

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 389

Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Robert Kowalak

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.p

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-506-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Wioletta Baran: System informacyjny rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych.....	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Audyt finansowy i controlling jako narzędzia informacyjno-kontrolne w systemie rachunkowości podmiotów gospodarczych.....	20
Renata Biadacz: Ujęcie kosztów produkcji i kalkulacji na przełomie XIX i XX wieku na przykładzie podręczników E. Pietrzyckiego i W. Góry ...	28
Renata Burchart: Ceny transferowe a zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach powiązanych	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zastosowanie rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania ryzykiem zakładu ubezpieczeń	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Wykorzystanie kalkulacji podziałowej ze współczynnikami do ustalenia kosztów jednostkowych usług motoryzacyjnych.....	61
Joanna Dyczkowska: Ujawnianie informacji strategicznych w raportach rocznych spółek notowanych na rynkach alternatywnych w Londynie i w Warszawie.....	70
Tomasz Dyczkowski: Użyteczność informacji niefinansowych w ocenie dokonania organizacji pożytku publicznego	84
Joanna Dynowska: Obligatoryjne i nieobligatoryjne elementy polityki rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego.....	97
Anna Glińska: Zarządzanie wynikami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Globalne zasady rachunkowości zarządczej CGMA. Geneza – struktura – treści	119
Elżbieta Jaworska: Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia.....	130
Zdzisław Kes: Metodyka analizy odchyleń w kontroli budżetowej.....	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Zarządzanie talentami jako narzędzie wspierające stosowanie zbilansowanej karty wyników	150
Magdalena Kludacz: Rachunek kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem.....	160
Bartosz Kołodziejczuk: Model biznesu a budowa przewagi konkurencyjnej	172
Jan Komorowski: Pojęcie i miary równowagi operacyjnej przedsiębiorstwa	181
Roman Kotapski: Ujmowanie kosztów sprzedaży w zakładowym planie kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.....	193
Robert Kowalak: Dualizm kalkulacji kosztów usług komunalnych	202

Marcin Kowalewski: SOFP, czyli planowanie operacyjne w <i>lean accounting</i>	213
Mirosław Kowalewski: Funkcjonowanie rachunku kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych	222
Jarosław Mielcarek: Kalkulacja zysku brutto i netto na sprzedaży według rachunku kosztów działań i MSR 2 – Zapasy	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis <i>Balanced Scorecard</i> ?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Płaca proefektywnościowa jako determinanta elastyczności zakładu wytwórczego	258
Edward Nowak: Wkład ośrodka wrocławskiego w rozwój rachunku kosztów	275
Marta Nowak: Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna”	287
Ryszard Orliński: Budżet zadaniowy w szpitalach	297
Michał Poszwa: Rachunek kosztów podatkowych a systematyczny rachunek kosztów	307
Piotr Waśniewski: Pomiar dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze	329

Summaries

Wioletta Baran: Management accounting information system in healthcare institutions	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Financial audit and controlling as information and control tools in the system of accounting of business entities	20
Renata Biadacz: Accounting for and calculation of production costs at the turn of the XIX th and XX th centuries in the manuals of E. Pietrzycki and W. Góra	28
Renata Burchart: Transfer pricing and tax risk management in connected firms	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Application of management accounting in the process of risk management in insurance company	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Use of cost accounting with coefficients to determine the costs of individual car services	61
Joanna Dyczkowska: Disclosure of strategic information in annual reports of companies listed at the alternative investment markets in London and Warsaw	70

