

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami  
i dokonaniami**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2016

**ISSN 1899-3192**

**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-597-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)

[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Wioletta Baran:</b> Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities .....	11
<b>Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski:</b> Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector .....	21
<b>Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz:</b> Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting .....	32
<b>Renata Biadacz:</b> Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry .....	52
<b>Anna Bialek-Jaworska:</b> Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing .....	61
<b>Jolanta Chluska:</b> Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity .....	75
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed .....	83
<b>Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz:</b> Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniem / The role of leadership in performance management .....	93
<b>Izabela Emerling:</b> Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility .....	102
<b>Wiktor Gabrusewicz:</b> Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments .....	112
<b>Marek Gajewski:</b> Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals .....	122

<b>Rafał Jagoda:</b> Wpływ sezonowości na koszty i przychody przedsiębiorstwa z branży budowlanej / Seasonal impact on costs and income of enterprises in the building industry .....	136
<b>Elżbieta Jaworska, Grzegorz Bucior:</b> Koszty w przedsiębiorstwach hotelarskich / Costs in enterprises from hotel industry.....	146
<b>Jacek Jaworski, Marek Witkowski:</b> Podstawy koncepcyjne strategicznej karty wyników dla spółdzielni mieszkaniowej / Conceptual basis of Balanced Scorecard for housing cooperative .....	155
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Znaczenie perspektywy interesariuszy w zarządzaniu strategicznym zakładem opieki zdrowotnej na przykładzie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w Puławach / The role of perspective of stakeholders in the strategic management of health care facility on the example of health care in Puławy.....	165
<b>Beata Juralewicz:</b> Identyfikacja i wyodrębnianie przychodów i kosztów przewozów o charakterze użyteczności publicznej w przedsiębiorstwach transportu samochodowego / Identification and distinction of revenues and costs of public utility transport in bus enterprises .....	175
<b>Marta Kołodziej-Hajdo:</b> Kontrola zarządcza w jednostkach administracji publicznej – aspekty praktyczne / Management control in government administration units – practical aspects.....	184
<b>Bartosz Kołodziejczuk, Magdalena Szydelko:</b> Benchmarking w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa / Benchmarking in business cost management .....	194
<b>Roman Kotapski:</b> Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych / Responsibility centers and cost centers in water and sewerage companies.....	203
<b>Robert Kowalak:</b> Mierniki dokonań w kokpitach menedżerskich przedsiębiorstwa / Performance indexes in dashboard .....	213
<b>Marcin Kowalewski:</b> Systemy rachunku kosztów w <i>lean accounting</i> / Cost accounting of lean system.....	222
<b>Justyna Kujawska:</b> Koncepcja pomiaru efektywności podmiotu leczniczego / Effectiveness measurement concept of hospitals .....	230
<b>Dorota Kuźdowicz, Janina Jędrzejczak-Gas, Paweł Kuźdowicz:</b> Raportowanie przepływów strumieni wartości w systemie ERP / Reporting value stream flows in the ERP system.....	240
<b>Paweł Kuźdowicz:</b> Zastosowanie obliża kosztowego w analizie odchyleń przedsięwzięcia / Cost obligation of an enterprise .....	249
<b>Zbigniew Leszczyński:</b> Analizy wartości cyklu procesów w programie redukcji zużycia zasobów produkcyjnych (kosztów produkcji) / Value analysis of process cycle as a part of production resources reduction program (production costs) .....	258

<b>Grzegorz Lew:</b> Koszty klienta w przedsiębiorstwach handlowych / Customer costs in commercial companies .....	270
<b>Krzysztof Małys:</b> Analiza struktury kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce / Cost structure analysis in institutions of public higher education .....	278
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Falsyfikacja tradycyjnego modelu rachunku kosztów docelowych / Target costing traditional model falsification .....	290
<b>Andrzej Niemiec:</b> Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu (CSFS) za pomocą macierzy istotności-sterowalności ( <i>Relevance-Manageability Matrix</i> ) na przykładzie firm sektora transportu lądowego / Identification of critical success factors by Relevance-Manageability Matrix on the example of land transport sector companies.....	304
<b>Maria Nieplowicz:</b> Analiza porównawcza zastosowania zrównoważonej karty wyników w podmiotach leczniczych / The use of Balanced Scorecard in health care organizations. Comparative analysis .....	317
<b>Bartłomiej Nita:</b> Krytyka zrównoważonej karty wyników / The critique of Balanced Scorecard .....	325
<b>Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski:</b> Próba wyceny innowacji uelastyczniającej technologię wytwarzania / Attempt to evaluate innovation making manufacturing process flexible.....	334
<b>Edward Nowak:</b> Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat małych jednostek gospodarczych / Information capacity of profit and loss accounts in small economic entities.....	349
<b>Ryszard Orliński:</b> Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala / Cost accounting of patients on the example of hospital.....	358
<b>Sabina Rokita:</b> Możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa / Possibilities of use of the Strategic Scorecard in enterprises innovative activity management.....	368
<b>Jolanta Rubik:</b> Wytyczne i uregulowania raportowania społecznej odpowiedzialności / Guidelines and regulations of corporate social responsibility reporting.....	379
<b>Wojciech Sadkowski:</b> Przegląd dotychczasowych modeli rachunku kosztów jakości / Review of existing models of quality costs calculation .....	388
<b>Beata Sadowska:</b> System pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe – proces przygotowania i implementacji / Achievements measurement system at the State Forests National Forests Holding – process of preparing and implementation.....	399
<b>Dorota Śładkiewicz:</b> Nośniki wartości i ich rola w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / Value drivers and their role in creating enterprise value.....	408

