

Beata Zaleska

Politechnika Koszalińska

MOŻLIWOŚĆ ZASTOSOWANIA NARZĘDZI RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W SZPITALU

1. Wstęp

Rachunkowość zarządcza powinna wspierać swoimi informacjami wszystkie procesy zarządzania szpitalem od planowania, przez organizowanie i motywowanie, do kontroli. Informacje zeń płynące mają umożliwić osiągnięcie celu wyznaczonego przez zakład opieki zdrowotnej, którym jest pomoc w utrzymaniu i poprawie stanu zdrowia społeczeństwa [16, s. 21]. Dla szpitali działających na konkurencyjnym rynku usług medycznych ważne są takie cele ekonomiczne, jak wydajność, racjonalne wykorzystanie powierzonych zasobów, ograniczenie zadłużenia, oraz cele społeczne (skuteczne i na jak najwyższym poziomie jakościowym świadczenie usług medycznych, co poprawia satysfakcję pacjentów, płatników, organów założycielskich). Osiągnięcie powyższych celów jest możliwe przez realizację następujących zadań:

- a) dążenie do uzyskania stabilności finansowej i redukcji kosztów tam, gdzie jest to możliwe, zmniejszenie zadłużenia, zachowanie płynności i wypłacalności;
- b) inwestowanie w nowe technologie medyczne i sposoby leczenia;
- c) utrzymanie dotychczasowych pacjentów i zdobycie nowych;
- d) poprawę jakości oferowanych usług medycznych, ich kompleksowości i dostępności.

Realizację tych zadań mogą wspomóc informacje pochodzące z rachunkowości zarządczej, która „jest zorientowana na tworzenie informacji *ex ante* (budżety) i *ex post* (sprawozdania o wykonaniu) dla ośrodków odpowiedzialności oraz mierzy dokonania osób odpowiedzialnych za realizację określonego celu” [15, s. 114]. Jej wdrożenie wymaga jednak podjęcia pewnych działań związanych z odpowiednią organizacją pracy. Dotyczy to szczególnie [13, s. 94]:

- utworzenia ośrodków odpowiedzialności,
- stosowania odpowiedniego systemu zarządzania,
- wykorzystania nowych mierników oceny działalności szpitala,
- budowy wewnętrznego systemu informacyjno-sprawozdawczego,
- przebudowy systemu motywacyjnego,
- wzrostu świadomości załogi przedsiębiorstwa, że wszyscy są odpowiedzialni za ponoszone koszty i realizowane zadania.

2. Cele i zadania rachunkowości zarządczej w szpitalu

Rachunkowość zarządcza w szpitalu powinna być tworzona w taki sposób, aby jej elementy uwzględniały działalność każdej wyodrębnionej jednostki, traktowanej jako ośrodek odpowiedzialności. Proponowaną strukturę rachunkowości zarządczej, jej cele, zadania, procesy w niej zachodzące i zakres odpowiedzialności przedstawiono na rys. 1. Rachunkowość zarządcza jest traktowana jako zasadniczy instrument zarządzania, ponieważ wspiera na każdym szczeblu proces decyzyjny. Powinna ona zatem umożliwić [11, s. 22-25]:

- sformułowanie problemu decyzyjnego i jego analizę,
- określenie wariantów decyzji,
- wybór odpowiedniego wariantu, jego realizację i kontrolę.

