

Wykorzystywanie narzędzi zarządzania finansami na przykładzie szpitali województwa pomorskiego

Aleksandra Wiercińska *

Streszczenie: *Cel* – celem artykułu jest wskazanie zakresu wykorzystywania rachunkowości, analizy finansowej oraz budżetowania w zarządzaniu finansami szpitali. *Metodologia badania* – badanie ankietowe. *Wynik* – ocena zakresu wykorzystywania narzędzi zarządzania finansami przez szpitale województwa pomorskiego w 2013 r. *Oryginalność/Wartość* – jak do tej pory nie był znany zakres stosowania poszczególnych narzędzi zarządzania finansami przez szpitale województwa pomorskiego. Artykuł ten ma zapłacić tę lukę oraz skłonić do rozważań na temat możliwości pełniejszego ich wykorzystania przez podmioty lecznicze.

Słowa kluczowe: zarządzanie finansami, podmioty lecznicze, zarządzanie szpitalem, rachunkowość szpitala, budżetowanie szpitala, analiza finansowa szpitala

Wprowadzenie

Polska, mimo znacznego postępu dokonanego w okresie transformacji społeczno-ekonomicznej, wciąż różni się od wielu krajów Unii Europejskiej pod względem poziomu świadczonej opieki zdrowotnej. Wydatki na zdrowie są znacznie mniejsze, niż w większości krajów UE i wynoszą 7% PKB, podczas gdy w Niemczech – 11,5%, we Francji – 11,7%, a we Włoszech – 9,4%. Stosunkowo niskie nakłady na opiekę zdrowotną są przy tym aż w około 21% marnotrawione (1,5% PKB), na co wskazali eksperci OECD w raporcie z 2010 r. „*Health Care Systems. Getting more value for money*”. Spowodowane jest to m.in. brakiem informacji o jakości leczenia, niską efektywnością podstawowej opieki zdrowotnej, nadmiarem hospitalizacji, a także brakiem koordynacji opieki nad pacjentem. Niska efektywność systemu opieki zdrowotnej jest dostrzegana nie tylko przez ekspertów i pacjentów. Polska otrzymała od Komisji Europejskiej zalecenia w sprawie zmian krajowego programu reform na lata 2013–2014. Dotyczyły one poprawy dostępności do świadczeń zdrowotnych, szukania oszczędności w lecznictwie szpitalnym oraz usprawnienia podstawowej opieki zdrowotnej.

Podmioty lecznicze, a w szczególności szpitale, funkcjonują w trudnych warunkach mikro i makroekonomicznych. Wyznaczają je z jednej strony, konkurencja na rynku usług zdrowotnych, częste zmiany zasad kontraktowania świadczeń medycznych, rosnące koszty działalności, z drugiej zaś starzejące się, ale i bardziej świadome swoich potrzeb zdrowotnych społeczeństwo (Wiercińska 2014: 8). Szpitale, zgodnie z zapisami ustawy z dnia

* dr Aleksandra Wiercińska, Uniwersytet Gdański, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, Sopot, ul. Armii Krajowej 101, e-mail: aleksandra.wiercinska@ug.edu.pl.

15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (DzU nr 112, poz. 654), mogą co prawda być traktowane jak typowe przedsiębiorstwa, jednak charakteryzuje je zestaw cech, które znacząco odróżniają je od innych podmiotów funkcjonujących na rynku¹. Przede wszystkim, należy podkreślić konieczność jednoczesnego osiągnięcia przez nie trzech grup celów: medycznych, społecznych i ekonomicznych (Hass-Symotiuł 2011: 69–71). Ich priorytetem nie jest zatem uzyskiwanie korzyści finansowych, ale świadczenie specjalistycznych, dostępnych i o wysokiej jakości usług zdrowotnych².

Należy podkreślić, że sytuacja finansowa szpitali w Polsce jest trudna, a wiele z nich zmagają się od lat z rosnącym zadłużeniem³. Ponadto, oddziaływanie wskazanych wcześniej czynników powoduje, że efektywne zarządzanie szpitalami stało się dużym wyzwaniem. Istotne jest zatem zwrócenie większej uwagi na efektywne zarządzanie ich finansami, przy czym jak do tej pory nie był znany zakres wykorzystywania rachunkowości, analizy finansowej czy budżetowania przez podmioty lecznicze województwa pomorskiego. Wiedza na ten temat może przyczynić się do wskazania obszarów zarządzania finansami, niedostatecznie wykorzystywanych przez szpitale, aby skłonić je do modyfikacji, mających na celu zwiększenie efektywności świadczonych usług zdrowotnych.

