

Maria Hass-Symotiuk

Uniwersytet Szczeciński

POŻYTKI Z ZASTOSOWANIA BUDŻETOWANIA KOSZTÓW I PRZYCHODÓW W ZAKŁADACH OPIEKI ZDROWOTNEJ

1. Wstęp

Przeobrażenia systemowe dokonywane w ochronie zdrowia, a w szczególności decentralizacja zarządzania, zmiana sposobu finansowania publicznych zakładów opieki zdrowotnej, a także zaostrzająca się konkurencja na rynku usług medycznych, powodują wzrost znaczenia problematyki efektywności gospodarowania. Istotnym elementem poprawy efektywności wykorzystania zasobów będących w posiadaniu każdego zakładu opieki zdrowotnej jest utrzymanie kosztów usług medycznych na racjonalnym poziomie. Wymaga to zastosowania odpowiedniej koncepcji sterowania kosztami, jaką jest budżetowanie.

2. Idea i cele budżetowania

W literaturze przedmiotu budżetowanie jest definiowane jako: „proces obejmujący całokształt działań związanych ze sporządzaniem i kontrolą budżetu” lub też „sposób gromadzenia i wydatkowania środków pieniężnych, w ramach budżetu, związanych z realizacją wytyczonych zadań, ukierunkowany na osiągnięcie zamierzonych wyników ekonomicznych” [3, s. 16-17]. Z tego powodu jest ono coraz częściej wykorzystywane jako metoda wewnętrznego, oddolnego planowania, ukierunkowana na racjonalne wykorzystanie posiadanych zasobów czynników produkcji¹.

¹ Obecnie najważniejszym wyzwaniem, jakiemu musi sprostać kadra menedżerska samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, jest optymalne wykorzystanie zasobów będących w dyspozycji danej jednostki organizacyjnej.

Efektom budżetowania są budżety, czyli zestawienia w wyrażeniu ilościowym (np. procedury medyczne, osobodni leczenia pacjentów, godziny pracy) i/lub finansowym planowanej alokacji oraz zastosowania zasobów organizacji (np. koszty leków, koszty zabiegów, przychody ze sprzedaży usług medycznych).

Tabela 1. Przykładowe cele budżetowania zakładu opieki zdrowotnej

Cele operacyjne	Cele taktyczne	Cele strategiczne
Opracowanie norm ilościowych i wartościowych (np. pracochłonności, zużycia leków i innych materiałów)	Poprawa organizacji świadczeń zdrowotnych, ograniczenie ryzyka i niepewności w działaniach	Opracowanie (adaptacja) standardów leczenia pacjentów. Wzrost dostępności do świadczeń, poprawa ich jakości, zdobycie zaufania pacjentów
Komunikowanie zamierzeń kierownikom i ich ukierunkowanie na cele, szkolenia	Ustalenie zasad alokacji zadań wewnątrz ZOZ	Ustalenie zasad podziału ZOZ na ośrodki odpowiedzialności (za koszty, przychody, wyniki)
Realizacja zadań przez poszczególne komórki organizacyjne (rodzaj i wielkość wykonanych świadczeń, wynikająca z zawartych kontraktów na świadczenia zdrowotne, a także rejestracja poniesionych kosztów i przychodów)	Badanie potrzeb zdrowotnych, określenie niezbędnych zasobów oraz zdolności produkcyjnych ZOZ, wyznaczenie zadań i monitorowanie ich realizacji, motywowanie pracowników (uzależnianie wynagrodzeń od zdolności pracowników do osiągnięcia wyznaczonych celów)	Kontraktowanie świadczeń medycznych, określenie zasad alokacji zadań i mierników oceny poszczególnych ośrodków odpowiedzialności oraz ustalenie zasad systemu motywacji, ich ciągłe doskonalenie
Kontrola realizacji przydzielonych zadań, przekazywanie informacji o wykonaniu	Ujawnianie odchyłeń od wielkości wyznaczonych, wyjaśnianie przyczyn ich powstania w przekroju komórek organizacyjnych i osób odpowiedzialnych	Ocena celów i metod działania, komunikowanie zamierzeń podległym szczeblom zarządzania, doskonalenie planowania (budżetowania), modyfikacja norm i normatywów
Lepsza organizacja pracy, poprawa jakości usług medycznych	Poprawa koordynacji przepływu informacji o realizacji świadczeń, integracja działań różnych części organizacji	Poprawa sprawności organizacyjnej zakładu (podział zadań i kompetencji wewnątrz zakładu), wzrost zaufania pacjentów i kontrahentów (poprawa terminowości realizacji zawartych umów)
Racjonalizacja kosztów usług medycznych	Działania na rzecz pozyskania nowych kontraktów	Poprawa płynności finansowej, osiągniętego wyniku finansowego, ograniczenia ryzyka i niepewności w działaniach

Źródło: opracowanie własne.

