

Maria Węgrzyn, Dariusz Wasilewski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

BUDŻETOWANIE JAKO JEDNO Z NARZĘDZI PROWADZENIA CONTROLLINGU W PLACÓWCE MEDYCZNEJ

1. Wprowadzenie

Zaspokojenie potrzeb zdrowotnych określonych przez państwo wymaga dobrze zorganizowanego i sprawnie funkcjonującego systemu gospodarczego, politycznego i społecznego. Integralną częścią tego systemu jest system ochrony zdrowia, który, będąc odzwierciedleniem polityki społecznej danego państwa, ma decydujący wpływ na stan zdrowia objętej nim populacji. Możliwość pełnej ochrony zdrowia ludności jest w zasadzie niemożliwa i w praktyce ograniczona do zasobów finansowych państwa lub jego obywateli (w zależności od przyjętego modelu finansowania świadczeń zdrowotnych w państwie).

Polski sektor opieki zdrowotnej, z uwagi na permanentny niedobór środków finansowych, wciąż poszukuje rozwiązań pozwalających na wykonanie możliwie największej liczby zadań przy istniejących środkach finansowych. Konsekwencją takiego postępowania jest koncentrowanie się na osiąganiu jedynie celów istotnych w określonych warunkach, zmierzających z reguły do zaspokojenia często tylko bieżących potrzeb społecznych. Proces globalizacji, wzrost konkurencji na rynku, rozwój nowych technologii wytwarzania czy metod organizacji wymuszają natomiast na zarządzających zakładami opieki zdrowotnej konieczność poprawy efektywności pracy podległych im zakładów. Niezbędne staje się opracowywanie i wdrażanie nowych koncepcji, instrumentów i narzędzi dostarczających dokładnych informacji o przyszłym rozwoju zakładu i możliwości zarządzania w dalszej perspektywie, tym bardziej, że nie istnieje w zasadzie żadne rozwiązanie, umożliwiające zapewnienie działalności podmiotu przez cały okres jego funkcjonowania. Coraz więcej zakładów działających na rynku przywiązuje zatem dużą wagę do

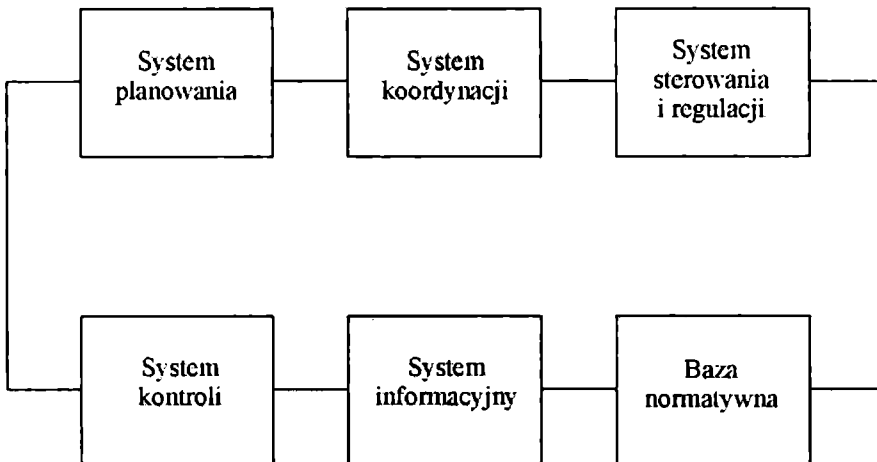
sprawnego i skutecznego procesu zarządzania. Dyrektorzy formułują więc założenia strategiczne i operacyjne, planują konkretne działania przyszłościowe. Pełna realizacja strategii przyjętych przez zakłady wymaga zastosowania odpowiednich instrumentów zarządzania. Chodzi o takie instrumenty, które umożliwiają osiągnięcie celów operacyjnych oraz długofalowych zamierzeń działalności. Do takich instrumentów należy zaliczyć m.in. *controlling* strategiczny czy operacyjny, a w nim budżetowanie.

2. Pojęcie controllingu

W literaturze przedmiotu można spotkać wiele definicji controllingu. Nie istnieje jedno, uniwersalne określenie tego pojęcia. *Controlling* definiowany jest jako:

- porównanie stanu pożądanego ze stanem faktycznym;
- system wzajemnie określonych przedsięwzięć, zasad, metod i technik służących wewnętrznemu systemowi sterowania i kontroli, ukierunkowanemu na osiągnięcie założonego celu;
- proces sterowania realizacją celów gospodarczych za pomocą planu;
- zintegrowany podsystem kierowania, planowania, kontroli i informacji wspierających adaptację i koordynację całego systemu zarządzania¹.

Na rysunku 1 przedstawiono obszar działalności controllingu.



Rys. 1. Obszar działalności controllingu

Źródło: Z. Skuła, *Istota controllingu*, „Organizacja i Kierowanie” 1998 nr 3, s. 69.

¹ J. Nesterak, *Controlling – zarys idei*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 560, AE, Kraków 2002, s. 77.

Popularność controllingu wynika zapewne z efektów, jakie przynosi zastosowanie tej metody. Można do nich zaliczyć²:

- uporządkowanie i przejrzystość systemu informacji,
- rozwój inicjatyw i przedsiębiorczości w mikroskali,
- właściwa komunikacja o realizacji celów, występujących trudnościach i skutkach,
- odpowiednio wczesne ostrzeżenie o zakłóceniach i podejmowanie działań w celu ich usunięcia.

W controllingu, oprócz zorientowania na cele i rozwój w przyszłości, zwraca się również uwagę na słabe punkty zakładu. Nienadzorowane mogą stać się przyczyną niepowodzenia w procesie osiągnięcia założonych celów.

