

Wioleta Jakubowska

e-mail: 173964@student.ue.wroc.pl

ORCID: 0009-0003-1095-6524

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Budżetowanie kosztów metodą przyrostową w SPZOZ na przykładzie szpitala specjalistycznego

DOI: 10.15611/2023.54.1.04

JEL Classification: A20

Streszczenie: W artykule przedstawiono problematykę zarządzania kosztami w szpitalach publicznych z wykorzystaniem metody budżetowania przyrostowego. Celem szpitali publicznych nie jest generowanie zysków, jednak usprawnienie gospodarki finansowej tych podmiotów jest niezbędne do ich prawidłowego funkcjonowania i efektywnej pomocy pacjentom. Wykorzystanie budżetowania w podmiotach medycznych pozwala na zwiększenie świadomości kosztowej wśród personelu oraz efektywne planowanie finansowe. Poprawnie sporządzone budżety mogą być również wykorzystane w trakcie negocjacji kontraktowych z Narodowym Funduszem Zdrowia. Celem pracy jest prezentacja możliwości wykorzystania budżetowania przyrostowego do zarządzania kosztami szpitali publicznych. Wykorzystane przy opracowaniu artykułu metody badawcze to analiza literatury przedmiotu oraz studium przypadku.

Słowa kluczowe: budżetowanie kosztów, budżetowanie przyrostowe, SPZOZ, zarządzanie służbą zdrowia

1. Wstęp

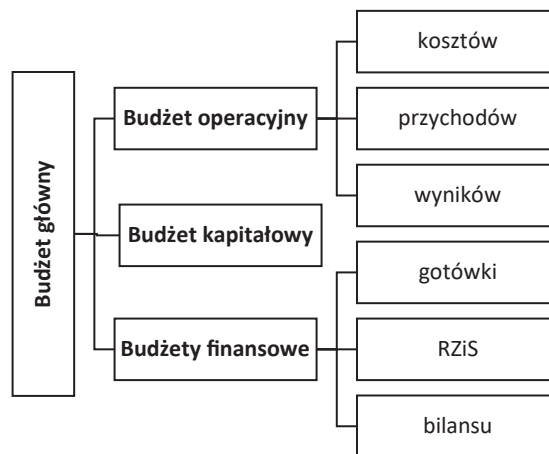
Budżetowanie jest istotnym narzędziem systemu zarządzania, które pozwala na racjonalne planowanie kosztów i przychodów oraz dostarcza informacji o wpływie podejmowanych w jednostce działań na wykonanie planów finansowych. Najszersze zastosowanie system budżetowania ma w przedsiębiorstwach produkcyjnych, w których są opracowywane budżety sprzedaży i produkcji, na podstawie których jest realizowana produkcja w kolejnych okresach. Wdrożenie w jednostce planowania w formie budżetów jest istotne dla optymalizacji ponoszonych kosztów i maksymalizacji osiąganego wyniku finansowego.

Ze względu na swoje cele system budżetowania nie jest przeznaczony dla wszystkich jednostek. Jego wprowadzenie musi być przede wszystkim korzystne finansowo i nie należy wprowadzać budżetowania, jeśli koszty z tym związane będą przekraczać możliwe do osiągnięcia przychody. Odpowiednie zarządzanie kosztami podmiotu jest szczególnie istotne w jednostkach sektora publicznego ze względu na sposób ich finansowania. Szczególnym rodzajem jednostek publicznych są publiczne zakłady opieki zdrowotnej, powoływane do badania i leczenia chorych wymagających stałej opieki lekarskiej i pielęgniarskiej oraz specjalistycznych zabiegów leczniczych i diagnostycznych.

Celem artykułu jest zaprezentowanie procedury budżetowania w szpitalach publicznych oraz wskazanie korzyści płynących z wdrożenia budżetowania w jednostkach ze szczególnym uwzględnieniem szpitali. Wprowadzenie w szpitalach systemu budżetowania pozwala na usprawnienie zarządzania kosztami oraz racjonalizację ponoszonych kosztów, mimo iż celem szpitali nie jest generowanie zysku. Nie powinny one również mieć nadmiernego zadłużenia, które mogłoby zaburzyć stabilność ich funkcjonowania.

2. Rodzaje budżetowania

Przedsiębiorstwo w celu uzyskania jak najlepszych wyników działalności musi planować przychody oraz koszty związane nie tylko z działalnością operacyjną, lecz także dotyczącą finansowania działalności bieżącej oraz inwestycyjnej. Budżetowanie wspomaga koordynację działań w różnych obszarach jednostki oraz może stanowić narzędzie motywacyjne (Michałowska, 2014, s. 410). Połączenie budżetu operacyjnego, kapitałowego i finansowego tworzy tzw. master budżet, czyli budżet główny jednostki przedstawiający pełne informacje o planach przedsiębiorstwa na dany okres oraz wyznaczonych sposobach realizacji tych planów (Czakon, 2011, s. 20). Strukturę budżetu głównego organizacji przedstawiono na rysunku 1.



