

Mgr Grażyna ORTYL
 Specjalistyczna Przychodnia Lekarska dla Pracowników Wojska
 Prof. dr hab. inż. Marianna JACYNA
 Wydział Transportu, Politechnika Warszawska

PROBLEMY DECYZYJNE A UWARUNKOWANIA PRAWNO-ORGANIZACYJNE I EKONOMICZNE ZARZĄDZANIA W SAMODZIELNYCH PUBLICZNYCH ZAKŁADACH OPIEKI ZDROWOTNEJ (SPZOZ)[®]

Decision problems and legal, organizational and economic management
 conditions in independent public healthcare units (SPZOZ)[®]

Słowa kluczowe: planowanie finansowe, zarządzanie finansami, efektywne zarządzanie SPZOZ, problemy decyzyjne SPZOZ.

W artykule przedstawiono wybrane aspekty dotyczące efektywnego zarządzania Samodzielnym Publicznym Zakładem Opieki Zdrowotnej (SPZOZ) wynikające z uwarunkowań prawnych, organizacyjnych i ekonomicznych. Wskazano iż działalność gospodarcza prowadzona przez przedsiębiorstwa znajduje swoje odzwierciedlenie w przebiegu różnego rodzaju zjawisk i procesów gospodarczych. Niepewności wynikającej ze zmienności popytu, podaży oraz warunków funkcjonowania podmiotów gospodarczych na rynku sterowanym przez narzędzia prawne, obsługującym określony segment popytu i mającym bezwładność w zakresie zmian, ma zapobiec odpowiednio planowanie finansowe. W artykule zwrócono uwagę, że w drodze planowania finansowego opracowywany jest plan obejmujący pewien okres, w którym ujęte są najważniejsze założenia, ograniczenia i wymuszenia dotyczące kapitału i przedmiotu działalności. Wskazano również na problem zarządzania podmiotami służby zdrowia, które jako podmioty rynkowe podlegają prawom rynku, a jednocześnie podlegają specyficznym mechanizmom finansowania i ocenom działalności.

Key words: financial planning, financial management, effective management of SPZOZ, decision problems in SPZOZ.

The paper presents selected aspects of effective management of independent public healthcare units (SPZOZ) resulting from legal, organizational and economic conditions of functioning. The economic activity carried out by healthcare units triggers various phenomena and economic processes. Financial planning counteracts the uncertainty resulting from volatility of demand and supply as well as operating conditions on market driven by legal instruments, serving a specific segment of demand and subjected to inertia of change. Paper highlights that financial planning provides a plan that covers a certain period in which key assumptions, constraints and forces influencing capital and activity are included. It also mentions the problem of health care providers' management, which are subjected to market mechanisms, but at the same time have specific financing and evaluation rules.

WPROWADZENIE

Działalność gospodarcza prowadzona przez przedsiębiorstwa znajduje swoje odzwierciedlenie w przebiegu różnego rodzaju zjawisk i procesów gospodarczych. W miarę rozwoju gospodarki i postępowania obserwowanych globalnie zmian we wzorcach konsumpcji, procesy zarządzania przedsiębiorstwem komplikują się. Mają na to wpływ zmienne warunki działania, rosnące wymagania klientów, większa różnorodność produktów i usług oraz zaostrzająca się konkurencja. To wymusza na przedsiębiorstwach podejmowanie ciągłych działań zwiększających efektywność funkcjonowania. Podejmowanie decyzji dotyczących celów przedsiębiorstwa, sterowanie nim, elastyczne dostosowywanie się do

zewnętrznych i wewnętrznych warunków oraz kierowanie realizacją tych celów jest coraz trudniejsze, a jednocześnie coraz ważniejsze. Decyzje w przedsiębiorstwach, poczynając od strategicznych, aż do operacyjnych, muszą być oparte na racjonalnych przesłankach w celu wyeliminowania błędów przy ich podejmowaniu.

Jednym z zasadniczych narzędzi zwiększania jakości decyzji są różnego rodzaju analizy ekonomiczne oparte na wzorcach sprawdzonych w gospodarce rynkowej [3]. Analizy są narzędziem, które ułatwia postawienie diagnozy stanu przedsiębiorstwa i podejmowanie decyzji dotyczących przyszłości jego funkcjonowania. Umożliwiają oparcie decyzji ekonomicznych podejmowanych w przedsiębiorstwie

na rzetelnej bazie informacyjnej, pozwalają na korygowanie realizowanych planów oraz ułatwiają reagowanie przedsiębiorstwa na zmiany otoczenia. Zastosowanie narzędzi analitycznych w procesach rozwojowych firmy może przyczynić się do poprawy sprawności jej finansowania oraz umożliwia sterowanie bezpieczeństwem finansowym [9]. Analizy ekonomiczno-finansowe przedsiębiorstw są wykorzystywane w celu:

- określenia zasobów majątkowych i kapitałowych stanowiących podstawę potencjału przedsiębiorstwa,
- uzyskania wiarygodnej podstawy do podejmowania decyzji strategicznych oraz bieżących,
- kontroli zgodności rzeczywistych wyników z wielkościami zaplanowanymi i wprowadzenia na tym obszarze zmian w zarządzaniu różnymi obszarami funkcjonowania przedsiębiorstwa,
- uzyskania informacji oraz raportów na potrzeby planowania i prognozowania finansowego,
- podnoszenia racjonalności działania operacyjnego oraz współpracy ze wszystkimi partnerami z otoczenia gospodarczego przedsiębiorstwa,
- ustalenia przepływów środków finansowych w celu płynnego zarządzania przedsiębiorstwem,
- udostępniania wyników analiz ekonomiczno-finansowych, dokonanych przez przedsiębiorstwo oraz będących podstawą informacyjną zarówno potencjalnym inwestorom jak i szeroko rozumianemu otoczeniu finansowemu.

