

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

247

Finanse publiczne



pod redakcją
Jerzego Sokołowskiego
Michała Sosnowskiego
Arkadiusza Żabińskiego



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Teresa Famulska, Beata Filipiak, Tadeusz Juja, Andrzej Miszczuk,
Krystyna Piotrowska-Marczak, Marzanna Poniatowicz, Grażyna Wolska,
Urszula Zagóra-Jonszta

Redakcja wydawnicza: Jadwiga Marcinek, Joanna Świrska-Korlub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Zespół

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-213-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Grażyna Ancyparowicz, Miłosz Stanisławski: Polski długi publiczny w latach 1991-2015	13
Arkadiusz Babczuk: Zadłużenie spółek komunalnych. Wybrane problemy..	24
Wiesława Cieślewicz: Zwolnienie podatkowe jako forma wspierania inwestycji – przypadek specjalnych stref ekonomicznych w Polsce	36
Agnieszka Cyburt: Uwarunkowania absorpcji funduszy Unii Europejskiej na przykładzie gmin województwa lubelskiego	46
Jolanta Gałuszka: Koncepcja ujednoczenia podatku w prawie Unii Europejskiej.....	60
Feliks Grądalski: Równowaga finansów publicznych w warunkach reparycyjnego systemu emerytalnego	70
Sylvia Grenda: Niejednoznaczność przepisów podatkowych i jej wpływ na przejrzystość systemu podatkowego w Polsce	79
Piotr Gut: Wybrane regulacje europejskie i krajowe mające przeciwdziałać nadużyciom w podatku VAT.....	90
Dagmara Hajdys: Procedura wyboru partnera prywatnego jako podstawowa determinanta zawarcia umowy partnerstwa publiczno-prywatnego.....	100
Jarosław Hermaszewski: Problemy w ocenie skuteczności zarządzania jednostką samorządu terytorialnego – analiza porównawcza wybranych gmin	109
Małgorzata Magdalena Hybka: Podatkowa grupa kapitałowa na gruncie przepisów ustawy o podatku obrotowym w Niemczech	120
Maria Jastrzębska: System zarządzania ryzykiem w jednostce samorządu terytorialnego – zarys problemu	130
Danuta Kołodziejczyk: Subwencja wyrównawcza jako źródło wsparcia finansowego gmin w Polsce.....	139
Paweł Kowalik: Sposób obliczania potencjału podatkowego niemieckich gmin	151
Iwona Kowalska: Instrumenty finansowe wspierające ideę podwyższenia wieku emerytalnego w Polsce	161
Agnieszka Krzemińska: Ekonomiczna pozycja sektora samorządowego w systemie finansów publicznych w Polsce	170
Janusz Kudła: Zmiany struktury wpływów budżetowych w wybranych państwach Unii Europejskiej w latach 2008-2010	180
Piotr Laskowski: Budżet zadaniowy jako narzędzie realizacji strategii rozwoju jednostki samorządu terytorialnego	191

Sylwia Łęgowik-Świącik: Problemy wdrażania kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych	202
Zofia Łękawa: Możliwości wykorzystania metody DEA do oceny wiarygodności ekonomicznej jednostki samorządu terytorialnego – przegląd badań i praktyczny aspekt zastosowania metody	210
Paweł Marszałek: Finansyzacja – problemy i kontrowersje	220
Magdalena Miszczuk: Deficyty i zadłużenie wybranych jednostek samorządu terytorialnego w świetle ograniczeń ustawowych	231
Ewelina Młodzik: Zarządzanie ryzykiem w świetle nowej ustawy o finansach publicznych	240
Jarosław Olejniczak: Wskaźnik podstawowych dochodów podatkowych na mieszkańca a poziom rozwoju gmin – na przykładzie województwa dolnośląskiego	249
Monika Pasternak-Malicka: Elektroniczne deklaracje jako dogodna forma rozliczeń podatku dochodowego od osób fizycznych	260
Paweł Piątkowski: Strategie finansowania długu publicznego a ryzyko kryzysu walutowego	274
Krystyna Piotrowska-Marczak: Kierunki i skutki reformy finansów publicznych w Polsce od 2012 roku	283
Krystyna Piotrowska-Marczak, Tomasz Uryszek, Aneta Tylman: Zarządzanie finansami publicznymi poprzez dążenie do osiągnięcia nadwyżki budżetowej	292
Marian Podstawka, Agnieszka Deresz: Redystrybucyjna rola obciążeń finansowych osób fizycznych w latach 2008-2010	301
Piotr Ptak: Wydatkowa reguła dyscyplinująca a poprawa stanu finansów publicznych w Polsce	314
Joanna Rakowska: Statystyczne i praktyczne znaczenie środków unijnych dla gmin	325
Jarosław Skorwider: Możliwości kształtowania potencjału inwestycyjnego powiatów	336
Michał Sosnowski: Realizacja zasady sprawiedliwego opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych	346
Marcin Stępień: Klasyfikacja i pomiar wybranych kategorii ekonomicznych w aspekcie prawa bilansowego i podatkowego	359
Monika Szudy: Polityka fiskalna Hiszpanii w warunkach kryzysu ekonomicznego 2008+	367
Michał Thlon, Piotr Podsiadło: Emisja obligacji katastrofalnych w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego jako źródło finansowania ryzyka katastrof	378
Monika Truszkowska-Kurstak: Problematyka zachowania wiarygodności sprawozdań finansowych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle obowiązujących przepisów prawa – wybrane zagadnienia	390

