

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 343

## Modele zarządzania kosztami i dokonaniem

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](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](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](http://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

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

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

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

## Summaries

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

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

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

**Jolanta Chluska**

Politechnika Częstochowska

e-mail: jchluska@zim.pcz.pl

---

## **RACHUNEK KOSZTÓW STANDARDOWYCH W PROCESACH DECYZYJNYCH PODMIOTÓW LECZNICZYCH**

---

**Streszczenie:** Aby osiągać dodatnie wyniki finansowe, podmioty lecznicze (spzoz) powinny stale monitorować poziom ponoszonych kosztów działalności. Dodatni wynik finansowy podmiotu leczniczego jest jednym z warunków możliwości kontynuowania działalności i rozwoju podmiotu. Ponożone straty w działalności operacyjnej w długim okresie mogą prowadzić do likwidacji podmiotu. Analizy kosztów powinny utwierdzać kierowników podmiotów, że podejmowane decyzje są optymalne z punktu widzenia posiadanych zasobów. Jednym z systemów rachunków kosztów przydatnych w procesach podejmowania decyzji w podmiotach leczniczych jest rachunek kosztów standardowych. Artykuł charakteryzuje możliwości wykorzystania rachunku kosztów standardowych w doskonaleniu procesów decyzyjnych podmiotów leczniczych.

**Słowa kluczowe:** rachunek kosztów standardowych, spzoz, rachunkowość.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.06

### **1. Wstęp**

Procesy decyzyjne podmiotów gospodarczych wymagają prawidłowej, rzetelnej, odpowiednio przygotowanej informacji ekonomiczno-finansowej, szczególnie o kosztach i przychodach. Wynik finansowy podmiotu jest jednym z najważniejszych parametrów zarządzania oraz oceny skuteczności kadry zarządzającej.

Podmioty działalności leczniczej są samodzielnymi, samofinansującymi się jednostkami gospodarczymi, które ustalają wynik finansowy działalności w oparciu o uzyskane przychody i ponoszone koszty, a zasoby, którymi dysponują, mają charakter środków publicznych. Podmioty działalności leczniczej stanowią jednostki o różnej formie organizacyjno-prawnej, dla których organem tworzącym są jednostki samorządu terytorialnego lub inne organy przewidziane przepisami ustawy z dnia 15.04.2011 r. o działalności leczniczej. Podmiotami wykonującymi działalność leczniczą są:



- a) przedsiębiorcy,
- b) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- c) jednostki budżetowe,
- d) instytuty badawcze,
- e) fundacje i stowarzyszenia, których celem statutowym jest wykonywanie zadań w zakresie ochrony zdrowia i których statut dopuszcza prowadzenie działalności leczniczej, oraz posiadające osobowość prawną jednostki organizacyjne stowarzyszeń,
- f) osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania,
- g) lekarze lub pielęgniarki wykonujący zawód w ramach działalności leczniczej jako praktykę zawodową.

Podmioty wymienione w punktach a–f zaliczane są do podmiotów leczniczych w zakresie, w jakim wykonują działalność leczniczą [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 4, 5].

Najliczniejszą grupę wymienionych podmiotów działalności leczniczej stanowią samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (spzoz), również ich działalność w zakresie świadczenia usług zdrowotnych jest najistotniejszym z punktu widzenia społecznego obszarem działalności medycznej, stąd dalsze rozważania niniejszego opracowania odnosić się będą do tej formy organizacyjno-prawnej podmiotów leczniczych.

Celem artykułu jest charakterystyka możliwości wykorzystania rachunku kosztów standardowych w doskonaleniu procesów decyzyjnych podmiotów leczniczych. Jako narzędzia badawcze wykorzystano analizę literatury, aktów prawnych oraz studium przypadku.

## 2. Procesy decyzyjne spzoz

Decyzje ekonomiczne podmiotu leczniczego można określić jako akt wyboru określonego wariantu działania spośród wielu możliwych, ukierunkowany na osiągnięcie celów jednostki. Mają one złożony charakter i można je ujmować według określonych kryteriów. Charakterystykę decyzji ekonomicznych podmiotów leczniczych zawiera tab. 1.

