

Przydatność danych pochodzących z rachunkowości w analizach benchmarkingowych szpitala

Aleksandra Wiercińska *

Streszczenie: *Cel* – przedstawienie rachunkowości jako przedmiotu porównań benchmarkingowych szpitala oraz wskazanie warunków koniecznych do prawidłowego wykorzystania pozyskanych z niej informacji. *Metodologia badania* – analiza literatury przedmiotu oraz materiałów źródłowych. *Wynik* – wzorcowy zestaw danych i wskaźników stanowiący podstawę porównań pomiędzy szpitalami, opierający się na danych pozyskiwanych z rachunkowości. *Oryginalność/Wartość* – benchmarking jest narzędziem coraz częściej wykorzystywanym przez szpitale do podnoszenia efektywności i rentowności swoich usług. Artykuł przedstawia możliwości wykorzystania danych generowanych przez rachunkowość w porównaniach benchmarkingowych szpitali oraz zwraca uwagę obszary, gdzie zachodzi konieczność ich normalizacji.

Słowa kluczowe: benchmarking szpitali, rachunkowość, podmioty lecznicze, zarządzanie szpitalem

Wprowadzenie

Benchmarking¹ w sektorze publicznym jest wykorzystywany od połowy lat osiemdziesiątych ubiegłego stulecia. Początkowo w Stanach Zjednoczonych, gdzie adaptowano go do sektora usług zdrowotnych (Dorsch, Yasin, 1998, s. 99), a następnie w Europie, m.in. w Wielkiej Brytanii, Norwegii, Szwecji i Danii (Triantafillou, 2007, s. 829). Obecnie, najbardziej rozbudowane badania benchmarkingowe w sektorze usług zdrowotnych prowadzone są w Niemczech. Od 2001r. za badania w zakresie jakości usług zdrowotnych odpowiada Narodowy Instytut Jakości w Służbie Zdrowia (BQS -*Bundesgeschäftsstelle Qualitätssicherung gGmbH*). Nadzoruje on Niemiecki Narodowy Projekt Benchmarkingu Szpitali (*German National Quality Benchmarking Project*)².

Popularność wykorzystywania benchmarkingu na rynku usług zdrowotnych w krajach europejskich i w Stanach Zjednoczonych, daje przesłanki na skuteczne wykorzystanie tego narzędzia również w polskich warunkach. W ostatnich latach, zarządzający szpitalami coraz częściej sięgają po to narzędzie, głównie w celu poprawy rentowności szpitala czy

* dr Aleksandra Wiercińska, Uniwersytet Gdański, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, ul. Armii Krajowej 101, Sopot, e-mail: aleksandra.wiercinska@ug.edu.pl, Zespół Badań nad Organizacją i Zarządzaniem Szpitalami „AVICENNA”, Uniwersytet Jagielloński w Krakowie.

¹ Benchmarking jest to narzędzie zarządzania, polegające na porównywaniu wyników, systemów organizacyjnych czy też procesów zachodzących w organizacji, prowadząc do adaptacji i wdrożenia najlepszych praktyk, niosąc za sobą skutek w postaci poprawy sytuacji finansowej, usprawnienia procesów czy umocnienia pozycji konkurencyjnej na rynku (por. Camp, 1989; Andersen, 1999; Kowalak, 2009).

² Uczestniczy w nim 98% niemieckich szpitali (tj. ponad 2200 podmiotów, obejmujący około 5000 oddziałów szpitalnych), gdzie badaniu podlega 20% wszystkich przypadków medycznych występujących w niemieckich szpitalach. Projekt opiera się na porównaniu 300 czynników jakości w 26 obszarach opieki zdrowotnej. Przyjmuje się, że jest to największe badanie jakości szpitali na świecie.

zwiększenia efektywności działania, korzystając często z usług oferowanych przez firmy konsultingowe bądź instytuty badawcze (Wiercińska, 2015, s. 495).

