PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU nr 182
Rachunek kosztów i pomiar dokonań 2011

Małgorzata Durbajło-Mrowiec
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

WYZNACZENIE I REALIZACJA CELU EKONOMICZNEGO JAKO PODSTAWA DZIAŁALNOŚCI ZOZ

Streszczenie: Samodzielne Publiczne Zakłady Opieki Zdrowotnej (SPZOZ) realizują głównie cele społeczne. W zakresie prowadzenia gospodarki finansowej mają obowiązek pokrywać z posiadanych środków i uzyskanych przychodów koszty działalności i zobowiązania. Z przeprowadzonych badań wynika jednak, że nawet te SPZOZ, które generują zyski, nie zawsze osiągają rentowność satysfakcjonującą właścicieli podmiotu, w przypadku SPZOZ Skarb Państwa reprezentowany przez organy założycielskie zakładów. Dla Skarbu Państwa za wystarczającą można uznać rentowność niepowodującą utraty wartości majątku (kapitałów), w które zakład został wyposażony i użytkuje. Miernikiem celu ekonomicznego SPZOZ może być relacja wartości dochodowej zakładu do jego wartości księgowej skorygowanej. Wskaźnik powinien być przynajmniej równy 1.

Słowa kluczowe: controlling ZOZ, zarządzanie ZOZ, rachunkowość ZOZ.

1. Wstęp

W Ustawie o zakładach opieki zdrowotnej[1] określono podstawowy cel działalności zakładu jako podejmowanie działań służących zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Wskazano więc cel społeczny zakładów opieki zdrowotnej w ujęciu funkcjonalnym, pominięto wymiar ekonomiczno-finansowy działania zakładów. Pojawia się zatem pytanie, czy zakłady opieki zdrowotnej mają prowadzić działalność gospodarczą w rozumieniu Ustawy o swobodzie gospodarczej[2], zgodnie z którą podmioty podejmują działalność gospodarczą w celu zarobkowym. Nie ulega wątpliwości, że niepubliczne ZOZ-y będące prywatną własnością osób[3], które zainwestowały kapitał w zakład, muszą go pomnażać, a więc m.in. generować zysk.

[1] Ustawa o zakładach opieki zdrowotnej z dnia 30 sierpnia 1991 r., tekst jednolity DzU z 2007 r., nr 14, poz. 89 z późn. zm.

[2] Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej z 2 lipca 2004 r., DzU z 2010 r., nr 220, poz. 1447, i nr 239, poz. 1593.

[3] Założycielami niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej mogą być osoby fizyczne i prawne, krajowe i zagraniczne, zakłady pracy, fundacje, związki zawodowe, kościoły, stowarzyszenia, samorządy zawodowe, spółki niemające osobowości prawnej (NZOZ).

Większość ZOZ-ów w Polsce funkcjonuje jednak w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (SPZOZ)[4], które mają pokrywać z posiadanych środków i uzyskanych przychodów koszty działalności i zobowiązania. Czy muszą, a może powinny generować zyski i nadwyżki pieniężne?

2. Wyniki finansowe w SPZOZ

SPZOZ są zobowiązane do stosowania przepisów Ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, Ustawy o rachunkowości (z wyłączeniem finansowania ze środków publicznych usług medycznych i programów zdrowotnych) i rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad rachunku kosztów. Samodzielne podmioty publiczne uzyskują środki finansowe głównie:

- ze sprzedaży usług zdrowotnych zakontraktowanych przez NFZ,
- z dotacji na realizację zadań w zakresie zapobiegania chorobom i urazom lub innych programów zdrowotnych oraz na promocję zdrowia i programu Zintegrowane Ratownictwo Medyczne, w tym na wydatki inwestycyjne,
- z innych, w tym współfinansowanych z budżetu UE oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA),
- z innych środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi,
- z dotacji budżetowych na pokrycie kosztów kształcenia i podnoszenia kwalifikacji osób wykonujących zawody medyczne i na remonty, inwestycje, w tym zakup aparatury i sprzętu medycznego[5]. Mogą one świadczyć usługi pełnopłatne osobom nieuprawnionym i przyjmować darowizny.

