

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Halina K. Kocur
Łamanie: Comp-rajt
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-469-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych	13
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym	25
Wioletta Baran: System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych	41
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej	52
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych	61
Adam Bujak: Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	75
Andrzej Bytniewski: Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości	84
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach	109
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych	122
Krzysztof Dziadek: Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej	134
Wojciech Fliegner: Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym	144
Stanisław Gędek: Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych	160
Anna Glińska: Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej	171
Renata Gmińska: Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej	185
Katarzyna Goldmann: Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań	194
Bartosz Góralski: Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej?	203

Angelika Kaczmarczyk: Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej	213
Marcin Klinowski: Ryzyko w analizie i ocenie projektów	221
Paul-Dieter Kluge: Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady	231
Konrad Kochański: Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych	246
Joanna Koczar: Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy	259
Magdalena Kowalczyk: Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin	267
Mieczysław Kowerski: Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy?	276
Alina Kozarkiewicz: Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych	286
Wojciech Dawid Krzeszowski: Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie	295
Mirosława Kwiecień: Współczesna rachunkowość a controlling	303
Tomasz Lis: Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia	313
Monika Łada: Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej	323
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg: Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym	331
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa	341
Łukasz Matuszak: Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości	352
Bożena Nadolna: Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej	365
Beata Namiel: Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego	378
Maria Nieplowicz: Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia	388
Edward Nowak: Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej	396
Marta Nowak: Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów	405

Katarzyna Piotrowska: Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej	414
Krzysztof Prymon: Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych	424
Ewa Różańska: Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	434
Jolanta Rubik: Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	446
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż”	455
Beata Sadowska: Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku	467
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie	476
Aleksandra Sulik-Górecka: Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych	489
Olga Szolno: Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego	500
Łukasz Szydelko: Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	511
Katarzyna Szymczyk-Madej: Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014	520
Agnieszka Tubis: Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego	531
Adam Węgrzyn: Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego	540
Edward Wiszniowski: Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości	560
Tomasz Wójtowicz: Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa	569
Paweł Wroński: Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych	583
Grzegorz Zimon: Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw	591

Summaries

Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: The possibilities of management accounting use in National Forests	24
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: The process of controlling system implementation in a production enterprise	40
Wioletta Baran: Management control system in healthcare providers	51
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation	60
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Organizational solutions of controlling in network organizations	74
Adam Bujak: The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	83
Andrzej Bytniewski: The technological modernization's effects of accounting system	93
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland	108
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises	121
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research	133
Krzysztof Dziadek: Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union	143
Wojciech Flegner: Method of identifying accounting processes in the IT environment	159
Stanisław Gędek: The basics of short-term production decisions in mass production enterprises	170
Anna Glińska: Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop	184
Renata Gmińska: Behavioral aspects in management accounting	193
Katarzyna Goldmann: Trends in liquidity management – survey results	202
Bartosz Góralski: Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
Angelika Kaczmarczyk: Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting	220
Marcin Klinowski: Risk in analysis and assessment of projects	230
Paul-Dieter Kluge: Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages	245
Konrad Kochański: The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research	258

Joanna Koczar: Development of management accounting in Russia – selected issues	266
Magdalena Kowalczyk: SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities	275
Mieczysław Kowerski: Do state controlled public companies pay too high dividends?	285
Alina Kozarkiewicz: Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks	294
Wojciech Dawid Krzeszowski: Retained earnings and taxation	302
Mirosława Kwiecień: Contemporary accounting vs. controlling	312
Tomasz Lis: Development of costs optimization in production processes – selected aspects	322
Monika Łada: Grounded theories about management accounting	330
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg: Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company	340
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing and company’s decision-making model	351
Łukasz Matuszak: Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework	364
Bożena Nadolna: Identification of threats to the validation in management accounting research	377
Beata Namiel: Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune	387
Maria Nieplowicz: The performance-based budget cities with county rights – selected issues	395
Edward Nowak: Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size	404
Marta Nowak: Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers	413
Katarzyna Piotrowska: Bill of costs in insolvency proceedings	423
Krzysztof Prymon: On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms’ taxation	433
Ewa Różańska: Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company	445
Jolanta Rubik: New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility	454
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation’s “Ogrody Róż”	466

Beata Sadowska: Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study	475
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company	487
Aleksandra Sulik-Górecka: Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures	499
Olga Szolno: Conditioning of effective budgeting functioning in local government units	510
Łukasz Szydełko: The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects	519
Katarzyna Szymczyk-Madej: Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014	530
Agnieszka Tubis: Controlling information system for the management of tires in the road transportation company	539
Adam Węgrzyn: Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan	558
Edward Wiszniowski: Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective	568
Tomasz Wójtowicz: Market valuation vs. book value of balance sheet elements	582
Paweł Wroński: Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study	590
Grzegorz Zimon: Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies	603