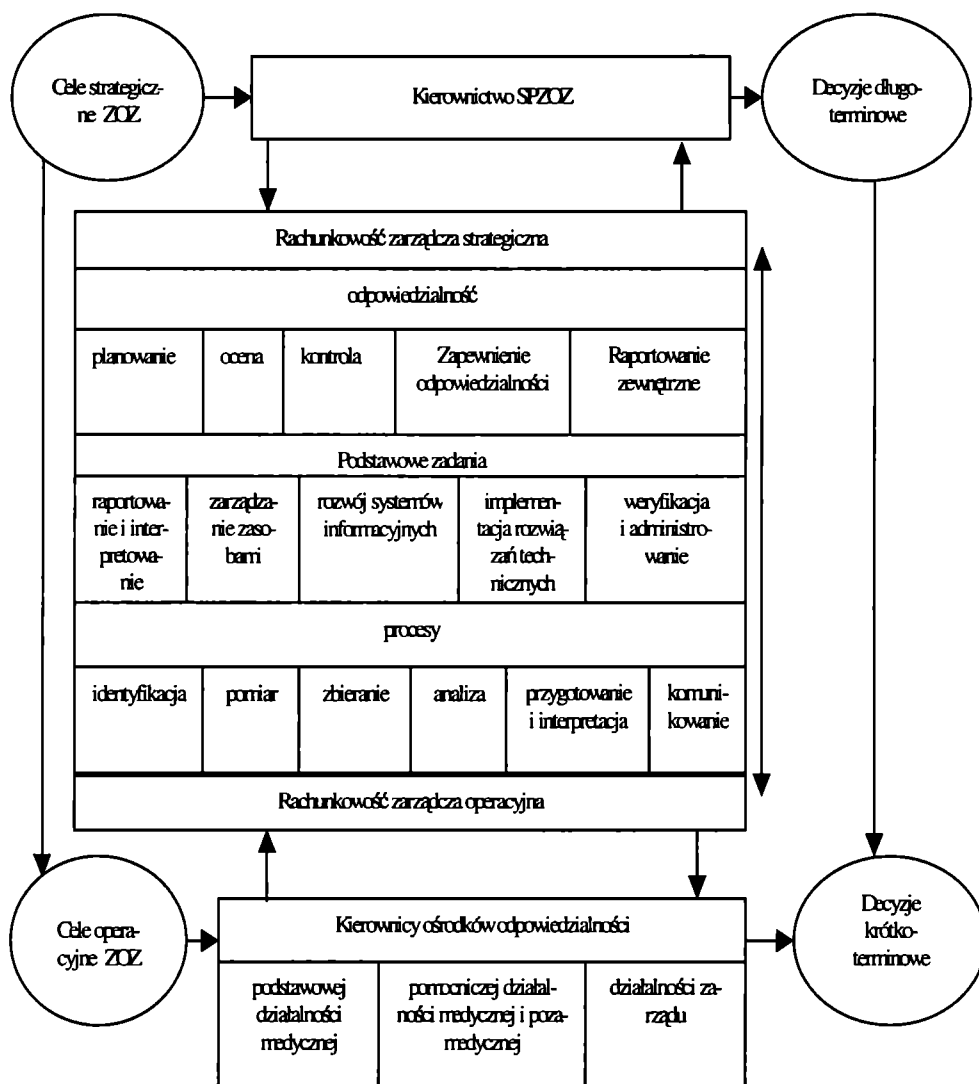
Istotą rachunkowości zarządczej jest gromadzenie, klasyfikacja, agregacja, analiza, prezentacja i komunikowanie zdarzeń i procesów gospodarczych realizowanych w określonym czasie w zakładzie opieki zdrowotnej [9]. Rachunkowość zarządczą można podzielić na:

a) rachunkowość zarządczą krótkookresową (operacyjną), wspomagającą decyzje taktyczne i operacyjne dotyczące asortymentu usług zdrowotnych, doboru technologii świadczenia usług, decyzji: wyprodukować czy kupić procedury medyczne itp.;

b) rachunkowość zarządczą długookresową (strategiczną), wspomagającą decyzje strategiczne dotyczące przetrwania na rynku usług medycznych, zmian organizacyjnych szpitala, inwestowania, poprawy jakości realizowanych usług medycznych.

Na etapie tworzenia rachunkowości zarządczej szpitala warto odpowiedzieć na pytania: „jakie zbiory informacji powinny być tworzone, jakie zbiory informacji można tworzyć, aby mogły być zaspokajane wszelkiego rodzaju potrzeby informacyjne użytkowników (kierowników), oraz na związane z tym pytanie alternatywne: jakiego rodzaju potrzeby informacyjne zarządu jednostki mogą być brane pod uwagę przy danych możliwościach organizacyjnych i technicznych zgromadzenia i odpowiedniego przetworzenia informacji dla zaspokojenia tych potrzeb” [19, s. 60].

W zakładzie opieki zdrowotnej informacje finansowe i niefinansowe (jakościowe, ilościowe) są potrzebne do podejmowania decyzji medycznych i ekonomicznych. Decyzje medyczne dotyczą procesu świadczenia usług medycznych i są podejmowane przez biały personel medyczny (np. lekarzy, pielęgniarki, ordynatorów



Rys. 1. Cel, zakres odpowiedzialności, zadania i procesy rachunkowości zarządczej w szpitalu

Źródło: opracowanie własne na podstawie [20, s. 130].

oddziałów). Mają one charakter krótkoterminowy i są uwarunkowane stanem zdrowia pacjenta i obowiązującymi standardami opieki medycznej. Decyzje ekonomiczne podejmują kierownicy wszystkich szczebli zarządzania zakładem opieki zdrowotnej. Są one ukierunkowane na tworzenie warunków do świadczenia usług medycznych i zarządzanie zakładem. Mają charakter krótko- lub długoterminowy. Potrzeby informacyjne kierownictwa szpitala przedstawiono w tab. 1.