3. Narzędzia controllingu

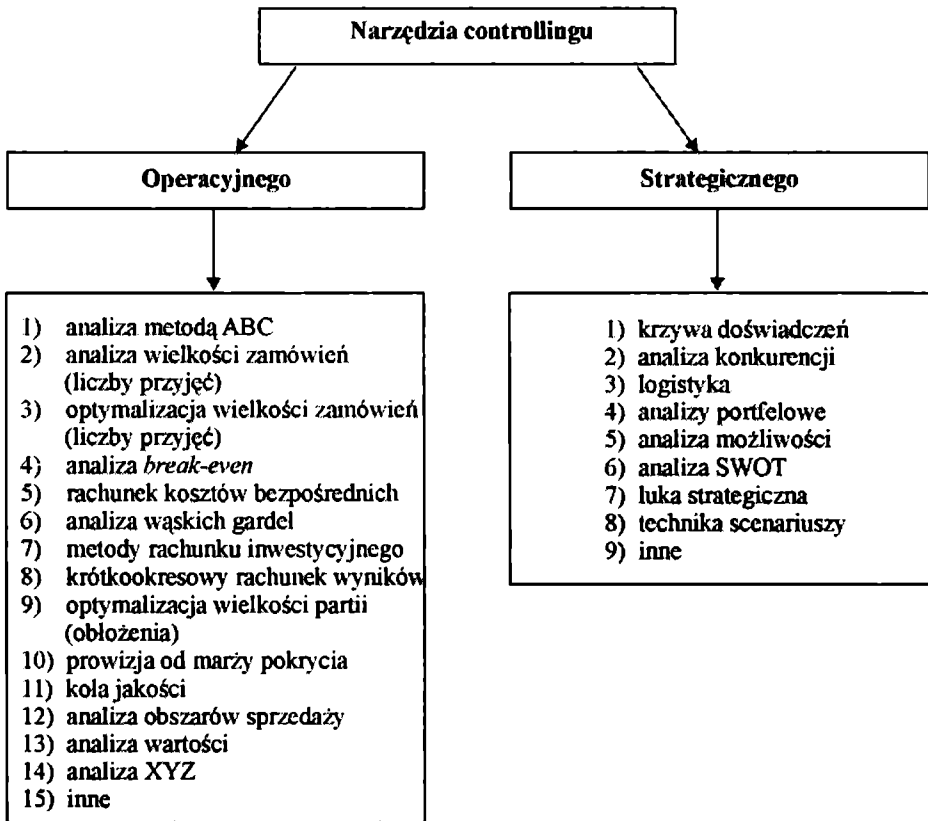
Instrumenty możliwe do zastosowania w procesie controllingu są liczne i różnorodne, *controlling* bazuje bowiem na narzędziach wykorzystywanych w różnych sferach działania. W zakresie modelowania przychodów i kosztów w controllingu operacyjnym wykorzystuje się współzależności pomiędzy ośrodkami odpowiedzialności a miejscami powstawania kosztów, system budżetowania, system procedur budżetowych, konsolidacje budżetów czy analizy odchyień. Znając zbiór instrumentów controllingowych, można dokonać przyporządkowania poszczególnych instrumentów do wyróżnionych zadań i zdecydować, które z nich będą najlepsze pod względem celowości i przydatności zastosowania w danym przypadku (rys. 2).

W kontekście budżetowania określonego jako proces przyporządkowania oszacowanych kosztów do poszczególnych zadań w ramach określonego działania, wiele z wykazanych narzędzi (głównie operacyjnych, ale także strategicznych) ma istotne znaczenie. Narzędzia te pozwalają bowiem na prawidłowe, najbardziej prawdopodobne oszacowanie poziomu kosztów będącego podstawą prawidłowego budżetowania.

Prowadzony obecnie w praktyce rachunek kosztów często jest uproszczony i ogranicza się do rodzajowego układu kosztów, które następnie są grupowane według ośrodków zadaniowych lub usługowych. Rachunek kosztów nie zawsze odgrywa właściwą rolę w procesie zarządzania jednostkami służby zdrowia. W wielu zakładach opieki zdrowotnej jedynie rejestruje się koszty zgodnie z obowiązującymi przepisami, nie dokonując analizy ich poziomu i adekwatności w odniesieniu do liczby i rodzaju świadczonych usług zdrowotnych. Rozliczanie kosztów według liczby łóżek na oddziale, liczby osobodni pobytu pacjentów, licz-

² J. Markow, *Controlling jako szansa na poprawę efektywności gospodarowania wielkiego przedsiębiorstwa*, [w:] Materiały konferencyjne „Funkcjonowanie controllingu w polskich przedsiębiorstwach”, red. K. Winiarska, Uniwersytet Szczeciński 2000, s. 55.

by pacjentów czy liczby urodzeń nie daje odpowiedzi na pytanie o koszt różnego rodzaju świadczeń medycznych. Rezultatem wieloletnich uproszczeń w rachunku kosztów jest brak wiarygodnych danych statystycznych, które mogłyby być wykorzystane jako podstawa do kształtowania cen służących rozliczeniu między jednostkami służby zdrowia a Narodowym Funduszem Zdrowia. Odwoływanie się do nakładów ponoszonych przez poszczególne jednostki organizacyjne w poprzednich latach budzi wiele wątpliwości. Działaniem wykorzystującym dobrze skonstruowany rachunek kosztów jest budżetowanie.



Rys. 2. Podstawowe instrumentarium controllingu

Źródło: A. Lodkowska, *Controlling – kompleksowy system nadzoru nad realizacją projektów inwestycyjnych*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, Zeszyt Naukowy nr 69, SGH, Warszawa 2006, s. 113.

4. Budżetowanie jako narzędzie wspomagające proces controllingu operacyjnego

Preliminowanie, zwane też **budżetowaniem**, rozumiane jako element krótkookresowego planowania, to sformalizowany proces kierowania działaniami, prowadzący do osiągnięcia zamierzonych celów, w okresach nie przekraczających roku. Można je także zdefiniować jako proces formułowania przedsięwzięć, który dokonuje się w zakładzie w ramach istniejącego tam systemu rachunkowości³.

