

Joanna Kogut

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

WARUNKI ZASTOSOWANIA CONTROLLINGU W ZARZĄDZANIU ZAKŁADEM OPIEKI ZDROWOTNEJ

1. Wstęp

Jak wykazują dane statystyczne, w ciągu ostatnich lat kondycja ekonomiczno-finansowa zakładów opieki zdrowotnej, szczególnie publicznych, uległa znacznemu pogorszeniu. W wielu przypadkach zobowiązania przekroczyły wartość majątku zarówno trwałego, jak i obrotowego, co w praktyce oznacza, że stanowią one w pełni własność wierzycieli.

W związku z tym należałoby sobie postawić pytanie, czy pogarszająca się kondycja ekonomiczno-finansowa wielu placówek służby zdrowia jest wynikiem złych założeń reformy ochrony zdrowia, która została przeprowadzona w 1999 r., oraz całej sytuacji gospodarczej kraju?

Oczywiście, wina systemu jest tu jak najbardziej uzasadniona, jednak zarówno menedżerowie ochrony zdrowia, jak i organy założycielskie nie mogą biernie czekać na poprawę czynników zewnętrznych, na które i tak nie mają większego wpływu. Natomiast powinni poszukać nowoczesnych koncepcji i narzędzi, wspomagających sprawne zarządzanie jednostką. Coraz częściej poszukuje się odpowiedzi na pytanie, jak skutecznie zarządzać, aby podejmowane decyzje przyniosły zamierzony efekt? Działania w tym zakresie z pewnością są bardzo trudne i pracochłonne, a niejednokrotnie niemożliwe, jeżeli proces ten jest przeprowadzany bez nowoczesnych metod zarządzania.

Dlatego też ekonomia wychodzi naprzeciw oczekiwaniom i potrzebom ochrony zdrowia, oferując jedną z koncepcji nowoczesnego zarządzania – stosowaną z powodzeniem w różnych podmiotach gospodarczych Europy Zachodniej i Ameryki Północnej – którą jest controlling.

2. Pojęcie i rola controllingu

Controlling jest stosunkowo nową koncepcją zarządzania organizacjami gospodarczymi, której korzenie tkwią nie w przedsiębiorstwach, lecz w administracji publicznej. Znaczny wzrost zainteresowania tym narzędziem ze strony przedsiębiorstw można było zauważyć w latach osiemdziesiątych XX w.

Obecnie controlling jest traktowany jako filozofia, podsystem zarządzania, nowoczesna koncepcja oraz instrument zarządzania jednostką gospodarczą. Ma on ułatwić adaptację jednostek w konkurencyjnym i zmiennym otoczeniu.

Tabela 1. Definicja controllingu w różnym ujęciu

Autor 1	Definicja controllingu 2
E. Nowak	Controlling jako ponadfunkcyjny instrument zarządzania urzeczywistnia wszystkie funkcje zarządzania: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie. Wspiera on menedżerów w podejmowaniu szybkich i racjonalnych decyzji poprzez kształtowanie wiarygodnego systemu informacji analitycznej
P. Horvath	Controlling to podsystem zarządzania, który zajmuje się kształtowaniem i koordynowaniem procesów planowania, kontrolowania i zasilania w informacje, ukierunkowanych na sterowanie całym systemem z punktu widzenia wyznaczonych celów
J. Weber	Definicja obejmuje trzy części składowe: a) funkcje controllingu, b) realizację zadań w ujęciu organizacyjnym, c) wyznaczenie obszaru objętego controllingiem. Controlling jest więc podsystemem zarządzania przedsiębiorstwem, który częściowo przejmuje, częściowo zaś wspomaga procesy planowania, sterowania i kontrolowania, umożliwiając w ten sposób koordynację całego systemu. Funkcje controllingu mogą być wykonywane przez oddzielną komórkę organizacyjną lub stanowisko pracy (controllera), jednak w małych przedsiębiorstwach takie organizacyjne wyodrębnienie nie jest konieczne. Natomiast obszar objęty systemem controllingu zależy od tego, czy dotyczy tylko operacyjnej (operatywnej) części controllingu, czy także jego części strategicznej
J. Grasshoff	Controlling obejmuje całokształt procesów począwszy od ustalenia celu poprzez planowanie, koordynację, sterowanie, a na analizie i kontroli rzeczywistych procesów kończąc
K. Serfling	Controlling to system zasilania w informacje, który poprzez planowanie, kontrolę i analizę, wspiera kierowanie przedsiębiorstwem, a poprzez rozwijanie alternatywnych sposobów działania również sterowanie procesami w nim zachodzącymi
J. Goliszewski	Controlling to podsystem w systemie kierowania przedsiębiorstwem, który to podsystem koordynuje całokształt procesów planowania, dyspozycji i kontroli oraz zasilania w informacje, sterując tym samym działalnością przedsiębiorstwa pod kątem wyznaczonych celów

