PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

251

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kożuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities http://cejsh.icm.edu.pl
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiejkolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-241-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM
.

Spis treści

Wstęp 11

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska, Koncepcja *lean management* w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji 13

Piotr Bednarek, Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych..... 25

Renata Biadacz, Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę 39

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka, Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym..... 56

Dorota Burzyńska, Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego 70

Andrzej Bytniewski, Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu 81

Jolanta Chluska, Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych..... 96

Anna Chojnacka-Komorowska, Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu..... 105

Marlena Ciechan-Kujawa, Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze 116

Marcin Czyczerski, Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych..... 131

Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski, Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach..... 140

Tomasz Dyczkowski, Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne 154

Krzysztof Gawron, Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa. 170

Anna Glińska, Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej..... 183

Katarzyna Goldmann, Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa..... 197

Angelika Kaczmarczyk, Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej..... 210

Anetta Kadej, Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym.. 219

Anna Kasperowicz, Odpowiedzialność w zawodzie księgowego 231

Marta Kawa, O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego ... 245
Agnieszka Kister, Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala ... 259
Marcin Klinowski, Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie ... 275
Joanna Koczar, Koszt wytworzenia a splot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy ... 285
Tomasz Kondraszuk, Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych ... 294
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski, Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy ... 305
Robert Kowalak, Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa ... 318
Adam Lulek, Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej ... 329
Teresa Maszczak, Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą ... 339
Edward Nowak, Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności ... 350
Marta Nowak, Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych ... 360
Piotr Oleksyk, Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych ... 373
Ryszard Orliński, Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali ... 382
Katarzyna Piotrowska, Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych ... 397
Krzysztof Prymon, Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie ... 407
Małgorzata Rówińska, Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze ... 418
Bożena Rudnicka, Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych ... 429
Karol Schneider, Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments) ... 443
Michał Soliwoda, Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich ... 451
Olga Szołno, Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim ... 461

Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej, Cechy systemu informatycznego rachunkowości ... 476
Agnieszka Tubis, Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS ... 488
Agnieszka Walas, Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego. ... 498
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska, Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą ... 510
Lilianna Ważna, Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu ... 526
Beata Zaleska, Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery 538

Summaries

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska, The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields ... 24
Piotr Bednarek, Application of management accounting techniques in local governments ... 38
Renata Biadacz, Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad ... 55
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka, Performance measurement systems in strategic controlling ... 69
Dorota Burzyńska, Managerial control and risk identification in local government units ... 80
Andrzej Bytniewski, Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling ... 95
Jolanta Chluska, Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations ... 104
Anna Chojnacka-Komorowska, Use of statistical indicators in controlling . 115
Marlena Ciechan-Kujawa, Outsourcing process management – selected legal and management aspects ... 130
Marcin Czyczerski, The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries ... 139
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski, Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises ... 153
Tomasz Dyczkowski, Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems ... 169
Krzysztof Gawron, The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy. ... 182
Anna Glińska, Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops ... 196

Katarzyna Goldmann, Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation 209
Angelika Kaczmarczyk, Historic cost and usefulness of economic information 218
Anetta Kadej, Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence 230
Anna Kasperowicz, Responsibility in the profession of accountant 244
Marta Kawa, About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing 258
Agnieszka Kister, Reserves as the area of hospital accounting 274
Marcin Klinowski, Criteria for the selection of the projects portfolio − selected issues 284
Joanna Koczar, Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues 293
Tomasz Kondraszuk, Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs. 304
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski, Evaluation of investment projects by DCF method − selected problems 317
Robert Kowalak, Early warning systems in controlling of enterprise 328
Adam Lulek, Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools 338
Teresa Maszczak, Accounting organization in the management of economic entity 349
Edward Nowak, Managing aspects of financial reporting by operating segments 359
Marta Nowak, Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies 372
Piotr Oleksyk, Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity 381
Ryszard Orliński, Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation 396
Katarzyna Piotrowska, Disclosure of impairment losses of completed development works 406
Krzysztof Prymon, Possibility to implement fair value model in agriculture 417
Małgorzata Rówińska, Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications 428
Bożena Rudnicka, Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities 442
Karol Schneider, Accounting MTM in bank 450

Michał Soliwoda, Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives 460
Olga Szołno, Controlling and other management tools used in a chosen self--government of local government in Lublin Voivodeship 475
Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej, Features of accounting information system 487
Agnieszka Tubis, Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group 497
Agnieszka Walas, Not-ended long term projects and the closure of financial year 509
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska, Managerial accounting and controlling functions in business management..... 525
Lilianna Ważna, Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments..... 537
Beata Zaleska, Evaluation of hospital health care services – problems and barriers 545

PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS nr 251 • 2012

Rachunkowość a controlling ISSN 1899-3192

Ryszard Orliński
Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Kaliszu

BUDŻETOWANIE PRZYROSTOWE JAKO METODA POPRAWY KONDYCJI FINANSOWEJ SZPITALI

Streszczenie: Działalność lecznicza szpitali realizowana jest w postaci usług i procedur medycznych, których świadczenie wymaga odpowiedniego planowania finansowego. Jednym z narzędzi wspomagających zarządzanie jest budżetowanie. Celem artykułu jest przedstawienie możliwości zastosowania budżetowania przyrostowego w szpitalach. Metoda ta może być wykorzystana w racjonalnym zarządzaniu szpitalem i środkami finansowymi pozyskanymi w ramach realizowania usług i procedur medycznych. W artykule wykorzystano informacje uzyskane w czasie praktycznego budżetowania szpitali, którym zajmuje się autor.

Słowa kluczowe: usługi medyczne, działalność lecznicza, budżetowanie przyrostowe.