Budżetowanie definiuje się także jako proces przygotowania i opracowania serii spójnych budżetów i połączenia ich w jeden budżet główny firmy⁴. Cele, dla których sporządza się budżety, wykraczają poza sferę czysto planistyczną. C. Drury⁵ wymienia następujące przyczyny tworzenia budżetów:

- wsparcie planowania rocznej działalności,
- koordynacja działań różnych części przedsiębiorstwa oraz upewnienie się, że działania tych części są zharmonizowane,
- komunikowanie zamierzeń kierownikom centrów odpowiedzialności,
- motywowanie menedżerów do starań o osiągnięcie celów wytyczonych przez całe przedsiębiorstwo,
- sterowanie działalnością,
- ocena pracy menedżerów.

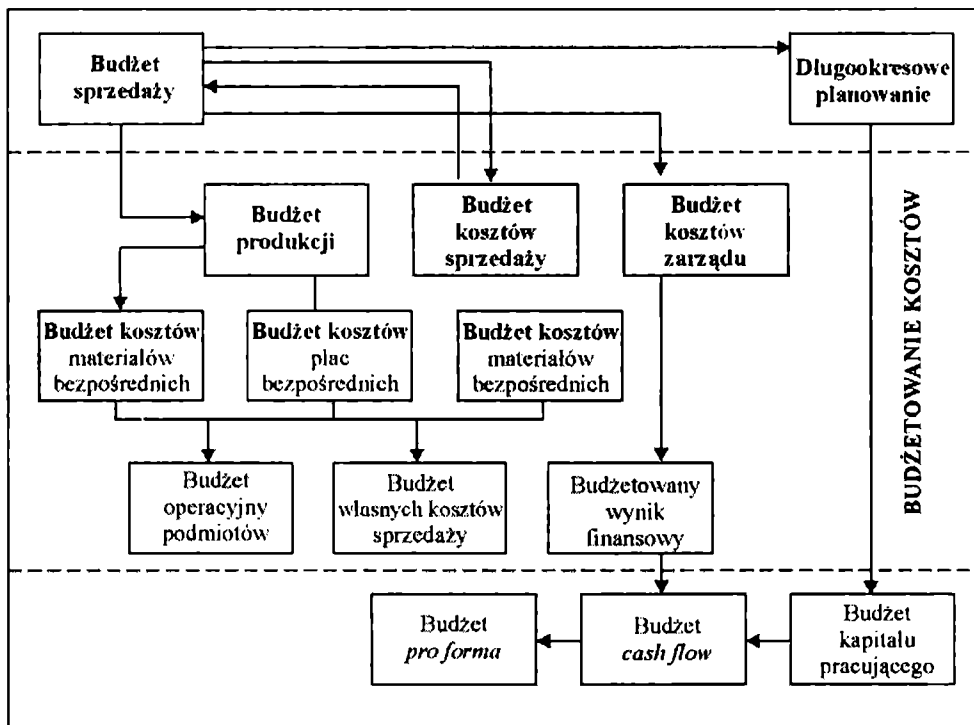
Budżetowanie dotyczy wszystkich instytucji niezależnie od rodzaju działalności, którą wykonują, i orientacji (na maksymalizację zysku czy *non profit*) (rys. 3). W przedsiębiorstwach produkcyjnych najistotniejsze jest uwzględnienie w budżetowaniu relacji między oczekiwaną wielkością sprzedaży a różnymi aspektami procesu produkcyjnego. W jednostkach usługowych decydujące znaczenie ma uwzględnienie zależności między zamierzonym poziomem sprzedaży usług a dostępem do koniecznej obsługi i odpowiednich umiejętności pracowników. Ze względu na niemożność magazynowania i fluktuację popytu na określone usługi zasadniczym czynnikiem sukcesu firmy usługowej jest zaplanowanie odpowiedniej obsługi w odpowiednim czasie. W organizacjach nie nastawionych na zysk podstawowe znaczenie mają odpowiednie uzgodnienia w budżecie kwot otrzymanych wpływów z przewidywanymi wydatkami na realizowane zadania.

W zakładach opieki medycznej, a szczególnie tych, które świadczą usługi z zakresu lecznictwa zamkniętego, zachodzą właściwie wszystkie z powyższych aspektów budżetowania. Ważne jest zapewnienie relacji między wielkością sprzedaży a procesami leczniczymi oraz związanymi z nimi zakupami leków i materiałów medycznych, a także z polityką magazynowania zapasów.

³ M. Dobija, *Rachunkowość zarządcza*, PWN, Warszawa 1995, s. 222.

⁴ K. Kowalska, *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wyższa Szkoła Biznesu, Dąbrowa Górnicza 2001, s. 55.

⁵ C. Drury, *Rachunek kosztów*, Chapman & Hall, PWN, Warszawa 1995, s. 15.



Rys. 3. Proces budżetowania

Źródło: Z. Leszczyński, T. Wnuk-Pel, *Controlling w praktyce*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o. o., Gdańsk 2004.

Wykorzystując proces budżetowania, jednostka uzyskuje precyzyjne dane, na których podstawie mogą być przeprowadzone m.in. następujące działania: pozyskanie potencjalnych inwestorów, uzyskanie środków finansowych z banków lub instytucji finansowych, informowanie zainteresowanych (rady społecznej, pracowników, organu założycielskiego, właścicieli) o szczegółowych planach działalności na dany rok i ich skutkach finansowych, przygotowanie ofert dla klientów oraz inwestowanie w nowe rodzaje działalności lub nowe usługi. Najważniejszym zatem celem budżetowania jest wsparcie zarządzania poprzez prawidłowe szacowanie/modelowanie przychodów i kosztów działalności.

