

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 440

Rachunkowość a controlling



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Dorota Pitulec
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach internetowych Wydawnictwa
www.pracenaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

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



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-595-7

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Wycena drzew na terenie przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej / Valuation of trees in the area of a company in management accounting	13
Anna Balicka: Analiza kosztów usług serwisowych świadczonych przez przedsiębiorstwo branży budowlanej / Service costs analysis provided by the company in construction industry	23
Paulina Belch: Mierniki w controllingu logistyki przedsiębiorstwa z sektora paliwowego / Meters in the controlling of logistics in the company from fuel sector	32
Małgorzata Białas: Wartość firmy w sprawozdaniach finansowych banków / Goodwill in the financial statements of banks	42
Adam Bujak: Formy organizacji systemu informacyjnego rachunkowości jako determinanty efektywności jego funkcjonowania / The organization forms of the accounting information system as the determinants of its functioning efficiency.....	52
Halina Buk: Weryfikacja oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa po zmianie polityki rachunkowości / Verification of the company financial position after the changes in accounting policies	61
Andrzej Bytniewski: Podsystem controllingu w ramach zintegrowanego systemu zarządzania jako źródło informacji na potrzeby rachunkowości zarządczej i controllingu / Controlling subsystem within the integrated management system as a source of information for management accounting and controlling.....	72
Andrzej Bytniewski, Marcin Hernes: Semantyczna metoda reprezentacji zdarzeń gospodarczych w systemie rachunkowości / Semantic method for the economic events representation in accounting system.....	83
Halina Chłodnicka: Polityka klastrowa a kapitał ludzki / Cluster policy vs. human capital.....	95
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling, audyt i nadzór finansowy w zakładzie ubezpieczeń – wzajemne relacje, podobieństwa i różnice / Controlling, audit and financial supervision in insurance company – mutual relations, similarities and differences	109
Anna Chojnacka-Komorowska: Interaktywne przetwarzanie analityczne (OLAP) w controllingu finansowym / OnLine Analytical Processing (OLAP) in management accounting	119

Marlena Ciechan-Kujawa, Katarzyna Goldmann: Istotność pro- i retrospektywnych celów współczesnej analizy finansowej w świetle wyników badań / Significance of the pro and retrospective objectives of the contemporary financial analysis in the light of research results	128
Michał Comperek: Propozycja metodologiczna oceny urealnionych korzyści finansowych przedsiębiorstwa w analizie memoriałowych korekt zysku netto / Methodological proposal of evaluation of company's financial benefits realignment in total accruals analysis	139
Beata Dratwińska-Kania: Kontrola wewnętrzna i jej dokumentacja jako element koncepcji odpowiedzialności i rozliczalności / Internal control and its documentation as part of the responsibility and accountability concept.....	150
Joanna Dynowska: Wykorzystanie controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / The use of controlling in municipalities as revealed by questionnaire research	159
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Oczekiwane bariery, przesłanki i efekty wdrożenia controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / Expected barriers, incentives and effects of controlling implementation in municipalities as revealed by questionnaire research.....	170
Wojciech Fliegner: Usprawnianie procesów rachunkowości w urzędach administracji samorządowej / Improving accounting processes in local government offices	180
Stanisław Gędek: Krótkookresowe decyzje produkcyjne. Analiza porównawcza dla przedsiębiorstw wieloasortymentowych / Short-term production decisions. Comparative analysis for multi-product firms	192
Renata Gmińska: Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji a rachunkowość zarządcza / Psychological aspects of decision-making vs. management accounting.....	205
Arkadiusz Januszewski: Diagnoza potrzeb informacyjnych w zakresie controllingu operacyjnego w firmie doradczo-szkoleniowej / Diagnosis of operational controlling information needs in a consulting and training services enterprise	215
Marcin Jędrzejczyk, Marek Mikosza: Marka kreatorem kapitału intelektualnego organizacji / Brand as the creator of intellectual capital in the organization	225
Anna Kasperowicz: Prawo posiadania w kontekście kwalifikowania aktywów / Right of ownership in the context of qualification of assets	235
Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywy rozwoju, procesów wewnętrznych oraz finansowa a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia / Development, internal process and financial perspectives vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues.....	245

