

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 398

Zarządzanie kosztami i dokonaniami

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Marcin Kowalewski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
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 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-522-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

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

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Anna Bartoszewicz: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie pomiaru pracy komórki audytu wewnętrznego	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Application of ordinal logit models in the diagnosis of performance measurement system in Polish enterprises	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w sprawozdawczości polskich spółek publicznych na przykładzie branży energetycznej.....	36
Paulina Belch: Analiza kosztów rodzajowych w sektorze paliwowym.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinanty kosztów kształcenia w szkołach wyższych	62
Leszek Borowiec: Kalkulacja kosztu netto usług transportowych Miejskich Zakładów Autobusowych sp. z o.o. w Warszawie.....	73
Halina Buk: Sprawozdawczość segmentowa bazą informacyjną dla oceny efektywności zarządzania operacyjnego	84
Michał Chalastra: Zakres integracji rachunku kosztów tworzonego na potrzeby systemów rachunkowości finansowej i budżetowania – wyniki badań empirycznych.....	96
Małgorzata Czerny: Pomiar dokonań w bankach islamskich	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Korzyści biologiczne w rachunku opłacalności produkcji rolniczej	112
Joanna Dyczkowska: Nowoczesne narzędzia raportowania menedżerskiego w kontekście roli współczesnych controllerów	121
Tomasz Dyczkowski: Financial and non-financial information in performance assessment of public benefit organisations	134
Tomasz Dyczkowski: Mierniki dokonań organizacji pożytku publicznego. Możliwości i ograniczenia stosowania	146
Aleksandra Ferens: Identyfikacja i grupowanie kosztów środowiskowych w systemie informacyjnym zarządzania	159
Rafał Jagoda: Koszty i korzyści a ryzyko ubezpieczenia należności.....	168
Elżbieta Jaworska: Pomiar dokonań w obszarze społecznego aspektu odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec pracowników.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w zarządzaniu jednostką podstawową uczelni publicznej.....	189

Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard w czołowych polskich uniwersytetach – analiza gotowości do opracowania i wdrożenia	200
Magdalena Kludacz: Zasady rachunku kosztów francuskich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	209
Bartosz Kołodziejczuk: Uwarunkowania zarządzania kosztami w przemyśle poligraficznym	219
Roman Kotapski: Koszty zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na potrzeby kształtowania taryf.....	228
Mariola Kotłowska: Czynniki kreowania wartości przedsiębiorstwa ciepłowniczego.....	239
Robert Kowalak: Sprawozdawczość zarządcza zakładu gospodarowania odpadami	249
Marcin Kowalewski: Pomiar i raportowanie dokonań na poziomie strumienia wartości w <i>lean accounting</i>	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Planowanie kosztów w ujęciu procesowym	269
Justyna Kujawska: Koszty administracyjne w szpitalu.....	280
Grzegorz Lew: Pomiar dokonań relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych.....	289
Monika Łada: Rachunek celowego postarzania produktów.....	298
Małgorzata Macuda: Rola benchmarkingu w pomiarze i ocenie dokonań szpitali.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Pomiar w rachunkowości na tle regulacji międzynarodowych.....	317
Łukasz Matuszak: Rola sprawozdania z działalności w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie.....	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA jako podstawa rachunku kosztów docelowych	343
Maria Nieplowicz: Organizacyjne aspekty wdrażania zrównoważonej karty wyników	354
Edward Nowak: Controlling zorientowany na dokonania przedsiębiorstwa..	363
Marta Nowak: Moral conflict in performance measurement.....	372
Agnieszka Nóżka: Zarządzanie kosztami projektów budowlanych realizowanych zgodnie z procedurami kontraktowymi FIDIC – wybrane problemy	380
Ryszard Orliński: Rozliczanie procedur medycznych z wykorzystaniem aplikacji grupera	391
Ewa Różańska: Metody oceny i selekcji projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	401
Jolanta Rubik: Zarządzanie kosztami pracy a wymogi CSR.....	411
Beata Sadowska: Rachunek kosztów działań – teoria i praktyka.....	420
Anna Surowiec: Supply chain management practices in SME sector	432

Piotr Szczypa: Koncepcja pomiaru osiągnięć w POL-EKO APARATURA spółka jawna	441
Olga Szolno: Cele i mierniki monitorowania celów w systemie kontroli zarządczej i budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	450
Łukasz Szydelko: Segmentowy rachunek kosztów i wyników w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy	460
Joanna Świerk: Mapa strategii w działalności jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miasta Lublin	470
Marcin Wierzbiński: Model biznesowy a strategia i zarządzanie strategiczne.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Zrównoważone zarządzanie kosztami wobec alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej	501