Wioletta Baran

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

e-mail: wbaran1@sgh.waw.pl

SYSTEM KONTROLI ZARZĄDCZEJ W PODMIOTACH LECZNICZYCH

Streszczenie: W artykule wskazano na zasadność realizacji kontroli, jednej z funkcji zarządzania, w podmiotach leczniczych z wykorzystaniem systemu kontroli zarządczej. Podejście to uzasadnia zbieżność celów kontroli i kontroli zarządczej, w tym możliwość wykorzystania formalnych i nieformalnych struktur kontroli zarządczej. W realizacji przyjętych założeń wykorzystano wyniki pochodzące z badań ankietowych 371 samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej deklarujących stosowanie standardów kontroli zarządczej, uzupełnionych wywiadami przeprowadzonymi w szpitalach stanowiących 10% badanej populacji. Kontrola zarządcza w badanych podmiotach koncentruje się zaledwie na przestrzeganiu przepisów prawa i regulaminów wewnętrznych, a generowane informacje nie są wykorzystywane do bieżącego zarządzania. Nie służą ponadto realizacji celu kontroli zarządczej sformułowanego jako zapewnienie skuteczności i efektywności działania.

Słowa kluczowe: system kontroli zarządczej, rachunkowość zarządcza, podmioty lecznicze.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.03

1. Wstęp

Przedmiotem zainteresowania w niniejszym artykule, w kontekście kontroli – jednej z funkcji zarządzania, są podmioty lecznicze niebędące przedsiębiorcami, głównie samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej. Podmioty te zobowiązane są stosować kontrolę zarządczą określoną w standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych [Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r.]. Jednym z celów kontroli zarządczej jest zapewnienie skuteczności i efektywności działania (por. [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r., art. 68]).

Celem artykułu jest wskazanie, że w warunkach funkcjonowania podmiotów leczniczych, jak każdej organizacji, konieczne jest sprawowanie kontroli. W pod-

miotach leczniczych niebędących przedsiębiorcami można wykorzystać w jej realizacji system kontroli zarządczej.

W artykule zaprezentowano wyniki przeglądu literatury dotyczącej kontroli zarządczej i kontroli w aspekcie zarządzania m.in. w podmiotach leczniczych. Wskazano na zasadność realizacji kontroli jako funkcji zarządzania w podmiocie leczniczym. Następnie, na podstawie wyników przeprowadzonych badań, dokonano oceny funkcjonowania kontroli zarządczej jako narzędzia kontroli w podmiocie leczniczym. W artykule, poza literaturowymi, wykorzystano wyniki badań ankietowych¹ z 371 samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej deklarujących stosowanie standardów kontroli zarządczej, uzupełniając je wynikami wywiadów przeprowadzonych w 37 szpitalach stanowiących 10% badanej populacji.

2. Teoretyczne aspekty kontroli zarządczej i kontrola w zarządzaniu jednostkami opieki zdrowotnej

Pojęcie kontroli zarządczej ewaluowało z czasem, zmianami otoczenia i innych warunków, w których jednostki organizacyjne funkcjonują. Kontrola, początkowo definiowana przez pryzmat formalnych cybernetycznych systemów wykorzystujących dane finansowe pochodzące z systemów informatycznych, aktualnie postrzegana jest jako mniej sformalizowany system uwzględniający relacje międzyludzkie, przywództwo, motywację, czyli aspekty psychologiczne i kulturowe, otwarty na wpływ członków organizacji i jej otoczenia [Carenys 2010, s. 27-54]. Definicje kontroli zarządczej i ich interpretacje zaprezentowano w tab. 1. Prezentacja definicji kontroli zarządczej w świetle ustawy o finansach publicznych służy wskazaniu podobieństwa do kontroli definiowanej w teorii zarządzania i rachunkowości zarządczej. Uzasadnia to przyjęcie do oceny obszarów systemu kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych poddanych badaniu (pkt 4 artykułu).

W wyniku przeglądu literatury w aspekcie kontroli zarządczej (*management control*) w podmiotach leczniczych ustalono, że publikacje dotyczą różnych aspektów kontroli w zarządzaniu:

- kontroli działalności medycznej [Bull 1992],
- potrzeb doskonalenia rachunku kosztów i zarządzania kosztami [Capettini i in. 1998, s. 46-59],
- kontroli kosztów, w tym strategii zarządzania kosztami w aspekcie poprawy wydajności [Shukla i in. 1997, s. 117-134; Cleverley i in. 1992],

¹ Badania ankietowe przeprowadzono wśród 567 podmiotów leczniczych za pośrednictwem platformy elektronicznej w trakcie realizacji projektu, współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego, *Nowoczesne zarządzanie w zakładach opieki zdrowotnej – szkolenia z zakresu rachunku kosztów i informacji zarządczej oraz narzędzi restrukturyzacji i konsolidacji ZOZ* [Baran 2013].