Decyzje długookresowe (strategiczne) wywołują poważne konsekwencje dla szpitala, dlatego ich podejmowanie leży w gestii zarządu. Decyzje krótkookresowe (operacyjne) są podejmowane przez kadrę kierowniczą niższego szczebla (kierowników oddziałów, działów, zakładów diagnostycznych). W szpitalu oprócz informacji finansowych do podejmowania decyzji są potrzebne również informacje statystyczne i jakościowe, a także pochodzące z otoczenia zakładu (np. zapotrzebowanie na usługi medyczne, konkurencja ZOZ). Połączenie informacji medycznych z finansowymi pozwala na efektywne wykorzystanie zasobów, wycenę standardów postępowania medycznego, procedur medycznych czy poszczególnych przypadków chorobowych. To z kolei umożliwia poznanie rzeczywiście poniesionych kosztów usług zdrowotnych i określenie przychodów niezbędnych do ich pokrycia.

Najniższy szczebel zarządzania ZOZ (kierownicy działów, pracowni itp.) potrzebuje informacji bieżących, *ex post*, które wskazują na zdarzenia przeszłe kształtujące pozycję jednostki i jej osiągnięcia. Im użytkownik informacji jest wyżej ulokowany w hierarchii zarządzania ZOZ (dyrektorzy i zastępcy, kierownicy oddziałów, przychodni, zakładów diagnostycznych), tym bardziej są mu potrzebne informacje *ex ante*. Umożliwiają one bowiem planowanie, analizę i kontrolę działalności. Potrzeby informacyjne odbiorców wewnętrznych zakładu opieki zdrowotnej określa zakres kompetencji i odpowiedzialności oraz rodzaj podejmowanych decyzji.

Tabela 1. Potrzeby informacyjne kierownictwa szpitala

Horyzont czasowy decyzji	Decyzje	Informacje potrzebne do podjęcia decyzji	Źródła informacji
1	2	3	4
Krótkoterminowe	Medyczne – określenie rodzaju usług koniecznych dla pacjentów, leków i czasu leczenia, organizacja procesu świadczenia usług, dobór sprzętu i aparatury medycznej do procesu leczenia	Informacje statystyczne – obłożenie łóżek szpitalnych, czas wykonywania zabiegu, liczba wizyt, wykonywanych zabiegów lub usług, przyjętych pacjentów, pracowników, statystyka urodzeń, zgonów, chorób	Statystyka medyczna, standardy leczenia medycznego, stan zdrowia pacjenta, rachunkowość , potrzeby zdrowotne występujące na danym obszarze
	Ekonomiczne – zawarcie kontraktów na usługi medyczne, zdolności produkcyjne zakładu, ceny świadczeń medycznych, zmiany rozmiarów działalności, decyzje typu: realizacja czy zakup procedur medycznych, dzierżawa czy utrzymanie nadmiernych powierzchni	Informacje jakościowe – liczba zakażeń wewnątrzszpitalnych, powtórnych przyjęć, czas oczekiwania na przyjęcia, zadowolenie pacjentów	