Rys. 1. Hierarchiczna struktura budżetu głównego organizacji

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Czakon, 2011, s. 23).

Budżetowanie operacyjne zajmuje się kwestią alokacji zasobów w taki sposób, aby osiągnąć założone cele operacyjne przedsiębiorstwa. Budżety operacyjne stanowią najliczniejszą grupę budżetów przedsiębiorstwa i obejmują szereg budżetów cząstkowych począwszy od budżetu sprzedaży, a kończąc na budżecie wyniku ze

sprzedaży. Proces budżetowania operacyjnego jest złożony z wielu czynności, do których zalicza się (Nita, 2007, s. 56):

- 1) przekazanie informacji dotyczących celów działalności jednostki i przyjętego systemu budżetowania osobom odpowiedzialnym za sporządzenie budżetu,
- 2) wyznaczenie założeń dotyczących procesu tworzenia budżetu oraz determinant kształtu budżetu, takich jak zgłaszany popyt czy struktura asortymentowa,
- 3) opracowanie budżetu sprzedaży,
- 4) sporządzenie budżetu produkcji uwzględniającego budżet zapasów,
- 5) opracowanie budżetów kosztów bezpośrednich i kosztów pośrednich produkcji,
- 6) zestawienie budżetu kosztów wytworzenia sprzedanych produktów przy uwzględnieniu budżetu zapasów,
- 7) sporządzenie budżetu nieprodukcyjnych kosztów pośrednich,
- 8) przygotowanie budżetu wyniku ze sprzedaży,
- 9) negocjacje budżetowe, skoordynowanie i zagregowanie budżetów cząstkowych w spójny budżet operacyjny,
- 10) uzyskanie akceptacji i zatwierdzenie budżetu przez kadrę zarządzającą,
- 11) przeprowadzenie kontroli wykonania budżetu.

Następstwem opracowania budżetu operacyjnego jest stworzenie budżetu finansowego. A. Szychta definiuje budżet finansowy jako „budżet wyrażony tylko w jednostkach pieniężnych, sporządzony na podstawie danych budżetów operacyjnych. Budżet finansowy odzwierciedla środki finansowe, które zamierza się wykorzystać lub osiągnąć w przyszłym okresie” (Szychta, 2001, s. 716).

Sporządzanie budżetu finansowego jest potrzebne ze względu na powszechność sporządzania sprawozdań finansowych *pro forma*. W budżecie finansowym jest przedstawione oddziaływanie realizacji pozostałych budżetów na sytuację finansową jednostki. Głównymi odbiorcami informacji z tego budżetu są interesariusze przedsiębiorstwa, co odróżnia je od budżetu operacyjnego i kapitałowego, w których informacje są skierowane głównie do odbiorców wewnętrznych. Na budżet finansowy składają się następujące elementy:

- budżet wpływów i wydatków,
- rachunek zysków i strat *pro forma*,
- bilans *pro forma*,
- rachunek przepływów pieniężnych *pro forma*.

Budżet finansowy jest ściśle powiązany z opracowanym wcześniej budżetem operacyjnym. Są w nim przedstawione finansowe skutki decyzji podjętych na etapie tworzenia planu działalności jednostki oraz efekty działań przypisanych ośrodkom odpowiedzialności. Na sporządzanie budżetu finansowego mają wpływ zasady sprawozdawczości finansowej, jednak mimo to budżet ten stanowi cenne źródło informacji wykorzystywanych podczas podejmowania decyzji zarządczych.

Trzecim wyróżnianym rodzajem budżetu jest budżet kapitałowy. Według A. Szychty budżetowanie kapitałowe „wymaga zastosowania właściwych metod oceny efektywności projektów inwestycyjnych tzn. przeprowadzenia przez podej-

mujących decyzje rachunku opłacalności inwestycji na podstawie właściwych kryteriów wyboru” (Szychta, 2001, s. 776).

Wybór projektów inwestycyjnych jest kilkietapową procedurą, rozpoczynającą się od opracowania bądź weryfikacji strategii przedsiębiorstwa tak, aby realizowane projekty były zgodne z wytyczonymi przez nią kierunkami rozwoju.

Proces budżetowania kapitałowego składa się z następujących etapów:

- identyfikacja projektów,
- poszukiwanie alternatywnych projektów,
- gromadzenie potrzebnych do oceny projektów informacji.

3. Budżetowanie w zarządzaniu szpitalem publicznym

Proces budżetowania pozwala na usprawnienie funkcjonowania jednostek dzięki zarządzaniu kosztami ponoszonymi w działalności oraz zwiększeniu wiedzy zarządzających o ponoszonych kosztach. Szpitale, których głównym źródłem dochodu są środki publiczne przekazywane przez Narodowy Fundusz Zdrowia na podstawie zawartych umów, do prawidłowej wyceny świadczeń potrzebują wiedzy o kosztach ponoszonych na świadczenie usług medycznych. System budżetowania pozwala nie tylko na racjonalne rozdzielanie środków pomiędzy poszczególne ośrodki wyodrębnione w strukturze podmiotu, ale również dostarcza informacji o ponoszonych kosztach.