<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Wyzwania w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych / Cost accounting challenges regarding transfer pricing documentation .....	417
<b>Anna Surowiec:</b> Rachunek kosztów działań jako jedna z metod zarządzania kosztami łańcucha dostaw / Activity-Based Costing as one of the methods of supply chain management .....	428
<b>Waldemar Szczepaniak:</b> Przychody z działalności badawczej jako miernik dokonań szkół wyższych – analiza w odniesieniu do wielkości relatywnych / Revenues from research activity as a measure of achievements of universities – analysis in relation to the relative value .....	438
<b>Olga Szolno:</b> System monitorowania realizacji celów w samorządowej jednostce budżetowej / System of monitoring the objectives achievements in self-government budget unit .....	447
<b>Alfred Szydelko:</b> Rola rachunkowości finansowej w pomiarze dokonań / The role of financial accounting in performance measurement .....	459
<b>Lukasz Szydelko:</b> Ekonomiczna wartość dodana w bankach spółdzielczych / Economic value added in cooperative banks .....	468
<b>Joanna Świerk:</b> Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników / An analysis of readiness of Polish local authorities for implementation of Balanced Scorecard .....	478
<b>Monika Ucieszńska:</b> Pomiar w kontroli zarządczej funkcjonującej w administracji podatkowej / Measurement in management control in tax administration .....	487
<b>Piotr Urbanek:</b> Strategie uniwersytetów publicznych w Polsce – próba oceny / Strategies of public universities in Poland – an attempt to access .....	500
<b>Piotr Wanicki:</b> Innowacje jako źródło wartości przedsiębiorstwa / Innovation as a source of enterprise value .....	510
<b>Lidia Wiatrak:</b> Badanie satysfakcji klientów w kontekście zarządzania jakością w organach administracji podatkowej / Study of customer satisfaction in the context of quality management in the authority tax administration .	519
<b>Marcin Wierzbiński:</b> System zarządzania dokonaniem a model biznesowy / Performance management system vs. business model .....	533
<b>Grzegorz Zimon:</b> Koszty zarządzania kapitałem obrotowym w przedsiębiorstwie handlowym / Performance management system vs. business model	552

## Wstęp

Zmiany zachodzące na rynku, związane z coraz większą konkurencją, powodują, że przedsiębiorcy szukają rozwiązań dotyczących nie tylko utrzymania się na nim, lecz również rozwoju, co ma służyć poprawie ich pozycji względem innych jednostek gospodarczych. Zarządzanie kosztami i pomiar dokonań stanowią istotny element systemu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach. Są one stosowane w przedsiębiorstwach nie tylko dużych, ale również średnich i małych. Każda działalność jednostki gospodarczej generuje koszty, które powinny być pod stałą kontrolą zarządzających. Jest to temat wciąż aktualny w artykułach naukowych publikowanych w Polsce i na świecie, poruszany zarówno przez teoretyków, jak i praktyków.

Niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu jest poświęcony zagadnieniom zarządzania kosztami i pomiarowi dokonań. W związku z tym zawarte w nim artykuły dotyczą dwóch odrębnych tematycznie obszarów:

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

W obrębie każdego z nich zaprezentowano problemy zarówno teoretyczne, jak i praktyczne dotyczące systemów kosztów w podejmowaniu decyzji, mierników dokonań, raportowania dokonań.

Artykuły poświęcone zarządzaniu kosztami mają głównie charakter praktyczny. Ukazują przypadki jego zastosowania w szpitalu, podmiocie świadczącym usługi komunalne, szkole wyższej oraz w organach administracji podatkowej. Skupiają się również na rozważaniach poświęconych kontroli kosztów w jednostkach mikro, wprowadzonych do ustawy o rachunkowości w 2014 roku.

Teksty związane z tematyką zarządzania dokonaniem są połączeniem rozważań teoretycznych z empirycznymi. Dociekania teoretyczne dotyczą zagadnień pomiaru dokonań, raportowania dokonań, zastosowania narzędzi, jakimi są zrównoważona karta dokonań, budżetowanie, oraz kreowania wartości przedsiębiorstwa. Artykuły związane z wdrożeniem zarządzania dokonaniem w jednostkach gospodarczych dotyczą takich podmiotów, jak: zakład gospodarowania odpadami, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty lecznicze, banki.