1	2	3	4
		Informacje finansowe <i>ex post</i> – stan majątkowy i finansowy zakładu, stan zobowiązań, należności, cena sprzedaży usług medycznych, pozostałe przychody, koszty ogółem funkcjonowania zakładu, koszty jednostkowe procedur medycznych, leczenia pacjentów, koszty poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, koszty materiałów medycznych, leków, wynagrodzeń, energii elektrycznej	
Długoterminowe	Ekonomiczne – rozwój zakładu i jego organizacja, utrzymanie lub likwidacja poszczególnych komórek organizacyjnych (oddziałów, kuchni, pralni itp.), polityka zatrudnienia, planowanie inwestycyjne Medyczne – dobór technologii medycznych do metod leczenia w długim okresie	Informacje pochodzące z zakładu – statystyczne i jakościowe jak wyżej, zapotrzebowanie na sprzęt i aparaturę medyczną, informacje finansowe <i>ex post</i> i <i>ex ante</i> : przychody z zakontraktowanych usług medycznych, koszty całego zakładu, koszty poszczególnych komórek organizacyjnych zakładu, koszty zużycia materiałów, leków, wynagrodzeń, sytuacja majątkowa, finansowa, zobowiązania, należności, wielkość rentowności, płynności, wypłacalności, odchylenia od przyjętych do realizacji zadań i ich przyczyny, koszty inwestycji, opłacalność inwestycji, koszty technologii medycznych, programów medycznych Informacje z otoczenia zakładu – o sytuacji gospodarczej, sytuacji opieki zdrowotnej, trendach rozwojowych, wskaźnikach wzrostu cen towarów i usług, kosztach pozyskania kapitału, rynku usług medycznych, konkurencji	Statystyka medyczna, rachunkowość, Główny Urząd Statystyczny, otoczenie zewnętrzne

Źródło: opracowanie na podstawie [1].

Dla funkcjonowania ZOZ, a tym samym podejmowania decyzji przez kadrę zarządzającą, duże znaczenie mają warunki kontraktowania usług zdrowotnych z płatnikiem (Narodowym Funduszem Zdrowia). Przedmiotem kontraktowania są świadczenia zdrowotne (ich rodzaj, liczba, jakość, termin realizacji, wielkość przycho-

dów za te usługi, ceny jednostkowe). Kontrakty mogą dotyczyć leczenia określonych grup pacjentów, pakietów usług obejmujących wiele usług częściowych i procedur medycznych. Warto dodać, że zawarte kontrakty umożliwiają określenie przychodów, tymczasem koszty realizowanych świadczeń zdrowotnych będą znane w trybie *ex post* (trudno bowiem określić, jacy pacjenci będą leczeni – ich wiek, płeć, powikłania, choroby współistniejące itp.). Ważne jest zatem pozyskanie informacji o kosztach jednostkowych świadczeń zdrowotnych oraz informacji statystycznych o leczonych pacjentach, ich grupach i przypadkach chorobowych. Prawidłowo wynegocjowany kontrakt powinien umożliwić określenie wielkości przychodów ZOZ, które pozwolą pokryć rzeczywiste koszty związane z realizacją usług zdrowotnych. Ograniczone zasoby finansowe w systemie opieki zdrowotnej powinny zmusić zarządzających zakładem opieki zdrowotnej do respektowania **zasady racjonalnego gospodarowania**. Przejawia się ona w optymalnym wykorzystaniu zasobów będących do dyspozycji ZOZ na leczenie przypadków chorobowych i dostarczenie pacjentowi procedur stosownych do jego stanu zdrowia. Podejmując decyzje dotyczące sposobów leczenia, ordynatorzy lub lekarze powinni uwzględniać nie tylko dane medyczne, ale także finansowe. Koszty, przychody i wyniki to zbiory informacji coraz ważniejsze dla zarządzających zakładem opieki zdrowotnej. Nie wystarczy jednak poznać rzeczywiście poniesione koszty, uzyskane przychody i wypracowane wyniki. W gospodarce rynkowej tworzenie rynku usług medycznych wymaga przewidywania tych wielkości. Niezwykle ważne jest zatem ustalenie wielkości przyszłych kosztów, przychodów i wyników.

3. Narzędzia rachunkowości zarządczej

Do podejmowania decyzji krótkookresowych przydatne są takie instrumenty rachunkowości zarządczej, jak:

- budżetowanie kosztów i przychodów,
- krótkookresowy rachunek decyzyjny,
- analiza prognozy rentowności,
- ustalanie cen do rozliczeń między ośrodkami odpowiedzialności (tzw. cen transferowych wewnętrznych).

Wydaje się, że w obecnych warunkach funkcjonowania ZOZ szczególną rolę powinno odgrywać **budżetowanie kosztów i przychodów**. Umożliwia ono efektywne wykorzystanie ograniczonych zasobów będących do dyspozycji ZOZ i kontrolę wydatkowania środków pieniężnych na opiekę zdrowotną [7, s. 21]. Budżetowanie obejmuje zestaw procedur określających zasady tworzenia i kontroli budżetów [12, s. 18].

