

RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA W PODMIOTACH LECZNICZYCH

Gertruda Krystyna Świdorska
Marcin Pielaszek



ABC

a Wolters Kluwer business

RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA W PODMIOTACH LECZNICZYCH

Gertruda Krystyna Świdarska
Marcin Pielaszek

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa



ABC

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2015

Stan prawny na 1 stycznia 2015 roku

Recenzent

dr hab. Jolanta Chluska, prof. Politechniki Częstochowskiej

Wydawca

Izabella Matecka

Redaktor prowadzący

Janina Burek

Opracowanie redakcyjne

Iwona Pisiewicz

Korekta

Firma Verso

Skład i łamanie

Wojciech Prażuch

Projekt graficzny okładki

Maciej Sadowski

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

Szanujemy prawo i własność.
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer SA, 2015

ISBN 978-83-264-8133-8

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

| | |
|---|----|
| O autorach | 11 |
| Wprowadzenie | 13 |
| <i>Gertruda Krystyna Świdarska, Marcin Pielaszek</i> | |
| Rozdział 1 | |
| Rachunkowość zarządcza i jej rola w procesach zarządzania organizacją. Rachunkowość zarządcza w organizacjach nastawionych na zysk oraz organizacjach non profit | 15 |
| <i>Marcin Pielaszek</i> | |
| 1.1. Wprowadzenie | 15 |
| 1.2. Wsparcie procesów planowania | 16 |
| 1.3. Wsparcie procesów podejmowania decyzji | 17 |
| 1.4. Wsparcie procesów organizowania | 20 |
| 1.5. Wsparcie procesów przewodzenia (kierowania ludźmi)..... | 22 |
| 1.6. Wsparcie procesów kontroli | 23 |
| 1.7. Charakterystyka informacji wykorzystywanej w rachunkowości zarządczej..... | 24 |
| 1.8. Rachunkowość zarządcza w organizacjach nastawionych na zysk a rachunkowość zarządcza w organizacjach z sektora publicznego oraz non profit | 27 |
| Rozdział 2 | |
| Specyfika działalności leczniczej i jej wpływ na potrzeby informacyjne zarządzających | 29 |
| <i>Marcin Pielaszek</i> | |
| 2.1. Wprowadzenie | 29 |
| 2.2. Świadczenia zdrowotne i ich rodzaje | 30 |
| 2.2.1. Wprowadzenie | 30 |
| 2.2.2. Przełożenie na system informacji zarządczej | 31 |
| 2.3. Podział podmiotów leczniczych według rodzaju prowadzonej działalności, specjalizacji komórek organizacyjnych oraz dziedzin medycyny | 32 |
| 2.3.1. Wprowadzenie | 32 |
| 2.3.2. Przełożenie na system informacji zarządczej | 35 |
| 2.4. Forma prawna podmiotów leczniczych oraz jej wpływ na finansowanie i zakres informacji zarządczej | 37 |
| 2.4.1. Wprowadzenie | 37 |
| 2.4.2. Przełożenie na system informacji zarządczej | 39 |
| 2.5. Źródła finansowania świadczeń opieki zdrowotnej | 40 |

| | | |
|--------|---|----|
| 2.5.1. | Wprowadzenie | 40 |
| 2.5.2. | Przełożenie na system informacji zarządczej | 42 |
| 2.6. | Metody wyceny świadczeń opieki zdrowotnej | 42 |
| 2.6.1. | Wprowadzenie | 42 |
| 2.6.2. | Przełożenie na system informacji zarządczej | 45 |

Rozdział 3

| | |
|---|-----------|
| System rachunkowości finansowej w podmiocie leczniczym i jego ograniczenia z punktu widzenia procesu zarządzania | 46 |
|---|-----------|