Jednym z czynników gwarantujących skuteczne zastosowanie benchmarkingu jest właściwy dobór jego przedmiotu. W szpitalu porównaniom mogą podlegać: wyniki finansowe, zakres i rentowność wykonywanych świadczeń zdrowotnych, procesy medyczne i niemedyczne poprawiające efektywność świadczeń, systemy organizacyjne, itp. Istotną rolę w dostarczaniu informacji finansowej o poszczególnych obszarach funkcjonowania szpitala pełni system rachunkowości.

Celem artykułu jest przedstawienie rachunkowości jako przedmiotu porównań benchmarkingowych szpitala oraz wskazanie warunków koniecznych do prawidłowego wykorzystania pozyskanych z niej informacji.

W pracy zastosowano następujące metody badawcze: analizę i krytykę piśmiennictwa, analizę dokumentów źródłowych, metodę opisową.

1. Przedmiot benchmarkingu szpitala

Przedmiotem benchmarkingu w szpitalu mogą być: wyniki finansowe, zakres i rentowność usług zdrowotnych, procesy realizowane w danej jednostce, systemy organizacyjne, itp. Pierwszym krokiem do jego ustalenia, powinno być zdefiniowanie celów szpitala z różnych perspektyw³:

- finansowej,
- procesów wewnętrznych,
- rozwoju,
- pacjenta.

Są to płaszczyzny działania szpitala, które się przenikają i wymagają przeanalizowania pod kątem wzajemnych zależności. W ramach każdej perspektywy działalności, szpital powinien wyszczególnić interesujące go obszary i wybrać jako przedmiot porównań benchmarkingowych, te mierniki czy procesy, które mają kluczowe znaczenie przy podejmowaniu decyzji lub oddziałują na sytuację finansową szpitala.

Perspektywa finansowa odzwierciedla podstawowy cel zarządzania finansami w szpitalu. Skupia się na zapewnieniu stabilności finansowej, zrównoważeniu kosztów działalności z przychodami, dążeniu do zwiększenia efektywności i rentowności jego działalności, przy zachowaniu płynności i minimalizacji zadłużenia. Z tego punktu widzenia, przedmiotem porównań benchmarkingowych są wyniki i wskaźniki finansowe szpitala, zarówno na poziomie poszczególnych jednostek organizacyjnych, jak i wykonywanych procedur medycznych.

Druga, to perspektywa procesów wewnętrznych szpitala⁴. Obejmuje ona z jednej strony monitorowanie i ocenę procesów realizowanych w szpitalu, z drugiej identyfikowanie i doskonalenie nowych – kluczowych dla jego funkcjonowania. Poprzez analizę zależności

³ Perspektywy: finansowa, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju pojawia się w klasycznej koncepcji zbilansowanej karty wyników Kaplana i Nortona, w której umożliwia analizę pełnego obrazu działalności organizacji (za: Jakimowicz, 2011, s. 178).

⁴ Procesy szpitala realizowane są w trzech obszarach działalności: 1) medycznej (dot. świadczenia usług zdrowotnych); 2) pomocniczej (utrzymanie czystości, działalność apteki przyszpitalnej itp.); 3) zarządczej (zarządzanie finansami, jakością polityka kadrowa itp.).

pomiędzy wynikami a procesami możliwa jest identyfikacja źródeł problemów naszego podmiotu, ale również przyczyn sukcesu lidera.

Trzecią perspektywą jest rozwój szpitala. Należy zidentyfikować te zasoby, które jednostka musi udoskonalić, by umożliwić realizację celów długoterminowych dotyczących m.in. pozostałych perspektyw tj. finansowej, procesów wewnętrznych i pacjenta. Obejmuje ona przegląd posiadanych zasobów podmiotu (zarówno rzeczowych, jak i kadrowych) oraz ocenę możliwości wprowadzenia innowacji czy inwestycji. W ramach perspektywy rozwoju należy ująć w porównaniach benchmarkingowych: 1) posiadaną infrastrukturę szpitala (np. budynki, lokale, ilość i rodzaje oddziałów, poradni, itp., aparaturę medyczną, ilość łóżek na oddziałach); 2) poziom i strukturę zatrudnienia (z wyróżnieniem pracowników medycznych i niemedycznych).