1. Wstęp

Jednym ze znaczących celów reformy opieki zdrowotnej w Polsce było zwiększenie efektywności wykorzystania ograniczonych środków finansowych poprzez stworzenie warunków funkcjonowania elementów rynku usług medycznych. Duża liczba umów zawieranych między dysponentem środków publicznych, jakim jest NFZ, a zakładami opieki zdrowotnej (szpitalami) spowodowała zapotrzebowanie na informacje na potrzeby decyzyjne. Mało który problem jest obecnie w polskiej opiece zdrowotnej przedmiotem takiego zainteresowania, intensywnych dyskusji i dociekań, jak kontraktowanie procedur medycznych. Z kontraktowaniem procedur i usług medycznych wiąże się bowiem przyszłość szpitali. Planowanie działalności leczniczej szpitali możliwe jest w oparciu o realne warunki funkcjonowania. Przemiany na rynku usług medycznych realizowane od wielu lat wymusiły na zakładach opieki zdrowotnej zmiany w systemie zarządzania. Pozyskiwanie środków finansowych na pokrycie potrzeb funkcjonowania szpitali z Narodowego Funduszu Zdrowia (NFZ) i innych źródeł zostało usankcjonowane prawnie [Ustawa… 2011]. Rynek usług medycznych stał się rynkiem konkurencyjnym, którym rządzą mechanizmy rynkowe. Mimo urynkowienia opieki zdrowotnej szpitale nie stały się jednak pełnoprawnymi przedsiębiorstwami w rozumieniu rynku gospodarczego [Ustawa… 2004]. Specyfika świadczonych usług medycznych oraz system finansowania opieki

zdrowotnej powodują, że nie wszystkie zasady i mechanizmy rynkowe mogą być przeniesione na grunt zakładów opieki zdrowotnej. Niemniej jednak efektywność ekonomiczna szpitali wymuszana jest przez system finansowania opieki zdrowotnej.

Teoria zarządzania mówi o czterech podstawowych funkcjach zarządzania, jakimi są planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrola [Zimniewicz 1993, s. 19]. Wspomagając zarządzanie, w wielu jednostkach gospodarujących wprowadza się budżetowanie jako system planowania, kontroli i oceny wykorzystania środków finansowych na potrzeby efektywnego i racjonalnego gospodarowania. Szpitale, chcąc funkcjonować racjonalnie i efektywnie, próbują wprowadzać budżetowanie jako lekarstwo na zły stan finansowy i organizacyjny zakładów.

Celem artykułu jest przedstawienie możliwości zastosowania budżetowania przyrostowego do zarządzania finansami szpitala. Metoda przyrostowa jest jedną z metod budżetowania stosowanych w przedsiębiorstwach, które są w stanie, bazując na danych historycznych i uwzględniając nowe uwarunkowania funkcjonowania, przygotować budżet ogólny przedsiębiorstwa z rozbiciem na budżety szczegółowe, stosownie do możliwości kontrolowania i oceny realizowanych budżetów. Szpitale, wykorzystując informacje dotyczące minionych okresów obrachunkowych oraz biorąc pod uwagę podpisane lub możliwość podpisania kontraktów z NFZ, mogą wykorzystywać budżetowanie jako lekarstwo na bolączki i problemy finansowe dnia dzisiejszego.

Bogata literatura ekonomiczna, rachunkowa i finansowa dostarcza wiedzy teoretycznej do opracowywania i realizowania budżetów. Potrzebna jest jednak jeszcze wiedza menedżerska i doświadczenie w zarządzaniu, aby podjąć decyzję dotyczącą budżetowania szpitala.

2. Zarys koncepcji budżetowania w szpitalach

Zarządzanie szpitalem w obecnych warunkach politycznych, organizacyjnych, finansowych i medycznych jest procesem dość skomplikowanym i wymagającym od menedżerów medycznych umiejętności planowania i przewidywania nowych sytuacji na trudnym rynku usług medycznych. Trudność tego rynku polega na częstych zmianach ustaw i przepisów wykonawczych oraz ogólnie niełatwej sytuacji finansowej opieki zdrowotnej wynikającej z kryzysu, w jakim znalazł się świat, a w tym i Polska. Menedżerowie opieki zdrowotnej, podejmując odpowiednie decyzje gospodarcze, finansowe i medyczne, muszą zdawać sobie sprawę ze skutków tych decyzji, a także skutków ekonomicznych i medycznych obecnego działania. Ocena sytuacji politycznej, gospodarczej i medycznej w Polsce nie jest zbyt dobra. Pojawił się problem z kształceniem specjalistycznym lekarzy. Daje się zauważyć problemy w transplantologii, problemy z nabyciem krwi i preparatów krwiopochodnych, trudną sytuację w refundowaniu leków oraz strajkujący personel medyczny domagający się podwyżek płac. Są też problemy z podpisywanymi kontraktami medycznymi

rozliczanymi w ramach systemu JGP. Potwierdza to złożoność problematyki zarządzania jednostkami sektora publicznego, jakim jest opieka zdrowotna. Menedżerowie zarządzający szpitalami, bez względu na wielkość tych ostatnich, chcą wiedzieć, jakie zasoby medyczne i niemedyczne muszą zostać zaangażowane, aby można było zrealizować cele strategiczne i operacyjne dotyczące działalności leczniczej i realizowanych świadczeń zdrowotnych. Świadczeniem zdrowotnym są działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów prawa regulujących zasady ich wykonywania [Hass-Symotiuk 1999, s. 72]. Kluczem do sukcesu jest posiadanie przez menedżerów zarządzających szpitalem informacji istotnych, bieżących, sprawdzonych oraz o odpowiednim stopniu szczegółowości, które wykorzystują do planowania i kontroli działalności leczniczej, a działania te są niezbędnymi elementami procesu zarządzania. Nowoczesne koncepcje rachunkowości finansowej wskazują możliwości dowodowe i informacyjne systemu, co oznacza, że rachunkowość ta staje się coraz częściej źródłem informacji na potrzeby rachunkowości zarządczej, zakładając wysokie umiejętności interpretacyjne i analityczne menedżerów.

Skuteczność zarządzania jednostką gospodarującą oznacza realizację przyjętych przez menedżerów planów krótko- i długookresowych z wykorzystaniem odpowiednio dobranych metod i narzędzi [Dylewski i in. 2007, s. 86-90]. Proces decyzyjny dotyczy różnych obszarów życia gospodarczego i decyzje podejmowane przez menedżerów często mają charakter subiektywny – ich zdaniem są najkorzystniejsze dla zarządzanego podmiotu. Może się jednak okazać, że decyzje te nie przynoszą zamierzonego efektu gospodarczego, a nawet szkodzą sytuacji majątkowej i finansowej jednostce gospodarującej. Aby uniknąć podobnych błędów, menedżerowie powinni koordynować różnorodne typy działalności w taki sposób, by proces decyzyjny uczynić bardziej skutecznym i racjonalnym w odniesieniu do całej jednostki. Lekarstwem na to może być budżetowanie jako narzędzie systematycznego i sformalizowanego zarządzania, które z jednej strony uwzględnia interesy poszczególnych menedżerów skorelowane z wizją i misją, z drugiej zaś pozwala skonfrontować zasoby, jakie znajdują się w dyspozycji jednostki gospodarującej, z rzeczywistością i zamierzeniami określonymi w planach krótko- i długookresowych.

