

Magdalena Kludacz-Alessandri

Model wyceny świadczeń zdrowotnych dla lecznictwa szpitalnego



Wolters Kluwer

Magdalena Kludacz-Alessandri

Model wyceny świadczeń zdrowotnych dla lecznictwa szpitalnego

Stan prawny na 1 stycznia 2017 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Jerzy Gierusz

Prof. nadzw. dr hab. Maria Hass-Symotiuk

Wydawca

Izabella Małecka

Redaktor prowadzący

Joanna Maź

Opracowanie redakcyjne

Anna Krzesz

Łamanie

Sławomir Sobczyk

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni


SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ

Więcej na www.legalnakultura.pl

POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2017

ISBN: 978-83-8107-048-5

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz najważniejszych skrótów	9
Wstęp	11
Rozdział I	
Popytowe i kosztowe aspekty wyceny świadczeń zdrowotnych	17
1. Świadczenia zdrowotne jako przedmiot wyceny	17
2. Istota i metody wyceny świadczeń zdrowotnych	25
3. Koszty jako podstawa wyceny świadczeń zdrowotnych w szpitalu	39
4. Rachunek kosztów jako źródło informacji do wyceny procesu leczenia pacjenta	45
5. Obiekty kosztów na potrzeby wyceny procesu leczenia pacjenta	57
Rozdział II	
Analiza stosowanych zasad rachunku kosztów i wyceny świadczeń zdrowotnych lecznictwa szpitalnego w Polsce	70
1. Finansowanie systemu ochrony zdrowia w Polsce	70
2. Zasady wyceny świadczeń zdrowotnych lecznictwa stacjonarnego na szczeblu centralnym	75
3. Jednorodne Grupy Pacjentów jako podstawa wyceny i finansowania szpitalnych świadczeń zdrowotnych	82
4. Ewolucja rachunku kosztów w podmiotach leczniczych	93
Rozdział III	
Zasady rachunku kosztów i wyceny świadczeń zdrowotnych w wybranych krajach europejskich – analiza porównawcza	106
1. Systemy finansowania ochrony zdrowia w wybranych krajach europejskich	106
1.1. Anglia	106
1.2. Francja	111
1.3. Niemcy	115

1.4. Słowenia	118
1.5. Podsumowanie systemów finansowania ochrony zdrowia w analizowanych krajach europejskich.....	122
2. Analiza systemów DRG w wybranych krajach europejskich	124
2.1. Anglia	124
2.2. Francja.....	128
2.3. Niemcy	133
2.4. Słowenia	137
2.5. Podsumowanie analizy systemów DRG.....	139
3. Wycena świadczeń zdrowotnych na szczeblu centralnym w wybranych krajach europejskich	142
3.1. Anglia	142
3.2. Francja.....	146
3.3. Niemcy	150
3.4. Słowenia	154
3.5. Podsumowanie wyceny świadczeń zdrowotnych na szczeblu centralnym....	157
4. Zasady rachunku kosztów stosowane na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych w wybranych krajach europejskich	159
4.1. Anglia	160
4.2. Francja.....	164
4.3. Niemcy	169
4.4. Słowenia	175
4.5. Podsumowanie zasad rachunku kosztów stosowanych na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	176

Rozdział IV

Badanie i ocena wpływu rachunku kosztów i wyceny procesu leczenia pacjenta na dokonania szpitali	178
1. Pozytywna teoria rachunkowości i jej znaczenie w prowadzonych badaniach empirycznych	178
2. Wielowymiarowy model służący do pomiaru wpływu rachunku kosztów na dokonania szpitala	185
3. Badanie stanu zaawansowania rachunku kosztów i jakości wyceny świadczeń zdrowotnych w wybranych krajach europejskich	195
4. Ocena wpływu rachunku kosztów na dokonania szpitali	210

Rozdział V

Koncepcja modelu wyceny świadczeń zdrowotnych na potrzeby lecznictwa stacjonarnego	230
1. Założenia do modelu wyceny świadczeń zdrowotnych dla lecznictwa stacjonarnego.....	231
2. Ewidencja i rozliczanie kosztów na potrzeby wyceny świadczeń lecznictwa stacjonarnego	241

3. Zasady wyceny świadczeń zdrowotnych na poziomie szpitala	247
4. Zasady wyceny świadczeń zdrowotnych leczenia stacjonarnego na szczeblu centralnym	265
5. Propozycja raportu dotyczącego kosztów na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych na szczeblu centralnym.....	271
6. Warunki zastosowania modelu do wyceny świadczeń zdrowotnych i jego zalety.....	280
Zakończenie	289
Załączniki	299
Załącznik 1. Kwestionariusz ankiety dla działu księgowości.....	301
Załącznik 2. Kwestionariusz ankiety dla dyrektora szpitala.....	305
Załącznik 3. Lista kont syntetycznych i analitycznych zespołu 4 i 5	308
Bibliografia	313
Spis tabel	329
Spis rysunków	332
Spis wykresów	333

WYKAZ NAJWAŻNIEJSZYCH SKRÓTÓW

AOTMiT	– Agencja Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji
ARH	– agences régionales de l’hospitalisation
ARS	– agences régionales de santé
DRG	– <i>diagnosis related groups</i>
Dz.U.	– Dziennik Ustaw
Dz.Urz.	– Dziennik Urzędowy
ENCC	– <i>études nationales de coûts à méthodologie commune</i>
GHM	– groupes homogènes de malades
GKV	– <i>Gesetzliche Krankenversicherung</i>
HCFA	– Health Care Financing Administration
HFMA	– Healthcare Financial Management Association
HRG	– <i>health related group</i>
JGP	– Jednorodne Grupy Pacjentów
M.P.	– Monitor Polski
MSSF	– Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej
NFZ	– Narodowy Fundusz Zdrowia
NHS	– National Health Service
PAS	– <i>patient administration system</i>
PbR	– <i>payment by result</i>
r.ś.g.l.s.	– rozporządzenie Ministra Zdrowia w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu leczenia szpitalnego z 22.11.2013 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 694)
SPP	– skupine primerljivih primerov
SUS	– <i>secondary uses service</i>
u.d.l.	– ustawa o działalności leczniczej z 15.04.2011 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1638)
u.r.	– ustawa o rachunkowości z 29.09.1994 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1047)
u.ś.o.z.	– ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych z 27.08.2004 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1793)
ZZZS	– Zavod za Zdravstveno Zavarovanje Slovenije

WSTĘP

Szpitalne, świadcząc usługi medyczne, oferują na rynku świadczeń zdrowotnych produkt, którym jest proces leczenia pacjenta z określoną jednostką chorobową. Taki proces, tak jak każdy produkt podlegający mechanizmom rynkowym – kupna i sprzedaży, powinien podlegać wycenie, której celem jest ustalenie jego wartości. Na wartość procesu leczenia pacjenta składają się różne obiekty i działania, w tym procedury medyczne. Ustalenie ich kosztów na poziomie szpitala stanowi jeden z najważniejszych warunków wyceny świadczeń zdrowotnych na szczeblu centralnym i jest zasadniczym czynnikiem efektywnego systemu finansowania ochrony zdrowia.

Lecznictwo szpitalne zajmuje szczególną pozycję we wszystkich systemach ochrony zdrowia i jest największym konsumentem środków finansowych przeznaczonych na ochronę zdrowia zarówno w Polsce, jak i w innych krajach¹. Jest ono ukierunkowane na całodobowe kompleksowe świadczenia zdrowotne polegające na diagnozowaniu, leczeniu, pielęgnacji i rehabilitacji, które nie mogą być realizowane w ramach innych stacjonarnych i całodobowych świadczeń zdrowotnych lub ambulatoryjnych świadczeń zdrowotnych. Świadczeniami szpitalnymi są także świadczenia stacjonarne udzielane z zamiarem zakończenia ich udzielania w okresie nieprzekraczającym dwudziestu czterech godzin (art. 2 ust. 1 pkt 11 u.d.l.).

Wycena świadczeń zdrowotnych oferowanych przez szpitale jest zagadnieniem niezwykle skomplikowanym oraz wciąż niewystarczająco zbadanym. Wynika to ze złożoności realizowanych procesów i różnorodności zasobów koniecznych do ich wykonania, w tym wysoko wykwalifikowanej kadry medycznej o różnej specjalizacji. Decyduje ona o zakresie i rozmiarze wykonywanych świadczeń zdrowotnych, które zależą przede wszystkim od stanu zdrowia pacjentów, i ma zasadniczy wpływ na poziom kosztów leczenia. Z kolei na wielkość środków finansowych będących w dyspozycji szpitali wpływają ceny świadczeń wyznaczone przez płatnika. Ich poziom nie gwarantuje pokrycia poniesionych kosztów, co skutkuje zwiększaniem zadłużenia tych jednostek.

¹ A. Wasiak, P. Szelaż, *Wydatki na ochronę zdrowia w Polsce na tle krajów UE w latach 2007–2011*, *Finanse i Prawo Finansowe* 2015, vol. II (2), s. 67–85.

Od 2008 roku podstawę finansowania świadczeń szpitalnych w Polsce stanowi system Jednorodnych Grup Pacjentów (JGP) (*diagnostic related groups* – DRG). W tym systemie bazą rozliczenia szpitali z płatnikiem są zryczałtowane stawki przypisane przypadkom chorobowym ujętym w grupy jednorodne klinicznie i kosztowo. Ich wycena wymaga zgromadzenia szeregu danych kosztowych oraz statystycznych dotyczących realizacji tych świadczeń. Przy tym ceny świadczeń zdrowotnych, stanowiące podstawę finansowania działalności szpitali, powinny być oparte na rzetelnych i wiarygodnych informacjach o kosztach. Źródłem tych informacji powinien być prawidłowo prowadzony i sprawnie działający rachunek kosztów. O wartości świadczeń zdrowotnych decydują bowiem koszty poniesione na ich wykonanie. Warto dodać, że znajomość rzeczywistych kosztów działalności szpitali i wielkości realizowanych przez nie świadczeń zdrowotnych, ich struktury oraz reakcji na zmiany ich rozmiarów czy liczby leczonych pacjentów jest niezbędna także na potrzeby ustalania cen świadczeń zdrowotnych na szczeblu centralnym.