W współczesnej ekonomii zarządzanie finansami przedsiębiorstwa urasta do rangi sztuki wymagającej profesjonalnej wiedzy teoretycznej oraz doświadczenia. Gospodarka finansami, zarówno publicznymi jak i niepublicznymi, odbywa się zgodnie z zasadami określonymi w prawie finansowym [7]. Prawo finansowe jest to ogół norm prawnych regulujących działalność finansową, w zakres którego wchodzi prawo: budżetowe, bankowe, podatkowe, celne, bankowe, dewizowe oraz prawo finansowe podmiotów gospodarczych, finansowe samorządu terytorialnego i prawo finansowe ubezpieczeń bankowych.

UCZESTNICY SYSTEMU OPIEKI ZDROWOTNEJ

Uczestników systemu opieki zdrowotnej w Polsce można podzielić na (rys. 1):

- świadczeniobiorców (pacjentów),
- instytucję ubezpieczenia zdrowotnego – płatnika (Narodowy Fundusz Zdrowia),
- świadczeniodawców, w tym:
 - podmioty lecznicze (przedsiębiorcy),
 - **samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (SPZOZ)**,
 - jednostki budżetowe,
 - instytuty badawcze,
 - fundacje i stowarzyszenia oraz związki wyznaniowe,
 - praktyki lekarskie, lekarsko-dentystyczne, pielęgniarskie, położnych,

- apteki,
- inne,
- organy kontroli i nadzoru, w tym:
 - Państwową Inspekcję Sanitarną,
 - Państwową Inspekcję Farmaceutyczną,
 - Rzecznika Praw Pacjenta,
 - Wojewodów,
 - wojewódzkie centra zdrowia publicznego,
 - konsultantów wojewódzkich w poszczególnych specjalnościach medycznych,
- Ministerstwo Zdrowia odpowiedzialne za politykę zdrowotną, nadzór i kontrolę,
- Konsultantów krajowych w poszczególnych specjalnościach medycznych.

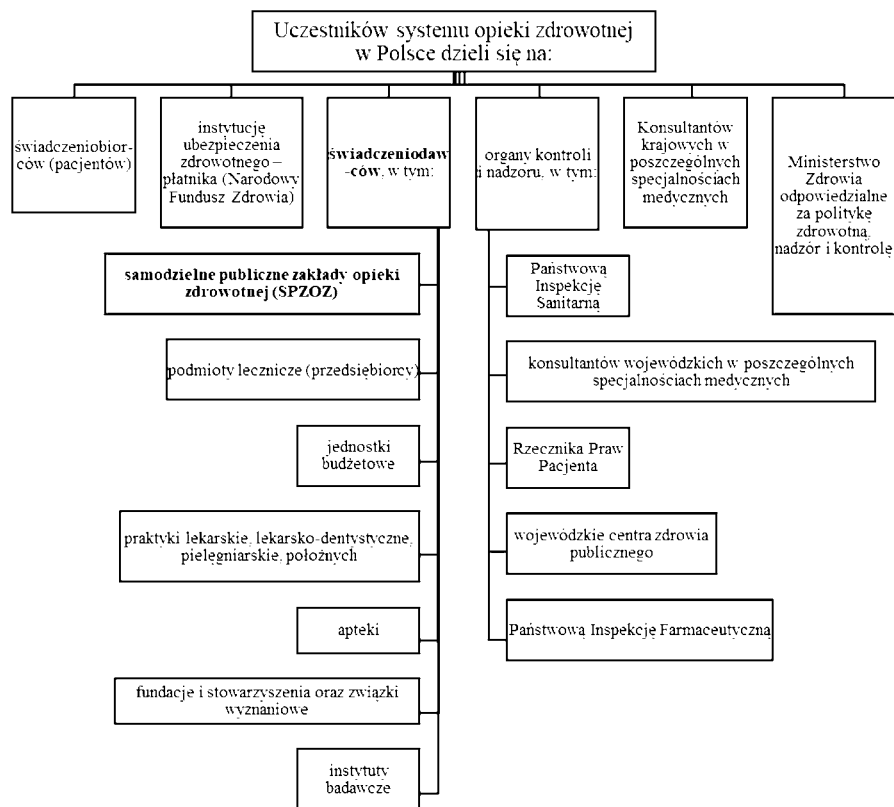
Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej (SPZOZ) jest jednostką organizacyjną systemu służby zdrowia, utworzoną przez ministra lub centralny organ administracji rządowej, wojewodę, jednostkę samorządu terytorialnego, lub państwową uczelnię medyczną prowadzącą działalność dydaktyczną i badawczą w dziedzinie nauk medycznych.

Działalność SPZOZ regulują od 2011 roku przepisy ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1638)[19]. W latach 1991-2011 działalność SPZOZ regulowana była przez ustawę o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89) [18]. Definicja formalnoprawna określa Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej jako jedną z form podmiotów leczniczych nie będących przedsiębiorcą. Zgodnie z przepisami ustawy o działalności leczniczej jest to forma nierozwojowa, obecnie nie można tworzyć SPZOZ-ów [8].

„Forma samodzielnego zakładu opieki zdrowotnej dla prowadzenia działalności leczniczej miała i ma swoje zalety i wady. Do zalet należy zaliczyć możliwość elastycznego zarządzania jednostką dostosowaną do specyfiki udzielanych świadczeń zdrowotnych, relatywnie dużą samodzielność w stosunku do organu prowadzącego SPZOZ (powiat, samorząd województwa, uczelnia medyczna). Wadą był brak przepisów zwiększających odpowiedzialność organu prowadzącego za bieżące zarządzanie SPZOZ i kształtowanie wyniku finansowego jednostki oraz mało przejrzysty system finansowania usług zdrowotnych dostarczanych przez SPZOZ. Cechą systemu opieki zdrowotnej, w którym działały i działają SPZOZ-y jest zadłużenie tych zakładów. Główną przyczyną jego występowania jest brak instrumentów organizacyjno-prawnych równoważenia popytu na świadczenia zdrowotne z możliwościami sfinansowania ze środków publicznych podaży tych świadczeń” [22].

