

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

291

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
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 jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-389-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana
Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

| | |
|---|-----|
| Wstęp | 11 |
| Małgorzata Białas , Wpływ rozbieżności między wynikiem liczonym metodą memoriałową i kasową na wycenę rynkową przedsiębiorstw..... | 13 |
| Adam Bujak , Pomiar efektywności systemu rachunkowości przedsiębiorstwa w oparciu o wskaźniki wykorzystania zasobów..... | 23 |
| Halina Buk , Koszty kalkulowane w taryfie energii elektrycznej..... | 33 |
| Andrzej Bytniewski , Podsystem CRM jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu..... | 43 |
| Michał Chalastra , Rachunek zysków i strat a wymogi zarządzania strategicznego..... | 54 |
| Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , Wpływ kosztów upadłości na rentowność podmiotu gospodarczego | 66 |
| Marlena Ciechan-Kujawa , Koncepcja pomiaru odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw w sferze personalnej | 82 |
| Ksenia Czubakowska , Planowanie i kontrola w controllingu..... | 94 |
| Marcin Czyczerski , Wpływ funkcji personalnej na efektywność controllingu | 106 |
| Michał Dyk , Prognozowanie przychodów i kosztów według Boxa-Jenkinsa | 115 |
| Wiktor Gabrusewicz , Atrybuty współczesnego rachunku kosztów | 125 |
| Stanisław Gędek , Instrumenty wspomagające decyzje krótkookresowe w gospodarstwie rolnym | 135 |
| Robert Golej , Selekcja projektów nowych produktów w controllingu innowacji..... | 147 |
| Bartosz Góralski , Wycena marki metodą Brand-driven Earnings..... | 160 |
| Beata Iwasieczko , Wartość organizacji gospodarczej a efektywność IT a Cloud computing..... | 169 |
| Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspektywy, bariery i możliwości rozwoju controllingu w uczelniach niepublicznych w świetle wyników badań..... | 178 |
| Krzysztof Piotr Jasiński , Wdrażanie controllingu ds. zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie branży motoryzacyjnej..... | 188 |
| Magdalena Jaworzyńska , Wykorzystanie controllingu w praktyce zakładów opieki zdrowotnej..... | 198 |
| Marcin Jędrzejczyk , Rola produktywności pracy w planowaniu i controllingu działalności przedsiębiorstwa produkcyjnego | 208 |
| Angelika Kaczmarczyk , Zarządzanie kosztami w aspekcie wyceny bilansowej | 219 |
| Ilona Kędzierska-Bujak , Zbilansowana karta wyników a kompleksowa karta wyników i zarządzanie przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia | 227 |

| | |
|--|-----|
| Marcin Klinowski , Biuro wsparcia projektów jako nowy wymiar rachunkowości zarządczej | 238 |
| Marta Kołodziej-Hajdo , Koszty logistyki w procesie zarządzania przedsiębiorstwem | 246 |
| Ewelina Agnieszka Koltun, Anetta Kadej , Zastosowanie wskaźnika proporcji przy podatku naliczonym w spółdzielni mieszkaniowej | 255 |
| Robert Kowalak , Controlling w zakładzie gospodarowania odpadami | 265 |
| Mieczysław Kowerski , Dywidenda a wynik finansowy w ostatnim roku obrotowym | 278 |
| Wojciech Dawid Krzeszowski , Opodatkowanie wniesienia aportu lub sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa | 289 |
| Jarosław Kujawski , Problemy językowe w Earned Value Management | 298 |
| Justyna Kulikowska , Controlling jakości jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem | 308 |
| Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integracja rachunkowości finansowej i zarządczej w systemie ERP | 319 |
| Mirosława Kwiecień , Paradygmaty współczesnej rachunkowości a controlling | 331 |
| Zbigniew Leszczyński , Narzędzia rachunkowości zarządczej w zintegrowanym programie redukcji kosztów w przedsiębiorstwie produkcyjnym | 341 |
| Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Optymalizacja kosztów działalności w grupach zakupowych | 353 |
| Paweł Malinowski, Małgorzata Kutylowska , Benchmarking jako nowoczesne narzędzie zarządzania w sektorze wodociągów i kanalizacji – Polska na tle innych krajów europejskich | 364 |
| Bożena Nadolna , Problemy walidacji badań jakościowych w rachunkowości zarządczej | 380 |
| Bartłomiej Nita , Stopa wzrostu przedsiębiorstwa w kontekście planowania finansowego | 393 |
| Michał Pietrzak , Potrzeba kontroli zarządczej w publicznych szkołach wyższych | 404 |
| Katarzyna Piotrowska , Rola rachunkowości w dostarczaniu informacji o procesach innowacyjnych zarządzającemu | 415 |
| Michał Poszwa , Koszty w rachunku wyniku podatkowego | 425 |
| Krzysztof Prymon , Praktyczne problemy ujmowania kosztów i przychodów z działalności rolniczej w aspekcie wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie. Wyniki badań | 435 |
| Jolanta Rubik , Wybrane elementy controllingu w PKP SA | 446 |
| Paweł Rumniak , Jeden raport | 457 |
| Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategia, model biznesowy i rachunkowość zarządcza jako komplementarne narzędzia identyfikujące źródła wartości przedsiębiorstwa | 469 |

| | |
|--|-----|
| Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Teoretyczne aspekty pomiaru wartości publicznej jednostek samorządu terytorialnego | 481 |
| Radosław Ryńca , Czynniki mające wpływ na ocenę projektów badawczych realizowanych w uczelni przez instytucje finansujące projekty oraz podmioty współpracujące z szkołą wyższą | 494 |
| Aleksandra Sulik-Górecka , Systemy wczesnego ostrzegania w controllingu strategicznym | 503 |
| Alfred Szydelko , Rola księgowego w controllingu przedsiębiorstwa | 512 |
| Łukasz Szydelko , Rachunkowość w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia | 522 |
| Magdalena Szydelko , Benchmarking jako narzędzie wspomagające controlling w obszarze logistyki | 531 |
| Joanna Świerk , Wykorzystanie strategicznej karty wyników w procesie implementacji strategii uczelni wyższej na przykładzie UMCS | 541 |
| Adam Węgrzyn , Wieloletni model regulacji jako narzędzie zarządzania wartością przedsiębiorstwa na przykładzie operatorów systemu dystrybucyjnego gazu | 552 |
| Marcin Wierziński , Zasady analizy kosztów łańcucha wartości | 564 |

Summaries

| | |
|---|-----|
| Małgorzata Białas , The effect of divergence between results calculated on an accrual basis and cash basis for market valuation of companies | 22 |
| Adam Bujak , The efficiency measurement of the enterprise's accounting system based on the resource-use indicators | 32 |
| Halina Buk , Calculated costs in the tariff of electric energy | 42 |
| Andrzej Bytniewski , CRM subsystem as an instrument of management accounting and controlling | 53 |
| Michał Chalastra , Profit and loss account and the requirements of strategic management | 65 |
| Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , The impact of bankruptcy costs on profitability of an economic entity | 81 |
| Marlena Ciechan-Kujawa , The concept of measuring corporate social responsibility in the area of human resources | 93 |
| Ksenia Czubakowska , Planning and control in controlling | 105 |
| Marcin Czyczerski , The impact of HR function on the efficiency of controlling | 114 |
| Michał Dyk , Forecasting of incomes and costs with the method of Box-Jenkins | 124 |
| Wiktor Gabrusewicz , The attributes of modern cost accounting | 134 |
| Stanisław Gędek , Instruments supporting short time farms decisions | 146 |

| | |
|---|-----|
| Robert Golej , Projects selection of new products in innovation controlling .. | 159 |
| Bartosz Góralski , Brand-driven Earnings method in trademark valuation ... | 168 |
| Beata Iwasieczko , Value Based Management versus effectiveness of Information Technology (IT) versus Cloud Computing..... | 177 |
| Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspectives, barriers and opportunities for controlling in non-public Higher Education Institutions (HEIs) in view of the research results | 187 |
| Krzysztof Piotr Jasiński , Implementation of controlling for risk management in the company of the automotive industry | 197 |
| Magdalena Jaworzyńska , The use of controlling in health care units..... | 207 |
| Marcin Jędrzejczyk , Wage productivity in budgeting and controlling of the manufacturing company..... | 218 |
| Angelika Kaczmarczyk , Costs management in terms of balance sheet valuation | 226 |
| Iłona Kędzierska-Bujak , Balanced Scorecard versus Total Performance Scorecard and Open Book Management – selected issues..... | 237 |
| Marcin Klinowski , Project Support Office as a new dimension of management accounting..... | 245 |
| Marta Kołodziej-Hajdo , Logistics costs in the process of business management..... | 254 |
| Ewelina Agnieszka Kołtun, Anetta Kadej , The application of tax ratio accrued in the housing cooperative | 264 |
| Robert Kowalak , Controlling for the waste disposal plants | 277 |
| Mieczysław Kowerski , Dividend and the earnings in the last fiscal year | 288 |
| Wojciech Dawid Krzeszowski , Taxation of a contribution in kind or of the sales of an organized part of an enterprise..... | 297 |
| Jarosław Kujawski , Linguistic problems in Earned Value Management..... | 307 |
| Justyna Kulikowska , Quality controlling as an instrument in the company management..... | 318 |
| Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integration of financial and managerial accounting in an ERP system..... | 330 |
| Mirosława Kwiecień , The paradigms of contemporary accounting vs. controlling | 340 |
| Zbigniew Leszczyński , Managerial accounting tools in integrated cost reduction program in production company | 352 |
| Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Cost optimization in purchasing groups..... | 363 |
| Paweł Malinowski, Małgorzata Kutyłowska , Benchmarking as a modern management instrument in water and sewage companies – Poland in comparison to European countries..... | 379 |
| Bożena Nadolna , Problems of validation of qualitative research in management accounting..... | 392 |

| | |
|---|-----|
| Bartłomiej Nita , Corporate growth rate in the context of financial planning | 403 |
| Michał Pietrzak , The need of managerial control in public universities | 414 |
| Katarzyna Piotrowska , The role of accounting in providing a manager with information about innovation processes..... | 424 |
| Michał Poszwa , Costs in the tax result statement | 434 |
| Krzysztof Prymon , Practical aspects of presenting of costs and incomes concerned with agricultural activities in the context of income tax in agriculture. Research results | 445 |
| Jolanta Rubik , Chosen elements of controlling in PKP S.A. | 456 |
| Paweł Rumniak , One report..... | 468 |
| Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategy, business model and management accounting as a set of complementary tools used for identifying sources of enterprise value..... | 480 |
| Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Theoretical aspects of measuring public value of local government units..... | 493 |
| Radosław Ryńca , Factors affecting the evaluation of research projects at the university by funding agencies and entities cooperating with the institution of higher education | 502 |
| Aleksandra Sulik-Górecka , Early warning systems in strategic controlling | 511 |
| Alfred Szydelko , The role of an accountant in company controlling | 521 |
| Łukasz Szydelko , Accounting in process-oriented company – selected issues..... | 530 |
| Magdalena Szydelko , Benchmarking as a tool for supporting of controlling in the logistics area | 540 |
| Joanna Świerk , Using the Balanced Scorecard to implement the strategy of university on the example of UMCS | 551 |
| Adam Węgrzyn , The long term model of regulation as the tool in enterprise value management on the base of example of gas transmission operators | 563 |
| Marcin Wierzbiński , The rules of value chain cost analysis | 577 |

