

**Magdalena Talarska**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## POJĘCIE INSTRUKCJI BUDŻETOWEJ I INSTRUKCJI SPORZĄDZENIA BUDŻETU W SYSTEMIE BUDŻETOWANIA W SZPITALACH PUBLICZNYCH

---

**Streszczenie:** Narzędziem sprawnego zarządzania szpitalami publicznymi może być budżetowanie. Aby system budżetowania mógł prawidłowo funkcjonować, należy określić formalne procedury jego stosowania. Można je zawrzeć w instrukcji budżetowej i instrukcjach sporządzenia budżetów ośrodków odpowiedzialności. Artykuł przedstawia rolę instrukcji budżetowej i instrukcji sporządzenia budżetu w systemie budżetowania szpitali publicznych. Prezentuje różnice między instrukcją budżetową a instrukcją sporządzenia budżetu. Przedstawia również zakres informacji, jaki powinien być zawarty w instrukcji budżetowej i w instrukcji sporządzenia budżetu.

**Słowa kluczowe:** szpital publiczny, budżetowanie, instrukcja budżetowa, instrukcja sporządzenia budżetu

### 1. Wstęp

System budżetowania w zakładach opieki zdrowotnej może być narzędziem efektywnego zarządzania szpitalem publicznym. Poprzez planowanie i kontrolę kosztów zarządzający szpitalami publicznymi mogą poznać szczegółowe koszty wyodrębnionych obszarów odpowiedzialności oraz miejsc powstawania kosztów. Prawidłowe funkcjonowanie systemu budżetowania w szpitalach publicznych uwarunkowane jest stworzeniem instrukcji budżetowej oraz instrukcji sporządzenia budżetu. Obecnie odchodzi się od tworzenia instrukcji sporządzenia budżetu dla całego szpitala. Budżety wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności w szpitalach publicznych różnią się znacznie między sobą, np. inny jest budżet apteki przyszpitalnej, a inny oddziału szpitalnego. Ważne jest również, aby dostępu do informacji zawartych w danym budżecie nie miały osoby nieupoważnione, dlatego też należy zapisać w instrukcji sporządzania budżetu danego ośrodka odpowiedzialności, kto i do jakich danych ma dostęp.

Celem artykułu jest przedstawienie roli instrukcji budżetowej i instrukcji sporządzenia budżetu w procesie budżetowania szpitali publicznych, prezentacja różnic

między instrukcją budżetową a instrukcją sporządzenia budżetu, a także zakresu informacji, które powinny się w nich znaleźć.

## 2. Budżetowanie w szpitalach publicznych

Zachodzące zmiany, takie jak postęp w medycynie i postęp technologiczny, coraz większe wymagania pacjentów dotyczące jakości opieki, a także wzrost konkurencyjnego otoczenia powodują [Rój, Sobiech 2006, s. 183], że zarządzający szpitalami publicznymi poszukują nowych rozwiązań wspierających kierowanie podległą im jednostką. Narzędziem wspomagającym sprawne i efektywne zarządzanie szpitalem publicznym może być budżetowanie.

Budżetowanie w zakładach opieki zdrowotnej, ze względu na specyfikę podmiotu budżetowania, różni się od budżetowania w przedsiębiorstwach produkcyjnych, usługowych czy też handlowych [Talarska 2010a, s. 140]. Zakłady opieki zdrowotnej, w tym szpitale publiczne, są instytucjami *non profit*. Głównym celem działalności publicznych jednostek opieki zdrowotnej jest ochrona życia i zdrowia ludzkiego poprzez najwyższą jakość świadczonych usług.

Zakłady opieki zdrowotnej, jako instytucje *non profit*, powinny racjonalnie gospodarować zasobami będącymi w ich dyspozycji [Hass-Symotiuk (red.) 2006, s. 162]. System budżetowania szpitala publicznego może zapewnić realizację wszystkich funkcji zarządzania działalnością szpitala publicznego: planowania, organizowania, motywowania, kontrolowania.