Decyzje w podmiocie leczniczym na poziomie pracowników operacyjnych (lekarzy, pielęgniarek, personelu pomocniczego) dotyczą bieżącego funkcjonowania jednostki. Decydenci operacyjni skupiają uwagę na pełnionych funkcjach. Podejmowane przez nich decyzje mają charakter lokalny, jednak bardzo istotny w zakresie generowania kosztów i przychodów. Ich decyzje nie wykraczają perspektywą poza wąski odcinek działania. Mogą nie uwzględniać celów zakładu jako całości.

**Tabela 1.** Decyzje ekonomiczne w podmiotach leczniczych

Kryterium	Charakterystyka
Horyzont czasowy	– krótkookresowe – średniookresowe – długookresowe (strategiczne)
Podmiot decyzyjny	– pracownicy operacyjni na różnych poziomach zarządzania (np. personel medyczny) – menedżerowie kierujący – menedżerowie zarządzający
Przedmiot decyzji	– działania bieżące – działania wyprzedzające
Miejsce podejmowania decyzji	– ośrodki odpowiedzialności za koszty – kierownictwo
Odniesienie	– ukierunkowane na wewnętrzne funkcjonowanie podmiotu leczniczego – ukierunkowane na otoczenie

Źródło: opracowanie własne.

Decydenci na stanowiskach kierowniczych (np. ordynatorzy) kierują pracą pracowników, odpowiadają za jej prawidłowe wykonanie. Pełnią funkcję pośredniczącą między kierownictwem zakładu a pracownikami operacyjnymi. Ich zakres swobody decyzyjnej określony jest przez osoby z wyższego szczebla zarządzania. Ich działania ukierunkowane są na realizację powierzonych zadań w ramach budżetów operacyjnych. Sami uczestniczą w ich tworzeniu.

Kierownictwo zakładu w swych decyzjach rzadko zajmuje się cząstkowymi, operacyjnymi decyzjami. Koncentrują się zwykle na zagadnieniach natury ogólnej, często o charakterze strategicznym, długofalowych efektach funkcjonowania jednostki. Skupiają się na nowych formach działalności, przewadze rynkowej nad konkurencyjnymi podmiotami, możliwościach dywersyfikacji działalności.

Proces podejmowania decyzji w szpitalu jest procesem wieloaspektowym i złożonym. Wyróżnić w nim można elementy składowe ściśle ze sobą powiązane i wykazujące sprzężenia zwrotne. Podejmowanie decyzji poprzedzają takie działania, jak:

- a) identyfikacja celów szpitala,
- b) zebranie i analiza informacji o alternatywach działania,
- c) ustalenie i wybór kryteriów decyzyjnych,
- d) ocena wariantów decyzyjnych z punktu widzenia realizacji celów.

Podjęcie określonych decyzji wymaga sporządzenia sprawozdania z realizacji i przebiegu procesów i powinno uwzględniać symulację zakładanych efektów oraz porównanie ich z rzeczywistą realizacją. Powstające odchylenia są analizowane i albo podejmowane są działania korygujące bieżące, niezmienną obraną ścieżką decyzyjną, albo proces decyzyjny rozpoczynany jest od początku. Przykładowe decyzje w poszczególnych obszarach zarządzania szpitala prezentuje tab. 2.

**Tabela 2.** Decyzje podejmowane w procesach zarządzania szpоз

Składniki procesu zarządzania	Decyzje
Planowanie	<ul style="list-style-type: none"> <li>– ustalanie misji, strategii i celów szpоз</li> <li>– ustalanie wielkości postulowanych przyszłych okresów</li> <li>– identyfikacja kosztów i przychodów działalności</li> <li>– planowanie zasobów i ich wykorzystania</li> <li>– doskonalenie procesów planowania w krótkim i długim okresie</li> </ul>
Organizowanie	<ul style="list-style-type: none"> <li>– sterowanie przepływami środków materialnych i finansowych realizacji świadczeń zdrowotnych</li> <li>– kształtowanie struktury organizacyjnej zakładu pod kątem maksymalizacji sprawności organizacji</li> <li>– inicjowanie i realizacja współpracy z otoczeniem szpоз</li> <li>– sterowanie funkcjami poszczególnych elementów struktury organizacyjnej zakładu dla zapewnienia realizacji celu jednostki jako całości</li> </ul>
Koordynowanie	<ul style="list-style-type: none"> <li>– wyznaczanie organizacji pracy ośrodków odpowiedzialności w obszarze struktury zasobów</li> <li>– kształtowanie związków funkcjonalnych między ośrodkami odpowiedzialności i wewnątrz ośrodków</li> <li>– identyfikacja i eliminacja „wąskich gardeł” działalności poszczególnych ośrodków</li> </ul>
Motywowanie	<ul style="list-style-type: none"> <li>– budowa systemu motywacyjnego</li> <li>– kształtowanie potrzeb pracowników i pacjentów</li> <li>– planowanie zatrudnienia</li> <li>– alokacja zasobów ludzkich w zakładzie</li> </ul>
Kontrola	<ul style="list-style-type: none"> <li>– kontrola przygotowania zakładu do realizacji powierzonych zadań</li> <li>– kontrola prawidłowości funkcjonowania ośrodków w toku realizacji świadczeń zdrowotnych</li> <li>– kontrola wykorzystania zasobów</li> <li>– kontrola skutków funkcjonowania zakładu lub jego komórek organizacyjnych dla realizacji celów organizacji i jej otoczenia</li> <li>– kontrola finansowania przedsięwzięć</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne.

