

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 398

Zarządzanie kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Marcin Kowalewski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-522-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Anna Bartoszewicz: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie pomiaru pracy komórki audytu wewnętrznego	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Application of ordinal logit models in the diagnosis of performance measurement system in Polish enterprises	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w sprawozdawczości polskich spółek publicznych na przykładzie branży energetycznej.....	36
Paulina Belch: Analiza kosztów rodzajowych w sektorze paliwowym.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinanty kosztów kształcenia w szkołach wyższych	62
Leszek Borowiec: Kalkulacja kosztu netto usług transportowych Miejskich Zakładów Autobusowych sp. z o.o. w Warszawie.....	73
Halina Buk: Sprawozdawczość segmentowa bazą informacyjną dla oceny efektywności zarządzania operacyjnego	84
Michał Chalastra: Zakres integracji rachunku kosztów tworzonego na potrzeby systemów rachunkowości finansowej i budżetowania – wyniki badań empirycznych.....	96
Małgorzata Czerny: Pomiar dokonań w bankach islamskich	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Korzyści biologiczne w rachunku opłacalności produkcji rolniczej	112
Joanna Dyczkowska: Nowoczesne narzędzia raportowania menedżerskiego w kontekście roli współczesnych controllerów	121
Tomasz Dyczkowski: Financial and non-financial information in performance assessment of public benefit organisations	134
Tomasz Dyczkowski: Mierniki dokonań organizacji pożytku publicznego. Możliwości i ograniczenia stosowania	146
Aleksandra Ferens: Identyfikacja i grupowanie kosztów środowiskowych w systemie informacyjnym zarządzania	159
Rafał Jagoda: Koszty i korzyści a ryzyko ubezpieczenia należności.....	168
Elżbieta Jaworska: Pomiar dokonań w obszarze społecznego aspektu odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec pracowników.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w zarządzaniu jednostką podstawową uczelni publicznej.....	189

Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard w czołowych polskich uniwersytetach – analiza gotowości do opracowania i wdrożenia	200
Magdalena Kludacz: Zasady rachunku kosztów francuskich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	209
Bartosz Kołodziejczuk: Uwarunkowania zarządzania kosztami w przemyśle poligraficznym	219
Roman Kotapski: Koszty zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na potrzeby kształtowania taryf.....	228
Mariola Kotłowska: Czynniki kreowania wartości przedsiębiorstwa ciepłowniczego.....	239
Robert Kowalak: Sprawozdawczość zarządcza zakładu gospodarowania odpadami	249
Marcin Kowalewski: Pomiar i raportowanie dokonań na poziomie strumienia wartości w <i>lean accounting</i>	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Planowanie kosztów w ujęciu procesowym	269
Justyna Kujawska: Koszty administracyjne w szpitalu.....	280
Grzegorz Lew: Pomiar dokonań relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych.....	289
Monika Łada: Rachunek celowego postarzania produktów.....	298
Małgorzata Macuda: Rola benchmarkingu w pomiarze i ocenie dokonań szpitali.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Pomiar w rachunkowości na tle regulacji międzynarodowych.....	317
Łukasz Matuszak: Rola sprawozdania z działalności w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie.....	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA jako podstawa rachunku kosztów docelowych	343
Maria Nieplowicz: Organizacyjne aspekty wdrażania zrównoważonej karty wyników	354
Edward Nowak: Controlling zorientowany na dokonania przedsiębiorstwa..	363
Marta Nowak: Moral conflict in performance measurement.....	372
Agnieszka Nóżka: Zarządzanie kosztami projektów budowlanych realizowanych zgodnie z procedurami kontraktowymi FIDIC – wybrane problemy	380
Ryszard Orliński: Rozliczanie procedur medycznych z wykorzystaniem aplikacji grupera	391
Ewa Różańska: Metody oceny i selekcji projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	401
Jolanta Rubik: Zarządzanie kosztami pracy a wymogi CSR.....	411
Beata Sadowska: Rachunek kosztów działań – teoria i praktyka.....	420
Anna Surowiec: Supply chain management practices in SME sector	432

Piotr Szczypa: Koncepcja pomiaru osiągnięć w POL-EKO APARATURA spółka jawna	441
Olga Szolno: Cele i mierniki monitorowania celów w systemie kontroli zarządczej i budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	450
Łukasz Szydelko: Segmentowy rachunek kosztów i wyników w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy	460
Joanna Świerk: Mapa strategii w działalności jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miasta Lublin	470
Marcin Wierzbiński: Model biznesowy a strategia i zarządzanie strategiczne.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Zrównoważone zarządzanie kosztami wobec alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej	501