Należy podkreślić, że w polskim systemie ochrony zdrowia informacje o kosztach świadczeń zdrowotnych realizowanych przez szpitale nie były dotychczas wykorzystywane do ustalania ich cen (taryf) na szczeblu centralnym. Narodowy Fundusz Zdrowia nie był zainteresowany zbieraniem i przetwarzaniem informacji o kosztach² przydatnych do wyceny świadczeń, mimo że powinien je analizować w zakresie niezbędnym do prawidłowego zawierania umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej (art. 97 ust. 3 pkt 1 u.ś.o.z.). Podstawę ustalania cen świadczeń zdrowotnych stanowiły zasoby finansowe płatnika oraz zastosowane w latach ubiegłych ceny świadczeń. Wynikało to, jak się wydaje, z braku obowiązujących uregulowań prawnych dotyczących rachunku kosztów, gwarantujących porównywalność generowanych informacji kosztowych³.

Aktualnie w warunkach dokonywanych zmian w systemie ochrony zdrowia problem ten nabiera coraz większego znaczenia. Od lat trwa dyskusja dotycząca konstrukcji rachunku kosztów dla podmiotów leczniczych (w tym szpitali). Poszukiwanie coraz

² Potwierdzają to wyniki badań dokonane w ramach projektu badawczego finansowanego przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego nt. „Koncepcja sprawozdawczości szpitali na potrzeby zintegrowanego systemu oceny dokonań”, realizowanego pod kierunkiem prof. dr hab. M. Hass-Symotiuk w latach 2007–2010, którego byłam uczestnikiem. Wyniki projektu zostały opublikowane w pracy: M. Hass-Symotiuk (red.), *Koncepcja sprawozdawczości szpitali na potrzeby zintegrowanego systemu oceny dokonań*, Szczecin 2011.

³ Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej z 22.12.1998 r. (Dz.U. Nr 164, poz. 1194), które do tej pory obowiązywało wszystkie samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, zostało uchylone w 2011 roku na mocy ustawy o działalności leczniczej. Z kolei wydane w 2015 roku rozporządzenie Ministra Zdrowia w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców z 8.07.2015 r. (Dz.U. poz. 1126) nie nakłada obowiązku jego stosowania na wszystkich świadczeniodawców, lecz na te podmioty, które wyrażą zainteresowanie współpracą z Agencją Oceny Technologii Medycznej i Taryfikacji w zakresie przekazywania danych. Obowiązek ten, zgodnie z przepisami ustawowymi, zacznie obowiązywać od 1 stycznia 2020 r.

bardziej doskonałych zasad pomiaru i wyceny zdarzeń i procesów, w tym dotyczących działalności medycznej, stanowi istotną część teorii rachunkowości. Dotyczy to zarówno metodyki liczenia kosztów świadczeń zdrowotnych na poziomie szpitala, jak i ustalania ich cen na szczeblu centralnym.

Zasadniczym celem niniejszej pracy jest opracowanie modelu wyceny świadczeń zdrowotnych dla lecznictwa stacjonarnego w Polsce. Jego zakresem objęto dwa poziomy: poziom szpitala i poziom centralny systemu ochrony zdrowia. Wdrożenie tego modelu w polskim systemie ochrony zdrowia wymaga przyjęcia jednolitych zasad rachunku kosztów dla szpitali, co zapewni uzyskanie porównywalnych informacji o kosztach świadczeń zdrowotnych na potrzeby ich wyceny. Realizacja celu głównego pracy wymagała rozwiązania szeregu celów szczegółowych, za które uznano:

- 1) przedstawienie aparatu pojęciowego dotyczącego świadczeń zdrowotnych, ustalania ich wartości oraz metod wyceny, ze szczególnym uwzględnieniem metod kosztowych,
- 2) dokonanie analizy i oceny metod wyceny i finansowania świadczeń zdrowotnych na szczeblu centralnym oraz rozwiązań dotyczących rachunku kosztów szpitali, jakie obowiązywały w Polsce w okresie od 1999 roku do chwili obecnej,
- 3) przeprowadzenie analizy porównawczej metod wyceny świadczeń zdrowotnych w oparciu o system DRG, a także modeli rachunku kosztów stanowiących podstawę tej wyceny w wybranych krajach europejskich (Anglii, Francji, Niemczech i Słowenii),
- 4) zdiagnozowanie poziomu zaawansowania rachunku kosztów, ze szczególnym uwzględnieniem jakości wyceny procesu leczenia pacjenta i stopnia wykorzystania informacji kosztowych przez kierownictwo szpitali funkcjonujących w Polsce, Anglii i Słowenii,
- 5) określenie wpływu stosowanych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów na dokonania szpitali i określenie czynników, które wpływają na jakość wyceny procesu leczenia pacjenta w szpitalach,
- 6) określenie obiektów kosztów uwzględnionych w proponowanym modelu wyceny świadczeń zdrowotnych na poziomie szpitala i elementów kosztów branych pod uwagę przy ustalaniu wag kosztowych, a co za tym idzie – taryf cenowych JGP na potrzeby ich centralnej wyceny,
- 7) określenie warunków niezbędnych do wdrożenia opracowanego modelu.

Jako wiodącą do weryfikacji przyjęto następującą hipotezę badawczą: właściwym narzędziem do ustalania kosztów świadczeń zdrowotnych dla lecznictwa stacjonarnego jest model rachunku kosztów działań sterowany czasem, zintegrowany z systematycznym rachunkiem kosztów. Dążąc do osiągnięcia założonych celów rozprawy, sformułowano również następujące hipotezy pomocnicze:

- 1) proces leczenia pacjenta powinien być podstawowym obiektem wyceny świadczeń zdrowotnych w szpitalu na potrzeby ustalania wag kosztowych, a co za tym idzie – taryf cenowych JGP na szczeblu centralnym,

- 2) ujednolicone standardy rachunku kosztów dla szpitali sprzyjają wykorzystaniu informacji o kosztach w procesie wyceny świadczeń zdrowotnych na szczeblu centralnym, a także wpływają pozytywnie na jakość tej wyceny i system finansowania szpitali,
- 3) wyższy stopień zaawansowania rachunku kosztów szpitali sprzyja lepszymu wykorzystaniu informacji o kosztach przez kierownictwo szpitala oraz wpływa pozytywnie na jego dokonania. Z drugiej strony na stopień zaawansowania rachunku kosztów szpitala wpływają takie czynniki, jak: wielkość i status szpitala, wykształcenie dyrektora szpitala i jakość informatyzacji szpitala.

Praca składa się z pięciu rozdziałów poprzedzonych wstępem i podsumowanych w zakończeniu.

W rozdziale pierwszym przedstawiono istotę, cechy i rodzaje świadczeń zdrowotnych realizowanych przez szpitale, problematykę ich wyceny i charakterystykę stosowanych w tym zakresie metod, a także rolę kosztów i ich rachunku w wycenie świadczeń zdrowotnych. Ukazano w nim etapy rachunku kosztów niezbędne do kalkulacji kosztów różnych obiektów składających się na proces leczenia pacjenta w szpitalu. Etapy te wykorzystano w dalszej części pracy, w szczególności w badaniach empirycznych prowadzonych na potrzeby oceny stopnia rozwoju rachunku kosztów w polskich, angielskich i słoweńskich szpitalach. Końcowe dociekania tego rozdziału odnoszą się do analizy obiektów kosztów istotnych w procesie leczenia pacjenta, które wykorzystano w ostatniej części monografii do opracowania modelu wyceny świadczeń zdrowotnych dla lecznictwa stacjonarnego.

W rozdziale drugim dokonano analizy zasad wyceny świadczeń zdrowotnych lecznictwa szpitalnego na szczeblu centralnym i zasad rachunku kosztów, który powinien stanowić podstawowe źródło informacji do tej wyceny. Szczególną uwagę skupiono na jednostkach rozliczeniowych stosowanych w Polsce do wyceny świadczeń zdrowotnych na szczeblu centralnym, wskazując ich wady i zalety z punktu widzenia szpitala, pacjenta i płatnika, a zwłaszcza na Jednorodnych Grupach Pacjentów, które stanowią obecnie podstawę finansowania świadczeniodawców. Dokonano w nim również analizy obowiązujących zasad rachunku kosztów w różnych okresach reformowania systemu ochrony zdrowia. Przedstawione zasady i organizacja procesu wyceny i finansowania świadczeń szpitalnych w Polsce zostały następnie skonfrontowane z doświadczeniami zagranicznymi.

W rozdziale trzecim zaprezentowano wyniki analizy porównawczej rozwiązań dotyczących wyceny świadczeń szpitalnych na szczeblu centralnym i stosowanych zasad rachunku kosztów w szpitalach w wybranych krajach europejskich, w których działa system DRG. Analiza dotyczyła funkcjonujących rozwiązań w tym zakresie, zarówno w krajach stosujących jednolite standardy rachunku kosztów na potrzeby centralnej wyceny, jak i w krajach, w których takie standardy nie obowiązują, a proces wyceny

następuje w oderwaniu od kosztów. Uwzględniono w niej czynniki mające wpływ na stopień wykorzystania informacji o kosztach szpitali w procesie ustalania taryf cenowych na szczeblu centralnym, takie jak: specyfika systemu ochrony zdrowia, szczegółowe regulacje dotyczące systemu DRG stanowiącego podstawę finansowania szpitali, zasady wyceny świadczeń zdrowotnych obowiązujące na szczeblu centralnym oraz szczegółowe zasady rachunku kosztów stosowane w szpitalach i stopień ich ujednolicenia. Analizą objęto państwa europejskie (Anglię, Niemcy, Francję i Słowenię), w których funkcjonują różne modele finansowania ochrony zdrowia i różny stopień wykorzystania informacji kosztowych w procesie wyceny świadczeń zdrowotnych.

Wyniki badań empirycznych przeprowadzonych w polskich, angielskich i słoweńskich szpitalach, dotyczące stosowanych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów, ze szczególnym uwzględnieniem zasad wyceny procesu leczenia pacjenta, stanowią główną treść rozdziału czwartego. Zakresem badań objęto poszczególne etapy rachunku kosztów stosowane w szpitalach oraz stopień wykorzystania informacji kosztowych przez kierownictwo szpitali. W toku dalszych rozważań oceniono wpływ stopnia rozwoju rachunku kosztów na dokonania szpitala. Wykorzystano w nich model uwarunkowań sytuacyjnych, w którym zidentyfikowano również czynniki strukturalne, potencjalnie warunkujące poziom zaawansowania rachunku kosztów i stopień wykorzystania informacji kosztowych przez kierownictwo szpitala. Wnioski z badań stały się podstawą do opracowania modelu wyceny świadczeń zdrowotnych na potrzeby lecznictwa stacjonarnego.

