

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 389

Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Robert Kowalak

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.p

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-506-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Wioletta Baran: System informacyjny rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych.....	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Audyt finansowy i controlling jako narzędzia informacyjno-kontrolne w systemie rachunkowości podmiotów gospodarczych.....	20
Renata Biadacz: Ujęcie kosztów produkcji i kalkulacji na przełomie XIX i XX wieku na przykładzie podręczników E. Pietrzyckiego i W. Góry ...	28
Renata Burchart: Ceny transferowe a zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach powiązanych	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zastosowanie rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania ryzykiem zakładu ubezpieczeń	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Wykorzystanie kalkulacji podziałowej ze współczynnikami do ustalenia kosztów jednostkowych usług motoryzacyjnych.....	61
Joanna Dyczkowska: Ujawnianie informacji strategicznych w raportach rocznych spółek notowanych na rynkach alternatywnych w Londynie i w Warszawie.....	70
Tomasz Dyczkowski: Użyteczność informacji niefinansowych w ocenie dokonania organizacji pożytku publicznego	84
Joanna Dynowska: Obligatoryjne i nieobligatoryjne elementy polityki rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego.....	97
Anna Glińska: Zarządzanie wynikami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Globalne zasady rachunkowości zarządczej CGMA. Geneza – struktura – treści	119
Elżbieta Jaworska: Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia.....	130
Zdzisław Kes: Metodyka analizy odchyleń w kontroli budżetowej.....	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Zarządzanie talentami jako narzędzie wspierające stosowanie zbilansowanej karty wyników	150
Magdalena Kludacz: Rachunek kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem.....	160
Bartosz Kołodziejczuk: Model biznesu a budowa przewagi konkurencyjnej	172
Jan Komorowski: Pojęcie i miary równowagi operacyjnej przedsiębiorstwa	181
Roman Kotapski: Ujmowanie kosztów sprzedaży w zakładowym planie kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.....	193
Robert Kowalak: Dualizm kalkulacji kosztów usług komunalnych	202

Marcin Kowalewski: SOFP, czyli planowanie operacyjne w <i>lean accounting</i>	213
Mirosław Kowalewski: Funkcjonowanie rachunku kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych	222
Jarosław Mielcarek: Kalkulacja zysku brutto i netto na sprzedaży według rachunku kosztów działań i MSR 2 – Zapasy	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis <i>Balanced Scorecard</i> ?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Płaca proefektywnościowa jako determinanta elastyczności zakładu wytwórczego	258
Edward Nowak: Wkład ośrodka wrocławskiego w rozwój rachunku kosztów	275
Marta Nowak: Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna”	287
Ryszard Orliński: Budżet zadaniowy w szpitalach	297
Michał Poszwa: Rachunek kosztów podatkowych a systematyczny rachunek kosztów	307
Piotr Waśniewski: Pomiar dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze	329

Summaries

Wioletta Baran: Management accounting information system in healthcare institutions	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Financial audit and controlling as information and control tools in the system of accounting of business entities	20
Renata Biadacz: Accounting for and calculation of production costs at the turn of the XIX th and XX th centuries in the manuals of E. Pietrzycki and W. Góra	28
Renata Burchart: Transfer pricing and tax risk management in connected firms	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Application of management accounting in the process of risk management in insurance company	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Use of cost accounting with coefficients to determine the costs of individual car services	61
Joanna Dyczkowska: Disclosure of strategic information in annual reports of companies listed at the alternative investment markets in London and Warsaw	70

Tomasz Dyczkowski: Usefulness of non-financial data in assessing the performance of public benefit organisations	84
Joanna Dynowska: Compulsory and non-compulsory elements of accounting policy in local government entities	97
Anna Glińska: Enterprise performance management under risk	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Global Management Accounting Principles – CGMA. Origins – structure – contents.....	119
Elżbieta Jaworska: Cognitive aspects of judgment and decision making in behavioral accounting – chosen issues	130
Zdzisław Kes: The deviation analysis methods in the budgetary control	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Talent management as a supporting tool for balanced scorecard.....	150
Magdalena Kludacz: Cost accounting and its application in the management of hospital	160
Bartosz Kołodziejczuk: Business model and building a company’s competitive advantage	172
Jan Komorowski: The term and measures of operational equilibrium of enterprise	181
Roman Kotapski: Cost accounting for sales in the chart of accounts for the needs of enterprise management	193
Robert Kowalak: Dualism of cost calculation of urban services	202
Marcin Kowalewski: Sales, Operational and Financial Planning (SOFP) of lean accounting	213
Mirosław Kowalewski: Functioning of cost accounting and its application to the cost management in water and sewage companies.....	222
Jarosław Mielcarek: Calculation of gross and net profit on sales according to ABC and IAS 2 – inventories.....	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis balanced scorecard?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Pro-efficiency remuneration as a flexibility determinant of a manufacturing plant.....	258
Edward Nowak: Contribution of Wrocław centre in the development of cost accounting.....	275
Marta Nowak: Between accounting and Pawlow’s dogs. Criticism of “behavioral accounting” term.....	287
Ryszard Orliński: Performance budget in hospitals	297
Michał Poszwa: Calculation of tax costs and systematic cost accounting	307
Piotr Waśniewski: Performance measurement in small and medium enterprises in Poland.....	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Management accounting/controllers education in Poland and Germany – comparative studies.....	328