Budżet można określić jako plan wyrażony w jednostkach ilościowych, a także wartościowych, przydzielony określonej jednostce organizacyjnej i decyzyjnej, w danym okresie obrachunkowym i z odpowiednim zakresem obowiązków i odpowiedzialności [Goliszewski 1991]. Ideą budżetowania jest zbudowanie logicznego systemu, który poprzez uporządkowanie połączeń różnych elementów strukturalnych zakładu opieki zdrowotnej, biorących udział w działalności medycznej i niemedycznej wyrażonej w przekroju finansowym, ekonomicznym, organizacyjnym oraz technicznym, pomoże kadrze zarządzającej w podejmowaniu trafnych, gospodarczo uzasadnionych decyzji o charakterze operacyjnym i strategicznym.

Budżet sporządzany jest na okres jednego roku, co nie jest wyborem przypadkowym. Wiąże się to z faktem, że okres planistyczny musi pokrywać się z okresem

podatkowym, a w Polsce rok ten pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Ponadto rok jest okresem optymalnym, gdyż jest na tyle długi, aby można było zrealizować wszystkie zaplanowane przedsięwzięcia, a na tyle krótki, aby plany te mogłyby być wiarygodne.

Proces budżetowania to zespół działań związanych z przygotowaniem założeń, opracowaniem, zatwierdzeniem i kontrolą budżetu całej jednostki gospodarującej oraz budżetów szczegółowych, traktowany w sposób indywidualny w każdej komórce organizacyjnej wyodrębnionej jako ośrodek odpowiedzialności [Nowak (red.) 1999, s. 44-52]. Złożoność procedur konstruowania budżetów zależy od rodzaju, wielkości i struktury organizacyjnej jednostki, celów i środków ich realizacji oraz wielu innych czynników. Przygotowaniem budżetów zajmują się menedżerowie poszczególnych szczebli zarządzania lub też utworzona przez zarząd komisja budżetowa. W zakładach opieki zdrowotnej [Orliński 2011] najczęściej powołuje się komisje, ponieważ kształtowane przez ostatnie lata struktury organizacyjne nie przewidują zbyt dużej grupy osób zarządzających. Ordynatorzy oddziałów i kierownicy innych komórek organizacyjnych stają się w tym momencie menedżerami opieki zdrowotnej (średni personel zarządzający).

Budżetowanie jest procesem planowania przyszłych przychodów i kosztów z możliwością bieżącego kontrolowania i korygowania. Przyszłe przychody i koszty ujmowane są w postaci różnych budżetów, tworząc jeden spójny budżet szpitala. Opracowując budżety, zarządzający muszą posiadać pewien zestaw metod i narzędzi umożliwiających im planowanie, a następnie rozliczanie ustalonych budżetów [Czubakowska i in. 2006, s. 296]. E. Nowak pisze, że na proces budżetowania składają się trzy fazy, tj.: faza tworzenia, realizacji i kontroli budżetu [Nowak (red.) 2002, s. 13], z których każda jest istotna z punktu widzenia zarządzania jednostką gospodarczą.

Budżetowanie ma charakter wielofunkcyjny, stąd też zainteresowanie budżetowaniem jako instrumentem wspomagającym proces zarządzania. Będąc częścią długookresowego planowania, budżet daje gwarancję, że osoby odpowiedzialne za jego sporządzanie będą świadomie planować przyszłą działalność, ograniczając do minimum jej ryzyko. Kolejna zaleta wynika z pełnienia przez budżet funkcji przewodnika, która umożliwia skuteczniejsze rozpoznawanie i rozwiązywanie konfliktów dzięki zespoleniu i skoordynowaniu działań oraz sprawowaniu przez zarząd stałej kontroli wzajemnych powiązań między podległymi komórkami. Możliwe jest to, gdyż budżety cząstkowe łączone są w całość tworząc jeden wspólny budżet spójny z celami przedsiębiorstwa i możliwy do realizacji przez wszystkie komórki. Proces budżetowania zapewnia ponadto kierownictwu firmy właściwe komunikowanie się z podległymi szczeblami zarządzania w celu wykonania i koordynacji działań zmierzających do osiągnięcia określonych założeń. Stanowi swoisty sposób motywowania i sterowania zachowaniami menedżerów, zwłaszcza w sytuacji, kiedy partycypują oni w sporządzaniu budżetu, traktując go jako pewien standard. Daje również

możliwość oceny działań kadry kierowniczej na podstawie zdolności realizacji celów, które wcześniej zostały przez nich określone w budżecie.

Efektem budżetowania jest budżet ogólny, na który składają się budżety cząstkowe. Wiodącym budżetem, jak pisze K. Sawicki, jest budżet sprzedaży [Sawicki 2009, s. 426]. To właśnie budżet sprzedaży staje się podstawą dalszych czynności budżetowania, ponieważ znając przyszłe przychody, jesteśmy w stanie przygotować m.in. budżety kosztów umożliwiające realizację planów sprzedażowych. W szpitalach podpisane z NFZ kontrakty dają możliwość opracowania budżetu sprzedaży, a pod ten budżet budować można budżety wydatków, kosztów i inwestycji. Znając główne czynniki wpływające na koszt [Hentze, Kehers 2001, s. 263], szpitale kształtować mogą swoje przyszłe koszty, biorąc pod uwagę warunki istnienia i niezadłużania szpitala. Dobrze opracowane budżety stają się narzędziem kontrolnym i motywacyjnym w procesie zarządzania szpitalem.