Zasadniczymi celami budżetowania działalności zakładu opieki zdrowotnej są dyscyplinowanie i kontrola wydatkowania środków finansowych oraz dyscyplino-

wanie czasu realizacji świadczeń zdrowotnych. Potencjalne cele budżetowania w ZOZ przedstawia tabela 1.

Budżetowanie powinno być ukierunkowane na monitorowanie i kontrolę kosztów usług medycznych oraz podejmowanie działań na rzecz ich ograniczenia oraz utrzymania się na rynku. Można je postrzegać jako narzędzie sterowania kosztami [1, s. 51].

Aby budżetowanie poprawiło skuteczność działań ZOZ, konieczne jest:

- dostarczenie kierownictwu danych i informacji (np. dotyczących wielkości zakontraktowanych świadczeń medycznych), umożliwiających wytyczenie zadań (planowanie działalności) dla całego ZOZ i poszczególnych komórek organizacyjnych,
- współdziałanie kierownictwa i pracowników w tworzeniu oraz realizacji budżetów,
- opracowanie sprawnego systemu informacji (dotyczącego informacji zarówno medycznych, w tym standardów procesu leczenia, jak i ekonomicznych – o kosztach, przychodach i efektach),
- przekazanie obowiązków i uprawnień na niższe szczeble zarządzania (decentralizacja zarządzania), wydzielenie ośrodków odpowiedzialności, przy czym zakres obowiązków, zadań oraz kryteriów oceny musi być jasny i jednoznaczny,
- wdrożenie systemu kontroli realizacji budżetów przez odpowiedzialność,
- wdrożenie nowoczesnych metod zarządzania, np. zarządzanie przez wyjątki,
- opracowanie precyzyjnego systemu oceny umożliwiającego porównanie wielkości budżetów ze stanem rzeczywistym,
- zaprojektowanie i wdrożenie systemu motywacji pracowników,
- podejmowanie przez kierownictwo działań naprawczych.

3. Wykorzystanie budżetowania do sterowania działalnością ZOZ

Zastosowanie budżetowania wspomaga zarządzanie ZOZ, i to zarówno na szczeblu kierownictwa naczelnego, jak też na niższych szczeblach zarządzania. Porządkuje jego działania w różnych obszarach, koordynuje wysiłki kadry kierowniczej, ukierunkowując je na realizację celów określonych w budżecie. Może ono także motywować do osiągnięcia lepszych wyników, jeżeli wykonanie zadań zawartych w budżetach (podstawowym i/lub częściowych) stanowi jedno z kryteriów oceny kadry kierowniczej.

Budżety stanowią zarazem ważny instrument kontroli działań kadry kierowniczej, umożliwiając ocenę poczynań poszczególnych kierowników i ustalenie ich wpływu na sytuację ekonomiczno-finansową całego ZOZ. Dzięki tym związkom zostaną stworzone warunki do podejmowania właściwych decyzji finansowych. Uwzględnienie w decyzjach, podejmowanych na różnych szczeblach zarządzania,

ograniczonosci zasobów, także finansowych, oraz ich ukierunkowanie na wzrost nadwyżki finansowej będą sprzyjać poprawie wyników finansowych zakładu.

Warto dodać, że znajomość zadań wyznaczonych w budżetach pozwala służbie finansowo-księgowej poznać – z odpowiednim wyprzedzeniem – zamierzenia wszystkich komórek organizacyjnych zakładu, co ułatwia dostosowanie tych zamierzeń do realnych możliwości finansowych jednostki. Oznacza to możliwość doboru i zapewnienia stosownych wielkości i źródeł finansowania, najlepiej dostosowanych do planowanych świadczeń medycznych. W dłuższej perspektywie zmniejsza to zagrożenie utraty płynności finansowej, co przyczynia się do stabilizacji i poprawy sytuacji finansowej jednostki [4, s. 12].