Agnieszka Kister: Wybrane aspekty gospodarki finansowej szpitali / Selected problems of the financial economy of hospitals	256
Jerzy Kitowski: Rola kryterium płynności finansowej w dyskryminacyjnych metodach oceny zagrożenia upadłością przedsiębiorstwa / The role of the liquidity criterion in discriminatory methods for assessing the bankruptcy risk for a company.....	268
Marcin Klinowski: Definiowanie wymagań projektu w procesie planowania / Defining project requirements in project planning	278
Konrad Kochański: Zjawiska dysfunkcyjne w budżetowaniu projektów / Dysfunctional phenomena in project budgeting.....	287
Tomasz Kondraszuk: Gospodarstwo wiejskie jako podstawa budowy modeli wspomagających podejmowanie decyzji w warunkach dążenia do zrównoważonego rozwoju/ Farm as the basis for the construction of models for decision support under conditions of the quest for sustainable development.....	296
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia budżetu kapitałowego w rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane / The conception of introduction of capital budget in responsibility accounting in the centers of responsibility for investment in building construction enterprises	305
Mariola Kotłowska: Obszary ryzyka prowadzenia działalności przedsiębiorstw ciepłowniczych / Areas of risk in heating companies	317
Michał J. Kowalski: Zastosowanie controllingu podatkowego w polskich przedsiębiorstwach – wnioski z badań empirycznych / Usage of tax controlling in Polish companies – conclusions from empirical research	327
Mieczysław Kowerski: Zależność między rentownością a płynnością finansową ma kształt odwróconego U / The relationship between profitability and financial liquidity has the shape of an inverted U.....	338
Jarosław Kujawski: Dualna cena transferowa i jej sprawozdawcze konsekwencje/ Dual transfer price and its reporting consequences.....	349
Agnieszka Lew: Ryzyko istotnego zniekształcenia jako element badania przychodów i kosztów przez biegłego rewidenta / Risk of essential distortion as an element of income and expenses research by an auditor	363
Wojciech Lichota: Wykorzystanie modeli logitowych do oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw funkcjonujących w specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce / The use of logit models to the assessment of the financial standing of enterprises operating in the Special Economic Zones in Poland	372
Tomasz Lis: Aspekty behawioralne w rachunkowości przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych / Behavioral aspects in accounting when making investment decisions	382

Monika Łada: Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej / Automation of management accounting processes	392
Małgorzata Macuda: Obszary badań naukowych w rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej / Areas of scientific research in accounting in healthcare sector entities	401
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Piotr Słomianny: Systemy typu <i>Data Discovery</i> w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstwa komunalnego / Data discovery systems in practice of functioning of municipal enterprise	411
Elżbieta Marcinkowska: Sytuacja finansowa szpitali w kontekście procesu komercjalizacji/ Financial situation of hospitals in the context of commercialization process.....	420
Monika Martynkiewicz-Frank: Outsourcing IT w sektorze MŚP / Outsourcing of IT in the SME sector	433
Ewa Wanda Maruszewska, Sabina Kołodziej: Znaczenie podejścia etycznego dla organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej / Significance of ethical approach to the organization and functioning of management accounting system.....	442
Teresa Maszczak: Sprawozdanie finansowe jednostki mikro a potrzeby informacyjne użytkowników / Financial statement of a micro-undertaking and information needs of its users	451
Marta Nowak: Konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta. Pomędzy moralnością ogólną, moralnością roli a interesem własnym/ Ethical conflict in auditor's and accountant's work. Between common-sense morality, role morality and self-interest	461
Marek Ossowski, Beata Zackiewicz-Brunke: Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstw a klasyfikacja korzyści interesariuszy wynikających z działalności targowej / Corporate social responsibility vs. the classification of the advantages of stakeholders from business activities involving the organization of fairs and exhibitions	471
Michał Poszwa: Koszty a polityka wykazywania dochodów / Costs vs. policy of income disclosure	482
Anna Stronczek: Informatyczne wsparcie rachunkowości zarządczej na przykładzie wdrożenia w agencji wykonawczej WAM / Computer support of accounting management – a case of implementation in executive agency WAM	491
Magdalena Szydelko, Bartosz Kołodziejczuk: Benchmarking jako fakultatywny instrument doskonalenia znormalizowanych systemów zarządzania jakością / Benchmarking as a facultative instrument for improvement of the standardized quality management systems	501
Agnieszka Tubis: Zintegrowana baza danych dla procesu obsługi pojazdów / Integrated database for the maintenance process of vehicles.....	513

Wiesław Wasilewski: Specyfika planowania i analizy sprawozdania finansowego w instytucjach artystycznych / Characteristics of planning and analysis of financial report in artistic institutions.....	523
Aleksandra Wiercińska: Luki w metodyce benchmarkingu szpitali na przykładzie województwa pomorskiego / Gaps in the benchmarking methodology of hospitals on the example of the Pomeranian Voivodeship.....	534
Malwina Wolak: Zastosowanie analiz ABC i XYZ w controllingu sprzedaży / An application of ABC and XYZ analyses in sales controlling.....	545

Wstęp

Rachunkowość jednostek gospodarczych i instytucji jest zorientowana na dostarczanie informacji zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym użytkownikom. Informacje te dotyczą procesów gospodarczych i rezultatów działalności wykorzystywanych w dokonywaniu ocen i podejmowaniu decyzji. To czyni rachunkowość najważniejszym elementem systemu informacyjnego jednostek gospodarczych i instytucji.

Rachunkowość stanowi również podstawową bazę informacyjną dla controllingu. Rachunkowość ukierunkowana na controlling ma za zadanie informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji i oceny działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych na poziomie całego przedsiębiorstwa czy instytucji. Rachunkowość ukierunkowana na controlling zapewnia obsługę informacyjną wszystkich funkcji zarządzania: planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania.

Miejsce rachunkowości w systemie informacyjnym controllingu wynika z jej zadania, którym jest pomiar rezultatów działalności organizacji oraz jej ośrodków odpowiedzialności. Rezultaty tego pomiaru są prezentowane nie tylko w sprawozdaniach finansowych, ale także w wewnętrznych raportach sporządzanych okresowo oraz na bieżąco według potrzeb. Jakość informacji dostarczanych przez rachunkowość w dużym stopniu przesądza o skuteczności działań podejmowanych w ramach controllingu.