- projektowania systemu rachunkowości zarządczej (dla szpitali) [Hammad i in. 2010, s. 762-784],
- wykorzystania systemu rachunkowości zarządczej, m.in. rachunkowości według ośrodków odpowiedzialności i budżetowania w zarządzaniu finansami [Aidemark 2001, s. 545-560],
- projektowania struktury systemów zarządzania [Oni Olusola 1994],
- kompleksowego zarządzania jakością [Holliday 1994; Bell i in. 1993; Maycock, Shaw 1994].

Tabela 1. Definicje i interpretacje kontroli zarządczej

Wyszczególnienie	Definicje i interpretacje kontroli zarządczej
Kontrola zarządcza w ustawie o finansach publicznych	<ul style="list-style-type: none"> • Ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. • Kategoria dotycząca samego procesu zarządzania, obejmująca elementy władztwa i odpowiedzialności w jednostkach finansów publicznych, dotycząca również sprawowania przez kierownika jednostki funkcji regulatora oraz wykonywania zadań kierowniczych
Kontrola zarządcza w teorii zarządzania i rachunkowości zarządczej	<ul style="list-style-type: none"> • Proces, który zapewnia, że zasoby są pozyskiwane oraz wykorzystywane skutecznie i efektywnie w realizacji celów organizacji. • Sposoby gromadzenia i wykorzystywania informacji w celu wspomaganie i koordynowania procesu podejmowania decyzji, planowania i kontroli w całej organizacji oraz kierowania zachowaniami pracowników, w tym ich motywowania. • Proces zarządzania, w którym menedżerowie wpływają subiektywnie na działania i zachowania ludzi tworzących organizację w celu wprowadzania w życie strategii organizacji zbieżnej z indywidualnymi celami jej członków w sposób efektywny i skuteczny. Proces ten wymaga ustanowienia norm, nadzoru nad zachowaniami pracowników, dokonywania pomiaru dokonań oraz korygowania odchyleń, w tym również rewizji planów i strategii organizacji. • Szerokie pojęcie, które zawiera tradycyjne praktyki rachunkowości zarządzania, jak budżetowanie, a także nowsze, dotyczące zarządzania wydajnością, mające na celu zapewnienie jak najlepszego przebiegu realizowanych w przedsiębiorstwie procesów, w tym m.in. zwiększenie ich wydajności

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.; Chojna-Duch 2011, s. 59; Anthony 1965, s. 17; Young 2008, s. 220, 233-234; Seal i in. 2006, 924; Carenys 2010, s. 39-40; Nita 2009, s. 75, 88; Armesh 2010, s. 193-206].

Z racji specyfiki funkcjonowania podmiotów leczniczych większość wymienionych zagadnień, koncentrując się wokół działalności medycznej, nawiązuje do jakości opieki nad pacjentem. Jakość w podmiotach leczniczych, jako krytyczny czynnik sukcesu, powinna stanowić punkt wyjścia do określania potrzeb informacyjnych zarządzających. Ich potrzebom powinny odpowiadać systemy kontroli zarządczej, w tym systemy informacyjne [Nita 2009, s. 98-99]. Trwałe świadczenie wysokiej jakości z wykorzystaniem narzędzi zarządzania i rachunkowości z udziałem personelu medycznego może przynieść wymierne korzyści, także ekonomicz-

ne. Wymaga to jednak odpowiedniego zaprojektowania systemu kontroli zarządczej, który stanowić będzie środek osiągnięcia zbieżności celów, tj. zapewnienia jakości opieki nad pacjentem z optymalnym wykorzystaniem zasobów. Dodatkowy warunek stanowi zaangażowanie multidyscyplinarnych zespołów zarządzających [Jacobs i in. 1994, s. 19-22].

System kontroli zarządczej powinien wykorzystywać strukturę tzw. ośrodków odpowiedzialności oraz odpowiednie techniki, w tym miary oceny ośrodków i osób odpowiedzialnych za ich funkcjonowanie. Poszczególne ośrodki odpowiedzialności powinny realizować zadania niezbędne do realizacji przyjętych celów strategicznych danego podmiotu [Anthony, Govindarajan 2007, s. 128]. Formalna część procesu kontroli zarządczej obejmuje planowanie, budżetowanie, działania operacyjne i pomiar oraz raportowanie. Wyniki prezentowane w raportach powinny stanowić podstawę zmiany przyjętych założeń na etapie planowania, budżetowania, zmiany działań operacyjnych, a nawet rewizji strategii [Young 2008, s. 323-324].