Summaries

Anna Bartoszewicz: Balanced scorecard as a tool of efficiency measurement of the internal audit unit	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Wykorzystanie porządkowych modeli logitowych w diagnozie systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstw polskich	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Business model in the reporting of Polish public companies on the example of the energy sector	36
Paulina Belch: Analysis of generic costs of companies from the petroleum sector.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinants of the education costs at universities	62
Leszek Borowiec: Calculation of net costs of transport services of Warsaw Bus Company.....	73
Halina Buk: Segment reporting as the information base for evaluation of effectiveness of operating management	84
Michał Chalastra: Areas of integration of costing systems created for the purpose of financial accounting and budgeting – the results of empirical research.....	96
Małgorzata Czerny: Performance measurement in Islamic banks	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Biological benefits in profitability account of agricultural production	112
Joanna Dyczkowska: Modern tools of management reporting in the context of roles of contemporary management accountants	121
Tomasz Dyczkowski: Informacje finansowe i niefinansowe w ocenie dokonań organizacji pożytku publicznego	134

Tomasz Dyczkowski: Performance measures for public benefit organization. Opportunities and limitations of their use	146
Aleksandra Ferens: Identification and grouping of environmental costs in the management information system.....	159
Rafał Jagoda: Costs and benefits vs. a risk of receivables insurance.....	168
Elżbieta Jaworska: Performance measures in the area of social context of corporate responsibility towards employees.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Conceptual frameworks for the use of Balanced Scorecard in the management of the basic unit of public university	189
Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard in top ranked Polish universities – an analysis of readiness for design and implementation	200
Magdalena Kludacz: The principles of cost accounting in French hospitals for the valuation of medical services.....	209
Bartosz Kolodziejczuk: Determinants of business cost management in printing industry	219
Roman Kotapski: Costs of water supply system and sewage collection system with the purpose of creating scales of charges	228
Mariola Kotłowska: Factors of value creation in a heating company	239
Robert Kowalak: Managerial reporting for the waste disposal plants	249
Marcin Kowalewski: Value stream performance measurement of lean accounting.....	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Cost planning in the process perspective.....	269
Justyna Kujawska: Administrative costs in hospital.....	280
Grzegorz Lew: Performance measurement of customer relationships in enterprises of trade	289
Monika Łada: Product planned obsolescence accounting.....	298
Małgorzata Macuda: The role of benchmarking in hospitals' performance measurement.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Measurement in accounting against international regulations.....	317
Łukasz Matuszak: The role of management commentary of socially responsible enterprise	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA as a basis for target costing	343
Maria Nieplowicz: Organizational aspects of the Balanced Scorecard implementation	354
Edward Nowak: Performance-oriented controlling.....	363
Marta Nowak: Konflikt moralny w zarządzaniu dokonaniem	372
Agnieszka Nózka: Managing the costs of construction designs carried out in accordance with the FIDIC contract conditions – selected issues	380
Ryszard Orliński: Settlement of medical procedures using Gruper applications	391

Ewa Różańska: Evaluation and selection methods of research and development projects in socially responsible company	401
Jolanta Rubik: Labour costs management vs. CSR requirements.....	411
Beata Sadowska: Cost accounting operations – theory and practice	420
Anna Surowiec: Praktyki zarządzania łańcuchem dostaw w sektorze MSP..	432
Piotr Szczypa: The concept of performance measurement in POL-EKO general partnership	441
Olga Szolno: Objectives and indicators for monitoring the goals in management control and performance budget in local self-government entities.....	450
Łukasz Szydelko: Segment costs and results accounting in process-oriented management accounting	460
Joanna Świerk: Strategy map in the performance of local government units on the example of the city of Lublin.....	470
Marcin Wierzbiński: Business model vs. strategy and strategic management.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Sustainable costs management in the light of alternative research in management accounting	501

Magdalena Kludacz

Politechnika Warszawska

e-mail: m.kludacz@pw.plock.pl

ZASADY RACHUNKU KOSZTÓW FRANCUSKICH SZPITALI NA POTRZEBY WYCENY ŚWIADCZEŃ ZDROWOTNYCH

THE PRINCIPLES OF COST ACCOUNTING IN FRENCH HOSPITALS FOR THE VALUATION OF MEDICAL SERVICES

DOI: 10.15611/pn.2015.398.19

Streszczenie: Większość usług szpitalnych we Francji jest obecnie finansowana przy wykorzystaniu taryf ustalonych dla poszczególnych Jednorodnych Grup Pacjentów, które we Francji funkcjonują pod nazwą *Groupes Homogènes de Malades* (GHM). Szczególną rolę w procesie ustalania taryf cenowych odgrywają informacje kosztowe pozyskane od francuskich szpitali. Szpitale, które generują dane kosztowe na potrzeby wyceny świadczeń medycznych, mają obowiązek stosować ujednolicony model rachunku kosztów, zwany rachunkowością analityczną. Celem artykułu jest analiza zasad rachunku kosztów obowiązującego we francuskich szpitalach, które gromadzą i przekazują informacje kosztowe na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych na poziomie centralnym. W artykule opisano najważniejsze etapy tego rachunku kosztów, takie jak: ewidencja, rozliczanie i kalkulacja kosztów. Realizacja celu badawczego wymagała przeprowadzenia analizy literatury przedmiotu oraz francuskich aktów prawnych, ze szczególnym uwzględnieniem obowiązujących standardów kosztów.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, francuskie szpitale, wycena świadczeń zdrowotnych, jednorodne grupy pacjentów.