Magdalena Kludacz

Politechnika Warszawska, Kolegium Nauk Ekonomicznych i Społecznych w Płocku
e-mail: m.kludacz@pw.plock.pl

RACHUNEK KOSZTÓW I JEGO WYKORZYSTANIE W ZARZĄDZANIU SZPITALEM

COST ACCOUNTING AND ITS APPLICATION IN THE MANAGEMENT OF HOSPITAL

DOI: 10.15611/pn.2015.389.15

Streszczenie: Głównym narzędziem generującym informacje kosztowe na potrzeby zarządzania szpitalem jest rachunek kosztów. Dostarcza on informacji niezbędnych do analizy i kontroli kosztów działalności medycznej oraz wspiera menedżerów w podejmowaniu istotnych decyzji gospodarczych. Celem artykułu jest analiza zasad rachunku kosztów stosowanych w wybranych polskich szpitalach i ocena wykorzystania informacji kosztowych w procesie zarządzania szpitalem. W artykule przedstawiono wyniki badania empirycznego przeprowadzonego w wybranych polskich szpitalach w latach 2012-2013. W badaniu uczestniczyli głównie księgowi szpitali, którzy udzielili informacji na temat stosowanych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów, oraz kadra menedżerska szpitali, która odpowiadała na pytania dotyczące wykorzystania informacji kosztowych w procesie zarządzania szpitalem.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, zarządzanie szpitalem, wycena świadczeń zdrowotnych.

Summary: Cost accounting is the main tool for generating cost information for the managers of hospital. It provides information required to analyze and control the costs of medical activity and supports managers in making important decisions. The aim of the article is to analyze cost accounting principles applied in selected Polish hospitals and to evaluate the use of cost information in the process of hospital management. The article presents the results of an empirical study conducted in 2012-2013.

Keywords: cost accounting, hospital management, valuation of medical services.

1. Wstęp

Szpitala publiczne spełniają wszystkie kryteria organizacji *non profit*, a działalność medyczna ma wysokie znaczenie humanitarne, co powoduje niechęć do jej rozpatrywania w ujęciu ekonomicznym. Jednak również w szpitalach publicznych każde działanie powinno być celowe i przynosić przychód współmierny do ponoszonych

kosztów. Ze względu na odpowiedzialność ekonomiczną menedżerowie szpitali powinni uwzględniać fakt ograniczoności zasobów będących w dyspozycji tych jednostek. Muszą być zatem świadomi, w jaki sposób i na co ich szpital zużywa zasoby, którymi dysponuje, i czy to zużycie jest uzasadnione czy nie. W tym celu potrzebują narzędzia, które pozwoli im monitorować i oceniać, jaka część zasobów jest marnotrawiona, a jaka część wykorzystywana produktywnie [Stylo 1999].

Takie narzędzie stanowi rachunek kosztów, który dostarcza informacji niezbędnych do analizy i kontroli kosztów działalności medycznej, nie tracąc oczywiście z pola widzenia efektywności i wysokiego poziomu świadczonych usług. Informacje kosztowe mogą być przydatne w rozliczaniu szpitala z dokonani i przy podejmowaniu decyzji dotyczących: alokacji zasobów wewnątrz szpitala, ustalania cen na usługi medyczne, ustalania asortymentu świadczonych usług. Informacje kosztowe w odpowiednich przekrojach powinny zatem wspierać kierownictwo szpitala w usprawnianiu różnych procesów związanych z zarządzaniem jednostką. Poza tym mogą stanowić podstawę do przygotowania się i prowadzenia negocjacji z płatnikiem. Przeszkodzić temu może jednak szereg barier i ograniczeń stosowanego w szpitalach rachunku kosztów, wśród których można wymienić m.in.: brak ustalonych zasad rozliczania kosztów pośrednich, wyceny procedur medycznych, jednorodnych grup pacjentów (JGP) czy kalkulacji kosztów całego procesu leczenia pacjenta.

