działań składają się wówczas z następujących podstawowych elementów: kosztów wzorcowych (postulowanych) działań oraz odchyleń od kosztów działań. W praktyce ujawnienie całości odchyleń kosztów w trybie *ex ante* nie jest możliwe. Można więc stosować roz-

⁶ O zasadności zastosowania rachunku kosztów działań w odniesieniu do usług medycznych pisało już wielu autorów zajmujących się tą problematyką, w tym także autorki niniejszego opracowania. Dlatego w tym opracowaniu koncentrujemy się głównie na zasadach i procedurach ustalania odchyleń kosztowych. Por. np. A. Bryła, D. Sołtys, *Koszty postulowane w rachunku kosztów działań w zakresie usług medycznych*, materiały konferencyjne, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2007; A. Bryła, D. Sołtys, *Koszty postulowane w wycenie usług medycznych, w: Sterowanie kosztami w Zakładach Opieki Zdrowotnej*, ZN US nr 478, Prace Katedry Rachunkowości nr 30, WNUS, Szczecin 2007.

wiązanie mieszane wykorzystujące obydwa sposoby ustalania odchyleń w rachunku kosztów postulowanych. Część odchyleń możliwa jest do oznaczenia przed zaangażowaniem (zużyciem) czynników, część zaś po ich zaangażowaniu. Różne mogą być też rozwiązania organizacyjne udokumentowania „odchyleniowego” zużycia i kosztów (dokumentacja operatywna, medyczna, kosztowa).

2. Ustalanie i identyfikacja odchyleń od kosztów postulowanych usług medycznych

Odchylenia od kosztów postulowanych to, najogólniej ujmując, różnica między wysokością kosztów faktycznych i odpowiadających im (przedmiotowo i podmiotowo) kosztów postulowanych. Odchylenia są częścią składową kosztów faktycznie ponoszonych przez podmiot. Na rysunku 1 przedstawiono ogólnie mechanizm ustalania odchyleń od kosztów postulowanych w modelu rachunku kosztów działań⁷ dla dowolnego ośrodka wykonującego usługi medyczne.



Rys. 1. Części składowe kosztów ponoszonych w wybranym ośrodku wykonującym usługi medyczne

Źródło: A. Bryła, D. Sołtys, *Koszty postulowane w rachunku kosztów...*

⁷ Szerzej o uwarunkowaniach i założeniach modelu rachunku kosztów działań usług medycznych z zastosowaniem kosztów postulowanych zob.: A. Bryła, D. Sołtys, *Koszty postulowane w rachunku kosztów...*

Teoretycznie ujawnianie odchyleń może przebiegać w dwojaki sposób, zależnie od przyjętej formy organizacyjno-ewidencyjnej rachunku kosztów postulowanych:

- dyspozycyjnie – za pomocą specjalnie w tym celu przygotowanych dokumentów (operatywnych, kosztowych), w których na bieżąco odnotowywane jest zużycie zasobów (ilościowo, wartościowo) odbiegające od kosztu postulowanego;
- rozliczeniowo – odchylenia dotyczące elementarnych kategorii kosztowych ustalane są okresowo za pomocą ewidencji księgowej, ujmującej w sposób scalony dane o kosztach postulowanych oraz rzeczywiście wykonanych usługach i poniesionych kosztach, odchylenia mogą być ustalane narastająco lub dla każdego miesiąca (lub innego okresu) oddzielnie.

Rozpoznawanie⁸ odchyleń od kosztów postulowanych usług medycznych to działanie, którego celem jest:

- podział odchyleń na oznaczone i nieoznaczone⁹,
- ustalenie wartości algebraicznej odchyleń,
- ustalenie przyczyn powstawania odchyleń.

Wyjściowymi przekrojami ujawniania i identyfikacji odchyleń są: przekrój podmiotowy oraz przedmiotowy pomiaru zużycia czynników i kosztów, a ustalanie odchyleń od kosztów postulowanych przebiega w dostosowaniu do przyjętego w danym modelu rachunku kosztów układu jednostek odniesienia kosztów. Zatem w rachunku kosztów działań ustalanie i interpretacja odchyleń od kosztów postulowanych usług medycznych powinny przebiegać na następujących płaszczyznach:

- realizowanych działań,
- świadczonych usług medycznych,
- ośrodków odpowiedzialności.

