

**Magdalena Talarska**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## **BUDŻETOWANIE W PUBLICZNYCH ZAKŁADACH OPIEKI ZDROWOTNEJ. WYBRANE PROBLEMY**

---

**Streszczenie:** W artykule przedstawiono istotę zakładów opieki zdrowotnej, opisano etapy i korzyści wynikające z wdrożenia w nich systemu budżetowania oraz omówiono przykładowe ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów, możliwe do wyodrębnienia w jednostkach opieki zdrowotnej. Rozważono również warunki, jakie muszą być spełnione, aby budżetowanie w zakładach opieki zdrowotnej przyniosło zamierzone efekty.

**Słowa kluczowe:** budżetowanie, zakład opieki zdrowotnej, ośrodki odpowiedzialności, miejsca powstawania kosztów.

### **1. Wstęp**

Zakłady opieki zdrowotnej funkcjonują w coraz bardziej złożonych warunkach. Dlatego też zarządzanie nimi stało się bardziej skomplikowane i wymaga zastosowania nowoczesnych narzędzi zarządzania.

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 zakładami opieki zdrowotnej oczekują coraz to większej ilości informacji wynikających z systemu rachunkowości. Dane płynące ze sprawozdania finansowego są niewystarczające do efektywnego zarządzania jednostką opieki zdrowia. Decydenci potrzebują informacji o kosztach świadczonych usług, poszczególnych komórkach organizacyjnych jednostki, a także realizowanych świadczeniach wewnętrznych.

Problemy występujące w zakładach opieki zdrowotnej, takie jak:

- brak zadowalających efektów dotychczasowych reform systemu ochrony zdrowia,
- wzrost zadłużenia szpitali,
- ograniczenie dostępu do usług specjalistycznych i drogich procedur medycznych,
- brak informacji o kosztach leczenia,
- brak kalkulacji procedur medycznych,

- brak informacji służących do negocjacji ceny rozliczeniowej z Narodowym Funduszem Zdrowia,
  - brak informacji na temat oceny opłacalności usług,
  - niewłaściwe zarządzanie zakładami opieki zdrowotnej,
- przyczyniły się do zmiany podejścia do zarządzania tymi zakładami. Zarządzający zakładami opieki zdrowotnej dostrzegają potrzebę wprowadzenia nowych rozwiązań wspierających kierowanie podległymi im jednostkami. Zaczynają sięgać po nowoczesne rachunki kosztów i metody zarządzania, takie jak rachunek kosztów działań, zarządzanie kosztami jakości, TQM czy też rozwiązania wspierające planowanie, kontrolę i organizację całej pracy zakładu opieki zdrowotnej – systemy do budżetowania i controllingu.

Do najważniejszych przyczyn wdrożenia systemu budżetowania w zakładach opieki zdrowotnej należą [Stępniewski (red.) 2008, s. 258]:

- zmniejszenie planowanej straty na koniec okresu rozliczeniowego,
- zmniejszenie kosztów prowadzonej działalności,
- utrzymanie płynności finansowej,
- terminowa spłata zobowiązań,
- wzrost poziomu finansowania przez Narodowy Fundusz Zdrowia.

Budżetowanie w zakładach opieki zdrowotnej przyczynia się również do właściwej kalkulacji procedur medycznych. Tylko właściwie wyodrębnione i sklasyfikowane koszty mogą być podstawą wyliczenia kosztów procedury medycznej. Sprzyja temu proces budżetowania poprzez wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności według wykonywanych usług medycznych.

Wiarygodna informacja o kosztach, zarówno na etapie planowania, jak i kontroli poniesionych kosztów, wpływa na istotne obszary każdego zakładu opieki zdrowotnej. W praktyce koszty stanowią o rentowności placówki medycznej [Warelis 2009, s. 613], poszczególnych rodzajów działalności czy też grup świadczonych usług medycznych.

Celem artykułu jest wskazanie istoty zakładów opieki zdrowotnej, omówienie warunków wdrożenia budżetowania w placówkach opieki medycznej, omówienie problemów zarządczych oraz przedstawienie ośrodków odpowiedzialności i miejsc powstawania kosztów w zakładach opieki zdrowotnej.