Summaries

Anna Bartoszewicz: Balanced scorecard as a tool of efficiency measurement of the internal audit unit	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Wykorzystanie porządkowych modeli logitowych w diagnozie systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstw polskich	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Business model in the reporting of Polish public companies on the example of the energy sector	36
Paulina Belch: Analysis of generic costs of companies from the petroleum sector.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinants of the education costs at universities	62
Leszek Borowiec: Calculation of net costs of transport services of Warsaw Bus Company.....	73
Halina Buk: Segment reporting as the information base for evaluation of effectiveness of operating management	84
Michał Chalastra: Areas of integration of costing systems created for the purpose of financial accounting and budgeting – the results of empirical research.....	96
Małgorzata Czerny: Performance measurement in Islamic banks	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Biological benefits in profitability account of agricultural production	112
Joanna Dyczkowska: Modern tools of management reporting in the context of roles of contemporary management accountants	121
Tomasz Dyczkowski: Informacje finansowe i niefinansowe w ocenie dokonań organizacji pożytku publicznego	134

Tomasz Dyczkowski: Performance measures for public benefit organization. Opportunities and limitations of their use	146
Aleksandra Ferens: Identification and grouping of environmental costs in the management information system.....	159
Rafał Jagoda: Costs and benefits vs. a risk of receivables insurance.....	168
Elżbieta Jaworska: Performance measures in the area of social context of corporate responsibility towards employees.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Conceptual frameworks for the use of Balanced Scorecard in the management of the basic unit of public university	189
Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard in top ranked Polish universities – an analysis of readiness for design and implementation	200
Magdalena Kludacz: The principles of cost accounting in French hospitals for the valuation of medical services.....	209
Bartosz Kolodziejczuk: Determinants of business cost management in printing industry	219
Roman Kotapski: Costs of water supply system and sewage collection system with the purpose of creating scales of charges	228
Mariola Kotłowska: Factors of value creation in a heating company	239
Robert Kowalak: Managerial reporting for the waste disposal plants	249
Marcin Kowalewski: Value stream performance measurement of lean accounting.....	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Cost planning in the process perspective.....	269
Justyna Kujawska: Administrative costs in hospital.....	280
Grzegorz Lew: Performance measurement of customer relationships in enterprises of trade	289
Monika Łada: Product planned obsolescence accounting.....	298
Malgorzata Macuda: The role of benchmarking in hospitals' performance measurement.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Measurement in accounting against international regulations.....	317
Łukasz Matuszak: The role of management commentary of socially responsible enterprise	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA as a basis for target costing	343
Maria Nieplowicz: Organizational aspects of the Balanced Scorecard implementation	354
Edward Nowak: Performance-oriented controlling.....	363
Marta Nowak: Konflikt moralny w zarządzaniu dokonaniem	372
Agnieszka Nózka: Managing the costs of construction designs carried out in accordance with the FIDIC contract conditions – selected issues	380
Ryszard Orliński: Settlement of medical procedures using Gruper applications	391

Ewa Różańska: Evaluation and selection methods of research and development projects in socially responsible company	401
Jolanta Rubik: Labour costs management vs. CSR requirements.....	411
Beata Sadowska: Cost accounting operations – theory and practice	420
Anna Surowiec: Praktyki zarządzania łańcuchem dostaw w sektorze MSP..	432
Piotr Szczypa: The concept of performance measurement in POL-EKO general partnership	441
Olga Szolno: Objectives and indicators for monitoring the goals in management control and performance budget in local self-government entities.....	450
Łukasz Szydelko: Segment costs and results accounting in process-oriented management accounting	460
Joanna Świerk: Strategy map in the performance of local government units on the example of the city of Lublin.....	470
Marcin Wierzbiński: Business model vs. strategy and strategic management.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Sustainable costs management in the light of alternative research in management accounting	501

Małgorzata Macuda

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

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

ROLA BENCHMARKINGU W POMIARZE I OCENIE DOKONAŃ SZPITALI

THE ROLE OF BENCHMARKING IN HOSPITALS' PERFORMANCE MEASUREMENT

DOI: 10.15611/pn.2015.398.29

Streszczenie: Rozwój nowoczesnych koncepcji zarządzania ma wpływ na powstawanie nowych metod w obszarze rachunkowości zarządczej, które wspomagają działalność podmiotów gospodarczych. Jedną z nich jest benchmarking, który znajduje coraz szersze zastosowanie w doskonaleniu efektywności działalności gospodarczej jednostek, także szpitali. Współcześnie efektywność jest rozumiana nie tylko w kategoriach wyników finansowych, ale również dokonań jednostki w różnych obszarach jej działalności. Celem artykułu jest zarysowanie roli, jaką może pełnić benchmarking w pomiarze i ocenie dokonań szpitali. W artykule wykorzystano analizę krytyczną literatury oraz wnioskowanie logiczne.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, benchmarking, szpital, pomiar i ocena dokonań, zarządzanie kosztami, benchmarking usług medycznych.