Summary: The majority of hospital services in France is currently financed based on diagnosis-related groups (DRG). The prospective payment systems based on Diagnosis Related Groups (DRG) are now in use world-wide to finance hospitals. This system operates in France under the name *Groupes Homogenes de Malades* (GHM). In such a situation the cost information obtained from French hospitals should be an important factor that is used to set prices of medical services. Hospitals that collect the cost data for valuation of health care services are required to use the uniform cost accounting system called analytical accounting. The aim of the article is to analyze the cost accounting principles applicable in the French hospitals that collect and transmit the cost information for the valuation of health services at the central level. The article describes the main stages of the cost accounting system applied in French hospitals.

Keywords: cost accounting, French hospitals, valuation of medical services, DRG system.

1. Wstęp

Większość usług szpitalnych we Francji jest obecnie finansowana przy wykorzystaniu taryf cenowych ustalonych dla poszczególnych kategorii diagnostycznych w ramach systemu Jednorodnych Grup Pacjentów (JGP), które w tym kraju funkcjonują pod nazwą *Groupes Homogènes de Malades* (GHM). W ramach systemu JGP przypadki chorobowe są grupowane według diagnozy i stanu pacjenta przy jednoczesnym określeniu kosztu wyszczególnionych grup i relacji kosztowych pomiędzy między tymi grupami. Stawka wypłacana za pobyt pacjenta w szpitalu zależy od jego przyporządkowania do odpowiedniej kategorii GHM.

Koncepcja JPG zakłada zatem, że każdy leczony pacjent stanowiący odrębny przypadek kliniczny posiada cechy wspólne z przypadkami innych pacjentów, a zatem w procesie jego leczenia są zużywane podobne zasoby rzeczowe (sprzęt medyczny), materiałowe (leki, opatrunki, sprzęt jednorazowego użytku, żywność) i osobowe. Powoduje to, że koszty generowane w trakcie realizacji świadczeń zdrowotnych na rzecz różnych pacjentów przyporządkowanych do tej samej grupy JPG są zbliżone [Macuda 2006].

Francuski system Jednorodnych Grup Pacjentów GHM stanowi podstawę finansowania świadczeń szpitalnych od 2004 roku. Od tego czasu szpitale publiczne i prywatne są finansowane na podstawie GHM, przy czym wycena poszczególnych kategorii diagnostycznych odbywa się na podstawie narodowego taryfikatora. Początkowo w systemie tym finansowano jedynie 10% wartości opieki szpitalnej. Udział ten był jednak systematycznie zwiększany i w chwili obecnej opieka szpitalna jest całkowicie finansowana w tym systemie. Oprócz opieki szpitalnej wymagającej hospitalizacji systemem GHM są objęte takie świadczenia, jak: hospitalizacja jednego dnia, chirurgia ambulatoryjna, domowa hospitalizacja, dzienne leczenie (chemioterapia, radioterapia, dializy) [HCAAM 2009]. Celem zmiany sposobu finansowania szpitali według GHM była poprawa efektywności, poprawa konkurencyjności szpitali, poprawa przejrzystości działania i zarządzania w szpitalu, poprawa jakości opieki.

Wyceną kategorii diagnostycznych we Francji zajmuje się niezależna instytucja administracji publicznej, która funkcjonuje pod nazwą Technicznej Agencji Informacji Szpitalnych (ATIHS). W celu wyceny świadczeń medycznych instytucja ta zbiera informacje medyczne na temat pobytu pacjentów w szpitalu, a także szczegółowe raporty kosztowe. Techniczna Agencja Informacji Szpitalnych wykorzystuje te informacje do ustalenia skali średnich kosztów referencyjnych, która jest co roku aktualizowana. Koszty te stanowią później podstawę ustalania cen będących podstawą rozliczania szpitali z płatnikiem [Kludacz 2014].

