

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

268

Rachunkowość zarządcza w działalności przedsiębiorstw i instytucji

Redaktor naukowy
Bartłomiej Nita



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Wiktor Gabrusewicz

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Joanna Świrska-Korlub

Łamanie: Comp-rajt

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się

na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-255-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	7
-------------	---

Część 1. GROMADZENIE I PRZETWARZANIE INFORMACJI ZARZĄDCZEJ

Krzysztof Piotr Jasiński: Fazy procesu informacyjnego w zarządzaniu przedsiębiorstwem	11
Kamila Trzecińska: Przydatność informacyjna rachunkowości zarządczej w zarządzaniu przedsiębiorstwem	21

Część 2. POMIAR, OCENA I RAPORTOWANIE DOKONAŃ

Agnieszka Burcyc: Ustawa Sarbanesa-Oxleya i jej następstwa dla działalności audytorów oraz zarządów spółek	43
Krzysztof Piotr Jasiński: Sprawozdawczość zarządcza w przedsiębiorstwie jako instrument podejmowania decyzji menedżerskich	54
Wojciech Dawid Krzeszowski: Forma wynagrodzenia udziałowca a obciążenia fiskalne z tego tytułu	64
Bartłomiej Nita: Pomiar i zarządcze raportowanie procesów logistycznych	75
Anna Glińska: Istota wspomagania operacyjnego i pomiar ryzyka straty operacyjnej w zakładach pracy chronionej	88
Małgorzata Wasilewska: Kapitał intelektualny w prospektach emisyjnych polskich spółek akcyjnych	104

Część 3. WYBRANE INSTRUMENTY RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

Anna Balicka: Matryca miar jako narzędzie wykorzystywane w procesie porównywania przedsiębiorstw w branży motoryzacyjnej	117
Marcin Klinowski: Planowanie sieciowe w zarządzaniu kosztami i czasem projektu	131
Kamila Trzecińska: Zarządzanie kosztami według koncepcji <i>kaizen costing</i>	141

Część 4. RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA W SEKTORZE PUBLICZNYM

Michał Dyk: Podstawy gospodarki finansowej gmin	155
Magdalena Koźmik: Wykorzystanie rachunku kosztów działań w sektorze publicznym	168
Magdalena Talarska: Budżet działalności oddziału szpitalnego na przykładzie oddziału anestezjologii i intensywnej terapii medycznej	178

Summaries

Part 1. GATHERING AND PROCESSING MANAGEMENT INFORMATION

Krzysztof Piotr Jasiński: Phases of information process in company management	20
Kamila Trzcińska: Information usefulness of management accounting in corporate management	40

Part 2. PERFORMANCE MEASUREMENT, ASSESSMENT AND REPORTING

Agnieszka Burczyk: Sarbanes-Oxley Act of 2002 and its implications for the activities of auditors and management boards	53
Krzysztof Piotr Jasiński: Management reporting in a company as an instrument of managerial decision making	63
Wojciech Dawid Krzeszowski: A form of the shareholder's remuneration and resultant fiscal burden	74
Bartłomiej Nita: Performance measurement and managerial reporting in the area of logistics	87
Anna Glińska: The essence of operational support and measurement of operational risk losses in sheltered workshops	103
Małgorzata Wasilewska: Intellectual capital in the prospectuses of Polish joint-stock companies	113

Part 3. CHOSEN TOOLS OF MANAGEMENT ACCOUNTING

Anna Balicka: Measurement matrix as a tool used in the process a comparison of companies in the automotive industry	130
Marcin Klinowski: Network planning in the cost and time project management	140
Kamila Trzcińska: The concept of Kaizen costing in cost management	152

Part 4. MANAGEMENT ACCOUNTING IN PUBLIC SECTOR

Michał Dyk: Basics of municipality's financial management	167
Magdalena Koźmik: The use of Activity Based Costing in public sector	177
Magdalena Talarska: Budget of hospital ward activity on the example of anesthesiology and intensive medical therapy wards	188

Magdalena Talarska

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

BUDŻET DZIAŁALNOŚCI ODDZIAŁU SZPITALNEGO NA PRZYKŁADZIE ODDZIAŁU ANESTEZJOLOGII I INTENSYWNEJ TERAPII MEDYCZNEJ

Streszczenie: W artykule przedstawiono istotę i specyfikę budżetu działalności oddziału szpitalnego na przykładzie budżetu działalności oddziału anestezjologii i intensywnej terapii medycznej (OIOM). Omówiono także oddział jako obiekt budżetowania oraz – szczegółowo – budżet kosztów oddziału szpitalnego OIOM.