Budżet działalności szpitala spełnia przede wszystkim rolę planistyczną. Dzięki stworzeniu sprawnego systemu budżetowania w szpitalu publicznym można poznać przed rozpoczęciem roku budżetowego nie tylko przychody szpitala wynikające z zawartych kontraktów z NFZ, ale też poziom kosztów do poniesienia. Poznanie kosztów działalności w ramach wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności pozwala na poszukanie oszczędności i stanowi podstawę do analizy dotychczasowych rozwiązań.

Budżet działalności szpitala publicznego może również pełnić funkcję organizacyjną. Pozwala uporządkować działalność całego szpitala i jego wyodrębnionych części, a także zorganizować przepływ informacji. Zapewnia też koordynację działalności całej jednostki poprzez odpowiednie rozdzielenie zasobów, wyznaczenie zadań i osób za nie odpowiedzialnych, ustalenie harmonogramu realizacji prac [Talarska 2010a, s. 140].

System budżetowania szpitala publicznego może również służyć jako narzędzie oceny działalności ośrodków odpowiedzialności. Porównanie planu z wykonaniem oraz analiza powstałych odchyłeń umożliwiają ocenę prawidłowości funkcjonowania danego ośrodka, jak też pozwalają na wyciągnięcie wniosków, znalezienie przyczyn nieprawidłowości i poprawę jego funkcjonowania. Budżet działalności ośrodka odpowiedzialności może być ponadto narzędziem wspierającym motywowanie kierowników ośrodków odpowiedzialności w szpitalu, czyli ordynatorów, kierowni-

ków zakładów medycznych, a także pozostałego personelu medycznego. Aby mógł odgrywać taką rolę, trzeba połączyć go z systemem wynagrodzeń, ponadto cele budżetowe muszą być racjonalnie określone, a uzyskanie zamierzonych osiągnięć musi się wiązać z rzeczywistymi korzyściami dla personelu.

Budżet szpitala publicznego może również pełnić funkcję kontrolną. Kontrola budżetowa polega na porównaniu osiągniętych wyników z zakładanym planem. Gospodarność każdej jednostki oceniana jest na podstawie różnych informacji, z których jedną z najważniejszych są koszty, stąd potrzeba ich nieustannej i wnikliwej kontroli [Macuda 2006, s. 173]. W szpitalach publicznych można też kontrolować poziom ponoszonych grup kosztów (wynagrodzeń, zużytych materiałów) między podobnymi ośrodkami odpowiedzialności, np. oddziałami szpitalnymi, a także stopień realizacji zadań, wykorzystanie limitu budżetowego oraz osiągnięcie celów organizacyjnych i finansowych. Pamiętać trzeba, że nie należy pozostawiać systemu budżetowania samemu sobie. Jeżeli kierownicy szpitali publicznych nie dokonają okresowej kontroli działalności ośrodków odpowiedzialności, np. raz na kwartał, to system budżetowania nie przyniesie zamierzonych efektów.

### 3. Instrukcja budżetowa a instrukcja sporządzenia budżetu

Prawidłowe funkcjonowanie systemu budżetowania w szpitalu publicznym uzależnione jest od spełnienia pewnych warunków. Do najważniejszych z nich możemy zaliczyć:

- wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności i miejsc powstawania kosztów;
- decentralizację uprawnień i odpowiedzialności z wyższych szczebli zarządzania (dyrekcji szpitala) na kierowników ośrodków odpowiedzialności (ordynatorów oddziałów, kierowników zakładów szpitalnych itp.) oraz ich egzekwowanie;
- powiązanie i kompatybilność systemu budżetowania z zakładowym planem kont;
- **stworzenie instrukcji budżetowej szpitala publicznego;**
- **opracowanie instrukcji sporządzenia budżetu danego ośrodka odpowiedzialności;**
- wdrożenie systemu obiegu dokumentów;
- stworzenie instrukcji obiegu dokumentów;
- opracowanie i wdrożenie systemu umożliwiającego łatwy i szybki dostęp do potrzebnych informacji i danych;
- powiązanie systemu budżetowania z systemem motywacyjnym dla pracowników.

Niezwykle ważnym elementem procesu budżetowania w szpitalach publicznych jest stworzenie instrukcji budżetowej szpitala oraz instrukcji sporządzenia budżetów ośrodków odpowiedzialności.