Redaktorzy zeszytu mają nadzieję, że opublikowane w nim artykuły będą inspiracją do poszukiwań nowych rozwiązań w obszarze zarządzania kosztami i dokonaniem, a jednocześnie pomogą rozwiązać problemy związane z ich wykorzystaniem w wybranych organizacjach.

*Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek*

**Izabela Emerling**

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach  
e-mail: iza\_e@wp.pl

---

**BUDŻETOWANIE KOSZTÓW  
A ZARZĄDZANIE PODMIOTEM LECZNICZYM**

---

**BUDGETING COSTS VS. MANAGEMENT  
OF HEALTH CARE FACILITY**

---

DOI: 10.15611/pn.2016.442.09

**Streszczenie:** We wszystkich jednostkach zwiększa się zapotrzebowanie na pełną, porównywalną i wiarygodną informację na temat kosztów i ich wpływu na wynik finansowy. W warunkach transformacji polskiej gospodarki oraz postępu w prowadzeniu działalności gospodarczej konieczne jest stosowanie w zarządzaniu nowoczesnych narzędzi zarządzania z dziedziny rachunkowości. Budżetowanie kosztów wspiera menedżerów w podejmowaniu racjonalnych i efektywnych decyzji. Koszty stanowią bardzo istotną kategorię w rachunkowości każdej jednostki gospodarczej. Zarządzanie kosztami jest dla zarządu jednym z istotniejszych obszarów decyzyjnych. W artykule przedstawiono rolę i znaczenie budżetowania kosztów w planowaniu kosztów podmiotu leczniczego oraz wykorzystanie informacji o kosztach do bardziej efektywnego zarządzania tym podmiotem.

**Słowa kluczowe:** budżetowanie, zarządzanie, zarządzanie kosztami, podmiot leczniczy.

**Summary:** In recent years, characterized by the dynamic development of the capital and money markets of many countries, there has been an increased need for full, comparable and reliable information on the costs and financial results. In the conditions of transformation of Polish economy and progress in the conducting of business, which was done in the twentieth century and still is, managing a business makes it necessary to use modern management tools in the field of accounting. Controlling and management accounting are instruments that support managers in making rational decisions. Budgeting of costs is a crucial instrument in the accounting of every company. Managing the costs of a company is one of the major decision-making areas for its management board. The article presents the role and importance of budgeting of costs in the effective management of an enterprise.

**Keywords:** budgeting, management, cost management, health care facility.



## 1. Wstęp

Podstawowym zadaniem dzisiejszego otoczenia gospodarczego jest właściwe wykorzystanie zasobów finansowych, rzeczowych, ludzkich i innych. W osiągnięciu tego celu kluczowe znaczenie ma zarządzanie kosztami [Emerling 2014, s. 143]. Istota zarządzania kosztami pokrywa się z głównym celem działalności każdej jednostki, czyli maksymalizacją zysku właścicieli. Możliwe jest to dzięki redukcji ponoszonych kosztów poprzez podnoszenie skuteczności procesu gospodarczego i zwiększanie efektywności zużycia zasobów w przedsiębiorstwie [Nowak 2011, s. 15]. Wiedza o procesie budżetowania i korzyściach, jakie wynikają z jego stosowania, jest bardzo ważna dla sprawnego zarządzania podmiotem leczniczym), zwłaszcza w dobie dużych problemów służby zdrowia. Budżetowanie ma więc pomóc organom założycielskim tych podmiotów w sprawowaniu funkcji zarządzania, nadzoru i kontroli.

Strategiczny sposób zarządzania jest stosowany w ochronie zdrowia od niedawna. Wcześniej ten rodzaj zarządzania nie był potrzebny podmiotom leczniczym, ponieważ były one zazwyczaj niezależnymi organizacjami *non profit*, a poniesione przez nie koszty usług medycznych podlegały refundacji. Obecnie prowadzenie podmiotów leczniczych stało się w większości przypadków skomplikowanym przedsięwzięciem biznesowym, a ich sposób działania nierzadko przypomina funkcjonowanie ogromnych korporacji. W efekcie niejedna metoda zarządzania wprowadzona do stosowania w podmiocie leczniczym, zarówno publicznym, jak i prywatnym, została zaczerpnięta z sektora biznesowego [Swayne, Duncan, Ginter 2012, s. 9-11].

W miarę wprowadzania nowoczesnych rozwiązań zwrócono również uwagę na korzystny wpływ budżetowania i zaczęto stosować tę procedurę w podmiotach leczniczych w celu poprawy efektywności zarządzania.

Celem artykułu jest przedstawienie istoty budżetowania i jego roli w planowaniu kosztów i zarządzaniu podmiotem leczniczym. Zastosowane metody badawcze opierają się na studiach literatury z badanego zakresu oraz przedstawieniu studium przypadku budżetowania jako metody planowania kosztów na przykładzie podmiotu leczniczego. Metody te zostaną przedstawione w kontekście ich przydatności w efektywnym zarządzaniu tym podmiotem.