Słowa kluczowe: budżet, oddział szpitalny, budżet działalności oddziału szpitalnego, oddział anestezjologii i intensywnej terapii medycznej.

1. Wstęp

System budżetowania może stanowić narzędzie wspierające zarządzanie całym zakładem opieki zdrowotnej, a także pojedynczym ośrodkiem odpowiedzialności, wyodrębnionym w jego strukturze. Zakłady opieki zdrowotnej jako instytucje non profit powinny racjonalnie gospodarować zasobami będącymi w ich dyspozycji [Hass-Symotiuk (red.) 2006, s. 162]. Należy zauważyć, że obowiązujące rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej z 1998 r. w bardzo ograniczonym zakresie reguluje obowiązek tworzenia miejsc powstawania kosztów i ośrodków odpowiedzialności w zakładach opieki zdrowotnej. Ponadto katalog kosztów zawarty w tym rozporządzeniu umożliwia jedynie pogładową ocenę struktury kosztów ponoszonych w danym zakładzie opieki zdrowotnej. Należy stwierdzić, że ewidencja kosztów zawarta w rozporządzeniu stanowi minimalny możliwy podział kosztów. Dzięki szczegółowemu planowaniu i kontroli kosztów zarządzający szpitalami mogą nie tylko poznać dokładne koszty poszczególnych ośrodków odpowiedzialności i wyodrębnionych miejsc powstawania kosztów, ale również ocenić ich działalność. Budżet może stanowić również skuteczne narzędzie do porównań poszczególnych ośrodków odpowiedzialności w ramach jednego szpitala. Poprzez

określenie i porównanie adekwatnych grup kosztów, np. kosztów zasobów ludzkich w ramach oddziałów szpitalnych, można ocenić zasadność ponoszonych kosztów oraz wychwycić ewentualne miejsca oszczędności. Stworzenie budżetu w szpitalu publicznym, poprzez poznanie i skalkulowanie dokładnych kosztów świadczonych procedur medycznych, wspomaga także negocjację kontraktów z Narodowym Funduszem Zdrowia.

Podstawowymi ośrodkami odpowiedzialności w szpitalu publicznym są oddziały szpitalne. Na oddziałach szpitalnych dokonuje się główny proces leczenia pacjentów przebywających w szpitalu. Pozostałe ośrodki odpowiedzialności, takie jak pracownie diagnostyczne czy też zakłady medyczne, pełnią funkcję głównie pomocniczą, tzw. usługową, na rzecz oddziałów szpitalnych. Działalność ta rozliczana jest na potrzeby kalkulacji procedur medycznych jako usługi wewnętrzne szpitala i kontraktowana jako procedura medyczna świadczona przez oddział szpitalny. Oczywiście jest, że jednostki te mogą również pełnić funkcję zadaniową, czyli świadczyć usługi medyczne, w ramach swojej działalności, odrębnie kontraktowane w ramach umów z NFZ, jednakże należy zwrócić uwagę, że głównym ich zadaniem w szpitalach publicznych jest świadczenie usług na rzecz pacjentów przebywających w szpitalu.

Celem niniejszego artykułu jest omówienie istoty i specyfiki budżetu działalności oddziału szpitalnego na przykładzie budżetu działalności oddziału anestezjologii i intensywnej terapii medycznej (OIOM). W artykule przedstawiono także oddział jako obiekt budżetowania oraz omówiono szczegółowo budżet kosztów oddziału szpitalnego OIOM.

2. Oddział szpitalny jako obiekt budżetowania

Jednym z najważniejszych ośrodków odpowiedzialności w szpitalu publicznym jest oddział szpitalny. Wszystkie czynności, procesy i działania podejmowane w szpitalu publicznym powinny być ukierunkowane na sprawne zarządzanie oddziałami szpitalnymi. Zachodzący na oddziałach szpitalnych proces leczenia, poprzez kontraktowanie usług medycznych tu świadczonych, jest głównym źródłem przychodów osiągniętych przez szpital publiczny. Pozostałe komórki organizacyjne szpitala powinny być tak zorganizowane, aby w sposób sprawny umożliwić i uzupełnić proces leczenia świadczony na oddziałach szpitalnych.

Przedmiotem działalności oddziałów szpitalnych jest przede wszystkim świadczenie usług medycznych mających na celu ratowanie życia i zdrowia ludzkiego. Świadczenie działalności medycznej na oddziałach szpitalnych, w odróżnieniu od opieki ambulatoryjnej, charakteryzuje się przede wszystkim tym, że pacjenci pozostają pod stałą opieką medyczną, a co za tym idzie, wymagają hospitalizacji. Za hospitalizację przyjmuje się umieszczenie pacjenta w szpitalu, ale też okres przebywania w nim [Słownik... 2003].

