

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami
i dokonaniemi**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

www.pracnaukowe.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 978-83-7695-597-1

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	9
Wioletta Baran: Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities	11
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector	21
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting	32
Renata Biadacz: Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry	52
Anna Bialek-Jaworska: Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing	61
Jolanta Chluska: Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity	75
Dorota Czerwińska-Kayzer: Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed	83
Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz: Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniem / The role of leadership in performance management	93
Izabela Emerling: Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility	102
Wiktor Gabrusewicz: Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments	112
Marek Gajewski: Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals	122

Rafał Jagoda: Wpływ sezonowości na koszty i przychody przedsiębiorstwa z branży budowlanej / Seasonal impact on costs and income of enterprises in the building industry	136
Elżbieta Jaworska, Grzegorz Bucior: Koszty w przedsiębiorstwach hotelarskich / Costs in enterprises from hotel industry.....	146
Jacek Jaworski, Marek Witkowski: Podstawy koncepcyjne strategicznej karty wyników dla spółdzielni mieszkaniowej / Conceptual basis of Balanced Scorecard for housing cooperative	155
Magdalena Jaworzyńska: Znaczenie perspektywy interesariuszy w zarządzaniu strategicznym zakładem opieki zdrowotnej na przykładzie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w Puławach / The role of perspective of stakeholders in the strategic management of health care facility on the example of health care in Puławy.....	165
Beata Juralewicz: Identyfikacja i wyodrębnianie przychodów i kosztów przewozów o charakterze użyteczności publicznej w przedsiębiorstwach transportu samochodowego / Identification and distinction of revenues and costs of public utility transport in bus enterprises	175
Marta Kołodziej-Hajdo: Kontrola zarządcza w jednostkach administracji publicznej – aspekty praktyczne / Management control in government administration units – practical aspects.....	184
Bartosz Kołodziejczuk, Magdalena Szydelko: Benchmarking w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa / Benchmarking in business cost management	194
Roman Kotapski: Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych / Responsibility centers and cost centers in water and sewerage companies.....	203
Robert Kowalak: Mierniki dokonań w kokpitach menedżerskich przedsiębiorstwa / Performance indexes in dashboard	213
Marcin Kowalewski: Systemy rachunku kosztów w <i>lean accounting</i> / Cost accounting of lean system.....	222
Justyna Kujawska: Koncepcja pomiaru efektywności podmiotu leczniczego / Effectiveness measurement concept of hospitals	230
Dorota Kuźdowicz, Janina Jędrzejczak-Gas, Paweł Kuźdowicz: Raportowanie przepływów strumieni wartości w systemie ERP / Reporting value stream flows in the ERP system.....	240
Paweł Kuźdowicz: Zastosowanie obliża kosztowego w analizie odchyleń przedsięwzięcia / Cost obligation of an enterprise	249
Zbigniew Leszczyński: Analizy wartości cyklu procesów w programie redukcji zużycia zasobów produkcyjnych (kosztów produkcji) / Value analysis of process cycle as a part of production resources reduction program (production costs)	258

Grzegorz Lew: Koszty klienta w przedsiębiorstwach handlowych / Customer costs in commercial companies	270
Krzysztof Małys: Analiza struktury kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce / Cost structure analysis in institutions of public higher education	278
Jarosław Mielcarek: Falsyfikacja tradycyjnego modelu rachunku kosztów docelowych / Target costing traditional model falsification	290
Andrzej Niemiec: Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu (CSFS) za pomocą macierzy istotności-sterowalności (<i>Relevance-Manageability Matrix</i>) na przykładzie firm sektora transportu lądowego / Identification of critical success factors by Relevance-Manageability Matrix on the example of land transport sector companies.....	304
Maria Nieplowicz: Analiza porównawcza zastosowania zrównoważonej karty wyników w podmiotach leczniczych / The use of Balanced Scorecard in health care organizations. Comparative analysis	317
Bartłomiej Nita: Krytyka zrównoważonej karty wyników / The critique of Balanced Scorecard	325
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Próba wyceny innowacji uelastyczniającej technologię wytwarzania / Attempt to evaluate innovation making manufacturing process flexible.....	334
Edward Nowak: Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat małych jednostek gospodarczych / Information capacity of profit and loss accounts in small economic entities.....	349
Ryszard Orliński: Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala / Cost accounting of patients on the example of hospital.....	358
Sabina Rokita: Możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa / Possibilities of use of the Strategic Scorecard in enterprises innovative activity management.....	368
Jolanta Rubik: Wytyczne i uregulowania raportowania społecznej odpowiedzialności / Guidelines and regulations of corporate social responsibility reporting.....	379
Wojciech Sadkowski: Przegląd dotychczasowych modeli rachunku kosztów jakości / Review of existing models of quality costs calculation	388
Beata Sadowska: System pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe – proces przygotowania i implementacji / Achievements measurement system at the State Forests National Forests Holding – process of preparing and implementation.....	399
Dorota Śladkiewicz: Nośniki wartości i ich rola w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / Value drivers and their role in creating enterprise value.....	408

