

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 343

Modele zarządzania kosztami i dokonaniaми

Redaktorzy naukow
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-465-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Anna Balicka: Benchmarking a konkurencyjność przedsiębiorstwa	13
Piotr Bednarek: Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań	31
Renata Biadacz: Przesłanki uwzględniania kosztów środowiskowych w MŚP w dobie zrównoważonego rozwoju	42
Anna A. Bialek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Krytyczna analiza kalkulacji kosztów kształcenia w szkołach wyższych w Polsce	52
Halina Buk: Wpływ dokonań jednostek zależnych na wyniki finansowe grupy kapitałowej	69
Jolanta Chluska: Rachunek kosztów standardowych w procesach decyzyjnych podmiotów leczniczych	77
Halina Chłodnicka: Sprawozdanie finansowe a pomiar efektów działalności przedsiębiorstwa w zagrożeniu kontynuacji działania	87
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Pomiar dokonań w działalności ubezpieczeniowej	102
Marlena Ciechan-Kujawa: Funkcja doradcza audytu zewnętrznego i perspektywy jej rozwoju	114
Dorota Czerwińska-Kayzer: Propozycja systemu wskaźników rentowności uwzględniającego płynność finansową	125
Michał Dyk: Kompetencyjna teoria firmy na przykładzie KPMG	134
Izabela Emerling: Rachunek kosztów a nowoczesne zarządzanie przedsiębiorstwem	143
Beata Iwasieczko: Modele biznesowe i ocena czynników ich efektywności	154
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami uczelni niepublicznych w świetle wyników badań	164
Elżbieta Jaworska: Specyfika zarządzania błędami w przedsiębiorstwie	173
Jacek Jaworski: Znaczenie informacji o kosztach dla zarządzania małym przedsiębiorstwem w opiniach menedżerów	183
Magdalena Jaworzyńska: Powiązanie modeli biznesowych z zarządzaniem strategicznym w zakładzie opieki zdrowotnej	192
Marcin Jędrzejczyk: Zyskowność a produktywność w procesie pomiaru dokonań podmiotu gospodarczego	202
Ilona Kędzierska-Bujak: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie wspierające komunikowanie i realizację strategii przedsiębiorstwa	211

Bartosz Kołodziejczuk: Zarządzanie kosztami z wykorzystaniem metody <i>hoshin kanri</i>	220
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	230
Zbigniew Korzeb: Redukcja kosztów osobowych jako element synergii operacyjnej w fuzjach i przejęciach banków komercyjnych.....	241
Mariola Kotłowska: Wpływ statystycznej analizy procesów na kreowanie wartości przedsiębiorstwa.....	249
Robert Kowalak: Produkcyjne mierniki dokonań w sprawozdawczości zarządczej.....	264
Marcin Kowalewski: Pomiar dokonań podporządkowany zasadom <i>lean management</i>	273
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Koszty infrastruktury w kalkulatorze kosztów kształcenia szkół wyższych.....	282
Justyna Kujawska: Koszty niewykorzystanych zasobów na oddziale szpitalnym.....	295
Paweł Kuźdowicz: Model ewidencyjny rachunku kosztów i dokonań w systemie ERP.....	304
Dorota Kuźdowicz: Rachunek kosztów planowanych źródłem informacji zarządczej.....	315
Zbigniew Leszczyński: Analiza łańcucha wartości jako narzędzie redukcji kosztów w średnim przedsiębiorstwie produkcyjnym zarządzanym procesowo.....	324
Agnieszka Lew: Planowanie i rozliczanie kosztów projektów.....	336
Grzegorz Lew: Rachunek kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych.....	344
Tomasz Lewandowski: Wykorzystanie informacji na potrzeby zarządzania kosztami w branży motoryzacyjnej.....	354
Mariusz Lisowski: Metoda <i>Data Envelopment Analysis</i> (DEA) w ocenie efektywności podmiotów.....	364
Małgorzata Macuda: Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala.....	376
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: Wykorzystanie <i>lean accounting</i> w zarządzaniu dokonaniami przedsiębiorstwa.....	386
Jarosław Mielcarek: Analiza istotnych elementów rachunku kosztów docelowych.....	401
Daria Moskwa-Bęczkowska: Zarządzanie procesowe i jego przydatność do zarządzania kosztami uczelni publicznej.....	417
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Specyfika zrównoważonej karty dokonań w podmiotach leczniczych.....	431
Andrzej Niemiec: Możliwość normalizacji pomiaru osiągnięć na przykładzie miar stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem kurierskim.....	440
Maria Nieplowicz: Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w mieście na przykładzie Urzędu Miasta w Hrubieszowie.....	452