Do wyceny świadczeń zdrowotnych dokonywanej na szczeblu centralnym potrzebne są zatem informacje o kosztach pochodzące z francuskich szpitali. Szpitale, które przekazują swoje dane kosztowe na potrzeby wyceny świadczeń, muszą stosować ujednolicone standardy rachunku kosztów po to, aby informacje kosztowe

będące podstawą wyceny były porównywalne. W niniejszym artykule zawarta jest analiza zasad rachunku kosztów obowiązujących we francuskich szpitalach, które udostępniają swoje informacje o kosztach w celu wykorzystania ich do wyceny świadczeń zdrowotnych na poziomie centralnym.

2. Zasady rachunku kosztów obowiązujące we francuskich szpitalach

Francuskie szpitale, które biorą udział w procesie zbierania danych kosztowych na potrzeby systemu ENC, korzystają z tego samego modelu rachunku kosztów, określanego mianem rachunkowości analitycznej. Obowiązek stosowania tego modelu wynika z przepisów kodeksu zdrowia publicznego, który wymaga od dyrektorów szpitali przekazywania określonych informacji kosztowych regionalnej agencji zdrowia w terminie do 31 marca każdego roku [Code de la santé publique]. Zakres rachunkowości analitycznej obejmuje następujące narzędzia:

1. Wspólna tabela analityczna (*Tableau Analytique Common* – TAC) – tablica zawierająca dane dotyczące wszystkich działalności szpitala, służące do budowania wspólnej bazy metodologicznej dla pozostałych narzędzi;

2. Tabela RTC – tabela stanowiąca podstawę rachunkowości analitycznej, zawierająca zbiór przekształconych danych księgowych szpitali. Tabela ta służy do ustalenia kosztów poszczególnych działalności szpitala zgodnie z określonym poziomem szczegółowości. Stanowi ona podstawę ustalania cen oraz narzędzie porównywania kosztów różnych podmiotów leczniczych.

3. Narzędzie do rozliczania kosztów działalności nieklinicznej (*Base d'Angers*) – narzędzie to stanowi repozytorium kosztów niektórych rodzajów działalności szpitali, obejmującej: koszty medyczno-techniczne, wspólne, logistyki medycznej oraz ogólnego zarządzania logistycznego. Dzięki temu szpitale mają możliwość porównywania własnych kosztów do średnich kosztów ustalonych na poziomie krajowym według różnych typów instytucji.

4. Kalkulacja kosztów jednostkowych pobytu przy wykorzystaniu metodologii ENCC. Koszty pobytu stanowią podstawę ustalenia średniego kosztu GHM, który stanowi punkt wyjścia ustalania taryf cenowych T2A.

5. Analityczny rachunek zysków i strat – narzędzie do pomiaru efektywności poszczególnych rodzajów działalności i ich wkładu w ogólną efektywność szpitala.

6. Tabela jednorodnych grup pacjentów (TCCM) – narzędzie służące do porównania struktury kosztów dla działalności klinicznej ze średnimi wartościami ustalonymi na poziomie krajowym dla poszczególnych kategorii GHM.

Pierwsza część najnowszego podręcznika metodologicznego dotyczącego rachunku kosztów dla szpitali obowiązuje od 1 stycznia 2012 roku [Ministère du Travail, de l'Emploi et de la Santé 2012a]. W podręczniku tym zostały opisane zasady ewidencji rozliczania (RTC) i kalkulacji kosztów oparte na metodologii rachunku

kosztów działań. Poza tym w podręczniku przedstawiono metodologię ustalania wag kosztowych na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych – kosztów (ENCC). Podręcznik składa się z trzech tomów. Pierwszy tom przedstawia ujednoczone zasady ewidencji kosztów, drugi tom opisuje zasady rozliczania kosztów działalności nieklinicznej, a trzeci zasady kalkulacji kosztów jednostkowych pobytu pacjenta. Koszty pobytu stanowią podstawę ustalenia średniego kosztu GHM, który stanowi punkt wyjścia ustalania taryf cenowych taryf T2A.

Warto podkreślić, że celem ujednoczenia standardów rachunku kosztów we Francji było nie tylko stworzenie narzędzia do ustalania cen w systemie T2A, ale również wsparcie procesu podejmowania decyzji strategicznych i operacyjnych wewnątrz szpitala. Wewnętrzne zarządzanie i kontrola kosztów szpitala wymaga bowiem w szczególności:

- poznania i planowania kosztów działań realizowanych na terenie szpitala;
- identyfikowania obszarów wymagających usprawnień w działalności medycznej, technicznej, logistycznej i administracyjnej;
- dokonywania porównań między szpitalami podobnej wielkości i działającymi w tym samym regionie;
- prowadzenia analiz rentowności i dokonywania ocen wpływu poszczególnych działań na sytuację finansową całego szpitala;
- wspierania działań w zakresie reorganizacji poszczególnych obszarów lub całego szpitala.

Warto podkreślić, że ujednoczone zasady rachunku kosztów we Francji stosują zarówno szpitale publiczne, jak i prywatne, które przekazują informacje kosztowe na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych.