Piąty rozdział został w całości poświęcony realizacji głównego celu pracy, jakim było opracowanie modelu wyceny świadczeń zdrowotnych na potrzeby lecznictwa stacjonarnego. Na tle przyjętych założeń do proponowanego dwupoziomowego modelu przedstawiono zasady ustalania kosztów świadczeń zdrowotnych na poziomie szpitala i rekomendacje w zakresie sposobu wyceny świadczeń zdrowotnych na poziomie centralnym. Aby umożliwić wycenę świadczeń na poziomie centralnym, opracowano propozycję raportu kosztowego przygotowywanego przez szpitale. Raport ten ma zapewnić spójność obu poziomów wyceny. W końcowej części rozważań wskazano warunki niezbędne do zastosowania opracowanego modelu wyceny świadczeń zdrowotnych w polskim systemie ochrony zdrowia oraz potencjalne korzyści jego wdrożenia.

Praca ma charakter teoretyczno-empiryczny oraz aplikacyjny. Jej realizacja wymagała wykorzystania szeregu metod badawczych i przeprowadzenia obszernych badań literaturowych. Badania te miały charakter interdyscyplinarny. W przeprowadzonych studiach literaturowych wykorzystano krajowe i zagraniczne publikacje z zakresu rachunkowości, finansów, organizacji i zarządzania, informatyki, ekonomiki zdrowia, medycyny, a także liczne akty prawne i raporty różnych podmiotów krajowych i zagranicznych funkcjonujących w systemie ochrony zdrowia. W pierwszej części pracy, która ma charakter teoretyczny, wykorzystano głównie metody diagnostyczne

umożliwiający poznanie istoty rozważanych zagadnień, a także metodę analizy porównawczej i metodę analizy opisowej.

Na potrzeby oceny stopnia rozwoju rachunku kosztów na poziomie szpitali funkcjonujących w Polsce i innych krajach europejskich stosujących system Jednorodnych Grup Pacjentów przeprowadzono badania empiryczne przy wykorzystaniu techniki ankietyzacji, wywiadów i własnych obserwacji. W badaniach tych pozyskano również dane potrzebne do oceny dokonań szpitali i stopnia wykorzystania informacji kosztowych przez kierownictwo szpitali. Do interpretacji danych empirycznych użyto metody analizy i syntezy z wykorzystaniem porównania, abstrahowania i uogólniania, co umożliwiło połączenie powstałych w wyniku analizy różnych elementów dostępnej wiedzy teoretycznej, uporządkowanie jej i powiązanie dostępnych informacji w logiczne zależności. Na potrzeby tego badania wykorzystano również procedurę badawczą zalecaną w pozytywnej teorii rachunkowości. W celu zbadania wpływu stopnia rozwoju rachunku kosztów na dokonania szpitali opracowano i poddano weryfikacji model uwarunkowań sytuacyjnych. Model ten wykorzystano również do oceny wpływu takich zmiennych, jak wielkość i status szpitala, wykształcenie dyrektora szpitala i poziom informatyzacji, na poziom zaawansowania rachunku kosztów i stopień wykorzystania informacji kosztowych przez kierownictwo szpitala. W celu estymacji poszczególnych parametrów oraz oceny stopnia dopasowania zaproponowanego modelu zastosowano różne narzędzia statystyczne, w tym analizę korelacji, regresji wielorakiej oraz procedurę modelowania równań strukturalnych przy wykorzystaniu modułu Sepath zawartego w programie Statistica 12.0. Dzięki temu w analizie siły i formy związku między analizowanymi zmiennymi można było uwzględnić wiele powiązanych ze sobą zależności przyczynowych.

Przy opracowaniu modelu wyceny świadczeń zdrowotnych na potrzeby lecznictwa stacjonarnego wykorzystano metodę systemową i analogii. Zaproponowane rozwiązania są efektem m.in. obszernej analizy literatury przedmiotu, aktów prawnych oraz przeprowadzonych badań empirycznych. Opracowany model wyceny w części dotyczącej zasad ustalania kosztów na poziomie szpitala został zaprezentowany na przykładzie oddziału kardiologicznego. Jego rozbudowa o kolejne oddziały i inne ośrodki kosztów działalności podstawowej szpitala może nastąpić według przedstawionego wzorca.

Chciałabym podziękować recenzentom pracy: prof. dr hab. Marii Hass-Symotiuk oraz prof. dr. hab. Jerzemu Gieruszowi za ich cenne uwagi i wskazówki dotyczące maszynopisu. Pani Profesor dziękuję również za wsparcie merytoryczne, inspiracje i opiekę w całym okresie mojego naukowego rozwoju.

Rozdział I

POPYTOWE I KOSZTOWE ASPEKTY WYCENY ŚWIADCZEŃ ZDROWOTNYCH

Celem niniejszego rozdziału jest zdefiniowanie pojęć dotyczących świadczeń zdrowotnych, przede wszystkim tych, które są związane z procesem leczenia pacjenta w szpitalu, i przedstawienie zasad ich wyceny. Szczególną uwagę zwrócono na podstawowy obiekt procesu leczenia pacjenta, jakim jest procedura medyczna. W przeprowadzonej analizie wykorzystano zarówno literaturę przedmiotu, jak i obowiązujące regulacje prawne. W dalszej części rozdziału dokonano charakterystyki kosztów w odniesieniu do wyceny świadczeń zdrowotnych na poziomie szpitala i przedstawiono etapy rachunku kosztów stanowiącego najważniejsze źródło danych do wyceny procesu leczenia pacjenta. Zaprezentowane etapy rachunku kosztów zostały później wykorzystane w prowadzonych badaniach empirycznych dotyczących stopnia zaawansowania rachunku kosztów prowadzonych w Polsce, Anglii i Słowenii. Uwzględniono je również w modelu uwarunkowań sytuacyjnych, służącym do zbadania wpływu stosowanych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów na dokonania szpitala. Głównym celem tego rozdziału była prezentacja najważniejszych obiektów kosztów istotnych w procesie leczenia pacjenta. Zaprezentowane obiekty zostały bowiem wykorzystane w koncepcji modelu wyceny świadczeń zdrowotnych dla lecznictwa szpitalnego przedstawionej w ostatnim rozdziale pracy.

1. Świadczenia zdrowotne jako przedmiot wyceny

Zmiana systemu finansowania świadczeń zdrowotnych związana z przejściem na kontraktowanie usług medycznych według koncepcji Jednorodnych Grup Pacjentów spowodowała konieczność poznania kosztów jednostkowych leczenia pacjenta, które mogą stanowić podstawę cenową usług medycznych. Kalkulacja tych kosztów wymaga jednak wyceny różnorodnych usług medycznych wykonywanych na rzecz pacjenta będącego podstawowym obiektem kosztów działalności szpitali.

Usługi stanowią dominujący obszar działalności społeczno-gospodarczej naszego kraju, a stopień ich rozwoju decyduje o poziomie i jakości życia mieszkańców. Pojęcie

usługi jest różnie definiowane w literaturze przedmiotu. Przykładowe definicje usługi prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Przykładowe definicje pojęcia „usługa”

Autor	Definicja
J. Henrze, E. Kehres	Rodzaj świadczenia wykonywanego przez jeden podmiot na rzecz innego podmiotu, które nie ma postaci materialnej.
A. Payne	Każda czynność zawierająca w sobie efekt niematerialności, która polega na oddziaływaniu na klienta, a która nie powoduje przeniesienia prawa własności. Przeniesienie prawa własności może jednak nastąpić, a świadczenie usługi może być lub też nie być ściśle związane z dobrem materialnym.
C. Groonross	Obiekt procesu transakcyjnego oferowany przez firmy i instytucje, które generalnie oferują usługi i które postrzegają się jako organizacje „usługowe”.

Źródło: opracowanie na podstawie: J. Henrze, E. Kehres, *Rachunek kosztów i świadczeń w szpitalach*, Zielona Góra 2001, s. 875; A. Payne, *Marketing usług*, Warszawa 1996, s. 20; C. Groonross, *Strategic Management and Marketing in the Service Sector*, Lund 1994, s. 19.

Niezależnie od przyjętej definicji za najbardziej charakterystyczne cechy usług przyjmuje się najczęściej⁴:

- niematerialność – usługi nie są związane z wytwarzaniem dóbr materialnych;
- różnorodność – usługi nie są jednolite i występuje problem z ich standaryzacją;
- nierozdzielność – w usługach występuje nierozdzielność procesu produkcji, dystrybucji, sprzedaży i konsumpcji;
- nietrwałość – nie ma możliwości magazynowania usług.

Powyższe cechy można również odnieść do usług zdrowotnych. Usługi zdrowotne są zaliczane do usług pożądaných społecznie, a ich świadczenie jest m.in. związane z realizacją polityki społeczno-ekonomicznej państwa. Zdefiniowanie tych usług stanowi szczególnie wyzwanie, gdyż samo pojęcie zdrowia jest kategorią złożoną i trudną w wycenie. W literaturze przedmiotu proponuje się określać efekty usług zdrowotnych w odniesieniu do wyników zdrowotnych rozpatrywanych jako⁵: wydłużanie czasu życia i poprawa jego jakości, poprawa zdrowia pacjenta, satysfakcja pacjenta większa niż ta związana ze skutkiem zdrowotnym. Pomiar efektów tych usług powinien zatem wyznaczyć wartość dodaną do zdrowia w efekcie procesu leczenia. Usługi zdrowotne należą do tzw. usług powszechnych, czyli szczególnego rodzaju usług publicznych. Powinny być one świadczone w określonych warunkach zapewnionych przez państwo, które prowadzi w tym celu określone działania regulacyjno-kontrolne⁶.

⁴ M. Pluta-Olearnik, *Marketing usług*, Warszawa 1995, s. 45.

⁵ R. Jacobs, P.C. Smith, A. Street, *Measuring efficiency in health care: analytic techniques and health policy*, Cambridge 2006.

⁶ M. Raulinajtys-Grzybek, *Cost information as the basis for pricing of healthcare services financed from public funds*, [w:] *Cost management in the enterprises under globalization*, J. Chluska, t. II, Częstochowa 2012, s. 101–123.

