

mr.sc. Jagoda Osmančević

Ekonomski fakultet, Univerzitet u Bihaću, BiH
osmancevic4@gmail.com

izv.prof.dr.sc. Ivana Dražić Lutilsky

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Zagrebu, RH
idrazic@efzg.hr

MODEL IZRAČUNA CIJENE KOŠTANJA MEDICINSKIH USLUGA U RAČUNOVODSTVU AKTIVNOSTI¹

Pregledni rad

Sažetak

Ovaj rad ima za cilj definiranje modela izračuna cijene koštanja medicinskih usluga u računovodstvu aktivnosti, uzimajući u obzir činjenicu da se upravljanje troškovima može iskazati kroz dva pravca: težnja ka kontinuiranom smanjenju i težnja ka kontroli (preispitivanju) troškova. Model se temelji na primarnoj razini, točnije na razini Doma zdravlja u Bosni i Hercegovini i razmatra uslugu prvog općeg liječničkog pregleda u ordinaciji. Upravljanje troškovima nije nekritično "rezanje" (snižavanje) svih troškova "bez kojih se može". Zdravstvene ustanove u nerazvijenim zemljama širom svijeta primjenjuju tradicionalni sustav obračuna troškova koji jednoobrazno raspoređuje troškove na nosioce (medicinske usluge), što ima za posljedicu podcjenjivanje i precjenjivanje cijene koštanja pojedinih usluga. Iste, ostvaruju gubitke od poslovnih aktivnosti koji su posljedica nemogućnosti identifikacije stvarnog troška pruženih usluga, nemogućnosti eliminacije meditacijskih usluga i aktivnosti, nemogućnosti praćenja efikasnosti obavljanja aktivnosti niti kvaliteta obavljenih aktivnosti. Upravljanje troškovima bazirano na aktivnostima usmjereno je na pružanje informacija menadžmentu zdravstvene ustanove za optimalno poslovno odlučivanje, vezano za povećanje uspješnosti poslovanja, kroz pružanje odgovora na dva ključna pitanja: "Kako se formira cijena medicinskih usluga?" i "Zašto medicinske usluge koštaju toliko?" Istraživanja vezana za ovaj rad pokazala su da bi implementacija računovodstva aktivnosti u zdravstvenim ustanovama pozitivno utjecala na povećanje uspješnosti poslovanja istih jer omogućuje kombinaciju aspekta kontrole troškova i aspekta podrške odlučivanju. Aspekt kontrole troškova zahtijeva kontinuirano razmatranje aspekta koristi i troška, dok aspekt podrške odlučivanju omogućuje identificiranje aktivnosti koje ne dodaju vrijednost (engl. non-value added

¹ Ovaj rad je financirala Hrvatska zaklada za znanost projektom br. 8509 Accounting and financial reporting reform as a means for strengthening the development of efficient public sector financial management in Croatia.

activities), te njihovu eliminaciju u cilju povećanja uspješnosti. Ista su dokazala da računovodstvo aktivnosti osigurava kvalitetne informacije o stvarnim troškovima pojedinih medicinskih usluga na bazi eliminacije aktivnosti koje ne dodaju vrijednost toj usluzi.

Ključne riječi: *cijena koštanja medicinskih usluga, računovodstvo aktivnosti, podcjenjivanje i precjenjivanje troškova, upravljanje cijenom koštanja, tj. troškovima*

JEL: M40

1. UVOD

Zdravstvene ustanove su poslovni sustavi koji pružaju raznorazne medicinske usluge u cilju poboljšanja i osiguranja kvaliteta života i života korisnika usluga, okarakterizirane kompleksnošću i relativnom diverzificiranošću kako poslovanja tako i usluga koje pružaju te troškova koje prouzrokuju, a koje, između ostalog, obilježava i sljedeće: neke usluge su vrlo komplicirane, dok su druge vrlo jednostavne (operacija moždanih izljeva naspram operacije odstranjenja bradavica), neke se usluge pružaju u velikim serijama, a neke u malim (KKS – kompletna krvna slika naspram IgE – utvrđivanje razine imunoglobulina E u krvi), rast i razvoj konkurentnog okruženja (pojava privatnih i drugih, javnih zdravstvenih ustanova kako u nacionalnim granicama, tako i van njih), visoki indirektni troškovi, zahtjev za primjenom visokog stepena informacione tehnologije itd. Naime, da bi menadžment zdravstvene ustanove mogao donositi ispravne poslovne odluke usmjerene ka vremenskoj neograničenosti poslovanja iste, on mora kontinuirano na raspolaganju imati pravovremene, kvalitetne i istinite informacije.

Tradicionalni sustavi rasporeda troškova na nositelje, temeljem baza kao što su: direktni sati rada, strojni sati ili prihod nisu relevantni za vrednovanje medicinskih usluga, jer resursi koje zahtijevaju te usluge nisu uvijek proporcionalni obimu pruženih usluga. Raspoređivanje troškova jednoobrazno na sve nositelje ima za posljedicu podcjenjivanje i precjenjivanje cijene koštanja pojedinih usluga što negativno utječe na uspješnost poslovanja zdravstvenih ustanova. Uzimajući u obzir naprijed navedeno te činjenicu da tržišna ekonomija, poput „majke prirode“ nema u svojoj DNK ugrađenu „dozu suosjećanja i milosrđa“ prema slabijim, tj. neuspješnim, zdravstvene ustanove koje žele opstati u takvim uslovima poslovanja morat će se međusobno boriti da budu uspješne na bazi upravljanja troškovima, ni u kom slučaju ne umanjujući kvalitetu poslovanja. S obzirom na to da danas imamo pojavu eksplozije privatnih zdravstvenih ustanova, te da određene medicinske usluge mogu pružati samo javne zdravstvene ustanove u skladu sa zakonskom regulativom koja regulira poslovnu djelatnost i privatnih i javnih

zdravstvenih ustanova, javljaju se dva ključna konkurentna polja među zdravstvenim ustanovama, i to: konkurencija između javnih i privatnih zdravstvenih ustanova u nacionalnoj ekonomiji i konkurencija između javnih zdravstvenih ustanova između nacionalnih ekonomija.

Vremenom će samo najjači, najbolji i najsnažniji opstati. Kako bi zdravstvene ustanove opstale, one svoju neograničenost poslovanja ne mogu temeljiti na povećanju prodajne cijene, već samo na smanjenju i preispitivanju, tj. upravljanju troškovima. Bitno je naglasiti da se smanjenje troškova ne smije raditi na uštrb kvaliteta pružanja medicinskih usluga.

Dakle, zdravstvene ustanove se moraju boriti za tržište na način da pružaju maksimalan kvalitet uz minimalne troškove, s obzirom na to da je visina prihoda od pružanja medicinskih usluga konstanta u javnim zdravstvenim ustanovama. Nadalje, zdravstvene ustanove kod upravljanja troškovima imaju još jedan izbor: biti prosječne ili biti lider u okruženju. Kako bi postale lideri, one moraju razumjeti, opredijeliti se, implementirati i održavati računovodstvo aktivnosti (engl. Activity accounting). Ono pruža mnoštvo financijskih i nefinancijskih informacija menadžmentu zdravstvene ustanove za kvalitetno upravljanje troškovima zdravstvene ustanove što omogućuje eliminaciju meditacijskih aktivnosti i procesa, kontrolu vremena provođenja aktivnosti i procesa, povećanje efikasnosti i produktivnosti.