W organizacjach *non profit*, w tym w działalności medycznej, występują jednak ograniczenia wynikające z trudności w określeniu standardów podejmowanych działań, a w ślad za tym w pomiarze wyników. Trudno ponadto o informację na zasadzie sprzężenia zwrotnego [Hofstede 1978, s. 452].

Z punktu widzenia kontroli zarządczej [Winiarska 2012, s.15] nie powinny występować duże różnice pomiędzy organizacjami prywatnymi i publicznymi, funkcjonującymi dla zysku lub organizacjami *non profit*. Sterowanie w podmiotach leczniczych odbywa się przede wszystkim w społecznym, a nawet socjotechnicznym systemie, w którym obiektami sterującymi i sterowanymi są ludzie i ich grupy [Hofstede 1978, s. 452]. Specyfika działalności medycznej i warunki funkcjonowania podmiotów leczniczych sprawiają, że trudno w nich o zbieżność celów. Stąd system kontroli zarządczej wymaga, poza formalnymi, również oceny i weryfikacji nieformalnych struktur zarządzania [Anthony, Govindarajan 2007, s. 99-105]. Do zarządzania niespójnością celów w podmiotach leczniczych proponuje się wprowadzenie rachunkowości według ośrodków odpowiedzialności [Aidemark 2001, s. 545-560].

3. Istota kontroli w podmiocie leczniczym na przykładzie szpitali

Z analizy zapisów ustawy o działalności leczniczej wynika, iż ogólne zasady funkcjonowania podmiotu leczniczego odpowiadają definicji organizacji rozumianej jako grupa ludzi współpracujących w sposób uporządkowany i skoordynowany dla osiągnięcia określonych celów, która do funkcjonowania wykorzystuje określone zasoby [Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r., art. 3, 8, 17, 22, 23, 46; Griffin 2004, s. 5]. Kontrola, jako końcowa faza procesu zarządzania, polega na obserwowaniu postępów oraz regulowaniu działań organizacji w celu zapewnienia realizacji jej zamierzeń. Powinna być skierowana na zasoby organizacji i wykonywana z zamiarem osiągnięcia celów organizacji w sposób sprawny i skuteczny [Griffin 2004, s. 5-11, 655].

Mając na uwadze specyfikę funkcjonowania podmiotów leczniczych, w tym m.in. wyniki badań, w tab. 2 zaprezentowano uzasadnienie sprawowania kontroli w świetle jej celów.

Tabela 2. Uzasadnienie sprawowania kontroli w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej (na przykładzie szpitali)

Cele kontroli	Uzasadnienie sprawowania kontroli
Przystosowywanie się do zmian w otoczeniu	<ul style="list-style-type: none"> – zmiany w wytycznych instytucji finansującej, w tym zmiana wyceny realizowanych świadczeń, podczas gdy w 88,6% źródło finansowania stanowi kontrakt z płatnikiem publicznym (zaledwie 0,4% badanych z tego źródła finansowania nie korzysta); – niedobór kadry medycznej, w tym m.in. lekarzy, podczas gdy średnio udział lekarzy w liczbie zatrudnionych w wysokości 20% ogółem generuje 100% wartości przychodów z realizacji świadczeń opieki zdrowotnej; – konkurencja ze strony podmiotów niepublicznych i publicznych wysokospecjalistycznych, np. wzrost liczby szpitali niepublicznych w liczbie szpitali ogółem z 2,4% w 1999 roku do 37,7% w 2011 roku; – postęp w rozwoju technologii medycznych (sprzęt i umiejętności); – lokalizacja podmiotu w uboższej części kraju; – starzenie się społeczeństwa
Radzenie sobie ze złożonością organizacji	<ul style="list-style-type: none"> – różnorodność wykonywanych świadczeń opieki zdrowotnej, podczas gdy szpitale niepubliczne oferują jeden rodzaj świadczeń i pobyty jednodniowe; – złożona struktura organizacyjna podmiotów; – szczegółowe wymagania fachowe i sanitarne; – konieczność tworzenia zespołów zadaniowych w podmiocie, np. zespołów ds. jakości
Ograniczanie kumulowania się błędów	<ul style="list-style-type: none"> – zapewnienie odpowiedniej jakości świadczeń opieki zdrowotnej i bezpieczeństwa pacjentów*; – brak organizacji procesów we wszystkich obszarach funkcjonalnych podmiotu; – niedostateczne wykorzystanie lub brak odpowiednich systemów informacyjnych
Minimalizowanie kosztów	<ul style="list-style-type: none"> – niewykorzystanie zasobów będących wynikiem konkurencji i zmieniających się zasad finansowania, co znajduje odzwierciedlenie w skróceniu przeciętnego czasu pobytu chorego w dniach z 9 w 1999 roku do 5,6 dnia w roku 2011. Mimo wzrostu liczby leczonych w ciągu roku na łóżko – z 29,4 do 43,7 w latach 1999-2011, obserwuje się zmniejszenie przeciętnego wykorzystania łóżek w kolejnych latach – z 72,2% w roku 1999 do 67% w roku 2011

