

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 440

Rachunkowość a controlling



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Dorota Pitulec
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach internetowych Wydawnictwa
www.pracenaukowe.ue.wroc.pl
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 978-83-7695-595-7

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
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Wycena drzew na terenie przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej / Valuation of trees in the area of a company in management accounting	13
Anna Balicka: Analiza kosztów usług serwisowych świadczonych przez przedsiębiorstwo branży budowlanej / Service costs analysis provided by the company in construction industry	23
Paulina Belch: Mierniki w controllingu logistyki przedsiębiorstwa z sektora paliwowego / Meters in the controlling of logistics in the company from fuel sector	32
Małgorzata Białas: Wartość firmy w sprawozdaniach finansowych banków / Goodwill in the financial statements of banks	42
Adam Bujak: Formy organizacji systemu informacyjnego rachunkowości jako determinanty efektywności jego funkcjonowania / The organization forms of the accounting information system as the determinants of its functioning efficiency.....	52
Halina Buk: Weryfikacja oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa po zmianie polityki rachunkowości / Verification of the company financial position after the changes in accounting policies	61
Andrzej Bytniewski: Podsystem controllingu w ramach zintegrowanego systemu zarządzania jako źródło informacji na potrzeby rachunkowości zarządczej i controllingu / Controlling subsystem within the integrated management system as a source of information for management accounting and controlling.....	72
Andrzej Bytniewski, Marcin Hernes: Semantyczna metoda reprezentacji zdarzeń gospodarczych w systemie rachunkowości / Semantic method for the economic events representation in accounting system.....	83
Halina Chłodnicka: Polityka klastrowa a kapitał ludzki / Cluster policy vs. human capital.....	95
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling, audyt i nadzór finansowy w zakładzie ubezpieczeń – wzajemne relacje, podobieństwa i różnice / Controlling, audit and financial supervision in insurance company – mutual relations, similarities and differences	109
Anna Chojnacka-Komorowska: Interaktywne przetwarzanie analityczne (OLAP) w controllingu finansowym / OnLine Analytical Processing (OLAP) in management accounting	119

Marlena Ciechan-Kujawa, Katarzyna Goldmann: Istotność pro- i retrospektywnych celów współczesnej analizy finansowej w świetle wyników badań / Significance of the pro and retrospective objectives of the contemporary financial analysis in the light of research results	128
Michał Comperek: Propozycja metodologiczna oceny urealnionych korzyści finansowych przedsiębiorstwa w analizie memoriałowych korekt zysku netto / Methodological proposal of evaluation of company's financial benefits realignment in total accruals analysis	139
Beata Dratwińska-Kania: Kontrola wewnętrzna i jej dokumentacja jako element koncepcji odpowiedzialności i rozliczalności / Internal control and its documentation as part of the responsibility and accountability concept.....	150
Joanna Dynowska: Wykorzystanie controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / The use of controlling in municipalities as revealed by questionnaire research	159
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Oczekiwane bariery, przesłanki i efekty wdrożenia controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / Expected barriers, incentives and effects of controlling implementation in municipalities as revealed by questionnaire research.....	170
Wojciech Fliegner: Usprawnianie procesów rachunkowości w urzędach administracji samorządowej / Improving accounting processes in local government offices	180
Stanisław Gędek: Krótkookresowe decyzje produkcyjne. Analiza porównawcza dla przedsiębiorstw wieloasortymentowych / Short-term production decisions. Comparative analysis for multi-product firms	192
Renata Gmińska: Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji a rachunkowość zarządcza / Psychological aspects of decision-making vs. management accounting.....	205
Arkadiusz Januszewski: Diagnoza potrzeb informacyjnych w zakresie controllingu operacyjnego w firmie doradczo-szkoleniowej / Diagnosis of operational controlling information needs in a consulting and training services enterprise	215
Marcin Jędrzejczyk, Marek Mikosza: Marka kreatorem kapitału intelektualnego organizacji / Brand as the creator of intellectual capital in the organization	225
Anna Kasperowicz: Prawo posiadania w kontekście kwalifikowania aktywów / Right of ownership in the context of qualification of assets	235
Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywy rozwoju, procesów wewnętrznych oraz finansowa a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia / Development, internal process and financial perspectives vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues.....	245