Edward Nowak: Koszty w różnych sytuacjach działalności jednostek gospodarczych.....	462
Piotr Oleksyk: Ewaluacja w działalności jednostki samorządu terytorialnego	470
Ryszard Orliński: Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach ...	478
Michał Poszwa: Zarządzanie kosztami podatkowymi w przedsiębiorstwie	487
Sabina Rokita: Rachunek kosztów działań i analiza wartości kosztów ogólnych jako metody alokacji kosztów pośrednich na projekty.....	496
Wanda Skoczylas: Pomiar dokonań w przedsiębiorstwach sieciowych handlu hurtowego i detalicznego pojazdami samochodowymi i naprawy pojazdów samochodowych	506
Magdalena Szydelko: Benchmarking we wspomaganiu monitoringu procesów na tle podejścia procesowego	519
Alfred Szydelko: Koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych jako kategoria zarządcza	529
Joanna Świerk: Koncepcja strategicznej karty wyników w zarządzaniu strategią rozwoju miasta Lublina	538
Piotr Urbanek: Problem agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią publiczną.....	550
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu.....	559
Marcin Wierzbiński: Determinanty konieczności wdrożenia rynku zdolności wytwórczych w energetyce	570
Beata Zaleska: Kalkulacja kosztu jednostkowego procedur medycznych w szpitalu X	582

Summaries

Anna Balicka: Benchmarking vs. competitiveness of an enterprise	30
Piotr Bednarek: Self-assessment of internal auditing in Poland: state of the art and further research perspectives	41
Renata Bładacz: Prerequisites for including environmental costs of SMEs in the era of sustainable development	51
Anna A. Białek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Critical analysis of the higher education costing in Poland.....	68
Halina Buk: Influence of subsidiaries performance on financial results of a consolidated group	76
Jolanta Chluska: Standard costing in decision-making processes of healthcare units	86
Halina Chłodnicka: Financial statement vs. measurement of performance results of an enterprise in the threat of actions continuation	101
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Performance measurement in insurance activity.....	113

Marlena Ciecchan-Kujawa: The advisory function of the external audit and its perspectives	124
Dorota Czerwińska-Kayzer: A proposition to linking financial liquidity with a return on sales ratio system.....	133
Michał Dyk: KPMG as an example of competence company.....	142
Izabela Emerling: Cost accounting and modern company management.....	153
Beata Iwasieczko: Business models and evaluation of the factors of their effectiveness	162
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budgeting as a tool of costs management in non-public higher education institutions (HEIs) in view of the research results.....	172
Elżbieta Jaworska: Specificity of error management in an enterprise	182
Jacek Jaworski: Importance of information on costs in small enterprise management in managers' opinions.....	191
Magdalena Jaworzyńska: Linking business models with strategic management in health care organization.....	201
Marcin Jędrzejczyk: Profitability vs. productivity in the process of assessment of the company achievements	210
Ilona Kędzierska-Bujak: Balanced Scorecard as a tool supporting the communication and implementation of the company strategy.....	219
Bartosz Kołodziejczuk: Cost management by <i>hoshin kanri</i> method	229
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for revenues and profit in building construction enterprises.....	239
Zbigniew Korzeb: Reduction of personnel costs as an element of operating synergy in mergers and acquisitions of commercial banks.....	248
Mariola Kotłowska: Impact of statistical analysis of processes on the creation of corporate value	263
Robert Kowalak: Production performance indicators in management reports.....	272
Marcin Kowalewski: Performance measurement subordinated to lean management	281
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Infrastructure costs in the calculator of teaching costs of universities	294
Justyna Kujawska: Costs of unused resources in a hospital ward	303
Paweł Kuźdowicz: Recording model of cost and achievement accounting in an ERP system.....	314
Dorota Kuźdowicz: Planned cost accounting as a source of management information	323
Zbigniew Leszczyński: Value chain analysis as a tool for cost reduction in the process-based middle enterprise model.....	335
Agnieszka Lew: Planning and accounting projects costs.....	343
Grzegorz Lew: Logistics cost accounting in trade enterprises.....	353
Tomasz Lewandowski: Use of information for cost management in the automotive industry	363