Wykorzystanie narzędzia, jakim jest budżetowanie w zarządzaniu szpitalem, wspomaga proces racjonalizacji kosztów usług medycznych. Przypisanie odpowiedzialności za koszty kierownikom ośrodków powstawania kosztów stymuluje pracowników do racjonalizacji wykorzystania zasobów, a tym samym powstania oszczędności kosztowych. Budżet stanowiący formę planów finansowych pozwala na racjonalne zarządzanie posiadanym przez jednostkę majątkiem. Generowane z systemu budżetowania informacje dotyczące kosztów ponoszonych na świadczone usługi medyczne w zakładach opieki zdrowotnej warunkują podejmowanie prawidłowych decyzji zarządczych.

Badania empiryczne przeprowadzone przez M. Cygańską i J. Gierusza wykazały, że korzyści płynące z wdrożenia systemu budżetowania można identyfikować również z uwzględnieniem różnych perspektyw: finansowej, procesów wewnętrznych, pacjenta oraz rozwoju i wzrostu (Cygańska i Gierusz, 2007). Finansowy zakres pozytywnych efektów obejmuje głównie poprawę efektywności ekonomicznej działalności przez m.in. obniżenie kosztów działania. Odnosi się to zarówno do zarządzania placówką jako całością oraz do kosztów świadczonych usług medycznych. Budżetowanie, jako narzędzie controllingu, wspomaga system dostarczania informacji na potrzeby zarządzania. Pozytywnym skutkiem może być również wprowadzenie usprawnień w organizacji pracy poszczególnych ośrodków odpowiedzialności za koszty, wzrasta również motywacja kierowników ośrodków oraz zatrudnionego w nich personelu.

Przeprowadzenie analizy kosztów może prowadzić do wydzielenia części działalności na zewnątrz jednostki, np. zastąpienie kuchni szpitalnej cateringiem. Z perspektywy pacjenta korzyści płynące z zastosowania budżetowania mogą przejawiać się w formie usprawnienia procesu leczenia oraz poprawy warunków pobytu w zakładzie opieki zdrowotnej. System budżetowania może pozwolić na obniżenie kosztów, a zaoszczędzone środki mogą zostać zainwestowane w rozwój stosowanych technik diagnostycznych i leczniczych, co będzie prowadziło do skuteczniejszego procesu leczenia i skrócenia przebywania pacjenta w szpitalu.

Warunki kontraktowania świadczeń zdrowotnych ograniczają wpływ systemu budżetowania na wzrost i rozwój podmiotów medycznych. Ze względu na limity zawarte w umowach z NFZ szpitale nie mają możliwości dowolnego zwiększania liczby świadczonych usług medycznych. Na podstawie dążenia do zbilansowania pracy oddziałów, z uwzględnieniem określonych cen usług wynikających z kontraktów, zarządzający mogą wprowadzić nowe rodzaje świadczeń medycznych. Mogą to być usługi np. lepiej wycenione przez Narodowy Fundusz Zdrowia, zmniejszające ryzyko wystąpienia powikłań w leczeniu pacjentów lub wymagające niższych nakładów finansowych.

4. Metoda przyrostowa w SPZOZ – studium przypadku

Szpital specjalistyczny w Krakowie (szpital X) należy do największych polskich ośrodków medycznych, w którym zatrudnionych jest 377 lekarzy i 818 pielęgniarek. Szpital powołany został do działania przez jednostkę terytorialną – województwo małopolskie. Jako swój cel szpital wskazał leczenie oraz niesienie pacjentom ulgi w cierpieniu, dzięki świadczeniu usług medycznych zgodnie z najwyższymi światowymi standardami, przy jednoczesnym zapewnieniu pacjentom poczucia bezpieczeństwa, a także uzyskanie i utrzymanie ich zaufania.

Początkiem sporządzenia budżetu w jednostce jest wybór odpowiedniej metody, zgodnie z którą zostanie on opracowany. W zależności od struktury organizacyjnej kierownik placówki bądź zatrudniony w niej controller dobierają odpowiednią metodę budżetowania tak, aby procedura przebiegła możliwie najefektywniej. Jeżeli budżet zostanie sporządzony po raz pierwszy lub przedsiębiorstwo działa w niestabilnych warunkach, należy wykorzystać metodę budżetowania od zera, która jest bardzo dokładna, jednak jednocześnie czasochłonna i kosztowna.