3. Wprowadzenie do budżetowania przyrostowego

Wśród wielu znanych z literatury przedmiotu metod budżetowania na uwagę zasługuje budżetowanie przyrostowe. W metodzie tej punktem wyjścia do budżetowania są budżety z poprzednich okresów obrachunkowych [Nowak, Nita (red.) 2007, s. 46], a procedury budżetowania polegają na korygowaniu danych wynikowych z ubiegłego okresu o przewidywane zmiany w następnych okresach objętych budżetem. Metoda ta może być wykorzystywana głównie w sytuacjach ustabilizowanych gospodarczo, a także w jednostkach gospodarczych, które działają w tym samym otoczeniu i na takich samych lub podobnych warunkach. Sytuacja gospodarcza naszego państwa jest ustabilizowana, w tym również prawodawstwo zewnętrzne ustabilizowało sytuację szpitali. Ponadto szpitale działają w tym samym otoczeniu klientów (czyli pacjentów danego regionu) oraz dostawców leków i materiałów medycznych. Warunki finansowania opieki zdrowotnej nie zmieniły się od kilku lat, jedynie sposób rozliczania ulega pewnym zmianom. Kontrakty medyczne z NFZ są możliwe do przewidzenia lub też są już podpisane jako długoterminowe. Nie ma więc przeciwwskazań do zastosowania budżetowania przyrostowego jako wygodnej metody planowania działalności i zarządzania finansami w szpitalu. Metoda przyrostowa pozwala w sposób prosty i szybki utworzyć nowe budżety, na kolejny rok obrachunkowy. Pod uwagę w pierwszej kolejności bierze się wielkość zrealizowanych w minionym roku kontraktów medycznych, ewentualne nadwykonania oraz poniesione koszty na zrealizowanie zakontraktowanych usług i procedur medycznych. Planując nowe budżety, należy brać pod uwagę możliwości zmian na rynku gospodarczym spowodowane czynnikami zewnętrznymi, takimi jak inflacja, ceny czy też konkurencja. Oprócz czynników zewnętrznych na przyszłe budżety wpływ mają również czynniki wewnętrzne, takie jak wydajność pracy personelu medycznego, zmiana w strukturze zatrudnienia, planowane zmiany w wyposażeniu technicznym szpitala.

Podstawową wadą metody przyrostowej jest niebezpieczeństwo uwzględniania w budżetach nieefektywności procesów mających miejsce w przeszłości oraz powtarzanie tych błędów w kolejnych budżetach. Wadą mogą też być powiązania personalne i układy pomiędzy osobami zarządzającymi, których postępowanie może wpłynąć negatywnie na tworzone budżety. Ważne więc jest, aby nie dopuścić do powtarzania błędów minionych okresów i nie kontynuować działań nieefektywnych.

Metoda przyrostowa ma też zalety, do których zalicza się głównie niską pracochłonność, będącą skutkiem tego, że nowe budżety sporządza się z wykorzystaniem starych procedur stosowanych w poprzednim okresie obrachunkowym. Posiadając bazę informacyjną na potrzeby budżetowania, zmniejsza się także czas przygotowania budżetów o czas gromadzenia i konfigurowania informacji. Niewątpliwą zaletą jest też stały okres budżetowania przyjęty jako rok obrachunkowy podzielony na okresy miesięczne.

Przystępując do procesu budżetowania, należy krytycznie ocenić przychody i koszty minionego okresu oraz zaakceptować je jako podstawę budżetowania. Oceniając koszty zrealizowanych usług i procedur medycznych, należy założyć ich powtarzalność i ewentualnie możliwość powstania odchyleń spowodowanych czynnikami zewnętrznymi czy wewnętrznymi. Oprócz kosztów zidentyfikowanych jako powtarzalne z tytułu świadczonych usług i procedur medycznych, powstają koszty nowe, które związane są np. z realizacją nowo zakontraktowanych usług medycznych. W stosunku do tych kosztów należy dokonać budżetowania inną metodą, aby uzyskać efekt ekonomiczny zgodny z misją, wizją i strategią szpitala. Zastosowanie metody budżetowania przyrostowego w szpitalach ma uzasadnienie logiczne ze względu na potrzebę racjonalnego działania w określonych przez NFZ warunkach ekonomicznych. Metoda ta jednak obarczona jest ryzykiem przeszacowania lub niedoszacowania kosztów i przychodów z powodu zmieniającej się sytuacji rynkowej, np. wzrostu cen paliw, cen leków itp. Nieuwzględnienie tych zmian w nowo tworzonych budżetach może doprowadzić do nieracjonalnej gospodarki finansowej w szpitalu. Dlatego też w niektórych publikacjach można spotkać ocenę budżetowania przyrostowego jako metody mało elastycznej, która nie pozwala na natychmiastowe zmiany w związku ze zmianami w otoczeniu mikro- i makroekonomicznym jednostki gospodarczej. Istnieje także obawa, że osoby budżetujące, przyjmując pewną rutynę w realizacji procedur budżetowania, preferować będą automatyzm w planowaniu budżetów bez weryfikacji danych i czynników wpływających na efekt końcowy budżetowania.

Ważną rolę w realizacji procesu budżetowania odgrywa dział finansowo-księgowy oraz dział informacji medycznej szpitala. Komórki te mają za zadanie dostarczyć odpowiednich informacji będących podstawą budżetowania. Dział informacji medycznej szpitala prowadzi ewidencję kontraktów oraz realizowanych i rozliczanych procedur i usług medycznych. Informacje pochodzące z tego działu są podstawą sporządzenia pierwszego i najważniejszego budżetu, jakim jest budżet sprzedaży. Z kolei dział finansowo-księgowy musi dostarczyć wiarygodnych, wielo-

przekrojowych informacji o kosztach minionych okresów. To właśnie w tym dziale porządkuje się informacje kosztowe, przydzielając je odpowiednio do okresów obrachunkowych i ośrodków odpowiedzialności.