Mariusz Lisowski: Data Envelopment Analysis (DEA) – a method for measuring efficiency	375
Małgorzata Macuda: Diagnosis-Related Groups in hospital's costs and results account.....	385
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: The use of lean accounting in performance management	400
Jarosław Mielcarek: Analysis of target costing relevant elements	416
Daria Moskwa-Bęczkowska: Process management and its usefulness to cost management of public university	430
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Distinctive features of Balanced Scorecard in health care organizations	439
Andrzej Niemiec: The possibility of standardization of performance measurement on the example of measures used in the management of courier company	451
Maria Nieplowicz: The use of the Balanced Scorecard for the city on the example of the city of Hrubieszów	461
Edward Nowak: Cost at various stages of company operation.....	469
Piotr Oleksyk: Evaluation in activity of local government units	477
Ryszard Orliński: The use of target costing in hospitals.....	486
Michał Poszwa: Tax cost management in a company	495
Sabina Rokita: Activity based costing and the analysis of general costs value as methods of allocation of indirect costs on projects	505
Wanda Skoczylas: Performance measurement in network-centric companies of wholesale and retail trade of vehicles and automotive repair of motor vehicles .	518
Magdalena Szydelko: Benchmarking in supporting monitoring of processes against the background of the process approach	528
Alfred Szydelko: Fixed costs of unused normal capacity production as a category of management.....	537
Joanna Świerk: The Balanced Scorecard in the process of managing the development strategy of the city of Lublin	549
Piotr Urbanek: Agency problem in the decentralized model of management in a public university	558
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Comparative analysis of the use of different cost accounting concepts in management.....	569
Marcin Wierzbiński: The determinants of introducing the capacity market in energy industry	581
Beata Zaleska: Calculation of the unit costs for medical procedures in X hospital (case study).....	591

Przemysław Mućko, Stanisław Hońko

Uniwersytet Szczeciński

e-mails: {Przemyslaw.Mucko; Stanislaw.Honko}@wneiz.pl

SPECYFIKA ZRÓWNOWAŻONEJ KARTY DOKONAŃ W PODMIOTACH LECZNICZYCH

Streszczenie: Celem artykułu jest analiza wniosków z różnych przykładów zastosowania BSC w praktyce podmiotów leczniczych opisywanych w literaturze w zakresie podstawowych elementów karty, czyli płaszczyzn pomiaru dokonań. W szczególności zwrócono uwagę na kolejność perspektyw finansowych i klienta w podmiotach leczniczych oraz ich modyfikacje w konkretnych zastosowaniach praktycznych. W przeciwieństwie do innych sektorów w ochronie zdrowia perspektywa klienta (rozumianego czasem bardzo szeroko, jako interesariusza) stawiana jest na początku. Natomiast perspektywa finansowa bywa traktowana raczej jako ograniczenie niż zestaw konkretnych działań.

Słowa kluczowe: BSC, zrównoważona karta dokonań, ochrona zdrowia, podmioty lecznicze, pomiar dokonań.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.39

1. Wstęp

Projektowanie instrumentów wspomagających zarządzanie placówką leczniczą stanowi nie lada wyzwanie wobec teorii i praktyki zarządzania. Problemem jest już sam dobór instrumentów, jednak ich dostosowanie do specyfiki ochrony zdrowia ujawnia często wiele słabych stron i ukrytych założeń. Jakkolwiek nie przesądzają one o całościowej ocenie i nie muszą utrudniać zastosowania w innych sektorach, jednak w ochronie zdrowia są istotnym problemem.

Od wielu lat proponuje się jednostkom ochrony zdrowia wdrażanie zrównoważonej karty dokonań (BSC) jako narzędzia wspomagającego najpierw kontrolę realizacji strategii (karty I generacji), a później jej realizację (II generacja) [Zelman i in. 2003]. Od momentu jej sformułowania w latach 90. ubiegłego wieku koncepcja ewoluowała, wydaje się jednak, że niektóre jej elementy przeszły pozytywnie test zastosowania w ochronie zdrowia.