## **2. Zakład opieki zdrowotnej jako podmiot budżetowania**

Zgodnie z art. 2 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej do zakładów opieki zdrowotnej zaliczamy:

1) szpital, zakład opiekuńczo-leczniczy, zakład pielęgnacyjno-opiekuńczy, sanatorium, prewentorium, hospicjum stacjonarne, inny niewymieniony z nazwy zakład przeznaczony dla osób, których stan zdrowia wymaga udzielania całodobowych lub całodziennych świadczeń zdrowotnych w odpowiednio urządzonej, stałym pomieszczeniu;

- 2) przychodnię, ośrodek zdrowia, poradnię, ambulatorium;
- 3) pogotowie ratunkowe;
- 4) medyczne laboratorium diagnostyczne;
- 5) pracownię protetyki stomatologicznej i ortodoncji;
- 6) zakład rehabilitacji leczniczej;
- 7) żłobek;
- 8) ambulatorium lub ambulatorium z izbą chorych jednostki wojskowej, Policji, Straży Granicznej, Państwowej Straży Pożarnej, Biura Ochrony Rządu, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz jednostki organizacyjnej Służby Więziennej;
- 9) stację sanitarno-epidemiologiczną;
- 10) wojskowy ośrodek medycyny prewencyjnej;
- 11) jednostkę organizacyjną publicznej służby krwi;
- 12) inny zakład spełniający warunki określone w ustawie.

Zgodnie z art. 8 publiczne zakłady opieki zdrowotnej są to zakłady opieki zdrowotnej utworzone przez ministra lub centralny organ administracji rządowej, wojewodę, jednostkę samorządu terytorialnego, publiczną uczelnię medyczną lub publiczną uczelnię prowadzącą działalność dydaktyczną i badawczą w zakresie nauk medycznych oraz przez Centrum Medyczne Kształcenia Podyplomowego. Publiczny zakład opieki zdrowotnej utworzony przez te organy jest prowadzony w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej.

Podsumowując, zakład opieki zdrowotnej jest wyodrębnionym organizacyjnie zespołem osób i środków majątkowych, utworzonym i utrzymywanym w celu udzielania świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia. Zakłady opieki zdrowotnej mogą również być powołane do prowadzenia badań naukowych i badawczo-rozwojowych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia [Ustawa..., art. 8].

### 3. Pojęcie i etapy procesu budżetowania

W literaturze przedmiotu spotyka się wiele różnych definicji procesu budżetowania. Według W. Gabrusewicza „budżetowanie jest metodą bieżącego zarządzania przedsiębiorstwem, która pozwala zarządzającemu usprawnić działalność przedsiębiorstwa i zminimalizować ryzyko” [Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak 2008, s. 296].

Autorzy podręcznika *Elementy zarządzania finansowego w ochronie zdrowia* stwierdzają, że „budżet to plan działania przedstawiony w formie liczbowej. Proces budżetowania, obejmujący swoim zakresem różnorakie aspekty działalności, umożliwia wprowadzenie dokładniejszych norm pracochłonności i zużycia materiałów, a w konsekwencji lepsze wykorzystanie posiadanych zasobów: personelu, przestrzeni szpitalnej, materiałów, leków” [Chwierut, Kulis, Styło, Wójcik 2000, s. 195].

Budżet jest elementem zarządzania, łączącym planowanie organizacyjne i finansowe poprzez określenie zadań, kompetencji, obowiązków poszczególnych jedno-

stek organizacyjnych. Jest narzędziem umożliwiającym przekształcenie celów zakładu opieki zdrowotnej na konkretne działania – zadania finansowe.

Proces budżetowania w zakładach opieki zdrowotnej można przedstawić według następujących faz:

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.

Przeprowadzenie budżetowania według opisanych etapów pozwala na koordynację całego procesu, weryfikację budżetu z założonymi celami oraz zaplanowanie działalności przedsiębiorstwa w realnych wielkościach.