Przy opracowaniu budżetów następuje „przełożenie wyznaczonych celów oraz służących ich realizacji planów działań na standardy (ilościowe i wartościowe) uznane za racjonalne w danych warunkach organizacyjno-technicznych” [5, s. 21].

Budżetowanie jest też postrzegane jako „sposób gromadzenia i wydatkowania środków pieniężnych, w ramach budżetu, związanych z realizacją wytyczonych zadań, ukierunkowany na osiągnięcie zamierzonych wyników ekonomicznych” [12, s. 16]. Efektem budżetowania są budżety, będące kwantytatywnym wyrazem planowych działań ZOZ w określonym czasie. Zadania te mogą być wyrażone w jednostkach ilościowych i wartościowych. Oprócz zadań budżet określa zasoby niezbędne do ich realizacji. Sporządzenie budżetu wymaga uwzględnienia istniejących warunków funkcjonowania ZOZ, rodzaju i specyfiki usług medycznych, posiadanej infrastruktury, kadry medycznej i uzyskanych przychodów. Osiąganie wymiernych wyników wymaga ponadto uzgadniania stanowiska różnych osób reprezentujących orientację ekonomiczną i medyczną [6, s. 26]. W zakładzie opieki zdrowotnej budżetowanie wyznacza zadania do wykonania wyrażone ilościowo i wartościowo dla poszczególnych komórek organizacyjnych (ośrodków odpowiedzialności) w danym okresie. Wykonanie budżetów jest przedstawiane w sprawozdaniach z budżetu, będących podstawą do kontroli i oceny osiągniętych zadań w porównaniu z wielkościami przyjętymi w budżetach. Budżetowanie ma na celu kontrolę wydatkowania środków pieniężnych i dyscyplinowanie czasu realizacji świadczeń zdrowotnych. Można je określić jako narzędzie sterowania kosztami, ukierunkowane na kontrolę kosztów usług medycznych i ich ograniczanie w celu utrzymania się na konkurencyjnym rynku. Budżetowanie może dotyczyć całego zakładu i poszczególnych komórek organizacyjnych. Przedmiotem budżetowania są natomiast kategorie ekonomiczne (koszty, przychody, wyniki, zapasy, środki pieniężne).

Do zalet budżetowania można zaliczyć [18]:

- a) korzyści wynikające z okresowego planowania, które wyznaczając zamierzone cele, umożliwiają przewidywanie problemów, mogące wystąpić w przyszłości,
- b) poprawę koordynacji i współpracy i komunikacji wewnątrz zakładu, bo niezbędne jest powiadomienie jednostek o wyznaczonych celach i kontroli ich realizacji,
- c) ułatwienie kwantyfikacji opisowych zamierzeń i celów,
- d) dostarczanie podstaw do kontroli i oceny dokonań oraz danych do opracowania systemów motywacyjnych;
- e) stworzenie warunków do uświadamiania kosztów.

Efekty budżetowania mogą być odczuwalne przez dłuższy okres i wymagają podjęcia wielu działań, w które zaangażowani muszą być pracownicy ekonomiczni i medyczni ZOZ. Budżetowanie znacznie poprawia zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej, „tworzy także nowe możliwości monitorowania jego działalności zarówno przez kierownictwo tych jednostek, organy założycielskie, jak i przez płatników” [8, s. 28-29].

Innym instrumentem rachunkowości zarządczej, który może być wykorzystany w ZOZ, jest ustalanie cen transferowych, służących rozliczeniom między ośrodkami odpowiedzialności. Rozliczenie to polega na przyporządkowaniu kosztów do poszczególnych komórek organizacyjnych i realizacji usług w celu ustalenia od-

powiedzialności za nie (koszty kontrolowane)¹. Każde rozliczenie kosztów za pomocą określonej stawki można określić mianem ceny wewnętrznej na produkty materialne lub niematerialne przekazywane z jednego ośrodka na rzecz drugiego. Ceny wewnętrzne nie są celem samym w sobie, lecz narzędziem osiągnięcia pewnego celu [2]. Procedura wdrażania cen obejmuje określone etapy², a sposoby ustalania cen transferowych podlegają pewnym założeniom [17]:

a) maksymalna cena transferowa nie powinna być wyższa od najniższej ceny rynkowej, za jaką jednostka kupująca może nabywać produkty lub usługi na rynku zewnętrznym;

b) minimalna cena transferowa nie może być niższa niż suma kosztów krańcowych wytworzenia jednostki sprzedającej powiększonych o koszty utraconych korzyści.

