

**Beata Lewicka**

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

## **BUDŻETOWANIE PRZYCHODÓW I KOSZTÓW W SAMODZIELNYM PUBLICZNYM ZAKŁADZIE OPIEKI ZDROWOTNEJ**

### **1. Wstęp**

Zakłady opieki zdrowotnej zostały, zgodnie z kierunkiem reform służby zdrowia w Polsce, przekształcone w samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (SPZOZ).

SPZOZ to zakład, którego organem założycielskim jest organ administracji państwowej lub samorządu terytorialnego. Jest to podmiot o cechach państwowej jednostki organizacyjnej prowadzącej działalność gospodarczą. Przedmiotem działalności gospodarczej jest głównie nieodpłatne udzielanie świadczeń zdrowotnych osobom nieuprawnionym. Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej należy do jednostek gospodarczych typu *non profit*, których podstawowym celem nie jest osiąganie, w szczególności zaś maksymalizowanie zysku.

Pogłębiające się kłopoty finansowe SPZOZ oraz system kontraktowania usług medycznych przyczyniły się do zwrócenia uwagi na problemy zarządzania finansami tych zakładów.

Rozwój szpitali, które funkcjonują obecnie według reguł gospodarki rynkowej, zależy od szybkiego i elastycznego ich dostosowania do zmieniających się warunków otoczenia, zwłaszcza do oczekiwań pacjentów, płatników i coraz silniejszej konkurencji na rynku usług medycznych. Rosnące koszty działalności, a co się z tym wiąże – koszty świadczeń zdrowotnych, i zwiększające się potrzeby zdrowotne ludności wymagają zwrócenia uwagi na problematykę kosztów usług medycznych, ich planowania i kontroli.

## 2. Controlling jako nowoczesny instrument zarządzania SPZOZ

Rolę nowoczesnego instrumentu wspomagającego funkcję zarządzania w SPZOZ odgrywa controlling, będący „instrumentem zarządzania, wspierającym menedżerów w sterowaniu przebiegiem procesów gospodarczych zachodzących w przedsiębiorstwie oraz koordynowaniem ich działalności z punktu widzenia przedsiębiorstwa jako całości dla osiągnięcia założonych celów” [5, s. 149].

Controlling nastawiony jest na wspomaganie realizacji zadań, które są wyznaczane w planach na długie i krótkie okresy. Controlling rozpoczyna się od planowania, natomiast dalszymi jego elementami są kontrola i kierowanie. W innej definicji controlling jest prezentowany jako „ponadfunkcyjny instrument zarządzania, stanowiący proces sterowania zorientowany na wynik przedsiębiorstwa” [4, s. 14].

Instrumentem controllingu, który może przysporzyć wymierne korzyści dla samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej, jest budżetowanie rozumiane jako „proces obejmujący całokształt działań związanych ze sporządzaniem i kontrolą budżetu” [3, s. 16-17]. Obecnie najważniejszym wyzwaniem, jakiemu musi sprostać kadra kierownicza SPZOZ, jest optymalne wykorzystanie zasobów będących w dyspozycji danej jednostki.

## 3. Proces budżetowania w SPZOZ

Budżetowanie może być zastosowane w SPZOZ jako metoda wewnętrznego, oddolnego planowania, ukierunkowana na racjonalne wykorzystanie zasobów będących w dyspozycji danej jednostki.

W procesie budżetowania należy zastosować następujące zasady budżetowania:

1. Budżety powinny być efektem planowania.
2. Plany i budżety powinny być wzajemnie powiązane.
3. Prawidłowo opracowane budżety powinny zawierać celowe kwoty, będące miarą oceny osób odpowiedzialnych za określone działania i procesy w SPZOZ.
4. Na podstawie danych zawartych w budżecie podwładni otrzymują informacje na temat tego, jakich oczekuje się od nich wyników.
5. Na etapie sporządzania budżetu powinny być ustalone i w nich uwzględnione właściwe sposoby i czas wykonania różnych czynności, możliwe do osiągnięcia w przewidywanych przyszłych warunkach funkcjonowania, częściowo zmienionych w stosunku do tych, które wystąpiły w okresie przeszłym.
6. Budżety dla menedżerów stanowią cele do osiągnięcia określonych przychodów, kosztów, zysków itd., wynikających z nowych możliwości.
7. Budżetowanie powinno być powiązane z motywowaniem kierowników i podwładnych.