Celem artykułu jest analiza wyników badań ankietowych dotyczących rachunku kosztów i wykorzystania informacji kosztowych przez dyrektorów szpitali. W opracowaniu wskazano istotę i znaczenie rachunku kosztów, przedstawiono zasady rachunku kosztów stosowane w badanych szpitalach i dokonano oceny wykorzystania informacji kosztowych w procesie zarządzania szpitalem.

2. Istota i znaczenie rachunku kosztów

Rachunek kosztów można określić jako system polegający na badaniu i transformowaniu informacji o kosztach działań przeszłych, bieżących i zamierzonych, według przyjętego modelu, w celu wspomaganie zarządzania jednostką [Jaruga, Nowak, Szychta 2001].

W szpitalu rachunek kosztów jest wykorzystywany przede wszystkim do kalkulacji kosztu jednostkowego świadczeń zdrowotnych i sporządzania sprawozdań finansowych. Informacje o koszcie jednostkowym są niezbędne do ustalenia kosztów całkowitych leczenia konkretnego pacjenta, grupy pacjentów czy jednostek chorobowych. Jest on prowadzony nie tylko na potrzeby podejmowania decyzji związanych z ustalaniem cen rozliczeniowych za usługi medyczne i sprzedażą świadczeń zdrowotnych, ale również w celu [Hass-Symotiuł 2008]:

- pozyskiwania informacji o kosztach jednostkowych i całkowitych zrealizowanych świadczeń zdrowotnych,
- ustalenia czynników wpływających na poziom i strukturę kosztów,

- wspierania decyzji związanych z alokacją środków finansowych wewnątrz szpitala, wdrażaniem nowych technologii medycznych, sporządzaniem planów działalności,
- kontroli ponoszonych kosztów i uzyskiwanych efektów działalności poszczególnych komórek organizacyjnych czy rodzajów działalności,
- badania i oceny prawidłowości wykorzystania zasobów będących w dyspozycji szpitala w celu poprawy efektywności jego funkcjonowania,
- edukacji ekonomicznej wszystkich pracowników szpitala.

Podstawowe etapy rachunku kosztów, od przeprowadzenia których zależy końcowa jakość informacji kosztowych, to: ewidencja kosztów, rozliczanie kosztów i kalkulacja kosztów.

3. Ocena wykorzystania rachunku kosztów w procesie zarządzania w polskich szpitalach

W celu dokonania analizy i oceny zasad rachunku kosztów obowiązującego w polskich szpitalach i jego wpływu na wycenę usług medycznych przeprowadzono w latach 2012-2013 badanie empiryczne. Celem tego badania była przede wszystkim odpowiedź na pytanie, w jakim stopniu informacje pochodzące z rachunku kosztów są wykorzystywane w procesie zarządzania szpitalem.

Prośba o udział w badaniach została skierowana do szpitali znajdujących się na liście rankingowej „Bezpieczny szpital”, które cechuje wysoka jakość świadczonych usług zdrowotnych. Do szpitali tych zostały skierowane dwa kwestionariusze ankiety. Pierwszy kwestionariusz przeznaczony dla głównych księgowych szpitali zawierał pytania dotyczące stosowanych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów. Drugi kwestionariusz przeznaczony dla kadry menedżerskiej szpitali został przygotowany po to, aby ocenić stopień wykorzystania informacji kosztowych w procesie zarządzania szpitalem. Na 100 wysłanych ankiet otrzymano 30 odpowiedzi.

Odpowiedzi zawarte w nadesłanych ankietach prezentują stanowiska głównych księgowych oraz osób pełniących funkcje kierownicze. Należą do nich zarówno dyrektorzy szpitali, ich zastępcy, jak i kierownicy działów zajmujących się analizą kosztów.

3.1. Prezentacja szpitali poddanych badaniu

W badaniu brały udział głównie szpitale publiczne, jednak dwa kwestionariusze zostały przesłane przez szpitale niepubliczne. Najliczniej ze wszystkich szpitali biorących udział w badaniu reprezentowane były szpitale wojewódzkie (około 53%), których organem założycielskim jest urząd marszałkowski lub samorząd województwa.