Problemom rachunkowości traktowanej jako system informacyjny controllingu jest poświęcony niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Zawiera on artykuły naukowe dotyczące różnych etapów procesu informacyjnego rachunkowości. W części artykułów poruszono zagadnienia teoretyczne dotyczące koncepcji, zasad i procedur przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, w części zaś zaprezentowano problemy i przykłady praktycznego prowadzenia rachunkowości ukierunkowanej na controlling w określonych jednostkach gospodarczych oraz instytucjach.

Pragniemy wyrazić nadzieję, że niniejszy tom będzie stanowić pewien przyczynek do doskonalenia sposobu przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, która jest podstawową bazą informacyjną dla controllingu w różnych organizacjach.

Edward Nowak, Marcin Kowalewski, Maria Nieplowicz

Małgorzata Macuda

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

e-mail: malgorzata.macuda@ue.poznan.pl

**OBSZARY BADAŃ NAUKOWYCH
W RACHUNKOWOŚCI JEDNOSTEK
SEKTORA OPIEKI ZDROWOTNEJ**

**AREAS OF SCIENTIFIC RESEARCH IN ACCOUNTING
IN HEALTHCARE SECTOR ENTITIES**

DOI: 10.15611/pn.2016.440.38

Streszczenie: Rachunkowość sektora opieki zdrowotnej jest tematem ważnym i aktualnym w związku ze zmianami systemowymi, które od wielu lat zachodzą na rynku usług medycznych. Celem artykułu jest analiza i prezentacja obszarów badań naukowych z zakresu rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej w Polsce przedstawionych w artykułach opublikowanych w Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości (ZTR) w latach 1977-2015. Do realizacji tak sformułowanego celu przyjęto jako metody badawcze analizę literatury oraz wnioskowanie logiczne. Dokonany przegląd literatury pozwolił na wskazanie dalszych obszarów badań wartych naukowych dociekań i analiz.

Słowa kluczowe: rachunkowość, szpital, sektor opieki zdrowotnej, badania naukowe, przegląd literatury.

Summary: Accounting in healthcare sector is an important and current issue due to system changes that have been occurring for many years in the market of medical services. The purpose of this paper is to analyse and present the research areas of accounting of the healthcare sector entities in Poland presented in articles published in the ZTR (*Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*) – Theoretical Journals of Accounting in the years 1977-2015. The article uses the methods of critical literature analysis and logical inference. The review of literature has allowed the author to indicate issues worthy of scientific study.

Keywords: accounting, hospital, healthcare sector, areas of scientific research, literature review.

1. Wstęp

Zmiany systemowe, jakie miały miejsce w ostatnim czasie w sektorze opieki zdrowotnej sprawiły, iż jednostki funkcjonujące na rynku usług medycznych (świadcze-

niodawcy) działają obecnie w warunkach gospodarki rynkowej, a zatem w warunkach konkurencji. System rachunkowości, jako podstawowy system informacyjny służący każdej jednostce, nieustannie rozwija się i adaptuje swoje rozwiązania do tego typu zmian. Jednostki sektora opieki zdrowotnej to specyficzne podmioty gospodarcze, których podstawowym zadaniem jest udzielanie świadczeń zdrowotnych. Rachunkowość tychże jednostek jest przedmiotem częstych dyskusji, a zarazem wyzwaniem dla teorii i praktyki.

Celem artykułu jest analiza i prezentacja obszarów badań naukowych z zakresu rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej w Polsce, przedstawionych w artykułach opublikowanych w Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości (ZTR) w latach 1977-2015. Do realizacji tak sformułowanego celu przyjęto jako metody badawcze analizę literatury oraz wnioskowanie logiczne. Dokonano przeglądu wszystkich tomów Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości, gdzie łącznie opublikowanych zostało 1771 artykułów naukowych¹, z których 38 dotyczyło rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej. Te ostatnie zostały poddane analizie.

Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości (nazwa obowiązująca od 2000 r., w momencie założenia czasopisma jego nazwa brzmiała Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP) są wydawane przez Radę Naukową Stowarzyszenia Księgowych w Polsce od 1977 roku. ZTR stanowią płaszczyznę prezentacji koncepcji, analiz i wyników badań naukowych dotyczących historycznych i bieżących rozwiązań w zakresie teorii, dydaktyki i praktyki rachunkowości. W latach 1977-2015 wydano 141 tomów ZTR – od numeru 1 do 85(141). Od końca lat 90. XX wieku w każdym roku ukazuje się 5-6 tomów Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości (3-4 tomy regularne oraz 1-2 tomy specjalne o charakterze okolicznościowym). W ZTR publikowane są artykuły polskich i zagranicznych autorów, którzy wnoszą istotny wkład do rozwoju nauki rachunkowości, a także inne teksty (recenzje, biogramy, komunikaty) utrwalające dorobek środowiska naukowego rachunkowości w Polsce. Od początku istnienia czasopismo szczyci się wysokim poziomem merytorycznym publikacji, ma zasięg ogólnopolski i jest wprowadzone do następujących baz indeksacyjnych: CEEOL, Index Copernicus, EBSCO, ERIH Plus, J-Gate, DOJA oraz BazEkon, stąd wybór Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości do przedstawienia dorobku w zakresie rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej w Polsce.

