

Magdalena Pietrzyk

## SYSTEM CONTROLLINGU W OCHRONIE ZDROWIA

### Wprowadzenie

Szósty rok funkcjonowania reformowanego od 1999 r. systemu opieki zdrowotnej nie przyniósł oczekiwanych przez autorów reformy rezultatów. Zakładany początkowo dopływ środków w wysokości 9,1% wartości składki ubezpieczenia społecznego gwarantował zabezpieczenie świadczeń w zakresie podstawowej i specjalistycznej opieki zdrowotnej na minimalnym poziomie. Kolejne decyzje, ograniczające napływ środków do 7,8% stały się jedną z przyczyn zadłużania się samodzielnych ekonomicznie podmiotów świadczących usługi medyczne. Do reformy systemu opieki zdrowotnej przystąpiono bez wnikliwej oceny kosztów funkcjonowania wielu placówek ochrony zdrowia oraz wyceny samych procedur medycznych. W trudnej sytuacji znalazły się wysoko specjalistyczne jednostki (dawne wojewódzkie szpitale specjalistyczne, instytuty centralne i resortowe oraz szpitale kliniczne), które zobligowane do świadczenia procedur na najwyższym poziomie referencyjności lub leczenia chorych, np. z chorobami nowotworowymi, wobec niedoszacowania tych procedur, stanęły przed koniecznością zadłużania się lub odmowy leczenia.

Od kilku lat ochrona zdrowia w Polsce poddawana jest systemowym zabiegom przekształcania i dostosowywania do potrzeb społeczeństwa i wymogów stawianych przez niezbyt zasobną, polską gospodarkę rynkową. Pod koniec lat dziewięćdziesiątych rozpoczęła się intensywna przebudowa systemu ochrony zdrowia. Odejście od systemu budżetowego miało na celu poprawę istniejącej sytuacji i zwrócenie się w kierunku rozwiązań stosowanych w państwach zachodnich. Na tym etapie nie zdefiniowano niestety tzw. koszyka świadczeń podstawowych oraz (po zaniechaniu koncepcji regionalnych kas chorych) po scentralizowaniu środków w ręku jednego płatnika – Narodowego Funduszu Zdrowia (NFZ) – zrezygnowano z negocjacyjnego charakteru kontraktowania świadczeń na rzecz jednostronnego systemu rozliczeń wartości punktowej, co skutkowało różnymi zacho-

waniami podmiotów świadczących usługi medyczne. Jeżeli dodamy do tego fatalną w swoich finansowych skutkach tzw. Ustawę 203, niekonstytucyjność pierwszej ustawy powołującej do życia NFZ oraz złą konstrukcję bodźców dla pracowników służby zdrowia wszystkich szczebli – otrzymamy złożony obraz przyczynowo-skutkowy, bez prostych rozwiązań. W skali makroekonomicznej system ten jest nieefektywny i sprzyja dalszemu zadłużaniu się większości szpitali.

Przekształcenie istniejących publicznych jednostek w samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej to proces trudny, burzliwy i długotrwały, który całkowicie zmienił zasady ich funkcjonowania. Uzyskanie samodzielności wiązało się przede wszystkim z koniecznością samofinansowania działalności. Większość placówek ochrony zdrowia, szczególnie szpitali, rozpoczęła żmudny proces przekształceń dokonywanych w atmosferze chronicznego deficytu finansowego oraz rozbudzonych oczekiwań i presji społecznej. Nie było i nadal nie ma politycznej woli rozwiązania pewnego impasu, którego źródłem są z jednej strony oczekiwania społeczne (całkowicie bezpłatny system opieki medycznej wynikający z powszechności ubezpieczenia zdrowotnego) – z drugiej – realia ekonomiczne (nikogo na świecie nie stać na taki system). Przykłady niepowodzenia systemu brytyjskiego, olbrzymie i ograniczane koszty funkcjonowania systemu niemieckiego, zła jakość opieki w państwowym systemie francuskim dowodzą, że nawet bogate społeczeństwa, bez współdziałania własnych środków pacjentów i wolnego rynku ubezpieczeń medycznych – mogą stanąć przed podobnymi dylematami. Odrębnym zagadnieniem jest złe planowanie wydatków przez scentralizowanego płatnika. Obowiązujący w NFZ system planowania jest niespójny, gdyż nadrzędny, tzw. krajowy plan zabezpieczenia świadczeń zdrowotnych, powstały z nadesłanych projektów wojewódzkich, akceptowany przez Radę Funduszu i zatwierdzony przez ministra zdrowia – nie przekłada się na wynikający z niego wykonawczy „plan finansowy”<sup>1</sup>. Ten ostatni jest niezależnym i obowiązującym NFZ dokumentem, w nikłym stopniu uwzględniającym specyfikę potrzeb regionalnych. W tym (prawdopodobnie) tkwi kolejne źródło zadłużania.

Przygotowując reformę systemu opieki zdrowotnej w Polsce, już w latach dziewięćdziesiątych ubiegłego stulecia zwracano uwagę na kształcenie przyszłych kadr menedżerskich. Za wzorcowy przykład może posłużyć trzyletnia edycja kursów organizowanych przez Szkołę Zdrowia Publicznego Collegium Medium UJ oraz „Project HOPE” (USA) – „Kadry menedżerskie dla reformy systemu opieki zdrowotnej”, którą ukończyło kilkaset osób, piastujących kierownicze funkcje w placówkach ochrony zdrowia w całej Polsce. Zdawało się, że posiadaliśmy wykwalifikowaną kadrę zarządzającą, gotową do sprostania wielu wyzwaniom. Wymagało to daleko idących zmian w sferze zarządzania. Tego rodzaju zadania są ryzykowne dla menedżerów i pracowników, a nawet – lub przede wszystkim – dla pacjentów. Na dyrektorów placówek medycznych scedowano obowiązki jednoosobowej odpowiedzialności za każdy rodzaj działalności kierowanych przez nich podmiotów.

---

<sup>1</sup> *Lekcja dialogu społecznego*, „Biuletyn Lekarski. Pismo Okręgowej Izby Lekarskiej w Krakowie” 2004, nr 1, s. 7.

\*\*\*

W tej sytuacji, z pomocą przychodzą nowoczesne metody zarządzania, takie jak controlling, który staje się synonimem zarządzania skutecznego w walce z kryzysem, inflacją, konkurencją i nieustanną zmiennością otoczenia.

Warunkiem skutecznego wdrożenia systemu controllingu jest decentralizacja. Współczesną formą zdecentralizowanego zarządzania przedsiębiorstwami jest koncepcja zarządzania przez ośrodki odpowiedzialności, nazywane centrami odpowiedzialności. Podstawą do ich organizacyjnego wyodrębnienia jest odpowiednia dywersyfikacja przedsiębiorstwa. Z punktu widzenia skuteczności zarządzania, podstawowymi uwarunkowaniami wyodrębnienia centrów odpowiedzialności są: złożoność przedsiębiorstwa jako obiektu zarządzania oraz możliwość określenia uprawnień i odpowiedzialności dla poszczególnych ośrodków. Wydzielenie ośrodków odpowiedzialności powinno też uwzględniać specyfikę i zakres działalności oraz złożoność realizowanych procesów gospodarczych. Nie bez znaczenia pozostaje forma prawno-organizacyjna oraz istniejąca struktura organizacyjna przedsiębiorstwa.

Tworzenie ośrodków odpowiedzialności jest istotnym zadaniem każdego zespołu ds. wdrażania controllingu i decyduje o efektywności i skuteczności przyjętych rozwiązań. Z tego powodu przedsiębiorstwo jako struktura organizacyjna powinno być zbudowane tak, aby poszczególne ośrodki odpowiedzialności były w nim łatwo identyfikowalne. Ich wydzielenie nie może mieć charakteru przypadkowego ani dokonywać się w sposób dowolny. Tworzenie centrów nie może być również mechanicznym zabiegiem administracyjnym sankcjonującym powstałą w przeszłości strukturę organizacyjną oraz zaistniały układ kompetencji i uprawnień, utrwalającym dotychczasowy podział przedsiębiorstwa na komórki organizacyjne.

Wprowadzając system ośrodków odpowiedzialności, trzeba uwzględnić cele ogólne przedsiębiorstwa i cele szczegółowe ośrodków odpowiedzialności oraz pamiętać, że cele te nie mogą być wzajemnie sprzeczne. Co więcej – działalność wyodrębnionych ośrodków powinna przyczynić się do zrealizowania celów założonych przez przedsiębiorstwo. Po wyodrębnieniu należy w sposób jednoznaczny określić zakresy uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych jednostek, sformułowane w postaci odpowiednich parametrów ekonomicznych. W powiązaniu z tymi parametrami powinny być określane systemy motywacyjne ośrodków odpowiedzialności i zasady wynagradzania ich kierowników.

