

Dawid Lahutta

Politechnika Lubelska
e-mail: d.lahutta@pollub.pl

Paweł Wroński

Centrum Onkologii Ziemi Lubelskiej im. św. Jana z Dukli w Lublinie
e-mail: pwronski@cozl.pl

WPLYW RENTOWNOŚCI WYODRĘBNIONYCH JEDNOSTEK ORGANIZACYJNYCH SZPITALA NA RENTOWNOŚĆ PLACÓWKI MEDYCZNEJ – STUDIUM PRZYPADKU

INFLUENCE OF PROFITABILITY OF INDIVIDUAL ORGANIZATIONAL UNITS ON MEDICAL FACILITY'S PROFITABILITY – CASE STUDY

DOI: 10.15611/pn.2018.513.24

JEL Classification: G28, G32, O16, P36

Streszczenie: Współczesne szpitale traktowane są jak podmioty rynkowe, które podlegają podobnym zasadom działania jak przedsiębiorstwa. Zobligowane są jednak realizować cel społeczny jako nadrzędny względem ekonomicznego. W związku z tym niezwykle ważne jest właściwe zarządzanie finansami szpitala przez dyrekcję tak, aby przy dużych ograniczeniach brzegowych szpital mógł zachować rentowność i płynność. W niniejszym artykule podjęto próbę oceny rentowności lubelskiego szpitala w ujęciu globalnym dla całej jednostki oraz w poszczególnych jednostkach organizacyjnych. Warunki funkcjonowania szpitala nakreślone obowiązkiem konstytucyjnym nakazującym realizację świadczeń nawet, gdy szpital nie jest wydajny finansowo, sprawiają, że niezwykle trudno jest ocenić kondycję szpitala pod kątem rentowności. Dla celów decyzyjnych dyrekcja musi zatem szukać innych rozwiązań analitycznych, które pozwolą na podejmowanie właściwych decyzji zarządczych.

Słowa kluczowe: zarządzanie finansami szpitala, analiza rentowności, próg rentowności, finanse w służbie zdrowia, studium przypadku.

Summary: Modern hospitals are treated as market entities, which are subject to principles of operation similar to enterprises. They are, however, obliged to realise the superior social goal over economic one. A proper management of hospital's finances by the office is necessary to retain profitability and financial liquidity, especially when facing boundary value problems. The purpose of the paper is the attempt to value the profitability of the Lublin Voivodeship's hospital in a global perspective for the whole unit, as well as for individual organisational

units. The hospital's operating conditions, which are outlined by the constitutional duty requiring the provision of services even if the hospital is not financially efficient, make it difficult to assess them in terms of profitability. The management has to look for different analytical solutions, which will allow for making the right management decisions.

Keywords: finance management in hospital, profitability analysis, break even point, finance in health service, case study.

1. Wstęp

Szpital to zakład opieki zdrowotnej, którego funkcjonowanie podporządkowane jest realizacji dwóch podstawowych celów. Pierwszym, nadrzędnym, jest cel społeczny, czyli gotowość przyjęcia i leczenia pacjenta przy zapewnieniu mu wykwalifikowanej opieki medycznej przez wyspecjalizowaną kadrę. Jego realizacja możliwa jest jednak tylko w przypadku jednoczesnego wypełniania drugiego celu – ekonomicznego, który oznacza dążenie do utrzymania płynności finansowej i rentowności, pomimo tego iż działalność operacyjna szpitala nie jest nastawiona na maksymalizację zysku.

W związku z istnieniem celu ekonomicznego działalność szpitala może być oceniana na podstawie mierników ekonomicznych umożliwiających ocenę efektywności działania podmiotu z uwzględnieniem jego sytuacji majątkowej i finansowej, do czego narzędzi dostarcza analiza finansowa. Jej zadaniem jest opisanie, za pomocą zestawu wskaźników, sytuacji finansowej jednostki z punktu widzenia rentowności, płynności i perspektyw dalszego działania, przy wykorzystaniu informacji płynących ze sprawozdania finansowego i systemu rachunkowości podmiotu [Janik i in. 2014, s. 12-13].