* Jakość opieki nad pacjentem w niektórych systemach opieki zdrowotnej stanowi przedmiot publicznej odpowiedzialności [*Detailed requirements... 2013/14*]. W Polsce, jak wynika z danych Centrum Monitorowania Jakości w Ochronie Zdrowia, akredytację posiada, wg stanu na dzień 11.04.2014 r., 144 szpitali i 14 podmiotów podstawowej opieki zdrowotnej, tj. zaledwie 0,79% z 19 935 podmiotów wykonujących działalność leczniczą [*Rejestr podmiotów... 2014; Lista organizacji... 2014*].

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Griffin 2004, s. 655; Baran 2013, Centrum Systemów... 2014] oraz wyników badań prowadzonych w formie wywiadów.

Według zarządzających, co wynika z przeprowadzonych badań, cele kontroli należy realizować równolegle. Problemy pojawiające się w jednym obszarze wpływają na konieczność podejmowania dodatkowych działań w innym. Nie zawsze sprzyja to osiągnięciu przyjętych do realizacji celów. Pozyskanie i utrzymywanie odpowiedniego rodzaju i jakości zasobów jest warunkiem realizacji świadczeń finansowanych ze środków publicznych w ramach kontraktu. Często nie są to decyzje ekonomiczne, nie służą redukcji kosztów, tylko poprawie procesu leczenia i zapewnienia odpowiedniej jakości opieki nad pacjentem. Problemy podmiotów leczniczych są zatem typowe dla działalności usługowej, gdzie niesprzedane usługi stanowią źródło strat wynikających z niewykorzystanych zasobów [Anthony, Govindarajan 2007, s. 613-614].

4. Realizacja kontroli w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej

Jak wskazano w celu artykułu, kontrola w podmiotach leczniczych może być realizowana z wykorzystaniem systemu kontroli zarządczej. Przeprowadzone badania koncentrowały się na wybranych standardach kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych, jak również podejmowanych przez badane podmioty inicjatywach w zakresie formalizowania systemów kontroli. Wskazania dotyczące stosowania wewnętrznych mechanizmów kontroli w 444 samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, stanowiących 78,2% badanych w ramach Projektu [Baran 2013], zaprezentowano w tab. 3.

Tabela 3. Wewnętrzne mechanizmy kontroli w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej

Rodzaj systemu kontroli wewnętrznej	Liczba podmiotów	Udział %
Standardy kontroli finansowej	291	65
Standardy kontroli zarządczej	371	84
Audyt wewnętrzny	172	39
Certyfikat ISO System Zarządzania Jakością (SZJ)	252	57
Inne (np. akredytacja)	37	8
Brak	0	0

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań ankietowych [Baran 2013].

W 2010 r. w miejsce kontroli finansowej wprowadzono kontrolę zarządczą. W jej stosowaniu brak jest wyłączeń, co oznacza, że wszystkie publiczne podmioty powinny ją stosować. Audyt wewnętrzny uwarunkowany jest rodzajem podmiotu tworzącego i kwotą przychodów lub kosztów ujmowanych w planach finansowych. Może także wynikać z decyzji kierownika jednostki o jego prowadzeniu [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r., art. 274]. Obowiązujące regulacje uzasadniają wybrane do zaprezentowania wyniki.