Summary: The development of modern management concepts has an impact on the development of new methods in the field of managerial accounting, which support the functioning of economic entities. One of these concepts is benchmarking, which is becoming more widely used to improve the effectiveness of entities' economic activity, including hospitals. Today, the effectiveness is understood not only in terms of financial performance, but also entity's performance in various areas of its activity. This article aims to outline the role that benchmarking may play in measuring performance of hospitals. The article uses the methods of critical literature analysis and logical inference.

Keywords: managerial accounting, benchmarking, hospital, performance measurement, cost management, benchmarking of medical services.

1. Wstęp

Benchmarking staje się obecnie jedną z najbardziej popularnych metod doskonalenia jednostki. Zakłada porównywanie wyników i rozwiązań danej jednostki ze spo-

sobem funkcjonowania i rezultatami działania innych jednostek. Początki benchmarkingu wywodzą się z prostej zasady, że zamiast o wiele dłużej i kosztowniej dochodzić do własnych, nie zawsze najefektywniejszych rozwiązań, lepiej jest korzystać z wiedzy i doświadczeń innych, którzy w praktyce i z dużym powodzeniem stosują optymalne rozwiązania [Łuczak, Macuda 2014, s. 53]. Benchmarking nie jest powielaniem działań istniejących, ale wzorcem, który umożliwia stworzenie na ich bazie własnych, twórczych rozwiązań.

Zdaniem A. Szychty [1996, s. 200] wykorzystanie benchmarkingu w rachunkowości zarządczej wpisuje się w paradygmat strategiczno-informacyjny w rachunkowości, zgodnie z którym różnym celom informacyjnym przyporządkowuje się odmienne struktury systemu rachunkowości. I. Sobańska [2006, s. 414] utożsamia benchmarking w obszarze rachunkowości z ciągłym porównywaniem kosztów produktów lub usług w danej jednostce z poziomem i strukturą kosztów u konkurentów lub w jednostkach przodujących w branżach.

Celem artykułu jest zarysowanie roli, jaką może pełnić benchmarking w pomiarze i ocenie dokonań szpitali. Dla realizacji tak sformułowanego celu artykułu autorka przyjęła jako metody badawcze analizę krytyczną literatury oraz wnioskowanie logiczne.

2. Benchmarking w opiece zdrowotnej

Pionierami w zakresie benchmarkingu są M.J. Spendolini i R.C. Camp. Ten ostatni zdefiniował benchmarking jako poszukiwanie najefektywniejszych metod pozwalających danej jednostce zdobyć przewagę konkurencyjną lub poszukiwanie najlepszych praktyk w celu osiągnięcia najlepszych wyników [Camp 1995]. Zdaniem G. Kanownik [2014, s. 560] konkurencja musi funkcjonować w dziale gospodarki, jakim jest sektor opieki zdrowotnej, choćby przez wzgląd na wyzwania, z jakimi muszą się zmierzyć świadczeniodawcy usług medycznych: wzrost populacji osób starszych, wzrost kosztów technologii medycznych czy też wzrost oczekiwań pacjentów. R. Kowalak [2009, s. 7] zauważa, iż stosowanie benchmarkingu zatacza coraz bardziej rozległe kręgi, przechodząc od działalności produkcyjnej do szeroko rozumianej działalności usługowej. B. Anderson i R.C. Camp [1995, s. 21] wskazują na wykorzystanie benchmarkingu w nauce, opiece zdrowotnej oraz jednostkach samorządowych.

W literaturze występują różne odmiany benchmarkingu, w zależności od stosowanych kryteriów ich podziału. Ze względu na obiekt służący za wzorzec do porównań wyróżnia się benchmarking wewnętrzny (porównanie pomiędzy poszczególnymi komórkami organizacyjnymi wewnątrz jednostki) i benchmarking zewnętrzny (porównanie odnosimy do podmiotu zewnętrznego). W przypadku szpitali istnieje możliwość wykorzystania benchmarkingu wewnętrznego. Przykładem są szpitale specjalistyczne, w których strukturze organizacyjnej znajduje się kilka oddziałów, gdzie realizowane są podobne usługi medyczne, ale i wielospecjalistyczne (ogólne), gdzie te same usługi w podobnych przypadkach chorobowych świadczy się

na jednym oddziale (benchmarking usług medycznych, benchmarking kosztów). Ponadto porównania mogą dotyczyć także liczby lekarzy i pielęgniarek przypadających na jednego hospitalizowanego, obłożenia łóżek w danym okresie sprawozdawczym czy liczby osobodni. W szpitalach zastosować można również benchmarking zewnętrzny pozwalający w szerszej perspektywie, czyli w porównaniu z innymi szpitalami, spojrzeć na realizowane usługi medyczne, a także wykorzystywane w działalności leczniczej zasoby osobowe, rzeczowe i materiałowe. Dzięki wymianie informacji szpitale mają możliwość porównania poziomu i struktury kosztów, a co za tym idzie – dokonania wnikliwej ich analizy i zastanowienia się nad sposobami ich optymalizacji w sytuacjach, gdy koszty te byłyby niższe/wyższe w różnych szpitalach. Wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu kosztami może przynieść wymierne korzyści w postaci ograniczenia zbędnych kosztów (przykładowo, wynikających z marnotrawstwa zasobów) przy zachowaniu wysokiej jakości standardów świadczonych usług oraz mieć pozytywne skutki w postaci poprawy wyników działalności szpitali.