Magdalena Jaworzyńska

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

WYKORZYSTANIE CONTROLLINGU W PRAKTYCE ZAKŁADÓW OPIEKI ZDROWOTNEJ

Streszczenie: Dynamika otoczenia i doskonalenie funkcjonowania zakładów opieki zdrowotnej warunkują stosowanie skutecznych instrumentów zarządzania. Jednym z najważniejszych jest controlling. Celem badań zaprezentowanych w niniejszym artykule była ocena istniejących rozwiązań w zakresie controllingu w wybranych zakładach opieki zdrowotnej. W szczególności jego celem było zaprezentowanie wdrożenia takich elementów controllingu, jak system budżetowania i ośrodki odpowiedzialności w zakładzie opieki zdrowotnej, oraz wskazanie ich ważnej roli w jego systemie zarządzania.

Słowa kluczowe: controlling, zakład opieki zdrowotnej.

1. Wstęp

W ostatnim okresie obserwujemy pogłębiające się kłopoty finansowe jednostek służby zdrowia. Wynika to z nieefektywnego w przeszłości systemu finansowania tych jednostek, a także obecnego skomplikowanego i niespełniającego oczekiwań systemu finansowania przez Narodowy Fundusz Zdrowia.

Jak wiadomo, w wyniku transformacji systemu ochrony zdrowia placówki medyczne przekształcone zostały w samodzielne jednostki, których funkcjonowanie oparte jest na rachunku ekonomicznym, czyli stały się podmiotami gry rynkowej.

Podmioty te, chcąc efektywniej gospodarować istniejącymi zasobami, a także lepiej i sprawniej reagować na zmiany dokonujące się w otoczeniu, poszukują nowych metod zarządzania. W związku z tym zarządzanie nowoczesnym zakładem opieki zdrowotnej będzie wymagało od menedżerów zainteresowania się controllingiem.

Celem badań zaprezentowanych w niniejszym artykule była ocena istniejących rozwiązań w zakresie controllingu w wybranych zakładach opieki zdrowotnej. W szczególności jego celem było zaprezentowanie wdrożenia takich elementów controllingu, jak system budżetowania oraz ośrodki odpowiedzialności w zakładzie opieki zdrowotnej oraz wskazanie ich ważnej roli w jego systemie zarządzania. Badania zostały przeprowadzone przy wykorzystaniu literatury krajowej i zagranicznej, aktów prawnych oraz badań ankietowych.

2. Koncepcja controllingu w systemie zarządzania zakładem opieki zdrowotnej

Idea controllingu znalazła po raz pierwszy zastosowanie w Stanach Zjednoczonych w roku 1982. Wówczas to firma General Electric Company wyodrębniła w swojej strukturze stanowisko „controllera”. W Polsce controlling zaistniał dopiero na początku lat dziewięćdziesiątych przede wszystkim w dużych i średnich przedsiębiorstwach zachodnich bądź też w spółkach z udziałem kapitału zagranicznego [Kiełbasa 2006, s. 181-182].

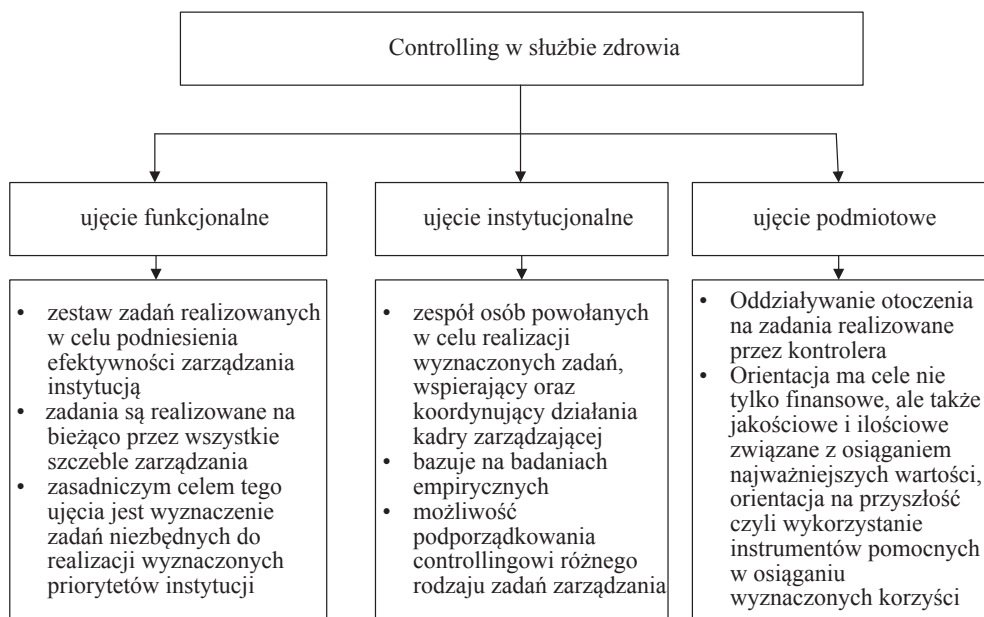
W literaturze przedmiotu spotkać można wielość definicji controllingu. Nie ma jednak uniwersalnego określenia tego pojęcia. Controlling definiowany jest jako:

- możliwość tworzenia logicznego systemu, którego podstawowym celem jest wspomaganie podejmowania trafnych i wiarygodnych decyzji o charakterze operacyjnym i strategicznym przez kadre zarządzającą za pomocą pewnej konfiguracji uporządkowanych elementów strukturalnych w przekrojach: finansowym, ekonomicznym, organizacyjnym oraz technicznym [Marciniak 2004, s.13];
- proces sterowania zorientowany na wynik przedsiębiorstwa realizowany poprzez planowanie, organizowanie, motywowanie oraz kontrolę, czyli za pomocą podstawowych funkcji zarządzania [Nowak (red.) 1996, s. 14];
- proces, którego celem jest wzajemne, sprzężone dostosowanie wzajemnych subsystemów zarządzania, jak również koordynacja przebiegu wszystkich procesów wewnątrz tych subsystemów; w związku z tym najistotniejsza w tym zakresie jest koordynacja, w której kładzie się nacisk przede wszystkim na planowanie, kontrolę oraz przepływ informacji; istotne jest, aby owa koordynacja była: nieograniczona w czasie, kształtująca, sprzężająca i dostosowująca do siebie wszystkie elementy systemu zarządzania w przedsiębiorstwie [Weber 2001, s. 25].

Chociaż istnieje wiele definicji systemu controllingu, wciąż bardzo trudno jest określić jego kształt, zwłaszcza w placówkach medycznych. Rysunek 1 przedstawia podstawowe ujęcia controllingu w jednostkach opieki medycznej.

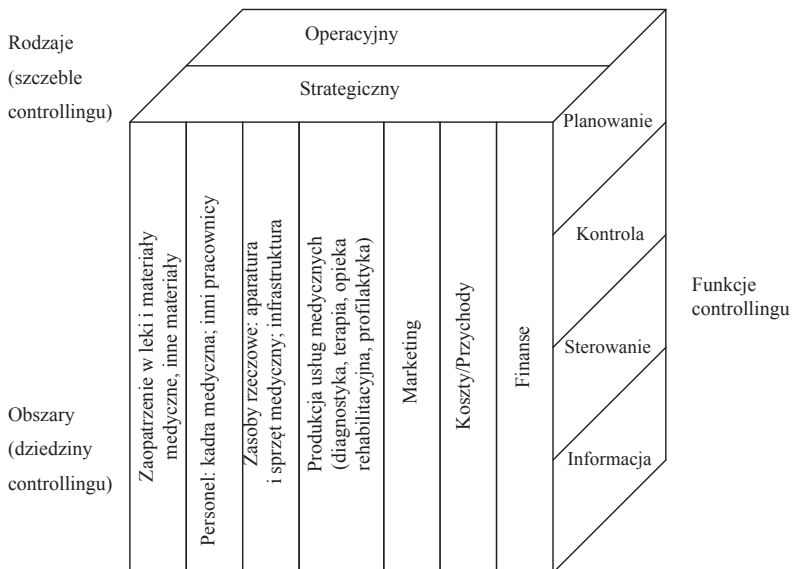
Wdrożenie controllingu w placówkach opieki zdrowotnej wymaga rozpoznania jego elementów, określenia relacji zachodzących między nimi oraz stworzenia odpowiedniego systemu informacji [Hass-Symotiuk 2004, s. 33]. Strukturę systemu controllingu dla zakładu opieki zdrowotnej ilustruje rys. 2.

Przedmiotem zainteresowania controllingu jest w przypadku zakładów opieki zdrowotnej dążenie do osiągnięcia zysku poprzez jak najlepsze zaspokojenie potrzeb i oczekiwań pacjentów przy możliwie najniższych kosztach leczenia. Warunkiem koniecznym jest zapewnienie właściwej oferty usług medycznych, która najbardziej odpowiada zapotrzebowaniu rynkowemu, a jednocześnie przynosi najwyższy zysk. Zapotrzebowanie rynkowe powinno być rozpatrywane zarówno pod kątem zakresu przedmiotowego oferty i jej jakości, a także oczekiwanego przez pacjentów systemu dostępności usług medycznych [Orłowski 2006, s. 359-360].



Rys. 1. Podstawowe ujęcie controllingu w służbie zdrowia

Źródło: [Gubernat 2006, s. 195].



Rys. 2. Struktura systemu controllingu w zakładach opieki zdrowotnej

Źródło: [Hass-Symotiuik 2004, s. 33].

Podstawowe zadania controllingu są następujące [Orłowski 2006, s. 360]:

- utrzymanie zdolności zakładu opieki zdrowotnej do przynoszenia dochodów – zakład powołany do świadczenia usług medycznych powinien posiadać odpowiedni sprzęt i urządzenia, materiały oraz dobrze przygotowanych zawodowo pracowników, czyli bazę usługową, dzięki której jest w stanie wypracowywać przychody z tytułu działalności medycznej,
- utrzymanie stabilności jego sytuacji finansowej – wypracowane środki finansowe powinny być przeznaczone na pokrycie bieżących i terminowych zobowiązań.