Celem artykułu jest ocena zarządzania finansami jednego z lubelskich szpitali publicznych, w którego procesie restrukturyzacji finansowo-organizacyjnej autorzy niniejszego artykułu współuczestniczyli, pod kątem rentowności globalnej i szczegółowej, uwzględniającej rentowność poszczególnych oddziałów i poradni.

2. Postrzeganie szpitala jako podmiotu rynkowego

Rynek usług medycznych jest specyficzny ze względu na dualny charakter szpitali. Współcześnie szpitale powinny być postrzegane jako jednostki rynkowe z uwzględnieniem ich charakteru ekonomiczno-finansowego. Różnica pomiędzy szpitalem a przedsiębiorstwem rynkowym jest jednak taka, że w przypadku jednostki medycznej nadrzędnym celem nie jest osiągnięcie zysku, lecz realizowanie misji społecznej [Macuda 2011, s. 88].

System finansowania opieki zdrowotnej wielokrotnie reformowano, aby przyjął współczesny kształt. Na początku procesu reform, w 1997 r., weszła w życie ustawa o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym [Ustawa z 6 lutego 1997] (obecnie

uchylona), na podstawie której od 1999 r. wprowadzono zmiany w zasadach finansowania działalności leczniczej [Kautsch i in. 2001, s. 33]. System ten zakłada trójstronne porozumienie pomiędzy świadczeniobiorcą (pacjentem), świadczeniodawcą (szpitalem) oraz płatnikiem instytucjonalnym (obecnie Narodowy Fundusz Zdrowia). Mechanizm finansowania polega na tym, że opłacający ubezpieczenie pacjent przekazuje środki pieniężne do NFZ poprzez Zakład Ubezpieczeń Społecznych w formie obowiązkowej składki ubezpieczenia zdrowotnego i uzyskuje dzięki temu możliwość otrzymywania świadczeń zdrowotnych od świadczeniodawcy, którym jest szpital, za co płaci płatnik instytucjonalny, czyli NFZ.

Kolejnym etapem zmian był rok 2008, gdy modyfikacji uległy warunki umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej [Rozporządzenie z dnia 8 września 2015], w ramach których NFZ przyjął nową formę kontraktowania i finansowania służby zdrowia, opartą na Jednorodnych Grupach Pacjentów (JGP). Koncepcja JGP ma u podstaw indywidualne podejście do pacjenta jako odrębnego przypadku klinicznego, którego sposób leczenia może mieć wiele wspólnych cech z przypadkami innych pacjentów. Na tej podstawie NFZ dokonał wyceny grup, opierając się na sprawozdawczości szpitali z lat 2002-2007, które później odpowiednio korygowano. Aktualna wycena odbiega od rzeczywistych kosztów realizacji świadczeń zdrowotnych, przez co wiele szpitali znalazło się w trudnej sytuacji finansowej, zaburzając realizację celu ekonomicznego, aby spełniać cel społeczny.

W efekcie powstał mankament systemowy, z powodu którego w szpitalach pojawiła się konieczność kalkulacji kosztów świadczeń i porównywania ich z przychodami z działalności operacyjnej, przez co warunki funkcjonowania szpitali zbliżyły się do warunków gry rynkowej.

Szpitala, chcąc zachować zadowalający wynik finansowy, muszą dążyć do optymalizacji kosztów działalności operacyjnej, co przy adekwatnym zachowaniu wszystkich jednostek o podobnym charakterze tworzy mechanizmy quasi-rynkowe, w którym pomiędzy szpitalami dochodzi do konkurencji, występują ceny rynkowe, do których jednostka musi się dostosować albo zostanie usunięta z rynku.

Pomimo wspomnianych wcześniej charakterystyk odpowiednich dla podmiotów rynkowych na szpitalach ciąży obowiązek udzielania pomocy medycznej pacjentom bez względu na posiadane środki, który wynika bezpośrednio z Konstytucji RP [Konstytucja RP 1997, art. 68, ust. 2]. Zapis konstytucyjny sprawia, że szpital nie może być jednostką czysto rynkową, a zachowuje charakter publiczny obowiązkowo realizującą świadczenia zdrowotne. Obowiązek ten prowadzi do powstania nadwykonań, o których sfinansowanie szpitale konkurują w NFZ [Zarządzenie nr 18/2017/DSOZ z 14 marca 2017].