Gertruda Krystyna Świdarska

| | | |
|--------|---|----|
| 3.1. | Wprowadzenie | 46 |
| 3.2. | Sprawozdanie finansowe podmiotu leczniczego | 49 |
| 3.3. | Prezentacja informacji o kosztach w sprawozdaniu finansowym podmiotu leczniczego | 52 |
| 3.4. | Zakres i przydatność informacji o kosztach w podmiocie leczniczym sporządzającym rachunek zysków i strat w wariancie porównawczym | 55 |
| 3.5. | Zakres i przydatność informacji o kosztach w podmiocie leczniczym sporządzającym rachunek zysków i strat w wariancie kalkulacyjnym | 60 |
| 3.5.1. | Prezentacja informacji o kosztach podstawowej działalności operacyjnej w wariancie kalkulacyjnym rachunku zysków i strat | 60 |
| 3.5.2. | Grupowanie i rozliczenie kosztów w tradycyjnych, dostosowanych do potrzeb sprawozdawczości finansowej, rozwiązaniach rachunku kosztów | 63 |
| 3.5.3. | Kalkulacja kosztów w tradycyjnych, dostosowanych do potrzeb sprawozdawczości finansowej, rozwiązaniach rachunku kosztów | 65 |
| 3.5.4. | Szczególne zasady rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej obowiązujące od 1998 do 2011 roku | 69 |
| 3.5.5. | Przydatność informacji o kosztach, przygotowywanych do celów sprawozdawczości finansowej, do podejmowania decyzji zarządczych | 70 |

Rozdział 4

| | |
|---|-----------|
| Nowoczesny rachunek kosztów w podmiotach leczniczych | 73 |
|---|-----------|

Gertruda Krystyna Świdarska

| | | |
|--------|--|----|
| 4.1. | Wprowadzenie | 73 |
| 4.2. | Koncepcja nowoczesnego rachunku kosztów w podmiocie leczniczym | 76 |
| 4.3. | Obiekty kosztów i ich identyfikacja | 77 |
| 4.4. | Gromadzenie informacji o kosztach faktycznie poniesionych (rzeczywistych) | 80 |
| 4.5. | Kalkulacja planowanych kosztów zasobów ekonomicznych | 93 |
| 4.5.1. | Przykłady kalkulacji planowanego kosztu jednostkowego zasobu ekonomicznego „pracownik” | 96 |
| 4.6. | Kalkulacja planowanych kosztów świadczeń opieki zdrowotnej | 99 |

| | |
|---|-----|
| 4.6.1. Kalkulacja planowanych kosztów procedur medycznych | 100 |
| 4.6.2. Przykłady kalkulacji planowanego kosztu procedury medycznej | 101 |
| 4.6.3. Kalkulacja planowanych kosztów hospitalizacji | 108 |
| 4.6.4. Przykłady kalkulacji planowanego kosztu hospitalizacji | 109 |
| 4.6.5. Kalkulacja planowanych kosztów leków, produktów leczniczych i wyrobów medycznych | 110 |
| 4.6.6. Przykłady kalkulacji planowanego kosztu leków, produktów leczniczych i wyrobów medycznych | 111 |
| 4.6.7. Przypisanie pozostałych usług nabytych przez podmiot leczniczy na rzecz konkretnego pacjenta | 116 |
| 4.7. Kalkulacja kosztów gotowości i niewykorzystanego potencjału podmiotu leczniczego | 117 |
| 4.7.1. Przykłady kalkulacji planowanego kosztu gotowości | 118 |
| 4.8. Kalkulacja kosztów sprzedanych świadczeń opieki zdrowotnej | 119 |
| 4.9. Uwagi końcowe | 120 |

Rozdział 5

| | |
|--|------------|
| Wykorzystanie informacji z nowoczesnego rachunku kosztów w procesie zarządzania rentownością i efektywnością..... | 121 |
|--|------------|

Marcin Pielaszek

| | |
|--|-----|
| 5.1. Wprowadzenie | 121 |
| 5.2. Raportowanie informacji o rentowności podmiotów leczniczych | 122 |
| 5.3. Analiza i zarządzanie kosztami procesu leczenia | 128 |
| 5.4. Analiza i optymalizacja jednostkowych kosztów zasobów ekonomicznych | 136 |
| 5.5. Czynniki kosztotwórcze | 139 |
| 5.6. Analiza i zarządzanie kosztami niewykorzystanego potencjału oraz gotowości do wykonywania świadczeń zdrowotnych | 143 |

Rozdział 6

| | |
|---|------------|
| Wykorzystanie rachunku kosztów zmiennych oraz analizy koszty-rozmiary działalności-zysk w krótkoterminowym podejmowaniu decyzji i analizowaniu działalności podmiotów leczniczych..... | 146 |
|---|------------|