Ostatnią z omawianych jest perspektywa pacjenta, która ma zapewnić leczonym dostęp do wysokiej jakości świadczeń medycznych, przy zachowaniu równowagi finansowej podmiotu. Uwzględniając cele szpitala, jest to równocześnie obszar stanowiący priorytet dla każdego podmiotu leczniczego. Należy wziąć tu pod uwagę zarówno dostępność opieki, czyli zabezpieczenie pacjentom pełnego zakresu świadczeń zdrowotnych, jak również gwarancję wysokiej jakości wykonywanych usług, zgodnie z aktualnym poziomem wiedzy i sztuki medycznej. Z tej perspektywy, przedmiotem benchmarkingu są m.in.:

- a) zakres i liczba wykonywanych w szpitalu procedur medycznych;
- b) liczba zakażeń szpitalnych;
- c) liczba opracowanych i wdrożonych standardów postępowania klinicznego;
- d) obłożenie łóżek;
- e) czas hospitalizacji.

Podsumowując, przedmiotem benchmarkingu szpitala, powinny być zarówno jego wyniki finansowe, informacje o posiadanych zasobach i stopniu ich wykorzystywania, procesy wewnętrzne, jak również zmienne opisujące dostępność i poziom jakości świadczonych przez szpital usług. Istotną rolę w pozyskaniu wskazanych informacji odgrywa rachunkowość.

2. Rachunkowość szpitala

Skuteczne wykorzystanie benchmarkingu w dużej mierze opiera się na pozyskiwaniu wiarygodnych informacji finansowych. Źródłem wiedzy z tego zakresu jest rachunkowość. Stanowi ona podstawę do podejmowania decyzji przez zarządzających, ale również przez odbiorców zewnętrznych.

W zależności od charakteru i sposobu przetwarzania danych wyróżnia się rachunkowość finansową i zarządczą. Wyodrębnianie w szpitalu obu podsystemów rachunkowości wynika z zaspokajania przez nie odmiennych potrzeb informacyjnych:

- rachunkowość finansowa – skupia się na przedstawieniu sytuacji finansowej i majątkowej podmiotu oraz wskazuje na poniesione koszty i osiągnięte przychody, umożliwiając ocenę rentowności, efektywności czy płynności szpitala,
- rachunkowość zarządcza – stanowi bardziej elastyczne narzędzie, mające na celu dostarczanie zarządzającym oraz pracownikom jednostki danych do podejmowania decyzji i wpływa na ich efektywność i skuteczność.

Bardzo ważną rolę w obu podsystemach odgrywa rachunek kosztów⁵. Obrazuje on całokształt działalności szpitala, zachodzące w nim procesy oraz generuje informacje o kosztach dla różnych szczebli zarządzania. Głównym celem stosowania rachunku kosztów w szpitalu jest m.in. (Hass-Symiotiuk, 2008, s. 430–431, Cygańska, 2006, s. 68, Stępniewski, 2008, s. 160):

- uzyskanie informacji o kosztach jednostkowych i całkowitych zrealizowanych świadczeń zdrowotnych i kalkulacja rzeczywistych kosztów ich wytworzenia,
- ustalenie czynników, które wpływają na poziom i strukturę kosztów,
- kontrola i ocena efektywności działalności,
- ustalenie wyniku działalności wydzielonego ośrodka (komórki organizacyjnej) i określenie jego udziału w całkowitym wyniku finansowym,
- monitorowanie ponoszonych kosztów i uzyskiwanych efektów działalności poszczególnych komórek organizacyjnych czy rodzajów działalności,
- badanie i ocena prawidłowości wykorzystania zasobów będących w dyspozycji szpitala w celu poprawy efektywności jego funkcjonowania.

Rzetelne dane o kosztach mogą stać się podstawą do taryfikacji usług zdrowotnych i benchmarkingu oraz tworzenia wiarygodnej bazy badawczej dla analiz efektywności klinicznej. Informacje o jednostkowych kosztach świadczeń medycznych wykorzystywane są również do negocjacji cenowych za te świadczenia oraz ustalenia ich rentowności (Świderska i in., 2011, s. 17, Chluska, 2003, s. 115).