cd. tab. 1

1	2
W. Brzezina	Controlling to model zarządzania przedsiębiorstwem, który jest ukierunkowany na optymalizację wyniku finansowego i wartości przedsiębiorstwa przez odpowiedni dobór metod oraz wykorzystanie rachunkowości zarządczej
P.R. Preissler	Controlling zorientowany na rachunkowość powinien umożliwić stworzenie instrumentarium służącego procesowi zasilania w informacje, gromadzenie i przetwarzanie danych. Instrumentarium to powinno zapewnić realizację zadań przedsiębiorstwa. Tak rozumiany controlling to swego rodzaju „ekonomiczne sumienie przedsiębiorstwa”
K. Dellman	Controlling to oparta na rachunkowości koncepcja koordynacji, planowania, sterowania i kontroli w przedsiębiorstwie, ukierunkowana na zapewnienie rozwoju i wzrostu pozycji przedsiębiorstwa w konkurencyjnej walce

Źródło: opracowanie własne na podstawie [1, s. 13-14; 8, s. 79-80].

Zainteresowanie controllinglem w Polsce pojawiło się na początku lat dziewięćdziesiątych XX w. Przyczyniły się do tego transformacja systemowa kraju oraz wprowadzenie mechanizmów rynkowych. Obecnie controlling działa w wielu polskich przedsiębiorstwach i instytucjach, przy czym funkcjonujące w tych jednostkach systemy controllingowe różnią się formą i zakresem stosowanych instrumentów, rozwiązań organizacyjnych oraz zaawansowania prac nad ich rozwojem. W miarę postępu gospodarki rynkowej w naszym kraju można zauważyć coraz większy wzrost popularności koncepcji controllingu i rozszerzanie jego wdrożeń w praktyce gospodarczej [1, s. 11-12].

W związku z odmiennością poglądów na temat istoty controllingu, jego celów i zadań, można znaleźć w literaturze z różnorodnymi definicjami tego pojęcia (tab. 1).

Analiza porównawcza poszczególnych definicji controllingu pozwala wyselekcjonować najważniejsze jego funkcje, a mianowicie:

- koordynowanie, czyli zharmonizowanie poszczególnych zadań i działań podejmowanych w ramach pozostałych podsystemów controllingu, które powinno doprowadzić do poprawy efektywności działalności jednostki gospodarczej,
- planowanie, czyli proces podejmowania decyzji dotyczących przyszłości przedsiębiorstwa, polegający na tworzeniu planów strategicznych i operacyjnych,
- sterowanie, czyli działania, które mają zapewnić funkcjonowanie przedsiębiorstwa w sposób określony w planie; są one nastawione na przyszłość i obejmują sprzężenia wyprzedzające; głównym celem sterowania jest niedopuszczenie do wystąpienia zakłóceń w działalności przedsiębiorstwa,
- regulacja, czyli działania, które mają zapewnić osiągnięcie zaplanowanych wyników; są one zorientowane na przyszłość i obejmują tzw. sprzężenia zwrotne; głównym ich celem jest usuwanie skutków powstałych zakłóceń, które wpłynęły na przebieg działalności przedsiębiorstwa,
- kontrola, czyli proces sprawdzania, czy działalność przedsiębiorstwa przebiega

w sposób zgodny z ustaleniami zawartymi w planach oraz czy jednostka osiąga założone cele,

- zasilanie w informacje, czyli funkcja wspomagająca wymienione funkcje controllingu, polegająca na dostarczaniu informacji, które powinny być użyteczne, dokładne, aktualne i łatwo dostępne, kadry z różnych szczebli zarządzania przedsiębiorstwem.