Tomasz Dyczkowski: Usefulness of non-financial data in assessing the performance of public benefit organisations	84
Joanna Dynowska: Compulsory and non-compulsory elements of accounting policy in local government entities	97
Anna Glińska: Enterprise performance management under risk	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Global Management Accounting Principles – CGMA. Origins – structure – contents.....	119
Elżbieta Jaworska: Cognitive aspects of judgment and decision making in behavioral accounting – chosen issues	130
Zdzisław Kes: The deviation analysis methods in the budgetary control	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Talent management as a supporting tool for balanced scorecard.....	150
Magdalena Kludacz: Cost accounting and its application in the management of hospital	160
Bartosz Kołodziejczuk: Business model and building a company’s competitive advantage	172
Jan Komorowski: The term and measures of operational equilibrium of enterprise	181
Roman Kotapski: Cost accounting for sales in the chart of accounts for the needs of enterprise management	193
Robert Kowalak: Dualism of cost calculation of urban services	202
Marcin Kowalewski: Sales, Operational and Financial Planning (SOFP) of lean accounting	213
Mirosław Kowalewski: Functioning of cost accounting and its application to the cost management in water and sewage companies.....	222
Jarosław Mielcarek: Calculation of gross and net profit on sales according to ABC and IAS 2 – inventories.....	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis balanced scorecard?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Pro-efficiency remuneration as a flexibility determinant of a manufacturing plant.....	258
Edward Nowak: Contribution of Wrocław centre in the development of cost accounting.....	275
Marta Nowak: Between accounting and Pawlow’s dogs. Criticism of “behavioral accounting” term.....	287
Ryszard Orliński: Performance budget in hospitals	297
Michał Poszwa: Calculation of tax costs and systematic cost accounting	307
Piotr Waśniewski: Performance measurement in small and medium enterprises in Poland.....	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Management accounting/controllers education in Poland and Germany – comparative studies.....	328

Wioletta Baran

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

e-mail: wbaran1@sgh.waw.pl

SYSTEM INFORMACYJNY RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W PODMIOTACH LECZNICZYCH

MANAGEMENT ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM IN HEALTHCARE INSTITUTIONS

DOI: 10.15611/pn.2015.389.01

Streszczenie: W artykule zaprezentowano istotę informacji i systemu informacyjnego, do którego zaliczono system rachunkowości zarządczej. Wśród argumentów za postrzeganiem rachunkowości zarządczej jako systemu informacyjnego wskazano na udział czynnika ludzkiego, od którego zależeć powinna jakość, w tym użyteczność generowanej informacji w procesie zarządzania. Ostatecznie zatem kształt systemu informacyjnego i generowanej informacji zarządczej zależeć powinien od potrzeb informacyjnych zarządzających. Tymczasem, jak wynika z prowadzonych badań, posiadanie systemu informacyjnego utożsamiane jest często z systemem informatycznym, tj. wyposażeniem technicznym, i realizacją formalnych wymogów sprawozdawczych. Natomiast gros informacji medycznej, o ile wpisuje się w charakter informacji zarządczej, wykorzystywane jest zaledwie do celów sprawozdawczych.

Słowa kluczowe: system informacyjny, rachunkowość zarządcza, podmioty lecznicze.

Summary: The article presents the essence of information and information system, which includes the management accounting system. Human resources are one of the factors in favor of the perception of management accounting as an information system. The shape of the information system and the quality of management information should depend on the information needs of managers. Meanwhile, according to the research, the information system is often identified with the IT system – that is technical equipment and implementation of formal reporting requirements. In the information system of management accounting the formal rules are less important than the information needs of managers. Their knowledge and skills translate into the quality and the usefulness of information generated in the management process. Meanwhile, in many healthcare units the medical information, which could serve for management purposes, is only used for reporting purposes.

Keywords: information system, management accounting, healthcare institutions.

1. Wstęp

Na potrzeby artykułu przyjęto, że informacja wykorzystywana w procesie podejmowania decyzji powstaje w systemie informacyjnym rachunkowości. Prawidłowo przygotowana komunikuje wyniki i sytuację ekonomiczną jednostek gospodarujących, w tym także podmiotów leczniczych. System informacyjny tym samym powinien wpisywać się w system zarządzania, jako odpowiedź na potrzeby i problemy zarządzających [Kuraś 2009, s. 259-275].

Celem artykułu jest wskazanie informacyjnej roli rachunkowości zarządczej, w tym konieczności świadomego udziału kadry zarządzającej w systemie informacyjnym wspierającym proces zarządzania.

W artykule wskazano na istotę informacji i systemu informacyjnego oraz zaprezentowano jego cechy w konfrontacji z cechami systemu informatycznego. Następnie przedstawiono argumenty za postrzeganiem rachunkowości jako systemu informacyjnego oraz zaprezentowano wyniki oceny systemu informacyjnego rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych.