Uwzględniając kryterium podmiotowe, wymienić można cztery rodzaje benchmarkingu: benchmarking wewnętrzny (dokonywanie porównań pomiędzy filiami, oddziałami lub komórkami organizacyjnymi w ramach tej samej jednostki), benchmarking konkurencyjny (porównanie własnej efektywności działalności z bezpośrednimi konkurentami), benchmarking funkcjonalny (wykraczający poza granicę bezpośredniej konkurencji) i benchmarking ogólny (tzw. benchmarking procesów generycznych związany z analizą procesów gospodarczych występujących w każdej sferze działalności, czyli niezależnie od branży). Na gruncie opieki zdrowotnej benchmarking konkurencyjny polega na porównywaniu efektywności działania szpitali o podobnym charakterze podmiotu tworzącego (publiczne/niepubliczne), tym samym zakresie świadczonych usług medycznych (specjalistyczne/ogólne), zbliżonym zasięgu terytorialnym działania (miejskie/powiatowe/wojewódzkie/ogólnokrajowe), tym samym trybie i okresie leczenia (dzienny/nocny, opieka krótkoterminowa/długoterminowa) lub podobnej wielkości. Ideą benchmarkingu konkurencyjnego jest wyłonienie szpitala wzorcowego, którego optymalne czy też nowatorskie rozwiązania można by zaadaptować u pozostałych świadczeniodawców usług medycznych. Benchmarking funkcjonalny wykracza poza bezpośrednią konkurencję, stąd porównania dokonywane są pomiędzy świadczeniodawcami o zróżnicowanym profilu (np. trzema szpitalami z tego samego miasta: szpitalem chorób zakaźnych, ortopedyczno-rehabilitacyjnym i kardiologicznym), ale dotyczą obszarów dla nich wspólnych, takich jak utrzymanie czystości, magazynowanie materiałów, funkcjonowanie działów technicznych, laboratorium, apteki przyszpitalnej itp.

Klasyfikacja benchmarkingu według kryterium przedmiotowego wyróżnia trzy jego rodzaje: benchmarking strategiczny (porównanie na podstawie realizowanej misji i celów strategicznych, czyli z perspektywy długiego horyzontu czasowego), benchmarking wyników (inaczej rezultatów, który pozwala określić najlepszą w danej klasie jednostkę gospodarczą) oraz benchmarking procesów (skupia się na

praktykach i sposobach, dzięki którym jednostka ta osiągnęła swoją pozycję) [Gabrusewicz, Kamela-Sowińska, Poetschke 2000, s. 268]. Benchmarking wyników polega na porównywaniu czynników wpływających na ocenę działalności jednostki lub jej wyodrębnionych części przy wykorzystaniu mierników finansowych, często bazujących na wynikach finansowych (np. zysk netto, zysk operacyjny, wskaźniki rentowności czy przychody ze sprzedaży) [Kowalak 2009, s. 19]. Benchmarking procesów odnosi się natomiast do porównywania procesów operacyjnych lub sposobów ich skutecznego wykonywania, które pozwalają na osiągnięcie wysokiego poziomu efektywności działalności gospodarczej podmiotów [Węgrzyn 2000, s. 94]. Możliwe jest zastosowanie każdego z wyżej wymienionych typów benchmarkingu w przypadku szpitali. Analiza kosztów poniesionych przez danego świadczeniodawcę (w kontekście procedury medycznej, jednostki chorobowej czy kompleksowej usługi medycznej) przy uwzględnieniu kosztów innych szpitali oraz wskazanie możliwości obniżenia kosztów w sytuacjach, gdy ich poziom jest wyższy niż w innych jednostkach, stanowi punkt wyjścia do benchmarkingu wyników oraz benchmarkingu procesów [Łuczak, Macuda 2014 s. 60]. Benchmarking dający możliwość porównania kosztów, wyników, procesów czy też cech charakterystycznych szpitala z konkurentami oraz szpitalami wiodącymi w branży medycznej, jak również twórcze kopiowanie sprawdzonych wzorów ma na celu realizację wizji, misji i strategii szpitala (benchmarking strategiczny).

Zdaniem B. Ziębickiego [2007, s. 51] benchmarking w odniesieniu do instytucji pożytku publicznego, do których zaliczają się szpitale, ma wiele zalet. Wśród najważniejszych można wymienić:

- niski stopień formalizacji benchmarkingu, który często ma charakter nieformalny,
- dopuszczalne kopiowanie rozwiązań instytucji użyteczności publicznej, które często odbywa się za ich wiedzą i aprobatą,
- współpraca może równocześnie dotyczyć nawet kilkunastu partnerów benchmarkingowych,
- kooperacja polega na wzajemnym doskonaleniu i wspólnym rozwiązywaniu pojawiających się problemów,
- łatwość w nawiązywaniu współpracy z instytucjami użyteczności publicznej działającymi w tej samej branży,
- skłonność do bezpośredniej współpracy benchmarkingowej ze względu na niższe koszty w porównaniu z pozyskiwaniem informacji ze źródeł pośrednich,
- stosunkowo niskie koszty projektu.