Podstawowym rodzajem usług zdrowotnych są usługi realizowane w obszarze medycznym, a więc usługi medyczne świadczone m.in. przez szpitale i inne podmioty lecznicze na rzecz odbiorcy – pacjenta. Usługę medyczną można określić jako zespół profesjonalnych działań z wykorzystaniem dostępnej wiedzy medycznej i aparatury, których założonym efektem końcowym jest zdrowy pacjent. Usługi medyczne są wykonywane przez podmioty lecznicze, których ustawowym celem działalności jest zapewnienie opieki zdrowotnej społeczeństwu. Na usługę medyczną składają się różne świadczenia ściśle medyczne wykonywane na rzecz pacjenta, które służą zachowaniu, przywracaniu lub poprawie jego zdrowia, takie jak: badania i porady lekarskie, terapie, świadczenia rehabilitacyjne i pielęgnacyjne, opieka nad pacjentem, działania zapobiegawcze, diagnostyczne, analityki medycznej, ale także usługi towarzyszące, np. hotelarskie, wyżywienia, informacyjne. Każda z tych usług jest równie ważna i wpływa na globalną wartość całego procesu leczenia pacjenta cierpiącego na określoną jednostkę chorobową. W praktyce działalności leczniczej szpitala usługi te mogą być relatywnie nieskomplikowane (np. wykonanie badań laboratoryjnych), jak również bardzo skomplikowane (np. zabiegi operacyjne w szpitalu). Im bardziej skomplikowana usługa, tym trudniej jest dokonać jej wyceny.

W ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych usługi medyczne są określane mianem świadczeń opieki zdrowotnej, których udzielenie jest podstawowym celem działalności leczniczej szpitali i innych podmiotów leczniczych. Obejmują one świadczenie zdrowotne, świadczenie zdrowotne rzeczowe i świadczenie towarzyszące. Ich charakterystykę prezentuje tabela 2.

Tabela 2. Charakterystyka pojęć związanych ze świadczeniami opieki zdrowotnej

Rodzaje świadczeń	Charakterystyka
Świadczenia gwarantowane	Świadczenie opieki zdrowotnej finansowane w całości lub współfinansowane ze środków publicznych na zasadach i w zakresie określonych w ustawie.
Świadczenia specjalistyczne	Świadczenie opieki zdrowotnej we wszystkich dziedzinach medycyny, z wyłączeniem świadczeń udzielanych w zakresie podstawowej opieki zdrowotnej.
Świadczenia zdrowotne rzeczowe	Świadczenie związane z procesem leczenia, leki, wyroby medyczne, w tym wyroby medyczne będące przedmiotami ortopedycznymi, i środki pomocnicze.
Świadczenia towarzyszące	Zakwaterowanie i wyżywienie w zakładzie opieki zdrowotnej całodobowej lub całodziennej oraz usługi transportu sanitarnego.
Świadczenia wysokospecjalistyczne	Świadczenia opieki zdrowotnej lub procedury medyczne spełniające łącznie następujące kryteria: a) udzielenie świadczenia wymaga wysokiego poziomu zaawansowania technicznego świadczeniodawcy i zaawansowanych kwalifikacji osób udzielających świadczenia, b) koszt jednostkowy świadczeń jest wysoki.
Świadczenia zdrowotne	Działanie służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działanie medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich udzielania.

Źródło: art. 5 u.ś.o.z.

Pojęcie świadczenia zdrowotnego zostało również zdefiniowane w ustawie o działalności leczniczej. W rozumieniu tej ustawy świadczenia zdrowotne to działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania (art. 2 ust. 1 pkt 10. u.d.l.).

Jednocześnie ustawa precyzuje pojęcie świadczenia szpitalnego jako wykonywanego całą dobę kompleksowego świadczenia zdrowotnego polegającego na diagnozowaniu, leczeniu, pielęgnacji i rehabilitacji, które nie może być realizowane w ramach innych stacjonarnych i całodobowych świadczeń zdrowotnych lub ambulatoryjnych świadczeń zdrowotnych. Świadczeniami szpitalnymi są także świadczenia stacjonarne udzielane z zamiarem zakończenia ich udzielania w okresie nieprzekraczającym dwudziestu czterech godzin (art. 2 ust. 1 pkt 11 u.d.l.). Świadczenia szpitalne mogą być zatem wykonywane zarówno w trybie stacjonarnym, jak i całodobowym. Świadczenia szpitalne, jak sama nazwa wskazuje, są udzielane przez szpitale.

W polskim systemie ochrony zdrowia największy udział wydatków Narodowego Funduszu Zdrowia przypada właśnie na leczenie szpitalne (około 50% wszystkich środków przeznaczanych na sektor zdrowotny), które zajmuje szczególną pozycję we wszystkich systemach ochrony zdrowia⁷.

Kwestie leczenia szpitalnego reguluje rozporządzenie Ministra Zdrowia w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu leczenia szpitalnego⁸. Gwarantowane usługi z zakresu leczenia szpitalnego obejmują w szczególności (§ 3 pkt 1 r.ś.g.l.s.):

- świadczenia gwarantowane, których wykaz znajduje się w załączniku nr 1 do rozporządzenia, w podziale na świadczenia identyfikowane procedurami medycznymi (według kodu ICD-9) i rozpoznaniem (według kodu ICD-10),
- badania diagnostyczne oraz leki lub wyroby medyczne, w zakresie niezbędnym do wykonania świadczeń gwarantowanych,
- świadczenia w chemioterapii,
- świadczenia wykonywane w celu realizacji programów lekowych przysługujących świadczeniobiorcy na podstawie ustawy o refundacji leków⁹.

Warto dodać, że zabiegi chirurgii plastycznej lub zabiegi kosmetyczne są świadczeniami gwarantowanymi tylko wtedy, gdy są udzielane w przypadkach będących następstwem wady wrodzonej, urazu, choroby lub następstwem ich leczenia (§ 3 pkt 2 r.ś.g.l.s.). Zgodnie z rozporządzeniem w sprawie świadczeń gwarantowanych wszystkie świadczenia gwarantowane powinny być udzielane zgodnie ze wskazaniami aktualnej

⁷ A. Wasiak, P. Szelaąg, *Wydatki na ochronę zdrowia w Polsce na tle krajów UE w latach 2007–2011*, *Finanse i Prawo Finansowe* 2015, nr 2, s. 67–85.

⁸ Dz.U. z 2016 r. poz. 694.

⁹ Ustawa o refundacji leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych z 12.05.2011 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1536 ze zm.).

wiedzy medycznej, z wykorzystaniem metod diagnostyczno-terapeutycznych innych niż stosowane w medycynie niekonwencjonalnej, ludowej lub orientalnej.

Świadczenia gwarantowane z zakresu leczenia szpitalnego mogą być udzielane w trybie hospitalizacji, hospitalizacji planowej i jednego dnia, przy czym świadczeniodawca udzielający świadczeń gwarantowanych przy każdym z tych trybów powinien spełniać określone warunki. Rozporządzenie w sprawie świadczeń gwarantowanych określa również poziom finansowania świadczeń objętych środkami transportu sanitarnego. W przypadku pozostałych usług z zakresu leczenia szpitalnego ceny świadczeń są ustalane przez płatnika, czyli przez Narodowy Fundusz Zdrowia, w ramach procesu kontraktowania świadczeń zdrowotnych.

Świadczenia szpitalne obejmują zatem różnorodne działania wchodzące w zakres procesu leczenia pacjenta. Mają one charakter mocno zindywidualizowany, o czym świadczą duża liczba specjalności medycznych. Można do nich zaliczyć zarówno działania medyczne, jak i niemedyczne. W skład działań medycznych wchodzi wykonywanie procedur medycznych, w tym różnego rodzaju badań diagnostycznych i laboratoryjnych, hospitalizacja na różnych oddziałach i udzielanie porad medycznych. Natomiast zakres działań niemedycznych obejmuje czynności o charakterze wspomagającym, takie jak: przyjęcie pacjenta do szpitala, wypisanie pacjenta ze szpitala, prowadzenie dokumentacji medycznej, transport do szpitala i między oddziałami, wyżywienie pacjenta itp.¹⁰

Warto również podkreślić, że działalność lecznicza szpitali polega nie tylko na wykonywaniu świadczeń zdrowotnych, ale również na promocji zdrowia, realizacji zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, w tym wdrażaniem nowych technologii medycznych oraz metod leczenia (art. 3 u.d.l.).

Szpitalne mogą udzielać świadczeń ogółowi lub docelowej grupie ludności. Większość świadczeń jest wykonywana z wykorzystaniem dostępnej, specjalistycznej wiedzy medycznej oraz aparatury i sprzętu medycznego. Istotnym czynnikiem tych świadczeń jest stan zdrowia pacjenta, od tego bowiem zależy, jakie i ile świadczeń zdrowotnych zostanie mu udostępnionych. Świadczenia te mają zatem charakter usług cząstkowych (pośrednich) świadczonych na oddziałach szpitalnych, w gabinetach specjalistycznych, pracowniach diagnostycznych czy zabiegowych. Przyczyniają się one do zaspokojenia potrzeb zdrowotnych konkretnych pacjentów i stanowią istotny element usługi finalnej – całego procesu leczenia pacjenta. Z drugiej strony mogą one również występować jako samoistne obiekty będące przedmiotem wyceny, np. badania RTG, USG, pojedyncze badania laboratoryjne w sytuacji, gdy są wykonywane dla pacjentów niepodlegających hospitalizacji.

¹⁰ M. Pielaszek, *Wykorzystanie informacji z nowoczesnego rachunku kosztów w procesie zarządzania rentownością i efektywnością*, [w:] *Rachunkowość zarządcza w podmiotach leczniczych*, G.K. Świdarska, M. Pielaszek, Warszawa 2015, s. 128.

Podstawowym elementem procesu leczenia pacjenta są procedury medyczne. Pojęcie procedury medycznej definiuje ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Procedura medyczna została tam określona jako postępowanie diagnostyczne, lecznicze, pielęgnacyjne, profilaktyczne, rehabilitacyjne lub orzecznicze przy uwzględnieniu wskazań do jego przeprowadzenia, realizowane w warunkach określonej infrastruktury zdrowotnej i przy zastosowaniu produktów leczniczych, wyrobów medycznych oraz środków pomocniczych (art. 5 u.ś.o.z.). Inne definicje procedury medycznej prezentuje tabela 3.

Tabela 3. Definicje procedury medycznej

Autor	Definicja
W. Styło	Elementarne świadczenie, które może być obiektem kosztów w ośrodku je wykonującym, a równocześnie jest świadczeniem powtarzalnym i możliwym do samodzielnego wyodrębnienia.
J. Sitko	Diagnostyczna, terapeutyczna i rehabilitacyjna czynność personelu medycznego, zmierzająca do określenia stanu zdrowia i wyleczenia pacjenta.
M. Zwigman, F. Gajek	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.