Głównymi źródłami informacji ekonomicznych wykorzystywanych w procesach decyzyjnych są:

- a) obserwacja i pomiar,
- b) wywiady i ankiety,
- c) dokumentacja,
- d) ewidencja gospodarcza [Nowak 1994].

Ważnym elementem systemu informacyjnego szpоз jest podsystem rachunkowości. Zasady i inne istotne ustalenia w zakresie m.in. konstrukcji zakładowych rachunków kosztów są elementem dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości wyznaczanych przez kierownictwo zakładu. Wśród tych ustaleń konieczne wydają

się identyfikacja, wycena, ewidencja i rozliczanie kosztów, na potrzeby nie tylko rachunkowości finansowej, ale także procesów zarządzania podmiotem leczniczym. Narzędziami do tego przydatnymi są:

- a) komputeryzacja podmiotu z zastosowaniem nowoczesnych technik informacyjnych,
- b) rozbudowa systemów ewidencji i rozliczania kosztów, wykraczających poza obowiązkowe reguły wynikające z aktów prawnych,
- c) wiarygodne zasady kalkulacji kosztu jednostkowego (np. kalkulacja z wykorzystaniem rachunku kosztów działań),
- d) rachunek kosztów standardowych.

### 3. Istota rachunku kosztów standardowych spoz

Planowanie w zakładach opieki zdrowotnej jest wyrazem woli decyzyjnej ich kierownictwa z uwzględnieniem takich czynników, jak:

- a) relacje z otoczeniem,
- b) cele jednostki,
- c) przepływ strumieni materialnych i niematerialnych,
- d) warunki techniczne i organizacyjne oraz potencjał ludzki.

Określając rachunek kosztów dla celów planowania, należy uwzględnić m.in. następujące istotne jego elementy:

- rodzaj i zakres rozliczenia kosztów między produkty działalności,
- poziom napięcia wzorców kosztów,
- prezentację ustaleń kosztowych.

Rachunki kosztów, w których uwzględnia się wzorce kosztowe określone są mianem kosztów postulowanych. Rachunek kosztów postulowanych ze względu na prospektywny wymiar będzie miał charakter:

- a) wartościujący,
- b) porównawczy,
- c) sterujący (kontrola, weryfikacja, modyfikacja).

W zależności od podstawy postulatów kosztowych najczęściej wyodrębnia się następujące odmiany rachunku kosztów postulowanych:

- a) rachunek kosztów planowanych,
- b) rachunek kosztów standardowych normatywnych,
- c) rachunek kosztów standardowych normalnych [Nowak 2011].

Standard można zdefiniować jako wyrażony wartościowo wzorec, zawierający określone elementy składowe kosztów (jednostkowych lub całkowitych). Standardy kosztów są ustalaniem *ex ante* kosztami postulowanymi, które powinny być poniesione w warunkach efektywnej działalności podmiotu. Przybierają one najczęściej formę standardu odniesionego do określonej procedury medycznej (tj. jednostkowej czynności). Standardy kosztowe mogą w niektórych sytuacjach przybierać postać normatywów.

