

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 440

Rachunkowość a controlling



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Dorota Pitulec
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach internetowych Wydawnictwa
www.pracenaukowe.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 978-83-7695-595-7

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	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Wycena drzew na terenie przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej / Valuation of trees in the area of a company in management accounting	13
Anna Balicka: Analiza kosztów usług serwisowych świadczonych przez przedsiębiorstwo branży budowlanej / Service costs analysis provided by the company in construction industry	23
Paulina Belch: Mierniki w controllingu logistyki przedsiębiorstwa z sektora paliwowego / Meters in the controlling of logistics in the company from fuel sector	32
Małgorzata Białas: Wartość firmy w sprawozdaniach finansowych banków / Goodwill in the financial statements of banks	42
Adam Bujak: Formy organizacji systemu informacyjnego rachunkowości jako determinanty efektywności jego funkcjonowania / The organization forms of the accounting information system as the determinants of its functioning efficiency.....	52
Halina Buk: Weryfikacja oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa po zmianie polityki rachunkowości / Verification of the company financial position after the changes in accounting policies	61
Andrzej Bytniewski: Podsystem controllingu w ramach zintegrowanego systemu zarządzania jako źródło informacji na potrzeby rachunkowości zarządczej i controllingu / Controlling subsystem within the integrated management system as a source of information for management accounting and controlling.....	72
Andrzej Bytniewski, Marcin Hernes: Semantyczna metoda reprezentacji zdarzeń gospodarczych w systemie rachunkowości / Semantic method for the economic events representation in accounting system.....	83
Halina Chłodnicka: Polityka klastrowa a kapitał ludzki / Cluster policy vs. human capital.....	95
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling, audyt i nadzór finansowy w zakładzie ubezpieczeń – wzajemne relacje, podobieństwa i różnice / Controlling, audit and financial supervision in insurance company – mutual relations, similarities and differences	109
Anna Chojnacka-Komorowska: Interaktywne przetwarzanie analityczne (OLAP) w controllingu finansowym / OnLine Analytical Processing (OLAP) in management accounting	119

Marlena Ciechan-Kujawa, Katarzyna Goldmann: Istotność pro- i retrospektywnych celów współczesnej analizy finansowej w świetle wyników badań / Significance of the pro and retrospective objectives of the contemporary financial analysis in the light of research results	128
Michał Comperek: Propozycja metodologiczna oceny urealnionych korzyści finansowych przedsiębiorstwa w analizie memoriałowych korekt zysku netto / Methodological proposal of evaluation of company's financial benefits realignment in total accruals analysis	139
Beata Dratwińska-Kania: Kontrola wewnętrzna i jej dokumentacja jako element koncepcji odpowiedzialności i rozliczalności / Internal control and its documentation as part of the responsibility and accountability concept.....	150
Joanna Dynowska: Wykorzystanie controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / The use of controlling in municipalities as revealed by questionnaire research	159
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Oczekiwane bariery, przesłanki i efekty wdrożenia controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / Expected barriers, incentives and effects of controlling implementation in municipalities as revealed by questionnaire research.....	170
Wojciech Fliegner: Usprawnianie procesów rachunkowości w urzędach administracji samorządowej / Improving accounting processes in local government offices	180
Stanisław Gędek: Krótkookresowe decyzje produkcyjne. Analiza porównawcza dla przedsiębiorstw wieloasortymentowych / Short-term production decisions. Comparative analysis for multi-product firms	192
Renata Gmińska: Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji a rachunkowość zarządcza / Psychological aspects of decision-making vs. management accounting.....	205
Arkadiusz Januszewski: Diagnoza potrzeb informacyjnych w zakresie controllingu operacyjnego w firmie doradczo-szkoleniowej / Diagnosis of operational controlling information needs in a consulting and training services enterprise	215
Marcin Jędrzejczyk, Marek Mikosza: Marka kreatorem kapitału intelektualnego organizacji / Brand as the creator of intellectual capital in the organization	225
Anna Kasperowicz: Prawo posiadania w kontekście kwalifikowania aktywów / Right of ownership in the context of qualification of assets	235
Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywy rozwoju, procesów wewnętrznych oraz finansowa a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia / Development, internal process and financial perspectives vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues.....	245