Celem artykułu jest analiza wniosków z różnych przykładów zastosowania BSC w praktyce podmiotów leczniczych opisywanych w literaturze w zakresie podstawowo-

wych elementów karty, czyli płaszczyzn pomiaru dokonań: sposobu ich definiowania i relacji między nimi. Struktura BSC w podmiotach leczniczych jest pochodną prowadzonej w nich strategii. Analiza różnych wdrożonych z powodzeniem wersji BSC pozwala odtworzyć tę strategię i wskazać ewentualne strategie generyczne – podobne do przedstawionych przez Kaplana i Nortona dla przedsiębiorstw produkcyjnych [Kaplan, Norton 2007]. Dotyczy to w szczególności kolejności płaszczyzn BSC oraz zastosowanych mierników oceny.

2. Przesłanki wykorzystania zrównoważonej karty dokonań w ochronie zdrowia

2.1. BSC a tradycyjna rachunkowość

Rachunkowość stanowi naturalny i historycznie pierwszy system pomiaru dokonań jednostek gospodarczych, jednak jej ograniczenia z czasem doprowadziły do krytyki tradycyjnych finansowych miar oceny rezultatów działalności. Zasadniczym miernikiem dokonań jednostek gospodarujących jest wynik finansowy ustalany w systemie rachunkowości finansowej. Wciąż stanowi on miarę, po którą najpierw sięgają osoby zainteresowane sytuacją finansową jednostki (np. inwestorzy i analitycy giełdowi). Jednak w zastosowaniu do oceny całokształtu działalności jednostki ujawniały się wady, które przezwyciężano na trzy sposoby [Mućko 2011, s. 138]:

1) dezagregując wynik finansowy na

a) wyniki cząstkowe, w przekroju segmentów (w sprawozdawczości finansowej) lub w przekroju ośrodków odpowiedzialności (w rachunkowości zarządczej),

b) czynniki kształtujące wyniki, czyli przychody i koszty, również odpowiednio zdezagregowane w segmentach lub ośrodkach odpowiedzialności;

2) relatywizując wynik finansowy inną wielkością pochodzącą ze sprawozdania finansowego, co prowadzi do obliczenia wskaźników finansowych rentowności, takich jak ROE (rentowność kapitału własnego) czy ROA (rentowność aktywów ogółem);

3) korygując wynik finansowy o stosowne wielkości, uznane za niezbędne do prawidłowej oceny dokonań, na przykład o koszt kapitału (w koncepcji zysku rezydualnego).

Skorygowane w ten sposób mierniki finansowe wciąż obciążone są istotnymi słabościami, które można ująć w dwóch grupach [Bisbe, Barrubés 2012, s. 920]:

- powodują koncentrację na aspektach finansowych działalności jednostki, co jest niekorzystne w każdym sektorze, ale szczególnie w kontekście ochrony zdrowia staje się niemożliwe; koncentracja na aspektach finansowych utrudnia wieloaspektową i zintegrowaną ocenę sytuacji jednostki i wspomaga monitorowania realizacji strategii;
- miary finansowe ze swej natury mają charakter mierników historycznych (opóźnionych), nie pozwalają więc z wyprzedzeniem identyfikować istotnych zjawisk i trendów w jednostce i jej otoczeniu.

Wobec takich problemów R.S. Kaplan i D.P. Norton zaproponowali inne rozwiązanie oceny dokonań jednostki, umieszczając finansową perspektywę oceny, z miernikami opartymi na powyższych modyfikacjach wyniku finansowego, w równowadze z innymi płaszczyznami: klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju [Kaplan, Norton 2007]. W tym rozbudowanym systemie pomiaru dokonań aspekty finansowe stanowiły tylko jedną z perspektyw oceny. Niemniej jednak przytoczone wcześniej korekty wyniku finansowego netto mają znaczenie, ponieważ są wykorzystywane do konstrukcji mierników w perspektywie finansowej.

2.2. Funkcje i zadania BSC w ochronie zdrowia

Zasadnicze zadania realizowane przez karty wyników w jednostkach ochrony zdrowia nie odbiegają od zadań stawianych temu narzędziu w innych sektorach gospodarki. Są to funkcje [Kollberg, Elg 2011, s. 431]:

- kontroli zarządczej,
- wspomagania zarządzania strategicznego,
- komunikacyjna i informacyjna,
- zarządzania jakością,
- benchmarkingu,
- wspomagania budżetowania.

Literatura empiryczna dostarcza dowodów na szczególnie ważne zadania BSC w jednostkach ochrony zdrowia. Wśród nich wymienia się przede wszystkim zadania dotyczące celów strategicznych działalności tych jednostek [Aidemark 2001]:

- zmniejszania niepewności co do celów strategicznych jednostki,
- poprawę komunikacji celów w jednostce – wśród pracowników i innych interesariuszy,
- wspomaganie uzgadniania celów jednostki wśród interesariuszy.