⁸ Rozpoznanie ogólnie definiowane jest jako „diagnozowanie badanego stanu rzeczy przez zaliczenie go do znanego typu albo gatunku, przez przyczynowe i celowościowe wyjaśnienie tego stanu rzeczy, określenie jego fazy obecnej oraz przewidywanego dalszego rozwoju. Por. T. Pszczołowski, *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum, Wrocław 1978, s. 49.

⁹ Odchylenia w pełni oznaczone to odchylenia jednoznacznie ustalone w poszczególnych identyfikowanych przekrojach. Odchylenia nieoznaczone są wyprowadzone jedynie różnicowo.

W ramach każdego z wyżej wymienionych przekrojów wyodrębnić należy odchylenia od kosztów postulowanych poszczególnych rodzajów zużywanych zasobów.

Wartość poznawcza odchyień zależy głównie od sposobu ich identyfikacji, należy więc dążyć do określenia możliwie jak największego zakresu odchyień w sposób oznaczony.

W jednostkach opieki zdrowotnej można wyróżnić następujące główne przyczyny powstawania odchyień kosztów faktycznych od kosztów postulowanych procesu świadczenia usług medycznych:

- przyczyny zależne (zawinione, zasłużone) – na powstanie których może mieć wpływ sama jednostka:
 - a) błędy w planowaniu – niedokładne dane wyjściowe przyjęte w planowaniu, błędy natury organizacyjnej¹⁰;
 - b) zmiana dostawców spowodowana zerwaniem współpracy z dotychczasowymi dostawcami leków, sprzętu, usług medycznych (np. konsultacji, specjalistycznych badań diagnostycznych);
 - c) zmiana procedur medycznych w stosunku do przewidzianych standardem dla określonego rodzaju usługi medycznej (np. zastosowanie bez uzasadnienia droższego/tańszego leku);
 - d) brak staranności personelu przy realizacji usług medycznych, która powoduje konieczność np. przeprowadzenia powtórnego badania;
- przyczyny niezależne (niezawinione, niezasłużone):
 - a) skutki wystąpienia nieprzewidywalnych zdarzeń losowych, np. awarie aparatury medycznej, pogorszenie stanu pacjenta (z przyczyn, na które jednostka nie miała wpływu);
 - b) różnice w rozwoju sytuacji rynkowej w stosunku do przyjętych prognoz.

W przypadku odchyień ujawnianych na bieżąco u źródła powstania (dyspozycyjnie) przyczyny, miejsca powstania (ośrodka odpowiedzialności, działania, odpowiedzialnych pracowników), nośników (usług medycznych) oraz skutków ich zaistnienia informacje wynikają bezpośrednio z dokumentacji źródłowej (operatywnej-medycznej lub medyczno-kosztowej). Temu trybowi ustalania i weryfikacji odchyień sprzyja między innymi stosowanie (przynajmniej

¹⁰ Z tych przyczyn należy wyeliminować celowe lub przypadkowe pomyłki i poddać dalszej weryfikacji prawidłowość działania.

w niektórych placówkach) rozwiązania polegającego na konieczności akceptacji pisemnej przez upoważnione osoby zastosowania określonych leków w terapii.

Przy wykorzystaniu rachunku kosztów działań, na odchylenie kosztów rzeczywistych usługi medycznej od kosztów postulowanych (niezależnie czy jest ono ustalane dokumentacyjnie źródłowo, czy w wyniku kontroli okresowej) składają się odstępstwa od założonego poziomu następujących czynników (rys. 2):