Wyodrębnienie centrów odpowiedzialności umożliwia przeprowadzenie rachunku odpowiedzialności. Jego celem jest takie ujmowanie kosztów, przychodów bądź nakładów i efektów inwestycyjnych w poszczególnych centrach, aby było możliwe przypisanie konkretnym osobom powstających odchyłeń wielkości faktycznych od wielkości ustalonych w planie (budżecie rocznym lub miesięcznym). W praktyce realizacja rachunku odpowiedzialności sprowadza się do sporządzania raportów z wykonania planów (budżetów) dla krótkich przedziałów czasowych. Wykazane odchylenia (o charakterze korzystnym lub niekorzystnym) podlegają szczegółowej analizie, która pozwala na ustalanie ich przyczyny. Taki

system regularnego monitorowania umożliwił wczesne wykrywanie niezgodności osiągniętych wyników z planem oraz podjęcie odpowiednich środków zaradczych.

W końcowym rezultacie rachunek odpowiedzialności powinien przyczynić się do optymalizacji określonych parametrów ekonomicznych w skali całego przedsiębiorstwa. Przede wszystkim chodzi o zwiększenie efektywności wykorzystania posiadanych, ograniczonych zasobów.

W organizacjach zdecentralizowanych wyróżnia się trzy podstawowe rodzaje ośrodków (centrów) odpowiedzialności<sup>2</sup>:

- 1) ośrodki kosztów (ang. *cost centers*), w których zarządzający odpowiedzialni są jedynie za koszty;
- 2) ośrodki rentowności (ang. *profit centers*), w których zarządzający odpowiedzialni są za przychody i koszty;
- 3) ośrodki inwestycji (ang. *investment centers*), w których zarządzający odpowiedzialni są za przychody, koszty i zasoby.

Podział ten w literaturze bywa rozszerzony o ośrodek przychodów (ang. *revenue center*) i ośrodek limitów wydatków.

Tworzenie centrów odpowiedzialności jest skomplikowanym i wieloetapowym przedsięwzięciem organizacyjnym. Określenie formy centrów odpowiedzialności, ich miejsca w strukturze organizacyjnej i zakresu podmiotowego, wymaga indywidualnego podejścia i dostosowania rozwiązań do specyficznych potrzeb i strategii rozwoju jednostek. Indywidualizacja rozwiązań narzuca konieczność uwzględnienia specyfiki branży, organizacji procesów pracy, struktur organizacyjnych, posiadanych zasobów materialnych i ludzkich, zasad ewidencji kosztów i systemów wynagradzania. Przy organizacyjnym wydzieleniu poszczególnych centrów należy zapewnić odpowiednie zasady obiegu dokumentów oraz gromadzenia informacji. Informacje powinny być przetwarzane w sposób pozwalający na uzyskanie raportów o ponoszonych kosztach, przychodach i wynikach, tak szczegółowych, by umożliwiały niezbędną kontrolę i ocenę każdego z ośrodków odrębnie.

Stworzenie, a następnie odpowiednie wdrożenie i zastosowanie systemu controllingu operacyjnego w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej jest szansą na lepsze i szybsze sprostanie wymaganiom rynku. Prawidłowe wydzielenie ośrodków odpowiedzialności, wykorzystanie rachunku kosztów do ustalenia kosztów związanych ze świadczeniem usług medycznych oraz przekazanie odpowiedzialności za poziom kosztów w miejsca, w których one powstają – to działania mogące znacząco wpłynąć na poprawę sytuacji w jednostkach ochrony zdrowia.

### **Nowy rachunek kosztów jako element reformy i baza controllingu**

Wprowadzona reforma, jak wiadomo, miała charakter wielopłaszczyznowy, objęła również rachunkowość zakładów opieki zdrowotnej. Do momentu przekształcenia w jednostki samodzielne, zespoły opieki zdrowotnej (ZOZ-y) działały zgodnie

<sup>2</sup> *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, red. G. Świdorska, t. 2, Warszawa 2002, s. 12-19.

z zasadami prawa budżetowego. Początkowo księgowość w jednostkach budżetowych opieki zdrowotnej polegała niemal wyłącznie na ewidencji wydatków. Rozliczenia z budżetem polegały na sporządzaniu sprawozdań z wydatków, uszeregowanych według paragrafów i rozdziałów, zgodnie z Prawem Budżetowym. Wydatki budżetowe podlegały odgórnemu ustalaniu i limitowaniu, a informacje o kosztach jednostki czerpano z paragrafów budżetu. Planowanie natomiast odbywało się przede wszystkim w oparciu o bieżące potrzeby. Poza ewidencją księgową zakłady opieki zdrowotnej prowadziły ewidencję medyczną oraz ekonomiczną. Do 1993 roku obejmowała ona księgę główną pacjentów leczonych w szpitalu, statystykę oddziałów, poradni i pomocy doraźnej a także sprawozdania sporządzane na żądanie Ministerstwa Zdrowia i Opieki Społecznej. Działy ekonomiczne szpitali opracowywały również dokumentację dla Głównego Urzędu Statystycznego, MZiOS, wydziałów zdrowia urzędów wojewódzkich.

Przełom nastąpił wraz z wprowadzeniem z dniem 15 czerwca 1992 r. Rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej, wchodzącego w życie od początku 1993 roku, w sprawie szczegółowych zasad ewidencji dochodów i kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej<sup>3</sup>. Można zaryzykować stwierdzenie, iż dokument ten otworzył historię rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej. Pojawiło się pojęcie ośrodka kosztów, jako miejsca, przedmiotu działalności lub wyodrębnionego rodzaju kosztów ponoszonych w zakładzie<sup>4</sup>. Wprowadzono dwa rodzaje ośrodków kosztów:

- 1) ośrodki zadaniowe – miejsce dostarczania pacjentowi świadczenia kończącego proces leczenia – ośrodek kosztów finalnych,
- 2) ośrodki usługowe – miejsca wytwarzania usług, które z punktu widzenia korzystających są usługami cząstkowymi, niezbędnymi dla szerzej ujętych zadań usługowych.

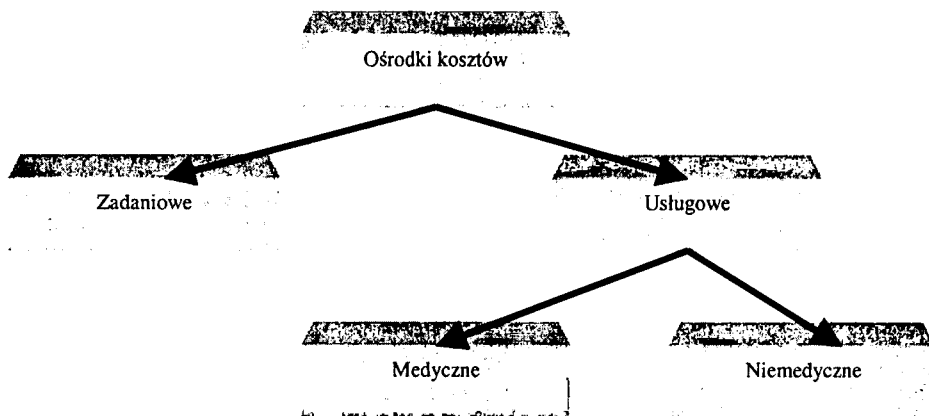
Ośrodki usługowe podzielono na ośrodki o charakterze medycznym i niemedyceznym. Do medycznych ośrodków usługowych zaliczono pracownie diagnostyczne, gabinety zabiegowe i interwencyjne, laboratoria, działy rejestracji i statystyki medycznej, apteki i izby przyjęć. Za ośrodki niemedycezne uznano kuchnie, pralnie, kotłownie, obsługę techniczną, zarząd i administrację. Graficznie podział ośrodków kosztów w szpitalu przedstawiono na ryc. 1

Zgodnie ze wspomnianym rozporządzeniem, wszystkie koszty miały być odtąd ewidencjonowane nie tylko w układzie rodzajowym kosztów, lecz również w układzie kalkulacyjnym, z rozliczeniem na ośrodki zadaniowe i usługowe oraz podziałem na koszty bezpośrednie (jednoznacznie związane z danym ośrodkiem) i pośrednie (przenoszone z innych ośrodków). Ostatecznie koszty ośrodków usługowych były rozliczane na ośrodki zadaniowe jako koszty pośrednie, z zastosowaniem odpowiednich kluczy podziałowych.

