

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 440

Rachunkowość a controlling



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Dorota Pitulec
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach internetowych Wydawnictwa
www.pracenaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-595-7

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Wycena drzew na terenie przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej / Valuation of trees in the area of a company in management accounting	13
Anna Balicka: Analiza kosztów usług serwisowych świadczonych przez przedsiębiorstwo branży budowlanej / Service costs analysis provided by the company in construction industry	23
Paulina Belch: Mierniki w controllingu logistyki przedsiębiorstwa z sektora paliwowego / Meters in the controlling of logistics in the company from fuel sector	32
Małgorzata Białas: Wartość firmy w sprawozdaniach finansowych banków / Goodwill in the financial statements of banks	42
Adam Bujak: Formy organizacji systemu informacyjnego rachunkowości jako determinanty efektywności jego funkcjonowania / The organization forms of the accounting information system as the determinants of its functioning efficiency.....	52
Halina Buk: Weryfikacja oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa po zmianie polityki rachunkowości / Verification of the company financial position after the changes in accounting policies	61
Andrzej Bytniewski: Podsystem controllingu w ramach zintegrowanego systemu zarządzania jako źródło informacji na potrzeby rachunkowości zarządczej i controllingu / Controlling subsystem within the integrated management system as a source of information for management accounting and controlling.....	72
Andrzej Bytniewski, Marcin Hernes: Semantyczna metoda reprezentacji zdarzeń gospodarczych w systemie rachunkowości / Semantic method for the economic events representation in accounting system.....	83
Halina Chłodnicka: Polityka klastrowa a kapitał ludzki / Cluster policy vs. human capital.....	95
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling, audyt i nadzór finansowy w zakładzie ubezpieczeń – wzajemne relacje, podobieństwa i różnice / Controlling, audit and financial supervision in insurance company – mutual relations, similarities and differences	109
Anna Chojnacka-Komorowska: Interaktywne przetwarzanie analityczne (OLAP) w controllingu finansowym / OnLine Analytical Processing (OLAP) in management accounting	119

Marlena Ciechan-Kujawa, Katarzyna Goldmann: Istotność pro- i retrospektywnych celów współczesnej analizy finansowej w świetle wyników badań / Significance of the pro and retrospective objectives of the contemporary financial analysis in the light of research results	128
Michał Comporek: Propozycja metodologiczna oceny urealnionych korzyści finansowych przedsiębiorstwa w analizie memoriałowych korekt zysku netto / Methodological proposal of evaluation of company's financial benefits realignment in total accruals analysis	139
Beata Dratwińska-Kania: Kontrola wewnętrzna i jej dokumentacja jako element koncepcji odpowiedzialności i rozliczalności / Internal control and its documentation as part of the responsibility and accountability concept.....	150
Joanna Dynowska: Wykorzystanie controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / The use of controlling in municipalities as revealed by questionnaire research	159
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Oczekiwane bariery, przesłanki i efekty wdrożenia controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / Expected barriers, incentives and effects of controlling implementation in municipalities as revealed by questionnaire research.....	170
Wojciech Fliegner: Usprawnianie procesów rachunkowości w urzędach administracji samorządowej / Improving accounting processes in local government offices	180
Stanisław Gędek: Krótkookresowe decyzje produkcyjne. Analiza porównawcza dla przedsiębiorstw wieloasortymentowych / Short-term production decisions. Comparative analysis for multi-product firms	192
Renata Gmińska: Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji a rachunkowość zarządcza / Psychological aspects of decision-making vs. management accounting.....	205
Arkadiusz Januszewski: Diagnoza potrzeb informacyjnych w zakresie controllingu operacyjnego w firmie doradczo-szkoleniowej / Diagnosis of operational controlling information needs in a consulting and training services enterprise	215
Marcin Jędrzejczyk, Marek Mikosza: Marka kreatorem kapitału intelektualnego organizacji / Brand as the creator of intellectual capital in the organization	225
Anna Kasperowicz: Prawo posiadania w kontekście kwalifikowania aktywów / Right of ownership in the context of qualification of assets	235
Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywy rozwoju, procesów wewnętrznych oraz finansowa a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia / Development, internal process and financial perspectives vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues.....	245

Agnieszka Kister: Wybrane aspekty gospodarki finansowej szpitali / Selected problems of the financial economy of hospitals	256
Jerzy Kitowski: Rola kryterium płynności finansowej w dyskryminacyjnych metodach oceny zagrożenia upadłością przedsiębiorstwa / The role of the liquidity criterion in discriminatory methods for assessing the bankruptcy risk for a company.....	268
Marcin Klinowski: Definiowanie wymagań projektu w procesie planowania / Defining project requirements in project planning	278
Konrad Kochański: Zjawiska dysfunkcyjne w budżetowaniu projektów / Dysfunctional phenomena in project budgeting.....	287
Tomasz Kondraszuk: Gospodarstwo wiejskie jako podstawa budowy modeli wspomagających podejmowanie decyzji w warunkach dążenia do zrównoważonego rozwoju/ Farm as the basis for the construction of models for decision support under conditions of the quest for sustainable development.....	296
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia budżetu kapitałowego w rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane / The conception of introduction of capital budget in responsibility accounting in the centers of responsibility for investment in building construction enterprises	305
Mariola Kotłowska: Obszary ryzyka prowadzenia działalności przedsiębiorstw ciepłowniczych / Areas of risk in heating companies	317
Michał J. Kowalski: Zastosowanie controllingu podatkowego w polskich przedsiębiorstwach – wnioski z badań empirycznych / Usage of tax controlling in Polish companies – conclusions from empirical research	327
Mieczysław Kowerski: Zależność między rentownością a płynnością finansową ma kształt odwróconego U / The relationship between profitability and financial liquidity has the shape of an inverted U.....	338
Jarosław Kujawski: Dualna cena transferowa i jej sprawozdawcze konsekwencje/ Dual transfer price and its reporting consequences.....	349
Agnieszka Lew: Ryzyko istotnego zniekształcenia jako element badania przychodów i kosztów przez biegłego rewidenta / Risk of essential distortion as an element of income and expenses research by an auditor	363
Wojciech Lichota: Wykorzystanie modeli logitowych do oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw funkcjonujących w specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce / The use of logit models to the assessment of the financial standing of enterprises operating in the Special Economic Zones in Poland	372
Tomasz Lis: Aspekty behawioralne w rachunkowości przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych / Behavioral aspects in accounting when making investment decisions	382

