



**Marcin Pielaszek**

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie  
Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie  
Katedra Rachunkowości Menedżerskiej  
mpiel@sggw.edu.pl

## **METODYKA BADAŃ NAD IDENTYFIKACJĄ LUKI INFORMACYJNEJ W ZARZĄDZANIU KOSZTAMI W PODMIOTACH LECZNICZYCH**

**Streszczenie:** Artykuł prezentuje metodykę badania systemów rachunku kosztów dla celów zarządzania w różnym rodzaju podmiotach leczniczych. Podstawą badania jest zaprezentowana w 2014 r. systematyka rachunku kosztów dla celów zarządzania, oparta na trzech filarach: horyzoncie czasowym podejmowanych decyzji, skomplikowaniu organizacji oraz zakresie systemu planowania i kontroli. Przedstawiona metodyka badania jest uzupełniona o prezentację dwóch studiów przypadku: szpitala powiatowego oraz miejskiego ośrodka pozaszpitalnych usług medycznych.

**Słowa kluczowe:** podmioty lecznicze, rachunek kosztów, zarządzanie.

### **Wprowadzenie**

Odpowiednio zgromadzona i przetworzona informacja kosztowa powinna być podstawą budowania systemów informacji zarządczej w większości dużych organizacji. Wskazują na to zarówno przesłanki z obszarów zarządzania strategicznego, przede wszystkim w zakresie wyborów dotyczących domen prowadzonej działalności, jak i zarządzania operacyjnego w przypadku takich decyzji, jak polityka cenowa, poprawa efektywności wewnętrznej czy też współpraca z dostawcami i dystrybutorami.

Prowadzone w ostatnich latach badania z zakresu wykorzystania informacji kosztowej w zarządzaniu podmiotami leczniczymi wskazują na znaczną lukę informacyjną pomiędzy potrzebami zarządzających a zakresem dostarczanej informacji [m.in.: AOTM, 2008; Hass-Symotiuk (red.), 2010, s. 58; Baran, 2011, s. 5; Jaworzyńska, 2013, s. 182; Pielaszek, Świdorska i Warowny, 2014, s. 127].

W wielu podmiotach leczniczych albo brakuje w ogóle systemów zarządzania kosztami, albo realizują one wyłącznie wybrane potrzeby zarządcze, głównie w zakresie gromadzenia informacji rzeczywistej na poziomie jednostek funkcjonalnych.

Przegląd literatury wskazuje, iż zarówno na gruncie zagranicznym, jak też polskim proponowane są nowe rozwiązania z zakresu rachunku kosztów dla podmiotów leczniczych. Na uwagę zasługują w szczególności nowoczesne metody z zakresu kalkulacji kosztów, takie jak rachunek kosztów działań [Chluska, 2007, s. 25; Kaplan i Porter, 2011], jak też rozwiązania integrujące systemy rachunku kosztów z procesami planowania i kontroli, oparte na koncepcji rachunku kosztów standardowych [Chluska, 2008].

Problemem wciąż nierozwiązanym jest wypracowanie rozwiązań systemowych, które z jednej strony obejmą zróżnicowane potrzeby zarządcze, a z drugiej będą dopasowane do podmiotów leczniczych o różnej specyfice. Problem ten jest m.in. konsekwencją instrumentalnego oraz wrywkowego traktowania w literaturze wybranych koncepcji, metod i narzędzi rachunku kosztów, bez próby zaproponowania kompleksowego systemu zarządzania, obejmującego różne potrzeby zarządcze. Brak odpowiedniego wsparcia dydaktycznego przekłada się z kolei na brak rozwiązań w zakresie projektowania systemów zarządzania kosztami w przedsiębiorstwach [Warowny i Pielaszek, 2014, s. 569].

W 2014 r. zaproponowano całościowy model rachunku kosztów dla celów zarządzania, obejmujący trzy filary: horyzont czasowy podejmowanych decyzji, skomplikowanie organizacji oraz budowę procesów planowania i kontroli [Warowny i Pielaszek, 2014, s. 569 i n.]. Wskazano, iż dopiero zrozumienie tych obszarów pozwala na właściwe zaprojektowanie rozwiązań w zakresie planowania, gromadzenia, przetwarzania oraz raportowania informacji kosztowej, a tym samym na zniwelowanie luki informacyjnej pomiędzy dostępnością informacji a potrzebami zarządzających.