Alina Walenia: Zasilanie finansowe z budżetu państwa a realizacja ustawowych zadań przez gminy Podkarpacia.....	401
Adam Wasilewski: Finansowe wsparcie Unii Europejskiej dla gminnych inwestycji infrastrukturalnych jako instrument polityki rozwoju pozarolniczej działalności gospodarczej na obszarach wiejskich.....	412
Mirosław Wasilewski, Marzena Ganc: Funkcjonowanie podatku VAT w opinii rolników indywidualnych oraz możliwości wprowadzenia podatku katastralnego w rolnictwie.....	421
Barbara Wieliczko: Stan finansów publicznych w Polsce a wsparcie rolnictwa.....	430
Dorota Wyszowska: Zdolność absorpcyjna jednostek samorządu terytorialnego w zakresie środków pomocowych UE (na przykładzie gmin województwa podlaskiego).....	440
Jolanta Zawora: Partnerstwo publiczno-prywatne jako forma finansowania inwestycji publicznych.....	449
Magdalena Ziolo: Inwestycje komunalne w aspekcie dobra publicznego i zdolności gmin do ich realizacji.....	459
Arkadiusz Żabiński: Instytucjonalne uwarunkowania wykorzystania uproszczonych form opodatkowania.....	470

Summaries

Grażyna Ancyparowicz, Miłosz Stanisławski: Public deficit in Poland from 1991 to 2015.....	23
Arkadiusz Babczuk: Municipal companies' debt. Selected problems.....	35
Wiesława Cieślewicz: Tax relief as a form of investment support – a case of special economic zones in Poland.....	45
Agnieszka Cyburt: Conditioning of absorption of the European Union funds on the example of communes of the Lubelskie Voivodeship.....	59
Jolanta Gałuszka: The concept of tax unification in the European Union law.....	69
Feliks Grądalski: Public finance equilibrium in defined benefit pension system.....	78
Sylwia Grenda: The ambiguity of tax regulations and its influence on the transparency of the Polish tax system.....	89
Piotr Gut: Selected European and Polish regulations to prevent value added tax abuse.....	99
Dagmara Hajdys: The procedure for selecting a private partner as a prerequisite for concluding a public-private partnership agreement.....	108
Jarosław Hermaszewski: Problems in the assessment of management effectiveness of local government units – comparative analysis of selected communities.....	119

Malgorzata Magdalena Hybka: VAT grouping in the provisions of the turnover tax law in Germany.....	129
Maria Jastrzębska: Risk management system in territorial self-government units – outline of the issue	138
Danuta Kołodziejczyk: Compensatory subsidies as a source of financial support for Polish communes	150
Paweł Kowalik: The method of calculating the amount of fiscal capacity of German municipalities.....	160
Iwona Kowalska: Financial instruments to support the idea of extending retirement age in Poland	169
Agnieszka Krzemińska: Local government sector economic position in the public finances in Poland	179
Janusz Kudła: Adjustment of general government revenues during the financial crisis 2008-2010.....	190
Piotr Laskowski: Assignment budgeting as a tool for implementing developmental strategies of local government units	201
Sylvia Łęgowik-Świącik: Problems with the implementation of management control in public finance sector.....	209
Zofia Łękawa: Potential applications of data envelopment analysis in the evaluation of economic credibility of a self-government entity – a review of research and a practical aspect of method’s application.....	219
Paweł Marszałek: Financialization – problems and controversies	230
Magdalena Miszczuk: Deficits and debt of selected self-government units in the light of statutory restrictions.....	239
Ewelina Młodzik: Risk management in the light of the act of public finance	248
Jarosław Olejniczak: Basic tax income per capita versus the level of development of municipalities – the example of Lower Silesian voivodeship..	259
Monika Pasternak-Malicka: E-filing as a convenient way to file personal income tax forms	273
Paweł Piątkowski: Strategies of financing of public debt and the risk of currency crisis	282
Krystyna Piotrowska-Marczak: Directions and effects of public finance reform in Poland from 2012.....	291
Krystyna Piotrowska-Marczak, Tomasz Uryszek, Aneta Tylman: Management of public finances in a way leading to the budgetary surplus	300
Marian Podstawka, Agnieszka Deresz: Redistribution function of personal financial charges in 2008-2010	313
Piotr Ptak: Disciplined spending rule and improvement of public finances position in Poland	324
Joanna Rakowska: Significance of EU funds for communes – budget aspects and authorities’ opinions.....	334
Jarosław Skorwider: Opportunities of creating the investment potential of rural counties	344