Bardzo często mylnie utożsamia się instrukcję budżetowania szpitala jako całość jednostki z instrukcją sporządzenia budżetu danego ośrodka odpowiedzialności. In-

strukcja budżetowania szpitali publicznych jest swoistym przewodnikiem po całym procesie budżetowania. Zawarte są w niej podstawowe informacje, takie jak:

- wykaz wydzielonych w szpitalu publicznym ośrodków odpowiedzialności;
- wykaz wyodrębnionych miejsc powstawania kosztów w ramach ośrodków odpowiedzialności;
- wykaz budżetów i ich oznaczeń (kodów) stworzonych w ramach systemu budżetowania w szpitalu publicznym;
- wykaz instrukcji sporządzenia budżetów wraz z ich przyjętymi oznaczeniami;
- wykaz osób odpowiedzialnych za stworzenie i zatwierdzenie budżetu ośrodka odpowiedzialności;
- harmonogram tworzenia i zatwierdzania budżetów;
- wykaz osób mających dostęp do danych zawartych w budżecie głównym;
- imię i nazwisko oraz zajmowane stanowisko osoby odpowiedzialnej za prawidłowy przebieg całego procesu budżetowania i wsparcie merytoryczne kierowników ośrodków odpowiedzialności w zakresie budżetowania;
- schemat budżetu głównego;
- terminy konsolidacji i zatwierdzenia budżetu głównego;
- terminy i sposoby aktualizacji budżetu głównego.

Instrukcja budżetowania szpitala dotyczy przede wszystkim procedury budżetowej tworzenia budżetu głównego, konsolidacji budżetów częściowych.

Instrukcja sporządzenia budżetu ośrodka odpowiedzialności jest przewodnikiem po procesie budżetowania konkretnego, wyodrębnionego ośrodka odpowiedzialności. Obecnie coraz częściej odchodzi się od tworzenia jednej instrukcji sporządzenia budżetów dla wszystkich ośrodków odpowiedzialności. Budżety ośrodków odpowiedzialności w szpitalu różnią się między sobą, np. inny jest budżet oddziału szpitalnego, a inny przychodni [Talarska 2010b, s. 527]. Dlatego też dla każdego budżetu ośrodka odpowiedzialności należy stworzyć odrębną instrukcję sporządzenia budżetu. Instrukcja ta powinna być dostosowana do indywidualnych właściwości danego budżetu, opisywać szczegółowo proces tworzenia budżetu od jego rozpoczęcia aż do zatwierdzenia. Ma ona umożliwiać kierownikowi ośrodka odpowiedzialności (np. ordynatorowi oddziału szpitalnego, kierownikowi działu obsługi pacjenta, kierownikowi przychodni), który w szpitalu publicznym najczęściej jest osobą merytoryczną w zakresie leczenia, ale też odpowiada za część ekonomiczną działalności podległego mu ośrodka, zapoznanie się z istotą systemu budżetowania, kompetencjami i terminami sporządzenia budżetu. Instrukcja sporządzenia budżetu ma być przewodnikiem, ułatwieniem przy sporządzeniu budżetu, dlatego też należy ją jak najbardziej zindywidualizować, dostosować do potrzeb danego kierownika odpowiedzialności.

W instrukcji sporządzenia budżetu ośrodka odpowiedzialności powinny być zawarte co najmniej następujące dane:

- nazwa szpitala publicznego objętego systemem budżetowania,
- nazwa budżetu, dla którego sporządzana jest instrukcja,

- symbol budżetu,
- numer wersji instrukcji sporządzenia budżetu,
- data sporządzenia instrukcji sporządzenia budżetu,
- cele budżetowania ośrodka odpowiedzialności,
- korzyści płynące z budżetowania danego ośrodka,
- osoby odpowiedzialne za opracowanie instrukcji sporządzenia budżetu,
- wykaz osób mających dostęp do danych zawartych w budżecie,
- osoba odpowiedzialna za sporządzenie budżetu,
- osoba odpowiedzialna za zatwierdzenie budżetu,
- terminy sporządzenia i zatwierdzenia budżetu,
- sposób obiegu dokumentów niezbędnych do sporządzenia budżetu,
- tryb dokonywania zmian i aktualizacji instrukcji sporządzenia budżetu,
- zakres przedmiotowy budżetu (jaka działalność, jakie jednostki organizacyjne itp.),
- elementy budżetu, np. roczny plan badań, normatywne koszty jednostkowe badań, formularze budżetowe,
- schemat budżetu ośrodka odpowiedzialności,
- opis poszczególnych formularzy budżetowych,
- układ kalkulacyjny kosztów w poszczególnych formularzach budżetowych,
- wzory formularzy budżetowych.

