

Hanna Lewandowska

Szkoła Wyższa im. Pawła Włodkowica w Płocku

**RYNEK ZAMÓWIEŃ PUBLICZNYCH
– DETERMINANT INFORMACJI
DLA RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ
NA PRZYKŁADZIE
SAMODZIELNYCH ZAKŁADÓW OPIEKI ZDROWOTNEJ**

1. Wstęp

Outsourcing stanowi jeden z wielu instrumentów zarządzania polityką finansową podmiotu. Pozwala on kierownictwu skoncentrować się na działalności statutowej, której wymiernym (zakładanym) efektem jest racjonalne wykorzystanie posiadanych zasobów materiałowych i ludzkich oraz ograniczenie kosztów całkowitych prowadzonej działalności gospodarczej. Outsourcing usług, które towarzyszą prowadzonej działalności operacyjnej *sensu stricto*, uzależniony jest w znacznym stopniu od rozmiarów prowadzonej działalności statutowej (usługowej, produkcyjnej) i mechanizmów rynkowych. Wpływ na strukturę kosztów świadczonych usług, oprócz czynników endogenicznych (np. przyjętych zasad rozliczania kosztów przez podmiot), wywierają także czynniki egzogeniczne (np. polityka cenowa państwa).

Zdiagnozowanie miejsc powstawania kosztów i wyselekcjonowanie ośrodków/miejsc generujących koszty pozwala na poszukiwanie rozwiązań prowadzących do ich ograniczenia lub częściowej eliminacji. Wykorzystanie i analiza odpowiednio skonstruowanej bazy informacyjnej (ilościowej i cenowej) zrealizowanych usług outsourcingowych pozwala na określanie powiązań przyczynowo-skutkowych ponoszonych kosztów w podmiocie gospodarczym oraz określenie przyszłych działań zmierzających do ustalenia odchyleń pomiędzy kosztami rzeczywistymi a postulowanymi [1].

Specjalistyczny charakter wykonywanej działalności w podmiotach sektora ochrony zdrowia (SPZOZ) wskazuje na konieczność zastosowania również innych kryteriów klasyfikacji/podziału usług obcych. Jednym ze sposobów może być podział poziomy tych usług [2], a wykorzystanym determinantem specjalizacja usługobiorców realizujących zadane przez zleceniodawców usługi (por. tab. 1).

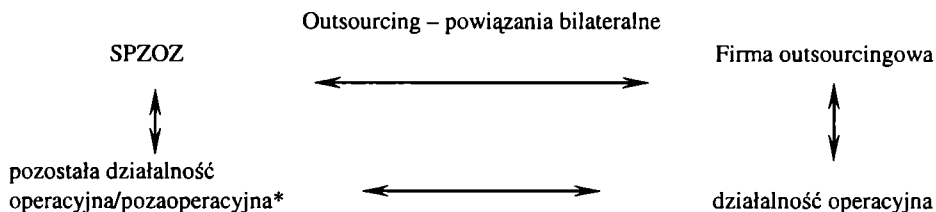
Tabela 1. Kategorie i poziomy referencyjne usług (stopnie ważności)

Kategoria	Poziom referencyjny		
	1	2	3
A	badania laboratoryjne i usługi medyczne	transport pacjentów	
B	odbiór i utylizacja odpadów medycznych	serwis aparatury i sprzętu medycznego	
C	catering	usługi pralnicze	usługi sprzątania (czystości)
D	usługi ochroniarskie	usługi remontowo-budowlane	

Źródło: koncepcja i opracowanie własne na podstawie danych zawartych w BZP [2004-2006].

Kategorią A oznaczono badania laboratoryjne i usługi medyczne oraz transport pacjentów, czyli te usługi, których brak może prowadzić do ograniczenia prowadzonej działalności statutowej podmiotu. Do kategorii B zaliczono usługi niezbędne, tj. odbiór i utylizację odpadów medycznych oraz serwis aparatury i sprzętu medycznego, czyli te usługi, które można zaplanować. Kategorią C objęto tzw. usługi hotelowe, tj. wyżywienie (catering), usługi pralnicze i usługi sprzątania. W skład kategorii D wchodzi usługi wywierające najmniejszy wpływ na funkcjonowanie podmiotu, tj. usługi ochroniarskie i remontowo-budowlane.

Analizując liczne związki/powiązania ekonomiczne (np. w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego) pomiędzy zainteresowanymi stronami (zamawiającym i oferentem) można skonstruować ogólny schemat tych zależności (dwustronnych/bilateralnych) (por. rys. 1).