Naime, tradicionalni računovodstveni sustavi u zdravstvenim ustanovama su strukturalno orijentirani i procesni pogled u potpunosti nedostaje zbog toga što se više dotiču organizacijske sheme od stvarnog poslovnog procesa. Procesni pogled obuhvata sagledavanje troškova poslovnog procesa u zdravstvenoj ustanovi, kao poslovnom sustavu, što menadžmentu obezbjeđuje primarno nefinancijske informacije na osnovu kojih je moguće unaprijediti poslovni proces putem npr. smanjenja troškova, reinženjeringa procesa, eliminiranja slabosti usporedbom s najboljim zdravstvenim ustanovama. Dakle, tradicionalni računovodstveni sustavi pružaju primarno financijske informacije. Rezultat toga je da niko ne može pitati: „Što treba učiniti?“, jer je proces nepoznat. Jedino pitanje na koje tradicionalni računovodstveni sustav može dati odgovor je: „Što ono imamo na raspolaganju za obavljanje posla?“ Odgovor je veoma često površan i nepouzdan zbog ključnog nedostatka tradicionalnih sustava koji se ispoljava u jednoobraznosti rasporeda indirektnih troškova proizvodnje (pružanja) učinaka na medicinske usluge kao nosioce troškova. Istina, ovaj problem se nastoji riješiti teorijski, uvođenjem više ključeva za raspored indirektnih troškova na nositelje. Međutim, u praksi je to često preskupo za provođenje, zbog toga što trošak kreiranja takvih informacija prevazilazi koristi kreiranja istih.

Posljedica neuvođenja više ključeva za raspored indirektnih troškova na nositelje u praksi dovodi do toga da su informacije proizišle iz pojednostavljenoga (manji broj ključeva za raspored indirektnih troškova na nositelje) tradicionalnog računovodstvenog sustava irelevantne i nerijetko štetne za donošenje menadžerskih odluka. Kao rješenje problema jednoobraznosti javlja se tzv. računovodstvo aktivnosti. Ono predstavlja metodologiju koja mjeri troškove i performanse aktivnosti, resursa, kao i nosioca troškova. Računovodstvo aktivnosti je temeljno usmjereno na aktivnosti.

Aktivnosti predstavljaju svaku ponovljenu akciju ili kretanje ili redoslijed poslova, odgovarajuću kombinaciju ljudi, tehnologija, sirovina, metoda i sredine nužne za pružanje medicinske usluge, odnosno zajednicu specifičnih poslova sličnih po prirodi vezanih pružanje medicinskih usluga. U situaciji kada postoje troškovi aktivnosti koji se ne mogu alocirati samo na određenu uslugu, jer se ne odnose samo na nju, već služe većem broju usluga, tada se oni raspoređuju korištenjem uzročnika troškova aktivnosti na bazi troškovne hijerarhije. Računovodstvo aktivnosti koristi i financijske i nefinancijske varijable kao bazu za alokaciju troškova. Dodjela troškova u računovodstvu aktivnosti javlja se uglavnom u dvije faze: od resursa ka aktivnostima djelatnosti (prva faza), a zatim od aktivnosti djelatnosti ka nositeljima troškova, proizvodima i uslugama (druga faza). Dakle, sustav obračuna troškova po aktivnostima, kao suvremeni način upravljanja troškovima, u sklopu računovodstva aktivnosti, pruža odgovor na pitanje: Zašto trošak nastaje? – raščlanjivanjem poslovnih procesa na aktivnosti, polazeći od toga da aktivnosti konzumiraju inpute (resurse), a outputi (proizvodi i usluge) konzumiraju aktivnosti.

Prednosti od uvođenja i primjene sustava obračuna troškova po aktivnostima općenito se ogledaju prvenstveno u korisnosti od detaljnih informacija i dodjeli općih (indirektnih) troškova jedinicama koje zaista generiraju troškove (točnost). Istraživanje je pokazalo da računovodstvo aktivnosti osim toga što prevazilazi osnovni problem tradicionalnih sustava iskazan u jednoobraznosti rasporeda troškova na nositelje, pruža menadžmentu zdravstvene ustanove i druge detaljnije financijske i nefinancijske informacije (informacije o efikasnosti aktivnosti, vremenu potrebnom da se aktivnost obavi ili pak o kvalitetu aktivnosti), u odnosu na tradicionalne sustave upravljanja troškovima, na osnovu kojih je moguće efikasnije planirati i kontrolirati troškove, što se u konačnici ispoljava kroz povećanje uspješnosti poslovanja. Računovodstvo aktivnosti je istovremeno i filozofija upravljanja, menadžment baziran na aktivnostima. Naime, dok se računovodstvo aktivnosti usredotočuje na dodjeljivanje resursa aktivnostima i aktivnosti troškovnim objektima, menadžment baziran na aktivnostima razgrađuje model poslovnog procesa u aktivnosti, a zatim na mjere uspjeha.

Upravljanje bazirano na aktivnostima predstavlja sub-disciplinu izdvojenu iz upravljanja troškovima fokusiranu na upravljanje aktivnostima kao izvorom unaprjeđenja vrijednosti dobivene od kupca (korisnika medicinskih usluga) i dobiti postignute od osiguranja te vrijednosti. Informacije koje pruža integrirani sustav računovodstva aktivnosti i menadžmenta aktivnosti mogu se primijeniti u različitim oblastima odlučivanja i dijagnosticiranja, neovisno od toga da li se radi o operativnim ili pak strateškim odlukama. Prednosti su višestruke. U literaturi nekad navođena ograničenja uvođenja i primjene integriranog sustava računovodstva aktivnosti i menadžmenta aktivnosti poput visokih troškova intervjuiranja i ispitivanja ljudi za primjenu računovodstva aktivnosti i menadžmenta aktivnosti, teškoća u održavanju i osuvremenjivanju sustava, te izjave da se koristi od uvođenja sustava mogu se vidjeti tek za nekoliko godina, danas više nisu opravdana zbog prihvatljive razine razvoja informatike, kibernetike i informacionih tehnologija, koji naprijed navedena ograničenja svode na minimalnu razinu.

2. TRADICIONALNI VS. SUVREMENI RAČUNOVODSTVENI SUSTAVI

Sveobuhvatni procesi restrukturiranja i modernizacije zdravstvenih ustanova, kao poslovnih sustava, radikalno mijenjaju strukturu troškova, tradicionalne metode i sustavi raspoređivanja i obračuna troškova gube efikasnost i smisao u planiranju i kontroli troškova, a nositelji poslovnih odluka nemaju kvalitetnih (relevantnih) informacija za donošenje važnih poslovnih odluka.

Globalna konkurencija iskazana u ponudi medicinskih usluga prilagođenih pojedinačnom potrošaču, tj. korisniku medicinskih usluga ili grupi potrošača uz istovremene zahtjeve potrošača za takvom diferencijacijom usluga, doveli su do toga da se struktura troškova takvih usluga drastično promijenila i usložila u odnosu na iste takve generičke usluge. Međutim, to nije sve. Zdravstvene ustanove na strani ponude, nastojeći osigurati maksimalnu satisfakciju potrošača, svakodnevno na tržište ponude izbacuju nove, do tog trenutka nepoznate usluge, a čiji je cilj da zadovolje do tada nezadovoljene, individualne potrebe potrošača. Ovdje se radi o kompleksnim i diferenciranim uslugama, čije pružanje iziskuje značajne i visoko diferencirane troškove znanja. Struktura ovih troškova pružanja usluga obuhvata vrlo malo direktnih troškova proizvodnje i jako puno indirektnih troškova proizvodnje.

Tradicionalni računovodstveni sustav kreiran u uslovima generičkog pružanja usluga veoma teško ispunjava svoje temeljne funkcije. On ne može da udovolji temeljnim zahtjevima i načelima računovodstva, poput: razumljivosti, važnosti, tj. relevantnosti informacija, pouzdanosti, usporedivosti, značajnosti, vjernog predočavanja ekonomskih transakcija i poslovnih događaja, prevage suštine nad

formom, neutralnosti, opreznosti, potpunosti, pravovremenosti, ravnoteži između troška i koristi te istinitoj i fer prezentaciji.