Źródło: opracowanie na podstawie: W. Styło, *Ile kosztuje wykonanie poszczególnych świadczeń w zakładach opieki zdrowotnej*, Zdrowie i Zarządzanie 1999, t. 1, nr 2; J. Sitko, *Rachunek kosztów procedur medycznych – zastosowanie w zarządzaniu szpitalem i kontraktowaniu usług medycznych*, Antidotum 1998, nr 2; M. Zwigman, F. Gajek, *Metody oznaczania kosztów jednostkowych procedur medycznych*, Antidotum 1997, nr 9–10.

Procedury medyczne mogą występować jako proste lub złożone. Hierarchiczna struktura procedur jest wyznaczona przez kryteria medyczno-ekonomiczne. Trudno określić jednoznacznie kryterium podziału procedur medycznych na proste i złożone. Można jednak wytypować pewne cechy charakterystyczne dla każdej z tych grup. Atrybuty prostych i złożonych procedur medycznych przedstawiono w tabeli 4.

Tabela 4. Atrybuty procedur medycznych prostych i złożonych

Procedury proste	Procedury złożone
<ul style="list-style-type: none"> są to najczęściej badania laboratoryjne, technologii ich wykonania nie można podzielić na elementy inne poza fazą przygotowania, wykonania i ewentualnie opisanie wyników. 	<ul style="list-style-type: none"> są to najczęściej badania diagnostyczne, inwazyjne i zabiegi, technologię wykonania można podzielić na elementy, które mogą być odrębnymi badaniami (zabiegami), cechuje je skomplikowana technologia wykonania, wymagająca przeprowadzenia innych procedur zidentyfikowanych wcześniej jako procedury proste.

Źródło: opracowanie własne.

Przeprowadzając identyfikację wykonywanych procedur medycznych na potrzeby wyceny procesu leczenia pacjenta, należy opierać się na klasyfikacji procedur medycznych. W Polsce obowiązuje klasyfikacja ICD-9, która powstała na bazie międzynarodowej klasyfikacji procedur medycznych ICD-9CM (ICD-9)¹¹.

Do specyficznych cech procesu leczenia pacjenta, które wpływają na jego wartość, należą zindywidualizowany charakter ściśle powiązany z osobą odbiorcy usługi (tj. pacjentem) oraz trudność standaryzacji. Ponadto niezmiernie trudna w tym procesie jest kwantyfikacja świadczeń opieki zdrowotnej, a nawet określenie, co jest świadczeniem – czyli trudne jest określenie jednostki usługowej. W procesie leczenia istnieje znaczna różnorodność w zakresie asortymentu wykonywanych usług i sposobu ich świadczenia. Warto dodać, że pacjent na ogół korzysta z wielu świadczeń jednocześnie, przy czym sam proces świadczenia tych samych usług może mieć różny przebieg w zależności od kwalifikacji kadry medycznej, wyposażenia szpitala w aparaturę i sprzęt medyczny, a także od rodzaju jednostek chorobowych i stanu zdrowia pacjenta, a jego efekty zależą od współpracy pacjenta z lekarzem. Często zdarza się, że w procesie leczenia uczestniczy wiele jednostek funkcjonalnych (np. oddziały, sale operacyjne, gabinety zabiegowe, laboratoria), a nawet podmiotów, a pakiet świadczeń może być oferowany w różnych miejscach i w różnym czasie.

Pacjenci szpitali oczekują przede wszystkim zindywidualizowanego i odbiurokratyzowanego podejścia do nich ze strony personelu medycznego, a także sumienności tego personelu, a nawet szczególnej troskliwości. Z wymienionych względów czas wykonywania usługi medycznej może być odmienny nawet w podobnych przypadkach chorobowych. Zastosowanie tych samych leków u pacjentów o podobnej diagnozie nie musi dać tych samych efektów, a wyniki operacji mogą być różne, choć dolegliwość była oceniona podobnie.

Usługi wchodzące w skład procesu leczenia pacjenta można zaliczyć do usług profesjonalnych i doradczych. Specjaliści zaangażowani w proces leczenia powinni cechować się specjalistyczną wiedzą, poczuciem obowiązku w zakresie podnoszenia swoich umiejętności, a ich praca i decyzje wpływają na życie pacjentów. Usługi medyczne mogą być zatem traktowane jako zespół profesjonalnych działań z wykorzystaniem dostępnej wiedzy medycznej oraz specjalistycznej aparatury, przy czym pacjenci nigdy nie mają pewności, czy i w jakim zakresie zostaną wyleczeni, nawet po otrzymaniu najbardziej fachowej usługi.

Istotną cechą procesu leczenia pacjenta jest też znaczna swoboda w doborze technologii procesu świadczenia wchodzących w jego skład usług przez fachowych pracowników szpitali, a zwłaszcza w wyborze sposobu postępowania w procesie leczniczym.

¹¹ Międzynarodowa Klasyfikacja Procedur Medycznych, czwarta polska edycja z aneksem, Klasyfikacja Badań Laboratoryjnych, Kraków 2008.

Swoboda ta utrudnia wycenę procesu leczenia pacjenta, gdyż dokonywany w jej ramach wybór powoduje trudności ze standaryzacją postępowania medycznego oraz zróżnicowanie kosztów działalności medycznej. Ponadto proces świadczenia usług medycznych odbywa się równocześnie z ich konsumpcją. Z tego powodu wyników działalności medycznej nie można magazynować. Inne specyficzne cechy świadczeń zdrowotnych generujące problemy dotyczące wyceny procesu leczenia pacjenta prezentuje tabela 5.

Tabela 5. Specyficzne cechy procesu leczenia pacjenta

Cecha	Uwagi
Niematerialność	Usługi medyczne są nieuchwytne, trudne do wyodrębnienia i oceny przez świadczeniobiorcę.
Brak gwarancji ich skuteczności	Pacjent nie ma pewności, że po uzyskaniu pomocy będzie wyleczony, podobnie nie jest świadomy skutków zaniechania leczenia.
Niepewność i ryzyko	Dotyczy to czasu wystąpienia i trwania urazu, skutków leczenia, niepełnosprawności czy ograniczeń, które mogą wystąpić po leczeniu.
Brak standaryzacji czy unifikacji	Usługi medyczne są zindywidualizowane i powiązane ściśle z osobą odbiorcy, czyli pacjenta.
Trudności w określeniu jednostki usługowej	Pacjent korzysta z wielu usług równocześnie, nie jest zatem łatwo określić, w jakim stopniu przebieg procesu świadczenia tych usług zależy od rodzaju choroby, cech osobowych pacjenta, biegłości fachowych kadr, wyposażenia w odpowiednia aparaturę.
Asymetria informacji	Pacjent nie ma wiedzy, aby podjąć decyzję co do sposobu leczenia czy odnośnie do trafności diagnozy, i nie może ocenić końcowego wyniku. Musi się poddać lekarzowi, który o wszystkim decyduje.
Aktywny udział pacjentów w procesie świadczenia usług	Musi nastąpić akceptacja przez pacjenta przebiegu procesu świadczenia usług. Pacjent musi ufać osobom świadczącym usługi.
Swoboda doboru technologii świadczeń przez lekarza	Wybór sposobu postępowania w procesie leczenia powoduje zróżnicowanie kosztów opieki zdrowotnej.
Świadczenie usług odbywa się równocześnie z ich konsumpcją	Trudno oddzielić płaszczyznę producenta i konsumenta. Usługi zdrowotne muszą być świadczone w bezpośrednim sąsiedztwie ich odbiorców.
Usługi mają charakter regionalny	Dotyczy to zwłaszcza środowiska zamieszkania lub środowiska pracy i nauki.

Źródło: B. Zaleska, *Klasyfikacja i ewidencja kosztów jakości usług medycznych*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2009, nr 56, s. 435.

Z drugiej strony proces świadczenia usług medycznych rozpatrywany jako działalność gospodarcza, pomimo jego specyfiki, nie odróżnia się w jakiś zasadniczy sposób od procesu gospodarczego w ogóle. Rozszerzenie działalności usługowej i podniesienie jej standardu nie jest możliwe bez wykwalifikowanego personelu medycznego. Wśród materialnych czynników procesu leczenia pacjenta duże znaczenie ma sprzęt i aparatura medyczna, co wynika z rozwoju nauki i techniki. Kolejnym materialnym czynnikiem

procesu leczenia pacjenta są leki i preparaty lecznicze, których zużywanie jest niezbędne w procesie świadczenia usług medycznych. Stworzenie, odtwarzanie i doskonalenie tego potencjału powoduje z jednej strony odpowiednio wysokie koszty świadczonych usług, a z drugiej – wywiera silną presję na rozwój szpitali.

Podsumowując, szpitale oferują na wciąż zmieniającym się rynku świadczeń zdrowotnych różnorodne usługi medyczne wykonywane w procesie leczenia, które mają przywrócić lub poprawić stan zdrowia pacjentów. Takie usługi, jak każdy produkt podlegający mechanizmom rynkowym – kupna i sprzedaży, powinny podlegać wycenie.

2. Istota i metody wyceny świadczeń zdrowotnych

Wycena procesu leczenia pacjenta jest problemem bardzo złożonym i przez to często staje się źródłem ostrej kontrowersji. Wymaga ona ustalenia w jednostkach pieniężnych wartości różnych obiektów i działań, które są elementem tego procesu. Z procesem wyceny są związane takie kategorie pojęciowe, jak wartość i cena.

Wartość jest pojęciem niejednoznacznym, rozmaicie pojmowanym oraz definiowanym przez różne dyscypliny nauki oraz dziedziny życia. Pochodzi ono od niemieckiego określenia *Wert*, oznaczającego godność, honor, powagę, to co się ceni¹². Wartość może posiadać znaczenie: ilościowe (wartość ilościowa mierzalna według kryteriów pieniężnych – cena, towarowych, technicznych), przedmiotowe (przedmiot, rzecz) i atrybutowe (cecha np. uznana za godną pożądaną). Może występować również w znaczeniu idei, kryterium, prawa, zasady reguły, jakości (wartość aksjologiczna), normatywnych wzorów¹³.

W literaturze przedmiotu z zakresu filozofii i ekonomii można wyróżnić dwa główne nurty poglądów na temat tego pojęcia, mianowicie nurt obiektywny i subiektywny. Przedstawiciele nurtu obiektywnego łączą pojęcie wartości z przedmiotem wyceny, a zatem według nich wyceniany przedmiot prezentuje identyczną wartość dla wszystkich jego użytkowników. W tym ujęciu przy ustalaniu wartości danego dobra brane są pod uwagę takie jego właściwości i cechy, które są niezmiennie w czasie i trwale oraz niezależne od osądu poszczególnych jego użytkowników.