Zgodnie z zaprezentowanym wykazem danych, które powinny się znaleźć w instrukcji sporządzenia budżetu, tego typu instrukcja powinna najpierw prezentować stronę tytułową zawierającą podstawowe dane identyfikujące budżet, takie jak nazwa budżetu, dla którego sporządzana jest instrukcja, czy też nazwa szpitala objętego systemem budżetowania. Ważne jest, aby w instrukcji sporządzenia budżetu zapisać datę jej stworzenia i numer wersji. Działalność ośrodka odpowiedzialności z upływem czasu podlega zmianom, a co za tym idzie – modyfikacjom będzie podlegał zarówno budżet ośrodka, jak i instrukcja jego sporządzenia. Warto też określić indywidualne oznaczenie danego budżetu i zaznaczyć je w instrukcji, co ułatwia znacznie poruszanie się między budżetami.

Następnym elementem instrukcji sporządzenia budżetu są cele i korzyści płynące z systemu budżetowania. Jest to część instrukcji, która ułatwia komunikowanie się w szpitalu publicznym. Pokazanie w wyraźny sposób przesłanek budżetowania i przewidywanych efektów z wdrożenia budżetowania pozwala ograniczyć niechęć pracowników do całego systemu.

Instrukcja sporządzenia budżetu powinna też zawierać tzw. elementy techniczne, zwane również zasadami sporządzania budżetu. Można tu zaliczyć takie informacje, jak wykaz osób odpowiedzialnych za stworzenie budżetu czy wykaz osób mających dostęp do informacji zawartych w budżecie. Dane płynące z systemu budżetowania są „danymi wrażliwymi”, informacje na temat wyników finansowych konkretnych ośrodków odpowiedzialności czy też poziomu ponoszonych kosztów przeznaczone są przede wszystkim dla zarządzających szpitalami publicznymi i wyodrębnionymi

w nich ośrodkami. Pozwalają usprawnić działalność ośrodka i poszukać obszarów newralgicznych z punktu widzenia zarządzania. Dlatego do tego typu informacji nie powinni mieć dostępu wszyscy, należy ograniczyć i zapisać w instrukcji sporządzenia budżetu zakres osób mających dostęp do informacji płynących z systemu budżetowania.

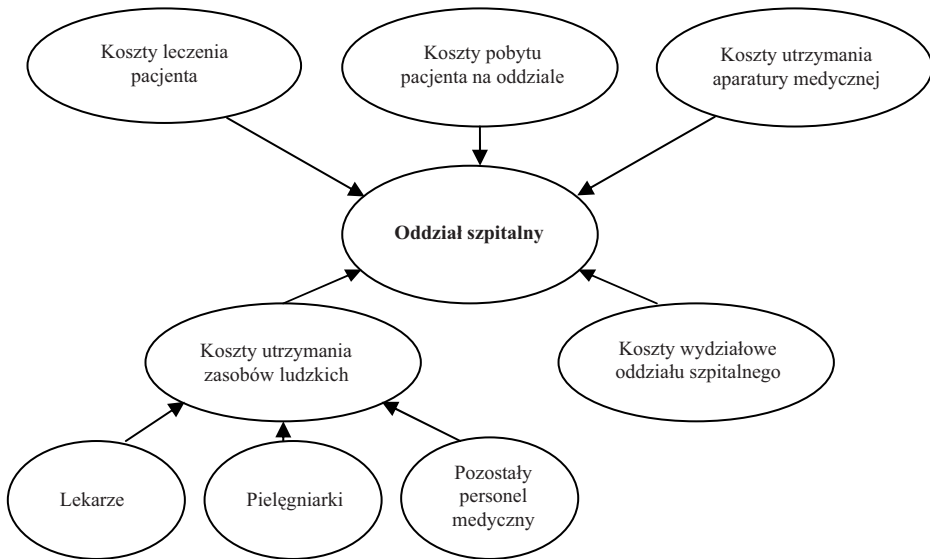
W instrukcji sporządzenia budżetu warto też określić terminy sporządzania i zatwierdzania budżetu. Określenie sztywnych ram sporządzania budżetu wymusi swego rodzaju kontrolę czasową. Bez określenia terminów sporządzania i zatwierdzania budżetów częściowych może być niemożliwe przeprowadzenie konsolidacji budżetu głównego całego szpitala, ponieważ może dojść do sytuacji, w której budżety częściowe nie zostaną zatwierdzone.