* Za analogię przyjęto zapis art. 3 pkt 33 Ustawy o rachunkowości, tj. te zdarzenia, które nie są związane z ogólnym ryzykiem prowadzenia działalności operacyjnej (DzU 2004 nr 96, poz. 959 z późn. zm.).

Rys. 1. Związki między zamawiającym i oferentem

Źródło: koncepcja i opracowanie własne.

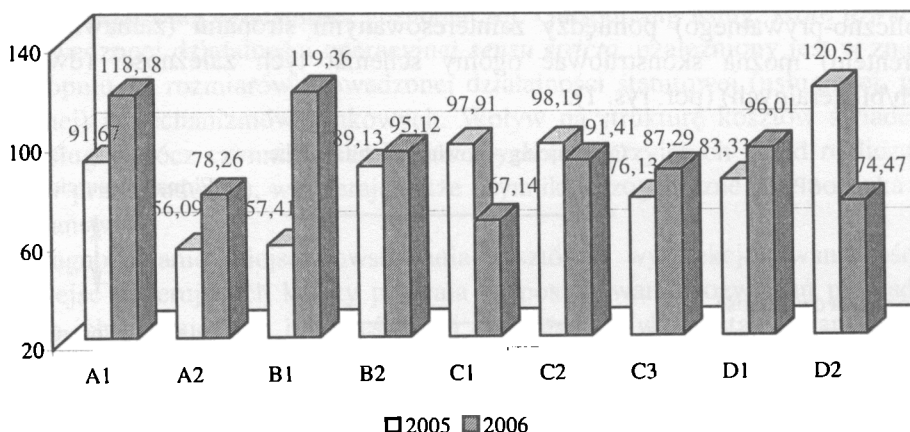
Celem opracowania jest przedstawienie popytu i podaży SPZOZ na usługi outsourcingu oraz możliwości wykorzystania informacji, jaką mogą uzyskać zainteresowane podmioty gospodarcze, analizując dane pochodzące z rynku zamówień publicznych.

Przyjęte założenia oraz poziomy podział usług obcych realizowanych na rynku zamówień publicznych w latach 2004-2006 pozwalają na sformułowanie hipotezy orzekającej, że: **analiza *ex post* outsourcingu (publicznych zakładów opieki zdrowotnej) stanowi źródło informacji o ryzyku prowadzenia działalności gospodarczej oraz** hipotezy pomocniczej, mówiącej iż: analiza rynku zamówień publicznych pozwala na ustalenie odchylenia kosztów postulowanych od kosztów rzeczywistych.

W celu weryfikacji założonej hipotezy wykorzystano ogólnie stosowane metody statystyczne umożliwiające kwantyfikację danych źródłowych (ogłoszeń o przetargach i odpowiedzi oferentów) opublikowanych przez SPZOZ w Biuletynach Zamówień Publicznych (BZP) w latach 2004-2006. Przedstawiona hierarchizacja usług jest również adekwatna (ale nie ostateczna) do roli, jaką odgrywają one w podmiotach sektora ochrony zdrowia (samodzielnych zakładach opieki zdrowotnej).

2. Kategoria usług jako determinant informacji popytowej

Obserwacja i analiza strony popytowej rynku zamówień publicznych na usługi (outsourcing) zamawiane przez zakłady opieki zdrowotnej może stanowić informację dla podmiotów realizujących określone typy usług o zapotrzebowaniu na określone kategorie usług (por. rys. 2).



Rys. 2. Dynamika liczby ogłoszeń według typu działalności w latach 2005-2006 (rok poprzedni = 100)

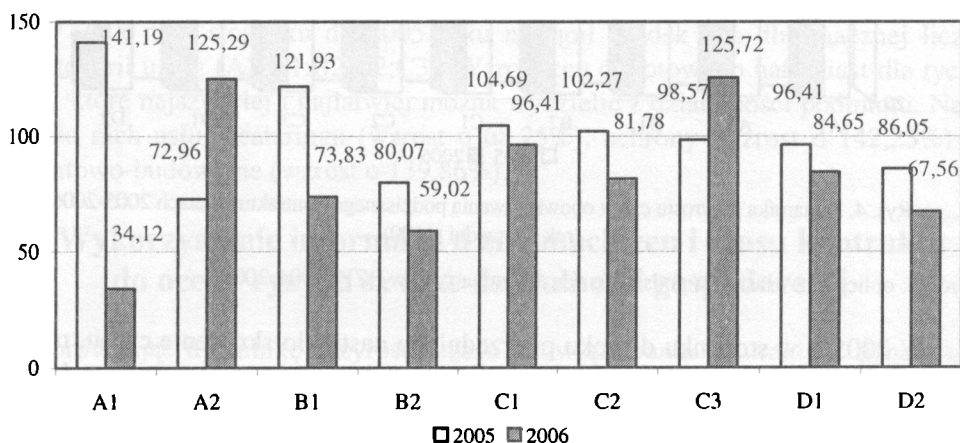
Źródło: obliczenia własne na podstawie ogłoszeń opublikowanych przez SPZOZ w BZP [2004-2006].

W 2005 r. wzrost liczby ogłoszeń w stosunku do roku poprzedniego odnotowano tylko w wypadku usług remontowo-budowlanych (wzrost o 20,51%). W pozostałych kategoriach usług nastąpił spadek dynamiki wzrostu liczby ogłoszeń (od 43,91% na usługi transportowe do 1,81% na usługi pralnicze). Rok 2006 w stosunku do 2005 r. charakteryzował się dalszym spadkiem liczby zamówień na wszystkie kategorie usług, z wyjątkiem badań laboratoryjnych i usług medycznych oraz serwisu aparatury i sprzętu medycznego (wzrost odpowiednio o 18,18 i 19,36%). Spadek dynamiki wzrostu liczby ogłoszeń na poszczególne rodzaje usług związany jest ze specyfiką działalności wykonywanej przez podmioty sektora ochrony zdrowia, które wobec uwarunkowań egzogenicznych prowadzą ciągłą restrukturyzację swoich kosztów. Najczęściej polega to na wydzieleniu tych obszarów ich powstawania, które nie należą do działalności operacyjnej podmiotu *sensu stricto* (catering, usługi pralnicze i sprzątania).

Analiza przedstawionych wielkości pozwala na określenie obszaru przyszłej działalności gospodarczej dla zainteresowanych podmiotów.

3. Nośniki informacji o ryzyku prowadzenia działalności gospodarczej

Ważnym źródłem informacji o możliwości rozwoju dla podmiotów gospodarczych jest dynamika liczby ofert napływających odnośnie do poszczególnych kategorii usług. Dla zamawiających niesie ona informacje związane z liczbą podmiotów realizujących określone usługi, dla oferentów zaś może stanowić informacje o liczbie i aktywności firm konkurencyjnych (por. rys. 3).

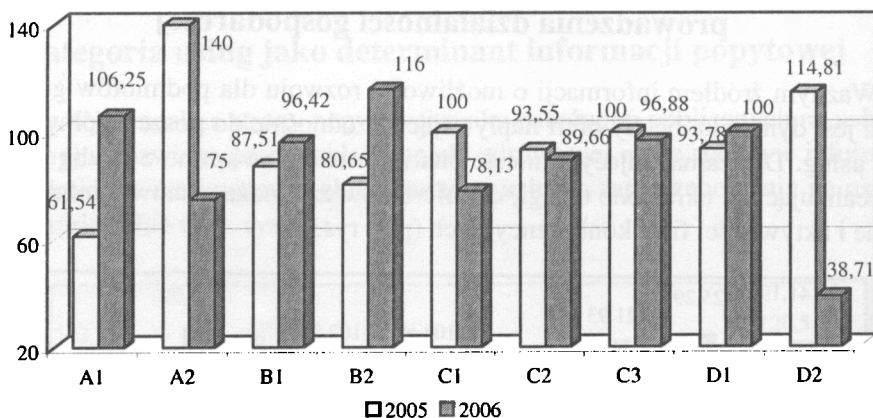


Rys. 3. Dynamika wzrostu liczby ofert wpływających na jeden przetarg według typu działalności w latach 2005-2006 (rok poprzedni = 100)

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych zawartych w BZP [2004-2006].

Z analizy prezentowanych danych wynika, że w 2005 r. liczba napływających ofert w stosunku do roku poprzedniego wykazywała wzrost w zakresie usług laboratoryjnych (o 41,19%), odbioru i utylizacji odpadów medycznych (o 21,93%) oraz niewielki w usługach cateringu (o 4,69%) i usługach pralniczych (o 2,27%). W 2006 r. w stosunku do 2005 roku wzrost liczby zamówień odnotowano tylko w usługach odbioru i utylizacji odpadów medycznych oraz usługach sprzątania i czystości (o ok. 24%) Pozostałymi kategoriami usług oferenci wykazywali znacznie mniejsze zainteresowanie niż w roku 2005.