Agnieszka Kister: Wybrane aspekty gospodarki finansowej szpitali / Selected problems of the financial economy of hospitals	256
Jerzy Kitowski: Rola kryterium płynności finansowej w dyskryminacyjnych metodach oceny zagrożenia upadłością przedsiębiorstwa / The role of the liquidity criterion in discriminatory methods for assessing the bankruptcy risk for a company.....	268
Marcin Klinowski: Definiowanie wymagań projektu w procesie planowania / Defining project requirements in project planning	278
Konrad Kochański: Zjawiska dysfunkcyjne w budżetowaniu projektów / Dysfunctional phenomena in project budgeting.....	287
Tomasz Kondraszuk: Gospodarstwo wiejskie jako podstawa budowy modeli wspomagających podejmowanie decyzji w warunkach dążenia do zrównoważonego rozwoju/ Farm as the basis for the construction of models for decision support under conditions of the quest for sustainable development.....	296
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia budżetu kapitałowego w rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane / The conception of introduction of capital budget in responsibility accounting in the centers of responsibility for investment in building construction enterprises	305
Mariola Kotłowska: Obszary ryzyka prowadzenia działalności przedsiębiorstw ciepłowniczych / Areas of risk in heating companies	317
Michał J. Kowalski: Zastosowanie controllingu podatkowego w polskich przedsiębiorstwach – wnioski z badań empirycznych / Usage of tax controlling in Polish companies – conclusions from empirical research	327
Mieczysław Kowerski: Zależność między rentownością a płynnością finansową ma kształt odwróconego U / The relationship between profitability and financial liquidity has the shape of an inverted U.....	338
Jarosław Kujawski: Dualna cena transferowa i jej sprawozdawcze konsekwencje/ Dual transfer price and its reporting consequences.....	349
Agnieszka Lew: Ryzyko istotnego zniekształcenia jako element badania przychodów i kosztów przez biegłego rewidenta / Risk of essential distortion as an element of income and expenses research by an auditor	363
Wojciech Lichota: Wykorzystanie modeli logitowych do oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw funkcjonujących w specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce / The use of logit models to the assessment of the financial standing of enterprises operating in the Special Economic Zones in Poland	372
Tomasz Lis: Aspekty behawioralne w rachunkowości przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych / Behavioral aspects in accounting when making investment decisions	382

Monika Łada: Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej / Automation of management accounting processes	392
Małgorzata Macuda: Obszary badań naukowych w rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej / Areas of scientific research in accounting in healthcare sector entities	401
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Piotr Słomianny: Systemy typu <i>Data Discovery</i> w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstwa komunalnego / Data discovery systems in practice of functioning of municipal enterprise	411
Elżbieta Marcinkowska: Sytuacja finansowa szpitali w kontekście procesu komercjalizacji/ Financial situation of hospitals in the context of commercialization process.....	420
Monika Martynkiewicz-Frank: Outsourcing IT w sektorze MŚP / Outsourcing of IT in the SME sector	433
Ewa Wanda Maruszewska, Sabina Kołodziej: Znaczenie podejścia etycznego dla organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej / Significance of ethical approach to the organization and functioning of management accounting system.....	442
Teresa Maszczak: Sprawozdanie finansowe jednostki mikro a potrzeby informacyjne użytkowników / Financial statement of a micro-undertaking and information needs of its users	451
Marta Nowak: Konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta. Pomędzy moralnością ogólną, moralnością roli a interesem własnym/ Ethical conflict in auditor's and accountant's work. Between common-sense morality, role morality and self-interest	461
Marek Ossowski, Beata Zackiewicz-Brunke: Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstw a klasyfikacja korzyści interesariuszy wynikających z działalności targowej / Corporate social responsibility vs. the classification of the advantages of stakeholders from business activities involving the organization of fairs and exhibitions	471
Michał Poszwa: Koszty a polityka wykazywania dochodów / Costs vs. policy of income disclosure	482
Anna Stronczek: Informatyczne wsparcie rachunkowości zarządczej na przykładzie wdrożenia w agencji wykonawczej WAM / Computer support of accounting management – a case of implementation in executive agency WAM	491
Magdalena Szydelko, Bartosz Kołodziejczuk: Benchmarking jako fakultatywny instrument doskonalenia znormalizowanych systemów zarządzania jakością / Benchmarking as a facultative instrument for improvement of the standardized quality management systems	501
Agnieszka Tubis: Zintegrowana baza danych dla procesu obsługi pojazdów / Integrated database for the maintenance process of vehicles.....	513

Wiesław Wasilewski: Specyfika planowania i analizy sprawozdania finansowego w instytucjach artystycznych / Characteristics of planning and analysis of financial report in artistic institutions.....	523
Aleksandra Wiercińska: Luki w metodyce benchmarkingu szpitali na przykładzie województwa pomorskiego / Gaps in the benchmarking methodology of hospitals on the example of the Pomeranian Voivodeship.....	534
Malwina Wołak: Zastosowanie analiz ABC i XYZ w controllingu sprzedaży / An application of ABC and XYZ analyses in sales controlling.....	545

Wstęp

Rachunkowość jednostek gospodarczych i instytucji jest zorientowana na dostarczanie informacji zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym użytkownikom. Informacje te dotyczą procesów gospodarczych i rezultatów działalności wykorzystywanych w dokonywaniu ocen i podejmowaniu decyzji. To czyni rachunkowość najważniejszym elementem systemu informacyjnego jednostek gospodarczych i instytucji.

Rachunkowość stanowi również podstawową bazę informacyjną dla controllingu. Rachunkowość ukierunkowana na controlling ma za zadanie informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji i oceny działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych na poziomie całego przedsiębiorstwa czy instytucji. Rachunkowość ukierunkowana na controlling zapewnia obsługę informacyjną wszystkich funkcji zarządzania: planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania.

Miejsce rachunkowości w systemie informacyjnym controllingu wynika z jej zadania, którym jest pomiar rezultatów działalności organizacji oraz jej ośrodków odpowiedzialności. Rezultaty tego pomiaru są prezentowane nie tylko w sprawozdaniach finansowych, ale także w wewnętrznych raportach sporządzanych okresowo oraz na bieżąco według potrzeb. Jakość informacji dostarczanych przez rachunkowość w dużym stopniu przesądza o skuteczności działań podejmowanych w ramach controllingu.