Z kolei przedstawiciele nurtu subiektywnego łączą pojęcie wartości z perspektywą podmiotu dokonującego wyceny, a zatem wycena zależy od jego potrzeb, intencji i sytuacji¹⁴. Istotne jest tu również znaczenie danego dobra dla jego użytkownika.

¹² A. Brückner, *Słownik etymologiczny języka polskiego*, Warszawa 1985, s. 603.

¹³ J. Beliczyński, *Analiza systemu zarządzania wartością dla klienta*, [w:] *Przegląd problemów doskonalenia systemów zarządzania przedsiębiorstwem*, red. A. Stabryła, Kraków 2011, s. 46.

¹⁴ S. Hońko, *Wycena w rachunkowości. Znaczenie, podstawy, parametry i zasady*, Szczecin 2013, s. 13.

Charakterystykę pojęcia wartości nurtu obiektywnego i subiektywnego prezentowaną w literaturze przedstawia tabela 6.

Tabela 6. Charakterystyka wartości w ujęciu obiektywnym i subiektywnym

Nurt subiektywny	Nurt obiektywny
<ul style="list-style-type: none"> – przedstawiciel nurtu – Pitagoras – wartości są subiektywnym zjawiskiem – świadomości człowieka, tzn. że poza jego świadomością nie istnieją i nie mają sensu – o wartości rzeczy decyduje nie rzeczywistość, ale człowiek i jego subiektywne uczucie – wartości są zmienne, zależne od czasu, miejsca i okoliczności oraz od tego, kto się do nich odnosi i w nich uczestniczy – przykładowa definicja: wartość nie jest własnością czy jakością określonego przedmiotu, lecz stosunkiem do niego oceniającego podmiotu (O. Liebmann) 	<ul style="list-style-type: none"> – przedstawiciel nurtu – Arystoteles – wartości istnieją niezależnie od tego, jak oceniają je ludzie, niezależnie od ich upodobań i zainteresowań – wartości są traktowane jako dobro samo w sobie, przysługuje im charakter absolutny i autonomiczny – przykładowa definicja: wartość jest tą własnością rzeczy, ze względu na którą chcemy tę rzecz mieć, ze względu na którą jest nam ona potrzebna (W. Tatarkiewicz)

Źródło: opracowanie na podstawie: S. Hońko, *Wycena w rachunkowości. Znaczenie, podstawy, parametry i zasady*, Szczecin 2013, s. 15–32; B. Truchlińska, *Pojęcie i hierarchia wartości w myśli Władysława Tatarkiewicza*, Parerga 2006, nr 2; W. Tatarkiewicz, *Pojęcie wartości, czyli co historię filozofii ma do zakomunikowania historykowi sztuki*, [w:] Parerga, W. Tatarkiewicz, Warszawa 1978.

W naukach filozoficznych definicje wartości obejmują nie tylko sam przedmiot, ale również jego właściwości. Jednak w odróżnieniu od nauk ekonomicznych, wartość w filozofii utożsamiana jest z cechami niematerialnymi dobra, a zatem nie musi być mierzalna¹⁵. Nie powinna być ona zatem utożsamiana z jego ceną. Poza tym nośnikiem wartości nie musi być jedynie przedmiot materialny, ale również osoba, instytucja, idea, rodzaj działania, generalnie wszystko, co uznawane jest za ważne i cenne dla człowieka i społeczeństwa, jest godne pożądania i stanowi cel dążeń i aspiracji ludzkich¹⁶. Warto podkreślić, że w naukach filozoficznych wykształciła się teoria wartości określana mianem aksjologii.

W literaturze przedmiotu zdrowie jest często analizowane właśnie jako kategoria aksjologiczna. W wielu definicjach podkreśla się bowiem, że zdrowie stanowi wartość, coś, co jest cenne i pożądane¹⁷. Przykładowo według Światowej Organizacji Zdrowia (World Health Organisation – WHO) zdrowie jest nie tylko zasobem i środkiem pozwalającym na wykorzystanie osobistego potencjału i lepszą jakością życia, ale przede

¹⁵ Przykładowo może być jedynie interpretowana jako dobro (wartość dodatnia) lub zło (wartość ujemna); B. Truchlińska, *Pojęcie i hierarchia wartości w myśli Władysława Tatarkiewicza*, Parerga 2006, nr 2, s. 14.

¹⁶ M. Łobocki, *Pedagogika wobec wartości*, [w:] *Kontestacje pedagogiczne*, red. B. Śliwierski, Kraków 1993, s. 125.

¹⁷ I. Heszen-Niejodek, *Psychologia zdrowia jako dziedzina badań i zastosowań praktycznych*, [w:] *Psychologia zdrowia*, red. I. Heszen-Niejodek, H. Sęk, Warszawa 1997.

wszystkim wartością, dzięki której człowiek może realizować swoje aspiracje, potrzebę osiągnięcia satysfakcji oraz zmieniać środowisko i sobie w nim radzić¹⁸. W literaturze przedmiotu istnieją jednak rozbieżności w zakresie definiowania wartości w ochronie zdrowia. Najczęściej uwaga zwracana jest na takie aspekty, jak: poprawa stanu zdrowia, traktowanie pacjentów z godnością i szacunkiem czy możliwość podejmowania świadomych wyborów¹⁹.

W literaturze przedmiotu wyróżnia się również psychologiczne, socjologiczne i kulturowe definicje wartości. W literaturze psychologicznej wartości są analizowane pod względem ich znaczenia w życiu psychicznym człowieka. Określa się je jako element systemu przekonań jednostki o charakterze normatywnym lub nienormatywnym. W literaturze socjologicznej analizuje się funkcje regulacyjne wartości w życiu społecznym. Wartości są tu często definiowane jako przekonania dotyczące pożądanych cech poszczególnych grup społecznych lub całego społeczeństwa. Z kolei w literaturze z zakresu antropologii kulturowej analizuje się głównie wpływ wartości na tworzenie, upowszechnianie i trwałość dóbr kultury. Wartości są tu definiowane jako przekonania dotyczące systemu wartości i norm, uważanego za pożądany dla danego społeczeństwa²⁰.

W ekonomii kategoria wartości występuje wtedy, gdy w procesie gospodarowania istnieje więź, stosunek lub relacja między danym dobrem ekonomicznym (przedmiotem) a jego użytkownikiem (podmiotem), przy czym proces gospodarowania tworzą cztery fazy: wytwarzania, wymiany, podziału i spożycia dóbr²¹. W literaturze z zakresu ekonomii wartość jest związana z procesem wyceny, która dotyczy wszystkich składników będących przedmiotem wymiany. Uznaje się ją za cechę rzeczy, którą można wyrazić w pieniądzu i która jest postrzegana jako mniej lub bardziej pożądana, użyteczna i szanowana²².

W literaturze od lat trwa dyskusja odnośnie do kategorii wartości. Poglądy na ten temat zmieniały się w różnych okresach historycznych. Wybrane opinie i poglądy na temat wartości jako kategorii ekonomicznej w różnych okresach historycznych prezentuje tabela 7.

¹⁸ Komisja Rządowa do opracowania raportu ZDW 2000, *Cele i zadania polskiego programu „Zdrowie dla wszystkich w roku 2000”*, Warszawa 1987.

¹⁹ R. Jacobs, P.C. Smith, A. Street, *Measuring efficiency...*

²⁰ M. Misztal, *Problematyka wartości w socjologii*, Warszawa 1980.

²¹ K. Fiedorowicz, J. Fiedorowicz, *Kształtowanie kategorii wartości ekonomicznej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach 2012, Administracja i Zarządzanie, nr 95, s. 147.

²² B. Nadolna, *Wpływ koncepcji wartości na pomiar wartości ekonomicznej w rachunkowości*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego 2011, nr 625, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 32, s. 170.

Tabela 7. Poglądy na temat wartości prezentowane w literaturze z zakresu ekonomii w różnych okresach historycznych

Autor	Opinia na temat wartości
Starożytność	
Arystoteles (384–322 p.n.e.)	Analizował wartość dobra w kontekście sprawiedliwości. Według niego wartość sprawiedliwa była to wartość uzgodniona między sprzedawcą a nabywcą, odpowiadająca cenie wymiany, a pierwotnym wyznacznikiem wartości dóbr były potrzeby społeczne. Nie rozstrzygał sposobu pomiaru tej wartości.
Średniowiecze	
Tomasz z Akwinu (1225–1274)	Prowadził badania na temat teorii ceny sprawiedliwej, która powinna być korzystna zarówno dla nabywcy, jak i sprzedawcy. Jej podstawą była zasada ekwiwalentności wymiany. Cena sprawiedliwa była pochodną wartości towaru pokrywającą koszty produkcji, przy czym ważne było, aby koszty te obejmowały przede wszystkim wynagrodzenie za pracę i zużycie materiałów. Wartości i ceny nie można było zatem ze sobą utożsamiać. Cena, która była związana z transakcją, pojawiała się dopiero na etapie wymiany. Z wartości wywodził również pojęcie „użyteczności”, rozróżniając „wartość właściwą” i „wartość użytecznościową”.
Bernard ze Sieny (1380–1444)	Uważał, że przy ustalaniu ceny sprawiedliwej nie powinno się brać pod uwagę jedynie kosztów, ale należy również uwzględnić składniki niematerialne, takie jak: wkład sztuki, rzadkość i indywidualne gusty, co stanowiło krok w kierunku subiektywnej teorii wartości.
Antonin z Florencji (1389–1459)	Wyodrębnił trzy poziomy ceny sprawiedliwej uzależnione od sposobu zapłaty: poziom niższy – wymiana ekwiwalentna (barter), poziom średni – płatność gotówkowa, poziom wyższy (odroczonej termin płatności).
Merkantylizm	
Nicholas Barbon (1640–1698)	Według niego wartość dóbr wynika z ich użytku. Im większa użyteczność dobra, tym większa jego wartość i cena. Wartości i ceny spadają przy nadmiernej ilości dóbr w stosunku do potrzeb. Największą użyteczność ze wszystkich dóbr posiada pieniądź.
Fizjokratyzm	
Francois Quesnay (1694–1774)	Był uważany za głównego twórcę fizjokratyzmu. Prowadził analizę wartości, dzieląc koncepcje „wartości użytkowej” od „wartości wymiennej”. Twierdził, że wartości użytkowe różnych dóbr, które odzwierciedlają indywidualne potrzeby konsumentów, mają niewiele związku ze sobą, a co za tym idzie – z cenami. Jedynie dobra posiadające wartość wymienną stanowią źródło bogactwa. Wartość wymienna jest przy tym „obiektywna”, tzn. zależna od kosztów wytworzenia dóbr, co pozwala na określenie ceny podstawowej. Cena podstawowa jest w tej teorii ceną rynkową, która pokrywa koszty wytworzenia i dodatkowo gwarantuje zysk motywujący do utrzymania produkcji.
Klasycyzm	
Adam Smith (1723–1790)	Twórca klasycznej teorii ekonomii. Odróżniał dwa rodzaje wartości: wartość użytkową i wymienną. Wartość użytkowa była rozumiana jako zdolność do zaspokajania potrzeb ludzkich, natomiast wartość wymienna – jako obiektywna miara rynkowa oznaczająca zdolność nabycia innych dóbr. Wartość użytkowa jest warunkiem wartości wymiennej, ale na nią nie wpływa. Sformułował trzy koncepcje wartości wymiennej: 1. O wartości wymiennej towaru decyduje nakład pracy niezbędny do jego wytworzenia. 2. Podstawą wartości wymiennej jest ilość pracy, którą można uzyskać w wymianie za swój towar. 3. O wartości wymiennej towaru decydują koszty produkcji, które ujął jako sumę wynagrodzeń czynników produkcji – pracy, kapitału, ziemi (suma płacy, zysku i renty).