Pozytywny oddźwięk, z jakim spotkała się prezentacja powyższej koncepcji, skłania do podjęcia badań nad jej adaptacją na poziomie branżowym, z uwzględnieniem różnych modeli działalności przedsiębiorstw<sup>1</sup>. Badania takie powinny doprowadzić do wniosków w zakresie pożądanej budowy systemów rachunku kosztów dla celów zarządzania.

Celem artykułu jest przedstawienie metodyki opracowania ankiety, która zostanie przeprowadzona w sektorze podmiotów medycznych. Metodyka ta będzie oparta na całościowym modelu rachunku kosztów zaprezentowanym w 2014 r. [Warowny i Pielaszek, 2014], doświadczeniach autora wynikających

---

<sup>1</sup> IX Ogólnopolska Konferencja Naukowa z cyklu „Rachunkowość a controlling”, Karpacz, 13-15 października 2014 r.

ze współpracy z sektorem podmiotów medycznych oraz badań literaturowych. Wybór ten wynika, obok zainteresowań badawczych autora, z jego olbrzymiego znaczenia z punktu widzenia gospodarki oraz interesu publicznego. Tylko w 2012 r. wydatki na ochronę zdrowia ogółem wyniosły ponad 107 mld zł, co stanowiło około 6,8% PKB<sup>2</sup>. W dalszych pracach wyniki badania ankietowego, w połączeniu m.in. z wcześniejszymi badaniami autora [Świdarska (red.), 2011, 2014] zostaną wykorzystane do wypracowania całościowej koncepcji rachunku kosztów do zarządzania podmiotami leczniczymi o zróżnicowanej charakterystyce.

## **1. Budowa systemu rachunku dla celów zarządzania we współczesnych organizacjach**

System rachunku kosztów we współczesnej organizacji powinien uwzględnić trzy kluczowe elementy: (1) horyzont czasowy podejmowanych decyzji, (2) skomplikowanie organizacji oraz (3) budowę systemów planowania i kontroli.

W ramach procesów decyzyjnych informacja kosztowa jest istotna zarówno na poziomie długoterminowych decyzji strategicznych związanych z wyborem domeny oraz strategii konkurencji w domenie, jak i decyzji operacyjnych dotyczących zarządzania wewnętrznego łańcuchem wartości, współpracy z dostawcami i dystrybutorami oraz polityki cenowej. Z obszarem podejmowania decyzji łączą się trzy fundamentalne koncepcje rachunku kosztów: koszty cyklu życia, koszty pełne (lub całkowite) oraz koszty zmienne. Zakres ich wykorzystania będzie uzależniony głównie od horyzontu czasowego, którego dotyczą decyzje.

Koncepcja cyklu życia, mająca zastosowanie przede wszystkim w obszarze zarządzania strategicznego, wspiera decyzje w zakresie wyborów docelowych rynków i produktów, a więc te decyzje, w których istotne są koszty wejścia na rynek, badań i rozwoju oraz wyjścia z rynku. Koncepcja kosztów pełnych wspiera większość decyzji operacyjnych podejmowanych w organizacji, przy założeniu, że decyzje te są efektem realizacji wcześniejszych wyborów strategicznych. Są to m.in. decyzje w zakresie ustalenia ceny, wyboru lub zmiany dostawcy, restrukturyzacji procesu itp. Podstawowym założeniem takich decyzji jest zwiększenie zysków, wymagające co najmniej pokrycia całkowitych kosztów związanych ze zużyciem zasobów zaangażowanych w realizację decyzji. Ostatnia z wymienionych koncepcji – kosztów zmiennych – opiera się na założeniu, iż przy podjęciu decyzji istotne są wyłącznie koszty zmienne, gdyż koszty stałe są

---

<sup>2</sup> Narodowy Rachunek Zdrowia za 2012 rok, GUS, <http://stat.gov.pl/obszarytematyczne/zdrowie/zdrowie/narodowy-rachunek-zdrowia-za-2012-rok,4,5.html> (dostęp: 13.09.2015).

kosztami zapadłymi. Decyzje wykorzystujące informacje o kosztach zmiennych mają charakter komplementarny do decyzji wcześniejszych. Są to przede wszystkim specjalne decyzje cenowe oraz decyzje optymalizujące rozmiary działalności w warunkach niedoboru potencjału. Zakres zastosowania tej koncepcji powinien dotyczyć przede wszystkim przedsiębiorstw, dla których typowe są duże wahania w wykorzystaniu potencjału, np. na skutek sezonowości.

