

Małgorzata Macuda, Krzysztof Łuczak

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości

Autor do korespondencji: Małgorzata Macuda, malgorzata.macuda@ue.poznan.pl

**WYKORZYSTANIE BENCHMARKINGU
W OPTYMALIZACJI KOSZTÓW
ŚWIADCZEŃ ZDROWOTNYCH**

Streszczenie: Rachunkowość zarządcza w coraz większym stopniu korzysta z nowoczesnych metod zarządzania, do których zalicza się benchmarking. Artykuł prezentuje możliwość wykorzystania benchmarkingu na potrzeby optymalizacji kosztów świadczeń zdrowotnych w przekroju poszczególnych jednorodnych grup pacjentów (JGP). W artykule wykorzystano badania empiryczne dotyczące rzeczywistych kosztów usług medycznych na przykładzie wybranych JGP.

Słowa kluczowe: benchmarking, koszty świadczeń zdrowotnych, jednorodne grupy pacjentów, szpital.

Klasyfikacja JEL: M40, M49, H83.

**THE USE OF BENCHMARKING IN THE COST OPTIMIZATION
OF MEDICAL SERVICES**

Abstract: Management accounting increasingly uses modern management methods, which includes benchmarking. This article presents the possibility of using benchmarking for the cost optimization of medical services for different diagnosis-related groups (DRG). The article presents empirical research on the actual cost of medical services based on selected DRG.

Keywords: benchmarking, the cost of medical services, diagnosis-related groups, hospital.

Wstęp

Wycena świadczeń zdrowotnych w Polsce jest przedmiotem częstych dyskusji. Dzieje się tak, ponieważ przychody otrzymywane przez szpitale w wielu wypadkach nie pokrywają kosztów zrealizowanych świadczeń zdrowotnych. Ze względu na jednakowy (w wypadku finansowania według jednorodnych grup pacjentów) poziom przychodów uzyskiwanych od płatnika, którym jest Narodowy Fundusz Zdrowia, jedyną możliwością wpływania na wynik jest optymalizacja poziomu kosztów świadczeń zdrowotnych. Rozwój nowoczesnych koncepcji zarządzania ma wpływ na powstawanie nowych metod w obszarze rachunkowości zarządczej, które wspomagają działalność podmiotów gospodarczych. Jedną z nich jest benchmarking, który znajduje coraz szersze zastosowanie w doskonaleniu efektywności działalności gospodarczej podmiotów gospodarczych, także poprzez zarządzanie kosztami. Celem artykułu jest ukazanie możliwości wykorzystania benchmarkingu jako metody rachunkowości zarządczej na potrzeby racjonalizacji i kontroli kosztów świadczeń zdrowotnych na przykładzie wybranych jednorodnych grup pacjentów.

1. Istota benchmarkingu

Idea benchmarkingu, która zakłada porównywanie własnych wyników i rozwiązań z innymi jednostkami, opiera się na założeniu, że żaden człowiek ani organizacja na świecie nie znalazły sposobu na wykonywanie wszystkich swoich czynności w sposób optymalny. Z tego powodu pojawia się nieustanna potrzeba realizacji ciągłego procesu porównywania i uczenia się od innych. Początki benchmarkingu wywodzą się z prostej zasady, że zamiast o wiele dłużej i kosztowniej dochodzić do własnych rozwiązań, nie zawsze najefektywniejszych, lepiej jest korzystać z wiedzy i doświadczeń innych, którzy w praktyce z dużym powodzeniem stosują optymalne rozwiązania. A. Węgrzyn [2000, s. 10] uważa, że jest to swego rodzaju forma naśladownictwa biorąca się z chęci dorównywania lepszym od siebie, która ma miejsce od pokoleń we wszystkich sferach ludzkiej aktywności. Jest elementem współzawodnictwa, konkurencji i jest motywatorem do osiągnięcia lepszych rezultatów. Benchmarking jest według H.J. Harringtona jedną z najstarszych metod dokonywania ulepszeń, jaką zna świat [za: Węgrzyn 2000, s. 69].

Benchmarking został świadomie po raz pierwszy wykorzystany przez przedsiębiorstwo Xerox Corporation w 1979 roku w celu poprawienia

jego pozycji na rynku i zwiększenia konkurencyjności oferowanych produktów. Z powodu złej kondycji finansowej przedsiębiorstwa, spowodowanej utratą udziału w rynku na rzecz japońskich konkurentów, postanowiono przeprowadzić ocenę produkowanych wyrobów na podstawie analizy wielokryterialnej, ze szczególnym uwzględnieniem czynników kosztowych. Po ocenie rezultatów okazało się, że koszty wytwarzania produktów przez Xerox Corporation są wyższe niż ceny oferowane przez konkurencję na rynku, co skłoniło zarząd do zbadania tej sytuacji za pomocą szczegółowej analizy porównawczej w celu ustalenia przyczyn tych różnic. Benchmarking ułatwił zarządowi zrozumienie oczekiwań klientów, co doprowadziło do zmian w procesach przedsiębiorstwa. Przypadek firmy Xerox Corporation został opisany w artykułach naukowych i innych publikacjach, czego konsekwencją było, już od początku lat 80., coraz częstsze stosowanie benchmarkingu przez różne przedsiębiorstwa [Kowalak 2009, s. 14].

W literaturze istnieje wiele definicji benchmarkingu, które w różny sposób ujmują jego istotę. Pionierami w zakresie benchmarkingu są M.J. Spendolini i R.C. Camp. Według M.J. Spendoliniego, uważanego za twórcę benchmarkingu, „jest to ciągły, systematyczny proces badania produktów, usług oraz procesów występujących wewnątrz przedsiębiorstwa, które są rozpoznane jako reprezentujące najlepsze praktyki” [za: Kowalak 2009, s. 15]. Jego zdaniem benchmarkingu nie można utożsamiać z kopiowaniem, naśladowaniem czy też kradzieżą. R.C. Camp benchmarking zdefiniował następująco: „jest poszukiwaniem najefektywniejszych metod dla danej organizacji, pozwalających osiągnąć przewagę konkurencyjną lub poszukiwaniem najlepszych praktyk w celu osiągnięcia najlepszych wyników [za: Kowalak 2009, s. 16]. W tabeli 1 przedstawiono, najpowszechniej stosowane zdaniem autorów, definicje tego pojęcia.

Na podstawie zaprezentowanych definicji można zauważyć, że autorzy stosują różne terminy, takie jak metoda, narzędzie (instrument), proces czy technika, by określić benchmarking. Wśród definicji zaproponowanych przez polskich badaczy dominuje pogląd, że benchmarking jest metodą, z czym dla potrzeb niniejszego artykułu zgadzają się autorzy. A. Szychta [2008, s. 178] również zalicza benchmarking do metod, jednakże bezpośrednio w odniesieniu do rachunkowości zarządczej. Wykorzystanie benchmarkingu w rachunkowości zarządczej wpisuje się w paradygmat strategiczno-informacyjny w rachunkowości, zgodnie z którym różnym celom informacyjnym przyporządkowuje się odmienne struktury systemu rachunkowości [Szychta 1996, s. 200].