#### 4. Budżetowanie w zakładach opieki zdrowotnej

Budżetowanie w zakładach opieki zdrowotnej, ze względu na specyfikę podmiotu budżetowania, różni się od budżetowania w przedsiębiorstwach produkcyjnych, usługowych czy też handlowych. Przede wszystkim należy zaznaczyć, że w zakładach opieki zdrowotnej inne są cele zarządcze. Planowanie i kontrola kosztów nie służą osiągnięciu jak największego zysku. Oczywiście zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej powinno prowadzić do osiągnięcia zysku, a w przypadku publicznej służby zdrowia – jak najmniejszej straty, poprzez dyscyplinę i kontrolę wydatkowania środków finansowych, jednak podstawowym celem zarządczym zakładów opieki zdrowotnej są jakość świadczonych usług oraz życie i zdrowie ludzkie.

Zakłady opieki zdrowotnej jako instytucje *non-profit* powinny racjonalnie gospodarować zasobami będącymi w ich dyspozycji [Hass-Symotiuk (red.) 2006, s. 162]. Budżetowanie stwarza możliwość przeanalizowania elementów wpływających na proces świadczenia usług. Stanowi to podstawę analizy dotychczasowych rozwiązań oraz podjęcia decyzji o restrukturyzacji i udoskonaleniu zakładu jako jednostki. Zapewnia właściwą koordynację działalności całej jednostki poprzez odpowiednie rozdzielenie zasobów, wyznaczenie zadań i osób za nie odpowiedzialnych, ustalenie harmonogramu realizacji prac. Budżet może również stanowić narzędzie służące do oceny działalności ośrodków odpowiedzialności oraz motywowania pra-

owników (ordynatorów, lekarzy, pielęgniarki, pozostały personel medyczny) do efektywnego działania. Rolę motywacyjną budżet będzie spełniał jedynie wtedy, gdy cele budżetowe zostaną racjonalnie założone, a wykonanie limitu budżetowego zaowocuje wymiernymi korzyściami dla personelu.

Budżet zakładu opieki zdrowotnej może również pełnić funkcję kontrolną. Kontrola budżetowa polega na analizie założonych planów z efektami ich realizacji, a następnie ustaleniu i analizie powstałych odchyleń. W zakładach opieki zdrowotnej możemy porównywać stopień realizacji zadań np. danego oddziału, wielkości kosztów wyodrębnionych grup kosztów pomiędzy różnymi oddziałami, a także kontrolować wykorzystanie limitu budżetowego przypadającego na dany oddział. Analiza odchyleń budżetowych może prowadzić do korekty zakładanych limitów na lata następne, a co za tym idzie wzrostu efektywności wykorzystania zasobów zakładu opieki zdrowotnej.

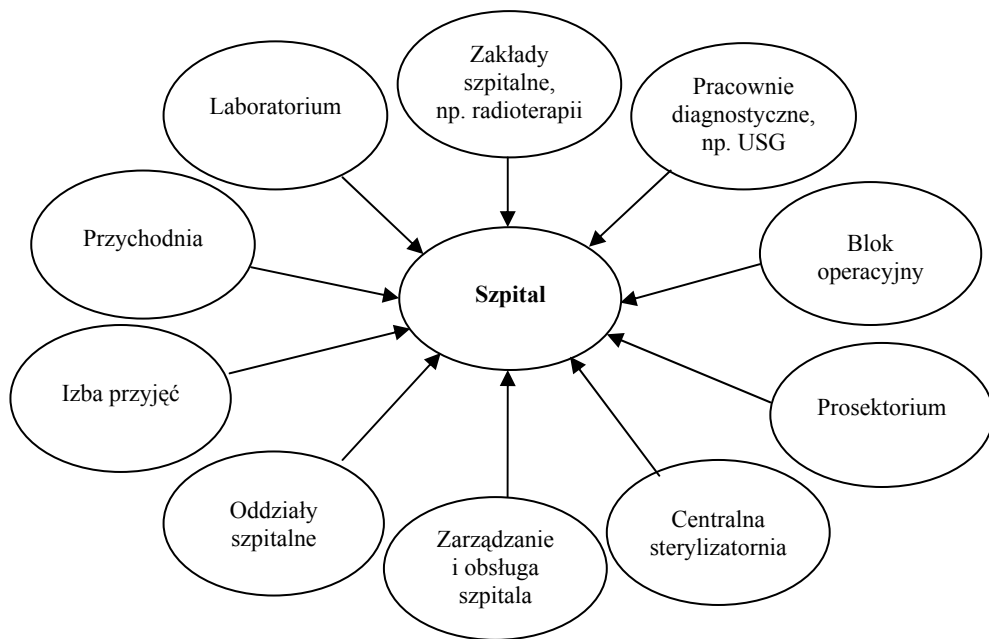
## **5. Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w zakładach opieki zdrowotnej**