Tradicionalni računovodstveni sustavi pored toga što daju netočne i štetne informacije o cijeni koštanja učinaka nastale kao posljedica jednoobraznog rasporeda troškova, menadžmentu zdravstvene ustanove često daju i štetne informacije za kvalitetno donošenje poslovnih odluka vezane za: fokusiranje na pogrešno tržište, opsluživanje pogrešnih kupaca, dizajn preskupog proizvoda, skup dizajn procesa, skupu organizaciju poslovanja, pojavu da se troškovi povećavaju usprkos mjerama za smanjenje troškova, nekorektne odluke o dobavljaču i slično (Popić, 2007:65-70). Analizirajući izjave mnogih teoretičara, ali i praktičara menadžerskog, troškovnog i financijskog računovodstva, vezano za nedostatke i slabosti tradicionalnih računovodstvenih sustava, odnosno vezano za pitanje: „Zašto ih treba mijenjati?“, učinila nam se najprimjerenija sljedeća izjava jedne od četiri najveće računovodstveno-revizijske kuće u svjetskoj ekonomiji, kuće Ernst&Young još iz 1992. godine, koja glasi: „Ne bi smjeli voditi svoj biznis iz 1990-ih godina sa računovodstvenim sustavom iz 1940-ih godina.“

Današnje poslovno okruženje se dramatično razlikuje od onog koje je egzistiralo kada je većina tradicionalnih sustava upravljanja troškovima razvijena. Struktura troškova je promijenjena. Strateški ciljevi su promijenjeni. U biti, aspekt kvaliteta pokazao je da je ključ povećanja učinkovitosti (uključujući i troškovnu učinkovitost) u fokusu na poslovni proces i potrošače (Ernst&Young et. al., 1992:50). Razlika je u tome da se u tradicionalnom računovodstvu troškova, troškovi nagomilavaju i kontroliraju u ukupnom iznosu prema troškovnoj kategoriji za svaku organizacijsku jedinicu, dok su u računovodstvu aktivnosti, troškovi povezani s onim što organizacija radi (radnim jedinicama).

Računovodstvo aktivnosti je uspješno implementirano u većini razvijenih zemalja svijeta. Primjera radi, američki program „Medicare“ uveden je 1983. godine i to je bio prvi savezni program uvođenja prilagođavanja kompleksnostima zdravstvenih ustanova pomoću ABC (engl. activity based costing) modela financiranja medicinskih usluga. Sustav se koristio za kontrolu složenosti posla i rezultirao je dijagnostičko - terapijskim postupkom (DTP), klasifikacijskim sustavom koji olakšava grupiranje bolesnika na temelju individualnog liječenja bolesnika i nužnih troškova (Wiley, 2005). Od europskih zemalja istaknuti ćemo: Englesku, Njemačku, Francusku, Finsku i Irsku. Motivi uvođenja računovodstva aktivnosti u ovim zemljama bili su različiti. Na primjer, u Engleskoj, motiv je bio povećanje učinkovitosti poslovanja; dok je u Francuskoj (gdje privatne bolnice igraju važnu ulogu u obavljanju poslova i gdje nema problema s čekanja) naglasak je bio na povećanju transparentnosti i pravednosti u financiranju između javnih i privatnih pružatelja usluga te pružanje kvalitetnih usluga. U Njemačkoj, motiv uvođenja

računovodstva aktivnosti se krio u povećanju učinkovitosti, povećanju kvaliteta usluga, povećanju transparentnosti financiranja zdravstvenih ustanova i slično. (Dražić Lutilsky, Osmančević, 2015). U Irskoj, motiv za implementaciju sustava računovodstva aktivnosti se ogledao u koristi za prilagodbu bolničkih proračuna na složenost poslova te postizanje uspjeha (McDaid et. al., 2009; Brick et al., 2010). U Finskoj, motiv za implementaciju računovodstva aktivnosti se ogledao u koristi za određivanje cijena uglavnom za medicinske naplate, iako ove cijene mogu biti predmet naknadnih promjena kako bi se osigurala dodjela odgovarajućih sredstava bolnicama (Vuorenkoski et. al., 2008; Hakkinen, 2010).

S obzirom na to da su sada 2010-te godine, paradoksalno je da većina zdravstvenih ustanova u zemljama u razvoju uključujući i zdravstvene ustanove iz Bosne i Hercegovine i dalje primjenjuje informacije iz tradicionalnih računovodstvenih sustava za poslovno odlučivanje, i uopće ne razmatraju mogućnosti da ga inoviraju, a kamoli da ga mijenjaju, iako je na njihove ogromne nedostatke ukazivano javno još prije dvadeset godina.

2.1. Potreba za računovodstvom aktivnosti

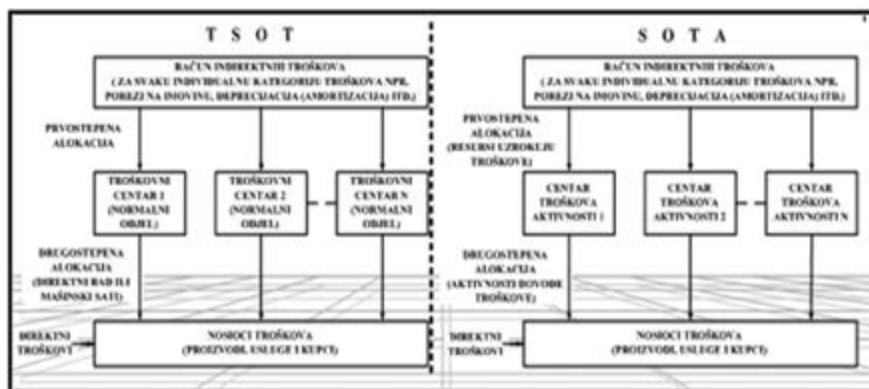
Značaj računovodstvene poslovne funkcije je izražen kroz vođenje evidencije o imovini, dugovima i kapitalu te rezultatima poslovanja poduzeća. Računovodstvo je djelatnost pripreme i pružanja informacija o svim poslovnim procesima i stanjima u zdravstvenoj ustanovi. Računovodstvena poslovna funkcija uključuje slijedeće poslove i zadatke: prikupljanje, kronološko i sadržajno sređivanje podataka temeljeno na dokumentaciji, a organizirano u okviru analitičkih evidencija, usklađeno s potrebama operativnih funkcija i zdravstvene ustanove u cjelini, evidencija cjelokupne imovine zdravstvene ustanove, evidencija promjena na imovini zdravstvene ustanove, evidencija rezultata poslovanja zdravstvene ustanove, priprema podataka za izradu računovodstvenih predračuna, osiguravanje relevantnih podataka za djelovanje računovodstvenog nadzora, izrada izvještaja o poslovanju, tj. izrada izvještaja o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja zdravstvene ustanove, kao i izvještaja o novčanim tokovima u zdravstvenoj ustanovi, prezentiranje relevantnih podataka o odstupanjima ostvarenog u odnosu na predviđeno ili standardno, kontiranje i salda-konta, materijalno knjigovodstvo, inventure, izrada interne dokumentacije te odnosi s financijskom službom te odnosi s ostalim službama u zdravstvenoj ustanovi.