Kierownikiem ośrodka odpowiedzialności, czyli oddziału szpitalnego, jest ordynator oddziału. Główne zadanie ordynatora oddziału szpitalnego polega na świadczeniu pacjentom fachowej pomocy medycznej. Jednakże należy zwrócić uwagę, że medyczna charakterystyka działalności oddziałów szpitalnych nie zwalnia zarządzającego oddziałem szpitalnym z pełnienia funkcji menedżerskiej, związanej z zapewnieniem prawidłowego funkcjonowania jednostki, a także racjonalnym jego gospodarowaniem. Ordynator oddziału szpitalnego powinien zdawać sobie sprawę, że z każdym działaniem związana jest określona grupa kosztów, a przede wszystkim powinien być świadomy skali ponoszonych kosztów przez dany oddział, w korelacji z osiąganymi przez niego przychodami. Dlatego też odpowiedzialny za sporządzenie budżetu oddziału szpitalnego powinien być ordynator oddziału, oczywiście może tego dokonać przy pomocy swoich podwładnych lub też pracowników statystyki medycznej, jednak niezwykle ważne jest, aby przed zatwierdzeniem budżetu do realizacji ordynator ocenił zasadność zaplanowanych kosztów i wniósł swoje ewentualne uwagi do proponowanego budżetu.

Oddziały szpitalne za świadczoną działalność medyczną osiągają przychody w postaci kontraktów z NFZ za osobodni leczenia pacjenta na oddziale.

Pobyt pacjenta na oddziale szpitalnym, oprócz kosztów samego leczenia, wymaga ponoszenia szeregu dodatkowych kosztów, związanych z hospitalizacją, są to tzw. „koszty hotelowe”, a także wynikające z zapewnienia stałego dostępu do usług medycznych, czyli kosztów związanych z utrzymaniem oddziału szpitalnego.

Z punktu widzenia rachunku kosztów prowadzonego w szpitalu publicznym na podstawie rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w zakładach opieki zdrowotnej, oddziały szpitalne, w ramach układu przedmiotowego rachunku kosztów, stanowią ośrodki zadaniowe, czyli finalne. Są one miejscem gromadzenia wszystkich kosztów dotyczących danego nośnika kosztów, a także kosztów ośrodków usługowych [Talarska 2010b, s. 526], zarówno działalności pomocniczej medycznej, jak i działalności pomocniczej niemedycznej¹.

3. Pojęcie i etapy procesu budżetowania w szpitalu publicznym

W literaturze przedmiotu spotyka się wiele definicji procesu budżetowania i samego budżetu. Budżetem nazywa się zazwyczaj krótkoterminowy plan finansowy. Według Gabrusewicza „budżetowanie jest metodą bieżącego zarządzania przedsiębiorstwem, która pozwala zarządzającemu usprawnić działalność przedsiębiorstwa i zminimalizować ryzyko” [Czubakowska i in. 2008, s. 296]. Budżet jest elementem zarządzania, łączącym planowanie organizacyjne i finansowe poprzez określenie zadań, kompetencji, obowiązków poszczególnych jednostek organizacyjnych.

¹ Szerzej o rachunku kosztów w szpitalu publicznym w: [Talarska 2011, s. 524].

Odnosząc pojęcie budżetu do zakładów opieki zdrowotnej, jest on narzędziem umożliwiającym przekształcenie celów zakładu opieki zdrowotnej na konkretne zadania finansowe [Stępniewski (red.) 2008, s. 225].

Proces budżetowania w szpitalu publicznym można przedstawić według następujących faz [Talarska 2010a, s. 140]:

1) przyjęcie odpowiednich założeń odnoszących się do całego zakładu opieki zdrowotnej, np. wybór metody budżetowania, określenie harmonogramu budżetowania itp.,

2) przekazanie ustaleń, wytycznych, założeń budżetowych osobom odpowiedzialnym za sporządzenie budżetów,

3) określenie czynników ograniczających wielkość i strukturę świadczonych usług medycznych,