3. Etapy rachunku kosztów

Podstawowe etapy rachunku kosztów, od przeprowadzenia których zależy końcowa wartość procesu leczenia pacjenta, to: ewidencja kosztów, rozliczanie kosztów i kalkulacja kosztów.

3.1. Ewidencja kosztów

Szpital, tak jak każda inna jednostka gospodarcza, jest zobowiązany do prowadzenia szczegółowej ewidencji kosztów poniesionych na skutek świadczenia usług medycznych. Zgodnie z przyjętymi zasadami ewidencja kosztów we Francji jest prowadzona w przekroju rodzajowym oraz miejsc powstawania z podziałem na medyczne i techniczne ośrodki kosztów. Osobno ewidencjonowane i analizowane są również koszty działalności pomocniczej. Z ewidencji kosztów muszą być wyłączone koszty wszystkich działań, które nie są refundowane w systemie GHM (np. nauczanie, badania, rehabilitacja, psychiatria, intensywna terapia, wynagrodzenia lekarzy w prywatnych szpitalach), a także koszty drogich leków i materiałów

medycznych, które mogą być bezpośrednio przypisane do pacjenta. Wszystkie pozostałe koszty są alokowane w przekroju miejsc powstawania kosztów.

Plan kont syntetycznych jest wspólny dla wszystkich szpitali, jednak ewidencja przychodów i kosztów według miejsc powstawania wymaga od poszczególnych jednostek szczegółowej analizy działań i opracowania odpowiedniej struktury kont analitycznych. Szczegółowy plan kont powinien uwzględniać strukturę funkcjonalną szpitala (UF), jego strukturę medyczną (UM) i struktury analityczne (SA). Powinien on obejmować wszystkie działania szpitala (medyczne, medyczno-techniczne, administracyjne i logistyczne). Wspólna struktura planu ewidencji stanowi podstawę systemu informatycznego szpitala, a spójna komunikacja pomiędzy wszystkimi strukturami jest niezbędna do zapewnienia rzetelności danych i wykorzystania wszystkich narzędzi rachunkowości analitycznej.

Ewidencja w układzie funkcjonalnym (UF) powinna być prowadzona na odpowiednim poziomie szczegółowości, gdyż to ona jest podstawą podziału kosztów na bezpośrednie i pośrednie. Ewidencja w układzie medycznym (UM) pozwala na ustalenie kosztów podstawowych działań medycznych (np. opieki paliatywnej, intensywnej opieki, opieki pediatrycznej). Jest ona odpowiednio kodowana i prowadzona na potrzeby systemu GHM.

Z kolei ewidencja w układzie analitycznym (SA) obejmuje wszystkie szczegółowe działania szpitala, które są przyporządkowane do siedmiu głównych funkcji, takich jak: funkcja kliniczna, funkcja medyczno-techniczna, funkcja mieszana, funkcja logistyki medycznej, funkcja zarządzania ogólnego i logistyki, funkcja nauczania i badań, funkcja strukturalna. Każda funkcja jest podzielona na sześć poziomów. Poziom 1 został przyporządkowany dla siedmiu głównych funkcji instytucji, poziom 2 dla tak zwanych głównych działań, a poziomy 3-6 dla bardziej szczegółowych działań.

Ewidencja kosztów zużywanych zasobów (rodzajowych) jest prowadzona w ramach tzw. uproszczonej księgowości PSC. Koszty są tutaj ewidencjonowane w czterech kategoriach: koszty osobowe, koszty o charakterze medycznym, np. materiały, koszty hotelowe i ogólne, amortyzacja oraz koszty finansowe i nadzwyczajne. Ewidencja ta ma zapewnić wspólną bazę do klasyfikacji kosztów i ułatwić ich alokowanie na obiekty kosztów.

3.2. Rozliczanie kosztów

Szczególnie istotnym zagadnieniem w procesie rozliczania kosztów pośrednich jest dobór odpowiedniego klucza podziałowego, proporcjonalnie do którego koszty te będą rozliczane na obiekty kosztów. Przy doborze metod rozliczania kosztów należy przestrzegać zasady, aby koszty kształtowały się możliwie proporcjonalnie do kluczy podziałowych przyjętych za podstawę rozliczania. Warto również zadbać o to, aby w kluczach podziałowych znalazły wyraz wszystkie czynniki, które w istotny sposób wpływają na kształtowanie kosztów. Francuskie standardy rachunku kosz-

tów dopuszczają przy tym dwie metody rozliczania tych kosztów [Ministère du Travail, de l'Emploi et de la Santé 2012a, s. 16]:

- metodę kaskadową – rozliczanie kosztów z ośrodka na ośrodek bez uwzględniania świadczeń wzajemnych;
- metodą wewnętrznych i wzajemnych korzyści – rozliczenie kosztów działalności pomocniczej odbywa się przy uwzględnieniu tzw. świadczeń wzajemnych.