Aleksandra Sulik-Górecka: Wyzwania w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych / Cost accounting challenges regarding transfer pricing documentation	417
Anna Surowiec: Rachunek kosztów działań jako jedna z metod zarządzania kosztami łańcucha dostaw / Activity-Based Costing as one of the methods of supply chain management	428
Waldemar Szczepaniak: Przychody z działalności badawczej jako miernik dokonań szkół wyższych – analiza w odniesieniu do wielkości relatywnych / Revenues from research activity as a measure of achievements of universities – analysis in relation to the relative value	438
Olga Szolno: System monitorowania realizacji celów w samorządowej jednostce budżetowej / System of monitoring the objectives achievements in self-government budget unit	447
Alfred Szydelko: Rola rachunkowości finansowej w pomiarze dokonań / The role of financial accounting in performance measurement	459
Lukasz Szydelko: Ekonomiczna wartość dodana w bankach spółdzielczych / Economic value added in cooperative banks	468
Joanna Świerk: Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników / An analysis of readiness of Polish local authorities for implementation of Balanced Scorecard	478
Monika Ucieszńska: Pomiar w kontroli zarządczej funkcjonującej w administracji podatkowej / Measurement in management control in tax administration	487
Piotr Urbanek: Strategie uniwersytetów publicznych w Polsce – próba oceny / Strategies of public universities in Poland – an attempt to access	500
Piotr Wanicki: Innowacje jako źródło wartości przedsiębiorstwa / Innovation as a source of enterprise value	510
Lidia Wiatrak: Badanie satysfakcji klientów w kontekście zarządzania jakością w organach administracji podatkowej / Study of customer satisfaction in the context of quality management in the authority tax administration .	519
Marcin Wierzbiński: System zarządzania dokonaniem a model biznesowy / Performance management system vs. business model	533
Grzegorz Zimon: Koszty zarządzania kapitałem obrotowym w przedsiębiorstwie handlowym / Performance management system vs. business model	552

Wstęp

Zmiany zachodzące na rynku, związane z coraz większą konkurencją, powodują, że przedsiębiorcy szukają rozwiązań dotyczących nie tylko utrzymania się na nim, lecz również rozwoju, co ma służyć poprawie ich pozycji względem innych jednostek gospodarczych. Zarządzanie kosztami i pomiar dokonań stanowią istotny element systemu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach. Są one stosowane w przedsiębiorstwach nie tylko dużych, ale również średnich i małych. Każda działalność jednostki gospodarczej generuje koszty, które powinny być pod stałą kontrolą zarządzających. Jest to temat wciąż aktualny w artykułach naukowych publikowanych w Polsce i na świecie, poruszany zarówno przez teoretyków, jak i praktyków.

Niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu jest poświęcony zagadnieniom zarządzania kosztami i pomiarowi dokonań. W związku z tym zawarte w nim artykuły dotyczą dwóch odrębnych tematycznie obszarów:

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

W obrębie każdego z nich zaprezentowano problemy zarówno teoretyczne, jak i praktyczne dotyczące systemów kosztów w podejmowaniu decyzji, mierników dokonań, raportowania dokonań.

Artykuły poświęcone zarządzaniu kosztami mają głównie charakter praktyczny. Ukazują przypadki jego zastosowania w szpitalu, podmiocie świadczącym usługi komunalne, szkole wyższej oraz w organach administracji podatkowej. Skupiają się również na rozważaniach poświęconych kontroli kosztów w jednostkach mikro, wprowadzonych do ustawy o rachunkowości w 2014 roku.

Teksty związane z tematyką zarządzania dokonaniem są połączeniem rozważań teoretycznych z empirycznymi. Dociekania teoretyczne dotyczą zagadnień pomiaru dokonań, raportowania dokonań, zastosowania narzędzi, jakimi są zrównoważona karta dokonań, budżetowanie, oraz kreowania wartości przedsiębiorstwa. Artykuły związane z wdrożeniem zarządzania dokonaniem w jednostkach gospodarczych dotyczą takich podmiotów, jak: zakład gospodarowania odpadami, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty lecznicze, banki.

Redaktorzy zeszytu mają nadzieję, że opublikowane w nim artykuły będą inspiracją do poszukiwań nowych rozwiązań w obszarze zarządzania kosztami i dokonaniem, a jednocześnie pomogą rozwiązać problemy związane z ich wykorzystaniem w wybranych organizacjach.

Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek

Wioletta Baran

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
e-mail: wbaran1@sgh.waw.pl

RACHUNEK KOSZTÓW W GENEROWANIU KOSZTOWEJ INFORMACJI ZARZĄDCZEJ W PODMIOTACH LECZNICZYCH

COST ACCOUNTING IN GENERATING COST MANAGEMENT INFORMATION IN HEALTH CARE ENTITIES

DOI: 10.15611/pn.2016.442.01

Streszczenie: Znaczenie regulacji dotyczących rachunku kosztów u świadczeniodawców nigdy wcześniej nie było tak umocowane prawnie jak obecnie. W Polsce formalne podstawy wyceny świadczeń opieki zdrowotnej, tj. powiązanie z kosztami ich świadczenia, zostały zawarte w ustawie o świadczeniach finansowanych ze środków publicznych i odnoszą się do wprowadzenia rozporządzenia dotyczącego zaleceń w sprawie standardu rachunku kosztów dla świadczeniodawców. Rozporządzenie stanowi istotny dokument porządkujący sposób identyfikacji i gromadzenia informacji o kosztach świadczeń opieki zdrowotnej oraz sposobu ich kalkulacji. Jego znaczenie będzie tym większe, im większy będzie zakres jego obowiązywania. Poza tworzeniem decyzyjnych podstaw cenowych należy wskazać na obecność w nowych regulacjach zasad (praktyk) charakterystycznych dla opisywanych w literaturze decyzyjnych modeli rachunku kosztów. W artykule, w części teoretycznej, zaprezentowano istotę zarządzania kosztami oraz klasyfikację kosztów zdeterminowaną procesem generowania kosztowej informacji zarządczej w różnych systemach rachunku kosztów. W części dotyczącej ewolucji rachunku kosztów w podmiotach leczniczych wskazano przyczyny niskiej jakości informacji kosztowej pochodzącej z dotychczas stosowanego przez badane podmioty rachunku kosztów. Dodatkowo zaprezentowano elementy nowych regulacji, wskazując na te, które są potencjalnie istotne w generowaniu kosztowej informacji zarządczej.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, zarządzanie kosztami, podmioty lecznicze.

Summary: Never before has the significance of regulations of cost accounting for service providers been so firmly embedded in law as it is now. In Poland, the formalization of the foundation for the health care services pricing, i.e. linking them with the costs of their rendition, was included in the Act on Publicly Funded Healthcare Benefits and it refers to the introduction of the Decree on the recommendations on cost accounting standards for service providers. The decree is a crucial document that arranges in order the ways of identifying and collecting information about the costs of health care services as well as the ways of calculation

of the said costs. The broader the scope of application of the decree will be, the greater its importance will become. It should be noted that the new regulations, in addition to the fact that they create a decision-making bases for pricing, include principles (practices) specific to the cost accounting decision models described in the literature. The article, in its theoretical part, presents the essence of cost management and the classification of costs determined by the process of generating cost management information in various cost accounting systems. In the part concerning the development of the cost accounting in health care entities, the reasons for low quality of the management information stemming from the cost accounting used hitherto by the examined entities are indicated. Additionally, elements of new regulations are presented, indicating those potentially significant for generating cost management information.

Keywords: cost accounting, cost management, health care entities.

1. Wstęp

Rachunek kosztów, we współczesnym ujęciu, definiowany jest jako rachunek kosztów i efektów obejmujący swoim zasięgiem planowanie i kontrolę oraz generowanie informacji zarządczej [Anthony i in. 2004, s. 6; CIMA 1984].

W przedsiębiorstwie jest wykorzystywany w dwóch zasadniczych celach – do kalkulacji kosztów na potrzeby sprawozdawczości zewnętrznej i jako wsparcie w procesach zarządczych. W publicznej opiece zdrowotnej pojawia się dodatkowa funkcja wyceny świadczeń opieki zdrowotnej. Możliwość realizacji każdej z tych funkcji uzależniona jest od stosowanego modelu rachunku kosztów. Teoretyczne i praktyczne działania wskazują, że podstawą ich ustalania powinny być koszty [Waters, Hussey 2004, s. 175-184]. Najważniejszym jego zadaniem powinno być dostarczanie informacji kosztowych niezbędnych w procesie zarządzania do poznania przyczyn powstawania kosztów, pomiaru rentowności produktów (usług) oraz planowania i kontroli kosztów [Raulinajtys-Grzybek 2013, s. 20-25].

Celem artykułu jest krytyczna ocena stosowanych rozwiązań w zakresie regulacji dotyczących rachunku kosztów w podmiotach leczniczych w aspekcie możliwości zmiany ich roli w procesie generowania informacji zarządczej. W artykule wskazano na istotę zarządzania kosztami. Podkreślono, że zarządcze podejście do informacji kosztowej determinuje określony sposób klasyfikacji kosztów i dobór modelu rachunku kosztów do wygenerowania kosztowej informacji zarządczej.