1. Narzędzia zarządzania finansami szpitala

Powiązanie celów ekonomicznych, społecznych i medycznych szpitala ze skutecznym zarządzaniem jest zadaniem trudnym i wymagającym. Minimalizacja kosztów i zadłużenia, a jednocześnie zapewnienie dostępności i wysokiej jakości świadczonych usług zdrowot-

¹ Należą do nich m.in. (Rój, Sobiech 2006: 57; Gentzen 2000: 213–214; Shortell, Kałużny 2001: 26): 1) stała gotowość do przyjęcia pacjenta i zapewnienia mu wszechstronnej opieki medycznej z zastosowaniem odpowiednich technologii; 2) realizację celów społecznych, ekonomicznych i medycznych; 3) udzielanie świadczeń zdrowotnych wyłącznie przez osoby posiadające kwalifikacje i spełniające określone wymagania; 4) trudności w normowaniu i pomiarze wyników pracy, które są bardziej zróżnicowane i kompleksowe niż w innych podmiotach leczniczych; 5) wykonywanie czynności o wysokim stopniu niezależności przy istniejącej potrzebie ich koordynacji między różnymi grupami specjalistów; 6) wysoki stopień specjalizacji pracy; 7) niska skuteczność kontroli lekarzy pod względem kierowniczym i organizacyjnym; 8) utrudniona koordynacja działań, co jest spowodowane występowaniem podwójnego podporządkowania służbowego (klinicznego i administracyjnego); 9) brak uzależnienia prowadzenia działalności od korzyści ekonomicznych.

² Publiczne i prywatne szpitale mają odmienne cele. Szpitale publiczne są organizacjami „non profit” i najistotniejszym celem ich działalności jest zwiększanie użyteczności świadczeń medycznych. Rozumie się przez to maksymalizację rozmiarów i jakości realizowanych usług. Natomiast szpitale prywatne są organizacjami „for profit”, czyli oprócz wymienionych powyżej celów, powinny dążyć do wygenerowania zysku, który zapewni ich rozwój, modernizację wyposażenia czy inwestycje.

³ Na złą sytuację finansową szpitali wskazuje przykładowo wzrost zadłużenia jednostek publicznych od roku 2011 średnio o 11% – pierwszy raz od 7 lat. W niektórych województwach nastąpił skok zadłużenia nawet o 30–40%. Pod koniec 2012 r. zadłużenie szpitali sięgnęło 10,7 mld (Rzeczpospolita, 3.12.2012). Wiele szpitali regularnie przynosi straty i nie jest w stanie regulować swoich zobowiązań, wpadając w spiralę zadłużenia. Przyczynami tego stanu rzeczy są: 1) monopol Narodowego Funduszu Zdrowia, który jako jedyny płatnik kontroluje rynek świadczeń zdrowotnych, równocześnie dokonując wyceny procedur medycznych, z reguły na poziomie nieodzwierciedlającym rzeczywistych kosztów ich wytworzenia; 2) drastyczny wzrost kosztów utrzymania szpitali – spowodowany m.in.: rosnącymi cenami leków, postępem technologicznym, wzrostem kosztów wynagrodzeń – przy wartości kontraktów z NFZ utrzymujących się w ostatnich latach na podobnym poziomie; 3) niewystarczający zakres przekształceń szpitali w spółki, co spowodowane jest m.in. oporem społecznym – utożsamia się bowiem przekształcenia (komercjalizację) szpitali z ich prywatyzacją i odpłatnością za świadczone usługi zdrowotne (Kachniarz 2008: 127).

nych wymagają wykorzystania różnych narzędzi zarządzania finansami⁴. W związku z tym, coraz częściej w szpitalach są tworzone specjalne komórki organizacyjne, zajmujące się controllingiem, których zadaniem jest dostarczanie informacji finansowych, niezbędnych do podejmowania decyzji zarządczych. Wykorzystuje się przy tym różnorodne metody i narzędzia. Są to m.in:

- a) rachunkowość,
- b) budżetowanie,
- c) analiza finansowa.

Do skutecznego zarządzania finansami szpitala niezbędne jest właściwe prowadzenie rachunkowości, w tym również rachunku kosztów, jako podstawowych źródeł informacji finansowej dla zarządzających. Ze względu na zróżnicowanie potrzeb odbiorców informacji i podejmowanych przez nich decyzji, można w rachunkowości szpitala wyodrębnić dwa podsystemy: rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą.

Rachunkowość finansowa obejmuje swym zasięgiem wiele działań, mających na celu przedstawienie jasnego i rzetelnego obrazu sytuacji finansowej i majątkowej szpitala. Rezultatem tych działań jest sporządzenie sprawozdania finansowego, które ujawnia skutki finansowe zdarzeń gospodarczych, jakie miały miejsce w danym podmiocie w minionym okresie (Świdarska 2003: 32). Rachunkowość zarządcza, jest natomiast ukierunkowana na dostarczanie informacji użytkownikom wewnętrznym na potrzeby podejmowania przez nich decyzji menedżerskich, mających zapewnić efektywne wykorzystanie posiadanych zasobów, co w przypadku podmiotów leczniczych jest szczególnie ważne. Zakres rachunkowości zarządczej obejmuje m.in. (Jarugowa 1998: 7–23; Gabrusewicz i in. 2001: 15–38; Świdarska 2010: 11–23):

- metody podziału kosztów na stałe i zmienne (statystyczne, księgowo, inżynierskie),
- analizę zależności: produkcja – koszt – zysk (ustalenie prognozy rentowności),
- podejmowanie decyzji inwestycyjnych (NPV, IRR i inne),
- nowoczesne modele rachunku kosztów, np. rachunek kosztów działań (ABC).