2. Specyfika sektora opieki zdrowotnej

Zapewnienie podstawowej opieki zdrowotnej w Polsce jest realizowane przez system powszechnego ubezpieczenia społecznego. Nad całością systemu opieki zdrowotnej nadzór sprawuje państwo, które jest podmiotem odpowiedzialnym za zapewnienie prawa obywateli do ochrony zdrowia przez zapisy konstytucyjne [Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, art. 68].

¹ Podana liczba publikacji nie zawiera informacji o biogramach, artykułach kół naukowych, recenzjach prac habilitacyjnych oraz komunikatach o konferencjach, które także pojawiają się w ZTR.

Na skutek zmian systemowych jednostki sektora opieki zdrowotnej stanęły przed koniecznością ukierunkowania swojej działalności na konkurencyjność, elastyczność oraz dostosowanie do twardych reguł wolnego rynku, skutki zaś prowadzonej działalności odzwierciedlają w rachunkowości [Chluska 2005, s. 124-125]. Prowadzą działalność usługową w postaci realizowania świadczeń zdrowotnych i nie mogą odmówić ich udzielenia osobie, która potrzebuje natychmiastowej pomocy ze względu na zagrożenie zdrowia lub życia [Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011, art. 15]. Tym różnią się od innych uczestników rynku gospodarczego. Ponadto jednostki sektora opieki zdrowotnej cechują się stałą gotowością do świadczenia usług medycznych, których odmienny charakter powoduje niemożność stosowania klasycznych reguł rynkowych.

Ronek [1955, s. 121] upatruje sens funkcjonowania jednostek gospodarczych (w dłuższej perspektywie czasowej) jedynie w sytuacji, gdy przychody przewyższają koszty, gdyż z natury rzeczy przychody nie powinny równać się kosztom, a tym bardziej nie powinny być od nich mniejsze. W przypadku jednostek sektora opieki zdrowotnej sens ich istnienia i prowadzenia działalności jest nawet wtedy, kiedy przychody nie przewyższają kosztów ich uzyskania. Jednostki te stanowią bowiem specyficzny podmiot gospodarczy – ich priorytetem nie jest osiągnięcie, a tym bardziej maksymalizowanie zysku. Przyświeca im cel społeczny, ich misją jest niesienie pomocy chorym pacjentom, tj. udzielanie im wszelkich potrzebnych świadczeń zdrowotnych, szczególnie w sytuacjach zagrożenia życia [Macuda 2005, s. 281].

Jako że jednostki sektora opieki zdrowotnej stanowią podmioty samodzielne, samorządne i samofinansujące się, muszą zadbać o medyczne i ekonomiczne warunki funkcjonowania i prowadzenia działalności leczniczej. Udzielają świadczeń zdrowotnych bezpłatnie, za częściową odpłatnością lub odpłatnie. W większości przypadków zrealizowane na rzecz pacjentów usługi medyczne finansowane są przez płatnika instytucjonalnego, jakim jest Narodowy Fundusz Zdrowia (NFZ), w ramach podpisanych kontraktów. Dodatkowo istnieje możliwość pobierania opłat za usługi wykraczające poza kontrakt z NFZ [Markłowska-Dzierżak 2010]. Podmioty realizujące usługi medyczne starają się w pełni wykorzystać swój potencjał usługowy, kierując ofertę swych świadczeń do innych jednostek sektora opieki zdrowotnej lub do odbiorców indywidualnych.

Świadczeniodawcy to głównie organizacje typu *non profit*². Niemniej jednak działalność każdej jednostki powinna być rentowna, płynność finansowa zachowana, jej funkcjonowanie sprawne, zarządzanie nią jako całością efektywne, koszty działalności powinny utrzymywać się na racjonalnym poziomie i być pokryte osiągniętymi przychodami. Wygospodarowany zysk mogą wykorzystać na swój rozwój (czego wymaga coraz silniejsza konkurencja na rynku usług medycznych), zarówno na zakup sprzętu medycznego, w tym nowoczesnej aparatury medycznej, jak i na badania naukowe (jeśli takie zawarte są w statucie jednostki) czy też szko-

² W jednostkach *non profit* zysk rozumiany jest jako wygospodarowana nadwyżka przychodów nad kosztami.

lenie personelu [Macuda 2014, s. 381]. Zaostrzająca się konkurencja, zwiększające się potrzeby zdrowotne ludności oraz rosnące oczekiwania pacjentów i płatników sprawiają, iż podmioty te muszą zwrócić szczególną uwagę na problematykę efektywności zarządzania jednostką, a także gospodarowania posiadanymi zasobami [Macuda 2005, s. 281].

Zmiany systemowe zachodzące w sektorze opieki zdrowotnej wymagają coraz to nowszych rozwiązań, również o charakterze ekonomicznym, mających na celu poprawę efektywności działalności jednostek tego sektora. Z tego powodu głównym zadaniem systemu zdrowotnego powinno być zapewnienie możliwie jak najwyższej jakości świadczeń zdrowotnych wszystkim obywatelom przy zachowaniu racjonalności w wydatkowaniu środków publicznych na funkcjonowanie systemu tzw. publicznej opieki zdrowotnej [Ziębicki 2007, s. 125]. Kalkulacja ekonomiczna powinna służyć przede wszystkim przeciwdziałaniu marnotrawstwu i niegospodarności, jak również maksymalizacji efektywności alokacji pieniędzy podatników w celu sprawiedliwego podziału ograniczonych zasobów środków w stosunku do zapotrzebowania na usługi zdrowotne [Łuczak, Macuda, 2014, s. 57]. Chodzi nie tyle o minimalizowanie kosztów, ile o ich monitorowanie oraz racjonalne wykorzystanie zasobów, gdyż tu granicą jest zawsze bezpieczeństwo i zdrowie pacjenta.