Ankietowane szpitale reprezentują różne regiony Polski. Znaczna część z nich (40%) prowadzi działalność w średnich miejscowościach liczących 51 tys.-150 tys. mieszkańców. Pozostałe szpitale położone są w miejscowościach:

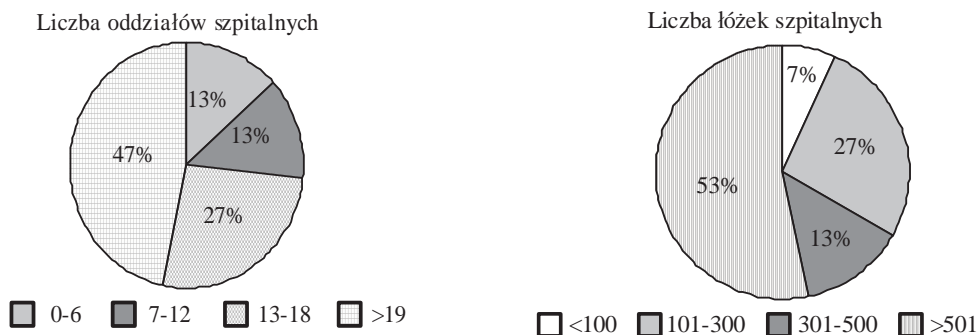
- do 50 tys. ludności – 27%,
- 151-300 tys. ludności – 20%,
- powyżej 301 tys. – 13%.

Poszczególne szpitale różnią się liczbą oddziałów, łóżek szpitalnych oraz liczbą zatrudnionych pracowników medycznych i administracyjnych. Informacje dotyczące zatrudnienia prezentuje tab. 1. Z kolei informacje dotyczące liczby oddziałów i łóżek szpitalnych przedstawiono na rys. 1.

Tabela 1. Informacje o liczbie pracowników w badanych szpitalach

Pracownicy	>50	50-150	151-300	>300
Lekarze	2	14	14	-
Pielęgniarki	2	6	10	12
Personel niemedyczny	2	14	12	2

Źródło: opracowanie własne.



Rys. 1. Liczba oddziałów i łóżek szpitalnych w badanych szpitalach

Źródło: opracowanie własne.

Szpitale, które uczestniczyły w badaniu, pod względem liczby łóżek można określić jako duże – w 53%, średnie – w 40% i małe – w 7%. Podobnie sytuacja wygląda, jeśli się weźmie pod uwagę liczbę oddziałów szpitalnych. Najwięcej szpitali (40%) dysponuje ponad 19 oddziałami, a najmniej (13%) posiada w swojej strukturze organizacyjnej do 6 oddziałów.

Przeciętny szpital reprezentowany w badaniu ankietowym to duży, wielooddziałowy szpital publiczny, który dysponuje ponad 500 łóżkami, zatrudnia ponad 500 pracowników i znajduje się w małej miejscowości (do 150 000 mieszkańców). W większości przypadków (67%) dyrektor szpitala posiadał wykształcenie medyczne. W pozostałych szpitalach dyrektorzy posiadali wykształcenie medyczne (20%) i inne (13%). Średnia liczba lat doświadczenia na stanowisku dyrektora szpitala wynosiła 11.

3.2. Zasady rachunku kosztów obowiązujące w polskich szpitalach

Zasady rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej regulowane przepisami rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów obowiązywały do 30 czerwca 2011 r. [Rozporządzenie z 22 grudnia 1998]. Rozporządzenie utraciło moc z dniem 1 lipca 2011 roku wobec brzmienia art. 219 ustawy o działalności leczniczej [Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r.]. Jednak na podstawie otrzymanych wyników można stwierdzić, że zdecydowana większość badanych szpitali nadal prowadzi rachunek kosztów zgodnie z tym rozporządzeniem. 71% respondentów zadeklarowało, że zasady rachunku kosztów szpitala są w dużym lub bardzo dużym stopniu zgodne z uchylonym rozporządzeniem. Z kolei w przypadku 57% badanych szpitali rachunek kosztów jest w dużym lub bardzo dużym stopniu zgodny z zasadami uchwalonymi we własnym zakresie, przy czym osiem szpitali stosuje zarówno zasady zawarte w rozporządzeniu, jak i własne regulacje.

Na podstawie otrzymanych wyników można stwierdzić, że wszystkie badane szpitale prowadzą ewidencję kosztów zarówno w układzie rodzajowym (zespół 4), jak i w układzie podmiotowym (zespół 5). Mniej popularna jest natomiast ewidencja kosztów w przekroju procedur medycznych czy jednorodnych grup pacjentów (JGP) stanowiących obecnie podstawę finansowania świadczeń szpitalnych¹.

Z tabeli 2 wynika, że jedynie 20% respondentów oceniło, że prowadzi taką ewidencję w dużym lub bardzo dużym stopniu.

Tabela 2. Poziomy ewidencji kosztów szpitala

Poziom ewidencji	Skala oceny				
	1	2	3	4	5
Układ rodzajowy	-	-	-	4	26
Układ podmiotowy	-	-	-	4	26
Procedury medyczne	13	7	6	4	2
JGP	19	3	2	4	2

* Skala oceny: 1 (zdecydowanie nie dotyczy) – 5 (zdecydowanie dotyczy).

