

Magdalena Talarska

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

OŚRODKI ODPOWIEDZIALNOŚCI W PROCESIE BUDŻETOWANIA W SZPITALACH PUBLICZNYCH

Streszczenie: Artykuł przedstawia istotę i definicje ośrodków odpowiedzialności oraz ich miejsce w procesie budżetowania w szpitalach publicznych. Prezentuje rodzaje ośrodków odpowiedzialności wyróżniane w literaturze przedmiotu, jak również ośrodki kosztów, obligatoryjne do utworzenia w zakładach opieki zdrowotnej na podstawie rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej. Artykuł opisuje również proces wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności w szpitalach publicznych.

Słowa kluczowe: ośrodek odpowiedzialności, centrum odpowiedzialności, ośrodek kosztów, szpital publiczny, budżetowanie

1. Wstęp

Sprawne i efektywne z ekonomicznego punktu widzenia zarządzanie jednostką gospodarczą wymaga zastosowania odpowiednich narzędzi dostarczających niezbędnych informacji. Narzędziem wspierającym zarządzanie w zakładach opieki zdrowotnej, a przede wszystkim w publicznych szpitalach, może stać się budżetowanie. Poprawność całego procesu budżetowania warunkuje prawidłowa identyfikacja i wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności.

Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej nakłada na zakłady opieki zdrowotnej (w tym szpitale publiczne) obowiązek wyodrębnienia zakresów działalności, zwanych ośrodkami kosztów. Efektem tego ma być przede wszystkim lepsza kontrola kosztów w jednostkach publicznej służby medycznej. W myśl art. 1 wyróżnia się następujące ośrodki odpowiedzialności:

1. ośrodki kosztów działalności podstawowej, czyli te, które są związane z udzieleniem 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... 1998, art. 1].

Szczegółowy wykaz ośrodków odpowiedzialności w szpitalu według art. 1 ust. 3 przytoczonego rozporządzenia ustala kierownik zakładu opieki zdrowotnej. Ewidencję kosztów w ramach wydzielonych ośrodków prowadzi się w układzie podmiotowo-przedmiotowym.

Podział kosztów według ośrodków pozwala zarządzającym zakładami opieki zdrowotnej na ocenę zasadności poniesienia kosztów bezpośrednich [*Strategia...* 2008, s. 222], a także na rozliczenie kosztów świadczeń wewnętrznych, usług wykonywanych pomiędzy jednostkami szpitala. Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności za koszty pozwala na stworzenie budżetów komórek o podobnym charakterze działalności, wytyczenie harmonogramów realizacji zadań oraz poprawę organizacji pracy całego szpitala.

Celem artykułu jest przedstawienie istoty ośrodków odpowiedzialności, ich roli w całym procesie zarządzania szpitalami publicznymi oraz wpływu prawidłowego ich wyodrębnienia na poprawność budżetowania i kontroli działalności szpitali publicznych.

2. Ogólna charakterystyka ośrodków odpowiedzialności

W literaturze przedmiotu ośrodek odpowiedzialności (zwany również centrum odpowiedzialności) definiowany jest jako segment organizacji gospodarczej, którego kierownik odpowiada za wykonanie przyjętych zadań zarówno rzeczowych, jak i finansowych [Gabrusewicz, Kamela-Sowińska, Poetschke 2000, s. 207]. Inną definicję ośrodków odpowiedzialności podaje autor *Rachunku kosztów*, który przedstawia je jako część firmy, za której działalność i osiągnięcia odpowiada indywidualny kierownik [Drury 1995, s. 32]. E. Nowak definiuje ośrodek odpowiedzialności jako względnie wyodrębnioną i zorganizowaną jednostkę wewnętrzną, stanowiącą część organizacji przedsiębiorstwa [*Rachunkowość...* 2001, s. 19]. Autorzy wszystkich definicji podkreślają, że zarządzanie ośrodkami odpowiedzialności wymaga decentralizacji odpowiedzialności z dyrekcji szpitala na osoby zarządzające takim ośrodkiem, np. ordynatorów oddziałów, kierowników zakładów szpitalnych. Jednakże sama decentralizacja uprawnień nie przyniesie zamierzonych efektów. Aby wyznaczone zadania mogły być zrealizowane, kierownikom wydzielonych ośrodków odpowiedzialności należy przekazać do dyspozycji określone zasoby rzeczowe, materiałowe, finansowe i ludzkie. Zatem, aby mogły one prawidłowo funkcjonować, należy sformalizować procedury ich działania oraz jasno wyznaczyć zakres obowiązków.

