

**Wioletta Baran**

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

## **PLANOWANIE I KONTROLA W SYSTEMIE RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W PUBLICZNYCH ZAKŁADACH OPIEKI ZDROWOTNEJ**

### **1. Wstęp**

Powiązanie planowania i kontroli w systemie rachunkowości zarządczej wynika z funkcji, jakie pełnią one w procesie zarządzania. Planowanie powinno poprzedzać proces organizowania, przewodzenia i kontroli. Jednak nawet dobrze zaplanowane cele, sprawna organizacja i motywowanie nie będą sprzyjać efektywności działania, jeżeli nie wykorzysta się dostatecznego systemu kontroli [Stoner, Wankel 1992, s. 73, 457].

Mając to na uwadze, w opracowaniu podjęto próbę oceny wykorzystania informacji pochodzącej z systemu rachunkowości zarządczej w planowaniu i kontroli działalności publicznych zakładów opieki zdrowotnej.

W artykule wykorzystano wyniki badań ankietowych uzyskane od 47 publicznych zakładów opieki zdrowotnej, dla których organem właścicielskim jest minister zdrowia. Badania stanowią część prac prowadzonych w związku z projektem nad rozporządzeniem w sprawie rachunku kosztów dla zakładów opieki zdrowotnej<sup>1</sup>.

### **2. Planowanie i kontrola w definicji rachunkowości zarządczej**

Każda organizacja, od indywidualnej działalności gospodarczej do dużej korporacji, potrzebuje rachunkowości – systemu informacyjno-kontrolnego spełniającego funkcje od ewidencyjnej i sprawozdawczej do kontrolnej i zarządczej [Horngren i in. 2005, s. 280; 13, s. 11]. Jeżeli organizacja rozwija się, a otoczenie, w którym funkcjonuje, ulega zmianom, system informacyjny rachunkowości powinien ewoluować. Ewolucja systemu informacyjnego rachunkowości jest zatem wynikiem zmian za-

---

<sup>1</sup> Projekt realizuje zespół powołany 28 marca 2008 r. zarządzeniem ministra zdrowia, którym kieruje prof. G.K. Świdowska.

chodzących w systemie zarządzania polegających na wprowadzaniu struktur zdecentralizowanych w przedsiębiorstwach oraz zmian zachodzących w otoczeniu przedsiębiorstw [Gmytrasiewicz, Karmańska 2006, s. 280; Jaruga i in. 1992, s. 12; Jaruga i in. 2001, s. 46; Karmańska 2003, s. 46; Turyna 1997, s. 91]. Zmiany te, a wraz z nimi wzrost zakresu i kompleksowości potrzeb informacyjnych zarządzających podmiotami gospodarującymi, doprowadziły do rozszerzenia zakresu funkcjonalnego systemu rachunkowości, w tym również do wyróżnienia rachunkowości zarządczej [Micherda 2006, s. 18].

Rachunkowość zarządcza stanowi podsystem systemu informacyjnego rachunkowości i ma wiele definicji, z których większość nawiązuje do procesu zarządzania lub jego elementów, jakimi są planowanie i kontrola. Jest bardzo blisko związana z systemem informacyjnym zarządzania przedsiębiorstwem. Jej istotę stanowi dostarczenie informacji wspierających realizację **procesu zarządzania** [Nowak 2003, s. 11]. Służy generowaniu informacji finansowych i niefinansowych odpowiednio do **potrzeb zarządzania** przedsiębiorstwem, a szczególnie w celu podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych przez pracowników i menedżerów przedsiębiorstwa [Jaruga i in. 2001, s. 23; Lucey 1992, s. 1]. Jako system dostarcza informacji wspomagających menedżerów w **planowaniu i kontroli** działalności. Obejmuje gromadzenie, klasyfikowanie, przetwarzanie, analizowanie i dostarczanie informacji zarządzającym, wspierając kierownictwo w pełnym osiągnięciu celów jednostki organizacyjnej. Ukierunkowana jest na wewnętrzne **potrzeby zarządzających** [Kaplan, Atkinson 1998, s. 1; Williams i in. 2008, s. 732]. Rachunkowość zarządcza wymaga jednocześnie od użytkowników informacji procesu podejmowania decyzji oraz posiadania określonego poziomu wiedzy ekonomicznej [Drury 2000, s. 3; Anthony i in. 2004, s. 6]. Nie podlega bezpośrednio regulacjom prawnym, gdyż funkcję **kontrolną** spełniają potrzeby informacyjne odbiorców [Turyna 1997, s. 114].

