

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 389

## Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Robert Kowalak

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)

[www.wydawnictwo.ue.wroc.p](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.p)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-506-3**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:[econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)

[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Wioletta Baran:</b> System informacyjny rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych.....	11
<b>Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska:</b> Audyt finansowy i controlling jako narzędzia informacyjno-kontrolne w systemie rachunkowości podmiotów gospodarczych.....	20
<b>Renata Biadacz:</b> Ujęcie kosztów produkcji i kalkulacji na przełomie XIX i XX wieku na przykładzie podręczników E. Pietrzyckiego i W. Góry ...	28
<b>Renata Burchart:</b> Ceny transferowe a zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach powiązanych .....	41
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Zastosowanie rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania ryzykiem zakładu ubezpieczeń .....	50
<b>Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz:</b> Wykorzystanie kalkulacji podziałowej ze współczynnikami do ustalenia kosztów jednostkowych usług motoryzacyjnych.....	61
<b>Joanna Dyczkowska:</b> Ujawnianie informacji strategicznych w raportach rocznych spółek notowanych na rynkach alternatywnych w Londynie i w Warszawie.....	70
<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Użyteczność informacji niefinansowych w ocenie dokonania organizacji pożytku publicznego .....	84
<b>Joanna Dynowska:</b> Obligatoryjne i nieobligatoryjne elementy polityki rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego.....	97
<b>Anna Glińska:</b> Zarządzanie wynikami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka	106
<b>Renata Gmińska, Jacek Jaworski:</b> Globalne zasady rachunkowości zarządczej CGMA. Geneza – struktura – treści .....	119
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia.....	130
<b>Zdzisław Kes:</b> Metodyka analizy odchyleń w kontroli budżetowej.....	139
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Zarządzanie talentami jako narzędzie wspierające stosowanie zbilansowanej karty wyników .....	150
<b>Magdalena Kludacz:</b> Rachunek kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem.....	160
<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Model biznesu a budowa przewagi konkurencyjnej	172
<b>Jan Komorowski:</b> Pojęcie i miary równowagi operacyjnej przedsiębiorstwa	181
<b>Roman Kotapski:</b> Ujmowanie kosztów sprzedaży w zakładowym planie kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.....	193
<b>Robert Kowalak:</b> Dualizm kalkulacji kosztów usług komunalnych .....	202

<b>Marcin Kowalewski:</b> SOFP, czyli planowanie operacyjne w <i>lean accounting</i> .....	213
<b>Mirosław Kowalewski:</b> Funkcjonowanie rachunku kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych .....	222
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Kalkulacja zysku brutto i netto na sprzedaży według rachunku kosztów działań i MSR 2 – Zapasy .....	231
<b>Maria Nieplowicz:</b> Quo vadis <i>Balanced Scorecard</i> ? .....	249
<b>Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski:</b> Płaca proefektywnościowa jako determinanta elastyczności zakładu wytwórczego .....	258
<b>Edward Nowak:</b> Wkład ośrodka wrocławskiego w rozwój rachunku kosztów .....	275
<b>Marta Nowak:</b> Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna” .....	287
<b>Ryszard Orliński:</b> Budżet zadaniowy w szpitalach .....	297
<b>Michał Poszwa:</b> Rachunek kosztów podatkowych a systematyczny rachunek kosztów .....	307
<b>Piotr Waśniewski:</b> Pomiar dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce .....	316
<b>Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek:</b> Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze .....	329

## Summaries

<b>Wioletta Baran:</b> Management accounting information system in healthcare institutions .....	11
<b>Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska:</b> Financial audit and controlling as information and control tools in the system of accounting of business entities .....	20
<b>Renata Biadacz:</b> Accounting for and calculation of production costs at the turn of the XIX <sup>th</sup> and XX <sup>th</sup> centuries in the manuals of E. Pietrzycki and W. Góra .....	28
<b>Renata Burchart:</b> Transfer pricing and tax risk management in connected firms .....	41
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Application of management accounting in the process of risk management in insurance company .....	50
<b>Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz:</b> Use of cost accounting with coefficients to determine the costs of individual car services .....	61
<b>Joanna Dyczkowska:</b> Disclosure of strategic information in annual reports of companies listed at the alternative investment markets in London and Warsaw .....	70