Problemom rachunkowości traktowanej jako system informacyjny controllingu jest poświęcony niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Zawiera on artykuły naukowe dotyczące różnych etapów procesu informacyjnego rachunkowości. W części artykułów poruszono zagadnienia teoretyczne dotyczące koncepcji, zasad i procedur przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, w części zaś zaprezentowano problemy i przykłady praktycznego prowadzenia rachunkowości ukierunkowanej na controlling w określonych jednostkach gospodarczych oraz instytucjach.

Pragniemy wyrazić nadzieję, że niniejszy tom będzie stanowić pewien przyczynek do doskonalenia sposobu przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, która jest podstawową bazą informacyjną dla controllingu w różnych organizacjach.

Edward Nowak, Marcin Kowalewski, Maria Nieplowicz

Agnieszka Kister

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

e-mail: agnieszka.kister@poczta.umcs.lublin.pl

WYBRANE ASPEKTY GOSPODARKI FINANSOWEJ SZPITALI

SELECTED PROBLEMS OF THE FINANCIAL ECONOMY OF HOSPITALS

DOI: 10.15611/pn.2016.440.24

Streszczenie: Celem niniejszego artykułu jest wskazanie przyczyn redukcji kosztów oraz dokonanie analizy źródła finansowania 125 polskich szpitali. Zagadnienia powiązane z kosztami i przychodami stanowią elementy gospodarki finansowej. Dokonano analizy literatury oraz przeprowadzono wnioskowanie na podstawie uzyskanych wyników badań ankietowych. W artykule określono i uszeregowano przyczyny redukcji kosztów. Najczęstszą przyczyną okazał się brak wystarczających środków finansowych z NFZ na realizację usług medycznych, a najmniej ważnymi przygotowanie szpitali do przekształcenia w spółkę, realizacja programu naprawczego, chęć utrzymania dotychczasowej formy organizacyjno-prawnej, sprostanie konkurencji i zbyt wysokie koszty absencji personelu pielęgniarskiego. Analiza najważniejszego źródła przychodów szpitali wykazała, że dla podmiotów, które miały niższy poziom środków otrzymywanych z NFZ (w porównaniu do lat ubiegłych) głównym tego powodem było zwiększenie zakresu świadczeń medycznych, a najmniej istotnym, w opinii respondentów, była konkurencja na rynku usług medycznych. Analiza wybranego, najważniejszego, źródła przychodów dowodzi, że środki z NFZ coraz trudniej otrzymać. Szpitale zwiększają zakresy podejmowanych usług medycznych, ale i wzrasta liczba podmiotów na rynku korzystających z finansowania przez NFZ.

Słowa kluczowe: gospodarka finansowa, przyczyny redukcji kosztów, źródła finansowania, szpitale.

Summary: This article presents the results of the survey on a sample of 125 Polish hospitals. The author showed the most important causes of cost reduction and analyzed the main source of financing hospitals. Issues related to revenues and costs are the main elements of financial management. The most important reason of costs reduction was the lack of sufficient funds from the National Health Fund to conduct medical services. Less important reason was the preparation of hospitals to transform to the company, the implementation of the recovery program, the desire to maintain the existing organizational and legal form, to meet the competition and the high costs of absenteeism of nursing staff. While analyzing the most important source of revenues for hospitals it turned out that the medical entities which had a lower level of funds received from the National Health Fund (as compared with the previous

years) increased the range of medical services. The less important reason, in the opinion of respondents, was the competition on the market of medical services.

Keywords: financial economy, causes of costs reduction, sources of business financing, hospitals.

1. Wstęp

Środki otrzymywane przez podmioty świadczące usługi medyczne, w tym szpitale, są stale niewystarczające na prowadzenie działalności. Dlatego też osoby zarządzające szpitalami borykają się z problemami poszukiwania źródeł oszczędności i źródeł przychodów. Od kreatywności dyrektorów i ich różnorodnych inicjatyw zależy w dużej mierze m.in. poprawa wyniku finansowego czy zachowanie go na poziomie, który będzie gwarantował utrzymanie się podmiotu na rynku usług medycznych. Jako przykład można podać działania polskiego szpitala w zakresie pozyskiwania przychodów: „Placówka uzyskała certyfikat na usługi żywieniowe i od kilku lat dostarcza żywność m.in. na wesela, komunie i inne przyjęcia. Szpital prowadzi też pawilon handlowy, gdzie sprzedaje zaopatrzenie ortopedyczne” [Lisowska 2011]. Częstszym jednak działaniem niż pozyskiwanie przychodów jest obniżanie kosztów w miejscach, gdzie jest to możliwe, by zwiększyć poziom wydatków i przyporządkowanych im kosztów w innych obszarach. Zmiany przepisów prawnych i chęć spełnienia standardów jakości powodują, że szpitale dostosowują do nowych wymogów stan budynków i wyposażenia, co wiąże się z ponoszeniem dodatkowych kosztów. Koszty te generowane są w związku z realizacją misji, w tym także koniecznością zapewnienia pacjentom dobrych warunków na czas przebywania w placówce opieki medycznej [Syrkiewicz-Świtała i in. 2012]. Wszystko to odbywa się zgodnie z zasadą racjonalnego gospodarowania finansami, którego przejawem jest szukanie źródeł obniżki kosztów, jak również możliwości zwiększenia przychodów [Węgrzyn 2012]. Racjonalne zachowanie wymaga więc znajomości strategii redukcji kosztów, zaangażowania w ten proces zarówno dyrekcji, jak i personelu, analizy możliwości realizacji świadczeń zdrowotnych w odniesieniu do zapotrzebowania na nie społeczności, długoterminowego planowania działalności, a także pozyskiwania dodatkowych źródeł finansowania.