W ostatnich latach wzrasta rola rachunkowości w zarządzaniu podmiotami leczniczymi. Dzieje się tak ze względu na większą odpowiedzialność nałożoną na dyrektorów szpitali za uzyskiwane wyniki⁶. Zwiększa to zainteresowanie informacjami generowanymi przez rachunkowość, szczególnie, że nie zajmuje się ona jedynie pomiarem i ewidencją zdarzeń gospodarczych, ale również (Zaleska, Wallis, 2008, s. 218):

- a) rentownością wyróżnionych obiektów (np. koszty świadczonych usług medycznych, koszty oddziałów i ich rentowność, itp.);
- b) sporządzaniem rachunków alternatywnych działań (np. wybór technologii i aparatury medycznej, wprowadzanie udoskonaleń, itp.);
- c) dostarcza informacji do procesu planowania i kontroli oraz ich koordynowania (wybór strategii i monitorowanie jej realizacji dla osiągnięcia wyznaczonego celu).

Ze względu na generowanie szerokiego zakresu danych o charakterze finansowym, rachunkowość jest ważnym źródłem informacji dla szpitali, które zdecydowały się wykorzystać benchmarking w zarządzaniu swoją jednostką.

⁵ Wymogi dotyczące prowadzenia przez szpitale rachunku kosztów były przedstawione w rozporządzeniu MZIOS z 1998r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej. Od 1999 r. podmioty te były zobligowane do ewidencji kosztów zarówno w układzie rodzajowym jak i kalkulacyjnym. Niestety większość szpitali nie dostosowała się do wskazanego rozporządzenia. Wśród powodów wymienia się przyczyny: informatyczne, prawne i organizacyjne (Kogut, 2009).

Najnowsze regulacje pochodzą z Rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców ma na celu standaryzację rachunku kosztów szpitali, dzięki czemu możliwa będzie powtórna wycena świadczeń. Przedstawione w rozporządzeniu standard rachunku kosztów określa: 1) sposób identyfikacji i gromadzenia kosztów faktycznie poniesionych w systemie finansowo-księgowym; 2) sposób kalkulacji kosztu świadczenia opieki zdrowotnej w module kontrolingowym.

⁶ Wynika to m.in. z zapisów Ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej. Dz.U. 2011, nr. 112, poz. 654, z późn. zm.

3. Zakres i wymogi informacji pochodzącej z rachunkowości w konstrukcji wskaźników na potrzeby analiz benchmarkingowych

Dane finansowe szpitala pozyskiwane z systemu rachunkowości są udokumentowane i stosunkowo łatwo dostępne. Trzeba jednak podkreślić, że analiza powinna obejmować nie tylko wyniki finansowe szpitala i jego jednostek organizacyjnych ale również inne parametry. Tabela 1 przedstawia zbiór danych, który powinien być punktem wyjścia dla szpitala do późniejszego ustalania mierników efektywności poszczególnych obszarów jego funkcjonowania.