3. Organizacja controllingu w zakładach opieki zdrowotnej

Koncepcja controllingu jako instrumentu zorientowanego na wspomaganie procesu podejmowania decyzji może i powinna być zastosowana również w zakładach opieki zdrowotnej, i to w odniesieniu do zarządzania działalnością zarówno medyczną, jak i niemedyczną.

Koncepcja ta bowiem daje możliwość wyznaczania celów i zadań jednostkom służby zdrowia, a także dostrzegania pojawiających się trudności. Powinna sprzyjać optymalizacji struktur i procesów decyzyjnych, zachodzących w zakładach, poprzez dostarczanie różnym użytkownikom (kierownictwu, lekarzom, ordynatorom, pielęgniarkom itd.) wszechstronnych informacji, dotyczących zdarzeń i procesów gospodarczych w aspekcie zarówno medycznym, jak i niemedycznym, oraz wybór optymalnych wariantów działania.

Wdrożenie controllingu w placówkach służby zdrowia zmusza do rozpoznania jego elementów, określenia relacji zachodzących między nimi oraz stworzenia odpowiedniego systemu informacji.

Ponadto wdrożenie i sprawne funkcjonowanie controllingu wymaga przede wszystkim odpowiedniego przygotowania zakładów opieki zdrowotnej. Wiąże się to głównie z decentralizacją zarządzania wewnątrz jednostki, która powinna być poprzedzona zbadaniem istniejącej struktury organizacyjnej w celu rozgraniczenia odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych i pracowników. Następnie należy zbudować system informacji adekwatny do zarządzania zarówno sferą medyczną, jak i sferą ekonomiczną [3, s. 32-34].

Realizacja tego zadania jest możliwa po przeprowadzeniu niezbędnych działań, które wiążą się z:

- podziałem jednostek medycznych na tzw. ośrodki odpowiedzialności,
- opracowaniem procedur medycznych niezbędnych do planowania oraz kontroli przychodów i kosztów,
- przystosowaniem systemu ewidencji do potrzeb planowania zadań ośrodków odpowiedzialności i kontroli ich wykonania.

Ośrodki odpowiedzialności w zakładzie opieki zdrowotnej to wydzielona terytorialnie, funkcjonalnie lub organizacyjnie komórka organizacyjna lub kilka komórek organizacyjnych, lub ich część, lub wyodrębniony zakres działalności, podporządko-

wane osobom odpowiedzialnym za gospodarkę czynnikami produkcji oraz za kształtowanie kosztów [7]. W ośrodkach odpowiedzialność spoczywa na kierowniku, który odpowiada za wykonanie przyjętych zadań finansowych, szczególnie w zakresie osiągniętych przychodów i poniesionych kosztów. Ośrodki te, realizując wyznaczone zadania powinny wspólnie przyczyniać się do osiągnięcia celów całego zakładu.

Ośrodki odpowiedzialności można klasyfikować, biorąc za kryterium podziału:

- charakter realizowanych zadań,
- zakres odpowiedzialności i kryteria oceny.

Według pierwszego z wymienionych kryteriów można wyodrębnić kilka rodzajów ośrodków odpowiedzialności:

1) ośrodki zadaniowe – „miejsce dostarczania pacjentowi świadczenia kończącego proces leczenia lub określoną jego fazę w danym zakładzie albo dostarczania innemu odbiorcy produktu lub usługi będącej przedmiotem rozliczenia lub zamówienia; ośrodek zadaniowy jest zazwyczaj ośrodkiem kosztów usług finalnych”, np. oddziały szpitalne, poradnie specjalistyczne;

2) ośrodki usługowe – „miejsce wytwarzania usługi, która z punktu widzenia korzystających jest usługą cząstkową, niezbędną dla realizacji szerszej ujętych zadań usługowych”. Wśród usługowych ośrodków kosztów rozróżnia się dwa ich rodzaje:

a) ośrodki usługowe o charakterze medycznym, świadczące usługi o charakterze medycznym, np. pracownia RTG, USG, laboratorium analityczne,

b) ośrodki usługowe o charakterze niemedyycznym, świadczące usługi o charakterze niemedyycznym na rzecz ośrodków medycznych, zarówno zadaniowych, jak i usługowych, np. kuchni, pralnia, kotłownia, dział gospodarczy;

3) ośrodki kosztów ogólnego zarządu – to zarówno komórki administracji i zarządu, jak też inne komórki organizacyjne, których koszty mają charakter kosztów ogólnozakładowych np. dział księgowości, kadry, sekretariat zarządu, radca prawny.

Według kryterium zakresu odpowiedzialności i oceny można ośrodki sklasyfikować następująco:

1) ośrodki kosztowe – określa się budżety kosztowe, stanowiące limit kosztów, którego przekroczenie jest dopuszczalne jedynie w uzasadnionych przypadkach,

2) ośrodki wynikowe – określa się budżety dotyczące przychodów i kosztów oraz dolny poziom nadwyżki ekonomicznej, jaką te ośrodki powinny wnieść do wspólnego budżetu ośrodka; wzrost tej nadwyżki oceniany jest pozytywnie, spadek zaś poniżej wyznaczonego poziomu negatywnie.

Powyższa klasyfikacja ośrodków odpowiedzialności jest determinowana tym, że [4, s. 29]:

- wiele ośrodków zadaniowych i usługowych nie w pełni wykorzystuje swój potencjał usługowy, w związku z czym może świadczyć odpłatne usługi na rzecz otoczenia, np. osób fizycznych, innych zakładów,
- wynikowy charakter ośrodków odpowiedzialności wymaga wyceny świadczonej usług; wycena ta może bazować na cenach rynkowych, które dają możli-

wość weryfikacji poziomu kosztów i bardziej skutecznie wymuszają wszelkie zmiany dotychczasowych działań,

- wynik ekonomiczny daje możliwość szerszego spojrzenia na określające go kategorie – koszty i przychody, wskazując na konieczność uzyskania odpowiednich przychodów w celu pokrycia ponoszonych kosztów oraz zachęca do poszukiwania sposobów zagospodarowania nadwyżki, dzięki czemu jest lepszym narzędziem kontroli niż limit kosztowy,
- powierzone zadania finansowe, określane w postaci wynikowej (jako różnica przychodów i kosztów ośrodka), skuteczniej zmuszają do rozwoju przedsiębiorczości wśród kadry kierowniczej średniego szczebla; mobilizują do poszukiwania i wprowadzania nowych rozwiązań organizacyjnych, racjonalizacji poziomu i struktury zatrudnienia, wprowadzania nowych rodzajów usług i nowych sposobów ich realizacji itd.

Wynikowe ośrodki odpowiedzialności powinny być obciążane wszystkimi kosztami prostymi i złożonymi, które powstały na skutek decyzji podjętych w danym ośrodku. Natomiast nie powinny być obciążane kosztami nie związanymi bezpośrednio z ich działalnością, szczególnie zaś z kosztami ogólnego zarządu. Wynika to z tego, że kierownicy ośrodków zadaniowych i usługowych nie mają wpływu na wysokość tych kosztów, że występują trudności w znalezieniu odpowiedniego i obiektywnego klucza podziałowego kosztów zarządu pomiędzy poszczególne ośrodki. Ponadto zauważa się spadek odpowiedzialności za ponoszone koszty wśród kierowników ośrodków odpowiedzialności w związku z tym, że i tak część kosztów zostanie im przypisana, bez względu na starania o ich obniżenie. Koszty ogólnego zarządu oraz ewentualne straty mogłyby zatem zostać pokryte z nadwyżek wygenerowanych przez ośrodki dochodowe [4, s. 30].

Kolejnym zadaniem związanym z wdrożeniem i sprawnym funkcjonowaniem controllingu w placówkach służby zdrowia jest opracowanie procedur medycznych¹ niezbędnych do planowania i kontroli przychodów i kosztów. Wiąże się to z koniecznością identyfikacji i standaryzacji procedur medycznych oraz dokładnym określeniem lub uzupełnieniem norm zużycia dotyczących procesów niemedycechnych.

Polega to na utworzeniu tzw. zbiorczego klasyfikatora zakładowego, który zawiera indywidualne klasyfikatory poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Klasyfikatory te obejmują wszystkie procedury medyczne realizowane w zakładzie (wg ośrodków odpowiedzialności).

W celu zapewnienia porównywalności danych między zakładami można się tu posłużyć jednolitą klasyfikacją procedur medycznych. W tym celu wykorzystuje się opracowane odrębnie klasyfikacje medyczne:

¹ Procedura medyczna to element procesu zapobiegania, leczenia lub rehabilitacji, dający się wyodrębnić jako część kontaktów pacjenta z zakładem, który jednocześnie może być traktowany jako uśredniony nośnik kosztów, np. badanie i porada lekarska, badanie laboratoryjne, badanie diagnostyczne.

- „Międzynarodową klasyfikację procedur medycznych”,
- klasyfikację procedur laboratoryjnych,
- klasyfikację procedur fizykoterapii,
- klasyfikator znieczuleń jako pomocnicza procedura przy opisie procedur bloków operacyjnych.

W związku ze zmiennością techniki, technologii medycznych, stosowanych materiałów, sprzętu oraz aparatury klasyfikatory te wymagają ciągłej aktualizacji.

Niezbędnym elementem jest również przystosowanie systemu ewidencji do wymagań planowania zadań ośrodków odpowiedzialności i kontroli ich wykonania oraz jego komputeryzacja. Związane to jest m.in. z wprowadzeniem do zakładowego planu kont dodatkowych kont analitycznych, które umożliwią szczegółową ewidencję według ośrodków odpowiedzialności nie tylko kosztów, lecz także przychodów oraz obrotów wewnętrznych.

4. Podsumowanie

Z przedstawionych rozważań wynika, że w razie braku możliwości większego wpływu na czynniki zewnętrzne oddziałujące na funkcjonowanie zakładów opieki zdrowotnej należy poszukiwać rozwiązań zapobiegawczych wewnątrz organizacji.

Jednym z nich jest koncepcja wdrożenia controllingu, który stanowi skuteczny instrument zarządzania jednostką gospodarczą, łączy on w sobie zarządzanie przez cele, planowanie i rachunkowość zarządczą i daje kierownictwu narzędzia umożliwiające podejmowanie trafnych decyzji.

Celem controllingu jest zatem stworzenie warunków umożliwiających zakładowi opieki zdrowotnej samofinansowanie, co sprzyja ciągłości jego funkcjonowania oraz długotrwałości egzystencji. Controlling bowiem tworzy możliwości sprawdzenia, czy procesy związane z realizacją świadczeń medycznych przebiegają prawidłowo oraz czy decyzje podejmowane w tym zakresie sprzyjają ograniczeniu ryzyka gospodarczego.

Zastosowanie controllingu w placówkach służby zdrowia stworzy zatem warunki do przeniesienia mechanizmu rynkowego do nich, poprawi efektywność działania i umożliwi podejmowanie optymalnych i trafnych decyzji przez kierownictwo zakładu [3, s. 35].

LITERATURA

- [1] *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2004.
- [2] Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2001.
- [3] Hass-Symotiuł M., *Controlling w podejmowaniu decyzji w zakładzie opieki zdrowotnej*, „Rachunkowość w Jednostkach Ochrony Zdrowia” 2004 nr 8.

-
- [4] Janik W., *Wykorzystanie controllingu w zarządzaniu zakładami opieki zdrowotnej*, „Rachunkowość w Jednostkach Ochrony Zdrowia” 2004 nr 12.
- [5] Kulis I., Kulis M., Styło W., *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Vesalius, Kraków 1999.
- [6] Nowak E., *Rachunkowość zarządcza*, Wyd. Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2001.
- [7] Rozporządzenie MZiOS z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (DzU nr 164, poz. 1194).
- [8] Sawicki K., *Controlling a system informacyjno-sprawozdawczy – zagadnienia wybrane*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości SKwP t. 2, Warszawa 2001.

CONTROLLING AS AN CONCEPT IN HEALTH CARE INSTITUTIONS

Summary

This article is pointed to present the idea of controlling and to indicate the possibilities of introducing and exploiting of it health care institutions.