Tabela 1. Wybrane definicje benchmarkingu

Definicja	Autor
Benchmarking oznacza praktykę polegającą na przyjęciu na tyle pokornej postawy, aby umieć przyznać, że ktoś inny jest lepszy w jakiejś dziedzinie od nas, oraz bycia na tyle mądrym, aby dowiedzieć się, w jaki sposób dorównać temu komuś, a nawet go wyprzedzić. Benchmarking jest procesem porównywania własnej organizacji ze sposobem funkcjonowania i rezultatami działania najlepszej organizacji w skali światowej, a następnie adaptowania głównych cech tej wzorowej praktyki na potrzeby procesów realizowanych w swojej organizacji	American Productivity & Quality Center (APQC)
Technika, która może poprawić procesy w przedsiębiorstwie do poziomu najlepszych praktyk	R. Hutton i M. Zairi
Benchmarking jest narzędziem służącym do wprowadzania ulepszeń poprzez zapewnianie punktów odniesienia	O.J. Rias
Benchmarking jest metodą poszukiwania wzorcowych sposobów postępowania, umożliwiających osiągnięcie najlepszych wyników przez uczenie się od innych oraz wykorzystywanie ich doświadczenia	R. Pieske
Benchmarking jest systematyczną metodą prowadzącą do zidentyfikowania zrozumienia i twórczego rozwijania lepszych produktów, usług, projektów, urządzeń, procesów i metod ulepszania rzeczywistej efektywności danej organizacji	H.J. Harrington
Benchmarking jest procesem ciągłej oceny naszych produktów, usług i metod w stosunku do ich odpowiedników u najpoważniejszych konkurentów lub przedsiębiorstw postrzeganych jako produujące	D. Kearns
Benchmarking to przymierzanie się do najlepszych w swojej klasie	E.E. Sprow
Benchmarking to ciągły systematyczny proces polegający na konfrontowaniu własnej efektywności mierzonej produktywnością, jakością i doświadczeniem z wynikami tych przedsiębiorstw i organizacji, które można uznać za wzór doskonałości	B. Karlof, S. Ostblom
Benchmarking to systematyczna metoda mierzenia oraz porównywania sposobów działania firm w stosunku do liderów. Jej wynikiem jest twórcza adaptacja najlepszych wzorów, owocująca większą efektywnością działań	W. Jankowski
Benchmarking jest metodą poszukiwania wzorcowych sposobów postępowania umożliwiających osiąganie najlepszych wyników przez uczenie się od innych	J. Czekał

Źródło: Na podstawie: [Węgrzyn 2000, s. 82–83].

W literaturze występują różne odmiany benchmarkingu, w zależności od stosowanych kryteriów ich podziału. R.C. Camp jako pionier benchmarkingu wymienia, uwzględniając kryterium podmiotowe, cztery jego rodzaje: benchmarking wewnętrzny (dokonywanie porównań pomiędzy wydziałami, oddziałami, komórkami organizacyjnymi lub filiami w ramach jednego podmiotu gospodarczego), benchmarking konkurencyjny (porównanie własnej efektywności działalności z bezpośrednimi konkurentami), benchmarking funkcjonalny (wykraczający poza granicę bezpośredniej konkurencji) i benchmarking ogólny (zwany benchmarkingiem procesów generycznych, związany z analizą procesów gospodarczych występujących w każdej sferze działalności, czyli niezależnie od branży) [za: Węgrzyn 2000, s. 85].

Klasyfikacja benchmarkingu według obiektu służącego za wzorzec do porównań wyróżnia dwie odmiany: wewnętrzny (porównanie wewnątrz jednostki pomiędzy poszczególnymi komórkami organizacyjnymi) i zewnętrzny (porównanie odnosimy do podmiotu zewnętrznego). Ze względu na przedmiot benchmarkingu można wymienić trzy jego rodzaje: strategiczny, wyników (rezultatów) oraz procesów. W ramach benchmarkingu strategicznego dokonuje się porównań na podstawie realizowanej misji i celów strategicznych, czyli z perspektywy długiego horyzontu czasowego [APQC Training Brochure, za: Kisperska-Moroń 2002, s. 18]. Benchmarking wyników pozwala określić najlepszą w danej klasie jednostkę gospodarczą, a benchmarking procesów skupia się na praktykach i sposobach, dzięki którym jednostka ta osiągnęła swoją pozycję [Gabrusewicz, Kamela-Sowińska i Poetschke 2000, s. 268]. Benchmarking wyników polega na porównywaniu czynników wpływających na ocenę działalności podmiotu gospodarczego lub jego wyodrębnionych części przy wykorzystaniu mierników finansowych, często bazujących na wynikach finansowych (np. zysku netto, zysku operacyjnym, wskaźnikach rentowności czy przychodach ze sprzedaży) [Kowalak 2009, s. 19]. Benchmarking procesów odnosi się natomiast do porównywania procesów operacyjnych lub sposobów ich skutecznego wykonywania, które pozwalają na osiągnięcie wysokiego poziomu efektywności działalności gospodarczej podmiotów [Węgrzyn 2000, s. 94].

2. Charakterystyka świadczeń zdrowotnych

Zapewnienie podstawowej opieki zdrowotnej w Polsce jest realizowane poprzez system powszechnego ubezpieczenia społecznego. Nad całością systemu zdrowotnego nadzór sprawuje państwo, które jest podmiotem

odpowiedzialnym za zapewnienie prawa obywateli do ochrony zdrowia przez zapisy konstytucyjne [Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, art. 68]. Zadaniem systemu zdrowotnego jest gromadzenie i jak najefektywniejsze wydatkowanie środków publicznych na funkcjonowanie systemu tzw. publicznej opieki zdrowotnej [Ziębicki 2007, s. 125].