<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Usefulness of non-financial data in assessing the performance of public benefit organisations .....	84
<b>Joanna Dynowska:</b> Compulsory and non-compulsory elements of accounting policy in local government entities .....	97
<b>Anna Glińska:</b> Enterprise performance management under risk .....	106
<b>Renata Gmińska, Jacek Jaworski:</b> Global Management Accounting Principles – CGMA. Origins – structure – contents.....	119
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Cognitive aspects of judgment and decision making in behavioral accounting – chosen issues .....	130
<b>Zdzisław Kes:</b> The deviation analysis methods in the budgetary control .....	139
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Talent management as a supporting tool for balanced scorecard.....	150
<b>Magdalena Kludacz:</b> Cost accounting and its application in the management of hospital .....	160
<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Business model and building a company’s competitive advantage .....	172
<b>Jan Komorowski:</b> The term and measures of operational equilibrium of enterprise .....	181
<b>Roman Kotapski:</b> Cost accounting for sales in the chart of accounts for the needs of enterprise management .....	193
<b>Robert Kowalak:</b> Dualism of cost calculation of urban services .....	202
<b>Marcin Kowalewski:</b> Sales, Operational and Financial Planning (SOFP) of lean accounting .....	213
<b>Mirosław Kowalewski:</b> Functioning of cost accounting and its application to the cost management in water and sewage companies.....	222
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Calculation of gross and net profit on sales according to ABC and IAS 2 – inventories.....	231
<b>Maria Nieplowicz:</b> Quo vadis balanced scorecard? .....	249
<b>Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski:</b> Pro-efficiency remuneration as a flexibility determinant of a manufacturing plant.....	258
<b>Edward Nowak:</b> Contribution of Wrocław centre in the development of cost accounting.....	275
<b>Marta Nowak:</b> Between accounting and Pawlow’s dogs. Criticism of “behavioral accounting” term.....	287
<b>Ryszard Orliński:</b> Performance budget in hospitals .....	297
<b>Michał Poszwa:</b> Calculation of tax costs and systematic cost accounting .....	307
<b>Piotr Waśniewski:</b> Performance measurement in small and medium enterprises in Poland.....	316
<b>Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek:</b> Management accounting/controllers education in Poland and Germany – comparative studies.....	328

**Ryszard Orliński**

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Kaliszu

e-mail: ryszard\_orlinski@poczta.onet.pl

---

## **BUDŻET ZADANIOWY W SZPITALACH**

---

## **PERFORMANCE BUDGET IN HOSPITALS**

---

DOI: 10.15611/pn.2015.389.27

**Streszczenie:** Celem artykułu jest przedstawienie możliwości zastosowania budżetowania zadaniowego w szpitalach. Szpitale jako obiekty badań mogą stosować różne rodzaje budżetowania, co może w znacznym stopniu ułatwić zarządzanie przychodami i kosztami w aktualnie obowiązującym systemie refundowania świadczeń zdrowotnych przez płatnika instytucjonalnego, jakim jest NFZ (systemie ubezpieczenia zdrowotnego). Analiza i ocena funkcjonującego systemu opieki zdrowotnej pozwala wskazać inne narzędzie ułatwiające zarządzanie kosztami z uwzględnieniem możliwych do uzyskania przychodów z tytułu realizowanych świadczeń zdrowotnych. Narzędziem tym może być budżetowanie zadaniowe powszechnie stosowane w jednostkach sektora publicznego. W założeniach teoretycznych budżetowanie zadaniowe kładzie nacisk na realizację zadań, co w przypadku szpitali jest orientacją na pacjenta, a w konsekwencji też orientacją na płatnika.

**Słowa kluczowe:** budżet zadaniowy, usługa medyczna, świadczenie zdrowotne, zarządzanie kosztami.

**Summary:** The aim of the article is to present the applicability of performance budgeting in hospitals. Hospitals as research subjects may use different types of budgeting, which can greatly facilitate the management of revenues and costs in the current system of reimbursement by the payer of health care institution which is the NHS (health insurance scheme). The analysis and evaluation of a functioning health system lets us specify a different tool which helps manage cost including possible to obtain revenues from ongoing health services. This tool can be performance budgeting widely used in the public sector units. In the theoretical assumptions performance budgeting focuses on the implementation of tasks which in the case of hospitals is the orientation on the patient and consequently the orientation on the payer.