Mając na uwadze powyższe zalety, można stwierdzić, iż prawdopodobieństwo wykorzystania benchmarkingu jest znacznie większe w przypadku szpitali aniżeli innych podmiotów gospodarczych. Świadczeniodawcy coraz częściej decydują się na jego zastosowanie, mimo rosnącej konkurencji na rynku usług medycznych. Konkurencja ta jednak ma specyficzny charakter – pojawia się na moment zawierania umów z Narodowym Funduszem Zdrowia (NFZ) w kwestii pozyskiwania

personelu białego ze względu na stawiane wymagania co do ilości pracowników medycznych i ich kwalifikacji zawodowych (te ostatnie mają wpływ na kontrakty dotyczące usług w ramach poradni specjalistycznych) lub pozyskiwania sprzętu i aparatury medycznej. Jednakże w momencie, kiedy wysokość kontraktów jest już ustalona i szpitale są świadome wysokości przychodów z nich wynikających, poziom konkurencji znacznie spada, co umożliwia dialog/porozumienie pomiędzy szpitalami w sprawie udostępniania informacji, np. o kosztach usług medycznych (poziom kosztów zrealizowanych usług medycznych nie wpływa w żaden sposób na przychody z tychże usług) czy o sprawdzonych rozwiązaniach funkcjonalnych. Obawa przed ewentualnym niepożądanym wykorzystaniem informacji jest znacznie mniejsza niż wśród przedsiębiorstw, przeciwnie, ich wymiana ma na celu przyniesienie korzyści wszystkim partnerom benchmarkingowym. Nie chodzi bowiem o bycie lepszym niż inne szpitale, lecz o to, by działalność szpitala była coraz lepsza z punktu widzenia pacjenta jako odbiorcy usługi medycznej (satisfakcja pacjenta), a także efektów zdrowotnych, dostępu do usług, optymalnego wykorzystania zasobów czy też wydajności.

3. Znaczenie benchmarkingu dla pomiaru i oceny dokonań szpitala

Szpital jako jednostka samodzielna, samorządna i samofinansująca się musi zadbać o medyczne i ekonomiczne warunki funkcjonowania i prowadzenia działalności leczniczej, której specyfika polega na udzielaniu świadczeń zdrowotnych bezpłatnie, za częściową odpłatnością lub odpłatnie. W większości przypadków zrealizowane na rzecz pacjentów usługi medyczne finansowane są przez płatnika instytucjonalnego, jakim jest Narodowy Fundusz Zdrowia, w ramach podpisanych kontraktów¹. Szpital „nie może odmówić udzielenia świadczenia zdrowotnego osobie, która potrzebuje natychmiastowego udzielenia takiego świadczenia ze względu na zagrożenie zdrowia lub życia” [Ustawa z 15 kwietnia 2011, art. 15] i tym różni się on od innych uczestników rynku gospodarczego. Charakteryzuje się on stałą gotowością do świadczenia usług medycznych, których odmienny charakter powoduje niemożność stosowania klasycznych reguł rynkowych. Z tego powodu głównym zadaniem systemu zdrowotnego powinno być zapewnienie możliwie jak najwyższej jakości świadczeń zdrowotnych wszystkim obywatelom przy zachowaniu racjonalności w wydatkowaniu środków publicznych. Kalkulacja ekonomiczna powinna służyć przede wszystkim przeciwdziałaniu marnotrawstwu i niegospodarności, jak również maksymalizacji efektywności alokacji pieniędzy podatników, w celu sprawiedliwego podziału ograniczonych środków finansowych, w stosunku do zapotrzebowania na usługi zdrowotne [Łuczak, Macuda 2014, s. 57].

¹ Dodatkowo, szpitale mają możliwość pobierania opłat za usługi wykraczające poza kontrakt z NFZ [Markłowska-Dzierżak 2010].