4. Zastosowanie budżetowania przyrostowego

Proces budżetowania dzieli się na cztery etapy, tj. opracowanie założeń do budżetu, opracowanie budżetu, uzgodnienie i zatwierdzenie budżetu oraz kontrola wykonania budżetu szpitala [Gmytrasiewicz (red.) 2005, s. 158]. W pierwszym etapie należy m.in. zdefiniować cele strategiczne szpitala, którymi mogą być np.: nowoczesne i efektywne zarządzanie szpitalem, optymalizacja wyniku finansowego, ustawiczne podnoszenie jakości świadczeń medycznych, rozbudowanie systemów informacyjnych pod potrzeby zarządzających, szkolenie personelu medycznego, tworzenie wizerunku szpitala przyjaznego pacjentowi itp. Nie wszystkie jednak cele będą miały przełożenie na budżet. Efektywne zarządzanie oraz optymalizacja wyniku finansowego powinny być w pierwszej kolejności brane pod uwagę przy budowaniu budżetów. Nie oznacza to jednak, że pozostałe cele nie są brane pod uwagę w zarządzaniu szpitalem, nawet można powiedzieć, że znajdą one swoje miejsce w budżetach kosztów na nowy rok obrachunkowy.

Tabela 1. Zestawienie przychodów ze sprzedaży i wyników badanego szpitala

Lp.	Rodzaj pozycji budżetowanej	2011 Realizacja (w tys. zł)	2012 Budżet (w tys. zł)
1	Przychody ze sprzedaży produktów	131 010	162 306
2	Wynik na sprzedaży	4 144	6 918
3	Wynik finansowy brutto	2 009	4 634

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanych szpitali.

Tabela 2. Przykładowe zestawienie zrealizowanych i planowanych jednostek rozliczeniowych

Lp.	Ośrodek odpowiedzialności	2011 Realizacja	2012 Budżet
1	Oddział wewnętrzny	256 039	231 412
2	Oddział kardiologiczny	469 959	782 149
3	Oddział neurologiczny	247 975	268 966
4	Oddział chorób zakaźnych	124 905	140 916
5	Oddział pediatryczny	224 314	219 077
6	Oddział chirurgii ogólnej	519 038	502 131
7	Oddział urologiczny	134 191	128 911

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanych szpitali.

Wskazać należy, że cele strategiczne o charakterze finansowym rzutują na proces budżetowania. Optymalizacja wyniku finansowego oznacza bowiem planowa-

nie sytuacji ekonomicznej szpitala, w której wypracowany wynik umożliwi rozwój szpitala (tab. 1), co z kolei mieści się w celach strategicznych. Budżetując przychody ze sprzedaży, szpitale często posługują się punktacją w ramach systemu JGP, obowiązującego aktualnie w rozliczeniach z NFZ (tab. 2).

Opracowując budżety w ramach drugiego etapu, należy brać pod uwagę realne możliwości świadczenia usług medycznych oraz podpisane już kontrakty dotyczące kolejnego roku obrachunkowego. Zwiększenie lub zmniejszenie przychodów ze sprzedaży usług medycznych powinno być określone przez pryzmat roku minionego. Charakterystyczne dla budżetowania przyrostowego jest to, że bierzemy po uwagę wyniki roku minionego i opracowujemy nowy budżet, np. przychodów, korygując go w stosunku do wielkości z ubiegłego roku. Podany w tab. 1 przykład pokazuje, że budżetowany szpital ma możliwość zwiększenia swoich przychodów ze sprzedaży usług medycznych o ok. 24%, co da możliwość zwiększenia wyniku na sprzedaży o ponad 60%, przy czym wynik finansowy brutto może zwiększyć się tylko o 30%. Podobnie wygląda też budżetowanie z zastosowaniem punktów rozliczeniowych (tab. 2). Na niektórych oddziałach szpitalnych istnieje możliwość zwiększenia liczby oraz asortymentu realizowanych usług i procedur medycznych, np. na oddziale kardiologicznym o ponad 65%, a tymczasem na niektórych oddziałach należy liczyć się ze zmniejszeniem ilości, jak np. na oddziale urologicznym o 4% czy wewnętrznym o ok. 10%. Przeliczenie punktów za budżetowane usługi czy procedury odbywa się po opublikowaniu kwoty za punkt, którą określa corocznie NFZ, co daje możliwość ustalenia budżetu w ujęciu finansowym.

Budżetowanie przyrostowe bazuje na analizie danych okresu minionego. Budując budżet dla nowego okresu obrachunkowego, poddajemy analizie dane za poprzedni okres i oceniamy stopień jego realizacji (tab. 3).

Wygodnie jest porównywać poszczególne kwartały, gdyż w różnych okresach roku bywa różna realizacja zaplanowanych usług. Podane w tab. 3 dane dotyczą tylko kosztów bezpośrednich prowadzonej działalności leczniczej. Trzeba jednak selektywnie podchodzić do informacji przedstawionych przez dział finansowo-księgowy, ponieważ niektóre pozycje kosztowe przedstawione jako zużycie kwartalne mogą lub będą wykorzystywane przez cały rok, np. zużycie materiałów biurowych i druków przekroczone o ponad 45% oznacza ich zakup i wydanie do zużycia, lecz ilość związana jest z wielkością opakowań, a zużycie będzie miało miejsce prawdopodobnie przez kolejne kwartały. Podobnie rzecz się ma z niskocennymi przedmiotami długotrwałego użytkowania czy też sprzętem medycznym wielokrotnego użytku. Wyciągając wnioski z przeprowadzonej analizy oraz biorąc pod uwagę warunki funkcjonowania szpitala czy oddziałów w kolejnym okresie obrachunkowym, koryguje się budżety stosownie do potrzeb. Na tym polega też elastyczność budżetowania.

Podobnie też dokonuje się analizy kosztów zarządu i administracji, które mają charakter kosztów bezpośrednich zarządu (tab. 4), a które stanowić będą narzut kosztów pośrednich przy ustalaniu kosztu własnego sprzedaży usług medycznych.