4) opracowanie budżetu,

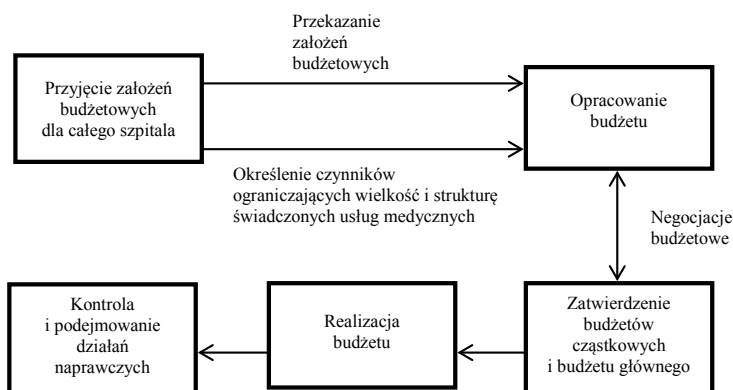
5) negocjacje budżetów z przełożonymi,

6) zatwierdzenie budżetów i sformułowanie budżetu głównego zakładu opieki zdrowotnej,

7) realizacja budżetów,

8) kontrola i podejmowanie działań korygujących i naprawczych na podstawie analizy odchyleń.

Opisane etapy budżetowania w szpitalu publicznym przedstawiono na schemacie (rys. 1).



Rys. 1. Schemat procesu budżetowania w szpitalu publicznym

Źródło: opracowanie własne. Dane przykładowe.

Wszystkie wymienione wyżej punkty odnoszą się w szczególności do budżetowania działalności oddziałów szpitalnych. Aby zaplanować działalność oddziału szpitalnego, należy najpierw ustalić właściwe cele budżetowe, określić warunki i wytyczne do budżetowania, a następnie przeprowadzić procedurę budżetową wraz z kontrolą efektów.

W następnym podpunkcie przedstawiona zostanie szczegółowo struktura budżetu działalności oddziału szpitalnego na przykładzie budżetu działalności intensywnej terapii i anestezjologii (OIOM).

4. Struktura budżetu działalności oddziału szpitalnego na przykładzie budżetu działalności oddziału intensywnej terapii i anestezjologii (OIOM)

Szczegółowa struktura budżetu działalności oddziału szpitalnego powinna być dostosowana do indywidualnego zapotrzebowania na informacje kierownictwa szpitala i oddziałów szpitalnych, a także dostosowana do specyfiki szpitala. Ustalona struktura budżetu powinna być zdefiniowana i opisana w instrukcji sporządzania budżetu oddziału szpitalnego.

Ze względu na poufny charakter danych zawartych w budżecie działalności oddziału szpitalnego w pierwszej kolejności, jeszcze przed przystąpieniem do budżetowania działalności oddziałów szpitalnych, należy ustalić szczegółowy wykaz osób uprawnionych do dostępu do danych zawartych w budżecie, a także osobę sporządzającą i zatwierdzającą budżet działalności oddziału szpitalnego.

Budżet działalności oddziału szpitalnego zawiera:

- nazwę szpitala, do którego należy oddział;
- nazwę budżetu;
- nazwę oddziału szpitalnego;
- okres, którego dotyczy budżet;
- przychody oddziału szpitalnego;
- miejsca powstawania kosztów;
- wynik na działalności oddziału;
- dane osoby sporządzającej budżet oddziału;
- dane osoby odpowiedzialnej za zatwierdzenie budżetu oddziału;
- datę sporządzenia budżetu oddziału;
- datę zatwierdzenia budżetu oddziału.

W tabeli 1 zaprezentowano przykład budżetu działalności oddziału szpitalnego, opracowany i wdrożony przez autorkę na potrzeby jednego ze szpitali publicznych.

Należy zaznaczyć, że przedstawiony budżet ma charakter poglądowy, dane zawarte w budżecie są danymi fikcyjnymi.

Budżet oddziału szpitalnego powinien przede wszystkim uwzględniać:

- przychody osiągane na działalności oddziału szpitalnego jako iloczyn ilości zrealizowanych punktów i ceny za punkt;
- koszty działalności oddziału szpitalnego w podziale na najważniejsze miejsca powstawania kosztów;
- wynik na działalności oddziału szpitalnego.