Warunkiem koniecznym realizacji procesu zarządzania w szpitalach, zapewnienia kontynuacji ich działania oraz budowania przewagi konkurencyjnej jest bieżący pomiar i ocena dokonań (*performance management*) z uwzględnieniem zarówno potrzeb zewnętrznych, jak i wewnętrznych każdego szpitala [Hass-Symotiuk (red.) 2011, s. 63]. Pomiar dokonań stanowi duże wyzwanie dla specjalistów rachunkowości. Na gruncie opieki zdrowotnej jest to zagadnienie o tyle trudne, iż pomiar ten zależy od celów stawianych szpitalom, które są wielorakie i obejmują cele medyczne, społeczne i ekonomiczne, a każdy z nich wymaga doboru stosownej miary stopnia jego osiągnięcia [Hass-Symotiuk (red.) 2011, s. 7-8]. Kluczowe znaczenie ma zatem projektowanie systemu pomiaru i oceny dokonań – systemu informacyjnego, w którym dokonuje się ustalania, ewidencji, przetwarzania (rozumianego jako agregowanie i porównywanie z celami i standardami) oraz komunikowania informacji o wynikach jednostki gospodarczej [Michalak 2008, s. 50]. System ten powinien odpowiadać uwarunkowaniom sytuacyjnym charakterystycznym dla danej jednostki i zaspokoić potrzeby informacyjne jej zarządzających oraz innych grup interesariuszy [Nita 2014, s. 38].

Do zadań pomiaru i oceny dokonań należą [Michalak 2008; Hass-Symotiuk (red.) 2011; Buczkowska 2012]:

- kontrola osiągnięcia celów i diagnoza sytuacji jednostki;
- informowanie otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego jednostki o tym, jak ona funkcjonuje;
- łączenie przeszłych, teraźniejszych i przyszłych działań w spójną całość;
- ocena decyzji podjętych przez zarządzających jednostką pod względem ich trafności;
- motywowanie i ocena kadry pracowniczej;
- połączenia celów pracowników z celami jednostki (integracja celów);
- wyznaczanie pozycji jednostki na rynku;
- określanie stopnia wdrożenia strategii (przełożenie strategii na konkretne działania);
- ocena wykorzystania zasobów.

Pomiar dokonań wykorzystujący jedynie mierniki finansowe (wynik finansowy, wskaźniki finansowe, budżety) ma ograniczoną wartość poznawczą [Hass-Symotiuk (red.) 2011, s. 8]. Jest pomiarem niedoskonałym, a przy zwiększonych wymaganiach klientów zastosowanie jedynie mierników finansowych może prowadzić do zachowań niezgodnych z celem funkcjonowania jednostki gospodarczej w długim okresie [Buczkowska 2012, s. 10-11]. Stąd wzrost znaczenia mierników niefinansowych. Ten aspekt był przez lata pomijany w literaturze z zakresu rachunkowości i finansów. Jednakże wraz z rozwojem strategicznej rachunkowości zarządczej oraz koncepcji *performance management*, które kładą nacisk na wieloaspektowość celów i dokonań jednostki gospodarczej, zaczęto przypisywać coraz większe znaczenie wartościom niefinansowym, takim jak np. satysfakcja (z pracy, produktu, usługi,

warunków współpracy), użyteczność (produktów, usług, działań społecznych) czy jakość (produktów, usług, warunków pracy) [Masztalercz 2014, s. 71].

Wśród obszarów pomiaru i oceny dokonań szpitali zaproponowanych przez Światową Organizację Zdrowia (World Health Organisation – WHO) [Raport WHO 2003] wymieniane są:

- skuteczność kliniczna (*clinical effectiveness*) – jakość leczenia, poprawa zdrowia społeczeństwa, rezultaty kliniczne indywidualne/populacji;
- opieka nad pacjentem (*patient centeredness*) – orientacja na klienta (natychmiastowa pomoc, wybór świadczeniodawcy, dostęp do wsparcia społecznego, podstawowej jakości udogodnienia), satysfakcja pacjenta, poszanowanie godności, poufność informacji medycznych;
- wydajność produkcyjna (*production efficiency*) – systemy finansowe, marnotrawstwo zasobów, wskaźniki kadrowe, technologia;
- bezpieczeństwo (*safe*) – pacjenci i dostawcy, struktura, proces;
- personel (*staff*) – zdrowie, opieka społeczna, satysfakcja, rozwój;
- „reagujące” zarządzanie (*responsive governance*) – zorientowanie na społeczeństwo, odpowiadanie na jego potrzeby i wymagania, dostęp do świadczeń zdrowotnych, kontynuacja działania, promocja zdrowia, zdolności adaptacyjne do zmieniających się potrzeb ludności (dopasowanie strategii) [Raport WHO 2003].