Cykl życia publicznego zakładu opieki zdrowotnej jest zdeterminowany przez przepisy ustawowe regulujące gospodarkę finansową tych zakładów i decyzje organów założycielskich, a nie czynniki ekonomiczne. Publiczny charakter przeważającej części zakładów opieki zdrowotnej w Polsce powoduje więc prawne usankcjonowanie długotrwałych kryzysów w tych zakładach i nieskuteczne działania w zakresie przezwyciężania tego stanu (działalności deficytowej i zadłużenia). Takie uwarunkowanie prawne funkcjonowania SPZOZ powoduje, że zakłady i ich organy założycielskie mają na uwadze głównie cel społeczny kosztem celu ekonomicznego, np. wyniku finansowego, wartości majątku Skarbu Państwa.

W zakresie odzwierciedlania gospodarki finansowej samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej podmioty stosują, jak już wspomniano, Ustawę o rachunkowości, ale zagadnienia tworzenia i wykorzystania funduszy zostały określone w Ustawie o zakładach opieki zdrowotnej. Regulacje przedmiotowej ustawy są

[4] Publiczny zakład opieki zdrowotnej może być utworzony przez ministra, centralny organ administracji rządowej, przez wojewodę lub jednostkę samorządu terytorialnego, medyczne uczelnie publiczne lub Centrum Medyczne Kształcenia Podyplomowego i wówczas jest zakładem publicznym.

[5] Ustawa o zakładach opieki zdrowotnej z dnia 30 sierpnia 1991…, art. 54 i 55.

Tabela 1. Przychody operacyjne w wybranych SPZOZ przekwalifikowane zgodnie z Ustawą o rachunkowości (w tys. zł)

Wyszczególnienie	Rok 1		Rok 2		Rok 3	
	SPZOZ I	SPZOZ II	SPZOZ I	SPZOZ II	SPZOZ I	SPZOZ II
1. Przychody ze sprzedaży usług medycznych	16 951	60 826	16 743	78 345	18 022	78 345
– kontrakt FZ	16 199	bd	16 092	bd	16 824	bd
– poza kontraktem	11	bd	4	bd	681	bd
– dla innych podmiotów	741	bd	647	bd	518	bd
2. Przychody ze sprzedaży innych usług	–	159	–	195	–	173
3. Przychody ze sprzedaży materiałów i towarów	–	13	–	22	–	4
4. Przychody z najmu	452	3 721	482	3 885	537	3 415
5. Razem przychody netto ze sprzedaży produktów (1+2+3+4)	17 403	64 719	17 225	82 447	18 559	81 937
6. Pozostałe przychody operacyjne:	133	5 176	242	4 281	204	2 691
– dotacje na staż lekarzy i pielęgniarek	102	1 495	218	17 87	51	2 081
– darowizny majątku	31	766	24	324	153	276
– dotacje na majątek ujęte w funduszach	–	2 915	–	2 170	–	334
7. Przychody operacyjne (3+4)	17 536	69 895	17 467	86 728	18 763	84 628
8. Przychody finansowe ujęte w funduszach						
– odsetki od lokat długo- i krótkoterminowych		274		441		781
9. Koszt własny sprzedanych usług i pozostałe koszty operacyjne	17 864	56 173	16 636	73 473	17 265	75 309
10. Wynik z działalności operacyjnej	–328	10 807	831	11 085	1 498	8 985

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji z SPZOZ.

sprzeczne z Ustawą o rachunkowości i zniekształcają sytuację finansową zakładów opieki zdrowotnej. Dotacje przekazane z budżetu państwa na remonty i inwestycje, dotacje z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na cele rozwojowe zakładu oraz dary mające charakter aktywów trwałych lub przeznaczone na cele rozwojowe powiększają fundusz założycielski SPZOZ[6]. Ponoszone koszty remontów i amortyzacja obiektów pozyskanych za środki z dotacji zaniżają więc wynik finansowy SPZOZ. Pozostałe dotacje, np. na realizację zadań dotyczących zapobiegania chorobom i urazom, innych programów zdrowotnych oraz promocję zdrowia, a także na pokrycie kosztów kształcenia i podnoszenia kwalifikacji osób wykonujących zawody medyczne, zwiększają przychody jednostki.