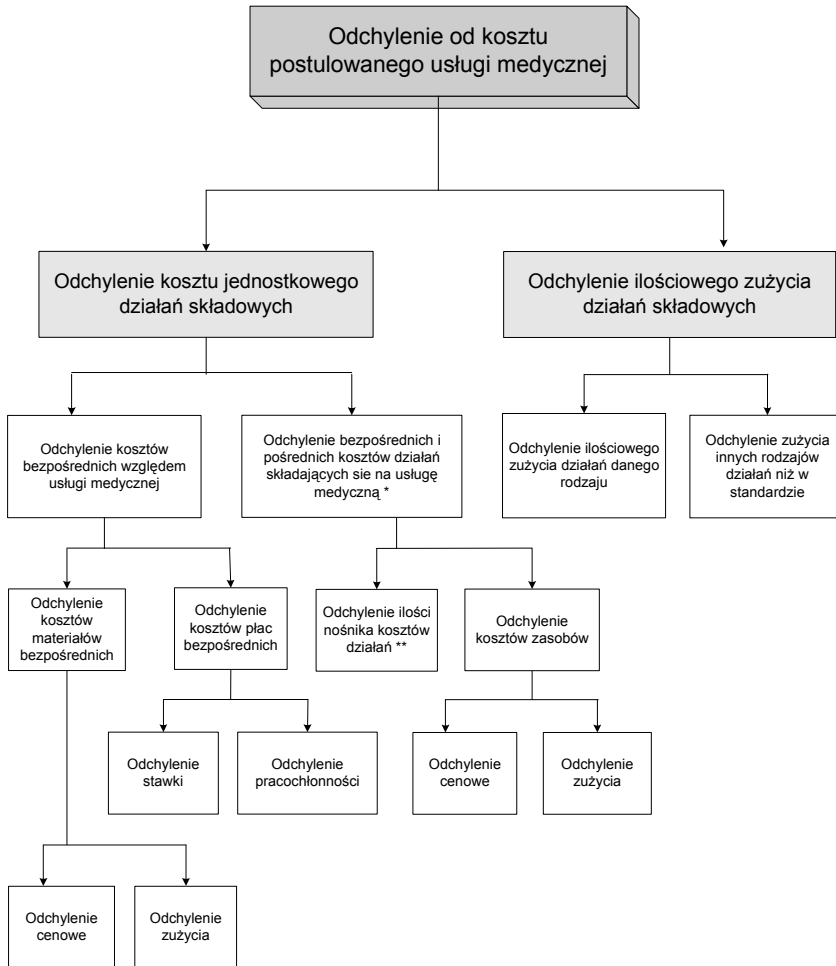
- kosztu jednostkowego działań składowych przewidzianych do wykonania w standardzie terapeutycznym („wewnętrznej ścieżce postępowania klinicznego”) w celu realizacji usługi medycznej,
- zużycia działań składowych odbiegających (ilościowo, rodzajowo) od przewidzianych do wykonania w standardzie terapeutycznym („wewnętrznej ścieżce postępowania klinicznego”) w celu realizacji usługi medycznej.

Zgodnie z zasadami rachunku kosztów postulowanych, w pierwszej kolejności rozpoznawane są wszystkie odchylenia możliwe do zidentyfikowania dokumentacyjnie (sprostowania i niedotrzymania). Pozostałe odchylenia podlegają analizie okresowej.

W przypadku kontroli okresowej, kiedy w większości przypadków ujawniane są odchylenia nieudokumentowane i nieoznaczone, konieczne jest przeprowadzenie analiz wyjaśniających przyczyny powstawania odchyleń według jednego ze sposobów (wybranego w jednostce) typowej analizy okresowej odchyleń.

Dokumentacja wykonawcza sporządzana jest na bieżąco, w trakcie realizacji procesu leczenia. Sprostowania kosztów postulowanych mogą być w tym wypadku ustalane w trybie *ex ante*, jako skutek świadomych decyzji osób odpowiedzialnych za realizację usług medycznych. Oznacza to, że mając do wyboru różne metody diagnostyczne i terapeutyczne, należy preferować te z nich, które są najbardziej racjonalne (tanie i skuteczne) i możliwe do wykonania w ramach macierzystej jednostki, przy zachowaniu warunku prawidłowości, rzetelności i nowoczesności w diagnozowaniu chorych¹¹. Za przykład posłużyć

¹¹ Zgodnie z przepisami Kodeksu etyki lekarskiej (art. 57 pkt 2), lekarz, wybierając sposób diagnostyki lub terapii, ma obowiązek oprócz kierowania się kryterium skuteczności oraz bezpieczeństwa chorego, także nie narażać go na nieuzasadnione koszty i ograniczyć czynności



* Są to odchylenia od kosztów pośrednich względem konkretnej usługi medycznej, które w odniesieniu do działania mogą mieć charakter bezpośredni bądź pośredni.

** Są to odchylenia z tytułu zmiany w stosunku do planowanej ilości nośnika kosztów działań w ilorazie wykorzystywanym do ustalenia kosztu jednostkowego działania.

