

**Monika Kielbasa**

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu  
Katedra Finansów

## **ZNACZENIE CONTROLLINGU W ZAKŁADACH OPIEKI ZDROWOTNEJ**

Zmieniające się warunki prawne i ekonomiczne działalności zakładów opieki zdrowotnej wręcz wymusiły na menedżerach tychże podmiotów wprowadzenie nowych, a jednocześnie efektywniejszych metod zarządzania. Rosnąca konkurencja, decentralizacja zarządzania, konieczność dostosowania się do mechanizmów rynkowych, a także ciągła niepewność działania to tylko nieliczne z powodów wprowadzenia do ZOZ-ów controllingu.

Przetrwanie oraz rozwój każdego przedsiębiorstwa, nie wyłączając ZOZ-ów, zależą od umiejętności długofalowego przewidywania i dostosowywania się do zmiennych warunków. Bez controllingu, stanowiącego środek do osiągnięcia celów, dotrzymania harmonogramów i dostrzegania pojawiających się trudności, działania prowadzone są w sposób intuicyjny, a przez to najczęściej daleki od rozwiązań optymalnych<sup>1</sup>.

Idea controllingu znalazła po raz pierwszy zastosowanie w Stanach Zjednoczonych w roku 1892. Wówczas to firma General Electric Company wyodrębniła w swojej strukturze organizacyjnej stanowisko „controllera”. W zakresie jego obowiązków znajdowało się:

- koordynowanie zarządzania poprzez rachunek ekonomiczny;
- nadzór nad kontrolą wewnętrzną;
- zbieranie informacji podatkowych;
- współpraca z instytucjami finansowymi;
- przygotowanie i analiza informacji do celów planowania finansowego<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Z. Sekuła, *Istota controllingu*, „Organizacja i Kierowanie” 1998 nr 3, s. 69.

<sup>2</sup> R. D. Poskar, *Miejsce controllingu w systemie zarządzania we współczesnym przedsiębiorstwie*, [w:] Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Opolskiego nr 26, Opole 2000, s. 205.

W 1931 r. został założony instytut badający zagadnienia związane z controllin-  
giem – Controllers Institute of America, przemianowany w 1962 r. na Financial  
Executive Institute. Wtedy to zdefiniowano obszar działań controllingu; objął on  
swym zasięgiem planowanie, analizę sprawozdawczości oraz nadzór nad właści-  
wym kierunkiem realizacji zadań w przedsiębiorstwie (kontrola wewnętrzna)<sup>3</sup>.

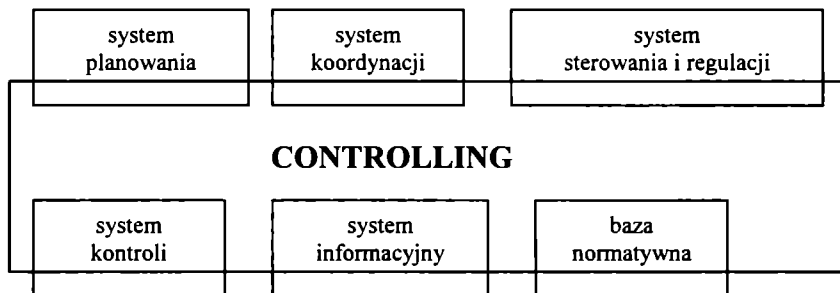
W latach pięćdziesiątych w wyniku procesu zakładania filii amerykańskich  
przedsiębiorstw controlling trafił do Europy. Dość mocno zakorzenił się i rozpo-  
wszechnił w Republice Federalnej Niemiec, gdzie najwcześniej dostrzeżono dłu-  
gofalowe korzyści, jakie niesie ze sobą zastosowanie tej koncepcji zarządzania w  
praktyce.

Jeżeli chodzi zaś o Polskę, to w niej controlling zaistniał dopiero na początku  
lat dziewięćdziesiątych, przede wszystkim w dużych i średnich przedstawiciel-  
stwach przedsiębiorstw zachodnich bądź też w spółkach z udziałem kapitału zagra-  
nicznego.