Bezpośrednie efekty stosowania budżetowania kosztów i przychodów znajdują odzwierciedlenie w wynikach ekonomicznych ZOZ. Mogą być one zatem przedmiotem pomiaru i analizy. Natomiast efekty pośrednie ujawniają się dopiero w dłuższej, często kilkuletniej perspektywie. Wyrażają się one głównie w zmianach usprawniających organizację, wzroście motywacji załogi. Należą zatem do czynników rozwoju firmy w długim okresie.

Ewidentnym efektem budżetowania jest ujawnienie różnych form nieefektywnego wykorzystania czynników wytwórczych. Dotyczy to także niedostrzeganych wcześniej przypadków marnotrawstwa (np. zlecenie badań diagnostycznych nieuzasadnionych stanem zdrowia pacjenta). Wprowadzenie budżetowania kosztów i przychodów w ZOZ umożliwi zatem stałą kontrolę zaangażowania poszczególnych czynników wytwórczych. Oznacza to ograniczenie decyzji i działań przypadkowych, składających się na tzw. zarządzanie przez rozwiązywanie problemów.

Przykładowe efekty (bezpośrednie i pośrednie) budżetowania w ZOZ obrazuje tabela 2.

Tabela 2. Korzyści budżetowania kosztów i przychodów ZOZ

Bezpośrednie	Pośrednie
Racjonalizacja kosztów realizacji świadczeń medycznych, a zatem poprawa wyniku finansowego	Usprawnienie operatywnego zarządzania
Skrócenie cyklu realizacji usług medycznych, a przez to wzrost zdolności produkcyjnych	Bieżące monitorowanie przebiegu procesu realizacji usług medycznych, poprawa ich jakości
Obniżenie wielkości zaangażowanych zasobów czynników produkcji	Wzrost motywacji załogi i kadry kierowniczej
Wzrost produktywności poszczególnych czynników produkcji, wzrost wynagrodzeń załogi	Wzrost poziomu zorganizowania ZOZ
	Obniżenie ryzyka działalności w różnych obszarach
	Wzrost zaufania kredytodawców i wierzycieli

Źródło: opracowanie własne na podstawie [4, s. 17].

4. Praktyczne znaczenie budżetowania kosztów i przychodów ZOZ

Wykorzystanie budżetowanie jako metody zarządzania ZOZ ma także szersze znaczenie praktyczne. Organizatorom i zarządzającym procesem świadczenia usług chodzi o ustanowienie mechanizmu składającego się na system zarządzania, obejmującego jednocześnie: planowanie, sterowanie, motywowanie i kontrolę. Powiązanie przychodów, kosztów i wyniku finansowego poszczególnych jednostek organizacyjnych w spójny system budżetów umożliwi zarządzanie procesem finansowania całego zakładu. Zarządzanie całością jest oparte na wielopoziomowej optymalizacji zadań cząstkowych. Przy tym dane planistyczne (wyznaczone) umożliwiają podejmowanie decyzji finansowych obarczonych stosunkowo niskim poziomem ryzyka.

Budżetowanie może być jednym ze sposobów wprowadzanego do ZOZ myślenia innowacyjnego, opartego na odpowiednich motywacjach i wysokim zaangażowaniu załogi w sprawę jednostki. Na tle procedury budżetowania bowiem powstaje potrzeba wymiany informacji, spotkań i współdziałania różnych grup zawodowych, np. ordynatorów, lekarzy, ekonomistów i finansistów. Pracownicy konfrontują swoje opinie, uwzględniają uzasadnione wymagania i potrzeby partnera, określają zasady współpracy, kierując się przy tym wspólnie pojmowanym interesem zakładu. Prowadzi to do wzrostu aktywności poszczególnych komórek organizacyjnych, odgrywających wyznaczone role w tworzącej się nowej organizacji ZOZ. W ten sposób następuje przełamanie tradycyjnego podziału na piony i służby, w którym dotychczasowe kontakty były ograniczone i miały charakter komunikacji pionowej, poprzez przełożonych.

Budżetowanie jest również sposobem ekonomicznej edukacji białego personelu medycznego (lekarzy, pielęgniarek, techników medycznych itd.), a zarazem powoduje wzrost zainteresowania pracowników pionu finansowo-księgowego przygotowaniem i przebiegiem realizacji świadczeń medycznych.