Skomplikowanie organizacji (2) ma swoje odzwierciedlenie w strukturze kosztów. Decyzje odnoszące się do różnicowania oferty, poszerzania bazy klientów, zdobywania nowych rynków, wykorzystywania różnych kanałów dystrybucji czy też wprowadzania nowych procesów skutkują wzrostem kosztów pośrednich. To z kolei przekłada się na trudność w powiązaniu kosztów z właściwym obiektem wyceny. Im bardziej skomplikowana organizacja, tym istotniejsza staje się właściwa kalkulacja, i to niezależnie od tego, czy organizacja dla potrzeb decyzyjnych używa w danym momencie koncepcji kosztów cyklu życia, kosztów pełnych czy też kosztów zmiennych. Wybór metody kalkulacji oraz sposób jej przeprowadzenia warunkuje poprawność wyceny, a tym samym jakość informacji na potrzeby podjęcia decyzji. Wbrew powszechnemu przekonaniu, metody kalkulacji kosztów, takie jak kalkulacja doliczeniowa czy rachunek kosztów działań, nie są alternatywą dla koncepcji rachunku kosztów dla celów decyzyjnych (np. rachunku kosztów zmiennych), a rozwiązaniami komplementarnymi, które w odpowiedniej konfiguracji powinny wyważyć korzyści z implementacji z kosztami wdrożenia.

Budowa procesów planowania i kontroli (3) ma swoje przełożenie na trzeci element systemu rachunku kosztów dla celów zarządzania – zakres informacji planowanej oraz rzeczywistej. Decyzje strategiczne i operacyjne powinny zostać odzwierciedlone w odpowiednim systemie komunikacji celów i alokacji zasobów (najczęściej jest nią budżet), a następnie poddane weryfikacji oraz ewentualnym modyfikacjom. Oznacza to, iż system rachunku kosztów dla celów zarządzania powinien integrować zarówno informacje o kosztach planowanych, jak i rzeczywistych. Zakres tych informacji oraz sposób ich przygotowania powinien zostać dostosowany do rodzaju podejmowanych decyzji, stopnia skomplikowania organizacji, a także istotności ewentualnych odchyleń pomiędzy informacją planowaną i rzeczywistą.

## 2. Opis badania ankietowego

W punkcie tym przedstawiono najważniejsze założenia i obszary przyszłego badania ankietowego dotyczącego rachunku kosztów w podmiotach leczniczych w Polsce. Celem badania ankietowego będzie pozyskanie informacji o stanie rachunku kosztów w polskich podmiotach leczniczych z punktu widzenia realizacji procesów zarządzania.

Formułując pytania ankietowe, założono, iż:

1. istnieją znaczące różnice w stopniu skomplikowania działalności prowadzonej przez różne podmioty lecznicze,
2. zakres decyzji podejmowanych przez różne podmioty lecznicze jest inny,
3. budowa i cele procesów planowania i kontroli są różne,
4. systemy rachunku kosztów, istniejące w podmiotach leczniczych, nie są dostosowane do stopnia skomplikowania działalności, zakresu podejmowanych decyzji oraz budowy systemów planowania i kontroli.

Potwierdzenie wyżej wymienionych tez będzie wskazywało na potrzebę dostosowania funkcjonujących rozwiązań rachunku kosztów do potrzeb zarządczych, co będzie wymagało:

- wyboru właściwej metody lub metod kalkulacji,
- powiązania informacji kosztowej z podejmowanymi decyzjami oraz systemem planowania i kontroli.

W kolejnych punktach przedstawione zostały szczegółowe obszary badawcze.