Marcin Pielaszek

| | |
|---|-----|
| 6.1. Wprowadzenie | 146 |
| 6.2. Zachowanie się kosztów w podmiocie leczniczym pod wpływem zmian w liczbie pacjentów oraz świadczeń opieki zdrowotnej | 147 |
| 6.3. Raportowanie przychodów i kosztów realizacji świadczeń zdrowotnych przy wykorzystaniu koncepcji rachunku kosztów zmiennych..... | 151 |
| 6.4. Wykorzystanie koncepcji rachunku kosztów zmiennych w kształtowaniu krótkoterminowej polityki cenowej świadczeń zdrowotnych | 152 |
| 6.5. Wykorzystanie koncepcji rachunku kosztów zmiennych w optymalizowaniu struktury świadczeń opieki zdrowotnej..... | 162 |

- 6.6. Dźwignia operacyjna i jej wykorzystanie do analizy wrażliwości
wyniku ze sprzedaży w podmiocie leczniczym 165
- 6.7. Wykorzystanie koncepcji rachunku kosztów zmiennych
do analizy progu rentowności podmiotu leczniczego 166
- 6.8. Segmentowy rachunek marż pokrycia w podmiocie leczniczym 170

Rozdział 7

Wykorzystanie rachunkowości zarządczej w zarządzaniu nowymi projektami w podmiotach leczniczych..... 173

Marcin Pielaszek

- 7.1. Wprowadzenie 173
- 7.2. Etapy przygotowania nowego projektu inwestycyjnego
w podmiocie leczniczym 174
 - 7.2.1. Identyfikacja projektu, jego powiązanie z celami
organizacji i analiza scenariuszowa 174
 - 7.2.2. Studium rynkowe przygotowania nowego projektu 174
 - 7.2.3. Ocena rynku i działań konkurentów 177
 - 7.2.4. Studium wykonalności i analiza planowanych kosztów
realizacji projektu 178
 - 7.2.5. Ocena efektywności finansowej projektu inwestycyjnego
na podstawie zdyskontowanych strumieni pieniężnych 180

Rozdział 8

Budowa nowoczesnego systemu planowania i kontroli operacyjnej w podmiocie leczniczym..... 186

Marcin Pielaszek

- 8.1. Wprowadzenie 186
- 8.2. System ośrodków odpowiedzialności w podmiocie leczniczym
i zasady wydzielania ośrodków 187
- 8.3. Mierniki oceny ośrodków odpowiedzialności 191
- 8.4. Tworzenie budżetów i kontrola ich realizacji w podmiocie
leczniczym 196
 - 8.4.1. Istota procesu budżetowania oraz metody jego
sporządzania 196
 - 8.4.2. Fazy procesu budżetowania 199
 - 8.4.3. Budowa budżetu wiodącego 201
 - 8.4.4. Wykorzystanie w procesie budżetowania nowoczesnych
rozwiązań rachunku kosztów 203
- 8.5. Rozliczenia pomiędzy ośrodkami w podmiocie leczniczym
przy wykorzystaniu systemu cen transferowych 210

Rozdział 9

Zrównoważona karta dokonań i jej wykorzystanie w procesie zarządzania strategicznego w podmiotach leczniczych..... 213

Marcin Pielaszek

- 9.1. Wprowadzenie 213
- 9.2. Problemy z implementacją strategii w podmiotach leczniczych ... 213
- 9.3. Zrównoważona karta dokonań – budowa i integracja z systemem
zarządzania organizacją 215

| | |
|---|-----|
| 9.3.1. Definicja i istota koncepcji <i>Balanced Scorecard</i> | 215 |
| 9.3.2. Szczegółowa charakterystyka poszczególnych perspektyw | 222 |
| 9.3.3. Wartości dla miar strategicznych | 225 |
| 9.3.4. Inicjatywy strategiczne | 226 |
| 9.3.5. Mapa strategii | 226 |
| 9.4. Projektowanie zrównoważonej karty dokonań w podmiotach lecniczych | 227 |
| 9.4.1. Strategia podmiotu leczniczego a układ i zakres informacyjny perspektyw <i>Balanced Scorecard</i> | 227 |
| 9.4.2. Cele i miary w poszczególnych perspektywach | 236 |
| 9.4.3. Integracja z procesem zarządzania podmiotem lecniczym | 240 |
| Bibliografia | 243 |
| Spis ilustracji | 246 |
| Spis tabel | 248 |
| Indeks | 251 |