W literaturze przedmiotu spotkać można wielość definicji controllingu. Nie ma  
jednego, uniwersalnego określenia tego pojęcia. **Controlling definiowany jest  
jako**<sup>4</sup>:

- porównanie stanu pożądanego ze stanem faktycznym;
- system wzajemnie określonych przedsięwzięć, zasad, metod i technik służą-  
cych wewnętrznemu systemowi sterowania i kontroli, ukierunkowanemu na  
osiągnięcie założonego celu;
- proces sterowania realizacją celów gospodarczych za pomocą planu;
- zintegrowany podsystem kierowania, planowania, kontroli i informacji wspie-  
rających adaptację i koordynację całego systemu zarządzania.

Na ryc. 1 przedstawiono obszar działalności controllingu.



Ryc. 1. Obszar działalności controllingu

Źródło: *Istota controllingu*, „Organizacja i Kierowanie” 1998 nr 3, s. 69.

<sup>3</sup> K. Wierzbicki, *Zakres działania i formy organizacyjne controllingu*, „Ekonomika i Organizacja Pracy” 1994 nr 5.

<sup>4</sup> J. Nesterak, *Controllingu-zarys idei*, [w:] Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie nr 560, Kraków 2002, s. 77.

Według praktyków francuskich, a dokładniej Państwowego Związku Dyrektorów Finansowych i Controllingu, **controlling obejmuje**<sup>5</sup>:

- tworzenie dobrze funkcjonującego systemu informacji wewnętrznej i zewnętrznej, a także stały nadzór nad zapewnieniem funkcjonowania tego systemu,
- kontrolę, wraz z ewentualną korektą wykonania przygotowanych zadań poprzez analizę odchyłeń od przewidywanych warunków,
- koordynację planowanych budżetów,
- aktywne uczestnictwo w tworzeniu i realizacji strategii firmy.

**Francuski Instytut Zarządzania** sprowadza controlling jedynie do dwóch zasadniczych funkcji, a mianowicie: pomocy w decydowaniu o wyborze celów i opracowaniu planów ich osiągnięcia, zawierających dane liczbowe, oraz ochrony realizacji i koordynacji z polityką przedsiębiorstwa.

**E. Mayer oraz R. Mann** uznają controlling za proces sterowania ukierunkowany na wynik przedsiębiorstwa, realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość. Zakłada on stosowanie planowania opartego na sprzężeniu oraz zasady powiązania celów kadry kierowniczej i pozostałych pracowników z celami przedsiębiorstwa. Controlling ma za zadanie zapewnić długookresowe funkcjonowanie przedsiębiorstwa, a także zagwarantować stabilność zatrudnienia<sup>6</sup>.

Wg **P. Horwatha** controlling jest ściśle powiązany z systemem zarządzania i należy go traktować jako substytut<sup>7</sup> zarządzania wspomagający adaptację całego systemu, tworząc i koordynując planowanie oraz kontrolę.

Dość interesująco przedstawia controlling **H. Volmuth**, a mianowicie jako system cybernetyczny, którego zadaniem jest sterowanie i poszukiwanie najkrótszej drogi do osiągnięcia zysku. Zadaniem kontrolera jest wyszukiwanie drogi do osiągnięcia założonego celu przez porównanie założeń ze stanem faktycznym. Wyszukiwanie drogi wymaga opracowania programów działań, które zostaną przekazane osobom podejmującym określone decyzje<sup>8</sup>. Powyższą interpretację controllingu przedstawiono na ryc. 2.

**H. Steinmann i A. Scherer** wyrażają opinię, że ani podejście teoretyczne, ani praktyka zarządzania nie są w stanie jednoznacznie określić pojęcia controllingu. Jako uzasadnienie podają oni kilka czynników uniemożliwiających jasne i precyzyjne zdefiniowanie tego terminu. Główne z nich to<sup>9</sup>:

<sup>5</sup> Ibidem.