Realizację świadczeń zdrowotnych, w odróżnieniu od innych obszarów działalności usługowej, cechuje występowanie asymetrii informacji pomiędzy personelem medycznym a pacjentem. Powoduje to istnienie klasycznej relacji agencyjnej, w której pacjent nieposiadający wiedzy medycznej powierza wykonanie określonych zadań lekarzowi, wierząc że wszystkie podjęte przez niego działania służą poprawie zdrowia pacjenta [Aksman 2000, s. 19]. Z tego powodu wymagany jest od personelu medycznego określony poziom kwalifikacji, gdyż osoby świadczące usługi zdrowotne decydują o sposobie leczenia pacjenta i ponoszą odpowiedzialność w tym zakresie. Kolejną istotną cechą rynku usług medycznych jest trudny do oszacowania i kierujący się zasadami odmiennymi od rynkowych popyt na usługi zdrowotne. Według modelu Grossmana popyt na usługi medyczne to w zasadzie popyt na „dobre zdrowie”, który zależy od relacji między krańcowymi kosztami a krańcowymi korzyściami [Nojszewska 2011, s. 38]. Inny niż rynkowy charakter popytu na usługi zdrowotne potwierdza również hipoteza Romera, która zakłada, że „wzrost liczby łóżek szpitalnych w populacji prowadzi do wzrostu popytu na usługi zdrowotne”. Innymi słowy, popyt na usługi medyczne kreują ich dostawcy – świadczeniodawcy [Ziębicki 2007, s. 126–127].

Odmienny charakter usług medycznych powoduje niemożność stosowania klasycznych reguł rynkowych. Z tego powodu głównym zadaniem systemu zdrowotnego powinno być zapewnienie możliwie jak najwyższej jakości świadczeń zdrowotnych wszystkim obywatelom przy zachowaniu racjonalności w wydatkowaniu środków publicznych. Kalkulacja ekonomiczna powinna służyć przede wszystkim przeciwdziałaniu marnotrawstwu i niegospodarności, jak również maksymalizacji efektywności alokacji pieniędzy podatników w celu sprawiedliwego podziału ograniczonych zasobów środków w stosunku do zapotrzebowania na usługi zdrowotne.

Znaczna część przychodów ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych jest ujmowana w podziale na jednorodne grupy pacjentów (*Diagnosis-related groups*). Jest to forma kontraktowania i finansowania świadczeń zdrowotnych wprowadzona przez Narodowy Fundusz Zdrowia 1 lipca 2008 roku. Koncepcja JGP opracowana w 1983 roku, której autorami są Robert Fetter, John Thompson, Ronald Mills, Richard Averill i Jean Freeman, zakłada,

że każdy pacjent jest odrębnym przypadkiem klinicznym, jednakże sposób jego leczenia może mieć wiele cech wspólnych z przypadkami innych pacjentów. Stąd rodzaj i wielkość kosztów generowanych w trakcie realizacji usług medycznych na rzecz różnych pacjentów, ale przyporządkowanych do tej samej jednorodnej grupy pacjentów, są bardzo zbliżone. Jednorodne grupy pacjentów mają na celu wyodrębnienie grup pacjentów o podobnych cechach zarówno z punktu widzenia medycznego, jak i ekonomicznego. Oprócz diagnozy medycznej zbliżone jest zatem wykorzystanie w trakcie leczenia zasobów rzeczowych (sprzętu medycznego), materiałowych (leki, opatrunki, sprzęt jednorazowego użytku typu igły, strzykawki, a także żywność) oraz zasobów osobowych (zespołu pracowników, czyli personelu medycznego – lekarzy, pielęgniarek) [Macuda 2008, s. 272].

3. Benchmarking w zarządzaniu kosztami świadczeń zdrowotnych

R. Kowalak [2009, s. 7] zauważa, że stosowanie benchmarkingu zatacza coraz bardziej rozległe kręgi, przechodząc od działalności produkcyjnej do szeroko rozumianej działalności usługowej. B. Anderson i R.C. Camp [1995, s. 21] wskazują na zastosowanie benchmarkingu w nauce, opiece zdrowotnej oraz jednostkach samorządowych.

Benchmarking w podmiotach opieki zdrowotnej powinno się traktować jako metodę pozyskiwania wiedzy na temat najefektywniejszych rozwiązań sprawdzonych i stosowanych w praktyce w podobnej jednostce prowadzącej usługową działalność medyczną i wykorzystania tej wiedzy w doskonaleniu własnych rozwiązań. Znaczenie kooperacji pomiędzy partnerami w benchmarkingu usług medycznych podkreślają w swojej pracy A.G. Tweet i K. Gavin-Marciano. Według nich „benchmarking jest oknem na świat, które czyni dostępnym stały strumień nowych idei płynących z zewnątrz, umożliwiającą konstruktywną wymianę doświadczeń i poglądów z innymi organizacjami medycznymi o podobnych problemach i zainteresowaniach” [za: Ziębicki 2007, s. 50].

Zdaniem B. Ziębickiego [2007, s. 51], benchmarking w odniesieniu do instytucji pożytku publicznego, do których zaliczają się szpitale, ma wiele zalet. Wśród najważniejszych można wymienić:

- niski stopień formalizacji benchmarkingu, który często ma charakter nieformalny,

- dopuszczalne kopiowanie rozwiązań instytucji użyteczności publicznej, które często odbywa się za ich wiedzą i aprobatą,
- to, że współpraca może równocześnie dotyczyć nawet kilkunastu partnerów benchmarkingowych,
- to, że kooperacja polega na wzajemnym doskonaleniu i wspólnym rozwiązywaniu pojawiających się problemów,
- łatwość w nawiązywaniu współpracy z instytucjami użyteczności publicznej działającymi w tej samej branży,
- skłonność do bezpośredniej współpracy benchmarkingowej ze względu na niższe koszty w porównaniu z pozyskiwaniem informacji ze źródeł pośrednich,
- stosunkowo niskie koszty projektu.

Zastosowanie benchmarking procesowego w obszarze usług zdrowotnych jest szeroko wykorzystywane w Stanach Zjednoczonych i ma na celu doskonalenie opieki nad pacjentami w procesie leczenia oraz zapewnienie powszechnie dostępnej opieki zdrowotnej [Gift i Mosel 1994, s. 5]. W Stanach Zjednoczonych szpitale mają do dyspozycji uniwersalne zestawienia procesów organizacyjnych dostępne na liście procesów International Benchmarking Clearinghouse bądź branżowe zestawienia procesów organizacyjnych [Brilman 2002, s. 310–317].

W Wielkiej Brytanii państwowa służba zdrowia (National Health Service – NHS) dokonuje porównania szpitali za pośrednictwem Komisji Poprawy Zdrowia (Commission for Health Improvements) pod kątem:

- czasu oczekiwania pacjentów na leczenie,
- liczby pacjentów nieprzyjętych w ciągu 28 dni na ponowne leczenie po przełożeniu operacji,
- realizacji planów finansowych szpitali,
- utrzymywania czystości i higieny w placówkach opieki zdrowotnej,
- całkowitego czasu oczekiwania pacjentów na leczenie [Johnson, Scholes i Whittington 2006, s. 144].

Wśród polskich szpitali benchmarking dotyczy przede wszystkim jakości usług i jest prowadzony w trzech płaszczyznach:

- ogólnej oceny organizacji usług,
- zgodności z oczekiwaniami pacjentów (satysfakcji pacjentów),
- oceny wykonania (jakości świadczonych usług) [Murkowski, Nowacki i Koronkiewicz 1996, s. 12].