Računovodstvo aktivnosti predstavlja metodologiju koja mjeri troškove i performanse aktivnosti, resursa, kao i nositelja troškova (Baker, 1998:2). Resursi su dodijeljeni aktivnostima, a aktivnosti, odnosno troškovi aktivnosti dodijeljeni su nositelji troškova na bazi njihove uzročne veze identificirane hijerarhijom troškova. Osnovni koncept na kojem se zasniva ovaj računovodstveni sustav jeste da

aktivnosti konzumiraju resurse kako bi proizveli output. Računovodstvo aktivnosti poput tradicionalnih računovodstvenih sustava obuhvata sustavnu cjelinu knjigovodstva, računovodstvenog planiranja, računovodstvenog nadzora, računovodstvene analize te informiranja.

Osnovna razlika između računovodstva aktivnosti i tradicionalnih računovodstvenih sustava je u tome što je računovodstvo aktivnosti temeljno usmjereno na aktivnosti. Proces dvostupajne alokacije kod tradicionalnih sustava obračuna troškova, u sklopu tradicionalnih računovodstvenih sustava te sustava obračuna troškova po aktivnostima, u sklopu računovodstva aktivnosti možemo prikazati slijedećom slikom 1.

Slika 1: Ilustracija dvostupanjskog alokacijskog procesa kod tradicionalnih sustava obračuna troškova (TSOT) i sustava obračuna troškova po aktivnostima (SOTA)



Izvor: Drury, C.: *Management & cost accounting*, 7th edition, South Western Cengage Learning EMEA, London, 2008., str. 224

Potencijalne prednosti korištenja sustava obračuna troškova po aktivnostima, nad tradicionalnim sustavom obračuna troškova u zdravstvenim ustanovama uključuju: više točne troškove usluga, bolju sposobnost razlikovanja profitabilnih od neprofitabilnih usluga i uslužnih linija, poboljšava procjenjivanje i ugovaranje strategija, poboljšava sposobnosti menadžmenta pri procesu odlučivanja, osigurava veću lakoću određivanja relevantnih troškova i redukciju troškova koji ne dodaju vrijednost (Baker, 1998:27).

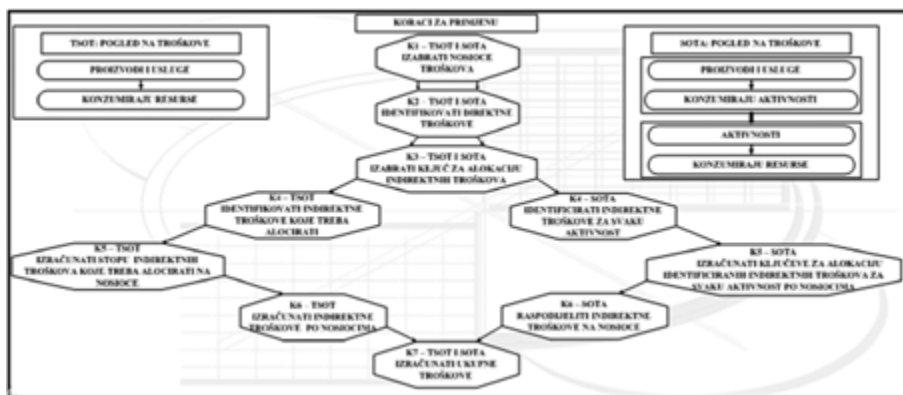
Sustav obračuna troškova po aktivnostima koristi i financijske i nefinancijske varijable kao bazu za alokaciju troškova. On ne predstavlja alternativni troškovni sustav koji zamjenjuje obračun troškova prema narudžbi ili procesni obračun, ili pak hibridni troškovni sustav. Umjesto toga, sustav obračuna troškova po aktivnostima je pristup koji razvija, nadograđuje tradicionalne sustave obračuna

troškova (Horngren i Foster, 1994:161). On ponovno utvrđuje iste podatke i dodaje operativne odnose za efikasniju podršku poslovnom odlučivanju.

2.2. Razlike među sustavima obračuna troškova

Različit pogled na troškove, kao i koraci za primjenu TSOT i SOTA mogu se prikazati na slijedeći način:

Slika 2: TSOT vs. SOTA: Pogled na troškove i koraci za primjenu



Izvor: (obradili autori)

Važna osobina obračuna po aktivnostima jeste da on naglašava različite razine aktivnosti identificiranjem uzročno-posljedičnih odnosa između troškova aktivnosti i nositelja troškova primjenom troškovne hijerarhije koja pravi razliku između troškova prema tome je li nositelj troška jedinica izlaza, grupa jedinica proizvoda ili sam proizvod (usluga). Navedenom doprinose dva osnovna pogleda (Baker, 1998:4) na računovodstvo aktivnosti, i to: pogled dodjele troškova i procesni pogled. Dodjela troškova u računovodstvu aktivnosti javlja se uglavnom u dvije faze: od resursa k aktivnostima djelatnosti (prva faza), a zatim od aktivnosti djelatnosti k nositeljima troškova, proizvodima i uslugama (druga faza). Procesno gledište pruža informacije o tome šta se događa ili šta se dogodilo.

Dakle, sustav obračuna troškova po aktivnostima, kao suvremeni način upravljanja troškovima, u sklopu računovodstva aktivnosti, pruža odgovor na pitanje: „Zašto trošak nastaje?“ – raščlanjivanjem poslovnih procesa na aktivnosti, polazeći od toga da aktivnosti konzumiraju inpute (resurse), a outputi (proizvodi i usluge) konzumiraju aktivnosti. Prednosti od uvođenja i primjene sustava obračuna troškova po aktivnostima općenito se ogledaju prvenstveno u korisnosti od detaljnih informacija i dodjeli općih (indirektnih) troškova jedinicama koje zaista generiraju troškove (točnost).

3. PRIJEDLOG MODELA IZRAČUNA CIJENE KOŠTANJA PRIMJENOM RAČUNOVODSTVA AKTIVNOSTI

Prevladavanje problema jednoobraznosti rasporeda troškova na medicinske usluge kao nositelje troškova, vezano je za alokaciju indirektnih troškova, odnosno za sekundarne aktivnosti djelatnosti pružanja zdravstvene zaštite na medicinske usluge. Pretpostavimo, radi lakšeg razumijevanja problematike, da u odjelu porodične medicine rade: liječnik, medicinska sestra (tehničar) te recepcionar. Administrativni radnik i radnik na održavanju opslužuju i druge odjele. Odjel pruža samo uslugu prvog općeg liječničkog pregleda sa ili bez laboratorijskih pretraga, koju tradicionalni sustav obračuna troškova promatra kao jednu uslugu (šifra 101001) sa cijenom koštanja (prodajnom cijenom) od 6,80 KM. Liječnik je dana xx.yy.20zz. godine, obavio 30 liječničkih pregleda, odnosno pružio 30 puta uslugu prvog općeg liječničkog pregleda: od čega 13 liječničkih pregleda bez izdavanja zahtjeva za laboratorijskim nalazima i 17 liječničkih pregleda sa zahtijevanim laboratorijskim pretragama.