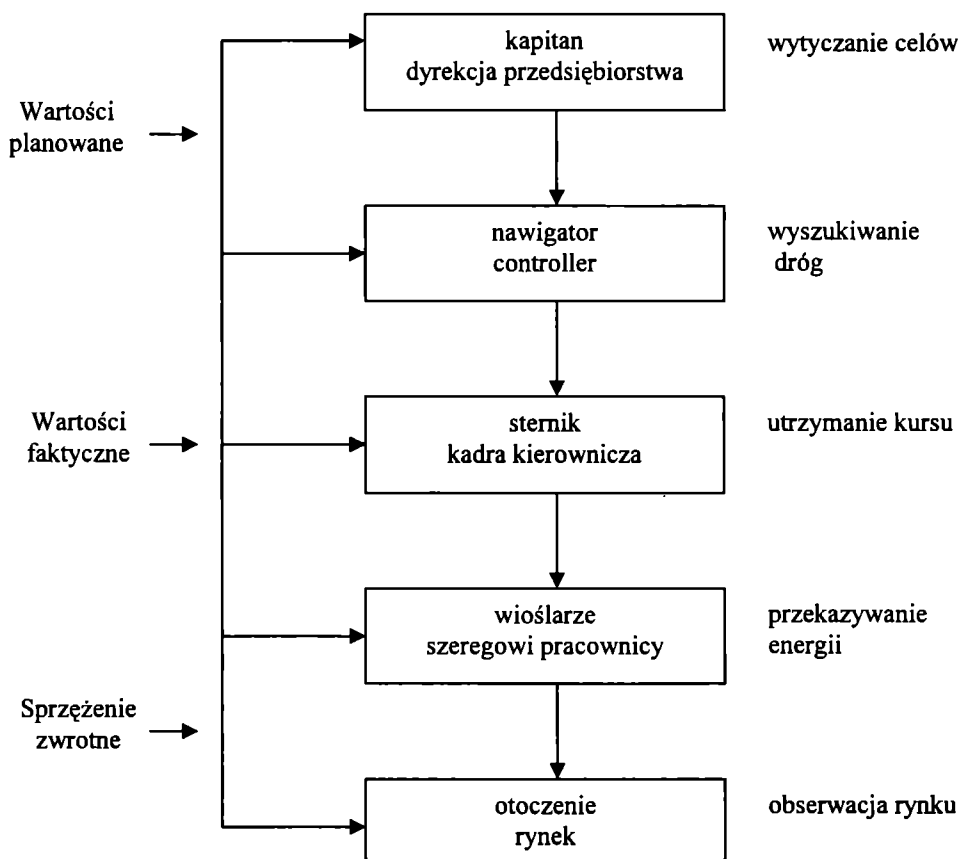
<sup>6</sup> E. Mayer, R. Mann, *Controlling w twojej firmie*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1992, s. 51.

<sup>7</sup> P. Horwath, *Controlling*, Verlag Franz Vahlen, München 1992, s. 163.

<sup>8</sup> J. Nesteruk, op. cit., s. 80.

<sup>9</sup> H. Steinmann H., A. G. Scherer, *Strategiczny i operatywny controlling (propozycja metodycznego określenia pojęcia)*, „Organizacja i Kierowanie” 1996 nr 1, s. 4.

- jako zadanie kierownicze mające ścisły związek z procesami planowania i kontroli oraz systemem przetwarzania informacji controlling może doprowadzić do zrównania pojęć controllingu i zarządzania przedsiębiorstwem;
- istnieją wątpliwości co do rozróżnienia controllingu jako funkcji oraz controllingu jako stanowiska;
- brak jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, czy controlling należy traktować jako funkcję kierowniczą, czy może jedynie wspomaga on kierowanie przedsiębiorstwem;
- nie rozstrzygnięto, czy controlling powinien bezpośrednio, czy też pośrednio wpływać na merytoryczne formułowanie planów i procesów planowania.