## **2.1. Informacje charakteryzujące podmiot leczniczy**

Informacje charakteryzujące organizację, w powiązaniu z informacją o strukturze ponoszonych kosztów, powinny wskazać stopień jej skomplikowania i skalę problematyki właściwej alokacji kosztów na obiekty zarządzania. W przypadku podmiotów leczniczych takimi obszarami są przede wszystkim:

- Rodzaj podmiotu, np. szpital specjalistyczny, szpital ogólny, hospicjum, przychodnia. Informacja taka wskazuje na zakres wykonywanych świadczeń (np. wąski w szpitalu specjalistycznym i szeroki w ogólnym) oraz ich skomplikowanie (np. większe w szpitalach, mniejsze w przychodniach).
- Liczba jednostek organizacyjnych, np. oddziałów, poradni, pracowni. Im większa, tym bardziej skomplikowana jest struktura kosztów. Wskazuje to na większą trudność w rozliczaniu kosztów oraz większe skomplikowanie procesów planowania i kontroli.
- Struktura sprzedaży według płatników. Podmioty wykonują świadczenia na podstawie kontraktów zawartych z NFZ, ale także mogą świadczyć usługi dla klientów komercyjnych oraz na podstawie finansowania bezpośredniego z budżetu państwa. Duża liczba kontraktów oraz klientów przekłada się na skomplikowanie procesu decyzyjnego w zakresie negocjacji cenowych oraz ustalania cen, które oparte są głównie na formule koszty plus.
- Sezonowość. W przypadku niektórych podmiotów leczniczych występują znaczące wahania w ilości wykonywanych świadczeń, np. na oddziałach ura-

zowych lub dziecięcych. Powoduje to wahania w zagospodarowaniu potencjału w ciągu roku, co skutkuje kosztami niewykorzystanego potencjału i potrzebą podejmowania decyzji w zakresie jego zagospodarowania.

- Liczba wykonywanych świadczeń. W praktyce najlepszym parametrem, który może być stosunkowo łatwo pozyskany w badaniu ankietowym, są tzw. jednorodnie grupy pacjentów (jgp), czyli przypadki o podobnym stanie zdrowia, sposobie leczenia i kosztochłonności. Im większa liczba jgp, tym trudniejsza będzie ich właściwa wycena.

## **2.2. Zakres podejmowanych decyzji**

Pytania o podejmowane decyzje mają charakter uzupełniający do pytań z sekcji charakteryzującej podmiot leczniczy, w sytuacji gdy zakres decyzji nie wynika wprost z charakterystyki podmiotu. Są to głównie pytania o decyzje dotyczące rozszerzania zakresu działalności oraz metodykę ustalania cen dla różnych wariantów decyzyjnych (zawarcie podstawowego/ych kontraktu/ów z NFZ, ustalanie cen dla klientów komercyjnych, zawarcie dodatkowych kontraktów w ciągu roku).

## **2.3. Budowa oraz cele systemu planowania i kontroli**

Pytania o budowę systemu planowania i kontroli mają na celu wskazanie zakresu informacji kosztowej planowanej oraz rzeczywistej na potrzeby konstruowania budżetu i ustalania cen transferowych.

## **2.4. Opis funkcjonującego rachunku kosztów**

Opis funkcjonującego rachunku kosztów ma na celu wskazanie, jaka jest struktura ponoszonych kosztów w układzie rodzajowym i kalkulacyjnym oraz zakres przetworzenia tej informacji na potrzeby zarządzania. Pytania obejmują następujące zagadnienia:

1. Zakres gromadzenia kosztów według jednostek organizacyjnych – wskazanie, czy podmiot posiada informacje o kosztach funkcjonowania oddziałów, poradni, laboratoriów itp., czy też ewidencja kosztów ogranicza się wyłącznie do celów sprawozdawczych w układzie rodzajowym.
2. Zakres i metodyka kalkulacji kosztów – sprawdzenie, jakie obiekty kosztów są kalkulowane (pacjenci, procedury medyczne, liczba osobodni hospitalizacji, badania, porady) oraz, w przypadku odpowiedzi twierdzących, jaka jest metodyka kalkulacji.