Źródło: opracowanie własne.

Analizując kolejne etapy rachunku kosztów, przekonujemy się, że wszystkie szpitale dokonują rozliczenia kosztów działalności pomocniczej na ośrodki działalności podstawowej proporcjonalnie do zdefiniowanych kluczy podziałowych, a 86% z nich dokonuje podziału kosztów w poszczególnych ośrodkach na koszty bezpośrednie i pośrednie. Z kolei 67% respondentów zadeklarowało, że koszty pośrednie

¹ Jednorodne Grupy Pacjentów (JGP) stanowią grupy przypadków szpitalnych, charakteryzujące się zarówno zbliżonym podejściem diagnostyczno-leczniczym (w wymiarze klinicznym), jak i podobnym poziomem wykorzystania zasobów (podobnymi kosztami).

w poszczególnych ośrodkach są rozliczane na procedury medyczne i inne obiekty kosztów przy wykorzystaniu zdefiniowanych kluczy podziałowych.

Ostatnim etapem rachunku kosztów jest kalkulacja. W szpitalach za obiekt kalkulacji najczęściej przyjmuje się procedury medyczne i pacjentów. Przeprowadzone badanie pokazało, że wszystkie szpitale dokonują kalkulacji kosztów wybranych procedur medycznych. Koszty te kalkulowane są na poziomie:

- kosztów pełnych – 73%,
- technicznego kosztu wytworzenia – 33%,
- kosztów przeciętnych – 20%.
- kosztów bezpośrednich – 13%

Wszystkie badane szpitale dokonują również kalkulacji kosztów leczenia pacjentów, przy czym koszty te kalkulowane są na poziomie:

- kosztów pełnych – 80%,
- kosztów przeciętnych – 60%
- technicznego kosztu wytworzenia – 33%,
- kosztów bezpośrednich – 13%.

Ustalając koszty leczenia pacjenta, większość badanych szpitali nie tylko bierze pod uwagę koszty bezpośrednie przyporządkowane do danego pacjenta (np. leki, materiały, robocizna), ale również dolicza koszty procedur medycznych wykonanych na rzecz pacjenta oraz koszty osobodni opieki pobytu pacjenta na oddziale. Odpowiedzi respondentów dotyczące kolejnych kroków wyceny procesu leczenia pacjenta przedstawiono w tab. 3.

Tabela 3. Etapy wyceny procesu leczenia pacjenta

Etapy wyceny	Skala oceny				
	1	2	3	4	5
Pomiar materiałów bezpośrednich zużywanych przez pacjenta	-	6	-	6	16
Pomiar kosztów robocizny bezpośredniej wykonanej na rzecz pacjenta	1	7	-	6	16
Doliczanie kosztów procedur medycznych wykonanych na rzecz pacjenta	-	6	-	8	16
Doliczanie kosztów osobodni opieki pobytu pacjenta na oddziale	1	5	4	6	14
Alokowanie innych kosztów pośrednich na rzecz pacjenta, np. kosztów zarządu	2	6	4	4	14

* Skala oceny: 1 (zdecydowanie nie dotyczy) – 5 (zdecydowanie dotyczy).

Źródło: opracowanie własne.

Z uzyskanych odpowiedzi wynika, że niestety niewiele szpitali stosuje nowoczesne odmiany rachunku kosztów. Oznacza to, że do szpitali nie przenikają rozwiązania wypracowane w zachodnich środowiskach naukowych i stosowane

w przedsiębiorstwach, a kadra kierownicza nie jest nimi zainteresowana. Przeprowadzone badanie pokazało, że pojedyncze szpitale stosują:

- rachunek kosztów działań ABC – 1 szpital,
- rachunek kosztów docelowych – 2 szpitale,
- inne odmiany rachunku kosztów – 2 szpitale.

Warto podkreślić, że 24 szpitale dokonują podziału kosztów na stałe i zmienne, z czego wszystkie szpitale dokonują tego podziału na poziomie ośrodków kosztów. Dodatkowo pojedyncze szpitale dokonują takiego podziału na poziomie: procedur medycznych, JGP, pacjentów.

Wykorzystaniu rachunku kosztów w procesie zarządzania szpitalem niewątpliwie sprzyja jego komputeryzacja. Ocenę stopnia komputeryzacji szpitali dokonaną przez respondentów przedstawia tab. 4.