Wymienione elementy mogą być skutecznie wykorzystywane do poprawy efektywności zarządzania finansami szpitala. Jednak ich zastosowanie powinno poprzedzać wydzielenie ośrodków (centrów) odpowiedzialności⁵. Mogą to być oddziały szpitalne, laboratoria, komórki diagnostyczne czy bloki operacyjne. Decentralizacja zarządzania sprzyja usprawnieniu działania, rozszerzeniu kontroli zarządczej, monitorowaniu kosztów i zakresu świadczonych usług medycznych.

⁴ W literaturze przedmiotu występują różne podejścia do pojęcia zarządzania finansami. W artykule przyjęto, iż zarządzanie finansami szpitala jest to podejmowanie decyzji dotyczących sposobów pozyskiwania środków pieniężnych oraz określania w jakiej formie i na jakie cele je wydatkować, aby skutecznie realizować zadania podmiotu leczniczego, uwzględniając przy tym jego specyfikę. Konieczne jest zatem branie pod uwagę czynników wewnętrznych i zewnętrznych, które mają kluczowy wpływ na funkcjonowanie szpitala i oddziałują na jego kondycję finansową (więcej na temat zarządzania finansami szpitala: Wiercińska 2014).

⁵ W ramach podziału szpitala można wyodrębnić ośrodki: 1) kosztów, gdzie kierownicy odpowiadają głównie za ponoszone w podmiocie koszty np. komórki administracyjne, izba przyjęć; 2) przychodów, gdzie nacisk położony jest na osiągnięcie przychodów – w szpitalu odpowiedzialność za przychody łączy się najczęściej z odpowiedzialnością za koszty, więc tego typu ośrodki stanowią rzadkość w podmiotach leczniczych, typowym przykładem takiego ośrodka może być dział handlowy, który powoływany jest raczej w prywatnych klinikach; 3) rentowności (zysków) – w tych ośrodkach równie istotne są przychody jak i koszty np. oddziały szpitalne, poradnie, przychodnie itp.; 4) inwestycji, gdzie kierownictwo wpływa na wielkość generowanego zysku w długim okresie a więc może podejmować decyzje inwestycyjne np. cały szpital; 5) produkcji – nacisk położony jest na ilość wykonanych świadczeń oraz ich jakość, np. gabinet szczybień profilaktycznych.

W zarządzaniu finansami szpitala szczególną rolę odgrywa rachunek kosztów. Stanowi on element wspólny, wspierający oba podsystemy rachunkowości. Zgodnie z rozporządzeniem MZIOS w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. 1998 Nr 164 Poz. 1194), podmioty te od 1999 r. były zobligowane do takiej modyfikacji planów kont, by umożliwić ewidencję kosztów zarówno w układzie rodzajowym jak i kalkulacyjnym, co jest podstawą do pomiaru kosztu usług zdrowotnych w ramach rachunku kosztów pełnych. Jednak należy zwrócić uwagę na możliwości zarządzania kosztami, które stwarza szpitalom podział kosztów na zmienne i stałe oraz opieranie decyzji operacyjnych (krótkookresowych) właśnie na rachunku kosztów zmiennych. Wymaga to dodatkowych nakładów, jednak wydaje się być konieczne, a w dłuższej perspektywie opłacalne⁶.

Kolejnym narzędziem, które wykorzystują szpitale w zarządzaniu finansami jest budżetowanie. Należy je rozumieć jako proces, obejmujący czynności takie jak: tworzenie, zatwierdzanie i kontrola budżetów⁷. Zasadniczym celem budżetowania w szpitalu jest dyscyplinowanie i kontrola wydatkowania środków finansowych oraz czasu realizacji świadczeń zdrowotnych. Powinno ono umożliwiać monitorowanie i kontrolę kosztów usług medycznych oraz sprzyjać ich ograniczaniu.

Istnieją różne metody tworzenia budżetów, które mogą być wykorzystywane w szpitalu. Należą do nich przykładowo budżety tworzone metodą przyrostową lub „od zera”, budżety odgórne lub oddolne, jak również budżety całościowe albo częściowe⁸.

M. Hass-Symotiuk (2003: 17–20) podkreśla rolę budżetowania jako instrumentu zarządzania finansami szpitala, argumentując, że jest ono jednocześnie narzędziem planowania, sterowania kosztami, realizacji celów strategicznych. Sporządzanie budżetów stwarza możliwość krytycznej oceny celów i metod działania szpitala, kontroli i oceny.

Ostatnim brany pod uwagę narzędziem zarządzania finansami szpitala jest analiza finansowa, obejmująca analizę wstępną i szczegółową (wskaźnikową).