3. Częstotliwość prowadzenia rachunku kosztów – zweryfikowanie, czy rachunek kosztów ma charakter systematyczny, a więc znacząco zintegrowany z procesami kontroli, czy raczej wyłącznie *ad hoc* do podjęcia konkretnych decyzji.
4. Zakres informacji o kosztach stałych i zmiennych – sprawdzenie, czy podmiot posiada informację do zarządzania w warunkach występowania zjawiska sezonowości i niewykorzystania potencjału.

### 3. Opis studiów przypadków

Przedstawione poniżej opisy studiów przypadków powstały na podstawie metody wywiadu bezpośredniego, a ich podstawowym celem była ocena zrozumiałości i kompletności ankiety z punktu widzenia celów postawionych przed badaniem. Ich wyniki pozwoliły m.in. na weryfikację części pytań zawartych w ankiecie<sup>3</sup>.

#### 3.1. Miejski ośrodek pozaszpitalnych usług medycznych

Ankietowany podmiot jest jednostką publiczną świadczącą pozaszpitalne usługi w zakresie leczenia, diagnostyki, rehabilitacji, profilaktyki i medycyny pracy. Podmiot osiąga przychody ze sprzedaży na poziomie 11,5 mln zł rocznie, w tym około 90% finansowane z NFZ oraz 10% z sektora komercyjnego. Rentowność ze sprzedaży jest ujemna i wynosi –10%. Podmiot prowadzi 29 poradni i pracowni diagnostycznych, w których przyjmuje ponad 200 tys. pacjentów rocznie. Działalność w niewielkim stopniu ma charakter sezonowy, gdyż w większości świadczeń obowiązują listy oczekujących.

Podstawową pozycję kosztową stanowią wynagrodzenia z narzutami i kontrakty pracownicze (około 75%). Pozostałe koszty obejmują m.in. usługi obce (10%), amortyzację (4%) oraz zużycie materiałów 7% (w tym leki 2%). W układzie kalkulacyjnym koszty działalności medycznej stanowią 76%, a koszty działalności niemedycznej – 24% kosztów operacyjnych.

Podmiot gromadzi koszty w układzie jednostek organizacyjnych (poradnie, pracownie itp.) Dodatkowo koszty są dzielone na koszty zmienne oraz stałe. Informacje te są systematycznie (raz w miesiącu) wykorzystywane do wyceny porad specjalistycznych, badań diagnostycznych i pacjentów. Podstawą wyceny jest kalkulacja doliczeniowa przeprowadzana indywidualnie na poziomie każdej poradni.

---

<sup>3</sup> Nazwy oraz dane adresowe ankietowanych podmiotów zostały utajnione.

Informacje o planowanych kosztach procedur, badań i pacjentów są wykorzystywane do ustalania cen dla klientów komercyjnych oraz decyzji w zakresie wdrażania nowych usług. Podmiot nie różnicuje polityki cenowej z uwagi na zjawisko sezonowości.

Sporządzany jest budżet, którego główną funkcją jest przygotowanie planowanego sprawozdania finansowego. Budżet nie jest wykorzystywany jako element planowania i kontroli zarządczej na poziomie ośrodków odpowiedzialności.

Przeprowadzona analiza wskazuje, iż system gromadzenia informacji kosztowej oraz kalkulacji jest dostosowany do specyfiki podmiotu, a także stopnia jego skomplikowania. Działalność poradni i pracowni ma charakter względnie jednorodny i powtarzalny, a kluczowym czynnikiem kosztotwórczym jest czas personelu medycznego. Informacja kosztowa jest wykorzystywana do wyceny jedynie wybranych świadczeń (komercyjnych) oraz wdrażania nowych świadczeń.

Bardzo wysoki udział kosztów administracyjnych i strata na działalności operacyjnej wskazują na potrzebę powiązania rachunku kosztów z decyzjami w zakresie poprawy efektywności operacyjnej oraz zarządzania niewykorzystanym potencjałem. Wymaga to integracji systemu kalkulacji kosztów z systemami informacji niefinansowej. Negatywnym zjawiskiem jest brak realizacji podstawowych funkcji stawianych przed systemem budżetowania, czyli komunikacji celów oraz kontroli budżetowej. Konsekwencją tego jest brak dostosowania systemu rachunku kosztów do potrzeb planowania i kontroli, np. wzajemnych rozliczeń opartych na cenach transferowych.