Agnieszka Kister: Wybrane aspekty gospodarki finansowej szpitali / Selected problems of the financial economy of hospitals	256
Jerzy Kitowski: Rola kryterium płynności finansowej w dyskryminacyjnych metodach oceny zagrożenia upadłością przedsiębiorstwa / The role of the liquidity criterion in discriminatory methods for assessing the bankruptcy risk for a company.....	268
Marcin Klinowski: Definiowanie wymagań projektu w procesie planowania / Defining project requirements in project planning	278
Konrad Kochański: Zjawiska dysfunkcyjne w budżetowaniu projektów / Dysfunctional phenomena in project budgeting.....	287
Tomasz Kondraszuk: Gospodarstwo wiejskie jako podstawa budowy modeli wspomagających podejmowanie decyzji w warunkach dążenia do zrównoważonego rozwoju/ Farm as the basis for the construction of models for decision support under conditions of the quest for sustainable development.....	296
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia budżetu kapitałowego w rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane / The conception of introduction of capital budget in responsibility accounting in the centers of responsibility for investment in building construction enterprises	305
Mariola Kotłowska: Obszary ryzyka prowadzenia działalności przedsiębiorstw ciepłowniczych / Areas of risk in heating companies	317
Michał J. Kowalski: Zastosowanie controllingu podatkowego w polskich przedsiębiorstwach – wnioski z badań empirycznych / Usage of tax controlling in Polish companies – conclusions from empirical research	327
Mieczysław Kowerski: Zależność między rentownością a płynnością finansową ma kształt odwróconego U / The relationship between profitability and financial liquidity has the shape of an inverted U.....	338
Jarosław Kujawski: Dualna cena transferowa i jej sprawozdawcze konsekwencje/ Dual transfer price and its reporting consequences.....	349
Agnieszka Lew: Ryzyko istotnego zniekształcenia jako element badania przychodów i kosztów przez biegłego rewidenta / Risk of essential distortion as an element of income and expenses research by an auditor	363
Wojciech Lichota: Wykorzystanie modeli logitowych do oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw funkcjonujących w specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce / The use of logit models to the assessment of the financial standing of enterprises operating in the Special Economic Zones in Poland	372
Tomasz Lis: Aspekty behawioralne w rachunkowości przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych / Behavioral aspects in accounting when making investment decisions	382

Monika Łada: Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej / Automation of management accounting processes	392
Małgorzata Macuda: Obszary badań naukowych w rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej / Areas of scientific research in accounting in healthcare sector entities	401
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Piotr Słomianny: Systemy typu <i>Data Discovery</i> w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstwa komunalnego / Data discovery systems in practice of functioning of municipal enterprise	411
Elżbieta Marcinkowska: Sytuacja finansowa szpitali w kontekście procesu komercjalizacji/ Financial situation of hospitals in the context of commercialization process.....	420
Monika Martynkiewicz-Frank: Outsourcing IT w sektorze MŚP / Outsourcing of IT in the SME sector	433
Ewa Wanda Maruszewska, Sabina Kołodziej: Znaczenie podejścia etycznego dla organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej / Significance of ethical approach to the organization and functioning of management accounting system.....	442
Teresa Maszczak: Sprawozdanie finansowe jednostki mikro a potrzeby informacyjne użytkowników / Financial statement of a micro-undertaking and information needs of its users	451
Marta Nowak: Konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta. Pomędzy moralnością ogólną, moralnością roli a interesem własnym/ Ethical conflict in auditor's and accountant's work. Between common-sense morality, role morality and self-interest	461
Marek Ossowski, Beata Zackiewicz-Brunke: Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstw a klasyfikacja korzyści interesariuszy wynikających z działalności targowej / Corporate social responsibility vs. the classification of the advantages of stakeholders from business activities involving the organization of fairs and exhibitions	471
Michał Poszwa: Koszty a polityka wykazywania dochodów / Costs vs. policy of income disclosure	482
Anna Stronczek: Informatyczne wsparcie rachunkowości zarządczej na przykładzie wdrożenia w agencji wykonawczej WAM / Computer support of accounting management – a case of implementation in executive agency WAM	491
Magdalena Szydelko, Bartosz Kołodziejczuk: Benchmarking jako fakultatywny instrument doskonalenia znormalizowanych systemów zarządzania jakością / Benchmarking as a facultative instrument for improvement of the standardized quality management systems	501
Agnieszka Tubis: Zintegrowana baza danych dla procesu obsługi pojazdów / Integrated database for the maintenance process of vehicles.....	513

Wiesław Wasilewski: Specyfika planowania i analizy sprawozdania finansowego w instytucjach artystycznych / Characteristics of planning and analysis of financial report in artistic institutions.....	523
Aleksandra Wiercińska: Luki w metodyce benchmarkingu szpitali na przykładzie województwa pomorskiego / Gaps in the benchmarking methodology of hospitals on the example of the Pomeranian Voivodeship.....	534
Malwina Wołak: Zastosowanie analiz ABC i XYZ w controllingu sprzedaży / An application of ABC and XYZ analyses in sales controlling.....	545

Wstęp

Rachunkowość jednostek gospodarczych i instytucji jest zorientowana na dostarczanie informacji zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym użytkownikom. Informacje te dotyczą procesów gospodarczych i rezultatów działalności wykorzystywanych w dokonywaniu ocen i podejmowaniu decyzji. To czyni rachunkowość najważniejszym elementem systemu informacyjnego jednostek gospodarczych i instytucji.

Rachunkowość stanowi również podstawową bazę informacyjną dla controllingu. Rachunkowość ukierunkowana na controlling ma za zadanie informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji i oceny działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych na poziomie całego przedsiębiorstwa czy instytucji. Rachunkowość ukierunkowana na controlling zapewnia obsługę informacyjną wszystkich funkcji zarządzania: planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania.

Miejsce rachunkowości w systemie informacyjnym controllingu wynika z jej zadania, którym jest pomiar rezultatów działalności organizacji oraz jej ośrodków odpowiedzialności. Rezultaty tego pomiaru są prezentowane nie tylko w sprawozdaniach finansowych, ale także w wewnętrznych raportach sporządzanych okresowo oraz na bieżąco według potrzeb. Jakość informacji dostarczanych przez rachunkowość w dużym stopniu przesądza o skuteczności działań podejmowanych w ramach controllingu.