Mimo że druga metoda zapewnia lepsze rozliczenie kosztów, to w praktyce francuskich szpitali częściej jest stosowana metoda kaskadowa, która jednak wymaga ustalenia odpowiedniej kolejności rozliczania świadczeń.

Przy rozliczaniu kosztów pośrednich działalności (ośrodków medyczno-technicznych) jest wykorzystywany tzw. względny wskaźnik kosztów (*relative cost index* – ICR). Wskaźnik ten jest ustalany w punktach i stanowi sumę trzech komponentów, które dotyczą różnych zasobów wykorzystywanych przy wykonywaniu procedur [Bellanger, Tardif 2006]:

- indeks aktywności medycznej IAM – liczba lekarzy pomnożona przez liczbę przepracowanych godzin;
- indeks aktywności personelu pielęgniarskiego IAS – liczba personelu pielęgniarskiego przemnożona przez liczbę przepracowanych godzin;
- wskaźnik pomiaru zużycia zasobów materiałowych ICRM – koszt godziny pracy urządzenia medycznego pomnożony przez czas pracy urządzenia.

Szczegółowe zasady rozliczania kosztów zostały określone w drugim tomie podręcznika rachunku kosztów. Stosowanie określonych w nim zasad jest dobrowolne i daje szpitalom możliwość współtworzenia krajowej bazy danych „Base d'Angers”. Baza ta stanowi repozytorium kosztów pośrednich działalności szpitali obejmującej: koszty medyczno-techniczne, wspólne, logistyki medycznej oraz ogólnego zarządzania logistycznego. Dzięki temu szpitale mają możliwość porównywania własnych kosztów do średnich kosztów ustalonych na poziomie krajowym według różnych typów instytucji [Ministère du Travail, de l'Emploi et de la Santé 2012b].

3.3. Kalkulacja kosztów

Wszystkie szpitale stosujące ujednolicone zasady rachunku kosztów muszą generować informacje kosztowe na poziomie pacjenta. Model kalkulacji kosztów leczenia pacjenta przedstawiony we francuskim podręczniku rachunku kosztów jest podobny do modelu rachunku kosztów pełnych, gdyż taryfy cenowe GHM są ustalane na bazie wszystkich kosztów, zarówno kosztów bezpośrednich leczenia, jak i kosztów pośrednich wydziałowych (np. koszty usług medycznych i technicznych wykonanych na rzecz pacjenta) oraz kosztów działalności pomocniczej i zarządu.

W skład kosztów całego procesu leczenia pacjenta wchodzi trzy główne elementy [Bellanger, Tardif 2006]:

1. koszty medyczne;

2. koszty pośrednie ogólne – koszty ośrodków działalności pomocniczej, takich jak: pralnia, catering, sterylizacja, apteka, a także koszty ogólnoadministracyjne (zarządu);

3. koszty kapitałowe, które obejmują m.in. odsetki, amortyzację i utrzymanie budynków.

Warto podkreślić, że podejście do uwzględniania kosztów kapitałowych, które stanowią znaczny udział w całkowitych kosztach pośrednich, jest bardzo zróżnicowane w poszczególnych krajach europejskich, które finansują usługi szpitalne według systemu DRG. W wielu krajach (np. Austria, Finlandia, Niemcy i Irlandia) koszty te nie są w ogóle uwzględniane przy kalkulacji kosztów leczenia pacjenta i w procesie ustalania wag kosztowych, a opłaty oparte na kategoriach DRG tych kosztów w ogóle nie pokrywają. Z kolei kraje, które uwzględniają koszty kapitałowe w wycenie procesu leczenia pacjenta, mogą stosować różne metody alokacji tych kosztów na poszczególne usługi medyczne [Tan i in. 2009]. Warto jednak podkreślić, że uwzględnienie kosztów kapitałowych w wycenie świadczeń szpitalnych stanowi motywację do reorganizacji opieki medycznej w szpitalach.

W celu ustalenia kosztów medycznych całego procesu leczenia pacjenta konieczna jest wycena leków, osobodni opieki, a także procedur medycznych i usług świadczonych przez różne ośrodki kosztów. Przyjmuje się zatem, że koszty medyczne procesu leczenia każdego pacjenta we francuskim szpitalu składają się z następujących elementów:

- kosztów bezpośrednio przyporządkowanych do pacjentów, takich jak: materiały i wyroby medyczne (np. niektóre leki, krew, protezy), badania ambulatoryjne, wynagrodzenia prywatnych lekarzy;
- kosztów osobodni opieki pacjentów hospitalizowanych na oddziałach szpitalnych;
- kosztów medyczno-technicznych – koszty usług świadczonych na rzecz pacjenta przez ośrodki wykonujące różne procedury na rzecz pacjenta (diagnostyczne, laboratoryjne, zabiegowe).