3. Rachunkowość w opiece zdrowotnej – obszary badań

Analizie poddano 38 artykułów naukowych opublikowanych w Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości w latach 1977-2015, dotyczących jednostek sektora opieki zdrowotnej. Łączna liczba wydrukowanych w ZTR opracowań to 1771 artykułów. 36 artykułów opublikowano w języku polskim, 2 artykuły w języku angielskim. 13 spośród 38 artykułów prezentuje wyniki przeprowadzonych przez autorów badań, głównie ankietowych, pozostałe 25 publikacji ma charakter teoretyczny i opracowane zostały w oparciu o badania literaturowe. Główne obszary badań z zakresu rachunkowości podmiotów świadczących usługi medyczne, jakie zidentyfikowano w toku przeprowadzonej analizy źródeł literaturowych, zaprezentowano w tab. 1.

Analiza tytułów i treści artykułów naukowych z zakresu rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej, opublikowanych w latach 1997-2015 w Teoretycznych Zeszytach Rachunkowości, pozwoliła stwierdzić, że przewodnim obszarem badań autorów był rachunek kosztów, a w szczególności rachunek kosztów działań (*activity-based costing* – rachunek ABC). Doskonalenie rachunku kosztów w podmiotach świadczących usługi medyczne jest zdaniem Hass-Symotiuk [1998, s. 90] procesem ciągłym, co potwierdza drugi ważny wniosek płynący z powyższego zestawienia – zainteresowanie problematyką rachunku kosztów z roku na rok wzrasta, kwestia ta była od początku i nadal nieprzerwanie jest wielokrotnie

Tabela 1. Obszary badań z zakresu rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej poruszane w artykułach naukowych opublikowanych w ZTR

Obszary badań	Autorzy, rok publikacji
Rachunek kosztów	Sykus, Angelus i Mozdzeń [1996]; Ohl [1996, 1999]; Hass-Symotiuk [1998, 1999]; Orliński [1998]; Chluska [2007]; Świdarska i Raulinajtys-Grzybek [2009, 2013]; Baran [2010]; Kludacz [2014]; Pielaszek, Świdarska i Warowny [2014]
w tym: Rachunek kosztów działań	Sykus, Angelus, Mozdzeń [1996]; Ohl [1996, 1999]; Hass-Symotiuk [1999]; Chluska [2007]; Świdarska, Raulinajtys-Grzybek [2009]; Kludacz [2014]
Analiza, planowanie, rozliczanie i kalkulacja kosztów	Hass-Symotiuk, Wawer [1997]; Ohl [1997]; Macuda [2006]; Cygańska [2009]; Drużdż, Jachnik, Orliński [2009];
Budżetowanie	Durbajło-Mrowiec [1998]; Cygańska [2007a]; Cygańska [2007b]; Macuda [2007]; Orliński [2011]
Kontrola zarządcza	Baran [2011]; Baran [2013]; Szewiczek [2015]
Restrukturyzacja	Chluska [2005]; Chluska [2006]
Regulacje prawne	Durbajło-Mrowiec [1992]; Hass-Symotiuk [1997]; Baran [2010]
Wycena usług medycznych	Kogut [2006]; Świdarska, Raulinajtys-Grzybek [2009, 2013]; Zaleska [2010]

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań literaturowych.

tematem dyskusji. Pierwsze artykuły dotyczące rachunku kosztów opublikowane zostały w ZTR w 1996 r., co niewątpliwie było konsekwencją wdrożenia w 1993 r. w polskich szpitalach publicznych rachunku kosztów (prowadzonego poza systemem rachunkowości) na mocy Zarządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 15 czerwca 1992 r. w sprawie szczegółowych zasad ewidencji kosztów i dochodów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej. Druga fala wzmożonego zainteresowania rachunkiem kosztów miała miejsce w latach 1998 i 1999 w związku z wejściem w życie Rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej. Mimo że podstawa prawna tego rozporządzenia – Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. – została uchylona w 2011 r. wraz z wprowadzeniem w życie ustawy o działalności leczniczej [Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011], w praktyce nadal stosowano rozwiązania w nim przyjęte. Po roku 2011 autorzy prowadzili jednak rozważania dotyczące opracowania nowego standardu rachunku kosztów, który zaczął obowiązywać na mocy Rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców, co znów wpłynęło na wzrost liczby publikacji w ostatnich kilku latach.