Rys. 2. Elementy składowe odchylenia kosztów rzeczywistych od kosztów postulowanych usług medycznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: J. Gierusz, *Rachunek kosztów produkcji sprzężonej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 1996, s. 136; A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 1999, s. 683.

do rzeczywiście potrzebnych choremu. Podejmowane czynności powinny zmierzać do ekonomicznej procesów diagnostyczno-leczniczych (art. 52 pkt 2).

może kształtowanie bieżące (kontrolowanie) kosztów usług obcych – racjonalne będzie zrezygnowanie z drogiego przewozu karetką pogotowia, o ile nie stanowi to zagrożenia dla życia pacjenta (z pełną jej obsadą lekarsko-pielęgniarską) na rzecz innych tańszych form transportu i wykorzystanie pielęgniarki oddziałowej jako osoby opiekującej się chorym podczas przewozu. Ustalanie i identyfikacja odchyłeń w fazie kontroli wstępnej (*ex ante*) nadają temu procesowi charakter prewencyjny. Należy jednocześnie pamiętać, że niedotrzymania kosztów postulowanych mogą nie być udokumentowane (w odróżnieniu od ich sprostowań).

Odchylenia od kosztów postulowanych (najczęściej dotyczy to niedotrzymań) mogą być również wyznaczane po zakończeniu realizacji usługi medycznej (*ex post*). Są to przede wszystkim odchylenia powstające bez możliwości wcześniejszej ingerencji osoby odpowiedzialnej za realizację danej usługi medycznej. Odchylenia te dotyczyć będą przede wszystkim różnic między faktycznymi i postulowanymi kosztami działań, składają się na usługę medyczną, na które osoba zlecająca działanie nie ma wpływu. Na przykład zmiana kosztu badań laboratoryjnych wykonywanych przez macierzystą jednostkę pozostaje poza wpływem lekarza zlecającego takie badania na oddziale szpitalnym, chyba że ma on możliwość skorzystania w takim wypadku z laboratorium zewnętrznego, oferującego korzystniejsze ceny.

Sposób analizy odchyłeń od kosztów postulowanych usługi medycznej zostanie zilustrowany przykładem dotyczącym realizacji świadczenia medycznego polegającego na leczeniu pacjenta z zapaleniem płuc. Zgodnie z zasadami rachunku kosztów postulowanych, w pierwszej kolejności rozpoznawane są wszystkie odchylenia możliwe do zidentyfikowania dokumentacyjnie (sprostowania i niedotrzymania). Pozostałe odchylenia podlegają analizie okresowej. Uproszczony standard terapeutyczny zawierający zestawienie podstawowych działań wykonywanych w celu realizacji tej usługi oraz dodatkowe informacje umożliwiające bieżącą kontrolę dotrzymania przyjętych założeń przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1

Medyczna Karta Pacjenta X – uproszczony standard terapeutyczny leczenia zapalenia płuc – zestawienie kosztów postulowanych i faktycznie poniesionych (część 1)

Lp.	Nazwa działania	Jednostkowy koszt postulowany działania (zł)	Jednostkowy koszt rzeczywisty działania (zł)	Liczba wykonanych działań			Łączny koszt postulowany działania (zł)			Łączny koszt rzeczywisty działań (zł)		
				plan	wykonanie	odchylenia	plan	wykonanie	odchylenia	plan	wykonanie	odchylenia
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
I	Działania obejmujące procedury lekarskie i diagnostyczne						118	206	88	122	197	75
1.	Przeprowadzenie wywiadu	10	12	1	2	1	10	20	10	12	24	12
2.	Badanie ogólnolekarskie	15	13	3	6	3	45	90	45	39	78	39
3.	Zlecenie postępowania terapeutycznego, w tym zlecone leki:	12	12	1	2	1	12	24	12	12	24	12
	▪ podanie leku X	1,5	1,8	3*1 amp 500 mg *10	3*1 amp 500 mg *4	3*1 amp 500 mg *6	45	18	-27	54	21,6	-32
	▪ podanie leku Y	2,4	2,2		2*1 amp 750 mg *10	2*1 amp 750 mg *10	0	48	48	0	44	44
4.	Wypisanie karty informacyjnej	6	5	1	1	0	6	6	0	5	5	0
II	Działania obejmujące procedury diagnostyczne (laboratoryjne, elektrodiagnostyczne, obrazowe itp.)						29	22	-7	26	20	-6
1.	Wykonanie OB	4	4	1	2	1	4	8	4	4	8	4
2.	Wykonanie rtg klatki piersiowej	25	22	1	0	-1	25	0	-25	22	0	-22
3.	Wykonanie badania na poziom glukozy	7	6	0	2	2	0	14	14	0	12	12
III	Działania obejmujące konsultacje z innego oddziału						0	19	19	0	15	15
1.	Konsultacja neurologiczna	19	15	0	1	1	0	19	19	0	15	15