W zaprezentowanym budżecie działalności oddziału intensywnej terapii i anestezjologii (OIOM) wyodrębniono przychody osiągane na działalności oddziału, koszty działalności w podziale na najważniejsze miejsca powstawania kosztów, m.in. kosztów leczenia pacjentów, kosztów zasobów ludzkich i innych, a także określono wynik na działalności oddziału szpitalnego. Takie przedstawienie budżetu działalności oddziału umożliwia:

- planowanie przychodów i kosztów oddziału;
- jasną i szybką ocenę działalności danego oddziału;
- określenie okresów, w których oddział przynosi dodatnie wyniki finansowe, a także wyodrębnienie okresów (miesiące), w których planowane są ujemne wyniki finansowe na działalności oddziału;
- określenie przychodów osiąganych na działalności oddziału;
- wyodrębnienie i przedstawienie kosztów według miejsc powstawania kosztów;
- określenie najważniejszych grup kosztów;
- ocenę poziomu i zasadności ponoszonych kosztów;
- przedstawienie wyniku na działalności oddziału w skali globalnej, a także w przekroju poszczególnych okresów (miesiące);
- porównanie poszczególnych elementów budżetu – osiąganych przychodów, ponoszonych kosztów, z analogicznymi pozycjami dla innych oddziałów szpitalnych;
- wskazanie miejsc newralgicznych, wymagających szczególnej uwagi;
- umożliwienie poznania poziomu kosztów na etapie planu, a nie w momencie ich poniesienia;
- racjonalne zarządzanie zasobami szpitala;
- zapewnienie koordynacji działań w szpitalu.

W tabeli 2 zaprezentowano przykład budżetu kosztów oddziału szpitalnego OIOM.

Budżet kosztów oddziału szpitalnego powinien przede wszystkim uwzględniać:

- koszty leczenia pacjentów na oddziale szpitalnym;
- koszty hospitalizacji pacjentów;
- koszty zasobów ludzkich oddziału szpitalnego – lekarze, pielęgniarki, pozostały personel medyczny;
- koszty utrzymania aparatury medycznej, ze szczególnym uwzględnieniem drogiej i kosztochłonnej aparatury medycznej wykorzystywanej na oddziale, takiej jak tomografy komputerowe, rezonanse magnetyczne itp., a przyporządkowanej organizacyjnie do danego oddziału;
- pozostałe koszty związane z utrzymaniem oddziału w gotowości do świadczenia usług medycznych, np. koszty sprzątnięcia, drobnych remontów itp.

Koszty leczenia pacjentów na oddziale szpitalnym związane są z ponoszeniem kosztów na działalność *stricto* medyczną. Zaliczamy do nich przede wszystkim koszty zużycia materiałów – leków, środków opatrunkowych, gazów medycznych, jednorazowego sprzętu medycznego itp. – niezbędnych w procesie leczenia. Również ważną pozycję kosztów stanowią tzw. usługi wewnętrzne szpitala, czyli rozliczone

Tabela 1. Budżet działalności oddziału szpitalnego

Szpital Publiczny nr 1														
BUDŻET ODDZIAŁU SZPITALNEGO														
BUDŻET DZIAŁALNOŚCI ODDZIAŁU SZPITALNEGO														
Oddział Anestezjologii i Intensywnej Terapii (OIOM)														
(nazwa oddziału)														
Lp.	POZYCJA KOSZTÓW	12-01	12-02	12-03	12-04	12-05	12-06	12-07	12-08	12-09	12-10	12-11	12-12	Razem zł netto
-/1-	-2-	-3-	-4-	-5-	-6-	-7-	-8-	-9-	-10-	-11-	-12-	-13-	-14-	-15-
1.	Przychody oddziału szpitalnego	147 896,00	146 700,68	149 705,36	136 984,12	137 718,28	139 600,44	136 908,24	147 724,36	133 917,00	139 147,96	132 929,16	127 438,08	1 676 669,68
1.1	liczba punktów	5 282,00	5 239,31	5 346,62	4 892,29	4 918,51	4 889,58	4 782,75	5 275,87	4 782,75	4 969,57	4 747,47	4 551,36	59 887,06
1.2	cena za punkt	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	-
2.	Koszty działalności oddziału szpitalnego	148 610,00	143 710,00	142 950,00	142 000,00	144 150,00	142 300,00	140 750,00	141 600,00	141 750,00	141 150,00	140 550,00	138 500,00	1 708 020,00
1.1	Koszty leczenia pacjentów	78 500,00	78 500,00	78 500,00	78 500,00	78 500,00	78 500,00	78 500,00	78 500,00	78 500,00	78 500,00	78 500,00	78 500,00	942 000,00
1.2	Koszty pobytu pacjenta	13 200,00	12 600,00	12 500,00	12 500,00	12 700,00	12 950,00	13 000,00	12 950,00	13 050,00	12 950,00	12 950,00	12 650,00	154 000,00
1.3	Koszty użyczenia aparatury medycznej	13 900,00	13 900,00	14 900,00	14 050,00	16 050,00	14 050,00	12 750,00	15 150,00	15 000,00	14 000,00	13 500,00	13 200,00	170 450,00
1.4	Koszty zasobów ludzkich	35 910,00	31 910,00	30 350,00	31 050,00	30 900,00	30 900,00	30 600,00	29 100,00	29 100,00	29 600,00	29 500,00	28 050,00	366 970,00
1.5	Koszty wydziałowe	7 100,00	6 800,00	6 700,00	5 900,00	6 000,00	5 900,00	5 900,00	5 900,00	6 100,00	6 100,00	6 100,00	6 100,00	74 600,00
6.	Wynik na działalności oddziału	-714,00	2 990,68	6 755,36	-5 015,88	-6 431,72	-2 899,56	-3 841,76	6 124,36	-7 833,00	-2 002,04	-7 620,84	-11 061,92	-31 350,32
Sporządził:	Jan Kowalski								Data sporządzenia:	30.09.2011 r.				
Zatwierdził:	Anna Domaniecka								Data zatwierdzenia:	15.11.2011 r.				