2. Istota informacji i systemu informacyjnego

W interpretacji procesów zarządzania istota informacji powinna sprowadzać się do zmniejszania stopnia niewiedzy czy nieświadomości odbiorców informacji [Langefors 1973]. Wymaga to jednak właściwego rozumienia pojęcia informacji i nieutożsamiania jej z pojęciem „danych”, które nie mówią o stopniu ich ważności lub stosowności ani nie przedstawiają ocen lub interpretacji.

Mając na uwadze kontekst zarządzania, należy stwierdzić, że istotę informacji dobrze odzwierciedla jedna z definicji informacji ekonomicznej oznaczająca dane i informacje o charakterze formalnym (wchodzące w skład ewidencji księgowej, sprawozdawczości itp.) oraz interpretacje tych informacji posiadające charakter nieformalny, tj. uwzględniające subiektywną racjonalność indywidualnego odbiorcy lub grupy [Wierzbiński 1986]. Część definicji obejmująca interpretację informacji wpisuje się w istotę procesu zarządzania, który powinien przebiegać, podobnie jak funkcjonowanie systemu informacyjnego, w sposób celowy i świadomie.

Informacja dla jej powstania wymaga zatem systemu informacyjnego, na który składają się dwie sfery działania ludzi: przetwarzanie danych i przetwarzanie informacji w procesach myślenia grupowego i indywidualnego [Langefors 1973].

Mając zatem na uwadze, że w literaturze ekonomii system informacyjny wykorzystywany jest na potrzeby zarządzania organizacją gospodarczą, w tym podejmowania decyzji, jego istota sprowadzać się będzie do włączenia w jego struktury czynnika ludzkiego [Laudon i in. 1998]. Jedna z definicji wskazuje, że system informacyjny rozumiany jest jako system społeczny, zespół danych, metod, technik, czynników organizacyjnych i ludzi [Steinmüller 1977]. Inna podkreśla, że niezależ-

nie od poziomu automatyzacji systemu elementem decydującym o sprawności jego funkcjonowania są ludzie, bez udziału których nie można mówić o systemie informacyjnym. Dobór danych na tzw. wejściu systemu, jak również ich interpretacja w postaci informacji na wyjściu nie będą możliwe [Nash 1989].

Wzrost znaczenia wykorzystania techniki informacyjnej we wspomaganie procesów zarządzania stawia wobec ludzi zadania zarządcze i analityczne. Tych nie można natomiast powierzyć tylko urządzeniom technicznym. W procesie tworzenia systemów informacyjnych właściwe staje się zatem zróżnicowanie cech między systemami informacyjnymi a systemami informatycznymi (por. tab. 1).

Tabela 1. Wybrane cechy systemu informacyjnego i informatycznego

Cecha	System informacyjny	System informatyczny
Cel działania systemu	informacja dla każdego członka organizacji; cele operacyjne w oparciu o potrzeby zarządzających	struktury danych wynikowych, przyjętych dotychczas raportów
Klasa systemu	system działalności ludzkiej – system społeczny	system sztuczny
Składniki	ludzie, systemy sztuczne (dane, środki techniczne) i systemy abstrakcyjne (metody, organizacja)	systemy sztuczne – dane, metody i systemy abstrakcyjne
Klasa rozwiązywanych problemów	typowe problemy zarządzania, problemy organizacyjne	dobrze ustrukturyzowane, problemy informatyków sformułowane według potrzeb odbiorców danych
Właściciel systemu	najwyższe kierownictwo	kierownik działu informatyki i kierownicy liniowi
„Światopogląd”	potrzeba zapewnienia informacji	potrzeba wykonania przypisanych zadań
Dane	wszystkie dane przydatne dla odbiorcy	dane zidentyfikowane według wzorca
Techniki i „technologia”	wszelkie techniki odpowiednie do przystosowania danych do ich spożycia przez odbiorców	technika komputerowa
Ludzie	ludzie przystosowujący się do nowych celów/potrzeb/wymagań adaptującej się organizacji	ludzie przyuczający się do nowych rozwiązań technicznych
Rola człowieka	człowiek jako część składowa systemu jest świadomym i odpowiedzialnym jego czynnikiem	człowiek traktowany jako element techniczny

Źródło: (por. [Kuraś 2009]).