Tabela 4. Wewnętrzne mechanizmy kontroli w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej

Elementy kontroli zarządczej	Wyniki oceny wybranych narzędzi
Środowisko wewnętrzne , w tym standardy: struktura organizacyjna i delegowanie uprawnień	– ośrodki kosztów wyodrębniło 90% badanych, ośrodki rentowności 83% i ośrodki inwestycji 63%; delegowanie uprawnień w zakresie podejmowania decyzji deklaruje 71%; odpowiedzialność za realizację i osiągnięcie celów przypisuje 70%; wyniki wywiadów potwierdzają wyodrębnienie zaledwie ośrodków kosztów działalności podstawowej i pomocniczej
Cele i zarządzanie ryzykiem , w tym standardy: misja, określenie i monitorowanie celów i zadań, identyfikacja i analiza ryzyka oraz reakcja na ryzyko	– za cele o decydującym znaczeniu przyjęto poprawę jakości udzielanych świadczeń (średnia arytmetyczna 4,66), wzrost satysfakcji pacjenta (4,60) oraz rozwój i utrzymanie kadry medycznej (4,40); cele strategiczne określono w 98% i zakomunikowano w 94% podmiotów; uszczegółowienia przez pryzmat celów operacyjnych dokonało 92% podmiotów; przyjętym do realizacji celom miary przypisało 80%; za realizację celów w 85% podmiotach ustanowiono osoby odpowiedzialne, którym w 78% przyznano uprawnienia w zakresie podejmowania decyzji niezbędnych do osiągnięcia celów; – proces zarządzania ryzykiem w podmiotach leczniczych zaledwie udokumentowano; ryzyko w większości podmiotów jest tolerowane
Mechanizmy kontroli , w tym standard: nadzór	– budżet sprzedaży sporządza 83% zakładów; budżet materiałów bezpośrednich przygotowuje 44% badanych, środków pieniężnych 67% i nakładów kapitałowych 57% podmiotów; – największe znaczenie przypisuje się raportom sporządzanym na indywidualne potrzeby zarządzających (średnia arytmetyczna 4,06); średnie raportom o odchyleniach ilościowych (3,16) i wartościowych (3,25); – analizy odchyłań kosztów, przychodów i wyników dokonuje 85% badanych – dotyczą jednak ocen w ujęciu historycznym i wynikają z oceny realizacji kontraktu; ocenę efektywności projektów inwestycyjnych deklaruje 69% badanych, najczęściej jednak na potrzeby wniosków o finansowanie zakupów ze środków unijnych; strategiczną kartę wyników zadeklarowało 14% badanych, nie wystąpiła jednak w żadnym z podmiotów badanych w formie wywiadu; – ocena zaangażowania kadry zarządzającej w definiowanie potrzeb w zakresie informacji zarządczej – największy udział przypisano głównemu księgowemu (średnia arytmetyczna 4,31), następnie dyrektorowi ds. medycznych (3,70), kierownikom ośrodków działalności podstawowej (3,48) i pomocniczej (3,18), dyrektorowi ds. ekonomicznych (3,13) i finansowych (2,73)
Informacja i komunikacja , w tym standardy: bieżąca informacja i komunikacja wewnętrzna	– decydujące znaczenie przypisuje się użyteczności (średnia arytmetyczna 4,40), następnie aktualności (4,38) i istotności dostarczanych informacji; – w kwestii oceny przydatności systemu informacyjnego rachunkowości jako najbardziej użyteczny podmioty wskazały w obszarze bieżącej kontroli i oceny prowadzonej działalności (4,48). W wyniku przeprowadzonych wywiadów podmioty lecznicze stwierdziły jednak, że wskazanie to dotyczyło realizacji sprawozdawczości zewnętrznej, jako jedynej obligatoryjnej formy sprawozdawania w zakresie rachunkowości podlegającej kontroli; – możliwość wykorzystania informacji z systemu rachunkowości do bieżącego zarządzania oceniono najniżej (3,77), co potwierdziły wyniki przeprowadzonych wywiadów. Systemy rachunkowości spełniają bowiem zaledwie wymogi określone w ustawie o rachunkowości, a nie potrzeby informacyjne zarządzających
Monitorowanie i ocena , w tym standard: audyt wewnętrzny	– systematyczna ocena kontroli zarządczej z wykorzystaniem audytu wewnętrznego realizowana była w 46% badanych podmiotów

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Standardy... z dnia 16 grudnia 2009 r.; Baran 2013] oraz wyników badań prowadzonych w formie wywiadów.

Stosowanie standardów kontroli zarządczej deklaruje 84% badanych podmiotów. Z wywiadów wynika, że ciągle aktualne pozostają standardy kontroli finansowej (65%), które w opinii badanych gwarantują przestrzeganie dyscypliny finansów publicznych. Prowadzenie audytu wewnętrznego deklaruje 39%. W żadnym wywiadzie nie ustalono, żeby prowadzenie audytu wynikało z decyzji kierownika.