Rachunkowość zarządcza dostarcza zatem informacji wspomagających menedżerów w procesach: podejmowania decyzji, **planowania** ekonomicznego i **kontroli** realizacji planów. Jako podsystem informacyjny rachunkowość zarządcza koncentruje się głównie na informacjach prospektywnych. Dostarczane przez system informacje wykorzystywane są przez zarządzających m.in. do **planowania**, oceny i **kontroli** w ramach organizacji oraz do zapewnienia efektywnego wykorzystania zasobów [Jaruga 2001, s. 23]<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Planowanie w definicji rachunkowości zarządczej rozumiane jest jako kwantyfikacja i interpretacja skutków zaplanowanych działań, kontraktów i innych transakcji i zdarzeń dla danej organizacji. Odbywa się na wszystkich szczeblach zarządzania. Specyficzną formą planowania jest budżetowanie, którego zadaniem jest koordynacja planów wyodrębnionych wewnątrz jednostki ośrodków. Kontrola w definicji rachunkowości zarządczej zapewnia integrację informacji finansowych dotyczących działań (procesów) i zasobów organizacji. Obejmuje monitorowanie i pomiar dokonań oraz wprowadzanie ewentualnych działań korygujących dokonywanych na podstawie dostarczanych informacji o odchyleniach w celu osiągnięcia oczekiwanych korzyści [Jaruga i in. 2001, s. 23-24; Anthony i in. 2004, s. 6].

### 3. Planowanie i kontrola jako cele i zadania rachunkowości zarządczej

System informacyjny rachunkowości zarządczej nie podlega żadnym formalnym kryteriom. Jego zasady funkcjonowania są zmienne i wynikają z przyjętych celów zarządzania. System rachunkowości zarządczej wykorzystywany jest z powodzeniem w organizacjach zarówno produkcyjnych, handlowych, jak i usługowych, również w organizacjach *non-profit*, jak np. w jednostkach publicznej służby zdro-

Tabela 1. Rachunkowość zarządcza w realizacji procesu zarządzania

Funkcje zarządzania	Rachunkowość zarządcza w procesie zarządzania
Planowanie	<ul style="list-style-type: none"> <li>– wspiera tworzenie przyszłych planów przez dostarczanie informacji użytecznych w podejmowaniu decyzji dotyczących m.in. wyboru przedmiotu działalności, w tym struktury sprzedaży, rynków zbytu, ceny, a także oceny projektów inwestycyjnych</li> <li>– w krótkim okresie wykorzystuje narzędzie w postaci tzw. budżetów rocznych</li> <li>– tworzy procedury preliminowania, koordynuje częściowe plany krótkookresowe, zapewniając ich zharmonizowanie</li> <li>– umożliwia stworzenie rocznego planu finansowego</li> </ul>
Organizowanie i komunikowanie	<ul style="list-style-type: none"> <li>– warunkiem wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej jest wzajemne dostosowanie struktury organizacyjnej do władzy, odpowiedzialności i specjalizacji</li> <li>– wykorzystuje narzędzie – rachunkowość odpowiedzialności, która łączy podsystem planowania i kontroli w celu oceny działalności wyodrębnionych w ramach struktury organizacyjnej ośrodków odpowiedzialności</li> <li>– rachunkowość odpowiedzialności zapewnia lepsze zdefiniowanie i konsolidację relacji wynikających z decentralizacji jednostki</li> <li>– komunikowanie odbywa się przez wprowadzenie i utrzymywanie systemów informacyjnych; działa m.in. za pomocą budżetów i raportów z ich wykonania</li> </ul>
Kontrola	<ul style="list-style-type: none"> <li>– wspomaga proces kontroli, dostarczając raporty kontrolno-wynikowe zawierające porównanie aktualnych rezultatów z planowanymi wynikami dla wyodrębnionych w ramach struktury organizacyjnej ośrodków odpowiedzialności</li> <li>– zwraca zarządzającym uwagę na określone działania, które nie są dostosowane do planu, dostarczając natychmiastowych pomiarów wyników działalności i identyfikując niepokojące zjawiska</li> </ul>
Motywowanie	<ul style="list-style-type: none"> <li>– narzędziem wykorzystywanym w realizacji funkcji motywacyjnej są budżety i raporty kontrolno-wynikowe – budżety opisują bodźce motywujące do dokładania starań w celu realizacji założeń; raporty kontrolno-wynikowe mają motywować pożądane indywidualne osiągnięcia przez porównanie ich z założonym celem</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Drury 2000, s. 13-17; Anthony i in. 2004, s. 4-5; Brewer i in. 2002, s. 26-27; Nowak 2003, s. 187-188, 191; Świdarska 2003, s. 12-12].