Budżetowanie w zakładach opieki zdrowotnej powinno odbywać się w ramach wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności oraz istotnych miejsc powstawania kosztów. Podstawowy podział ośrodków odpowiedzialności w zakładach opieki zdrowotnej przedstawiony jest w rozporządzeniu Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej. W myśl art. 1 wyróżnia się następujące ośrodki odpowiedzialności:

- 1) ośrodki kosztów działalności podstawowej, czyli te, które są związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych,
- 2) ośrodki kosztów działalności pomocniczej, czyli związane z wykonywaniem działalności wspomagającej,
- 3) ośrodki kosztów zarządu, czyli związane z zarządzaniem zakładu jako całością [Rozporządzenie..., art. 1].

W każdym zakładzie opieki zdrowotnej wyodrębnia się inne ośrodki odpowiedzialności, co uzależnione jest od specyfiki działalności jednostki. Ośrodki odpowiedzialności są to wyodrębnione jednostki organizacyjne przedsiębiorstwa, odpowiadające za określony zakres zadań. Na czele ośrodka odpowiedzialności stoją osoby zarządzające, które jednocześnie odpowiadają za wykonanie powierzonych im zadań. W zakładach opieki zdrowotnej kierownikami ośrodków odpowiedzialności są ordynatorzy oddziałów, kierownicy zakładów szpitalnych, kierownicy przychodni. Trzeba jednak podkreślić, że w pojęciu odpowiedzialności kierownika za daną komórkę organizacyjną mieszczą się także konsekwencje za przekroczenie budżetu, niewykonanie zadań czy inne niedociągnięcia [Kautsch, Whitfield, Klich 2001, s. 356] mogące mieć wpływ na wynik finansowy nie tylko podległego mu ośrodka, lecz również całej jednostki.

Podział kosztów według ośrodków pozwala zarządzającym zakładami opieki zdrowotnej na ocenę zasadności poniesienia kosztów bezpośrednich [Stępniewski 2008, s. 222], a także na zastosowanie rachunku kosztów świadczeń wewnętrznych. Na rysunku 1 zaprezentowano przykład wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności w szpitalu.



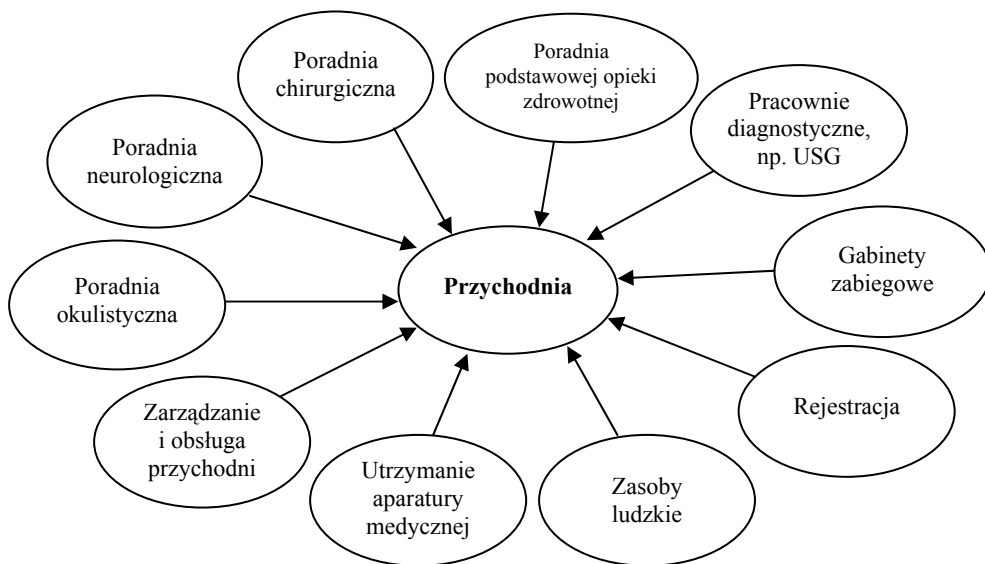
**Rys. 1.** Ośrodki odpowiedzialności w szpitalu

Źródło: opracowanie własne.