Źródło: opracowanie własne. Dane przykładowe.

Tabela 2. Budżet kosztów oddziału anestezjologii i intensywnej terapii (OIOM)

Szpital Publiczny nr 1															
BUDŻET ODDZIAŁU SZPITALNEGO															
KOSZTY ODDZIAŁU SZPITALNEGO															
Oddział Anestezjologii i Intensywnej Terapii (OIOM)															
(nazwa oddziału)															
LP.	POZYCJA KOSZTÓW	12-01	12-02	12-03	12-04	12-05	12-06	12-07	12-08	12-09	12-10	12-11	12-12	Razem koszty zł netto	Struktura %
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.	Koszty leczenia pacjentów	78 500,00	78 500,00	78 500,00	78 500,00	78 500,00	78 500,00	78 500,00	78 500,00	78 500,00	78 500,00	78 500,00	78 500,00	942 000,00	55,15%
2.	Koszty pobytu pacjenta	13 200,00	12 800,00	12 500,00	12 500,00	12 700,00	12 950,00	13 000,00	12 950,00	13 050,00	12 950,00	12 950,00	12 650,00	154 000,00	9,02%
3.	Koszty utrzymania aparatury medycznej	13 900,00	13 900,00	14 900,00	14 050,00	16 050,00	14 050,00	12 750,00	15 150,00	15 000,00	14 000,00	13 500,00	13 200,00	170 450,00	9,98%
3.1	Stanowisko do intensywnej terapii 1	9 600,00	9 600,00	10 600,00	9 750,00	11 750,00	9 750,00	8 450,00	10 650,00	10 500,00	9 500,00	9 000,00	8 700,00	117 850,00	6,90%
3.2	Stanowisko do intensywnej terapii 2	4 300,00	4 300,00	4 300,00	4 300,00	4 300,00	4 300,00	4 300,00	4 500,00	4 500,00	4 500,00	4 500,00	4 500,00	52 600,00	3,08%
4.	Koszty zasobów ludzkich	35 910,00	31 910,00	30 350,00	31 050,00	30 900,00	30 900,00	30 600,00	29 100,00	29 100,00	29 600,00	29 500,00	28 050,00	366 970,00	21,49%
4.1	lekarze	18 870,00	19 670,00	19 550,00	19 900,00	19 900,00	19 900,00	19 800,00	18 650,00	18 650,00	18 650,00	18 650,00	18 250,00	230 440,00	13,49%
4.2	pielęgniarki	10 570,00	5 570,00	5 450,00	5 800,00	5 800,00	5 800,00	5 800,00	5 450,00	5 450,00	5 450,00	5 450,00	5 050,00	71 640,00	4,19%
4.3	pozostali personel medyczny	6 470,00	6 670,00	5 350,00	5 350,00	5 200,00	5 200,00	5 000,00	5 000,00	5 000,00	5 500,00	5 400,00	4 750,00	64 890,00	3,80%
5.	Koszty wydziałowe	7 100,00	6 800,00	6 700,00	5 900,00	6 000,00	5 900,00	5 900,00	5 900,00	6 100,00	6 100,00	6 100,00	6 100,00	74 600,00	4,37%
6.	Razem koszty	148 610,00	143 710,00	142 950,00	142 000,00	144 150,00	142 300,00	140 750,00	141 600,00	141 750,00	141 150,00	140 550,00	138 500,00	1 708 020,00	100,00%
7.	Struktura	8,70%	8,41%	8,37%	8,31%	8,44%	8,33%	8,24%	8,29%	8,30%	8,26%	8,23%	8,11%	100,00%	
Sporządził:		Jan Kowalski													
Data sporządzenia:		30.09.2011 r.													
Zatwierdził:		Anna Domaniecka													
Data zatwierdzenia:		15.11.2011 r.													