David Ricardo (1772–1823)	Kontynuował badania na temat wartości użytkowej i wymiennej. Twierdził, że na wartość wymienną składają się dwa czynniki: rzadkość występowania dobra (dotyczy to dóbr występujących w niewielkich ilościach, np. dzieła sztuki, metale szlachetne), których cena zależy wyłącznie od popytu na te dobra, i ilość pracy potrzebnej do wytworzenia danego dobra (dotyczy dóbr, które można wyprodukować w większej ilości w zależności od potrzeb). Uważał, że wartość towarów jest wprost proporcjonalna do nakładu pracy i odwrotnie proporcjonalna do wydajności pracy. Odkrył i badał różnice pomiędzy wartością a wartością wymienną, przy czym wartość była przez niego identyfikowana z ceną naturalną, która pokrywa koszty produkcji. Z kolei ceny rynkowe są uzależnione od krótkookresowej równowagi między popytem a podażą i oscylują wokół wartości wymiennej.
Jean-Baptiste Say (1767–1832)	Odrzucił tezy Smitha i Ricarda o wartościotwórczej roli pracy, która według niego jest tylko jednym z czynników w procesie wytwarzania użyteczności. Wartość i cena dobra zależą od subiektywnych ocen użyteczności towaru, dokonanych przez nabywcę i sprzedawcę. Nie może być ona jednak niższa od kosztu wytworzenia. Każde dobro posiada zatem wartość użytkową rozumianą jako satysfakcja z konsumpcji. Rynkowa gra popytu i podaży odbywa się w granicach określonych użytecznością i kosztami produkcji.
Marksizm	
Karol Marks (1818–1883)	Rozróżniał materialną i społeczną istotę wartości, które tworzyły wartość użytkową i wartość wymienną dobra. Źródłem wartości była praca (prywatna i abstrakcyjna). Wprowadził pojęcie wartości dodatkowej będącej źródłem zysku dla właściciela kapitału. Można ją zatem uznać za zapłatę za kapitał wykorzystany w procesie wytwarzania.
Neoklasycyzm	
Carl Menger (1840–1921)	Rozwinął sposób określania wartości poprzez tzw. koncepcję krańcowej użyteczności, charakteryzującą wartość danego dobra z punktu widzenia rzadkości jego występowania.

Źródło: opracowanie na podstawie: S. Hońko, *Wycena w rachunkowości, znaczenie, podstawy, parametry i zasady*, Szczecin 2013, s. 15–32; M. Landreth, D.C. Colander, *Historia myśli ekonomicznej*, Warszawa 2005, s. 53–85; W. Stankiewicz, *Historia myśli ekonomicznej*, Warszawa 2000, s. 131; A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 1954, s. 39; R. Bartkowiak, *Historia myśli ekonomicznej*, Warszawa 2003, s. 51; M. Bochenek, *Ewolucja poglądów na temat wartości od starożytności do współczesności*, Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe UE w Katowicach 2016, nr 259; K. Fiedorowicz, J. Fiedorowicz, *Kształtowanie kategorii wartości ekonomicznej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach 2012, Administracja i Zarządzanie, nr 95, s. 147.

Jednym z istotnych pojęć definiowanych w literaturze z zakresu ekonomii jest wartość ekonomiczna, która jest często odnoszona do wartości wymiennej i definiowana jako kwota pieniężna, jaką inwestor jest gotowy zapłacić za oczekiwane, przyszłe przepływy środków pieniężnych związane z wykorzystaniem danego składnika majątku²³. W literaturze przedmiotu podkreśla się subiektywny charakter wartości ekonomicznej, definiując to pojęcie jako osąd przeprowadzony przez daną osobę w stosunku do poszczególnych szeroko rozumianych zasobów gospodarczych (np. rzeczy, środków i instrumentów finansowych, wiedzy, koncepcji zarządczych, rozwiązań metodycz-

²³ B. Nadolna, *Wpływ koncepcji wartości...*, s. 178.

nych, relacji z klientami) zaangażowanych w działalność gospodarczą co do ich możliwości generowania korzyści ekonomicznych²⁴.

Najogólniej rzecz ujmując, wartość w naukach ekonomicznych jest odzwierciedleniem pożądanych, cennych dla zainteresowanego cech wycenianego przedmiotu. Przyporządkowanie wartości poszczególnym obiektom jest określane mianem wyceny. Wycenę można zatem zdefiniować jako działanie polegające na przyporządkowaniu określonej wartości poszczególnym przedmiotom wyceny, takim jak: składniki majątkowe, kapitałowe oraz wynikowe²⁵. Jej celem jest ustalenie cen, jakie trzeba będzie zapłacić za określone towary, lub kwot potrzebnych do ich nabycia.

Przy wycenie kategorii ekonomicznej wykorzystuje się oceny wartości, dane historyczne, prognozy, szacunki. Uniwersalne podejścia do szacowania wartości oraz definicje najważniejszych kategorii wartości w tym wartości ekonomicznej zostały przedstawione w tabeli 8.

Tabela 8. Koncepcje szacowania wartości, w tym wartości ekonomicznej

Koncepcja wyceny	Istota koncepcji wyceny	Kategoria wyceny	Charakterystyka kategorii wyceny
Koncepcja kosztów zastąpienia – kosztowe teorie wyceny	Ilość wydanego pieniądza w celu uzyskania możliwości korzystania z funkcji spełnianych przez wyceniane dobro. Nie istnieje aktywny rynek.	Wartość odtworzeniowa	Nakłady związane z zastępowaniem posiadanych aktywów, głównie środków trwałych, identycznymi co do rodzaju środkami.
		Wartość zastąpienia	Nakłady, które należałoby ponieść w celu nabycia aktywów, które mogłyby spełniać funkcje aktywów będących obecnie w dyspozycji przedsiębiorstwa.
Koncepcja substytutu – rynkowe teorie wyceny	Porównuje się ustaloną wartość dobra z podobnym lub identycznym dobrem, które zostało wcześniej wycenione przy transakcji rynkowej.	Wartość rynkowa	Wartość składnika aktywów będącego przedmiotem obrotów na zorganizowanym lub niezorganizowanym rynku.
		Wartość likwidacyjna	Wpływy ze sprzedaży aktywów na istniejącym rynku po uwzględnieniu kosztów związanych z doprowadzeniem do transakcji sprzedaży. Wartość związana z decyzją o zlikwidowaniu części lub całości przedsiębiorstwa.
		Wartość rezydualna	Wartość rynkowa składnika aktywów ustalana na koniec jego ekonomicznego okresu użytkowania, pomniejszona o koszty demontażu i likwidacji.

²⁴ A. Karmańska, *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Warszawa 2009, s. 143.

²⁵ M. Remlein, *Inwestycje kapitałowe w polityce rachunkowości grupy kapitałowej*, Poznań 2008, s. 135–138.

Koncepcja przyszłych korzyści ekonomicznych – przychodowe teorie wyceny	Analiza zdolności dobra w zakresie wypracowywania korzyści ekonomicznych, oparta na prognozach wpływów i wydatków z uwzględnieniem ryzyka	Wartość ekonomiczna	Wartość wyrażająca zdolność aktywów do dostarczania ich posiadaczowi strumienia wolnych przepływów pieniężnych, ustalana przy założeniu, że wykorzystuje on aktywa w sposób najbardziej produktywny.
		Wartość bieżąca	Obecna wartość danej kwoty pieniężnej, której posiadanie lub wpływ wystąpi w przyszłości.
Koncepcja „alternatywności” transakcji – teorie wyceny godziwej	Wychodzi się z założenia, że każda wartość wiąże się z transakcją wymiany, co oznacza, że dla każdej strony transakcji istnieje alternatywna transakcja, różniąca się ryzykiem, stopą zwrotu	Wartość godziwa	Wartość sprawiedliwa, rzetelna. Wartość wyznaczona w trakcie swobodnych negocjacji między dysponującymi pełnym zakresem informacji stronami transakcji. Najbardziej wiarygodnym sposobem ustalania wartości godziwej jest jej wartość rynkowa, w sytuacji gdy na dany składnik aktywów istnieje aktywny rynek.

Źródło: A. Karmańska, *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Warszawa 2009, s. 151–153, za: B. Nadolna, *Wpływ koncepcji wartości na pomiar wartości ekonomicznej w rachunkowości*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego 2011, nr 625, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 32, s. 180.

W naukach o zarządzaniu występują również takie kategorie pojęciowe, jak: wartość produktu, wartość dla interesariuszy, wartość dla klienta, które mogą mieć istotne znaczenie w systemie ochrony zdrowia. Podejmowane decyzje w szpitalu powinny być bowiem podporządkowane zapewnieniu korzyści różnym zainteresowanym podmiotom funkcjonującym w jego otoczeniu (interesariuszom), a przede wszystkim pacjentom.

Pojęcie wartości dla klienta zostało wprowadzone do literatury z zakresu zarządzania przez P.F. Druckera i było rozumiane jako wartość wyznawana, ceniona, preferowana przez klientów, związana z ich satysfakcją²⁶. Obecnie jest ono jedną z najważniejszych współczesnych koncepcji zarządzania strategicznego. W literaturze przedmiotu występuje wiele definicji tego pojęcia, co wynika z jego subiektywnego charakteru. Przykładowo wartość dla klienta można zdefiniować jako nadwyżkę subiektywnie postrzeganych przez niego korzyści nad kosztami związanymi z nabywaniem i użytkowaniem danego produktu. Wartość ta stanowi dla klienta podstawę odczuwania satysfakcji w związku z nabyciem i korzystaniem z produktu²⁷. Z perspektywy pacjenta wartość ta może być rozumiana jako suma korzyści, jakich pacjent oczekuje od świadczenia zdrowotnego. Korzyści te mogą być:

²⁶ P.F. Drucker, *The practice of management*, New York 1954.