Projektując system informacyjny, należy mieć na uwadze cechy systemu, w którym człowiek i jego potrzeby odgrywają istotną rolę. Umiejętność efektywnego wykorzystania systemów informacyjnych wyposażonych w nowe technologie coraz częściej decyduje o przewadze konkurencyjnej, co nie jest możliwe bez udziału czynnika ludzkiego [Carr 2003]. Możliwości, jakie wynikają ze stosowania tech-

nologii informacyjnych, powinny zatem usprawniać działania ludzi i ich zespołów, którzy zmuszeni są funkcjonować w coraz bardziej konkurencyjnym i złożonym otoczeniu. Od ich wiedzy i właściwej interpretacji dostarczanych przez systemy informacyjne przetworzonych danych zależeć będzie trafność ocen i umiejętne ich wykorzystanie w zmieniających się strukturach danej organizacji i jej otoczeniu.

Z przedstawionych rozważań wynika, że systemy informacyjne wpisują się w zarządzanie organizacjami i bez ich informacyjnego wsparcia nie jest możliwe, aby przyjęty w podmiocie system zarządzania był skuteczny i efektywny [Kuraś 2009]. To, co równie istotne, to także prawidłowe postrzeganie technologii informacyjnych jako narzędzia wspierającego procesy informacyjne, a nie stanowiące o ich istnieniu.

3. System informacyjny rachunkowości zarządczej

Upoważnienie do postrzeganie rachunkowości jako systemu informacyjnego wpisuje się w jej definicję i zadania, jakie realizuje. Na potrzeby realizacji celu artykułu, co wynika z zarządczej roli informacji generowanej w systemie, przyjęte argumenty dotyczą m.in. rachunkowości zarządczej. W tabeli 2 zaprezentowano wybrane definicje, które zawierają elementy charakterystyczne dla funkcjonowania systemu informacyjnego, procesu tworzenia i wykorzystania informacji w zarządzaniu.

Tabela 2. Wybrane definicje rachunkowości zarządczej

Autor	Definicja rachunkowości zarządczej
Kaplan i in. (1998)	proces generowania informacji finansowych i niefinansowych odpowiednio do potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem, a w szczególności w celu podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych przez pracowników i menedżerów przedsiębiorstwa
Williams i in. (2008)	proces identyfikacji, pomiaru, gromadzenia, analizowania, przygotowania i komunikowania informacji, które wspierają kierownictwo w pełnym osiągnięciu celów jednostki organizacyjnej; ukierunkowany na wewnętrzne potrzeby zarządzających
Anthony i in. (2004)	dostarcza informacji ekonomicznych, które będą przydatne w podejmowaniu właściwych decyzji; wymaga od użytkowników rozumienia procesu, podejmowania decyzji oraz posiadania określonego poziomu wiedzy ekonomicznej
CIMA (2014)	nie rozwiązuje samodzielnie problemów, które spotykają organizację; oferuje natomiast podejście do zarządzania organizacją, która wspiera opracowanie i wdrożenie strategii przedsiębiorstwa; zapewnia doskonalenie procesu podejmowania decyzji, co jest udziałem komunikowania przez ludzi istotnych problemów decyzyjnych

Źródło: por. [Kaplan, Atkinson 1998, s. 1; Williams i in. 2008, s. 732; Anthony i in. 2004, s. 6; *Global Management...* 2014].

Z analizy definicji rachunkowości zarządczej wynika, że powinna dostarczać informacji stosownie do potrzeb zarządzających i wspierać ich w całym procesie zarządzania. Ze względu na zmienność i wzrost złożoności warunków funkcjonowania jednostek organizacyjnych zakres zadań rachunkowości zarządczej stale się rozszerza. Z tych samych powodów rośnie rola informacji wynikająca ze wzrostu zakresu i kompleksowości potrzeb informacyjnych zarządzających.

Sprawność i wydajność systemu informacyjnego rachunkowości wymaga m.in. zaangażowania oraz bezpośredniego udziału kompetentnego i uczciwego personelu. Dodatkowymi atrybutami systemu są określone cechy zapewniające jego efektywność, tj. możliwość sprawowania kontroli, kompatybilność, czyli m.in. dopasowanie do potrzeb użytkowników wszystkich funkcji systemu, elastyczność odpowiadającą możliwości dostosowania do zmian w organizacji i jej otoczeniu oraz efektywność kosztową polegającą na uzyskiwaniu przewagi korzyści z zastosowania systemu nad kosztami jego utrzymania [Horngren i in. 2005, s. 281].

Sam system informacyjny stanowić powinien zatem kombinację – połączenie ludzi, odpowiednich danych, technologii i procedur oraz zamierzonych działań kontrolnych dla utrzymania niezbędnych kanałów komunikacji, przebiegu procesu ustalonych transakcji rejestrujących znaczące wewnętrzne i zewnętrzne zdarzenia, które łącznie powinny wspierać planowanie i kontrolę, a także dostarczać podstaw do podejmowania decyzji [Nash 1989, s. 4]. Istota tej definicji systemu wskazuje, iż jej zawartość w niewielkim stopniu dotyczy tego, czym jest system informacyjny, na korzyść tego, do czego system ten służy. Oznacza to, że system informacyjny utożsamiany jest raczej z procesem niż bytem czy rzeczą i z tego punktu widzenia łatwiej jest rozumiany.

W rachunkowości system informacyjny służy prezentacji informacji stanowiącej końcowy efekt procesu informacyjnego i podobnie jak w teorii systemu informacyjnego wymaga realizacji wszystkich funkcji przetwarzania danych, tj. pomiaru, rejestracji, przesyłania, gromadzenia, przechowywania, wyszukiwania, prezentacji, emisji i dystrybucji (por. [Kiziukiewicz 2001, s. 17]). W systemie rachunkowości zarządczej formalne regulacje procesu ustępują miejsca potrzebom informacyjnym zarządzających. Od ich wiedzy i umiejętności zależeć będzie jakość, w tym użyteczność, generowanej informacji w procesie zarządzania. Dodatkowo ważna jest świadomość, że efekt informacji wyjściowych procesu informacyjnego uzależniony jest od tych samych użytkowników, którzy na wejściu systemu powinni określić strukturę i rodzaj danych, jakie powinny zostać poddane przetworzeniu w procesie informacyjnym.

4. Wykorzystanie systemu informacyjnego rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych

Analiza aktualnej oferty rozwiązań informatycznych, dedykowanych dla podmiotów leczniczych, wskazuje na występowanie dwóch typów systemów – transakcyjnych i analitycznych [OLTP vs. 2015]. W tabeli 3 przyporządkowano określonym typom systemów wybrane systemy dziedzinowe projektowane dla podmiotów leczniczych, w tym szpitali.

Systemy transakcyjne wykorzystują technologię tzw. OLTP (*On-line Transactional Processing*), która zapewnia gromadzenie i przetwarzanie dużej ilości danych, jak dane dotyczące zdarzeń gospodarczych oraz zdarzeń medycznych, jak liczba hospitalizowanych, osobodni, wykonanych procedur medycznych itp. Wykorzystanie informacji uzyskanych za pomocą tych systemów zapewnia podmiotom leczniczym obsługę podstawowych procesów i ich kontrolę, w tym realizację m.in. sprawozdawczości finansowej i branżowej.

Druga grupa systemów informatycznych to systemy tzw. analityczne o charakterze bazodanowym, tzw. OLAP (*On-line Analytical Processing*), umożliwiające analizę dostarczonych w systemach transakcyjnych danych. Charakteryzują się nielicznymi, ale złożonymi transakcjami odczytu będącego wynikiem zapytań, często bardzo złożonych, wymagających agregacji. Zapewniają pomoc w planowaniu i rozwiązywaniu problemów, przewidując rezultaty działań jeszcze przed podjęciem decyzji. Może to dotyczyć np. planowania zużycia leków przy określonej liczbie procedur, hospitalizacji pacjentów w określonej jednostce chorobowej itp.

Tabela 3. Wybrane systemy dziedzinowe dla szpitali

Typ systemu	Systemy dziedzinowe
Transakcyjny	<ul style="list-style-type: none"> • administracyjny system informacyjny, tj. systemy finansowo-księgowo, kadrowo-płacowe, magazynowe, moduł środki trwałe • szpitalny system informacyjny, np. ruch chorych, apteka, laboratorium
Analityczny	<ul style="list-style-type: none"> • systemy do analiz i raportowania (hurtownie danych szpitalnych) • symulatory kosztów

Źródło: opracowanie własne.

Najczęściej wykorzystywanymi w praktyce systemami informacyjnymi rachunkowości są systemy transakcyjne, co wynika przede wszystkim z realizacji obowiązków formalnoprawnych regulacji. Na każdym uczestniku obrotu gospodarczego ciąży co najmniej obowiązek ustalenia wysokości zobowiązań podatkowych, co wiąże się z określonymi czynnościami, m.in. rejestracji zdarzeń. Systemy transakcyjne zapewniają więc automatyzację większości czynności związanych z procesem informacyjnym, jaki odbywa się w każdej jednostce. Dotyczy to również podmiotów leczniczych, co znajduje odzwierciedlenie w tab. 4.

Obecność systemów informacyjnych zarządzania w jednostce podyktowana jest indywidualnymi potrzebami zarządzających. Powinny one odpowiadać zadaniom właściwym szczeblom zarządzania. Wykorzystanie systemów pozostaje sprawą wtórną, której ocena jest utrudniona ze względu na to, iż wynika z indywidualnych predyspozycji definiujących potrzeby informacyjne. W tabeli 4 przedstawiono wyniki badań dotyczących zagadnień związanych z funkcjonowaniem systemu informacyjnego rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych¹. W badaniach przyjęto bowiem, że system informacyjny rachunkowości zarządczej zależy od potrzeb informacyjnych zarządzających i od możliwości ich zaspokojenia.

Tabela 4. Determinanty systemu informacyjnego rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych (skala ocen od 1 do 5, gdzie 1 – nieprzydatny; 5 – bardzo przydatny)

Definiujący potrzeby zarządcze	Średnia arytmetyczna / odchylenie standardowe	Wykorzystanie systemu informacyjnego rachunkowości	Średnia arytmetyczna / odchylenie standardowe
Główny księgowy	4,38 / 0,83	Wsparcie sprawozdawczości zewnętrznej	4,57 / 0,74
Dyrektor ds. medycznych	3,73 / 1,31	Wsparcie procesu zarządzania strategicznego	4,40 / 0,82
Dyrektor ds. ekonomiczno-finansowych	2,97 / 1,89		
Kierownicy ośrodków działalności podstawowej	3,62 / 1,05	Wsparcie procesu zarządzania operacyjnego	3,76 / 1,15
Kierownicy ośrodków działalności pomocniczej	3,23 / 1,13		

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Baran 2013].

W prowadzonych badaniach od osób stanowiących o kierunku działań podmiotu, w tym realizujących zadania operacyjne, oczekiwano większego zaangażowania w definiowanie potrzeb informacyjnych. Tymczasem udział kierowników ośrodków działalności podstawowej i pomocniczej oceniono jako średni. Jednocześnie najniżej oceniono wykorzystanie, w tym przydatność systemu informacyjnego rachunkowości do wsparcia procesu zarządzania operacyjnego.

Wyższy szczebel zarządzających, podobnie, nie przejawia istotnego udziału w definiowaniu potrzeb zarządczych. Przeprowadzone dodatkowo wywiady weryfikują wysoko oceniony kierunek wykorzystania informacji zarządczej. Wskazują, iż koncentruje się ona wyłącznie na dostarczaniu danych do sprawozdawczości branżowej.

¹ W badaniach ankietowych wzięło udział 567 podmiotów w ramach 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* realizowanego w latach 2009-2013 [Baran 2013].

Najwyższe zaangażowanie informacyjne przypisano głównemu księgowemu, którego rola w podmiotach leczniczych sprowadza się do prowadzenia rachunkowości jednostki zgodnie z ustawą o rachunkowości. Konsekwentnie najwyższej oceniono przydatność systemu informacyjnego rachunkowości.

Tymczasem w działalności medycznej, podobnie jak w innych branżach, o bieżącej poprawie efektywności decydować powinny działania operacyjne, o długofalowych zmianach zaś działania strategiczne. Możliwe działania usprawniające realizowanych procesów czy też planowane zmiany w dłuższym okresie wymagają jednak informacji, do których, jak wynika z prowadzonych badań, ani zarządzający, ani systemy informacyjne nie są przygotowane.