Tabela 1

Dane finansowe i statystyczne będące przedmiotem benchmarkingu szpitala

Rodzaj danych	Proponowane mierniki
Ogólne dane finansowe na poziomie szpitala, poszczególnych oddziałów i innych jednostek organizacyjnych	Wynik finansowy
	Wielkość kontraktu z NFZ
	Nadwykonania
	Koszty na poziomie operacyjnym i finansowym
	Koszty w podziale na rodzaje
	Koszty w podziale na bezpośrednie i pośrednie
	Koszty w podziale na stałe i zmienne
Dane finansowe z podziałem na wykonane procedury medyczne	Przychody na poziomie operacyjnym i finansowym
	Przychody z poszczególnych procedur medycznych
	Koszty leczenia poszczególnych procedur medycznych
	Zyski/straty na poszczególnych procedurach medycznych
	Średni przychód z poszczególnych procedur medycznych
	Średni koszt poszczególnych procedur medycznych
	Średni zysk na poszczególnych procedurach medycznych
	Liczba punktów rozliczeniowych poszczególnych procedur medycznych
	Średni koszt punktu poszczególnych procedur medycznych
Dane uzupełniające	Informacje dotyczące ośrodków odpowiedzialności szpitala (rodzaje oddziałów, pracowni, jednostek działalności pomocniczej itp.)
	Rodzaje procedur medycznych wykonywanych w poszczególnych oddziałach
	Sposoby ewidencji i rozliczania kosztów
	Sposoby rozliczania kosztów działalności pomocniczej
	Rodzaje kluczy rozliczeniowych kosztów pośrednich
Dane statystyczne na poziomie szpitala i poszczególnych oddziałów	Liczba łóżek
	Średnie wykorzystanie łóżek
	Wskaźnik przelotowości łóżek
	Liczba hospitalizacji
	Średni czas hospitalizacji
	Liczba pacjentów
	Liczba osobodni
	Liczba zakażeń szpitalnych
	Liczba opracowanych i wdrożonych standardów postępowania klinicznego
	Liczba etatów lekarskich, pielęgniarskich
	Średnie wynagrodzenie lekarzy, pielęgniarek
	Liczba lekarzy rezydentów, stażystów
	Średnie wynagrodzenie rezydentów, stażystów
Liczba lekarzy, pielęgniarek zatrudnionych w innej formie niż	

Rodzaj danych	Proponowane mierniki
	umowa o pracę (np. kontrakt)
	Średnia wartość kontraktu podpisanego z lekarzami i pielęgniarkami
	Liczba oddziałów
	Liczba izb przyjęć
	Liczba sal operacyjnych
	Liczba pracowni specjalistycznych itp.

Źródło: opracowanie własne.

Istotne znaczenie w wykorzystywaniu rachunkowości jako przedmiotu porównań benchmarkingowych ma szczegółowość porównywanych informacji. Dane finansowe na poziomie szpitala i jego jednostek organizacyjnych powinno się traktować jako poziom wstępny, dający ogólne rozeznanie i wskazujący na odchylenia wyników badanego podmiotu w stosunku do pozostałych podmiotów objętych benchmarkingiem. Mogą one posłużyć do wyłonienia lidera grupy szpitali i skłonić do pogłębionej analizy tego podmiotu.

Kluczowe wydaje się być jednak określenie zakresu i rentowności poszczególnych procedur medycznych czy też sposobów ich rozliczania. Może się zdarzyć, że te same procedury są wykonywane i rozliczane przez różne oddziały szpitala. Porównywanie wprost jednoimiennych oddziałów szpitalnych bez analizy zakresu realizowanych usług może prowadzić do wyciągania nieprawdziwych wniosków.

Na obu poziomach porównań, bardzo ważna jest normalizacja danych pochodzących z rachunkowości. Dotyczy to głównie rachunku kosztów, który ze względu na możliwość stosowania różnych metod rozliczeń, niewątpliwie wpływa na poziom wyników finansowych osiąganym przez poszczególne jednostki organizacyjne szpitala. By wyeliminować różnice o których mowa, należy zwrócić szczególną uwagę na stosowane w szpitalach: 1) metody rozliczania kosztów pośrednich; 2) klucze rozliczeniowe kosztów pośrednich; 3) tryb podziału kosztów działalności pomocniczej na oddziały szpitalne.

Dąży się, by dane o kosztach zebrane od innych podmiotów doprowadzić do takiej postaci, by były metodologicznie zbieżne z analizowanym podmiotem.

Istotnym elementem porównań benchmarkingowych są również zasoby rzeczowe szpitala. I chodzi tu zarówno o wycenę posiadanego majątku, jak i o jego właściwości (np. powierzchnia budynków, ilość i rodzaje oddziałów, poradni, infrastruktura techniczna czy ilość łóżek na oddziałach). Z jednej strony, zasoby te generują koszty, z drugiej, stanowią miejsce udzielania świadczeń zdrowotnych i świadczą o możliwościach szpitala w zakresie wykonywanych procedur. Ważne jest tu udokumentowanie efektywności i rentowności posiadanego majątku, stopnia jego wykorzystywania, ale i identyfikacja możliwości zmiany kierunków jego eksploatacji.