W dalszej kolejności należy opisać sposób obiegu dokumentów, jakie dane, w jakiej kolejności, w jakich terminach i z jakich komórek szpitala muszą spływać niezbędne informacje do stworzenia budżetów ośrodków odpowiedzialności. Warto również zaznaczyć, w jaki sposób można dokonywać zmian i aktualizacji budżetu, kto jest uprawniony do dokonywania zmian oraz kto je zatwierdza. Określenie osób mających uprawnienia do modyfikacji budżetu ośrodka odpowiedzialności pozwoli uniknąć bałaganu i błędów w systemie budżetowania, spowodowanych zmianami dokonywanymi przez osoby niekompetentne lub niepowołane. Jeżeli w szpitalu jest stanowiska specjalisty ds. controllingu, to większość tego typu funkcji przejmuje osoba na tym stanowisku.

Po opisanie zasad formalnych sporządzania budżetu ośrodka odpowiedzialności należy przejść do opisu struktury budżetu. W celu dokładniejszego poznania kosztów funkcjonowania poszczególnych obszarów działalności należy w ramach ośrodków odpowiedzialności wyodrębnić istotne, w związku z zarządzaniem, miejsca powstawania kosztów, np. koszty leczenia pacjentów na oddziale szpitalnym, koszty zasobów ludzkich, koszty utrzymania aparatury medycznej [Talarska 2010a, s. 142]. Podział ten wspomaga również kalkulację procedur medycznych, w ramach ośrodków odpowiedzialności możemy wyodrębnić koszty niezbędne do kalkulacji. W myśl Rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów zakładów opieki medycznej koszty procedury medycznej kalkuluje się jako koszty medyczne bezpośrednie, np. koszty leczenia, pobytu pacjentów na oddziale, koszty przyjęcia pacjentów, oraz uzasadnioną część kosztów niemedycejskich – pośrednich, np. kosztów sprzątnięcia, kosztów sterylizacji sprzętu.

Narzędziem pomocnym w opisie struktury budżetu ośrodka odpowiedzialności może być schemat budżetu, czyli graficzne przedstawienie elementów, miejsc powstawania kosztów wchodzących w skład danego ośrodka odpowiedzialności. Przykład schematu budżetu kosztów oddziału szpitalnego przedstawia rys. 1.

Instrukcja sporządzania budżetu powinna również zawierać szczegółowy opis formularzy budżetowych, w którym oprócz układu kosztów kalkulacyjnych stosowanych w budżecie powinny znaleźć się wszelkie informacje służące do iden-



**Rys. 1.** Schemat budżetu kosztów oddziału szpitalnego

Źródło: opracowanie własne.

tyfikacji i przyporządkowania odpowiednich kosztów do miejsc ich powstawania. Sporządzający budżet po przeczytaniu tego elementu instrukcji powinien wiedzieć, które koszty zaliczyć do danego miejsca powstawania kosztów. W przypadku kosztów występujących w szpitalach niejednokrotnie jest to problematyczne. Przykładem kosztów stwarzających problemy w klasyfikacji są koszty sprzątania – z jednej strony, mogą być to koszty pobytu pacjenta na oddziale, jeżeli są to koszty przyporządkowane ściśle do określonego pacjenta, np. koszty wymiany i prania pościeli, z drugiej zaś, koszty sprzątania mogą być sklasyfikowane jako koszty wydziałowe oddziału szpitalnego, gdy sprzątanie to ma charakter ogólny.

