

Piotr Szczypa, Beata Pesta

Wyższa Szkoła Gospodarki w Bydgoszczy

Istota budżetowania hybrydowego w zarządzaniu finansami szpitala

The essence of hybrid budgeting in hospital finance management

Zarys treści: Zarządzanie finansami szpitali jest złożonym zagadnieniem. Ograniczoność zasobów finansowych szpitali zestawia się z rosnącymi oczekiwaniami społeczeństwa w zakresie dostępu do usług medycznych. W związku z tym istnieje potrzeba racjonalnego i skutecznego zarządzania finansami szpitali. Dotychczasowe narzędzia zarządzania finansami szpitali nie sprawdziły się, dlatego proponuje się opracowanie nowego hybrydowego rozwiązania, którego punktem bazowym będzie budżetowanie. Celem opracowania jest próba zdefiniowania pojęcia „budżetowanie hybrydowe” oraz wskazanie założeń budowy budżetu hybrydowego w praktyce funkcjonowania szpitali, ze szczególnym uwzględnieniem zarządzania finansami. Przyjęto tezę: hybrydowy model budżetowania wspomagający proces zarządzania finansami szpitala powinien z teoretycznego punktu widzenia stanowić połączenie budżetowania ze strategiczną kartą wyników.

Słowa kluczowe: zarządzanie, budżetowanie, szpital, rachunkowość zarządcza.

Abstract: Hospital financial management is a complex issue. The restriction financial resources of hospitals are collated with the growing expectations of society regarding access to medical services. Therefore, there is a need for rational and effective hospital financial management. The existing hospital financial management tools have not worked, which is why it is proposed to develop a new hybrid solution based on budgeting. The purpose of the elaboration is to attempt to define the concept of “hybrid budgeting” and to indicate the assumptions for the construction of a hybrid budget in the practice of hospital operations, with particular reference on financial management. The thesis was adopted: the hybrid budgeting model supporting the hospital’s financial management process should from a theoretical point of view combine budgeting with a strategic scorecard.

Keywords: management, budgeting, hospital, management accounting.

Wprowadzenie

Zmiany zachodzące w służbie zdrowia w ostatnich latach, w szczególności te, które dotyczą systemu finansowania świadczeń zdrowotnych oraz zwiększenia odpowiedzialności kierownictwa podmiotów leczniczych za osiągnięte wyniki, postawiły przed zarządzającymi placówkami służby zdrowia nowe wyzwania. Szpitale coraz częściej traktuje się jak przedsiębiorstwa, nie uwzględniając przy tym specyfiki rynku usług zdrowotnych. Wiele szpitali jest w złej kondycji finansowej, generuje straty, ma problemy z regulowaniem zobowiązań. Niepokojący jest fakt, że od roku 2011 zadłużenie szpitali publicznych wzrosło średnio o 11% – pierwszy raz od 7 lat. W niektórych województwach nastąpił skok zadłużenia nawet o 30–40%. Opisana sytuacja rodzi potrzebę zwrócenia większej uwagi na właściwe efektywne zarządzanie szpitalami, które może przyczynić się do poprawy ich sytuacji finansowej oraz podnieść efektywność i rentowność. Minimalizacja kosztów i zadłużenia, a jednocześnie zapewnienie dostępności i wysokiej jakości świadczonych usług zdrowotnych, wymagają wykorzystania różnych narzędzi zarządzania finansami szpitali.

Autorzy opracowania uważają, że dla potrzeb zarządzania finansami szpitali za szczególnie przydatne narzędzie rachunkowości zarządczej należy uznać budżetowanie. Jednak, jak wskazuje praktyka, także i to narzędzie nie jest uznawane za skuteczny instrument zarządzania finansami szpitali. W związku z tym należy szukać nowych rozwiązań bazujących na połączeniu budżetowania i innego narzędzia rachunkowości zarządczej, tworząc w ten sposób „budżetowanie hybrydowe”.

Celem opracowania jest próba zdefiniowania pojęcia „budżetowanie hybrydowe” oraz wskazanie założeń budowy budżetu hybrydowego w praktyce funkcjonowania szpitali ze szczególnym uwzględnieniem zarządzania finansami szpitala. W związku z tym problem badawczy sprowadza się do odpowiedzi na pytania: (1) Co to jest budżetowanie hybrydowe? (2) Jaka powinna być konstrukcja budżetowania hybrydowego w warunkach zarządzania finansami szpitala? (3) Jak budżetowanie hybrydowe może wpłynąć na proces zarządzania finansami szpitala? Zasadnicza teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że hybrydowy model budżetowania, wspomagający proces zarządzania finansami szpitala, powinien z teoretycznego punktu widzenia stanowić połączenie budżetowania ze strategiczną kartą wyników. W postępowaniu badawczym zostanie zastosowane wnioskowanie dedukcyjne, które doprowadzi do logicznego uporządkowania problemu oraz wskazania istoty budżetowania hybrydowego w zarządzaniu finansami szpitala.

Stan obecny i wyzwania dla zarządzania finansami szpitali

Polskie szpitale od wielu lat mają problemy finansowe. Pomimo nowych, coraz to większych nakładów na system zdrowotny, zmiany są bardzo powolne. W wielu przypadkach długi szpitali z roku na rok są coraz większe. Aktualne dane ministerstwa jednoznacznie wskazują, że zobowiązania szpitali rosną. W 2014 r. wynosiły niecałe 10 mld zł, na koniec III kwartału 2018 r. jest to już kwota przekraczająca 12,5 mld zł. Podkreślić należy tutaj, że aż 1,4 mld zł stanowią zobowiązania wymagalne.

Trudna sytuacja finansowa w polskich szpitalach to m.in. konsekwencja rosnących obciążeń płacowych i niskiej wyceny świadczeń zdrowotnych. Presja płacowa, eskalowana porozumieniami Ministerstwa Zdrowia z kolejnymi grupami zawodowymi bez zapewnienia odpowiednich źródeł finansowania, skutkuje pogłębieniem niestabilności finansowej szpitali. Na wypłaty przeznaczają się już ponad 83% przychodów.

Należy zauważyć, iż w 2019 r. wzrosły diametralnie koszty działalności, które bezpośrednio wpływają również na kwestie zarządzania finansami szpitala. W niektórych regionach szpitale płacą za zużycie prądu o 70% więcej niż dotychczas. Ponadto wzrosły koszty usług obcych (sterylizacja, wywóz odpadów medycznych, usługi związane z żyzywieniem itp.) oraz produktów i leków szpitalnych. Nowy rok to również wzrost minimalnej płacy i stawki godzinowej. To kolejny element finansowego wyzwania, przed którymi stanęły szpitale.

Wzrost kosztów działalności placówek ochrony zdrowia wynika także z kosztów niezależnych, narzuconych odgórnie przepisami prawa. Ustawodawca zazwyczaj nie wskazuje źródeł finansowania na pokrycie nowo powstałych kosztów. Zarządzający szpitalami zostają postawieni „pod ścianą”. Koszty działalności szpitali rosną, a nie idzie za nimi wzrost przychodów. Prowadzi to do dalszego zadłużania się szpitali.

Na niedoinwestowanie służby zdrowia nakładają się problemy z niedoborem kadry. Komplikują one i tak trudne zarządzanie podmiotami leczniczymi. Prowadzą też do presji płacowej, a nawet wojen płacowych pomiędzy placówkami. Dysfunkcje systemu ochrony zdrowia w Polsce powodują, że szpitale nie są w stanie zbilansować przychodów i kosztów. W konsekwencji dostępne środki się kurczą i wcześniej czy później następuje moment, gdy szpital traci płynność finansową. Mimo to placówka musi nadal pracować i przyjmować pacjentów. Najpierw jednostce brakuje środków na działalność bieżącą, a później szybko popada w zadłużenie.

Z przeprowadzonych badań wynika, że podstawową i najważniejszą przyczyną zadłużenia szpitali są zbyt niskie nakłady na służbę zdrowia. Przenaczamy na ten sektor tylko 6,3% PKB (z czego tylko 4,8% to pieniądze publiczne), podczas gdy średnia unijna wynosi 8,9%¹. Oznacza to, że na zdrowie wydajemy o około 30% mniej niż przeciętny członek OECD². Pod względem nakładów na służbę zdrowia zajmujemy jedno z ostatnich miejsc w Europie. W Europejskim Konsumenckim Indeksie Zdrowia za rok 2018 znaleźliśmy się na 32. miejscu. Wyżej od nas sklasyfikowano m.in.: Serbię, Litwę czy Bułgarię, za nami znalazły się tylko Węgry, Rumunia i Albania.

Jedną z najważniejszych zmian w zakresie opieki zdrowotnej w ostatnich latach, mającą bezpośredni wpływ na funkcjonowanie szpitali, było uruchomienie systemu podstawowego szpitalnego zabezpieczenia świadczeń opieki zdrowotnej, potocznie zwanego „siecią szpitali”³. W założeniu Ministerstwa Zdrowia tzw. sieć szpitali miała być rozwiązaniem, które usprawni organizację udzielania świadczeń opieki zdrowotnej przez szpitale oraz przychodnie przyszpitalne i poprawi dostęp pacjentów do leczenia specjalistycznego w szpitalach. Sieć miała zoptymalizować liczbę oddziałów specjalistycznych i umożliwić lepszą koordynację świadczeń szpitalnych i ambulatoryjnych. Miała także ułatwić zarządzanie szpitalami. Wprowadzenie sieci miało gwarantować odpowiedni poziom, a także ciągłość i stabilność finansowania szpitali.

Najwyższa Izba Kontroli opublikowała zbiorczy raport, w którym punktuje problemy polskiego systemu zdrowia oraz rekomenduje rozwiązania, które mają go usprawnić. Z kontroli NIK wynika, że nie poprawiła się jednak ani sytuacja chorych, ani finansów większości badanych szpitali⁴. Realizacja rekomendacji sformułowanych przez NIK powinna przyczynić się do zbudowania systemu ochrony zdrowia, którego oczekują Polacy – systemu, który będzie lepiej zorganizowany i finansowany, a także bardziej transparentny.

1 Health Consumer Powerhouse <http://www.oecd.org/health/health-at-a-glance-europe>, dostęp: 06.09.2019 r.

2 OECD – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju; organizacja międzynarodowa o profilu ekonomicznym, skupiająca 36 wysoko rozwiniętych i demokratycznych państw. Utworzona na mocy Konwencji o organizacji współpracy gospodarczej i rozwoju, podpisanej w Paryżu przez 20 państw 14 grudnia 1960 r.

3 Podstawy prawne działania sieci wprowadzono Ustawą z dnia 23 marca 2017 r. o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Uzupełniającymi przepisami w tym zakresie było rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 20 czerwca 2017 r. w sprawie sposobu ustalania ryczałtu systemu podstawowego szpitalnego zabezpieczenia świadczeń opieki zdrowotnej na pierwszy okres rozliczeniowy oraz rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 22 września 2017 r. w sprawie sposobu ustalania ryczałtu systemu podstawowego szpitalnego zabezpieczenia świadczeń opieki zdrowotnej.

4 Raport NIK o „sieci szpitali”, www.nik.gov.pl, dostęp: 07.09.2019 r.

W obliczu tak trudnej sytuacji finansowej przed osobami zarządzającymi finansami szpitali stoi obecnie bardzo wiele wyzwań. Przed nimi kolejne obowiązki związane z informatyzacją szpitali i znalezieniem finansowania na ten cel. Ogromnym wyzwaniem są braki kadry medycznej, wprowadzenie minimalnych norm dla pielęgniarek i racjonalizacja liczby łóżek.

Wyzwaniem jest także połączenie finansowania ochrony zdrowia, mimo wzrostu nakładów, z rosnącymi oczekiwaniami finansowymi kolejnych grup zawodowych. Ważnym tematem jest także zarządzaniem ryzykiem w szpitalu – zwłaszcza że mówi się o planach dotyczących wprowadzania dodatkowych wymagań dotyczących szpitali i ich ubezpieczeń.

Największe wyzwania w ochronie zdrowia to:

- utrzymanie stabilności finansowej;
- wprowadzenie minimalnych norm dla pielęgniarek i racjonalizacja liczby łóżek;
- obowiązkowe wprowadzenie elektronicznej dokumentacji medycznej;
- wdrożenie nowych modeli dostaw usług medycznych – poprawiających ich dostępność i ceny;
- dostosowanie do zmieniających się potrzeb, wymagań i oczekiwań konsumentów;
- inwestycje w cyfrowe innowacje;
- zgodność z przepisami i zapewnienie cyberbezpieczeństwa;
- pozyskiwanie, rozwój i zatrzymywanie najlepszego personelu medycznego;
- braki kadry medycznej;
- za niskie finansowanie ochrony zdrowia;
- ogromne oczekiwania dotyczące podwyżek kolejnych grup zawodowych.

Jak wynika z raportu firmy doradczej Deloitte⁵, w latach 2018–2022 wydatki na ochronę zdrowia na świecie będą rosły średnio o 5,4% rocznie, co stanowi około 10,4% globalnego PKB. Do głównych przyczyn napędzających wzrost wydatków należą: starzenie się ludności, rozpowszechnienie systemu ochrony

⁵ Global Health Care Outlook. Shaping the future, 2019 r. Autorzy przewidują, że w najbliższych latach medycyna stanie się bardziej przewidywalna, prewencyjna oraz spersonalizowana. Rynek opieki medycznej powinien przejść transformację od skupiania się na leczeniu chorób do profilaktyki zdrowotnej.

zdrowia w krajach rozwijających się, rozwój technologii i rosnące koszty pracy. Autorzy przewidują, że w najbliższych latach medycyna stanie się bardziej przewidywalna, prewencyjna oraz spersonalizowana. Rynek opieki medycznej powinien przejść transformację od skupiania się na leczeniu chorób do profilaktyki zdrowotnej.

Zjawiska pożądane i dysfunkcyjne budżetowania w zarządzaniu finansami szpitali

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 prawnie⁶. Duża liczba umów zawieranych między dysponentem środków publicznych, jakim jest NFZ, a szpitalami spowodowała zapotrzebowanie na informacje. 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. Szpitale, chcąc funkcjonować racjonalnie i efektywnie, próbują wprowadzać budżetowanie jako lekarstwo na zły stan finansowy i organizacyjny.

Budżetowanie działalności służby zdrowia to jeden z priorytetowych, a zarazem niełatwy element finansów publicznych. Proces finansowania ochrony zdrowia od połowy lat 90. poddawany jest licznym próbom reformowania. Mimo wielu zmian prawnych i organizacyjnych przeprowadzanych w kolejnych latach, sytuacji nadal nie można uznać za zadowalającą⁷.

Budżetowanie w szpitalu – szczególnie w ostatnich latach – stało się koniecznością. W tak trudnych warunkach, w jakich zmuszone są funkcjonować zakłady opieki zdrowotnej, wprowadzenie systemu budżetowania podnosi sprawność funkcjonowania organizacji oraz poprawia jej efektywność. Zadania stawiane przed systemem budżetowania mogą dotyczyć:

- poprawy funkcjonowania systemu ekonomiczno-finansowego na skutek jednoznacznego przypisania zadań, uprawnień, kompetencji i odpowiedzialności;

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

7 J. Stankiewicz, *Debudżetyzacja finansów państwa*, Temida 2, Białystok 2007, s. 221.

- budowy powszechnej świadomości ponoszonych kosztów oraz znajomości relacji pomiędzy kosztami a innymi wielkościami ekonomicznymi;
- motywowania i mobilizowania kadry wszystkich szczebli do usprawniania i innowacyjności działań w obszarze ich funkcjonowania, w tym przewidywania zagrożeń i dodatkowych szans;
- poszukiwania dodatkowych przychodów;
- stworzenia odpowiedniej bazy informacyjnej, ułatwiającej podejmowanie decyzji.

Pożądanym zjawiskiem niezbędnym w ustaleniu procesu budżetowania w szpitalu niewątpliwie jest ustanowienie celów, jakie ma spełniać projektowany system budżetowania, określenie sposobów ich osiągania oraz wyznaczenie konkretnej osoby, która będzie odpowiedzialna za przebieg tego procesu. Istotną rolę w procesie budżetowania odgrywa dział finansowo-księgowy oraz dział informacji medycznej szpitala. Bardzo ważne i pożądane w zarządzaniu finansami szpitala jest myślenie perspektywiczne osób zarządzających, 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 finansami umożliwia bieżącą kontrolę zachodzących zmian w działalności szpitala. Najważniejszym efektem jest obniżenie kosztów operacyjnych i poprawa stopnia zorganizowania szpitala.

Zjawiskami pożądanymi budżetowania są także korzyści pośrednie, związane z zarządzaniem personelem. Chodzi bowiem o motywowanie pracowników, co jest elementem budżetowania⁸. 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.

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 medycznych⁹. Dylematem,

8 E. Nowak, B. Nita, *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2010, s. 17.

9 R. Orliński, *Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2012, s. 9.

a zarazem dysfunkcją w zarządzaniu finansami szpitala są częste zmiany ustaw i przepisów wykonawczych oraz ogólnie niełatwa sytuacja finansowa opieki zdrowotnej. Kluczem do sukcesu jest posiadanie przez menedżerów zarządzających szpitalem informacji istotnych, bieżących, sprawdzonych 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 narzędzi¹⁰. Lekarstwem na problemy w zarządzaniu szpitalem 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 szpitala.

Dysfunkcją na etapie sporządzania budżetów w szpitalu jest niepewność przyszłości oraz brak wpływu na wewnętrzne i zewnętrzne czynniki, które mogą w istotny sposób oddziaływać na zarządzanie finansami szpitala. Przy ustalaniu kwot w budżetach planowanych decydujące znaczenie mają przyjęte założenia co do przyszłych zewnętrznych i wewnętrznych warunków działania, np.: tempo wzrostu produktu krajowego brutto (PKB), % PKB na ochronę zdrowia, wskaźnik inflacji, stopy procentowe, wysokość średniej płacy brutto. Mają one istotny wpływ na wielkość składek na ubezpieczenia zdrowotne, a w efekcie decydują one o wartości i strukturze kontraktów z NFZ, jak również o wysokości popytu na usługi zdrowotne osób nieobjętych powszechnym ubezpieczeniem zdrowotnym¹¹. Co prawda warunki finansowania opieki zdrowotnej nie zmieniły się od kilku lat, jednak sposób rozliczania uległ pewnym zmianom¹².

10 M. Dylewski, B. Filipiak, P. Szczypa, *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Aspekty rachunkowe, finansowe i zarządcze*, CeDeWu, Warszawa 2007, s. 86-90.

11 M. Kautsch, *Zarządzanie w opiece zdrowotnej. Nowe wyzwania*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2010, s. 102.

12 1 października 2017 r. w życie weszła ustawa o „sieci szpitali”. Na jej podstawie zmienił się sposób finansowania szpitali, który jest określany na zasadach ryczałtu, którego wysokość wylicza się na podstawie liczby i struktury sprawozdanych w poprzednim okresie świadczeń. Ryczałt jest wyliczony według wzoru określonego w rozporządzeniu, który jest jednakowy dla wszystkich szpitali. Szerzej na temat finansowania w formie ryczałtu w rozporządzeniu Ministra Zdrowia w sprawie sposobu ustalania ryczałtu systemu PSZ.

Zjawiskami dysfunkcyjnymi budżetowania w zarządzaniu finansami są:

- wzrost ilości sporządzanych dokumentów papierowych (można to częściowo obniżyć poprzez wprowadzenie systemu informatycznego);
- wzrost świadomości pracowników o finansach podmiotu, który może być „obrócony” przeciwko temu podmiotowi poprzez żądania przeznaczenia wypracowanych oszczędności tylko na wzrost wynagrodzeń;
- konieczność stworzenia systemu nadzoru i utrzymania rygorów czasowych związanych z tworzeniem, zatwierdzaniem oraz kontrolą;
- system budżetowania szybko „odslania słabe miejsca organizacji”, co nie wszystkim jest „na rękę”.

Budżetowanie hybrydowe – założenia teoretyczne

Aktualne wymagania wyznaczane budżetowaniu przewyższają znacznie te cele, dla realizacji których narzędzie to było konstruowane¹³. T. Johnson, który jest profesorem i specjalistą z zakresu historii rachunkowości, stwierdził, że „przedsiębiorstwa, które sterują ich pracownikami oraz procesami za pomocą informacji księgowych, nie przetrwają w warunkach globalnej ekonomii”¹⁴. Potrzebny jest zatem zupełnie nowy model zarządzania, bądź też usprawnienie powszechnie stosowanego budżetowania operacyjnego. Metody te mogą być odbierane przez menedżerów placówek medycznych jako stosunkowo skomplikowane, co więcej – niekiedy pojawia się konieczność łączenia różnych metod w tzw. rozwiązania hybrydowe. W literaturze można zaobserwować istotne braki w definiowaniu hybrydowego modelu budżetowania.

J. Uziarko oraz E. Radosiński piszą, iż: „Systemy hybrydowe to układy, które łączą w sobie przynajmniej dwie różne metody rozwiązywania problemów. Hybrydy powinno się stosować wówczas, gdy pojedyncza technika nie jest wystarczająca do rozwiązania danego problemu, a jednocześnie istnieje szansa, że będzie to możliwe w przypadku wykorzystania zalet dwu lub więcej połączo-

13 P. Bunce, R. Fraser, *Beyond budgeting...*, “Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants”, Vol. 75, Issue 2, 1997, s. 26.

14 J. Hope, R. Fraser, *Beyond budgeting... Breaking through the barrier to ‘the third wave’*, “Management Accounting”, Vol. 75, Issue 11, December 1997, s. 20-23.

nych metod¹⁵. Natomiast M. Łada-Cieślak jest zdania, że istnieje szansa na integrację budżetowania z innymi narzędziami. Do instrumentów, które mogą być zintegrowane z procesem budżetowania operacyjnego, można zaliczyć m.in.:

- zbilansowaną kartę osiągnięć (Kaplana i Nortona) – poprzez dostarczanie mierników mogących stanowić kryteria alokacji zasobów oraz wartości docelowych tych mierników jako celów, na realizację których powinny zostać przydzielone środki;
- benchmarking – jako instrument pozyskania wielkości wzorcowych zużycia zasobów, wskazujący na obszary działalności wymagających zmian, czyli obszary o największej luce wykonania;
- analizę łańcucha wartości¹⁶ – tj. analizę umożliwiającą porównanie wysokości kosztów poszczególnych działań z uzyskiwaną w wyniku ich realizacji wartością dla klienta oraz wskazującą priorytetowe, istotne z punktu widzenia strategii, obszary działalności przedsiębiorstwa¹⁷.

Na podstawie przeglądu literatury zidentyfikowano lukę poznawczą w zakresie możliwości integrowania ze sobą kilku narzędzi rachunkowości zarządczej. Wskazana jest potrzeba zintegrowanego wykorzystywania narzędzi w ramach podsystemu rachunkowości zarządczej w celu wdrażania ich w postaci hybrydowych modeli budżetowania. Dotychczasowe badania dotyczące wykorzystywania zintegrowanych narzędzi rachunkowości zarządczej prowadzone były przede wszystkim z perspektywy dużych przedsiębiorstw. Brak jest koncepcji zastosowania nowoczesnych (zintegrowanych) modeli budżetowania w szpitalach. Nieliczne publikacje przedstawiają rozważania i badania na temat budżetowania, np. J. Gierusz, M. Cygańska¹⁸, *Budżetowanie kosztów działań w szpitalu*,

15 J. Uziąłko, E. Radosiński, *Metody zarządzania zasobami na przykładzie służby zdrowia*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Instytut Organizacji i Zarządzania, Politechnika Wroclawska, Wrocław 2009, s. 139.

16 Łańcuch wartości to koncepcja, która została opracowana przez M. Portera i zakłada ona m.in., iż [Kozłowski, Piotrowski 1999, s. 193]: „wszystkie przedsięwzięcia rynkowe (biznesy) są pewnymi sekwencjami działań [...] podstawowym źródłem przewagi konkurencyjnej [...] jest [...] sprawność różnych rodzajów działań, jakie organizacja podejmuje, dostarczając na rynek swój produkt”.

17 M. Łada-Cieślak, *Współczesne podejście do budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 55, SKWP, Warszawa 2000a, s. 29-42.

18 J. Gierusz, M. Cygańska, *Budżetowanie kosztów działań w szpitalu*, ODDK, Gdańsk 2009, s. 115-154.

lub M. Kludacz¹⁹, *Analiza działań jako podstawa rachunku kosztów procesów i jej zastosowanie w szpitalach* z 2005 r. oraz R. Orliński²⁰, *Budżet zadaniowy w szpitalach*. Opracowania te dotyczą tylko jednego modelu budżetowania.

Należy zauważyć, iż w literaturze budżetowanie tradycyjne poddawane jest częściej krytyce. Zazwyczaj wymieniane wady to: brak powiązania ze strategią jednostki, zbyt czasochłonne, koncentrują się tylko na wielkościach finansowych itd. Zarówno na płaszczyźnie nauki, jak i praktyki trwają ciągłe poszukiwania jak najlepszych metod budżetowania jako elementu niezbędnego do efektywnego zarządzania tak, aby odpowiadały obecnym realiom ciągłym zmianom zachodzącym w służbie zdrowia. Na tym tle można stwierdzić, że współcześnie kadra menedżerska szpitali publicznych potrzebuje informacji niezbędnych do realizacji procesów decyzyjnych, pochodzących z narzędzi zindywidualizowanych zarządzania dostosowanych do potrzeb danego szpitala, uwzględniających ich zakres i rozmiary działalności, wewnętrzne uwarunkowania i całość złożonego otoczenia. W związku z tym trudno oczekiwać od jednorodnych rozwiązań z zakresu budżetowania spełnienia tak sformułowanych oczekiwań.

Krytycy budżetowania od lat zwracali uwagę, iż tradycyjne podejście do planowania operacyjnego jest nieprzystosowane, przestarzałe, słabo związane ze strategią przedsiębiorstwa i zbyt kosztowne. W odpowiedzi na krytykę i wady tradycyjnego budżetowania rozwinęła się koncepcja *beyond budgeting*²¹ (z ang. „poza budżetowaniem”), która reprezentuje nowe zupełnie inne podejście do planowania i kontroli. Koncepcja ta oznacza definitywne odejście od tradycyjnego nakazowo-kontrolnego (*command and control*) systemu zarządzania i zastąpienie go systemem zdecentralizowanym i adaptacyjnym²². Podstawowe zasady tej koncepcji dotyczą definiowania elastycznych celów w ramach strategii ukierunkowanej na decentralizację oraz szybkie zmiany (adaptację) w odpowiedzi na sygnały

19 M. Kludacz, *Analiza działań jako podstawa rachunku kosztów procesów i jej zastosowanie w szpitalach*, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania / Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2005, oraz *Rachunek kosztów działań jako instrument sterowania szpitalem*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunkowość a controlling*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. O. Langlego we Wrocławiu, nr 1085, Wrocław 2005.

20 R. Orliński, *Budżet zadaniowy w szpitalach*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław 2015.

21 Autorzy w artykule posługują się anglojęzycznym terminem *beyond budgeting*, natomiast w literaturze polskiej można spotkać próby tłumaczenia tego pojęcia jako „zarządzanie bez budżetowania operacyjnego”, „zarządzanie z pominięciem budżetów” lub „pozabudżetowanie”.

22 M. Kowalewski, *Koncepcja beyond budgeting jako alternatywa dla tradycyjnego budżetowania*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 73, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 854, Szczecin 2015, s. 116.

płynące z zewnątrz²³. Warto podkreślić, że oprócz wymienionych zasad koncepcja *beyond budgeting* opiera się na rozbudowanym instrumentarium. Autorzy tej koncepcji wymieniają sześć podstawowych koncepcji i narzędzi wspomagających *beyond budgeting*. Należy do nich zaliczyć: zarządzanie wartością, benchmarking, strategiczną kartę wyników, zarządzanie procesowe, zarządzanie relacjami z klientem (CRM), system informacyjny i prognozowanie kroczące²⁴. Jak trafnie opisują A. Jaruga i inni, „autorzy koncepcji *beyond budgeting* opowiadają się za połączonym zastosowaniem różnych metod rachunkowości zarządczej oraz koncepcji zarządzania wspierających strategiczne i operacyjne zarządzanie przedsiębiorstwem”²⁵.

Na początku należy wskazać, jakimi cechami powinien charakteryzować się nowy model budżetowania, który będzie go odróżniał od tradycyjnej jego wersji. Inaczej mówiąc, w jaki sposób będzie pozytywnie wpływał na funkcjonowanie szpitala, przy zachowaniu zalet budżetowania. Zalety budżetowania są ogólnie znajome, można zaliczyć np.: dostarczanie wiedzy o kosztach i przychodach w przyszłości oraz informacji dla kontroli oceny dokonań, umacnianie koordynacji, współpracy i komunikacji różnych ośrodków odpowiedzialności, nastawianie menedżerów na osiągnięcie celów.

Nowy hybrydowy model budżetowania powinien przede wszystkim:

- umożliwiać sprawne planowanie kosztów stałych i zmiennych w ośrodkach ich powstawania²⁶;
- pozwalać na sprawne planowanie sprzedaży i wyników finansowych poszczególnych MPK (miejsc powstawania kosztów, tj. ośrodków odpowiedzialności, np. oddziały szpitalne, poradnie, pracownie);

23 M. Kowalewski, *Ewolucja czy rewolucja we współczesnym budżetowaniu. Koncepcja beyond budgeting a tradycyjne budżetowanie*, [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2013, s. 944.

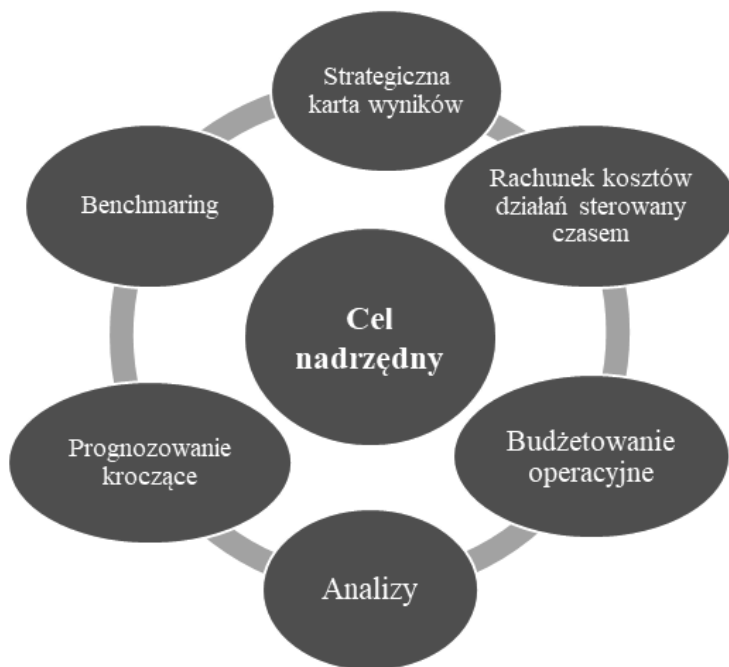
24 Szerzej na temat koncepcji *beyond budgeting*: M. Norkowski, *Koncepcja beyond budgeting a tradycyjne budżetowanie*, [w:] E. Nowak (red.), *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, CeDeWu, Warszawa 2012, oraz J. Hope, R. Fraser, *Beyond Budgeting How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press 2003a.

25 A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szycha, *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2010, s. 511.

26 Przy budżetowaniu kosztów stałych nie uwzględnia się zmian rozmiarów działalności, ponieważ ich poziom jest związany z posiadanym potencjałem produkcyjnym danego ośrodka powstawania kosztów. Budżetując koszty zmienne, należy oprzeć się na wcześniej przygotowanym planie działalności danej jednostki organizacyjnej. Rozmiar działalności poszczególnych jednostek mierzymy za pomocą miar najlepiej charakteryzujących ich działalność (w przypadku szpitali są to: hospitalizowani, osobodni, punkty proceduralne, badania, porady, operacje, posiłki itd.). Więcej na temat zasady opracowania budżetów kosztów dla ośrodków ich powstawania: K. Czubakowska, W. Gabruszewicz, E. Nowak, *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa 2006, s. 296.

- zapewniać jak największą aktualność danych w obowiązujących planach operacyjnych;
- zapewniać spójność planów operacyjnych z bieżącą strategią działania;
- zmniejszyć czasochłonność procesu planowania operacyjnego;
- ograniczać wpływ danych z minionych okresów na wielkości w budżetach.

Opracowując nowy model budżetowania, na wstępie należy określić cel główny działalności finansowej szpitala. Podstawowe założenie hybrydowego modelu budżetowania jest następujące: celem nadrzędnym działalności finansowej szpitala jest dążenie do utrzymania płynności finansowej oraz rentowności. Na rysunku 1 przedstawiono narzędzia realizacji sformułowanego wcześniej celu nadrzędnego działalności finansowej szpitala. Należy zauważyć, iż wszystkie te elementy są ze sobą wzajemnie powiązane.



Rysunek 1. Proponowane narzędzia do zastosowania w celu osiągnięcia nadrzędnego celu działalności finansowej szpitala

Źródło: opracowanie własne.

Na rysunku 1 wyodrębniono analizy jako samodzielny instrument. Mimo iż poszczególne rodzaje analiz są przeważnie częścią np. opracowania strategicznej karty wyników czy też prognozowania kroczącego, stanowią jednak istotny element omawianej koncepcji. Jak zauważyli J. Hope i R. Fraser, tworzenie hybrydowego modelu budżetowania (tj. łączenie budżetowania z innymi narzędziami oraz praktykami *beyond budgeting*) niesie ze sobą pewne zagrożenia. Na przykład dołączanie prognozowania kroczącego do procedur budżetowania w przedsiębiorstwie może powodować zwiększenie nakładów pracy koniecznych do poniesienia w procesie sterowania działalnością podmiotu, przez co będą się zwiększały odpowiednie pozycje kosztowe²⁷.

W niniejszym opracowaniu przyjęto tezę, iż hybrydowy model budżetowania wspomagający proces zarządzania finansami szpitala powinien z teoretycznego punktu widzenia stanowić połączenie budżetowania ze strategiczną kartą wyników²⁸. Zaprezentowana metoda wspomaga implementację narzędzia, jakim jest budżetowanie oraz kontrolę działań zgodnych z ideą zrównoważonego rozwoju. Do tej pory polskie szpitale wykorzystywały wszystkie możliwe środki finansowe i nadmiernie angażowały je w leczenie pacjentów. Obecnie nowoczesne szpitale starają się działać zgodnie z ideą zrównoważonego rozwoju, by zapobiec bankructwu i nadmiernemu zadłużeniu. Takie zmiany są konieczne i dobre. Sprzyja temu stosowanie założeń, a także samej metody strategicznej karty wyników. Efektywność tego typu strategii i narzędzi potwierdzają najlepsze amerykańskie i europejskie praktyki. Hybrydowy model budżetowania operacyjnego zakłada regularne i systematyczne opracowywanie strategicznej karty wyników na poziomie całego szpitala, która zawierać będzie zagregowane cele, wyznaczone do osiągnięcia. W tabeli 1 przedstawiono cele poszczególnych obszarów.

27 J. Hope, R. Fraser, *Figures of hate*, "Financial Management", February 2001, s. 22-25.

28 W polskiej literaturze występuje kilka innych terminów definiujących tę metodę. Nazwy, na jakie możemy trafić, to: Zrównoważona Karta Wyników, Zbilansowana Karta Wyników, Kompleksowa Karta Wyników, Zrównoważony Zestaw Wskaźników, Zrównoważona Sprawozdawczość lub Zrównoważony Arkusz Ocen. Często stosowany jest również skrót angielski BSC. Najbardziej rozpowszechniona jest jednak nazwa „strategiczna karta wyników”, pisana małymi literami lub określana skrótem SKW i tak też będzie stosowane w dalszej części artykułu.

Tabela 1. Przykładowe cele poszczególnych obszarów

Obszary / perspektywy	Cele strategiczne	Wskaźniki i ich oczekiwane wartości	Miary
Finanse	Zmniejszenie zadłużenia / zwiększenie zysku	Powstrzymanie dalszego zadłużania się, wyjście na zerowy wynik operacyjny szpitala / powiększanie zysku oraz rentowności szpitala	<ul style="list-style-type: none"> • wskaźnik płynności, • wskaźnik rentowności, • wartościowy poziom kontraktu z NFZ, • wartość przychodu z pozamedycznej działalności szpitala
Wewnętrzne procesy	Obniżenie jednostkowych kosztów stałych poprzez lepsze wykorzystanie zasobów	Wykorzystanie łóżek w minimum 80%, praca sal operacyjnych przez 10 godzin na dobę, pełne obciążenie aparatury medycznej i diagnostycznej	<ul style="list-style-type: none"> • obłożenie wyrażone w %, • dobowy czas pracy w godzinach, • procent wykorzystania „możliwości produkcyjnych” sprzętu medycznego
Wartość dla pacjenta	Podwyższenie jakości świadczonych usług	Skrócenie czasu pobytu np. do 4,5 dnia, obniżenie odsetka zakażeń np. do 0,5%, obniżenie śmiertelności np. do 0,3%, skrócenie czasu oczekiwania np. do 2 tygodni	<ul style="list-style-type: none"> • czas pobytu w dniach, • % zakażeń, • % śmiertelności, • czas oczekiwania w dniach, • wskaźnik zadowolenia pacjentów, • liczba skarg pacjentów
Szanse i kierunki rozwoju	Podwyższenie referencyjności i specjalizacji szpitala	Zwiększenie wolumenu świadczonych usług w pewnym zakresie, uruchomienie nowych usług, podwyższenie kompetencji i wykształcenia kadry	<ul style="list-style-type: none"> • liczba szkoleń, • liczba personelu z określonymi certyfikatami i stopniami

Źródło: opracowanie własne.

Zestaw finansowych i pozafinansowych wskaźników efektywności szpitala to wiodące narzędzie w nowoczesnym zarządzaniu. Opracowane pierwotnie przez Kaplana i Nortona²⁹ w latach 90. pod nazwą Balanced Scorecard (strategiczna karta wyników) jest szeroko stosowane w zarządzaniu szpitalami. Strategiczna karta wyników definiowana jest jako metoda pomiaru efektywności organizacji w wielu perspektywach, pozwalająca przetłumaczyć wizję i strategię jednostki na

29 Autorami koncepcji strategicznej (zrównoważonej karty) wyników są R.S. Kaplan i D.P. Norton, którzy po raz pierwszy zaprezentowali wspomnianą koncepcję w 1992 r. na łamach czasopisma naukowego „Harvard Business Review”. W strategicznej karcie wyników tradycyjne mierniki finansowe informujące o wynikach już podjętych działań zostają zachowane. Miernikom tym towarzyszą jednak mierniki operacyjne dotyczące: zadowolenia klientów, procesów wewnętrznych oraz innowacji i usprawnień, od których zależą przyszłe wyniki firmy. Kartę określa się mianem strategicznej/zrównoważonej ze względu na zachowanie odpowiednich proporcji między zewnętrznymi miernikami satysfakcji klienta a wewnętrznymi miernikami efektywności kluczowych procesów i rozwoju. Kartę cechuje również zachowana równowaga pomiędzy miernikami wskazującymi efekt zdarzeń przeszłych a miernikami wskazującymi przyszłe (prognozowane) wyniki.

mierzalne cele. Dzięki metodzie tej możliwe jest powiązanie codziennych zadań i czynności operacyjnych wszystkich komórek organizacji i wszystkich pracowników ze strategicznymi celami podmiotu³⁰.

Strategiczna karta wyników koncentruje się na ocenie działalności podmiotu w czterech perspektywach: finansowej, klientów, procesów wewnętrznych oraz wzrostu i uczenia się³¹. Ocena ta dokonywana jest zarówno za pomocą miar finansowych, jak i niefinansowych. Karta wyników wypełnia swego rodzaju lukę powstałą w wielu systemach zarządzania pomiędzy wizją, misją i strategią a działalnością na poziomie operacyjnym³². Wszystkie perspektywy tworzone są na takiej samej zasadzie, tzn. w każdej perspektywie zostają określone cele strategiczne, cele szczegółowe, miary oraz działania. Szpital, aby efektywnie wykorzystać SKW, musi przygotować własną paletę mierników, na podstawie której można najlepiej zmierzyć pozycję rynkową organizacji, posiadane zasoby, określić kierunki rozwoju na tle otoczenia. Wyznaczone cele muszą być dobrze sprecyzowane i przedyskutowane z kierownictwem jednostki³³.

Wdrożenie strategicznej karty wyników wymaga odpowiedniego przygotowania szpitala pod względem merytorycznym, informatycznym oraz finansowym.

W jednostce takiej może okazać się konieczne:

- zmodyfikowanie struktury organizacyjnej szpitala, tj. wyodrębnienie procesów i działań podlegających pomiarowi;
- standaryzacja procesu świadczenia usług medycznych;
- wdrożenie systemu komputerowego przetwarzania danych;
- opracowanie metodyki systemu pomiaru³⁴.

Na rysunku 2 przedstawiono przykładowy fragment mapy strategii, opracowany dla szpitala.

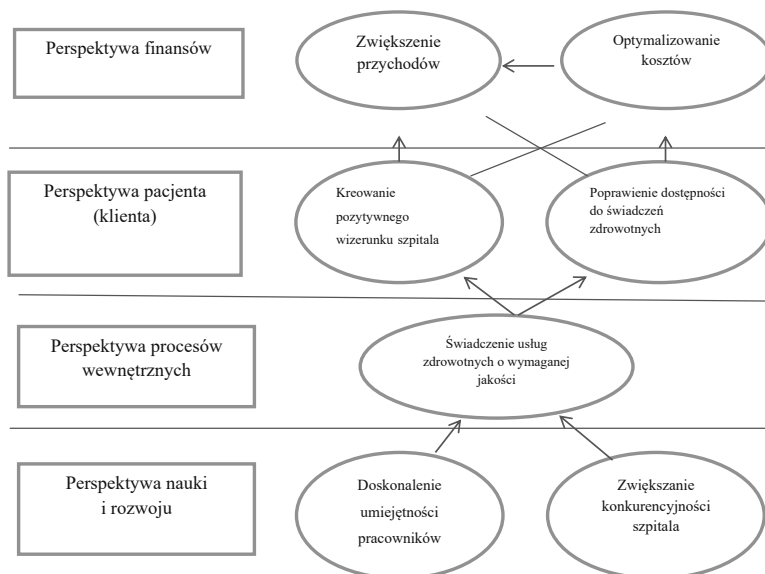
30 M. Cygańska, *Wykorzystanie Zrównoważonej Karty Wyników w podmiotach leczniczych*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania Finansów, Zeszyt Naukowy 129, SGH, Warszawa 2013, s. 98.

31 R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2019, s. 34.

32 D. Gajda, *Zrównoważona Karta Wyników jako sposób pomiaru efektywności zespołów w organizacji*, Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe, nr 230, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice 2015, s. 5.

33 D. Porębski, *Wykorzystanie strategicznej karty wyników w polskim szpitalu*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 277, Wrocław 2013, s. 16.

34 M. Hass-Symotiuł (red.), *System pomiaru i oceny dokonań szpitala*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2011, s. 116.



Rysunek 2. Przykładowy fragment mapy strategii szpitala

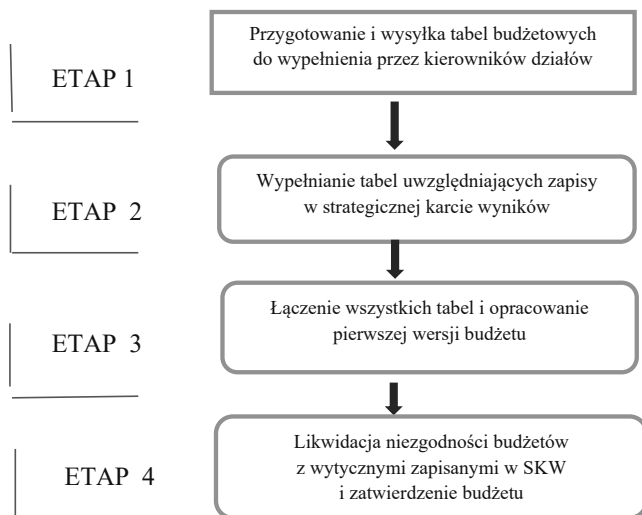
Źródło: opracowanie własne na podstawie: J. Jaworski, *Strategiczna karta wyników metodą równoważenia celów przedsiębiorstwa*, <https://controlling.info.pl/artykuly/strategiczna-karta-wynikow-metoda-rownowazenia-celow-przedsiębiorstwa,169.html>, dostęp: 18.09.2019 r.

Zarazem mapa strategii, jak i wyniki analiz strategicznych stanowią wskazówki do opracowania strategicznej karty wyników dla szpitala. Kluczowe są również historyczne dane finansowo-księgowo, administracyjne i inne, dotyczące działalności szpitala. Opracowywane są cztery perspektywy: finansów, klienta, procesów wewnętrznych oraz nauki i rozwoju. Dla każdej z nich określone są cele do osiągnięcia (te same, które zapisane są w mapie strategii), planowane inicjatywy prowadzące do realizacji założonych celów oraz dobrane do nich mierniki. Zgodnie z założeniami hybrydowego modelu budżetowania, strategiczna karta wyników ma określać faktyczne i konkretne ramy działalności szpitala.

W perspektywie finansowej należy zapisać wszystkie cele o charakterze finansowym, jakie zaplanowano do zrealizowania przez szpital. Stosownie z koncepcją hybrydowego modelu budżetowania można wskazać np. maksymalne kwoty kosztów, które będą do dyspozycji kierownikom poszczególnych działów głównych. W ten sposób można delegować kierownikom możliwość samodzielnego określania wewnętrznego podziału przyznanej puli kosztów oraz określać

im limity, w ramach których funkcjonują poszczególne działy/oddziały. Możliwe jest także wyznaczanie celów rocznej redukcji kosztów ponoszonych przez dany oddział o określony procent. W perspektywie finansów należy określić ponadto poziom przychodów, który stanowi cel do osiągnięcia. Bardzo dobrze sprawdzają się wskaźniki typu koszty/przychody (im mniejszy uzyskujemy wynik, tym lepiej), przy czym możemy stosować różne rodzaje kosztów oraz przychodów. Taka konstrukcja pozwala na to, by koncentrować się na uzyskaniu określonego poziomu przychodów, przy jednoczesnym kontrolowaniu kosztów.

W dalszej kolejności należy opisać (zaplanować) kolejne perspektywy, które powinny być ze sobą powiązane. Wszystkie cele muszą być zbieżne, nie może zachodzić żadna sprzeczność. Po sporządzeniu strategicznej karty wyników następuje etap opracowania poszczególnych budżetów, które składają się na budżet główny szpitala. Plany operacyjne nie powinny być zbyt szczegółowe; należy posługiwać się danymi zagregowanymi i wskaźnikami w celu skrócenia czasu sporządzania budżetów, jak również uproszczenia w nanoszeniu korekt w trakcie trwania realizacji powyższych planów. Z uwagi na obszerność materiału opisywanego modelu, autorzy prezentują tylko wybrane i uproszczone schematy budowy nowego modelu budżetowania. Na rysunku 3 przedstawiono etapy budżetowania zgodnie z założeniami hybrydowego modelu budżetowania.



Rysunek 3. Uproszczony schemat procesu budżetowania

Źródło: opracowanie własne.

W pierwszym etapie założono wysyłkę specjalnie przygotowanych tabel budżetowych do wszystkich kierowników działów/oddziałów, których zadaniem jest uzupełnienie tabel, które będą miały na uwadze zapisy dokonane w strategicznej karcie wyników, jak również cel nadrzędny działalności szpitala. Dyrektor (zarząd) natomiast planuje koszty, najważniejsze inwestycje i przychody. Kolejnym etapem jest łączenie opracowanych tabel i sporządzenie pierwszej wersji budżetów. Jest to zadanie dla działu np. controllingu lub rachunkowości zarządczej. W dalszym etapie należy dokonać korekt niezgodności, tak aby zaplanowany budżet był zgodny z zapisami w SKW.

Implementacja hybrydowego modelu budżetowania wiąże się z koniecznością systematycznego przeprowadzania analiz odchyień, które wskazują miejsca i przyczyny ich powstawania. W tej fazie budżetowania spełnione zostają podstawowe zadania, do których zaliczyć należy:

- ujawnienie odchyień wielkości rzeczywistych lub przewidywanych od wielkości założonych w budżecie;
- identyfikacja miejsc powstawania odchyień;
- rozpoznawanie przyczyn odchyień;
- wskazywanie działań korygujących zaistniałe odchylenia;
- ustalenie osób odpowiedzialnych za powstanie odchyień³⁵.

Analiza odchyień powinna dotyczyć przede wszystkim zasadniczych celów, zapisanych w strategicznej karcie wyników. Intencją jej stosowania w hybrydowym modelu budżetowania jest zapewnienie zgodności działań podejmowanych na poziomie operacyjnym z celami strategicznymi szpitala, szczególnie w odniesieniu do zarządzania finansami. Należy jednoznacznie podkreślić, iż wyniki analiz, wizja, misja, mapa strategii, jak również strategiczna karta wyników, powinny być dostępne dla wszystkich pracowników szpitala.

Wpływ budżetowania hybrydowego na zarządzanie finansami szpitali

Jeden z zapisów w ustawie o działalności leczniczej wymusił na właścicielach podmiotów medycznych działania w postaci wprowadzania nowoczesnych

35 B. Nita, *Kontrola wykonania budżetów*, [w:] E. Nowak, B. Nita (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie: organizacja, procedury, zastosowanie*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2007, s. 205-206.

metod zarządzania w celu zbilansowania i zredukowania strat³⁶. Jednym z narzędzi przyczyniającym się do efektywnego osiągnięcia zamierzonych rezultatów jest budżetowanie, które – zintegrowane ze strategiczną kartą wyników – tworzy nowy hybrydowy model budżetowania.

Obserwując proste wskaźniki strategicznej karty wyników, np. wynik finansowy, obłożenie, czas pobytu, realizację kontraktu z NFZ czy doksztalcenie lekarzy, szybko zauważymy efekt „naczyń” połączonych. Skrócenie czasu pobytu obniża koszt leczenia, dzięki temu wzrasta wynik finansowy szpitala, ale krótsze pobyty obniżają obłożenie łóżek. Sytuacja ta z kolei powoduje, że szpital przyjmuje więcej pacjentów, co przekłada się na zwiększone potrzeby kadrowe, wyższe koszty, szybszą niż zakładano realizację kontraktu, co w efekcie przyczynia się do wykonywania świadczeń medycznych poza limitem (szpital wchodzi w nadwykonania), i odwrotnie. Słabe wykształcenie kadry medycznej powoduje więcej powikłań i dłuższe czasy pobytu. To zaś przyczynia się do wysokiego obłożenia łóżek, ale zarazem niższych przychodów i zagrożenia niezrealizowaniem kontraktu oraz powoduje ucieczkę pacjentów do innych szpitali. Takich zależności jest znacznie więcej.

Przy tak określonych założeniach, zdaniem autorów, umiejętne przełożenie misji szpitala na szereg mierzalnych celów i monitorowanie pracy w wielu obszarach, przy wykorzystaniu dobrze zdefiniowanych wskaźników, pozwala na wczesne i odpowiednie reakcje na zbliżające się problemy zarządzania finansami. Zaangażowanie całego personelu w realizację celów warunkuje długoterminowy sukces szpitala. Personel musi być odpowiednio informowany. Podstawą są logiczne i zrozumiałe wskaźniki oraz bieżące prezentowanie ich wartości w miarę realizacji celów. Zastosowanie w szpitalu hybrydowego modelu budżetowania pozwoli na zsynchronizowanie poszczególnych działów i kluczowych pracowników w celu realizacji strategii oraz zintegrowania stosowanych wcześniej instrumentów zarządzania finansami i jakością.

W ocenie autorów strategiczna karta wyników, przez zintegrowanie z budżetowaniem, tworzy nowy hybrydowy model budżetowania, który prezentuje kompleksową ocenę efektywności szpitala, przez co umożliwia skuteczniejsze zarządzanie finansami szpitala. Model ten pokazuje złą bądź dobrą kondycję poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, a także zależności między przychodami i kosztami. Czytelna jest konieczność zdobywania nowych zleceń, zdobywania

36 Ł. Radwański, *Budżetowanie – narzędzie zarządzania w podmiotach działających na rynku medycznym w Polsce*, [w:] L. Kowalczyk, F. Mroczko (red.), *Inżynieria innowacji. Zarządzanie operacyjne w teorii i praktyce organizacji biznesowych, publicznych i pozarządowych*, Wydawnictwo Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości w Wałbrzychu, Wałbrzych 2013, s. 556.

pacjentów i utrzymywania właściwych relacji z pracownikami. Właściwa kontrola wykonania budżetu umożliwia kontrolę efektywności wykorzystania zasobów szpitala, ocenę zapotrzebowania na świadczenia medyczne, co w efekcie przyczynia się do racjonalnego zarządzania finansami szpitala.

Niestety, w obecnych realiach pogłębiających się kłopotów finansowych jednostek służby zdrowia wiele szpitali nie jest gotowych na wdrożenie nowego modelu budżetowania. Obserwując inne kraje, nie tylko w Europie, wydaje się słuszne przynajmniej pożądanie w kierunku implementacji takich narzędzi, jak m.in. strategiczna karta wyników.

Podsumowanie

Niniejsze opracowanie stanowi syntetyczne ujęcie pierwszego etapu badań nad budżetowaniem hybrydowym w zarządzaniu finansami szpitali. Teoretyczne rozważania umożliwiły realizację przyjętego celu i udzielenie odpowiedzi na podane we wprowadzeniu pytania badawcze i potwierdzenie przyjętej tezy. Autorzy nadal prowadzą pogłębione badania literaturowe i opracowują model budżetowania hybrydowego, będącego połączeniem budżetowania ze strategiczną kartą wyników. Planowane jest testowe wdrożenie modelowego rozwiązania budżetowania hybrydowego w warunkach rzeczywistych w jednym ze szpitali województwa kujawsko-pomorskiego.

Dotychczasowe badania natury teoretycznej oraz doświadczenie praktyczne autorów wskazują na słuszność i celowość przyjętych założeń badawczych. Wyniki wskazują na możliwość osiągnięcia efektu synergii dzięki połączeniu dwóch narzędzi rachunkowości zarządczej: budżetowania i strategicznej karty wyników. Powstałe w ten sposób hybrydowe budżetowanie może dać podstawę do poprawy w zakresie zarządzania finansami szpitali.

Bibliografia

- Bunce P., Fraser R., *Beyond budgeting...*, "Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants", 1997.
- Cygańska M., *Wykorzystanie Zrównoważonej Karty Wyników w podmiotach leczniczych*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania Finansów, Zeszyt Naukowy nr 129, SGH, Warszawa 2013.
- Dylewski M., Filipiak B., Szczypa P., *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Aspekty rachunkowe, finansowe i zarządcze*, CeDeWu, Warszawa 2007.
- Gajda D., *Zrównoważona Karta Wyników jako sposób pomiaru efektywności zespołów w organizacji*, Zeszyty Naukowe, nr 230, Uniwersytet Ekonomiczny, Katowice 2015.
- Gierusz J., Cygańska M., *Budżetowanie kosztów działań w szpitalu*, ODDK, Gdańsk 2009.
- Hass-Symotiuk M., *System pomiaru i oceny dokonań szpitala*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2011.
- Hope J., Fraser R., *Figures of hate*, "Financial Management", February 2001.
- Jaruga A., Kabalski P., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2010.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2019.
- Kautsch M., *Zarządzanie w opiece zdrowotnej. Nowe wyzwania*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2010.
- Kłudacz M., *Analiza działań jako podstawa rachunku kosztów procesów i jej zastosowanie w szpitalach*, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2005.
- Kowalewski M., *Ewolucja czy rewolucja we współczesnym budżetowaniu. Koncepcja beyond budgeting a tradycyjne budżetowanie*, [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2013.

Kowalewski M., *Koncepcja beyond budgeting jako alternatywa dla tradycyjnego budżetowania*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 73, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2015.

Łada-Cieślak M., *Współczesne podejście do budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 55, SKWP, Warszawa 2000.

Nita B., *Kontrola wykonania budżetów*, [w:] E. Nowak, B. Nita (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie: organizacja, procedury, zastosowanie*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2007.

Nowak E., Nita B., *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2010.

Orliński R., *Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2012.

Orliński R., *Budżet zadaniowy w szpitalach*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław 2015.

Porębski D., *Wykorzystanie Strategicznej Karty Wyników w polskim szpitalu*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2013.

Radwański Ł., *Budżetowanie – narzędzie zarządzania w podmiotach działających na rynku medycznym w Polsce*, [w:] L. Kowalczyk, F. Mroczko (red.), *Inżynieria innowacji. Zarządzanie operacyjne w teorii i praktyce organizacji biznesowych, publicznych i pozarządowych*, Wydawnictwo Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości w Wałbrzychu, Wałbrzych 2013.

Stankiewicz J., *Debudżetyzacja finansów państwa*, Temida 2, Białystok 2007.

Uziątko J., Radościński E., *Metody zarządzania zasobami na przykładzie służby zdrowia*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Instytut Organizacji i Zarządzania, Politechnika Wrocławska, Wrocław 2009.

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