Do wyboru technologii medycznych, alternatywnych programów medycznych, wyznaczenia wielkości usług zdrowotnych, która zagwarantuje pokrycie przychodami kosztów wytworzenia, można wykorzystać **analizę koszty – rozmiary produkcji – zysk** (*cost – volume – profit analysis*) [21, s. 48-49]. Wprawdzie celem zakładu opieki zdrowotnej jest dostarczanie usług zdrowotnych odpowiedniej jakości, a nie zysk, ale jednostki te powinny pokrywać ponoszone koszty uzyskanymi przychodami. Przeprowadzenie analizy koszty–rozmiary produkcji–zysk wymaga przyjęcia określonych założeń³ [3, s. 281].

¹ Centra odpowiedzialności są samodzielnymi komórkami organizacyjnymi. Rozliczenia między nimi są dokonywane za pomocą cen wewnętrznych, które są stawkami umownymi.

² Owe etapy to: **określenie celu** wprowadzania cen wewnętrznych. **Identyfikacja usług** będących przedmiotem obrotu wewnętrznego. **Określenie odpowiedników rynkowych** dla świadczonych usług oraz rozpoznanie odpowiadających im cen. **Wybór metod określania cen wewnętrznych** dla poszczególnych świadczeń wewnętrznych. **Określenie sposobu ewidencji transakcji wewnętrznych** – może to być wariant księgowy, który zakłada naliczanie marży oraz kosztów jako odrębnych pozycji, oraz wariant rachunkowy umożliwiający odrębną ewidencję quasi-księgową. Ośrodki mogą wystawiać faktury wewnętrzne. Te wewnętrzne rozliczenia wpływają na wynik finansowy ośrodka. **Testowanie wybranych metod** na kilku transakcjach i w kilku ośrodkach odpowiedzialności. Ogranicza to możliwość poniesienia porażki przy wdrożeniu pełnoskalowym. **Zastosowanie wybranych metod określania cen wewnętrznych** do wszystkich ośrodków odpowiedzialności. **Uruchomienie transakcji wewnętrznych** i ewidencji obrotu wewnętrznego. **Monitoring** zachowań klientów wewnętrznych dla uchwycenia nieprzewidzianych zachowań i decyzji. **Reakcja** na zachowania odbiegające od wytyczonych celów, której zasięg może obejmować nawet samą konstrukcję systemu cen wewnętrznych.

³ Wydajność produkcji, asortyment sprzedaży poziom cen, metody produkcji nie ulegają zmianie i nie wpływają na wynik analizy, natomiast poziom sprzedaży, kosztów, przychodów, zysk, jednostkowy koszt produktu są parametrami zmiennymi i mają wpływ na wynik analizy: a) analiza może być przeprowadzona dla jednego produktu lub z góry ustalonego asortymentu produktów; b) nie rozpatruje się wpływu zmian stanu produkcji w toku i wyrobów gotowych na wynik operacyjny; c) funkcja kosztów zmiennych w rozpatrywanym przedziale jest liniowo rosnąca, a funkcja kosztów stałych przyjmuje stałą wartość, ponieważ przyjęto założenie o niezmienności jednostkowego kosztu zmiennego i cenie sprzedaży; d) analiza jest stosowana tylko dla znacznego przedziału produkcji (dla prze-

Ważnym narzędziem rachunkowości zarządczej jest **krótkookresowy rachunek decyzyjny**. Dotyczy on analizy alternatywnych sposobów działania, które mogą się przyczynić do optymalizacji rozmiarów świadczonych usług zdrowotnych, racjonalnej gospodarki zasobami, dokonania właściwego wyboru między decyzjami: produkować czy kupić (np. procedury medyczne).

Informacji do podejmowania decyzji strategicznych może dostarczyć **strategiczna rachunkowość zarządcza**. Powinna ona wspomagać analizę i ocenę pozycji konkurencyjnej zakładu opieki zdrowotnej na tle bezpośrednich konkurentów i całej branży. W tym celu kierownictwo zakładu potrzebuje informacji o poziomie przychodów, cenach i kosztach jednostkowych, zasobach finansowych i przepływach pieniężnych, konkurentach. Rachunkowość zarządcza jest w stanie dostarczyć takich informacji. Bardzo ważne są również informacje o rynku – przede wszystkim o jego rozmiarach, udziale w nim konkretnego ZOZ-u i jego bezpośrednich konkurentów. Do instrumentów strategicznej rachunkowości zarządczej należą:

- benchmarking,
- outsourcing,
- strategiczna karta wyników.