Przy stabilnych warunkach działalności pierwszy budżet sporządza się metodą „od zera”, a w następnych latach stosuje się budżetowanie przyrostowe, uwzględniając występujące odchylenia i zmiany poszczególnych warunków, w jakich działa jednostka. Budżetowanie przyrostowe, czyli sporządzenie budżetu kolejnego okresu na podstawie budżetów przeszłych okresów z uwzględnieniem odchyłeń oraz zmiennych czynników wewnętrznych oraz zewnętrznych, jest metodą zalecaną dla jednostek sektora publicznego (Ossowski, 2005, s. 159). Niewątpliwą korzyścią zastosowania tej metody jest zmniejszenie kosztowności procesu, a także oszczęd-

ność czasu. W szpitalu funkcję kierowników ośrodków odpowiedzialnych za koszty działalności podstawowej pełnią ordynatorzy oddziałów i kierownicy jednostek organizacyjnych, których priorytetem jest leczenie pacjentów oraz świadczenie usług wykorzystywanych w procesie leczenia. Opracowanie przez nich budżetów częściowych dla każdego okresu budżetowego byłoby czasochłonne i mogłoby negatywnie wpłynąć na pełnione przez nich obowiązki w ramach świadczonych usług medycznych. R. Orliński dodatkowo wskazuje zalety wykorzystania budżetowania przyrostowego w szpitalach, takie jak ustabilizowanie środowiska działania przez prawodawstwo zewnętrzne oraz możliwość prognozowania przyszłych kontraktów z NFZ bądź podpisanie kontraktów długoterminowych obejmujących kilka okresów budżetowych (Orliński, 2012, s. 386). Ze względu na wielkość jednostki oraz specyfikę działania w szpitalach nie ma tu zastosowania budżetowanie odgórne. Budżet główny szpitala powstaje z połączenia budżetów częściowych opracowanych w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności. R. Kotapski wyróżnił trzy grupy ośrodków powstawania kosztów: ośrodki kosztów działalności podstawowej, ośrodki kosztów działalności pomocniczej i ośrodki kosztów zarządu (Kotapski, 2016, s. 133). Menedżerowie opieki zdrowotnej, na podstawie wiedzy o zabiegach i usługach wykonywanych w zarządzanych przez nich ośrodkach, określają zapotrzebowanie i prognozują koszty przyszłych okresów. Głównym źródłem finansowania działalności szpitali publicznych są środki pochodzące z Narodowego Funduszu Zdrowia. Kontrakty są zawierane z reguły na okres jednego roku, w związku z czym okresem budżetowym dla szpitala jest również rok kalendarzowy i w tej perspektywie są planowane koszty i rozłożenie ich w czasie.

Opracowanie budżetu metodą przyrostową wymaga znajomości kosztów oraz przychodów z poprzedniego okresu oraz odchyień, jakie wystąpiły, a także identyfikacji przyczyn ich wystąpienia. Przychody badanej jednostki w 2018 r. stanowiły: 93% – wpływ ze środków publicznych, z czego 90% pochodziło z Narodowego Funduszu Zdrowia, 2% pochodziło z finansowania rezydentury lekarzy przez ministra właściwego do spraw zdrowia, a pozostały 1% to środki na realizację programów profilaktycznych i naukowych finansowanych z funduszy ministerstwa, urzędów i Narodowego Centrum Nauki. Środki publiczne są więc głównym źródłem finansowania szpitala X. Pozostałe przychody pochodzą ze świadczonych odpłatnie usług medycznych (2% udziału w przychodach ogółem) oraz usług niemedyycznych, takich jak opłaty za wjazd na teren szpitala czy najem i dzierżawa (1% udziału w przychodach ogółem). W niewielkim odsetku udział w przychodach mają również programy finansowane z innych źródeł niż wcześniej wymienione przychody finansowe i pozostałe przychody. Kontrakty z NFZ mogą zostać podwyższone w trakcie roku obrotowego, jeżeli wykonywana jest liczba świadczeń większa niż planowana, jednak nie ma gwarancji podwyższenia finansowania o pełną kwotę przekroczenia.

Szpitale publiczne nie są nastawione na generowanie zysku i w związku z tym możliwe jest wystąpienie u nich okresowych deficytów finansowych, które mogą zostać w kolejnych latach pokryte poprzez finansowanie zewnętrzne za pomocą dłu-

gu bądź zwiększeniem ilości odpłatnych usług medycznych i niemedycznych. Przy wstępnym opracowaniu budżetu można założyć utrzymanie poziomu kontraktu z NFZ na stałym poziomie bądź podwyższenie go o procent wynikający z analiz poprzednich lat i zmian wysokości kontraktów.

Świadczenie usług medycznych, a także funkcjonowanie szpitala jako całości, jest związane z ponoszeniem kosztów. Za określenie wysokości kosztów poszczególnych ośrodków odpowiedzialności są odpowiedzialni ich kierownicy, którzy tworzą prognozę zapotrzebowania na świadczone usługi oraz koszt, jaki zostanie w związku z nimi poniesiony. Budżet opracowany metodą przyrostową bazuje na kosztach poprzedniego okresu skorygowanych z uwzględnieniem odchyłeń i zmian w środowisku funkcjonowania szpitala. Wykorzystanie tej metody pozwala na stworzenie budżetu w ramach wyodrębnionego działu controllingu bez konieczności corocznego sporządzania budżetów cząstkowych przez kierowników ośrodków odpowiedzialności. Budżety cząstkowe dla ośrodków są poddawane do konsultacji z kierownikami ośrodków odpowiedzialności i dyrektorem szpitala. Przez ich połączenie powstaje budżet główny szpitala.