Monika Łada: Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej / Automation of management accounting processes	392
Małgorzata Macuda: Obszary badań naukowych w rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej / Areas of scientific research in accounting in healthcare sector entities	401
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Piotr Słomianny: Systemy typu <i>Data Discovery</i> w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstwa komunalnego / Data discovery systems in practice of functioning of municipal enterprise	411
Elżbieta Marcinkowska: Sytuacja finansowa szpitali w kontekście procesu komercjalizacji/ Financial situation of hospitals in the context of commercialization process.....	420
Monika Martynkiewicz-Frank: Outsourcing IT w sektorze MŚP / Outsourcing of IT in the SME sector	433
Ewa Wanda Maruszewska, Sabina Kołodziej: Znaczenie podejścia etycznego dla organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej / Significance of ethical approach to the organization and functioning of management accounting system.....	442
Teresa Maszczak: Sprawozdanie finansowe jednostki mikro a potrzeby informacyjne użytkowników / Financial statement of a micro-undertaking and information needs of its users	451
Marta Nowak: Konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta. Pomędzy moralnością ogólną, moralnością roli a interesem własnym/ Ethical conflict in auditor's and accountant's work. Between common-sense morality, role morality and self-interest	461
Marek Ossowski, Beata Zackiewicz-Brunke: Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstw a klasyfikacja korzyści interesariuszy wynikających z działalności targowej / Corporate social responsibility vs. the classification of the advantages of stakeholders from business activities involving the organization of fairs and exhibitions	471
Michał Poszwa: Koszty a polityka wykazywania dochodów / Costs vs. policy of income disclosure	482
Anna Stronczek: Informatyczne wsparcie rachunkowości zarządczej na przykładzie wdrożenia w agencji wykonawczej WAM / Computer support of accounting management – a case of implementation in executive agency WAM	491
Magdalena Szydelko, Bartosz Kołodziejczuk: Benchmarking jako fakultatywny instrument doskonalenia znormalizowanych systemów zarządzania jakością / Benchmarking as a facultative instrument for improvement of the standardized quality management systems	501
Agnieszka Tubis: Zintegrowana baza danych dla procesu obsługi pojazdów / Integrated database for the maintenance process of vehicles.....	513

Wiesław Wasilewski: Specyfika planowania i analizy sprawozdania finansowego w instytucjach artystycznych / Characteristics of planning and analysis of financial report in artistic institutions.....	523
Aleksandra Wiercińska: Luki w metodyce benchmarkingu szpitali na przykładzie województwa pomorskiego / Gaps in the benchmarking methodology of hospitals on the example of the Pomeranian Voivodeship.....	534
Malwina Wołak: Zastosowanie analiz ABC i XYZ w controllingu sprzedaży / An application of ABC and XYZ analyses in sales controlling.....	545

Wstęp

Rachunkowość jednostek gospodarczych i instytucji jest zorientowana na dostarczanie informacji zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym użytkownikom. Informacje te dotyczą procesów gospodarczych i rezultatów działalności wykorzystywanych w dokonywaniu ocen i podejmowaniu decyzji. To czyni rachunkowość najważniejszym elementem systemu informacyjnego jednostek gospodarczych i instytucji.

Rachunkowość stanowi również podstawową bazę informacyjną dla controllingu. Rachunkowość ukierunkowana na controlling ma za zadanie informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji i oceny działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych na poziomie całego przedsiębiorstwa czy instytucji. Rachunkowość ukierunkowana na controlling zapewnia obsługę informacyjną wszystkich funkcji zarządzania: planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania.

Miejsce rachunkowości w systemie informacyjnym controllingu wynika z jej zadania, którym jest pomiar rezultatów działalności organizacji oraz jej ośrodków odpowiedzialności. Rezultaty tego pomiaru są prezentowane nie tylko w sprawozdaniach finansowych, ale także w wewnętrznych raportach sporządzanych okresowo oraz na bieżąco według potrzeb. Jakość informacji dostarczanych przez rachunkowość w dużym stopniu przesądza o skuteczności działań podejmowanych w ramach controllingu.

Problemom rachunkowości traktowanej jako system informacyjny controllingu jest poświęcony niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Zawiera on artykuły naukowe dotyczące różnych etapów procesu informacyjnego rachunkowości. W części artykułów poruszono zagadnienia teoretyczne dotyczące koncepcji, zasad i procedur przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, w części zaś zaprezentowano problemy i przykłady praktycznego prowadzenia rachunkowości ukierunkowanej na controlling w określonych jednostkach gospodarczych oraz instytucjach.

Pragniemy wyrazić nadzieję, że niniejszy tom będzie stanowić pewien przyczynek do doskonalenia sposobu przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, która jest podstawową bazą informacyjną dla controllingu w różnych organizacjach.

Edward Nowak, Marcin Kowalewski, Maria Nieplowicz

Elżbieta Marcinkowska

AGH Akademia Górniczo-Hutnicza, Wydział Zarządzania

e-mail: emarcink@zarz.agh.edu.pl

**SYTUACJA FINANSOWA SZPITALI
W KONTEKŚCIE PROCESU KOMERCJALIZACJI**

**FINANCIAL SITUATION OF HOSPITALS IN THE
CONTEXT OF COMMERCIALIZATION PROCESS**

DOI: 10.15611/pn.2016.440.40

Streszczenie: W Polsce system zdrowotny przechodził i przechodzi liczne przeobrażenia i obecnie jest on wypadkową różnych koncepcji i modeli. Wprowadzone regulacje prawne do niedawna pozwalały, a od 2011 r. obligują w szczególnych przypadkach szpitale do przeprowadzenia procesu komercjalizacji. Zgodnie z założeniami komercjalizacja ma doprowadzić do wzrostu efektywności szpitali, generowania przez nie dodatnich wyników finansowych. Celem artykułu jest analiza i ocena sytuacji finansowej skomercjalizowanych szpitali. Do osiągnięcia celu wykorzystano analizę porównawczą wybranych istotnych parametrów finansowych generowanych przez szpitale skomercjalizowane i szpitale publiczne.