Całościowy zakres budżetowania w zakładzie usługowym, w tym w zakładzie opieki zdrowotnej obejmuje szereg czynności, do których zalicza się przede wszystkim:

- 1) określenie struktury odpowiedzialności w zakładzie opieki zdrowotnej – wydzielenie centrów: odpowiedzialności, kosztów, zysku i inwestowania,
- 2) określenie zadań budżetowych,
- 3) wybór modelu rachunku kosztów stosowanego na potrzeby budżetowania,

4) dobór osób i jednostek organizacyjnych, których praca będzie polegała na koordynacji i weryfikacji procesu budżetowania w całym zakładzie⁶. Tworzone są zatem kolegia budżetowe współpracujące z asystentami budżetowymi.

Budżetowanie kosztów i przychodów jest równoznaczne z wprowadzeniem **rachunkowej odpowiedzialności**⁷. Można ją określić jako system pomiaru menedżerskiej efektywności drogą analizy wyników zakładu, zgodnie z decyzjami podejmowanymi w zdecentralizowanej organizacji. Efektywność każdego kierownika powinna być oceniana na podstawie tego, jak radzi on sobie z zarządzaniem obszarami działalności jednostki znajdującymi się pod jego bezpośrednią kontrolą. Zakres jego odpowiedzialności musi być dokładnie określony, a efekty działań podejmowanych w ramach przyznanych kompetencji mierzone za pomocą z góry zdefiniowanych wskaźników i na bieżąco raportowane. Przyjęcie takiej koncepcji jest niezbędne do efektywnego planowania i wdrożenia systemu kontroli.

Idea centrów odpowiedzialności wywodzi się z założenia, iż firma jest grupą jednostek pracujących indywidualnie nad osiągnięciem wspólnego celu. Powodzenie całego przedsięwzięcia uzależnione jest więc ściśle od wywiązywania się poszczególnych jednostek z przyjętych zobowiązań. Liczba wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności zależy przede wszystkim od wielkości zakładu i liczby realizowanych w nim funkcji. Centra odpowiedzialności dzieli się w zależności od parametrów, według których są rozliczane, na centra kosztów oraz centra zysku (często zysku i inwestowania).

Zakłady opieki zdrowotnej świadczą szeroki wachlarz wysoko wyspecjalizowanych usług medycznych. Zgodnie z powszechnie stosowaną praktyką świadczenia te można pogrupować według kryterium specjalności medycznych, co umożliwia wydzielenie centrów odpowiedzialności obejmujących swym zakresem całość działań firmy. Poszczególnym centrům podporządkowuje się przychody oraz koszty generowane w związku ze świadczeniem usług medycznych. Osobami odpowiedzialnymi za realizację zadań budżetowych są kierownicy komórek.

Zadania budżetowe to z kolei wyrażona rzeczowo-finansowa część działalności komórki organizacyjnej w sferze kosztów lub przychodów, która stanowi dla osoby odpowiedzialnej za dane centrum polecenie do realizacji. Zadania budżetowe przedstawia się w postaci zatwierdzonego dokumentu, na którego podstawie będzie przeprowadzona ocena w czasie realizacji danego zadania. Stopień wykonania zadania budżetowego powinien w zasadniczy sposób być uwzględniony w systemie motywacyjnym jednostki, poprzez konstrukcję wskaźników, które należy osiągnąć w przewidywanym okresie, a także wyznaczenie sposobów realizacji określonych parametrów założonych w dokumentach.

Aby całość procesu budżetowania była prawidłowo realizowana, niezbędny jest wybór modelu rachunku kosztów i przychodów, jaki będzie zastosowany w

⁶ J. Sizer, *An Insight into Management Accounting*, Penguin Book, London 1989, s. 346.

⁷ J.L. Boockholdt, D.H. Li, *Accounting Information Systems*, Irwin, Homewood, Boston (Illinois) 1991, s. 25.

danym zakładzie. Najczęściej wykorzystywane w praktyce budżetowania modele rachunku kosztów to: rachunek kosztów pełnych, rachunek kosztów zmiennych, rachunek kosztów działań.

Od zastosowania określonego systemu rachunku kosztów do celów budżetowania zależą:

1. Rodzaj bazy danych o kosztach wykorzystywanej do celów budżetowania. W zakładach funkcjonuje baza danych o kosztach rzeczywistych, przygotowana na potrzeby rachunkowości finansowej. Do celów budżetowania koszty rzeczywiste i koszty planowane muszą być grupowane i rozliczane w ten sposób, aby było możliwe ich porównanie. Jeśli rachunkowość zarządcza wykorzystuje własny model rachunku kosztów, potrzebuje nowej lub uzupełnionej bazy danych o kosztach rzeczywistych.

2. Konstrukcja ścieżki budżetowej. Ścieżka budżetowa jest to sposób agregacji budżetów jednostkowych do budżetu zbiorczego – *master budget*. Powody, dla których konstrukcja ścieżki budżetowej różni się w zależności od wybranego modelu rachunku kosztów, są następujące: każdy z modeli rachunku kosztów wymaga zastosowania odmiennych budżetów jednostkowych; podział kosztów na koszty okresu i wytworzenia produktów przebiega według innych kryteriów, liczba występujących faz rozliczania kosztów jest inna w poszczególnych modelach rachunku kosztów.

3. Budowa i struktura kart budżetowych. Koszty jednostki w zależności od wybranego modelu rachunku kosztów dzielone są według różnych kryteriów. Przedstawienie budżetowanych kosztów wymaga więc stosowania kart budżetowych dostosowanych swoją konstrukcją do zasad obowiązujących przy rozliczaniu kosztów w ramach wybranego modelu.

4. Szczegółowość analizy odchyleń. Szczegółowość analizy odchyleń wysokości kosztów rzeczywiście poniesionych od wysokości kosztów zaplanowanych w budżetach uzależniona jest od liczby wykorzystywanych w danym modelu rachunku kosztów związków przyczynowo-skutkowych, które objaśniają wysokość budżetowanych kosztów;

5. Poziom budżetowanego wyniku finansowego. Obliczając koszty operacyjne firmy zgodnie z zasadami różnych modeli rachunku kosztów, prawdopodobnie otrzymamy odmienne wyniki finansowe w danym okresie obrachunkowym. Wynika to ze stosowania innych zasad podziału kosztów operacyjnych między koszty okresu a koszty wytworzenia oraz z różnic w sposobie kalkulacji kosztu jednostkowego wytworzenia usługi.