Źródło: opracowanie własne. Dane przykładowe.

koszty innych jednostek świadczących działalność pomocniczą medyczną lub działalność niemedyką pomocniczą na rzecz danego oddziału. Mogą to być rozliczone koszty pracowni diagnostycznych (USG, RTG), koszty sterylizacji urządzeń medycznych przypadających na dany oddział szpitalny czy też koszty izby przyjęć.

Koszty pobytu pacjentów na oddziale szpitalnym dotyczą przede wszystkim tzw. kosztów hotelowych, czyli utrzymania na właściwym poziomie sanitarnym pomieszczeń szpitalnych przeznaczonych dla pacjentów, sprzątanego z pacjentem, bielizny pościelowej, żywności przeznaczonej dla pacjentów przebywających na oddziale szpitalnym. Należy zwrócić uwagę, że większość kosztów przypisanych do tej grupy stanowią, w zależności od sposobu gospodarowania przez szpital, albo koszty zużycia materiałów własnych i rozliczone koszty usług wewnętrznych, w sytuacji gdy szpital zapewnia pacjentom pobyt przy udziale własnych zasobów, albo też usługi obce, gdy szpital korzysta z usług firm zewnętrznych – sprzątających i cateringowych.

Koszty utrzymania aparatury medycznej stanowią koszty związane z utrzymaniem na właściwym poziomie technicznym i technologicznym aparatury medycznej przypisanej do oddziału szpitalnego. W celu dokładniejszej kontroli kosztów wskazane jest, aby wyodrębnić szczególnie istotną aparaturę medyczną ze względu na jej specyfikę, złożoność lub też wysokie nakłady finansowe i koszty utrzymania i szczegółowo dokonywać planowania i kontroli jej kosztów utrzymania. Podstawowe kategorie kosztów w przypadku kosztów utrzymania aparatury medycznej to usługi napraw i konserwacji, przeglądy techniczne itp.

Koszty utrzymania zasobów ludzkich dotyczą kosztów osobowych, czyli kosztów wynagrodzeń, ubezpieczeń społecznych, szkoleń, nakładów na BHP itp. pracowników szpitala przypisanych organizacyjnie do danego oddziału. W celu dokładniejszego planowania i kontroli kosztów, a także ze względu na dostęp do danych o wynagrodzeniach, zaleca się, aby koszty osobowe pracowników oddziału wykazywać w trzech głównych grupach – lekarze, pielęgniarki i pozostały personel medyczny. Podstawowe kategorie kosztów, zaliczane do kosztów utrzymania zasobów ludzkich, to wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i narzuty na wynagrodzenia i świadczenia na rzecz pracowników.

Koszty wydziałowe to grupa kosztów służąca do planowania i kontroli kosztów przypisanych do danego oddziału, a wcześniej nigdzie nieprzyporządkowanych. Koszty wydziałowe mogą stanowić koszty drobnych napraw, konserwacji i remontów, materiałów biurowych, usług telekomunikacyjnych itp.

W przypadku oddziału anestezjologii i intensywnej terapii (OIOM) szczególnie ważne z punktu widzenia analizy kosztów są następujące grupy kosztów:

- leczenia pacjentów – ze względu na szczególny charakter opieki nad pacjentami przebywającymi na oddziale, wymagającymi ciągłego monitorowania funkcji życiowych i obserwacji oraz prowadzenia skomplikowanego, kosztownego leczenia,
- rozliczonych kosztów usług wewnętrznych, w tym w szczególności usług laboratoryjnych, diagnostycznych (typu USG, RTG), rehabilitacji,

- zasobów ludzkich – często na oddziale OIOM zatrudnionych jest więcej personelu medycznego do opieki nad pacjentami, najczęściej na jedną pielęgniarkę przypada jeden lub dwóch pacjentów,
- utrzymania aparatury medycznej – na oddziale OIOM znajduje się skomplikowana aparatura medyczna, służąca do obserwacji stanu pacjenta, np. monitory oddechu lub też niejednokrotnie wspierająca, a nawet zastępująca jeden z układów, tj. oddechowy, krążenia, pokarmowy; aparatura medyczna powinna być w stałej gotowości techniczno-technologicznej do pracy, dlatego też główny koszt stanowią przeglądy i konserwacje aparatury medycznej, a także jej amortyzacja.