Tabela 3. Rozliczenie kosztów bezpośrednich w działalności oddziału ginekologiczno-położniczego za I kwartał 2011 r. (w zł)

Lp.	Rodzaj kosztu	Wykonanie	Plan	Realizacja w %
1	Materiały biurowe i druki	1 838,86	1 260,00	145,94
2	Niskocenne przedmioty długotrwałego użytkowania	1 391,20	987,00	140,95
3	Leki i środki opatrunkowe	41 369,11	27 933,00	148,10
4	Materiały do badań diagnostycznych	3 590,92	1 284,00	279,67
5	Spirytus	88,57	105,00	84,35
6	Sprzęt medyczny jednorazowego użytku	14 064,03	6 189,00	227,24
7	Sprzęt medyczny wielokrotnego użytku	554,90	30,00	1 849,67
8	Tlen medyczny	0,00	0,00	0,00
9	Zużycie krwi i preparatów krwiopochodnych	8 785,00	3 798,00	231,31
10	Zużycie energii cieplnej	8 043,88	10 260,00	78,40
11	Zużycie energii cieplnej gazowej	941,50	0,00	0,00
12	Konserwacja i naprawa sprzętu	624,56	276,00	226,29
13	Zakup procedur medycznych, badań	13 121,00	8 682,00	151,13
14	Zakup świadczeń zdrowotnych lekarskich	105 349,26	78 015,00	135,04
15	Zakup świadczeń diagnostycznych	943,04	309,00	305,19
16	Usługi transportowe	203,68	1 113,00	18,30
17	Usługi łączności, telefoniczne	680,70	582,00	116,96
18	Utylizacja odpadów	2 987,86	2 649,00	112,79
19	Kontrole sanitarne	0,00	0,00	0,00
20	Wynagrodzenia pracowników z tytułu umów o pracę	164 581,76	180 636,00	91,11
	RAZEM	369 159,83	324 108,00	113,90
	Wartość wykonanych usług za I kwartał	716 365,00		

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanych szpitali.

Tabela 4. Rozliczenie kosztów bezpośrednich zarządu i administracji za I kwartał 2011 r. (w zł)

Lp.	Rodzaj kosztu	Wykonanie	Plan	Realizacja w %
1	Materiały biurowe i druki	5 575,88	5 859,00	95,17
2	Niskocenne przedmioty długotrwałego użytkowania	2 163,00	1 764,00	122,62
3	Materiały do konserwacji i remontów	254,12	1 233,00	20,61
4	Pieczątki, sprzęt gospodarczy, prenumerata czasopism	315,62	1 959,00	16,11
5	Zużycie energii cieplnej	4 251,53	3 174,00	133,95
6	Konserwacja i naprawa sprzętu	180,71	819,00	22,06
7	Usługi łączności, telefoniczne	4 399,46	5 496,00	80,05
8	Wynagrodzenia pracowników z tytułu umów o pracę	191 024,77	192 222,00	99,38
9	Wynagrodzenia z tytułu umów zleceń	12 000,00	4 056,00	295,86
	RAZEM	220 165,09	216 582,00	101,65

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanych szpitali.

Analiza odchyleń od budżetu pozwala ustalić nowy budżet w kolejnym roku obrachunkowym, uwzględniając nowe warunki funkcjonowania, np. podwyżkę wynagrodzeń lub potrzebę zatrudniania w ramach umowy-zlecenia lub umowy o dzieło. Przy wyraźnej obniżce kosztów np. usługi łączności o ok. 20% istnieje możliwość zmniejszenia budżetu na kolejny rok obrachunkowy.

Po przeanalizowaniu budżetów minionego okresu obrachunkowego buduje się budżety cząstkowe poszczególnych ośrodków odpowiedzialności (tab. 5 i 6) na nowy okres obrachunkowy, a następnie zestawia się je w celu zbudowania budżetu dla całego szpitala.

Opracowane kosztowe budżety cząstkowe i budżet całego szpitala zestawia się z budżetem przychodów, środków finansowych, inwestycji i innych w celu przedstawienia do zatwierdzenia. Instrukcja budżetowania powinna jeszcze przewidywać możliwość dyskusji nad całym budżetem oraz konsultacji. Daje to szanse spojrzenia całościowego na nowy budżet i ewentualne korekty stosownie do zmieniającej się w międzyczasie sytuacji na rynku. Jak wiadomo, procedura budżetowania trwa kilka miesięcy, a im bliżej nowego roku obrachunkowego, tym mogą się pojawić nowe informacje, które będą istotne dla przyszłej działalności.

Tabela 5. Budżet kosztów bezpośrednich w działalności oddziału ginekologiczno-położniczego za I kwartał 2012 r. (w zł)

Lp.	Rodzaj kosztu	Wykonanie I kwartał 2011	Budżet I kwartał 2012
1	Materiały biurowe i druki	1 838,86	1 850,00
2	Niskocenne przedmioty długotrwałego użytkowania	1 391,20	1 400,00
3	Leki i środki opatrunkowe	41 369,11	32 000,00
4	Materiały do badań diagnostycznych	3 590,92	1 600,00
5	Spirytus	88,57	90,00
6	Sprzęt medyczny jednorazowego użytku	14 064,03	8 000,00
7	Sprzęt medyczny wielokrotnego użytku	554,90	550,00
8	Zużycie krwi i preparatów krwiopochodnych	8 785,00	5 200,00
9	Zużycie energii cieplnej	8 043,88	8 000,00
10	Zużycie energii cieplnej gazowej	941,50	950,00
11	Konserwacja i naprawa sprzętu	624,56	600,00
12	Zakup procedur medycznych, badań	13 121,00	13 200,00
13	Zakup świadczeń zdrowotnych lekarskich	105 349,26	100 000,00
14	Zakup świadczeń diagnostycznych	943,04	900,00
15	Usługi transportowe	203,68	200,00
16	Usługi łączności, telefoniczne	680,70	600,00
17	Utylizacja odpadów	2 987,86	3 000,00
18	Wynagrodzenia pracowników z tytułu umów o pracę	164 581,76	165 000,00
	RAZEM	369 159,83	343 140,00

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanych szpitali.

Tabela 6. Budżet kosztów bezpośrednich zarządu i administracji za I kwartał 2012 r. (w zł)

Lp.	Rodzaj kosztu	Wykonanie I kwartał 2011	Budżet I kwartał 2012
1	Materiały biurowe i druki	5 575,88	5 500,00
2	Niskocenne przedmioty długotrwałego użytkowania	2 163,00	2 000,00
3	Materiały do konserwacji i remontów	254,12	250,00
4	Pieczątki, sprzęt gospodarczy, prenumerata czasopism	315,62	300,00
5	Zużycie energii cieplnej	4 251,53	4 250,00
6	Konserwacja i naprawa sprzętu	180,71	180,00
7	Usługi łączności, telefoniczne	4 399,46	4 400,00
8	Wynagrodzenia pracowników z tytułu umów o pracę	191 024,77	192 000,00
9	Wynagrodzenia z tytułu umów zleceń	12 000,00	12 000,00
	RAZEM	220 165,09	208 880,00

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanych szpitali.