Tabela 4. Ocena stopnia komputeryzacji szpitala

Wyszczególnienie	Skala oceny				
	1	2	3	4	5
Komputeryzacja części ekonomicznej	-	-	-	20	10
Komputeryzacja części medycznej	2	2	-	24	2
Zintegrowanie oprogramowania do obsługi obu części	6	8	6	6	4

* Skala oceny: 1 (niedostateczna) – 5 (bardzo dobra).

Źródło: opracowanie własne.

Wszystkie badane szpitale wykorzystują specjalistyczne oprogramowanie komputerowe dla potrzeb ekonomicznych i zdecydowana większość dla potrzeb medycznych. Niestety gorzej wygląda sytuacja w zakresie zintegrowania części ekonomicznej i medycznej szpitali, co może stanowić problem dostępu do danych przy wdrażaniu bardziej rozwiniętego rachunku kosztów na potrzeby doskonalenia procesu zarządzania szpitalem.

3.3. Wykorzystanie informacji kosztowych do zarządzania szpitalem

Od dostępności do odpowiednich informacji kosztowych, ich ilości i jakości w dużym stopniu zależy skuteczność działań związanych z zarządzaniem szpitalem dotyczących realizacji określonych efektów, i to nie tylko ekonomicznych. Podstawą podejmowania decyzji przez kadre kierowniczą szpitali są różne informacje kosztowe generowane przez prowadzony w szpitalu rachunek kosztów. Stopień wykorzystania poszczególnych informacji kosztowych przez osoby zarządzające szpitalem przedstawia tab. 5.

Tabela 5. Ocena stopnia wykorzystania wybranych informacji kosztowych w procesie zarządzania szpitalem

Wyszczególnienie	Skala oceny				
	1	2	3	4	5
Koszty poszczególnych komórek organizacyjnych szpitala	-	-	2	12	16
Koszty zużywanych zasobów szpitala	-	-	1	9	20
Koszty procedur medycznych	-	6	12	8	4
Koszty jednostkowe pacjentów	2	8	8	8	4
Koszty w przekroju JGP	8	8	6	7	1
Koszty stałe i zmienne	10	14	10	1	5
Informacje pochodzące z nowoczesnych systemów rachunku kosztów	15	5	4	2	4
Koszty niewykorzystanych zasobów	15	5	4	6	-

* Skala oceny: 1 (w niedostatecznym stopniu) – 5 (w bardzo dużym stopniu).

Źródło: opracowanie własne.

Kadra menedżerska szpitali najwyżej sobie ceni informacje o kosztach poszczególnych komórek organizacyjnych szpitala oraz o kosztach zużywanych w szpitalu zasobów. Zainteresowanie to jest uzasadnione, gdyż koszty te są podstawą ustalania wyniku finansowego jednostki. Poza tym informacje o kosztach poszczególnych komórek organizacyjnych szpitala mogą być wykorzystane do rozliczenia ich kierowników za osiągnięte wyniki. Najmniejszą wagę w procesie zarządzania szpitalem respondenci przywiązują do: kosztów stałych i zmiennych, kosztów niewykorzystanych zasobów i informacji kosztowych pochodzących z nowoczesnych systemów rachunku kosztów. Warto również podkreślić, że 26 respondentów zadeklarowało, że informacje kosztowe są analizowane w szpitalu każdego miesiąca. W pozostałych szpitalach informacje te są analizowane 3-4 razy w roku.

W kolejnym pytaniu ankiety respondenci mieli dokonać oceny stopnia wykorzystania informacji pochodzących z rachunku kosztów w wybranych procesach zarządzania szpitalem. Otrzymane wyniki w tym zakresie prezentuje tab. 6.

Zdaniem ankietowanych informacje kosztowe są wykorzystywane przede wszystkim na potrzeby wewnętrzne szpitala. W największym stopniu wykorzystuje się je do: analizy rentowności, kontroli kosztów, wyznaczania cen usług medycznych oraz w procesie planowania i budżetowania. Poza tym dyrektorzy większości badanych szpitali wykorzystują te informacje do oceny efektywności wykorzystania zasobów, przy decyzjach dotyczących nabycia sprzętu medycznego oraz do oceny dokonań.