## 2. Geneza, istota i cele budżetowania w jednostce

Genezy budżetowania można doszukać się w czasach panowania cesarza Oktawiana Augusta w starożytnym Rzymie. Spisy dochodów i wydatków były wówczas pierwszym znanym urządzeniem planistycznym. Zawierały one bowiem nie tylko istniejący stan rzeczy, ale także przewidywania związane z przyszłymi dochodami i wydatkami. Stanowiły więc swoisty plan dochodów i wydatków, będący podstawą powstania budżetu. Najpierw powstał budżet państwa, który we współczesnej for-

mie pojawił się po raz pierwszy w dziewiętnastowiecznej Anglii. Po jednej stronie zawierał on wykaz przychodów z tytułu płatności celnych, podatków itp., natomiast po drugiej stronie przedstawiał listę zatwierdzonych wydatków. Później zaczęły się pojawiać postulaty na temat wykorzystania budżetu w przedsiębiorstwie, które zyskały uznanie, i już pod koniec pierwszej dekady dwudziestego wieku powstały pierwsze formalnie opracowane i zatwierdzone budżety w przedsiębiorstwach [Kieras-Kogut, Krawczyk 2012].

W literaturze przedmiotu „budżet to plan działania wyrażony w formie ilościowej (jednostki naturalne) i wartościowej (jednostki pieniężne) w odniesieniu do

**Tabela 1.** Cele budżetowania

Krótkookresowe (operacyjne)	<b>Poprawa płynności finansowej</b>
	Stosując zasady budżetowania, określamy sposób zarządzania wpływami i wydatkami, który umożliwi kontrolę wpływów i wypływów gotówki w zakładzie, co pozwala na skuteczniejsze wykorzystanie metod zarządzania finansami, w tym również zarządzania płynnością.
	<b>Kontrola poziomu zysku operacyjnego</b>
	Wprowadzając metodę budżetowania, ogranicza się wydatki, a dzięki temu również koszty do zaplanowanych wartości. Można osiągnąć dyscyplinę budżetową, która stwarza możliwość obniżenia kosztów stałych i zmiennych.
	<b>Obniżenie poziomu ryzyka i niepewności w działalności zakładu</b>
	Pomaga temu rozwinięty, wieloszczeblowy system budżetowania, który umożliwia podjęcie decyzji o przyszłych stanach zasobów finansowych i ekonomicznych zakładu leczniczego.
	<b>Wzrost wartości organizacyjnej przedsiębiorstwa</b>
	Szczegółowe określenie zadań cząstkowych i obowiązków służy rozszerzeniu działania mechanizmów o charakterze samoregulującym i systemowym.
Średniookresowe	<b>Doskonalenie operatywnego zarządzania</b>
	Proces budżetowania umożliwia szeroki przepływ informacji o przebiegu procesów realizacji zadań w zakładzie, szczególnie dzięki monitorowaniu i kontroli wszystkich odchyleń w zakresie realizowanych zadań.
	<b>Doskonalenie technologicznych norm pracochłonności i zużycia materiałów</b>
	Budżetowanie sprzyja rozwojowi baz danych i zaplecza dokumentacyjnego.
	<b>Efektywna alokacja nakładów kapitałowych</b>
Możliwa do osiągnięcia za pomocą planów i przepływów finansowych, dokładnie odzwierciedlających inwestycyjne możliwości zakładu leczniczego.	
<b>Stabilizacja finansowa firmy</b>	
Planowanie przyczynia się do redukcji ryzyka, stale podnosi efektywność w sferze optymalizacji zadań realizowanych w zakładzie, a także zapewnia trwałą równowagę finansową.	
Długookresowe	<b>Postrzeżenie zakładu leczniczego jako podmiotu o ugruntowanej pozycji na rynku</b>
	Budżetowanie, wpływając na całość kształtu procesów planowania i realizowania zadań, powoduje swego rodzaju automatyzm w samodoskonaleniu się zakładu leczniczego. Dzięki temu otoczenie darzy wysokim zaufaniem wszelkie jego poczynania rynkowe.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Dylewski, Filipiak, Szczypa 2007, s. 13-14].

określonego zakresu działania, dla ściśle ustalonego przedziału czasu” [Kotapski 2006, s. 16]. Budżet stanowi plan działania wraz z zapewnieniem odpowiedniej wysokości środków na jego realizację, przydzielony danej jednostce decyzyjnej w okresie obrachunkowym” [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 72]. Natomiast Wiesław Szczęsny i Jan Śliwa podają, że „budżet przedsiębiorstwa jest zbiorczym planem finansowym, który grupuje wszystkie odcinkowe plany dochodów z własnych i obcych źródeł oraz wydatki związane z działalnością przedsiębiorstwa warunkujące uzyskanie przychodów” [Szczęsny, Śliwa 2010, s. 11]. Budżet na wszystkich szczeblach wewnętrznych jednostki jest podstawą do podejmowania różnego rodzaju działań i decyzji prowadzących do zamierzonego celu. Tak więc „budżet można określić jako formalnie spisana deklarację planów zarządu na przyszłość, wyrażoną w jednostkach finansowych” [Fess, Warren 1987, s. 1073].