Dotychczasowe zastosowanie benchmarkingu w szpitalach służyło podnoszeniu jakości realizowanych przez nie usług medycznych. Poza wykorzystaniem benchmarkingu procesów, możliwe jest, zdaniem

autorów, zastosowanie benchmarkingu dla porównywania kosztów świadczeń zdrowotnych pomiędzy poszczególnymi jednorodnymi grupami pacjentów w celu ich późniejszej analizy, a w konsekwencji optymalizacji i kontroli.

Benchmarking kosztów (*cost benchmarking*) jest według Stowarzyszenia ACCA¹ najprostszą formą benchmarkingu, wymienianą wśród czterech możliwych poziomów benchmarkingu w rachunkowości [za: Zyznarska-Dworczak 2009, s. 80–81]. Porównywanie kosztów, którego celem jest analiza kosztów danego podmiotu gospodarczego przy uwzględnieniu kosztów podobnych jednostek oraz wskazanie potencjalnych możliwości oszczędności w sytuacjach, gdy poziom kosztów tego podmiotu jest wyższy niż w innych jednostkach, stanowi punkt wyjścia dla benchmarkingu wyników oraz benchmarkingu procesów. I. Sobańska [2006, s. 414] uznaje za cel zastosowania benchmarkingu w obszarze rachunkowości ciągłe porównywanie kosztów produktów lub usług w danym podmiocie z poziomem i strukturą kosztów u konkurentów lub w jednostkach przodujących w branżach. W opinii B. Zyznarskiej-Dworczak [2011, s. 193] „zastosowanie benchmarkingu w obszarze rachunkowości wywodzi się z prostych porównań efektywności działalności jednostek gospodarczych na poziomie kosztów, które stopniowo przeobrażały się w kierunku coraz bardziej szczegółowych porównań i analiz kosztów, a następnie całych rozwiązań stosowanych w rachunkowości”. Jej zdaniem, benchmarking stosowany w obszarze rachunkowości ma na celu zidentyfikować najlepsze rozwiązania i efekty zarządzania kosztami na podstawie analizy doświadczeń i wyników partnerów benchmarkingowych.

Na gruncie opieki zdrowotnej zastosowanie benchmarkingu kosztów jest o tyle możliwe, że nie powoduje takich obaw dotyczących wymiany informacji o kosztach, jak ma to miejsce w przypadku innych podmiotów gospodarczych, np. przedsiębiorstw. Szpital jest bowiem specyficznym podmiotem, gdyż w przeciwieństwie do większości jednostek gospodarczych jego celem nie jest na ogół osiągnięcie, a tym bardziej maksymalizowanie zysku, ale świadczenie wysokiej jakości usług medycznych. Ponadto przeważająca część przychodów ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych jest uzyskiwana z Narodowego Funduszu Zdrowia, który pełni funkcję taryfikatora. Szpital zatem nie ustala cen we własnym zakresie, a jedynie zna liczbę punktów (w odniesieniu do jednorodnych

¹ ACCA – Association of Chartered Certified Accountant (stowarzyszenie założone w 1904 roku).

grup pacjentów), według których następuje finansowanie zrealizowanych usług medycznych. Wartość punktu to obecnie 52 zł (rok 2014). Finansowanie odbywa się na podstawie kontraktów zawartych z NFZ. Szpitale nie mają zatem podstaw, by konkurować ze sobą w takim samym stopniu jak przedsiębiorstwa². Poziom kosztów poniesionych na zrealizowanie świadczeń zdrowotnych nie wpływa w żaden sposób na ich cenę. Nie istnieje zatem obawa przed ewentualnym niepożądanym wykorzystaniem informacji kosztowych, przeciwnie, wymiana tychże danych ma na celu przyniesienie korzyści wszystkim partnerom benchmarkingowym. Stąd też autorzy wskazują na możliwość wykorzystania benchmarkingu kosztów w szpitalach.

Jako że poziom przychodów uzyskiwanych z usługowej działalności medycznej szpitala jest z góry określony, szpital musi się skoncentrować na kosztach. Nie chodzi tutaj o ich minimalizowanie, a jedynie optymalizowanie w zakresie wyznaczonym standardami medycznymi leczenia danego przypadku chorobowego. Zasadniczą kwestią jest ograniczanie wszelkiego marnotrawstwa zasobów. Koszty powinny być utrzymywane na racjonalnym poziomie i pokrywane osiągniętymi przychodami.

Na stronach 62–65 przedstawiono koszty i przychody dwóch hospitalizacji przyporządkowanych do tej samej jednorodnej grupy pacjentów – N03 (patologia ciąży lub płodu z porodem > 5 dni); w obu przypadkach szpital poniósł stratę (H1: –745,44 zł; H2: –625,93 zł). Dużą część kosztów w ogólnej strukturze stanowi pobyt w szpitalu oraz sama procedura medyczna w postaci porodu. By można było wyciągnąć dalej idące wnioski, należałoby porównać wyniki badań przeprowadzonych na grupie N03 w wybranym okresie i na znacznie większej grupie badawczej. Być może te dwa przypadki na tle innych jawiłyby się jako wyjątki. Istnieje jednak przypuszczenie, że koszty związane z patologią ciąży lub płodu z porodem przekraczającym 5 dni hospitalizacji w większości przypadków przewyższają osiągnięte przychody, co oznaczałoby, że grupa N03 jest niedoszacowana.

² Konkurencja między szpitalami może się pojawić w momencie zawierania umów z Narodowym Funduszem Zdrowia w kwestii pozyskiwania białego personelu ze względu na stawiane wymagania co do liczby pracowników medycznych i ich kwalifikacji zawodowych (te ostatnie mają wpływ na kontrakty dotyczące usług w ramach poradni specjalistycznych) lub pozyskiwania sprzętu i aparatury medycznej. Jednakże w momencie gdy wysokość kontraktów jest już ustalona i szpitale są świadome wysokości przychodów z nich wynikających, poziom konkurencji znacznie spada, co umożliwia dialog/porozumienie pomiędzy szpitalami w sprawie udostępniania informacji o kosztach.