**Keywords:** performance budget, medical service, health care, cost management.

## 1. Wstęp

Ustawa o finansach publicznych zalicza do sektora finansów publicznych Narodowy Fundusz Zdrowia (NFZ) oraz samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej [Ustawa 2009]. Szpitale (SP ZOZ), jako użytkownicy środków publicznych, funkcjonując na zasadach gospodarki rynkowej [Ustawa 2011], podlegają kontroli publicznej z punktu widzenia pochodzenia środków pieniężnych, ponieważ środki te gromadzone są przez NFZ w ramach ubezpieczenia zdrowotnego obywateli. Składki ubezpieczenia zdrowotnego wprowadzone do NFZ stają się środkami publicznymi, mimo że nie są to środki budżetowe. Zmiany obserwowane w ostatnich latach na rynku usług medycznych wywołane są potrzebą dostosowania lecznictwa publicznego do wymagań prawnych i rynkowych. Rozwój myśli medycznych oraz postęp technologiczny i techniczny w medycynie spowodował zmiany w koncepcjach leczenia, a także stworzył nowe możliwości realizowania świadczeń zdrowotnych. Gospodarowanie „pieniędzem” publicznym wymaga dużej rozważliwości i odpowiedzialności, jednocześnie należy brać pod uwagę oczekiwania i potrzeby pacjentów, którzy opłacając składki ubezpieczenia zdrowotnego, chcą mieć zapewnioną godną opiekę medyczną na poziomie odpowiadającym aktualnej wiedzy medycznej i możliwościom technicznym opieki zdrowotnej.

Celem artykułu jest przedstawienie możliwości zastosowania budżetowania zadaniowego w działalności usługowej szpitali. W sytuacji, kiedy zadania stojące przed szpitalami i przed oddziałami są znane, również ewentualne przychody szpitali są znane lub możliwe do określenia. Kosztowe spojrzenie na realizowane świadczenia daje możliwość zbudowania budżetu zadaniowego na wzór budżetów zadaniowych realizowanych w jednostkach sektora publicznego. Dla potrzeb artykułu wykorzystano dane będące wynikami badań autora prowadzonych w szpitalach w ramach badań własnych.

## 2. Budżet zadaniowy

Budżet zadaniowy (budżet wyników, budżet zorientowany na efekty) w wielu publikacjach interpretowany jest jako plan wydatków budżetowych. Sporządza się go w układzie funkcji, zadań i podzadań, ze wskazaniem celów na poziomie zadań i podzadań, które jednostka planuje osiągnąć w wyniku realizacji zadania lub podzadania. Ponadto stosuje się system mierników pozwalających określić stopień realizacji celów czy zadań. Przyjmuje się też, że budżet zadaniowy jest narzędziem wykorzystywanym do sprawnego zarządzania zadaniami publicznymi. Pozwala on zapewnić osiągnięcie określonych celów czy zadań. Przedstawienie celów i odnoszących się do tych celów mierników pozwala na dokładniejsze obserwowanie i kontrolowanie rezultatów oraz efektów administracji publicznej. Według definicji opracowanej przez amerykański Government Accountability Office budżet zadaniowy

jest: *metodą polegającą na powiązaniu informacji efektywnościowej z budżetem* [Mielcarz 2012]. Efektem są tu realizowane w ramach zadań budżetowych np. inwestycje gminne, na które wyasygnowano konkretne środki finansowe.

Budżetem zadaniowym na szczeblu państwowym w Polsce zaczęto interesować się już w 2006 roku [Kister, Zbroja 2012]. Początkowo było to tylko gromadzenie danych i prace przygotowawcze mające na celu wprowadzenie pierwszych budżetów z podziałem na zadania. Rok 2008 przyniósł oczekiwane efekty. Opracowano na szczeblu państwowym plan wydatków na rok 2009 z podziałem na zadania oraz skierowano go do dysponentów wszystkich części budżetowych. Jednocześnie przygotowano także projekcję wydatków na lata 2010-2011. Zastosowanie budżetu zadaniowego sprowadza się do zorganizowania sprawnego zarządzania finansami jednostki sektora publicznego poprzez ujęcie działalności jednostki w zadania. Często są to zadania np. spełniające oczekiwania mieszkańców gminy czy powiatu, identyfikowalne z punktu widzenia rzeczowego i finansowego. W ten sposób realizuje się więc jedną z zasad, a mianowicie zasadę celowości wydatkowania środków budżetowych. Zapotrzebowanie na realizację zadania na rzecz społeczności lokalnej realizowane jest konkretnym wydatkiem zadaniowym.