### **3.2. Szpital powiatowy**

Podmiot jest szpitalem powiatowym o charakterze ogólnym. Szpital osiąga przychody ze sprzedaży na poziomie 79 mln zł rocznie, w tym około 97% finansowane z NFZ i zaledwie 0,7% z sektora komercyjnego. Działalność operacyjna podmiotu jest nierentowna (rentowność ze sprzedaży wynosi -12,5%). Szpital prowadzi 21 oddziałów, 9 poradni i 12 pracowni. Rocznie hospitalizowanych jest około 20 tys. pacjentów. Działalność nie ma charakteru sezonowego.

Podstawową pozycją kosztową stanowią wynagrodzenia z narzutami i kontrakty pracownicze (około 55%) oraz leki i wyroby medyczne (22%). Personel medyczny obejmuje pracowników o zróżnicowanym poziomie kwalifikacji i kosztów (lekarze, pielęgniarki, anestezjologodzy). Pozostałe koszty dotyczą głównie usług obcych (10%), amortyzacji (5%) oraz innych (7%). W układzie kalkulacyjnym koszty działalności medycznej stanowią ponad 95% kosztów operacyjnych.



Szpital gromadzi koszty w układzie jednostek organizacyjnych, natomiast nie prowadzi kalkulacji kosztów, z wyjątkiem przeprowadzanych *ad hoc* kalkulacji osobodnia hospitalizacji. Nie są w ogóle szacowane koszty procedur medycznych, porad, badań i pacjentów.

Szpital podejmuje decyzje w zakresie ustalenia ceny na potrzeby zawarcia kontraktów z NFZ, klientów komercyjnych, dodatkowych kontraktów w ciągu roku po obniżonych cenach, oraz cen za nadwykonania. Podejmowane są także decyzje dotyczące rozszerzania zakresu prowadzonej działalności o nowe usługi.

W obszarze planowania i kontroli podmiot sporządza budżet wyłącznie całościowy dla okresu rocznego, tj. bez podziału na poszczególne ośrodki odpowiedzialności oraz podokresy. Wyłącznym celem budżetu jest zaplanowanie wyniku finansowego.

Analizowany szpital jest klasycznym przykładem niedopasowania systemu rachunku kosztów do celów zarządczych. Szpital posiada skomplikowaną strukturę zarządzania, zarówno na poziomie organizacyjnym, jak i produktowym. Podejmowane są decyzje w zakresie ustalania cen dla celów zawarcia kontraktów rocznych, kontraktów *ad hoc* oraz za nadwykonania. Przebieg świadczeń opieki zdrowotnej jest w wielu przypadkach bardzo skomplikowany, obejmuje takie elementy, jak: wykonanie zabiegu operacyjnego, pobyt na oddziale intensywnej terapii, pobyt na oddziale chorych oraz liczne badania. Wskazuje to na prawdopodobnie duże zróżnicowanie w zakresie kosztów leczenia pacjentów w zależności od przebiegu procesu leczenia.

Jednocześnie osoby podejmujące decyzje nie dysponują żadną sformalizowaną informacją kosztową, zarówno w kwestii podjęcia decyzji cenowych w długim i krótkim okresie, jak i na potrzeby oceny efektywności wykonywanych procesów leczenia oraz wykorzystania zasobów. Bezpośrednim rezultatem jest nieefektywność operacyjna, która przekłada się na wysoką stratę ze sprzedaży. System planowania i kontroli operacyjnej praktycznie nie istnieje i sprowadza się do planowania wyniku całego szpitala. Konsekwencją jest brak zapotrzebowania na informację kosztową niezbędną do sporządzenia profesjonalnego budżetu oraz jego kontroli.

Szpital docelowo kwalifikuje się do wdrożenia rachunku kosztów, opartego na nowoczesnym podejściu procesowo-zasobowym. Takie podejście pozwoliłoby na wiarygodną wycenę świadczeń opieki zdrowotnej oraz wskazało na nieefektywność, przede wszystkim w obszarze działalności medycznej, który generuje 95% kosztów.