Problemom rachunkowości traktowanej jako system informacyjny controllingu jest poświęcony niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Zawiera on artykuły naukowe dotyczące różnych etapów procesu informacyjnego rachunkowości. W części artykułów poruszono zagadnienia teoretyczne dotyczące koncepcji, zasad i procedur przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, w części zaś zaprezentowano problemy i przykłady praktycznego prowadzenia rachunkowości ukierunkowanej na controlling w określonych jednostkach gospodarczych oraz instytucjach.

Pragniemy wyrazić nadzieję, że niniejszy tom będzie stanowić pewien przyczynek do doskonalenia sposobu przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, która jest podstawową bazą informacyjną dla controllingu w różnych organizacjach.

Edward Nowak, Marcin Kowalewski, Maria Nieplowicz

Aleksandra Wiercińska

Uniwersytet Gdański
Zespół Badań nad Organizacją i Zarządzaniem Szpitalami „AVICENNA”
Uniwersytet Jagielloński w Krakowie
e-mail: aleksandra.wiercinska@ug.edu.pl

LUKI W METODYCE BENCHMARKINGU SZPITALI NA PRZYKŁADZIE WOJEWÓDZTWA POMORSKIEGO

GAPS IN THE BENCHMARKING METHODOLOGY OF HOSPITALS ON THE EXAMPLE OF THE POMERANIAN VOIVODESHIP

DOI: 10.15611/pn.2016.440.51

Streszczenie: Szpitale to podmioty lecznicze, które ze względu na szeroki zakres świadczonej usług, a zarazem niski poziom finansowania, powinny zwracać szczególną uwagę na korzystanie z nowoczesnych narzędzi zarządzania, mogących przyczynić się do poprawy ich efektywności i rentowności. Benchmarking jest znanym i cenionym na świecie instrumentem, także na rynku usług zdrowotnych. W ostatnich latach wzrasta jego popularność wśród podmiotów leczniczych w Polsce. Wiele szpitali korzysta z usług benchmarkingu świadczonych przez firmy konsultingowe, dotychczas jednak nie prowadzono badań, które oceniłyby prawidłowość czy skuteczność wykorzystywania tego narzędzia przez te jednostki. Celem artykułu jest wskazanie luk i błędów w metodyce benchmarkingu na przykładzie szpitali województwa pomorskiego. Do jego realizacji posłużono się metodą ankietową. Badanie zidentyfikowało nieprawidłowości występujące w trakcie stosowania tego narzędzia przez szpitale, oraz przyczyniło się do wskazania warunków niezbędnych do prawidłowego wykorzystywania benchmarkingu przez te jednostki.

Słowa kluczowe: benchmarking, metodyka benchmarkingu, zarządzanie szpitalem, podmiot leczniczy.

Summary: Hospitals are medical entities, which, due to a wide range of services and at the low level of funding, should pay special attention to the use of modern management tools, which can help to improve their efficiency and profitability. Benchmarking is an instrument which is well known and appreciated in the world, also in the health care market. In recent years, its popularity among medical entities in Poland has been increasing. The aim of the article is to identify gaps and mistakes in the benchmarking process in Pomeranian hospitals. Research method used the questionnaire. The results of studies have identified irregularities and inaccuracies which occurred in the process of benchmarking in hospitals, and helped to identify the conditions necessary for the proper application of benchmarking by hospitals.

Keywords: benchmarking, benchmarking methodology, hospital management, hospital.

1. Wstęp

Zmiany zachodzące w systemie opieki zdrowotnej w Polsce na początku XXI w., a w szczególności te, które dotyczą sposobów finansowania świadczeń zdrowotnych, rozszerzenia zakresu odpowiedzialności kierownictwa za osiągnięte wyniki, wzrostu kosztów realizowanych usług medycznych czy zwiększenia nacisku na efektywność funkcjonowania podmiotów leczniczych – postawiły przed zarządzającymi nowe wyzwania. Od jednostek działających w omawianym obszarze wymaga się dostosowania do zasad gospodarki rynkowej, ale również wykorzystywania rozwiązań, które sprawdzą się w innych sektorach gospodarki i dają szansę na rozwój placówki, poprawę jej efektywności, jakości usług oraz zadowolenia pacjentów [Stępniewski (red.) 2008].

Główną jednostką realizującą usługi medyczne jest szpital, który cechuje się stałą gotowością do udzielania specjalistycznych świadczeń. Należy zwrócić uwagę, że zgodnie z zapisami ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (DzU 2011 nr 112, poz. 654), szpital może być traktowany jak typowe przedsiębiorstwo, dysponujące wyodrębnieniem ekonomicznym, prawnym i techniczno-organizacyjnym. Jednak oprócz wymienionych, posiada on zestaw cech, które znacząco odróżniają go od innych przedsiębiorstw funkcjonujących na rynku. Zalicza się do nich m.in. [Gentzen 2000; Rój, Sobiech 2006; Shortell, Kałużny 2001; Stępniewski, Karniej, Kęsy (red.) 2011]:

- 1) równoczesne osiągnięcie trzech grup celów: społecznych, ekonomicznych i medycznych,
- 2) zgromadzenie odpowiedniego potencjału ludzkiego, rzeczowego i finansowego, który jest niezbędny do realizacji wyznaczonych zadań,
- 3) udzielanie świadczeń zdrowotnych wyłącznie przez osoby posiadające kwalifikacje i spełniające określone wymagania,
- 4) trudności w normowaniu i pomiarze wyników pracy, które są bardziej zróżnicowane i kompleksowe niż w innych podmiotach,
- 5) wysoki stopień specjalizacji pracy,
- 6) utrudnioną koordynację działań, co jest spowodowane występowaniem podwójnego podporządkowania służbowego (klinicznego i administracyjnego),
- 7) brak uzależnienia prowadzenia działalności od korzyści ekonomicznych.