Każda z wyodrębnionych na potrzeby budżetowania grup kosztów oddziału szpitalnego charakteryzuje się indywidualnym układem rodzajowym kosztów, dlatego też należy układy te zdefiniować i zapisać w instrukcji sporządzania budżetu działalności oddziału szpitalnego, wraz z informacją kto i kiedy może dokonywać zmian w powyższych układach. Jest to istotne z punktu widzenia planowania i kontroli kosztów. Dowlonność w tworzeniu pozycji w układzie rodzajowym kosztów, a także tworzenie ich przez wiele osób może doprowadzić do tego, że budżetowane będą koszty nieistotne z punktu widzenia zarządzania. Utrudnione zostanie sporządzenie okresowego wykonania budżetu poprzez pojawienie się nieadekwatnych pozycji kosztów w układzie planwykonanie lub też uniemożliwione zostanie porównywanie budżetów różnych oddziałów szpitalnych znajdujących się na terenie tego samego szpitala.

5. Zakończenie

Budżet działalności oddziału szpitalnego może stanowić sprawne narzędzie wspierające zarządzanie oddziałem przede wszystkim od strony finansowej, ale też organizacyjnej. Określenie poszczególnych kompetencji pracowników, wytyczenie procedur oraz ustalenie harmonogramu budżetowania może wspierać realizację zadań postawionych przed danym oddziałem.

Opracowanie i wdrożenie budżetu działalności oddziału szpitalnego dostarcza jasnej i przejrzystej wiedzy o kosztach funkcjonowania oddziału, wyodrębnionych w nim miejscach powstawania kosztów oraz o procesach na nim zachodzących. Budżet pozwala na ustalenie opłacalności podejmowanych zadań, umożliwia ocenę ekonomiczną wykonywanych usług.

W przedstawionym przykładzie szczegółowo zostały rozpatrzone koszty utrzymania aparatury medycznej oraz koszty zasobów ludzkich, ponieważ takie zostało zgłoszone zapotrzebowanie przez użytkowników budżetu. Należy jednak pamiętać, że nie istnieje jedna recepta – przepis na idealny budżet działalności oddziałów szpitalnych dla wszystkich szpitali, według której każdy szpital mógłby budżetować działalność oddziałów, co więcej – nie istnieje jeden i ten sam formularz dla wszystkich oddziałów szpitalnych w ramach tego samego szpitala. Zawsze należy dostosować formularze budżetowe do indywidualnej specyfiki oddziału szpitalnego, a także do potrzeb infor-

macyjnych zgłaszanych przez konkretnych użytkowników budżetu. Ponadto oprócz ustalenia najlepszego formularza budżetowego dla danego oddziału konieczne jest spełnienie warunków technicznych i organizacyjnych systemu budżetowania. System budżetowania musi być zorganizowany, a każdy uczestnik tego systemu musi mieć dostęp do niezbędnych informacji i danych [Kotapski 2010, s. 165], dlatego też należy wyznaczyć osoby odpowiedzialne za sporządzenie i zatwierdzenie budżetu, a także osoby mające dostęp do danych zawartych w budżecie, a następnie stworzyć im warunki techniczne do przetwarzania danych.

Literatura

- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa 2008.
- Hass-Symotiuł M. (red.), *Rachunkowość i plan kont z komentarzem dla zakładów opieki zdrowotnej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.
- Kotapski R., *Budżetowanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem budowlano-montażowym*, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław 2010.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (DzU nr 164, poz. 1194).
- Słownik języka polskiego*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2003
- Stępniewski J. (red.), *Strategia, finanse i koszty szpitala*, ABC Wolters Kluwer Business, Warszawa 2008.
- Talarska M., *Budżetowanie w publicznych zakładach opieki zdrowotnej. Wybrane problemy*, Prace Naukowe UE nr 135, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław 2010a.
- Talarska M., *Ośrodki odpowiedzialności w procesie budżetowania w szpitalach publicznych*, Prace Naukowe UE nr 123, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław 2010b.
- Talarska M., *Rachunek kosztów w szpitalu publicznym*, Prace Naukowe UE, Wydawnictwo UE we Wrocławiu nr 182, Wrocław 2011.

BUDGET HOSPITAL WARD ACTIVITY ON THE EXAMPLE OF ANESTHESIOLOGY AND INTENSIVE MEDICAL THERAPY WARDS

Summary: The article presents the essence and specificity of budget of hospital ward activity on the example of budget of anesthesiology and intensive medical therapy wards activities. The article discusses a ward as a budgeting unit as well as cost budget of anesthesiology and intensive medical therapy wards in detail.

Keywords: budget, hospital ward, budget of hospital ward activity, anesthesiology and intensive medical therapy wards.