W 2010 roku minister finansów wydał rozporządzenie w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2011 [Rozporządzenie 2010]. W ślad za rozporządzeniem pojawił się komunikat MF w sprawie standardów definiowania celów dla jednostek sektora finansów publicznych w zadaniowym planie wydatków na rok 2011. Chodzi bowiem o prawidłowe określenie jednolitych zasad budżetowania zadaniowego. Wiąże się to z funkcjonowaniem budżetu w przekroju zadań i jest możliwe do realizacji dzięki zdefiniowaniu i przyjęciu jednolitych zasad określania celów. Dla ustalenia standardów opracowania celów dla budżetu zadaniowego stosuje się tzw. metodykę SMART, zgodnie z którą cele powinny być:

- precyzyjne,
- konkretne,
- mierzalne,
- osiągalne,
- istotne,
- realistyczne,
- określone w czasie [Kister, Zbroja 2012].

A. Kopańska, interpretując metodykę SMART w swoisty sposób, dodaje jeszcze takie cele, jak: realność, akceptowalność i terminowość celów, co nie jest bez znaczenia w budowaniu budżetu zadaniowego [Kopańska 2012]. Jednocześnie te trzy cele są uszczegółowieniem celów wymienionych według metodyki SMART.

Konstruowanie budżetu na kolejny rok rozpoczyna się od opracowania i przedstawienia planów finansowych zgodnie z projektem ustawy o finansach publicznych – art. 143 [Ustawa 2009]. Wartości zawarte w planach finansowych obejmują prognozy dochodów oraz wielkości wydatków, które mogą być dokonywane do



wysokości kwot określonych w budżecie. Planowane wydatki powinny mieć charakter celowy, to znaczy zadaniowy, celami bowiem są zadania przewidziane do zrealizowania na dany rok budżetowy. Jednocześnie zadania realizowane w danym roku mogą być częścią zadań realizowanych długookresowo. Stąd też opracowując budżet zadaniowy, należy przestrzegać zasady wieloletniości oznaczającej wieloletnią projekcję wydatków dla zadań. S. Sojak pisze, że „budżetowanie jest sposobem realizacji planów długoterminowych i wydatków kapitałowych. Budżet «tłumaczy» długookresowe plany i wydatki kapitałowe projektów inwestycyjnych na jednoroczne plany operacyjne» [Sojak 2003]. Długoterminowe planowanie wymaga bowiem jasnego sprecyzowania celu lub zadania, na którym w przyszłości będą skupione działania bezpośrednie.

T. Lubińska pisze także o przestrzeganiu zasady przejrzystości, skuteczności i efektywności w sprawnym zarządzaniu środkami publicznymi [Lubińska 2007]. Zasada przejrzystości oznacza wprowadzenie odpowiedniej klasyfikacji budżetowej oraz sporządzanie czytelnych i porównywalnych sprawozdań finansowych, natomiast zasadę skuteczności i efektywności rozumieć należy z punktu widzenia poprawy skuteczności i efektywności funkcjonowania podmiotów sektora finansów publicznych. Ważne jest bowiem określanie celów ponoszenia wydatków publicznych przypisanych do zadań i podzadań oraz określenia mierników, a także porównania efektów z nakładami.

Zaletą budżetu zadaniowego jest to, że pozwala on na ustalenie, które zadania są najważniejsze dla realizacji określonych celów w jednostce sektora publicznego, oraz ukazuje, za pomocą mierników, w jakim stopniu zostały one wykonane. Wdrożenie budżetu zadaniowego ma istotne znaczenie dla sprawnego i racjonalnego zarządzania wydatkami sektora finansów publicznych. Projektowanie budżetu zadaniowego wymaga też zmiany kierunku myślenia. Chodzi bowiem o sprawne zarządzanie środkami budżetowymi, a nie wydatkowanie środków. Pojawia się też stwierdzenie, że budżetowanie zadaniowe jest elementem zarządzania strategicznego, dla potrzeb którego budowany jest szeroki zakres informacji, oraz kładzie się nacisk na przyszłe konsekwencje decyzji bieżących. Budżetowania zadaniowe sprawdza się głównie na poziomie mikroekonomicznym.