Poruszony w komentarzu brak instrumentów organizacyjno-prawnych może być w pewnym stopniu rekompensowany przez stosowanie zaawansowanych metod planowania finansowego opartych na wiedzy i modelowaniu matematycznym.

SPZOZ prowadzi działalność polegającą na udzielaniu świadczeń zdrowotnych pacjentom na zasadach określonych w ustawie oraz rozporządzeniach. Stanowi całkowicie własność publiczną, bez możliwości prawnej udziału podmiotów prywatnych. Charakteryzuje się specyficznym



Rys. 1. Podział uczestników systemu opieki zdrowotnej.

Fig. 1. Division of health care system participants.

Źródło: Opracowanie własne

Source: Own study

Tabela 1. Uwarunkowania problemów służby zdrowia

Table 1. Determinants of healthcare problems

Uwarunkowania		
Systemowe	Prawne	Organizacyjne
dominująca pozycja publicznego płatnika (NFZ), który zarządza budżetem w sposób nieelastyczny, w cyklach rocznych, z systemem rozliczania świadczeń medycznych premiującym nieefektywność i nadużycia oraz centralnym planowaniem limitu chorych w danej specjalizacji na dany rok, co skutkuje wielomiesięcznymi lub wieloletnimi kolejkami do specjalistów	ułomna, nieefektywna forma prawna, w jakiej funkcjonują publiczne zakłady opieki zdrowotnej (SPZOZ),	archaiczna i nieefektywna struktura Szpitalnych Oddziałów Ratunkowych (SOR)
ograniczona odpowiedzialność organów założycielskich SPZOZ za ich zobowiązania finansowe i lęk przed ich przekształcaniem w spółki prawa handlowego; w 2013 roku NIK ponownie wskazał na znaczną skalę nieefektywnego wykorzystania drogiego sprzętu medycznego, z jednej strony powodowanego niskim poziomem finansowania przez NFZ, a z drugiej błędami popełnianymi przez zamawiające je jednostki	brak zdefiniowanego zakresu świadczeń dostępnych w ramach ubezpieczenia NFZ chaotyczny proces legislacyjny związany z ochroną zdrowia i brak spójnego określenia prawa do ubezpieczenia zdrowotnego	zbyt gęsta sieć małych szpitali powiatowych konkurujących ze sobą, które nie są w stanie udźwignąć kosztów inwestycji i utrzymania, wpadając w spiralę zadłużenia niskie płace w sektorze opieki zdrowotnej i masowa emigracja specjalistycznych kadr medycznych do pozostałych krajów Unii Europejskiej
brak sprawnego, zintegrowanego systemu informatycznego w opiece zdrowotnej (Rejestr Usług Medycznych jest budowany od 1992 roku)	brak jednoznacznej wykładni prawa do ubezpieczenia zdrowotnego - brak regulacji prawnych pozwalających na wprowadzenie dodatkowych (komercyjnych) ubezpieczeń zdrowotnych, co prowadzi np. do marnowania kosztownego sprzętu diagnostycznego jeśli limit świadczeń publicznych wyczerpał się w danym roku	deficyt lekarzy niektórych specjalności, wynikający z nieracjonalnych, limitów przyjęć na uczelnie medyczne niewystarczające kwalifikacje kadr zarządzających publicznymi jednostkami opieki zdrowotnej, co skutkuje nieefektywnym zarządzaniem – przepłacaniem za usługi zewnętrzne, dostawy leków, brakiem negocjacji cenowych z dostawcami itp.
brak konkurencyjności jednostek opieki zdrowotnej	brak wykazu świadczeń ratujących życie, co w powtarzających się co rok sytuacjach wyczerpania limitu finansowania na dany rok prowadzi do odmawiania przez szpitale dostępu do świadczeń ze względu na ryzyko i niepewność prawną co do uznania danego świadczenia za „ratujący życie” przez NFZ	zbiurokratyzowanie pracy lekarza poprzez nałożenie na niego obowiązku prowadzenia dokumentacji poza medycznej
niewystarczający nadzór nad działaniem ośrodków leczniczych - brak jednoznacznych kryteriów kolejności udzielania świadczeń, co w sytuacji trwałego ich deficytu prowadzi do korupcji		zacołanie służby zdrowia w zakresie zarządzania usługami medycznymi (rejestracja, terminy zabiegów) i niski poziom wykorzystania technologii informatycznych

Źródło: Opracowanie na podstawie [20]

Source: Study based on [20]

systemem zarządzania i wewnętrznym ustrojem nie spotykanym w innych sektorach gospodarki. Istotnym czynnikiem odróżniającym go od innych podmiotów gospodarczych jest brak możliwości upadłości i brak odpowiedzialności finansowej dyrektora za długi przekraczające majątek firmy. Czynniki te można uznać za utrudniające zarządzanie ze względu na brak bezpośredniej motywacji wynikającej z konieczności dbałości o stan finansów zakładu [21].

Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej posiada osobowość prawną. Utrzymywany jest głównie ze środków przekazywanych przez Narodowy Fundusz Zdrowia w zamian za świadczenia zdrowotne udzielone osobom ubezpieczonym w Funduszu. Zakład może również udzielać odpłatnych świadczeń zdrowotnych poza systemem powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego, ale tylko osobom nieubezpieczonym w NFZ. Od osób ubezpieczonych może pobierać opłaty tylko za świadczenia zdrowotne określone w obowiązujących przepisach jako niefinansowane ze środków publicznych.