Budżet kosztów stałych i zmiennych opiera się na podziale kosztów w zależności od ich powiązania z liczbą świadczonych usług medycznych. Koszty stałe nie są zależne od liczby przyjętych w okresie budżetowym pacjentów i świadczonych usług. Największy udział w kosztach stałych miały koszty wynagrodzeń wraz z ubezpieczeniami społecznymi, stanowiące w 2018 r. 68% kosztów stałych. Drugą istotną grupą kosztów stałych były usługi obce, a następnie amortyzacja posiadanych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Koszty stałe placówki obejmują również zużycie materiałów, pozostałe koszty osobowe, podatki i opłaty, ubezpieczenia, koszty reprezentacji, podróże służbowe i inne koszty. W 2018 r. w badanej placówce wystąpiło przekroczenie łącznej planowanej kwoty kosztów stałych o 1%. W skali całej jednostki można uznać to za przekroczenie nieistotne, jednak przekroczenia poszczególnych pozycji były wysokie i należy poddać je dokładnej analizie i dokonać odpowiednich korekt w budżecie kolejnego okresu. Wysokość kosztów zmiennych szpitala jest zależna od liczby wykonanych usług i przyjętych pacjentów, w związku z czym opracowanie budżetu dla nich może być utrudnione. Mogą one również wymagać częstszej weryfikacji i wprowadzania korekt. Koszty zmienne w szpitalu X dzielą się na dwie grupy: zużycie materiałów stanowiące w 2018 r. 94% kosztów zmiennych placówki i usługi obce. Udział kosztów zmiennych w kosztach ogółem jest niższy niż koszty stałe, ponieważ są one związane głównie z materiałami wykorzystanymi do świadczenia usług zdrowotnych, takimi jak np. leki, wyroby medyczne i odczynniki.

Największy udział w strukturze kosztów osobowych miały koszty wynagrodzeń i ubezpieczeń społecznych, w skład których są zaliczane: wynagrodzenia ze stosunku pracy, prace zlecone, składki z tytułu ubezpieczeń ZUS i składki na Fundusz Pracy. Koszty osobowe stanowią wydatki na świadczenia zdrowotne wynikające z umów kontraktowych oraz świadczenia na rzecz pracowników, czyli szkolenia

i ZFŚS. W 2018 r. procentowy udział kosztów osobowych w przychodach badanego szpitala wynosił 46% i był o 1% niższy niż zakładano w budżecie tego roku. Wśród kosztów rzeczowych szpitala X największy udział miały środki medyczne, takie jak: odczynniki, krew, tlen oraz materiały RTG. Istotne koszty generował również zakup środków leczniczych, do których zalicza się: leki, opatrunki, nici, szczepionki itp. Do kosztów rzeczowych zalicza się również koszty związane z zakupem usług obcych i opłaceniem wykorzystanych mediów, amortyzacją posiadanych maszyn, urządzeń i aparatury medycznej, a także pozostałe wydatki poniesione np. na zapłatę podatków, zakup pozostałych materiałów lub przekazanie darów. W 2018 r. w badanej placówce wygenerowano ujemny wynik finansowy, gdyż koszty poniesione przez szpital były wyższe niż przychody z działalności medycznej i niemedycznej.

Opracowany na podstawie finansowania, przyznanego w ramach kontraktu z NFZ, i prognozy kosztów budżet jest poddawany negocjacjom z udziałem kierowników ośrodków odpowiedzialności i kadry zarządzającej. Gdy zostanie on zatwierdzony, jego realizacja rozpoczyna się i od tego momentu jest poddawana okresowej kontroli, której wyniki mogą wpłynąć na wprowadzenie korekt i działań naprawczych, jeśli jest to wymagane. Przeprowadzana jest również analiza odchyień, a dla odchyień istotnych są poszukiwane przyczyny ich wystąpienia oraz uwzględnia się je podczas opracowania budżetu kolejnego okresu.

W dalszej części punktu zostanie przedstawiona metoda sporządzania budżetu kosztów na 2019 r. metodą przyrostową na podstawie zestawienia korekty planu i wykonania budżetu z 2018 r.

W szpitalu X za opracowanie budżetu, procedurę kontroli budżetowej oraz wprowadzanie korekt do budżetu jest odpowiedzialny wydzielony w strukturze dział planowania i kontrolingu. Analizie zostanie poddany budżet kosztów operacyjnych w podziale na koszty stałe i zmienne. Koszty finansowe, pozostałe koszty operacyjne i rezerwy na wynagrodzenia ze względu na niski udział w sumie kosztów tworzą wspólną kategorię pozostałych kosztów.