Analiza wstępna powinna być początkowym etapem oceny kondycji finansowej szpitala, aby uzyskać odpowiedzi na podstawowe pytania co do prowadzonej przez szpital działalności (Wędzki 2003: 19):

1. Jakie elementy majątku, kapitałów, przychodów, kosztów, wpływów czy wydatków szpitala są najbardziej, a jakie najmniej istotne?
2. Jak szybko rosną lub maleją różne wielkości ekonomiczne szpitala?

⁶ Rachunek kosztów pełnych, który wykorzystują szpitale, posiada liczne wady, do których zalicza się (Klu dacz 2004: 26): 1) dostarczanie niedokładnych danych o kosztach wytworzonych usług zdrowotnych (wynikające m.in. z uproszczonego rozliczania kosztów pośrednich); 2) trudności w powiązaniu kosztów z prawdziwymi przyczynami ich powstania; 3) brak możliwości ustalania „indywidualizowanych” kosztów leczenia jedn. chorobowych czy pacjentów; 4) nieuwzględnienie zmian w wykorzystaniu potencjału produkcji.

Natomiast rachunek kosztów zmiennych zapewnia m.in. (por. Gabrusewicz i in. 1998: 81): 1) realne informacje o jednostkowym koszcie zmiennym usługi zdrowotnej oraz kosztach zmiennych całego szpitala; te ostatnie wynikają z zależności wielkości wykonanych świadczeń i zużycia czynników produkcji; 2) kontrolę procesu tworzenia się kosztów w szpitalu; 3) stworzenie rzetelnego kryterium decyzyjnego w postaci jednostkowej marży brutto; 4) syntetyczną i szybką ocenę szpitala z punktu widzenia dwóch kryteriów – zysku i marży brutto.

⁷ Wśród funkcji budżetowania wymienia się (Drury 2000, za: Świdarska 2003: 11.12): 1) „pomoc zarządzającym w skoncentrowaniu się na przyszłości; 2) wymuszanie na menedżerach koordynacji działań i współpracy; 3) umożliwianie komunikowania zamierzeń; 4) dostarczenie podstaw do kontroli i oceny działań operacyjnych; 5) dostarczanie danych do opracowania systemów motywacyjnych”.

⁸ Więcej na temat metod tworzenia budżetów i ich rodzajów: Kautsch (2010: 197–198), Świdarska (2003: 11.15–11.22), Hass-Symotiuk (2003: 23).

3. Jakie podstawowe powiązania zachodzą pomiędzy różnymi wielkościami ekonomicznymi?

W ramach wstępnej oceny kondycji finansowej szpitala powinno się przeprowadzić analizę struktury i dynamiki składników bilansu, rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych.

Po wstępnej ocenie sytuacji finansowej szpitala należy przejść do analizy szczegółowej, zwanej inaczej wskaźnikową. Jest to jeden z istotniejszych elementów badań. Na jej podstawie zarządzający mogą uzyskać syntetyczne, będące przedmiotem porównań parametry, które opisują wybrane obszary funkcjonowania szpitala. Pogłębia ona walory informacyjne sprawozdań finansowych, umożliwia ocenę efektywności operacji gospodarczych prowadzonych w szpitalu i stanowi podstawę do wnioskowania, co do jego funkcjonowania w przyszłości.

Wskazane wcześniej narzędzia mogą skutecznie wspierać podejmowanie decyzji w szpitalu. Zależy to jednak od zakresu ich wykorzystywania. Badania przeprowadzone przez autorkę mają na celu udzielenie odpowiedzi na pytanie: jaki jest realny zakres stosowania rachunkowości, budżetowania i analizy finansowej w zarządzaniu finansami szpitali województwa pomorskiego.

2. Opis metody badawczej

W pracy zastosowano metodę ankietową. W pierwszym etapie wyznaczony został cel badania, którym było ustalenie zakresu wykorzystywania narzędzi zarządzania finansami takich jak: rachunkowość, budżetowanie i analiza finansowa, przez szpitale województwa pomorskiego. Przeprowadzone badania stworzyły podstawy do analizy wykorzystania przez szpitale tych narzędzi w zarządzaniu finansami.