PROBLEMY DECYZYJNE W PODMIOTACH SŁUŻBY ZDROWIA

System opieki zdrowotnej w Polsce od wielu lat przeżywa poważne trudności. Problemy te widoczne są w utrudnionym dostępie do specjalistycznego leczenia (głównie w warunkach szpitalnych) oraz specjalistycznych świadczeń medycznych. Czas oczekiwania na wizytę lekarską (w ramach NFZ) sięga kilku lat i często rośnie, ze względu na znaczną liczbę pacjentów przyjmowanych poza kolejką bez uzasadnienia medycznego, w tym także w wyniku korupcji. Ponadto, duży wpływ na problemy służby zdrowia mają uwarunkowania systemowe oraz prawne i organizacyjne funkcjonujące w Polsce.

W tabeli 1. zestawiono uwarunkowania systemowe, prawne i organizacyjne mające wpływ na sytuację w służbie zdrowia.

METODY ZARZĄDZANIA PODMIOTAMI SŁUŻBY ZDROWIA W LITERATURZE

Zarządzanie podmiotami służby zdrowia jest specyficznym zadaniem, wymagającym szerokiej i specyficznej wiedzy. SPZOZ definiowane są jako podmioty rynkowe, podlegające prawom rynku, a jednocześnie mające specyficzne mechanizmy finansowania i oceny działalności. Jako organizacje SPZOZ-y mogą być zarządzane z wykorzystaniem większości uniwersalnych metod zarządzania. Niewiele jest jednak metod specyficznych – dedykowanych wyłącznie tego typu jednostkom.

Pomiar umiejętności podmiotów odpowiedzialnych za zarządzanie jest problemem niezwykle trudnym z punktu widzenia ilościowego opisywania jakości. Zagadnienie to jednak leży u podstaw teorii zarządzania, gdyż umożliwia zwiększanie jakości podejmowanych decyzji poprzez odpowiednie nakierowanie podmiotu zarządzającego w drodze pętli zwrotnej (wyciąganie wniosków z wyników przeprowadzonych działań), przez zmianę sposobu podejmowania decyzji (metody zarządzania) lub zmianę podmiotu zarządzającego [12].

Pomiar jakości zarządzania w przypadku podmiotów służby zdrowia wymaga ustalenia zestawu wskaźników jakości, w tym wskaźników oceny zarządzania finansami jednostki w odniesieniu do bieżących warunków funkcjonowania i otoczenia jednostki. Uzyskanie pełnego obrazu w tym zakresie wymaga przeglądu rozwiązań stosowanych w innych ustrojach służby zdrowia. Autorzy *An exploration of management practices in hospitals* [6] stwierdzają, że *metody zarządzania, włączając w to np. zarządzanie „Lean” oryginalnie zaprojektowane dla Toyoty, mogą stanowić metody zwiększania wydajności podmiotów służby zdrowia*. W celu potwierdzenia tej tezy autorzy przeprowadzili szerokie badania ankietowe i statystyczne nad skutecznością 18 różnych praktyk w 4 wymiarach: zarządzanie „Lean”, pomiar wydajności, sposoby ustalania celów, motywacja pracowników. Wymienione obszary, jak wskazują autorzy, wraz z kwestionariuszem pytań, mogą być kanwą ilościowego opisu jakości procesów zarządczych.

Kategoria „szczupłego zarządzania” powiązana jest z realizacją procedur medycznych i podejściem do pacjen-

ta. Podstawy oceny jakości w tym zakresie dotyczą istnienia ścisłych i kompletnych procedur postępowania z pacjentami, a szczególnie: zasady przyjmowania pacjentów, standaryzacja procedur postępowania z pacjentami, komunikacja między pracownikami i koordynacja ich działań, zainteresowanie pacjentem i wypis pacjenta. W zakresie pomiaru wydajności istotne są takie czynniki jak: wdrażanie nowych technologii, monitorowanie błędów i bezpieczeństwa, ciągłe doskonalenie, ciągłe badanie różnych aspektów wydajności i rozwiązywanie problemów w drodze dialogu [16]. W zakresie ustalania celów istotne są: wyważenie celów, wzajemne powiązanie celów organizacji i możliwość ich zmian lub przekierowania w określonych warunkach. W zakresie motywacji pracowników badane były: możliwości wynagrodzenia za wyższą wydajność, odsuwanie pracowników o niskiej wydajności, rozwijanie zdolności pracowników i zapewnianie pracownikom możliwości wykorzystania ich zdolności.

Wykazano, że wyższe oceny w zakresie oceny procesów zarządzania związane są z funkcjonowaniem organizacji na nasyconym rynku, na którym działają klasyczne prawa popytu i podaży, wyższym dochodem netto na pacjenta, posiadaniem statusu szpitala klinicznego i bliskości szkół wyższych o profilu medycznym. Tego typu prace przeglądowe pozwalają na porównanie kryteriów stosowanych w innych jednostkach medycznych do budowy modeli planowania finansowego.

Dobrzykowski i inni [4] przedstawili zależności pomiędzy wdrożeniem modelu tzw. lean management, bezpieczeństwem pacjentów oraz wynikami finansowymi, wskazując jednocześnie na wyjątkową złożoność systemu opieki zdrowotnej jako przedmiotu badań. W opracowaniu autorzy zaproponowali model matematyczny zwiększania efektywności finansowej szpitala, przy jednoczesnej poprawie bezpieczeństwa pacjentów wdrożony w blisko 211 szpitalach w Stanach Zjednoczonych. W badaniu jednoznacznie wskazano, że wdrożenie metod lean management w jednostkach szpitalnych ma bezpośredni i pozytywny wpływ na bezpieczeństwo pacjentów i wyniki finansowe.