Bez względu na rodzaj (metodę) zastosowanego budżetowania w skład systemu budżetowania wchodzi m.in.:

- sposoby gromadzenia zasobów finansowych,
- sposoby ich wydatkowania,
- metody ewidencji,
- metody kalkulacji,
- mechanizmy podejmowania decyzji [Komorowski 1997].

Ważne jest bowiem pozyskanie środków na realizację celu, w tym także sposób ich gromadzenia. Ponadto istotne też jest wydatkowanie, często stosownie do możliwości ich pozyskiwania. Podejmowanie decyzji wiąże się ściśle z pozyskiwaniem i wydatkowaniem środków, czyli racjonalnym zarządzaniem nimi. Jak pisze

M. Postuła, „budżet zadaniowy przygotowany zgodnie z określonymi zasadami i metodami realizacji procesu może być wykorzystywany także przez dysponenta jako narzędzie poprawy efektywności oraz skuteczności zarządzania jednostką” [Postuła 2013]. Z kolei możliwość oceny poprawy efektywności i skuteczności zarządzania istnieje w przypadku zastosowania odpowiedniego sposobu ewidencji, o czym pisze J. Komorowski. W jednostkach sektora publicznego problem ten jest rozwiązany dzięki rozporządzeniu ministra finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych [Rozporządzenie 2010]. Rozporządzenie to stanowi, że zakładowy plan kont jednostki powinien zapewnić ewidencję wykonania budżetu w układzie zadaniowym. Dla innych jednostek sektora gospodarczego nie stanowi problemu odpowiednie zbudowanie planu kont pod potrzeby rozliczania budżetów zadaniowych. Oznacza to odpowiednie rozbudowanie architektury kont ZPK, w układzie rozwinięcia syntetycznego lub analitycznego. Rozbudowa planu kont zwiększa strukturę informacyjną systemu rachunkowości dla potrzeb sprawnego i efektywnego zarządzania jednostką. Jednocześnie rozbudowany system ewidencyjny zwiększa możliwości decyzyjne zarządzających.

W literaturze przedmiotu mówi się o kilku rodzajach budżetowania, np. budżetowaniu współczynnikowym, budżetowaniu zorientowanym na produkt lub na rezultaty. W budżetowaniu współczynnikowym zarządzający skupiają się na zasobach finansowych i nie odnotowuje się osiągnięć, inwestując konkretne środki pieniężne. W budżetowaniu zorientowanym na produkty zarządzający jednostką skupiają się na dostarczonych dobrach i usługach oraz ich ilości. Natomiast przy budżetowaniu zorientowanym na rezultat istotne jest osiągnięcie konkretnych – założonych – celów [Marchewka-Bartkowiak, Szpringer 2013]. Ten ostatni rodzaj jest o tyle przydatny dla zarządzających, że w wersji opisowej zawiera opis celów i środków, za pomocą których mają one być osiągnięte. Przystępując do budżetowania zorientowanego na rezultat, należy odpowiedzieć na kilka pytań, np.:

- jaka jest misja jednostki?
- jakie produkty i usługi mogą i powinny być sprzedawane?
- na jakim rynku funkcjonuje jednostka i jaki będzie ewentualny udział w rynku?
- jaki jest pożądaný rezultat działalności jednostki?
- jaka jest wymagana stopa wzrostu sprzedaży, zysków, aktywów i wkładów kapitałodawców, aby ten cel osiągnąć? [Sojak 2003].

Podsumowując, można więc powiedzieć, że budżet zadaniowy stanowi kompleksowy i spójny zespół narzędzi, mających służyć racjonalnemu, przejrzystemu i efektywnemu gospodarowaniu środkami jednostki. Ma też być narzędziem motywującym pracowników do osiągania coraz lepszych wyników w zakresie gospodarowania środkami.