Wskazane cechy powodują, że zarządzanie szpitalem jest sporym wyzwaniem, a stosowanie tradycyjnych narzędzi zarządzania, takich jak rachunkowość, budżetowanie czy analiza finansowa, nie przynosi oczekiwanych efektów w postaci poprawy sytuacji finansowej tych podmiotów¹.

Zarządzający mają jednak do dyspozycji wiele metod i narzędzi, które mogą wspomóc ich w podejmowaniu decyzji. Jednym z nich jest benchmarking. Polega on

¹ Przeprowadzone przez autorkę badania, dotyczące zakresu stosowania tych narzędzi przez szpitale województwa pomorskiego w 2013 r. [Wiercińska 2015a], nie wykazały, by ich wykorzystywanie w znaczący sposób wpłynęło na wyniki finansowe badanych podmiotów.

na porównywaniu wyników, systemów organizacyjnych czy też procesów zachodzących w organizacji, prowadząc do adaptacji i wdrożenia najlepszych praktyk, niosąc za sobą skutek w postaci poprawy sytuacji finansowej, usprawnienia procesów czy umocnienia pozycji konkurencyjnej na rynku².

W literaturze opisanych jest wiele metodyk benchmarkingu³, jednak jak słusznie zauważa B. Andersen [1999], proces benchmarkingu musi zawierać następujące etapy:

1. Planowanie – wybór przedmiotu benchmarkingu oraz określenie jego miar efektywności, utworzenie zespołu, analiza wewnętrzna podmiotu.
2. Poszukiwanie – określenie kryteriów, które powinien spełniać partner benchmarkingowy, oraz identyfikacja spełniających je podmiotów.
3. Obserwacja – zrozumienie i dokumentacja wyników/procesów partnerów benchmarkingowych.
4. Analiza – identyfikacja odchyleń w wynikach/procesach, znalezienie ich przyczyn i sposobów poprawy.
5. Adaptacja – wybór najlepszych praktyk, dostosowanie ich do możliwości podmiotu, wprowadzenie udoskonaleń i kontrola efektów.

Warunkiem skutecznego wykorzystania benchmarkingu jest odpowiednia realizacja całego procesu, z uwzględnieniem specyfiki badanego podmiotu.

Benchmarking jest narzędziem szeroko wykorzystywanym na całym świecie, również na rynku usług zdrowotnych [Triantafillou 2007]. W ostatnich latach rośnie jego popularność wśród podmiotów leczniczych w Polsce. Przykładem jest trwający od 2011 r. projekt „Portrety Szpitali”, którego liderem jest Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu⁴. Ponadto wiele firm konsultingowych proponuje zarządzającym placówkami medycznymi usługi benchmarkingu, jednak do tej pory trudno było ocenić ich zakres czy prawidłowość.

Celem artykułu jest wskazanie luk i nieprawidłowości, które występują podczas realizacji procesu benchmarkingu przez szpitale, w oparciu o badania przeprowadzone w 2013 r. wśród podmiotów województwa pomorskiego.

² Benchmarking definiowany jest w literaturze w różny sposób. Większość autorów określa benchmarking jako proces lub metodę porównywania i mierzenia, ale również konfrontowania, wyszukiwania i identyfikowania. Rzadziej traktowany jest on jako pewna praktyka, technika czy narzędzie (por. [Zairi 1994; Kowalak 2009; Węgrzyn 2000; Kuźmicz 2012; Andersen 1999, Grudziwski, Hejduk 2004; Camp 1989, Keehley, Abercrombie 2008]).

³ Metodyki benchmarkingu można sklasyfikować według trzech podstawowych kryteriów [Kuźmicz 2012]:

1. Kompleksowości: metodyki tradycyjne oraz doraźne.
2. Źródła: metodyki opracowane w toku badań przez firmy konsultingowe lub przez organizacje.
3. Odbiorcy: metodyki uniwersalne oraz dedykowane konkretnym organizacjom.

Do najbardziej popularnych należą metodyki, których autorami są: R.C. Camp [1989], B. Andersen [1999], G.H. Wastson [Andersen 1994], K. Mertins, G. Siebers i S. Kempf [Czyż-Gwiazda 2006], P. Horvath i R.N. Herner [Martyniak 2002].

⁴ Badaniem objęto JST i szpitale województw: dolnośląskiego, lubelskiego, mazowieckiego, opolskiego, podlaskiego, warmińsko-mazurskiego i świętokrzyskiego [www.portretyszpitali.p].

2. Opis metody badawczej

W celu zidentyfikowania zakresu i sposobu wykorzystywania benchmarkingu przez szpitale posłużono się metodą ankietową. Badanie zostało przeprowadzone w 2013 r. w województwie pomorskim i objęło 25 szpitali charakteryzujących się podobnym zakresem działalności o charakterze ogólnym⁵. Przebiegało ono w 2 etapach:

1. Badanie wstępne – miało na celu zidentyfikowanie podmiotów, które wykorzystują benchmarking do zarządzania finansami.

2. Badanie szczegółowe – polegało na skierowaniu do szpitali wykorzystujących benchmarking w zarządzaniu finansami kwestionariusza, który umożliwił zebranie precyzyjnych informacji na temat zakresu i sposobu wykorzystania tego narzędzia.