Szpitala stają się zatem podmiotami trudnymi w zarządzaniu, również finansowym. Zobligowane do realizacji świadczeń często poniżej kosztu własnego, narażone są na narastającą stratę, która oddala je od uzyskania odpowiednich kontraktów z NFZ, przydzielanych na podstawie kryterium efektywności i rentowności. Powstaje zatem błędne koło utrudniające podejmowanie właściwych decyzji zarządczych.

W celu odpowiedniego zarządzania finansami szpitala należy odnieść się do reguł rynkowych, co zmusza dyrekcję do podejmowania decyzji zarządczych na podstawie informacji o rentowności i płynności szpitala.

Rentowność i płynność w przypadku jednostki medycznej nie są łatwe do ustalenia, gdyż należy rozpatrzyć ujęcie zarówno globalne, jak i szczegółowe, wpływające na negocjacje kontraktów z NFZ. Szpital do właściwego funkcjonowania potrzebuje wielu wydzielonych jednostek organizacyjnych, które realizują poszczególne zadania. Problem pojawia się w przypadku wytworzenia się zależności pomiędzy oddziałami rentownymi i nierentownymi. Sytuacja taka wymaga odpowiedniego podejścia analitycznego, które pozwoli na uzyskanie kompleksowej informacji o rentowności jednostki medycznej.

3. Przychody i koszty w wyniku finansowym działalności szpitala

Przychody i koszty działalności szpitala wpływają na jego wynik finansowy, jak ma to miejsce w każdym przedsiębiorstwie rynkowym [Chluska 2014, s. 212]. Podstawową działalność operacyjną szpitala stanowi udzielanie świadczeń zdrowotnych pacjentom, przy czym uzyskiwane przychody są w pewnym stopniu regulowane przez NFZ na podstawie kontraktów, wyceny procedur oraz wykonań, przy zastosowaniu cennika. Szpital ma więc ograniczony wpływ na poziom generowanych przychodów, gdyż nie istnieje tutaj marża handlowa, która wpływałaby na generowanie przychodów przy zarezerwowaniu pewnej ich części na zysk.

Przychodami szpitala są zatem kwoty należne ze sprzedaży produktów wykonywanych w ramach działalności podstawowej, działalności pomocniczej w części podlegającej sprzedaży dla odbiorców zewnętrznych i pracowników jednostki, innych działań będących przedmiotem działalności, jeżeli jej prowadzenie było przewidziane w statucie [Hass-Symotiuł (red.) 2010, s. 202]. Dodatkowo szpitale mogą uzyskiwać przychody z działalności usługowej, handlowej czy wytwórczej, o ile pozwala na to statut [Orliński, Niestrata-Ortiz 2016, s. 175]. Dominująca w strukturze przychodów szpitali jest sprzedaż świadczeń zdrowotnych w ramach kontraktów zawartych z NFZ, którą należy uznać za istotną w ocenie rentowności i płynności szpitala. Struktura przychodów badanego szpitala w latach 2014–2016 przedstawiona została w tabeli 1.

Wśród przychodów największy udział miały przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, stanowiąc 80,82% przychodów ogółem. Należy zaznaczyć, że główną rolę odgrywa tutaj sprzedaż usług medycznych. Drugą istotną kategorię przychodów stanowią pozostałe przychody operacyjne (19,09%), wśród których dominują dotacje (48,81%) i inne przychody operacyjne (49,03%) związane ze sposobem rozliczania dotacji. Przychody finansowe nie stanowią istotnej pozycji w strukturze przychodów ogółem (0,09%).

W związku z tym rentowność rozpatrywana będzie na podstawie przychodów z podstawowej działalności operacyjnej. W tabeli 2 zamieszczono zestawienie kosztów operacyjnych odpowiadających tym przychodom.