Raspored indirektnih troškova putem tradicionalne kalkulacije cijene koštanja usluge sa ili bez laboratorijskih pretraga, pri čemu se indirektni troškovi recepcionara i medicinske sestre (tehničara) raspoređuju na nositelje temeljem sati direktnog rada, uz istovremenu komparaciju sa kalkulacijom cijene koštanja računovodstva aktivnosti, izgledalo bi ovako:

Tablica 1: Komparacija rezultata operativne djelatnosti po usluzi primjenom tradicionalnog sustava i računovodstva aktivnosti

	Tradicionalni sustav				Računovodstvo aktivnosti			
	101001 (13)		101001 + labor. nalaz (17)		101001 (13)		101001 + labor. nalaz (17)	
	Ukupno	Po usluzi	Ukupno	Po usluzi	Ukupno	Po usluzi	Ukupno	Po usluzi
Prihodi od prodaje	88,400	6,800	115,600	6,800	88,400	6,800	115,600	6,800
Troškovi prodaje								
Direktni troškovi								
Direktni rad	31,544	2,426	41,249	2,426	23,658	1,820	48,984	2,881
Direktni materijal	0,650	0,050	0,850	0,050	0,650	0,050	0,850	0,050
Ukupno direktni troškovi	32,194	2,476	42,099	2,476	24,308	1,870	49,834	2,931
Indirektni troškovi								
Recepcionar	18,295	1,407	23,925	1,407	33,160	2,551	52,335	3,079
Medicinska sestra	20,503	1,577	26,812	1,577	10,252	0,789	13,406	0,789
Održavanje	0,444	0,034	0,580	0,034	0,432	0,033	0,565	0,033
Administracija	7,334	0,564	9,590	0,564	7,334	0,564	9,591	0,564
Ukupno indirektni troškovi	46,576	3,583	60,907	3,583	51,178	3,937	75,897	4,465

Ukupni troškovi prodaje	78,770	6,059	103,007	6,059	75,486	5,807	125,730	7,396
Rezultat	9,630	0,741	12,593	0,741	12,914	0,993	-10,130	-0,596
Troškovi uprave i administr.	5,850	0,450	7,650	0,450	5,850	0,450	7,650	0,450
Rezultat operativne djelatn.	3,780	0,291	4,943	0,291	7,064	0,543	-17,780	-1,046

Izvor: (obradili autori)

Analiza tablice 1. ukazuje na to da tradicionalni sustav obračuna troškova pružanje ovih dviju usluga promatra jednoobrazno, kao identične usluge, neovisno od toga da li postoje ili ne laboratorijske usluge – to je opći prvi liječnički pregled koji po Tarifi zdravstvenih usluga donesenoj od strane Zavoda zdravstvenog osiguranja i reosiguranja F BiH 01.01.2008. godine, nosi 10 bodova. Ti bodovi se množe s novčanom vrijednosti boda te se na taj način dobije „prodajna cijena“ tih usluga – koja bi u biti trebala biti i maksimalni iznos troškova pružanja tih usluga. Pored Tarife, razvijene su i tzv. norme rada. Tako liječnik (direktni rad) ima dnevnu normu od 30 pacijenata. Trošak direktnog rada po jednoj od ovih usluga, obzirom da se tretiraju jednoobrazno utvrđen je po sljedećem obrascu:

$$TROŠAK\ DIREKT.\ RADA\ PO\ USLUZI\ U\ KM = \frac{BRUTO\ MJES.\ PLATA\ U\ KM}{BROJ\ RADNIH\ DANA \times DNEVNA\ NORMA\ USLUGA}$$

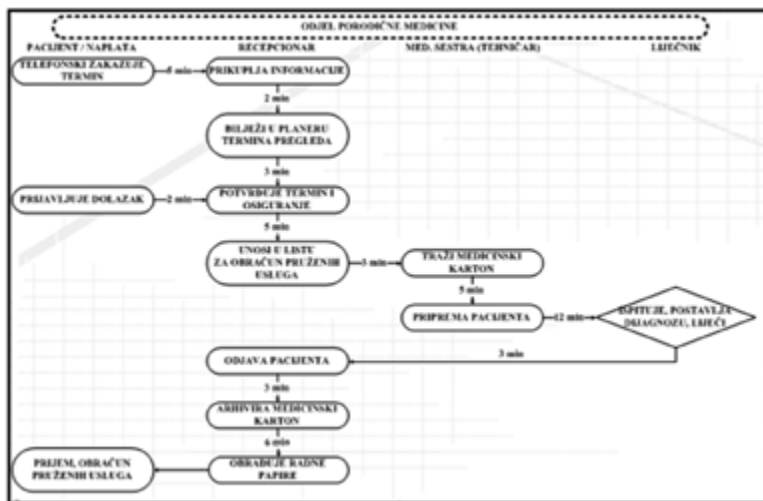
Primijenjeno, izračun je sljedeći:

$$2.426\ KM/USLUZI = \frac{1.601.449\ KM}{22 \times 30}$$

Po istom obrascu, a prema normativima koji se odnose na njih utvrđene se visine ostalih troškova.

Kako bi smo mogli primijeniti računovodstvo aktivnosti, prvo moramo mapirati aktivnosti pružanja medicinske usluge: šifra 101001, u slučaju pružanja ove usluge „bez“ i „sa“ dodatnim medicinskim uslugama (laboratorijskim pretragama), a potom sačiniti kalkulacije cijene koštanja iste, pod istim uvjetima. Mapiranje aktivnosti pružanja medicinske usluge: šifra: 101001 – liječnički pregled u ordinaciji – prvi prikazuje slika 2.

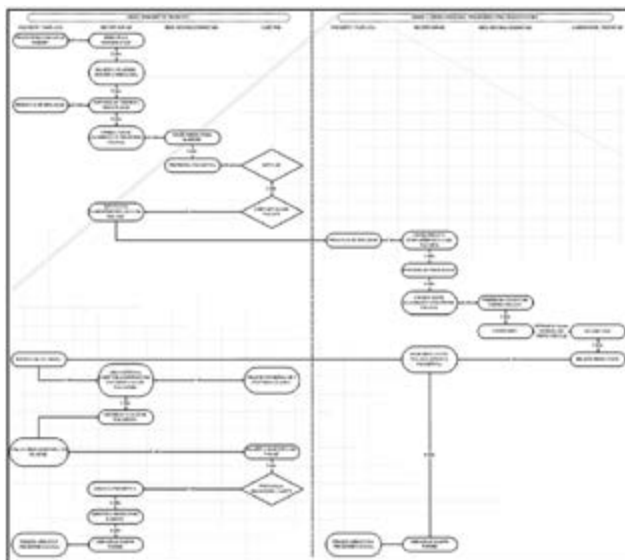
Slika 3: Mapiranje aktivnosti općeg prvog liječničkog pregleda, šifra: 101001



Izvor: (obradili autori)

Mapiranje aktivnosti pružanja medicinske usluge općeg liječničkog pregleda sa uključenim laboratorijskim pretragama (primarne aktivnosti odjela za laboratorijsko-mikrobiološku dijagnostiku) obavljenim i prezentiranim liječniku isti dan prikazuje slika 4.

Slika 4: Mapiranje aktivnosti općeg prvog liječničkog pregleda s uključenim laboratorijskim pretragama, šifra: 101001



Izvor: (obradili autori)

Postavlja se pitanje: „Zašto mapirati aktivnosti?“ Naime, sudionici u procesu pružanja medicinske usluge, kao skupa aktivnosti su ključni akteri troška. Pri tom pod sudionicima se ne podrazumijeva samo radna snaga, nego i predmeti i sredstva za rad. Nakon što odredimo sudionike u nastanku troška nužno je definirati vrijeme trajanja pojedinih aktivnosti. Vrijeme nam je ključni čimbenik za raspored troška na nositelje. Trajanje aktivnosti određuje visinu troškova po usluzi. Trošak direktnog materijala je statičan. Naime, neovisno od toga da li se radi o kalkulaciji tradicionalnog sustava obračuna troškova ili računovodstva aktivnosti, o općem prvom liječničkom pregledu bez ili sa laboratorijskim pretragama, liječnik će upotrijebiti, primjera radi, jednu spatulu da vidi da li je grlo upaljeno ili ne, a nabavna vrijednost te spatule je već definirana njenom kupovinom. Sudionici u procesu pružanja medicinske usluge, kao skupa aktivnosti, utvrđuju se promatranjem, ispitivanjem i u konačnici bilježenjem. Također, vrijeme trajanja aktivnosti utvrđuje se promatranjem, mjerenjem i bilježenjem vremena trajanja aktivnosti. Najveći dio posla predstavlja objektivno utvrđivanje intervala vremena trajanja aktivnosti. Nakon što se utvrdi taj interval, kalkulacija predstavlja najlakši dio posla.