8. Budżety, które nie uwzględniają nowych inicjatyw i planowanej poprawy wyników, będą pozbawione zdolności motywacyjnej.

9. Warunkiem koniecznym jest uwzględnienie w trakcie opracowywania budżetów opinii i stanowisk pracowników SPZOZ.

Poprawa efektywności gospodarowania zasobami będącymi w dyspozycji zakładu opieki zdrowotnej, usprawnienie jego działania, możliwość monitorowania kosztów, przychodów oraz wielkości usług medycznych wymagają decentralizacji zarządzania. Musi temu towarzyszyć:

- wydzielenie ośrodków odpowiedzialności,
- nadanie określonych kompetencji i uprawnień osobom odpowiedzialnym za dany obszar,
- wyznaczenie zadań do wykonania, zgodnych z celem całego zakładu,
- określenie zakresu odpowiedzialności rzeczowej i finansowej za realizację wyznaczonych zadań. Odpowiedzialność może dotyczyć procesu względnie fragmentu kontrolowanego przez określonego kierownika.

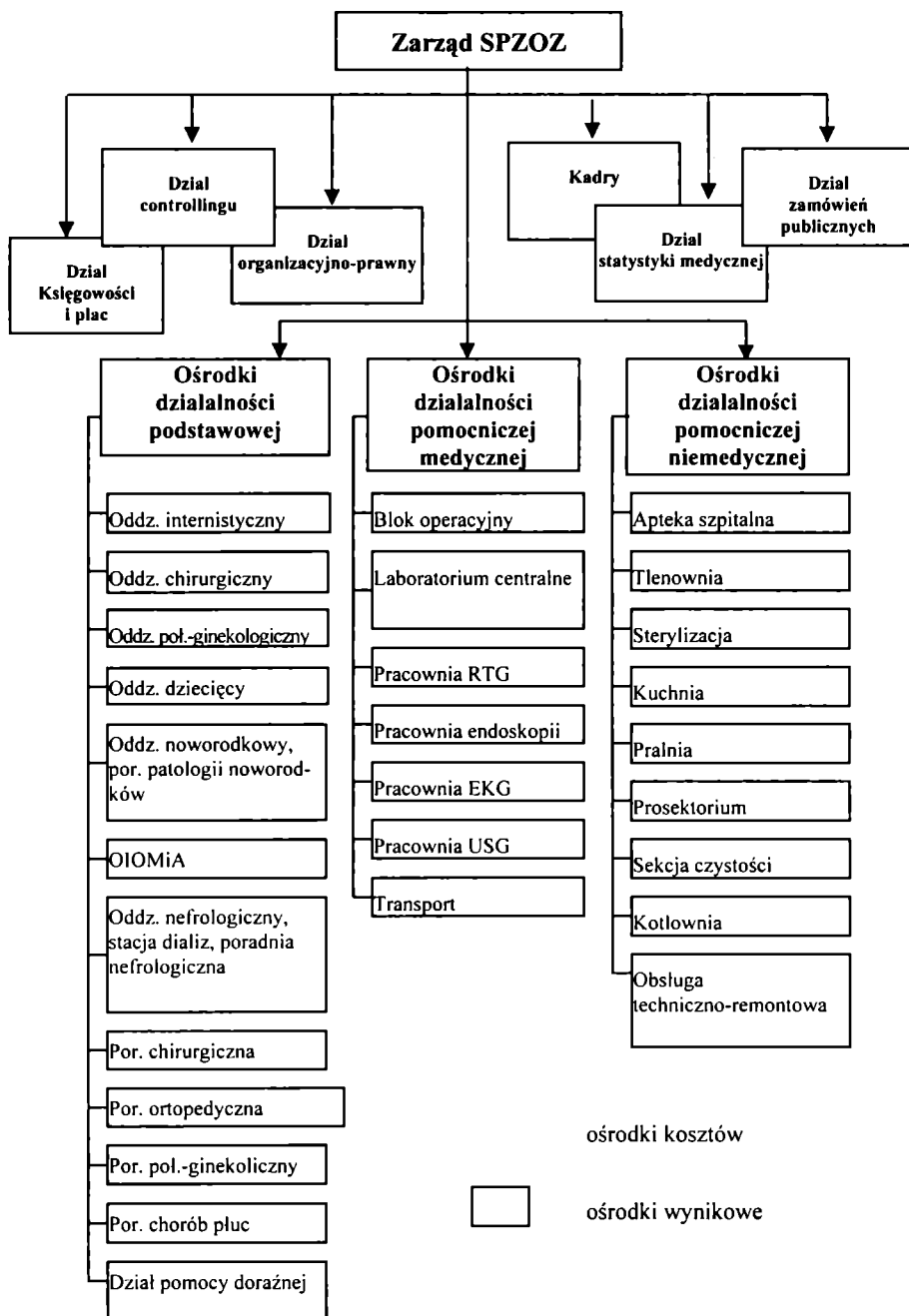
Wymienione działania wymagają zbadania istniejącej struktury organizacyjnej w celu rozgraniczenia odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych i pracowników, a następnie zbudowania odpowiedniego systemu informacji do zarządzania sferą zarówno medyczną, jak i ekonomiczną.