Wprowadzenie w firmie medycznej procedur budżetowania kosztów i przychodów powinno być połączone z modyfikacją struktury organizacyjnej zakładu opieki zdrowotnej. Na szczeblu zarządu należy powołać zespół do spraw budżetowania, którego celem będzie koordynowanie procesu budżetowania dla całego przedsiębiorstwa. Należy także wskazać osoby lub podmioty, które będą zajmowały się budżetowaniem na niższych szczeblach zarządzania. Wybór konkretnego rozwiązania zależy od rozmiarów firmy, jej struktury organizacyjnej, liczby wy-

dzielonych szczebli zarządzania, przyjętych procedur tworzenia i weryfikacji budżetów.

Do zakresu obowiązków zespołu do spraw budżetowania należy nadzór nad realizacją, wydawaniem instrukcji, konsolidacją budżetów i tworzeniem budżetu zbiorczego dla całej firmy. Zespół ten zajmuje się także koordynacją i zatwierdzeniem wszystkich budżetów jednostkowych. W czasie roku budżetowego jego zadaniem jest bieżąca kontrola wykonywania zadań budżetowych, przygotowywanie raportów dotyczących wykonania zadań i ewentualne korygowanie planów budżetowych.

Najczęściej podmioty odpowiedzialne za budżetowanie (komitety budżetowe, działy controllingu, działy planowania i kontroli budżetów itp.) są usytuowane w pionie funkcjonalnym dyrektora do spraw ekonomiczno-finansowych. Alternatywnym rozwiązaniem jest przekazanie zadań związanych z budżetowaniem, jako dodatkowego obowiązku, do pionu finansowo-księgowego.

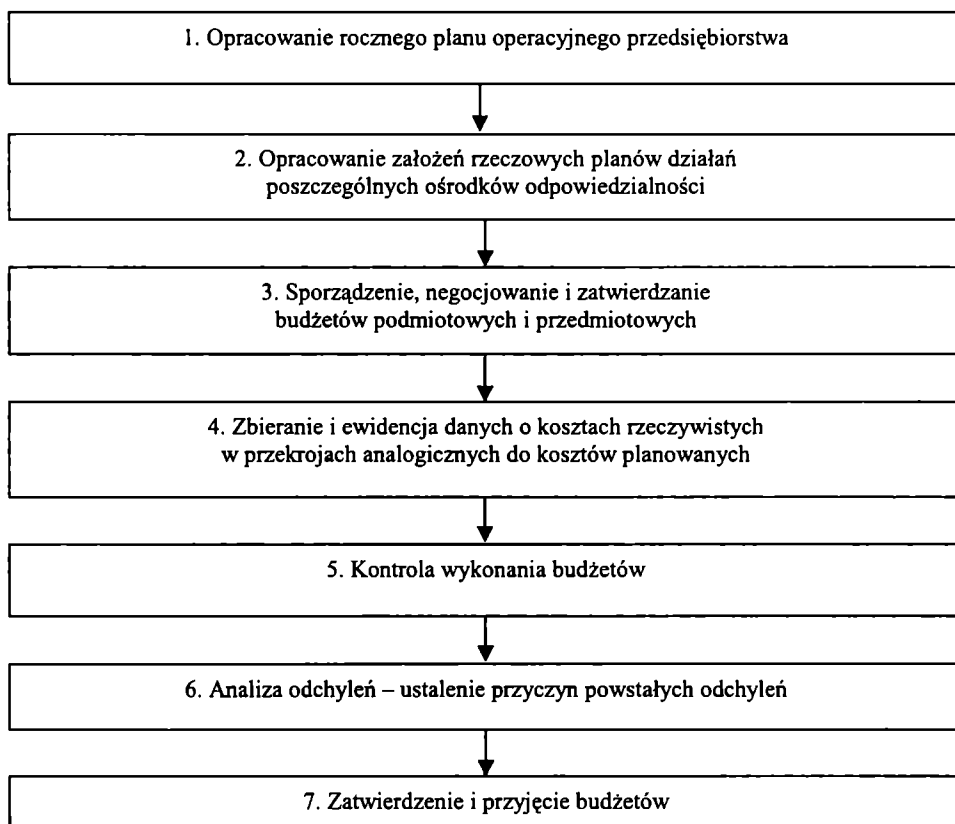
Innym podmiotem występującym w procesie budżetowania jest kolegium budżetowe, czyli zespół pracowników firmy, którzy mają za zadanie nadzorowanie procesu budżetowania w czasie, opiniowanie przedstawionych przez kierowników szczebla operacyjnego budżetów, przyjmowanie ich do realizacji lub odrzucanie, negocjowanie zaproponowanego poziomu przychodów i kosztów, scalanie zadań budżetowych poszczególnych komórek w całość zgodną z celami jednostki, negocjowanie poziomów przychodów i kosztów założonych w budżetach z osobami odpowiedzialnymi za wykonanie oraz wnioskowanie do zarządu w zakresie systemu motywacyjnego. Skład kolegium budżetowego to przedstawiciele: dyrekcji (dyrektor ds. finansów, ds. sprzedaży), pracowników stale uczestniczących w procesie budżetowania (asystenci budżetowi, kierownik działu planowania i analiz) oraz osób odpowiedzialnych za zakresy, które są w danej chwili przedmiotem zespołu prac.