Realizacja tych zadań wymaga integracji oraz koordynacji decyzji i działań, a także właściwego zarządzania informacją. Powinna się ona przejawiać w [Orłowski 2006, s. 360]:

- ukierunkowaniu działalności zakładu opieki zdrowotnej na poprawę efektywności ekonomicznej i płynności finansowej,
- powiązaniu celów zakładu z planowaniem i systemem informacyjnym,
- budowie odpowiedniej struktury organizacyjnej odpowiadającej potrzebom zarządzania,
- adaptacji podsystemów do zmieniających się wewnętrznych i zewnętrznych warunków funkcjonowania,
- przewidywaniu przyszłych zmian i szybkim reagowaniu na nie,
- koordynacji podsystemów w spójny, zdecentralizowany system planistyczno-kontrolny zasilany w użyteczne informacje.

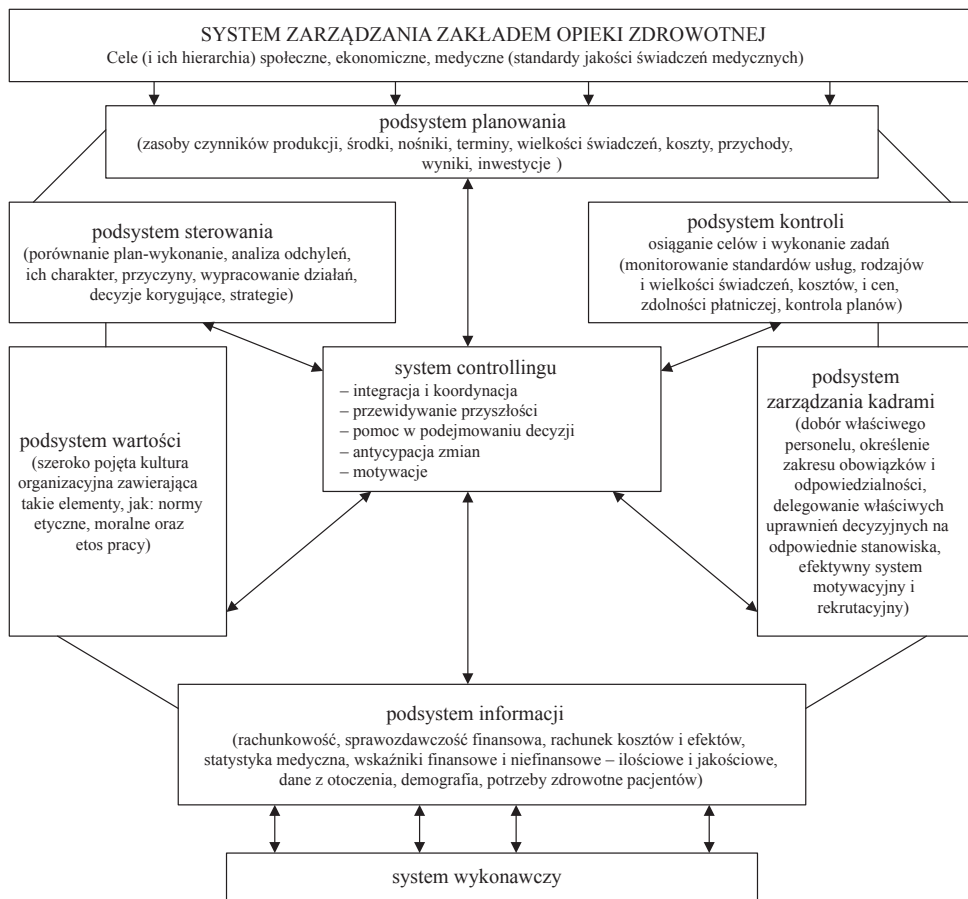
Aby w pełni przedstawić istotę controllingu, należy omówić jego funkcje. Wśród najważniejszych funkcji controllingu są [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 30-34]:

- Planowanie – zorientowane jest z reguły na przyszłość, charakteryzuje się ograniczoną racjonalnością i daje się podzielić na fazy. W przypadku planowania mamy zawsze do czynienia z niepewną informacją. Niepewność ta jest tym większa, im dalej sięga horyzont planowania. Każde planowanie obarczone jest ryzykiem błędu – planowanie w tym kontekście to zastąpienie czegoś nieznanego błędem. Planowanie jest stale powtarzającym się procesem. Współczesny rozwój w dziedzinie planowania przyczynił się do wyodrębnienia planowania długookresowego (strategicznego) oraz krótkookresowego (budżetowania).
- Kontrola – uzupełnia planowanie, mierzy stopień osiągnięcia celu, którego wyznacznikiem jest porównanie kontrolowanego obiektu z obiektem porównawczym. Ważnym elementem kontroli jest ustalenie norm, standardów i metod służących do pomiaru.
- Koordynacja – określa dopasowywanie i uzgadnianie wewnętrznie uzależnionych, lecz oddzielnych stanów faktycznych bądź pojedynczych działań w ukierunkowaniu na cel. Koordynacja dotyczy elementów już istniejących. Zadaniem koordynacji jest podniesienie sprawności i skuteczności systemu zarządzania.
- Sterowanie – działania korygujące ukierunkowane na usunięcie istotnych zakłóceń i/lub modyfikację celów i zadań.

- Informacja – wspomaga procesy decyzyjne służącego do monitorowania i oceny zdarzeń przeszłych i przewidywania zdarzeń przyszłych.

Controlling obejmujący sferę efektywnego zarządzania musi być zatem wpisany w zakres działań każdego zakładu opieki zdrowotnej. W razie powodzenia stwarza on możliwości osiągnięcia przewagi konkurencyjnej. Oznacza to zdobywanie nowych kontraktów, realizowanie wyznaczonych planów finansowych oraz ustabilizowany rozwój [Gubernat 2006, s. 196].

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



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

Źródło: [Kielbasa 2006, s. 189].

Wdrożenie i sprawne funkcjonowanie systemu controllingu w zakładzie opieki zdrowotnej wymaga wykorzystania wielu narzędzi controllingu.

3. Wykorzystanie controllingu w badanych zakładach opieki zdrowotnej

W przeprowadzonych badaniach rozesłano zapytania pocztą elektroniczną do 11 samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w Lublinie. Doboru próby do badania dokonano w oparciu o rejestr zakładów opieki zdrowotnej województwa lubelskiego. Wybrano samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej o kodzie resortowym HP (szpitalnictwo)¹. Na potrzeby badań empirycznych został opracowany instrument badawczy – kwestionariusz ankiety. Ankiety zaadresowano do dyrektorów ds. ekonomicznych lub głównych księgowych zakładów opieki zdrowotnej i wysłano drogą elektroniczną. Badania przeprowadzono w grudniu 2012 r. Otrzymano 5 odpowiedzi, co stanowi 45%. Wynik ten jest zadowalający z punktu widzenia skuteczności ankietowania.

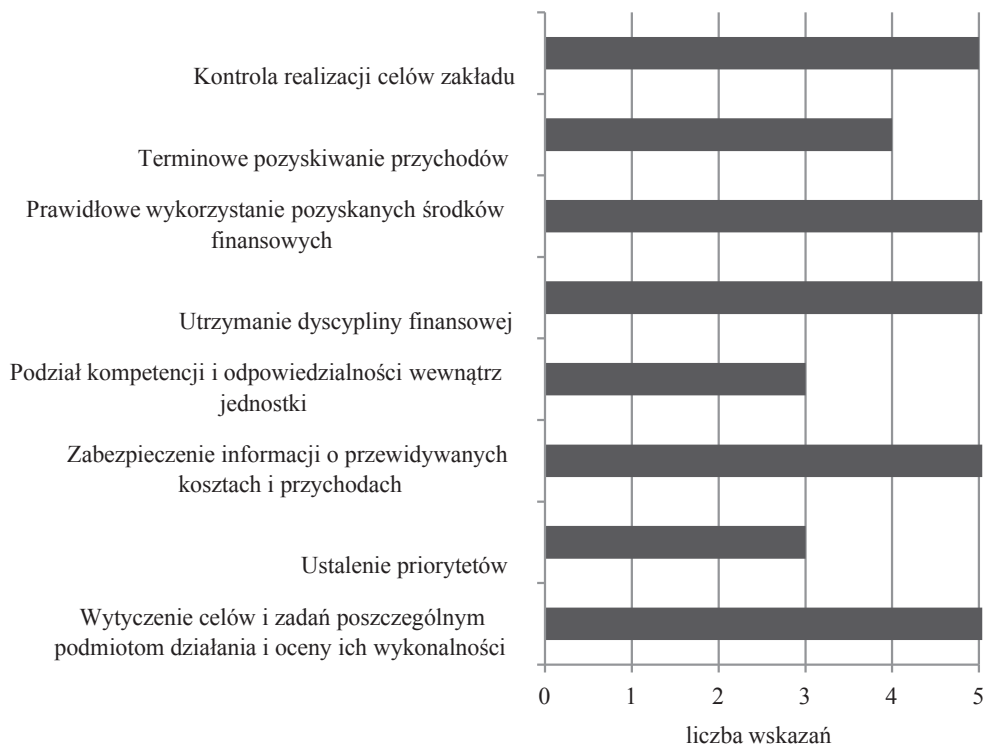
Controlling jako instrument zarządzania zakładem opieki zdrowotnej ma na celu wspieranie kadry kierowniczej w podejmowaniu decyzji i tworzeniu mechanizmów skutecznego sterowania jednostką. Wszystkie badane podmioty mają wdrożony system controllingu. Główne korzyści z wdrożenia controllingu w zakładach opieki zdrowotnej przedstawia rys. 4.

Jak wynika z przeprowadzonych badań, controlling pomaga zakładom opieki zdrowotnej w utrzymaniu dyscypliny finansowej (100% respondentów), prawidłowym wykorzystaniu pozyskanych środków finansowych (100% respondentów) oraz wytyczeniu celów i zadań poszczególnym podmiotom działania i oceny ich wykonalności. W 80% badanych zakładów opieki zdrowotnej controlling pomaga w podziale kompetencji i odpowiedzialności wewnątrz jednostki oraz we wzmocnienie kompetencji kadry niższego szczebla zarządzania. Prawie połowa zakładów opieki zdrowotnej korzysta z controllingu w celu ograniczenia kontroli jakości (40% respondentów).

Na podstawie wyników badań można też stwierdzić, że controlling pomaga zakładom opieki zdrowotnej głównie w dyscyplinowaniu finansów, czyli jest to zgodne z ogólną strategią zakładów opieki zdrowotnej.

System controllingu w samodzielnym publicznym zakładzie opieki zdrowotnej ma za zadanie planowanie działalności, realizację planów i weryfikację tego, co udało się wcielić w życie z przyjętych zamierzeń, oraz badanie przyczyn niepowodzeń. System controllingu powoduje wzrost efektywności funkcjonowania zakładu opieki zdrowotnej i umożliwia podejmowanie optymalnych decyzji gospodarczych w aspekcie medycznym i ekonomicznym.

¹ HP 1-5 to kody resortowe określonych rodzajów jednostek organizacyjnych zakładu opieki zdrowotnej wynikające z załącznika nr 2 do Rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 16 lipca 2004 r. w sprawie systemu resortowych kodów identyfikacyjnych dla zakładów opieki zdrowotnej oraz szczegółowych zasad ich nadawania (Dz.U. z 2004 r. Nr 170, poz. 1797).



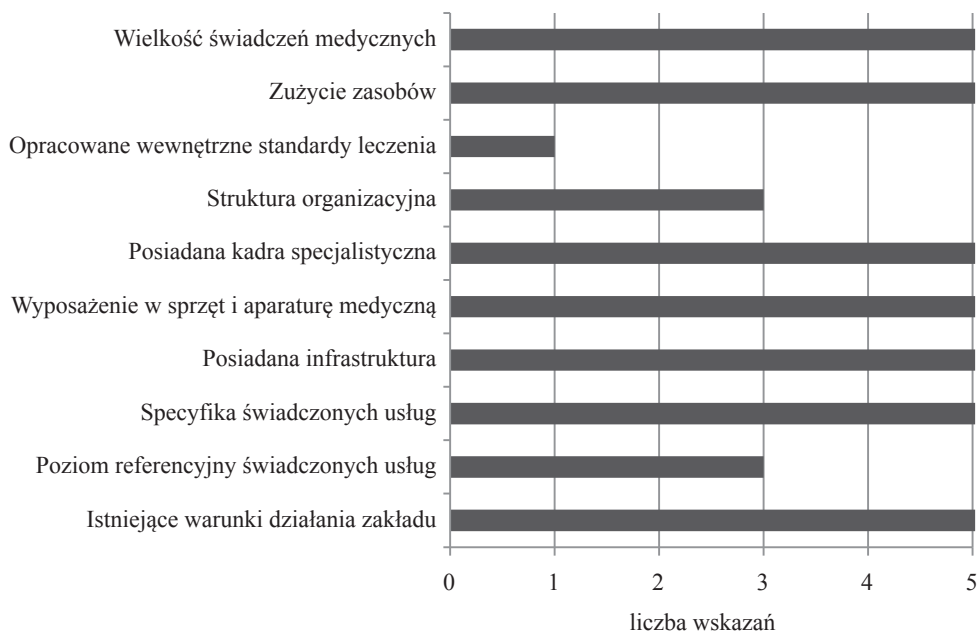
Rys. 4. Główne korzyści z wdrożenia controllingu w zakładach opieki zdrowotnej

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Ze względu na specyfikę systemu opieki zdrowotnej oraz politykę Narodowego Funduszu Zdrowia podstawą zarządzania zakładami opieki zdrowotnej nie są plany strategiczne, ale budżety.

We wszystkich badanych zakładach opieki zdrowotnej (100% respondentów) są sporządzane budżety. W tych placówkach tworzone są budżety roczne. Żaden zakład opieki zdrowotnej nie tworzy budżetów miesięcznych ani kwartalnych.

Budżetowanie jest zależne od poziomu gwarantowanych środków finansowych na działalność szpitala. Nie można konstruować budżetu bez znajomości popytu na usługi, zawartych kontraktów z płatnikiem czy dostępnych źródeł finansowania [Hass-Symotiuk 1999, s. 25]. Respondentom zadano pytanie, jakie czynniki uwzględniają przy sporządzaniu budżetu (rys. 5).



Rys. 5. Czynniki uwzględniane przy sporządzaniu budżetu

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Z danych wynika, że wszystkie zakłady opieki zdrowotnej, sporządzając budżet, uwzględniają opracowane wewnętrzne standardy leczenia, 60% respondentów bierze pod uwagę warunki działania zakładu, wielkość świadczeń medycznych oraz posiadaną kadrę specjalistyczną. 40% badanych zakładów, które mają wdrożony system budżetowania, uwzględnia strukturę organizacyjną, wyposażenie w sprzęt i aparaturę medyczną oraz poziom referencyjny świadczonych usług. Żaden z badanych zakładów w procesie budżetowania nie uwzględnia specyfiki świadczonych usług.

Niestety, jak wynika z rozmów z menedżerami badanych zakładów opieki zdrowotnej, w większości przypadków w ostatnim budżecie szpitala nie udało się zrównoważyć przychodów z kosztami. Jednym z powodów tej sytuacji jest fakt, że przychody wszystkich szpitali uzależnione są od jednego źródła – podpisanych kontraktów z Narodowym Funduszem Zdrowia.

Większość badanych zakładów opieki zdrowotnej (80%) sporządza budżet rachunku zysków i strat oraz budżet sprzedaży, który wyznacza poziom planowanych kosztów i zakres zadań budżetowych. Natomiast 60% respondentów sporządza budżet wpływu ze sprzedaży usług medycznych.

Specyfika rynku medycznego oparta na monopolistycznej pozycji płatnika uniemożliwia opracowywanie budżetu adekwatnie do możliwości wytwórczych: podaży

wynikającej z wielkości oddziału, liczby łóżek, czasu pobytu pacjenta. Jak wynika z rozmów z menedżerami, budżet ten stanowi limit liczby świadczeń możliwych do zrealizowania przez oddziały, tak więc poziom sprzedaży jest z góry ustalony. Odstępstwem jest sytuacja, kiedy NFZ przyzna dodatkowe środki lub decyzją dyrekcji zakładu kwoty w poszczególnych produktach kontraktowych zostaną przeszacowane w swoich wartościach.

Kolejną ważną grupą budżetów są budżety kosztów wytworzenia sprzedanych usług medycznych – 40% badanych zakładów opieki zdrowotnej je sporządza. Nieliczne badane zakłady opieki zdrowotnej wykonują budżet kosztów zarządu i budżet przepływów pieniężnych (20% respondentów).

Jak wynika z przeprowadzonych rozmów, przy tworzeniu cząstkowych budżetów menedżerowie stosują dwie metody: metodę przyrostową i metodę „od zera”. Metoda przyrostowa jest pewniejsza, gdyż budżetowanie metodą „od zera” przy zmianie systemu rozliczeniowego NFZ przez wprowadzenie nowych produktów i odmiennych zasad kwalifikacji nie jest narzędziem na tyle optymalnym, aby wyliczone dane mogły być podstawą do tworzenia budżetów.

Jednym z warunków realizacji funkcji kontrolnej controllingu jest decentralizacja zarządzania. Polega ona na przekazaniu uprawnień decyzyjnych niższemu szczeblom zarządzania. Wiąże się to z potrzebą wydzielenia ośrodków odpowiedzialności. Wszystkie badane zakłady opieki zdrowotnej zadeklarowały, że wydzieliły w swej strukturze ośrodki odpowiedzialności za koszty. Jest to związane z dyscyplinowaniem ich kierowników, którzy są odpowiedzialni za plany poszczególnych ośrodków i wykonanie wyznaczonych zadań. 80% respondentów ma wyodrębnione w swoich strukturach ośrodki odpowiedzialności za przychody, a 60% badanych podmiotów ma wydzielony ośrodek odpowiedzialności za inwestycje oraz za wyniki.

4. Podsumowanie

Controlling może być pomocnym narzędziem w zarządzaniu zakładem opieki zdrowotnej. Jego wprowadzenie wymaga podziału placówki medycznej na ośrodki odpowiedzialności, określenia zasad współpracy między nimi oraz rozliczania wzajemnych świadczeń. Pomimo wielu barier występujących we wdrażaniu controllingu, będzie on wywierał znaczny wpływ na podejmowane w placówkach medycznych racjonalne decyzje, które doprowadzą do osiągnięcia oczekiwanych rezultatów.

Literatura

- Drury C., *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1996.
Gierusz J., Cygańska M., *Budżetowanie kosztów działań w szpitalu*, ODDK, Gdańsk 2009.
Gubernat E., *Zastosowanie controllingu w zakładach opieki zdrowotnej szansą na lepszą przyszłość. Komercjalizacja i prywatyzacja ZOZ. Kluczowe warunki osiągnięcia sukcesu*, red. M. Węgrzyn,

- D. Wasilewski, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1103, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2006.
- Hass-Symotiuł M., *Aspekty metodologiczne budżetowania działalności zakładu opieki zdrowotnej*, [w:] *Rachunek kosztów usług medycznych i zarządzanie finansami w ochronie zdrowia*, Materiały na ogólnopolską konferencję naukową, Szczecin 29-30 listopada 2000.
- Hass-Symotiuł M., *Budżetowanie w zarządzaniu placówką opieki zdrowotnej*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 831, Wrocław 1999.
- Hass-Symotiuł M., *Controlling w podejmowaniu decyzji w zakładzie opieki zdrowotnej*, „Rachunkowość w Jednostkach Ochrony Zdrowia”, nr 8(14), sierpień 2004.
- Kielbasa M., *Znaczenie controllingu w zakładach opieki zdrowotnej*, [w:] *Komercjalizacja i prywatyzacja ZOZ. Kluczowe warunki osiągnięcia sukcesu*, red. M. Węgrzyn, D. Wasilewski, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1103, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2006..
- Kłudacz M., *Istota i rola budżetowania kosztów w placówkach opieki zdrowotnej*, [w:] *Rachunek kosztów usług medycznych i zarządzanie finansami w ochronie zdrowia*, Materiały na ogólnopolską konferencję naukową, Szczecin, 29-30 listopada 2000.
- Marciniak S., *Controlling. Filozofia, projektowanie*, Difin, Warszawa 2004.
- Nowak E. (red.), *Budżetowanie*, ODDK, Gdańsk 1999.
- Nowak E. (red.), *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1996.
- Orłowski R., *Wykorzystanie controllingu w zarządzaniu zakładem opieki zdrowotnej*, [w:] *Zmiany w ochronie zdrowia. Promocja. Edukacja. Terapia. Zarządzanie*, red. M.D. Głowacka, Poznań 2006.
- Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- Szychta A., *Współczesne tendencje w zakresie budżetowania operacyjnego*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP, nr 44, 1998.
- Weber J., *Wprowadzenie do controllingu*, Profit, Katowice 2001.
- Winiarska K., *Uwagi w sprawie budżetowania w polskich przedsiębiorstwach*, [w:] *Zarządzanie kosztami w polskich przedsiębiorstwach w aspekcie integracji Polski z Unią Europejską*, Materiały konferencyjne, Częstochowa 1-2 luty 1999.
- Witczak I., *Ekonomika szpitala. Uwarunkowania, elementy, zasady*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2009.

THE USE OF CONTROLLING IN HEALTH CARE UNITS

Summary: Dynamic environment and improvement of health care units functioning condition the application of efficient management tools. Controlling is one of the most important of them. The aim of the research in this article is to evaluate existing solutions for controlling in selected health care units. In particular the aim is to present the implementation of the controlling elements such as budgeting system and centers of responsibility for health care units and to indicate their important role in the management system.

Keywords: controlling, health care unit.