Tabela 6. Ocena stopnia wykorzystania informacji kosztowych w wybranych procesach zarządzania szpitalem

Wyszczególnienie	Skala oceny				
	1	2	3	4	5
Budżetowanie i planowanie	-	4	4	6	16
Kontrola kosztów	-	-	3	9	18
Analizy rentowności	-	6	6	9	19
Decyzje cenowe	-	2	6	14	8
Ocena efektywności wykorzystania zasobów	4	2	6	12	6
Analizy JGP	10	4	8	5	3
Decyzje dotyczące zaniechania lub świadczenia usług medycznych	4	6	8	8	4
Decyzje dotyczące nabycia sprzętu medycznego	4	0	8	10	8
Ustalanie/zmiana standardów medycznych	12	-	8	8	2
Ocena dokonań	6	-	6	8	10
Benchmarking – porównania z innymi szpitalami	8	14	-	-	8
Raportowanie zewnętrzne	6	2	8	8	8
Negocjacje kontraktów z płatnikiem	12	6	2	8	2

* Skala oceny: 1 (w niedostatecznym stopniu) – 5 (w bardzo dużym stopniu).

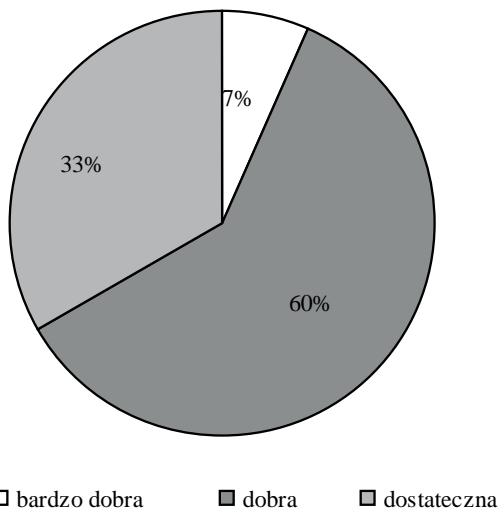
Źródło: opracowanie własne.

Najmniej istotną rolę informacje te odgrywają w procesie benchmarkingu. Jedyne 8 szpitali wykorzystuje informacje kosztowe do porównań z innymi szpitalami w bardzo dużym stopniu. Pozostałe szpitale praktycznie nie dokonują takich porównań przy wykorzystaniu informacji kosztowych. Warto podkreślić, że niewiele szpitali wykorzystuje informacje kosztowe do negocjacji cen z płatnikiem. Wynika to z tego, że w Polsce Narodowy Fundusz Zdrowia w ogóle nie gromadzi i nie przetwarza informacji kosztowych, a głównym elementem wpływającym na wartość ceny JGP są przede wszystkim zasoby finansowe płatnika oraz ceny świadczeń z lat ubiegłych [Kludacz 2013].

3.4. Ocena rachunku kosztów obowiązującego w polskich szpitalach

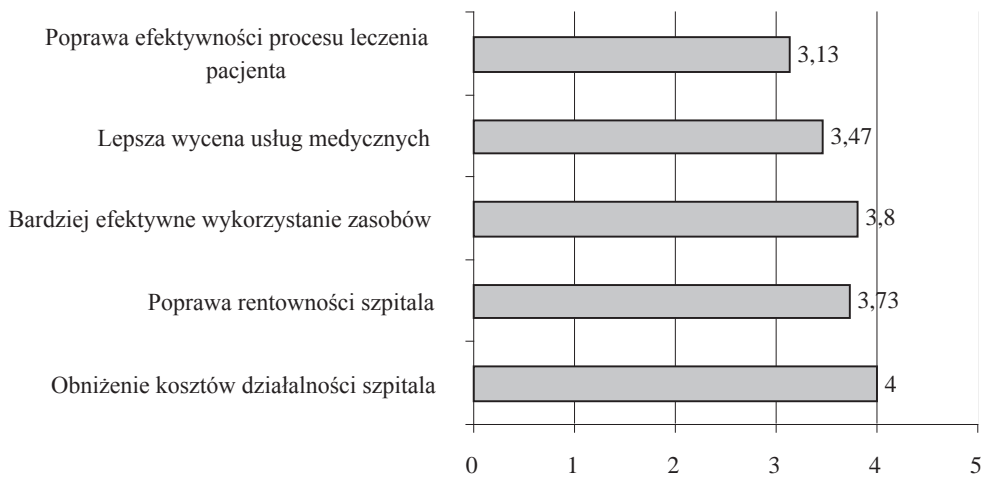
Ocenie rachunku kosztów przez respondentów poświęcono ostatnią część badań ankietowych. Starano się przede wszystkim pozyskać informacje dotyczące pozytywnych efektów jego wykorzystania w procesie zarządzania szpitalem. Okazuje się, że mimo wielu braków i niedostatków dotyczących informacji generowanych przez rachunek kosztów, respondenci dosyć dobrze oceniają jego zastosowanie w praktyce. Ocenę rachunku kosztów dokonaną przez respondentów przedstawiono na rys. 2.