<sup>3</sup> „Monitor Polski” 1992, nr 19, poz. 143.

<sup>4</sup> F. Gajek, *Nowy rachunek kosztów w opiece zdrowotnej*, Warszawa 1999.

Ryc. 1. Ośrodki kosztów w szpitalu



Źródło: M. Pietrzyk, *Zastosowanie elementów controllingu w SP ZOZ na przykładzie Uniwersyteckiego Szpitala Dziecięcego w Krakowie*, praca magisterska, Akademia Ekonomiczna.

W procesie dalszej analizy możliwe było tworzenie zagregowanych mierników kosztowych, takich jak koszt jednego hospitalizowanego, koszt łóżka lub osobodnia – w oddziałach szpitalnych oraz koszt porady lub koszt jednego leczonego – w poradniach. Wymienione mierniki były jednak wartościami średnimi i nie uwzględniały faktycznie wykonanych świadczeń (koszt osobodnia na oddziale był niezależny od choroby pacjenta). Informacje takie wystarczały w sytuacji, gdy jedynym płatnikiem i dysponentem środków budżetowych był wojewoda. Z czasem pojawiali się jednak inni płatnicy, a wraz z nimi potrzeba określenia indywidualnego kosztu świadczenia (porady, zabiegu, leczenia jednego pacjenta). Zasady określone przez rozporządzenie MZiOS z 1992 przestały wystarczać.

Nowe zasady rachunku kosztów, obowiązujące do dzisiaj, zostały określone w Rozporządzeniu Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej<sup>5</sup>. Zgodnie z tym dokumentem, w publicznych zakładach opieki zdrowotnej wyodrębnia się miejsca powstawania kosztów – rozumiane jako wyodrębnione komórki, kilka komórek lub jedynie część komórki organizacyjnej oraz ośrodki kosztów – rozumiane jako wyodrębniony zakres działalności.

Wszystkie ośrodki kosztów w szpitalu dzielą się na ośrodki działalności podstawowej, związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych; ośrodki działalności pomocniczej, prowadzące działalność wspomagającą działalność podstawową i ośrodki kosztów zarządu – związanych z zarządzaniem zakładem jako całością.

<sup>5</sup> Dz. U., nr 164, poz. 1194.

Nośnikami kosztów dla poszczególnych ośrodków kosztów są: w oddziałach szpitalnych – osobodzień opieki oraz pacjent z przypisanymi na jego rzecz lekami i procedurami medycznymi, w pozostałych ośrodkach działalności podstawowej – procedury medyczne, w ośrodkach działalności pomocniczej – usługi świadczone przez te ośrodki.

Rozporządzenie przewiduje ewidencję kosztów w księgach szpitala w dwóch układach: rodzajowym i kalkulacyjnym. Ewidencja kosztów rodzajowych dostosowana do specyfiki zakładów opieki zdrowotnej obejmuje:

- 1) zużycie materiałów (leków, żywności, sprzętu jednorazowego użytku, odczynników chemicznych i materiałów diagnostycznych oraz paliwa),
- 2) zużycie energii (elektrycznej, ciepłej),
- 3) usługi obce (medyczne obce, remontowe, transportowe, pozostałe usługi),
- 4) podatki i opłaty,
- 5) wynagrodzenia (ze stosunku pracy, z umów zleceń i umów o dzieło),
- 6) świadczenia na rzecz pracowników (składki na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne, fundusz pracy, odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych),
- 7) amortyzację,
- 8) pozostałe (podróże służbowe, ubezpieczenia OC i majątkowe).

W układzie podmiotowo-przedmiotowym koszty ewidencjonuje się z podziałem na koszty bezpośrednie i pośrednie:

- Koszty bezpośrednie w rozumieniu niniejszego rozporządzenia to takie, których jednoznaczne przypisanie nośnikom kosztów w ośrodkach kosztów na podstawie dokumentów źródłowych zużycia jest możliwe i istotne. W ośrodkach działalności podstawowej do kosztów bezpośrednich zalicza się koszty materiałów (szczególnie leków, odczynników i sprzętu medycznego), wynagrodzenia wraz z narzutami oraz inne koszty bezpośrednie. Dla ośrodków pomocniczych kosztami pośrednimi są koszty materiałów zużytych bezpośrednio do wykonania usługi, wynagrodzenia z narzutami oraz inne koszty pośrednie.
- Jako koszty pośrednie traktuje się koszty poniesione w ośrodku kosztów nie zaliczone w poczet kosztów bezpośrednich i koszty ośrodków działalności pomocniczej rozliczone według odpowiednich kluczy rozliczeniowych.

Rozporządzenie MZiOS określa również kategorie kosztów charakterystyczne dla zakładów opieki zdrowotnej i podaje sposób ich obliczania. Nośnikiem kosztów w oddziałach szpitalnych jest koszt osobodnia opieki, który oblicza się dzieląc sumę kosztów bezpośrednich i pośrednich, z wyłączeniem kosztów leków i procedur medycznych przypisanych na rzecz pacjenta, przez liczbę osobodni opieki wykonanych w okresie rozliczeniowym. Koszt leków przypisanych pacjentowi stanowi wartość wydanych leków dla danego leczonego powiększona o rozliczone koszty komórki organizacyjnej prowadzącej gospodarkę lekami w zakładzie (np. apteki). Koszt procedur medycznych obejmuje zużycie materiałów i wynagrodzenia wraz z narzutami. Dokument wydany przez MZiOS określał metodę kalkulacji jednostkowego kosztu wykonania procedury.

Świadczenia ośrodków działalności pomocniczej powinno rozliczać się na ośrodki działalności podstawowej, po jednostkowym koszcie wytworzenia świadczeń, powiększonym o narzut kosztów zarządu.

Kosztem własnym sprzedaży świadczeń zdrowotnych (albo innych usług dla odbiorców zewnętrznych) jest suma jednostkowych kosztów sprzedaży wszystkich nośników kosztów zużytych podczas wykonania świadczenia lub usługi.

Przywołane rozporządzenie wprowadzało jednakowe zasady dla wszystkich jednostek funkcjonujących jako samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej. Jednak wdrożenie przewidzianych zasad nie było sprawą prostą. Obliczenie kosztów procedur medycznych nastęrczało i nadal nastęrcza wiele pracy i trudności. Pomimo iż rozporządzenie nabrało mocy obowiązującej z dniem 1 stycznia 1999 roku, wiele zakładów do tej pory nie uporało się z poprawnym wdrożeniem systemu rachunku kosztów i tam, gdzie jest to konieczne, stosowane są pewne uproszczone metody (opierające się głównie na kosztach przeciętnych).

Wspomniane powyżej pojęcie „procedury medycznej” jest jedną z podstawowych jednostek służących mierzeniu skali działalności i rozliczaniu kosztów zakładów opieki zdrowotnej. Jej poprawne i jednoznaczne zdefiniowanie nie jest proste. Z kilku używanych w przeszłości, tylko jedna definicja w najlepszy sposób wyraża jej istotę. Mówi ona, że:

procedura medyczna to taki element procesu zapobiegania, diagnozowania, leczenia lub rehabilitacji, który da się wyodrębnić jako możliwa do zaakceptowania przez profesjonalistów medycznych część kontaktów pacjenta z zakładem ochrony zdrowia, a jednocześnie może być traktowana jako uśredniony nośnik kosztów<sup>6</sup>.

Przytoczona definicja odnosi się do dwóch elementów: możliwości medycznego i kosztowego wyodrębnienia danego rodzaju usługi.

Wszystkie procedury wykonywane w placówkach medycznych można podzielić na: diagnostyczne – wykonywane w ośrodkach działalności podstawowej o charakterze diagnostycznym, jak na przykład pracownie RTG, USG, EKG, tomografii i innych oraz zabiegowo-terapeutyczne – wykonywane na bloku operacyjnym, sali porodowej, w gabinetach zabiegowych, pracowniach rehabilitacyjnych i poradniach i laboratoryjne – wykonywane w laboratoriach, pracowniach analitycznych.

W każdej z grup występuje wiele rodzajów procedur medycznych. Stosowanym międzynarodowo wykazem procedur jest zestawienie ICD-9CM, czyli Międzynarodowa Klasyfikacja Procedur Medycznych – Kliniczna Modyfikacja<sup>7</sup>.