Hospitalizacja 1: 73.72 Poród samoistny z nacięciem krocza i następowym zeszyciem

Data przyjęcia	3.10.2012	Tryb przyjęcia	przyjęcie w trybie nagłym – inne przypadki
Data wypisu	11.10.2012	Tryb wypisu	zakończenie procesu terapeutycznego
Oddział: Oddział Położniczy		Liczba osobodni: 8	
Rozpoznanie główne	O80.0	Poród samoistny w ułożeniu podłużnym potylicowym	
Rozpoznanie współistniejące 1	O36.5	Opieka położnicza z powodu niskiej masy płodu	
Rozpoznanie współistniejące 2	O41.0	Małowodzie	
Rozpoznanie współistniejące 3	Z39.1	Opieka i badanie matki karmiącej	
Rozpoznanie współistniejące 4	D62	Ostra niedokrwistość pokrwotoczna	

Dane do rozliczeń (przychody):

Kata-log	Element kierujący	Świadczenie	Cena	Taryfa	Taryfa dodatkowa	Liczba punktów
JGP	Rozpozna-nie	N03 – Patologia ciąży lub płodu z porodem > 5 dni	52	56	0	56
		Przetoczenie koncentratu napromienianego	52	6,78	0	6,78

Dane do rozliczeń (koszty):

Kod procedury ICD9	Nazwa procedury	Liczba proc.	Koszt procedury	Kwota (zł)
	Przyjęcie i wypis – Izba Przyjęć	1	35,00	35,00
	Oddział Porodowy			
	Wywiad	1	12,00	12,00
	Leki	1	17,82	17,82
	Badanie laboratoryjne zlecone przez lekarzy, w tym			69,90
99.04	Przetoczenie koncentratu krwinek czerwonych	1	33,00	33,00
73.4	Farmakologiczne wzniesienie porodu	1	36,90	36,90

	Badania wykonane na oddziale, w tym:			341,00
88.26	Badanie ginekologiczne	2	45,00	90,00
88.789	Diagnostyka USG macicy ciężarnej – całkowita	1	56,00	56,00
89.393	KTG – kardiokografia	6	30,00	180,00
89.36	Ręczne badanie piersi	1	15,00	15,00
	OPERACJE / MAŁE ZABIEGI			–
	PORODY			1010,00
73.72	Poród samoistny z nacięciem krocza i nastę- powym zeszcieniem	1	1010,00	1010,00
	Oddział Diagnostyczno-Obserwacyjny			
	LEKI	1	122,04	122,04
	Oddział Położniczy			
	LEKI	1	0,51	0,51
	Badanie laboratoryjne zlecone przez lekarzy, w tym			229,60
HHE_002	Morfologia z rozmazem	3	11,70	35,10
HSE_008_a	Przeciwciała + grupa krwi	1	38,70	38,70
HSE_010	Próba zgodności × 1	2	77,90	155,80
	ZNIECZULENIA			–
	Liczba osobodni	8	250,00	2000,00
	Sprzęt jednorazowy / 1 osobodzień	8	3,56	28,48
	Wyżywienie	6	24,00	144,00
	OGÓŁEM KOSZT HOSPITALIZACJI			4010,35
JGP	Grupa N03 =	56	52,00	2912,35
JGP	Przetoczenie koncentratu krwinek czerwonych	6,78	52,00	352,56
	PRZYCHÓD RAZEM			3264,91
	WYNIK FINANSOWY			-745,44

Źródło: Na podstawie danych z badanych szpitali.

Hospitalizacja 2: 73.72 Poród samoistny z nacięciem krocza i następowym zeszyciem

Data przyjęcia	2.10.2012	Tryb przyjęcia	przyjęcie w trybie nagłym – inne przypadki
Data wypisu	10.10.2012	Tryb wypisu	zakończenie procesu terapeutycznego
Oddział: Oddział Położniczy		Liczba osobodni: 8	
Rozpoznanie główne	O80.0	Poród samoistny w ułożeniu podłużnym potylicowym	
Rozpoznanie współistniejące 1	O36.5	Opieka położnicza z powodu niskiej masy płodu	
Rozpoznanie współistniejące 2	Z39.1	Opieka i badanie matki karmiącej	
Rozpoznanie współistniejące 3	D62	Ostra niedokrwistość pokrwotoczna	
Rozpoznanie współistniejące 4	O62.0	Pierwotne słabe skurcze macicy	

Dane do rozliczeń (przychody):

Katalog	Element kierujący	Świadczenie	Cena	Taryfa	Taryfa Dodatkowa	Liczba punktów
JGP	Rozpoznanie	N03 – Patologia ciąży lub płodu z porodem > 5 dni	52	56	0	56
		Przetoczenie koncentratu napromienianego	52	6,78	0	6,78

Dane do rozliczeń (koszty):

Kod procedury ICD9	Nazwa procedury	Liczba proc.	Koszt procedury	Kwota (zł)
	Przyjęcie i wypis – Izba Przyjęć	1	35,00	35,00
	Oddział Porodowy			
	Wywiad	1	12,00	12,00
	Leki	1	15,56	15,56
	Badanie laboratoryjne zlecone przez lekarzy, w tym			64,70
HHE_002	Morfologia z rozmazem	1	11,70	11,70
99.04	Przetoczenie koncentratu krwinek czerwonych	1	33,00	33,00
99.211	Podanie antybiotyku na nośniku	1	20,00	20,00

	Badania wykonane na oddziale, w tym:			341,00
88.26	Badanie ginekologiczne	2	45,00	90,00
88.789	Diagnostyka USG macicy ciężarnej – całkowita	1	56,00	56,00
89.393	KTG – kardiokografia	6	30,00	180,00
89.36	Ręczne badanie piersi	1	15,00	15,00
	OPERACJE / MAŁE ZABIEGI			–
	PORODY			1010,00
73.72	Poród samoistny z nacięciem krocza i następowym zeszcyciem	1	1010,00	1010,00
	Oddział Położniczy			
	LEKI	1	60,90	60,90
	Badanie laboratoryjne zlecone przez lekarzy, w tym:			179,20
HHE_002	Morfologia z rozmazem	2	11,70	23,40
HSE_002	Próba zgodności × 2	1	155,80	155,80
	ZNIECZULENIA			–
	Liczba osobodni	8	250,00	2000,00
	Sprzęt jednorazowy / 1 osobodzień	8	3,56	28,48
	Wyżywienie	6	24,00	144,00
	OGÓŁEM KOSZT HOSPITALIZACJI			3890,84
JGP	Grupa N03 =	56	52,00	2912,35
JGP	Przetoczenie koncentratu krwinek czerwonych	6,78	52,00	352,56
	PRZYCHÓD RAZEM			3264,91
	WYNIK FINANSOWY			–625,93

Źródło: Na podstawie danych z badanych szpitali.

Hospitalizacje 3 i 4 pokazują, jak duże mogą być rozbieżności pomiędzy dwoma przypadkami chorobowymi w ramach tej samej jednorodnej grupy pacjentów – N11 (Ciężka patologia ciąży z porodem – diagnostyka rozszerzona, leczenie kompleksowe > 10 dni z powikłaniem), gdzie głównym czynnikiem wpływającym bezpośrednio na wynik jest liczba osobodni (w przypadku H4 dwa razy większa niż w H3), stąd w jednym przypadku osiągamy wynik dodatni w wysokości 2561,66 zł, w drugim zaś ponosimy stratę o wartości –926,46 zł.