Złożoność procesów zachodzących w zakładach opieki zdrowotnej i zaangażowanie w nie osób odpowiedzialnych rodzi konieczność powołania osób, które będą pomagały i usprawniały zachodzące w jednostce procesy budżetowania. Liczba tych osób i ich umiejętności są uzależnione od modelu budżetowania budowanego w danej placówce. Ponieważ nie wszystkie jednostki medyczne stać na tworzenie wyodrębnionych stanowisk asystentów, zazwyczaj wyznacza się do realizacji zadań pracowników już zatrudnionych. Do zakresu zadań asystentów budżetowych zaliczymy więc:

- weryfikację i akceptację wydatków ponoszonych przez centrum,
- nadzór nad procesem sprzedaży zrealizowanych usług,
- weryfikację fakturowania,
- koordynację i sporządzenie budżetu centrum,
- proponowanie konstruktywnych działań korekcyjnych,
- sporządzenie kalkulacji produktów,
- sporządzenie prognoz wyników centrum,

- ciągłe szkolenie i pełnienie funkcji doradczych, czyli wspomaganie osób odpowiedzialnych za centra.

Budżetowanie ma charakter procesowy i obejmuje trzy podstawowe etapy, czyli: tworzenie budżetu, realizację budżetu i kontrolę budżetu. Szczególnie istotne jest uwzględnienie w konstruowanych budżetach wszystkich zakładanych celów strategicznych i operacyjnych jednostki (rys. 4).



Rys. 4. Podstawowe etapy procesu tworzenia budżetów

Źródło: opracowanie własne na podstawie: T. Wnuk, *Zarządzanie kosztami. Budżetowanie i kontrola*, Infor, Warszawa 2002, s. 391.

W zakładach opieki zdrowotnej możliwości przychodowe są wyznaczane na okres roczny, na podstawie podpisanej umowy z NFZ, co powoduje, że stosuje się tzw. budżety sztywne, dopasowując inne parametry do określonych wpływów.

Ze względu na zakres przedmiotowy budżety należy podzielić na całościowe oraz cząstkowe, sporządzane dla wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności. Budżety cząstkowe mają na celu wyznaczać parametry finansowe do osiągnięcia

oraz poziomy wydatków i przychodów. Osoby odpowiedzialne za poszczególne centra powinny być okresowo rozliczane, z uwzględnieniem stopnia realizacji zadań zaplanowanych w budżecie ich komórki.

Budżet główny – całościowy jest serią skoordynowanych budżetów częściowych, którymi są budżety operacyjne, finansowe i inwestycyjne. Zarówno budżet główny, jak i budżety częściowe muszą zawierać końcowy efekt ekonomiczny do osiągnięcia w zaplanowanym czasie. W zakładach opieki zdrowotnej dość trudne jest założenie dodatniego wyniku finansowego, dlatego też cel przewidziany w budżecie może zakładać wynik ujemny, gdy przychody nie pokrywają ponoszonych kosztów (np. oddział anestezjologii i intensywnej terapii czy oddział chirurgii ogólnej). Jednakże ujemny poziom działalności finansowej, założony w roku dla części jednostki, musi być przyjęty świadomie przez kadrę zarządzającą i poprzedzony szczegółową analizą wewnętrzną i zewnętrzną sytuacji oraz możliwości maksymalizacji przychodów, a także racjonalizacji kosztów.

Opracowane budżety: główny i częściowe, po konsultacji z kierownikami poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, powinien zatwierdzić dyrektor zakładu (plan finansowy całego zakładu przedkłada się do zaopiniowania radzie społecznej, a następnie organowi założycielskiemu).

Budżet przychodów (sprzedaży) zakładu, a co za tym idzie, oddziału szpitalnego, opiera się na kwocie zakontraktowanej w umowie z NFZ. Na podstawie danych z okresów ubiegłych wartość umowy przelicza się na osobodni, a następnie statystyczną liczbę pacjentów, u których w ramach przyznanych środków finansowych można wykonać świadczenia medyczne (rys. 5).

Proponuje się przedkładanie kierownictwu kwartalnych zestawień struktury pacjentów i udziału poszczególnych procedur w przychodach oddziału, co pozwoli na „ustawianie” najefektywniejszej struktury pacjentów, która uwzględni zapotrzebowanie na pacjentów na leczenie różnych schorzeń, zgodnych z jednej strony ze specjalizacją oddziału, z drugiej zaś – z ich kosztownością.

Specyfika ustalania cen przez NFZ nie jest oparta na rachunku kosztów i ekonomicznej wycenie poszczególnych procedur, co powoduje powstawanie zaburzeń w relacji koszt – cena. Prowadzi to do sytuacji, w której jedne produkty są wycenione powyżej ponoszonych przez jednostkę kosztów, a inne poniżej lub dokładnie na poziomie ponoszonych wydatków. Racjonalna strategia przychodowo-kosztowa powinna być oparta na takim miesięcznym ułożeniu planu przyjęć na oddział, aby strata na hospitalizacjach nierentownych mogła być kompensowana przez zysk hospitalizacji opłacalnych.

Budżet kosztów określa się na podstawie danych *ex post* (np. z ostatnich dwóch lat, gdyż system finansowania świadczeń nie uległ w tym okresie znaczącym zmianom), a następnie należy powiązać go ze strukturą pacjentów i przeszacować adekwatnie do limitu pacjentów.

PLAN BUDŻETU PRZYCHODÓW – SPRZEDAŻY NA ROK

Nazwa komórki organizacyjnej

Budżet roczny /w tys. zł/	Prognozowana liczba osobodni
Średnia sprzedaż na pacjenta	Prognozowana liczba pacjentów