Liczba ofert napływających odnośnie do poszczególnych kategorii usług może mieć bezpośredni związek z czasem, na jaki zawierane były umowy. Oddziaływał on pejoratywnie, prowadząc do częściowego ograniczenia konkurencji ze względu na względnie stałą liczbę SPZOZ (szpitali) wykorzystujących outsourcing. Jednocześnie możliwość zawierania tzw. umów ramowych (do 48 miesięcy), a więc długoterminowych, pozwala kierownictwu podmiotów zamawiających na zamianę kosztów zmiennych na koszty względnie stałe prowadzonej działalności *quasi*-operacyjnej (por. rys. 4).

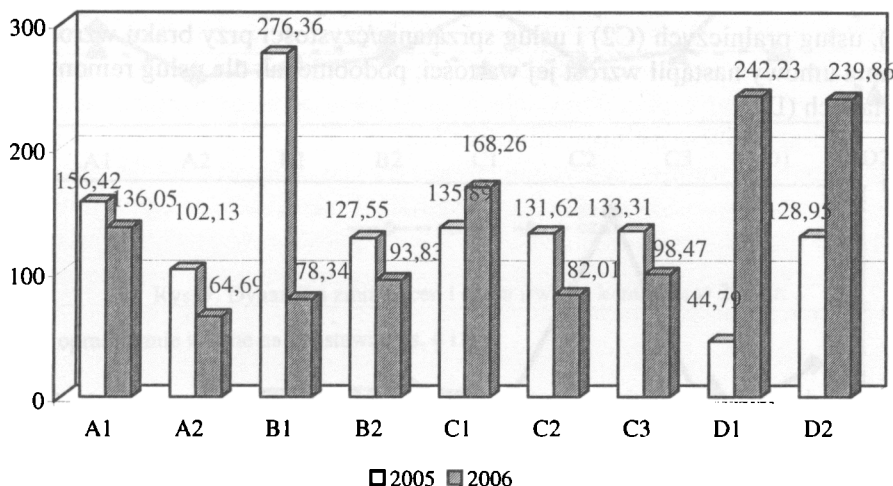


Rys. 4. Dynamika przyrostu czasu obowiązywania podpisanego kontraktu w latach 2005-2006 (rok poprzedni = 100)

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych zawartych w BZP [2004-2005].

W 2005 r. w stosunku do roku poprzedniego nastąpiło skrócenie czasu, na jaki zawierane były kontrakty, z wyjątkiem umów dotyczących transportu pacjentów (A2) i usług remontowo-budowlanych (wzrost odpowiednio o 40 i 14,81%). Stabilną wielkość wykazywały umowy zawarte na usługi cateringu (C1) oraz sprzątania i czystości (C3). Ograniczenie czasu, na jaki zawierano umowy, było/jest wynikiem niejasnej (brak stabilności) sytuacji w ochronie zdrowia i braku przekonania o skuteczności outsourcingu jako instrumentu zmniejszenia kosztów.

Jednym z najlepszych źródeł informacji o ryzyku/opłacalności prowadzenia działalności gospodarczej może być dynamika wzrostu cen/wartości zawartych kontraktów w skali miesiąca (por. rys. 5).



Rys. 5. Dynamika wzrostu cen zawieranych kontraktów w latach 2005-2006 (rok poprzedni = 100)

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych zawartych w BZP [2004-2006].

W 2005 r. w stosunku do roku poprzedniego odnotowano wzrost cen w kategorii wszystkich usług (wzrost od 2,13 do 176,36%), z wyjątkiem usług ochrony (spadek o 55,21%) realizowanych dla zakładów opieki zdrowotnej.

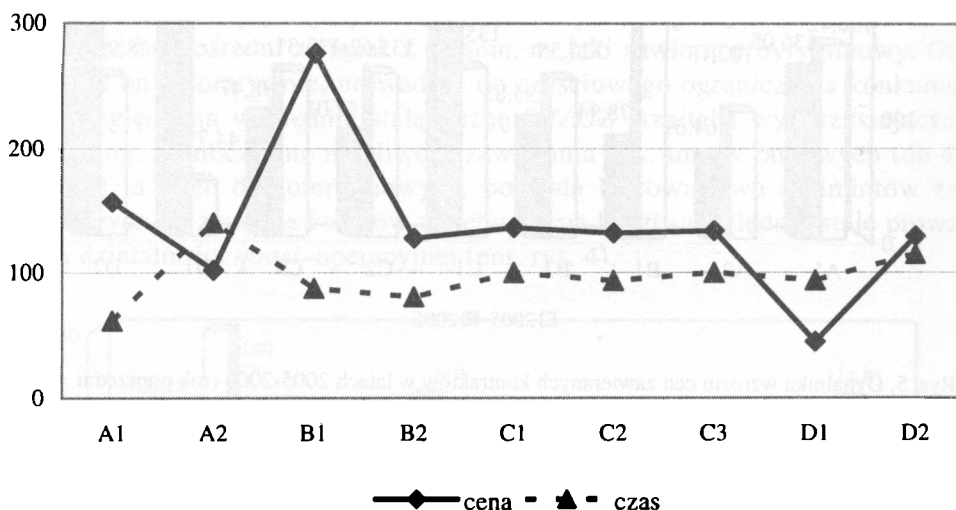
W 2006 r. w stosunku do 2005 roku nastąpił spadek cen dla znacznej liczby/kategorii usług (A2;B1;B2;C2;C3). Wzrost cen odnotowano natomiast dla tych usług, które najszybciej i najłatwiej można wydzielić z działalności podmiotu. Należą do nich usługi cateringu (wzrost o 68,25%), ochrony (wzrost o 142,23%) i remontowo-budowlane (wzrost o 139,86%).

4. Wykorzystanie informacji o zmianach cen i czasu kontraktu do oceny ryzyka *ex ante* działalności gospodarczej

Porównując dynamikę przyrostu czasu obowiązywania kontraktu z dynamiką wzrostu cen zawartych kontraktów, można uzyskać informację o wzajemnym oddziaływaniu tych wielkości (por. rys. 6).

W kategorii usług zawierających się w A1 (badania laboratoryjne i usługi medyczne) wzrostowi ceny odpowiadał krótszy czas trwania kontraktu. Usługi transportowe (A2) charakteryzowało wydłużenie czasu trwania umowy przy jednoczesnym spadku jej ceny, podobnie jak w przypadku usług ochrony (D1). W pozosta-

łych kategoriach usług zmniejszonemu okresowi, na jaki podpisano umowy, towarzyszył wzrost jej ceny/wartości. Mianowicie w kategorii usług odbioru i utylizacji odpadów medycznych (B1) oraz serwisu aparatury i sprzętu medycznego (B2) krótszy czas trwania umowy skutkuje wzrostem jej wartości. Dla usług cateringu (C1), usług pralniczych (C2) i usług sprzątania/czystości przy braku wzrostu czasu trwania umowy nastąpił wzrost jej wartości, podobnie jak dla usług remontowo-budowlanych (D2).

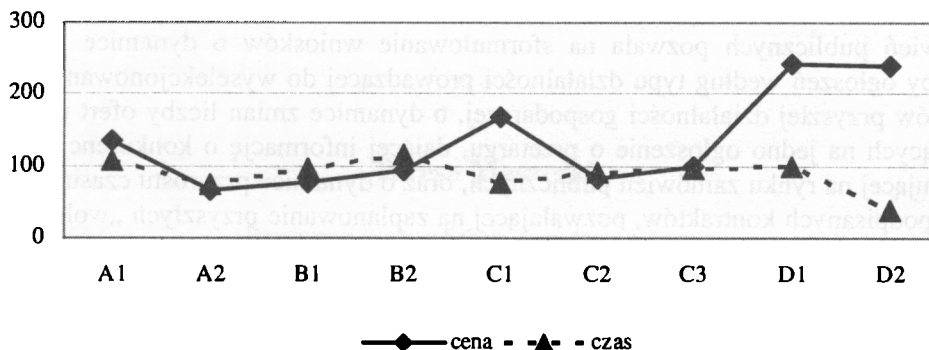


Rys. 6. Dynamika zmiany cen i czasu trwania kontraktu w 2005 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z rys. 4 i 5.

Z kolei w roku 2006 w stosunku do roku 2005 w większości usług można było zauważyć zależność wprost proporcjonalną, która powodowała, że wartość kontraktu malała w miarę wydłużania czasu jego trwania (A2; B2; C2; C3). Wyjątek stanowiły usługi cateringu (C1) i usługi ochrony oraz remontowo-budowlane, w których nastąpił wzrost ceny przy skróceniu czasu trwania umowy (por. rys. 7).