Odpowiedzialność kierowników ośrodków zależy przede wszystkim od zakresu zadań do wykonania, a także od wydelegowanych uprawnień i zakresu samodzielności. W literaturze przedmiotu, w zależności od przyjętych kryteriów, najczęściej wyróżnia się następujące ośrodki odpowiedzialności:

- centra zysku,
- centra kosztów,
- centra inwestowania.

Mianem centrum zysku określa się komórkę organizacyjną przedsiębiorstwa, którego kierownictwo jest odpowiedzialne za koszty, przychody oraz wyniki finansowe [Nowosielski 2001, s. 19, 20]. Centrum kosztów to najczęściej spotykany rodzaj ośrodków odpowiedzialności. Podstawową przyczyną ich tworzenia w przedsiębiorstwie jest chęć poprawy kontroli kosztów [Kowalewski 2004, s. 56]. Centrum inwestowania jest odpowiedzialne za inwestowanie w przedsiębiorstwie, czyli długookresowe decyzje finansowe.

Dominującą w szpitalu grupę ośrodków odpowiedzialności stanowią centra kosztów [Kludacz 2006, s.446], ponieważ jedynie ich kierownicy mają wpływ na strukturę i poziom ponoszonych kosztów. W przypadku szpitali publicznych ich odpowiedzialność za przychody jest znikoma. Są osiągane przede wszystkim w ramach kontraktów z Narodowym Funduszem Zdrowia (NFZ), ustalanych na pod koniec roku poprzedzającego lub na początku danego roku. Dlatego też trudno uznać ośrodki za centra zysku, z punktu widzenia odpowiedzialności kierowników, a można je określić jako centra kosztów. Zwłaszcza że zwracają one szczególną uwagę na funkcję kontrolną, która dba o utrzymanie poziomu kosztów na odpowiednim poziomie, warunkuje osiągnięcie dodatnich wyników działalności całego podmiotu, a także umożliwia ustalenie rzeczywistych kosztów poniesionych przy realizacji usług medycznych i niemedycznych w poszczególnych komórkach organizacyjnych szpitala publicznego [*Rachunkowość...* 2006, s. 172].

3. Wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności

Wyodrębniając ośrodki odpowiedzialności, powinno się zdefiniować [Nowosielski 2001, s. 47, 48]:

- rodzaj ośrodka odpowiedzialności,
- strukturę asortymentową usług ośrodka,
- zakres funkcji ośrodka,
- zakres uprawnień i odpowiedzialności kierownika centrum,
- wewnętrzną strukturę organizacyjną podmiotu.

W szpitalach publicznych można wyodrębnić ośrodki odpowiedzialności w dwóch różnych układach:

- podmiotowym, czyli opierając się o strukturę organizacyjną szpitala oraz istniejące komórki organizacyjne, a także procesy, np. oddziały szpitalne, apteka szpitalna, laboratorium analityczne, magazynowanie, transport szpitalny,
- przedmiotowym, czyli ze względu na zakres realizowanych usług, świadczeń medycznych, procedur – ośrodki zadaniowe i usługowe.

Przykładowy wykaz takich ośrodków w szpitalu onkologicznym według układu podmiotowego przedstawia tabela 1.

Równoległe do układu podmiotowego ośrodków odpowiedzialności w szpitalach publicznych stosuje się układ przedmiotowy, opierający się na świadczonych

Tabela 1. Ośrodki odpowiedzialności według układu podmiotowego w szpitalu onkologicznym

Typ ośrodka	Ośrodek kosztów
Działalność podstawowa	<ul style="list-style-type: none"> – Oddział Onkologiczny – Oddział Chirurgii Onkologicznej i Ogólnej – Oddział Diagnostyki Onkologicznej – Oddział Radioterapii – Oddział Gastroenterologii – Oddział Opieki Paliatywnej – Oddział Anestezjologii i Intensywnej Terapii – Pracownia Endoskopii – Blok operacyjny – Zakład Radioterapii – Zakład Fizyki Medycznej – Zakład Diagnostyki Obrazowej (pracownie USG, RTG, Tomografii) – Zakład Rehabilitacji – Przychodnia zdrowia
Działalność pomocnicza medyczna	<ul style="list-style-type: none"> – Izba przyjęć – Apteka – Pracownia Cytostatyków – Laboratorium analityczne – Laboratorium patomorfologiczne – Prosektorium – Centralna sterylizatornia – Dział Obsługi Pacjenta (Statystyka medyczna) – Punkt krwiodawstwa i bank krwi
Działalność pomocnicza niemedyczna i Administracja	<ul style="list-style-type: none"> – Dyrekcja Szpitala – Dział Administracyjno-Techniczny – Dział Informatyczny – Dział Zamówień Publicznych – Księgowość – obsługa kadrowa – samodzielne stanowiska, np. ds. obronności, żywienia itp. – zaopatrzenie – magazynowanie – transport szpitalny – infrastruktura szpitalna – kapelan – pozostałe

Źródło: opracowanie własne.

usługach i procedurach medycznych. Na podstawie realizowanych zleceń wyróżnia się dwa typy centrów odpowiedzialności:

- zadaniowe,
- usługowe.

Zadaniowymi są ośrodki finalne, w których dokonuje się leczenia pacjenta [Kowalewski 2004, s. 63]. Zaliczamy do nich m.in. oddziały szpitalne, ośrodki specjali-

styczne, np. poradnie specjalistyczne itp. Niektóre ośrodki mogą spełniać dwoistą funkcję, z jednej strony mogą być ośrodkiem usługowym (np. laboratorium może realizować badania na rzecz przychodni lub oddziałów), z drugiej zaś to samo laboratorium może mieć odrębny kontrakt z NFZ-Em, w ramach którego będzie świadczyć usługi, i wtedy pełni funkcję ośrodka zadaniowego. Przykładowy wykaz ośrodków odpowiedzialności w szpitalu onkologicznym według układu przedmiotowego przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Ośrodki odpowiedzialności według układu przedmiotowego w szpitalu onkologicznym

Typ ośrodka	Ośrodek kosztów
Ośrodki zadaniowe	<ul style="list-style-type: none"> – Oddział Onkologiczny – Oddział Chirurgii Onkologicznej i Ogólnej – Oddział Diagnostyki Onkologicznej – Oddział Radioterapii – Oddział Gastroenterologii – Oddział Opieki Paliatywnej – Oddział Anestezjologii i Intensywnej Terapii – Pracownia Endoskopii – Zakład Radioterapii – Zakład Rehabilitacji – Zakład Diagnostyki Obrazowej – Przychodnia onkologiczna – Laboratorium analityczne
Ośrodki usługowe	<ul style="list-style-type: none"> – Izba przyjęć – Blok operacyjny – Zakład Fizyki Medycznej – Pracownia Cytostatyków – Laboratorium analityczne – Laboratorium patomorfologiczne – Prosektorium – Centralna sterylizatornia – Dział Obsługi Pacjenta (Statystyka medyczna) – Punkt krwiodawstwa i bank krwi – Dyrekcja Szpitala – Dział Administracyjno-Techniczny – Dział Informatyczny – Dział Zamówień Publicznych – Księgowość – obsługa kadrowa – samodzielne stanowiska, np. ds. obronności, żywienia itp. – zaopatrzenie – magazynowanie – transport szpitalny – infrastruktura szpitalna – kapelan – pozostałe

Źródło: opracowanie własne.

Ośrodki zadaniowe pełnią rolę przy grupowaniu kosztów na ich nośniki, którymi w szpitalach publicznych są, w zależności od charakteru działalności:

- procedury medyczne, np. badanie USG, leczenie za pomocą brachyterapii, tomografia komputerowa itp.,
- osobodzień leczenia,
- pacjent,
- jednorodna grupa pacjentów,
- porada,
- świadczenie zdrowotne, np. wizyta, badanie,
- inne.

Z punktu widzenia kosztowego ośrodek zadaniowy jest miejscem gromadzenia wszystkich kosztów dotyczących danego nośnika, także kosztów ośrodków usługowych, zarówno działalności pomocniczej, jak i administracji.

Ośrodki usługowe są pomocnicze i realizują czynności na rzecz ośrodków zadaniowych. Rozliczeń kosztów między nimi dokonuje się za pomocą rachunku kosztów świadczeń wewnętrznych lub ustalonych kluczy rozliczeniowych. Koszty działalności pomocniczej medycznej rozlicza się najczęściej na podstawie wykonanych procedur na rzecz ośrodków zadaniowych, natomiast według ustalonych kluczy rozliczeniowych, np. koszty Izby przyjęć – liczbą przyjętych pacjentów, centralnej sterylizatorni – ilością sterylizacji lub kilogramami wysterylizowanych narzędzi, obsługi administracyjnej – kosztami wynagrodzeń zatrudnionych tam osób itp.

4. Ośrodki odpowiedzialności a system budżetowania w szpitalu publicznym

Prawidłowe wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności odgrywa znaczącą rolę w całym procesie budżetowania szpitali publicznych. Umożliwia ono planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie działalności całego szpitala. Aby właściwie zorganizować funkcjonowanie całego szpitala, należy wyodrębnić poszczególne, spójne obszary – ośrodki odpowiedzialności. Podstawą skutecznego nimi zarządzania jest:

- decentralizacja i egzekwowanie odpowiedzialności,
- kompatybilny z systemem budżetowania zakładowy plan kont,
- instrukcja sporządzania budżetu ośrodka odpowiedzialności,
- aktualna, na miarę potrzeb instrukcja obiegu dokumentów,
- dostęp do potrzebnych informacji i danych.

Ich kierownikom należy przekazać zakres kompetencji, przypisać im odpowiedzialność za wykonanie zadań i realizację celów, a także pozostawić do dyspozycji niezbędne zasoby. Decentralizacja na niższe szczeble zarządzania pozwala wykorzystać wiedzę i doświadczenie kierowników jednostek w procesie budżetowania. Dzięki ich zaangażowaniu opracowywane plany mogą być bardziej rzeczywiste, a weryfikacja wykonania budżetu i porównanie go z zakładanym planem może za-

owocować wykryciem obszarów oszczędności. Ważnym elementem procesu budżetowania jest również kontrola. Nie wystarczy jedynie prawidłowo zaplanować budżet, aby przyniósł oczekiwane efekty i korzyści dla całego systemu zarządzania. Należy sporządzić raport z jego wykonania, którego elementami powinny być: analiza odchyleń, wraz z wyjaśnieniami przyczyn ich powstania oraz rekomendacje niezbędnych zmian. Dyrekcja szpitala powinna raz na jakiś czas, np. raz na kwartał, skontrolować działalność kierowników ośrodków odpowiedzialności. Nie należy pozostawiać systemu budżetowania samemu sobie, ponieważ nie przyniesie to poprawy w zarządzaniu całą jednostką.

Budżetowanie sprawia, że kierownicy centrów muszą rozważyć nie tylko sprawy komórki, za którą są odpowiedzialni, ale również cele całego szpitala [Kludacz 2006, s. 450]. Powiązanie wszystkich jednostek wewnętrznych jednym planem operacyjno-finansowym dla całego szpitala pokazuje, że ich decyzje mają wpływ na działalność całego podmiotu. Podległa im komórka organizacyjna nie jest wyodrębnionym i całkowicie niezależnym podmiotem, lecz elementem całości. Dlatego też dostrzegają, że wypełnienie planów, ustalenie i wyjaśnienie odchyleń, a także poszukiwanie oszczędności w ramach podległych im obszarów ma wpływ na działalność i osiągnięcie zakładanych celów całego szpitala.

Aby system budżetowania w ramach wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności mógł prawidłowo funkcjonować, należy go powiązać z systemem finansowo-księgowym. Dane z tego systemu są podstawowymi, które zarządzający wykorzystują do podejmowania decyzji czy też do oceny działalności jednostki [Kotapski 2010, s. 50]. Z jednej strony informacje o kosztach i przychodach muszą dostarczyć informacji do sporządzenia obligatoryjnych sprawozdań finansowych szpitala, np. składanych do organów założycielskich lub NFZ, a z drugiej zaś należy dostosować zakładowy plan kont szpitala w zakresie kosztów układu kalkulacyjnego do wymagań systemu budżetowania. Bez prawidłowego zorganizowania systemu finansowo-księgowego nie jest możliwe uzyskanie wyników realizacji budżetu, a następnie analiza zaistniałych odchyleń w stosunku do zakładanych wielkości i wyciągnięcie wniosków.

Niezwykle ważnym elementem procesu budżetowania jest instrukcja sporządzania budżetu. Najprościej mówiąc, jest ona przewodnikiem, opisem postępowania, aby prawidłowo sporządzić budżet. Obecnie odchodzi się od tworzenia jednej instrukcji dla całego podmiotu. Budżety ośrodków odpowiedzialności w szpitalu różnią się między sobą, np. inny jest budżet oddziału szpitalnego, a inny przychodni. Dlatego też każdy kierownik ośrodka odpowiedzialności powinien mieć opracowaną indywidualną instrukcję, dostosowaną do jego budżetu. Powinny w niej być przedstawione przede wszystkim:

- cele budżetowania, aby pracownicy po przeczytaniu instrukcji wiedzieli, czemu służy cały proces,
- osoby mające dostęp do budżetu ośrodka odpowiedzialności – nie jest wskazane, aby dostęp do niego mieli wszyscy,

- terminy sporządzania budżetów oraz ich aktualizacji,
- wykaz formularzy budżetowych, dostosowanych do wyodrębnionych miejsc powstawania kosztów w ramach danego ośrodka.

Tak sporządzona instrukcja może być przydatnym narzędziem nie tylko do poruszania się w systemie budżetowania szpitala, lecz również może okazać się środkiem do lepszego poznania procesów, zachodzących w całej jednostce.

Istotną kwestią przy budżetowaniu szpitali publicznych w ramach ośrodków odpowiedzialności jest zapewnienie prawidłowej komunikacji pomiędzy ośrodkami oraz dostępu do niezbędnych informacji i danych. Wiąże się to przede wszystkim z opracowaniem systemu obiegu dokumentów w szpitalu oraz jego informatyzacją. Dokumenty i dane powinny docierać możliwie jak najszybciej, aby generowana informacja zarządcza była jak najaktualniejsza.

5. Podsumowanie

Prawidłowe wydzielenie ośrodków odpowiedzialności w szpitalach publicznych jest zadaniem skomplikowanym i wymaga szczegółowego ich poznania. Nie uda się tego poprawnie dokonać bez identyfikacji świadczonych procedur medycznych, realizowanych usług, a także bez oceny skali działalności i rozmiaru ponoszonych kosztów. Odpowiednie wyodrębnienie ośrodków warunkuje efektywność całego procesu budżetowania. Pozwala na stworzenie budżetów komórek o podobnym zakresie działalności, wytyczenie harmonogramów realizacji zadań. Ponadto porządkuje działalność całego podmiotu, a w konsekwencji usprawnia zarządzanie szpitalem publicznym.

Literatura

- Drury C., *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 2002.
- Gabrusiewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2000.
- Kłudacz M., *Rola ośrodków odpowiedzialności w procesie budżetowania kosztów szpitala*, w: *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, red. T. Kiziukiewicz, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2006.
- Kotapski R., *Budżetowanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem budowlano-montażowym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2010.
- Kowalewski M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu publicznym zakładem opieki zdrowotnej*, praca doktorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2004.
- Nowosielski S., *Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2001.
- Rachunkowość i plan kont z komentarzem dla zakładów opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuk, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.
- Rachunkowość w zarządzaniu zdecentralizowanym przedsiębiorstwem*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2001.

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

Strategia, finanse i koszty szpitala, red. J. Stępniewski, ABC Wolters Kluwer Business, Warszawa 2008.

THE CENTERS OF LIABILITY IN THE BUDGETING IN PUBLIC HOSPITALS

Summary: The target of the paper is to show the essence and definitions of centers of liability and present their place in budgeting in public hospitals. The aim of the paper is to present centers of liability in the literature and centers of liability for costs mandatory to extract in public hospitals. The article also describes the process of separation of centers of liability for costs in public hospitals.