Jako procedury można traktować również porady udzielane w poradni (procedura jest nośnikiem kosztów we wszystkich ośrodkach działalności podstawowej nie będących oddziałami szpitalnymi).

---

<sup>6</sup> Projekt rozporządzenia MZiOS w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, wersja z września 1998 r.

<sup>7</sup> Wydana jako „Międzynarodowa klasyfikacja procedur medycznych”. Druga polska edycja z aneksem, „Klasyfikacja badań laboratoryjnych”, Kraków 1999. Każda procedura ujęta w tym zestawieniu ma swoją międzynarodową nazwę i kod, co pozwala na jednoznaczne zidentyfikowanie i późniejszą wycenę procedury.



Ponieważ procedura jest swoistym produktem (usługą) wykonywaną przez zakład opieki zdrowotnej, koszty wytworzenia można podzielić na bezpośrednie (wynagrodzenia z narzutami, oraz wszelkie materiały zużywane w danej procedurze) i pośrednie (koszty ośrodka kosztów wykonującego procedurę, których nie można przypisać jednoznacznie do procedury).

Poszczególne procedury różnią się znacznie między sobą stopniem skomplikowania, zużywanymi materiałami, czasem wykonania, a co za tym idzie – także kosztem wykonania. Do obliczenia kosztów jednostkowych procedur medycznych stosuje się metodę kalkulacji podziałowej ze współczynnikami. Na zastosowanie właśnie tej metody pozwalają podobieństwa między procedurami wykonywanymi w jednym ośrodku kosztów (ten sam personel, podobny lub ten sam sprzęt i materiały). Procedury sprowadza się do wspólnego mianownika za pomocą współczynników przeliczeniowych. Jednak proces obliczania kosztu jednostkowego procedury wymaga odpowiedniego przygotowania i przetworzenia danych, a sama kalkulacja jest tylko jednym z etapów.

Wydane w 1998 roku rozporządzenie MZiOS określało zasady wyliczania kosztów jednostkowych procedur medycznych, ale nie precyzowało całej metodologii. Ponieważ większość jednostek służby zdrowia nie prowadziła wcześniej rachunku tych kosztów, cały proces wyceny należało przeprowadzić od podstaw.

Pierwszym i najważniejszym krokiem było sporządzenie listy ośrodków kosztów wykonujących procedury medyczne. Stwierdzono, iż konieczne było wyróżnienie kilku ośrodków kosztów w jednej komórce organizacyjnej. Gabinety zabiegowe i poradnie powinno się oddzielać od oddziałów szpitalnych. Dziś wiemy, że dokonując klasyfikacji, należy dążyć do tego, aby wszystkie procedury wykonywane w ramach jednego ośrodka kosztów wykazywały podobieństwo, umożliwiające jak najdokładniejsze obliczenie kosztu.

Po sporządzeniu wykazu ośrodków kosztów kierownik ZOZ-u zobowiązany był sporządzić zestawienie procedur medycznych wykonywanych w danym ośrodku. W Polsce nie ma obowiązującego zestawienia procedur medycznych, dlatego wskazane jest posługiwanie się wspomnianą już klasyfikacją międzynarodową ICD-9CM.

Lista wykonywanych procedur potrzebna jest do prowadzenia ilościowej ewidencji świadczeń wykonywanych w ośrodku. W oparciu o taką ewidencję możliwe jest określenie udziału poszczególnych procedur w kosztach całego ośrodka, na podstawie kosztów bezpośrednich i ilości wykonania. Dla każdej procedury zamieszczonej na liście należy sporządzić zestawienie zasobów zużywanych podczas typowego jej wykonania, z podziałem na zużyte materiały i czas pracy personelu biorącego udział w wytworzeniu procedury<sup>8</sup>. W załączniku do rozporządzenia MZiOS znajdują się wzory tabel do ewidencji zużytych zasobów.

Do czasu wprowadzenia reformy większość zakładów stosowała mierniki zagregowane w postaci kosztu osobodnia, kosztu hospitalizowanego czy kosztu jednego łóżka. Parametry te obliczane były jako odpowiednie średnie, na podsta-

---

<sup>8</sup> Rozporządzenie MZiOS w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów..., z 22 grudnia 1998, par. 5, pkt 3.

wie kosztów całkowitych ośrodka kosztów (oddziału) oraz liczby leczonych. Jedy-  
ną informacją dostarczaną przez taki miernik był faktycznie tylko średni koszt.  
Wyniki obarczone były dużym błędem.

W każdym oddziale leczonych jest wielu pacjentów, z różnymi schorze-  
niami. Wobec tego, koszt leczenia zależy przede wszystkim od choroby, na jaką  
cierpi pacjent. Zastosowanie mierników uśrednionych uzależniało koszt leczenia  
w zasadzie tylko od długości pobytu w oddziale. Nowsze zasady traktowały pro-  
blem bardziej szczegółowo. Koszt leczenia pacjenta rozbity został na koszt leków  
przypisanych pacjentowi, koszt procedur medycznych wykonanych na rzecz pa-  
cjenta, koszt osobodnia. Graficznie rozwiązanie to przedstawiono na ryc. 2.

Ryc. 2. Koszt leczenia pacjenta

**Pobyt pacjenta w szpitalu**



$\Sigma$  **osobodni**

pobytu (hotelowe)



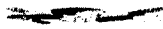
opieki medycznej



$\Sigma$  **procedury medyczne**



$\Sigma$  **leki**



Źródło: I. Kulis, M. Kulis, W. Styło, *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Kraków 1999, s. 78.

Za koszt procedur medycznych uważano koszt wszystkich procedur wykonanych  
pacjentowi na poziomie całego szpitala. Zaliczano tu nie tylko procedury wykona-  
ne w oddziale, na którym leczony był chory, ale także świadczenia udzielone przez  
inne ośrodki kosztów. Koszt osobodnia opieki obliczany był jako iloraz sumy  
kosztów bezpośrednich i pośrednich poniesionych w ośrodku kosztów (z wyłącze-  
niem leków i procedur przypisanych pacjentowi) i liczby wykonanych osobodni  
w okresie rozliczeniowym.

Indywidualny koszt leczenia pacjenta składał się z sumy kosztów leków  
przypisanych pacjentowi, sumy kosztów wykonanych dla niego procedur medyc-  
nych oraz iloczynu liczby dni pobytu na oddziale przez koszt osobodnia. Po zebra-  
niu odpowiedniej ilości danych na podstawie indywidualnych kosztów leczenia  
pacjenta szacowano koszty leczenia poszczególnych jednostek chorobowych. Dla  
częstych i nieskomplikowanych przypadków można było następnie stosować koszt  
średni. Dla przypadków występujących rzadko, skomplikowanych (jak np. proce-  
dury wysokospecjalistyczne) wskazane było wykazywanie pełnych kosztów lecze-  
nia konkretnego chorego.

## Niewłaściwe liczenie kosztów przyczyną zadłużenia?

Opisane liczenie rzeczywistego kosztu leczenia pacjenta jest wskazane z punktu widzenia szpitali. Informacje dostarczane przez system rachunku kosztów mogą służyć jako mocne argumenty w negocjacjach z płatnikiem. Pozwalają także kierownictwu na prowadzenie odpowiedniej polityki cenowej przy sprzedaży świadczeń dla innych nabywców. Z punktu widzenia przychodów – nie mają jednak zastosowania. W negocjacjach z NFZ kontraktuje się leczenie jednostek chorobowych (procedury medyczne), a nie pacjenta! Szpitale negocjują ilość jednostek, które zostaną zrefundowane przez NFZ jak również wartość przeliczeniową punktu przypisanego procedurze medycznej. Taki układ może być jednak źródłem nierównowagi, wynikającej z braku możliwości ustalenia wysokości składki ubezpieczeniowej, stanowiącej źródło przychodu dla płatnika (aktualnie NFZ), nie będącego w tej materii reprezentantem samorządu ubezpieczonych. Ubezpieczyciel nie mając wpływu na wysokość składki powinien umówić się ze świadczeniodawcą, co za te pieniądze można zrobić? Jednak w aktualnie funkcjonującym systemie założono wyeliminowanie reprezentacji świadczeniodawców usług medycznych z negocjacji o warunkach działania systemu. Ta konstrukcja wymusza na dyrektorach, osobach bezpośrednio odpowiedzialnych za świadczenie usług medycznych wszelkie działania prowadzące do racjonalizacji kosztów i – na miarę możliwości – optymalizowania struktury placówek (unikam tu celowo sformułowania restrukturyzacji, która w praktyce sprowadzała się w większości szpitali do doraźnego zmniejszania stanu zatrudnienia i podejmowania radykalnych działań oszczędnościowych). Znane są jednak i nieliczne przypadki, w których profesjonalnie przeprowadzona restrukturyzacja przyniosła znaczącą poprawę warunków finansowych funkcjonowania szpitali lub głównie – niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej). Przyczyn złej sytuacji finansowej samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej jest wiele i są one bardzo zróżnicowane. Podstawową przyczyną postępującego zadłużenia SP ZOZ-ów jest niezbilansowanie przychodów z kosztami – a w ostatnim czasie – zintensyfikowanie postępowań egzekucyjnych na drodze zajęć wierzytelności, co potęguje spiralę zadłużenia.