Inni autorzy stosują metody wielokryterialnego wsparcia decyzji [10] (Multi-Criteria Decision Analysis) do oceny funkcjonowania procesów zaopatrzenia szpitala publicznego na przykładzie szpitala uniwersyteckiego w Brazylii. Zaprezentowano strukturę modelu wspomagania decyzji opartą o metodę MCDA wspierającą decyzje w zakresie zaopatrzenia materiałowego szpitala i związane z tym metody szacowania zapotrzebowania na określone rodzaje materiałów. Przedstawiony model jest skuteczny i pozwala na zwiększenie wydajności procedur medycznych.

Pasqualini i inni [14] opisują szpital jako jednostkę mającą znaczący wpływ na środowisko poprzez generowanie odpadów i potencjalnych zanieczyszczeń. Wpływ ten jest oceniony na podstawie analizy funkcjonowania dziesięciu szpitali w południowej Brazylii. Autorzy określają podejście procesowe jako narzędzie pozwalające na zredukowanie negatywnego oddziaływania zakładów opieki zdrowotnej na środowisko. Jednocześnie wskazują na rosnące koszty oraz zwiększające się wymagania w zakresie utylizacji odpadów medycznych, które powinny być uwzględnione w rachunkowości jednostki.

Burdett i Kozan [1] analizują produktywność i sprawność szpitala z punktu widzenia wykorzystania zasobów, w tym

zasobów finansowych stosując metody optymalizacji wielokryterialnej. Biorą przy tym pod uwagę jakość obsługi pacjentów i wykorzystanie zasobów jakimi dysponuje szpital. Stosują przy tym metody programowania matematycznego do konstrukcji modelu obejmującego czynniki wpływające na wydajność szpitala, w tym: specjalizacje, potrzeby pacjentów, przestrzeń i wyposażenie, nakłady finansowe i czas.

Sooyoung i inni [17] wskazują na możliwość poprawy jakości procesów realizowanych w szpitalu z punktu widzenia wydajności pracy oraz kosztów przez wykorzystanie metod dogłębnej analizy procesów z punktu widzenia czasu realizacji poszczególnych operacji i ich wydajności. Autorzy zaproponowali złożony model wykorzystujący metody heurystyczne do analizy procesów realizowanych w szpitalu przed i po zmianie wykazując przydatność ich podejścia jako jednolitego narzędzia oceny. Narzędzia takie mogą być wykorzystywane w celu badania skutków decyzji w zarządzaniu SPZOZ, jednak wymagają bardzo szczegółowych danych operacyjnych, co zawęży możliwość ich wykorzystania do pracujących i planowanych procesów będących w zaawansowanej fazie realizacji.

Chowdhury i Zelenyuk [6] analizują wydajność szpitala w Ontario (Kanada) badając najważniejsze czynniki wpływające a jego funkcjonowanie z punktu widzenia wpływów i kosztów szpitala. Autorzy porównują działanie szpitali zlokalizowanych w zurbanizowanych obszarach ze szpitalami w obszarach podmiejskich, wskazując na większą efektywność tych drugich. Zastosowano metodę regresji do szacowania wydajności szpitala.

Sanz [11] analizuje wdrożenie różnych źródeł finansowania w jednostce szpitalnej oraz zastosowanie outsourcingu jako rozwiązania pozytywnie wpływającego na jakość pracy szpitala w różnych aspektach jego funkcjonowania.

SAMODZIELNE PUBLICZNE ZAKŁADY OPIEKI ZDROWOTNEJ JAKO PODMIOT BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

Zasady oceny sprawozdań finansowych w SPZOZ

Podstawową formą uwiarygodnienia sprawozdania finansowego SPZOZ jest jego badanie przez biegłego rewidenta. Zasady badania sprawozdań finansowych podmiotów leczniczych powinny uwzględniać specyficzne warunki zewnętrzne i wewnętrzne ich funkcjonowania. Do podstawowych problemów badania zalicza się [15]:

- ocenę możliwości kontynuowania działalności,
- wycenę majątku,
- ocenę kondycji finansowej SPZOZ.

Samodzielne zakłady opieki zdrowotnej stanowią najlichnější grupę podmiotów poddawanych badaniu. Badanie sprawozdań finansowych SPZOZ-ów rodzi liczne problemy, ze względu na specyfikę działalności zakładów. Do obszarów istotnych z punktu widzenia oceny kondycji finansowej na podstawie danych sprawozdawczych należą [2]:

- zagrożenia kontynuacji działalności,
- wartość zobowiązań,
- perspektywa restrukturyzacji lub likwidacji,

- rola funduszy jako źródła finansowania aktywów SPZOZ,
- sposób ustalania wyniku finansowego i jego rola w odzwierciedleniu efektów działalności SPZOZ.

Badając możliwości kontynuacji działalności SPZOZ – biegły rewident bierze pod uwagę [5]:

- negatywne – główne wskaźniki finansowe,
- znaczne trudności finansowe tj.: brak płynności, wypowiedzenie umów kredytowych,
- utratę kontaktów z płatnikiem (NFZ) oraz innych źródeł finansowania,
- odejście kluczowego personelu medycznego i kierownictwa,
- toczące się przeciwko zakładowi postępowania sądowe lub administracyjne – skutkujące potencjalnymi zobowiązaniami.

W przypadku zlecenia badania finansowego SPZOZ podawanych przekształceniom – biegły rewident powinien przeanalizować prawidłowość danych sprawozdawczych wykazania dotyczących [13]:

- ustalenia wartości zobowiązań w procesach ich przejęcia przez organy tworzące,
- wyceny majątku wnoszonego,
- wartości funduszy zakładu,
- realizacji uregulowań prawnych ingerujących w strukturę majątku,
- kwot odpisów aktualizujących i rezerw.