W trzech kolejnych latach wybrane Samodzielne Publiczne ZOZ wykazały przychody ze sprzedaży usług medycznych i pozostałe przychody operacyjne, w których ujęły otrzymane dotacje na staż lekarzy i pielęgniarek oraz darowizny materiałów diagnostycznych (zob. tab. 1). SPZOZ I do przychodów ze sprzedaży zakwalifikował przychody z najmu pomieszczeń. SPZOZ II w funduszu założycielskim wykazał zwiększenie o dotacje na remont budynków wraz z odsetkami z lokaty bankowej utworzonej ze środków dotacji. Gdyby zastosować kwalifikację przychodów zgodną z Ustawą o rachunkowości, to:

– w SPZOZ I przychody z najmu powinny zostać przekwalifikowane do przychodów ze sprzedaży,
– w SPZOZ II pozostałe przychody operacyjne powinny zostać zwiększone o dotacje na środki trwałe, a przychody finansowe o odsetki z lokaty bankowej.

Wybrane SPZOZ wykazują znacznie lepszą sytuację finansową niż większość SPZOZ. Są to podmioty, w których zmieniony zarząd przeprowadził (SPZOZ II) lub jest w trakcie restrukturyzacji majątkowej i zatrudnienia (SPZOZ I). Podstawowym źródłem zysków w obydwu podmiotach są przychody ze sprzedaży usług medycznych. W SPZOZ II istotnym składnikiem przychodów są dotacje i przychody z najmu wyodrębnionej nieruchomości, które stanowią 7–12% przychodów operacyjnych (por. tab. 1 i 2).

Tabela 2. Suma przychodów z dotacji i najmu (w tys. zł)

Podmiot	Rok 1	Rok 2	Rok 3
SPZOZ I	554	700	588
SPZOZ II	8131	7842	5830

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji z SPZOZ.

Przekładają się one na zyski z pozostałej działalności operacyjnej, które w SPZOZ II tylko nieznacznie się różnią od zysków na sprzedaży (por. tab. 3).

[6] Ujęcie kapitałowe dotacji autorka przedstawiła w [Durbajło-Mrowiec 2008, s. 573].

Tabela 3. Wyniki finansowe badanych podmiotów za trzy kolejne lata (w tys. zł)

Wyszczególnienie	Rok 1		Rok 2		Rok 3	
	SPZOZ I	SPZOZ II	SPZOZ I	SPZOZ II	SPZOZ I	SPZOZ II
1. Wynik finansowy ze sprzedaży	764	5 096	654	6 443	1 278	4 659
2. Wynik z pozostałej działalności operacyjnej	–1 092	5 711	177	4 642	220	4 326
3. Wynik z działalności finansowej	–32	–144	–113	298	–102	490
4. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych	–	–	–	–	–	–
5. Wynik finansowy brutto	–360	10 663	718	11 383	1 396	9 474
6. Wynik finansowy netto	–360	10 626	718	11 320	1 396	9 401

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji z SPZOZ.

Obydwa SPZOZ w latach analizy generują zyski na sprzedaży i od drugiego roku z pozostałej działalności operacyjnej (zob. tab. 3). Dużą stratę z pozostałej działalności operacyjnej w pierwszym roku analizy SPZOZ I wywołała sprzedaż zbędnych zabudowań. Dodatni wynik na działalności finansowej od drugiego badanego roku osiąga tylko SPZOZ II. SPZOZ I ponosi koszty korzystania z kredytów bankowych i przeterminowanych zobowiązań wobec dostawców. Dzięki osiąganym przez podmioty znaczącym zyskom netto (poza SPZOZ I w pierwszym roku analizy) mogą one ciągle zmieniać formy zatrudnienia białego personelu i dostosowywać ich wynagrodzenia do warunków rynkowych oraz oczekiwań personelu pożądanego w zakładzie. Mogą również prowadzić konieczne inwestycje, remontować budynki, doposażyć jednostki diagnostyczno-zabiegowe w aparaturę medyczną. Wypracowane zyski zapewniają zarządzającym zakładem komfort finansowy, dzięki czemu mogą oni więcej uwagi i czasu poświęcić projektowaniu przyszłości podmiotu, a nie bieżącemu zarządzaniu. Stąd w tych zakładach zainteresowanie budową i ochroną marki, doskonaleniem podmiotu z punktu widzenia jakości obsługi pacjenta, problematyką prywatyzacji, nowymi metodami leczenia, nowym sprzętem medycznym. Dużo większe możliwości w tym zakresie ma SPZOZ II niż SPZOZ I. W SPZOZ I budynek szpitalny nie spełnia wymagań sanitarnych, pomieszczenia są za niskie. Zakład, mimo coraz większych zysków, nie ma możliwości zgromadzenia niezbędnej kwoty na wybudowanie praktycznie nowego budynku. Poziom osiąganych zysków jest znikomy w stosunku do przewidywanych nakładów inwestycyjnych i do tzw. wkładu własnego dla inwestycji finansowanych ze środków unijnych i podobnych. Ze względu na poziom referencyjny zakładu (I) i praktycznie brak możliwości pozyskania dotacji na ten cel SPZOZ, aby nadal istnieć, musi zostać sprywatyzowany.

SPZOZ ponoszące stratę i ciągle zadłużone nie mają żadnych perspektyw rozwojowych, mogą tylko na bieżąco realizować powierzone zadania społeczne bez względu na konsekwencje finansowe (przyrastające zadłużenie), licząc na zrozumie-

nie dostawców. Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej nie powinny więc funkcjonować jak podmioty określane terminem non-profit, mimo że większość środków na funkcjonowanie (świadczenie usług zdrowotnych, kształcenie młodej kadry, inwestycji) pozyskują bezpośrednio lub pośrednio z budżetu państwa. Dotacje na inwestycje są niewystarczające w stosunku do potrzeb ZOZ. Podstawowa zasada racjonalnego gospodarowania, jaką podmioty te powinny stosować, zakłada maksymalizowanie liczby usług przy określonym poziomie zasobów, dzięki czemu zakłady opieki zdrowotnej mogą wykorzystywać efekt skali – obniżać jednostkowe koszty stałe funkcjonowania podmiotu i generować zyski.

3. Zmiany zasad prowadzenia działalności finansowej w SPZOZ wprowadzone projektem ustawy o działalności leczniczej przyjętej przez Sejm 18 marca 2011

Projekt ustawy zdecydowanie zmienia ZOZ, wprowadzając pojęcie przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55^1 Kodeksu cywilnego, w którym podmiot leczniczy wykonuje działalność leczniczą[7]. Podmiotami leczniczymi mogą być przedsiębiorstwa w rozumieniu przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej[8], SPZOZ, jednostki budżetowe i inne. Przedsiębiorstwa mogą być prowadzone we wszelkich formach przewidzianych do prowadzenia działalności gospodarczej. SPZOZ po wejściu w życie ustawy nie będą już mogły być tworzone. Docelowo podstawową formą prawną podmiotów leczniczych mają być spółki kapitałowe i jednostki budżetowe. Przewidziano stopniowe przekształcanie funkcjonujących SPZOZ w spółki kapitałowe.

W okresie przejściowym SPZOZ mają we własnym zakresie pokrywać generowane straty. Organ założycielski może pokryć straty SPZOZ, ale tylko w tej części, która przekroczy amortyzację. Organ założycielski nie może finansować strat z lat ubiegłych. W przypadku niepokrycia straty SPZOZ zostaje zlikwidowany lub przekształcony w inną formę organizacyjno-prawną: spółkę kapitałową lub jednostkę budżetową.