Analizirajući naredne dvije tablice, odnosno kalkulacije, vidimo da cijena koštanja medicinske usluge prvog općeg liječničkog pregleda, šifra 101001 iznosi 5,80 KM, dok cijena koštanja iste te usluge ukoliko je potrebno napraviti dodatno i laboratorijske pretrage kako bi se postavila ispravna dijagnoza košta 7,39 KM. Do odstupanja u cijeni koštanja od 1,59 KM dovode dodatne aktivnosti u procesu što se vidi komparacijom slika 3. i 4. Prilikom razmatranja odstupanja u cijeni koštanja, ne smijemo zaboraviti da su laboratorijske usluge, druge, dodatne, nove usluge koje imaju svoju neovisnu vrijednost (cijenu koštanja – prodajnu vrijednost), ovisno od tipa pretrage, te da njihova vrijednost ne ulazi u cijenu koštanja ove usluge, iz razloga što je to usluga drugog odjela, čija cijena koštanja apsorbira troškove tog drugog odjela, odjela laboratorijsko-mikrobiološke dijagnostike. Izvođenje laboratorijskih pretraga donosi prihod i stvara direktni rashod samo u odjelu laboratorijsko-mikrobiološke dijagnostike. Dakle, u oba slučaja radi se o jednoj te istoj usluzi, općem prvom liječničkom pregledu.

Tablica 2: Obračun cijene koštanja medicinske usluge prvog liječničkog pregleda, šifra 101001 primjenom računovodstva aktivnosti – odjel porodične medicine – period do 01.01.2011. godine

aktivnost	hijerarhija	uzročnici troškova	raspoređivanje direktnih troškova i alokacija indirektnih troškova		ukupno trošak u km
direktni troškovi					
direktni rad (liječnik)	✓ ispitivanje, ✓ postavljanje dijagnoze, ✓ liječenje	aktivnosti na razini usluge	pregled pacijenta	raspoređivanje troškova	količina za raspored
				0,15165 km / min rada	12 min
direktni materijal				-	0,05000
			ukupno direktni troškovi		
indirektni troškovi					
Pacijent	telefonski zakazuje termin		ključ za alokaciju		količina za alokaciju
Recepcionar	prikuplja informacije	aktivnosti održavanja neprekidnosti pružanja usluga	0,43979 km / pozivu pacijenta	1 poziv pacijenta	0,43979
	bilježi u planeru termina pregleda		0,17592 km / zakazanom pregledu	1 zakazani pregled	0,17592
Pacijent	prijava dolaska				
Recepcionar	potvrđuje termin pregleda	broj prijavljenih dolazaka	0,26388 km / prijavljenom dolasku	1 prijavljeni dolazak	0,26388
	potvrđuje osiguranje	kontrola zdravstvenog osiguranja	0,17592 km / kontroli zdravstvenog osiguranja	1 kontrola zdravstvenog osiguranja	0,17592
	unosi u listu za obračun pruženih usluga	broj prijavljenih dolazaka s potvrđenim pružanja usluga	0,43979 km / prijavljenom dolasku s potvrđenim zdravstvenim osiguranjem	1 prijavljeni dolazak s potvrđenim zdravstvenim osiguranjem	0,43979

med. sestra (tehničar)	traži medicinski karton	aktivnosti održavanja neprekidnosti pružanja usluga	broj pacijenata za pregled	0,29572 km / pacijentu za pregled	1 pacijent za pregled	0,29572
	priprema pacijenta		broj pripremljenih pacijenata za pregled	0,49287 km / pripremljenom pacijentu za pregled	1 pripremljeni pacijent za pregled	0,49287
Recepcionar	odjava pacijenta	aktivnosti održavanja neprekidnosti pružanja usluga	broj pregledanih pacijenata	0,26388 km / pregledanom pacijentu	1 pregledani pacijent	0,26388
	arhiviranje medicinskog kartona		broj završenih pregleda	0,26388 km / završenom pregledu	1 završeni pregled	0,26388
	obrada radnih papira		broj pruženih usluga	0,52775 km / pruženoj usluzi	1 pružena usluga	0,52775
Administracija	obračun pruženih usluga	aktivnosti održavanja neprekidnosti poslovanja	broj obračuna	0,56415 km / obračunu pružene usluge	1 obračun pružene usluge	0,56415
Održavanje	čišćenje prostorija	aktivnosti održavanja neprekidnosti pružanja usluga	korišteni prostor	0,00109 km / m ² korištenog prostora	20 m ² korištenog prostora	0,02184
	održavanje opreme		korištenje opreme	0,01138 km / korištenoj opremi	1 korištenje opreme	0,01138
ukupno indirektni troškovi						3,93675
ukupni troškovi						5,80658

Izvor: (obradili autori)

Tablica 3: Obračun cijene koštanja medicinske usluge prvog liječničkog pregleda sa uključenim laboratorijskim pretragama, šifra 101001 primjenom računovodstva aktivnosti – odjel porodične medicine – period do 01.01.2011. godine

aktivnost	hijerarhija	uzročnici troškova	raspoređivanje direktnih troškova i alokacija indirektnih troškova		ukupno trošak u km
direktni troškovi					
direktni rad (liječnik)	✓ ispitivanje ✓ z a h t i j e v a laboratorijske pretrage ✓ prijem informacije i potvrda ulaska ✓ bilježi u karton lab. rezultate pretraga ✓ p o s t a v l j a dijagnozu, liječi	aktivnosti na razini usluge	pregled pacijenta	raspoređivanje troškova	količina za raspored
				0,15165 km / min rada	10 min
				0,15165 km / min rada	2 min
				0,15165 km / min rada	1 min
				0,15165 km / min rada	3 min
direktni materijal				0,15165 km / min rada	3 min
					0,51652
					0,30330
					0,15165
					0,45496
					0,45496
					0,05000
					2,93140
indirektni troškovi					
pacijent	telefonski zakazuje termin			ključ za alokaciju	količina za alokaciju
receptionar	prikuplja informacije	aktivnosti održavanja	broj poziva	0,43979 km / pozivu pacijenta	1 poziv pacijenta
	bilježi u planeru termina pregleda	neprekidnosti pružanja usluga	broj zakazanih pregleda	0,17592 km / zakazanom pregledu	1 zakazani pregled
pacijent	prijava dolaska				0,17592

recepcionar	potvrđuje termin pregleda	aktivnosti održavanja neprekidnosti pružanja usluga	broj prijavljenih dolazaka	0,26388 km / prijavljenom dolasku	1 prijavljeni dolazak	0,26388
	potvrđuje osiguranje		kontrola zdravstvenog osiguranja	0,17592 km / kontroli zdravstvenog osiguranja	1 kontrola zdravstvenog osiguranja	0,17592
	unosi u listu za obračun pruženih usluga		broj prijavljenih dolazaka s potvrđenim zdravstvenim osiguranjem	0,43979 km / prijavljenom dolasku s potvrđenim zdravstvenim osiguranjem	1 prijavljeni dolazak s potvrđenim zdravstvenim osiguranjem	0,43979
med. sestra (tehničar)	traži medicinski karton	aktivnosti održavanja neprekidnosti pružanja usluga	broj pacijenata za pregled	0,29572 km / pacijentu za pregled	1 pacijent za pregled	0,29572
	priprema pacijenta		broj pripremljenih pacijenata za pregled	0,49287 km / pripremljenom pacijentu za pregled	1 pripremljeni pacijent za pregled	0,49287
recepcionar	ispunjava narudžbenicu za laboratorijske nalaze	aktivnosti održavanja neprekidnosti pružanja usluga	broj pacijenata upućenih na laboratorijske pretrage	0,26388 km / narudžbenici za laboratorijske pretrage	1 narudžbenica za laboratorijske pretrage	0,26388
pacijent	odlazi u laborator. - mikrobiološki odjel					
					