Warto zwrócić jeszcze uwagę na jedno specyficzne zastosowanie zrównoważonej karty wyników w ochronie zdrowia. Karty wyników oparte na koncepcji BSC wdrażano nie tylko w pojedynczych jednostkach lub ich komórkach organizacyjnych. W ochronie zdrowia istnieje kilka przykładów wdrożeń sektorowych, międzyorganizacyjnych, służących pomiarowi dokonań i zarządzaniu wieloma podmiotami leczniczymi. Takie systemy wdrażano w Kanadzie [Yap i in. 2005], Stanach Zjednoczonych [Zelman i in. 2003] czy w Wielkiej Brytanii [Mućko 2010; Patel i in. 2008; Snelling 2003]. Stanowią one część polityki administracji sektora zdrowotnego skierowaną na osiągnięcie celów strategicznych i strategii nie pojedynczego zakładu, ale całego sektora właśnie, ze szczególnym uwzględnieniem jej przejrzystości. Systemowe karty dokonań zachęcają do wdrożenia zakładowych kart wyników [Zelman i in. 2003, s. 9; Yap i in. 2005, s. 259]. Warto dodać, że taką systemową kartę zaproponowano również w Polsce [Kłudacz, Hass-Symotiuk 2010].

2.3. Ewolucje i zmiany koncepcji BSC

Zrównoważona karta wyników nie była pierwszym systemem oceny wykorzystującym mierniki finansowe i niefinansowe do pomiaru dokonań. W podobny sposób budowano również panele zarządcze (*dashboards*), jednak w wielu wdrożeniach pozostawały one skoncentrowane na wielkościach finansowych, a w jednostkach ochrony zdrowia na miernikach dotyczących działalności medycznej. Dopiero zrównoważona karta dokonań, szczególnie drugiej generacji, stanowi zintegrowany system pomiaru obejmujący aspekty finansowe i niefinansowe działalności jednostek [Bisbe, Barrubés 2012, s. 921].

W literaturze można znaleźć antyrekomendacje wdrażania systemów kontroli dokonań w jednostkach ochrony zdrowia. W.G. Ouchi [1979, s. 837] dowodzi, że w sektorze ochrony zdrowia mechanizm formalnej oceny dokonań zespołów medycznych nie będzie działał, ze względu na specyficzne więzi grupowe oraz trudności w pomiarze rezultatów i obserwacji procesów działalności medycznej. Kontrolę nad lekarzem może sprawować tylko inny profesjonalista o podobnych kwalifikacjach. Gwarancją osiągnięcia celów i sposobem kontroli ich osiągnięcia w placówkach medycznych są specyficzna etyka zawodowa i profesjonalizm, a także wspomniane silne więzi grupowe. W takich instytucjach kontrola formalna nie będzie funkcjonować, ponieważ jest pracochłonna, a jej rezultaty nie będą lepsze niż działające już mechanizmy [Ouchi 1979, s. 837]. Jednak z czasem w literaturze pojawiło się wiele opisów wdrażanych z sukcesem narzędzi pomiaru i kontroli dokonań, choć warto zauważyć, że w niektórych z nich wyraźnie wspomina się o wspomagającej – choć nie podrzędnej – roli tych narzędzi w stosunku do tradycyjnej kontroli zawodowej [Aidemark, Funck 2009, 270]. Warunkiem wdrożenia była daleko posunięta decentralizacja, zachęcanie menedżerów oraz elastyczność w projektowaniu i wykorzystywaniu karty dokonań.

Koncepcja zrównoważonej karty dokonań z upływem czasu – i kolejnymi wdrożeniami – zmieniała się, również w ujęciu samych autorów. Zdecydowali się oni na odejście od bardziej pasywnego jej użycia jako narzędzia pomiaru i kontroli dokonań i nacisku na dobór odpowiedniego zestawu mierników. Karty drugiej generacji za punkt wyjścia przyjmują strategię jednostki [Szychta 2008, s. 488; Michalak 2008, s. 113–115]. Ich zadaniem jest powiązanie strategii z działaniami strategicznymi, pogrupowanymi w perspektywy, oraz pomiar stopnia realizacji strategii za pomocą mierników. Powiązane strategią działania tworzą uporządkowane relacje przyczynowo-skutkowe, zwane mapą strategii [Bisbe, Barrubés 2012].