O autorach

Prof. dr hab. Gertruda Krystyna Świdarska kieruje zespołem Katedry Rachunkowości Menedżerskiej Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie. Jest biegłym rewidentem, przewodniczącą powołanej przez Ministra Finansów Komisji Egzaminacyjnej dla kandydatów na biegłych rewidentów, członkiem Komitetu Standardów Rachunkowości i European Accounting Association. Pełni funkcję przewodniczącej zespołu do przygotowania projektu Rozporządzenia Ministra Zdrowia w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej. Zainteresowania prof. Gertrudy Krystyny Świdarskiej koncentrują się wokół zaawansowanych zagadnień rachunku kosztów, controllingu, rachunkowości zarządczej, rachunkowości finansowej i wyceny świadczeń opieki zdrowotnej. W tej dziedzinie prowadzi działalność naukową, dydaktyczną, szkoleniową, konsultingową i doradczą. Jako kierownik merytoryczny brała udział w projekcie realizowanym w latach 2009–2013 przez SGH i Ministerstwo Zdrowia, finansowanym ze środków Unii Europejskiej pod nazwą „Nowoczesne zarządzanie w zakładach opieki zdrowotnej – szkolenia z zakresu rachunku kosztów i informacji zarządczej oraz narzędzi restrukturyzacji i konsolidacji ZOZ”.

Opublikowała wiele książek i artykułów z dziedziny rachunkowości, w których umiejętnie łączy dogłębną wiedzę teoretyczną z doświadczeniem wyniesionym z praktyki.

Dr Marcin Pielaszek pracuje jako adiunkt w Katedrze Rachunkowości Menedżerskiej w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie. Jest biegłym rewidentem, członkiem European Accounting Association i sekretarzem Komisji ds. Doskonalenia Przepisów Zasad Rachunkowości przy Stowarzyszeniu Księgowych w Polsce.

Zainteresowania dr. Marcina Pielaszka koncentrują się wokół projektowania zaawansowanych systemów rachunkowości zarządczej, controllingu, rachunku kosztów oraz rachunkowości finansowej. W tych obszarach prowadzi zarówno badania naukowe, jak i działalność wdrożeniową oraz dydaktyczną.

Jest autorem lub współautorem kilkudziesięciu książek i artykułów z dziedziny rachunkowości, controllingu, rachunku kosztów i zarządzania. Jako konsultant współpracował z największymi polskimi przedsiębiorstwami. Prowadzi liczne wykłady, ćwiczenia, szkolenia i warsztaty z zakresu rachunkowości. Jest wykładowcą m.in. na studiach MBA, licznych studiach podyplomowych oraz studiach dziennych na poziomie magisterskim i licencjackim.

Wprowadzenie

Gertruda Krystyna Świdowska, Marcin Pielaszek

Podmioty lecznicze są organizacjami, w których zachodzą skomplikowane procesy zarządzania wymagające wsparcia odpowiednimi informacjami. Informacje te są niezbędne zarówno z punktu widzenia zarządzających podmiotem leczniczym (gdyż oni bezpośrednio biorą udział w procesach podejmowania decyzji oraz planowania i kontroli), jak i organów właścicielskich, które zapewniają źródła finansowania, często współdecydują o istotnych zakupach inwestycyjnych (np. sprzętu medycznego) i są zaangażowane w proces kontroli. Z oczywistych względów specyfikę procesów zarządzania podmiotem leczniczym powinni znać także pracownicy Narodowego Funduszu Zdrowia (jako przedstawiciele płatnika) oraz studenci uczelni medycznych i ekonomicznych jako osoby w przyszłości włączone w proces zarządzania podmiotem leczniczym.

Prezentowana książka jest pierwszą na polskim rynku pozycją podejmującą w sposób kompleksowy zagadnienia rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych. Jej celem jest przedstawienie dyscypliny niezbędnej w procesie efektywnego zarządzania współczesnymi organizacjami.

Praca obejmuje 9 rozdziałów.