Rachunek kosztów standardowych w zakładach opieki zdrowotnej należy nieco inaczej traktować niż dzieje się to w tradycyjnym rozumieniu tego rachunku. Najczęściej rachunek kosztów standardowych jest odnoszony do procesów wytwórczych, gdzie przedmiotem analiz jest produkt o określonej substancji materialnej, którego koszt wytworzenia można zmierzyć co do ilości zużytych materiałów, pracy ludzkiej, usług obcych itp. Poziom dokładności i istotności jest wysoki. Ponoszone koszty mogą być drogą pomiarów inżynierskich zmierzone, ustalone. W przypadku specyfiki produktu, jakim jest procedura medyczna, istnieje problem ścisłego ustalenia wartości (ilości) uzasadnionych kosztów (kosztów postulowanych). Nie osiąga się takiego poziomu napięcia wartości kosztów jak w przypadku procesów wytwórczych. Obszar tolerancji odchyłeń od kosztu pożądanego (postulatu) jest znacznie większy. Interpretacja odchyłeń też musi mieć charakter indywidualny.

#### **4. Przydatność rachunku kosztów standardowych w podejmowaniu decyzji w szpiz**

Ustalenie standardów postępowania medycznego, a na ich podstawie standardów kosztów umożliwia w szpiz m.in.:

- a) pomiar efektywności,
- b) procesy budżetowania i wykorzystania w zarządzaniu odchyłeń od wielkości standardowych,
- c) wycenę świadczeń zdrowotnych<sup>1</sup>,
- d) ustalenie cen sprzedaży świadczeń.

Wykorzystując określone zasoby, podmioty lecznicze świadczą usługi zdrowotne pacjentom. Ograniczone zasoby systemu opieki zdrowotnej wymuszają oszczędne i racjonalne gospodarowanie środkami, a równocześnie odpowiedzialność społeczna wymaga świadczeń najwyższej jakości<sup>2</sup>.

Choć podmioty lecznicze nie działają dla zysku, to jednak osiągnięcie przynajmniej równowagi pomiędzy przychodami i kosztami jest warunkiem samofinansowania i kontynuacji działalności. Dodatni wynik finansowy warunkuje także w długim okresie wypłacalność podmiotu. Ustawa o działalności leczniczej przewiduje, że samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej sam decyduje o podziale zysku, również we własnym zakresie pokrywa ujemny wynik finansowy. Podmiot tworzący szpiz może, w terminie 3 miesięcy od upływu terminu zatwierdzenia sprawozdania finansowego, pokryć ujemny wynik finansowy za rok obrotowy tego zakładu, jeżeli

---

<sup>1</sup> Więcej na temat zastosowania rachunku kosztów standardowych w rachunkowości szpitala por. w: [Chluska 2008].

<sup>2</sup> G.K. Świdarska podkreśla, że część zasobów zaangażowanych w działalność zakładu w okresie sprawozdawczym nie zostaje wykorzystana do wytwarzania świadczeń opieki zdrowotnej oraz nie jest wykorzystywana w celu utrzymania w gotowości do udzielania świadczeń opieki zdrowotnej, jest zasobem niewykorzystanym. System informacyjny podmiotu powinien zapewnić rozróżnienie kosztów gotowości od kosztów zasobów niewykorzystanych, por. [Świdarska (red.) 2011].