Michał Sosnowski: Implementation of the principle of fair taxation in the individual income tax	358
Marcin Stępień: Classification and measurement of some economic categories in the aspect of balance and tax law.....	366
Monika Szudy: Fiscal policy in Spain in the conditions of economic crisis 2008+	377
Michał Thlon, Piotr Podsiadło: Issue of catastrophic bonds in the range of Public Private Partnership as a source of disaster risk financing.....	389
Monika Truszkowska-Kurstak: Problems of maintaining credibility of independent public health care centres' financial reports in the light of law chosen issues.....	400
Alina Walenia: Financing from state budget and implementation of statutory tasks by Subcarpathian communes.....	411
Adam Wasilewski: EU financial support for communal infrastructural investments as a tool of development policy of non-agricultural economic activity in rural areas	420
Mirosław Wasilewski, Marzena Ganc: Functioning of Value Added Tax in the opinion of individual farmers and the possibilities of cadastral tax implementation in agriculture	429
Barbara Wieliczko: Public finance in Poland vs. support for agriculture	439
Dorota Wyszowska: Self-government entities' absorption capacity of EU aid funds (Podlaskie Voivodeship communes – case study).....	448
Jolanta Zawora: Public-private partnership as a form of financing of public investment.....	458
Magdalena Ziolo: Municipal investments as a category of public goods and the ability of municipalities to undertake them	469
Arkadiusz Żabiński: Institutional conditioning of use lump-sum-based forms of taxation	481

Monika Truszkowska-Kurstak*

Politechnika Białostocka

PROBLEMATYKA ZACHOWANIA WIARYGODNOŚCI SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH SAMODZIELNYCH PUBLICZNYCH ZAKŁADÓW OPIEKI ZDROWOTNEJ W ŚWIETLE OBOWIĄZUJĄCYCH PRZEPISÓW PRAWA – WYBRANE ZAGADNIENIA

Streszczenie: Celem artykułu jest wskazanie na podstawowe problemy związane z jakością sprawozdań finansowych samorządowych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej wynikające ze stosowania przepisów ustaw o rachunkowości i o działalności leczniczej. Na przykładach tworzenia rezerw na świadczenia pracownicze oraz wyceny bilansowej zobowiązań autorka poddaje w wątpliwość zasadność wprowadzenia regulacji uzależniających dalsze istnienie podmiotów zorganizowanych w tej formie prawnej od ich danych sprawozdawczych.

Słowa kluczowe: zasada wiernego i rzetelnego obrazu, ochrona zdrowia, sprawozdawczość.

1. Wstęp

Podstawowym celem sporządzania sprawozdania finansowego jest przekazanie jego odbiorcy wiarygodnej, zgodnej ze stanem faktycznym informacji o wynikach działalności danej jednostki w pewnym okresie oraz o sytuacji finansowo-majątkowej ukształtowanej wskutek prowadzenia tej działalności. Osiągnięcie tego celu wymaga przestrzegania zasad określonych w przepisach prawa, zwłaszcza w ustawie o rachunkowości – w przeciwnym razie informacje o jednostce będą niedokładne, mogą wprowadzać odbiorcę sprawozdania w błąd oraz wpływać na podjęcie przez niego niewłaściwych decyzji.

Samorządowy samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej (dalej: SP ZOZ) jest jednym z wielu rodzajów jednostek zobligowanych do sporządzania sprawozdań finansowych według usankcjonowanych prawnie reguł. Jakość informacji przekazywanych w sprawozdaniu finansowym takiej jednostki w obecnym czasie nabie-

* Monika Truszkowska-Kurstak jest uczestniczką projektu „Wiedza i praktyka – klucz do sukcesu w biznesie” współfinansowanego przez Unię Europejską w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego.

ra wyjątkowego znaczenia. Na mocy ustawy o działalności leczniczej, w sposób szczegółowy regulującej zasady prowadzenia działalności i gospodarki finansowej SP ZOZ-u, zostały wprowadzone regulacje uzależniające wprost dalsze istnienie podmiotu zorganizowanego w tej formie prawnej od danych i informacji ujętych w jego sprawozdaniu finansowym, począwszy do sprawozdań finansowych sporządzanych za 2012 r. W związku z tym prawidłowość sporządzenia sprawozdania finansowego staje się zagadnieniem wymagającym szczególnej uwagi, gdyż ranga danych sprawozdawczych wpływać będzie na byt lub niebyt każdego SP ZOZ-u funkcjonującego na szczeblu samorządu terytorialnego.

Zachowanie wiarygodności danych sprawozdawczych – pomimo istnienia dość jasnych reguł w tym zakresie – w praktyce niejednokrotnie przysparza wielu problemów i wywołuje różnice zdań. Biorąc dodatkowo pod uwagę wspomniane nowe unormowania prawne, stwierdzić należy, że istniejące rozbieżności interpretacyjne mogą wpływać na rodzaj podejmowanych decyzji, niekiedy pozbawionych błędu w odniesieniu do konkretnego SP ZOZ-u.