Tabela 1. Fragment rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym dotyczący przychodów badanego szpitala w latach 2014-2016

Fragment RZiS (wariant kalkulacyjny)	2014	2015	2016	Struktura 2016	Dynamika 2015/2014	Dynamika 2016/2015
Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym:	163110102,01	166837059,38	174652522,05	80,82%	1,02	1,05
I. Przychody netto ze sprzedaży produktów	163058901,42	166771382,13	174580516,08	99,96%	1,02	1,05
II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów	51200,59	65677,25	72005,97	0,04%	1,28	1,1
Pozostałe przychody operacyjne, w tym:	33455415,29	24905036,12	41248703,73	19,09%	0,74	1,66
III. Dotacje	10207017,45	16353264,84	20135001,06	48,81%	1,6	1,23
IV. Inne przychody operacyjne	23248397,84	1134541,12	20225249,73	49,03%	0,05	17,83
Przychody finansowe	441571,92	251351,88	197334,84	0,09%	0,57	0,79

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych szpitala za lata 2014-2016.

Tabela 2. Koszty operacyjne w układzie rodzajowym w badanym szpitalu w latach 2014-2016

Wyszczególnienie	Rok obrotowy			Struktura 2016	Dynamika	
	2014	2015	2016		2015/2014	2016/2015
Amortyzacja	11275267,65	13566647,58	21649581,98	10,11%	1,2	1,6
Zużycie materiałów	75234896,07	83870156,95	81389809,54	38,02%	1,11	0,97
Energia	1739398,25	3246122,87	3553466,37	1,66%	1,87	1,09
Usługi remontowe	8606607,98	8807513,19	8022654,42	3,75%	1,02	0,91
Usługi obce	3679357,97	5921833,13	5443448,22	2,54%	1,61	0,92
Wynagrodzenia	57403658,19	71182548,26	77803828,36	36,34%	1,24	1,09
Świadczenia na rzecz pracowników	1033909,79	1288857,06	1392124,45	0,65%	1,25	1,08
Ubezpieczenia społeczne i inne narzuty na wynagrodzenia	9268083,58	11925207,26	13250942,73	6,19%	1,29	1,11
Podatki i opłaty	741027,36	853759,20	1240673,19	0,58%	1,15	1,45
Podróże służbowe	51104,13	43470,27	14947,12	0,01%	0,85	0,34
Ubezpieczenia rzeczowe	559142,53	479988,30	294413,00	0,14%	0,86	0,61
Inne koszty	14899,88	5130,48	16442,86	0,01%	0,34	3,2
Razem	169607353,38	201191234,55	214072332,24	100,00%	1,19	1,06

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych szpitala za lata 2014-2016.

Najważniejszymi pozycjami kosztów rodzajowych w badanym szpitalu są zużycie materiałów (38,02%) i wynagrodzenia (36,34%). Obie te pozycje łącznie generują 74,36% wszystkich kosztów podstawowej działalności szpitala. Kolejną istotną pozycją jest amortyzacja, której udział w całości kosztów rodzajowych wyniósł w 2016 r. 10,11%. Ubezpieczenia społeczne i inne narzuty na wynagrodzenia zależą natomiast od wysokości kosztów wynagrodzeń. Udział tej kategorii stanowił w 2016 r. 6,19% ogółu kosztów. Pozostałe pozycje nie przekraczały 5% udziału w strukturze kosztów.

4. Porównanie rentowności globalnej szpitala i poszczególnych oddziałów i poradni w kontekście oceny zarządzania finansami placówki medycznej

W kontekście rentowności globalnej obliczono wskaźniki dla całego szpitala w celu odniesienia ich do progu rentowności poszczególnych jednostek. Uzyskane wskaźniki zamieszczono w tabeli 3.

Tabela 3. Wskaźniki rentowności w badanym szpitalu w latach 2014-2016

Wskaźniki rentowności	Wartość wskaźnika		
	2014	2015	2016
1. Wskaźnik rentowności sprzedaży (ROS)	0,54%	-6,49%	-11,24%
2. Wskaźnik rentowności majątku (ROA)	0,39%	-3,53%	-5,85%
3. Wskaźnik rentowności kapitału własnego (ROE)	3,03%	-59,53%	1313,07%

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych szpitala za lata 2014-2016.