Poza zasobami rzeczowymi, należy przeanalizować zasoby kadrowe szpitala. Rachunkowość informuje zarządzających o wielkości i strukturze kosztów wynikających z zatrudnienia. Równie ważne jest poznanie struktury pracowników szpitala i możliwość zestawienia jej z kosztami i w tym zakresie dokonanie porównania z innymi podmiotami.

Na podstawie danych z tabeli 1, możliwe jest zbudowanie wskaźników efektywności szpitala, oceniających poszczególne jego obszary a także podlegających porównaniom benchmarkingowym. Przykładowe wskaźniki prezentuje tabela 2.

Tabela 2

Wskaźniki efektywności szpitali

Obszar	Nazwa wskaźnika	Budowa wskaźnika	Interpretacja
Podstawowe wskaźniki efektywności oddziałów szpitalnych	Sredni koszt hospitalizacji (osobodnia, łóżka itp.)	Koszt całkowity oddziału/ liczba hospitalizacji (osobodni, łóżek itp.)	Informuje o średnim koszcie hospitalizacji/ osobodnia/ łóżka i powinien być rozpatrywany w relacji do wskaźnika średniego przychodu z hospitalizacji/ osobodnia/ łóżka – powinien być od niego niższy
	Sredni przychód na hospitalizację (osobodzień, łóżko itp.)	Przychód całkowity oddziału/ liczba hospitalizacji (osobodni, łóżek, itp.)	Informuje o średnim przychodzie uzyskiwanym z hospitalizacji/ osobodnia/ łóżka i powinien być rozpatrywany w relacji do wskaźnika średniego kosztu z hospitalizacji/ osobodnia/ łóżka – powinien być od niego wyższy
	Sredni koszt materiałów medycznych na jedną hospitalizację	Koszty zużycia materiałów medycznych/ liczba hospitalizacji	Wartość wskaźnika jest uzależniona od wykonywanych procedur medycznych. Pokazuje średni koszt zużycia materiałów medycznych na hospitalizację i pomaga ocenić, które procedury generują niższe koszty.
	Sprawność hospitalizacji	Liczba hospitalizacji o czasie 15 dni i więcej / liczba hospitalizacji	Określa udział hospitalizacji o czasie 15 dni i więcej we wszystkich hospitalizacjach. Im większy udział, tym mniejsza sprawność hospitalizacji
	Sredni koszt leków na hospitalizację (osobodzień, procedurę)	Koszt leków / liczba hospitalizacji (osobodni, procedur)	Informuje o średnim koszcie leków poniesionych na jedną hospitalizację, osobodzień czy procedurę.
Efektywność pracy personelu medycznego	Udział kosztów pracy w kosztach szpitala lub oddziału	Koszty pracy (wynagrodzenia pracowników medycznych) / koszty całkowite oddziału	Ukazuje kosztochłonność kadry medycznej w szpitalu. Wskazuje na udział kosztów pracy (wynagrodzeń) w kosztach oddziałów. Im są one wyższe, tym mniejsza jest elastyczność w zakresie modelowania kosztów oddziałów i szpitala
	Koszty pracy do przychodów	Koszty pracy (wynagrodzenia pracowników medycznych) / przychody całkowite oddziału	Wskazuje na udział kosztów pracy (wynagrodzeń) w przychodach oddziału – przydatny, gdy struktura kosztów może nie być miarodajna
	Koszt na 1 etat lekarski ⁷ (pielęgniarski)	Koszty oddziału (szpitala) / liczba etatów lekarskich (pielęgniarskich)	Określa efektywność zatrudnienia lekarzy/ pielęgniarek oddziału lub szpitala

⁷Wskaźniki zawierające etaty lekarskie i pielęgniarskie mogą być również liczone na podstawie etatów lekarskich przeliczeniowych, czyli bez względu na formę zatrudnienia – umowę o pracę, umowę cywilno-prawną, gdzie etat przeliczeniowy = czas pracy podzielony przez liczbę dni i 7,35 godzin dziennie (Orzeł, 2012, s. 67).