W rozdziale pierwszym przedstawiono koncepcję rachunkowości zarządczej, jej najważniejsze cele i zadania oraz sposób, w jaki jest ona powiązana z procesem zarządzania organizacją. Wskazano najważniejsze różnice w projektowaniu systemów rachunkowości zarządczej dla podmiotów komercyjnych oraz organizacji z sektora publicznego i non profit.

W rozdziale drugim zaprezentowano, w jaki sposób specyfika działalności leczniczej wpływa na potrzeby informacyjne zarządzających i system informacji zarządczej. Odniesiono się do takich zagadnień, jak świadczenia opieki zdrowotnej i ich rodzaje, rodzaje prowadzonej działalności medycznej, formy prawne prowadzenia działalności leczniczej, źródła finansowania oraz metody wyceny świadczeń opieki zdrowotnej.

W rozdziale trzecim wskazano ograniczenia rachunkowości finansowej jako źródła informacji dla zarządzających. Wielu zarządzających nie dostrzega bowiem różnicy między rachunkowością finansową a zarządczą. Podstawowym celem rachunkowości finansowej jest sporządzenie sprawozdania finansowego, które prezentuje skutki finansowe (stan majątkowy, wynik działalności) zdarzeń gospodarczych, które miały miejsce w podmiocie leczniczym w okresie (okresach) poprzedzającym jego sporządzenie. Dostarcza danych za okres, któ-

ry minął, podczas gdy zarządzającym potrzebna jest informacja o tym, jakie działania powinni podjąć w przyszłości, aby osiągnąć zamierzone cele. Tych informacji dostarcza rachunkowość zarządcza.

Rozdział czwarty został poświęcony nowoczesnemu rachunkowi kosztów, który pozwala na uzyskanie odpowiednich informacji do zarządzania i wyceny świadczeń opieki zdrowotnej. W rachunku tym proces gromadzenia i przetwarzania danych o kosztach odbywa się w dwóch powiązanych ze sobą systemach: finansowo-księgowym i kontrolingowym. System finansowo-księgowy dostarcza informacji o kosztach faktycznie poniesionych i daje podstawę do rzetelnego planowania kosztów. Moduł kontrolingowy umożliwi dokonanie prawidłowej kalkulacji kosztów świadczeń opieki zdrowotnej. W rozdziale tym przedstawiono na przykładach proces kalkulacji kosztów: zasobów ekonomicznych, procedur medycznych, hospitalizacji, leków oraz gotowości.

W rozdziale piątym opisano, w jaki sposób wykorzystać informacje z nowoczesnego rachunku kosztów w procesie zarządzania rentownością i efektywnością. Wskazano zarówno sposób raportowania informacji kosztowej, jak i jej wykorzystania w procesach podejmowania decyzji. Omówiono także takie zagadnienia, jak: analiza i zarządzanie kosztami procesu leczenia, analiza i zarządzanie kosztami zasobów ekonomicznych wykorzystywanych w procesie leczenia, zastosowanie koncepcji czynników kosztotwórczych oraz analizowanie i zarządzanie kosztami niewykorzystanego potencjału.

W rozdziale szóstym zaprezentowana została koncepcja rachunku kosztów zmiennych i analiza koszty-rozmiary produkcji-zysk. Są to rozwiązania, które pozwalają prowadzić skuteczniejszą politykę cenową w krótkim okresie, optymalizować strukturę świadczeń opieki zdrowotnej i analizować, w jaki sposób zmiany w liczbie i rodzaju świadczeń opieki zdrowotnej wpływają na poziom wyniku ze sprzedaży.

W rozdziale siódmym przedstawiono problematykę wykorzystania rachunkowości zarządczej w procesie realizacji nowych projektów inwestycyjnych, na przykład zakupu infrastruktury medycznej. Poruszono takie zagadnienia, jak podstawowe zasady sporządzania studium rynkowego nowego projektu, planowanie wpływów i wydatków środków pieniężnych i kosztów, wycena kosztów pozyskania kapitałów oraz ocena opłacalności projektu na podstawie metod zdyskontowanych strumieni pieniężnych.

W rozdziale ósmym zaprezentowano zasady budowania w podmiotach leczniczych systemów planowania i kontroli obejmujących: projektowanie systemów ośrodków odpowiedzialności, budżetowanie oraz wzajemne rozliczenia oparte na wewnętrznych cenach transferowych. Znaczna część rozdziału poświęcona została metodyce budżetowania opartego na nowoczesnym rachunku kosztów przedstawionym w rozdziale czwartym.