Informacje otrzymane w wyniku zestawienia przedstawionych wielkości doprowadziły do skonstruowania matrycy przedstawiającej kategorie ryzyka dla zamawiających i oferentów za lata 2005-2006. Analiza wykonanej matrycy pozwala na określenie punktów ujemnie zbieżnych dla zainteresowanych stron (por. rys. 1), co w praktyce może stać się stymulatorem do wyodrębniania miejsc powstawania kosztów przez publiczne zakłady opieki zdrowotnej i planowania kosztów/budżetu, a dla podmiotów gospodarczych stanowić informację o najbardziej opłacalnych obszarach działalności.



Rys. 7. Dynamika zmiany cen i czasu trwania kontraktu w 2006 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie rys. 4 i 5.

Tabela 2. Matryca przyporządkowania kategorii ryzyka dla oferentów i zamawiających w latach 2005-2006

Kategoria	Kategoria dla zamawiających		Kategoria dla oferentów	
	2005	2006	2005	2006
Efekt dodatni	A2;D1	B2	A1;B1;B2;C1;C2;C3;	A1;C1;D1;D2;
Efekt ujemny	A1;B1;B2;C1;C2;C3;	A1;C1;D1;D2	A2;D1	B2
Efekt obojętny	D2	A2;B1;C2;C3	D2	A2;B1;C2;C3

Źródło: koncepcja i opracowanie własne. Wyniki przedstawionych badań nie mogą stanowić podstawy przyszłych decyzji ze względu na krótki czas, jaki został objęty badaniami.

Ze względu na sprzeczne interesy zainteresowanych stron, które można określić według modelu win/lose dla podmiotu zamawiającego (np. w 2005 roku A2;D1, a w roku 2006 – B2) oraz modelu lose/win dla podmiotu realizującego usługi (w 2005 roku A2; D1, a w 2006 roku B2), obszarem najmniej kontrowersyjnym dla stron postępowania przetargowego pozostaje obszar mieszczący się w kategorii „obojętne”, ponieważ wszystkie analizowane wielkości wykazują zależność wprost proporcjonalną (wzrost/spadek czasu trwania umowy/kontraktu skutkuje wzrostem/spadkiem jego ceny/wartości)

5. Podsumowanie

Analiza *ex post* wartości zawartych kontraktów na rynku zamówień publicznych pozwala na ustalenie odchyleń od kosztów planowanych i identyfikację przyczyny powstawania tych odchyleń. Pozwala również na przyjęcie w trybie *ex ante* rachunku kosztów postulowanych, które w sposób realny będą dostosowane do wariantu/kategorii świadczonych usług outsourcingu.

Przedstawiona w opracowaniu analiza informacji pochodzących z rynku zamówień publicznych pozwala na sformułowanie wniosków o dynamice zmian liczby ogłoszeń według typu działalności prowadzącej do wyselekcjonowania obszarów przyszłej działalności gospodarczej, o dynamice zmian liczby ofert napływających na jedno ogłoszenie o przetargu, dającej informację o konkurencji występującej na rynku zamówień publicznych, oraz o dynamice przyrostu czasu trwania podpisanych kontraktów, pozwalającej na zaplanowanie przyszłych „wolnych” obszarów dla rozwoju działalności gospodarczej.

Sformułowane wnioski pozwalają na pozytywne zweryfikowanie przyjętych hipotez o przydatności analizy *ex post* outsourcingu jako źródła informacji określającej ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej i o wykorzystaniu analizy zmian czasu trwania kontraktów i ich wartości (analiza czasowo-wartościowa) do ustalenia kosztów postulowanych.

Literatura

- [1] Bryła A., Soltys D., *Podstawy modelu rachunku kosztów postulowanych w jednostkach opieki zdrowotnej*, maszynopis, AE Wrocław, Konferencja, Białowieża 2007.
- [2] Lewandowska H., *Outsourcing w Samodzielnych Zakładach Opieki Zdrowotnej w latach 2004-2005*, maszynopis, AE Wrocław, Konferencja, Białowieża 2006

PUBLIC ORDER MARKET AS A DETERMINANT OF MANAGEMENT ACCOUNTING

Summary

Outsourcing represents a new strategy of managing the entity (eg. independent health care institutions) which aims at lowering costs of economic activity (in case of the orderers). Selecting cost centres and time-value analysis (cost analysis) allow for specifying the abbreviation from the real cost. Information carriers included in the analyzed quantities referring to the demand and supply of public procurement market may also be used to determine in *ex ante* terms the area of business activity risk.