Obszar	Nazwa wskaźnika	Budowa wskaźnika	Interpretacja
	Przychód na 1 etat lekarski (pielęgniarski)	Przychody oddziału (szpitala) / liczba etatów lekarskich (pielęgniarskich)	Określa efektywność zatrudnienia lekarzy/ pielęgniarek oddziału lub szpitala
	Wynagrodzenie lekarzy (pielęgniarek) na 1 godzinę pracy	Koszt wynagrodzeń lekarzy (pielęgniarek) / liczba godzin pracy lekarzy (pielęgniarek)	Wskazuje średni poziom kosztu wynagrodzeń za godzinę personelu medycznego
	Liczba godzin pracy lekarzy (pielęgniarek) na łóżko (osobdzień, hospitalizację)	Liczba godzin pracy lekarzy (pielęgniarek) / liczba łóżek (osobodni, hospitalizacji)	Określa ilość godzin pracy pracowników medycznych na łóżko/ hospitalizację/osobodzień. Im wyższa ilość, tym mniejsza efektywność
	Ilość etatów lekarskich (pielęgniarskich) na 1 łóżko	Ilość etatów lekarskich (pielęgniarskich) / liczba łóżek	Określa ilość etatów przypadających na 1 łóżko w szpitalu / oddziale szpitalnym

Źródło: opracowanie na podstawie: Orzeł (2012, s. 67–68).

W analizowanym zestawieniu duży nacisk położony został na wskaźniki efektywności pracy personelu medycznego. Jest to spowodowane faktem, że koszty osobowe stanowią z reguły główny koszt oddziałów szpitalnych i w związku z tym powinny podlegać szczególnej analizie. Poza wskaźnikami ujętymi w tabeli 2, interesujące dla szpitala może być również porównanie stawek wynagrodzeń personelu medycznego za godzinę w zależności od specjalizacji, czy stażu pracy oraz udział kosztów wynagrodzeń z tytułu umów o pracę i z tytułu umów cywilno-prawnych w kosztach wynagrodzeń ogółem.

Zarządzający mogą oczywiście przyjąć inne wskaźniki efektywności, np. udział poszczególnych rodzajów kosztów czy kosztów usług pomocniczych (np. usług diagnostycznych, transportu chorych itp.) w kosztach całkowitych oddziału. Możliwa jest również szczegółowa analiza kosztów i efektywności wykonywanych procedur medycznych, liczba otrzymywanych punktów rozliczeniowych i zestawianie ich z posiadanymi zasobami szpitala.

Uwagi końcowe

Rachunkowość stanowi istotne źródło informacji dla zarządzających szpitalem i z powodzeniem może być wykorzystywana w procesie benchmarkingu. Dostarcza ona danych do porównań i pozwala na wyłonienie lidera grupy benchmarkingowej, czyli wzorcowego podmiotu, którego praktyki wydają się być najbardziej efektywne.

W artykule przedstawiono zakres danych generowanych przez rachunkowość, który może stanowić przedmiot benchmarkingu szpitala i pozwoli na prawidłowe wykorzystanie tego narzędzia w zarządzaniu podmiotem leczniczym. Autorka zwróciła również uwagę na konieczność normalizacji danych finansowych, czyli doprowadzenia ich do porównywalności pomiędzy badanymi szpitalami. Główny nacisk należy tu położyć na metody i sposoby rozliczania kosztów, gdyż mogą one wpłynąć na zniekształcenie wyników benchmarkingu i podjęcie niewłaściwych decyzji.

Na koniec zaprezentowano mierniki i wskaźniki opierające się na danych pozyskanych z systemu rachunkowości, które umożliwią szczegółową analizę benchmarkingową. Należy jednak podkreślić, że każdy podmiot w zależności od wytyczonego celu powinien sam przeprowadzać ich wybór, by we właściwy sposób dokonywać porównań z innymi placówkami.