recepcionar	prijavljuje povratak na odjel por. medicine	aktivnosti održavanja neprekidnosti pružanja usluga	broj prijavljenih dolazaka s urađenim lab. nalazima	0,08796 km / prijavljenom dolasku s urađenim laboratorijskim nalazima	1 prijavljeni dolazak s laboratorijskim nalazima	0,08796
	prijem informacije o povratku pacijenta na odjel s urađenim lab. nalazima		broj prijavljenih dolazaka s urađenim lab. nalazima	0,08796 km / prijavljenom dolasku s urađenim laboratorijskim nalazima	1 prijavljeni dolazak s laboratorijskim nalazima	0,08796

pacijent	čeka u redu dozvolu za ulazak	broj prijavljenih dolazaka s urađenim lab. nalazima	0,08796 km / prijavljenom dolasku s urađenim laboratorijskim nalazima	1 prijavljeni dolazak s laboratorijskim nalazima	0,08796				
				recepcionar	aktivnosti održavanja neprekidnosti pružanja usluga	broj pregledanih pacijenata	0,26388 km / pregledanom pacijentu	1 pregledani pacijent	0,26388
						broj završenih pregleda	0,26388 km / završenom pregledu	1 završeni pregled	0,26388
						broj pruženih usluga	0,52775 km / pruženoj usluzi	1 pružena usluga	0,52775
administracija	obračun pruženih usluga	broj obračuna	0,56415 km / obračunu pružene usluge	1 obračun pružene usluge	0,56415				
				održavanje	aktivnosti održavanja neprekidnosti pružanja usluga	20 m ² korištenog prostora	0,00109 km / m ² korištenog prostora	20 m ² korištenog prostora	0,02184
održavanje	održavanje opreme	korištenje opreme	0,01138 km / korištenoj opremi			1 korištenje opreme	0,01138		
				ukupno indirektni troškovi				4,46450	
				ukupni troškovi		7,39589			

Izvor: (obradili autori)

Tablice 2. i 3. prikazuju obračun cijene koštanja medicinske usluge prvog općeg liječničkog pregleda, šifra 101001, u situacijama kada nije, odnosno jest potrebno učiniti dodatne laboratorijske usluge da bi se izvršila usluga prvog općeg liječničkog pregleda. Iste su sačinjene na osnovu slike 3: Mapiranje aktivnosti općeg prvog liječničkog pregleda, šifra: 101001 i slike 4.: Mapiranje aktivnosti općeg prvog liječničkog pregleda s uključenim laboratorijskim pretragama, šifra: 101001. Pojašnjenja radi, na osnovu slike 3., tablica 2. se sačinjava na osnovu slijedeća tri temeljna koraka:

K-1: Identificirati aktivnosti sudionika sa aspekta, je li se radi o sudionicima uposlenicima zdravstvene ustanove, tj. davateljima usluga (recepcionar, medicinska sestra, liječnik) ili se radi o klijentima zdravstvene ustanove, tj. korisnicima, konzumentima medicinskih usluga (pacijent). Razlog za isto, sadržan je u tome što aktivnosti korisnika medicinskih usluga, kratkoročno ne utječu na uspješnost poslovanja, tj. ne stvaraju troškove. Sa dugoročnog aspekta, mogu se javiti dodatni troškovi, nastali kao posljedica praznog hoda pacijenta, a koji je produžio vrijeme pružanja medicinske usluge pacijentu, kojem se može pogoršati zdravstveno stanje u vremenu čekanja konzumacije (prazni hod). Međutim, pri prvoj identifikaciji aktivnosti potrebno je razlučiti aspekt vertikalne dimenzije računovodstva aktivnosti (kratkoročni aspekt troškova – pogled dodjele troškova nositelja) od horizontalne dimenzije računovodstva aktivnosti (dugoročni aspekt troškova – procesni pogled).

K-2: Identificirati direktne troškove (direktni rad – liječnik, direktni materijal), te indirektno troškove (recepcionar, medicinska sestra), zbog npr. identifikacije aktivnosti koje ne dodaju vrijednost medicinskoj usluzi, praznog hoda u aktivnostima, realnosti raspodjele pomoćnih (indirektnih) aktivnosti u procesu pružanja usluga na pružene usluge i slično.

K-3: Utvrditi cijenu koštanja svake aktivnosti na osnovu formula. Odabir parametra za vrednovanje aktivnosti ovisi od procjene, koja se zasniva na polazištu: Šta bolje prikazuje, mjeri i/ili vrednuje aktivnost čiji se trošak analizira. Formule za izračune pojedinih iznosa u kalkulacijama su slijedeće:

1) Izračun iznosa: 0,15165 KM / min RADA

$$\text{TROŠAK RADA PO MINUTI} = \frac{\text{BRUTO MJESEČNA PLATA U KM}}{\text{BROJ RADNIH DANA} \times \text{BROJ RADNIH SATI} \times 60 \text{ MINUTA}}$$

$$0,15165 \text{ KM/min RADA} = \frac{1.601.449 \text{ KM}}{22 \text{ rd} \times 8 \text{ rs} \times 60 \text{ min}}$$

2) Izračun iznosa: 1,81983 KM – ukupno trošak u KM

UK. TR. D. RADA = TR. D. R. U KM/min D. R. x POTREB. VRIJEME DASE AKTIVN. SPROVEDE

$$1,81983 \text{ KM} = 0,15165 \text{ KM/min} \times 12 \text{ min}$$

Ista procedura utvrđivanja troška je i za sve ostale aktivnosti u procesu gdje je vrijeme parametar tih aktivnosti. U slučaju da se uzme neki drugi parametar, npr. m², tada se izračun zasniva na slijedećoj formuli:

$$\text{TR. ČIŠĆ. PROST. PO m}^2 = \frac{\text{BRUTO MJESEČNA PLATA RADNIKA NA ODRŽAVANJU U KM}}{\text{BR. RAD. DANA} \times \text{DNEV. NORMA U m}^2 \text{ ZA ODRŽ. PROST. PO RADN.}}$$

Kod tablice 3. sačinjene na osnovu slike 4., temeljna tri prethodno spomenuta koraka, uvećavaju se za još jedan korak. On je:

K-0: Identificirati aktivnosti koje pripadaju odjelu usluge čija se cijena koštanja utvrđuje (Razdvojiti aktivnosti odjela porodične medicine od aktivnosti odjela laboratorijsko-mikrobiološke dijagnostike.

Razlike u konačnim iznosima cijene koštanja medicinske usluge prvog općeg liječničkog pregleda, šifra 101001, po tablicama 2. i 3. posljedica su dodatnog utrošenog vremena potrebnog da se aktivnosti obave. U slučaju direktnog rada:

- 1) opći liječnički pregled: 0,15165 KM/min RADA x 12 min (po mapi aktivnosti) = 1,820
- 2) opći liječnički pregled sa laboratorijskim pretragama: 0,15165 KM/min RADA x (10+2+1+3+3) min (po mapi aktivnosti) = 2,881

Isti obračun je i u drugim aktivnostima.