3. Płaszczyzny oceny dokonań w kartach wyników podmiotów medycznych

Perspektywy i mierniki oceny dokonań stanowią ciekawy obszar badawczy. Dobór perspektyw i mierników odzwierciedla strategiczne cele funkcjonowania jednostki.

Znajomość hierarchii między nimi pomaga odtworzyć spodziewane relacje przyczynowo-skutkowe zaplanowane w strategii, która w większości przypadków pozostaje tajemnicą jednostki. Dlatego analiza perspektyw i mierników podmiotów medycznych może służyć odtworzeniu ewentualnych strategii generycznych jednostek tego sektora.

Oryginalna koncepcja R.S. Kaplana i D.P. Nortona przewidywała cztery perspektywy [Kaplan, Norton 2007, s. 27, 28]:

- rozwoju,
- procesów wewnętrznych,
- klienta,
- finansową.

I w takiej postaci były one wdrażane w wielu jednostkach ochrony zdrowia, np. w szpitalu [Grigoroudis i in. 2012], centrum psychiatrycznym (ambulatoryjnym) [Wolfersteig, Dunham 1998], w hospicjum [Kershaw, Kershaw 2001], na oddziale ratunkowym [Huang i in. 2004]. Również w polskiej literaturze proponuje się takie rozwiązanie [Kludacz, Hass-Symotiuk 2010, s. 226–228; Wiczorek 2010].

Jednak w wielu przypadkach klasyczna postać zrównoważonej karty wyników wymagała modyfikacji w zastosowaniu do podmiotów medycznych. Zmienna jest np. sama liczba perspektyw. W klinice Mayo pierwotnie opracowano kartę z ośmioma perspektywami (kategoriami) oceny [Curtright i in. 2000, s. 65]. Przegląd opisanych w literaturze wdrożeń BSC w ochronie zdrowia pokazuje, że liczba czterech perspektyw przeważa – w 15 z 22 przypadków opisanych przez B. Gurd i T. Gao mierniki grupowano w czterech perspektywach [Gurd, Gao 2008]. Zdarza się, że nie grupuje się wcale mierników w perspektywy [Stewart, Bestor 2000]. Twórcy koncepcji BSC są tej kwestii elastyczni [Kaplan, Norton 2007, s. 49, 50].

Dużo większym wyzwaniem niż liczba perspektyw jest ich zdefiniowanie. Z jednej strony karta odzwierciedla indywidualną strategię jednostki, ale w odniesieniu do jednostek działających w podobnych warunkach, szczególnie w sektorach silnie uregulowanych, można mówić o wzorcowych zrównoważonych kartach dokonań, szczególnie w zakresie ogólnej ich struktury wyrażonej definiowaniem perspektyw i ich hierarchii.

4. Hierarchia perspektyw oceny

W tradycyjnej karcie dokonań przedsiębiorstw strategię odzwierciedla układ perspektyw oceny rozpoczynający się od perspektywy rozwoju – najbardziej wyprzedzającej przyszłość i determinującej działania dwóch kolejnych perspektyw, czyli procesów wewnętrznych i klienta, różnie między sobą powiązanych, w zależności od indywidualnej strategii. Ostatnią perspektywą jest perspektywa finansowa. Perspektywa finansowa znajduje się na końcu, ze względu na znaczenie finansowych interesariuszy przedsiębiorstw – to właściciele i ewentualnie inni inwestorzy kształtują długoterminowe cele istnienia przedsiębiorstwa. Dlatego długoterminowo defi-

niowane wyniki finansowe (wartość dla akcjonariuszy) są miernikami powodzenia strategii monitorowanej w innych płaszczyznach. Ponadto mierniki finansowe mają orientację historyczną. Opisują przeszłość, dlatego stanowią ostatnie ogniwo w ciągu zależności przyczynowo-skutkowych karty.