#### **4. Wyodrębnienie i podział ośrodków odpowiedzialności w SPZOZ**

Ośrodki odpowiedzialności odgrywają rolę centrów obrachunkowych w zakładzie, w przekroju których generuje się ponoszone koszty, realizowane świadczenia medyczne i uzyskiwane przychody [1, s. 61]. Ośrodek odpowiedzialności stanowi zatem autonomiczny obszar działalności, ukierunkowany na realizację przyjętych zadań zarówno rzeczowych, jak i finansowych.

Ośrodek odpowiedzialności tworzy komórka lub grupa komórek organizacyjnych, których kierownik odpowiada za poziom powstających tam kosztów lub za przychody i koszty, czyli wynik ekonomiczny – rozumiany jako różnica pomiędzy osiągniętymi przychodami a poniesionymi kosztami w danym ośrodku odpowiedzialności. Poszczególne ośrodki powinny, realizując wyznaczone im zadania, wspólnie przyczyniać się do osiągnięcia celów całego zakładu [2, s. 29].

Gdy weźmie się pod uwagę powiązania zasobowe różnych ośrodków odpowiedzialności, możliwe jest utworzenie jednego ośrodka budżetowego z kilku jednostek organizacyjnych SPZOZ. Przykładowo oddział nefrologiczny, stacja dializ i poradnia nefrologiczna mogą stanowić jeden ośrodek zysku ze względu na połączenie personalne. Przykład podziału samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej na ośrodki odpowiedzialności prezentuje rys.1.



Rys. 1. Przykładowy podział SPZOZ na ośrodki odpowiedzialności

W publikacjach dotyczących budżetowania w zakładach opieki zdrowotnej można zauważyć wątpliwości w funkcjonowaniu ośrodków budżetowych jako ośrodków wynikowych (centrów zysku), w szczególności w odniesieniu do ośrodków działalności pomocniczej medycznej i niemedyckiej, gdyż ośrodki te generują koszty, głównie świadcząc usługi przede wszystkim lub wyłącznie na potrzeby ośrodków działalności podstawowej (np. laboratorium wykonuje badania diagnostyczne na rzecz oddziałów szpitalnych czy poradni specjalistycznych).

Pomimo że samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej są podmiotami działającymi na zasadach bezwynikowych, funkcjonowanie ich w strukturze ośrodków wynikowych jest uzasadnione. Większość ośrodków odpowiedzialności w placówkach medycznych może mieć charakter wynikowy.