Przewidziane w projekcie ustawy konsekwencje dla SPZOZ, które prowadzą działalność deficytową, w znacznej części są zgodne z zaproponowanym przez autorkę zakresem i formą restrukturyzacji SPZOZ [Durbajło-Mrowiec 2009, s. 139]. Restrukturyzacja tej grupy według autorki powinna polegać na:

1. Zlikwidowaniu lub sprzedaży tych SPZOZ spośród zakładów deficytowych lub osiągających zbyt niską rentowność[9], które charakteryzują się trwałą stratą finan-

---

[7] Art. 2 ust. 1 pkt 8 Ustawy o działalności leczniczej z dnia 18.03.2011 r., niepublikowana.

[8] Zgodnie z zapisami w projekcie ustawy działalność lecznicza jest działalnością regulowaną, czyli o szczególnym znaczeniu ze względu na bezpieczeństwo państwa lub obywateli albo inny ważny interes publiczny. Przedsiębiorca może, zgodnie z zapisami w projekcie, wykonywać tę działalność, jeżeli spełnia szczególne warunki określone przepisami ustawy o działalności leczniczej i uzyska wpis w rejestrze działalności regulowanej.

[9] Czyli taką, która nie zapewnia właścicielom, np. Skarbowi Państwa, utrzymania wartości zaangażowanych kapitałów (stopę zwrotu wyższą od średniego ważonego kosztu kapitału).

sową lub trwałą zaniżoną rentownością, a jednocześnie są zbędne dla zabezpieczenia potrzeb zdrowotnych lokalnej społeczności.

2. Sprywatyzowaniu podmiotów (lub przynajmniej oddaniu części ich udziałów (akcji) w prywatne ręce), które w dotychczasowej strukturze prawno-własnościowej nie są w stanie zwiększyć rentowności, a ich funkcjonowanie jest konieczne do zapewnienia bezpieczeństwa zdrowotnego społeczeństwa.

3. Wprowadzeniu wielu zmian usprawniających (wewnętrznych) w podmiotach przejściowo ponoszących straty lub osiągających rentowność poniżej niezbędnego poziomu. W ramach ciągłej restrukturyzacji tych podmiotów, po zwiększeniu ich wartości, SPZOZ powinny być przekształcenie w spółki kontrolowane przez Skarb Państwa.

Przekształcenie SPZOZ w jednostkę budżetową powinno być ostatecznością. Podmioty te prowadzą gospodarkę finansową zgodnie z przepisami o finansach publicznych. Każdy, chociaż najmniejszy udział podmiotów prywatnych w spółkach kapitałowych podmiotów leczniczych będzie skutkował równoważeniem celów społecznego i ekonomicznego.

Przekształcenie SPZOZ w spółkę kapitałową, przewidziane w projekcie ustawy, wiąże się z przejęciem zobowiązań przez organ tworzący w kwocie wynikającej ze wskaźnika zadłużenia liczonego jako relacja sumy zobowiązań długoterminowych i krótkoterminowych, pomniejszonych o inwestycje krótkoterminowe samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej do sumy jego przychodów. Jeśli wskaźnik wynosi:

1. Powyżej 0,5 – podmiot tworzący przejmuje zobowiązania SPZOZ o takiej wartości, aby wskaźnik zadłużenia dla spółki powstałej z przekształcenia SPZOZ wyniósł nie więcej niż 0,5;

2. 0,5 lub mniej – podmiot tworzący może przejąć całość zobowiązania samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej.

W ustawie przewidziano zachęty finansowe dla tych organów założycielskich, które przekształcą SPZOZ w spółki kapitałowe do końca 2013 roku, a mianowicie:

1. Umorzenie większości zobowiązań publicznoprawnych.

2. Pozyskanie dotacji celowej z budżetu państwa na spłatę zobowiązań przejętych od SPZOZ, a nieumorzonych (np. handlowych), odsetek od nich, na pokrycie kosztów przekształcenia (np. wyceny nieruchomości do bilansu otwarcia spółki kapitałowej).

Praktycznie w projekcie ustawy nie zmieniono zadań, na które podmioty medyczne mogą pozyskiwać dotacje. Wprowadzono jednak ograniczenia w ich dostępności:

1. Kwota dotacji zależy od tego, w jakim zakresie realizacja zadań dotowanych będzie służyła udzielaniu świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych w rozumieniu ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych[10].