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
IV	Działania obejmujące procedury pielęgniarstwa						480	560	80	540	630	90
1.	Dzień opieki pielęgniarstwa nad pacjentem kat. I	40	45	12	14	2	480	560	80	540	630	90
V	Działania obejmujące pobyt pacjenta w szpitalu (działalność hotelowa)					0	828	966	138	876	1022	146
1.	Dzień pobytu pacjenta w sali chorych	60	62	12	14	2	720	840	120	744	868	124
2.	Żywnienie pacjenta według diety X	9	11	12	14	2	108	126	18	132	154	22
VI	Działania obejmujące funkcjonowanie oddziału jako całości						600	600	0	660	660	0
1.	Zarządzanie pracą oddziału	50	55	12	12	0	600	600	0	660	660	0
	RAZEM KOSZT USŁUGI MEDYCZNEJ						1575	1794	219	1684	1899	215

Źródło: opracowanie własne na podstawie wywiadów przeprowadzonych z lekarzami w badanych jednostkach.

Odchylenia ilościowego zużycia działań składowych to sprostowania (gdy przyczyna ich wystąpienia jest obiektywna) lub niedotrzymania (np. kiedy przyczyną zwiększenia liczby działań było nieprawidłowe wykonanie działań „pierwotnych”), które stanowią różnicę między faktyczną liczbą działań wykorzystanych do realizacji usługi medycznej (np. leczenie zapalenia płuc) a liczbą działań wynikającą ze standardu postępowania medycznego. Obejmują one swoim zakresem:

- odchylenia powstałe z tytułu zużycia tych samych działań, jakie przewiduje standard, ale w innych ilościach – w omawianym przykładzie dotyczy to między innymi działań: „przeprowadzenie wywiadu”, „badanie ogólnolekarskie”,
- odchylenia powstałe z tytułu zużycia dodatkowych działań (innych co do rodzaju) niewystępujących w standardzie leczenia – na przykład: „wykonanie badania na poziom glukozy”, „konsultacja neurologiczna”.

Odchylenia kosztu jednostkowego działań składowych spowodowane są najczęściej zakłóceniami obowiązujących parametrów zużycia materiałów bezpośrednich i pośrednich oraz ich ewentualnymi wadami (np. niedotrzymanie

przez producenta jakości materiałów, odczynników itp.). Ustalenie w sumie ich rozmiarów jest możliwe tylko w postępowaniu rozliczeniowym. Odchylenia te obejmują swoim zakresem:

- odchylenia kosztów zasobów bezpośrednich względem usługi medycznej,
- odchylenia kosztów zasobów bezpośrednich i pośrednich względem działania (pośrednich względem usługi medycznej).

Podstawowymi elementami składowymi tych odchyłeń są:

- odchylenie jednostkowego zużycia ilościowego,
- odchylenie ilości nośnika kosztów działań,
- odchylenie cen, stawek, taryf.

Analiza zaprezentowanego przykładu (leczenie zapalenia płuc) pozwala ustalić następujące rodzaje odchyłeń:

1. Odchylenia jednostkowego zużycia ilościowego dotyczą leków. Koszty bezpośrednie zgodnie z założeniami opisywanego modelu rachunku kosztów przypisane są do działań. Ponieważ jedyną osobą uprawnioną od ordynowania leków jest lekarz, koszty zużytych leków zostały przypisane do działania procedur lekarskich, czyli zlecenie postępowania terapeutycznego. Stanowią one koszty bezpośrednie względem (indywidualnej) usługi medycznej (obiektu kosztów) i odnoszone są na tę usługę z identyfikacją działania. Sprostowanie jednostkowego zużycia ilościowego zostało w tym przypadku spowodowane brakiem poprawy stanu pacjenta w wyniku zastosowania leku X, w związku z czym nie zużyto takiej ilości leków, jaką przewidywał standard – pojawiło się odchylenie ujemne. Jednocześnie stan chorego wymagał zastosowania innego preparatu, nieprzewidzianego do zastosowania w standardzie terapeutycznym – leku Y, i z tego tytułu wystąpiło odchylenie dodatnie (przekroczenie).
2. Odchylenie ilości nośnika kosztów działań dotyczy między innymi działania „badanie ogólnolekarskie”, którego koszt postulowany ustalono na 15, przyjmując jako nośnik kosztów działania badania wykonywane pacjentom mierzone ilością badań (koszty postulowane działania 600/planowana liczba badań 40 = koszt jednostkowy działania 15). Ponieważ faktyczna liczba wykonanych badań uległa zmianie z 40 na 46, stąd koszt rzeczywisty wyniósł 13. Jest to jeden z tych rodzajów działań, do których można przyporządkować tylko koszty bezpośrednie i pośrednie działania, gdyż nie da się

w tym przypadku ustalić kosztów, które można jednoznacznie źródłowo przypisać od obiektu kosztowego (pacjenta).