W wyniku badania wstępnego zidentyfikowano 10 jednostek, które korzystały z benchmarkingu⁶ w zarządzaniu finansami. Następnie została im przekazana ankieta składająca się z 33 pytań otwartych i zamkniętych, dotyczących m.in. zakresu porównywanych danych, sposobów realizacji poszczególnych etapów benchmarkingu czy zaangażowania w proces konkretnych grup pracowników. Zostały one pogrupowane w następujące obszary [Wiercińska 2015b]:

1. Informacje wstępne – dotyczące okresu stosowania benchmarkingu w szpitalu, przyczyn wyboru tego narzędzia czy poczynionych w podmiocie przygotowań.

2. Rodzaje benchmarkingu – pytania miały na celu zbadanie, które rodzaje benchmarkingu są przez szpitale wykorzystywane.

3. Pozyskiwanie danych – które dane i w jaki sposób są zbierane przez podmioty.

4. Etapy procesu benchmarkingu – które etapy były przez szpitale realizowane oraz którzy pracownicy zostali w nie zaangażowani.

5. Ocena stosowania benchmarkingu – pytania badały opinie respondentów na temat skuteczności wdrożenia benchmarkingu w ich jednostkach.

6. Opinie i wnioski końcowe – pytania dotyczyły opinii zarządzających co do słuszności powszechnych „mitów” na temat benchmarkingu, ich podejścia do róż-

⁵ W badaniu pominięto 26 podmiotów, które wszakże oficjalnie zakwalifikowano do jednostek realizujących świadczenia „leczenie szpitalne”, ale:

1) zajmują się jedynie wybranymi specjalizacjami, np. okulistyką, ortopedią, ginekologią czy psychiatrią,

2) są bardzo małymi podmiotami, których działalność obejmuje jeden/dwa oddziały. Placówki te zostały wyeliminowane, gdyż ich działalność znacznie różni się od działalności typowych szpitali ogólnych, na których skupiła się autorka. Mają one inną strukturę organizacyjną czy posiadane zasoby, a zakres świadczonych przez nie usług zdrowotnych jest bardzo ograniczony.

⁶ Pierwotnie było 11 podmiotów, które zadeklarowały stosowanie benchmarkingu. Jednak jeden ze szpitali został wyeliminowany z badania ze względu na zmiany przekształceniowe i zmiany w zarządzaniu szpitala (brak osób odpowiedzialnych za benchmarking, analizujących dane itp.). Spowodowało to w rzeczywistości niewykorzystywanie benchmarkingu do podejmowania decyzji finansowych przez ten szpital.

nych sposobów wymiany informacji czy oczekiwań co do wzorcowego benchmarkingu szpitali.

Badanie trwało do końca października 2013 roku. Ankiety wypełniały osoby odpowiedzialne za zarządzanie finansami szpitala (dyrektor, dyrektor finansowy, główna księgowa itp.). Przeprowadzono badanie pełne.

3. Wyniki badań ankietowych

Na podstawie wyników badań można sformułować wniosek, że szpitale województwa pomorskiego w różnym stopniu wykorzystują możliwości benchmarkingu. Najczęściej stosowany jest benchmarking konkurencyjny. Ten proces realizowany jest najczęściej z udziałem firmy konsultingowej, ale jej rola ogranicza się głównie do dostarczania danych porównawczych niż do kompleksowej obsługi całego projektu⁷.

Wszystkie szpitale (10), które stosują benchmarking w zarządzaniu finansami, zbierają o innych podmiotach dane statystyczne oraz dane finansowe (z podziałem na poszczególne jednostki organizacyjne)⁸. Większość z nich (8) porównuje je również na poziomie wykonanych procedur medycznych, co jest zjawiskiem pozytywnym. Daje im to możliwość rozpoznania zakresu świadczonych usług zdrowotnych przez pozostałe szpitale oraz zestawienia ich z parametrami statystycznymi i finansowymi. Dane opisowe, takie jak informacje dotyczące ośrodków odpowiedzialności szpitala, oraz informacje na temat sposobów ewidencji i rozliczania kosztów działalności operacyjnej są natomiast zbierane przez pojedyncze jednostki. Przedstawiono to w tab. 1.

Większość szpitali (7) nie interesuje się sposobami rozliczania kosztów działalności pomocniczej u partnerów benchmarkingowych, natomiast połowa nie analizuje również sposobów rozliczania kosztów pośrednich. Brak informacji na ten temat może powodować trudności w porównaniach benchmarkingowych lub wręcz je uniemożliwiać. Niezbędne wydaje się zatem rozszerzenie zakresu zbieranych w tych obszarach informacji.

Z przeprowadzonych badań wynika również, że zarządzający finansami w bardzo ograniczonym stopniu pozyskują dane na temat procesów zarządczych realizowanych w pozostałych szpitalach. Ukazują to dane zawarte w tab. 2.

⁷ Więcej na temat rodzajów benchmarkingu wykorzystywanych w pomorskich szpitalach w: [Wiercińska 2015b].