Hospitalizacja 3: 74.1 Cięcie cesarskie w dolnym odcinku macicy

Data przyjęcia	19.12.2012	Tryb przyjęcia	przyjęcie w trybie planowym
Data wypisu	30.12.2012	Tryb wypisu	zakończenie procesu terapeutycznego
Oddział: Oddział Położniczy		Liczba osobodni: 11	
Rozpoznanie główne	O66.8	Inny określony poród patologiczny	
Rozpoznanie współistniejące 1	O82.0	Poród przez cięcie cesarskie z wyboru (planowane)	
Rozpoznanie współistniejące 2	E10.8	Cukrzyca insulinozależna – z nieokreślonymi powikłaniami	
Rozpoznanie współistniejące 3	Z39.0	Opieka i badanie bezpośrednio po porodzie	
Rozpoznanie współistniejące 4	Z39.1	Opieka i badanie matki karmiącej	
Rozpoznanie współistniejące 5	O47.1	Poród fałszywy w 37 tygodniu ciąży lub później	
Rozpoznanie współistniejące 6	O24.0	Istniejąca uprzednio cukrzyca insulinozależna	
Rozpoznanie współistniejące 7	O23.1	Zakażenia pęcherza moczowego w ciąży	

Dane do rozliczeń (przychody):

Kata-log	Element kierujący	Świadczenie	Cena	Taryfa	Taryfa dodatkowa	Liczba punktów
JGP	Rozpoznanie	N11 – Ciężka patologia ciąży z porodem – diagnostyka rozszerzona, leczenie kompleksowe > 10 dni z powikłaniem	52	164	0	164

Dane do rozliczeń (koszty):

Kod procedury ICD9	Nazwa procedury	Liczba proc.	Koszt procedury	Kwota
	Przyjęcie i wypis – Izba Przyjęć	1	35,00	35,00
	Oddział Porodowy			
	Wywiad	1	12,00	12,00
	Leki	1	1,89	1,89

	Badanie laboratoryjne zlecone przez lekarzy, w tym:			23,40
HHE_002	Morfologia z rozmazem	2	11,70	23,40
	Badania wykonane na oddziale, w tym:			478,00
88.26	Badanie ginekologiczne	2	45,00	90,00
88.789	Diagnostyka USG macicy ciężarnej – całkowita	2	56,00	112,00
89.393	KTG – kardiokotografia	2	30,00	60,00
88.774	Obrazowanie kolorowe naczyń obwodowych 2D B-flow	1	80,00	80,00
88.781	USG płodu	1	56,00	56,00
99.218	Podanie antybiotyku dożylnie lub we wlewie	2	20,00	40,00
99.18	Wstrzyknięcie/infuzja elektrolitów	1	20,00	20,00
99.19	Wstrzyknięcie koagulanta	1	20,00	20,00
	OPERACJE / MAŁE ZABIEGI			–
	PORODY			1360,00
74.1	Cięcie cesarskie w dolnym odcinku macicy	1	1360,00	1360,00
	Oddział IOM			
	LEKI	1	90,43	90,43
	Badanie laboratoryjne zlecone przez lekarzy, w tym			11,80
BDC_001	Glukoza (w surowicy)	2	3,90	3,90
BGW_001	Elektrolity (w surowicy)	1	7,90	7,90
	Oddział Położniczy			
	LEKI	1	43,46	43,46
	Badanie laboratoryjne zlecone przez lekarzy, w tym:			153,20
HHE_002	Morfologia z rozmazem	2	11,70	23,40
BCN_001	Kreatynina (surowica)	1	5,70	5,70
BCN_001_b	Kreatynina moczu	1	9,70	9,70
BCN_001_e	Klirens kreatyniny	1	0,80	0,80
BCN_002	Badanie ogólne moczu	1	6,30	6,30
BCN_002_a	Objętość moczu (zbiórka dobową moczu)	1	3,10	3,10
BCN_003	Kwas moczowy (surowica)	1	5,00	5,00
BCN_004	Mocznik	1	4,40	4,40
BCN_005	Białko całkowite (surowica)	1	4,80	4,80

BCN_006	Białko całkowite (mocz)	1	9,10	9,10
BCN_006_a	Białko całkowite (zbiórka dobową)	1	0,60	0,60
BCW_001	Bilirubina całkowita	1	4,20	4,20
BDC_006	Hemoglobina glikolowana	1	22,60	22,60
BGW_001	Elektrolity (w surowicy)	1	7,90	7,90
BOL_001	Cholesterol całkowity	1	5,20	5,20
BPL_002	Cholesterol HDL	1	7,60	7,60
BPL_003	Cholesterol LDL	1	0,60	0,60
BPL_004	Trójglicerydy	1	6,20	6,20
MPO_032	Posiew w kierunku paciorkowców grupy B (1 wymaz)	1	26,00	26,00
	ZNIECZULENIA			752
89.00_PREM	Premedykacja			
100.21	Znieczulenie podpajęczynówkowe (do porodu)	1	580,00	580,00
ANES_1	Nadzór pooperacyjny STANDARDOWY	1	172,00	172,00
	Liczba osobodni	11	250,00	2750,00
	Sprzęt jednorazowy / 1 osobodzień	11	3,56	39,16
	Wyżywienie	9	24,00	216,00
	OGÓŁEM KOSZT HOSPITALIZACJI			5966,34
JGP	Grupa N11 =	164	52,00	8528,00
	PRZYCHÓD RAZEM			8528,00
	WYNIK FINANSOWY			2561,66

Źródło: Na podstawie danych z badanych szpitali.

Hospitalizacja 4: 74.1 Cięcie cesarskie w dolnym odcinku macicy

Data przyjęcia	8.11.2012	Tryb przyjęcia	przyjęcie w trybie planowym
Data wypisu	1.12.2012	Tryb wypisu	zakończenie procesu terapeutycznego
Rozpoznanie współistniejące 10	O41.0	Małowodzie	
Oddział: Oddział Położniczy		Liczba osobodni: 23	
Rozpoznanie główne	O66.8	Inny określony poród patologiczny	
Rozpoznanie współistniejące 1	O82.0	Poród przez cięcie cesarskie z wyboru (planowane)	
Rozpoznanie współistniejące 2	E10.8	Cukrzyca insulinozależna – z powikłaniami nerkowymi	
Rozpoznanie współistniejące 3	Z39.0	Opieka i badanie bezpośrednio po porodzie	