Celem niniejszego artykułu jest próba przybliżenia wybranych problemów na przykładzie takich zagadnień, jak: tworzenie rezerw na świadczenia pracownicze oraz wycena zobowiązań. Osiągnięcie celu pracy oparto na studiach regulacji prawnych i wynikach badań ankietowych przeprowadzonych w samorządowych SP ZOZ-ach z województwa podlaskiego.

2. Wiarygodność sprawozdania finansowego

Wiarygodność jest rozumiana jako właściwość tego, co jest wiarygodne. Wiarygodny oznacza „godny wiary, zasługujący na zaufanie, pewny, rzetelny”¹. Wiarygodne jest to, „czego prawdziwość nie ulega wątpliwości lub czemu można wierzyć”², a zatem to, co jest prawdziwe (zgodne z rzeczywistością, nie zmyślane, nie sfałszowane, realne, rzeczywiste, autentyczne i naturalne³) i rzetelne (należyte, właściwe, dokładne, prawdziwe, autentyczne⁴).

Wiarygodność jest podstawowym wymogiem jakościowym sprawozdania finansowego. Jest ona wpisana w treść Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁵ (UoR), będącej podstawowym aktem prawnym szczegółowo regulującym zasady prowadzenia rachunkowości, w tym sporządzania sprawozdań finansowych w Polsce. Ustawa ta zawiera zasady uniwersalne, do przestrzegania których są zobligowane większe podmioty prowadzące działalność w różnych branżach. Najważniejszą z nich jest zasada wiernego i rzetelnego obrazu (*true and fair view*) sformułowa-

¹ *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 3: R-Ż, PWN, Warszawa 1981, s. 690-691.

² *Inny słownik języka polskiego PWN*, red. M. Bańko, WN PWN, Warszawa 2000, s. 993.

³ *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 2: L-P, PWN, Warszawa 1981, s. 911.

⁴ *Słownik języka...*, t. 3: R-Ż, s. 161.

⁵ Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity: DzU 2002 nr 76, poz. 694, z późn. zm.).

na w art. 4 ust. 1 UoR, oddająca istotę wiarygodności sprawozdania finansowego. Zgodnie z nią przyjęte do stosowania w jednostce zasady (polityka) rachunkowości powinny zapewniać rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Oznacza to, że zarówno ujmowanie operacji gospodarczych w księgach rachunkowych, jak i sporządzanie sprawozdania finansowego na podstawie takich ksiąg powinno być podporządkowane wiernemu odwzorowaniu rzeczywistości. Informacje sprawozdawcze nie powinny być więc przemilczane, upiększane czy zaciemniane. Przeciwnie – jak traktuje art. 50 ust. 1 UoR – informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane ze szczególnością większą niż określona w ustawie, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki.

Pozostałe zasady są w istocie rozwinięciem i uszczegółowieniem zasady wiernego i rzetelnego obrazu. Do katalogu tego należą: zasada istotności (art. 8 ust. 1), przewagi treści nad formą (art. 4 ust. 2), ciągłości (art. 5 ust. 1), ostrożności (art. 7 ust. 1), memoriału (art. 6 ust. 1), współmierności przychodów i kosztów (art. 6 ust. 2), indywidualnej wyceny (zakazu kompensaty, art. 7 ust. 3)⁶.

Od zasad ogólnych UoR przewiduje pewne odstępstwa, dając jednostkom możliwość wyboru określonych rozwiązań dostosowanych do specyfiki ich działalności, jednakże w każdym przypadku daje prym zasadzie wiernego i rzetelnego obrazu. Przykładowo w art. 4 ust. 4 dopuszcza możliwość stosowania uproszczeń, o ile nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki. W artykule 8 ust. 2 daje możliwość zmiany dotychczas stosowanych rozwiązań na inne przewidziane ustawą, o ile ma to służyć rzetelnemu i jasnemu przedstawieniu sytuacji – bez względu na datę podjęcia decyzji zmiana taka może być wprowadzona wyłącznie ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego. Dopuszcza też możliwość dokonania wyboru spośród rozwiązań alternatywnych w odniesieniu do niektórych kategorii finansowych (np. wycena zapasów – m.in. art. 28 ust. 4, art. 34) oraz możliwość sporządzania sprawozdania finansowego w formie uproszczonej przez niektóre jednostki (art. 50 ust. 2). Oprócz tego szereg dodatkowych uproszczeń przewiduje dla jednostek, których sprawozdania finansowe nie podlegają badaniu przez biegłego rewidenta ani ogłaszaniu⁷. Dokonanie wyboru spośród rozwiązań alternatywnych dopuszczonych ustawą każdorazowo powinno – zgodnie z art. 10 – znaleźć swoje

⁶ Szerzej na temat klasyfikacji zasad rachunkowości przykładowo: E. Walińska, *Założenia fundamentalne i nadrzędne zasady rachunkowości*, [w:] *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa 2008*, red. E. Walińska, Wolters Kluwer, Warszawa 2008, s. 82-100.

⁷ Dotyczy to m.in. możliwości kwalifikacji umów leasingu według przepisów podatkowych (art. 3 ust. 6), obliczania kosztu wytworzenia produktu bez względu na poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych (art. 28 ust. 4a), możliwości odstąpienia od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego (art. 37 ust. 10). Ostatnie z wymienionych zagadnień ma w przypadku wszystkich SP ZOZ-ów znaczenie marginalne, ponieważ w świetle art. 17 ust. 1 pkt. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dochód SP ZOZ-u przeznaczony na cele statutowe korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego.

odzwierciedlenie w pisemnej dokumentacji zawierającej opis ustanowionych w jednostce zasad (polityki) rachunkowości.

Respektowanie zasad UoR będzie przesądzało o tym, czy dane sprawozdanie finansowe będzie mogło być uznane za wiarygodne. Powinno tym samym pozwolić na uznanie sprawozdania za sporządzone w sposób prawidłowy, tj. należyty, właściwy i odpowiadający określonym przepisom⁸. W odniesieniu do sprawozdań podmiotów prowadzących działalność w większym zakresie, określonych w art. 64, potwierdzeniem zgodności sprawozdania z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa, m.in. zastosowanymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz z zasadą wiernego i rzetelnego obrazu, jest pisemna opinia biegłego rewidenta wraz z raportem⁹.

3. Specyfika rachunkowości samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej i nadzór właścicielski

Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej jest – obok jednostki budżetowej i spółki kapitałowej – jedną z trzech organizacyjno-prawnych form wykorzystywanych do prowadzenia podmiotu leczniczego przez jednostki samorządu terytorialnego (JST) w Polsce w celu realizacji zadań z zakresu ochrony zdrowia. Obowiązek wykonywania tego rodzaju zadań publicznych wynika z tzw. ustaw ustrojowych powołujących do życia poszczególne JST: gminy, powiaty i województwa samorządowe oraz regulujących ich funkcjonowanie.

Zasady prowadzenia działalności i gospodarki finansowej SP ZOZ-u reguluje Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej¹⁰ (UDL). Zarówno przed wprowadzeniem tejże ustawy, jak i po tym fakcie rachunkowość SP ZOZ-u była i jest prowadzona zgodnie z ustawą o rachunkowości, przy czym dodatkowo uwzględnienia wymagają regulacje tak ustawy o działalności leczniczej, jak i ustawy o finansach publicznych – SP ZOZ jest bowiem jednostką zaliczaną do sektora finansów publicznych, a więc dysponującą środkami publicznymi, planującą i sprawozdającą z wykorzystania tych środków. Jednocześnie jest jednostką podlegającą rygorom ustawy o dyscyplinie finansów publicznych.

Wielość i różnorodność regulacji wynikających z wymienionych podstawowych aktów prawnych komplikuje niejednokrotnie sposób ewidencji operacji gospodarczych i ich prezentację w sprawozdaniu. Pociąga to za sobą konieczność doprecyzowania w dokumentacji opisującej przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, stosowanych ogólnych ustawowych zasad rachunkowości poprzez:

1) uwzględnienie przepisów specyficznych dla działalności leczniczej i jednostki sektora finansów publicznych oraz

⁸ *Słownik języka...*, t. 2: L-P, s. 911.

⁹ Szerzej: D. Krzywda, *Istota, cel i podstawy prawne rewizji sprawozdań finansowych*, [w:] *Rewizja sprawozdań finansowych*, red. D. Krzywda, SKwP, Warszawa 2005, s. 16-32.

¹⁰ Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (DzU 2011 nr 112, poz. 654, z późn. zm.).

2) opis rozwiązań wybranych spośród rozwiązań alternatywnych dopuszczonych UoR.

Szczególnym i nowym zagadnieniem mogącym mieć wpływ na wybór rozwiązań i wiarygodność sprawozdania finansowego samorządowego SP ZOZ-u są regulacje zmierzające do wyeliminowania tej formy prawnej jako przestarzałej i nieodpowiadającej aktualnej rzeczywistości prawnej, społecznej i gospodarczej¹¹. Istotną rolę przypisuje się w tym zakresie tzw. podmiotowi tworzącemu¹², który w ramach nadzoru właścicielskiego będzie zobowiązany do podjęcia określonych działań w sytuacji, gdy jego SP ZOZ, wobec którego pełni funkcję właściciela, nie pokryje ujemnego wyniku finansowego we własnym zakresie. W tej sytuacji podmiot tworzący będzie miał do wyboru trzy alternatywne ścieżki postępowania.

Zgodnie z art. 59 ust. 2 UDL będzie miał możliwość pokrycia nieskompensowanego amortyzacją ujemnego wyniku finansowego¹³ w terminie 3 miesięcy od upływu terminu zatwierdzenia sprawozdania finansowego SP ZOZ-u. Ze względu na to, że niniejsza regulacja będzie miała zastosowanie, począwszy od sprawozdań finansowych samorządowych SP ZOZ-ów za 2012 r., a zatwierdzenie sprawozdania zgodnie z art. 53 ust. 1 UoR powinno nastąpić nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego, decyzja w sprawie ewentualnego pokrycia nieskompensowanego amortyzacją ujemnego wyniku finansowego powinna zostać podjęta najpóźniej do końca września 2013 r. Jeśli podmiot tworzący nie zdecyduje się na pokrycie wyniku SP ZOZ-u, wówczas może skorzystać z jednego z dwóch kolejnych rozwiązań (art. 59 ust. 4, art. 60 i 61 UDL): albo w terminie kolejnych 12 miesięcy podejmie uchwałę o zmianie formy organizacyjno-prawnej, co oznacza przekształcenie SP ZOZ-u w jednostkę budżetową lub w spółkę kapitałową, albo też podejmie uchwałę o likwidacji SP ZOZ-u, mając jednakże na względzie konieczność przejęcia zobowiązań, należności i mienia SP ZOZ-u oraz fakt, że wskutek tej decyzji dostęp do świadczeń z zakresu ochrony zdrowia stanie się utrudniony, przynajmniej dla części społeczności lokalnej.

W świetle powyższego problematyka zachowania wiarygodności sprawozdania finansowego SP ZOZ-u – począwszy od tego za 2012 r. – nabiera istotnego znaczenia. Dotyczy to zwłaszcza SP ZOZ-ów generujących straty i JST pozostających w trudnej kondycji finansowej, którym udźwignięcie skutków sfinansowania części straty, przekształcenia lub likwidacji SP ZOZ-u może być zbyt dużym obciążeniem finansowym. Dlatego też istnieje pewne ryzyko, że obie strony będą zainteresowane tym, by dotych-

¹¹ *Uzasadnienie do projektu ustawy o działalności leczniczej*, Druk nr 3489, Warszawa 2010, s. 13, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/430F945C6F0937D1C12577C200267BC8/\\$file/3489.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/430F945C6F0937D1C12577C200267BC8/$file/3489.pdf) (data wejścia: 10.03.2012).

¹² Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 6 UDL podmiot tworzący to podmiot albo organ, który utworzył podmiot leczniczy w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej albo jednostki budżetowej. W praktyce funkcję tę w przypadku samorządowych SP ZOZ-ów będą pełniły organy stanowiące JST będących właścicielami konkretnych SP ZOZ-ów.

¹³ Nieskompensowany ujemny wynik finansowy = ujemny wynik finansowy + amortyzacja.

czasowa sytuacja się nie zmieniła, a więc by dane sprawozdawcze, a ściślej wynik finansowy, nie ukształtował się niekorzystnie z punktu widzenia przepisów UDL.

W celu wstępnego rozpoznania stopnia wiarygodności sprawozdań finansowych SP ZOZ-ów jako podstawy do podjęcia tak ważnych decyzji w listopadzie 2011 r. skierowano ankietę do 15 podmiotów prowadzących działalność leczniczą w podobnym zakresie (niemającą charakteru specjalistycznego) z województwa podlaskiego: 1 SP ZOZ-u miejskiego, 11 SP ZOZ-ów powiatowych i 3 SP ZOZ-ów wojewódzkich. Otrzymano odpowiedź od 5 podmiotów. Dane finansowe ujęte w ankietach zostały zweryfikowane w oparciu na sprawozdaniach opublikowanych w Monitorze Polskim B z wyjątkiem SP ZOZ-u w Sejnach ze względu na brak takiej publikacji. Podstawowe kategorie wynikające ze sprawozdań finansowych za 2010 r. zaprezentowano w tab. 1.

Tabela 1. Podstawowe dane ze sprawozdań finansowych za 2010 r. samorządowych SP ZOZ-ów z województwa podlaskiego

Nazwa	Przychody ogółem	Przychody ze sprzedaży	Suma bilansowa	Fundusz założycielski	Fundusz zakładu	Zysk (strata) z lat ubiegłych	Wynik finansowy
	tys. zł.						
Samodzielny Publiczny Szpital Wojewódzki w Suwałkach	74 145	71 030	41 946	38 462	2 452	-48 678	-8 377
Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Sokółce	24 802	23 835	17 598	9 844	338	-7 464	-690
Szpital Ogólny im. dr Witolda Gineła w Grajewie	24 461	24 297	16 436	13 721	0	-16 083	-484
Samodzielny Publiczny Zakład Opieki zdrowotnej w Sejnach	17 388	17 315	10 422	8 077	625	0	-243
Samodzielny Szpital Miejski im. PCK w Białymstoku	10 001	9 250	10 508	9 917	0	-160	-924

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań i sprawozdań finansowych opublikowanych w Monitorze Polski B.