Ocena regulacji w zakresie rachunku kosztów odzwierciedla wyniki badań ankietowych przeprowadzonych w podmiotach leczniczych w latach 2008, 2010 i 2013, dotyczących oceny poziomu wdrożenia i wykorzystania rachunku kosztów na potrzeby zarządzania. W roku 2008 w badaniu wzięły udział wszystkie szpitale uniwersyteckie. W 2010 r. było to 150 szpitali wybranych losowo, a w 2013 r. – 567 szpitali stanowiących 11% całej populacji w kraju.

2. Istota zarządzania kosztami

Wzrost zainteresowania zarządzających ponoszonymi kosztami doprowadził do wyodrębnienia obszaru zarządzania kosztami. Było to możliwe dzięki powstaniu, pod wpływem zmieniających się i komplikujących potrzeb informacyjnych, nowych systemów rachunku kosztów. Ich zakres i możliwości miały ułatwić poszukiwanie źródeł kreowania wartości dodanej w łańcuchu wartości w każdym działaniu, procesie, w projektowaniu i doborze struktury produktów, w wyborze dostawców, co w efekcie powinno zapewniać racjonalny poziom kosztów i wzrost satysfakcji klientów [Jaruga i in. 2001, s. 83; Nowak, Wierziński 2010, s. 24].

Istota zarządzania kosztami powinna sprowadzać się do budowania świadomości zarządzających, że efekty podejmowanych dzisiaj decyzji będą widoczne i odczuwalne dopiero w przyszłości. Natomiast bieżąca informacja o kosztach funkcjonowania podmiotu stanowi wynik działań podjętych w przeszłości, na który nie sposób oddziaływać [Horngren i in. 1999, s. 6].

Systematyczna kontrola kosztów oraz ciągła ich redukcja, według autorów definicji zarządzania kosztami, powinny się przełożyć na zadowolenie klientów. W przypadku podmiotów leczniczych będzie to możliwe wówczas, gdy w ślad za redukcją kosztów nastąpi wzrost jakości, zakresu i dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej¹. Wówczas to będzie można mówić o skutecznym zarządzaniu kosztami, które w efekcie przełoży się na wzrost efektywności funkcjonowania podmiotów w całym systemie. Pozwoli jednocześnie na kreowanie zakładanej, w koncepcji zarządzania kosztami, filozofii doskonalenia podejmowanych działań i kreowanie tym samym dodatkowej wartości dla pacjentów, jaką jest wzrost ich zadowolenia [Hilton i in. 2008, s. 5; Drury 2005, s. 430].

Skuteczne zarządzanie kosztami będzie zatem możliwe, jeżeli będzie odgrywało aktywną rolę, tj. obejmie wszystkie działania sterujące, które służą wczesnemu i antycypującemu wpływowi na strukturę kosztów danego podmiotu, relacje przyczynowo-skutkowe oraz prowadzące do obniżenia kosztów [Sobańska 1998]. Ważne jest dodatkowo, aby zarządzanie zorganizowane było jako „proces ustawicznego usprawniania, który wspomaga opracowanie i zastosowanie odpowiedniej polityki zarządu i procedur postępowania oraz wymaga zbudowania systemu dopływu informacji opartych na znaczących kosztach. System ten powinien pozwolić na monitoring wpływu przedsiębiorstwa na nabywanie i wykorzystywanie zasobów w sposób efektywny” [Jaruga i in. 1997, s. 22-23].

W zarządzaniu kosztami istotne jest to, że powinno ono stanowić instrument zarządzania wspierający realizację przyjętej przez daną jednostkę strategii. Tak rozumiana istota kosztów w zarządzaniu odpowiada strategicznemu zarządzaniu kosz-

¹ Wyniki badań ankietowych wskazują, że poprawa jakości udzielanych świadczeń i wzrost satysfakcji pacjenta są dla samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej najważniejszymi celami do osiągnięcia. Na poprawę jakości wskazało 87,9%, na wzrost satysfakcji pacjenta – 72,7% badanych podmiotów leczniczych [Baran 2013].

tami, gdzie informacja kosztowa wykorzystywana jest na wszystkich etapach zarządzania, od formułowania i komunikowania strategii, projektowania i wdrażania zarządzania strategicznego do jej realizacji oraz projektowania i implementacji systemu kontroli i monitorowania efektów i stopnia realizacji strategii. W celu skutecznej realizacji przyjętych na etapie planowania założeń wymagana jest zatem, sprawdzona i ukierunkowana na klienta i rynek, informacja o produktach i procesach, które dotyczą m.in. zasobów niezbędnych do podejmowania zaprojektowanych w jej ramach działań [Shank, Govindarajan 1993, s. 7-8; Brokemper 1998].