Celem niniejszego artykułu jest wskazanie przyczyn redukcji kosztów oraz dokonanie analizy źródła finansowania 125 polskich szpitali. Zagadnienia powiązane z kosztami i przychodami stanowią elementy gospodarki finansowej. Jedną z metod była analiza literatury, przeprowadzono także wnioskowanie na podstawie uzyskanych wyników badań ankietowych.

2. Opis badania, charakterystyka próby badawczej

Badanie zostało przeprowadzone w 2013 r. w formie kwestionariusza ankiety skierowanego do kadry zarządzającej polskich szpitali w szesnastu województwach. Otrzymano 141 ankiet, z czego 16 odrzucono, z uwagi na niekompletność odpowiedzi lub brak oznaczenia województwa. Ostatecznie analizowano odpowiedzi ze 125 wypełnionych kwestionariuszy. Badanie miało na celu zdiagnozowanie sytuacji ekonomicznej, polityki kosztowej, płacowej i kadrowej. W ankiecie zawarto 28 pytań: zamkniętych i otwartych oraz oddzielne pytania o formę organizacyjno-prawną podmiotu leczniczego, miejsce jego funkcjonowania, wykształcenie respondenta, płeć oraz staż w zarządzaniu badanym podmiotem. Na potrzeby niniejszego opracowania badaniu poddano problematykę analizy kosztów, w szczególności przyczyn ich redukcji oraz aspekty finansowania działalności szpitali przez Narodowy Fundusz Zdrowia (NFZ). Pytanie dotyczące przyczyn redukcji kosztów miało charakter otwarty. Badając aspekty finansowania szpitali, postawiono pytania do wyboru. Uzyskane odpowiedzi na pytanie otwarte zostały posegregowane tak, by stanowiły materiał badawczy i w konsekwencji uzyskano 24 różne odpowiedzi (tab. 2 i 3).

Tabela 1. Charakterystyka próby

Województwo	Liczba badanych	Odsetek badanych
Dolnośląskie	11	8,80
Kujawsko-pomorskie	9	7,20
Lubelskie	7	5,60
Lubuskie	3	2,40
Łódzkie	9	7,20
Małopolskie	7	5,60
Mazowieckie	8	6,40
Opolskie	2	1,60
Podkarpackie	8	6,40
Podlaskie	11	8,80
Pomorskie	5	4,00
Śląskie	13	10,40
Świętokrzyskie	5	4,00
Warmińsko-mazurskie	4	3,20
Wielkopolskie	11	8,80
Zachodniopomorskie	12	9,60
Razem	125	100,00

Źródło: opracowanie własne.

Środki na działalność szpitali otrzymywane są w głównej mierze z Narodowego Funduszu Zdrowia, publicznego płatnika. Rozdział środków odbywa się zgodnie z zasadami równego traktowania obywateli i zasadą wolnego wyboru

świadczeniodawców przez pacjentów. Środki te nie są wystarczające. W badanym okresie, w 2013 roku, wartość środków wykazywała dla badanych podmiotów tendencję zniżkową. Należy dodać, że podmiotów, w których środki uległy zmniejszeniu w porównaniu z poprzednimi latami było więcej. Wyniki badań odnoszące się do wybranego źródła przychodów ujęto w tab. 4 i 5. W tabeli 1 zaprezentowano charakterystykę próby.

Z tabeli 1 wynika, że najwięcej ankiet otrzymano z województwa śląskiego, bo 13, z zachodniopomorskiego – 12, następnie po 11 z województw dolnośląskiego, podlaskiego i wielkopolskiego. Najmniej ankiet otrzymano z województwa lubuskiego – 3 oraz opolskiego – jedynie 2. Respondentami były osoby różnej płci, mające wykształcenie medyczne i niemedyce lub w obu kierunkach. Osoby te charakteryzuje różny staż pod względem zarządzania danym podmiotem. Dane te nie były jednak istotne dla analizy podejmowanego obszaru badawczego i dlatego je pominięto.

3. Przesłanki obniżania kosztów w badanych podmiotach w przekroju województw

Źródła literaturowe dowodzą, że warunki funkcjonowania szpitali ulegały zmianom na skutek przemian systemowych wspomaganych zmianami przepisów prawnych [Chluska 2008; Waśniewski, Strumiłło (red.) 2013; Kister 2015]. Podmioty wykazujące ujemny wynik finansowy przeprowadzały restrukturyzację, by ograniczyć koszty funkcjonowania, podejmowały też działania w celu zwiększenia przychodów. Te działania trwają do dziś. Ograniczanie kosztów, zgodnie z zasadą racjonalnego gospodarowania, jest domeną nie tylko podmiotów świadczących usługi medyczne, ale każdego podmiotu gospodarczego w obecnych warunkach funkcjonowania. Podejmowane wysiłki mające na celu redukcję wspomnianej kategorii wynikowej w analizowanych podmiotach miały różne przyczyny. Respondenci zostali poproszeni o ich wskazanie. W dwóch szpitalach, w województwie łódzkim i podkarpackim, nie podano przyczyn redukcji kosztów, uzasadniając brak odpowiedzi tym, iż to działanie nie jest konieczne. Oznacza to, że nie ma potrzeby prowadzenia działań mających na celu obniżkę kosztów.