---

[10] Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych z dnia 27 sierpnia 2004 r., DzU z 2008 r., nr 164, poz. 1027 z późn. zm.

2. Wysokość środków publicznych uzależniono od wysokości przychodów podmiotu wykonującego działalność leczniczą z tytułu świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

3. Kwota dotacji nie może przekroczyć wysokości kosztów całości zadania.

4. Dotację na remonty i inwestycje, w tym zakup aparatury i sprzętu medycznego, może przyznać minister właściwy do spraw zdrowia, inny minister, centralny organ administracji rządowej oraz wojewoda:

a) spółce kapitałowej, w której Skarb Państwa posiada co najmniej 51% kapitału zakładowego,

b) SPZOZ.

W projekcie ustawy o działalności leczniczej usunięto zapisy niezgodne z ustawą o rachunkowości w zakresie tworzenia i wykorzystania funduszy, a tym samym zmieniono zasady ustalania wyniku finansowego SPZOZ. Dotacje na remonty i inwestycje będą zwiększały przychody zakładu. Doprowadzono więc do porównywalności elementy wyniku finansowego SPZOZ z innymi podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą.

Podsumowując przewidywane zmiany w działalności podmiotów medycznych, można wskazać na kilka istotnych czynników, które wpłyną na cele działalności SPZOZ i ich następców prawnych, a mianowicie:

1. Schyłkowa forma organizacyjno-prawna SPZOZ.

2. Określenie ścieżki i warunków przekształcania SPZOZ w spółki kapitałowe.

3. Stworzenie warunków prawnych do prywatyzacji ZOZ przez przekształcenia ich w spółki, których działalność jest regulowana kodeksem spółek prawa handlowego, np. w zakresie podwyższania kapitału, sprzedaży udziałów (akcji), rozliczania zarządu z osiągniętych wyników ekonomicznych, i ustawą o swobodzie działalności gospodarczej (zarobkowej).

4. Oddłużenie przekształconych SPZOZ.

5. Uzależnienie struktury kapitałowej spółek tworzonych w wyniku prywatyzacji SPZOZ od strategii prywatyzacyjnych organów założycielskich SPZOZ. Skarb Państwa może utrzymać kontrolę nad nowym podmiotem (51% udział Skarbu Państwa w kapitale zakładowym) albo zrezygnować z tej możliwości. Najprawdopodobniej im więcej długów pozostanie do spłacenia SPZOZ (po częściowym umorzeniu), tym udział Skarbu Państwa w kapitale zakładowym spółki będzie mniejszy.

6. Utrzymanie dotacji na różne cele dla podmiotów medycznych bez względu na ich status prawno-własnościowy, proporcjonalnie do przychodów z usług zdrowotnych finansowanych ze środków publicznych. Wyjątek stanowią dotacje na remonty i inwestycje, o które będą się mogły ubiegać tylko te podmioty medyczne, w których dominującym właścicielem jest Skarb Państwa.

7. Zrównanie źródeł przychodów ze sprzedaży sprywatyzowanych SPZOZ z podmiotami niepublicznymi. Spółka powstała na majątku przekształconego SPZOZ będzie mogła świadczyć usługi również odpłatne osobom ubezpieczonym.

Przewidziane w projekcie ustawy o działalności leczniczej, uchwalonej przez Sejm 18 marca 2011 roku: docelowa forma prawno-własnościowa podmiotów lecz-

niczych i prywatyzacja SPZOZ, potwierdzają, że każdy zakład opieki zdrowotnej, jeśli nie jest jednostką budżetową, musi realizować zarówno cel społeczny, jak i cel ekonomiczny lub zakończyć działalność.

4. Cel ekonomiczny SPZOZ i jego następców prawnych kontrolowanych przez Skarb Państwa oraz miernik tego celu

Jak napisano we wstępie, w ustawie o zakładach opieki zdrowotnej cel ekonomiczny SPZOZ nie został określony. SPZOZ oceniane są na podstawie wielu mierników operatywnych, np. średniego czasu pobytu pacjenta w szpitalu, stopnia wykorzystania łóżek, oraz finansowych, tj. stopnia zadłużenia, wyniku finansowego. Wynik finansowy jako miernik realizacji celu ekonomicznego jest niewystarczający ze względu na swoje wady. Najistotniejsze z nich to: oparcie na zaszłościach, zasadzie memoriałowej i ujęcie tylko rocznych dokonań zakładu.