Wszystkie wskaźniki rentowności powinny osiągać jak najwyższy poziom. W przypadku badanego szpitala sytuacja jest jednak odwrotna. Wskaźnik rentowności sprzedaży był dodatni tylko w roku 2014, w kolejnych latach osiągając wartości ujemne. Wskaźnik rentowności majątku w roku 2014 był dodatni, natomiast w latach 2015-2016 przyjmował ujemne wartości. Tendencja spadkowa jest dostrzegalna na przestrzeni całego analizowanego okresu. Wskaźnik rentowności kapitału własnego wyniósł 3,03% w 2014 r., -59,53% w roku 2015 i 1313,07% w 2016. Jest to jedyny wskaźnik, który zachował dodatnią wartość w 2016 r. Należy jednak podkreślić, że wynika to wyłącznie ze specyfiki wzoru na ROE, w którym bierze się pod uwagę wynik finansowy i kapitały własne. Obie te wartości były w 2016 r. ujemne, przez co wskaźnik osiągnął wartość dodatnią. Nie oznacza to jednakże poprawy rentowności kapitału własnego.

Kadra zarządzająca potrzebuje punktu podparcia swoich decyzji, zatem przeprowadzono szczegółową analizę progu rentowności w celu identyfikacji jednostek nierentownych.

Zestawiono przychody i koszty (z podziałem na stałe i zmienne) i na podstawie uzyskanych danych przeprowadzono analizę prognozy rentowności dla każdego oddziału i poradni. Zestawienie przychodów i kosztów zamieszczono w tabeli 4.

Tabela 4. Przychody i koszty (z podziałem na stałe i zmienne) w poszczególnych oddziałach i poradniach badanego szpitala w 2016 r.

Oddział	ΣP	ΣK	KS	KZ
PCD	7858675,34	8178457,99	782833,12	7395624,87
OOK	5695894,37	6896521,68	2240574,03	4655947,65
OCO	1867711,96	2849986,74	1263235,31	1586751,43
I OR	2161028,52	2346928,45	1219189,78	1127738,67
I OGO	2172186,49	2214607,31	1116465,64	1098141,67
OH	1523012,66	2057428,13	774039,75	1283388,38
OCON	1144893,97	2225494,14	1344127,78	881366,36
II OGO	1663320,45	2101125,74	1129029,15	972096,59
II OR	1784027,63	1955764,32	1137022,95	818741,37
OCU-O	799419,65	1801159,30	994156,83	807002,47
OU	1021467,97	1730559,77	1127198,83	603360,94
OO	984976,21	1715251,04	1166721,81	548529,23
OAIIT	352307,30	1193994,39	854634,52	339359,87
OIK	580199,66	1068901,52	498182,72	570718,80
ORD	100485,00	190055,00	185638,31	4416,69
OLJD	281580,00	144398,09	16135,21	128262,88
IP	231144,53	255174,08	175317,34	79856,74
PE	153920,36	260784,90	139285,77	121499,13
PPCP	207739,13	189309,52	171738,56	17570,96
POT	51338,17	167713,15	129245,75	38467,40
PCO z ZG	258446,77	712085,77	220589,58	491496,19
PLB	51208,83	172247,36	142492,21	29755,15
PP	84125,08	199445,93	127600,99	71844,94
PG	339001,01	316493,22	315957,30	535,92
PON	656834,50	942295,36	393529,59	548765,77
PR	53193,62	134431,38	67298,99	67132,39
PC	2236328,64	2958596,46	191584,67	2767011,79
PI	518982,51	654084,95	91184,87	562900,08
POK	78350,09	175205,77	167874,29	7331,48
PGI	72377,00	195117,61	131803,90	63313,71
PGO	182332,48	265219,58	142560,69	122658,89

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z systemu rachunkowości badanego szpitala.

W tabeli 5 przedstawiono dane wejściowe i wyniki obliczeń prognozy rentowności dla poszczególnych jednostek.

Tabela 5. Wyznaczenie prognozy rentowności w poszczególnych oddziałach i poradniach w 2016 r.

