PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

Nr 442

Wyzwania w zarządzaniu kosztami i dokonaniami

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korłub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach internetowych
www.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 978-83-7695-597-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp 9

Wioletta Baran: Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities 11

Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector 21

Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting 32

Renata Biadacz: Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry 52

Anna Białek-Jaworska: Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing 61

Jolanta Chluska: Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity 75

Dorota Czerwińska-Kayzer: Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed 83

Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz: Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniami / The role of leadership in performance management 93

Izabela Emerling: Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility 102

Wiktor Gabrusewicz: Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments 112

Marek Gajewski: Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals 122

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

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

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

Wstęp

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

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

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniami.

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

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

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

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

Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek

PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS nr 442 • 2016

Wyzwania w zarządzaniu kosztami i dokonaniami

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

Maria Nieplowicz
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: maria.nieplowicz@ue.wroc.pl

ANALIZA PORÓWNAWCZA ZASTOSOWANIA ZRÓWNOWAŻONEJ KARTY WYNIKÓW W PODMIOTACH LECZNICZYCH

THE USE OF BALANCED SCORECARD IN HEALTH CARE ORGANIZATIONS. COMPARATIVE ANALYSIS

DOI: 10.15611/pn.2016.442.30
JEL Classification: M40, M48, I15

Streszczenie: Funkcjonowanie podmiotów leczniczych jest przedmiotem zainteresowania wielu badaczy i ustawodawców. Sprawne i efektywne działanie tych jednostek jest konieczne do realizacji zadań związanych ze świadczeniami zdrowotnymi. Informacje dostarczane przez rachunkowość finansową, rachunek kosztów i rachunkowość zarządczą są wykorzystywane m.in. do kalkulacji planowanych kosztów: zasobów ekonomicznych, świadczeń opieki zdrowotnej, gotowości i niewykorzystanego potencjału podmiotu leczniczego, a także zarządzania rentownością oraz do pomiaru dokonań (np. zrównoważona karta wyników). Celem artykułu jest przedstawienie zrównoważonej karty wyników dla dwóch szpitali w Polsce oraz dokonanie analizy porównawczej. Wdrożenie zrównoważonej karty wyników umożliwia pracownikom administracji, lekarzom, całemu personelowi medycznemu poznanie i zrozumienie wspólnych celów danej jednostki. W artykule zastosowano następujące metody badawcze: badania literatury, analizę regulacji prawnych oraz analizę porównawczą.

Słowa kluczowe: zrównoważona karta wyników, podmioty lecznicze, cele, mierniki.

Summary: The functioning of health care organizations is in the interest of many researchers and legislators. Efficient and effective operation of these units is necessary for the tasks associated with health care services. Information provided by financial accounting, cost accounting and management accounting is used among others for the calculation of the planned costs of economic resources, the cost of health care services, as well as performance measurement (eg. Balanced Scorecard). This article aims to present Balanced Scorecard for two hospitals in Poland and make a comparative analysis. It may contribute to the spread of this concept in Poland. The use of Balanced Scorecard will allow employees, doctors and the entire medical staff to get to know and understand the common goals of the unit. The following research methods were used in this article: literature research, analysis of the regulations, and comparative analysis.

Keywords: Balanced Scorecard, health care organizations, goals, measures.

1. Wstęp

Funkcjonowanie podmiotów leczniczych jest przedmiotem zainteresowania wielu badaczy i ustawodawców. Między innymi związane jest to z wprowadzeniem ustawy o działalności leczniczej [Ustawa z 15 kwietnia 2011], która spowodowała przekształcenie ich z podmiotów budżetowych w samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, spółki prawa handlowego czy inne rodzaje zgodne z przepisami prawa [Chluska 2014, s. 11]. Sprawne i efektywne funkcjonowanie tych jednostek jest konieczne do realizacji zadań związanych ze świadczeniami zdrowotnymi. Informacje dostarczane przez rachunkowość finansową, rachunek kosztów i rachunkowość zarządczą są wykorzystywane między innymi do kalkulacji planowanych kosztów zasobów ekonomicznych, kosztów świadczeń opieki zdrowotnej, kosztów gotowości i niewykorzystanego potencjału podmiotu leczniczego, zarządzania rentownością, jak również do pomiaru dokonań (np. zrównoważona karta wyników, *Balanced Scorecard*) [Świderska, Pielaszek 2015; Hass-Symotiuk (red.) 2011].

Od ponad 25 lat zrównoważona karta wyników jest z powodzeniem wykorzystywana przez przedsiębiorstwa oraz organizacje rządowe, organizacje samorządowe czy różnego rodzaju instytucje (np. uczelnie wyższe, szpitale) do bardziej skutecznego i efektywnego zaspokajania potrzeb podmiotów korzystających z ich usług. Szerzej o przesłankach wykorzystania zrównoważonej karty wyników w ochronie zdrowia m.in. w pracach Mućki i Hońki [2014, s. 431-439], Michalaka [2012, s. 197--217] czy Porębskiego [2013, s. 155-164].

Celem artykułu jest przedstawienie zrównoważonej karty wyników dla dwóch szpitali w Polsce i dokonanie analizy porównawczej. Może przyczyni się to do upowszechnienia tej koncepcji, bowiem menedżerowie podmiotów leczniczych działających w Polsce mają poważne problemy z opracowaniem strategii rozwoju czy sformułowaniem misji, a następnie jej realizowaniem [Kowalewski 2004, s. 234]. Natomiast proces opracowywania zrównoważonej karty wyników skłania do doprecyzowania celów strategicznych oraz podstawowych czynników wpływających na ich wykonanie. Wdrożenie zrównoważonej karty wyników umożliwia pracownikom administracji, lekarzom oraz całemu personelowi medycznemu poznanie i zrozumienie wspólnych celów danej jednostki.

W artykule zastosowano następujące metody badawcze: badania literatury, analizę regulacji prawnych oraz analizę porównawczą.

2. Zrównoważona karta wyników w dwóch przykładowych podmiotach leczniczych

Przedmiotem analizy są dwie jednostki: Szpital Specjalistyczny im. Ludwika Rydygiera w Krakowie sp. z o.o. (wcześniejsza nazwa to Wojewódzki Szpital Specjalistyczny im. L. Rydygiera w Krakowie) oraz Samodzielny Publiczny Zespół Zakładów Opieki Zdrowotnej „Szpital Miejski" w Sosnowcu. Analizie poddano nastę-

pujące dokumenty: „Strategia Wojewódzkiego Szpitala Specjalistycznego im. L. Rydygiera w Krakowie na lata 2007-2009", „Sprawozdanie z działalności Wojewódzkiego Szpitala Specjalistycznego im. L. Rydygiera w Krakowie w 2008 roku", „Sprawozdanie z działalności Wojewódzkiego Szpitala Specjalistycznego im. L. Rydygiera w Krakowie w 2009 roku", „Plan strategiczny rozwoju Szpitala na lata 2008--2014" dla Samodzielnego Publicznego Zespołu Zakładów Opieki Zdrowotnej „Szpital Miejski" w Sosnowcu.

Zgodnie z koncepcją zrównoważonej karty wyników punktem wyjścia przy jej opracowywaniu jest precyzyjnie określona wizja, misja i strategia. W tabeli 1 przedstawiono misję i wizję badanych jednostek. Przez określenie „Szpital w Krakowie" rozumie się Szpital Specjalistyczny im. Ludwika Rydygiera w Krakowie sp. z o.o., a przez nazwę „Szpital w Sosnowcu" – Samodzielny Publiczny Zespół Zakładów Opieki Zdrowotnej „Szpital Miejski" w Sosnowcu.

Tabela 1. Misja i wizja badanych jednostek

Szpital w Krakowie	Szpital w Sosnowcu
MISJA Misją Szpitala jest kompleksowe i na wysokim poziomie jakości zaspokajanie najbardziej złożonych potrzeb zdrowotnych pacjentów przy zastosowaniu wysokospecjalistycznych technologii diagnostycznych i leczniczych oraz przy uwzględnieniu wysokiej efektywności wykorzystania posiadanych zasobów kadrowych i rzeczowych. WIZJA Wizją (głównym celem strategicznym) Szpitala jest osiągnięcie i umocnienie pozycji drugiego co do znaczenia centrum medycznego w Małopolsce, rozwiniętego dwubiegunowo w kierunku regionalnego centrum urazowo-ortopedycznego i zagrożeń środowiskowych oraz ośrodka skojarzonego leczenia chorób nowotworowych z pomostem w postaci nowoczesnej, wielospecjalistycznej medycyny naprawczej realizowanej w trybie ambulatoryjnym oraz krótkotrwałych hospitalizacji.	MISJA Nowoczesna medycyna blisko mieszkańców WIZJA Samodzielny Publiczny Zespół Zakładów Opieki Zdrowotnej „Szpital Miejski" w Sosnowcu będzie: • Szpitalem o ugruntowanym, pozytywnym wizerunku, funkcjonującym w świadomości mieszkańców Sosnowca; • Szpitalem funkcjonalnym, gdzie poszczególne komórki szpitala usytuowane i zorganizowane są w sposób wygodny dla pacjenta i ułatwiający realizację procesu diagnostycznego i leczniczego przez kadrę medyczną; • Szpitalem zorientowanym na pacjenta, który monitoruje rynek medyczny i w porę identyfikuje potrzeby pacjentów, rozpatrując możliwość ich realizacji, który dba o komfort pobytu pacjenta w oddziałach, poradniach i pracowniach; • Szpitalem bezpiecznym dla pacjenta i pracowników, spełniającym przyjęte normy krajowe i międzynarodowe, wyposażonym w bezpieczny sprzęt i dysponującym odpowiednio wyszkoloną kadrą; • Szpitalem nowoczesnym, udzielającym świadczeń zdrowotnych wysokiej jakości, zorientowanym na szeroko pojętą profilaktykę, diagnostykę, leczenie i rehabilitację; • Szpitalem ciągle doskonalącym się poprzez wdrożenie systemów zarzadzania jakością; • Szpitalem zatrudniającym zmotywowanych pracowników, realizujących wyznaczoną sobie ścieżkę kariery w odpowiednich warunkach.

Źródło: [Strategia… 2007, s. 6; Samodzielny… 2008, s. 94].

Przedstawiona misja i wizja badanych jednostek odnosi się do wykonywania świadczeń zdrowotnych i jest zgodna z ogólnymi zapisami wynikającymi z ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej. Zgodnie z art. 2.10 świadczenie zdrowotne to „działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania" [Ustawa z 15 kwietnia 2011].

W dwóch analizowanych przypadkach zostały określone cele i mierniki ich osiągania dla każdej z perspektyw zrównoważonej karty wyników. W przypadku Szpitala w Krakowie zostały wyróżnione następujące perspektywy: interesariuszy, procesów wewnętrznych, rozwoju oraz finansowa. Natomiast dla Szpitala w Sosnowcu wybrano następujące cztery perspektywy: klienta, procesów wewnętrznych, infrastruktury i rozwoju oraz finansową. Nazwy tych perspektyw są podobne i perspektywę interesariuszy możemy uznać za tożsamą z perspektywą klienta. Należy jednak zastanowić się nad kolejnością tych perspektyw.

W klasycznej koncepcji Kaplana i Nortona, dedykowanej przedsiębiorstwom, kolejność perspektyw jest następująca: finansowa, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju. Autorzy ci w przypadku jednostek sektora publicznego zaproponowali odwrócenie kolejności perspektyw finansowej z klienta, gdyż w tych jednostkach najważniejszy jest klient, a finanse nie są celem samym w sobie, ale raczej pewnym ograniczeniem [Kaplan, Norton 2001a, s. 41-47; 2001b, s. 154-170]. Natomiast w badanych jednostkach perspektywa finansowa została przeniesiona na sam dół. Ale jest to rozwiązanie również powszechnie przyjęte i stosowane przez szpitale na świecie oraz zaproponowane przez zespół badaczy pod kierunkiem prof. M. Hass-Symotiuk[1] [Kludacz, Hass-Symotiuk 2011, s. 230-231].

W badanych jednostkach nie zostały sformułowane tzw. pytania strategiczne dla każdej z perspektyw (obszarów). Mogłyby one brzmieć następująco [Kludacz, Hass-Symotiuk 2011, s. 228]:

- obszar pacjenta – „Jak zaspokoić potrzeby pacjentów i zapewnić im efektywną opiekę?",
- obszar procesów wewnętrznych – „Jakie zasoby są niezbędne do realizacji kluczowych procesów? Jakie procesy należy usprawnić?",
- obszar rozwoju – „Jakie aspekty są kluczowe dla rozwoju szpitala i całego systemu ochrony zdrowia?",
- obszar finansów – „Jak przetrwać i utrzymać płynność finansową? Jak zapewnić optymalne finansowanie świadczeniodawców?".

W tabeli 2 wskazano cele w poszczególnych perspektywach zrównoważonej karty wyników dla badanych jednostek. W danych źródłowych dla Szpitala w Krakowie określono również mierniki oraz inicjatywy strategiczne, a dla Szpitala w Sosnowcu zdefiniowano mierniki. Nie zostaną one jednak zaprezentowane w tabeli, ponieważ jest ich bardzo dużo (podano jedynie liczbę mierników w każdej z perspektyw).

[1] Wskazano następującą kolejność perspektyw: pacjenta, procesów wewnętrznych, rozwoju oraz finansową.

Tabela 2. Cele w przekroju perspektyw zrównoważonej karty wyników dla Szpitala w Krakowie oraz Szpitala w Sosnowcu

SZPITAL W KRAKOWIE	SZPITAL W SOSNOWCU
PERSPEKTYWA INTERESARIUSZY/KLIENTA	
1. Budować zadowolenie pacjentów i ich rodzin 2. Poprawiać dostępność do świadczeń zdrowotnych, zwłaszcza wysokospecjalistycznych i deficytowych 3. Umacniać renomę Szpitala 4. Realizować zadania statutowe w warunkach stabilności finansowej 5. Dostarczać świadczeń zdrowotnych o wymaganej jakości za umiarkowaną cenę 6. Dostosować zakres i ilość świadczeń zdrowotnych do potrzeb regionalnej społeczności i płatników (łącznie 20 mierników)	1. Zwiększyć efektywność realizacji zadań miasta Sosnowiec w zakresie ochrony zdrowia 2. Kreować pozytywny wizerunek Szpitala 3. Dostosować zakres i ilość świadczeń zdrowotnych do potrzeb mieszkańców Sosnowca 4. Poprawiać dostępność do świadczeń zdrowotnych 5. Zwiększać zadowolenie pacjentów, ich rodzin i odwiedzających z utrzymywanych relacji 6. Zwiększać zadowolenie płatnika 7. Zwiększać zadowolenie dostawców 8. Zwiększać zadowolenie innych organów nadzoru (łącznie 27 mierników)
PERSPEKTYWA PROCESÓW WEWNĘTRZNYCH	
1. Usprawniać i upraszczać wewnętrzne procesy regulacyjne 2. Stworzyć warunki do powstawania i wdrażania innowacji 3. Wdrażać programy podnoszenia jakości 4. Doskonalić i standaryzować opiekę zdrowotną 5. Upraszczać proces zarządzania dostawami 6. Poprawiać efektywność wykorzystania zasobów (łącznie 14 mierników)	1. Wdrażać programy podnoszenia jakości 2. Świadczyć usługi zdrowotne o wymaganej jakości 3. Usprawniać i upraszczać wewnętrzne procesy regulacyjne 4. Poprawiać sprawność działalności podstawowej 5. Zinformatyzować Szpital 6. Budować zadowolenie pracowników (łącznie 17 mierników)
PERSPEKTYWA INFRASTRUKTURY I ROZWOJU/ROZWOJU	
1. Doskonalić umiejętności pracowników 2. Budować zadowolenie pracowników 3. Zapewnić przywództwo na różnych poziomach zarządzania 4. Podnosić kulturę organizacyjną 5. Zbudować kompleksowy system informatyczny 6. Nagradzać efektywność i innowacyjność 7. Rozwijać wysokospecjalistyczne technologie medyczne (łącznie 11 mierników)	1. Standaryzować opiekę zdrowotną 2. Doskonalić umiejętności pracowników 3. Zwiększać konkurencyjność Szpitala 4. Stwarzać warunki do powstawania i wdrażania innowacji (łącznie 15 mierników)
PERSPEKTYWA FINANSOWA	
1. Osiągnąć i utrzymać dodatnią rentowność przychodów 2. Zoptymalizować płynność finansową 3. Poprawić sprawność działania 4. Poprawić efektywność gospodarowania zasobami 5. Utrzymać zdolność do obsługi długu 6. Zwiększać relacje budżetu strategicznego do budżetu operacyjnego (łącznie 10 mierników)	1. Zwiększyć przychody 2. Optymalizować koszty 3. Osiągnąć dodatni wynik finansowy 4. Realizować zadania w warunkach stabilności finansowej (łącznie 13 mierników)

Źródło: [Strategia… 2007, s. 10-17; Samodzielny… 2008, s. 169-173].

Przed analizą celów strategicznych z tabeli 2 należy wspomnieć o liczbie mierników w zrównoważonej karcie wyników autorstwa Kaplana i Nortona. Ponieważ każda z wzorcowych czterech perspektyw może potrzebować od 4 do 7 mierników, więc cała karta wyników ma z reguły od 20 do 25 mierników. Ich liczba w ramach wzorcowych perspektyw jest najczęściej następująca [Kaplan, Norton 2001b, s. 365]:

- perspektywa finansowa – 5 (22%),
- perspektywa klienta – 5 (22%),
- perspektywa procesów wewnętrznych – 5 (22%),
- perspektywa rozwoju – od 8 do 10 (34%).

Zgodnie z danymi w tabeli 2 w przypadku Szpitala w Krakowie łączna liczba mierników to 20+14+11+10 = 55 mierników. Natomiast dla Szpitala w Sosnowcu liczba ta jest zdecydowanie większa i wynosi 27+17+15+13 = 72 mierniki.

Nadmiernemu zwiększeniu liczby mierników w zrównoważonej karcie wyników można zapobiec poprzez wyraźne odróżnienie mierników realizacji strategii od mierników kontroli bieżącej. Te drugie służą do opisu podstawowych parametrów umożliwiających prawidłowe funkcjonowanie jednostki (i może być ich bardzo dużo). W zrównoważonej karcie wyników powinny znaleźć się wyłącznie mierniki osiągania celów oraz czynniki przyszłego sukcesu, i to właśnie one powinny być przedmiotem dogłębnych analiz kadry zarządzającej szpitalem [Kaplan, Norton 2001a, s. 151-153].

Zrównoważona karta wyników dla Szpitala w Krakowie składa się 25 celów strategicznych, 55 mierników oraz 67 inicjatyw strategicznych. Natomiast karta wyników dla Szpitala w Sosnowcu zawiera 22 cele strategiczne oraz 72 mierniki. Cele strategiczne w perspektywie interesariuszy/klienta są generalnie odzwierciedleniem zapisów w misji i wizji tych szpitali. Dotyczą one ogólnie zadowolenia pacjentów, dostępności świadczeń i podnoszenia renomy/wizerunku szpitala. W perspektywie procesów wewnętrznych odnoszą się do usprawniania i upraszczania wewnętrznych procesów czy podnoszenia jakości świadczonych usług. Jednakże w Szpitalu w Krakowie kładziony jest też nacisk na innowacje i poprawę efektywności wykorzystania zasobów, a w Szpitalu w Sosnowcu – na poprawę sprawności działalności podstawowej. Niesłusznie znalazły się tu cele odnośnie do zadowolenia pracowników oraz zinformatyzowania Szpitala, bowiem są to typowe cele strategiczne dla perspektywy rozwoju.

W perspektywie infrastruktury i rozwoju cele odnoszą się do doskonalenia umiejętności pracowników i ich zadowolenia, wdrażania i nagradzania innowacyjności czy stworzenia kompleksowego systemu informatycznego. W perspektywie finansowej cele są podobne i odnoszą się do rentowności i płynności finansowej.

Problem zbyt dużej liczby mierników w obu prezentowanych przypadkach można rozwiązać, stosując dwie grupy wskaźników, a mianowicie zestaw wskaźników podstawowych (około 23-25 wskaźników) i zestaw wskaźników uzupełniających (70 wskaźników dopasowywanych do indywidualnych potrzeb szpitali) [Kludacz,

Hass-Symotiuk 2011, s. 233-237]. W tabeli 3 przedstawiono zestaw wskaźników podstawowych w przekroju czterech perspektyw zrównoważonej karty wyników dla szpitali w warunkach polskich.

Tabela 3. Zestaw wskaźników podstawowych dla szpitali w przekroju czterech perspektyw zrównoważonej karty wyników

Perspektywa pacjenta	Perspektywa procesów wewnętrznych	Perspektywa rozwoju	Perspektywa finansowa
1. Liczba leczonych, w tym: a) hospitalizowanych na poszczególnych oddziałach; b) leczonych ambulatoryjnie 2. Liczba pacjentów oczekujących na deficytowe świadczenia 3. Średni czas oczekiwania na deficytowe świadczenia (w dniach) 4. Liczba przyjęć nagłych 5. Średni czas hospitalizacji w dniach 6. Wskaźnik zakażeń szpitalnych	1. Wskaźnik wykorzystania łóżek 2. Wskaźnik wykorzystania sal operacyjnych 3. Wskaźnik wykorzystania aparatury i sprzętu medycznego 4. Liczba lekarzy (wg specjalności) na liczbę leczonych 5. Liczba pielęgniarek na liczbę leczonych 6. Wskaźnik wydajności pracy pracowników	1. Liczba uzyskanych certyfikatów jakości 2. Koszty szkolenia na 1 pracownika 3. Liczba nowych technologii medycznych 4. Wartość zrealizowanych inwestycji w roku 5. Poziom satysfakcji pracowników	1. Wskaźnik płynności (bieżącej i szybkiej) 2. Wskaźnik zadłużenia ogółem 3. Koszty jednostkowe: procedur medycznych, JGP, osobodni leczenia 4. Wskaźnik rentowności przychodów 5. Przychody na 1 leczonego

Źródło: [Strategia… 2007, s. 6; Samodzielny… 2008, s. 94].

Zgodnie z przedstawionym podziałem wskaźników na podstawowe i uzupełniające, decydując się na wdrożenie zrównoważonej karty wyników, należy monitorować wskaźniki podstawowe, natomiast obliczanie wskaźników uzupełniających byłoby fakultatywne. Dzięki takiemu podejściu uzyska się większą przejrzystość, bowiem koncentracja będzie na tych miernikach i inicjatywach, które w najlepszy sposób przyczyniają się do osiągnięcia celów strategicznych szpitala.

3. Zakończenie

Właściwie opracowana i wdrożona zrównoważona karta wyników przynosi spodziewane rezultaty, np. „pozwala obniżyć koszty przy jednoczesnym podnoszeniu jakości i dostępności usług" [Brzozowski, Ciszewska 2007, s. 23]. W przedstawionych przypadkach zrównoważonej karty wyników dla dwóch szpitali zauważalna jest między innymi zbyt duża liczba mierników. Ciekawym rozwiązaniem mogłoby być zastosowanie podziału tych wskaźników na podstawowe i uzupełniające. Bowiem tylko właściwie opracowany zestaw mierników pozwala na skoncentrowanie uwagi na czynnikach kluczowych dla realizacji strategii szpitali. Dzięki temu menedżer

podmiotu medycznego otrzyma w jednostronicowym dokumencie szereg mierników, które umożliwiają mu całościowe spojrzenie na realizację strategii.

Ponadto zakończone sukcesem wdrożenie zrównoważonej karty wyników umożliwia pracownikom administracji, lekarzom oraz całemu personelowi medycznemu poznanie i zrozumienie wspólnych celów danego szpitala, przyczyniając się do jego sprawnego i efektywnego funkcjonowania.

Literatura

Brzozowski A., Ciszewska M., 2007, *Balanced Scorecard w zakładach opieki zdrowotnej*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 1.

Chluska J., 2014, *Rachunkowość podmiotów leczniczych*, Wolters Kluwer, Warszawa.

Hass-Symotiuk M. (red.), *Koncepcja sprawozdawczości szpitali na potrzeby zintegrowanego systemu oceny dokonań*, 2011, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.

Kaplan R.S., Norton D.P., 2001a, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

Kaplan R.S., Norton D.P., 2001b, *Strategiczna Karta Wyników. Praktyka*, CIM, Warszawa.

Kludacz M., Hass-Symotiuk M., 2011, *Model karty na potrzeby zintegrowanego systemu oceny działalności szpitali publicznych*, [w:] Hass-Symotiuk M. (red.), *Koncepcja sprawozdawczości szpitali na potrzeby zintegrowanego systemu oceny dokonań*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.

Kowalewski M., 2004, *Strategiczna karta wyników jako uzupełnienie budżetowania w publicznym zakładzie opieki zdrowotnej*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, nr 1039.

Michalak J., 2012, *Próba oceny korzyści zastosowania zbilansowanej karty wyników w szpitalach*, Acta Universitatis Lodziensis Folia Oeconomica, nr 263.

Mućko P., Hońko S., 2014, *Specyfika zrównoważonej karty dokonań w podmiotach leczniczych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 343.

Porębski D., 2013, *Wykorzystanie strategicznej karty wyników w polskim szpitalu*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 277.

Samodzielny Publiczny Zespół Zakładów Opieki Zdrowotnej „Szpital Miejski" w Sosnowcu. Plan strategiczny rozwoju Szpitala na lata 2008-2014, 2008, Sosnowiec.

Sprawozdanie z działalności Wojewódzkiego Szpitala Specjalistycznego im. L. Rydygiera w Krakowie w 2008 roku, 2009, Kraków.

Sprawozdanie z działalności Wojewódzkiego Szpitala Specjalistycznego im. L. Rydygiera w Krakowie w 2009 roku, 2010, Kraków.

Strategia Wojewódzkiego Szpitala Specjalistycznego im. L. Rydygiera w Krakowie na lata 2007-2009, 2007, Kraków.

Świderska G.K., Pielaszek M., 2015, *Rachunkowość zarządcza w podmiotach leczniczych*, Wolters Kluwer, Warszawa.

Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, Dz.U. z 2011, nr 112, poz. 654.