Wyodrębnione ośrodki zysku, np. pracownie diagnostyczne, uzyskują przychody zewnętrzne ze sprzedaży usług odbiorcom zewnętrznym (spoza struktur SPZOZ), np. publicznym i niepublicznym, zakładom opieki zdrowotnej, instytucjom, zakładom pracy czy osobom fizycznym oraz przychody wewnętrzne z tytułu świadczenia usług na rzecz wewnętrznych odbiorców, np. oddziały szpitalne, poradnie specjalistyczne. Świadczenia wewnętrzne mogą być wycenione na podstawie kosztów rzeczywistych lub cen rynkowych.

Tabela 1. Grupy przychodów z przyporządkowaniem do ośrodków odpowiedzialności wynikowych (centrów zysku)

Grupa przychodów	Ośrodki działalności podstawowej	Ośrodki działalności pomocniczej medycznej	Ośrodki działalności pomocniczej niemedyckiej
Przychody zewnętrzne z tytułu:			
1) zawartych kontraktów z NFZ	X	X	
2) świadczeń medycznych udzielanych w ramach przepisów o koordynacji (UE)	X		
3) sprzedaży usług medycznych innym niż NFZ odbiorcom zewnętrznym (SNZOZ, osoby fizyczne)	X	X	
4) sprzedaży usług niemedyckich odbiorcom zewnętrznym			X
5) dobrowolnych wpłat, darowizn pieniężnych.	X		
Przychody wewnętrzne		X	X

Źródło: opracowanie własne.

Wprowadzenie rozliczeń wzajemnych pomiędzy jednostkami organizacyjnymi z zastosowaniem rachunków wewnętrznych pozwoli ośrodkom takim jak np. apteka

szpitalna uzyskać przychody wewnętrzne od innych jednostek (np. oddziały szpitalne) w wysokości poniesionych kosztów (leki wydane z apteki szpitalnej).

Wynik ekonomiczny uzyskiwany przez centra zysku wymusza na kierownikach ośrodków szersze spojrzenie na racjonalność wykorzystania posiadanych zasobów. Nie ogranicza ich uwagi tylko do kosztów. Wskazuje na konieczność uzyskania odpowiednich przychodów, koniecznych do pokrycia ponoszonych kosztów. Wynik ekonomiczny jest lepszym narzędziem kontroli kosztów niż limit kosztowy. Ponadto zachęca nie tylko do kontroli kosztów, ale również do poszukiwania sposobów na zagospodarowanie nadwyżki potencjału usługowego.

Zadania finansowe w postaci wynikowej skuteczniej zmuszają do rozwoju przedsiębiorczości wśród kadry kierowniczej średniego szczebla. Mobilizują ją do poszukiwania oraz wprowadzania nowych rozwiązań organizacyjnych, racjonalizacji poziomu i struktury zatrudnienia, kontroli zgodności zużycia z normami i procedurami medycznymi, wprowadzania nowych rodzajów usług i nowych sposobów realizacji usług dotychczasowych, skracania okresu hospitalizowania pacjentów itd. [2, s. 30]. Grupy przychodów przypisywane do poszczególnych ośrodków odpowiedzialności przedstawia tabela 1.

## **5. Odpowiedzialność kierowników ośrodków odpowiedzialności**

Odpowiedzialność kierowników ośrodków budżetowych w samodzielnym publicznym zakładzie opieki zdrowotnej musi dotyczyć całości przychodów i kosztów wytworzonych przez te ośrodki, związanych bezpośrednio z ich działalnością. Ośrodki powinny być zatem obciążone także kosztami z tytułu korzystania z usług innych ośrodków wewnątrz SPZOZ.

Oznacza to, że kierownicy np. ordynator oddziału szpitalnego, są odpowiedzialni nie tylko za koszty leków, środków opatrunkowych i sprzętu medycznego. Zarówno ordynator, jak i inni lekarze oraz pielęgniarki wpływają, poprzez swoje decyzje, na poziom kosztów, takich jak np. liczba badań diagnostycznych czy konsultacji specjalistycznych, zużycie jednorazowego sprzętu medycznego (igły, strzykawki, rękawice jednorazowe), czas pobytu pacjenta na oddziale, a w konsekwencji na koszty wyżywienia i zakwaterowania. Z kolei odpowiedzialność kierowników ośrodków budżetowych nie może dotyczyć kosztów, na które nie mają żadnego wpływu, zwłaszcza kosztów ogólnego zarządu. Trudności ze znalezieniem obiektywnego klucza podziałowego tych kosztów wywołują wśród kierowników ośrodków wątpliwości co do zasadności przypisanych im kosztów. Świadomość kierowników ośrodków budżetowych, że mimo starań o obniżenie części kosztów zależnych i tak zostanie im przypisana pozostała część kosztów od nich niezależnych, powoduje spadek poczucia odpowiedzialności za ponoszone koszty.