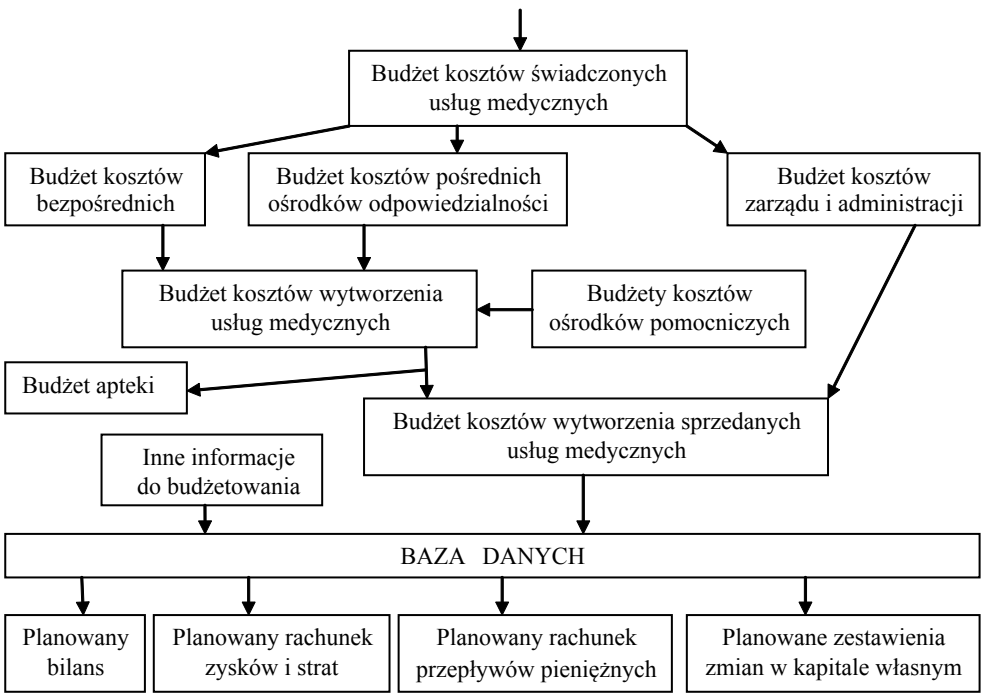
Ostatni etap budżetowania to wdrożenie budżetów i kontrola ich realizacji. Z instrukcji budżetowania powinno wynikać, w jakich trybach i terminach będą następowały kontrole realizacji budżetów i w jakiej postaci powinny pojawiać się raporty z wykonania budżetów. Istotne bowiem jest, aby kierownicy poszczególnych ośrodków odpowiedzialności otrzymywali informacje na czas i aby mogli reagować na wyniki budżetowania, wprowadzając np. aktualizacje kolejnych budżetów.

5. Wykorzystanie budżetowania przyrostowego w zarządzaniu szpitalem

Zarządzanie szpitalem, podobnie jak zarządzanie każdym przedsiębiorstwem, sprowadza się do zarządzania majątkiem i kapitałami [Filipiak, Dylewski 2003, s. 26]. Posiadając określony majątek, szpital powinien wykorzystywać swój potencjał techniczny w celu wytworzenia odpowiedniego wyniku finansowego. Jednocześnie kształtowanie struktury majątkowej jest nakierowane na realizacji misji, wizji i strategii szpitala. Bardzo ważne jest także myślenie perspektywiczne osób zarządzających szpitalem, czyli prowadzenie takiej polityki dochodowej, aby była możliwość inwestowania w nowoczesny sprzęt, technologie i ludzi, dzięki którym istnieje możliwość realizowania usług medycznych.

Budżetowanie jako metoda zarządzania umożliwia aktualizację planów wieloletnich, zwłaszcza w planowaniu okresów krótszych, np. rocznych. Szczególnie budżetowanie przyrostowe pozwala na bieżąco kontrolować zmiany zachodzące w szpitalu. Szczegółowe i wieloaspektowe analizy zrealizowanych budżetów przynoszą wiele efektów ekonomicznych szpitalom, które wprowadziły budżetowanie przyrostowe. Najważniejszym efektem jest obniżenie kosztów operacyjnych i poprawa stopnia zorganizowania szpitala. Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialność mobilizuje do racjonalnego i oszczędnego gospodarowania posiadanym majątkiem

i umiejętnościami personelu. Budując budżet szpitala, wykorzystuje się pośrednie szczeble zarządzania w ramach rozbudowanych ośrodków odpowiedzialności (rys. 1). Zarządzający poszczególnymi ośrodkami odpowiedzialności dostarczają danych na potrzeby stworzenia jednego spójnego budżetu szpitala, na podstawie którego można planować bilans, rachunek zysków i strat oraz pozostałe sprawozdania finansowe.



Rys. 1. Struktura procesu budżetowania szpitala

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Gmytrasiewicz (red.) 2005, s. 158].

Budżetowanie przyrostowe daje także korzyści pośrednie związane z zarządzaniem personelem. Chodzi bowiem o motywowanie pracowników, co jest elementem budżetowania. W przypadku budżetowania przyrostowego istnieje możliwość bieżącej kontroli budżetów i ich korygowania, a jednocześnie wprowadzenia systemu motywacyjnego dla pracowników zaangażowanych w poprawę sprawności zarządzania oraz pracowników żywo zainteresowanych racjonalnym i oszczędnym gospodarowaniem kosztami. W instrukcji budżetowania wprowadza się elementy systemu motywacyjnego w celu usprawnienia zarządzania operatywnego i poprawy stopnia zorganizowania szpitala do realizacji usług medycznych. Pracownicy powinni zauważać swoje korzyści finansowe w związku z zaangażowaniem się w proces budżetowania. W badanych szpitalach premie były wypłacane pracownikom

z tytułu racjonalnego gospodarowania lekami i materiałami medycznymi, prawidłowego zamawiania leków w ilościach i opakowaniach odpowiadających potrzebom pacjentów, a także przestrzegania terminów gwarancyjnych leków znajdujących się w zestawach awaryjnych (np. zestawach przeciwwstrząsowych i apteczkach podręcznych).