Koszty leków i wyrobów medycznych mogą być przypisywane do pacjenta na podstawie informacji o faktycznym zużyciu danego leku i wyrobu medycznego pomnożonym przez standardową cenę danego leku i wyrobu medycznego przyjętą w systemie aptecznym bądź magazynowym. Warto podkreślić, że w literaturze przedmiotu zaleca się wiele różnych metod obliczania kosztów produktów leczniczych i wyrobów medycznych wydanych pacjentowi podczas pobytu w szpitalu, takich jak:

- metoda kosztów bezpośrednio przyporządkowanych do pacjentów, takich jak: materiały i wyroby medyczne (np. niektóre leki, krew, protezy), badania ambulatoryjne, wynagrodzenia prywatnych lekarzy;
- metoda bezpośrednia – listę wszystkich produktów zużywanych w procesie leczenia pacjenta sporządza się na podstawie indywidualnych zleceń dla konkretnych pacjentów. Metoda ta jest jednak bardzo pracochłonna i wymaga aptekar-

skiej dokładności w przypisywaniu pacjentom nawet najmniejszych ilości leków, także leków nieistotnych kosztowo;

- metoda wyodrębniania drogich produktów – na konkretnych pacjentów wyodrębniane są jedynie leki i inne produkty istotne dla procesu leczenia według kryterium kosztowego. Koszt pozostałych produktów ustala się jako średnią dla każdego pacjenta, przeliczając ich wartość na jeden osobodzień pobytu w oddziale. Metoda ta jest przydatna w oddziałach zachowawczych (np. internie, opiece paliatywnej), gdzie koszt leków stanowi istotny element kosztów leczenia pacjenta, około 25-30%;
- metoda ustalania kosztu średniego – koszty produktów leczniczych i wyrobów medycznych danego oddziału w danym okresie należy podzielić przez liczbę osobodni wykonywanych na tym oddziale. Metoda ta może być stosowana w oddziałach, gdzie koszt leków stanowi maksymalnie 15% kosztów leczenia pacjenta, np. w oddziałach zabiegowych (chirurgia, neurochirurgia) [Gajek 1999, s. 76].

We Francji stosowana jest metoda wyodrębniania drogich produktów, która opiera się na jednej z podstawowych zasad rachunkowości, mianowicie zasadzie istotności. W tej metodzie bezpośrednio do każdego pacjenta przypisywane są tylko te informacje, które różnicują koszt jego leczenia. Z kolei leki i wyroby medyczne o niskiej wartości (np. waciki, strzykawki) są wyłączone ze szczegółowej ewidencji. Warto podkreślić, że metoda ta jest uzasadniona z punktu widzenia zasady Pareto, zgodnie z którą około 80% wartości kosztów zużywanych zasobów wynika ze zużycia jedynie około 20% asortymentu. Z tego powodu uzasadnione jest szczegółowe ewidencjonowanie i monitorowanie jedynie 20-30% zużywanych na oddziale leków istotnych kosztowo. Obejmują one w szczególności [Hass-Symotiuk 2005]:

- koszty pracy personelu (wynagrodzenia lekarzy, pielęgniarek i personelu niemedycznego);
- koszty zużycia leków i materiałów medycznych nieistotnych kosztowo, które nie zostały bezpośrednio przypisane do konkretnych pacjentów;
- koszty zużycia materiałów niemedycznych (np. środków do utrzymania czystości, prania pościeli i bielizny);
- koszty zużycia, utrzymania i konserwacji sprzętu medycznego znajdującego się na stanie oddziału;
- pozostałe koszty bieżące oddziału (np. zużycie energii elektrycznej, ciepłej i wody do oświetlenia i ogrzewania oddziału).

Wymienione koszty są rozliczane na pacjentów na podstawie długości ich pobytu na oddziale. Powinny one zatem stanowić iloraz sumy kosztów całkowitych (bezpośrednich i pośrednich) ośrodka kosztów, z wyłączeniem kosztów leków i procedur medycznych przypisywanych na rzecz pacjenta i liczby osobodni opieki wykonywanych w okresie rozliczeniowym [Hass-Symotiuk 2005, s. 102].

Najistotniejszym obiektem kosztów w wycenie całego procesu leczenia pacjenta jest procedura medyczna. W literaturze przedmiotu z zakresu rachunku kosztów

podmiotów leczniczych wymienia się najczęściej kilka rodzajów procedur medycznych, takich jak: badania laboratoryjne, badania w pracowniach diagnostycznych (np. radiologii), zabiegi operacyjne oraz zabiegi w gabinetach zabiegowych, konsultacje lekarskie na oddziałach, porady w poradniach specjalistycznych [Świdarska 2011, s. 57-58].