Z danych ujętych w tab. 1 wynika, że działalność w największym zakresie prowadzi wojewódzki SP ZOZ w Suwałkach, jednakże jest on w najgorszej kondycji finansowej – nie ma żadnych funduszy na pokrycie generowanych strat. Podobną

sytuację ma SP ZOZ w Grajewie. Ponadto żaden z wymienionych SP ZOZ-ów nie przynosi zysków. Utrzymanie tej sytuacji do 2012 r. przesądzi o konieczności podjęcia radykalnych decyzji odnośnie do dalszego istnienia przynajmniej dwóch wymienionych SP ZOZ-ów. Jaka jest zatem wiarygodność wymienionych danych sprawozdawczych? Można byłoby przypuszczać, że w przypadku jednostek prowadzących podobny rodzaj działalności również stosowane zasady (polityka) rachunkowości powinny być podobne. Próba odpowiedzi na zadane pytanie wymaga przeanalizowania przykładów.

4. Rezerwy na świadczenia pracownicze

Tworzenie rezerw na odprawy emerytalne i nagrody jubileuszowe w przypadku SP ZOZ-u jest regulacją szczególnej wagi. O ile w przypadku spółki kapitałowej byłby to problem marginalny, gdyż nie ma żadnych szczególnych regulacji w tym zakresie, które by ją obowiązywały, oprócz Kodeksu pracy, o tyle w SP ZOZ-ie obowiązek wypłaty wymienionych świadczeń jest wyjątkowo rozbudowany¹⁴, co przedstawia tab. 2.

Z punktu widzenia przepisów o rachunkowości nie istnieje żaden przepis, który zwalniałby SP ZOZ-y z obowiązku tworzenia rezerw na wymienione świadczenia pracownicze. Jednakże tworzenie takich rezerw obciąża koszty, a więc pogarsza wynik finansowy. Praktyczną realizację tego obowiązku obrazuje tab. 3.

Spośród badanych SP ZOZ-ów rezerwy na świadczenia pracownicze tworzyły tylko dwa z nich: SP ZOZ-y w Sokółce i w Białymstoku. W Zakładzie w Sokółce szacowaniem rezerw zajmuje się podmiot wyspecjalizowany – aktuariusz na podstawie zawartej umowy, zaś w Zakładzie w Białymstoku – pracownicy działu księgowości. W polityce rachunkowości żadnego z wymienionych SP ZOZ-ów nie ma określonej granicznej kwoty rezerw (progu istotności), której przekroczenie powodowałoby dla zakładu obowiązek ich tworzenia. W dwóch zakładach są jednak inne uregulowania uzasadniające tworzenie lub nie tej kategorii bilansowej. W przypadku SP ZOZ-u w Sokółce określona jest wartość progu istotności na poziomie 1,5% sumy bilansowej lub 0,5% przychodów ze sprzedaży w zależności od tego, która z kwot jest niższa. Brak w sprawozdaniu kwot przekraczających łącznie ten próg istotnie zniekształcałoby sprawozdanie finansowe, dlatego też – jak obrazuje wskaźnik udziału rezerw w sumie bilansowej – rezerwy są tworzone, gdyż ich wartość w Zakładzie jest istotna. Z kolei w przypadku SP ZOZ-u w Grajewie nietworzenie rezerw uzasadnia się w polityce rachunkowości powołaniem na art. 4 ust. 4 UoR, traktując je całkowicie odmiennie niż w SP ZOZ-ie w Sokółce – jako uproszczenie niewywie-

¹⁴ Szerzej: M. Truszkowska-Kurstak, *Finansowe i organizacyjne skutki kształtowania wybranych kategorii finansowych samorządowego SP ZOZ w świetle zmian wprowadzonych ustawą o działalności leczniczej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2012 (praca w druku).

Tabela 2. Świadczenia pracownicze w regulacjach Kodeksu pracy i ustawy o działalności leczniczej

Rodzaj świadczenia pracowniczego	Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy	Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej
Odprawy rentowe lub emerytalne	Art. 92¹. § 1. Pracownikowi spełniającemu warunki uprawniające do renty z tytułu niezdolności do pracy lub emerytury, którego stosunek pracy ustał w związku z przejściem na rentę lub emeryturę, przysługuje odprawa pieniężna w wysokości jednomiesięcznego wynagrodzenia. § 2. Pracownik, który otrzymał odprawę, nie może ponownie nabyć do niej prawa.	Art. 63. 1. Pracownikowi samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej przechodzącemu na emeryturę lub rentę z tytułu niezdolności do pracy przysługuje jednorazowa odprawa w wysokości: 1) jednomiesięcznego wynagrodzenia , jeżeli był zatrudniony krócej niż 15 lat ; 2) dwumiesięcznego wynagrodzenia po 15 latach pracy; 3) trzymiesięcznego wynagrodzenia po 20 latach pracy. 2. Pracownik, który otrzymał odprawę, o której mowa w ust. 1, nie może ponownie nabyć do niej prawa.
Nagrody jubileuszowe	-----	Art. 62. Za długoletnią pracę pracownikowi samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej przysługują nagrody jubileuszowe w wysokości: 1) 75% miesięcznego wynagrodzenia – po 20 latach pracy; 2) 100% miesięcznego wynagrodzenia – po 25 latach pracy; 3) 150% miesięcznego wynagrodzenia – po 30 latach pracy; 4) 200% miesięcznego wynagrodzenia – po 35 latach pracy; 5) 300% miesięcznego wynagrodzenia – po 40 latach pracy.