### 3. Szpitale jako jednostki sektora publicznego

Szpitale jako jednostki sektora publicznego [Ustawa 2009], realizując świadczenie zdrowotne, funkcjonują dziś podobnie jak jednostki rynkowe. Przemiany na rynku usług medycznych, które następowały w ciągu ostatnich lat, wymusiły na szpitalach zmiany w systemie zarządzania. Pozyskiwanie środków pieniężnych na pokrycie kosztów działalności z Narodowego Funduszu Zdrowia (NFZ) i innych źródeł zostało usankcjonowane prawnie [Ustawa 2004]. Rynek usług medycznych, podobnie jak inne rynki, stał się konkurencyjny i rządzi na nim mechanizmy rynkowe. Mimo urynkowienia opieki zdrowotnej szpitale nie stały się jednak pełnoprawnymi przedsiębiorstwami w rozumieniu rynku gospodarczego. Specyfika realizowanych świadczeń zdrowotnych oraz system finansowania opieki zdrowotnej powoduje, że niektóre zasady i mechanizmy rynkowe mogą być przeniesione na grunt szpitali. Niemniej jednak efektywność ekonomiczna szpitali wymuszana jest przez system finansowania opieki zdrowotnej.

Świadczenia zdrowotne realizowane są w określonej strukturze organizacyjnej. W skład szpitali wchodzi więc komórki działalności podstawowej, tj. oddziały realizujące świadczenia zdrowotne, np. oddział wewnętrzny, chirurgiczny, laryngologiczny, kardiologii z intensywną terapią, zespół bloków operacyjnych i inne. Oprócz oddziałów funkcjonują komórki pomocniczej działalności medycznej, jak np. poradnie (gastroenterologiczna, kardiologiczna, ginekologiczno-położnicza, onkologiczna), zakłady (diagnostyki obrazowej, diagnostyki laboratoryjnej), pracownie (patomorfologii z prosektorium) i inne (bank krwi, apteka szpitalna). Działalność medyczna wymaga obsługi administracyjnej, organizacyjnej, ekonomicznej, technicznej i materiałowej. Administrowaniem i zarządzaniem szpitalem zajmuje się zarząd wraz z komórkami pozostałymi umożliwiającymi sprawne funkcjonowanie szpitala. Ponadto w strukturze organizacyjnej szpitala znajdują się inne komórki niemedyczne, bez których szpital nie mógłby prowadzić działalności medycznej, np. dział informatyki, dział techniczny, dział aparatury medycznej, centralna sterylizatornia, pralnia, tlenownia, kuchnia i inne.

Prowadzenie działalności medycznej przez szpitale związane jest z ponoszeniem kosztów i pozyskiwaniem przychodów z tytułu prowadzonej działalności. Zadaniem zarządzających jest identyfikowanie i analizowanie tych wielkości ekonomicznych dla potrzeb sprawnego funkcjonowania szpitali, a głównie kosztów, ponieważ przychody są w zasadzie z góry już znane. Wiąże się to bowiem z podpisanymi umowami z NFZ-em, który z góry określa górną granicę przychodów możliwych do uzyskania. Pozostaje więc problem kosztowy do rozwiązania przez zarządzających szpitalami. Zorganizowana działalność wymaga więc odpowiedniego planowania przychodów i kosztów. Planowanie dotyczy nie tylko bieżącej działalności leczniczej, ale także działalności inwestycyjnej. Można więc powiedzieć, że działalność szpitala to ustalanie pewnych celów i realizacja zadań w ramach ustalonych celów. Szpitale, osadzone głęboko w rzeczywistości gospodarczej, prowa-

dzą działalność długookresową, co w przypadku realizowania zadań jest związane z określoną koncepcją istnienia i funkcjonowania. Dla realizacji zadań niezbędny jest budżet będący oddolnym planowaniem, podporządkowanym realizacji strategicznych celów i efektywnemu wykorzystaniu posiadanych zasobów szpitalnych. Dobrze opracowany budżet daje gwarancję celów.

#### 4. Możliwości zastosowania budżetów zadaniowych w szpitalach

Szpital, funkcjonując w warunkach rynkowych, finansowane w ramach obowiązującego systemu ubezpieczenia zdrowotnego mogą z powodzeniem stosować budżetowanie zadaniowe jako metodę planowania wewnętrznego. Poszczególne komórki organizacyjne szpitala, np. oddział wewnętrzny z nadzorem kardiologicznym i pododdziałem reumatologicznym, planuje przychody na określonym poziomie (tab. 1). Oznacza to, że oddział przewiduje realizację zadań wynikających z charakteru oddziału. Jednocześnie w ramach planowanego budżetu przychodów zarządzający oddziałem musi uwzględnić zadania realizowane przez komórki usługowe, komórki administracyjne i zarządcze szpitala, które nie mają możliwości pozyskania przychodów zewnętrznych. Stąd też, budując budżet kosztów realizowanych zadań, uwzględnia się w nim koszty utrzymania tych komórek stosownie do przyjętych założeń budżetowych (tab. 2).