Literatura

- Andersen, B. (1999). *Industrial Benchmarking for Competitive Advantage*. *Human Systems Manager* (18).
- Camp, R.C. (1989). *Benchmarking: The Search for Industry Practices that Lead to Superior Performance*. Milwaukee: ASQC Quality Press.
- Chluska, J. (2003). Istota rachunku kosztów samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej. W: S. Sojaka (red.), *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*. Toruń: Wyd. Uniwersytetu Mikołaja Kopernika.
- Cygańska, M. (2006). *Ocena i postulowane kierunki zmian w systemie budżetowania kosztów szpitali*. Sopot: Uniwersytet Gdański.
- Dorsch, J., Yasin, M. (1998). A framework for benchmarking in the public sector: Literature review and directions for future research. *International Journal of Public Sector Management*, 11.
- Hass-Symotiuk, M. (2008). *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładu opieki zdrowotnej*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Jakimowicz, H. (2011). Zbilansowana karta wyników jako podstawa systemu pomiaru i dokonań szpitali. W: M. Hass-Symotiuk (red.), *Systemy pomiaru i oceny dokonań szpitala*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.

- Kogut, J. (2009). Ocena prawidłowości dokonywania wyceny usług medycznych w SP ZOZ. W: E. Nowak (red.), *Rachunkowość a controlling. Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 56.
- Kowalak, R. (2009). Benchmarking jako metoda zarządzania wspomagająca controlling przedsiębiorstwa. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 69.
- Orzeł, Z. (2012). *Zastosowanie benchmarkingu kosztów jako metody oceny efektywności funkcjonowania szpitali*, praca doktorska. Lublin: Instytut Medycyny Wsi im. Witolda Chodźki w Lublinie.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców. Dz.U. 2015, poz. 1126.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dn. 22 grudnia 1998r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej. Dz.U. 1998, nr 164, poz. 1194.
- Stepniowski, J. (red.). (2008). *Strategia, finanse i koszty szpitala*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
- Świdarska, G.K., Pielaszek, M., Raulinajtys-Grzybek, M., Warowny, P. (2011), *Rachunek kosztów dla Zakładów Opieki Zdrowotnej*. Warszawa: SGH.
- Triantafillou, P. (2007). Benchmarking in the public sector: a critical conceptual framework. *Public Administration*, 85, 3.
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej. Dz.U. nr. 112, poz. 654, z późn. zm.
- Wiercińska, A. (2015). Wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu finansami szpitali na przykładzie województwa pomorskiego. W: E. Nowak, P. Bednarek (red.), *Rachunkowość a controlling. Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 399.
- Zaleska, B. Wallis, A. (2008). Rachunkowość Zakładu Opieki Zdrowotnej. *Zeszyty Naukowe Instytutu Ekonomii i Zarządzania Politechniki Koszalińskiej*, 12.

USEFULNESS OF ACCOUNTING DATA IN THE BENCHMARKING ANALYSES OF HOSPITALS

Abstract: *Purpose* – presentation of accounting as a subject of benchmarking comparisons of the hospital. Indication of the necessary conditions for the proper use of data obtained from accounting. *Design/Methodology/Approach* – analysis of literature and source materials. *Findings* – a model set of data and indicators as a basis for comparisons between hospitals, based on accounting system data. *Originality/Value* – benchmarking is an increasingly used tool by hospitals to improve efficiency and profitability of their services. The article points out to the need for appropriate use of financial data generated by accounting and presents the possibilities of applying accounting in benchmarking comparisons.

Keywords: health care, benchmarking, accounting, benchmarking comparisons of the hospital

Cytowanie

- Wiercińska, A. (2016). Przydatność danych pochodzących z rachunkowości w analizach benchmarkingowych szpitala. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2/2 (80), 411–420. DOI: 10.18276/frfu.2016.2.80/2-43; www.wneiz.pl/frfu.