Przedmiotem badań były też koszty – ich analiza, planowanie, rozliczanie, kalkulacja i kontrola. Zaspokojenie potrzeb różnych użytkowników (menedżerów, leka-

rzy, osób i instytucji odpowiedzialnych za politykę zdrowotną) wymaga tworzenia informacji o kosztach generowanych według różnych kryteriów (rodzajów, typów działalności i miejsc powstawania, realizowanych funkcji, pozycji kalkulacyjnych), mają one bowiem umożliwić podejmowanie poprawnych decyzji wewnątrz jednostek sektora opieki zdrowotnej, jak i kontrolę oraz ocenę racjonalności ich działań [Hass-Symotiuk 1998, s. 82; Hass-Symotiuk, Wawer 1997, s. 62-64; Orliński 1998, s. 134-135]. Warunkiem racjonalizacji kosztów działalności jest zaś otrzymywanie na czas odpowiednio przygotowanych zestawów informacji dotyczących planowanych i ponoszonych kosztów w danych okresach sprawozdawczych, zarówno na potrzeby interpretacyjne, jak i zarządcze [Macuda 2007, s. 65].

Wśród zagadnień często podejmowanych w badaniach naukowych pojawiły się budżetowanie oraz kontrola zarządcza. Opublikowane w Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości artykuły dotyczyły także polityki rachunkowości w procesach restrukturyzacji oraz czynników wewnętrznych i zewnętrznych kształtujących tę politykę, jak również regulacji prawnych związanych z różnymi aspektami działalności usługowej prowadzonej przez jednostki sektora opieki zdrowotnej.

Niezwykle ważnym tematem jest wycena usług medycznych, szczególnie od roku 2008, kiedy Narodowy Fundusz Zdrowia (płatnik) wprowadził nową metodę kontraktowania i finansowania świadczeń zdrowotnych – z wykorzystaniem Jednorodnych Grup Pacjentów. O doświadczeniach jej wdrażania i funkcjonowania, a także możliwościach zastosowania w kalkulacji kosztów procedur medycznych oraz w rachunku kosztów i wyników pisała Macuda [2006, 2014].

Pojedyncze opracowania dotyczyły takich obszarów tematycznych, jak: fundusze własne [Chluska 2004] czy przychody podatkowe [Chorowska-Kasperlik 2010] jednostek sektora opieki zdrowotnej, odpowiedzialność za rachunkowość [Hass-Symotiuk 2003], ośrodki odpowiedzialności [Orliński 1999], wykorzystanie ewidencji pacjentów w rozliczeniach finansowych [Orliński 2008] czy *lean accounting* w podmiotach usług medycznych [Sobańska, Kalinowski 2015].

Tabela 2. Liczba artykułów naukowych z zakresu rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej opublikowanych w ZTR w przekroju poszczególnych lat

Rok publikacji	1992	1996	1997	1998	1999	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2013	2014	2015
Liczba publikacji	1	2	3	3	3	1	1	2	3	4	1	3	3	2	2	2	2

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań literaturowych.

Tabela 2 prezentuje liczbę artykułów opublikowanych w Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości. Pierwszy artykuł z zakresu rachunkowości jednostek sektora

opieki zdrowotnej pojawił się w czasopiśmie w 1992 roku. Większą aktywność publikacyjną (3-4 artykuły rocznie) można zauważyć w latach 1997-1999, 2006-2007 oraz 2009-2010, co spowodowane jest najczęściej wejściem w życie nowych ustaw, zarządzeń czy rozporządzeń ministerialnych lub wprowadzeniem zmian systemowych. W ostatnich czterech latach publikowano 2 artykuły każdego roku. W latach 1997-1999 opracowania dotyczyły rachunku kosztów (w tym rachunku kosztów działań), budżetowania, ośrodków kosztów, wykorzystania informacji o kosztach w zarządzaniu jednostkami sektora opieki zdrowotnej oraz transformacji rachunkowości podmiotów realizujących usługi medyczne. Artykuły opublikowane w latach 2006-2007 podejmowały problematykę restrukturyzacji samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, rachunku kosztów (w tym rachunku ABC), budżetowania, wyceny usług zdrowotnych oraz Jednorodnych Grup Pacjentów. W latach 2009-2010 uwagę skupiono na analizie i kalkulacji kosztów, rachunku kosztów (w tym rachunku kosztów działań) oraz na przychodach podatkowych.

4. Zakończenie

Pierwszym artykułem dotyczącym problematyki opieki zdrowotnej, jaki ukazał się w Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości, był tekst Durbajło-Mrowiec zatytułowany „Niektóre problemy rachunkowości szpitali w nowych warunkach organizacyjno-prawnych”. Opublikowano go w 1992 r., czyli w 15. roku działalności czasopisma. Składały się na niego jedynie dwie strony opracowania poświęcone nowej ustawie, która weszła w życie w 1991 roku i na mocy której szpitale otrzymywały osobowość prawną w momencie wpisu do rejestru publicznych zakładów opieki zdrowotnej. Artykuł traktował o formie prowadzenia gospodarki finansowej oraz odpowiednio zorganizowanym systemie informacji ekonomicznej – rachunkowości – rejestrującym wydatki i wpływy budżetowe. Proponował dostosowanie, a dokładnie rozbudowę zespołów 1, 2, 5, 7 i 8 planu kont szpitala oraz wydzielenie funduszu założycielskiego i funduszu zakładu. Zapowiadał problemy w utworzeniu podmiotowo-funkcjonalnego układu kosztów w związku z innego typu metodologią rozliczania i grupowania kosztów z racji braku uregulowań prawnych tej sfery rachunkowości dla szpitalnictwa [Durbajło-Mrowiec 1992, s. 10-11]. Nadmieniał o pierwszych pojawiających się rozwiązaniach teoretycznych, a także pierwszych problemach napotkanych przy tworzeniu rachunku kosztów, np. trudnościach w określeniu działalności podstawowej i pomocniczej (spór o pracownie diagnostyczno-zabiegowe), dużej różnorodności jednostek chorobowych, metod leczenia czy zleconych pacjentom badań diagnostycznych oraz kwestii kluczy podziałowych dla kosztów pośrednich. Wskazywał na pacjenta jako nośnik kosztów i proponował metodę punktową, co poniekąd bliskie jest koncepcji Jednorodnych Grup Pacjentów. Zwracał też uwagę na zupełną nowość, jaką miało być dla służb księgowych sporządzenie bilansu według powszechnie obowiązujących zasad i podlegającego weryfikacji pod kątem rzetelności i prawdziwości.

Obecnie, mimo że upłynęły 24 lata od publikacji pierwszego artykułu z zakresu rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej w Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości, niektóre zagadnienia wydają się nadal aktualne. W ostatnich czterech latach autorzy pochyliłi się nad rachunkiem kosztów działań, obiektywnym rachunkiem kosztów, instrumentami rachunkowości zarządczej, kontrolą zarządczą oraz wyceną świadczeń zdrowotnych. Przegląd literatury poświęconej tej problematyce pozwala zidentyfikować obszary badań warte dalszych naukowych dociekań. W opinii autorki najważniejsze z nich powinny dotyczyć: klasyfikacji, grupowania i rozliczania kosztów, doboru kluczy podziałowych dla kosztów pośrednich, nośników kosztów, nowoczesnych koncepcji rachunku kosztów, wyceny świadczeń zdrowotnych, uregulowań prawnych, jak i zasadności sporządzania bilansu według tych samych zasad co dla pozostałych podmiotów działających na rynku gospodarczym, od których jednostki sektora opieki zdrowotnej znacznie się różnią.

Literatura

- Baran W., 2010, *Ocena wykorzystania regulacji prawnych dotyczących rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 55 (111), SKwP, Warszawa, s. 5-24.
- Baran W., 2011, *System rachunkowości zarządczej w zakładach opieki zdrowotnej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 63 (119), SKwP, Warszawa, s. 5-24.
- Baran W., 2013, *Management accounting in the implementation of management control in healthcare organizations*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 72 (128), SKwP, Warszawa, s. 7-31.
- Chluska J., 2004, *Fundusze własne w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 19 (75), SKwP, Warszawa, s. 5-18.
- Chluska J., 2005, *Polityka rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w procesach restrukturyzacji*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 28 (84), SKwP, Warszawa, s. 124-133.
- Chluska J., 2006, *Restrukturyzacja samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej – szanse i zagrożenia*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 33 (89), SKwP, Warszawa, s. 27-35.
- Chluska J., 2007, *Determinanty wprowadzenia rachunku kosztów działań w szpitalu*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 38 (94), SKwP, Warszawa, s. 25-35.
- Chorowska-Kasperlik E., 2010, *Przychody podatkowe w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej – aspekty dyskusyjne*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 54 (110), SKwP, Warszawa, s. 33-44.
- Cygańska M., 2007a, *Korzyści z zastosowania systemu budżetowania w zarządzaniu wybranymi szpitalami*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 39 (95), SKwP, Warszawa, s. 5-19.
- Cygańska M., 2007b, *Zakres implementacji budżetowania w szpitalach – wyniki badań empirycznych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 34 (92), SKwP, Warszawa, s. 18-31.
- Cygańska M., 2009, *Kalkulacja kosztów w Szpitalu Powiatowym Województwa Warmińsko-Mazurskiego – studium przypadku*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 48 (104), SKwP, Warszawa, s. 5-16.
- Dotkuś W., 2005, *Problematyka wyceny łączonych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 28 (84), SKwP, Warszawa, s. 146-155.