Słowa kluczowe: komercjalizacja, szpital, wynik finansowy, zadłużenie.

Summary: Polish health care model undergoes and passes numerous transformations, and currently it is a result of different concepts and models. Introduced legal regulations have recently allowed, and since 2011 obliged hospitals in specific cases to carry out the process of commercialization. According to assumptions commercialization should lead to the increased efficiency of hospitals, generating by them positive financial results. The aim of this article is to analyze and assess a financial situation of commercialized hospitals. A comparative analysis of selected financial parameters generated by the commercialized hospitals and public hospitals has been used to achieve the article's goal.

Keywords: commercialization, hospital, financial result, debt.

1. Wstęp

Efektywny system opieki zdrowotnej to system, który zapewnia pacjentom dostęp do świadczeń medycznych, co jest warunkowane dostateczną ilością środków finansowych, efektywną organizacją świadczeń i nowoczesnym zarządzaniem placówką medyczną.

W Polsce system zdrowotny przechodził i przechodzi liczne przeobrażenia i obecnie jest on wypadkową różnych koncepcji i modeli. Próby poprawy niewydolności tego systemu były podejmowane przez kolejne ekipy rządzące. W 1991 roku wprowadzono ważną ustawę o zakładach opieki zdrowotnej, która regulowała zasady funkcjonowania opieki zdrowotnej w Polsce [Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991]. Ustawa ta nakreślała ramy prawne umożliwiające wprowadzenie istotnych zmian w obszarze finansowym i organizacyjnym wszystkich instytucji opieki zdrowotnej. W oparciu o zapisy tej ustawy w Polsce rozpoczął się proces dobrowolnego przekształcania szpitali w spółki prawa handlowego.

Dwadzieścia lat później, w 2011 r., ustawa ta została zastąpiona ustawą o działalności leczniczej [Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011]. Ustawa ta podtrzymywała możliwość dobrowolnej komercjalizacji, ale również otworzyła drogę do koniecznych przekształceń publicznych szpitali w spółki działające w oparciu o reguły rynkowe.

Celem artykułu jest próba oceny sytuacji finansowej skomercjalizowanych szpitali. Przeprowadzona analiza służy uzyskaniu odpowiedzi na postawione pytanie badawcze: Czy komercjalizacja to odpowiednie narzędzie mające na celu poprawę, szczególnie w wymiarze finansowym, funkcjonowania szpitala?

Aby uzyskać odpowiedź na tak postawione pytanie, porównano najważniejsze parametry finansowe generowane przez szpitale publiczne i skomercjalizowane. Dodatkowo odniesiono się do raportu NIK, w którym problem komercjalizacji został podniesiony. W artykule zastosowano następujące metody badawcze: analiza literatury, raportów, dedukcja.

2. Wydatki na służbę zdrowia

Od ponad dwóch dziesięcioleci system opieki zdrowotnej w Polsce podlega licznym przeobrażeniom. Wprowadzane reformy miały za zadanie uelastyczyć system opieki zdrowotnej i dostosować go do zmian społecznych zachodzących w kraju. Wzrost zapotrzebowania na świadczenie usług zdrowotnych, postęp w technologii stosowanej w leczeniu pacjentów powodują wysokie koszty funkcjonowania systemu opieki zdrowotnej. Finansowanie służby zdrowia staje się ważnym zagadnieniem w wymiarach ekonomicznym, społecznym i politycznym. Przyjęty model finansowania wpływa na poziom wydatków, skalę redystrybucji, funkcjonowanie podmiotów w systemie ochrony zdrowia i kształtuje pozostałe cechy tego systemu.

W Polsce finansowanie opieki zdrowotnej opiera się na mieszanych źródłach finansowania, czyli środkach publicznych i prywatnych. Od wielu lat udział w finansowaniu środków publicznych utrzymuje się na stałym poziomie i stanowi ok. 70% wszystkich środków w systemie ochrony zdrowia, natomiast pozostałą część stanowią środki prywatne (por. tab. 1). Ta struktura wydatków w Polsce jest charakterystyczna dla krajów rozwiniętych. Niestety, poziom finansowania jest niewystarczający i wymaga wzrostu nakładów zarówno publicznych, jak i prywatnych.

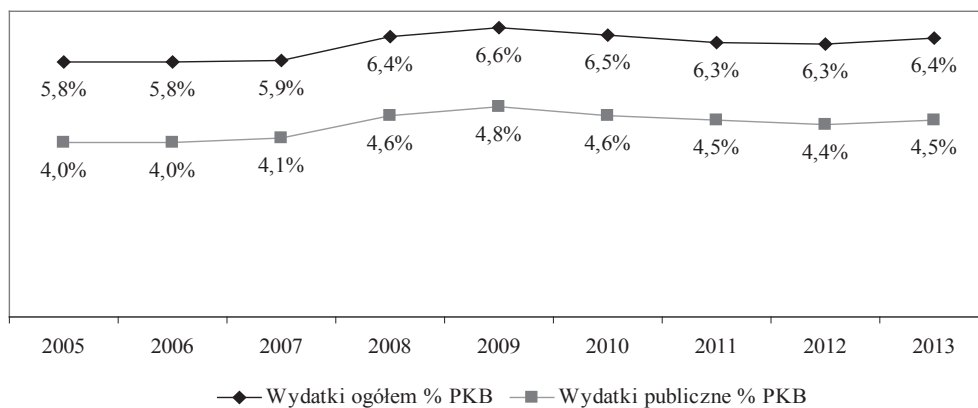
Tabela 1. Wydatki i ich udział w finansowaniu służby zdrowia w latach 2005-2013

Wyszczególnienie	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Wydatki publiczne (%)	68,7	69,2	70,1	71,7	71,7	71,7	70,9	70,0	70,6
Wydatki prywatne (%)	31,3	30,8	29,9	28,3	28,3	28,3	29,1	30,0	29,4
Wydatki ogółem (mld zł)	61,1	65,7	75,7	89,4	97	98,9	105	107,8	bd*

* W 2013 roku wydatki na służbę zdrowia obejmują jedynie wydatki bieżące (101 mld zł), pomijane są wydatki inwestycyjne. Wynika to ze zmiany metodologii sporządzania Narodowego Rachunku Zdrowia.