3. Odchylenie cen, stawek i taryf dotyczy między innymi działania „przeprowadzenie wywiadu”, którego koszt rzeczywisty w stosunku do postulowanego zmienił się, ponieważ wywiad przeprowadził inny lekarz, niż przewidziano przy ustalaniu kosztu postulowanego (np. z wyższą specjalizacją, a tym samym wyższym wynagrodzeniem).

Odchylenia zmiany ilościowego zużycia działań stanowiąc mogą, jak już wspomniano, zarówno sprostowania, jak i niedotrzymania kosztów indywidualnie niezbędnych. Są to odchylenia w większości przypadków udokumentowane (we właściwej dokumentacji medycznej i ewentualnie kosztowej), oznaczone (opisane pod względem przyczyn, miejsc powstania, wartości algebraicznej oraz osób odpowiedzialnych za ich zaistnienie), dodatnie lub ujemne, kontrolowane w ośrodkach odpowiedzialności (jedynie w zakresie decyzji o podjęciu dodatkowego działania, ale nie zawsze kontrolowane pod względem kosztów dodatkowych działań; koszty te są kontrolowane w innym ośrodku odpowiedzialności, np. w jednostkach zaopatrzenia).

Odchylenia zmiany kosztów działań powstałe w wyniku zmiany rozmiarów działalności (zmiany rzeczywistej liczby działań w stosunku do planowanej, która posłużyła jako podstawa rozliczenia pośrednich kosztów działań) kwalifikują się do:

- sprostowań kosztów – kiedy przy planowaniu rozmiarów działań dużą rolę odgrywają przewidywania co do zapotrzebowania¹² na świadczone usługi medyczne,
- niedotrzymań kosztów – gdy planowane rozmiary działań nie zostały zrealizowane (bądź zostały przekroczone) z przyczyn subiektywnych.

Odchylenia z tytułu zmiany cen, stawek i taryf kwalifikują się do:

- sprostowań kosztów – kiedy są spowodowane różnicą między warunkami cenowymi uznanymi za indywidualnie niezbędne w okresie badanym a przyjętymi w wyjściowym postulatcie kosztowym,
- niedotrzymań kosztów – kiedy są spowodowane różnicą między zrealizowanymi w okresie badanym warunkami cenowymi a uznanymi za indywidualnie niezbędne w tym okresie.

¹² Ewentualna możliwość sfinansowania przez płatnika (NFZ).

Podsumowanie

Największą zaletą rachunku odchyień kosztów prowadzonego przy zastosowaniu rachunku kosztów postulowanych jest możliwość ustalania odchyień w trakcie realizacji świadczenia usług medycznych, a w wielu wypadkach jeszcze przed rozpoczęciem tego procesu (należy dążyć do tego, aby możliwie największy zakres odchyień ustalony został w trybie *ex ante*). Sprzyja to identyfikacji odchyień oraz ogranicza ich kompensowanie się, mogące występować przy wyłącznym rozliczaniu w trybie kontroli wynikowej. Koszty są w znacznym stopniu badane przed ich poniesieniem, co pozwala dzięki właściwym decyzjom na aktywne wpływanie na poziom ponoszonych przez jednostkę kosztów.

Literatura

- Bryła A., Sołtys D., *Koszty postulowane w rachunku kosztów działań w zakresie usług medycznych*, materiały konferencyjne, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2007.
- Jarugowa A., Malc W., Sawicki K., *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1983.
- Krawczyk W., *Budżetowanie zarządcze bazą dla controllingu zarządczego*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2005, nr 1.
- Malc W., *Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa 1963.
- Pszczółowski T., *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum, Wrocław 1978.
- Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2002.
- Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, red. A. Karmańska, Difin, Warszawa 2006.
- Sołtys D., *Rachunek kosztów postulowanych w controllingu przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 2007.

DEVIATIONS IN ACTIVITY BASED COSTING OF MEDICAL SERVICES**Summary**

Accordingly discussed are theoretical problems concerning deviations from costs postulated and practical possibilities of their settlement and the verification. Presented are cause-effect consecutive identification of deviations from costs of postulated medical services with special exhibiting of the possibility of the identification of deviations and their analyses in the mode ex ante.

Translated by Aleksandra Bryła