Rozpoznanie współistniejące 4	Z39.1	Opieka i badanie matki karmiącej
Rozpoznanie współistniejące 5	O34.2	Opieka położnicza z powodu blizny macicy po uprzednim zabiegu chirurgicznym
Rozpoznanie współistniejące 6	O24.0	Istniejąca uprzednio cukrzyca insulinozależna
Rozpoznanie współistniejące 7	O10.2	Istniejąca uprzednio choroba nadciśnieniowa nerek wklajająca ciążę, poród i połóg
Rozpoznanie współistniejące 8	O99.2	Choroby gruczołów dokrewnych, przemiany materii i zaburzenia odżywiania wklajające ciążę, poród i połóg
Rozpoznanie współistniejące 9	O12.3	Obrzęki ciążowe z białkomoczem
Rozpoznanie współistniejące 10	O41.0	Małowodzie

Dane do rozliczeń (przychody):

Katalog	Element kierujący	Świadczenie	Cena	Taryfa	Taryfa dodatkowa	Liczba punktów
JGP	Rozpoznanie	N11 – Ciężka patologia ciąży z porodem – diagnostyka rozszerzona, leczenie kompleksowe > 10 dni z powikłaniem	52	164	0	164

Dane do rozliczeń (koszty):

Kod procedury ICD9	Nazwa procedury	Liczba proc.	Koszt procedury	Kwota
	Przyjęcie i wypis – Izba Przyjęć	1	35,00	35,00
	Oddział Porodowy			
	Wywiad	1	12,00	12,00
	Leki	---	---	---
	Badanie laboratoryjne zlecone przez lekarzy, w tym:	---	---	---
	Badania wykonane na oddziale, w tym:			231,00
88.26	Badanie ginekologiczne	1	45,00	45,00
88.789	Diagnostyka USG macicy ciężarnej – całkowita	1	56,00	56,00

89.393	KTG – kardiokografia	2	30,00	60,00
99.218	Podanie antybiotyku dożylnie lub we wlewie	1	20,00	20,00
99.18	Wstrzyknięcie/infuzja elektrolitów	1	20,00	20,00
99.17	Wstrzyknięcie insuliny	2	15,00	30,00
	OPERACJE / MAŁE ZABIEGI			–
	PORODY			1360,00
74.1	Cięcie cesarskie w dolnym odcinku macicy	1	1360,00	1360,00
	Oddział IOM			
	LEKI	1	20,39	20,39
	Badanie laboratoryjne zlecone przez lekarzy, w tym:	–	–	–
	Oddział Położniczy			
	LEKI	1	183,63	183,63
	Badanie laboratoryjne zlecone przez lekarzy, w tym:			271,00
HHE_002	Morfologia z rozmazem	3	11,70	35,10
BCN_001	Kreatynina (surowica)	1	5,70	5,70
BCN_002	Badanie ogólne moczu	1	6,30	6,30
BCN_003	Kwas moczowy (surowica)	1	5,00	5,00
BCN_004	Mocznik	1	4,40	4,40
BCN_005	Białko całkowite (surowica)	1	4,80	4,80
BCW_001	Bilirubina całkowita	1	4,20	4,20
BDC_006	Hemoglobina glikolowana	1	22,60	22,60
BGW_001	Elektrolity (w surowicy)	1	7,90	7,90
HKA_001	Czas częściowej tromboplastyny po aktywacji	1	5,60	5,60
KHKA_002	Wskaźnik protrombinowy, PT, INR	1	5,90	5,90
HKA_003	Fibrynogen ilościowy t. Met. Clausa	1	10,20	10,20
HKA_004	D – dimer	1	3,60	3,60
IHT_001	FT3	2	12,50	25,00
IHT_002	FT4	2	12,00	24,00
IHT_003	TSH h TSHII	3	12,00	36,00
MPO_032	Posiew w kierunku paciorkowców grupy B (1 wymaz)	1	26,00	26,00
HSE_008_a	Przeciwciała + Grupa krwi	1	38,70	38,70
	ZNIECZULENIA			752
89.00_PREM	Premedykacja			

100.21	Znieczulenie podpajęczynówkowe (do porodu)	1	580,00	580,00
ANES_1	Nadzór pooperacyjny STANDARDOWY	1	172,00	172,00
	Liczba osobodni	24	250,00	6000,00
	Sprzęt jednorazowy / 1 osobodzień	24	3,56	85,44
	Wyżywienie	21	24,00	504,00
	OGÓŁEM KOSZT HOSPITALIZACJI			9454,46
JGP	Grupa N11 =	164	52,00	8528,00
	PRZYCHÓD RAZEM			8528,00
	WYNIK FINANSOWY			-926,46

Źródło: Na podstawie danych z badanych szpitali.

W przypadku szpitali specjalistycznych istnieje możliwość zastosowania benchmarkingu wewnętrznego, gdyż w ich strukturze organizacyjnej znajduje się kilka oddziałów, na których realizuje się podobne usługi medyczne. Pacjenci sklasyfikowani na podstawie tego samego rozpoznania zasadniczego oraz/lub danej procedury medycznej będą więc przyporządkowani do tych samych jednorodnych grup pacjentów. Koszty ich hospitalizacji można porównać i przeanalizować w celu określenia czynników wpływających na ewentualny różny poziom poniesionych w związku z danym świadczeniem zdrowotnym kosztów. Przykładem szpitala specjalistycznego może być szpital ginekologiczny, w którym poza Oddziałem Porodowym, Oddziałem Intensywnej Opieki Medycznej (OIOM), Oddziałem Onkologicznym, Oddziałem Diagnostyczno-Obserwacyjnym czy Oddziałem Opieki Noworodka jest kilka oddziałów położniczych, ginekologicznych lub położniczo-ginekologicznych. Na podstawie danych historycznych dotyczących rezultatów prowadzonej działalności operacyjnej w poszczególnych oddziałach można wytypować oddział charakteryzujący się najlepszym wynikiem (dodatni wynik lub najmniejsza strata), który będzie stanowił oddział wzorcowy. Co do kryterium przedmiotowego, porównanie w ramach oddziałów można przeprowadzić jedynie w odniesieniu do poziomu generowanych w przekroju poszczególnych jednorodnych grup pacjentów kosztów lub też rozszerzyć jego zakres w kierunku benchmarkingu wyników, biorąc pod uwagę również przychody uzyskiwane z Narodowego Funduszu Zdrowia. Zebrane informacje kosztowe na temat usług medycznych mogą posłużyć do wyznaczenia standardowych kosztów świadczeń zdrowotnych [Chluska 2008], których przyjęcie służyć będzie optymalizacji kosztów w zakresie możliwym z medycznego punktu widzenia, a także ich późniejszemu planowaniu oraz kontroli.