Według opinii 60% respondentów ocena rachunku kosztów w szpitalu jest dobra, a 7% ocenia ten rachunek nawet na ocenę bardzo dobrą. Wynika to z tego, że szczegółowość informacji generowanych przez rachunek kosztów jest wystarczają-



Rys. 2. Ocena funkcjonującego w szpitalu rachunku kosztów

Źródło: opracowanie własne.



Rys. 3. Ocena efektów wykorzystania rachunku kosztów w procesie zarządzania szpitalem

Źródło: opracowanie własne.

ca do zaspokojenia potrzeb informacyjnych kierownictwa szpitali. Żaden respondent nie przyporządkował oceny miernej i niedostatecznej.

Warto również podkreślić, że prawie połowa badanych respondentów nie zamierza w ogóle zmieniać stosowanego rachunku kosztów w przyszłości lub nie za-

stanawiała się nad takimi zmianami. Żaden szpital nie zamierza wdrożyć nowoczesnej odmiany rachunku kosztów. Jeden szpital zadeklarował, że zamierza wdrożyć wycenę procedur medycznych. Pozostałych szesnastu respondentów zadeklarowało, że w szpitalu planowana jest zmiana stosowanych rozwiązań, przy czym zdaniem połowy z nich rachunek kosztów powinien być bardziej uproszczony. Zatem jedynie w ośmiu szpitalach planowane jest wprowadzenie bardziej złożonych zasad rachunku kosztów.

W ostatnim pytaniu ankiety respondenci zostali poproszeni o ocenę pozytywnych efektów wykorzystania rachunku kosztów w procesie zarządzania szpitalem w skali od 1 do 5. Wyniki tej oceny na podstawie średniej ważonej prezentuje rys. 3.

Do podstawowych korzyści ze stosowania rachunku kosztów w szpitalu respondenci zaliczają efekty ekonomiczne: obniżenie kosztów działalności szpitala, poprawę jego rentowności i bardziej efektywne wykorzystanie zasobów. W mniejszym stopniu korzystanie z informacji kosztowych wpływa na poprawę efektywności procesu leczenia pacjenta.

4. Zakończenie

W skali całego sektora opieki zdrowotnej brakuje ujednoczonych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów. Jednak w praktyce wiele szpitali nadal korzysta z zasad ustalonych w uchylonym już rozporządzeniu Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 roku oraz wprowadza własne zasady w ramach przyjętej polityki rachunkowości. Prowadzenie rachunku kosztów nie jest obowiązkowe, ale wynika z dużych potrzeb informacyjnych kierownictwa szpitala. Dyrektorzy badanych szpitali, z których znaczna większość ma wykształcenie ekonomiczne, zdają sobie sprawę z możliwości wykorzystania rachunku kosztów w zarządzaniu finansami i innymi zasobami szpitala.

Przeprowadzone badania pokazały, że w większości szpitali stosowane rozwiązania w zakresie rachunku kosztów posiadają wiele zalet, ale również pewne niedoskonałości. Informacje kosztowe pozyskane z rachunku kosztów dają niewątpliwie wiedzę na temat rentowności całego szpitala i jego poszczególnych komórek organizacyjnych. Rozwiązania stosowane w szpitalach pozwalają również na wycenę wybranych procedur medycznych i kosztów leczenia pacjentów. Wycena ta w większości szpitali prowadzona jest jednak w dość ograniczonym zakresie.

Niepokojące może być natomiast to, że kierownictwo szpitali zadowolone z obecnie stosowanych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów, który generuje informacje głównie o kosztach rodzajowych oraz w przekroju miejsc ich powstawania, nie jest zainteresowane ich ulepszeniem i wdrożeniem bardziej nowoczesnych odmian rachunku kosztów.

Literatura

- Hass-Symotiuk M., 2008, *Zasady rachunku kosztów*, [w:] M. Hass-Symotiuk (red.), *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej*, ODDK, Gdańsk.
- Jaruga A.A., Nowak W.A., Szychta A., 2001, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź.
- Kłudacz M., 2013, *Wycena usług szpitalnych na szczeblu centralnym w wybranych krajach europejskich*, [w:] R. Lewandowski, M. Kautsch, Ł. Sułkowski (red.), *Współczesne problemy zarządzania w ochronie zdrowia z perspektywy systemu i organizacji*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, tom XIV, zeszyt 10, część I, Łódź.
- Stylo W., 1999, *Ile kosztuje wykonywanie poszczególnych świadczeń w zakładach opieki zdrowotnej*, „Zdrowie i Zarządzanie” nr 2.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, Dz.U. 1998 nr 164, poz. 1194 – akt prawny uchylony.
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, t.j.: Dz.U. 2013, poz. 217.