wia czy oświaty. Jego cele sformułowano szeroko, wskazując, iż należy do nich [Hansen, Mowen 2003, s. 4]:

1) dostarczanie informacji o kosztach usług, produktów i innych obiektów będących przedmiotem zainteresowania zarządzających,

2) dostarczanie informacji do **planowania, kontroli**, oceny i ciągłego doskonalenia,

3) dostarczanie informacji do podejmowania decyzji.

Uszczegółowienie celu wykorzystania rachunkowości zarządczej zawiera definicja, w której rachunkowość zarządcza definiowana jest jako część zarządzania. Jej zadaniem jest identyfikacja, prezentacja i interpretacja informacji wykorzystywanej do [Lucey 1992, s. 1]:

1) formułowania strategii,

2) **planowania i kontroli** działalności,

3) podejmowania decyzji,

4) optymalizacji wykorzystania zasobów,

5) ujawniania udziałowcom i innym zainteresowanym wyników,

6) ochrony majątku.

Zakres stawianych przed rachunkowością zarządczą zadań stale się rozszerza, co jest wynikiem zmienności i wzrostu złożoności warunków funkcjonowania jednostek organizacyjnych. Według Druckera, zdając sobie sprawę z potrzeb informacyjnych zarządzających, trzeba pamiętać, że niezbędne staje się zrozumienie funkcji zarządzania, którym służy rachunkowość. W tabeli 1 wskazano omawiane w opracowaniu działania wchodzące w skład procesu zarządzania, dokonując ich konfrontacji ze sposobami, w jakie rachunkowość zarządcza je wspiera.

#### **4. Informacja zarządcza w publicznych zakładach opieki zdrowotnej w planowaniu i kontroli**

Zaangażowanie zakładów opieki zdrowotnej w proces planowania, na potrzeby prowadzonych badań i opracowania, utożsamiono z definiowaniem przez zarządzających potrzeb informacyjnych. Ocenie poddano rodzaje planów przygotowywanych w zakładach. Jak wynika z danych w tab. 2, najczęściej przygotowywanymi planami są plany przychodów, następnie plany kosztów, kosztów wynagrodzeń, kosztów zużycia materiałów medycznych i plany środków pieniężnych.

W procesie planowania w zakładach opieki zdrowotnej uwzględniono przygotowywanie tzw. budżetów cząstkowych (por. tab. 3). Największy udział w strukturze przygotowywanych w zakładach opieki zdrowotnej budżetów cząstkowych zajmuje budżet sprzedaży, co wynikać może z konieczności przygotowania danych do kontraktu na finansowanie świadczeń zdrowotnych.

W zakresie planowania finansowego (por. tab. 4) najczęściej sporządzany w badanych zakładach opieki zdrowotnej jest plan rachunku zysków i strat. Planowany

bilans sporządzany jest zaledwie w 16 zakładach, a rachunek przepływów pieniężnych w 8 badanych podmiotach.