O wyższości miernika „wartość dochodowa przedsiębiorstwa" nad wynikiem finansowym pisano już wielokrotnie, wskazując m.in., że wartość przedsiębiorstwa odzwierciedla zdolność podmiotu do osiągania dochodów w przyszłości, ujmuje ryzyko prowadzonej działalności. Kalkulując wartość dochodową SPZOZ, można jednocześnie ocenić zdolność podmiotu do osiągania zysków i pokrywania zobowiązań. Pamiętając o tym, że SPZOZ użytkują wydzielony majątek Skarbu Państwa, należałoby do zasad prowadzenia gospodarki finansowej SPZOZ dodać obowiązek utrzymywania realnej wartości majątku, aby Skarbu Państwa nie narażać na straty. Bieżącą wartość majątku podmiotu najprościej można ustalić metodą księgową skorygowaną. Metodą pozwalającą wycenić przedsiębiorstwo, uwzględniającą wszystkie jego elementy składowe i uznaną w procesach inwestycyjnych za wiodącą, jest metoda dochodowa. Odzwierciedla ona przyszłe dokonania podmiotu mierzone zdyskontowanymi przepływami pieniężnymi.

Przyjmując za cel ekonomiczny SPZOZ dążenie do wartości dochodowej zakładu przynajmniej równej zero i utrzymanie wartości majątku (kapitałów), w które SPZOZ został wyposażony i użytkuje, za właściwy miernik dokonań SPZOZ można uznać poziom wartości dochodowej podmiotu i relację: wartości dochodowej/wartości księgowej skorygowanej. Wskaźnik ten nie powinien być niższy niż 1.

Wartości dochodowe SPZOZ I i SPZOZ II są zdecydowanie większe od zera (zob. tab. 4), co oznacza, że każdy z badanych zakładów pokrywa z posiadanych środków i uzyskanych przychodów koszty działalności i zobowiązania, i jeszcze osiąga wolne nadwyżki pieniężne. W badanych SPZOZ wskaźnik wartość dochodowa/wartość księgowa skorygowana zbliża się do pożądanego poziomu tylko w SPZOZ II i kształtuje się, w zależności od wariantu wyceny dochodowej, w przedziale 92,6–88,3%. Oceniając SPZOZ przez pryzmat zaproponowanego miernika, sytuację finansową SPZOZ I można uznać za zadowalającą, mimo że ocena na podstawie wyników finansowych jest bardzo dobra (zakład osiąga rentowność sprzedaży na poziomie 15–11%). SPZOZ II ma dobre perspektywy rozwoju. W drugim

Tabela 4. Zestawienie wartości badanych SPZOZ (w tys. zł)

Metoda wyceny	SPZOZ I	SPZOZ II
Księgowa skorygowana	37 096,0	274 293,7
Dochodowa		
wariant I	18 866,3	253 989,7
wariant II	–	241 724,2
Wartość dochodowa I/wartość księgowa skorygowana (%)	50,9	92,6
Wartość dochodowa II/wartość księgowa skorygowana (%)	_	88,3

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji z SPZOZ.

SPZOZ wartość dochodowa stanowi zaledwie 50,9% wartości bieżącej majątku (księgowej skorygowanej). W trzech kolejnych latach zakład zdecydowanie poprawił wyniki finansowe i rentowność sprzedaży – ze straty do ponad 7%. Przyczyną tak niskiego poziomu relacji wartości dochodowej do wartości skorygowanej jest ograniczony do kilku lat okres zdolności zakładu do generowania dochodów. Jak już pisano, budynek szpitalny nie spełnia wymagań sanitarnych. Ocena perspektyw rozwojowych SPZOZ jest więc zdecydowanie odmienna, w zależności od miernika, jakim się posłużymy. Zalety metody dochodowej i relacji, w których jest stosowana wartość dochodowa, powodują, że ocena podmiotów jest pełniejsza, wieloaspektowa, a informacja o wartości dochodowej podmiotu bardzo pożądana w zarządzaniu przedsiębiorstwami. Zaproponowane zmiany w prowadzeniu działalności leczniczej powinny sprzyjać zwiększeniu zainteresowania zarządzających SPZOZ, a później ich następcami prawnymi (spółkami prawa handlowego) syntetycznymi informacjami finansowymi.