Ryc. 2. Controlling jako system cybernetyczny

Źródło: Vollmuth H. J., *Controlling, planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja Wydawnicza „Placet”, Warszawa 1996, s. 21.

Niejednokrotnie controlling był i nadal jest utożsamiany z kontrolą, jednakże nie są to pojęcia jednoznaczne. Kontrola jest zorientowana na przeszłość i ma za zadanie stwierdzać błędy, formułować wnioski o ich naprawienie, szukać winnych, a także dążyć do ukarania winnych i pokrycia szkód. Kontrola wnioskuję zmiany organizacyjne i personalne oraz kieruje sprawy do organów ścigania. W przeciwieństwie do kontroli **controlling jest zorientowany na przyszłość. Podstawowe jego zadania** to: doradzanie, nadzorowanie, koordynacja, pomoc metodyczna, przedstawianie propozycji rozwiązań, a także podejmowanie działań i środków zaradczych, inspirowanie, przestrzeganie norm, standardów oraz wykorzystanie doświadczeń.

Tabela 1. Kontrola a controlling

Kontrola	Controlling
Zorientowana na przeszłość	Zorientowanie na przyszłość
Stwierdza błędy Wnioskuję o naprawienie błędów Szuka winnych Wnioskuję o pokrycie szkód Wnioskuję o nałożenie kary Wnioskuję o zmianę personelu Wnioskuję o zmiany organizacyjne Kieruje sprawę do właściwych organów administracyjnych	Koordynuje Nadzoruje Doradza Pomaga metodycznie Wnioskuję o rozwiązania Proponuje środki zaradcze Inspiruje Przestrzega Wskazuje na doświadczenie obce

Źródło: Grudzewski W.M., Zach I., Zabielska B., *Controlling instrumentem nowoczesnego zarządzania*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa” 2001 nr 3, s. 13.

Przyjmuje się, że mamy do czynienia z dwiema **kategoriami controllingu**<sup>10</sup>:

- **strategicznym** – koncentrującym się na szansach i zagrożeniach w długim i średnim okresie, dążącym do zapewnienia przedsiębiorstwu długotrwałej egzystencji dzięki wczesnemu dostosowaniu go do zmieniających się wymogów otoczenia;
- **operatywnym** – nastawionym na osiągnięcie celów bieżących, skupiającym uwagę na krótkookresowym sterowaniu zaopatrzeniem, produkcją, sprzedażą, wynikiem finansowym, płynnością finansową, wykorzystaniem zasobów.

<sup>10</sup> D. Zarzecki, *Wykorzystanie controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 355, Prace Instytutu Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw nr 41 2003, s. 265.

Tabela 2. Controlling strategiczny i controlling operatywny-różnice

Kryterium rozróżnienia	Controlling strategiczny	Controlling operatywny
Horyzont czasowy	długookresowy (nieograniczony)	– krótkookresowy (kwartał, rok) – średniookresowy (dwa, trzy lata)
Cele	– długofalowe planowanie strategiczne – utrzymanie zdolności do osiągnięcia zysku	sterowanie zyskiem przedsiębiorstwa
Orientacja	dostosowanie działalności przedsiębiorstwa do zmian zachodzących w otoczeniu	regulacja wewnętrznych procesów przedsiębiorstwa
Zadania	– określenie mocnych i słabych stron przedsiębiorstwa – stworzenie możliwości trwałego osiągania zysków – dążenie do sukcesu	mierzenie i ocena takich wielkości, jak: – koszty–przychody – przychody–wynik – wpływy–wydatki
Strukturalizacja problemów	niski stopień strukturalizacji problemów, bardziej jakościowy niż ilościowy charakter celów i zadań	cele i zadania wyrażone w wielkościach ilościowych, duża precyzja danych

Źródło: Płociennik-Napierałowa J., *Controlling-nowoczesne narzędzie zarządzania*, „Rachunkowość” 2001 nr 6, s. 363.