Ostatni, dziewiąty, rozdział poświęcony został omówieniu koncepcji zrównoważonej karty dokonań (*Balanced Scorecard*), którą nowoczesne podmioty lecznicze wykorzystują jako narzędzie kontroli strategicznej, a poprzez mechanizm pomiaru lepiej rozumieją strategię i skuteczniej ją modyfikują.

Autorzy mają nadzieję, że ich książka przyczyni się do lepszego zrozumienia znaczenia dobrej informacji przy podejmowaniu decyzji zarządczych.

Rozdział 1

Rachunkowość zarządcza i jej rola w procesach zarządzania organizacją. Rachunkowość zarządcza w organizacjach nastawionych na zysk oraz organizacjach non profit

Marcin Pielaszek

1.1. Wprowadzenie

Celem rachunkowości zarządczej jest dostarczanie osobom zarządzającym organizacją informacji, które będą je wspierały w procesach zarządzania. W przeciwieństwie do rachunkowości finansowej, która nastawiona jest głównie na odbiorców zewnętrznych, takich jak właściciele, banki, urzędy czy też dostawcy, rachunkowość zarządcza skierowana jest przede wszystkim do osób wewnątrz organizacji, dyrektorów, kierowników i specjalistów, którzy są odpowiedzialni za planowanie działalności, podejmowanie decyzji, wyznaczanie celów oraz kontrolę ich realizacji.

Im bardziej skomplikowana organizacja, tym rola rachunkowości zarządczej jest większa. W relatywnie małych i nieskomplikowanych przedsiębiorstwach kierownicy nie potrzebują zaawansowanych systemów informacji zarządczej. Są oni w stanie zarządzać organizacją w dużej mierze na podstawie doświadczenia oraz informacji, które potrafią łatwo zapamiętać i intuicyjnie usystematyzować. W dużych organizacjach zatrudniających setki lub tysiące pracowników, obsługujących duże i zróżnicowane grupy klientów i oferujących szeroki asortyment produktów, takie intuicyjne posługiwanie się informacją zarządczą jest niezwykle trudne, a zazwyczaj niemożliwe. Nikt nie jest w stanie oszacować rentowności kilkuset klientów, sprawdzić efektywności działania kilkudziesięciu ośrodków odpowiedzialności czy zaplanować działalność organizacji na najbliższe lata czy miesiące bez dostępu do odpowiednio dostarczonej, przetworzonej i usystematyzowanej informacji.

Przykładem takich skomplikowanych organizacji są także podmioty lecznicze, m.in. szpitale, duże przychodnie, rozbudowane pracownie diagnostyczne, zakłady opiekuńczo-lecznicze czy też jednostki lecznictwa uzdrowiskowego. Są to niejednokrotnie organizacje o bardzo skomplikowanej strukturze

zarządzania, zatrudniające po kilkaset, a nawet kilka tysięcy pracowników, zajmujące się leczeniem dziesiątek tysięcy pacjentów rocznie.

W tym miejscu pojawia się rachunkowość zarządcza, nazywana też czasami rachunkowością menedżerską lub controllingiem. Jej zadaniem jest gromadzenie, przetwarzanie oraz raportowanie finansowej i niefinansowej informacji, która będzie przydatna dla zarządzających wewnątrz organizacji. Jak podaje R. Griffin, zarządzanie obejmuje planowanie, podejmowanie decyzji, organizowanie, przewodzenie oraz kontrolowanie (Griffin 2002, s. 39). Zadaniem rachunkowości zarządczej jest zaprojektowanie systemów i narzędzi, które będą wspierały te procesy, poprzez ich dopasowanie do modelu zarządzania organizacją oraz zasilenie odpowiednim zestawem informacji.

Celem tego rozdziału jest wskazanie najważniejszych zadań rachunkowości zarządczej w relacji do procesu zarządzania organizacją. Przedstawiono w nim także najważniejsze cechy informacji pochodzącej z rachunkowości zarządczej oraz różnice pomiędzy systemami rachunkowości zarządczej skierowanej do organizacji nastawionych na zysk oraz organizacji sektora publicznego i non profit.