Budżetowanie przyrostowe mobilizuje do okresowego planowania, dostarcza informacji będących podstawą kontroli i oceny działalności medycznej. Przedstawione wyżej analizy kwartalne (tab. 3 i 4) umożliwiają ustalenie odchyleń, a także zbadanie przyczyn powstałych odchyleń. Przedstawiony w tab. 4 znaczny, bo prawie 200-procentowy wzrost wynagrodzeń z tytułu umów-zleceń wymagał wyjaśnienia i uzasadnienia, a jednocześnie w razie potrzeby uwzględnienia w kolejnych budżetach. Podobnie też wyjaśnienia wymagał (tab. 3) znaczny wzrost zużycia leków i środków opatrunkowych (o prawie 50%), materiałów do badań diagnostycznych (o prawie 180%), sprzętu medycznego jednorazowego użytku (o prawie 130%), a także krwi i preparatów krwiopochodnych (o ponad 130%). Dla zarządzających sam wzrost procentowy nie jest informacją pełną, ponieważ w przypadku sprzętu medycznego wielokrotnego użytku wzrost wyniósł ponad 1700%, ale była to zaledwie kwota 524,90, gdy tymczasem zużycie sprzętu medycznego jednorazowego użytku wzrosło o 127%, co oznaczało kwotę 7875,03, a podobny, bo 130% wzrost zużycia krwi i preparatów krwiopochodnych oznaczał kwotę 4987. Z kolej koszty zakupu świadczeń zdrowotnych lekarskich wzrosły tylko o 35%, ale realnie koszty wzrosły aż o 27 334,26 zł. Przeprowadzone postępowanie wyjaśniające dostarczyło zarządzającym kilku cennych informacji dotyczących dalszych zamierzeń, a mianowicie na oddziale pojawiły się nadwykonania, które nie mogły być sfinansowane przez NFZ. Dyrekcja szpitala musiała więc podjąć decyzję, co zrobić z powstałym problemem. Elementem zarządzania szpitalem jest zarządzanie gotówką [Sierpińska, Wędzki 1997, s. 222]. Dalsze tego typu zjawiska mogły spowodować utratę płynności gotówkowej, a w następstwie i finansowej szpitala.

Realizowane w szpitalu procedury budżetowania zwiększają możliwości koordynacji działań i współpracy między poszczególnymi ośrodkami odpowiedzialności. Budowanie wspólnych budżetów powoduje, że ośrodki wiedzą o sobie i swoich możliwościach usługowych więcej niż w sytuacji, gdy plany są narzucane odgórnie. Chodzi bowiem o wykorzystanie tych możliwości technologicznych oraz potencjału naukowego i fachowego pracowników w celu zmniejszania zakupów zewnętrznych procedur medycznych i badań, a także zewnętrznych świadczeń zdrowotnych lekarskich.

6. Podsumowanie

Budżetowanie przyrostowe jest jedną z metod budżetowania wymienianych w literaturze przedmiotu. Zastosowanie budżetowania przyrostowego ma na celu poprawę kondycji finansowej i sytuacji majątkowej szpitali. Artykuł ma skłonić menedże-

rów opieki zdrowotnej do zwrócenia uwagi na metodę budżetowania przyrostowego, przydatną w aktualnych warunkach prawnych i ekonomicznych. Budżetowanie przyrostowe nie jest narzędziem idealnym. W opracowaniu przedstawione zostały wady i zalety budżetowania przyrostowego. Zdając sobie sprawę z wad, wskazano zalety, które są istotne przy budżetowaniu w tego typu jednostkach gospodarujących. Wskazanie możliwości zastosowania budżetowania przyrostowego miało na celu przedstawienie możliwości poprawy kondycji finansowej szpitala.

Literatura

Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa 2006.

Dylewski M., Filipiak B., Szczypa P., *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Aspekty rachunkowe, finansowe i zarządcze*, CeDeWu, Warszawa 2007.

Filipiak B., Dylewski M., *Zarządzanie finansami przedsiębiorstwa. Wybrane problemy teorii i praktyki*, WSAP, Szczecin 2003.

Gmytrasiewicz M. (red.), *Encyklopedia rachunkowości*, LexisNexis, Warszawa 2005.

Goliszewski J., *Controlling operacyjny*, „Przegląd Organizacji" 1991, nr 7.

Hass-Symotiuk M., *Integracja rachunku kosztów z rachunkiem efektów zakładów opieki zdrowotnej*, [w:] *Zarządzanie w ochronie zdrowia,* Ogólnopolska Konferencja Naukowa, Poznań 1999.

Hentze J., Kehers E., *Rachunek kosztów i świadczeń w szpitalach*, Zachodnie Centrum Organizacji, Zielona Góra 2001.

Nowak E. (red.), *Budżetowanie kosztów*, ODDK, Gdańsk 1999.

Nowak E. (red.), *Budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa*, ODDK, Gdańsk 2002.

Nowak E., Nita B. (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Wolters Kluwer Business, Kraków 2007.

Orliński R., *Budżetowanie kosztów na przykładzie oddziału chorób wewnętrznych badanego szpitala*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2011, nr 63 (119).

Sawicki K., *Budżet sprzedaży i kontrola jego wykonania*, [w:] E. Nowak (red.), *Systemy zarządzania kosztami i wynikami*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 58, Wyd. UE, Wrocław 2009.

Sierpińska M., Wędzki D., *Zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1997.

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

Ustawa 2004 z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, DzU z 2004, nr 173, poz. 1807.

Zimniewicz K., *Podstawy zarządzania*, Wyd. Zimniewicz, Poznań 1993.

INCREMENTAL BUDGETING AS A METHOD OF IMPROVEMENT OF HOSPITALS FINANCIAL SITUATION

Summary: Hospital medical activities are carried out in the form of services and medical procedures, the provision of which requires proper financial planning. One of the management tools is budgeting. This article presents the possibility of using incremental budgeting in hospitals. This method can be used in the rational management of the hospital and the financial resources raised in the implementation of services and medical procedures. The article uses the information obtained during the practical budgeting of hospitals, which the author deals with.

Keywords: medical services, therapeutic activity, incremental budgeting.