Analizując dane zawarte w tab. 2 i 3, można zauważyć, że najważniejszą przyczyną redukcji kosztów jest brak wystarczających środków finansowych otrzymywanych z NFZ na realizację usług medycznych. Wskazały na nią 53 szpitale zlokalizowane niemal we wszystkich województwach, z wyjątkiem lubuskiego i warmińsko-mazurskiego. Najwięcej wskazań było w województwie warmińsko-mazurskim (8 szpitali), a najmniej w województwach opolskim i podkarpackim (po 1). Umowy z NFZ gwarantują świadczeniodawcy pokrycie kosztów usług medycznych świadczonych na rzecz ubezpieczonych pacjentów. Jednak na konieczność ponoszenia kosztów w związku z realizacją procedur ponad limitem wskazano w 2 szpitalach: w województwie świętokrzyskim i warmińsko-mazurskim.

Ważną przyczyną obniżki kosztów, mierzoną liczbą wskazań (18), był wzrost: cen usług i materiałów, energii, wartości obciążeń publiczno-prawnych, a więc składek i podatków. Chociaż szpitale łączyły się w analizowanym okresie w tzw. grupy zakupowe – sieci, by koszty zakupu usług i materiałów były niższe [Rudawska 2014], to jednak w tym czasie koszty te stanowiły poważne obciążenie. Obciążeniem były także koszty wynagrodzeń, które zmniejszały się na skutek redukcji zatrudnienia w ramach podejmowanych działań restrukturyzacyjnych. W niniejszym badaniu na tę przyczynę wskazano w województwach dolnośląskim, lubelskim, podkarpackim, podlaskim, pomorskim, śląskim, świętokrzyskim, wielkopolskim i zachodniopomorskim.

Kolejną przesłanką do podjęcia redukcji kosztów była niska wycena procedur. Najwięcej wskazań (7) podano w województwie podlaskim. Szpitale publiczne nie mają wyboru w zakresie rodzaju realizowanych usług medycznych, nawet jeśli nie jest to opłacalne, wykonują procedury nisko wycenione przez NFZ. Mają więc problemy z płynnością finansową w bieżącej działalności z uwagi na niedoszacowanie wartości punktu przez NFZ w zawieranych umowach. Na tę pośrednią przyczynę (brak płynności) redukcji kosztów wskazało 10 podmiotów ze 125, na konieczność zaś redukcji zadłużenia – 7 podmiotów. W analizowanym okresie w województwie kujawsko-pomorskim zobowiązania wymagalne wyniosły 126,3 mln zł i wielkość ta wzrastała, w lubelskim wyniosły 136,9 i wielkość ta zmniejszała się w kolejnych latach, w lubuskim (3,1 mln zł) podobnie, w łódzkim stanowiła ponad 101 mln zł i miała tendencję zachowaną na podobnym poziomie. W województwie śląskim wartość tych zobowiązań wyniosła 275,3 mln zł, a w świętokrzyskim 57, 1 mln zł. W obu województwach tendencja ta była malejąca¹.

15 wskazań dotyczyło chęci uzyskania dodatniego wyniku finansowego. W badaniu przyjęto, że odpowiedź respondentów – zmniejszenie straty – nie jest tożsama ze sformułowaniem – chęć uzyskania dodatniego wyniku finansowego. Zmniejszenie straty wykazało 11 podmiotów w pięciu województwach. Ta przyczyna koniecznych zmniejszeń wartości kosztów jako ważna została ujawniona w 4 szpitalach województwa wielkopolskiego, 3 podkarpackiego, 2 mazowieckiego oraz w 1 szpitalu w województwie opolskim i 1 w zachodniopomorskim.

Mniej ważnym powodem redukcji kosztów jest potrzeba utrzymania się na rynku (3 szpitale). Do prowadzenia działalności w niezmienionej formie organizacyjno-prawnej trzeba rentowności. Potrzebę uzyskania zysku zadeklarowało 15 podmiotów, w tym najwięcej, bo 4, z województwa śląskiego.

Realizacja programu naprawczego była przyczyną wykazaną w 1 szpitalu województwa śląskiego. Choć w roku 2013 i wcześniej prowadzone były działania restrukturyzacyjne mające na celu przebudowę struktur zakładów opieki zdrowotnej dla poprawy efektywności funkcjonowania oraz zapewnienia sobie możliwości rozwoju [Trocki 2002], to jednak respondenci widzieli skutek restrukturyzacji, ja-

¹ <http://www.mz.gov.pl/system-ochrony-zdrowia/organizacja-ochrony-zdrowia/zadluzenie-spzoz>.

kim była redukcja kosztów, a nie przyczynę. Z restrukturyzacją wiąże się ponoszenie wyższych kosztów, przynajmniej w początkowym okresie, np. w związku z zakupem usług doradczych, czy też kosztów outsourcingu [Frączkiewicz-Wronka, Wronka 2008].

Brak zbilansowania kosztów i przychodów niektórych komórek organizacyjnych jest przyczyną redukcji kosztów w 14 szpitalach. Wiąże się to w dużej mierze z niską wyceną procedur. Ponoszenie zwiększonych kosztów w związku z realizacją wyższej jakości świadczeń jest powodem, dla którego następuje redukcja kosztów w innych obszarach działalności. Wyższa jakość oznacza wyższe koszty wynagrodzeń wypłacane specjalistom, zwiększone koszty żywienia i opieki, a także zużycie droższych materiałów. Tę przyczynę wskazało 8 respondentów w prawie połowie województw.