## Kasy Chorych i Narodowy Fundusz Zdrowia

Kasy Chorych były instytucjami ubezpieczeniowymi, które gromadziły środki pieniężne, zarządzały nimi i opłacały świadczenia zdrowotne. Zgodnie z Ustawą<sup>9</sup> o powszechnym systemie ubezpieczeń zdrowotnych powstało 16 regionalnych Kas Chorych oraz Branżowa Kasa Chorych Służb Mundurowych. Przychodami Kas były przede wszystkim składki płacone przez ubezpieczonych, co w praktyce odbywało się za pośrednictwem Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. W ramach ubezpieczenia każdy ubezpieczony (członek Kasy Chorych) otrzymywał pakiet świad-

<sup>9</sup> Ustawa z 6 lutego 1997 r. o powszechnym systemie ubezpieczeń zdrowotnych (Dz. U. nr 28, poz. 153 ze zm.).

czeń, który nie obejmował wszystkich świadczeń medycznych wykonywanych dla ubezpieczonego pacjenta. Przykładowo: Kasa nie pokrywała kosztów porad specjalistycznych, hospitalizacji, dodatkowych szczepień, itp. Odrębnie traktowano procedury wysokospecjalistyczne, czyli świadczenia bardzo skomplikowane, o dużym znaczeniu dla zdrowia i życia pacjentów, które wykonywane były stosunkowo rzadko (np. transplantacje). Ta grupa świadczeń objęta była osobnym wykazem i podlegała finansowaniu bezpośrednio ze środków Ministerstwa Zdrowia.

Ustawa z dnia 23 stycznia 2003 roku o powszechnym ubezpieczeniu w Narodowym Funduszu Zdrowia<sup>10</sup> zmieniła zasady organizacji systemu opieki zdrowotnej w Polsce. W miejsce dotychczasowych 17 Kas Chorych wprowadziła Narodowy Fundusz Zdrowia (NFZ), który jest państwową jednostką organizacyjną posiadającą osobowość prawną i działa na podstawie Statutu. W skład Funduszu wchodzi Centrala w Warszawie oraz 16 oddziałów wojewódzkich, utworzonych w oparciu o administracyjny podział terytorialny państwa.

Powstanie Kas Chorych, a potem Narodowego Funduszu Zdrowia i usamodzielnienie się zakładów opieki zdrowotnej stworzyło w Polsce rynek usług medycznych (NFZ jest nabywcą, a ZOZ-y dostawcami świadczeń). Zakłady opieki zdrowotnej musiały przystosować się do funkcjonowania na zasadach rynkowych, przede wszystkim w zakresie kontroli i zarządzania kosztami.

Każdy szpital może samodzielnie dysponować przekazanym mu w nieodpłatne użytkowanie majątkiem Skarbu Państwa i gminy oraz zakupionym lub otrzymanym majątkiem własnym. Środki na finansowanie działalności szpitali pochodzą z umów o odpłatne świadczenia zdrowotne, realizacji zadań i programów zdrowotnych, darowizn, zapasów, spadków oraz innych form zgodnych z przepisami prawa. Szpitale mogą tworzyć jednostki wydzielone do prowadzenia działalności gospodarczej.

Wraz z samodzielnością szpitale otrzymały wiele praw, które nie przysługiwały jednostkom budżetowym (np. prawo zaciągania zobowiązań, dysponowania nadwyżkami finansowymi – zyskiem). Oprócz uprawnień pojawiły się liczne obowiązki, mające decydujący wpływ na prowadzoną działalność i jej koszty, przykładowo – konieczność ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej. Ponadto, pojawiła się konieczność wprowadzenia systemu pełnej księgowości i dostosowania się do samodzielnego rozliczania działalności.

## **Liczenie kosztów procedur na poziomie świadczeniodawcy**

Po sporządzeniu wykazu ośrodków kosztów, każdy kierownik ZOZ-u zobowiązany jest przygotować zestawienie procedur medycznych wykonywanych w danym ośrodku. W Polsce – jak wspomniano – wskazane jest posługiwanie się klasyfikacją międzynarodową ICD-9CM. Na tym etapie pracy niezwykle istotna jest współpraca ekonomistów z lekarzami, zwłaszcza w sytuacji, gdy w polskiej medycynie

---

<sup>10</sup> Dz. U., nr 45, poz. 391.

nadal używana jest terminologia łacińska. Może zdarzyć się, że w ośrodku kosztów wykonuje się procedury niewystępujące w klasyfikacji lub takie, które z różnych powodów powinny być wykazywane odrębnie. Stworzony system kodów jest elastyczny i pozwala na nadawanie nowodefiniowanym świadczeniom nazw i kodów zgodnych z systemem.

Szczegółową metodologię prowadzenia ilościowej ewidencji świadczeń wykonywanych w ośrodku, jak również określenie udziału poszczególnych procedur w kosztach całego ośrodka na podstawie kosztów bezpośrednich i ilości wykonania, precyzuje Rozporządzenie MZiOS z 1998 r. W załączniku do tego rozporządzenia znalazły się wzory tabel do ewidencji zużytych zasobów.

Patrząc od strony świadczeniodawcy, za koszt procedur medycznych uważano koszt wszystkich procedur wykonanych pacjentowi na poziomie całego szpitala. Zaliczano tu nie tylko procedury wykonane w oddziale, w którym leczony był chory, ale także świadczenia udzielone przez inne ośrodki kosztów.

Koszt osobodnia opieki obliczany był jako iloraz sumy kosztów bezpośrednich i pośrednich poniesionych w ośrodku kosztów (z wyłączeniem leków i procedur przypisanych pacjentowi) i liczby wykonanych osobodni w okresie rozliczeniowym. Ponownie, brak właściwych systemów komputerowych w przeważającej liczbie przypadków uniemożliwiał wyliczenie indywidualnego kosztu leczenia pacjenta (sumy kosztów leków przypisanych pacjentowi, sumy kosztów wykonanych dla niego procedur medycznych oraz iloczynu liczby dni pobytu w oddziale przez koszt osobodnia). Brak takiej informacji jest jedną przyczyną uniemożliwiających dochodzenie należności za leczenie w wielu przypadkach, zwłaszcza chorych przewlekłych lub onkologicznych. Jest to sytuacja korzystna dla płatnika i przesuwająca na barki szpitali ryzyko leczenia przypadków skomplikowanych, występujących rzadko, bez wykazywania pełnych kosztów leczenia konkretnego pacjenta i dochodzenia (choćby w drodze negocjacyjnej) refundacji – system będzie zwiększał zadłużenie. Liczenie rzeczywistego kosztu leczenia pacjenta jest wskazane z punktu widzenia samego szpitala. Informacje dostarczane przez system rachunku kosztów mogą służyć jako mocne argumenty w negocjacjach z płatnikiem – NFZ lub innym ubezpieczycielem. Pozwalają kierownictwu na prowadzenie odpowiedniej polityki cenowej przy sprzedaży świadczeń dla innych nabywców. Z punktu widzenia przychodów – nie mają jednak zastosowania. W negocjacjach z NFZ kontraktuje się jednostki chorobowe (procedury medyczne), a nie leczenie pacjenta. Szpital negocjuje liczbę jednostek chorobowych, które zostaną zrefundowane przez NFZ oraz wartość przeliczeniową punktu przypisanego procedurze medycznej. Ustawodawca stworzył wprawdzie narzędzia do korekty wartości punktu, ale po to narzędzie płatnik (pomimo nacisków świadczeniodawców) sięga bardzo rzadko.