Dbłość o jakość świadczeń opieki zdrowotnej uzasadnia pytanie o Certyfikat ISO System Zarządzania Jakością (57% badanych) oraz inne mechanizmy kontroli wewnętrznej (8%). Najczęściej wymieniane inne mechanizmy to certyfikaty akredytacyjne Ministra Zdrowia, a także Centrum Monitorowania Jakości i procedury kontroli wewnętrznej (po 38% wskazań), inne certyfikaty jakości i procedury kontroli finansowej (po 9%) oraz budżetowanie (6%).

Definicja kontroli zarządczej uregulowana w ustawie o finansach publicznych oraz uporządkowany zbiór wskazówek wykorzystywanych do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej zawarty w jej standardach [*Standardy kontroli...* 2009] są charakterystyczne dla kontroli zarządczej opisywanej w teorii rachunkowości zarządczej (por. tab. 1). Szerszą interpretację kontroli zarządczej z teorii rachunkowości zarządczej wykorzystano w ocenie systemu kontroli zarządczej w badanych podmiotach leczniczych. W tabeli 4 zaprezentowano wyniki badań dotyczące oceny elementów kontroli zarządczej z uwzględnieniem wybranych standardów kontroli zarządczej i narzędzi rachunkowości zarządczej.

5. Zakończenie

Analiza warunków funkcjonowania podmiotów leczniczych, w tym szczególnie szpitali, dokonana w aspekcie celów kontroli w ujęciu teoretycznym, uzasadnia konieczność jej sprawowania. Z definicji kontroli i kontroli zarządczej wynika, że obie służą realizacji przyjmowanych w organizacji celów. Zatem zapewnieniu skuteczności i efektywności działania w podmiotach leczniczych może sprzyjać wykorzystanie formalnych i nieformalnych struktur systemu kontroli zarządczej. Analiza literatury przedmiotu uzasadnia ponadto wykorzystanie do przeprowadzonych badań wybranych narzędzi rachunkowości zarządczej.

Kontrola zarządcza, której stosowanie deklarują samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, nie wykorzystuje narzędzi rachunkowości zarządczej. Bynajmniej nie są to działania zamierzone. Deklaracje dotyczące organizacji środowiska wewnętrznego kontroli zarządczej stanowią zaledwie rozwiązania ewidencyjne pochodzące z nieobowiązującego rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej. Potwierdzają to niespójne deklaracje dotyczące delegowania uprawnień i odpowiedzialności oraz ustalania miar oceny dla przyjętych do realizacji celów. Nie działają także mechanizmy kontroli. W ślad za budżetem sprzedaży nie podejmuje się działań dotyczących planowania zasobów, co uzasadnia brak potrzeby analizy odchyłeń ilości-

wych i wartościowych. O ile największe znaczenie przypisuje się raportom sporządzanym na indywidualne potrzeby zarządzających, to w kontekście przyjmowanych celów – zapewnienie jakości, obserwuje się średnie zaangażowanie zarządzających ds. medycznych i osób bezpośrednio odpowiedzialnych za realizację podstawowych i pomocniczych procesów. Brak potrzeb zarządczych uzasadnia średnią przydatność systemów informacyjnych rachunkowości funkcjonujących w badanych podmiotach. Formalny system kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych, na który składać się powinny planowanie, budżetowanie, system pomiaru i raportowania, nie funkcjonuje. Jego brak może wynikać z nierozpoznanie na potrzeby tego artykułu nieformalnych czynników wpływających na obecność i jakość systemu kontroli zarządczej, takich jak kultura organizacji, styl zarządzania, komunikacja itp.

Z przeprowadzonych badań (w tym wywiadów) wynika, że kontrola zarządcza koncentruje się na wypełnieniu zaledwie formalnych zapisów ustawy o finansach publicznych i standardów kontroli zarządczej w części dotyczącej m.in. udokumentowania zgodności działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi. Generowane w podmiotach leczniczych informacje nie są wykorzystywane ani do planowania działalności, ani do bieżącego zarządzania (por. [Baran 2013; *Audyty wewnętrzne...* 2012, s. 9]). Nie służy zatem realizacji przypisanego jej celu, tj. zapewnieniu skuteczności i efektywności działania.