Praktyka badania sprawozdań finansowych SPZOZ pokazuje, że objęcie badaniem tych jednostek od momentu ich powstania jako jednostek samodzielnych oraz samofinansujących, pozwoliło na: [13]

- rozpoznanie problemów funkcjonowania SPZOZ w obszarze operacyjnym i finansowym,
- udoskonalenie przepisów prawa regulujących funkcjonowanie SPZOZ,
- wyeliminowanie nieprawidłowości i nadużyć,
- wskazanie istotnych obszarów wymagających zmian (np. finansowanie świadczeń, racjonalizacja wykorzystania zasobów),
- stworzenie wiarygodnej bazy informacyjnej do celów decyzyjnych.

Na specyfikę środowiska badania SPZOZ wpływają czynniki ich funkcjonowania, tj.: [8]

- wykorzystanie w działalności środków publicznych – stąd szczególnego znaczenia nabiera racjonalna gospodarka finansowa SPZOZ oraz dyscyplina finansów publicznych,
- trudności finansowe podmiotów leczniczych wynikające z ograniczonych zasobów systemu – co wpływa na szczególne zagrożenie możliwości kontynuacji działalności,
- świadczenia zdrowotne jako specyficzny produkt działalności,
- liczne procesy restrukturyzacji.

Tabela 2. Wartości wskaźnika łączącego wykonanie planu sprzedaży przez SPZOZ dla Pracowników wojska
Table 2. Values of indicator combining execution of sales plan by SPZOZ for Army Employees

PORADNIA	Rodzaj świadczenia	PLAN NFZ w zł	WYKONANIE za IV kwartały 2017 r w %	UWAGI
diabetologiczna		16 070,00	67,24%	
diabetologiczna	świadczenie pierwszorazowe	2 641,00	81,32%	
diabetologiczna RAZEM		18 711,00	69,23%	
gastrologiczna		10 897,00	59,56%	
gastrologiczna	świadczenie pierwszorazowe	6 606,05	76,61%	
gastrologiczna	świadczenie zabiegowe	30,00	50,00%	
gastrologiczna	świadczenie onkologiczne	1,00	0,00%	
gastrologiczna RAZEM		17 534,05	65,97%	
kardiologiczna		71 260,06	81,49%	
kardiologiczna	świadczenie pierwszorazowe	13 102,00	129,05%	ponad plan
kardiologiczna RAZEM		84 362,06	88,88%	
nefrologiczna		81 166,50	7,43%	
nefrologiczna	świadczenie pierwszorazowe	2 256,50	94,27%	
nefrologiczna	świadczenie onkologiczne	1,00	0,00%	
nefrologiczna RAZEM		83 424,00	9,78%	
dermatologiczna		64 155,50	65,84%	
dermatologiczna	świadczenie pierwszorazowe	18 231,55	76,99%	
dermatologiczna	świadczenie onkologiczne	1,00	0,00%	
dermatologiczna RAZEM		82 388,05	68,30%	
neurologiczna		46 148,00	67,14%	
neurologiczna	świadczenie pierwszorazowe	9 177,00	100,23%	ponad plan
neurologiczna	świadczenie onkologiczne	1,00	0,00%	
neurologiczna RAZEM		55 326,00	72,63%	
chorób płuc		592 539,00	1,26%	
chorób płuc	świadczenie pierwszorazowe	7 175,70	63,58%	
chorób płuc	świadczenie onkologiczne	1,00	0,00%	
chorób płuc RAZEM		599 715,70	2,01%	
reumatologiczna		7 883,00	67,00%	
reumatologiczna	świadczenie pierwszorazowe	2 745,70	65,91%	
reumatologiczna RAZEM		10 628,70	66,72%	
ginekologiczno-położnicza		39 221,00	75,99%	
ginekologiczno-położnicza	profilaktycznego badania cytologicznego	1 224,00	75,49%	
ginekologiczno-położnicza	świadczenie zabiegowe	8 038,00	63,89%	
ginekologiczno-położnicza	świadczenie onkologiczne	1,00	0,00%	
ginekologiczno-położnicza RAZEM		48 484,00	73,97%	
chirurgii ogólnej		13 909,50	77,34%	
chirurgii ogólnej	świadczenie zabiegowe	11 463,68	101,58%	ponad plan
chirurgii ogólnej	świadczenie onkologiczne	1,00	0,00%	
chirurgii ogólnej RAZEM		25 374,18	88,29%	
proktologiczna		6 575,00	78,86%	
proktologiczna	świadczenie zabiegowe	1 600,00	55,35%	
proktologiczna	świadczenie onkologiczne	1,00	0,00%	
proktologiczna RAZEM		8 176,00	74,25%	
urazowo-ortopedyczna		39 878,15	78,05%	
urazowo-ortopedyczna	świadczenie zabiegowe	3 658,00	122,82%	ponad plan
urazowo-ortopedyczna	świadczenie onkologiczne	1,00	0,00%	
urazowo-ortopedyczna RAZEM		43 537,15	81,81%	
osteoporozy		16 613,13	61,11%	
osteoporozy	świadczenie pierwszorazowe	2 650,94	111,80%	ponad plan
osteoporozy RAZEM		19 264,07	68,08%	
okulistyczna		105 426,00	73,16%	
okulistyczna	świadczenie zabiegowe	10 167,00	62,63%	
okulistyczna	świadczenie onkologiczne	2,00	0,00%	
okulistyczna RAZEM		115 595,00	72,24%	
otolaryngologiczna		32 540,00	29,14%	
otolaryngologiczna	świadczenie zabiegowe	865,50	791,00%	ponad plan
otolaryngologiczna	świadczenie onkologiczne	1,00	0,00%	
otolaryngologiczna RAZEM		33 406,50	48,88%	
urologiczna		41 237,00	70,97%	
urologiczna		30,00	47,60%	
urologiczna		1,00	0,00%	
urologiczna RAZEM		41 268,00	70,95%	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych finansowych SPZOZ dla Pracowników Wojska

Source: Study based on elaboration on the basis of financial data of the Army for Military Employees

Odbiorcami sprawozdań finansowych SPZOZ są decydenci w skali makro oraz mikro. SPZOZ-y mają obowiązek prawidłowego i wiernego prezentowania informacji pozwalających ocenić ich kondycję finansową.