Uzyskane wyniki wskazują na niską świadomość zarządzających w procesie informacyjnym. Nie znajdują usprawiedliwienia argumenty, iż większość kadry stanowią pracownicy z wykształceniem medycznym. Specyfika działalności podmiotów leczniczych przesądza o tym, że większość przetwarzanych danych posiada także charakter medyczny. Uzyskiwane na wyjściu systemu miary statystyczno-medyczne odzwierciedlają efektywność elementów procesu leczenia. Podczas gdy wpisują się w informacje o charakterze zarządczym, wykorzystywane są zaledwie do celów sprawozdawczych.

5. Zakończenie

Analiza zagadnień teoretycznych dotyczących istoty systemu informacyjnego, do którego zaliczono system informacyjny rachunkowości, wskazała na konieczność włączenia w jego struktury czynnika ludzkiego. Stanowi to niejako konsekwencję zaangażowania w proces zarządzania pracowników wszystkich szczebli. Niewątpliwie wynika to także z warunków, jakie powinny być spełnione, aby informacja zarządcza zapewniała osiągnięcie celów i wyznaczonych do realizacji zadań, w tym m.in. prawidłowego interpretowania oraz wykorzystania do rekomendowania możliwych najlepszych działań [Horngren i in. 1993].

Ponadto, jak wynika z teorii w zakresie badania potrzeb systemów informacyjnych w zmieniających się warunkach funkcjonowania organizacji, w tym technologii informacyjnych, dane same w sobie nie zaspokajają potrzeby informacji. Istotnym komponentem systemu informacyjno-decyzyjnego jest wiedza zapewniająca dostosowanie danych w sposób zapewniający wygenerowanie informacji niezbędnej do podejmowania określonych działań [Kuraś 2009], co potwierdza przyjęte w artykule założenie włączenia w proces generowania informacji zarządczej świadomego działania czynnika ludzkiego.

Literatura

- Anthony R.N., Hawkins D.F., Merchant K.A., *Accounting*, MacGrow-Hill, New York 2004.
- Baran W., *Raport z badań ankietowych końcowych*, Warszawa 2013, http://nzzoz.mz.gov.pl/uploads/static/Raport_badania_ankietowe_koncowe.pdf (20.01.2015).
- Carr N.C., *IT doesn't matter*, Harvard Business Review, May 2003.
- Global Management Accounting Principles*, The Chartered Institute of Management Accountants 2014.
- Hornrgren C.T., Harrison W.T. Jr., Bamber L.S., *Accounting*, Prentice Hall Inc., New Jersey 2005.
- Hornrgren C.T., Sundem G.L., *Introduction to Management Accounting*, Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey 1993.
- Kaplan R., Atkinson A., *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall, New Jersey 1998.
- Kiziukiewicz T. (red.), *Rachunkowość. Zasady prowadzenia po nowelizacji ustawy o rachunkowości*, EKSPERT Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2001.
- Kuraś M., *System informacyjny a system informatyczny. Co poza nazwą różni te dwa obiekty?*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, nr 770, Kraków 2009, s. 259-275.
- Langefors B., *Theoretical Analysis of Information System*, 4th Edition, Lund-Philadelphia: Studentlitteratur – Auerbach Publishers, 1973.
- Laudon K.C., Laudon J.P., *Management Information Systems – New Approaches to Organization & Technology*, 5th edition, Prentice Hall International Inc., 1998.
- Nash J.F., *Accounting Information Systems*, PWS-KENT Publishing Company, Boston 1989.
- OLTP vs. OLAP, <http://datawarehouse4u.info/OLTPvsOLAP.html> (26.01.2015).
- Steinmüller W., *Zautomatyzowane systemy informacyjne w administracji prywatnej i publicznej*, Organizacja – Metoda – Technika, nr 1977/9.
- Wierzbicki T., *Informatyka w zarządzaniu*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1986.
- Williams J.R., Haka S.F., Bettner M.S., Carcello J.V., *Financial & Management Accounting. The Basis For Business Decision*, McGraw-Hill Irwin, New York 2008.