4. ZAKLJUČAK

Primjena računovodstva aktivnosti uzrokuje pozitivne promjene za sve interesne skupine zdravstvenih ustanova, posebice za vlasnike, menadžere, zaposlene, ali i za korisnike medicinskih usluga. Preživljavanje zdravstvenih ustanova danas ovisi od dobrog odabira odluke. Kako bi se mogla donijeti dobra, kvalitetna odluka, nužne su kvalitetne informacije. Prilikom donošenja odluka vezano za poslovanje zdravstvenih ustanova treba uzeti u obzir da, tretman zdravstvene ustanove kao neprofitne organizacije (engl. non profit organization) s osnovnim ciljem ostvarenja javnog interesa osiguranja zdravstvene zaštite stanovništva, ne znači da zdravstvene ustanove trebaju biti organizacije koje ne ostvaruju profit (engl. no profit organization). Naime, koliko god se rasprava vodilo, da li je osnovni cilj egzistencije nekog poslovnog sustava ostvarenje profita ili ne, mišljenja smo da poslovni sustavi trebaju težiti profitabilnosti (uspješnosti), kako bi mogli uživati u svojoj besmrtnosti (vremenskoj neograničenosti poslovanja). Primijenjeno na

zdravstvene ustanove, to znači da menadžment zdravstvene ustanove prilikom ostvarenja osnovnog i jedinog cilja stvaranja i egzistencije zdravstvene ustanove kao poslovnog sustava, javnog interesa vezanog za zdravstvenu zaštitu stanovništva, iskazanom kroz zdravlje stanovništva, mora težiti uspješnosti poslovanja zdravstvenih ustanova, uvažavajući time i aspekt vremenske neograničenosti poslovanja zdravstvenih ustanova u uvjetima tržišne ekonomije.

Dakle, kako bi menadžment zdravstvene ustanove mogao donijeti ispravne, kvalitetne i pravovremene odluke, on mora imati kvalitetnu podlogu za odlučivanje. Suvremeni trendovi povećanja uspješnosti poslovanja poslovnih sustava vezani su prvenstveno za upravljanje troškovima, umjesto dosadašnjih metoda, smanjenja ponude, kako bi se povećala potražnja, a na taj način i prodajna cijena, što utječe na prividno povećanje uspješnosti poslovanja, jer poslovni sustavi tada nesvjesno ulaze u područje fenomena zvanog spirala smrti.

Međutim, ni ovaj tradicionalni način povećanja uspješnosti, zdravstvene ustanove kao poslovni sustavi ne mogu primijeniti, jer su medicinske usluge potrebne, ali istovremeno neželjene usluge od strane korisnika tih usluga. Zbog toga se o nekom vidu upravljanja s uspješnošću poslovanja zdravstvene ustanove, do pojave ovih novih trendova, nije moglo ni govoriti, iako se ne može reći da se do danas nije vodilo računa o troškovima poslovanja zdravstvenih ustanova. Međutim, nije se vodilo računa o upravljanju troškovima zdravstvene ustanove usmjerene na maksimizaciju dobitka. Računovodstvo aktivnosti, a time i sustav obračuna troškova po aktivnostima, osigurava kvalitetne podatke i informacije o stvarnim troškovima poslovanja, što doprinosi kvalitetnom odlučivanju, zatim osigurava kontrolu troškova od strane svih zaposlenika, identificira tzv. prazni hod u poslovanju zdravstvene ustanove pri pružanju medicinskih usluga korisnicima istih, identifikacijom aktivnosti koje ne dodaju vrijednost, kontrolom aktivnosti i identifikacijom procesa koje ne dodaju vrijednost, kontrolom procesa, što, kako pojedinačnim, tako i sinhronizovanim djelovanjem doprinosi direktno povećanju uspješnosti poslovanja istih.

LITERATURA

1. Baker, J. J. (1998) Activity-based costing and activity-based management for health care Aspen Publishers.
2. Brimson, J. A. (1991) Activity Accounting: An activity Based Costing Approach, John Wiley & Sons Inc., NY, USA.
3. Brick, A., Nolan, A., O'Reilly, J. and Smith, S. (2010), Resource Allocation, Financing and Sustainability in Health Care: Evidence for the Expert Group

- on Resource Allocation and Financing in the Health Sector, Dublin: Department of Health and Children and Economic and Social Research Institute.
4. Dražić Lutitsky, I., Osmančević, J. (2015): Performance measurement in healthcare institutions in Bosnia and Herzegovina, rad prezentiran na 10th International Conference “Economic integrations, competition and cooperation”, 22.-24.04.2015. god., Opatija, Hrvatska.
 5. Drury, C. (2008) Management & cost accounting, 7th edition, South Western Cengage Learning EMEA, London.
 6. Ernst & Young et. al. (1992.): The Ernst & Young Guide to Total Cost Management, John Wiley and Sons.
 7. Hakkinen, U. (2010). Financing of hospital care in Finland, Euro Observer, 12(3): 10–12.
 8. Horngren, C. T. i Foster, G. (1994) Cost accounting: a managerial emphasis, 8th edition, Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall Inc.
 9. McDaid, D., Wiley, M., Maresso, A. and Mossialos, E. (2009). Ireland: health system review, Health Systems in Transition, 11(4): 1–268.
 10. Popić, I. (2007) Računovodstvo troškova po aktivnostima (Mogućnost primjene u Bosni i Hercegovini), IC štamparija Mostar, Mostar.
 11. Vuorenkoski, L., Mladovsky, P. and Mossialos, E. (2008). Finland: health system review, Health Systems in Transition, 10(4): 1–168.
 12. Wiley, M., (2005). Diagnosis Related Groups (DRGs): Measuring Hospital Case Mix, in P. Armitage and T. Colton (eds), Encyclopedia of Biostatistics, Chichester: John Wiley & Sons, Ltd.

Jagoda Osmančević, M.Sc.

Faculty of Economics, University of Bihać, B&H
osmancevic4@gmail.com

Ivana Dražić Lutilsky, Ph.D.

Faculty of Economics, University of Zagreb, Croatia
idrazic@efzg.hr

CALCULATION MODEL OF THE MEDICAL SERVICES COST PRICE IN THE ACTIVITY ACCOUNTING ²

Review

Abstract

This work aims to define a model of calculating the cost of medical services in activity accounting, taking into account the fact that management costs can be expressed in two ways: striving for continuous reduction and the pursuit of control (review) costs. The model is based on the primary level, namely at the level of the Health Centre in Bosnia and Herzegovina and is considering the service of first general medical checkups. Cost management is not indiscriminate "cutting" (lowering) of all costs, "which are not essential" (without which it may be). Healthcare facilities in underdeveloped countries around the world use the traditional system of costing, which uniformly distributes costs on the carriers (of medical services), which results in underestimation and overestimation of the cost of individual services. The same monetize the losses from business activities that result from the impossibility of identifying the actual cost of services provided, the inability of eliminating meditation services and activities, failure to follow the efficiency of performing activities or the quality of performed activities. Cost management based on activities is aimed at providing information to the management of the health institution for optimal business decisions, related to an increase in business success, by providing answers on two key questions: "How is the price of medical services formed?" and "Why do the medical services cost so much?" Researches in this work have shown that the implementation of activity accounting in health facilities would have a positive impact on increasing business performance, because it allows the combination of the same aspect of cost control and point of decision support. The aspect of cost control requires a

² This work is financed by Cratian Science Foundation in the context of project No.8509 Accounting and financial reporting reform as a means for strengthening the development of efficient public sector financial management in Croatia.

continuous review of aspects of the benefits and cost, while the aspect of decision support enables you to identify the activities that do not add value (non-value added activities) and to eliminate them in order to increase performance. The same proved that activity accounting provide quality information on the actual cost of certain medical services based on the elimination of activities that do not add value to that service.

Keywords: *cost price of medical services, activity accounting, underestimation and overestimation of costs, management of cost price, i.e. costs*

JEL: M40