**Tabela 1.** Budżet przychodów oddziału (w PLN)

Oddział wewnętrzny z nadz. kardiol. i pododdz. reumatologicznym		
	I półrocze	II półrocze
Przychody z NFZ	4 081 887,60	4 081 887,60
w tym nadwykonania	456 559,92	456 559,92
Pozostałe przychody	1 254 860,16	1 254 860,16
Razem przychody	5 336 747,76	5 336 747,76

Źródło: opracowanie własne na podstawie badanego szpitala.

**Tabela 2.** Budżet kosztów oddziału (w PLN)

Oddział wewnętrzny z nadz. kardiol. i pododdz. reumatologicznym		
	I półrocze	II półrocze
Koszty bezpośrednie oddziału	4 122 178,88	4 122 178,88
Medyczne koszty pośrednie oddziału	345 573,96	345 573,96
Niemedyczne koszty pośrednie oddziału	212 190,50	212 190,50
Koszty zarządu i administracji	238 713,72	238 713,72
Pozostałe koszty szpitala	117 397,60	117 397,60
Koszty razem	5 036 054,66	5 036 054,66

Źródło: opracowanie własne na podstawie badanego szpitala.

Podstawowym zadaniem oddziału wewnętrznego jest prowadzenie diagnostyki i leczenie zachowawcze, w szczególności w zakresie gastroenterologii, niezakaźnych schorzeń płuc, chorób układu sercowo-naczyniowego, chorób endokrynologicznych, chorób nerek, schorzeń hematologicznych, schorzeń onkologicznych (diagnostyka i leczenie powikłań chemioterapii) oraz leczenia chorób występujących u ludzi starszych (wielochorobowość). Statystyka chorobowa poprzednich lat pozwala dokonać podziału na poszczególne zadania w ramach zadania podstawowego oddziału. Stąd też zbudowanie budżetu szczegółowego według realizowanych podzadań jest możliwe w celu ogólnej orientacji przychodowo-kosztowej oddziału. Z tabel 1 i 2 wynika, że na tym konkretnym oddziale występuje nadwyżka przychodów nad kosztami, co nie oznacza, że wszystkie oddziały mogą pochwalić się taką korzystną sytuacją przychodowo-kosztową.

Szpital w ramach planów długoterminowych realizuje inwestycję budowlaną przewidzianą na 3 lata. Jest to kolejny budynek trzykondygnacyjny (skrzydło szpitala) o powierzchni 7 tys. m<sup>2</sup>. W budynku będzie się mieściło 6 oddziałów szpitalnych (z ok. 150 łózkami razem), w tym szpitalny oddział ratunkowy. Zadanie inwestycyjne skalkulowane jest na 56 mln złotych i będzie dofinansowane ze środków unijnych w 80%, tj. ok. 45 mln złotych (tab. 3). Pozostałą kwotę, tj. ok. 11 mln, szpital musi wygospodarować we własnym zakresie. Podane wyżej budżety oddziału wewnętrznego pokazują możliwość gromadzenia środków na realizację zadania inwestycyjnego. Szczególnie powinny być zainteresowane inwestycją oddziały, które przechodzą do nowego budynku, jak np. oddział wewnętrzny.

**Tabela 3.** Budżet ogólny zadania inwestycyjnego szpitala (w PLN)

Zadanie inwestycyjne	Powierzchnia	Koszt m <sup>2</sup>	Koszt razem
Budynek szpitalny razem	7000	8000,-	56 000 000,-
w tym: podstawowe wyposażenie techniczno-medyczne (instalacje)			8 000 000,-
wyposażenie użytkowe (łóżka, szafki itp.)			3 000 000,-
SOR – razem	890	7500,-	6 675 000,-
bez wyposażenia medycznego	890	5400,-	4 806 000,-

Źródło: opracowanie własne na podstawie badanego szpitala.