Benchmarking⁴ jest metodą poszukiwania wzorcowych sposobów postępowania, umożliwiających osiąganie najlepszych wyników przez uczenie się od innych i wykorzystywanie ich doświadczeń [14, s. 53].

Innym narzędziem rachunkowości zarządczej strategicznej jest **outsourcing** (*outside – resource – using*). Polega on na wydzieleniu ze struktury zakładu realizowanych przez niego funkcji (działalności) i przekazanie ich do wykonywania przez podmioty zewnętrzne. Celem jest zwiększenie skuteczności i efektywności prowadzonej działalności. Outsourcing sprzyja realizacji celów strategicznych. Efektem jego wykorzystania może być poprawa pozycji rynkowej zakładu, zwiększenie skali jego działalności i przychodów, redukcja kosztów, a co za tym idzie, poprawa wyników ekonomicznych i ograniczenie ryzyka ekonomicznego prowadzonej działalności. Firmy stosujące outsourcing mogą osiągnąć następujące korzyści [4]:

- wyraźną specjalizację działalności,
- większą konkurencyjność,
- poprawę wyników ekonomicznych,
- niższe koszty prowadzonej działalności,

działu produkcji i sprzedaży, poza który działalność firmy nie będzie wykraczać ze względu na posiadane zasoby, sytuację na rynku i inne czynniki determinujące planowanie działalności na takim poziomie); e) koszty mogą być jednoznacznie podzielone na stałe i zmienne (dotyczy to również kosztów względnie zmiennych, których zaliczenie do stałych lub zmiennych nie jest łatwe, ale muszą być one przyporządkowane do stałych lub zmiennych).

⁴ Firmami, które po raz pierwszy zastosowały benchmarking, były przedsiębiorstwa japońskie. W latach 40. XX w. kopiowały one amerykańskie produkty i sposoby działania. W USA zaczęto go stosować w latach 80.

- lepszy dostęp do szczególnych umiejętności,
- lepszą jakość produktów i większą wydajność.

Jego wprowadzenie jest uzasadnione w warunkach ograniczoności zasobów. O przekazaniu określonych usług na zewnątrz (np. prowadzenia ksiąg rachunkowych, laboratorium, wykonywania usług RTG, dozoru mienia, sprzątania) decydują wyniki analizy ponoszonych kosztów tych usług i cen oferowanych przez wykonawców. Decyzja jest uzasadniona wówczas, gdy koszty wytworzenia są wyższe od cen oferowanych przez konkurenta [15, s. 15]. Outsourcing umożliwia ustalenie kosztów, których można uniknąć w wyniku decyzji o zaprzestaniu świadczenia określonej usługi i zakupie jej od dostawcy zewnętrznego.

Ważnym instrumentem zarządzania, który umożliwia powiązanie celów długoterminowych i operatywnych (krótkoterminowych), jest **zrównoważona karta wyników (*balanced scorecard*)** [10]. Jest to zintegrowany system miar operacyjnych i finansowych, który kompleksowo charakteryzuje różne aspekty działania przedsiębiorstwa. Można ją również określić jako system pomiaru wyników, wynikający ze strategii przedsiębiorstwa. Umożliwia ona przełożenie wizji, misji organizacji i strategii na system odpowiednio zmierzonych zadań, będących podstawą do strategicznego kierowania jednostką. Mierzy dokonania organizacji z perspektywy:

- finansowej,
- klienta,
- procesów wewnętrznych,
- infrastruktury i rozwoju.

Strategiczna karta wyników umożliwia pomiar różnych aspektów działalności jednostki gospodarczej, zapobiegając w ten sposób optymalizacji jednego obszaru kosztem drugiego⁵. Konstruując zrównoważoną kartę wyników, należy określić cele i dopasować do nich mierniki oceny. Dla większej przejrzystości i jasności funkcjonowanie organizacji powinno być opisane przez co najwyżej kilkanaście wskaźników.