## **Elementy controllingu stosowane w SP ZOZ**

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej są jednostkami bardzo specyficznymi. Powstały na bazie istniejących jednostek poprzez przekształcenia organi-

zacyjno-prawne. Samodzielność funkcjonowania wiąże się również z samodzielnym zdobywaniem środków finansowych oraz większą swobodą w gospodarowaniu nimi. Przejście z systemu jednostek budżetowych wiązało się również z wieloma zmianami wewnątrz organizacji. Jako jednostka samodzielna szpital prowadzi pełną księgowość, zgodnie z Ustawą o Rachunkowości. Nowe zasady finansowania wymagały rozwinięcia umiejętności zarządzania finansami. Wraz z wprowadzeniem księgowości zaczęła funkcjonować rachunkowość zarządcza. Zakres funkcjonowania tej ostatniej wynika z potrzeb i wytycznych wewnętrznych oraz z uregulowań prawnych, takich jak na przykład szczególne zasady rachunku kosztów w SP ZOZ. Można zaryzykować stwierdzenie, iż wdrożone rozwiązania są mocną podstawą do stworzenia systemu controllingu, a w konsekwencji – do poprawy jej kondycji finansowej.

Jednym z głównych elementów systemu controllingowego są ośrodki odpowiedzialności. Należy traktować je jako jednostki wydzielone funkcjonalnie i formalnie a w miarę możliwości również wyodrębnione faktycznie. Jak już sama nazwa wskazuje, że idea ośrodków odpowiedzialności zakłada przekazywanie odpowiedzialności oraz kompetencji na niższe szczeble organizacji. Osobą odpowiedzialną staje się kierownik takiego ośrodka. W zależności od rodzaju prowadzonej działalności oraz kształtu struktury organizacyjnej można wyróżnić ośrodki kosztów, przychodów oraz centra zysku. W praktyce najczęściej występują te pierwsze, ponieważ najłatwiej jest panować nad kosztami. Należy jednak odróżnić ośrodki odpowiedzialności w znaczeniu controllingowym od znaczenia księgowego. W praktyce księgowej określenia ośrodek kosztów i miejsce powstawania kosztów są często stosowane zamiennie. Terminy te odnoszą się do odpowiednich kont księgowych, na których ujmowane są koszty działania poszczególnych komórek organizacyjnych. Podsumowując można by powiedzieć, iż controlling traktuje ośrodki kosztów jako miejsca i osoby odpowiedzialne za te koszty a księgowość – jako konta zapisu kosztów. Co stoi na przeszkodzie by to wprowadzić do ZOZ-ów?

Rozporządzenie Ministra Zdrowia dotyczące szczególnych zasad rachunku kosztów w SP ZOZ wprowadza pojęcie ośrodków kosztów, jest to jednak wąskie rozumienie, ograniczone do funkcji kont księgowych. Podziału ośrodków kosztów dokonano w oparciu o rodzaj prowadzonej działalności na ośrodki działalności podstawowej (działalność ściśle medyczna), ośrodki działalności pomocniczej (działalność wspomagająca podstawową) oraz ośrodki kosztów zarządu.

Ośrodki działalności pomocniczej dzielą się na oddziały szpitalne oraz jednostki nie będące oddziałami. Najbardziej typową jednostką organizacyjną dla szpitala jest oddział. Oddziały wyodrębnione są formalnie w strukturze organizacyjnej oraz w strukturze księgowej, posiadają odrębne pomieszczenia i wyposażenie oraz zatrudniają swoich pracowników. Pracą oddziału kieruje ordynator. Jednak według obecnie obowiązujących zasad nie ma on dużego wpływu na koszty, ponieważ nie bierze czynnego udziału w planowaniu kosztów ani nie nadzoruje wykonania planu. Wpływ na ponoszone koszty możliwy jest poprzez odpowiedni dobór leków i procedur medycznych, oszczędne korzystanie z materiałów oraz rozsądne decyzje dotyczące pobytu pacjentów na oddziale. Odsunięcie ordynatora

od planowania kosztów oddziału jest jedną z przyczyn, dla której nie można przypisać mu odpowiedzialności za faktycznie poniesione koszty.

Mały wpływ kierujących oddziałami w większości szpitali i placówek służby zdrowia wynika również z przyjętych metod rozliczania kosztów. Duży udział w sumie kosztów przypisywanych do oddziału stanowią koszty niezależne. Wchodzą do nich przede wszystkim koszty korzystania z pomieszczeń, koszty ogrzewania oraz koszty administracyjne. Pierwsze z nich są kalkulowane na podstawie powierzchni wykorzystywanej przez dany oddział z zastosowaniem wskaźnika kosztów na m<sup>2</sup>. Należy zaznaczyć, iż do oddziałów przypisywana jest powierzchnia całkowita a nie powierzchnia użytkowa, co powoduje zawyżenie kosztów – oddział „płaci” za powierzchnię, z której nie ma pożytku (np. duże korytarze). Poza wpływem ordynatora pozostają również koszty osobowe.

Kategoria kosztów zależnych od oddziału obejmuje koszt leków i materiałów medycznych z apteki, preparatów krwiopochodnych, drobnego sprzętu medycznego i diagnostyki, koszty bloku operacyjnego i np. działu rehabilitacji. Badania lub zabiegi, których szpital nie jest w stanie wykonać we własnym zakresie są kupowane w innych jednostkach świadczących usługi medyczne (bielizna, środki czystości, usługi telekomunikacyjne, usługi remontowe).

Udział kosztów zależnych w sumie kosztów oddziału waha się w granicach 30-40%. Wszystkie wymienione powyżej pozycje kosztów wiążą się z działalnością operacyjną oddziału i w większości można je przyporządkować do pacjentów. Koszty te są proporcjonalne do liczby pacjentów leczonych w okresie rozliczeniowym.

Z punktu widzenia controllingu pożądane jest oddanie jak największego zakresu kosztów pod kontrolę kierownika jednostki. Jako osoba najlepiej znająca pracę oddziału, ordynator mógłby bardziej efektywnie zarządzać ponoszonymi kosztami.

Jedną z funkcji systemu controllingowego przedsiębiorstwa jest planowanie działalności w aspekcie ilościowym i wartościowym. Planowanie działalności szpitala prowadzone jest w specyficzny sposób, wynikający z metod finansowania tej jednostki. Finansowanie świadczeń odbywa się poprzez kontrakty zawierane z zakładami opieki zdrowotnej na cały rok. Kontrakt jest w przypadku szpitala planem sprzedaży. Odpowiednio do liczby zakontraktowanych świadczeń sporządzany jest „plan produkcji” uwzględniający koszty wytworzenia świadczeń. Zasadniczym problemem przy takim rozwiązaniu są ceny, według których kontraktowane są usługi. NFZ podpisuje umowy stosując swoje ceny, które w większości przypadków nie pokrywają ponoszonych w jednostkach kosztów, co z góry naraża ZOZ-y na straty.

Praktycznie w każdym szpitalu mamy do czynienia z dwoma rodzajami planowania: według kontraktów z NFZ oraz według rzeczywistych kosztów i przewidywanej liczby świadczonych usług.

Wyjściowym elementem planowania jest spis wykonywanych procedur medycznych – lista oferowanych świadczeń. Każda procedura ma swoją wagę punktową, opracowaną przez ekspertów w oparciu o materiało- i pracochłonność.

Kolejnym etapem jest określenie wartości jednego punktu w złotych. Na tej podstawie obliczane są koszty procedury. Kontrakt określa wartość punktu oraz liczbę poszczególnych procedur, które mogą zostać wykonane w ciągu roku i zostaną objęte refundacją. Biorąc pod uwagę, iż NFZ jest głównym płatnikiem, można powiedzieć, iż kontrakt jest jednocześnie planem sprzedaży. Wartość jednego punktu, a co za tym idzie kwota refundacji za daną procedurę jest arbitralnie narzucona i NFZ niejednokrotnie płaci za świadczenia mniej niż kosztuje ich wykonanie.

Drugim rodzajem planowania wykonywanym w szpitalu jest planowanie rzeczywistych kosztów i wyników działalności jednostki. Planowanie operacyjne jest prowadzone przez dział ekonomiczny na podstawie rachunku kosztów oraz przyjętych wewnętrznych rozwiązań. Koszty ujmowane są przede wszystkim w układzie rodzajowym, a następnie w rozbiciu na ośrodki kosztów i w podziale na koszty osobowe, koszty zależne i koszty niezależne. Wysokość planowanych kosztów jest ustalana w oparciu o dane z poprzednich lat oraz o przewidywaną ilość świadczeń. Suma kosztów poniesionych przez oddział w roku ubiegłym jest rozliczana na poszczególne procedury i w ten sposób ustalany jest średni koszt danej procedury. W oparciu o kontrakt z NFZ obliczana jest przewidywana ilość świadczeń, która pomnożona przez średni koszt procedury daje wielkość planowaną kosztów. Ponieważ kwota refundacji z NFZ jest niższa niż koszty ponoszone przez szpital, często już na etapie planowania pojawia się strata na działalności.