W wygenerowaniu informacji zarządczej, we wskazanych obszarach, istotna będzie identyfikacja kosztów w różnych przekrojach z wykorzystaniem systemów rachunku kosztów, w których występują.

3. Koszty w systemach kosztów w procesie generowania informacji zarządczej

Zarządcze podejście do informacji kosztowej determinuje określony sposób klasyfikacji kosztów i systemów rachunku kosztów, w których występują. Upoważnienie określania rachunku kosztów mianem systemu wynika stąd, iż posiada określony aparat pojęć oraz posługuje się określonym ciągiem uporządkowanych i logicznie powiązanych czynności, tj. metodami pomiaru kosztów, ich klasyfikacji i wyceny. W jego ramach wskazuje się natomiast na uporządkowany hierarchicznie związek przyczynowo-skutkowy powstawania strumieni kosztów i przychodów oraz wzajemne powiązania informacyjne. Rachunek kosztów prowadzi się ponadto w ściśle określonym celu, co determinuje przyjmowanie określonych metod, a w ślad za tym adekwatnego modelu rachunku kosztów [Sobańska (red.) 2009, s. 118; Nowak, Wierzbński 2010, s. 18].

Znajomość istoty prowadzonej działalności dostarcza wiedzy o wykonywanych w danym podmiocie procesach (działaniach) i pozwala wyodrębnić koszty według procesów łańcucha wartości [Porter 1998]. Realizacja zidentyfikowanych procesów ma miejsce w konkretnej lokalizacji. Wiąże się to z koniecznością wskazania punktu odniesienia kalkulacji kosztów. Na przykład potrzeba kalkulacji kosztu osobodnia pobytu pacjenta w szpitalu realizowanego w danym oddziale determinuje kolejne kryterium klasyfikacji kosztów – według miejsc powstawania. Struktura kosztów według tego kryterium umożliwi identyfikację kosztów jednostek organizacyjnych jako całości, ale także funkcjonujących w ich strukturach istotnych stanowisk kosztów [Lucey 1990; Chadwick 1991].

Znajomość procesów zidentyfikowanych dla potrzeb zarządzania kosztami wyzwala niejako automatycznie potrzebę identyfikacji zasobów niezbędnych do ich realizacji, co pozwala wyodrębnić kolejne kryterium klasyfikacji kosztów – według zasobów. Należą do nich jednorodne zasoby materialne i niematerialne wykorzystywane do prowadzenia działalności danego podmiotu. Koszty odzwierciedlające zu-

życie zasobów prostych określane są mianem kosztów prostych, pierwotnych lub według rodzaju [Sobańska (red.) 2009; Świdarska (red.) 2011].

Siła związku przyczynowo-skutkowego, zwłaszcza w obszarze zasobów zużywanych w działalności operacyjnej, decyduje o kolejnym kryterium klasyfikacji kosztów – według produktów finalnych. Od tego, jak silny i łatwy do zidentyfikowania jest związek między zasobami a wytwarzanymi przy ich użyciu produktami, zależy struktura kosztów produktów finalnych. Tworzą ją koszty bezpośrednio odzwierciedlające wartość zasobów bezpośrednio związanych z realizacją przedmiotu działalności, wynikającą z przyjętych, normatywnych wielkości ich zużycia i koszty pośrednie dotyczące każdego uzasadnionego zużycia zasobów na rzecz wykonania świadczenia opieki zdrowotnej [Ronald 2011; Garrison i in. 1999].

Wiedza o kosztach ośrodków kosztów, w których realizowane są produkty finalne, ale także składające się na ich wytworzenie koszty produktów pośrednich (niezbędne procedury medyczne, usługi niemedyczne, niestanowiące podstawy kontraktowania świadczeń opieki zdrowotnej) ma charakter statyczny. Tymczasem do efektywnego zarządzania, w tym oceny efektywności realizowanych działań, niezbędna jest informacja zarządcza o charakterze dynamicznym. W niej zaś mieści się informacja o kosztach, w których strukturze można wyodrębnić koszty stałe i koszty zmienne wpisujące się w *klasyfikację kosztów wg ich reagowania na zmiany w rozmiarach działalności* [Caplan 1983; Chadwick 1995].