Wydzielenie ośrodków odpowiedzialności przyczynia się do lepszej organizacji pracy oraz możliwości stworzenia planów rzeczowo-finansowych w ramach komórek o podobnym charakterze działalności.

W celu jeszcze dokładniejszego poznania kosztów funkcjonowania poszczególnych obszarów działalności zakładów opieki zdrowotnej należy w ramach ośrodków odpowiedzialności wyodrębnić istotne z punktu widzenia zarządzania miejsca powstawania kosztów, np. koszty leczenia pacjentów na oddziale szpitalnym, koszty zasobów ludzkich, koszty utrzymania aparatury medycznej. Przykład wyodrębnienia miejsc powstawania kosztów w przychodni przedstawia rysunek 2.

Pogrupowanie kosztów w ramach istotnych miejsc powstawania kosztów służy kalkulacji procedur medycznych. 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 bezpo-



Rys. 2. Miejsca powstawania kosztów w przychodni

Źródło: opracowanie własne.

średnie, np. koszty leczenia, pobytu pacjentów na oddziale, koszty przyjęcia pacjentów oraz uzasadnioną część kosztów niemedycejskich – pośrednich, np. kosztów sprzątnięcia, sterylizacji sprzętu. Przyporządkowanie kosztów do miejsc ich powstawania umożliwi sprawne i szybkie skalkulowanie kosztów działalności medycznej danego ośrodka odpowiedzialności za koszty oraz wyodrębnienie – spośród kosztów pośrednich – uzasadnionej części kosztów pośrednich, którą należy obciążyć koszty procedury medycznej.

## 6. Warunki efektywnego budżetowania w zakładach opieki zdrowotnej

Budżetowanie w zakładzie opieki zdrowotnej ma umożliwić prawidłowe i efektywne zarządzanie jednostką. Aby wdrożony system budżetowania mógł właściwie działać, należy zadbać o odpowiednie warunki.

Przede wszystkim w zakładzie opieki zdrowotnej powinien być wdrożony kompatybilny z systemem budżetowania rachunek kosztów. Nie uda się należycie zarządzać kosztami jednostek, np. oddziałów, bez prawidłowej kalkulacji kosztów oddziału, wyodrębnienia ośrodka odpowiedzialności oraz istotnych miejsc powstawania kosztów. O ogromne znaczenie dla określenia kosztów danego ośrodka odpowiedzialności ma prawidłowe skonstruowanie rachunku kosztów świadczeń wewnętrznych. W zakładach opieki zdrowotnej poszczególne jednostki realizują usługi na rzecz

innych wewnętrznych jednostek, np. pracownia tomografii świadczy usługi na rzecz oddziałów szpitalnych. Wprowadzenie rozliczeń wewnętrznych pozwala na przypisanie kosztów miejscom powstawania kosztów, które zlecają dane usługi.

Ponadto należy skonstruować i z informatyzować obieg dokumentów – informacje przekazywane z ośrodków odpowiedzialności powinny spływać do księgowości jak najszybciej oraz w wersji elektronicznej, aby nie trzeba ich było ponownie wprowadzać. Zwiększenie przepływu informacji między wyodrębnionymi ośrodkami a działami zajmującymi się rozliczaniem kosztów pozwala na szybkie zmiany organizacyjne, podjęcie działań mających na celu wyeliminowanie niekorzystnych skutków podejmowanych decyzji.