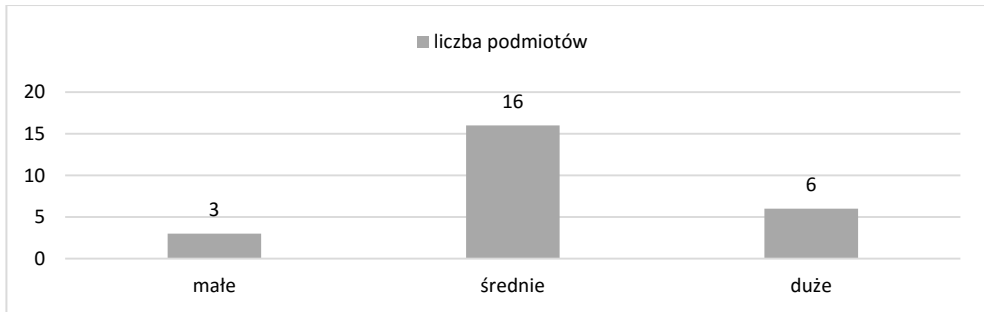
Badaną populację tworzą szpitale województwa pomorskiego. Według Rocznika Statystycznego Województw (2013: 440), w województwie tym w 2012 r. funkcjonowało 51 podmiotów leczniczych, świadczących usługi szpitalne. Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że w statystykach GUS, jak również w Rejestrze Podmiotów Wykonujących Działalność Leczniczą⁹, ujęto jednostki o różnej wielkości, strukturze i zakresie świadczonych usług zdrowotnych. Do badania wytypowano 25 szpitali, które charakteryzują się podobnym zakresem działalności o charakterze ogólnym. Są to szpitale publiczne i niepubliczne, posiadające typowe oddziały szpitalne¹⁰, izby przyjęć i bloki operacyjne, których struktura pozwala na dokonanie porównań w zakresie zarządzania jednostką i osiąganych wyników. Wybrane podmioty są relatywnie duże, a co za tym idzie można przyjąć założenie, że posiadają odpowiednio wykwalifikowaną kadrę zarządzającą oraz strukturę organizacyjną charakterystyczną dla szpitali¹¹.

⁹ <http://rpwdl.csioz.gov.pl/>

¹⁰ Uwzględniono szpitale udzielające świadczeń zdrowotnych w ramach I, II i III poziomu referencyjności, w takich specjalnościach medycznych jak: choroby wewnętrzne, chirurgia ogólna, położnictwo i ginekologia, pediatria, anestezjologia i intensywne terapie, kardiologia, neurologia, dermatologia, patologia ciąży i noworodka, okulistyka, laryngologia, chirurgia urazowa, urologia, neurochirurgia, chirurgia dziecięca czy onkologiczna.

¹¹ W badaniu pominięto 26 podmiotów, które wszakże oficjalnie zakwalifikowano do jednostek realizujących świadczenia „leczenie szpitalne”, ale które: 1) zajmują się jedynie wybranymi specjalizacjami np. okulistyką, ortopedią, ginekologią, czy psychiatrią; 2) są bardzo małymi podmiotami, których działalność obejmuje jeden/dwa oddziały.

Objęta badaniem populacja szpitali województwa pomorskiego liczyła 13 szpitali publicznych, działających w formie SP ZOZ-ów i 12 szpitali niepublicznych funkcjonujących w formie spółek. Do drugiej grupy należą głównie szpitale, które w ostatnich latach uległy przekształceniu, jak również 2 szpitale prywatne. Większość badanych jednostek to szpitale średniej wielkości (16 szpitali). Badaną populację według wielkości przedstawiono na rysunku 1. Przyjęto przy tym, że szpital mały to taki, który dysponuje ilością łóżek do 100 sztuk, szpital średni: 101–400 łóżek, duży: powyżej 400 łóżek.



Rysunek 1. Wielkość szpitali województwa pomorskiego objętych badaniem w 2013 r.

Źródło: opracowanie własne.

Mała liczebność populacji pozwoliła przeprowadzić badanie wyczerpujące, obejmujące wszystkie szpitale. Z tego powodu do analizy współzależności cech populacji użyto metod statystyki opisowej.

Do szpitali województwa pomorskiego skierowano ankietę, składającą się z sześciu pytań zamkniętych i metryczki, obejmującej następujące kryteria: wielkość według liczby łóżek, rodzaj szpitala (miejski, powiatowy, wojewódzki, kliniczny) oraz formę prawną (SP ZOZ, jednostka budżetowa, spółka np. osobowa, kapitałowa itp.).

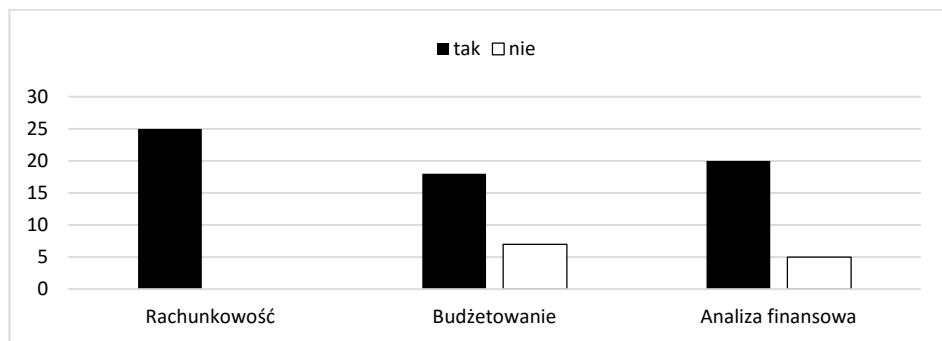
W czerwcu 2013 r. ankietę została udostępniona szpitalom województwa pomorskiego w formie aktywnego formularza na stronie internetowej [www¹²](http://www.12). Oprócz tego, rozesłano pisma z dołączoną ankietą, z prośbą o jej wypełnienie w formie papierowej lub na stronie internetowej. Ankiety skierowane były do osób odpowiedzialnych za zarządzanie finansami szpitala (dyrektor, dyrektor finansowy, główna księgowa itp.). Zbieranie wypełnionych ankiet trwało do końca lipca 2013 r.

3. Prezentacja i ocena wyników badań

Pierwsze pytanie w ankiecie dotyczyło wykorzystywania w zarządzaniu finansami szpitali narzędzi takich jak: rachunkowość, budżetowanie czy analiza finansowa. Uzyskane wyniki przedstawiono na rysunku 2.

Placówki te zostały wyeliminowane, gdyż ich działalność znacząco różni się od typowych szpitali ogólnych, na których skupiła się autorka artykułu. Mają one inną strukturę organizacyjną czy posiadane zasoby, a zakres świadczonych przez nie usług zdrowotnych jest bardzo ograniczony.

¹² www.moja-ankieta.pl.



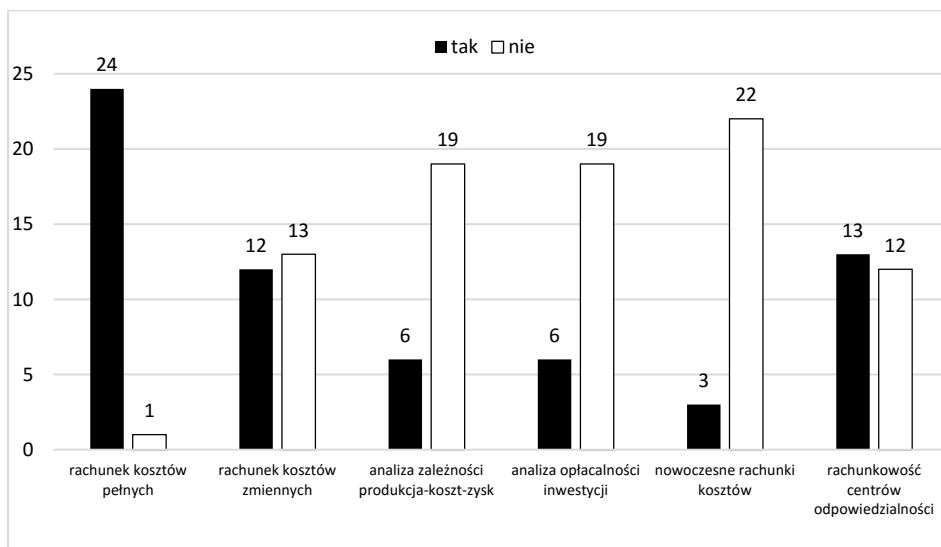
Rysunek 2. Zakres wykorzystywania narzędzi zarządzania finansami przez szpitale województwa pomorskiego w 2013 r.

Źródło: opracowanie własne.

Najczęściej wykorzystywanym narzędziem jest rachunkowość, którą posługują się wszystkie szpitale. Jest to spowodowane obligatoryjnym prowadzeniem przez szpital ksiąg rachunkowych i rachunku kosztów, a co za tym idzie z dostępnością danych finansowych.

Na drugim miejscu zarządzający uplasowali analizę finansową. Jej wykorzystywanie zadeklarowało 20 z 25 szpitali. Rządziej stosowane jest budżetowanie, na które wskazało 18 szpitali. Jest to niewiele niższy wynik od analizy finansowej. Jednak odpowiedzi respondentów na szczegółowe pytania dowodzą ograniczonej implementacji tego narzędzia.

Jak już wspomniano, wszystkie szpitale posługują się rachunkowością. Zakres zastosowania poszczególnych jej obszarów w zarządzaniu finansami przedstawiono na rysunku 3.

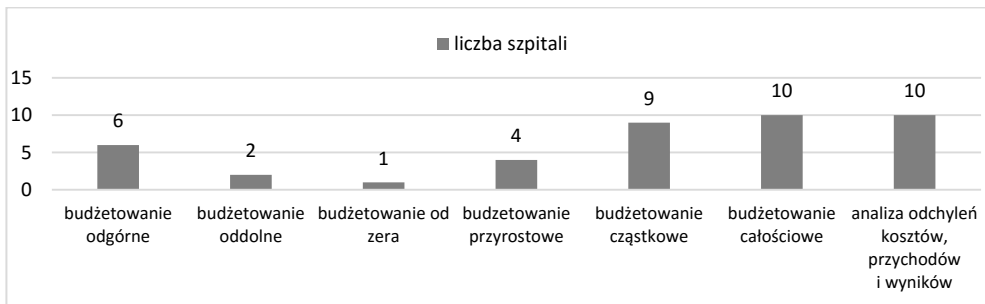


Rysunek 3. Zakres wykorzystywania poszczególnych narzędzi rachunkowości do zarządzania finansami przez szpitale województwa pomorskiego w 2013 r.

Źródło: opracowanie własne.

Powszechnie zastosowanie rachunkowości zapewnia dużą dostępność informacji tworzonych przez ten system. Szpitale potwierdzają korzystanie głównie z rachunku kosztów pełnych (24 jednostki). Pozostałe narzędzia rachunkowości są już rzadziej użytkowane. Rachunkiem kosztów zmiennych i rachunkowością centrów odpowiedzialności posługuje się około połowa szpitali (odpowiednio 12 i 13 podmiotów), natomiast analizę zależności produkcja-koszt-zysk (ustalanie progów rentowości szpitala, jego oddziałów czy wykonywanych procedur), czy analizę opłacalności planowanych inwestycji przeprowadza niespełna jedna czwarta szpitali (6 jednostek). Tylko 3 podmioty deklarują stosowanie nowoczesnych modeli rachunku kosztów, takich jak rachunek kosztów działań.

Drugim narzędziem, wykorzystywanym w szpitalu przez zarządzających w procesie podejmowania decyzji finansowych i inwestycyjnych pozostaje budżetowanie. Wskazuje na to 18 podmiotów. Różnorodność sporządzanych budżetów zobrazowano na rysunku 4.



Rysunek 4. Rodzaje budżetowania stosowanego przez szpitale województwa pomorskiego w 2013 r.

Źródło: opracowanie własne.

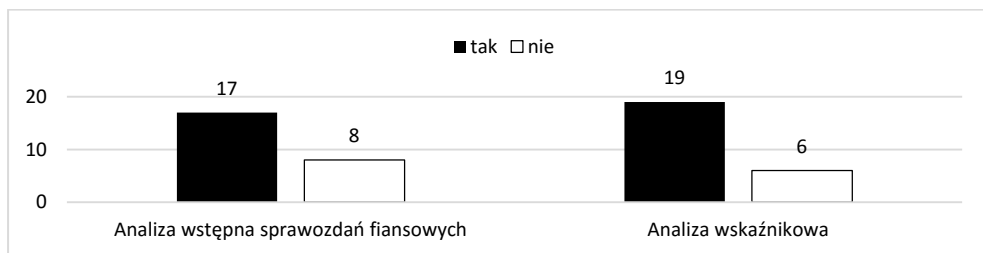
Pomimo deklaracji 75% szpitali o stosowaniu budżetowania – w odpowiedziach na pytanie dotyczące jego poszczególnych metod, brak jest często stosownych informacji. Wynikać to może z niewiedzy na temat możliwości, jakie stwarza budżetowanie, bądź świadczy o ograniczonym posługiwaniu się nim. 6 szpitali preferuje budżetowanie ogólne. Świadczy to o małym wpływie zarządzających poszczególnymi jednostkami organizacyjnymi szpitala (np. oddziałami, przychodniami) na tworzenie budżetu.

Budżetowanie całościowe deklaruje 10 szpitali, a cząstkowe 9 podmiotów. Jest to dość niski wynik, biorąc pod uwagę zalety budżetowania, które zwłaszcza na poziomie pojedynczych jednostek organizacyjnych szpitala, takich jak oddziały, przychodnie, izby przyjęć czy poradnie, może przynieść wymierne korzyści wynikające z lepszej kontroli kosztów.

Analizę odchyłeń kosztów, przychodów i wyników od wielkości wzorcowych stosuje zaledwie 10 z 25 szpitali. Można więc wnioskować, że większość jednostek nie czerpie w pełni z możliwości jakie stwarza budżetowanie.

W obliczu trudności finansowych, z którymi borykają się szpitale, należy stwierdzić, że jest to narzędzie, które powinno być częściej wykorzystywane przez kadrę kierowniczą do usprawniania zarządzania finansami.

W kolejnym pytaniu zarządzający zostali poproszeni o wskazanie zakresu stosowania analizy finansowej. Uzyskane wyniki przedstawiono na rysunku 5.



Rysunek 5. Wykorzystywanie analizy finansowej do zarządzania finansami przez szpitale województwa pomorskiego w 2013 r.

Źródło: opracowanie własne.

Większość szpitali (20 jednostek) zadeklarowała wykorzystywanie analizy finansowej do zarządzania finansami (patrz wykres 2). Badane podmioty bardzo chętnie posługują się zarówno wstępną analizą sprawozdań finansowych (17 placówek), jak i analizą wskaźnikową (19 podmiotów). Świadczy to o dokonywaniu pogłębionych ocen zarówno struktury, jak i dynamiki poszczególnych pozycji sprawozdań finansowych. Wykorzystywanie tego narzędzia powinno przynieść szpitalom wymierne korzyści w zarządzaniu finansami. Należy jednak zwrócić uwagę, że analiza oparta jedynie na tej metodzie może być ograniczona, ponieważ bazuje na danych z przeszłości.