Jednym z bardzo poważnych czynników mających wpływ na tak złą sytuację w zakładach opieki zdrowotnej jest nieefektywne zarządzanie. Brak wykwalifikowanej kadry menedżerskiej prowadzi do ich stopniowego „upadku” (tj. ogromnego zadłużenia). Zarządzanie placówką medyczną jest kilkakrotnie trudniejsze niż zarządzanie przedsiębiorstwem innej branży, mimo to w większości przypadków na stanowiskach dyrektorów są zatrudniani lekarze medycyny, a niestety, wiedza medyczna niekoniecznie idzie w parze z wiedzą ekonomiczną. „Nie ma szpitali efektywnych czy nieefektywnych, są tylko gorzej lub lepiej zarządzane”.

Brak wystarczającej wiedzy o funkcjonowaniu szpitala, a także trudności w uzyskiwaniu aktualnej oraz kompletnej informacji przyczyniają się do zbyt późnych bądź też błędnych decyzji menedżera i organu założycielskiego. Zmieniające się warunki na rynku (wzrost konkurencji) wymuszają na placówkach medycznych zmiany w zarządzaniu posiadanymi zasobami. Jeżeli dyrekcja nie chce być zaskakiwana uzyskiwanymi rezultatami, chce zarządzać i sprawować kontrolę w sposób

umożliwiający sterowanie wynikiem, to konieczne się staje wprowadzenie nowych koncepcji zarządzania. Jedną z nich jest właśnie controlling. Jego zadaniem jest wspieranie kierownictwa placówek medycznych w podejmowaniu racjonalnych i efektywnych decyzji.

Controlling powinien zajmować centralną pozycję w systemie zarządzania zakładami opieki zdrowotnej, spinając niejako obszarem swojego działania poszczególne subsystemy.

Informacje pochodzące z poszczególnych subsystemów płyną do systemu controllingu, zajmującego się ich analizą i interpretacją. Zadaniem controllingu są koordynacja i nadzorowanie poszczególnych systemów z punktu widzenia postawionych celów. Controlling staje się więc instrumentem wspomagającym i ułatwiającym podejmowanie decyzji, przygotowuje bowiem informacje niezbędne do ich optymalizacji.

Wdrożenie controllingu w placówkach opieki zdrowotnej wymaga rozpoznania tych elementów, określenia relacji zachodzących między nimi, a także stworzenia odpowiedniego systemu informacji.

Na ryc. 3 przedstawiono schematycznie ideę controllingu, a jednocześnie jego miejsce w systemie zarządzania zakładem opieki zdrowotnej.

**Controlling jest myśleniem zorientowanym na przyszłość tzn. jego celem jest identyfikowanie i wyeliminowanie zagrożeń mogących pojawić się przed zakładem opieki zdrowotnej w przyszłości. Ma on na celu zapobieganie schorzeniom, nie zaś ich leczenie.** Dlatego też ważną rolę odgrywa w nim wyszukiwanie najsłabszych ogniw w przedsiębiorstwie, tzn. wąskich gardeł, które w sytuacji skrajnej pierwsze ulegają przerwaniu<sup>11</sup>.

Sprawne funkcjonowanie controllingu jako systemu wymaga stworzenia odpowiednich warunków, m.in.:

- przejrzystej struktury organizacyjnej;
- dokładnego określenia kompetencji i zakresu obowiązków osób zajmujących się controllingiem;
- jasnego określania potrzeb informacyjnych menedżerów na różnych poziomach zarządzania;
- skutecznego systemu informacyjnego oraz komunikowania<sup>12</sup>.