Oddział	LP/LW	cj	kzj	BEPq	BEPv	% realizacji BEP
PCD	2282	3443,77	3240,85	3858	13286051,47	59,15%
OOK	1459	3903,97	3191,19	3144	12274086,29	46,41%
OCO	322	5800,35	4927,80	1448	8398903,47	22,24%
I OR	243	8893,12	4640,90	287	2552325,87	84,67%
I OGO	538	4037,52	2041,16	560	2261011,96	96,07%
OH	272	5599,31	4718,34	879	4921794,59	30,94%
OCON	516	2218,79	1708,07	2632	5839846,76	19,60%
II OGO	372	4471,29	2613,16	608	2718545,25	61,18%
II OR	137	13022,10	5976,21	162	2109580,12	84,57%
OCU-O	136	5878,09	5933,84	-17831	-104812145,43	-0,76%
OU	352	2901,90	1714,09	949	2753900,86	37,09%
OO	167	5898,06	3284,61	447	2636433,33	37,36%
OAIIT	27	13048,42	12568,88	1 783	23265330,22	1,51%
OIK	55	10549,08	10376,71	2 891	30497403,95	1,90%
ORD	124	810,36	35,62	240	194487,10	51,67%
OLJD	126	2234,76	1017,96	14	31286,67	900,00%
IP	7459	30,99	10,71	8 644	267866,11	86,29%
PE	2129	72,30	57,07	9147	661300,86	23,28%
PPCP	3306	62,84	5,31	2986	187631,29	110,72%
POT	1242	41,34	30,97	12472	515531,12	9,96%
PCO z ZG	3186	81,12	154,27	-3016	-244656,45	-105,64%
PLB	832	61,55	35,76	5527	340181,73	15,05%
PP	1410	59,66	50,95	14652	874184,87	9,62%
PG	1398	242,49	0,38	1306	316691,93	107,04%
PON	10061	65,29	54,54	36637	2391854,25	27,46%
PR	1217	43,71	55,16	-5876	-256832,96	-20,71%
PC	2583	865,79	1071,24	-933	-807779,57	-276,85%
PI	1185	437,96	475,02	-2461	-1077819,37	-48,15%
POK	1388	56,45	5,28	3281	185206,52	42,30%
PGI	1195	60,57	52,98	17379	1052585,68	6,88%
PGO	1137	160,36	107,88	2717	435705,67	41,85%

LP/LW – liczba pacjentów/liczba wizyt, cj – cena jednostkowa, kzj – koszt zmienny jednostkowy, BEPq – ilościowy próg rentowności, BEPv – wartościowy próg rentowności

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z systemu rachunkowości badanego szpitala.

W 2016 r. wśród oddziałów rentowny był jedynie Oddział Leczenia Jednego Dnia. Najbardziej przychodowy i kosztowny był natomiast Pododdział Chemioterapii Diennej. Najbardziej nierentownym okazał się Oddział Chirurgii Onkologicznej. Próg rentowności przyjął ujemne wartości dla Oddziału Chirurgii Urazowo-Ortopedycznej, co oznacza, że oddział ten nie jest w stanie pokryć kosztów stałych. Poza Oddziałem Leczenia Jednego Dnia, przekraczającym próg rentowności, można odnotować cztery inne oddziały, które do progu rentowności się zbliżają – I Oddział Ginekologii Onkologicznej (96,07% BEP), Izba Przyjęć (86,29% BEP), I Oddział Radioterapii (84,67% BEP) oraz II Oddział Radioterapii (84,57% BEP). Pozostałe oddziały wykazały wysoką nierentowność.

W przypadku poradni w 2016 r. rentowność uzyskały jedynie Poradnia Profilaktyki Chorób Piersi oraz Poradnia Genetyczna. Największe przychody odnotowano w Poradni Chemioterapii (przy najwyższych kosztach). Oddziały nierentowne były również dalekie od spełnienia kryterium progu rentowności. Ujemną wartość BEP wykazały Poradnia Chirurgii Onkologicznej z Gabinetami Zabiegowymi oraz Poradnia Chemioterapii, Poradnia Immunologiczna i Poradnia Radioterapii.

5. Zakończenie

Zachowanie rentowności szpitala jest trudnym do zrealizowania zadaniem ze względu na dualny charakter stawianych przed nim celów. Realizacja celu społecznego, jako nadrzędnego względem celu ekonomicznego, sprawia, że placówki medyczne nie mogą funkcjonować dokładnie tak jak przedsiębiorstwa, choć obecnie stale rośnie istota i waga celu ekonomicznego.