OCENA WSKAŹNIKOWA SPRZEDAŻY USŁUG SPZOZ

SPZOZ funkcjonuje w realiach wielokonkurencyjnej gospodarki, w związku z powyższym powinno w krótkim czasie generować odpowiednie zyski/nadwyżki finansowe, aby w dłuższym okresie móc skutecznie walczyć z konkurencyjnym komercyjnym rynkiem usług medycznych oraz umacniać swoją pozycję rynkową i poszerzać zakres prowadzonej działalności.

Sprzedaż SPZOZ obejmuje szeroki zakres świadczonych usług medycznych. Polityka sprzedaży wymaga od decydentów szczególnej dokładności, ponieważ w głównej mierze ma to wpływ na osiągnięcie założonego wyniku finansowego. Sprzedaż jest wielkością dynamiczną, a badanie jej poziomu i dynamiki jest jednym z podstawowych elementów zarządzania i planowania finansowego w przedsiębiorstwie.

Analizę planu sprzedaży w rozbiciu na grupy oferowanych usług medycznych przedstawia tabela 2. Na podstawie zawartych w niej danych dokonano wszechstronnej analizy oferowanych świadczeń medycznych oraz wykonania planu sprzedaży. W tabeli 3 przedstawiono obszary udziału sprzedaży ponadplanowej w stosunku do sprzedaży wykonanej, natomiast w tabeli 4 udział sprzedaży indywidualnej (danego świadczenia medycznego) w stosunku do przyjętego planu finansowego na dany rok.

PODSUMOWANIE I WNIOSKI

Pomiar umiejętności podmiotów odpowiedzialnych za zarządzanie jest niezwykle trudny z punktu widzenia ilościowego opisywania jakości. Zagadnienie to jednak leży u podstaw teorii zarządzania, gdyż umożliwia zwiększanie jakości podejmowanych decyzji poprzez odpowiednie nakierowanie podmiotu zarządzającego w drodze pętli zwrotnej (wyciąganie wniosków z wyników przeprowadzonych działań), przez zmianę sposobu podejmowania decyzji (metody zarządzania) lub zmianę podmiotu zarządzającego.

Tabela 3. Obszary udziału sprzedaży ponadplanowej w stosunku do sprzedaży wykonanej

Table 3. The share of extra-plan sales in relation to total sales

PORADNIA		PLAN NFZ w zł	WYKONANIE za IV kwartały 2017 r. w zł	Sprzedaż ponadplanowa w zł
kardiologiczna	świadczenie pierwszorazowe	13 102,00	16 908,78	3 806,78
neurologiczna	świadczenie pierwszorazowe	9 177,00	9 197,65	20,65
chirurgii ogólnej	świadczenie zabiegowe	11 463,68	11 644,56	180,88
urazowo-ortopedyczna	świadczenie zabiegowe	3 658,00	4 492,68	834,68
osteoporozy	świadczenie pierwszorazowe	2 650,94	2 963,78	312,84
otolaryngologiczna	świadczenie zabiegowe	865,50	6 846,10	5 980,60
RAZEM		40917,12	52053,55	11136,43

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych finansowych SPZOZ dla Pracowników Wojska

Source: Study based on elaboration on the basis of financial data of the Army for Military Employees

Tabela 4. Udział sprzedaży indywidualnej (danego świadczenia medycznego) w stosunku do przyjętego planu finansowego na dany rok

Table 4. Share of individual sales (of a given medical care) in relation to financial plan for the given year

PORADNIA	PLAN NFZ w zł	WYKONANIE za IV kwartały 2017 r. w zł	Udział sprzedaży indywidualnej
diabetologiczna RAZEM	18 711,00	12 953,43	1,006%
gastrologiczna RAZEM	17 534,05	11 566,45	0,899%
kardiologiczna RAZEM	84 362,06	74 981,95	5,825%
nefrologiczna RAZEM	83 424,00	8 160,05	0,634%
dermatologiczna RAZEM	82 388,05	56 275,14	4,372%
neurologiczna RAZEM	55 326,00	40 182,65	3,122%
chorób płuc RAZEM	599 715,70	12 038,48	0,935%
reumatologiczna RAZEM	10 628,70	7 091,53	0,551%
ginekologiczno-położnicza RAZEM	48 484,00	35 862,25	2,786%
chirurgii ogólnej RAZEM	25 374,18	22 402,56	1,740%
proktologiczna RAZEM	8 176,00	6 070,45	0,472%
urazowo-ortopedyczna RAZEM	43 537,15	35 618,05	2,767%
osteoporozy RAZEM	19 264,07	13 115,79	1,019%
okulistyczna RAZEM	115 595,00	83 500,92	6,487%
otolaryngologiczna RAZEM:	33 406,50	16 327,46	1,268%
urologiczna RAZEM	41 268,00	29 280,38	2,275%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych finansowych SPZOZ dla Pracowników Wojska

Source: Study based on elaboration on the basis of financial data of the Army for Military Employees

Pomiar jakości zarządzania w przypadku podmiotów służby zdrowia wymaga ustalenia zestawu wskaźników jakości, w tym wskaźników oceny zarządzania finansami jednostki w odniesieniu do bieżących warunków funkcjonowania i otoczenia jednostki.