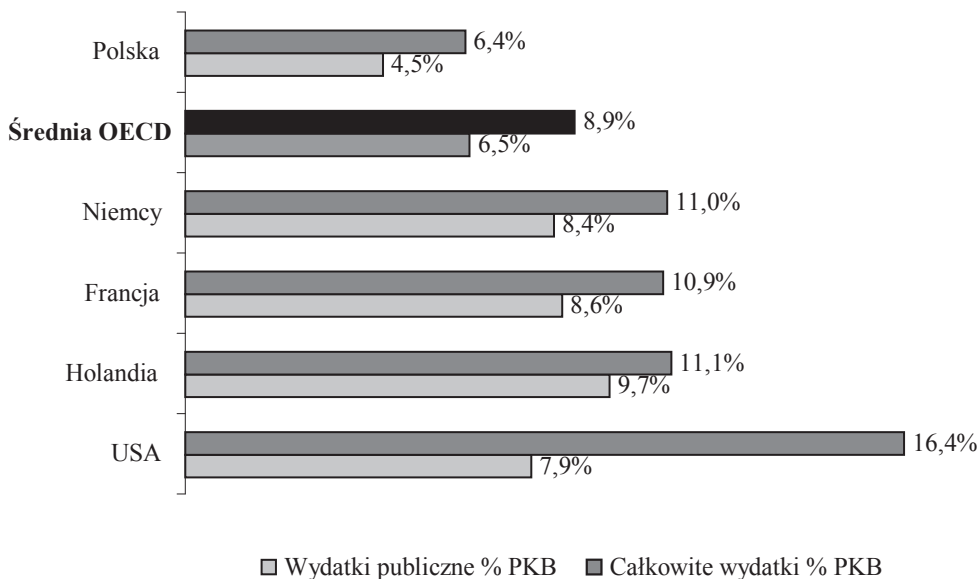
Źródło: opracowanie własne na podstawie [GUS, *Narodowy Rachunek Zdrowia*].

Mimo nominalnego wzrostu środków na ochronę zdrowia (por. tab. 1), od roku 2008 ich udział w relacji do PKB utrzymuje się na stosunkowo niezmiennym poziomie ok. 6,4%. Na stałym poziomie, ok. 4,5%, utrzymuje się również udział środków publicznych do PKB (por. rys. 1).

**Rys. 1.** Wydatki na ochronę zdrowia jako procent PKB

Źródło: opracowanie własne na podstawie [OECD, 2015, *Health statistic...*].

Poziom wydatków na ochronę zdrowia w relacji do PKB jest niewystarczający i pokazuje problem niedofinansowania polskiej służby zdrowia. Ten niski poziom wydatków na służbę zdrowia potwierdza przedstawione poniżej porównanie wydatków Polski i krajów OECD (por. rys. 2).



Rys. 2. Wydatki na służbę zdrowia w Polsce i w wybranych krajach OECD w 2013 roku

Źródło: opracowanie własne na podstawie [OECD, <http://www.compareyourcountry.org/health?page=2&cr=nld&cr1=oeecd&lg=en>].

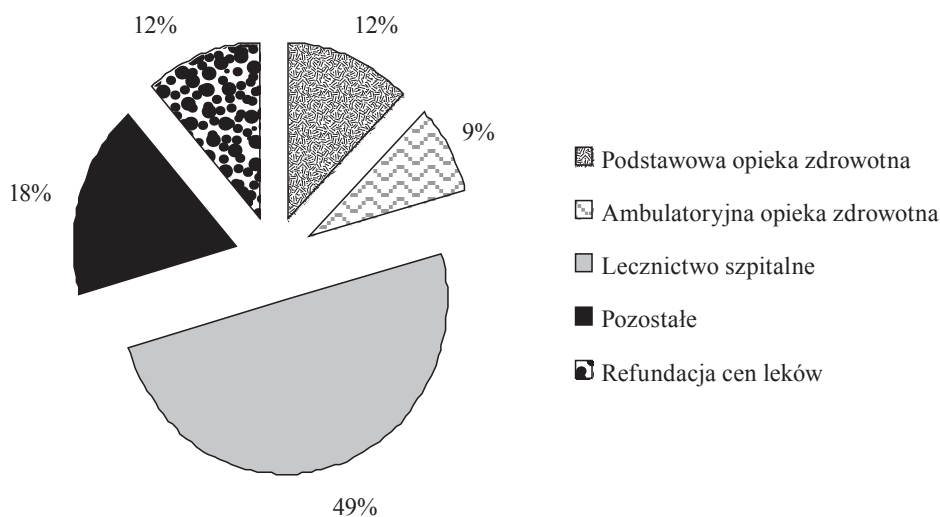
Udział środków w relacji do PKB Polsce (6,4%) w 2013 r. jest na zdecydowanie niższym poziomie niż średnia OECD (8,9%). W porównaniu z takimi krajami UE, jak Francja, Niemcy czy Holandia wydatki w Polsce na służbę zdrowia są prawie dwukrotnie niższe i nie jest to kwestia ostatnich dwóch dekad. Przy takim poziomie finansowania Polska zajmuje czwarte miejsce od końca wśród wszystkich krajów zrzeszonych w OECD. Poza Polską niższy udział wydatków na zdrowie w PKB mają tylko Turcja (5,1%), Estonia (6%) i Meksyk (6,2%).

Pomimo oczywistych przesłanek, zwiększenie finansowania w służbie zdrowia wydaje się obecnie procesem wyjątkowo trudnym. Źródłem wydatków publicznych jest przede wszystkim składka zdrowotna (ponad 90% wydatków publicznych), która obecnie jest już na bardzo wysokim poziomie 9%, a strumień dochodów z tego źródła może wzrosnąć pod pewnymi warunkami, jak choćby wzrost wynagrodzeń. Poza składką zdrowotną źródłem finansowania opieki zdrowotnej są wydatki budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Finansowanie z tych źródeł jest na niewielkim poziomie i uwzględniając sytuację finansową JST i budżetu państwa, nie należy zakładać wzrostu wydatków. Natomiast jest możliwy wzrost wydatków publicznych w drodze zwiększenia zakupu przez pacjentów świadczeń medycznych w placówkach prywatnych. Zwiększenie finansowania jest również możliwe przez wprowadzenie pewnych rozwiązań, jak np. współpłacenie, ale wdrożenie takiego

rozwiązania jest uwarunkowane spełnieniem wielu czynników i dzisiaj wydaje się trudne do przeprowadzenia.

3. Lecznictwo zamknięte

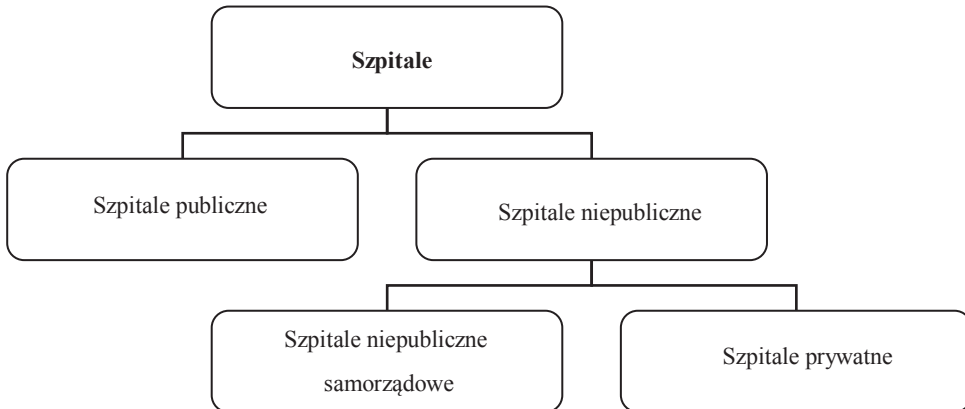
Problem braku środków finansowych w systemie ochrony zdrowia odbija się bardzo niekorzystnie na lecznictwie szpitalnym. Segment opieki stacjonarnej ma szczególne znaczenie w opiece zdrowotnej. Lecznictwo szpitalne stanowi podstawowy, zasadniczy element systemu bezpieczeństwa zdrowotnego. Większość zasobów, zarówno rzeczowych, jak i osobowych występujących w systemie opieki zdrowotnej jest zaangażowana w działalność leczniczą prowadzoną przez szpitale. Co za tym idzie, prawie połowa wszystkich środków pieniężnych rokrocznie przeznaczonych przez płatnika (NFZ) na zakup świadczeń zdrowotnych skierowana jest do leczenia szpitalnego (por. rys. 3).



Rys. 3. Koszty świadczeń zdrowotnych poniesione przez NFZ w 2013 roku

Źródło: opracowanie własne na podstawie [GUS, *Zdrowie i ochrona zdrowia w 2013 roku*].

Aby uporządkować strukturę szpitali pod względem form własności, można wyróżnić podstawowy podział na szpitale publiczne i szpitale niepubliczne, które dodatkowo można podzielić na dwie grupy, szpitale niepubliczne samorządowe i szpitale prywatne (rys. 4). Podmiotami poddanymi analizie w dalszej części artykułu będą szpitale niepubliczne skomercjalizowane, a ich sytuacja zostanie naświetlona na tle szpitali publicznych.



Rys. 4. Ogólny podział szpitali w Polsce ze względu na formę własności

Źródło: opracowanie własne.

Szpitale publiczne jako podmioty lecznicze funkcjonują dzisiaj przede wszystkim w formie samodzielnych zakładów opieki zdrowotnej, jednostek budżetowych, instytutów badawczych. Szpitale skomercjalizowane funkcjonują przede wszystkim jako spółki handlowe, w formie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i spółek akcyjnych i zdecydowanie rzadziej jako spółki osobowe.

4. Komercjalizacja szpitali

Jak wcześniej zaznaczono, mimo że prawie połowa środków finansowych kierowana jest do szpitalnictwa, to wysokość tych środków jest niewystarczająca. Szpitale od wielu lat mają problem z finansowaniem swojej działalności, są zarządzane w sposób nieefektywny, dochodzi do licznych przypadków marnotrawienia środków publicznych.

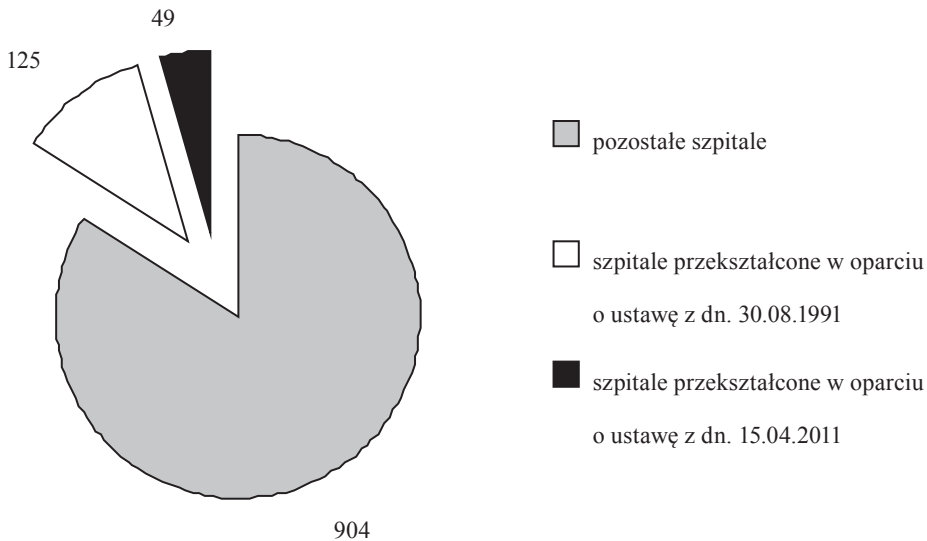
Przez całe lata 90. szpitale były finansowane z budżetu państwa. Jako jednostki budżetowe, których właścicielem było państwo, generowały długi. W połowie lat 90. rozpoczął się proces przekształcania szpitali w samodzielne zakłady opieki zdrowotnej, co dawało nieprzygotowanej kadrze kierowniczej większe uprawnienia i swobodę w zarządzaniu tymi placówkami. Sytuacja ta doprowadziła do dalszego wzrostu zadłużenia szpitali. Przeprowadzone oddłużanie szpitali najczęściej nie wiązało się z restrukturyzacją szpitali i ze zmianą organizacyjno-prawną szpitali. Aby zwiększyć efektywność szpitali, wprowadzono w ustawie z 1991 r. możliwość przekształcenia szpitala w spółkę handlową.

W ciągu dwudziestu lat obowiązującej ustawy o zoz z 1991 r. niewymuszonemu przekształceniu w spółki prawa handlowego poddało się 125 szpitali publicznych, zarówno te zadłużone, jak i rentowne. Aby wprowadzić bezpośrednią komercjaliza-

cję zadłużonych szpitali, przygotowano w 2011 r. ustawę o działalności leczniczej. Na mocy tej ustawy zadłużone szpitale, a dokładnie podmioty je tworzące, są zmuszone do przekształcenia szpitali w spółki handlowe. Ustawa zakłada, że zadłużone szpitale w pierwszej kolejności powinny same pokrywać wypracowane straty. Jeżeli jednak szpital nie jest w stanie pokryć straty, obowiązek ten przechodzi na podmiot tworzący, który ma w takiej sytuacji trzy rozwiązania:

- pokryć długi szpitala w ciągu 3 miesięcy od zatwierdzenia sprawozdania finansowego,
- przeprowadzić likwidację,
- przekształcić szpital w spółkę handlową (komercjalizacja).

Pierwsze dwa rozwiązania właściwie nie mają zastosowania w praktyce, a zatem komercjalizacja jest podstawowym rozwiązaniem restrukturyzacyjnym dla zadłużonych szpitali. Oprócz ujętych w ustawie mechanizmów zmuszających podmioty tworzące do komercjalizacji znajdziemy w ustawie również rozwiązania zachęcające do tego typu działań. Szpitale, które przeprowadzą komercjalizację, mogą liczyć na umorzenie zobowiązań lub starać się o dotację budżetową przeznaczoną na spłatę długów.



Rys. 5. Niepubliczne szpitale samorządowe i szpitale publiczne

Źródło: [Najwyższa Izba Kontroli, 2015, s. 14].

Zapisy nowej ustawy dopuszczają funkcjonowanie dotychczasowych szpitali w formie samodzielnych zakładów opieki zdrowotnej, natomiast nowo powstające szpitale są tworzone jako spółki handlowe. Ustawa zwiększa odpowiedzialność organów założycielskich za sytuację finansową szpitali publicznych. Organy założy-

cielskie szpitali, które zamykają rok obrotowy stratą są zobowiązane w ciągu trzech miesięcy pokryć ujemny wynik finansowy. Jeżeli nie są w stanie wypełnić tego obowiązku, są zobligowane do przeprowadzenia przekształcenia szpitala w spółkę handlową lub jednostkę budżetową bądź podejmują decyzję o likwidacji szpitala. W szpitalach skomercjalizowanych udziałowcem większościowym jest wciąż podmiot publiczny, jak np. jednostka samorządu terytorialnego, Skarb Państwa czy uczelnia medyczna.

Do 30 kwietnia 2014 r. komercjalizację na podstawie ustawy z 2011 r. przeprowadziło 49 szpitali. Decyzję o komercjalizacji w oparciu o nową ustawę podejmowały przede wszystkim szpitale, w których zaistniała konieczność przeprowadzenia restrukturyzacji finansowej, szczególnie zadłużenia.

W tabeli 2 przedstawiono najważniejsze aspekty różnicujące funkcjonowanie szpitali publicznych prowadzonych w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej i szpitali skomercjalizowanych samorządowych.

Tabela 2. Najważniejsze aspekty różnicujące funkcjonowanie szpitali publicznych i skomercjalizowanych

Wyszczególnienie	Szpital publiczny (SP ZOZ)	Niepubliczny szpital samorządowy
Gospodarka finansowa	Szpital nie jest nastawiony na zysk. Nie ma zdolności upadłościowej Ujemny wynik finansowy nie jest podstawą likwidacji jednostki	Szpital posiada zdolność upadłościową
Pozyskanie kapitału	Utrudniony dostęp do kredytów i pożyczek Ograniczony dostęp do środków unijnych	Szeroki dostęp do kapitału
Zarządzanie jednostką	Rozproszona odpowiedzialność pomiędzy kierownictwem szpitala a organem założycielskim Brak odpowiedzialności karnej kierownictwa za nieefektywne działania szpitala	Zarządzanie szpitalem jest prowadzone przez zarząd Odpowiedzialność karna zarządu za działania na szkodę spółki

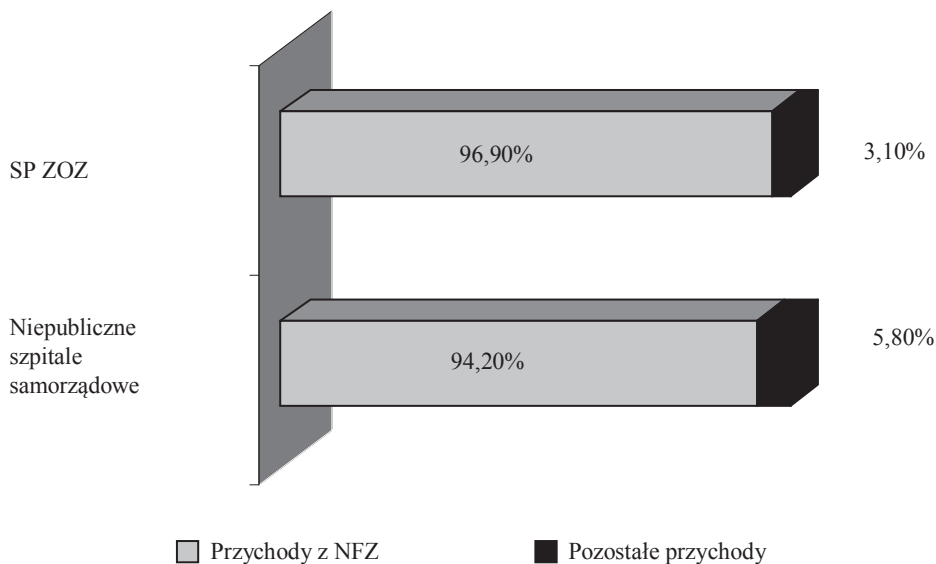
Źródło: opracowanie własne.

Spośród wymienionych aspektów różnicujących sytuację szpitali publicznych i skomercjalizowanych wyjątkowo ważną kwestią jest ta dotycząca uzyskania przez szpital zdolności upadłościowej. Prawo te nabywają szpitale z chwilą przekształcenia szpitala w spółkę kapitałową. Przepisy ustawy o działalności leczniczej nie wprowadzają żadnych regulacji, które mogłyby zabezpieczyć skomercjalizowane szpitale przed ich upadłością.

5. Analiza sytuacji finansowej szpitali skomercjalizowanych na tle szpitali publicznych

Permanentną cechą szpitali w Polsce jest ich trudna sytuacja finansowa. Wynika to z faktu notorycznego braku co najmniej bilansowania się przychodów z kosztami, co prowadzi do systematycznego zadłużania się szpitali.

Dla szpitali skomercjalizowanych i publicznych podstawowym źródłem przychodów są środki pozyskiwane z Narodowego Funduszu Zdrowia. To one finansują działalność bieżącą szpitali. Zmiana charakteru prawnego szpitala na spółkę kapitałową niewiele w tym aspekcie zmieniła (rys. 6). Wprawdzie przekształcone szpitale prawie dwa razy częściej udzielają świadczeń odpłatnych niż szpitale publiczne, ale nadal odsetek realizowanych w ten sposób przychodów jest niewielki i nie wpływa na poprawę sytuacji finansowej szpitali.



Rys. 6. Udział NFZ w przychodach szpitali w 2013 roku

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Raport Magellan, s. 21].

Jak już wspomniano, przychody generowane przez szpitale bardzo często nie pokrywają ponoszonych kosztów. Szpitale zarówno przed przekształceniem, jak i po procesie komercjalizacji wykazują koszty na zbliżonym poziomie. Dochodzi również do sytuacji, gdzie po przekształceniu np. koszty wynagrodzeń są wyższe niż wcześniej. Wynika to z konieczności powołania przez spółkę kapitałową zarządu, a nierzadko rady nadzorczej. Przedstawioną diagnozę potwierdzają wyniki badań przeprowadzone przez NIK i inne podmioty zajmujące się badaniem sytuacji

w służbie zdrowia. W tabeli 3 przedstawiono strukturę kosztów operacyjnych szpitali publicznych i skomercjalizowanych.

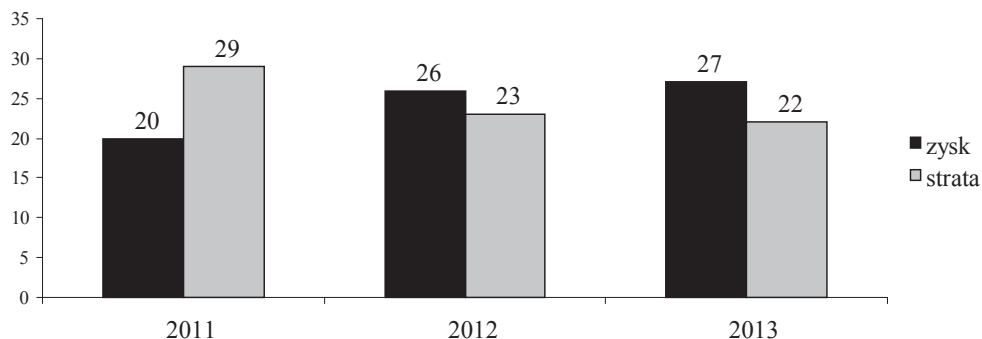
Tabela 3. Struktura kosztów operacyjnych

Koszty operacyjne	Szpitala skomercjalizowane	Szpitala publiczne
Wynagrodzenia	41%	44%
Usługi obce	23%	20%
Zużycie materiałów i energii	15%	17%
Amortyzacja	5%	7%
Pozostałe koszty	16%	12%

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Raport Magellan, s. 25].

Zgodnie z wynikami badań szpitale ponoszą koszty operacyjne, wśród których największy udział w strukturze kosztów wykazują wspomniane już wcześniej wynagrodzenia. Koszty te stanowią ponad 40% wszystkich kosztów operacyjnych w szpitalach publicznych i skomercjalizowanych. Kolejne znaczące pozycje kosztowe w obu badanych grupach szpitali to usługi obce i zużycie materiałów. Odnotowywany niższy udział kosztów wynagrodzeń w szpitalach skomercjalizowanych (41%) w stosunku do szpitali publicznych (44%) jest iluzoryczny, ponieważ wynagrodzenie pracowników kontraktowych stanowiących dzisiaj istotną część personelu szpitala jest ujmowane jako koszt usług obcych (por. tab. 3).

Występująca w szpitalach nierównowaga między generowanymi kosztami a pozyskiwanymi przychodami prowadzi do wypracowywania ujemnego wyniku finansowego i wzrostu zadłużenia. W ponad 40% szpitali skomercjalizowanych od 2011 r. (od wejścia w życie nowej ustawy) koszty są wyższe od generowanych przychodów.



Rys. 7. Liczba szpitali przekształconych po 2011 roku generujących zysk lub stratę netto

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Zdrowia, <http://www2.mz.gov.pl/wwwmz/update.html> (13.01.2016).

W 2011 roku prawie 60% skomercjalizowanych szpitali generowało stratę. Dzięki przeprowadzonej restrukturyzacji w 2013 r. stratę generowało prawie 45% skomercjalizowanych szpitali. Wynik nie jest satysfakcjonujący, ale odnotowywana jest poprawa. W tabeli 4 przedstawiono wartość zobowiązań, w tym zobowiązań wymagalnych, oraz ich dynamikę.

Tabela 4. Zobowiązania i ich dynamika w szpitalach skomercjalizowanych i publicznych w latach 2011-2014

Zobowiązania ogółem (w mln zł)	2011	2012	2013	2014
A. Szpitale skomercjalizowane	256,6	625	2072	bd
Dynamika zobowiązań	–	58,9%	69,8%	–
B. Szpitale SP ZOZ	10 383,6	10 661,4	9922,1	10 345,8
– w tym zobowiązania wymagalne	2 316,5	2 474	2015,5	1 890,7
Dynamika zobowiązań	–	6,4%	–22,7%	–6,6%

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów Ministerstwa Zdrowia, <http://www2.mz.gov.pl/wwwmz/update.html> (13.01.2016).

Na podstawie informacji na temat zadłużenia szpitali skomercjalizowanych pozyskanych za lata 2011-2013 można stwierdzić, że sytuacja w tym zakresie jest trudna. Szpitale skomercjalizowane nadal się zadłużają (por. tab. 4). Wzrost zadłużenia może doprowadzić do sytuacji, w której szpitale utracą płynność finansową.

Szpitale skomercjalizowane posiadają zdolność upadłościową, co oznacza, że w razie braku zdolności do regulowania zobowiązań wymagalnych może zostać ogłoszona ich upadłość [Ustawa z dnia 28 lutego 2003, art. 11 ust. 1]. Wszczęcie postępowania upadłościowego nie musi oznaczać likwidacji szpitala. Upadłość układowa może doprowadzić do oddłużenia i restrukturyzacji szpitala. Jak już wcześniej zaznaczono, jest to poważny błąd, że ustawa o działalności leczniczej nie ma zapisów, które wprowadzałyby pierwszeństwo postępowania upadłościowego z możliwością zawarcia układu.

6. Zakończenie

Komercjalizacja szpitali ma być rozwiązaniem, które przyczyni się do poprawy efektywności i pozwoli wyjść szpitalom z trudnej sytuacji finansowej. Z założenia, skomercjalizowany szpital miał generować dodatkowe przychody, sprzedając usługi zdrowotne na wolnym rynku, a dzięki przeprowadzonej restrukturyzacji ograniczyć koszty.

Wyniki komercjalizacji w służbie zdrowia, w segmencie lecznictwa szpitalnego nie są zadowalające. Część szpitali skomercjalizowanych, które dzisiaj prowadzą efektywną gospodarkę finansową i nie są zagrożone upadłością, wprowadziła trudne rozwiązania restrukturyzacyjne. Najczęściej w oparciu o prowadzone budżetowanie oddziałów szpitale wskazały te najbardziej nierentowne i podjęły decyzję

o ich zamknięciu. Drugim rozwiązaniem restrukturyzacyjnym, jakie miało zastosowanie w szpitalach skomercjalizowanych, były zwolnienia pracowników. Pozostałe szpitale skomercjalizowane nadal prowadzą nieefektywną gospodarkę finansową, generując straty. Poza zmianą organizacyjno-prawną nie doszło do głębszych zmian w sposobie zarządzania jednostką.

Wielu menedżerów szpitali widzi możliwość poprawy sytuacji finansowej w wyniku:

- zwiększenia wyceny punktów przez NFZ,
- zwiększenia kontraktu z NFZ,
- poprawy zarządzania szpitalem,
- skrócenia czasu zapłaty za nadwykonania,
- pozyskania inwestorów.

Część z postulatów jest możliwa do realizacji, ale zwiększanie kontraktów z NFZ jest już mocno ograniczone. Nadal pozostał niezmienny sposób finansowania szpitali, a środki z NFZ będące podstawowym źródłem finansowania nie są wykorzystywane efektywniej niż przed komercjalizacją.

Dowodzi tego również raport NIK odnoszący się do skomercjalizowanych szpitali po wejściu nowej ustawy. Przytoczony cytat wyników kontroli stanowi podsumowanie sytuacji finansowej w szpitalach komercyjnych. „Nie odnotowano również istotnych zmian w sposobie zarządzania tymi jednostkami, ponieważ przekształcone szpitale nie podjęły wystarczających działań w celu zwiększenia efektywności funkcjonowania. Nie prowadziły analiz kosztów ponoszonych na realizację poszczególnych procedur medycznych, co powodowało, że nie mogły określić ich rentowności, a zarządzający tymi podmiotami nie mogli wykorzystać tego narzędzia w celu przeprowadzenia restrukturyzacji prowadzonej działalności” [Najwyższa Izba Kontroli 2015, s. 8].

Podsumowując, można stwierdzić, że komercjalizacja może być odpowiednim narzędziem do poprawy funkcjonowania szpitali, wypracowywania dodatniego wyniku finansowego, ale pod pewnymi warunkami. Sama zmiana szpitala publicznego w spółkę handlową niewiele zmienia. Bez wprowadzenia wielu zmian w zarządzaniu szpitalem nie uzyska się zakładanych efektów, w tym najbardziej oczekiwanego – zatrzymania procesu zadłużania się szpitali. Poza tym należy uwzględnić ważne zewnętrzne czynniki przedstawione w artykule (kontraktowanie, wycena, współpłacenie itd.), które również wpływają na sytuację finansową szpitali.

Literatura

GUS, *Narodowy Rachunek Zdrowia*, www.stat.gov.pl (10.01.2016).

GUS, *Zdrowie i ochrona zdrowia w 2013 roku*, www.stat.gov.pl, (10.01.2016)

Najwyższa Izba Kontroli, 2015, <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-przekształcaniu-szpitali-w-spolki-kapitalowe.html> (13.01.2016).

- OECD, 2015, *Health statistic – frequently requested data*, <http://www.oecd.org> (10.01.2016) Compare your country, <http://www.compareyourcountry.org> (13.01.2016)
- Raport Ministerstwa Zdrowia, *Dynamika zadłużenia, zadłużenia wymagalne*, <http://www.mz.gov.pl/system-ochrony-zdrowia/organizacja-ochrony-zdrowia/zadluzenie-spoz> (13.01.2016).
- Raport Magellan, *Sytuacja finansowa szpitali w Polsce*, http://www.magellansa.pl/Portals/1/Files/Raporty%20rynkowe/Raport_Sytuacja%20finansowa%20szpitali%20w%20Polsce.pdf (10.01.2016).
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, DzU 2011, nr 112, poz. 654, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej, DzU 1991, nr 91, poz. 408, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze, DzU 2015, nr 60, poz. 233, z późn. zm.