Konieczność wygospodarowania środków na inwestycje (województwa małopolskie i wielkopolskie – po 2 wskazania) i racjonalnego wykorzystania potencjału ludzkiego i sprzętu (województwa: dolnośląskie i śląskie po 1 wskazaniu oraz zachodniopomorskie – 2 wskazania) z całą pewnością przyczynia się do obniżki kosztów. Podmioty nie mogły liczyć na jednakowe wsparcie finansowe od podmiotu tworzącego, rozdział środków nie jest równomierny.

Brak możliwości pozyskania dodatkowych przychodów wykazały 2 szpitale: w województwie pomorskim i warmińsko-mazurskim. Trudno ocenić, bez prowadzenia głębszych analiz, czy podmioty te starały się o pozyskanie środków finansowych np. na inwestycje ze źródeł zagranicznych bez powodzenia, czy też organ prowadzący nie zezwolił na podejmowanie komercyjnej działalności lub nie przeznaczył środków w postaci dotacji na bieżącą działalność lub podejmowane inicjatywy. Nie uzyskano od podmiotu tworzącego dostatecznych środków na modernizację i inwestycje w województwie dolnośląskim i śląskim.

Konieczność racjonalizacji wydatków była przyczyną redukcji kosztów w 2 szpitalach, tak samo jak osiągnięcie stabilności finansowej i możliwości rozwoju. Pierwszą z przyczyn wskazano w województwach: lubelskim i opolskim, a na drugą w dolnośląskim i zachodniopomorskim. Realizacja programu naprawczego wymusiła obniżkę kosztów w jednym przypadku, w województwie śląskim.

Przesłanką redukcji kosztów było utrzymanie dotychczasowej formy organizacyjno-prawnej oraz sprostanie konkurencji w jednym szpitalu województwa podkarpackiego. Natomiast w szpitalu województwa warmińsko-mazurskiego powodem redukcji było przygotowanie podmiotu do przekształcenia w spółkę prawa handlowego. Niepokrycie ujemnego wyniku finansowego implikuje proces przekształcenia samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w spółkę kapitałową lub następuje łączenie danego podmiotu z innymi [Klich 2012].

Na zmiany w przepisach prawnych jako przyczynę redukcji kosztów wskazały 3 szpitale w województwach: dolnośląskim, śląskim i warmińsko-mazurskim.

Tabela 2. Przyczyny redukcji kosztów – wskazania respondentów cz. 1

Przyczyny	Dolnośląskie	Kujawsko-pomorskie	Lubelskie	Lubuskie	Łódzkie	Małopolskie	Mazowieckie	Opolskie	Podkarpackie	Podlaskie	Pomorskie	Śląskie	Świętokrzyskie	Warmińsko-mazurskie	Wielkopolskie	Zachodniopomorskie	Razem	
	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>N</i>	%
Brak wystarczających środków finansowych z NFZ na realizację usług medycznych	4	8	4		5	6	4	1	1	2	2	6	2		5	3	53	42,40
Wzrost cen usług i materiałów, cen energii, zwiększenie wartości składek, podatków	3		2						2	3	1	3	2		1	1	18	14,40
Niska wycena procedur	1			3			2			7				1	2	1	17	13,60
Chęć uzyskania dodatniego wyniku finansowego	2		2		3		2					4			1	1	15	12,00
Brak zbilansowania kosztów i przychodów niektórych komórek organizacyjnych			1				2			1	1	4	2			3	14	11,20
Zmniejszenie straty							2	1	3						4	1	11	8,80
Konieczność poprawy płynności	3					3	1			1		1			1		10	8,00
Realizacja wyższej jakości świadczeń	1	1		1		1					2			1		1	8	6,40
Konieczność redukcji zadłużenia		1	2	1	1								1	1			7	5,60
Konieczność wygospodarowania środków na inwestycje						2									2		4	3,20

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3. Przyczyny redukcji kosztów – wskazania respondentów cz. 2

Przyczyny	Dolnośląskie	Kujawsko-pomorskie	Lubelskie	Lubuskie	Łódzkie	Małopolskie	Mazowieckie	Opolskie	Podkarpackie	Podlaskie	Pomorskie	Śląskie	Świętokrzyskie	Warmińsko-mazurskie	Wielkopolskie	Zachodniopomorskie	Razem	
	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>n</i>	<i>N</i>	%	
Racjonalne wykorzystanie potencjału ludzkiego i sprzętu	1											1				2	4	3,20
Zmiany w przepisach prawnych	1											1			1		3	2,40
Utrzymanie się na rynku usług medycznych				1				1				1					3	2,40
Brak możliwości pozyskania przychodów											1				1		2	1,60
Realizacja procedur ponad limitem													1	1			2	1,60
Brak od podmiotu tworzącego dostatecznych środków na modernizację i inwestycje	1											1					2	1,60
Brak konieczności redukcji kosztów					1				1								2	1,60
Konieczność racjonalizacji wydatków			1						1								2	1,60
Osiągnięcie stabilności finansowej i możliwości rozwoju	1															1	2	1,60
Przygotowanie do przekształcenia w spółkę														1			1	0,80
Realizacja programu naprawczego												1					1	0,80
Utrzymanie dotychczasowej formy organizacyjno-prawnej									1								1	0,80
Sprostanie konkurencji									1								1	0,80
Zbyt wysokie koszty absencji personelu pielęgniarzkiego										1							1	0,80

Źródło: opracowanie własne.