5. Zakończenie

Samodzielne Publiczne Zakłady Opieki Zdrowotnej (SPZOZ), realizujące głównie cel społeczny (zachowanie, ratowanie, przywracanie i poprawa zdrowia pacjentów), często narażają Skarb Państwa na straty spowodowane deficytową działalnością i utratą realnej wartości majątku (kapitałów), w które zostały wyposażone i użytkują SPZOZ, mimo że mają obowiązek pokrywać z posiadanych środków i uzyskanych przychodów koszty działalności i zobowiązania.

Z przeprowadzonych badań wynika, że:

1. SPZOZ mogą generować zyski, np. zagospodarowując posiadany majątek, prowadząc działalność zgodnie z zasadą racjonalnego gospodarowania, mimo że środki finansowe na funkcjonowanie (świadczenie usług zdrowotnych, kształcenie młodej kadry, inwestycje) pozyskują bezpośrednio lub pośrednio z budżetu państwa.

2. SPZOZ osiągające zyski mają większe szanse na rozwój niż pozostałe zakłady. Dotacje na rozwój są niewystarczające i praktycznie ograniczone do odtworzeniowo-modernizacyjnych inwestycji rzeczowych.

3. SPZOZ, które generują zyski, nie zawsze osiągają rentowność satysfakcjonującą Skarb Państwa – właściciela zakładu. Dla Skarbu Państwa za wystarczającą rentowność należy uznać taką, która nie będzie powodowała utraty wartości majątku (kapitałów) SPZOZ.

4. Miernikiem celu ekonomicznego SPZOZ powinna być wartość dochodowa zakładu i relacja wartości dochodowej zakładu do jego wartości księgowej skorygowanej. Wskaźnik powinien być przynajmniej równy 1.

Zmiany zaproponowane w projekcie ustawy o działalności leczniczej uchwalonej przez Sejm 18 marca 2011 roku zdecydowanie wzmocnią znaczenie informacji o wartości dochodowej podmiotu w zarządzaniu SPZOZ, a później, po przekształceniu SPZOZ, spółką kapitałową.

Literatura

Durbajło-Mrowiec M. [2008], *Fundusze (kapitały) ZOZ*, [w:] *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuk, ODDK, Gdańsk.

Durbajło-Mrowiec M. [2009], *Wyznaczniki wartości zakładu opieki zdrowotnej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.

Ustawa o działalności leczniczej z dnia 18 marca 2011 r., niepublikowana.

Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej z dnia 2 lipca 2004 r., DzU z 2010 r., nr 220, poz. 1447, i nr 239, poz. 159.

Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych z dnia 27 sierpnia 2004 r., DzU z 2008 r., nr 164, poz. 1027 z późn. zm.

Ustawa o zakładach opieki zdrowotnej z dnia 30 sierpnia 1991 r., tekst jednolity DzU z 2007 r., nr 14, poz. 89 z późn. zm.

DESIGNATION AND IMPLEMENTATION OF THE ECONOMIC GOAL AS A BASIS OF THE MEDICAL UNITS ACTIVITY

Summary: Public Health Care Units perform mainly social goals. They are required to cover their costs and liabilities of their resources and revenues. The studies show, however, that even the units that generate profits do not always achieve profitability which satisfies company owners. In case of Public Health Care Units the owner is the State Treasury represented by the founding companies. The State Treasury is satisfied by profitability which does not cause the depreciation of Public Health Care Units assets. The measure of economic goal of this units may be the ratio of revenue value to the company's adjusted book value. The rate should at least equal one.