W tabeli 1 przedstawiono korektę budżetu oraz jego wykonanie w 2018 r. w podziale na koszty stałe i zmienne. W budżecie kwoty zostały zaokrąglone do pełnych złotych, a wartości procentowe podawane bez rozwinięcia dziesiętnego. Odchylenia zostały obliczone w celu wyznaczenia korekty budżetu na kolejny okres. Odchylenie kwotowe stanowi różnicę pomiędzy faktycznie poniesionymi w roku 2018 kosztami (*wykonanie na 31.12.2018*), a planowaną wysokością tych kosztów na badany okres (*korekta planu na 2018 r.*). Procentowe przekroczenie budżetu zostało obliczone jako iloraz faktycznie poniesionych kosztów i ich wysokości założonej w budżecie jednostki pomniejszony o 100% $\left(\frac{\text{wykonanie na 31.12.2018}}{\text{korekta planu na rok 2018}} - 100\% \right)$.

Działalność szpitali publicznych jest ukierunkowana na realizację celów społecznych, a nie generowanie zysków, w związku z czym występują sytuacje przekraczania planowanych kosztów i świadczenia nadprogramowej liczby usług.

Tabela 1. Budżet kosztów stałych, zmiennych i pozostałych na 2018 r. i jego wykonanie

Kategoria kosztu	Korekta planu na 2018 r. (zł)	Wykonanie na 31.12.2018 r. (zł)	Odchylenie kwotowe (zł)	Procentowe przekroczenie (%)
Koszty stałe	231 489 000	233 903 353	2 414 353	1
Zużycie materiałów	9 620 000	9 148 536	-471 464	-5
Usługi obce	36 558 000	35 855 940	-702 060	-2
Podatki i opłaty	1 492 000	1 542 085	50 085	3
Koszty wynagrodzeń	156 000 000	160 106 725	4 106 725	3
Pozostałe koszty osobowe	2 552 000	2 550 014	-1 986	0
Amortyzacja	24 000 000	23 532 585	-467 415	-2
Koszty zmienne	132 986 000	141 536 159	8 550 159	6
Zużycie materiałów	125 161 000	133 644 606	8 483 606	7
Usługi obce	7 825 000	7 891 553	66 553	1
Darowizny (m.in. leki, podróże służbowe)	2 400 000	2 092 152	-307 848	-13
Koszty operacyjne ogółem	366 875 000	377 531 665	10 656 665	6
Pozostałe koszty	2 750 000	3 401 987	651 987	24
Koszty szpitala ogółem	369 625 000	380 933 652	11 308 652	3

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentacji szpitala X.

Widoczne jest, że główne koszty generowane w szpitalu X są związane z jego działalnością operacyjną i opracowanie budżetu działalności podstawowej jest kluczowe dla prawidłowego funkcjonowania jednostki. Procentowe przekroczenie sumy kosztów okresu na poziomie 3% jest sytuacją optymalną. Mimo iż jednostka wygenerowała ujemny wynik finansowy, to całościowe przekroczenie kosztów znajduje się na poziomie akceptowalnym. Dodatkowo wysokość kontraktu z Narodowym Funduszem Zdrowia w kolejnych latach ma tendencję wzrostową, więc jednostka ma szansę na uzyskanie wyższego finansowania w kolejnym roku i polepszenie wyniku finansowego. Uzyskany wskaźnik zbilansowania przychodów i kosztów dla wykonania budżetu na rok 2018 miał wartość 98% i był wyższy niż wskaźnik zakładany w planie na ten rok (na poziomie 96%), co świadczy o poprawnej gospodarce finansowej w podmiocie.

Budżet kosztów na 2019 r. sporządzony metodą przyrostową będzie zawierał korektę planowych wartości z 2018 r. z uwzględnieniem występującego odchylenia. Podczas budżetowania zostanie przyjęte założenie, że odchylenia mieszczące się w zakresie 0-5% będą w swojej wysokości przyjmowane jako korekta wartości na kolejny okres. Odchylenia procentowe z przedziału 6-15% w celu zachowania ostrożności w planowaniu kosztów będą poddawane korekcie 5% wysokości planu,

z wyjątkiem kosztów środków medycznych i leczniczych, dla których istnieje uzasadnienie zastosowania wyższej korekty. Dla odchyień przewyższających 15% zostanie ustalona wysokość korekty indywidualnie z uwzględnieniem wysokości odchylenia i jego możliwych przyczyn. Ze względu na brak informacji z jednostki o przyczynach powstania odchyień w artykule zostały wskazane przykładowe sytuacje, które mogły wpłynąć na różnicę pomiędzy planem a wykonaniem dla odchyień budżetowych na poziomie wyższym niż 5%.

Najwyższe przekroczenie planu wystąpiło w kategorii kosztów zmiennych. Zasadne jest więc przyjęcie założenia, że szpital w 2018 r. *świadczył większą liczbę usług leczniczych niż* było to przewidziane w planie na 2019 r. Możliwe było również przedłużenie hospitalizacji poszczególnych pacjentów, co również wpłynęłoby na wzrost kosztów ich pobytu w szpitalu. Ze względu na uzależnienie od liczby i czasu przebywania pacjentów w szpitalu koszty zmienne są trudniejsze do prognozowania niż koszty stałe.