Tylko w jednym przypadku przyczyną redukcji kosztów były zbyt wysokie koszty absencji personelu pielęgniarskiego (szpital w województwie podlaskim). Absencja wiąże się ze zwiększonymi kosztami z uwagi na konieczność opłacenia zastępstw.

4. Środki z NFZ jako element gospodarki finansowej szpitali

Głównymi elementami gospodarki finansowej podmiotów wykonujących działalność leczniczą są, obok kosztów, przychody w postaci środków uzyskanych z Narodowego Funduszu Zdrowia. Do badanych podmiotów skierowano pytanie o poziom kontraktowania (tab. 4), czy wykazuje on tendencję malejącą, czy rosnącą w przekroju ostatnich lat. U znacznej liczby podmiotów występuje druga tendencja. Nie dziwi zatem fakt, iż w tej sytuacji racjonalna gospodarka finansami powinna się opierać na szukaniu źródeł oszczędności i źródeł dodatkowych przychodów.

Tabela 4. Poziom kontraktowania

Województwo	Brak tendencji zniżkowej		Tendencja zniżkowa		Razem
	<i>n</i>	%	<i>n</i>	%	
Dolnośląskie	4	36,36	7	63,64	11
Kujawsko-pomorskie	4	44,44	5	55,56	9
Lubelskie	2	28,57	5	71,43	7
Lubuskie	1	33,33	2	66,67	3
Łódzkie	2	22,22	7	77,78	9
Małopolskie	4	57,14	3	42,86	7
Mazowieckie	7	87,50	1	12,50	8
Opolskie	0	0,00	2	100,00	2
Podkarpackie	4	50,00	4	50,00	8
Podlaskie	7	63,64	4	36,36	11
Pomorskie	3	60,00	2	40,00	5
Śląskie	8	61,54	5	38,46	13
Świętokrzyskie	3	60,00	2	40,00	5
Warmińsko-mazurskie	4	100,00	0	0,00	4
Wielkopolskie	6	54,55	5	45,45	11
Zachodniopomorskie	9	75,00	3	25,00	12
Razem	68	54,40	57	45,60	125

Źródło: opracowanie własne.

Dane zawarte w tab. 4 odzwierciedlają tendencję w uzyskaniu środków. Tylko w województwie podkarpackim spośród 8 szpitali w jednakowym stopniu poziom kontraktowania miał tendencję zwykłą i zniżkową. W pozostałych przypadkach rozkład tendencji przedstawiał się niejednakowo.

Kolejnym elementem badania była chęć uzyskania odpowiedzi na pytanie o powód zmniejszenia środków z NFZ, które otrzymują szpitale (tab. 5). Każdy z respondentów mógł wybrać więcej niż jedną odpowiedź spośród pięciu.

Tabela 5. Powody obniżki środków z NFZ

Województwo	Zwiększenie zakresu świadczeń		Nierówne traktowanie podmiotów		Zwiększenie liczby podmiotów leczniczych korzystających z finansowania przez NFZ		Rezygnacja szpitali z pewnych rodzajów działalności		Konkurencja na rynku świadczeń medycznych	
	<i>n</i>	%	<i>n</i>	%	<i>n</i>	%	<i>n</i>	%	<i>n</i>	%
Dolnośląskie	7	63,64	2	18,18	4	36,36	0	0,00	0	0,00
Kujawsko-pomorskie	4	44,44	3	33,33	4	44,44	0	0,00	1	11,11
Lubelskie	1	14,29	1	14,29	5	71,43	0	0,00	4	57,14
Lubuskie	2	66,67	2	66,67	0	0,00	1	33,33	0	0,00
Łódzkie	5	55,56	6	66,67	7	77,78	3	33,33	3	33,33
Małopolskie	1	14,29	2	28,57	3	42,86	0	0,00	3	42,86
Mazowieckie	1	12,50	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Opolskie	2	100,00	0	0,00	1	50,00	0	0,00	1	50,00
Podkarpackie	2	25,00	3	37,50	3	37,50	0	0,00	0	0,00
Podlaskie	2	18,18	4	36,36	2	18,18	0	0,00	2	18,18
Pomorskie	2	40,00	2	40,00	2	40,00	0	0,00	0	0,00
Śląskie	2	15,38	4	30,77	3	23,08	0	0,00	1	7,69
Świętokrzyskie	2	40,00	1	20,00	2	40,00	0	0,00	2	40,00
Warmińsko-mazurskie	1	25,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Wielkopolskie	5	45,45	1	9,09	3	27,27	0	0,00	4	36,36
Zachodnio-pomorskie	3	25,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Razem	42	33,60	31	24,80	39	31,20	4	3,20	21	16,80

% liczony z liczby respondentów.

Źródło: opracowanie własne.