**Tabela 3.** Charakterystyka celów budżetowania w szpоз

Cele realizowane przez budżetowanie	Charakterystyka celu
1	2
Wsparcie planowania rocznej działalności	Planowanie pozwala menedżerom antycypować problemy, zanim one wystąpią, i dzięki temu minimalizować nieprzemyślane decyzje, dostosowane do krótkookresowych celów (budżet sporządzany jest na okres roku), ale stanowiące realizacje zamierzeń długookresowych (wynikających z misji) szpоз.
Koordinacja działań różnych obszarów funkcjonalnych i ośrodków odpowiedzialności	Plan (budżet) pełni rolę przewodnika, bez którego każdy z kierowników mógłby podejmować samodzielne decyzje, wierząc, że czyni to w najlepszym interesie przedsiębiorstwa. Jest to szczególnie istotne, zważywszy wzajemnie sprzeczne cele poszczególnych jednostek. Budżetowanie wymusza zatem na menedżerach stałą stałą kontrolę wzajemnych powiązań między prowadzonymi przez nich komórkami, a przez to identyfikowanie i rozwiązywanie ewentualnych konfliktów. Pomocne w osiągnięciu tych celów może być stworzenie w szpоз pseudocentrow zysku.
Motywowanie kierowników ośrodków odpowiedzialności do realizacji celów wyznaczonych dla całej firmy	Budżet może wytyczać pewien standard, który w określonych warunkach będzie motywował menedżerów do podjęcia starań, by go osiągnąć. Ma to miejsce wówczas, gdy kierownicy aktywnie uczestniczą w sporządzaniu budżetu firmy i swojej jednostki. W przeciwnym wypadku, kiedy budżet pochodzi z „góry”, może on oddziaływać negatywnie, wyzwałać nieefektywność w działaniu i powodować narastanie konfliktów między menedżerami. Zadania postawione w budżecie są przedmiotem okresowej oceny, a jej wynik może być powiązany z systemem wynagrodzeń.
Sterowanie działalnością (kierowanie strumieniem rzeczowym, kosztowym i finansowym)	Za pośrednictwem budżetu, a właściwie w procesie jego sporządzania, najwyższe kierownictwo może komunikować o swoich zamierzeniach i prowadzonej polityce podległe podmioty wewnętrzne, a także o ograniczeniach, jakie muszą one uwzględnić. Ograniczenia te mają duży zakres, od czynników wewnętrznych (ograniczone zasoby podmiotu) po uwarunkowania zewnętrzne (przykładowo decyzje organów tworzących), czasem o wymiarze makroekonomicznym.
Kontrola i ocena pracy poszczególnych ośrodków odpowiedzialności i ich kierownictwa	Budżet powinien pomagać w kontrolowaniu działalności, za którą są odpowiedzialni kierownicy na wszystkich szczeblach podejmowania decyzji. Porównanie rzeczywistych wielkości z wielkościami planowanymi pozwala stwierdzić odchylenia, przeanalizować ich przyczyny oraz podjąć działania zaradcze.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Nowosielski 2001, s. 111].

wynik ten, po dodaniu kosztów amortyzacji, ma wartość ujemną, do wysokości tej wartości. W przypadku niepokrycia ujemnego wyniku finansowego podmiot two-

rzący w terminie 12 miesięcy od upływu tego terminu decyduje o zmianie formy organizacyjno-prawnej albo o likwidacji podmiotu [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 58, 59].

Porównanie ponoszonych kosztów ze standardami kosztów pozwala ocenić, czy ujemne wyniki jednostkowe z konkretnych świadczeń zdrowotnych mają przyczynę w zbyt wysokich nakładach, czy w niedopasowaniu cen świadczeń do realnych kosztów. Planowanych wielkości mogą dostarczyć sporządzane przez szpocz budżety.

Budżet podmiotu leczniczego jest planem działania prezentującym sposób alokacji zasobów wyrażony ilościowo i/lub wartościowo, sporządzanym dla wybranego przedziału czasowego, przyjęty do realizacji, bieżąco kontrolowany i modyfikowany [Świdarska (red.) 2002]. Charakterystykę celów budżetowania odniesionych do szpocz zawiera tab. 3.

Budżet szpitala powinien być sporządzany na okres jednego roku, z podziałem na kwartały. Dane dla celów budżetowania mogą być czerpane z komórki kosztów zakładu oraz poszczególnych ośrodków odpowiedzialności jako wielkości szacunkowe przyszłej, przewidywanej aktywności. Jako przykład wykorzystania informacji o kosztach dla celów budżetowania może służyć analiza realizacji kosztów w szpitalu X.

### Przykład 1

W szpitalu X realizowane są procesy budżetowania. Pozycje kosztowe dotyczą kosztów materiałowych księgowanych przez szpital. W tabeli 4 przedstawiono zużycie leków i jednorazowego sprzętu w 2010 r. na oddziale anestezjologii i intensywnej terapii.

**Tabela 4.** Wartość zużycia leków i jednorazowego sprzętu w szpitalu X w 2010 r. (w zł)

	Styczeń	Luty	Marzec	Kwiecień	Maj	Czerwiec
Leki z apteki	42 723,56	36 946,43	37 706,96	49 352,54	29 741,76	50 566,99
Sprzęt jednorazowy	22 297,45	9 151,22	-646,07	11 481,28	5 786,31	10 470,91
Liczba leczonych	20	23	25	24	22	27
	Lipiec	Sierpień	Wrzesień	Październik	Listopad	Grudzień
Leki z apteki	46 740,87	30 263,63	32 732,95	58 879,53	67 748,65	50 474,08
Sprzęt jednorazowy	9 989,54	8 926,47	10 433,28	8 617,74	8 140,45	8 783,04
Liczba leczonych	25	25	28	28	19	22

Źródło: dane szpitala X.