Jak już zostało to wcześniej wspomniane, w większości szpitali w planowaniu nie biorą czynnego udziału kierownicy ośrodków kosztów – ordynatorzy. Tam, gdzie sytuacja jest odmienna od opisanej – a są znane takie przykłady – w stosunkowo krótkim czasie udało się zmniejszyć straty, a nawet doprowadzić do zbilansowania jednostek.

W controllingu planowanie działalności ma znaczenie kluczowe, ponieważ plan wyznacza działania oraz jest podstawą rozliczania efektów. Aby dobrze sporządzić plan kosztów trzeba dysponować dokładnymi informacjami o poszczególnych rodzajach ponoszonych kosztów. W przypadku oddziałów szpitalnych należy zaangażować ordynatorów już w początkowej fazie planowania. Punktem wyjścia powinna być dokładna analiza każdej procedury pod względem czasu pracy personelu oraz materiałów potrzebnych do jej wykonania. Dopiero taki sposób wyliczenia kosztów zapewniłby dokładność pomiaru. Następnym krokiem powinno być zestawienie procedur wykonywanych przez oddziały. W ten sposób mógłby powstać katalog świadczeń wykonywanych w całym szpitalu. W oparciu o powyższe dane można tworzyć budżet kosztów szpitala i poszczególnych ośrodków kosztów. Problem pojawia się przy prognozowaniu ilości świadczeń. Pomimo złej sytuacji finansowej żaden szpital nie może pozwolić sobie na odmowę przyjęcia pacjenta, jeśli jego życiu lub zdrowiu zagraża poważne niebezpieczeństwo (są to sytuacje usprawiedliwiające przekroczenie limitów). Ponadprogramowe świadczenia są finansowane przez NFZ lub innych płatników, w zależności od konkretnych sytuacji.

W większości szpitali w Polsce, budżet w znacznej mierze zależy od kontraktu z NFZ (ponad 80% przychodów pochodzi właśnie od tego płatnika). Sytuacja jest zgoła odmienna w przypadku szpitali niepublicznych.



Biorąc pod uwagę całkowicie różne metody sporządzania każdego z planów działalności szpitali, nieuniknione jest wystąpienie znaczących odchyleń. Sam fakt, iż refundacja kosztów z NFZ jest niższa niż faktycznie poniesione koszty powoduje, iż koszty zrealizowane są wyższe niż planowane. Dogłębna analiza tego rodzaju odchyleń nie jest konieczna.

Z punktu widzenia controllingu więcej uwagi należałoby poświęcać analizie odchyleń kosztów rzeczywistych w od kosztów ujętych w planach wewnętrznych szpitala. Przyczyny takich odchyleń mogą wynikać z przekroczenia lub złej oceny kosztów jednostkowych procedur lub być następstwem zmian w ilościach wykonanych świadczeń.

Zmiany w kosztach rzeczywistych wykonywanych procedur mogą wynikać ze zmiany cen materiałów i środków farmakologicznych stosowanych do wykonania procedury lub ze zmian ilości zużywanych środków. Na ilość zużywanych środków mają wpływ pracownicy, a co za tym idzie – również ordynatorzy. Dopuszczenie ich do udziału w planowaniu kosztów, pozwoliłoby wymagać od nich utrzymywania kosztów na planowanym poziomie. Dokładny plan oraz oszczędne gospodarowanie w obecnej sytuacji szpitala są, niestety, konieczne.

Oprócz analizy odchyleń, pozwalającej znaleźć przyczyny rozbieżności wykonania rzeczywistego z planem, można prowadzić ocenę działania ośrodków kosztów przy pomocy odpowiedniego zestawu wskaźników.

Podstawowym wskaźnikiem stosowanym do oceny ośrodków kosztów jest procentowa realizacja planu. Parametr ten informuje o ile procent został przekroczony lub niezrealizowany budżet. Przy obecnych zasadach pracy ordynatorów wskaźnik ten ma znaczenie tylko informacyjne. Dopiero po wprowadzeniu wspomnianych już zmian w zakresie kompetencji możliwe byłoby wprowadzenie oceny skuteczności działania kierowników w oparciu o wskaźniki. Nie można jednak obarczać odpowiedzialnością za realizację planów osób, które nie mogą brać aktywnego udziału w tworzeniu tych planów.

Rachunkowość zarządcza prowadzona przez szpitale w wielu elementach zbliża się do controllingu. Można wskazać dwa podstawowe obszary, których zmiana pozwoliłaby budować działający skutecznie system controllingowy. Pierwszym z nich jest zakres odpowiedzialności ordynatorów, jako kierowników ośrodków kosztów. Dopiero jej rozszerzenie pozwoli traktować oddziały szpitalne jako ośrodki odpowiedzialności za koszty. Drugim obszarem rozwoju jest również planowanie. Powinno odbywać się przy udziale osób odpowiedzialnych za ośrodki kosztów. Wielu dyrektorów szpitali zwleka jednak z podejmowaniem takich decyzji. Wprowadzenie budżetowania umożliwiłoby dokładniejsze planowanie funkcjonowania szpitala oraz wprowadzenie wymiernej oceny efektywności działania.

Wprowadzenie systemu controllingowego nie jest zadaniem łatwym w żadnym przedsiębiorstwie. Jest jednak opłacalne, gdyż pozwala dokładniej zarządzać sferą finansową. Zwłaszcza w sytuacji szpitala byłoby to zasadne. W jednostkach funkcjonujących od wielu lat, wymaga nakładów finansowych na wyspecjalizowane systemy informatyczne oraz znacznych nakładów pracy organizacyjnej. W wielu szpitalach barierą jest więcej, oprócz finansowych i organizacyjnych trzeba

wspomnieć o skomplikowanych rozliczeniach. Trudnością może być brak wykwalifikowanych w tym zakresie pracowników.

### **Czy polski system opieki zdrowotnej musi się zadłużać?**

Spadek realnej wartości wydatków publicznych na ochronę zdrowia w latach 1999-2005, mierzonych relacją do PKB, nie pozwolił na finansowanie świadczeń zdrowotnych udzielanych przez samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej w wysokości umożliwiającej pełne zbilansowanie przychodów i kosztów działalności tych zakładów, co powodowało pogorszenie wyniku finansowego tych zakładów. Zgodnie z kontrolą przeprowadzoną przez Najwyższą Izbę Kontroli<sup>11</sup>, spadek wartości wyniku finansowego zakładów opieki zdrowotnej następował wskutek niezrównoważenia kosztów i zmniejszających się przychodów, co spowodowane było zmniejszaniem ilości i cen świadczeń kontraktowanych przez kasy chorych, a następnie NFZ, które prowadziły konsekwentną politykę finansową nastawioną na ograniczanie wydatków, zgodnie z zasadą samofinansowania ubezpieczenia zdrowotnego, realizowaną poprzez równoważenie kosztów z przychodami i zaciąganiem zobowiązań wobec świadczeniodawców w granicach planów finansowych kas chorych. Powodowało to narastanie zobowiązań ogółem w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, które świadcząc usługi medyczne nie otrzymywały zwrotu kosztów odpowiadającego ilości i jakości wykonywanych usług. Ponadto zgodnie z art. 7 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. nr 91, poz. 408 ze zm.) żadne okoliczności nie mogą stanowić podstawy do odmowy udzielenia świadczenia zdrowotnego, jeżeli osoba zgłaszająca się do zakładu opieki zdrowotnej potrzebuje natychmiastowego udzielenia świadczeń zdrowotnych ze względu na zagrożenie życia lub zdrowia. Zakłady były zmuszone do udzielania świadczeń niezależnie od wartości zawartych z kasami chorych kontraktów ponosząc koszty, które nie były refundowane ani z ubezpieczenia zdrowotnego, ani z budżetu państwa. Sytuacja nie uległa zmianie po wejściu na rynek kolejnego płatnika – NIZ. Aktualnie nie widać woli decyzyjnej do zmiany tej sytuacji. Będzie to niezbędny krok ku naprawie systemu.