Analizując dane z tab. 5, można zauważyć, że najczęstszym powodem obniżki środków otrzymywanych z NFZ (w opinii respondentów) było zwiększenie zakresu świadczeń – 33,60%, następnie zwiększenie liczby podmiotów leczniczych korzystających z finansowania przez NFZ 31,20%, dalej – nierówne traktowanie podmiotów 24,80%, konkurencja na rynku świadczeń medycznych 16,80%. Najmniej ważnym powodem była rezygnacja szpitali z pewnych rodzajów działalności – 3,20%. Tę przyczynę wymieniły jedynie szpitale w województwie lubuskim i łódzkim. W tym ostatnim województwie wymieniono wszystkie 5 przyczyn. Jednakowo

ważnym powodem obniżki środków w województwach kujawsko-pomorskim, pomorskim i świętokrzyskim było zwiększenie zakresu świadczeń medycznych i zwiększenie liczby podmiotów leczniczych korzystających z finansowania przez NFZ.

5. Wnioski z przeprowadzonego badania

Ważnym aspektem gospodarki finansowej dla szpitali jest obserwacja i analiza poziomu kosztów, a także prowadzenie działań mających na celu ich obniżkę. Nie mniej ważna jest analiza źródeł przychodów. W niniejszym artykule określono i uszeregowano przyczyny redukcji kosztów. Najważniejszą przyczyną okazał się brak wystarczających środków finansowych z NFZ na realizację usług medycznych. Najmniej ważne były: przygotowanie szpitali do przekształcenia w spółkę, realizacja programu naprawczego, chęć utrzymania dotychczasowej formy organizacyjno-prawnej, sprostanie konkurencji i zbyt wysokie koszty absencji personelu pielęgniarskiego.

Podczas analizy najważniejszego źródła przychodów szpitali okazało się, że dla podmiotów, które wykazywały niższy poziom środków otrzymywanych z NFZ (w porównaniu z latami ubiegłymi) głównym tego powodem było zwiększenie zakresu świadczeń medycznych, a najmniej istotnym, w opinii respondentów, była konkurencja na rynku usług medycznych. W ramach racjonalnego gospodarowania finansami zarządzający muszą dokładnie analizować poziom kosztów i szukać możliwości ich optymalizowania, a w określonych obszarach działalności po prostu je zredukować. Powody, dla których koszty się ogranicza, powinny być znane zarówno organowi tworzącemu dany podmiot, jak i pracownikom. W tym ostatnim przypadku uzasadni to konieczne redukcje zatrudnienia czy prowadzenie oszczędności. Analiza wybranego, najważniejszego źródła przychodów dowodzi, że środki z NFZ coraz trudniej otrzymać. Szpitale zwiększają zakresy podejmowanych usług medycznych, ale zwiększa się też liczba podmiotów na rynku korzystających z finansowania przez NFZ.

Literatura

Chluska J., 2008, *Model rachunku kosztów standardowych świadczeń zdrowotnych szpitala*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.

Frączkiewicz-Wronka A., Wronka M., 2008, *Outsourcing as a Tool of Effectiveness Enhancement in Modern Public Management Sector – Two Examples From the Health Care Field*, [w:] Frączkiewicz-Wronka A. (ed.), *Performance Measurement in Public Organisations. The Theory and The Practice of The Health Care Sector*, The Karol Adamiecki University of Economics in Katowice, Katowice.

<http://www.mz.gov.pl/system-ochrony-zdrowia/organizacja-ochrony-zdrowia/zadluzenie-spozoz>.

- Kister A., 2015, *Kierunki zmian rachunku kosztów w placówkach opieki medycznej*, [w:] Roniek H., Zahorodny A. (red.), *Wybrane zagadnienia współczesnej rachunkowości w Polsce i na Ukrainie*, Wydawnictwo UMCS, Lwów-Lublin, s. 72-80.
- Klich J., 2012, *Proces przekształceń samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w spółki prawa handlowego z perspektywy zarządzania i planowania strategicznego*, [w:] Pasowicz M. (red.), *Zarządzanie podmiotami leczniczymi – bezpieczeństwo pacjentów i sposoby ograniczania ryzyka szpitali*, Krakowskie Towarzystwo Edukacyjne Sp. z o.o. – Oficyna Wydawnicza AFM, Kraków.
- Lisowska K., 2011, *Tak „dorabiają” szpitale, czyli o sposobach na przetrwanie w trudnych czasach*, Rynek Zdrowia, 28 maja 2011.
- Raulinajtys-Grzybek M., 2013, *Zarządzanie kosztami podmiotów leczniczych. Rola i zadania pielęgniarek*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Rudawska I., 2014, *Zintegrowana opieka zdrowotna. Podejście relacyjne do obsługi pacjenta jako klienta*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Syrkiewicz-Świłała M., Holeccki T., Kowalska J., 2012, *Zakres zastosowania outsourcingu w wybranych szpitalach z województwa śląskiego*, [w:] Rudawska I., Urbańczyk E. (red.), *Opieka zdrowotna. Zagadnienia ekonomiczne*, Difin, Warszawa.
- Trocki M., 2002, *Nowoczesne zarządzanie w opiece zdrowotnej. Zarządzanie w zakładach opieki zdrowotnej*, Instytut Przedsiębiorczości i Samorządności, Warszawa, s. 84.
- Waśniewski J., Strumiłło J. (red.), 2013, *Wybrane koncepcje zarządzania w podmiotach leczniczych*, Dom Organizatora TNOiK, Toruń, s. 45-50.
- Węgrzyn M., 2012, *Zwiększenie źródeł finansowania polskiej opieki zdrowotnej – potrzeby i możliwości*, [w:] Rudawska I., Urbańczyk E. (red.), *Opieka zdrowotna. Zagadnienia ekonomiczne*, Difin, Warszawa.