Główna różnica między budżetem tradycyjnym a budżetem zadaniowym polega na tym, że w budżecie zadaniowym nie tylko zestawiamy plan wydatków, ale oprócz tego tzw. część sprawozdawczą, która zawiera opis celów i środków, za pomocą których mają one być osiągnięte. W przypadku badanego szpitala zadanie inwestycyjne to jeden z celów długoterminowej realizacji, który wymaga zgromadzenia określonych środków na realizację. Budżet zadaniowy stanowi więc kompleksowy i spójny zespół narzędzi, mających służyć racjonalnemu, przejrzystemu i efektywnemu gospodarowaniu środkami publicznymi pozyskiwanymi zarówno

z NFZ, jak i z innych źródeł. Dofinansowanie unijne ma także charakter środków publicznych i wymaga rozważnego wykorzystania. Szpital, stawiając sobie nowe zadania, dąży do osiągnięcia coraz lepszych wyników w zakresie gospodarowania środkami publicznymi przy założeniu, że świadczenia zdrowotne realizowane na rzecz pacjentów będą na najwyższym poziomie odpowiadającym aktualnej wiedzy i praktyce medycznej.

## 5. Zakończenie

Zainteresowanie budżetem zadaniowym w szpitalach wiąże się z ich trudną sytuacją finansową, koniecznością wprowadzenia zmian organizacyjnych i koniecznością strategicznego zarządzania kosztami. Zastosowanie budżetowania zadaniowego może poprawić sytuację szpitali i umożliwić utrzymanie się na trudnym rynku usług medycznych. Pojawiające się nowości technologiczne i techniczne zmuszają szpitale do ich stosowania dla dobra pacjentów i dla jakości realizowanych świadczeń zdrowotnych. Pozyskanie dla szpitali nowej aparatury i sprzętu medycznego wymaga posiadania odpowiedniej ilości środków, których niestety szpitalom brakuje. Zastosowanie budżetowania zadaniowego daje szansę na wypracowanie tych środków w ramach kontraktów z NFZ, przy akceptowaniu warunków, jakie płatnik narzuca. Artykuł jest tylko wprowadzeniem do problemu i ze względu na ograniczenia redakcyjne nie mógł być wyczerpująco przedstawiony. Szczegóły dotyczące wprowadzania budżetu zadaniowego w szpitalach będą prezentowane przez autora w kolejnych publikacjach.

## Literatura

- Kister A., Zbroja A., *Budżet zadaniowy jako forma kontroli zarządzania finansami jednostki samorządu terytorialnego (na przykładzie placówki oświatowej)*, Zeszyty Naukowe WSEI seria: EKONOMIA, 5(2/2012).
- Komorowski J., *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1997.
- Komunikat Ministra Finansów z dnia 12 kwietnia 2010 r. w sprawie standardów definiowania celów dla jednostek sektora finansów publicznych w zadaniowym planie wydatków na rok 2011, Dz. Urz. MF nr 5 z 2010 r.
- Kopańska A., *Budżet zadaniowy. Szanse i bariery stosowania w realizacji zadań oświatowych samorządów*, Interdyscyplinarne Centrum Modelowania Matematycznego i Komputerowego, Uniwersytet Warszawski, Warszawa 2012.
- Lubińska T. (red.), 2007, *Budżet zadaniowy w Polsce*, Difin, Warszawa.
- Marchewka-Bartkowiak K., Springer Z., *Budżet zadaniowy*, Studia BAS nr 1(33) 2013 r., [www.bas.sejm.gov.pl](http://www.bas.sejm.gov.pl).
- Mielcarz A., *Modernizacja budżetowania zadaniowego (GPRAMA) jako działanie podejmowane przez administrację prezydenta Obamy w celu racjonalizacji finansów publicznych w Stanach Zjedno-*

zonych, [w:] *Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków*, pod red. B. Woźniak, M. Postuła, CeDeWu.pl, Warszawa 2012.

Postuła M., *Budżet zadaniowy w Polsce – osiągnięcia i wyzwania*, Studia BAS Nr 1(33) 2013, [www.bas.sejm.gov.pl](http://www.bas.sejm.gov.pl).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 marca 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2011, Dz. U. nr 42, poz. 245.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. 2010, nr 128, poz. 861.

Sojak S., *Rachunkowość zarządcza*, Wyd. Dom Organizatora, Toruń 2003.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz.U. nr 210, poz. 2135 z późn. zm.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2009, nr 157, poz. 1240.

Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, Dz.U. 2011, nr 112, poz. 654.