Dopóki ceny proponowane przez Fundusz były nieadekwatne w stosunku do rzeczywistych kosztów realizacji poszczególnych świadczeń – nie możemy oczekiwać poprawy. Innym, istotnym czynnikiem wpływającym na zadłużanie się jednostek opieki zdrowotnej była także przyjęta alokacja środków pomiędzy poszczególne oddziały wojewódzkie NFZ, nieuwzględniającą w pełni przepływu pacjentów do zakładów opieki zdrowotnej położonych poza granicami województwa właściwego ze względu na miejsce zamieszkania pacjentów. Dotyczyło to głównie jednostek specjalistycznych o uznanej renomie, niektórych szpitali klinicznych i instytutów naukowo-badawczych. Niedofinansowanie ochrony zdrowia

---

<sup>11</sup> NIK, Informacja o wynikach kontroli gospodarki majątkiem pozostającym w dyspozycji samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, przejętym od Skarbu Państwa przez jednostki samorządu terytorialnego, w wyniku reformy administracji publicznej, Warszawa, marzec 2003.

w ujęciu globalnym i poszczególnych zakładów wymuszało przeznaczanie uzyskiwanych przychodów na zaspokojenie bieżących potrzeb finansowych, bez możliwości inwestowania w sprzęt i infrastrukturę. Postępująca dekapitalizacja bazy sprzętowej i ponoszenie znacznych kosztów związanych z naprawą lub odnowieniem bez możliwości uzyskiwania także na ten cel wystarczających środków finansowych od swoich organów założycielskich, (głównie jednostek samorządu terytorialnego) wymusza wykorzystywanie przez zakłady zdekapitalizowanego sprzętu i aparatury. Koszty napraw lub zakupów odtworzeniowych są bardzo wysokie. Wiele decyzji o zakupie nowego sprzętu podejmuje się bez analizy ich opłacalności. Na żadnym szczeblu organizacji ochrony zdrowia brakuje analizy stanu, potrzeb i stopnia wykorzystania aparatury medycznej. Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej nie posiadają ustalonego wzorcowego rachunku kosztów zakładów opieki zdrowotnej w układzie rodzajowym. Na podstawie dotychczasowego rachunku kosztów nie można w sposób obiektywny ocenić, czy świadczeniodawca prowadzi właściwą gospodarkę finansową w tym zakresie i czy koszty przez niego ponoszone znajdują uzasadnienie. Pochodną tego zjawiska jest fakt, iż ceny wynikające z kontraktów z płatnikiem nie pozostają w związku z kosztami i niejednokrotnie wykonywane usługi są nierentowne. Na wzrost zobowiązań zakładów wpływały także obciążenia z tytułu podatku od nieruchomości, który do 2002 r. liczony był według najwyższej stawki tak, jak dla działalności gospodarczej oraz brak możliwości odliczania podatku VAT. Szacuje się, że w 2004 roku przewidywana wartość podatku VAT, którą samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej wydatkują przy nabywaniu towarów i usług wyniesie ok. 955 mln zł. Z uwagi na to, że usługi w zakresie ochrony zdrowia są zwolnione z podatku VAT, kwota ta nie może zostać odliczona, a tym samym zwrócona zakładom. Od 1 maja 2004 r. zwiększona została stawka VAT m.in. na przedmioty ortopedyczne i artykuły pomocnicze z 0% do 7%, na usługi i materiały budowlane z 7% do 22% oraz zmniejszona z 22% do 7% na zakupy między innymi sprzętu i aparatury medycznej, materiałów medycznych i narzędzi. Problem narastania zadłużenia szczególnie widoczny był w regionach, gdzie występowała zbyt duża koncentracja szpitali publicznych, nieuwzględniająca geograficznego i zadaniowego charakteru dostępności do świadczeń.

Odrębnym problemem jest relacja: organ założycielski – płatnik. Jak wykazała kontrola NIK<sup>12</sup>, jedną z przyczyn rosnącego zadłużenia SP ZOZ-ów jest nieefektywnie wykorzystywane łóżek szpitalnych, m.in. z powodu ich nadmiaru oraz braku racjonalnie prowadzonej restrukturyzacji, nieprzystosowania organizacyjnego SP ZOZ do zmieniających się warunków ekonomicznych, społeczno-demograficznych i epidemiologicznych.

Kolejny problem to wciąż nierozwiązana kwestia zobowiązań wobec pracowników służby zdrowia, wynikających z tzw. „Ustawy 203”. Realizacja tzw. Ustawy 203, zgodnie z którą zakłady opieki zdrowotnej zostały zobligowane do wypłacenia w 2001 r. pracownikom podwyżki w wysokości nie mniejszej niż 203 zł wraz

<sup>12</sup> NIK, Informacja o wynikach kontroli wykorzystania łóżek szpitalnych w świetle prawidłowości rozliczeń kosztów działalności placówek medycznych, Wrocław, czerwiec 2003.

z pochodnymi, a w 2002 r. na poziomie nie mniejszym niż wzrost przeciętnych wynagrodzeń w gospodarce narodowej, nie przebiegała zgodnie z intencją ustawodawcy. Szacuje się, że w roku 2001 jedynie około 55% zakładów opieki zdrowotnej wykonało podwyżkę wynagrodzeń, z czego 45% w pełnej wysokości 203 zł, a program praktycznie załamał się w roku 2002. Jako główną przyczynę nie wykonania ustawowo nałożonych zobowiązań, publiczne zakłady opieki zdrowotnej podawały brak środków finansowych na jej realizację. Te zakłady opieki zdrowotnej, które zrealizowały podwyżki w pełnej wysokości popadały w zadłużenie. Kwota należności głównych wobec pracowników z tytułu wprowadzenia tzw. Ustawy 203, w latach 2001-2002, została oszacowana w wysokości około 2,2 mld zł, na podstawie danych GUS.

### **Restrukturyzacja – panaceum na obecną sytuację czy bezwzględna konieczność?**

NIK wykazała, że działania restrukturyzacyjne były podejmowane nieracjonalne i nie przyniosły w oczekiwanym stopniu poprawy wykorzystania łóżek szpitalnych i sytuacji finansowo-ekonomicznej, ponieważ restrukturyzacja zakładów dotyczyła głównie zatrudnienia. Ponadto nie podejmowano działań restrukturyzujących zadłużenie szpitali. W ocenie NIK<sup>13</sup>, w ramach realizacji Programu restrukturyzacji i przekształceń systemowych w ochronie zdrowia, sfinansowano część kosztów odpraw i odszkodowań wypłacanych pracownikom zwalnianym z publicznych zakładów opieki zdrowotnej, zakup aparatury medycznej oraz wykonanie niektórych prac remontowych i modernizacyjnych w zakładach opieki zdrowotnej. Wydatki te miały zwiększyć efektywność funkcjonowania publicznych zakładów opieki zdrowotnej i przyczynić się do poprawy jakości udzielanych usług. Restrukturyzacja samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej nie doprowadziła w znacznej części jednostek do przekształcenia nadwyżki krótkoterminowych łóżek szpitalnych w łóżka długoterminowe, osiągnięcia optymalnego wskaźnika ich wykorzystania, zahamowania procesu zadłużania się szpitali i poprawy gospodarowania posiadanym majątkiem. Przyczyną dynamicznego narastania wartości zobowiązań w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej były również regulacje prawne, które nie wymuszały na organach założycielskich decyzji racjonalizujących sieć szpitali.

Jednostki samorządu terytorialnego będące organami założycielskimi zaniedbywały podejmowanie działań dyscyplinujących kierownictwa zakładów opieki zdrowotnej do poprawy efektywności gospodarowania. Niekontrolowany wzrost wartości zobowiązań i fakt dopuszczania do występowania zobowiązań wymagalnych jest skutkiem braku:

- 1) skutecznych mechanizmów zarządzania,
- 2) właściwego nadzoru organów założycielskich,

---

<sup>13</sup> NIK, Informacja o wynikach kontroli restrukturyzacji i przekształceń systemowych w ochronie zdrowia, Warszawa, luty 2004.

3) faktycznej odpowiedzialności SP ZOZ i organów założycielskich za powstanie zobowiązań SP ZOZ.

\*\*\*

Czy wprowadzenie controllingu może odwrócić tę sytuację? Prawdopodobnie tak, ale wymaga to olbrzymiej pracy, edukacji, komputeryzacji i dyscypliny, tak świadczonych jak i płatnika oraz organów założycielskich. Warto rozważyć do-  
rażne, zdecydowane wprowadzenie skutecznych mechanizmów oddolnych i nie liczyć na odgórne wsparcie. Taka postawa może być wstępem do decentralizacji systemu ochrony zdrowia.