Szpitala należy oceniać jak jednostki rynkowe nie tylko przez ich aspirację do gry rynkowej, ale również przez system finansowania i rozliczania kontraktów z NFZ, który oczekuje wyników finansowych niczym interesariusz spółki.

Przeprowadzona analiza rentowności w lubelskim szpitalu wykazała, że placówka medyczna nie odbiega charakterystyką od przedsiębiorstwa niezwiązanego z sektorem ochrony zdrowia. Istnieją bowiem przedsiębiorstwa prowadzące działalność wielosegmentową, w których łączy się działalność różnego rodzaju, i pewne segmenty działalności takiego podmiotu generują straty (a utrzymywane są z innych, strategicznych powodów), które pokrywane są z innych rodzajów działalności, aby w efekcie uzyskać rentowność w ujęciu całego przedsiębiorstwa. W obecnych warunkach szpitale zbliżają się do tego modelu również ze względu na realizację celu społecznego, którego nie można wyeliminować.

Wśród oddziałów i poradni w badanym szpitalu odnotowano takie, które zachowują rentowność, jak i będące zdecydowanie poniżej progu rentowności. W grze rynkowej przedsiębiorstwa mogą likwidować nierentowne oddziały, na co szpital nie zawsze może sobie pozwolić ze względu na czynniki polityczne, konstytucjonalne i ekonomiczne (silne powiązania funkcjonalne pomiędzy oddziałami).

Decyzje dyrekcji szpitala w pewnym stopniu mogą być oparte na analizach stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem rynkowym. Należy jednak pamiętać przy tym o dualnym charakterze celów publicznych placówek medycznych, co oznacza, że obecny system finansowania publicznej służby zdrowia nie do końca przystaje do oczekiwań, które są przed szpitalami stawiane. W obecnym systemie zawsze pozostaną nadwykonania, których NFZ nie sfinansuje, a podobna sytuacja nie ma odzwierciedlenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Współcześnie rozwija się rynkowe podejście do zarządzania finansami szpitala, a placówki medyczne traktuje się jak podmioty rynkowe. W związku z tym analizy wykorzystywane w operacyjnym zarządzaniu przedsiębiorstwem znajdują coraz szersze zastosowanie w zarządzaniu szpitalem. Dyrekcja szpitala może więc czerpać z dokonań rachunkowości zarządczej i analizy finansowej w celu adaptacji rozwiązań na potrzeby zarządzania placówką medyczną.

Literatura

- Chluska J., 2014, *Rachunkowość podmiotów leczniczych*, Wolters Kluwer Business, Warszawa.
- Hass-Symotiuik M. (red.), 2010, *Rachunkowość. System informacji finansowych Zakładów Opieki Zdrowotnej*, Wolters Kluwer Business, Warszawa.
- Janik W., Paździor A., Paździor M., 2014, *Analiza i diagnozowanie sytuacji finansowej przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Politechniki Lubelskiej, Lublin.
- Kautsch M., Klich J., Whitfeld M., 2001, *Zarządzanie w opiece zdrowotnej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.
- Macuda M., 2011, *Możliwości wykorzystania kalkulacji kosztów procedur medycznych według JGP na przykładzie badanego ZOZ*, [w:] B. Gierusz, P. Lech (red.), *Kluczowe Problemy Teorii i Praktyki Rachunkowości*, t. 2, „Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego”, Gdańsk.
- Orliński R., Niestrata-Ortiz M., 2016, *Wynik na podstawowej działalności operacyjnej szpitala*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach nr 285, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 września 2015 r. w sprawie ogólnych warunków umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, Dz.U. z 2015 r. poz. 1400.
- Ustawa z dnia 6 lutego 1997 r. o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym, Dz.U. z 1997 r. Nr 28, poz. 153 z późn. zm.
- Zarządzenie nr 18/2017/DSOZ Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia z dnia 14 marca 2017 r. w sprawie warunków postępowania dotyczącego zawierania umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej.