

Wioletta Baran

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

**POTRZEBY INFORMACYJNE
I ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZARZĄDZAJĄCYCH
W PUBLICZNYCH ZAKŁADACH OPIEKI ZDROWOTNEJ**

1. Wstęp

Celem opracowania jest identyfikacja potrzeb informacyjnych i odpowiedzialności zarządzających w publicznych zakładach opieki zdrowotnej w świetle funkcjonowania lub możliwości wdrożenia rachunkowości odpowiedzialności. Tak sformułowany temat wynika z istoty rachunkowości odpowiedzialności, która łącząc podsystemy służące zapewnieniu sprawnego funkcjonowania systemu kontroli zarządzania, sprowadza się do:

- udziału menedżerów w przygotowywaniu planów finansowych ośrodków, za których działalność ponoszą odpowiedzialność,
- przygotowywania okresowych raportów dotyczących działalności ośrodków, które umożliwiają porównanie bieżących wyników z założonymi w planie.

Warunkiem funkcjonowania rachunkowości odpowiedzialności w jednostce jest jej decentralizacja, która powinna oznaczać delegowanie uprawnień decyzyjnych na niższe szczeble zarządzania, a w ślad za nimi również delegowanie odpowiedzialności. Jako system, rachunkowość odpowiedzialności jest definiowana jako wyspecjalizowana forma rachunkowości stosowana w celu finansowej oceny działalności wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności [3, s. 12-14].

W opracowaniu dokonano analizy systemu zarządzania w wybranym do badania publicznym zakładzie opieki zdrowotnej. Jej celem była identyfikacja potrzeb informacyjnych zarządzających. Dodatkowo wśród kadry zarządzającej przeprowadzono badania ankietowe mające na celu weryfikację działań właściwych dla funkcjonowania systemu rachunkowości odpowiedzialności.

2. System zarządzania w publicznym zakładzie opieki zdrowotnej

W badanej jednostce stwierdzono, iż podmiot posiada system zarządzania jakością. Ze względu na sformalizowany charakter regulacji systemu przyjęto go jako podstawę oceny systemu zarządzania jednostką jako całością. To w jego zakresie zdefiniowano najważniejsze cele funkcjonowania jednostki oraz wskazano sposoby ich osiągnięcia i oceny.

Badany podmiot, szpital, posiada certyfikat ISO-9002, co oznacza, że wdrożono w nim i stosuje się system zapewnienia jakości: zarządzania świadczeniami medycznymi zgodny z normą PN-ISO 9002:1996. Dokumentacja systemu zarządzania jakością obejmuje m.in. *Księgę jakości*, w ramach której zdefiniowano i opisano procesy, procedury oraz instrukcje postępowania. Najważniejsze jej obszary dotyczyły m.in.:

- systemu zarządzania jakością, w którego opisie wskazano zasoby niezbędne do jego wdrożenia i utrzymania oraz ciągłego doskonalenia jego skuteczności,
- odpowiedzialności kierownictwa wyrażającej się w zaangażowaniu kierownictwa w przestrzeganie i realizację przyjętej polityki jakości oraz w orientacji na klienta zapewniającej jak najwyższy poziom jego zadowolenia,
- pomiarów, analizy i doskonalenia procesów realizacji usług oraz osiągania celów, poprzez monitorowanie i pomiar zadowolenia klienta, procesów, usług oraz prowadzenie audytów wewnętrznych najważniejszych obszarów działalności jednostki.

Z analizy zapisów *Księgi jakości* można wnioskować o przyjętym przez jednostkę systemie zarządzania. Polega on na planowaniu podstawowych działań, określaniu sposobów ich realizacji przez wskazywanie odpowiednich procesów, niezbędnych zasobów, osób odpowiedzialnych oraz określaniu sposobów monitorowania, oceny i doskonalenia. W sprawne funkcjonowanie systemu jakości wpisano szczególne wymogi w stosunku do kierownictwa i całej załogi dotyczące zachowania i postępowania zgodnego z określonymi procedurami i instrukcjami. W przyjętej polityce jakości zawarto ponadto deklarację kierownictwa oraz pracowników jednostki co do sposobu wykonywania powierzanych im zadań w poczuciu osobistej i zawodowej uczciwości i staranności.