Tabela 2. Prezentacja deklaracji dotyczących zaangażowania badanych zakładów opieki zdrowotnej w proces planowania

Wyszczególnienie	Plan kosztów	Plan przychodów	Plan materiałów medycznych	Plan wynagrodzeń	Plan badań diagnostycznych	Plan środków pieniężnych
Liczba zakładów/%	41 87,2%	43 91,5%	30 63,8%	31 66,0%	17 50,0%	21 36,2%

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych przeprowadzonych w 47 publicznych zakładach opieki zdrowotnej, dla których organem właścicielskim jest minister zdrowia.

Tabela 3. Prezentacja deklaracji dotyczących zaangażowania badanych zakładów opieki zdrowotnej w proces planowania w zakładzie (budżety cząstkowe)

Wyszczególnienie	Budżet sprzedaży	Budżet kosztów bezpośrednich	Budżet kosztów pośrednich	Budżet kosztów ogólnego zarządu	Budżet zakupu materiałów medycznych	Budżet nakładu pracy bezpośredniej	Budżet środków pieniężnych	Budżet nakładów kapitałowych
Liczba zakładów/%	30 63,8%	27 57,4%	21 44,7%	17 36,2%	21 44,7%	13 27,7%	18 38,3%	17 36,2%

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4. Prezentacja deklaracji dotyczących zaangażowania badanych zakładów opieki zdrowotnej w proces planowania w zakładzie (plany finansowe)

Wyszczególnienie	Plan bilansu	Plan rachunku zysków i strat	Plan rachunku przepływów środków pieniężnych
Liczba zakładów / %	16 34,0%	37 78,7%	8 17,0%

Źródło: opracowanie własne.

Ocena efektywności prowadzonej działalności wymaga, aby poza planowaniem prowadzone były działania kontrolne, co utożsamiać można z systemem raportowania o wynikach podejmowanych działań z określoną częstotliwością (por. tab. 5). Prowadzone w zakładach opieki zdrowotnej badania ankietowe wykazały, iż jednostki najczęściej sporządzają sprawozdania z działalności medycznej w postaci

sprawozdań statystyczno-medycznych, następnie raporty z realizacji budżetu kosztowego, gdyż ten stanowi podstawę oceny stopnia wykonania kontraktu na świadczenia zdrowotne. Zaledwie 17 zakładów deklaruje, że sporządza raporty o odchyleniach ilościowo-wartościowych. Przygotowanie innych raportów, stanowiących uszczegółowienie sprawozdań kosztowych i statystyczno-medycznych, zadeklarowały 22 podmioty, tj. 46,8% badanych.

Tabela 5. Prezentacja deklaracji dotyczących zaangażowania badanych zakładów opieki zdrowotnej w proces kontroli (rodzaje raportów)

Wyszczególnienie	Informacje o realizacji budżetu kosztowego	Informacje ilościowe (statystyczno-medyczne)	Informacje o odchyleniach ilościowo-wartościowych	Inne
Liczba zakładów/%	42 89,4%	44 93,6%	17 36,28%	22 46,8%

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z tab. 5, największy udział w strukturze rodzajowej raportów przypada na informację statystyczno-medyczną, następnie informację o realizacji budżetu kosztowego. Badane zakłady deklarują ponadto przygotowywanie innych raportów stanowiących najczęściej uszczegółowienie raportów ilościowych i kosztowych. Najmniejszym zainteresowaniem wśród badanych cieszą się raporty dotyczące odchyżeń. W całej badanej populacji sporządza je siedemnaście podmiotów.

Ocena częstotliwości raportowania w zakładach opieki zdrowotnej wykazała, iż w 43 podmiotach wynosi ona miesiąc, w 17 podmiotach kwartał, w 11 podmiotach rok, a w 10 podmiotach pół roku (por. tab. 6).