- Drużdż A., Jachnik A., Orliński R., 2009, *Analiza bezpośrednich kosztów diagnostyki i leczenia pacjentów z podejrzeniem udaru mózgu*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 52 (108), SKwP, Warszawa, s. 49-58.
- Durbajło-Mrowiec M., 1992, *Niektóre problemy rachunkowości szpitali w nowych warunkach organizacyjno-prawnych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 20, SKwP, Warszawa, s. 10-11.
- Durbajło-Mrowiec M., 1998, *Budżety przedmiotowe w szpitalu*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 20, SKwP, Warszawa, s. 87-94.
- Hass-Symotiuik M., 1997, *Transformacja rachunkowości w publicznych zakładach opieki zdrowotnej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 40, SKwP, Warszawa, s. 42-47.
- Hass-Symotiuik M., 1998, *Rachunek kosztów dla polskich szpitali publicznych u schyłku XX wieku*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 44, SKwP, Warszawa, s. 81-91.
- Hass-Symotiuik M., 1999, *Procesowy rachunek kosztów jako narzędzie kalkulacji kosztów usług medycznych w samodzielnych zakładach opieki zdrowotnej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 53, SKwP, Warszawa, s. 68-77.
- Hass-Symotiuik M., 2003, *Odpowiedzialność za rachunkowość zakładu opieki zdrowotnej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 15 (71), SKwP, Warszawa, s. 14-28.
- Hass-Symotiuik M., Wawer U., 1997, *Wykorzystanie informacji o kosztach w zarządzaniu placówkami opieki zdrowotnej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 39, SKwP, Warszawa, s. 61-68.
- Kłudacz M., 2014, *Zasady i etapy rachunku kosztów działań w angielskich szpitalach na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 35 (91), SKwP, Warszawa, s. 39-60.
- Kogut J., 2006, *Znaczenie kosztów w procesie kształtowania cen usług zdrowotnych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 44, SKwP, Warszawa, s. 61-84.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., DzU 1997 nr 78, poz. 483.
- Łuczak K., Macuda M., 2014, *Wykorzystanie benchmarkingu w optymalizacji kosztów świadczeń zdrowotnych*, Studia Oeconomica Posnaniensia, Vol. 2, No. 5 (266), Poznań, s. 52-73.
- Macuda M., 2005, *Tworzenie ośrodków odpowiedzialności w zakładach opieki zdrowotnej*, [w:] Głowacka M.D. (red.), *Profesjonalizm w ochronie zdrowia: materiały z konferencji naukowo-szkoleniowej*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Komunikacji i Zarządzania, Swarzędz, s. 281-288.
- Macuda M., 2006, *Wykorzystanie koncepcji jednorodnych grup pacjentów w planowaniu kosztów procedur medycznych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 35 (91), SKwP, Warszawa, s. 94-103.
- Macuda M., 2007, *Okresowe raportowanie w kontroli wykonania budżetu kosztów na przykładzie zakładu opieki zdrowotnej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 39 (95), SKwP, Warszawa, s. 65-76.
- Macuda M., 2014, *Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala*, [w:] Nowak E., Nieplowicz M. (red.), *Modele zarządzania kosztami i dokonania*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 343, Wrocław, s. 376-385.
- Markłowska-Dzierżak M., 2010, *Szpitala mogą dorabiać*, Menadżer Zdrowia, nr 6, s. 21-23.
- Ohl I., 1996, *Potencjalne możliwości wykorzystania rachunku kosztów działań w jednostkach służby zdrowia*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 35, SKwP, Warszawa, s. 124-127.
- Ohl I., 1997, *Propozycja zmian rozliczania kosztów w specjalistycznym leczeniu zamkniętym*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 49, SKwP, Warszawa, s. 76-83.
- Ohl I., 1999, *Rachunek kosztów działań w jednostkach służby zdrowia*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 49, SKwP, Warszawa, s. 46-68.
- Orliński R., 1998, *Wykorzystanie rachunku kosztów rodzajowych dla potrzeb zarządzania jednostkami opieki zdrowotnej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 46, SKwP, Warszawa, s. 133-141.
- Orliński R., 1999, *Struktura komórek organizacyjnych jako ośrodków powstawania kosztów na przykładzie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 51, SKwP, Warszawa, s. 134-140.

- Orliński R., 2008, *Wykorzystanie ewidencji pacjentów w rozliczeniach finansowych szpitala*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 43 (99), SKwP, Warszawa, s. 97-110.
- Orliński R., 2011, *Budżetowanie kosztów na przykładzie oddziału chorób wewnętrznych badanego szpitala*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 63 (119), SKwP, Warszawa, s. 141-154.
- Pielaszek M., Świdarska G., Warowny P., 2014, *Analiza możliwości implementacji obiektywnego rachunku kosztów w podmiotach leczniczych – wyniki badań empirycznych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 77 (133), SKwP, Warszawa, s. 127-139.
- Ronek H., 1995, *Pragmatyczna metodologia rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU nr 164 poz. 1194.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców, DzU poz. 1126.
- Sobańska I., Kalinowski J., 2015, *Podjęcie lean jako kierunek zmian w zarządzaniu i rachunkowości zarządczej w podmiotach usług medycznych – wyniki badań literaturowych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 85 (141), SKwP, Warszawa, s. 103-116.
- Sykus E., Angelus P., Możdżeń, R., 1996, *Rachunek kosztów działań w organizacjach nie zorientowanych na zysk*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 37, SKwP, Warszawa, s. 168-177.
- Szewieczek A., 2015, *Konstrukcja systemu kontroli zarządczej w wybranych samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 82 (138), SKwP, Warszawa, s. 141-150.
- Świdarska G., Raulinajtys-Grzybek M., 2009, *Rachunek kosztów działań jako podstawa wyceny usług*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 49 (105), SKwP, Warszawa, s. 255-268.
- Świdarska, G., Raulinajtys-Grzybek, M., 2013, *Cost-based pricing of healthcare services. Relevance of a resource-based costing system*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 72 (128), SKwP, Warszawa, s. 117-137.
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, DzU nr 112, poz. 654.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej, DzU nr 91, poz. 408.
- Zaleska B., 2010, *Wycena świadczeń medycznych w szpitalu*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 54 (110), SKwP, Warszawa, s. 235-245.
- Zarządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 15 czerwca 1992 r. w sprawie szczegółowych zasad ewidencji kosztów i dochodów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, Monitor Polski nr 19, poz. 143.
- Ziębicki B., 2007, *Benchmarking w doskonaleniu organizacji usług użyteczności publicznej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.