1.2. Wsparcie procesów planowania

Kluczowym elementem działania każdej organizacji jest wyznaczanie i realizacja celów. Jak podaje Griffin, cele pełnią w organizacji cztery główne funkcje (Griffin 2002, s. 200). Po pierwsze, stanowią wskazówkę i nadają kierunek działania osobom pracującym w organizacji. Na przykład szpital specjalistyczny może mieć wytyczony cel stania się najbardziej rozpoznawalnym szpitalem z danej specjalizacji w kraju. Po drugie, wyznaczanie celów sprzyja procesowi planowania, gdyż wskazuje kierunki alokacji zasobów organizacji. Przykładowo, na podstawie wyznaczonych celów kierownictwo szpitala podejmuje decyzje, na jakie obszary przeznaczyć ograniczone środki finansowe, żeby lepiej realizować określone procedury medyczne. Po trzecie, jeżeli cele są sformułowane w sposób kwantyfikowalny i możliwy do realizacji, stają się źródłem motywacji dla pracowników. Jeżeli w okresie poprzednim skuteczność terapii określonego przypadku medycznego była na poziomie 95%, poprawa tej skuteczności do 96% wydaje się celem realnym. Wreszcie, po czwarte, cele są podstawą skutecznego mechanizmu oceny i kontroli. Przyszłe wyniki podmiotu medycznego będzie można mierzyć na podstawie stopnia realizacji celu i odpowiednio dostosować do tego proces wyznaczania celów i planowania w następnych okresach. Jeżeli w kolejnym okresie okaże się, że skuteczność terapii wzrośnie jedynie z 95% do 95,5%, zamiast oczekiwanych 96%, może to świadczyć o niewłaściwej motywacji pracowników do jego realizacji, ale może także oznaczać nierealność celu lub złą alokację zasobów do jego realizacji.

Wyznaczane w organizacji cele mogą się bardzo różnić. Mogą dotyczyć różnych obszarów działania organizacji, np. dziedzin medycyny, grup pacjentów, jednostek funkcjonalnych, oddziałów i pracowni diagnostycznych, ale także różnych przedziałów czasowych, np. okresów kwartalnych, rocznych czy

wieloletnich. W teorii przyjmuje się, że cele mogą być ustalane na trzech lub nawet czterech poziomach: misji, celów strategicznych, celów taktycznych oraz celów operacyjnych. Ponieważ podział na cele strategiczne, taktyczne i operacyjne jest dość umowny, w dalszych rozważaniach ograniczymy się do dwóch głównych rodzajów celów: strategicznych definiowanych dla organizacji jako całości oraz celów operacyjnych, tj. krótko- i średniookresowych, które koncentrują się na sprawnej realizacji bieżących działań niezbędnych do osiągnięcia celów strategicznych.

W procesie wyznaczania i komunikowania celów menedżerowie powinni posługiwać się odpowiednimi narzędziami, których dostarcza rachunkowość zarządcza. Ułatwiają one proces ustalania celów, alokacji niezbędnych zasobów do ich realizacji oraz komunikacji celów na niższe szczeble zarządzania organizacją. Jednym z najnowocześniejszych narzędzi rachunkowości menedżerskiej wykorzystywanych w procesie planowania strategicznego jest zrównoważona karta dokonań (*Balanced Scorecard*). Stanowi ona rozwiązanie, które wprawdzie nie zastępuje strategii i procesu wyznaczania celów, ale poprzez odpowiednie mechanizmy weryfikuje logiczną poprawność wyznaczania celów strategicznych, ułatwia proces alokacji zasobów do inicjatyw strategicznych, jest narzędziem komunikacji strategicznych intencji kierownictwa na niższe szczeble zarządzania oraz kontroluje sposób realizacji celów strategicznych. Zasady projektowania i wykorzystywania zrównoważonej karty dokonań w procesie zarządzania strategicznego w podmiotach leczniczych zostały szczegółowo opisane w rozdziale 9 „Zrównoważona karta dokonań oraz jej wykorzystanie w procesie zarządzania strategicznego w podmiotach leczniczych”.