⁸ Poza danymi finansowymi szpitale porównują również wskaźniki finansowe obejmujące obszary: rentowności (7 podmiotów), płynności (4) i stopień zadłużenia (3). Żaden szpital nie zbierał danych nt. efektywności działania. Niepokojące jest, że jedynie pojedyncze placówki porównywały wskaźniki płynności i zadłużenia, szczególnie w obliczu kłopotów finansowych szpitali i ich wysokiego poziomu długu. Porównania z innymi podmiotami mogłyby usprawnić politykę finansową w tym zakresie.

Tabela 1. Dane opisowe zbierane przez szpitale województwa pomorskiego o innych podmiotach do celów benchmarkingu w 2013 r.

Dane opisowe	Liczba szpitali
Informacje dotyczące ośrodków odpowiedzialności szpitala (rodzaje oddziałów, pracowni, jednostek działalności pomocniczej itp.)	4
Rodzaje procedur medycznych wykonywanych w poszczególnych oddziałach	8
Sposoby ewidencji i rozliczania kosztów	5
Sposoby rozliczania kosztów działalności pomocniczej	3
Rodzaje kluczy rozliczeniowych kosztów pośrednich	3

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2. Informacje na temat procesów zarządczych pozyskiwane do celów benchmarkingu przez szpitale województwa pomorskiego w 2013 r.

Obszary funkcjonowania szpitala	Liczba szpitali
Sprawności organizacyjnej i funkcjonalnej	0
Zarządzania strategicznego i operacyjnego	0
Zarządzania zasobami ludzkimi	2
Restrukturyzacji i reorganizacji szpitala	1
Analizy finansowej, rachunkowości, budżetowania	2
Farmakoeconomiki	0
Wykorzystywania outsourcingu	1
Jakości usług medycznych	2
Przestrzegania przepisów prawa	1
Kontroli zewnętrznych	0
Zarządzania infrastrukturą szpitala	1
Zakażeń szpitalnych i bezpieczeństwa pacjentów	3
Relacji właściciel – zarząd szpitala	0
E-zdrowia i informatyzacji szpitala	0

Źródło: opracowanie własne.

Analizy wybranych obszarów dokonuje się jedynie w 4 podmiotach. Może to wynikać z trudności w dostępie do tych informacji czy niesprecyzowaniu sposobu ich raportowania. Poza tym analiza procesów wymaga dużego zaangażowania po stronie zarówno dostarczającego, jak i zbierającego informacje. Jest to obszar, który powinien być głębiej analizowany, gdyż dałoby to możliwość poznania przyczyn sukcesu lidera czy przewagi innych jednostek w poszczególnych obszarach działalności.

Kolejnym problemem występującym wśród szpitali województwa pomorskiego jest brak kompleksowego podejścia do benchmarkingu. W tabeli 3 przedstawiono, które etapy procesu są realizowane przez podmioty objęte badaniem i wskazano duże luki w jego przebiegu.

Tabela 3. Realizacja poszczególnych etapów benchmarkingu w szpitalach województwa pomorskiego w 2013 r.

Etap	Liczba szpitali
Przygotowanie (określenie pożądanego rezultatu benchmarkingu)	3
Utworzenie zespołu benchmarkingowego (wyznaczenie osób odpowiedzialnych za poszczególne zadania)	2
Wewnętrzna analiza podmiotu (analiza własnych procesów/wyników w celu wyznaczenia słabych i mocnych stron szpitala)	10
Planowanie (wybór przedmiotu i rodzaju benchmarkingu)	4
Wybór i określenie miar efektywności (odzwierciedlających obszary/procesy, które będą podlegać porównaniom)	6
Ustalenie kryteriów, które powinien spełniać partner benchmarkingowy	2
Wybór szpitali do porównań zgodnie z ustalonymi kryteriami	1
Sporządzanie kwestionariuszy do zbierania danych	4
Zbieranie informacji	5
Normalizacja danych (doprowadzenie do porównywalności)	2
Określenie odchyleń wyników/ procesów w stosunku do lidera	8
Określenie przyczyn odchyleń	5
Opracowywanie planów działań mających na celu adaptację najlepszych rozwiązań	4
Wprowadzenie udoskonaleń	5
Kontrola wdrożenia	3
Określenie nowych benchmarków	2

Źródło: opracowanie własne.

Nie zidentyfikowano szpitala, który realizowałby wszystkie niezbędne etapy, co może się przekładać na niepełne wykorzystanie możliwości benchmarkingu oraz zmniejszenie jego efektywności i skuteczności jako narzędzia zarządzania finansami.

Niepokojące jest, że tylko 2 podmioty utworzyły zespół benchmarkingowy, w którym poszczególni pracownicy mieliby przydzielone konkretne zadania. W pozostałych podmiotach pracownicy dorywczo zajmują się różnymi obszarami, co może zmniejszać skuteczność przebiegu całego procesu.

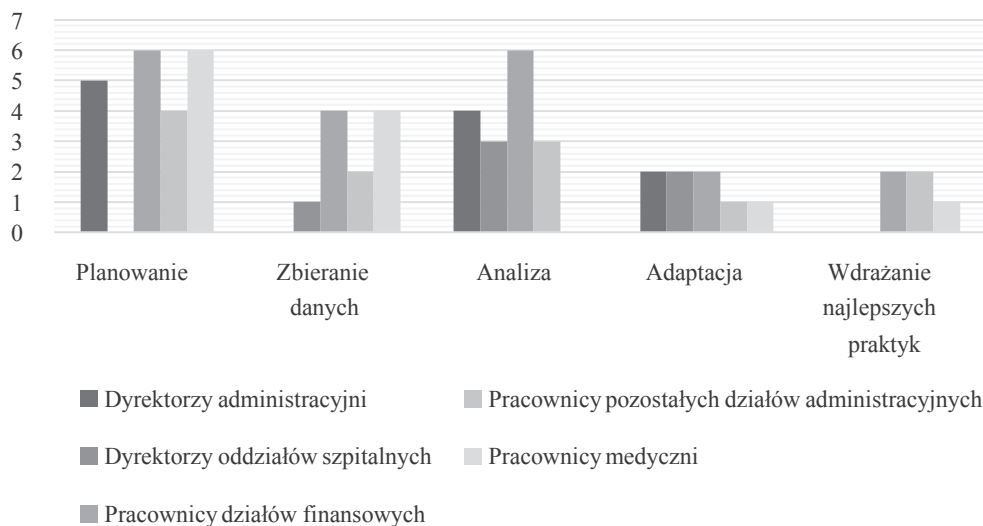
Nieliczne szpitale (2) ustalały kryteria, które powinni spełniać partnerzy benchmarkingowi. Większość podmiotów (9) nie miała również wpływu na ich wybór. Pomijanie wskazanych etapów może powodować błędy w interpretacji danych, a co za tym idzie – formułowanie nieprawdziwych wniosków.

Największym problemem jest jednak fakt, że tylko 5 jednostek realizuje etap wprowadzania udoskonaleń, czyli adaptacji najlepszych praktyk, a zaledwie 3 szpitale dokonują kontroli ich wdrożenia. Oznacza to, że połowa szpitali zatrzymuje się na rozpoznaniu różnic między swoim podmiotem a innymi i nie stara się dążyć do wprowadzania zmian mających na celu poprawę efektywności własnej działalności. Benchmarking traktowany jest więc raczej jako analiza porównawcza niż narzędzie służące adaptacji najlepszych praktyk.

W badaniu zapytano również o pozyskiwanie informacji o możliwych przyczynach sukcesu szpitala, który osiąga najlepsze wyniki w grupie benchmarkingowej. Jedynie 2 szpitale potwierdziły zbieranie danych na ten temat, a interesowały je głównie obszary związane z polityką budżetową lidera oraz zakresem działań restrukturyzacyjnych, które były w u niego realizowane. Pozostałe jednostki, zapytane o przyczyny pomijania informacji, o których mowa, wskazały na:

- 1) różnice między szpitalami, które powodują ich nieporównywalność,
- 2) dużą liczbę zmiennych wpływających na sukces szpitala,
- 3) niedostępność tych informacji w systemie przez zewnętrznego moderatora,
- 4) zbieranie tych danych w sposób doraźny, nie systematyczny,
- 5) krótki okres wykorzystywania benchmarkingu,
- 6) anonimowość danych.

Większość problemów wskazanych przez respondentów można rozwiązać przez odpowiednie przeprowadzenie procesu benchmarkingu i zwrócenie szczególnej uwagi na wybór odpowiedniego partnera czy przedmiotu porównań. Należy podkreślić, że brak analizy czynników przyczyniających się do sukcesu szpitala, który osiąga najlepsze wyniki, utrudnia, a często wręcz uniemożliwia adaptację najlepszych praktyk.



Rys. 1. Zaangażowanie pracowników szpitala w proces benchmarkingu

Źródło: opracowanie własne.

Kolejnym obszarem mającym wpływ na skuteczność benchmarkingu jest odpowiednie włączanie pracowników w przebieg całego procesu. Przeprowadzone badanie zwraca uwagę na niewielkie zaangażowanie dyrektorów oddziałów szpitalnych

oraz pracowników medycznych. Udział pozostałych grup pracowników jest różny w zależności od realizowanego etapu prac, co przedstawiono na rys. 1.

Grupą najbardziej zaangażowaną w benchmarking są dyrektorzy administracyjni (np. dyrektor szpitala, dyrektor finansowy itp.). Świadczy to o tym, że zarządzający finansami odgrywają kluczową rolę w przebiegu procesu benchmarkingu i w dużej mierze to od nich zależy sukces w wykorzystywaniu tego narzędzia.

W drugiej kolejności należy odnotować udział pracowników działów finansowych, którzy przede wszystkim wspomagają analizę danych. Obecność dyrektorów poszczególnych oddziałów szpitalnych w procesie benchmarkingu jest bardzo ograniczona – rzadko uczestniczą oni w analizie danych (3) i we wdrażaniu najlepszych praktyk (2).

Pracownicy medyczni to kolejna grupa, która sprawia wrażenie zupełnie niezaangażowanej w benchmarking – występuje w poszczególnych jego etapach sporadycznie. Należy zauważyć, że uczestnictwo pracowników medycznych, zarówno na szczeblu zarządzających oddziałami, jak i na poziomie pracowników świadczących usługi zdrowotne zdaje się być nieodzowne, by można było w pełni zrozumieć procesy, które zachodzą w szpitalu. Wzięcie pod uwagę ich opinii oraz wykorzystanie wiedzy na temat wykonywanych procedur medycznych, podawanych leków czy możliwych sposobów leczenia pacjentów mogłoby przynieść zarządzającym korzyści, szczególnie jeśli chodzi o adaptację i wdrożenie najlepszych praktyk.