## 6. Budżet ogólnozakładowy

Rozwiązaniem przedstawionego problemu jest utworzenie budżetu ogólnozakładowego, z którego finansowane będą m.in.:

- 1) zarząd i administracja (z premią dyrektorską),
- 2) RUM,
- 3) lekarz zakładowy,
- 4) pozostałe wydatki, np. remonty ciągów komunikacyjnych, windy,
- 5) koszty pośrednie (zarząd i administracja, RUM, lekarz zakładowy),
- 6) koszty ogólnozakładowe, np.:
  - usługi bankowe,
  - ryczałty samochodowe, delegacje, szkolenia,
  - nadzór techniczny,
  - ZFŚS,
  - podatek od nieruchomości,
  - koszty reprezentacyjne i reklamy,
  - odzież
  - odszkodowania,
  - PFRON,
  - 7) dofinansowanie jednostek deficytowych,
  - 8) dofinansowanie bloku operacyjnego (np. w godz. 8-15 koszty ponoszą oddziały zabiegowe, reszta to gotowość),
  - 9) badania pracowników,
  - 10) odprawy i nagrody,
  - 11) odsetki bankowe,
  - 12) dary,
  - 13) amortyzacja,
  - 14) kredytowanie przekroczeń działalności (np. 50% w przypadku oddziałów zabiegowych, 30% w przypadku oddziałów zachowawczych),
  - 15) „skarbonka”.

Przychody budżetu ogólnozakładowego stanowią procent przychodów zewnętrznych ośrodków budżetowych samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej (np. ok. 20%). „Opodatkowanie” na rzecz budżetu ogólnozakładowego nie obejmuje przychodów wewnętrznych i darów pieniężnych danego ośrodka.

## 7. Budżety ośrodków odpowiedzialności

Budżety ośrodków odpowiedzialności, w postaci planów finansowych, pozwolą ustalić cele działania, koordynować zakres odpowiedzialności poszczególnych ośrodków w SPZOZ. Budżety poszczególnych ośrodków składają się na budżet całego SPZOZ, będący ekonomicznym planem działania, w którym za pomocą

wartości liczbowych są przedstawione cele i środki ich realizacji na różnych poziomach działania samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej. Przykładowy plan budżetu oddziału szpitalnego prezentuje rys. 2.

Oddział .....			
Plan budżetu na rok .....			
Przychody		Koszty	
Treść	Kwota	Treść	Kwota
1. Umowa z NFZ	1 000 000,00	1. Koszty bezpośrednie ogółem, w tym:	500 000,00
2. Inne przychody	0,00	(wyszczególnienie kosztów)	
3. ....		-	
		-	
		-	
		2. Koszty pośrednie ogółem, w tym:	200 000,00
		(wyszczególnienie kosztów)	
		-	
		-	
20% na rzecz budżetu ogólnozakładowego	-200 000,00	-	
Suma:	800 000,00	Suma:	700 000,00
Saldo:			100 000,00

Rys. 2. Wzór planu budżetu oddziału szpitalnego

Źródło: opracowanie własne.

Proces powstania budżetu wymaga udziału kierowników danego ośrodka budżetowego SPZOZ. Natomiast prawo do dysponowania nadwyżkami finansowymi osiąganymi przez poszczególne ośrodki budżetowe przysługuje wyłącznie zarządowi SPZOZ, a nie „szefom” ośrodków odpowiedzialności.

Budżety tworzone są na początku roku. Wcześniejsze tworzenie budżetów uniemożliwia to, że ok. 90% przychodów uzyskiwanych jest z tytułu realizacji kontraktów zawartych z Narodowym Funduszem Zdrowia (wcześniej Kasami Chorych). Proces kontraktowania świadczeń kończy się zazwyczaj z końcem roku, natomiast proces podpisywania umów z NFZ przenosi się często na początek nowego roku.

Ciągła zmienność procesów i zasad kontraktowania, sposobów rozliczania i finansowania świadczeń medycznych przez NFZ (Kasy Chorych) uniemożliwia odpowiednio wczesne tworzenie budżetu w zakresie przychodów.



Celami zastosowania budżetowania w samodzielnym publicznym zakładzie opieki zdrowotnej są przede wszystkim:

- usprawnienie zarządzania w SPZOZ,
- decentralizacja zarządzania,
- współodpowiedzialność za podejmowane decyzje,
- współuczestnictwo w decyzjach organizacyjnych i finansowych SPZOZ,
- ograniczenie marnotrawstwa środków,
- uzyskanie wysokiej „wydajności” – świadomość sytuacji finansowej,
- możliwość wykorzystania informacji kosztowych i statystycznych oraz ich doprecyzowanie.

## 8. Podsumowanie

System budżetowania w samodzielnym publicznym zakładzie opieki zdrowotnej polega na planowaniu działalności, realizacji planów i weryfikacji tego, co się udało wcielić w życie z przyjętych zamierzeń, oraz na zbadaniu przyczyn niepowodzeń. Budżetowanie, wiążące się z rozłożeniem odpowiedzialności za wyniki całego SPZOZ na wszystkich zatrudnionych w nim pracowników, umożliwia wdrożenie motywacyjnego systemu wynagrodzenia. Budżetowanie nie polega wyłącznie na ograniczaniu kosztów za wszelką cenę, lecz na racjonalnym wykorzystaniu zasobów poprzez wyeliminowanie kosztów nieuzasadnionych dla działalności SPZOZ.

Ograniczenia kosztowe nie mogą być powodem do obniżenia jakości świadczeń medycznych. W przeciwieństwie do zakładów produkcyjnych, w samodzielnym publicznym zakładzie opieki zdrowotnej istnieje granica obniżania kosztów, którą stanowią bezpieczeństwo i zdrowie pacjenta.

System budżetowania ma spowodować wzrost efektywności funkcjonowania SPZOZ. Wdrożenie rachunkowości zarządczej w samodzielnym publicznym zakładzie opieki zdrowotnej stworzy warunki do przeniesienia mechanizmu rynkowego do wnętrza zakładu, co będzie sprzyjać proefektywnościowemu i prorynkowemu zachowaniu ich kierownictwa. Poprawi ono efektywność działania i umożliwi podejmowanie optymalnych decyzji gospodarczych, w aspekcie medycznym i ekonomicznym [1, s. 80].

## LITERATURA

- [1] Hass-Symotiuł M., *Rachunkowość jako instrument zarządzania zakładem opieki zdrowotnej*, [w:] *Informacja ekonomiczno-finansowa w zarządzaniu zakładem opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuł, Wyd. Fundacja na rzecz Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2002.
- [2] Janik W., *Wykorzystanie controllingu w zarządzaniu zakładem opieki zdrowotnej*, „Rachunkowość w Jednostkach Ochrony Zdrowia” 2004 nr 12.
- [3] Komorowski J., *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, Warszawa 1997.

- [4] Nowak E., *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1996.
- [5] Nowak E., *Zarządzanie kosztami jako zadanie controllingu*, [w:] *Rachunkowość a controlling. Controlling obszarów działalności przedsiębiorstwa*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 902, Wrocław 2001.

## **BUDGETING INCOMES AND EXPENSES IN INDEPENDENT PUBLIC HEALTH CARE INSTITUTION**

### **Summary**

The reform of health care in Poland, the marketing of medical services, the increased competition of medical institutions make independent public health care institution managers search for new ways of executing these subjects.

In the article, budgeting was presented as a management tool that helps running an independent public health care institution more effectively. There were also rules pointed out of how to separate and divide liability centres for expenses and profits centres and ways to impute incomes and expenses in creating budgets as business plans.