Procesem, który wspiera komunikację i kontrolę realizacji celów operacyjnych, jest z kolei budżetowanie. Proces budżetowania pozwala na realne przypisanie celów kierownikom niższych szczebli zarządzania, alokację do nich odpowiednich zasobów ekonomicznych, komunikowanie oczekiwań oraz weryfikację ich realizacji. Szczegółowo zasady przypisywania odpowiedzialności za realizację celów, tworzenia budżetu oraz kontroli realizacji wyznaczonych celów zostały opisane w rozdziale 8 „Budowa nowoczesnego systemu planowania i kontroli operacyjnej w podmiocie leczniczym”.

1.3. Wsparcie procesów podejmowania decyzji

Jednym z najważniejszych elementów procesu zarządzania na wszystkich szczeblach organizacji jest podejmowanie decyzji. W niemal każdym aspekcie procesu zarządzania kierownicy mają możliwość wykonywania decyzji na różne sposoby lub alokacji ograniczonych zasobów w różnych obszarach działania. Zarówno w pierwszym, jak i drugim wypadku trzeba dokonać oceny, która opcja będzie najkorzystniejsza z punktu widzenia organizacji.

Dokonując wyboru, kierownicy będą się oczywiście kierowali swoją wiedzą, intuicją i doświadczeniem, ale niezwykle ważnym elementem procesu podejmowania decyzji będzie także dostęp do właściwej informacji. Z finansowego punktu widzenia proces podejmowania decyzji może wpływać co najmniej

Gertruda Krystyna Świdarska – profesor doktor habilitowany nauk ekonomicznych; kieruje zespołem Katedry Rachunkowości Menedżerskiej Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie; jest biegłym rewidentem, przewodniczącą powołanej przez Ministra Finansów Komisji Egzaminacyjnej dla kandydatów na biegłych rewidentów, członkiem Komitetu Standardów Rachunkowości i European Accounting Association; pełni funkcję przewodniczącej zespołu do przygotowania projektu rozporządzenia Ministra Zdrowia w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej.

Marcin Pielaszek – doktor nauk ekonomicznych; pracuje jako adiunkt w Katedrze Rachunkowości Menedżerskiej Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie; jest biegłym rewidentem, członkiem European Accounting Association i sekretarzem Komisji ds. Doskonalenia Przepisów Zasad Rachunkowości przy Stowarzyszeniu Księgowych w Polsce.

■ Książka w sposób kompleksowy prezentuje zagadnienia rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych. Jej celem jest przedstawienie omawianej dyscypliny jako niezbędnej w procesie efektywnego zarządzania współczesnymi organizacjami. Uzyskane tą drogą informacje mogą zostać wykorzystane zarówno przez zarządzających podmiotem leczniczym, jak i przedstawicieli organów właścicielskich, którzy zapewniają źródła finansowania, współdecydują o ważnych zakupach inwestycyjnych i są zaangażowani w proces kontroli.

■ W publikacji omówiono m.in.:

- różnice w projektowaniu systemów rachunkowości zarządczej dla podmiotów komercyjnych oraz organizacji z sektora publicznego i non profit,
- wpływ specyfiki działalności leczniczej na potrzeby informacyjne zarządzających i system informacji zarządczej,
- nowoczesny rachunek kosztów jako źródło informacji do zarządzania i wyceny usług zdrowotnych,
- ograniczenia rachunkowości finansowej jako źródła informacji dla zarządzających,
- sposoby wykorzystania informacji z nowoczesnego rachunku kosztów w procesie zarządzania rentownością i efektywnością,
- rachunek kosztów zmiennych i analizę koszty–rozmiary produkcji–zysk,
- wykorzystanie rachunkowości zarządczej w procesie realizacji nowych projektów inwestycyjnych,
- zasady budowania systemów planowania i kontroli w podmiotach leczniczych,
- koncepcję zrównoważonej karty dokonań (*Balanced Scorecard*).

■ Książka przeznaczona jest dla zarządzających podmiotami leczniczymi, pracowników NFZ oraz studentów uczelni medycznych i ekonomicznych. Z pewnością przyczyni się ona do lepszego zrozumienia znaczenia dobrej informacji przy podejmowaniu decyzji zarządczych.

ISBN 978-83-264-8133-8



9 788326 481338

Cena 79 zł
(w tym 5% VAT)

Zamówienia:

infolinia 801 04 45 45, fax 22 535 80 01

zamowienia.książki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl



9 788326 481338 W01P01