Literatura

- Aidemark L.-G., 2001, *Managed health care perspectives: a study of management accounting reforms on managing financial difficulties in a health care organization*, "The European Accounting Review", vol. 10, no. 3.
- Anthony R.N., Govindarajan V., 2007, *Management Control Systems*, 12th edition, McGraw-Hill, New York
- Anthony R.N., *Planning and Control Systems. A Framework for Analysis*, Division of Research, Graduate School of Business, Harvard University, Boston 1965.
- Aranoff G., 2009, *Standard costing, flexible budgeting, and variance analysis form nonprofits*, "Cost Management", May/June.
- Armsh H., 2010, *Management control system*, "Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research in Business", vol. 2, no. 6, October.
- Audyty wewnętrzne w systemie kontroli zarządczej*, 2012, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa, www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik (05.12.2012).
- Baran W., *Raport z badań ankietowych końcowych*, Warszawa 2013, http://nzzoz.mz.gov.pl/uploads/static/Raport_badania_ankietowe_koncowe.pdf (14.04.2014).
- Bell L., Morris B., Brown R., 1993, *Berman Devising a multidisciplinary audit tool*, "International Journal of Health Care Quality Assurance" 6.4, 16.
- Bull A., 1992, *Audit and a sense of direction*, "Journal of Management in Medicine" 6.3, 32.
- Capettini R., Chow Ch.W., McNamee A.H., 1998, *On the need and opportunities for improving costing and cost management in healthcare organizations*, "Managerial Finance" 24.1, 46-59.

- Carenys J., 2010, *Management Control Systems: A Historical Perspective*, International Bulletin of Business Administration, Issue 7.
- Centrum Systemów Informacyjnych Ochrony Zdrowia, *Biuletyn Statystyczny Ministerstwa Zdrowia*, Warszawa 2000, *Biuletyn Statystyczny Ministerstwa Zdrowia*, Warszawa 2012, <http://www.csioz.gov.pl/publikacje.php> (11.03.2014).
- Chojna-Duch E., 2011, *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” nr 1 (330), Najwyższa Izba Kontroli, <http://www.nik.gov.pl/plik/id,3444.pdf> (dostęp: 05.04.2014).
- Cleverley W.O., Harvey R.K., 1992, *Competitive strategy for successful hospital management*, “Hospital & Health Services Administration” 37.1 (Spring), 53.
- Detailed requirements for quality reports 2013/14*, <http://www.monitor-nhsft.gov.uk/qualityreports1314> (18.02.2014).
- Griffin R.W., 2004, *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Hammad S.A., Jusoh R., Elaine Yen Nee Oon, 2010, *Management accounting system for hospitals: A research framework*, Industrial Management + Data Systems 110.5, 762-784.
- Hofstede G., 1978, *The Poverty of Management Control Philosophy*, “The Academy of Management Review” vol. 3, no. 3.
- Holliday L., 1994, *Costing for quality – A case study*, “International Journal of Health Care Quality Assurance” 7.2, 10.
- Jacobs P., Hall E.M., Noseworthy T.W., 1994, *Management control systems for hospital clinical services*, CMA 68.1.
- Lista organizacji z aktualnym certyfikatem akredytacyjnym*, <https://www.cmj.org.pl/akredytacja/certyfikaty.php> (11.04.2014).
- Maycock J.A., Shaw T., 1994, *Quality costing – The money in mistakes*, “The TQM Magazine” 6.3, 20.
- Nita B., 2009, *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganii zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Oni Olusola O.A., 1994, *Hospital management in the 1990s: Fundholding consultants?*, “Journal of Management in Medicine” 8.1, 64.
- Rejestr podmiotów wykonujących działalność leczniczą*, <http://rpwdl.csioz.gov.pl/rpm/public/filtrKsiag.jsf> (11.04.2014).
- Seal W., Garrison R.H., Noreen E.W., 2006, *Management Accounting*, McGraw-Hill Education, New York.
- Shukla R.K., Pestian J., Clement J., 1997, *A comparative analysis of revenue and cost-management strategies of not-for-profit and for-profit hospitals*, “Hospital & Health Services Administration” 42.1 (Spring), 117-134.
- Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych*, Załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. (poz. 84).
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, DzU 2011, nr 112, poz. 654 z późn. zmianami.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU 2009, nr 157, poz. 1240 ze zmianami.
- Winiarska K. (red.), 2012, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa.
- Young D.W., 2008, *Management Accounting in Health Care Organizations*, Second edition, Jossey-Bass, A Wiley Imprint.

MANAGEMENT CONTROL SYSTEM IN HEALTHCARE PROVIDERS

Summary: The article indicates the need for implementing the control function of management in healthcare providers with the use of a management control system. This approach is justified by the convergence of the control and management control purposes, resulting in the ability to use formal and informal structures of management control. The hypotheses were tested using results from 371 surveys of public healthcare providers who declared using the management control standards. The surveys were supplemented by interviews conducted in hospitals representing 10 per cent of the studied population. Management control in the surveyed hospitals only focuses on laws and internal regulations, and obtained information is not used for operational management. Information is also not useful for achieving the aim on management control, which was formulated as ensuring effective and efficient activities of the healthcare provider.

Keywords: management control system, management accounting, healthcare providers.