Mając na uwadze nadrzędny cel analizy systemu zarządzania, podjęto próbę identyfikacji i oceny potrzeb informacyjnych zarządzających, szczególnie w świetle możliwości realizacji zdefiniowanych celów jednostki. Poza koniecznością ich sprecyzowania, potrzeba informacji o wynikach i stopniu ich realizacji stanowi podstawę efektywnego zarządzania. Dopiero ta świadomość umożliwi stworzenie w jednostce systemu rachunkowości odpowiedzialności.

Badana jednostka zdefiniowała cele do osiągnięcia oraz określiła dla nich wskaźniki i sposoby realizacji. Jednak publiczny charakter działalności podmiotu oraz środków stanowiących główne źródło finansowania sprawiają, iż raportowanie o sytuacji jednostki odbywa się głównie na potrzeby odbiorców zewnętrznych. Ustalono, że wśród przygotowywanych sprawozdań znajdują się:

- *informacje o zasobach i aktywności jednostki*, obejmujące m.in. sprawozdanie finansowe, sprawozdanie o finansach samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, informacje z działalności zakładu opieki zdrowotnej dotyczące przychodów, kosztów, ich struktury, zajęć komorniczych, zobowiązań i należności, sprawozdanie o stanie i ruchu środków trwałych, sprawozdanie o zatrudnieniu wybranych pracowników ochrony zdrowia oraz o zatrudnieniu specjalistów (zidentyfikowano 9 rodzajów sprawozdań),
- *informacje o aktywności jednostki w zakresie przedmiotu działalności* dotyczące ogólnej działalności szpitala, opieki ambulatoryjnej, zabiegów specjalistycznych, realizowanych świadczeń zdrowotnych itp. (zidentyfikowano 6 rodzajów sprawozdań).

Analiza dokumentacji jednostki wskazała, iż na potrzeby odbiorców wewnętrznych wykorzystywane są informacje już przygotowane najczęściej dla odbiorców zewnętrznych, głównie instytucjonalnych. Dotyczą one m.in. działalności podstawowej i obejmują dane ilościowe oraz rzadziej jakościowe będące wyrazem efektywności funkcjonowania jednostki. Z największą częstotliwością przygotowywane są informacje o stopniu realizacji kontraktu z Narodowym Funduszem Zdrowia oraz o kosztach rzeczywistych prowadzonej działalności. Główne źródło informacji stanowią dane dotyczące statystyki medycznej oraz finansowo-księgowo prezentowane w ujęciu historycznym. Wokół wskazanych obszarów oraz ich oceny *ex post* skupia się cała działalność informacyjna badanej jednostki.

3. Procedury tworzenia informacji zarządczej

Analiza dokumentacji stanowiącej podstawę oceny systemu zarządzania wskazała na procedury opisujące przedmiot, sposób gromadzenia i prezentacji informacji służące ocenie działalności podstawowej jednostki. Procedury te przyjęto pod nazwami „Metody statystyczne” i „Analizy finansowe”. Ich cel i ogólny zakres stosowania zaprezentowano w tab. 1.

Opis wskazanych procedur oraz obecność procedur dotyczących działań korygujących i doskonalących sugerowały, iż w jednostce występuje podejście zarządcze do tworzenia i wykorzystania informacji. Pogłębiona analiza wskazała jednak na brak szczegółowych instrukcji określających sposób postępowania w przypadkach występowania określonych odchyłeń odzwierciedlających brak powiązań między tymi procedurami a przyjętymi do oceny działalności medycznej i finansowej. Sytuacja ta może utrudniać osiągnięcie założonych przez jednostkę celów, a szczególnie monitorowanie i podejmowanie działań umożliwiających osiągnięcie określonych dla nich wskaźników.

Ostatecznie przyjęte na potrzeby oceny działalności jednostki procedury trudno uznać za uszczegóławiające proces tworzenia informacji zarządczej. Opis wskazanych procedur, „Metod statystycznych” i „Analiz finansowych”, zawiera co praw-

da wskazanie celu ich stosowania, zakresu i miejsca stosowania, dokumentów stanowiących podstawę tworzenia informacji, wzorów sprawozdań, osób odpowiedzialnych za prawidłowe stosowanie procedury oraz sposobów archiwizacji, nie opisuje jednak procesu tworzenia i kierunków wykorzystania informacji.

Tabela 1. Wybrane procedury przyjęte w szpitalu

Tytuł procedury	Cel procedury	Zakres stosowania
Metody statystyczne	– zapewnienie prawidłowości gromadzenia danych dotyczących działalności medycznej szpitala	– obszarem stosowania procedury jest każda działalność medyczna szpitala
Analizy finansowe	– usystematyzowanie zbierania danych finansowych oraz ich przetwarzania zgodnie z potrzebami działalności bieżącej i strategicznej, – dostarczanie danych finansowych kierownikom komórek organizacyjnych i dyrekcji, – wnioskowanie i podejmowanie działań wspomagających, naprawczych i rozwojowych	– obszarem monitorowania, analiz i wnioskowania są działania szpitala w przekroju finansowym

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Księgi jakości* szpitala będącego przedmiotem badania [2].

Analiza zapisów dotyczących procedury „Metody statystyczne” wskazuje na to, iż większość informacji ma charakter ilościowy. Przedmiotami oceny są m.in. liczba łóżek oraz liczba pacjentów. Informacje przygotowywane są m.in. na potrzeby zewnętrznych odbiorców, co podyktowane jest głównie wymogami organizacyjno-prawnymi. O potrzebach informacyjnych zarządzających można wnioskować na podstawie przyjętych do stosowania zasad dotyczących przede wszystkim oceny i konieczności utrzymania wysokiego poziomu jakości realizowanych świadczeń określonych w *Księdze jakości*, a dodatkowo również z zapisów o odpowiedzialności za prawidłowe stosowanie omawianej procedury przypisanej wszystkim kierownikom komórek organizacyjnych szpitala. Na tej podstawie można wnioskować o zainteresowaniu przynajmniej informacjami odzwierciedlającymi podstawową działalność jednostki w ujęciu ilościowym. Brak informacji jakościowych uniemożliwia ocenę efektywności działalności jednostki.

Z analizy opisu procedury „Analizy finansowe” wynika, iż przygotowywane informacje przekazywane są kierownikom komórek organizacyjnych. W definicji celu procedury wskazano na wykorzystanie jej do podejmowania działań wspomagających, naprawczych i rozwojowych. Z opisu procedury nie wynika jednak odpowiedzialność kierowników komórek organizacyjnych za prawidłowe stosowanie procedury. Ze schematu blokowego tworzenia informacji, stanowiącego uzupełnienie do części opisowej procedury, nie wynika również obowiązek prowadzenia działań kontrolnych i weryfikujących założenia przyjęte np. w planie finansowym jednostki.

Dodatkowa analiza dokumentacji w zakresie odpowiedzialności i uprawnień ujęta w *Księdze jakości* również nie podnosi kwestii odpowiedzialności kierowni-

ków za jakiegokolwiek wielkości finansowe. Odpowiedzialność pracownikom przypisano jedynie na podstawie zapisów kodeksowych – za powierzone mienie, racjonalne wykorzystanie wyposażenia oraz planowanie zakupów.

Z opisu procedury „Analizy finansowe” nie wynika ponadto obowiązek informowania kierowników komórek organizacyjnych o wynikach dokonywanych analiz, co dla wypełnienia procedury tworzenia informacji zarządczej jest niezbędne. Obowiązek ten wskazano natomiast bezpośrednio w *Księdze jakości* w części opisującej sposób komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej. Zgodnie z zapisami zapewnieniu prawidłowego przepływu informacji powinny służyć comiesięczne zebrania kadry kierowniczej, podczas których prezentowane są bieżące informacje o funkcjonowaniu szpitala, wyniki analiz finansowych i statystycznych, plany działania i inne, w tym również dotyczące stopnia osiągnięcia celów strategicznych.

Podsumowując analizę dokumentacji opisującej procedury informacyjne, należy podkreślić, iż w żadnym obszarze nie wskazano na bezpośredni udział kierowników komórek organizacyjnych w opracowywaniu planów działalności. W świetle uwag i sprawności funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości zwalnia to od ponoszenia odpowiedzialności za nadzorowaną działalność. Ponadto w takiej sytuacji brak jest podstaw do stwierdzenia, iż w badanej jednostce funkcjonują procedury zapewniające podejście zarządcze do tworzenia i wykorzystania informacji.

4. Ocena warunków funkcjonowania systemu rachunkowości odpowiedzialności

Wyniki oceny potrzeb informacyjnych i odpowiedzialności zarządzających dokonanej na podstawie dokumentacji opisującej funkcjonowanie systemu zarządzania jakością wskazują na obecność procesu tworzenia informacji zarządczej i systemu odpowiedzialności. Celem weryfikacji opisywanych i deklarowanych przez badaną jednostkę działań w zakresie określonego w posiadanej dokumentacji sposobu tworzenia, stopnia wykorzystania informacji oraz odpowiedzialności zarządzających przeprowadzono badania ankietowe wśród osób wchodzących w skład naczelnego kierownictwa i wśród kierowników wyodrębnionych jednostek organizacyjnych.

Z udzielonych przez przedstawicieli kierownictwa naczelnego i kierowników jednostek organizacyjnych odpowiedzi wynika ogólna znajomość przyjętych do realizacji celów działalności jednostki. Niejednoznaczne odpowiedzi uzyskano natomiast w zakresie:

- sposobu komunikowania szczegółowych zadań i celów operacyjnych jednostki,
- delegowania uprawnień do podejmowania decyzji,
- przypisania odpowiedzialności kierownikom reprezentującym pion medyczny, pion administracyjny oraz innym kierownikom jednostek organizacyjnych,
- udziału kierowników w opracowywaniu planów podległym jednostkom organizacyjnym.

Badana jednostka potwierdziła ponadto brak działań związanych z przygotowaniem budżetów dla wyodrębnionych jednostek organizacyjnych, co uniemożliwia ich bieżącą ocenę. Uzyskane wyniki wskazały ponadto, iż zarządzający sporadycznie zgłaszają zapotrzebowanie na informacje. W zakresie systemu motywacyjnego za podstawę wynagradzania pracowników przyjmuje się natomiast wyniki osiągane na poziomie jednostki oraz inne miary niefinansowe.

Podsumowując przeprowadzone badania ankietowe, przeanalizowano je w świetle warunków funkcjonowania systemu rachunkowości odpowiedzialności, zestawiając uzyskane odpowiedzi w tab. 2.

Tabela 2. Uwarunkowania funkcjonowania systemu rachunkowości odpowiedzialności

Warunki funkcjonowania rachunkowości odpowiedzialności	Występowanie w badanej jednostce
• Zdecentralizowana struktura organizacyjna	tak
• Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności	tak
• Jasne i wyraźne określenie zakresu kompetencji i uprawnień decyzyjnych oraz odpowiedzialności	nie
• Budżetowanie działalności ośrodków odpowiedzialności	nie
• Określenie kryteriów oceny (mierników efektów działalności)	nie
• Monitorowanie działalności ośrodków odpowiedzialności	nie
• Kontrola działalności ośrodków odpowiedzialności	nie
• Powiązanie kryteriów oceny z systemem motywacyjnym	tak/nie

Źródło: opracowanie własne na podstawie [3, s. 12-12; 1, s. 187-188, 191].

Zestawienie odpowiedzi ankietowanych oraz informacje zgromadzone w trakcie prowadzonych w jednostce badań wykazały, iż w badanym podmiocie system rachunkowości odpowiedzialności nie funkcjonuje.

W celu podsumowania powyższych rozważań, szczególnie w zakresie możliwości wdrożenia systemu rachunkowości odpowiedzialności, ankietowanych poproszono o ustosunkowanie się do procesu podejmowania decyzji w badanej jednostce. W tym miejscu, nie ujawniając rodzaju stylu kierowania, w celu oceny procesu zarządzania w jednostce wykorzystano typologię stylów kierowania według Tannenbauma/Schmidta (por. tab. 3).

Udzielone przez ankietowanych odpowiedzi mieszczą się, co ankietowani uzależniają od sytuacji, w obszarze procesu podejmowania decyzji opisywanym jako styl doradzający, konsultujący i uczestniczący¹. Uzyskane wyniki potwierdzają możli-

¹ Ustalając rodzaj przyjętego w jednostce organizacyjnej stylu kierowania, Weber wskazuje na możliwości, lub ich brak, umiejscowienia w jednostce stanowiska controllera, co można utożsamiać z możliwością wdrożenia i stosowania systemu controllingu i systemu rachunkowości odpowiedzialności. W zależności od zdefiniowanego stylu Weber określa zadania controllera: „W autorytatywnym środowisku kierowniczym, w zasadzie nie ma żadnej szansy na »trzecie spojrzenie« („trzeci głos w