We Francji do informacji o procedurach medycznych zrealizowanych na rzecz pacjenta zalicza się wykaz procedur medycznych wykonanych w tzw. medyczno-technicznych ośrodkach kosztów. Koszty ośrodków medyczno-technicznych są zatem przydzielane do pacjentów na podstawie wykonanych w tych ośrodkach i wykorzystanych procedur medycznych. Do medyczno-technicznych ośrodków kosztów we francuskich szpitalach są zaliczane m.in.: laboratorium, zakład radiologii, sala operacyjna, anestezjologia, rehabilitacja. Na potrzeby francuskiego rachunku kosztów koszty procedur medycznych są obliczane na poziomie technicznego kosztu wytworzenia.

4. Zakończenie

Koszty pobytu pacjenta w szpitalu są zatem kalkulowane na poziomie pełnych kosztów wytworzenia, które składają się zarówno z kosztów medycznych, jak i niemedycznych pochodzących z różnych ośrodków kosztów, a także z kosztów strukturalnych. Koszty medyczne stanowią sumę kosztów bezpośrednich leczenia pacjenta, kosztów osobodni leczenia (dziennych kosztów pobytu) poniesionych we wszystkich klinicznych ośrodkach kosztów, w których pacjent przebywał, i kosztów ośrodków technicznych wykonujących różne procedury medyczne na rzecz pacjenta, które są rozliczane proporcjonalnie do wskaźnika ICR. Z kolei koszty ośrodków działalności pomocniczej (pralnia, catering, infrastruktury) i koszty strukturalne są rozliczane proporcjonalnie do kosztów osobodni leczenia. Warto podkreślić, że mimo wspólnej metodologii rachunku kosztów, składniki kosztów nie zawsze obejmują te same pozycje kosztów w szpitalach publicznych i prywatnych [Or, Bellanger 2011, s. 234].

Literatura

- Bellanger M.M., Tardif L., 2006, *Accounting and reimbursement schemes for inpatient care in France*, „Health Care Management Science”, vol. 9, s. 295-305.
- Code de la santé publique, Version consolidée au 3 août 2015, <http://legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006072665&dateTexte=20150806>
- Gajek F., 1999, *Nowy rachunek kosztów w opiece zdrowotnej*, Key Text, Warszawa.
- HCAAM, 2009, *Note sur la situation des établissements de santé, Avril 2009*, Haut Conseil de l’Avenir de l’Assurance Maladie, Paris.

- Hass-Symotiuk M., 2005, *Metodyka ustalania kosztów jednostkowych leczenia pacjentów*, [w:] *Sterowanie kosztami w zakładach opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuk, H. Jakimowicz, Uniwersytet Szczeciński Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Szczecin.
- Hass-Symotiuk M., 2008, *Metodyka ustalania kosztów jednostkowych leczenia pacjentów*, [w:] *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 15, Rachunkowość zarządcza w warunkach globalizacji*, red. E. Nowak, UE, Wrocław.
- Kludacz M., 2014, *Zasady wyceny świadczeń zdrowotnych we francuskim systemie ochrony zdrowia*, „*Studia Prawno-Ekonomiczne*”, vol. 93, s. 193-206.
- Macuda M., 2006, *Wykorzystanie Jednorodnych Grup Pacjentów w planowaniu kosztów świadczeń zdrowotnych na przykładzie szpitali w Szwajcarii*, [w:] *Prace Katedry Rachunkowości z okazji jubileuszu 75-lecia*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu nr 82, AE, Poznań.
- Ministère du Travail, de l'Emploi et de la Santé, 2012a, *Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière*, <http://www.sante.gouv.fr/comptabilite-analytique-hospitaliere.html> (10.04.2014).
- Ministère du Travail, de l'Emploi et de la Santé, 2012b, Tome 2: *Le calcul des coûts de production par activités*, <http://www.sante.gouv.fr/comptabilite-analytique-hospitaliere.html> (10.04.2014).
- Or Z., Bellanger M., 2011, *France: Implementing homogeneous patient groups in a mixed market*, [w:] *Diagnosis-Related Groups in Europe. Moving towards transparency, efficiency and quality in hospitals*, eds. R. Busse, A. Geissler, W. Quentin, M. Wiley, Open University Press, World Health Organization.
- Świderska G.K., 2011, *Rachunek kosztów dla zakładów opieki zdrowotnej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Tan S.S., Ineveld V., Martinus B., Redekop W.K., Roijen L.H.V., 2009, *Comparing methodologies for the allocation of overhead and capital costs to hospital services*, „*Value in Health*”, vol. 12(4), s. 530-535.