Usamodzielnienie zakładów opieki zdrowotnej wymusza zmianę podejścia menedżerów do zagadnień zarządzania. Konieczne jest stosowanie metod i narzędzi wspomagających proces podejmowania decyzji, szczególnie tych które dotyczą działalności służby zdrowia w przyszłości. Wiąże się to z koniecznością wypracowania planu gospodarczego składającego się z elementów potrzebnych do oceny ekonomicznej przyszłej działalności jednostek, jakimi są zakłady opieki zdrowotnej.

Plan działalności gospodarczej, którego częścią jest plan finansowy, określa cele, jakie mają być osiągnięte przez podmiot gospodarczy, strategię i taktykę swego działania oraz ramy czasowe, w jakich te cele powinny być osiągnięte.

Podmioty lecznicze funkcjonujące w systemie opieki zdrowotnej, są podmiotami, dla których organem tworzącym są jednostki samorządu terytorialnego – jako podstawowy element tego systemu. Zakres działalności operacyjnej oraz samofinansowania w dużej mierze powiązany jest z decyzjami na różnych szczeblach zarządzania. Ze względu na ograniczone zasoby systemu opieki zdrowotnej – wykorzystanie ich musi być optymalne.

Nowe warunki zewnętrzne i wewnętrzne funkcjonowania SPZOZ (w warunkach samodzielności funkcjonowania) spowodowały wzrost złożoności procesów zarządzania i rozszerzenie ich funkcji o wytyczanie nowych kierunków rozwoju i ich stymulowanie. Istotą zarządzania strategicznego SPZOZ jest taki wybór celów i zadań, oraz ukształtowanie zasobów i procesów wewnętrznych, aby SPZOZ mógł skutecznie reagować na nieprzewidziane/trudne zjawiska zewnętrzne.

LITERATURA

- [1] **BURDETT R., E. KOZAN. 2016.** „A multi-criteria approach for hospital capacity analysis”. *European Journal of Operational Research* 255.
- [2] **CHLUSKA J. 2014.** *Rachunkowość podmiotów leczniczych*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- [3] **DAVENPORT T. H. 1993.** *Process Innovation: Reengineering Work Through Information Technology*. Harvard Business School Press.
- [4] **DOBRYKOWSKI D., K. L. McFADDEN, A. MARK. 2016.** *Vonderembse, Examining pathways to safety and financial performance in hospitals: A study of lean in professional service operations*.
- [5] **GABRUSIEWICZ W. 2013.** *Analiza zdolności przedsiębiorstwa do kontynuacji działalności-audyty sprawozdań finansowych*. Warszawa: PWE.
- [6] **HEDAYET CHOWDHURY, VALENTIN ZELENYUK. 2016.** *Performance of hospital services in Ontario: DEA with truncated regression approach*. *Omega* 63.
- [7] **JOHN Mc CONNELL K., A. M. CHANG, T. M. MADDOX, D. R. WHOLEY, C. RICHARD LIND-ROOTH. 2004.** „An exploration of management practices in hospitals”. *Healthcare* 2.
- [8] **KAUTSCHA M. 2015.** *Zarządzanie w opiece zdrowotnej – nowe wyzwania*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- [9] **Leksykon budżetowy Biura Analiz Sejmowych – Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (SPZOZ)** -<http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/BASLeksykon.xsp?t=s&id=BCE733671E9D2EC5C1257A75003B06F7&q=samodzielne%20publiczne> (dostęp sierpień 2017)
- [10] **LONGARAY A., L. ENSSLIN, S. ENSSLIN, G. ALVES, A. DUTRA, P. MUNHOZ. 2017.** *Using MCDA to evaluate the performance of the logistics process in public hospitals: „The case of a Brazilian teaching hospital”*. *Intl. Trans. in Op. Res.* 00.
- [11] **LUIS SANZ. 2016.** „Hospital Clínica Bíblica: Financial strategy for sustainable growth”. *Journal of Business Research* 69 3905–3909.
- [12] **OPOLSKI K. 2002.** *Doskonalenie jakości w bankach*. Warszawa: CeDeWu.
- [13] **ORLIŃSKI R. 2012.** „Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali”. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* nr 251.
- [14] **PASQUALINI B., S. E. G. da COSTA., E. P. de LIMA., L. A. BORGES. 2017.** „Measuring environmental performance in hospitals: A practical approach”. *Journal of Cleaner Production*. Volume 142, 20 January 2017.
- [15] **Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 05 lipca 2010 r w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami RP (Dz.U. 2013, poz. 289).**
- [16] **RUMMLER G. A., A. P. BRANCHE. 2000.** *Podnoszenie efektywności organizacji*. Warszawa: PWE.
- [17] **SOOYOUNG YOOA, MINSU CHO, EUNHYE KIM, SEOK KIM, YERIM SIM, DONGHYUN YOO, HEE HWANG, MINSEOK SONG. 2016.** „Assessment of hospital processes using a process mining technique: Outpatient process analysis at a tertiary hospital”. *International Journal of Medical Informatics* 88.
- [18] **Ustawa o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89).**
- [19] **Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1638).**
- [20] www.wikipedia.org/system-opieki-zdrowotnej-w-polsce
- [21] **ZAWISTOWSKI T. 2001.** „Procesowe zarządzanie organizacją”. *Problemy Jakości* 2001 r., nr 9.
- [22] **ZWOLIŃSKA A., B. WYŻNIKIEWICZ. 2010.** *Co z tą prywatyzacją szpitali*. Rzeczpospolita.