W analizach prowadzonych na potrzeby szpitala X stwierdzono:

„Do celów zarządczych, Ordynatorzy mogą otrzymać dane dotyczące najbardziej kosztochłonnych pozycji takich jak leki i środki medyczne, środki czystości, sprzęt jednorazowego użytku, sprzęt medyczny. Na oddziale anestezjologii i intensywnej terapii w pierwszym i ostatnim kwartale widoczne były znaczące odchylenia. Oprócz



tego amplituda wahań liczby pacjentów leczonych na oddziale była niewysoka. Ze względu na bardzo wysokie koszty, jakie są ponoszone na tym oddziale, wszelkie istotne odchylenia od średniej powinny zostać dokładnie przeanalizowane.”

Porównując wartości zrealizowane z wartościami „średnimi”, wyciągnięto określone wnioski. Ważne byłoby odniesienie się nie tylko do wartości średnich, ale także do określonych standardów medycznych i kosztowych ustalonych wewnętrznie lub ze źródeł zewnętrznych<sup>3</sup>. Bardziej obiektywną podstawę porównań zapewniłyby standardy zewnętrzne<sup>4</sup>.

Wycena oraz ustalanie cen świadczeń zdrowotnych, ze względu na uzależnienie finansowania świadczeń od decyzji organu finansującego (Narodowego Funduszu Zdrowia), ukierunkowana jest na potrzeby wewnętrzne zarządzania podmiotem oraz świadczeń odpłatnych dla pacjentów korzystających z usług medycznych poza kontraktem.

## 5. Zakończenie

Podmioty działalności leczniczej doskonalą swoje systemy zarządzania wdrażając nowoczesne koncepcje pomagające optymalizować koszty działalności przy równoczesnym zachowaniu wysokiej jakości świadczeń zdrowotnych. Rachunek kosztów standardowych dostarcza ważnych narzędzi wspomagających procesy decyzyjne we wszystkich obszarach zarządzania szpitala. Stanowiąc bazę odniesienia dla porównań wielkości planowanych i realizowanych, daje wiarygodną podstawę do stworzenia systemu wczesnego ostrzegania w zakresie ryzyka kosztowego działalności. Kierownictwo podmiotów, chcąc stosować rachunek kosztów standardowych w zarządzaniu szpitala, może korzystać z opracowań branżowych, jednak niezbędne jest dostosowanie zewnętrznych standardów do warunków podmiotu (w zakresie wyposażenia, sprzętu medycznego i innych zasobów) oraz pacjenta, jako specyficznego podmiotu ponoszonych kosztów.

## Literatura

- Chluska J., 2008, *Model rachunku kosztów standardowych świadczeń zdrowotnych szpitala*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
- Czubakowska K., 2013, *Planowanie i kontrola w controllingu*, [w:] E. Nowak, M. Nieplowicz (red.), *Rachunkowość a controlling*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 291.
- Nowak E., 1994, *Decyzyjne rachunki kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Nowak E., 2011, *Rachunek kosztów w jednostkach gospodarczych. Podejście sprawozdawcze i zarządcze*, EKSPERT, Wrocław.

<sup>3</sup> Jak podkreśla K. Czubakowska, proces kontroli wymaga ustanowienia norm, na których podstawie można obliczyć i ocenić wyniki oraz podjąć działania korygujące, por. [Czubakowska 2013].

<sup>4</sup> Ze względu na zakres opracowania, przykłady liczbowe wykorzystania rachunku kosztów standardowych w szpitalu – por. [Chluska 2008].



- Nowosielski S., 2001, *Centra kosztów i centra zysku w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław.
- Świderska G.K. (red.), 2011, *Rachunek kosztów w Zakładzie Opieki Zdrowotnej. Podręcznik*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Świderska G.K. (red.), 2002, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Difin, Warszawa.
- Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, Dz.U. 2013, poz. 217.

## STANDARD COSTING IN DECISION-MAKING PROCESSES OF HEALTHCARE UNITS

**Summary:** Independent healthcare units (*spzoz*) in order to achieve positive financial results should constantly monitor the level of incurred expenses. The positive financial result of independent healthcare unit is one of the conditions of the possibility of continuation of operations and development of the unit. Losses incurred in operating activities can lead to the liquidation of the entity in the long term. One of the cost accounting systems which is useful in decision-making in healthcare entities is standard costing. The article characterizes the possibilities of using standard costing in the development of healthcare units decision-making.

**Keywords:** standard costing, independent healthcare unit, accounting.