Budżetowanie jest metodą wewnętrznego oddolnego planowania w przedsiębiorstwie, podporządkowanego realizacji strategicznych celów i efektywnemu wykorzystaniu zasobów [Komorowski 1997, s. 13]. Budżetowanie to proces zestawienia całokształtu działalności przedsiębiorstwa w zbiorcze zestawienie dające w efekcie budżet przedsiębiorstwa jako całość [Dylewska, Filipiak, Szczypa 2007, s. 11]. Według Jana Komorowskiego budżetowanie „podkreśla aspekt czynnościowy, obejmujący stosowanie różnych metod i technik związanych z przygotowaniem, realizacją i kontrolą budżetu” [Komorowski 1997, s. 17].

Budżetowanie w podmiotach leczniczych jest zależne od poziomu „gwarantowanych” środków finansowych otrzymanych z Narodowego Funduszu Zdrowia (NFZ), jak też możliwości ich zwiększenia dzięki pozyskaniu nowych źródeł finansowania. Na te ostatnie mają wpływ m.in. takie czynniki, jak: wielkość podmiotu, rodzaj świadczonych usług medycznych i potrzeby zdrowotne pacjentów występujące na danym obszarze. Dlatego decyzje o kierunku prowadzonej działalności podmiotu powinny być poprzedzone „przeoglądem” planów i rozpoznaniem możliwości finansowych w tym zakresie. W tym celu proces budżetowania może stać się narzędziem wspomagającym proces decyzyjny w podmiocie leczniczym. Wprowadzenie sztywnych ograniczeń budżetowych stanowiłoby motywację dla świadczeniodawców (podmiotów leczniczych) do ciągłego monitorowania kosztów działalności i poszukiwania sposobów ich racjonalizacji [Rudawska 2007, s. 171].

Cele budżetowania podzielone według kryterium czasu przedstawia tabela 1.

### **3. Budżetowanie na przykładzie zakładu opieki zdrowotnej**

Proces tworzenia budżetu należy rozpocząć od wyznaczenia przez jednostkę celu na najbliższy okres. Badany Zakład Opieki Zdrowotnej wyznaczył kilka celów na rok 2015. Na I kwartał 2015 roku celem było utrzymanie kontraktu na świadczenia usług podstawowej opieki zdrowotnej w zakresie nocnej i świątecznej opieki zdrowotnej w mieście. Na dalszą część roku 2015 plan zakładał zwiększenie liczby zabiegów świadczonych na zasadach komercyjnych w laboratorium oraz w poradni rehabilita-

cji i fizjoterapii, natomiast dla pozostałej części zakładu – poprawa jakości świadczonych usług z jednoczesną minimalizacją kosztów działalności przy założonym poziomie przychodów. Oczywiście wyznaczone cele jednostki musiały być kwantyfikowane, dlatego m.in. wyznaczono maksymalną liczbę błędów w badaniach laboratoryjnych, liczbę reklamacji czy skarg, a także czas oczekiwania na usługę i jej wykonywania. Zmiana prezesa NFZ spowodowała, że w mieście miał funkcjonować tylko jeden punkt udzielający takich usług. Przejęcie go przez zakład świadczyło o renomie i wysokich standardach świadczonych usług. W 2013 roku badany podmiot leczniczy wygrał konkurs i otrzymał kontrakt na dwa lata. W 2015 roku chciał ponownie stanąć do konkursu i utrzymać ten kontrakt na następne lata.

Tworzenie budżetu objęło budżet przychodów i budżet kosztów. W skład budżetu kosztów operacyjnych wchodzi: budżet kosztów osobowych oraz budżet kosztów nieosobowych (zuzycia materiałów, leków, energii, usług obcych i innych kosztów).

W skład budżetu kosztów osobowych wchodzi budżet wynagrodzeń oraz budżet ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń na rzecz pracownika.

W badanym zakładzie opieki zdrowotnej wynagrodzenia stanowią duży udział (ok. 50%) wszystkich kosztów rodzajowych. Na rok 2015 zakład planował utrzymać dotychczasową liczbę zatrudnionych techników i diagnostów laboratoryjnych oraz pielęgniarek.

Obecnie w laboratorium pracuje dwóch techników analityki medycznej, diagnosta i kierownik. W 2015 roku żaden z pracowników nie nabywał prawa do nagrody jubileuszowej ani odprawy emerytalnej. Plan wynagrodzeń zatrudnionego personelu został przedstawiony w tabeli 2.

**Tabela 2.** Plan wynagrodzeń kierownika, diagnosty laboratoryjnego i techników analityki medycznej

Wyszczególnienie	Kierownik	Diagnosta	Technik analityki 1	Technik analityki 2	Razem
Stawka zasadnicza (zł)	3000	2500	2200	2200	9900
Dodatek stażowy (%)	10%	12%	8%	5%	-
Dodatek stażowy (zł)	300	300	176	110	886
Dodatek funkcyjny (%)	10%	0%	0%	0%	-
Dodatek funkcyjny (zł)	300	0	0	0	300
Brutto na miesiąc (zł)	3600	2800	2376	2310	11 086
Brutto na rok (zł)	43 200	33 600	28 512	27 720	133 032
Inflacja	4%	4%	4%	4%	-
Plan na 2015 (zł)	44 928	34 944	29 652,48	28 828,80	138 353,28

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów Niepublicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej X.

Oprócz tego zarząd podjął uchwałę o przyznawaniu dodatkowej premii uznaniowej pielęgniarkom pracującym we wszystkich Miejskich Centrach Medycznych (MCM) przy pobieraniu krwi do badań laboratoryjnych w wysokości 100 zł/miesiąc.

Budżet kosztów wynagrodzeń osób pracujących przy pobieraniu materiału do badań obejmuje więc dodatkowo:

$$10 \text{ MCM-ów} \cdot 1 \text{ pielęgniarka} \cdot 100 \text{ zł} \cdot 12 \text{ miesięcy} = 12\,000 \text{ zł.}$$

Ogółem budżet wynagrodzeń wyniósł: 138 354 zł + 12 000 zł = 150 354 zł.

Dodatkowo z wynagrodzeniami jest związany budżet ubezpieczeń społecznych (tabela 3).

**Tabela 3.** Wysokość planowanych składek na ubezpieczenia społeczne

Składka na ubezpieczenie	Proc. składki	Podstawa	Wartość składki
Emerytalne	9,76	150 353,28	14 674,48
Rentowe	6,50	150 353,28	9 772,96
Wypadkowe	0,90	150 353,28	1 353,18
FP	2,45	150 353,28	3 683,66
FGŚP	0,10	150 353,28	150,35
RAZEM	19,71	150 353,28	29 634,63

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów Niepublicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej X.

Zakład Opieki Zdrowotnej uwzględnił również odpis na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych. Dla czterech pracowników zatrudnionych w laboratorium na podstawie umowy o pracę odpis na ZFŚS w 2015 roku wynosił 4375,72 zł. Tak więc budżet kosztów osobowych laboratorium na rok 2015 wyniósł 184 365 zł.

Następnym etapem było zaplanowanie kosztów nieosobowych, stałych i zmiennych. Budżet kosztów stałych na rok 2015 został opracowany w oparciu o pierwsze półrocze 2014 roku. Został skorygowany o przewidywaną inflację ustaloną na 4%. Koszty poniesione w pierwszym półroczu 2015 roku zawiera tabela 4.

**Tabela 4.** Budżet kosztów stałych na 2015 rok (zł)

Rodzaj kosztów stałych	Koszty z 2014 r.	Długość okresu odniesienia	Koszt miesięczny	Długość okresu budżetowego	Razem koszty w 2014 r.	Inflacja (w %)	Planowany koszt na 2015 r.
Amortyzacja	16 883,37	6	2813,90	12	33 766,74	-	33 766,74
Środki czystości	564,95	6	94,16	12	1129,90	4	1175,10
Materiały biurowe	7819,81	6	1303,30	12	15 639,62	4	16 265,20
Zużycie energii	1325,86	6	220,98	12	2651,72	4	2757,79
Usługi obce	29 555,65	6	4925,94	12	59 111,30	4	61 475,75
Koszty transportu	373,81	6	62,30	12	747,62	4	777,52
Koszty zarządu	7490,53	6	1248,42	12	14 981,04	4	15 580,28
Obsługa	2202,65	6	367,11	12	4 405,30	4	4 581,51
RAZEM	66 216,63	-	11 036,08	-	132 433,26	4	136 379,89

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów Niepublicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej X.

Budżet kosztów zmiennych w analizowanym zakładzie opieki zdrowotnej tworzony jest na podstawie kosztów jednostkowych procedur medycznych.

**Tabela 5.** Budżet kosztów zmiennych

Rodzaj badania	Liczba planowanych badań	Wartość planowanych badań na poziomie cen z 2012 (zł)	Inflacja (%)	Planowany koszt (zł)
Biochemia	32 680	15 230,00	4	15 839,20
Hematologia	16 840	13 473,00	4	14 011,92
Koagulologia	3 880	15 520,00	4	16 140,80
Diagnostyka anemii	140	980,00	4	1019,20
Diagnostyka chorób tarczycy	10 960	21 920	4	22 796,80
Diagnostyka chorób zakaźnych	2817	2530,00	4	2631,20
Immunodiagnostyka	150	250,00	4	260,00
Markery nowotworowe	4240	19 080,00	4	19 843,20
Serologia	630	630,00	4	655,20
Autoimmunologia	360	420,00	4	436,80
Analityka ogólna	15 800	11 060,00	4	11 502,40
Mikrobiologia	1800	1530,00	4	1 591,40
Badania dodatkowe	170	240,00	4	249,60
RAZEM	90 467	102 863,00	4	106 977,50

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów Niepublicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej X.

Budżet kosztów nieosobowych został obliczony jako suma budżetów kosztów stałych i zmiennych:

$$136\,379,89 + 106\,977,50 = 243\,357,39.$$

Całkowity budżet kosztów niezbędny do realizacji usług laboratoryjnych został obliczony jako suma budżetu kosztów osobowych i budżetu kosztów nieosobowych: 184 365 zł + 243 358 zł i wynosił na rok 2015: 427 723 zł.

W artykule został przedstawiony proces budżetowania kosztów na przykładzie laboratorium. Tak samo są przygotowywane budżety innych ośrodków kosztów. Następnie budżety cząstkowe są łączone i wykazywane w poszczególnych ośrodkach kosztów.

Podczas tworzenia budżetu kosztów należy pamiętać, że proces ten nie jest czynnością jednorazową. Ma on charakter cykliczny, dlatego trzeba go na bieżąco korygować o wzrost kosztów leków, energii, sprzętu jednorazowego użytku itp. Tylko jego ciągłe ulepszanie i weryfikacja przyniesie oczekiwane korzyści [Krawczyk 2005, s. 231].

#### 4. Kontrola budżetu i analiza odchyleń

Badany zakład opieki medycznej osiąga przychody głównie z kontraktów zawartych z NFZ. W zależności od wynegocjowanego kontraktu różne są jego przychody.

Budżet przychodów jest przygotowywany globalnie na podstawie danych z okresu poprzedniego. Przychody pochodzące ze specjalistycznej opieki zdrowotnej różnią się co roku w zależności od liczby podpisanych kontraktów z NFZ. Każdy kontrakt co roku różni się ceną za punkt, a także rocznym limitem punktów, które dana poradnia maksymalnie może wyrobić. Zakład opieki zdrowotnej osiąga również przychody z komercyjnych badań oraz porad lekarskich. Budżet przychodów z tych usług jest przygotowywany, tak jak w przypadku kosztów, na podstawie budżetów cząstkowych przygotowywanych przez odpowiedzialne jednostki.

Zarząd zakłada wzrost przychodów z usług komercyjnych w roku 2015 o 10%. W badanym ZOZ po każdym kwartale jest dokonywana analiza odchyleń pomiędzy kosztami rzeczywistymi a kosztami zabudżetowanymi. Raport z analizy na przykładzie laboratorium przedstawia tabela 6.

ZOZ przewidywał odchylenia do 5% *in plus*, *in minus* w granicach norm. Nie był w stanie dokładnie określić liczby pacjentów ze względu na charakter świadczonych usług.

**Tabela 6.** Budżet kosztów i przychodów oraz ocena jego wykonania (zł)

Lp.	Wyszczególnienie	Wartość budżetu na 2015 r.	Wartość budżetu na I kwartał 2015 r.	Wartość rzeczywista, I kwartał 2015 r.	Odchylenia
1	Koszty laboratorium, w tym:	427 723,00	106 930,75	101 249,56	-5681,19
	– koszty osobowe	184 365,00	46 091,25	46 995,70	904,45
	– koszty nieosobowe	243 358,00	60 839,50	54 253,86	-6585,64
2	Przychody laboratorium, w tym:	584 888,32	146 222,08	143 062,09	-3159,99
	– przychody z NFZ	464 464,32	116 116,08	117 569,47	1453,39
	– przychody z badań komercyjnych	120 424,00	30 106,00	25 492,62	- 4613,38

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów Niepublicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej X.

W I kwartale 2015 roku koszty rzeczywiste były mniejsze od planowanych. Ogólnie koszty zmniejszyły się o 5,3% w stosunku do kosztów ujętych w budżecie. Jest to odchylenie ponad przyjętą przez zakład normę. Wzrosły natomiast koszty osobowe o prawie 2%. Było to spowodowane nieoczekiwanym wzrostem dodatku stażowego jednego pracownika, który doniósł dodatkowe świadectwa pracy. Spadek kosztów był spowodowany spadkiem liczby świadczonych usług, a nie redukcją kosztów.

Pozytywne efekty z wprowadzenia budżetu w badanym zakładzie nie wystąpią jednak bez dalszej kontroli i zapobiegania powstającym odchyleniom.

Laboratorium analityczne jest czynne od poniedziałku do piątku od 7.00 do 15.00 i od 18.00 do 7.00, a także w weekend przez całą dobę. Decyzja o zwiększeniu liczby usług komercyjnych o 10% miała na celu zmniejszenie kosztu jednostkowego przy stosunkowo dużych kosztach stałych. Dzięki temu miał nastąpić wzrost przychodów. Niestety, na podstawie analizy wykonania budżetu można dostrzec, że tego planu nie udaje się zrealizować. Badając szczegółowo przebieg pracy w laboratorium, ustalono, że przyczyną tego jest stosunkowo mała liczba osób pracujących przy analizie oraz za krótki czas otwarcia laboratorium. Dzięki prowadzeniu budżetu i jego częstej analizie kierownicy jednostki mogli szybko i skutecznie zareagować na zaistniałą sytuację. Pojęli decyzję o zatrudnieniu dodatkowego technika analityki medycznej oraz wydłużyli czas pracy laboratorium do 24 godz. przez 7 dni w tygodniu. Taka zmiana może przyczynić się do przynajmniej częściowego zrealizowania przyjętego w budżecie planu.