Wdrożenie controllingu w zakładzie opieki zdrowotnej wymaga stworzenia odpowiedniego systemu informacyjnego, zastosowania nowoczesnych programów komputerowych, które pozwolą na korzystanie z danych wszystkich komórek organizacyjnych, a także przystosowania procedur i struktur organizacyjnych. W razie niespełnienia tych warunków controlling jest mało skuteczny i zbyt pracochłonny, a dostarczone informacje przestarzałe. W konsekwencji uniemożliwia to podejmowanie na czas koniecznych decyzji i działań.

---

<sup>11</sup> R. D. Poskar, op. cit., s. 208.

<sup>12</sup> I. Sobańska, *Controlling w przedsiębiorstwie*, „Życie Gospodarcze” 1997 nr 19, s. 28.

Warunkiem niezbędnym jest również decentralizacja zarządzania, pozwalająca rozłożyć proces podejmowania decyzji i odpowiedzialność za nie na całą organizację, wszystkie jej szczeble i komórki<sup>13</sup>. Wprowadzenie bowiem choćby najlepszych koncepcji zarządzania nie przyniesie pozytywnych efektów, jeżeli nie uświadomi się pracownikom, że są oni współodpowiedzialni za wynik. To ich praca i zaangażowanie wpływają na osiągane przychody oraz na poziom ponoszonych kosztów. Pracownicy są głównym ogniwem każdej organizacji.

**Urzeczywistnieniem wdrożenia idei controllingu w praktyce jest utworzenie w zakładzie opieki zdrowotnej stanowiska „controllera”,** którego zadaniem jest realizacja funkcji controllingu. Problemem staje się jednak odpowiednie umiejscowienie tej komórki. Komórka controllingu odgrywa tym większą rolę i jest tym efektywniejsza, im wyższe zajmuje miejsce w strukturze organizacyjnej. W praktyce najczęściej spotyka się dwa sposoby usytuowania stanowiska controllera:

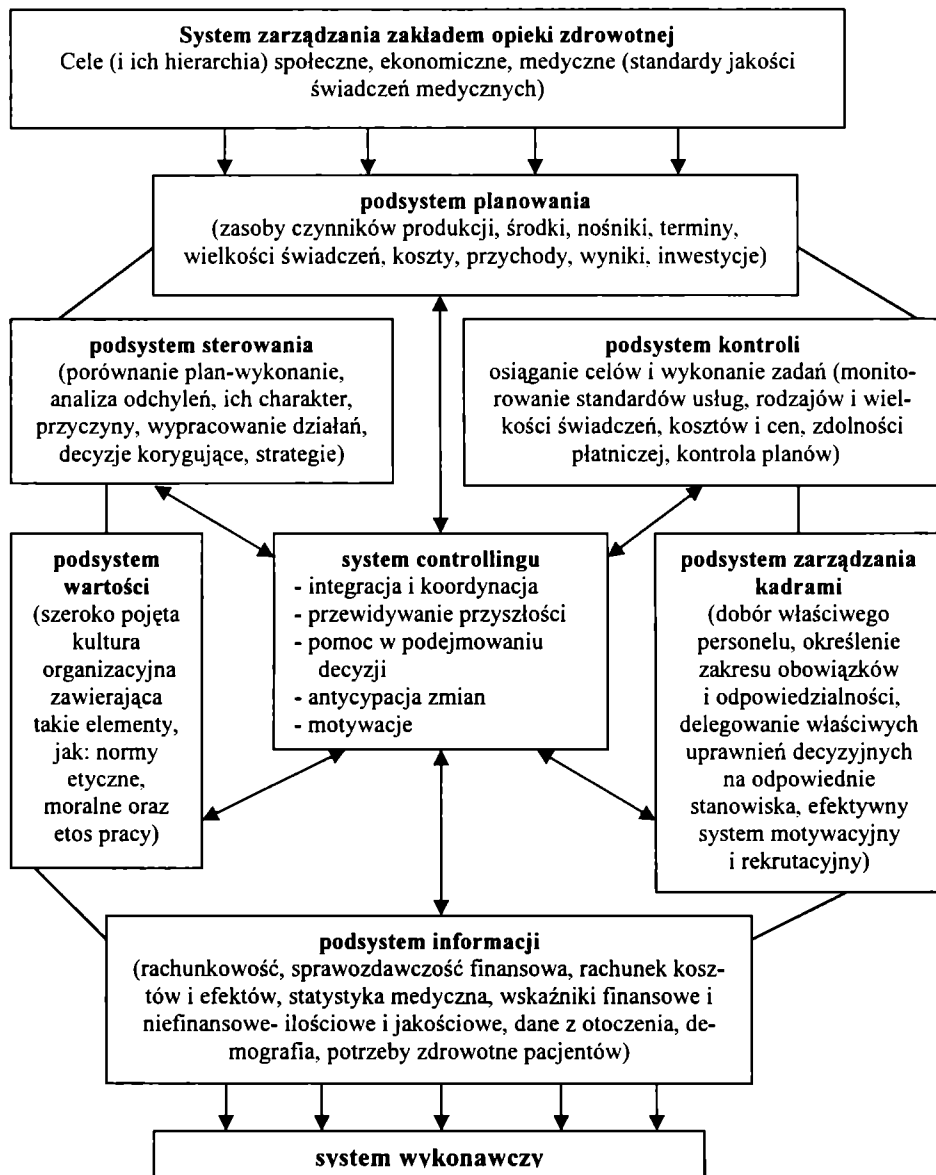
- na pozycji sztabowej,
- na pozycji liniowej.