Tabela 3. Typologia stylów kierowania według Tannenbauma/Schmidta

Styl kierowania	Opis stylu kierowania
Autorytatywny	– przełożony sam podejmuje decyzje i wydaje dyspozycje
Patriarchalny	– przełożony sam podejmuje decyzje – zanim zaczną wprowadzać je w życie, stara się przekonać do nich podwładnych
Doradzający	– przełożony sam podejmuje decyzje – pozwala na stawianie pytań, by poprzez udzielone odpowiedzi osiągnąć akceptację decyzji u podwładnych
Konsultujący	– przełożony informuje swoich podwładnych o zamierzonych decyzjach – podwładni mają możliwość wypowiedzenia się na dany temat zanim przełożony podejmie ostateczną decyzję
Uczestniczący	– grupa poszukuje możliwych propozycji, z całej liczby znalezionych i zaakceptowanych możliwych rozwiązań problemu – przełożony wybiera propozycję, która mu najbardziej odpowiada
Delegujący	– grupa podejmuje decyzję po dokonaniu przez przełożonego prezentacji problemu i wytyczeniu granic obszaru poszukiwania rozwiązania albo – grupa podejmuje decyzję; przełożony sprawuje funkcję koordynatora zewnętrznego i wewnętrznego

Źródło: [4, s. 13].

wość wdrożenia systemu rachunkowości odpowiedzialności. Zarządzający w badanej jednostce dostrzegają zalety pracy zespołowej, doświadczenie, wiedzę, zaangażowanie i odpowiedzialność jego uczestników. Podjęli ponadto działania wpisane jako obowiązkowe w utrzymaniu systemu zarządzania jakością, których udoskonalenie może skutkować wypełnieniem warunków zapewniających prawidłowe funkcjonowanie rachunkowości odpowiedzialności.

5. Podsumowanie

Analizując cele, zadania i istotę funkcjonowania rachunkowości odpowiedzialności zauważa się podobieństwo tego systemu do opisywanego w literaturze przedmiotu nowoczesnego instrumentu zarządzania przedsiębiorstwem, jakim jest controlling. Za najważniejszą funkcję controllingu przyjmuje się koordynowanie

dyskusji”), na podjęcie funkcji kontrpartnera; zagroziłaby ona autorytetowi kierownika. Controller podejmuje zredukowany zakres funkcji, który ogranicza się do przekazywania danych i pozostaje w ciągłym niebezpieczeństwie, że ściągnie na siebie niechęć kierownika. Natomiast w doradzającym stylu kierowania menedżer dużą uwagę przywiązuje właśnie do funkcji kontrpartnera. W stylu kierowania opartym na delegacji, menedżer postrzega controllera jako źródło specjalistycznej wiedzy (»doradca w zakresie gospodarki«), które może umożliwić znalezienie w pracy zespołowej właściwego rozwiązania. Wymaga to od controllera posiadania odpowiednich zdolności komunikowania się w grupie. Dlatego też w doradzającym stylu kierowania do controllera należy zatem »tylko« odpowiednie przygotowanie menedżera”.

poszczególnych zakresów działalności przedsiębiorstwa zorientowanych na osiągnięcie celu postawionego przez jednostkę.

Obserwacja i analiza działań oraz zebranego materiału w badanej jednostce wskazują na możliwość zaprojektowania i wdrożenia takiego systemu. Badany podmiot ma dobrze przygotowaną strukturę organizacyjną oraz legitymuje się wdrożeniem systemu zarządzania jakością. Powinno to być równoznaczne z podejmowaniem działań o wysokiej jakości i działań racjonalnych prowadzących w efekcie do osiągnięcia założonych celów.

Literatura

- [1] Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003.
- [2] Polska Norma PN-EN ISO 9001, *Systemy zarządzania jakością. Wymagania*, Polski Komitet Normalizacyjny, ustanowiona 11 września 2001, Uchwała 32/2001-o.
- [3] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, red. G.K. Świdorska, t. II, Difin, Warszawa 2002.
- [4] Weber J., *Jakie zadania powinien podejmować controller i dlaczego? Zasadnicze przemyślenia dotyczące znanego problemu*, [w:] *Controlling, doświadczenia krajowe i zagraniczne. Problemy, projekty, instrumenty, perspektywy*, PROFIT, Katowice 2002.

THE INFORMATION NEEDS AND THE RESPONSIBILITY OF THE MANAGEMENT IN PUBLIC HEALTH CARE INSTITUTIONS

Summary

The aim of this article was to identify the information needs and responsibility of the management in public health care institutions. Conducted researches consist in the assessment of responsibility accounting functioning conditions. The results, such as lack of delegations of decision-making entitlements and responsibility, deficiency in the budgeting process connected with the system of monitoring and control, showed that in the researching entity the responsibility accounting system does not exist.