Dodatkowo raport zużycia materiałów i sprzętu medycznego oraz nakładu czasu pracy osób wykonujących procedurę medyczną pozwolił na ustalenie, że pełne badanie pojedynczej próbki nie może zostać zrealizowane w jednym pomieszczeniu, czego konsekwencją jest losowe rozmieszczenie aparatury badawczej między pomieszczeniami. Przewóz próbek jest realizowany przez technika analityki. Czas przygotowania próbki do transportu zajmuje ok. 3 minut. Transport trwa ok. 10 minut, natomiast wyładunek – kolejne 3 minuty. Nieprawidłowe rozmieszczenie sprzętu w laboratorium powoduje zwiększenie kosztu świadczenia zdrowotnego poprzez dodatkowy koszt transportu próbek. Kierownicy ośrodka kosztowego, jakim jest laboratorium, powinni skrócić działanie i poprawić jego efektywność.

W przypadku niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej prawa własnościowe motywują zarząd do racjonalnego wykorzystania swoich zasobów oraz poszukiwania efektywnych rozwiązań dążących do obniżania kosztów, a także poprawy jakości świadczonych usług. Z kolei perspektywa strat majątkowych w przypadku zaniedbań, niegospodarności skłania do dalszej analizy i nadzorowania ponoszonych kosztów oraz osiągniętych przychodów [Rudawska 2007, s. 71].

## 5. Zakończenie

Bez wątpienia budżetowanie jest bardzo potrzebne w sprawnym zarządzaniu podmiotem leczniczym. Wejście w życie nowej ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej powoduje, że temat budżetowania jest cały czas aktualny i potrzebny.

W artykule przedstawiono jego istotę, cele oraz sposób budżetowania kosztów. Zaprezentowano również etapy procesu budżetowania kosztów, kończąc na analizie i kontroli jego realizacji. Przedstawiono wykorzystanie w praktyce informacji pochodzących z budżetów kosztów przy podejmowaniu decyzji. Planując rozszerzenie



działalności o nowe usługi lub zwiększenie ilości już wykonywanych, można oszacować wysokość poniesionych kosztów i oczekiwanych przychodów. Pozwoli to na podjęcie słusznych decyzji, co w konsekwencji zaowocuje dobrą kondycją jednostki i perspektywami dalszego rozwoju. Z uwagi na rozległość tematyki procesu budżetowania artykuł nie pokazuje całości problematyki.

Proces budżetowania jest bardzo przydatnym mechanizmem nadzorowania poziomu kosztów i przychodów, oczywiście cele budżetowania obejmują znacznie szersze obszary. Analiza budżetu na potrzeby zarządzania rozpatruje szczegółowo odchylenia planowanych wartości od rzeczywistych wyników zakładu oraz skutków niekontrolowanego wzrastania kosztów czy nagłego spadku przychodów. Nie należy jednak zapominać, że prowadzenie podmiotu leczniczego jest dość specyficznym rodzajem działalności – nie wszystkie bowiem korzyści da się przeliczyć na pieniądze (uratowane ludzkie życie itp.). W pozostałych przypadkach należy zarządzać kosztami w sposób najbardziej efektywny.

## Literatura

- Dylewski M., Filipiak B., Szczypa P., 2007, *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa.
- Emerling I., 2014, *Rachunek kosztów a nowoczesne zarządzanie przedsiębiorstwem*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 343.
- Fess P.E., Warren C.S., 1987, *Accounting Principles*, South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio.
- Kieras-Kogut O., Krawczyk M., 2012, *Budżetowanie – efektywna metoda zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem*, [www.controlling.info.pl](http://www.controlling.info.pl) (7.02.2015).
- Komorowski J., 1997, *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, PWN, Warszawa.
- Kotąpski R., 2006, *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Marina, Wrocław.
- Krawczyk W., 2005, *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków.
- Nowak E., 2011, *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa.
- Piosik A., 2002, *Budżetowanie i kontrola budżetowa w warunkach rachunku kosztów działań*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.
- Rudawska I., 2007, *Opieka zdrowotna, aspekty rynkowe i marketingowe*, PWN, Warszawa.
- Sierpińska M., Niedbała B., 2003, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa.
- Swayne L., Duncan J., Ginter P., 2012, *Zarządzanie strategiczne w ochronie zdrowia*, przeł. J. Klich, LEX, Warszawa.
- Szczęsny W., Śliwa J., 2010, *Budżetowe operacyjne, finansowe i kapitałowe w przedsiębiorstwie*, C.H. Beck, Warszawa.