Zarządzanie zasobami zaangażowanymi w działalności medycznej, w wyniku użytkowania których powstają koszty stałe, staje się o tyle istotne, że informacja o aktualnej sytuacji podmiotów leczniczych wskazuje na znaczne ich niewykorzystanie [NFZ 2012]. Struktura kosztów *według stopnia wykorzystania zdolności wytwórczych* wskazuje na tzw. koszty użyteczne i koszty nieużyteczne (puste). Koszty użyteczne odpowiadają tej części kosztów stałych, która dotyczy zasobów zaangażowanych, wykorzystanych w danym okresie do realizacji zadań danej jednostki. Koszty nieużyteczne (puste) odpowiadają kosztom stałym wynikającym z nieuruchomionych zasobów zaangażowanych [Sobańska (red.) 2009; Świdarska (red.) 2011].

Wygenerowanie informacji o kosztach w różnych przekrojach wymaga zastosowania odpowiedniego modelu (systemu) rachunku kosztów, nawet kilku różnych jednocześnie. Dobór modelu rachunku kosztów, a szczególnie jego umiejętne wykorzystanie, uzależnione będzie od wiedzy i świadomości zarządzających, w zależności od różnych potrzeb decyzyjnych. W tabeli 1 zaprezentowano modele rachunku kosztów wykorzystywane w generowaniu kosztowej informacji zarządczej.

Za punkt wyjścia w integracji modeli rachunku kosztów przyjęto rachunek kosztów cyklu życia produktu. Następnie, w poszczególnych jego fazach wskazano na możliwość wykorzystania innych modeli rachunku kosztów, których zastosowanie ostatecznie może wpływać na redukcję wszystkich składników kosztów, bez obniżania jakości realizowanych procesów [Kato i in. 1995]. Generalnie zatem informację kosztową, pochodzącą z różnych systemów rachunku kosztów, należy wykorzystać

wać do planowania działań, bieżącego ich monitorowania, w porównaniu do przyjętych na etapie przygotowania założeń, jak również podjęcia decyzji o ewentualnym zaprzestaniu ich realizacji, np. ze względu na kosztochłonne i/lub nieskuteczne kliniczne technologie medyczne.

Tabela 1. Integracja modeli rachunku kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej

Rachunek kosztów cyklu życia produktu		
Faza przygotowania do realizacji usługi	Faza realizacji usługi	Faza wycofania (zakończenia) usługi
Zarządcza informacja kosztowa		
Koszty przygotowania do realizacji usługi	Koszty realizacji usługi	Koszty wycofania (zakończenia) usługi
Rachunek kosztów docelowych	-	-
Rachunek kosztów normalnych lub standardowych		-
Rachunek kosztów zmiennych		
Rachunek kosztów działań		
-	Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia	-
Rachunek kosztów jakości		
koszty dostosowania jakości	koszty dostosowania, kontroli, niedostosowania jakości	koszty niedostosowania jakości

Źródło: opracowanie własne.

4. Ewolucja rachunku kosztów w podmiotach leczniczych

Stosowanie rachunku kosztów w podmiotach leczniczych w Polsce regulowane jest prawem. W tab. 2 zaprezentowano charakterystykę modeli rachunku kosztów wprowadzonych przez kolejne akty prawne. Aktualnie delegacja ustawowa wskazuje na obowiązek ich stosowania (od roku 2020) tylko w stosunku do podmiotów dostarczających dane do wyceny świadczeń opieki zdrowotnej [Ustawa 2004].

Wszystkie dotychczasowe regulacje, podobnie jak aktualnie obowiązujące, identyfikowały i określały sposób kalkulacji tzw. usług (obiektów) finalnych, m.in. osobodnia hospitalizacji, leczonego, łóżka, porady (procedury medycznej) itp. Z prowadzonych badań [Baran 2010; Baran 2011] wynika niska użyteczność kosztowej informacji zarządczej. Powodem było to, że metodyka ustalania kosztu świadczeń opieki zdrowotnej, ujęta w dotychczasowych regulacjach, wpisywała się w model rachunku kosztów rzeczywistych, z którego informacje stanowiły podstawę decyzji zarządczych, takich jak np. ograniczenie realizacji świadczeń opieki zdrowotnej nawet przy istotnym, stałym zaangażowaniu zasobów, które w rzeczywistości pozostawały niewykorzystane.

W praktyce zastosowanie regulacji z 1998 r. oznaczało rozliczenie wszystkich poniesionych w podmiocie leczniczym kosztów na rzeczywiście zrealizowane świadczenia. Zmniejszenie wolumenu świadczeń oznaczało wzrost jednostkowego kosztu świadczenia, wykorzystywanego w ocenie rentowności realizowanych świadczeń, które zazwyczaj wypadały niekorzystnie. Tymczasem z danych statystyczno-medycznych wynikało niższe niż możliwe w praktyce wykorzystanie potencjału podmiotu leczniczego (malejące wykorzystanie łóżek, wydłużający się czas pobytu itp.).

Tabela 2. Regulacje dotyczące rachunku kosztów w podmiotach leczniczych w latach 1992-2016

Okres	Charakterystyka rachunku kosztów
styczeń 1993 – grudzień 1998 [Zarządzenie 1992]	– metoda <i>gross-costing</i> , – podstawowe obiekty finalne: pacjent (średni koszt leczenia pacjenta), osobodzień, procedura medyczna
styczeń 1999 – czerwiec 2011 [Rozporządzenie 1998]	– metoda <i>top-down micro-costing</i> , – podstawowe obiekty finalne: pacjent (z przypisanymi kosztami leków oraz kosztami osobodni i wykonanych procedur medycznych), osobodzień, procedura medyczna, – wykorzystanie do kalkulacji kosztu procedury medycznej standardowego przebiegu uwzględniającego typowe zużycie zasobów
lipiec 2011 – lipiec 2015	– Brak regulacji. Z prowadzonych w 2013 r. badań wynikało, że ok. 80% podmiotów leczniczych deklarowało stosowanie regulacji z 1998 r. [Baran 2013]
lipiec 2015 – nadal [Rozporządzenie 2015]	– metoda <i>top-down micro-costing</i> , – podstawowe obiekty finalne: pacjent (z przypisanymi kosztami leków oraz kosztami osobodni i wykonanych procedur medycznych), osobodzień, procedura medyczna, zasób ekonomiczny, – wykorzystanie do kalkulacji kosztów obiektów finalnych informacji o zasobach generujących koszty stałe i zmienne, – uwzględnienie dostępności praktycznej w celu kalkulacji kosztów zasobów pozostających w gotowości do realizacji świadczeń zdrowotnych

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Zarządzenie 1992, Rozporządzenie 1998, Rozporządzenie 2015].

Przejęciowy brak regulacji, jak również nieuregulowanie kwestii zarządczych w obowiązujących dokumentach (te powinny wynikać z potrzeb zarządzających!) nie stanowi usprawiedliwienia dla nieobecności w podmiotach leczniczych narzędzi generujących informacje zarządcze. Aktualnie obowiązujące zalecenia są istotne, szczególnie dla budowania świadomości zarządzających, jeżeli na potrzeby kalkulacji świadczenia opieki zdrowotnej zawierają elementy obecne w decyzyjnych modelach rachunku kosztów. Najważniejsze dotyczą możliwości:

1) gromadzenia informacji o kosztach zasobów wykorzystywanych w ośrodkach kosztów działalności podstawowej (związanych z udzielaniem świadczeń opieki zdrowotnej) zamiast o kosztach rodzajowych ośrodków kosztów;

2) ustalania dostępności praktycznej zasobów zapewniającej prawidłowe określenie kosztu:

- wykorzystania zasobów w pojedynczym świadczeniu opieki zdrowotnej na stałym poziomie, niezależnie od zmiany wolumenu świadczeń,
- zasobów niewykorzystanych, pozostających w gotowości do realizacji świadczeń opieki zdrowotnej w danym ośrodku kosztów;

3) wprowadzenia do kalkulacji kosztów elementów świadczeń opieki elementów rachunku kosztów normalnych i standardowych zapewniających kalkulację kosztów świadczeń według wielkości planowanych;

4) identyfikacji kosztów zmiennych i stałych ośrodków działalności podstawowej, co pozwala na ocenę ich rentowności;

5) kalkulacji kosztów elementów świadczeń opieki zdrowotnej, odpowiadających działaniom, z wykorzystaniem związku przyczynowo-skutkowego.

5. Zakończenie

Generowanie istotnej kosztowej informacji zarządczej wymaga rozumienia roli rachunku kosztów w zarządzaniu kosztami. Jak wiadomo, nie chodzi o zarządzanie kosztami dosłownie, a wykorzystanie informacji o kosztach w różnych przekrojach, wygenerowanych w różnych systemach rachunku kosztów, do podjęcia zaplanowanych decyzji, dokonania właściwych ocen i osiągnięcia oczekiwanych efektów.

Najistotniejsze w opisywanym obszarze jest zatem budowanie wśród zarządzających podmiotami leczniczymi świadomości co do możliwości, jakie stwarza wdrożenie i wykorzystanie, nie tylko dla potrzeb gromadzenia danych do wyceny świadczeń opieki zdrowotnej, zaleceń do standardu rachunku kosztów proponowanych w obowiązującym aktualnie rozporządzeniu.

Literatura dotycząca rachunku kosztów wskazuje na cztery kluczowe czynniki/cechy, jakie dobry system/model rachunku kosztów powinien zawierać. Należą do nich szczegółowość informacji kosztowej, klasyfikacja kosztów ze względu na ich zachowania, częstotliwość raportowania informacji kosztowej oraz rodzaje i analiza odchyleń [Pizzini 2006].

Jak wskazano w charakterystyce zawartej w tab. 1, aktualnie obowiązujący model rachunku kosztów przewiduje ujmowanie kosztów w różnych przekrojach, ale także ze względu na ich zmienność. Nie określa częstotliwości raportowania informacji o kosztach. Nie wskazuje na rodzaj i sposób sporządzania analizy odchyleń. Zaprojektowany model umożliwi jednak planowanie i kontrolę kosztów podejmowanych działań. Rodzaj prowadzonych analiz, podobnie jak częstotliwość raportowania informacji kosztowej, powinny wynikać z potrzeb zarządzających podmiotami leczniczymi.

Literatura

- Anthony R.N., Hawkins D.F., Merchant K.A., *Accounting*, MacGraw-Hill, New York 2004.
- Baran W., *Raport z badań ankietowych końcowych*, Warszawa 2013, http://nzzoz.mz.gov.pl/uploads/static/Raport_badania_ankietowe_koncowe.pdf (20.01.2015).
- Baran W., 2010, *Ocena wykorzystania regulacji prawnych dotyczących rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 55(111), SKwP w Polsce, Warszawa.
- Baran W., 2011, *System rachunkowości zarządczej w zakładach opieki zdrowotnej w Polsce*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 63(119), SKwP w Polsce, Warszawa.
- Brokemper A., 1998, *Strategieorientiertes Kostenmanagement*, Controlling, nr 5.
- Caplan D., 1983, *Management Accounting Concepts and Techniques*, State University at Albany, New York.
- Carr N.C., 2003, *IT doesn't matter*, Harvard Business Review, May.
- Chadwick L., 1995, *Management Accounting*, Routledge, New York.
- Chadwick L., 1991, *The Essence of Management Accounting*, Hemel Hempstead, Prentice-Hall.
- Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), 1984, *Management Accounting, Official Terminology*, CIMA.
- Dobija D., Kucharczyk M. (red.), 2014, *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Drury C., 2005, *Management Accounting for Business*, Thomson, London.
- Garrison R.H., Noreen E.W., Chesley G.R., Carrol R.F., 1999, *Managerial Accounting. Concepts for Planning, Control Decision Making*, 4th ed., Mc Graw-Hill Ryerson.
- Hilton R.W., Maher M.W., Selto E.H., 2008, *Cost Management. Strategies for Business Decision*, McGraw-Hill, New York.
- Horngrén Ch.T., Foster G., Datar S.M., 1991, *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice Hall International, New Jersey.
- Jaruga A., Nowak W.A., Szychta A., 2001, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, wyd. 2, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź.
- Jaruga A., Nowak W.A., Szychta A., 1997, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk.
- Kato Y., Boer G., Chow Ch.W., 1995, *Target Costing: An Integrative Management Process*, Journal of Cost Management, Spring.
- Lucey T., *A First in Cost and Management Accounting*, D.P. Publications, London 1990.
- Narodowy Fundusz Zdrowia, *Zarys systemu ochrony zdrowia. Polska 2012*, http://www.nfz.gov.pl/akademia/pliki/Polska_2012.pdf (10.02.2015).
- Nowak E., Wierziński M., 2010, *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa.
- Pizzini M.J., 2006, *The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals*, Accounting, Organizations and Society, vol. 31, no. 2, s. 179-210.
- Porter M.E., 1998, *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, New York, Simon and Schuster.
- Raulinajtys-Grzybek M., 2013, *Zarządzanie kosztami podmiotów leczniczych. Rola i zadania pielęgniarek*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Ronald R.W., 2011, *Managerial accounting: creating value in a global business environment*, 9th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. nr 164, poz. 1194).
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz.U. 2015, poz. 1126).

- Sakurai M., 1997, *Integratives Kostenmanagement: Stand und Entwicklungstendenzen des Controlling in Japan*, Monachium.
- Sakurai M., 1989, *Target Costing and How to Use It*, Journal of Cost Management, Summer.
- Shank J.K., Govindarajan V., 1993, *Strategic Cost Management*, The New Tool For Competitive Advantage, New York.
- Sobańska I., 1998, *Rachunek kosztów celu (target costing) w strategicznym zarządzaniu kosztami*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP, nr 52.
- Sobańska I. (red.), 2009, *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Świdarska G. (red.), 2011, *Rachunek kosztów w zakładzie opieki zdrowotnej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. 2004 nr 210, poz. 2135 z późn. zm.).
- Waters H.R., Hussey P., 2004, *Pricing health services for purchasers – a review of methods and experiences*, Health Policy, no. 70(2).
- Zarządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 15 czerwca 1992 r. w sprawie szczegółowych zasad ewidencji dochodów i kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (M.P.92.19.143).