Przekroczenie budżetu kosztów zmiennych było głównie związane z przekroczeniami kosztów materiałów. Materiały stanowiące koszt zmienny są wykorzystywane w trakcie świadczenia usług leczniczych, w tym operacji i zabiegów. Ich podwyższone zużycie, poza zwiększoną liczbą wykonanych usług, może być również związane z nadprogramowymi stratami, np. w wyniku zanieczyszczenia materiałów, które uniemożliwia dalsze ich wykorzystanie. Szpitale mają również procedury, które implikują powstanie wysokich kosztów materiałów, np. konieczność wykorzystanie nowego wenflonu, jeżeli wkłucie za pierwszym razem się nie powiodło. Zapewnia to ochronę i bezpieczeństwo pacjentów, jednak wiąże się z ponoszeniem wyższych kosztów zużycia materiałów. Najwyższy koszt wygenerowało ponadprogramowe zużycie leków do programów lekowych i chemioterapii. Są to kosztowne, jednak ratujące życie wielu pacjentów preparaty, których zakup jest konieczny nawet przy przekroczeniu planowanych kosztów. W budżecie 2019 r. podwyższone zostały środki do dyspozycji na leki oraz wyroby medyczne, ponieważ zapotrzebowanie na leczenie farmakologiczne jest stale wysokie i konieczne w walce o zdrowie pacjenta. Ze względu na istotność i niezbędność materiałów wykorzystywanych w procesie *świadczenia* usług szpitalnych znacznemu obniżeniu uległ jedynie budżet na zakup materiałów RTG w związku z niewykorzystaniem go w poprzednim roku. Przyjęto jednak założenie, że wykorzystano zapas materiałów oraz wykonano mniej badań z ich użyciem i z tego powodu nie dokonano zakupu. W związku z tym środki przeznaczone na materiały RTG zostały obniżone o 25%. Pozostałe obniżenia nie przekroczyły poziomu 5%. Jeżeli istniały przesłanki do niewykorzystania budżetu, środki, przeznaczone na materiały, w trakcie roku zostaną przekierowane na pokrycie pozycji kosztowych, w których wystąpią niedobory. Istotne przekroczenie w kategorii usług obcych wystąpiło w budżecie przeznaczonym na pokrycie kosztów badań zleconych na zewnątrz przez szpitalne laboratorium oraz rehabilitacji poszpitalnej. Przyczyną poniesienia wyższych kosztów na badania zlecone przez laboratorium mogła być jego okresowa awaria, wyłączenie z użytku bądź większym, niż progno-

zowane, zapotrzebowaniem na konkretne badania, których nie przeprowadza się wewnątrz placówki. Wyższe koszty poszpitalnej rehabilitacji najprawdopodobniej spowodowane zostały zwiększeniem liczby pacjentów, których rekonwalescencja wymagała rehabilitacji, bądź wzrostem cen usług rehabilitacyjnych. Odchylenie na sumie wartości usług obcych kształtowało się na poziomie 1%, w związku z czym nie stanowiło istotnego przekroczenia w sumie kosztów szpitala ogółem.

Najwyższe przekroczenia kosztów stałych powstały w kategorii wynagrodzeń i są prawdopodobnie związane z zatrudnieniem dodatkowego personelu. Mogło również mieć miejsce podwyższenie wynagrodzeń, co stanowiłoby również powód wzrostu wpłaty przekazywanej na PFRON. Niższa od prognozowanej wysokość wydatków związanych z pracami zleconymi mogła zostać spowodowana ograniczeniem wydziałania części usług na zewnątrz i zatrudnieniem dodatkowego personelu w placówce, jednak w przyszłych okresach może okazać się konieczne wykorzystanie dodatkowych usług. W związku z tym budżet przeznaczony na ten cel nie zostanie obniżony o wysokość odchylenia, tylko poddany korekcie o 15%. Z wyjątkiem wynagrodzeń, a także pozostałych kosztów osobowych oraz podatków i opłat w kosztach stałych szpitala X, w 2018 r. wystąpiły odchylenia ujemne, tzn. koszty poniesione na zużycie materiałów, usługi obce i amortyzacje były niższe niż zakładano w budżecie na 2019 r.

W wyniku negocjacji kontraktu z Narodowym Funduszem Zdrowia szpital mógł uzyskać finansowanie w 2019 r. wyższe niż w poprzednim, co pozwoliło w części bądź w całości na pokrycie zwiększonych kosztów działalności. Dzięki wydzieleniu poszczególnych kosztów stałych i zmiennych działalności operacyjnej szpitala X istnieje możliwość szczegółowej analizy poszczególnych pozycji kosztowych, a tym samym opracowanie budżetu przyszłego okresu na adekwatnym poziomie. Należy pamiętać, że niewystąpienie odchyień od budżetu w praktyce zdarza się niezwykle rzadko, jednak prawidłowa reakcja na występujące odchylenia jest kluczowa dla właściwego działania jednostki. Z tego powodu istotnym elementem procesu budżetowania jest dokonywanie bieżącej kontroli, której wyniki pozwalają zarządzającym na podjęcie odpowiednich decyzji i wdrożenie działań zaradczych. W wielu przypadkach zareagowanie na występującą nieprawidłowość w odpowiednim czasie może uchronić organizację przed wystąpieniem kolejnych komplikacji i zminimalizować negatywne skutki.

5. Wnioski

Szczególny sposób finansowania, jakim są kontrakty zawierane z Narodowym Funduszem Zdrowia, sprawia, że szpital nie ma dużej elastyczności w przebudowywaniu budżetu w trakcie jego realizacji. Możliwe jest jednak wprowadzanie działań naprawczych i usprawniających oraz przenoszenie środków finansowych poszczególnych kategorii, w których występują nadwyżki, na działania, które generują koszty wyższe od planowanych. Taki proces znacznie usprawnia wprowadzenie w jednost-

ce systemu budżetowania, który pomaga prognozować koszty, kontrolować je oraz dostarcza zarządzającym informacji o powstającym w okresie ponadplanowym zapotrzebowaniu na środki, jak i o ich nadwyżce.

Do przekierowania środków pieniężnych w obrębie jednostki konieczna jest okresowa kontrola budżetowa i prowadzona na bieżąco analiza odchyień. Oba te działania są nieodłączną częścią budżetowania. Należy zauważyć, że w badanej jednostce dodatnie odchylenia kosztowe powstające na działalności operacyjnej są znacznie wyższe niż odchylenia ujemne i nie występuje możliwość skompensowania niedoborów nadwyżkami. Jednak przeprowadzona kontrola odchyień w ramach systemu budżetowania może okazać się kluczowa dla prowadzenia negocjacji w sprawie podwyższenia kontraktu na kolejne okresy, a także może pomóc w planowaniu przychodów, np. przez rozszerzenie oferty świadczonych usług niemedyceńskich, takich jak wynajem pomieszczeń. Należy również zauważyć korzyści z wdrożenia systemu budżetowania w szpitalach, które są związane z podwyższeniem motywacji personelu. Wyznaczenie ośrodków odpowiedzialności za koszty i ich kierowników wzmacnia świadomość kosztów i prowadzi do wprowadzenia przez personel medyczny oraz administrację i kadre zarządzającą działań mających na celu uzyskanie najwyższej efektywności kosztowej i ograniczenie, a w długim okresie nawet eliminację, zadłużenia placówek leczniczych.

Badana jednostka, mimo osiągnięcia ujemnego wyniku finansowego, zrealizowała w 2018 r. 98% wskaźnik zbilansowania kosztów przychodami. Jest to wynik wyższy od planowanego, a także wystarczająco wysoki, aby został zaakceptowany przez zarządzających. Dodatkowo całkowite odchylenie na kosztach szpitala ogółem w 2018 r. kształtowało się na poziomie 3%. Ten wynik również można uznać za optymalny. Budżet opracowany metodą przyrostową na 2019 r. zakładał zwiększenie poziomu kosztów całkowitych szpitala na tym samym poziomie. Uzasadnieniem wzrostu kosztów placówek medycznych jest starzenie się społeczeństwa oraz stale wzrastająca zapadalność na choroby cywilizacyjne, takie jak nowotwory, których leczenie jest niezbędne dla życia pacjentów, ale generuje również wysokie koszty dla systemu ochrony zdrowia. Wzrasta również świadomość społeczeństwa w zakresie badań oraz profilaktyki, co prowadzi do zwiększenia liczby pacjentów oraz liczby wykonywanych zabiegów, a tym samym ponoszenia ponadplanowych kosztów.

Literatura

- Czakon, W. (2011). *Planowanie i kontrola budżetowa w organizacjach*, Warszawa: Wolters Kluwer Polska S.A.
- Cygańska, M. i Gierusz, J. (2007). Korzyści z zastosowania systemu budżetowania w zarządzaniu wybranymi szpitalami. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 39, 5-19.
- Kotapski, R. (2016). Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w podmiotach leczniczych *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* (424), 130-139.

- Michałowska, K. (2014). Proces budżetowania i jego wpływ na sytuację finansową podmiotów gospodarczych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 66(803), 409-417.
- Nita, B. (2007). Budżetowanie operacyjne. W: B. Nita, E. Nowak (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*. Kraków: Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
- Orliński, R. (2012). Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (251), 382-396.
- Ossowski, M. (2005). Metody budżetowania. *Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego*, (2), 153-167.
- Szychta, A. (2001). Budżet główny w sterowaniu jednostką gospodarczą. W: A. A. Jaruga, W. A. Nowak i A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*. Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania.

Incremental Cost Budgeting in SPZOZ Using a Specialized Hospital as an Example

Abstract: The following article presents the problem of cost management in public hospitals using the incremental budgeting method. The aim of public hospitals is not to generate profits, but improving the financial management of these entities is essential for their proper functioning and effective assistance to patients. The use of budgeting in medical entities allows for increased cost awareness among staff and effective financial planning. Correctly prepared budgets can also be used during contract negotiations with the National Health Fund. The research methods used to develop the article include an analysis of the literature on the subject and case study.

Keywords: cost budgeting, incremental budgeting, public hospitals, clinical governance