Nawet w komercyjnych podmiotach leczniczych taka kolejność perspektyw budzi wątpliwości. R.S. Kaplan i D.P. Norton zauważają, że w nienastawionych na zysk organizacjach następuje oddzielenie naturalnego związku między perspektywą klienta a perspektywą finansową, ponieważ klient nie płaci samodzielnie [Kaplan, Norton 2001, s. 134, 135]. W ochronie zdrowia w większości obszarów stosuje się zasadę trzeciej strony – płatnika, który pokrywa koszty usług medycznych świadczonych pacjentom. Może więc nastąpić rozerwanie związku między rentownością a satysfakcją pacjentów, zwykle zakładaną w strategiach przedsiębiorstw innych branż. Ponadto zbyt wyraźne podkreślanie celów finansowych w podmiotach leczniczych jest źle odbierane przez personel medyczny, czasami nawet jako sprzeczne z etyką lekarską i zadaniami profesji medycznych. Zbyt jednoznaczne wskazywanie na cele finansowe nie pomaga we wdrażaniu karty dokonań w jednostkach, a przekonanie do niej pracowników medycznych i kadry zarządzające średniego szczebla jest ważną determinantą sukcesu.

R.S. Kaplan i D.P. Norton proponują ujęcie perspektywy o nazwie „Misja” jako końcowej miary sukcesu strategii organizacji niekomercyjnych [Kaplan, Norton 2001, s. 135], chociaż dalej przedstawiają studium przypadku zastosowania karty w May Institute – organizacji *non-profit* świadczącej m.in. usługi medyczne – w którym perspektywa finansowa występuje. Ma ona jednak inne funkcje [Kaplan, Norton 2001, s. 148, 149]. Jako nadrzędną, ostateczną wskazują w tym przypadku perspektywę klienta, przy czym klientów tej organizacji ujęto bardzo szeroko jako:

- pacjentów i ich rodziny,
- fundatorów,
- społeczność akademicką,
- media,
- regulatorów.

W innej instytucji opisanej przez tych autorów – Duke’s Children Hospital – perspektywy finansowa i klienta traktowane są równorzędnie [Kaplan, Norton 2001, s. 155].

B. Gurd i T. Gao są gorącymi zwolennikami ustawienia pacjenta w centrum perspektyw zrównoważonej karty dokonań w jednostkach ochrony zdrowia, wskazując jednak, że tylko 77% sprawdzonych przez nich przypadków wdrożeń karty obejmuje taką lub podobnie zdefiniowaną perspektywę oceny. W sześciu przypadkach faktycznie perspektywa klientów była najważniejszą perspektywą (ewentualnie na równi z innymi) – na 13 wdrożeń, w których wskazano wyraźnie hierarchię perspektyw [Gurd, Gao 2008].

Podobnie kluczowe znaczenie perspektywy pacjenta zostało podkreślone w polskich modelach zrównoważonej karty dokonań dla zakładów opieki zdrowotnej [Kłudacz, Hass-Symotiuk 2010, s. 226; Brzozowski, Ciszewska 2007].

Odpowiednio zdefiniowani klienci stanowią faktycznie ważny element zarządzania strategicznego podmiotem medycznym. Nawet w komercyjnych podmiotach leczniczych misja i wizja konstruowane są w sposób podkreślający służebną wobec pacjentów rolę jednostki, rzadko akcentując aspekty finansowe celów jednostki. Dlatego strategie przebiegające od płaszczyzny finansowej, przez aspekty nauki (rozwoju), procesów po perspektywę pacjentów mogą stanowić przykład do konstrukcji generycznych kart dokonań w podmiotach medycznych.

5. Zakończenie

Zrównoważona karta dokonań jest określana jako nowa forma rachunkowości odpowiedzialności [Aidemark 2001, s. 23]. Istotnie, jej zastosowanie w podmiotach leczniczych pozwala przekładać strategię na działania, wskazywać osoby i komórki odpowiedzialne za ich realizację oraz komunikować się z menedżerami niższych szczebli i pracownikami. Przedstawione przykłady wdrożonych kart dokonań dowodzą jednak specyfiki sektora ochrony zdrowia. Zaletą karty jest jej elastyczność, pozwalająca dostosować jej konstrukcję do strategii jednostki, w szczególności zmieniając nawet kolejność płaszczyzn oraz ich zakres.