Benchmarking staje się obecnie jedną z najbardziej popularnych metod doskonalenia jednostek gospodarczych polegającą na uczeniu się od innych – usprawnianiu poszczególnych obszarów działalności dzięki poszukiwaniu i wyznaczeniu wzorca (benchmarku), porównywaniu procesów, wyników, produktów/usług czy sposobów postępowania w odniesieniu do jednostek wzorcowych, a następnie wykorzystywaniu ich wiedzy i doświadczenia, czyli adaptowaniu sprawdzonych rozwiązań w celu wdrażania ulepszeń i doskonalenia własnej działalności. Pomiar i ocena dokonań stanowią podstawowy warunek racjonalnego działania, gdyż chcąc się uczyć i adaptować do zmieniających się warunków rynkowych, należy oceniać rezultaty podjętych decyzji [Buczowska 2012, s. 10-11]. M.E. Porter [2007, s. 1-33] podkreśla, iż pomiar i raportowanie osiągnięć szpitali w kontekście ekonomicznym, ale i medycznym, jest niezmiernie ważnym zagadnieniem i przesądza o efektywności funkcjonowania świadczeniodawców na rynku usług medycznych oraz ma wpływ na budowanie przewagi konkurencyjnej. Jego zdaniem szpitale powinny koncentrować się nie tylko na obniżaniu kosztów działalności, ale przede wszystkim na tworzeniu wartości dla pacjentów, podnoszeniu jakości realizowanych świadczeń zdrowotnych, zapewnianiu powszechnej dostępności usług oraz dostępności informacji dla wszystkich interesariuszy. Analiza, pomiar oraz ocena dokonań szpitali powinny zatem dotyczyć pozyskiwania zasobów (rzeczowych, osobowych, finansowych i informacyjnych), wykorzystania tych zasobów (jakość świadczonych usług medycznych, wydajność produkcyjna, wielkość i zakres realizowanych świadczeń zdrowotnych), z uwzględnieniem pacjenta (satysfakcja z procesu leczenia i jego

efektów), zasięgu terytorialnego (udział w rynku), personelu (satysfakcja z wykonywanej pracy) czy relacji z otoczeniem (cele społeczne).

Zastosowanie benchmarkingu w Stanach Zjednoczonych jest szeroko wykorzystywane, szczególnie benchmarkingu procesowego w obszarze usług zdrowotnych. Ma na celu doskonalenie opieki nad pacjentami w procesie leczenia oraz zapewnienie powszechnej dostępności usług medycznych [Gift, Mosel 1994, s. 5]. W Stanach Zjednoczonych szpitale mają do dyspozycji uniwersalne zestawienia procesów organizacyjnych dostępne na liście procesów International Benchmarking Clearinghouse bądź branżowe zestawienia procesów organizacyjnych [Brilman 2002, s. 310-317]. Pierwszym szpitalem w Europie, który sięgnął po metodę, jaką jest benchmarking, był szwedzki szpital – Karolinska University Hospital, jeden z pierwszych skandynawskich świadczeniodawców usług medycznych. Porównanie dokonane zostało w stosunku do podmiotów z innej branży [Codling 1998]. W Wielkiej Brytanii Państwowa Służba Zdrowia (NHS) realizuje porównania dokonań szpitali w zakresie opieki nad pacjentem, jakości oferowanych usług oraz wydajności za pośrednictwem Komisji Poprawy Zdrowia (*Commission for Health Improvements*) pod kątem czasu oczekiwania pacjentów na leczenie, liczby pacjentów nieprzyjętych w ciągu 28 dni na ponowne leczenie po przełożeniu operacji, realizacji planów finansowych szpitali, utrzymywania czystości i higieny w placówkach opieki zdrowotnej, a także całkowitego czasu oczekiwania pacjentów na leczenie [Johnson, Scholes, Whittington 2006, s. 144].

Wśród polskich szpitali benchmarking dotyczy przede wszystkim pomiaru i oceny dokonań w zakresie jakości usług i jest prowadzony w trzech płaszczyznach: ogólnej oceny organizacji usług, zgodności z oczekiwaniami pacjentów (satysfakcja pacjentów) oraz oceny wykonania (jakość świadczonych usług) [Murkowski, Nowacki, Koronkiewicz 1996, s. 12]. Jak wynika z powyższego, dotychczasowe zastosowanie benchmarkingu w szpitalach w Polsce służy głównie podnoszeniu jakości realizowanych przez nie świadczeń medycznych, czyli skuteczności klinicznej, ale również opieki nad pacjentem.

4. Zakończenie

Benchmarking jest metodą poszukiwania wzorcowych sposobów postępowania, umożliwiających osiągnięcie najlepszych wyników przez uczenie się od innych oraz wykorzystywanie ich doświadczenia (adaptacja najlepszych wzorów). Benchmarking w szpitalach powinno się traktować jako metodę pozyskiwania wiedzy na temat najefektywniejszych rozwiązań sprawdzonych i stosowanych w praktyce w podobnej jednostce prowadzącej usługową działalność leczniczą i wykorzystania tej wiedzy w doskonaleniu własnych rozwiązań. Wyniki pomiaru i oceny dokonań szpitali, prezentowane zarówno w postaci informacji finansowych, jak i niefinansowych, mogą posłużyć do porównań pomiędzy szpitalami i stać się przyczynkiem do analizy poszczególnych obszarów ich działalności.