W pierwszym przypadku controller podlega tylko kierownictwu ZOZ-u, nie ma jednak kompetencji decyzyjnych i zarządczych, lecz jedynie doradcze. Kompetencje jednak są konieczne, aby wprowadzić i utrzymać dobrze działający system controllingu. Controller na pozycji liniowej ma możliwość wydawania poleceń. Powinien on działać na takim samym szczeblu jak kierownicy innych komórek funkcjonalnych (np. administracji, zaopatrzenia).

---

<sup>13</sup> A. Nehring, M. Durlak, *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, [w:] Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie nr 560, Kraków 2002, s. 92.





Ryc. 3. Miejsce controllingu w systemie zarządzania zakładem opieki zdrowotnej

Źródło: opracowanie własne na podstawie: M. Hass-Symotiuk, *Controlling jako narzędzie wspomagające podejmowanie decyzji w zakładach opieki zdrowotnej*, [w:] Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 313, Prace Katedry Rachunkowości nr 21, Szczecin 2001, s. 79; R. D. Poskar, *Miejsce controllingu w systemie zarządzania we współczesnym przedsiębiorstwie*, [w:] Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Opolskiego nr 26, Opole 2000, s. 205, s. 207.

Ponadto w teorii i w praktyce można spotkać:

- połączenie controllingu z komórką informatyki,
- pełnienie funkcji controllera bezpośrednio przez właściciela,
- zatrudnienie zewnętrznego doradcy do spraw controllingu [15, s. 270].

Wszystko zależy od wielkości i specyfiki danego zakładu, jego organizacji, stylu zarządzania oraz od warunków, w jakich działa.

Należy mieć świadomość tego, że zmiany są konieczne i nieuniknione. Każde przedsiębiorstwo działające w warunkach rynkowych, w tym także ZOZ-y, podlega nieustannym zmianom. **Współzawodnictwo między podmiotami gospodarczymi, nasilenie konkurencji, wzrost zagrożeń – wszystko to powoduje, że konieczne jest wprowadzanie nowych metod zarządzania.** Teoretycy i praktycy dążą do skonstruowania takiego systemu wspomagania decyzji w placówce opieki zdrowotnej, który do minimum ograniczyłby podejmowanie błędnych działań. Jednak, aby nie wprowadzić chaosu informacyjnego i nie osłabić ZOZ-u; wprowadzane rozwiązania muszą być ściśle dopasowane do jego profilu. Najlepsze efekty dają takie rozwiązania, które traktują zakłady zarówno jako całość, jak i jako zespół powiązanych ze sobą elementów.