STYCZEŃ			LUTY			MARZEC			I KWARTAŁ PODSUMOWANIE /narastająco/		
limit miesięczny w tys. zł	liczba osobodni	liczba pacjentów	limit miesięczny w zł	liczba osobodni	liczba pacjentów	limit miesięczny w zł	liczba osobodni	liczba pacjentów	limit kwartalny w zł	liczba osobodni	liczba pacjentów
KWIECIEŃ			MAJ			CZERWIEC			II KWARTAŁ PODSUMOWANIE /narastająco/		
limit miesięczny w tys. zł	liczba osobodni	liczba pacjentów	limit miesięczny w zł	liczba osobodni	liczba pacjentów	limit miesięczny w zł	liczba osobodni	liczba pacjentów	limit kwartalny w zł	liczba osobodni	liczba pacjentów
LIPIEC			SIERPIEŃ			WRZEŚIEN			III KWARTAŁ PODSUMOWANIE /narastająco/		
limit miesięczny w tys. zł	liczba osobodni	liczba pacjentów	limit miesięczny w zł	liczba osobodni	liczba pacjentów	limit miesięczny w zł	liczba osobodni	liczba pacjentów	limit kwartalny w zł	liczba osobodni	liczba pacjentów
PAŹDZIERNIK			LISTOPAD			GRUDZIEŃ			IV KWARTAŁ PODSUMOWANIE /narastająco/		
limit miesięczny w tys. zł	liczba osobodni	liczba pacjentów	limit miesięczny w zł	liczba osobodni	liczba pacjentów	limit miesięczny w zł	liczba osobodni	liczba pacjentów	limit kwartalny w zł	liczba osobodni	liczba pacjentów

Uwaga!
W przypadku przekroczenia limitu w jednym z miesięcy pozostałe zostają proporcjonalnie zmniejszone o wartość przekroczenia.

Sporządził:
imię nazwisko, data, podpis

Przyjął do realizacji
imię nazwisko, data, podpis

Zatwierdził:
data podpis

Rys. 5. Przykładowy dokument planu budżetu przychodów – sprzedaży

Źródło: K. Kapuścińska, *Controlling jako instrument zarządzania w ochronie zdrowia*, praca podyplomowa (promotor: M. Węgrzyn), AE, Wrocław 2006, s. 35.

W strukturze budżetu kosztów proponuje się opracowanie dwóch wzorów planu i raportu z jego wykonania. Zestawienia dla zarządu powinny zawierać w syntetycznym ujęciu wszystkie pozycje składające się na poziom kosztów, natomiast zestawienia dla działalności podstawowej powinny przedstawiać tylko te pozycje w strukturze kosztów, na których wysokość komórka ma wpływ bezpośredni (np.

koszt leków) lub pośredni (wynagrodzenia). Przy konstruowaniu zestawień powinno się pamiętać o „zasadzie Pareto”, mówiącej o tym, że 80% skutków wywoływane jest przez 20% przyczyn, czyli że niewielka liczba przyczyn, operacji odpowiada za większość zachodzących zjawisk. Likwidując te 20% niekorzystnych czynników, można znacznie poprawić jakość procesu i zoptymalizować działania. Dlatego też warto jest je identyfikować, aby nie walczyć z przyczynami, które są mało istotne.

Niezbędne jest również opracowanie nowych wzorów raportów: sprzedaży oraz o kosztach zarówno zbiorczych dla całego zakładu, jak i dla poszczególnych centrów odpowiedzialności. Wzory raportów powinny zawierać pozycję „odchylenia”, w której będą zobrazowane procentowe różnice poszczególnych wartości w stosunku do planu. Objasniając odchylenia w zestawieniu dla całego szpitala, należy rozbić odchylenie globalne na sumę odchyleń cząstkowych, np. odchylenie zysku zrealizowanego od zysku planowanego na sumę odchyleń wynikających np. z różnej struktury sprzedanych usług planowanych i zrealizowanych oraz różnic pomiędzy jednostkowymi kosztami planowanymi a rzeczywistymi usług. Ponadto, sporządzając raport, należy podać informacje, które miały wpływ na poziom odchyleń, np. awaria aparatu uniemożliwiająca wykonywanie świadczeń, nierozliczone usługi z powodu leżącego po stronie świadczeniodawcy czy też płatnika itp.

W sporządzaniu takiego raportu uczestniczy zespół ds. budżetowania, którego rolą jest zestawienie jak najpełniejszej, wiarygodnej informacji dla dyrekcji, wskazującej na tzw. wąskie gardła wraz z sugestią, jakie decyzje, kroki należy podjąć w celu ich eliminacji lub zniwelowania. Dopiero tak przygotowane zestawienia wraz z wnioskami z analizy stanowią informację dla zarządu, na której podstawie można podejmować decyzje dotyczące przyszłości.

Analogicznie przedstawiają się wzory raportów dla całego zakładu – zestawienia zbiorcze z raportów dla poszczególnych centrów odpowiedzialności. Dodatkowo należy sporządzać okresowe raporty przedstawiające wyniki komórek organizacyjnych narastająco.

Planowanie jest funkcją przenikającą i powinno dotyczyć wszystkich aspektów działalności: inwestycji, płac, remontów, zakupów, sprzedaży, kosztów itd., dlatego docelowo podobne plany i raporty powinny powstać w sferze zaopatrzenia (sporządzenie rocznego planu zakupów dla zakładu i poszczególnych komórek, a następnie monitorowanie zużycia sprzętu medycznego, leków itp.) dla apteki, działów technicznych (plan remontów – rzeczowo-finansowy i monitorowanie wykonania), informatyki itd. Dopiero wtedy osiągnie się pełny obraz funkcjonowania zakładu. Dodatkowo powinno się monitorować – poprzez cykliczne sporządzanie i dostarczanie zarządowi – poziom wskaźników ekonomicznych i finansowych (np. płynności finansowej) oraz poziom prognozy rentowności wraz z analizami dźwigni.

Prezentowane w referacie propozycje raportów powinny być generowane z systemu informatycznego w trybie *off-line* z różną częstością, w zależności od potrzeb zakładu. Raz pobrane dane powinny zostać natychmiast zestawione ze wszystkimi zdefiniowanymi przez użytkowników wersjami raportów. W ten spo-

sób, bez konieczności wykonywania wielu pracochłonnych operacji, stają się dostępne informacje o powstałych odchyleniach, zarówno dotyczące bieżącego okresu, jak i – narastająco – od początku okresu planistycznego.