## 4. Podsumowanie

Podsumowując, należy stwierdzić, że prawidłowe sporządzenie budżetu w szpitalu publicznym jest czasochłonne i pracochłonne. Proces budżetowania może być jednak uproszczony przez stworzenie sformalizowanych procedur, zapisanych w spójnych dokumentach. Tego typu dokumentami mogą być instrukcja budżetowa i instrukcja sporządzenia budżetu ośrodka odpowiedzialności.

Instrukcja budżetowa jest wprowadzeniem do systemu budżetowania całego szpitala publicznego. Przedstawia zakres systemu budżetowania, osoby uczestniczące w procesie, strukturę budżetu głównego i terminy jego konsolidacji, prezentuje podstawowe pojęcia z zakresu budżetowania oraz cele do osiągnięcia dla całej jed-

nostki. Instrukcja budżetowa szpitala może również pomóc nowym pracownikom zapoznać się z jednostką, jej strukturą, zakresem odpowiedzialności poszczególnych ośrodków odpowiedzialności i ich charakterystyką.

Instrukcja sporządzenia budżetu ośrodka odpowiedzialności służy do szczegółowego wprowadzenia w specyfikę budżetu ośrodka. Przedstawia cele budżetowania ośrodka odpowiedzialności, korzyści, jakie można osiągnąć za pomocą budżetowania, osoby odpowiedzialne za sporządzenie i zatwierdzenie budżetu oraz mające do niego dostęp, terminy sporządzenia budżetu oraz wykaz i wzory formularzy budżetowych składających się na budżet danego ośrodka odpowiedzialności.

Opracowanie instrukcji budżetowej i sporządzenia budżetu jest zadaniem trudnym i pracochłonnym. Dobra instrukcja powinna być czytelna i zrozumiała dla wszystkich uczestników procesu. Dlatego ważne jest, aby w procesie tworzenia instrukcji budżetowych uczestniczyły osoby zaangażowane w proces budżetowania, np. ordynatorzy oddziałów, kierownik działu obsługi pacjenta czy też kierownik przychodni przyszpitalnej, a nie tylko specjalista ds. controllingu.

Zauważyć również należy, że tworzenie instrukcji budżetowych nie jest działaniem jednorazowym. Szpitale publiczne nie są statecznymi jednostkami, ich działalność zmienia się, otwiera się nowe oddziały, świadczy nowe usługi medyczne, dlatego zarówno budżet, jak i instrukcje powinny być nieustannie aktualizowane. Poza tym wraz z upływem czasu, pozyskaniem nowych informacji zarządczych płynących z systemu budżetowania pojawia się zapotrzebowanie na dodatkowe informacje, dlatego też okresowa aktualizacja instrukcji jest niezbędna.

## Literatura

- Hass-Symotiuk M. (red.) [2006], *Rachunkowość i plan kont z komentarzem dla zakładów opieki zdrowotnej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Macuda M. [2006], *Kontrola kosztów działalności podstawowej zakładów opieki zdrowotnej*, Konferencja Naukowa „Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi”, materiały konferencyjne, Szczecin.
- Rój J., Sobiech J. [2006], *Zarządzanie finansami szpitala*, ABC Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Talarska M. [2010a], *Budżetowanie w publicznych zakładach opieki zdrowotnej. Wybrane problemy*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w planowaniu i kontroli działalności*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 135, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2010.
- Talarska M. [2010b], *Ośrodki odpowiedzialności w procesie budżetowania w szpitalach publicznych*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 123, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2010.

## Dokumenty

- Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (DzU nr 164, poz. 1194).



---

## **THE INSTRUCTION OF BUDGETING AND INSTRUCTION FOR PREPARING BUDGET IN THE BUDGETING OF PUBLIC HOSPITALS**

**Summary:** This article presents the role of the instruction of budgeting and instruction for preparing budget in the budgeting of public hospitals. Presents the differences between the instruction of budgeting and instruction for preparing budget. The article presents the scope of information that should be included in the instruction of budgeting and instruction for preparing budget.