Tabela 6. Prezentacja deklaracji dotyczących zaangażowania badanych zakładów opieki zdrowotnej w proces kontroli (rodzaje raportów)

Wyszczególnienie	Raz w miesiącu	Raz na kwartał	Raz na 6 miesięcy	Raz w roku	Inny okres
Liczba zakładów/%	43 91,5%	17 36,2%	10 21,3%	11 23,4%	2 4,2%

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki badań zaprezentowane w tab. 6 wskazują, iż najczęściej przygotowywanymi raportami są raporty miesięczne. Częstotliwość ta, wraz z raportowaniem o liczbie i wartości powstających w zakładach opieki zdrowotnej odchyleniach, mogłaby decydować o poprawie efektywności ich funkcjonowania. Świadomość w tym zakresie okazuje się jednak niewystarczająca. Spośród 47 badanych zakładów tylko dwa z nich wskazały na przygotowywanie innych raportów i z inną częstotliwością.

Wskazane odpowiedzi były charakterystyczne dla warunków funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej. Sformułowano je jako „uzależnione od potrzeb”, „zależnie od potrzeb”.

## 5. Podsumowanie

Pozycja publicznych zakładów opieki zdrowotnej na rynku usług medycznych uległa zmianie wraz z pojawieniem się podmiotów konkurencyjnych. W związku z tym oczekiwano, że czynnikami wzrostu efektywności funkcjonowania publicznych zakładów opieki zdrowotnej będzie racjonalizacja zarządzania wyrażająca się w planowaniu zasobów i działań, dokonywaniu pomiaru stopnia wykorzystania zasobów i efektywności podejmowanych działań oraz kontroli prowadzonej działalności.

Uzyskane w trakcie prowadzonych badań wyniki wskazują na przeciętne zaangażowanie zakładów opieki zdrowotnej w proces planowania, a szczególnie w proces kontroli. Nie sprzyja to wzrostowi efektywności funkcjonowania badanych podmiotów i nie daje podstaw do pełnego wykorzystania roli rachunkowości zarządczej.

## Literatura

- Anthony R.N., Hawkins D.F., Merchant K.A., *Accounting*, McGraw-Hill, New York 2004.
- Brewer P.C., Gaarrison R.H., Noreen E.W., *Managerial Accounting*, McGraw-Hill, New York 2002.
- Drury C., *Management & Cost Accounting*, Business Press, Thomson Learning, 2000.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A., *Rachunkowość finansowa*, Difin Warszawa 2006.
- Hansen D.R., Mowen M.M., *Management Accounting*, Thomson Learning, 2003.
- Hornrgren C.T., W.T. Harrison Jr., Bamber L.S., *Accounting*, Prentice Hall Inc., New Jersey 2005.
- Jaruga A., Nowak W., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź 2001.
- Jaruga A., Nowak W.A., Szychta A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997.
- Jaruga A., Sobańska I., Kopczyńska L., Szychta A., Walińska E., *Rachunkowość dla menedżerów*, RAFBIT, Łódź 1992.
- Kaplan R., Atkinson A., *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall, New Jersey 1998.
- Karmańska A., *Rachunkowość zarządcza ubezpieczyciela. Modelowanie na podstawie rachunku kosztów działań*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- Lucey T., *Management Accounting*, DP Publication LTD, Aldin Place, London 1992.
- Micherda B. (red.), *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
- Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2003.
- Stoner J.A.F., Wankel Ch., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1992.
- Świderska G.K. (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Tom I, Difin Warszawa 2003.
- Turyń J., *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1997.
- Williams J.R., Haka S.F., Betner M.S., Carcello J.V., *Financial & Management Accounting. The Basis For Business Decision*, McGraw-Hill Irwin, New York 2008.

## **PLANNING AND CONTROL IN THE MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM IN PUBLIC HEALTH CARE INSTITUTIONS**

### **Summary**

Planning and control are treated as parts of management. The majority of definitions in managerial accounting includes concepts of planning and control because they describe aims and issues of this field. These processes are not considered while managing public health care entities. This situation does not foster improving operational efficiency of the studied entities. Furthermore, it provides no foundations to taking full advantage of managerial accounting.