Budżetowanie jako metoda zarządzania wzmacnia poczucie wspólnych celów działania w interesie zakładu. Pracownikom wykonującym usługi medyczne wskazuje korzyści wynikające ze zmian w dotychczasowej organizacji, co sprzyja kreacji twórczych i zaangażowanych postaw. Procedura budżetowania wpływa również na postawy kierownictwa ZOZ, zachęca ich do aktywności i usprawniania zarządzania. Poddaje publicznej ocenie wyniki ich pracy. Oznacza to, że budżetowanie integruje kadrę kierowniczą wokół zmian dokonywanych w ZOZ. Proces zmian, łączący się z procesem bieżącej realizacji usług medycznych, z perspektywy długiego okresu jest równie ważny jak sama produkcja.

Budżetowanie umożliwia integrację wszystkich obszarów zarządzania ZOZ. Stawia się w nim wymagania także wobec działań stosunkowo odległych od zagadnień finansowych, takich jak np. gospodarka lekami, gospodarka materiałowa, wykorzystanie zasobów ludzkich czy jakość świadczonych usług. Uporządkowanie

poszczególnych dziedzin działalności ZOZ poprzez nowoczesny, zintegrowany system budżetowania poprawia jego poziom zorganizowania oraz pośrednio wzmacnia stabilność i pozycję rynkową zakładu.

Wzrost poziomu zorganizowania ZOZ wpływa zwykle na lepsze jego wyniki ekonomiczne w postaci skrócenia cyklu realizacji usług medycznych, obniżenia zaangażowanych nakładów i poprawy syntetycznych efektów finansowych (np. wyniku finansowego, jakości świadczeń).

Osiągnięcie wymienionych korzyści nie jest możliwe bez odpowiedniego organizacyjnego przygotowania oraz wdrożenia budżetowania kosztów i przychodów w ZOZ.

5. Zakończenie

Wykorzystanie budżetowania w zarządzaniu ZOZ zależy w znacznym stopniu od skonkretyzowania podstawowych celów i zadań oraz przedstawienia ich w wielkościach liczbowych (koszty, przychody, zyski, wielkości świadczeń medycznych), a następnie od przypisania poszczególnym komórkom organizacyjnym wewnątrz zakładu (np. oddziałom szpitalnym, pracowniom diagnostycznym). Przy wyznaczeniu zadań, które mają być realizowane w określonym czasie (nie dłuższym niż rok), należy obok danych mierzalnych uwzględnić również czynniki niewymierne (np. specjalizację pracowników, czas niezbędny do wykonania świadczeń medycznych, ich jakość, poziom satysfakcji pacjentów). Zadania wyznaczone w budżetach powinny być powiązane z systemem motywacyjnym, co ułatwi dyscyplinowanie wydatkowania środków finansowych oraz dokonywanie kontroli i oceny osiągniętych wyników, a także umożliwi wielopoziomą optymalizację zadań cząstkowych.

Budżetowanie powinno się stać zatem ważnym narzędziem realizacji założonych zadań (społecznych, ekonomicznych) ZOZ, szczególnie docenianym w konkurencyjnym i turbulentnym otoczeniu.

LITERATURA

- [1] Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 1998.
- [2] Hass-Symotiuk M., *Aspekty metodologiczne budżetowania działalności zakładu opieki zdrowotnej*, [w:] *Rachunek kosztów usług medycznych i zarządzanie finansami w ochronie zdrowia*, red. M. Hass-Symotiuk, Wyd. Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2000.
- [3] Komorowski J., *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, PWN, Warszawa 1997.
- [4] Łada-Cieślak M., *Istota budżetowania w przedsiębiorstwie*, „Przegląd Organizacji” 2000 nr 6.
- [5] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, cz. 2. red. A. Jarugowa, Warszawa 1995.

BENEFITS OF APPLICATION COST AND REVENUE BUDGETING IN HEALTH CARE INSTITUTIONS

Summary

Against a background of essence and objectives of budgeting in health care institutions in the article there are presented conditions that must be fulfilled to utilise this tool to control them and possible benefits to obtain.

These benefits mean improvements in the "quality" of management (as a result of, inter alia, ordering and coordination of activities aimed at realisation of objectives that are specified in the budgets, rationalising organisation of health care services, increase in staff motivation), and in consequence, better utilisation of factors of production and improvements in economic performance of the institution.