4. Zakończenie

Analizując wyniki przeprowadzonego badania, zauważa się, że stosowana przez szpitale metodyka benchmarkingu jest chaotyczna i słabo zorganizowana. Zidentyfikowane zostały następujące luki i błędy w jego wykorzystywaniu. Są to:

1. Brak wzorcowej metodyki benchmarkingu dla szpitali oraz wytycznych, które zapewniłyby prawidłowe wykorzystanie tego narzędzia w zarządzaniu finansami.

2. Zbieranie danych głównie o charakterze statystycznym i finansowym bez powiązania z procesami szpitala.

3. Brak weryfikacji danych dostarczanych do porównań benchmarkingowych oraz pomijanie kluczowych informacji gwarantujących porównywalność danych finansowych, takich jak np. klucze rozliczeniowe kosztów pośrednich czy sposoby rozliczania kosztów działalności pomocniczej szpitala.

4. Pomijanie przez szpitale kluczowych etapów benchmarkingu (np. etapu adaptacji najlepszych rozwiązań), co podaje w wątpliwość skuteczność i przydatność prowadzonych analiz.

5. Zbyt małe zaangażowanie w proces benchmarkingu dyrektorów oddziałów szpitalnych oraz pracowników medycznych.

W związku z powyższym wydaje się, że szpitale województwa pomorskiego nie wykorzystują w pełni możliwości benchmarkingu. Popełniają również błędy, które mogą powodować zniekształcenie wyników oraz nieprawidłowości w interpretacji

danych. Grozi to wyciąganiem nietrafnych wniosków i podejmowaniem niewłaściwych decyzji.

W celu prawidłowego wykorzystania benchmarkingu w zarządzaniu finansami szpitali powinny być spełnione następujące warunki:

1. Przeprowadzenie całego procesu benchmarkingu, nie pomijając żadnego z jego etapów.

2. Odpowiednie przygotowanie pracowników szpitala – zaangażowanie w proces benchmarkingu pracowników zarówno administracyjnych, jak i medycznych.

3. Dobór partnerów benchmarkingowych (szpitali) charakteryzujących się podobną wielkością, strukturą zasobów czy wykonywanych świadczeń.

4. Zbieranie takiego zakresu danych, który zapewni ich porównywalność.

Wzięcie pod uwagę wskazanych elementów zagwarantuje poprawność i skuteczność stosowania benchmarkingu i przyniesie rezultat w postaci poprawy efektywności i wdrożenia najlepszych praktyk.

Literatura

- Andersen B., 1994, *The basis on benchmarking: what, when, why and how?*, Proceedings Pacific Conference on Manufacturing, Indonesia.
- Andersen B., 1999, *Industrial Benchmarking for Competitive Advantage*, Human Systems Manager (18).
- Camp R.C., 1989, *Benchmarking: The Search for Industry Practices that Lead to Superior Performance*, ASQC Quality Press, Milwaukee.
- Czyż-Gwiazda E., 2006, *Benchmarking Benchmark Index, czyli jak porównywać się z najlepszymi*, Centrum Benchmarkingu Polska, Katowice.
- Gentzen T.E., 2000, *Ekonomia zdrowia. Teoria i praktyka*, Warszawa.
- Grudzewski W.M., Hejduk I.K., 2004, *Metody projektowania systemów zarządzania*, Difin, Warszawa.
- Keehley P., Abercrombie N., 2008, *Benchmarking in the Public and Nonprofit Sectors. Best Practices for Achieving Performance Breakthroughs*, John Wiley and Sons Ltd.
- Kowalak R., 2009, *Benchmarking jako metoda zarządzania wspomagająca controlling przedsiębiorstwa*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 69, Wrocław.
- Kuźmicz K.A., 2012, *Benchmarking procesowy jako instrument doskonalenia zarządzania uczelniami*, Uniwersytet Gdański, Prace doktorskie, Sopot.
- Martyniak Z., 2002, *Nowe metody i koncepcje zarządzania*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
- Rój J., Sobiech J., 2006, *Zarządzanie finansami szpitala*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Shortell S.M., Kałużny A.D., 2001, *Podstawy zarządzania opieką zdrowotną*, Vesalius, Kraków.
- Stępniewski J. (red.), 2008, *Strategia, finanse i koszty szpitala*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa.
- Stępniewski J., Karniej P., Kęsy M. (red.), 2011, *Innowacje organizacyjne w szpitalach*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa.
- Triantafillou P., 2007, *Benchmarking in the public sector: A critical conceptual framework*, Public Administration, Vol. 85, No. 3.
- Ustawa o działalności leczniczej z dnia 15 kwietnia 2011 r., DzU nr 112, poz. 654, z późn. zm.

- Wiercińska A., 2015a, *Wykorzystywanie narzędzi zarządzania finansami na przykładzie szpitali województwa pomorskiego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 873, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 77, Szczecin.
- Wiercińska A., 2015b, *Wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu finansami szpitali na przykładzie województwa pomorskiego*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 399, Wrocław.
- Węgrzyn A., 2000, *Benchmarking. Nowoczesna metoda doskonalenia przedsiębiorstwa*, Antykwia, Kluczbork-Wrocław.
- Zairi M., 1994, *Benchmarking: The best tool for measuring competitiveness*, *Benchmarking for Quality* 49, *Management and Technology*.