Informacje o planie i wykonaniu budżetów cząstkowych należy udostępnić za pośrednictwem przeglądarki internetowej (poprzez intranet zakładu), dzięki czemu kierownicy poszczególnych komórek mogą natychmiast uzyskiwać uaktualnioną informację o poziomie planów i wykonania swoich budżetów. Mając pełny obraz sytuacji placówki medycznej, można planowo sterować jego poszczególnymi procesami oraz kontrolować wyniki podejmowanych działań.

Jednym z elementów budżetowania jest wprowadzenie systemu motywacyjnego. Zasady takiego systemu powinny być jasno określone i poprzedzone analizami, gdyż system, który nie motywuje pracowników, prowadzi jedynie do niewłaściwego gospodarowania pieniędzmi, marnotrawionymi na premie, które nie powodują wzrostu motywacji. Opracowując system motywacyjny, należy jasno sformułować cele systemu, które będą zrozumiałe zarówno dla zarządzających, jak i pracowników. System nie może być zbyt sztywny – powinien pozwalać na modyfikowanie go i aktualizowanie w zależności od potrzeb. Nie może pozbawić dyrekcji możliwości kierowania pracownikami. System powinien być oparty na indywidualnych kryteriach i, co najważniejsze, obejmować wszystkich pracowników. Zasady wprowadzanego systemu muszą być powszechnie znane i rozumiane, zanim zacznie on obowiązywać. Aby system przyniósł oczekiwane korzyści, musi być stosowany regularnie, zgodnie z zasadami i musi wywoływać określone konsekwencje w postaci nagrody lub jej braku⁸.

5. Podsumowanie

System budżetowania prowadzi w efekcie do zwiększenia odpowiedzialności pracowników i ich zaangażowania w wypracowanie zaplanowanego wyniku jednostki. Informacje uzyskane na bazie budżetowania mogą służyć do sporządzania analiz ekonomiczno-finansowych i prowadzić do ograniczenia nakładów na sprawozdawczość.

Korzyści z zastosowania systemu budżetowania w zakładzie, jak się wydaje, jest bardzo wiele, bowiem:

- umożliwia bieżące monitorowanie zakładu i analizę odchyleń, dzięki której otrzymujemy informacje o czynnikach mających wpływ na działalność jednostki; w długim okresie prowadzi to do ograniczenia liczby i wielkości odchyleń, co wpływa na stabilne zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej; informacje tworzone w ramach systemu umożliwiają określenie dolnej granicy limitu świadczeń;

⁸ K. Kapuścińska, *Controlling jako instrument zarządzania w ochronie zdrowia*, praca podyplomowa (promotor: M. Węgrzyn), AE, Wrocław 2006, s. 42.

- jako element procesu controllingu daje możliwość generowania wyników częściowych zakładu, tzn. oceny rentowności produktów, grup produktów, poszczególnych komórek organizacyjnych, zarówno na bazie informacji finansowo-księgowych, jak i statystyki medycznej;
- daje możliwość rozliczania świadczeń wewnętrznych, a tym samym realnej oceny poszczególnych obszarów w zakładzie;
- ponadto zgodnie z dynamicznym charakterem controllingu system budżetowania umożliwia jego modyfikację i dostosowanie do pojawiających się na bieżąco potrzeb w zakresie samego budżetowania i dostosowania do subsystemów z nim współpracujących.

Sukces wdrożenia systemu budżetowania zależy od spełnienia kilku warunków, do których należą: poparcie szczebla zarządzającego dla wdrażanego systemu, dokładne określenie celów systemu budżetowania oraz zastosowanie w systemie budżetowania mechanizmów umożliwiających elastyczne planowanie i reagowanie na zmienione warunki otoczenia bliższego i dalszego. Wdrożenie controllingu, w tym budżetowania jako szczególnie skutecznego narzędzia, powinno zatem umożliwić sprawniejsze zarządzanie placówką medyczną.

Literatura

- Boockhold J.L., Li D.H., *Accounting Information Systems*, Irwin, Homewood, Boston (Illinois) 1991.
- Dobija M., *Rachunkowość zarządcza*, PWN, Warszawa 1995.
- Drury C., *Rachunek kosztów*, Chapman & Hall, PWN, Warszawa 1995.
- Kapuścińska K., *Controlling jako instrument zarządzania w ochronie zdrowia*, praca podyplomowa (promotor: M. Węgrzyn), AE, Wrocław 2006.
- Kowalska K., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wyższa Szkoła Biznesu, Dąbrowa Górnicza 2001.
- Leszczyński Z., Wnuk-Pel T., *Controlling w praktyce*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2004.
- Lodkowska A., *Controlling – kompleksowy system nadzoru nad realizacją projektów inwestycyjnych*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, Zeszyt Naukowy nr 69, SGH, Warszawa 2006.
- Markow J., *Controlling jako szansa na poprawę efektywności gospodarowania wielkiego przedsiębiorstwa*, [w:] materiały konferencyjne „Funkcjonowanie controllingu w polskich przedsiębiorstwach”, red. K. Winiarska, Uniwersytet Szczeciński 2000.
- Nesterak J., *Controlling – zarys idei*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 560, AE, Kraków 2002.
- Sizer J., *An Insight into Management Accounting*, Penguin Book, London 1989.
- Skula Z., *Istota controllingu*, „Organizacja i Kierowanie” 1998 nr 3.
- Wnuk T., *Zarządzanie kosztami. Budżetowanie i kontrola*, Infor, Warszawa 2002.

BUDGETING AS ONE OF THE INSTRUMENTS OF IMPLEMENTING CONTROLLING SYSTEMS IN HEALTH CARE UNITS

Summary

The main aim of this paper is an attempt to draw attention to the possibility as well as necessity of implementing a controlling system with one of its most effective instruments – budgeting, in the Polish health care units.

The requirements of the market surroundings do not leave any doubts about the necessity to have proper control over the income and cost part of the health care system.

The increasing quality of the managerial staff and growing computerization of health care units make it possible to implement new management methods. The article presents the process of developing a budgeting system and the benefits that can be gained through it.