Wśród obszarów pomiaru i oceny dokonań szpitali wyznaczonych przez WHO rzadko poddawane porównaniom są bezpieczeństwo, personel oraz zarządzanie, choćby z tego powodu, że niewiele podmiotów je mierzy i ocenia. Jednakże bezpieczeństwo – przez wzgląd na specyficzny profil działalności szpitali, satysfakcja i możliwości rozwoju zawodowego personelu, a przede wszystkim sprawne zarządzanie szpitalem jako jednostką powinny być poddane analizie i ocenie, a następnie porównaniu pomiędzy różnymi świadczeniodawcami.

Dzięki benchmarkingowi szpitale mogą przewidzieć przyszłe działania, zarówno własne, jak i podmiotów stanowiących bezpośrednią konkurencję, ocenić własną jednostkę z perspektywy przystosowania do skutecznego realizowania strategii, określić najlepsze praktyki w sektorze opieki zdrowotnej (wdrażanie technologii, opracowywanie systemu wynagradzania pracowników, dysponowanie budżetem, planowanie obsad personelu, zaopatrzenie i wykorzystanie aparatury i sprzętu medycznego, zarządzanie jednostką), jak też rozwijać i udoskonalać prowadzoną działalność leczniczą w kontekście społecznym, medycznym i ekonomicznym. Pomiar i ocena dokonań powinna skłaniać szpitale do stosowania takich rozwiązań, które zmierzają do polepszenia ich funkcjonowania jako podmiotów gospodarczych.

Literatura

- Anderson B., Camp R.C., 1995, *Current and future development of benchmarking*, „The TQM Magazine”, vol. 1, no. 5, s. 21-25.
- Brilman J., 2002, *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa.
- Buczowska A., 2012, *Cele przedsiębiorstwa a pomiar jego dokonań*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 684, Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia, nr 45, US, Szczecin, s. 5-19.
- Camp R.C., 1995, *Business Process Benchmarking*, ASQC Quality Press, Milwaukee, WI.
- Codling S., 1998, *Benchmarking*, Gower Publishing, Aldershot, UK.
- Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., 2000, *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Gift R., Mosel D., 1994, *Benchmarking in Health Care*, American Hospital Publishing, Goudy.
- Hass-Symotiuk M. (red.), 2011, *System pomiaru i oceny dokonań szpitala*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Johnson G., Scholes K., Whittington T., 2006, *Exploring Corporate Strategy*, Prentice Hall, Harlow.
- Kanownik G., 2014, *Znaczenie benchmarkingu w kształtowaniu konkurencyjności szpitali*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 802, Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia nr 65, US, Szczecin, s. 559-567.
- Kędzierska I., 2012, *Wybrane zagadnienia pomiaru dokonań*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 684, Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia, nr 45, US, Szczecin, s. 103-117.
- Kowalak R., 2009, *Benchmarking jako metoda zarządzania wspomagająca controlling przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Łuczak K., Macuda M., 2014, *Wykorzystanie benchmarkingu w optymalizacji kosztów świadczeń zdrowotnych*, Studia Oeconomica Posnaniensia, vol. 2, no. 5(266), s. 52-74.
- Markłowska-Dzierżak, M., 2010, *Szpitale mogą dorabiać*, „Menadżer Zdrowia”, nr 6, s. 21-23.

- Masztalercz M., 2014, *Wartość dla interesariuszy w zrównoważonym przedsiębiorstwie*, Studia Oeconomica Posnaniensia, vol. 2, no. 8(269), s. 66-77.
- Michalak J., 2008, *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa.
- Murkowski M., Nowacki W., Koronkiewicz A., 1996, *Zastosowanie standardów w programach akredytacji szpitali*, Centrum Organizacji i Ekonomiki Ochrony Zdrowia, Zakład Szpitalnictwa, Warszawa.
- Nita B., 2014, *Koncepcje i uwarunkowania pomiaru i raportowania dokonań w przedsiębiorstwie*, „Ekonomia i Zarządzanie”, vol. 6, nr 3, s. 37-52.
- Porter M.E., 2007, *Winning Competitive Strategies in Today's Shifting Global Marketplace*, http://www.hbs.edu/faculty/Publication%20Files/20070125_Nyenrode_Health_Care_FINAL_32987ce7-425b-4f5a-8f94-6c1c67cbd8c5.pdf (28.03.2015).
- Raport WHO, 2003, *Measuring hospital performance to improve the quality of care in Europe: a need for clarifying the concepts and defining the main dimensions*, http://wido.de/fileadmin/wido/downloads/pdf_krankenhaus/wido_kra_who_1204.pdf (28.03.2015).
- Sobańska I., 2006, *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, C.H. Beck, Warszawa.
- Szychta A., 1996, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Świerk J., 2010, *Rola benchmarkingu w doskonaleniu przedsiębiorstwa*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H, vol. XLIV, nr 2, s. 881-893.
- Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, DzU nr 112, poz. 654.
- Węgrzyn A., 2000, *Benchmarking – nowoczesna metoda doskonalenia przedsiębiorstwa*, Antykwa, Kluczbork–Wrocław.
- Ziębicki B., 2007, *Benchmarking w doskonaleniu organizacji usług użyteczności publicznej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.