## Podsumowanie

Rozwój systemów rachunku kosztów w podmiotach leczniczych jest prawdopodobnie największym wyzwaniem, jakie zostanie postawione w najbliższych latach przez specjalistami z zakresu rachunkowości. Wskazuje na to zarówno olbrzymie zaangażowanie środków (ponad 100 mld zł rocznie), jak i bardzo niski poziom rozwoju rozwiązań z zakresu rachunku kosztów.

Podstawą rozwoju systemu rachunku kosztów powinny być badania, które zidentyfikują potrzeby podmiotów leczniczych oraz wskażą rozwiązania, które wyważą koszty i korzyści z ich implementacji.

W artykule zostały ukazane obszary przyszłych badań ankietowych w podmiotach leczniczych opartych na wcześniejszym modelu, zaproponowanym przez autora wspólnie z P. Warownym. Ich wyniki mają na celu wskazanie rozwiązań rachunku kosztów dostosowanych do potrzeb różnych podmiotów medycznych, przy wzięciu pod uwagę zarówno metodyki kalkulacji kosztów, jak i zakresu wykorzystania informacji w procesach zarządczych. Jest to tym bardziej zasadne, iż w ostatnich kilku latach powstały nowoczesne koncepcje rachunku kosztów dla celów zarządzania [por. np. Kaplan i Porter, 2011; Świderska (red.), 2011] oraz nastąpił dynamiczny rozwój rozwiązań informatycznych ułatwiających ich implementację [Warowny, 2014, s. 245 i n.].

## Literatura

- Agencja Oceny Technologii Medycznych (2008), *Koszty procedur medycznych – badanie pilotażowe*, raport niepublikowany.
- Baran W. (2011), *System rachunkowości zarządczej w zakładach opieki zdrowotnej w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 55 (111).
- Chluska J. (2007), *Determinanty wprowadzenia rachunku kosztów działań w szpitalu*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 38 (94).
- Chluska J. (2008), *Model rachunku kosztów standardowych świadczeń zdrowotnych szpitala*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
- Hass-Symotiuk M., red. (2010), *Koncepcja sprawozdawczości szpitali na potrzeby zintegrowanego systemu oceny dokonań*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Jaworzyńska M. (2013), *Wycena procedur medycznych w praktyce zakładów opieki zdrowotnej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 319.
- Kaplan R.S., Porter M.E. (2011), *How to Solve The Cost Crisis in Health Care*, “Harvard Business Review”, No. 89.

- Pielaszek M., Świdarska G.K., Warowny P. (2014), *Analiza możliwości implementacji obiektowego rachunku kosztów w podmiotach leczniczych – wyniki badań empirycznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 77 (133).
- Świdarska G.K., red. (2011), *Rachunek kosztów w Zakładzie Opieki Zdrowotnej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Świdarska G., red. (2014), *Koszty w opiece zdrowotnej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Warowny P.G. (2014), *Analiza porównawcza możliwości wykorzystania arkusza kalkulacyjnego Excel oraz dedykowanego systemu informatycznego do odwzorowania obiektowego rachunku kosztów w podmiotach leczniczych na potrzeby kontroli zarządczej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 72, Szczecin.
- Warowny P.G., Pielaszek M. (2014), *Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 343.
- [www 1] Narodowy Rachunek Zdrowia za 2012 rok, Główny Urząd Statystyczny, <http://stat.gov.pl> (dostęp: 13.09.2015).

#### METHODOLOGY OF RESEARCH ON INFORMATION GAP IN MANAGEMENT COST ACCOUNTING SYSTEMS IN HEALTHCARE ORGANIZATIONS

**Summary:** The article presents the methodology of the future research on management cost accounting systems in healthcare organizations of different types. The study is based on systematics of management cost accounting systems first presented in 2014, which includes time horizon of decision making, complexity of an organization, and scope of planning and control systems. Presented methodology is supplemented by two case studies: poviats hospital and metropolitan center of non-hospital services.

**Keywords:** cost accounting, healthcare organizations.