²⁷ M. Szymura-Tyc, *Wartość dla klienta w teorii wyboru zachowań konsumentów i marketingu*, [w:] *Wartość w naukach ekonomicznych*, red. H. Zadora, Gliwice 2004, s. 186–192.

- związane z określonymi cechami świadczenia, np. dostępność, jakość, bezpieczeństwo, efektywność zdrowotna;
- efektem właściwych relacji z personelem medycznym, np. jakość opieki;
- związane z pozytywnym postrzeganiem szpitala.

Wartość ta powstaje jako rezultat porównania tego, co pacjent otrzymał od szpitala, do poniesionych kosztów, np. kosztów finansowych, psychicznych, utraconego czasu i zdrowia. Wartość ta może mieć szczególne znaczenie dla zarządzania podmiotami leczniczymi finansowanymi ze środków publicznych, w których należy minimalizować wszystkie działania, które nie przynoszą wartości, a więc te, które zużywają jedynie zasoby (generują koszty), a nie przynoszą korzyści ekonomicznych. Działania takich klienci nie są bowiem skłonni finansować. Do działań zwiększających wartość dla pacjenta można zaliczyć czynności wykonywane w procesie leczenia w celu poprawy zdrowia pacjenta, takie jak: procedury medyczne, opieka lekarska i pielęgniarska na oddziale. Z kolei do działań niezwiększających tej wartości należą czynności wynikające z organizacji funkcjonowania szpitala, np. czynności administracyjne, magazynowanie.

Obiektywnym miernikiem wartości lub podstawą wyceny dóbr jest pieniądź, a nauką, która zajmuje się pieniężnym pomiarem zjawisk w ujęciu mikroekonomicznym, jest rachunkowość. Koncentruje się ona na pomiarze wartości zasobów ekonomicznych, które są wykorzystywane w działalności gospodarczej i ocenie zdolności tych zasobów do generowania korzyści ekonomicznych w postaci wpływów środków pieniężnych²⁸.

Wycena jest jednym z najtrudniejszych i najważniejszych obszarów rachunkowości. Dokonanie prawidłowej wyceny wpływa nie tylko na wartość składników majątku i źródeł ich finansowania, ale decyduje o poziomie ponoszonych kosztów i całkowitych dochodach jednostki. Ponadto wycena stanowi element procesu generowania informacji, dzięki której jest realizowana funkcja informacyjna rachunkowości.

Z punktu widzenia rachunkowości proces pomiaru powinien być dokonany w jednostkach pieniężnych, gdyż rachunkowość transakcyjna gromadzi i ewidencjonuje jedynie te informacje, które mogą być wyrażone w mierniku pieniężnym. Miernik pieniężny stwarza możliwość porównania zarówno poszczególnych kategorii ekonomicznych, jak i tych samych wielkości w różnych okresach.

Wycenę w rachunkowości można zdefiniować jako określenie ceny, czyli wyznaczenie stosunku pomiędzy jednostkami pieniężnymi waluty krajowej a jednostkami naturalnymi pojętych rzeczy i zjawisk gospodarczych²⁹. Warto dodać, że cena jest tutaj pieniężnym wyrażeniem wartości przedmiotu wyceny, a zatem wycena jest procesem po-

²⁸ B. Nadolna, *Wpływ koncepcji wartości...*, s. 169.

²⁹ J. Górski, *Metody poznawcze rachunkowości*, Warszawa 1975, s. 120.

legającym na przyporządkowaniu wartości wycenianym obiektom, takim jak aktywa, lub działań, takim jak produkcja³⁰. Inne definicje wyceny prezentowane w literaturze przedmiotu z zakresu rachunkowości przedstawia tabela 9.

Tabela 9. Definicje wyceny prezentowane w literaturze z zakresu rachunkowości

Autor	Definicja
M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska	przypisanie wielkości wyrażonych w mierniku pieniężnym zdarzeniu gospodarczym, poszczególnym kategoriom majątkowym i każdej innej informacji utrwalonej w księgach rachunkowych i w sprawozdaniach finansowych
S. Zadroga	ustalanie wartości ewidencyjnych oraz pozycji sprawozdań finansowych
A. Kamela-Sowińska	wyznaczenie stosunku między jednostkami pieniężnymi a jednostkami naturalnymi szeroko pojętych rzeczy lub zjawisk
MSSF	proces zmierzający do ustalenia kwot pieniężnych, w jakich składniki sprawozdania finansowego mają zostać ujęte w bilansie oraz w rachunku zysków i strat

Źródło: opracowanie na podstawie: S. Zadroga, *Wycena w rachunkowości*, [w:] *Encyklopedia rachunkowości*, red. M. Gmytrasiewicz, Warszawa 2005, s. 818; M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, *Rachunkowość finansowa*, Warszawa 2006, s. 32; MSSF, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2007*, t. 1, International Accounting Standards Board, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Londyn–Warszawa, s. 71; M. Remlein, *Polityka rachunkowości grupy kapitałowej w zakresie wyceny*, *Studia Oeconomica Posnaniensia* 2013, vol. 1, no. 8 (257), s. 49–50; A. Kamela-Sowińska, *Wycena przedsiębiorstw i ich mienia w warunkach inflacji*, Warszawa 1994, s. 24.

W niniejszej monografii problem wyceny świadczeń zdrowotnych będzie rozpatrywany zarówno z punktu widzenia płatnika, jak i szpitala. Wycena będzie zatem rozumiana nie tylko jako proces wyznaczania cen świadczeń zdrowotnych na poziomie centralnym systemu ochrony zdrowia, ale również jako proces określania kosztów świadczeń zdrowotnych na poziomie szpitala.

Ważną informację na temat wartości produktu zawiera jego cena, która jest kluczowym elementem oddziaływania na rynek. Z punktu widzenia rynku cenę można zdefiniować jako wyrażoną w pieniądzu wartość danego produktu (usługi) będącego przedmiotem transakcji rynkowej, zgodną z oczekiwaniami sprzedającego i kupującego, określaną najczęściej w ujęciu monetarnym³¹. Można ją też określić jako ilość pieniądza żadaną za produkt lub usługę albo sumę wartości, jakie konsument wymienia za posiadanie bądź użytkowanie produktu lub usługi³². Cena wyraża zatem wartość, jaką dany produkt daje klientowi w porównaniu z innymi produktami oferowanymi przez konkurentów, i pozwala ustalić przychody ze sprzedaży produktów.

³⁰ E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *Teoria rachunkowości*, Warszawa 2002, s. 488.

³¹ G. Karasiewicz, *Marketingowe strategie cen*, Kraków 1997, s. 16.

³² P. Kotler, G. Armstrong, J. Saunders, V. Wong, *Marketing. Podręcznik europejski*, Warszawa 2002, s. 742.

Na rynku usług zdrowotnych usługi medyczne są świadczone po określonej cenie, która z jednej strony powinna być uzasadniona potrzebami zdrowotnymi pacjenta i zaakceptowana przez płatnika, a z drugiej powinna umożliwić pozyskanie niezbędnych środków finansowych na działalność statutową szpitali i innych podmiotów leczniczych. Zarówno kadry zarządzające szpitalem, jak i płatnikowi powinno zależeć na tym, aby skalkulowana cena zapewniała świadczenie usług zdrowotnych na wysokim poziomie uzasadnionym stanem zdrowia pacjentów.

Dlatego wydaje się, że kształtowanie cen usług medycznych powinno być istotnym obszarem decyzyjnym, zarówno ze strony szpitali, jak i ze strony płatnika, lub najlepiej innego niezależnego organu. Taką rolę aktualnie pełni Agencja Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji (AOTMiT). Sytuacja, w której jedna instytucja jednocześnie wycenia usługi i za nie płaci, nie jest bowiem korzystna. Płatnik powinien koncentrować się raczej na przestrzeganiu i kontroli standardów leczenia i kosztów, a nie na wyznaczaniu cen świadczeń.

Poziom zasilania finansowego szpitali zależy od liczby i ceny realizowanych świadczeń zdrowotnych. W szpitalach finansowanych ze środków publicznych górny poziom cen powinien być określony przez możliwości finansowe płatników, a dolny – przez poziom kosztów własnych. Problem w tym, że szpital publiczny jest zobowiązany do świadczenia wszystkich usług, nawet tych nierentownych. Do najważniejszych elementów wpływających na cenę usługi medycznej można zaliczyć³³:

- koszty świadczonych usług – cena powinna pokrywać koszty szpitala;
- oferowane na rynku ceny usług medycznych, które nie powinny odbiegać od cen konkurentów i być akceptowana przez płatnika;
- przewidywaną wielkość popytu na oferowane usługi medyczne, preferencje i potrzeby zdrowotne społeczeństwa;
- wartość usługi dla pacjenta – cena powinna odzwierciedlać jakość usługi oraz być uzasadniona stanem zdrowia pacjenta;
- wielkość środków finansowych przeznaczonych na opiekę zdrowotną;
- dobór jednostek rozliczeniowych i metod ustalania cen na świadczenia medyczne.

Przy ustalaniu zasad i celów polityki cenowej należy zatem zwrócić uwagę na to, aby cena pokrywała koszty, nie odbiegała od cen konkurencji, była akceptowana przez płatnika, odzwierciedlała jakość usług oraz była uzasadniona stanem zdrowia pacjenta³⁴.

³³ M. Hass-Symotiuik, T. Jarząbek, D. Skrzypska, *Zasady kontraktowania świadczeń przez płatników*, [w:] *Finanse i rachunkowość sektora publicznego*, materiały z ogólnopolskiej konferencji naukowej, Poznań, 30 maja – 1 czerwca 2001 r., Poznań 2001, s. 57; A. Styś, *Marketing usług*, Warszawa 2005, za: J. Kogut, *Cena jako element rynku usług zdrowotnych*, [w:] *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, red. T. Kiziukiewicz, Szczecin 2006.

³⁴ D. Skrzypska, *Koszty jako baza ustalania cen na świadczenia medyczne*, [w:] *Rachunek kosztów usług medycznych i zarządzanie funduszami w ochronie zdrowia*, materiały na ogólnopolską konferencję naukową, Szczecin 2000, s. 195.