Nie wystarczają już intuicja i stosowane dotychczas metody działania. Jedynie ściśle sprecyzowana, poparta właściwymi badaniami strategia rozwoju oraz konsekwentna jej realizacja rodują nadzieję na lepszą przyszłość zakładów opieki zdrowotnej. Coraz powszechniejsze stają się opinie, iż dobrze przemyślany i sprawnie funkcjonujący controlling to istotny element przewagi konkurencyjnej na rynku. Wpływa na zwiększenie efektywności działania, a tym samym zwiększenie wartości przedsiębiorstwa.

Sukces osiągnąć mogą jedynie te ZOZ-y, które potrafią obserwować swoje koszty, analizować ich strukturę oraz wyciągać z tego wnioski na przyszłość, stosując jednocześnie system wczesnego ostrzegania. Zadania te realizuje controlling. Controlling może być przydatny w każdej dziedzinie i w każdym przedsiębiorstwie. Jednak wprowadzenie controllingu nie może być jedynie sztuką dla sztuki. Powinien dostarczać on wszystkich informacji niezbędnych do podejmowania decyzji zarówno długookresowych jak i średniookresowych (strategicznych i operacyjnych).

## Literatura

- [1] Grudzewski W.M., Zach I., Zabielska B., *Controlling instrumentem nowoczesnego zarządzania*, „*Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*” 2001 nr 3.
- [2] Hass-Symotiuł M., *Controlling jako narzędzie wspomagające podejmowanie decyzji w zakładach opieki zdrowotnej*, [w:] *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 313, Prace Katedry Rachunkowości nr 21*, Szczecin 2001.
- [3] Horwath P., *Controlling*, Verlag Franz Vahlen, München 1992.

- [4] Mayer E., Mann R., *Controlling w twojej firmie*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1992.
- [5] Nehring A., Durlak M., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, [w:] Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie nr 560, Kraków 2002.
- [6] Nesterak J., *Controllingu-zarys idei*, [w:] Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie nr 560, Kraków 2002.
- [7] Płóciennik-Napierałowa J., *Controlling-nowoczesne narzędzie zarządzania*, „Rachunkowość” 2001 nr 6.
- [8] Poskart R. D., *Miejsce controllingu w systemie zarządzania we współczesnym przedsiębiorstwie*, [w:] Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Opolskiego nr 26, Opole 2000.
- [9] Sekuła Z., *Istota controllingu*, „Organizacja i Kierowanie” 1998 nr 3.
- [10] Sobańska I., *Controlling w przedsiębiorstwie*, „Życie Gospodarcze” 1997 nr 19.
- [11] Steinmann H., Scherer A. G., *Strategiczny i operatywny controlling (proponycja metodycznego określenia pojęć)*, „Organizacja i Kierowanie” 1996 nr 1.
- [12] Vollmuth H. J., *Controlling, planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja Wydawnicza „Placet”, Warszawa 1996.
- [13] Wierzbicki K., *Zakres działania i formy organizacyjne controllingu*, „Ekonomika i Organizacja Pracy” 1994 nr 5.
- [14] Zarzecki D., *Wykorzystanie controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 355, Prace Instytutu Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw nr 41 2003.

## THE ROLE OF CONTROLLING IN HEALTH CARE UNITS

### Summary

The growing competition on market, changing legal conditions and economic activities of health care institutions coerced the introduction new - more effective methods of management. Just one of such methods is controlling.

Although existence many definitions of the controlling it settles down usually to his basic function, what is bias towards achievement of established aims. In contradiction to control, controlling is oriented on future. Controlling realizes many functions e.g. counselling, supervision, coordination, methodical help, and also acts and counter-measures making.

Well thoughtful and efficient working controlling is essential element of competitive superiority on market. It influences on enhancement of efficiency of acts and the same on increase value of company.