Z kolei zastosowanie benchmarkingu zewnętrznego pozwoliłoby z szerszej perspektywy spojrzeć na koszty. Jak pisze B. Zyznarska-Dworczak [2011, s. 192], „benchmarking pozwala spojrzeć jednostce na generowanie informacji kosztowych w innym wymiarze, nie tylko wewnętrznym, co tradycyjnie odbywa się w rachunkowości zarządczej, ale także w wymiarze zewnętrznym, to jest w porównaniu z innymi podmiotami gospodarczymi”. Dzięki wymianie informacji o poniesionych kosztach świadczeń zdrowotnych w przekroju poszczególnych jednorodnych grup pacjentów szpitale miałyby możliwość porównania poziomu i struktury kosztów tych świadczeń, a przez to i wykorzystania pozostających w ich dyspozycji zasobów osobowych, materiałowych i sprzętowych, co mogłoby się stać przyczynkiem do wnikliwej analizy kosztów własnych i zastanowienia się nad sposobami ich optymalizacji, gdyby koszty te były różne (niższe/wyższe) w różnych szpitalach. Benchmarking kosztów można zastosować zarówno w szpitalach wielospecjalistycznych (ogólnych), jak i specjalistycznych, w których porównanie kosztów (a co za tym idzie i wyników) jest możliwe w przekroju danych jednorodnych grup pacjentów w ramach jednego lub kilku oddziałów. Powtarzające się informacje o kosztach ponoszonych na tym samym (wyższym) poziomie u różnych świadczeniodawców, dotyczące danej JGP, mogą być punktem wyjścia do negocjowania z Narodowym Funduszem Zdrowia wyższych stawek refundacyjnych.

Benchmarking dający możliwość porównania kosztów, wyników, procesów czy też cech charakterystycznych szpitala z konkurentami lub szpitalami wiodącymi w branży medycznej oraz kopiowanie sprawdzonych wzorów ma na celu realizację wizji, misji i strategii szpitala. Ze względu na misję społeczną i położenie geograficzne szpitale w pewnym sensie nie stanowią dla siebie konkurencji, szczególnie jeśli chodzi o szpitale publiczne finansowane w głównej mierze (ponad 90% przychodów) przez NFZ. Nie chodzi bowiem o bycie lepszym niż inne szpitale, lecz o to, by działalność szpitala była coraz lepsza z punktu widzenia pacjenta jako odbiorcy usługi medycznej [Macuda 2013, s. 73].

Podsumowanie

Benchmarking jako metoda zarządzania kosztami może znaleźć zastosowanie dla celów optymalizacji kosztów świadczeń zdrowotnych poprzez porównanie ich rodzaju i wielkości w podobnych przypadkach chorobowych zakwalifikowanych do tej samej jednorodnej grupy pacjentów. Porównanie i analiza poziomu i struktury kosztów poszczególnych świadczeń zdrowotnych zarówno

w obszarze wewnętrznym (pomiędzy poszczególnymi oddziałami tego samego szpitala), jak i zewnętrznym (pomiędzy różnymi szpitalami) może przynieść wymierne korzyści w postaci ograniczenia zbędnych kosztów przy zachowaniu wysokiej jakości standardów świadczonych usług. W toku przeprowadzonych rozważań wymieniono trzy podstawowe wymiary benchmarkingu mogące mieć zastosowanie do optymalizacji kosztów: benchmarking wewnętrzny, benchmarking zewnętrzny oraz benchmarking procesowy. Zdaniem autorów, wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu kosztami świadczeń zdrowotnych może mieć pozytywne skutki w postaci poprawy wyników działalności szpitali. Zaprezentowany pogląd jest jedynie propozycją skłaniającą do prowadzenia dalszych badań w tym zakresie.

Bibliografia

- Aksman, E., 2000, *Przekształcenie sektora publicznego i prywatnego w brytyjskiej i w polskiej opiece zdrowotnej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
- Anderson, B., Camp, R.C., 1995, *Current and Future Development of Benchmarking*, The TQM Magazine, vol. 1, no. 5, s. 21–25.
- Brilman, J., 2002, *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa.
- Camp, R.C., 1995, *Business Process Benchmarking*, ASQC Quality Press, Milwaukee, WI.
- Chluska, J., 2008, *Model rachunku kosztów standardowych świadczeń zdrowotnych szpitala*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
- Gabrusiewicz, W., Kamela-Sowińska, A., Poetschke, H., 2000, *Rachunkowość zarządzania*, PWE, Warszawa.
- Gift R., Mosel, D., 1994, *Benchmarking in Health Care*, American Hospital Publishing, Goudy.
- Hutton, R., Zairi, M., 1995, *Effective Benchmarking through a Prioritization Methodology*, Total Quality Management, vol. 6, no. 4.
- Johnson, G., Scholes, K., Whittington, R., 2006, *Exploring Corporate Strategy*, Prentice Hall.
- Kisperska-Moroń, D., 2002, *Benchmarking jako narzędzie zarządzania logistycznego*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483.
- Kowalak, R., 2009, *Benchmarking jako metoda zarządzania wspomagająca controlling przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.

- Macuda, M., 2008, *Kierunki wykorzystania systemu jednorodnych grup pacjentów w zakładach opieki zdrowotnej*, w: Nowak, E. (red.), *Rachunkowość zarządcza w warunkach globalizacji*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 15, Wrocław, s. 271–277.
- Macuda, M., 2013, *Rachunek wyników szpitala z wykorzystaniem jednorodnych grup pacjentów*, praca doktorska, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu.
- Murkowski, M., Nowacki, W., Koronkiewicz, A., 1996, *Zastosowanie standardów w programach akredytacji szpitali*, Centrum Organizacji i Ekonomiki Ochrony Zdrowia, Zakład Szpitalnictwa, Warszawa.
- Nojszewska, E., 2011, *System ochrony zdrowia w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Sobańska, I., 2006, *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, C.H. Beck, Warszawa.
- Spendolini, M.J., 1992, *The Benchmarking Process*, Compensation and Benefits Review, vol. 24, no. 5, s. 21–29.
- Szychta, A., 1996, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Szychta, A., 2008, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Tweet, A.G., Gavin-Marciano, K., 1998, *The Guide to Benchmarking in Healthcare. Practical Lessons from the Field*, Quality Resources, New York.
- Węgrzyn, A., 2000, *Benchmarking – nowoczesna metoda doskonalenie przedsiębiorstwa*, Antykwa, Kluczbork – Wrocław.
- Ziębicki, B., 2007, *Benchmarking w doskonaleniu organizacji usług użyteczności publicznej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
- Zyznarska-Dworczak, B., 2009, *Benchmarking w zarządzaniu kosztami dystrybucji gazu w Polsce*, praca doktorska, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu.
- Zyznarska-Dworczak, B., 2011, *Funkcje benchmarkingu w rachunkowości*, w: Gabrusewicz, W., Samelak, J. (red.), *Kierunki zmian we współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Zeszyty Naukowe nr 191, Poznań, s. 192–200.