Literatura

- Aidemark L.-G., 2001, *The meaning of Balanced Scorecards in the health care organisation*, Financial Accountability and Management, vol. 17, s. 23–40.
- Aidemark L.-G., Funck E.K., 2009, *Measurement and health care management*, Financial Accountability and Management, vol. 25, s. 253–276.
- Bisbe J., Barrubés J., 2012, *The Balanced Scorecard as a management tool for assessing and monitoring strategy implementation in health care organizations*, Revista Española de Cardiología (English Edition), vol. 65, s. 919–927.
- Brzozowski A., Ciszewska M., 2007, *Balanced Scorecard w zakładach opieki zdrowotnej*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 1, s. 18–20.
- Curtright J.W., Stolp-Smith S.C., Edell E.S., 2000, *Strategic performance management: Development of a performance measurement system at the Mayo Clinic*, Journal of Healthcare Management, vol. 45, s. 58–68.
- Grigoroudis E., Orfanoudaki E., Zopounidis C., 2012, *Strategic performance measurement in a health-care organisation: A multiple criteria approach based on balanced scorecard*, Omega, vol. 40, s. 104–119.
- Gurd B., Gao T., 2008, *Lives in the balance: An analysis of the balanced scorecard (BSC) in health-care organizations*, International Journal of Productivity and Performance Management, vol. 57, s. 6–21.
- Huang S.-H., Wen-Yin C., Ping-Ling C., Lee H.-J., 2004, *Using a Balanced Scorecard to improve the performance of an emergency department*, Nursing Economics, vol. 22, s. 140–146.

- Kaplan R.S., Norton D.P., 2001, *The Strategy-focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Publishing, Boston, MA.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2007, *Strategiczna karta wyników: Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kershaw R., Kershaw S., 2001, *Developing a Balanced Scorecard to implement strategy at St. Elsewhere Hospital*, Management Accounting Quarterly, vol. 2, s. 28–35.
- Kłudacz M., Hass-Symotiuk M., 2010, *Model karty na potrzeby zintegrowanego systemu oceny działalności szpitali publicznych*, [w:] M. Hass-Symotiuk (red.), *Koncepcja sprawozdawczości szpitali na potrzeby zintegrowanego systemu oceny dokonań*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Kollberg B., Elg M., 2011, *The practice of the Balanced Scorecard in health care services*, International Journal of Productivity and Performance Management, vol. 60, s. 427–445.
- Michalak J., 2008, *Pomiar dokonań: od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa.
- Mućko P., 2010, *System pomiaru dokonań szpitali w Anglii*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 122, s. 345–354.
- Mućko P., 2011, *Rachunkowość jako podstawa systemu oceny dokonań szpitali*, [w:] M. Hass-Symotiuk (red.), *System pomiaru i oceny dokonań szpitala*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Ouchi W.G., 1979, *A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms*, Management Science, vol. 25, s. 833–848.
- Patel B., Chausalet T., Millard P., 2008, *Balancing the NHS balanced scorecard!*, European Journal of Operational Research, vol. 185, s. 905–914.
- Snelling I., 2003, *Do star ratings really reflect hospital performance?*, Journal of Health Organization and Management, vol. 17, s. 210–223.
- Stewart L.J., Bestor W.E., 2000, *Applying a Balanced Scorecard to health care organizations*, Journal of Corporate Accounting and Finance, vol. 11, s. 75–82.
- Szychta A., 2008, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Wieczorek J., 2010, *Zrównoważona karta wyników jako instrument zarządzania zakładem opieki zdrowotnej*, [w:] R. Lewandowski, R. Walkowiak (red.), *Współczesne wyzwania strukturalne i menadżerskie w ochronie zdrowia. Problemy zarządzania*, Olsztyńska Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania im. prof. T. Kotarbińskiego, Olsztyn.
- Wolfersteig J., Dunham S., 1998, *Performance improvement: A multidimensional model*, International Journal for Quality in Health Care, vol. 10, s. 351–354.
- Yap C., Siu E., Baker C. R., Brown A.D., 2005, *A comparison of systemwide and hospital-specific performance measurement tools*, Journal of Healthcare Management, vol. 50, s. 251–262.
- Zelman W.N., Pink G.H., Matthias C.B., 2003, *Use of the Balanced Scorecard in health care*, Journal of Health Care Finance, vol. 29, s. 1–16.

DISTINCTIVE FEATURES OF BALANCED SCORECARD IN HEALTH CARE ORGANIZATIONS

Summary: The article aims at presentation of conclusions from the analysis of real cases of implantation of Balanced Scorecard in health care organizations with the focus on the basic elements of the scorecard, i.e. the perspectives of performance measurement. The specificity of health care scorecards stems from different generic strategies implemented in many organizations. Contrary to the other entities many health care organizations start from the client perspective (sometimes in a very broad sense, like stakeholder). The financial perspective may be used rather as a constraint than a real group of activities.

Keywords: Balanced Scorecard; health care organizations; performance measurement.