Osiągnięcie zakładanych celów systemu budżetowania możliwe jest jedynie przy funkcjonowaniu niezbędnych systemów informacyjnych i informatycznych. Dotychczas wykorzystywane systemy medyczne, służące do ewidencji zużycia zasobów lub rozliczania kosztów, bardzo często nie spełniają wymagań stawianych przez system budżetowania. System ewidencyjny i kalkulacyjny kosztów powinien być kompatybilny z systemem budżetowania, czyli mieć możliwość grupowania kosztów według istotnych miejsc powstawania kosztów w ramach wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności.

Należy również zadbać o jak największe zaangażowanie i zmianę nastawienia białego personelu do procesu budżetowania. Controlling pojmowany jest przez pracowników jako kontrola ich działalności, co dodatkowo wzmacnia niechęć do budżetowania. Warto na początku wdrożenia systemu budżetowania przeprowadzić szkolenie dla kierowników ośrodków odpowiedzialności – np. ordynatorów, kierowników zakładów szpitalnych, pielęgniarek oddziałowych – mające na celu zaznajomienie ich z procesem budżetowania. Bez udziału osób odpowiedzialnych za działalność ośrodków odpowiedzialności w procesie budżetowania wdrożenie takiego systemu nie ma sensu. Kierownicy ośrodków odpowiedzialności znają specyfikę działalności podległego im ośrodka i jedynie oni należą do zaplanowania jego kosztów. Aby system budżetowania przynosił zamierzone efekty poprzez planowanie i realizację kosztów ośrodka odpowiedzialności na uzasadnionym poziomie, należy również odpowiednio sformułować system motywacyjny dla kierowników, uzależniony od realizacji limitów budżetowych.

## 7. Podsumowanie

Budżetowanie to proces opracowania założeń wykonania planów rzeczowo-finansowych dla wszystkich obszarów działalności zakładu opieki zdrowotnej oraz kontroli i analizy otrzymanych wyników. Budżetowanie ma na celu koordynację działalności całego zakładu opieki zdrowotnej. Powinno stanowić narzędzie wspierające zarządzanie jednostką, umożliwiać realizację wyznaczonych celów oraz stwarzać warunki do rzeczowej komunikacji między komórkami a zarządzającymi całą jednostką. Budżetowanie pozwala na ustalenie opłacalności podejmowanych zadań, umożliwia



ocenę ekonomiczną wykonywanych usług oraz prowadzonych działalności, jest również systemem wspierającym motywowanie pracowników do efektywnego działania.

Wdrożenie systemu budżetowania dostarcza więc jasnej i przejrzystej wiedzy o kosztach funkcjonowania ośrodków odpowiedzialności, o miejscach powstawania kosztów oraz procesach zachodzących w jednostce opieki zdrowotnej. Pozwala to na osiągnięcie pełnej wiedzy na temat kosztów wszystkich obszarów działalności zakładu opieki zdrowotnej, co w konsekwencji umożliwia redukcję kosztów całkowitych oraz wzrost wyniku finansowego całej jednostki.

## Literatura

- Chwierut S., Kulis M., Stylo W., Wójcik D., *Elementy zarządzania finansowego w ochronie zdrowia*, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne Vesalius, Kraków 2000.
- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa 2008.
- Hass-Symotiuik M. (red.), *Rachunkowość i plan kont z komentarzem dla zakładów opieki zdrowotnej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.
- Kautsch M., Whitfield M., Klich J., *Zarządzanie w opiece zdrowia*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2001.
- Rój J., Sobiech J., *Zarządzanie finansami szpitala*, ABC Wolters Kluwer Business, Warszawa 2006.
- Stepniewski J. (red.), *Strategia, finanse i koszty szpitala*, ABC Wolters Kluwer Business, Warszawa 2008.
- Warelis A., *Wiarygodność informacyjna rachunku kosztów w zakładzie opieki zdrowotnej*, [w:] *Problemy współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2009.

## 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).
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej, DzU Nr 91 poz. 408 ze zm.

## **BUDGETTING IN HEALTH CARE UNITS. SELECTED PROBLEMS**

**Summary:** The aim of the paper is to show the essence of health care units, describe the phases and benefits from budgetting and to show the examples of centres of liability and places of generation of costs in health care units. The aim of the paper is to present the indispensable conditions which should be achieved to cause budgetting in health care units yield intended effects.