4. Zakończenie

Rachunkowość zarządcza dysponuje wieloma narzędziami, które mogą przyczynić się do generowania informacji niezwykle przydatnych do podejmowania decyzji przez kadrę zarządzającą szpitalem na poziomie zarówno operacyjnym, jak i strategicznym. Tym samym, mogą wpłynąć na oszczędność kosztów i optymalne

⁵ W raporcie scharakteryzowane są za pomocą miar takie zadania, jak zorientowanie przedsiębiorstwa na klienta, skrócenie czasu realizacji zamówień, poprawa jakości produktów, optymalizacja procesów zachodzących w przedsiębiorstwie, wzrost wartości przedsiębiorstwa w długim okresie. Dla zachowania dobrej pozycji przedsiębiorstwa na rynku należy brać pod uwagę miary zarówno finansowe, jak i operacyjne. Skupianie się tylko na jednym rodzaju wskaźników jest niekorzystne i może prowadzić do podejmowania błędnych decyzji.

wykorzystanie posiadanych zasobów. Dlatego warto podjąć w szpitalu działania związane z wprowadzeniem rachunkowości zarządczej.

Literatura

- [1] Chwierut S., Kulis M., Styło W., *Elementy zarządzania finansowego w ochronie zdrowia*, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne Vesalius, Kraków 2000.
- [2] Czakron W., *Ceny wewnętrzne jako narzędzie controllingu – wdrożenie ceny wewnętrznej*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2005 nr 5.
- [3] Drury C., *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1996.
- [4] Greenburg E.R., Canzoneri C., *Outsourcing*, The AMA Survey, AMA Research Reports, New York 1997.
- [5] Hass-Symotiuk M., *Aspekty metodologiczne budżetowania działalności zakładu opieki zdrowotnej*, [w:] *Rachunek kosztów usług medycznych i zarządzanie finansami w ochronie zdrowia*, Materiały konferencyjne, Szczecin 2000.
- [6] Hass-Symotiuk M., *Budżetowanie jako narzędzie zarządzania placówką opieki zdrowotnej*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej, AE, Wrocław 1999.
- [7] Hass-Symotiuk M., *Budżetowanie w zarządzaniu placówką opieki zdrowotnej*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 831, AE, Wrocław 1999.
- [8] Hass-Symotiuk M., *Procedura opracowania budżetu kosztów i przychodów zakładów opieki zdrowotnej*, „Rachunkowość w Jednostkach Ochrony Zdrowia” 2003 nr 6.
- [9] Jarugowa A., Szychta A., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1997.
- [10] Kaplan R., Horton D.P., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, red. Artur Andersen, PWN, Warszawa 2001.
- [11] Kiziukiewicz T. (red.), *Rachunkowość zarządcza*, Ekspert, Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2003.
- [12] Komorowski J., *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, PWN, Warszawa 1997.
- [13] Major A., *System controllingu w przedsiębiorstwie. Studia przypadków zastosowań w warunkach polskich*, Wydawnictwo Naukowe Semper, Warszawa 1998.
- [14] Martyniak Z. (red.), *Nowe metody organizacji i zarządzania*, AE, Kraków 1998.
- [15] Shortell S.M., Kałużny A.D., *Podstawy zarządzania opieką zdrowotną*, Fundacja Zdrowia Publicznego, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne Vesalius, Kraków 2001.
- [16] Sobańska I., *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.
- [17] Sojak S., *Ceny transferowe*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie” 1999 nr 1.
- [18] Szychta A., *Metodologiczne aspekty budżetowania*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce” nr 44, Warszawa 1998.
- [19] Świdarska G. (red.), *Rachunkowość zarządcza*, Poltext, Warszawa 1998.
- [20] Świdarska G.K. (red.), *Statement of Management Accounting IB: Objectives of Management Accounting*, Institute of Managements, Montvale; za: *Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii firm*, Difin, Warszawa 2003.
- [21] Vollmuth J., *Controlling od A do Z. Analizy operacyjne, analizy strategiczne*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 2000.

POSSIBILITIES OF APPLICATION OF MANAGERIAL ACCOUNTING IN A HOSPITAL

Summary

Managerial accounting should provide all the managerial processes of a hospital: from planning, organization and motivating, to supervision. The information provided should make it possible achieve the goal as set by a healthcare unit, which is help to maintain and improve the health condition of the society. For those hospitals which operate on the competitive market of medical services, such economic objectives are important as effectiveness, a rational use of the resources, limitation of the debt, as well as social objectives (an effective provision of medical services on the highest quality level possible which facilitates an increased satisfaction on the part of patients, payees and establishing bodies). The article briefly presents the most useful (in the author's opinion) managerial accounting tools.