Uwagi końcowe

Na podstawie zaprezentowanych wyników, można stwierdzić, że szpitale województwa pomorskiego w różnym zakresie wykorzystują narzędzia zarządzania finansami. Większość jednostek skupia się na analizie informacji generowanych przez rachunkowość finansową. Stosowanie rachunku kosztów zmiennych czy nowoczesnych modeli rachunku kosztów jest obszarem, na który jednostki powinny zwrócić większą uwagę. Szpitale województwa pomorskiego nie doceniają zalet analizy opłacalności inwestycji, czy zależności: produkcja-koszt-zysk, co może znacząco obniżyć trafność podejmowanych przez zarządzających decyzji finansowych bądź inwestycyjnych. Biorąc pod uwagę trudną sytuację finansową podmiotów leczniczych jest to podejście ryzykowne.

Na negatywną ocenę zasługuje również fakt wykorzystywania w niewielkim stopniu poszczególnych metod budżetowania. Budżetowanie częściowe (z podziałem na jednostki organizacyjne szpitala) stosuje jedynie 9 jednostek a całościowe – 10 szpitali. Należy zwrócić uwagę, że budżetowanie jest niezbędnym elementem procesu zarządzania finansami szpitala. Jego sukces opiera się na tworzeniu realnych budżetów, możliwych do wykonania, jeżeli są one uzgodnione z osobami odpowiedzialnymi za ich realizację. W przypadku szpitali istotne jest więc zaangażowanie kadry zarządzającej poszczególnymi ośrodkami np. oddziałami, w proces tworzenia budżetów i umożliwianie im podejmowania decyzji dotyczących ich jednostek (Kaustsch 2010: 201).

Analiza finansowa jest natomiast narzędziem dość często stosowanym przez pomorskie szpitale. Jednak bez powiązania z pozostałymi narzędziami zarządzania finansami, dostarcza ona jedynie retrospektywny obraz ich sytuacji. Wyniki analizy należy bowiem powiązać z rachunkowością i budżetowaniem, co przyczyni się do pozyskania pełniejszych in-

formacji o sytuacji szpitala i da podstawy do podejmowania właściwych decyzji inwestycyjnych czy finansowych.

Literatura

- „Rzeczpospolita” (3.12.2012).
- Drury C. (1995), *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa.
- Gabrusiewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetsche H. (2001), *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Gentzen T.E. (2000), *Ekonomia zdrowia. Teoria i praktyka*, Warszawa
- Hass-Symotiuk M. (2003), *Budżetowanie jako instrument zarządzania finansami w publicznych zakładach opieki zdrowotnej*, „Rachunkowość w jednostkach ochrony zdrowia” nr 2 (2), Infor, Warszawa.
- Hass-Symotiuk M. (2011), *System pomiaru i oceny dokonań szpitala*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Health Care Systems. Getting more value for money* (2010), „OECD Economics Policy Notes” no. 2. <http://rpwdl.csioz.gov.pl>.
- Kachniarz M. (2008), *Komercjalizacja samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej. Kluczowe warunki osiągnięcia sukcesu*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Kautsch M. (2010), *Zarządzanie w opiece zdrowotnej. Nowe wyzwania*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Kłudacz M. (2004), *Istota i rola budżetowania kosztów szpitala w przekroju działań*, „Rachunkowość w jednostkach ochrony zdrowia” nr 8(14), Infor, Warszawa.
- Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza* (1998), red. A. Jarugowa, SKwP, Warszawa.
- Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza* (2004), red. G.K. Świdarska, SKwP, Warszawa.
- Rocznik Statystyczny Województw* (2013), GUS, Warszawa.
- Rozporządzeniem MZIOS z 1998r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, DzU 1998, nr 164, poz. 1194.
- Rój J., Sobiech J. (2006), *Zarządzanie finansami szpitala*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Shortell S.M., Kałużny A.D. (2001), *Podstawy zarządzania opieką zdrowotną*, Vesalius, Kraków.
- Świdarska G.K. (2010), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Diffin, Warszawa.
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, DzU nr 112, poz. 654, z późn. zm.
- Wędzki D. (2003), *Analiza wstępna sprawozdań finansowców – nie taka prosta*, „Rachunkowość” nr 4, SKwP.
- Wiercińska A. (2014), *Specyfika zarządzania finansami szpitala*, „Zarządzanie i Finanse” r. 10 nr 287 (63), UG, Gdańsk.

THE USE OF FINANCIAL MANAGEMENT TOOLS BY POMERIANIAN HOSPITALS

Abstract: *Purpose* – the purpose of this article is to analyze the range of use of accounting, financial analysis and budgeting in the financial management of Pomeranian hospitals. *Design/Methodology/Approach* – questionnaire survey. *Findings* – evaluation of the use of financial management tools by Pomeranian hospitals in 2013. *Originality/Value* – the scope of financial management tools, such as: accounting, financial analysis and budgeting used in the Pomeranian hospitals wasn't known so far. This article fills this gap and encourages the discussion on the possibility of its fuller use by medical entities.

Keywords: financial management, medical entities, hospital management, hospital accounting, hospital budgeting, hospital financial analysis

Cytowanie

- Wiercińska A. (2015), *Wykorzystywanie narzędzi zarządzania finansami na przykładzie szpitali województwa pomorskiego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 873, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 77, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 457–466; www.wneiz.pl/frfu.