Źródło: opracowanie M. Truszkowska-Kurstak, *Finansowe i organizacyjne skutki kształtowania wybranych kategorii finansowych samorządowego SP ZOZ w świetle zmian wprowadzonych ustawą o działalności leczniczej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2012 (praca w druku) na podstawie ustawy z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy i Ustawy z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej.

rające istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego Zakładu ze względu na fakt, że począwszy od 2005 r. obciążenie kosztów tworzeniem rezerw utrzymuje się na nieodbiegającym rażąco od siebie poziomie (od 1,14 do 2,01% kosztów wynagrodzeń osobowych). Oczywiście z punktu widzenia nadzoru właścicielskiego i UDL nietworzenie rezerw jest rozwiązaniem właściwszym ze względu na ujednoczenie

Tabela 3. Wybrane informacje dotyczące tworzenia rezerw na świadczenia pracownicze według stanu na 31.12.2010 r.

Nazwa	Rezerwy na świadczenia pracownicze (tys. zł)	Udział rezerw w sumie bilansowej (%)	Koszty wynagrodzeń (tys. zł)	Średnioroczna wielkość zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty	Średni wiek osoby zatrudnionej	Średni roczny koszt wynagrodzenia 1 pracownika (tys. zł)
Samodzielny Publiczny Szpital Wojewódzki w Suwałkach	–	–	34 653	1 043,1	45,5	33,2
Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Sokółce	3 507	8,4	11 963	331,2	45,8	36,1
Szpital Ogólny im. dr Witolda Gineła w Grajewie	–	–	12 539	385,8	50	32,5
Samodzielny Publiczny Zakład Opieki zdrowotnej w Sejnach	–	–	7 285	196,0	47	37,2
Samodzielny Szpital Miejski im. PCK w Białymstoku	67	0,6	6 836	164,5	45	41,6

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

zasad sprawozdawania w SP ZOZ-ach i możliwość poprawienia wyniku finansowego, także tego skumulowanego odzwierciedlonego w bilansie w postaci sumy funduszu zakładu, wyniku lat ubiegłych i wyniku netto (w przypadku SP ZOZ-u w Sokółce wynik skumulowany uległby poprawie aż o 3,5 mln zł według stanu na 31.12.2010 r.), jednakże, czy sprawozdanie takie nadal jest wiarygodne? Niezrozumiałe jest tak zróżnicowane podejście do omawianego zagadnienia, zwłaszcza w przypadku podmiotów o podobnych rozmiarach działalności.

5. Wycena zobowiązań

Zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt. 8 UoR zasadą jest, że zobowiązania wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy w kwocie wymagającej zapłaty. Oznacza to konieczność zastosowania zasady memoriału i ustalenia ewentualnych odsetek za zwłokę w zapłacie narosłych od dnia terminu płatności do dnia bilansowego, które jednostka może być zobowiązana zapłacić w przyszłości. Naliczenie takich odsetek – podobnie jak utworzenie rezerw – również obciąża koszty danego roku i pogarsza wynik finansowy.

Tabela 4. Zobowiązania SP ZOZ-ów według stanu na 31.12.2010 r.

Nazwa	Zobowiązania długoterminowe		Zobowiązania krótkoterminowe	
	tys. zł	udział w sumie bilansowej (%)	tys. zł	udział w sumie bilansowej (%)
Samodzielny Publiczny Szpital Wojewódzki w Suwałkach	22 088	52,7	35 957	85,7
Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Sokółce	823	4,7	5 305	30,1
Szpital Ogólny im. dr Witolda Gineła w Grajewie	11 480	69,8	7 803	47,5
Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Sejnach	133	1,3	1 830	17,6
Samodzielny Szpital Miejski im. PCK w Białymstoku	–	–	1 377	13,1

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

W tabeli 4 zaprezentowano poziom zadłużenia poszczególnych SP ZOZ-ów. Najtrudniejszą sytuację mogącą stwarzać problemy z zachowaniem płynności finansowej, a nawet wypłacalności długoterminowej, mają zakłady w Suwałkach i w Grajewie. Jak wynika z przeprowadzonych badań, odsetki od zobowiązań, na które wierzyciel nie przysłał jeszcze noty odsetkowej, ujmuje w ewidencji i sprawozdaniu finansowym tylko jeden z wymienionych SP ZOZ-ów – Zakład w Sokółce, w którym obciążenie wyniku kwotą ok. 68 tys. zł w 2010 r. powiększyło stratę Zakładu o blisko 10% jej wartości. Kwota ta nie przekroczyła progu istotności ustalonego w polityce rachunkowości, niemniej jednak była ujęta w sprawozdaniu finansowym. Pozostałe zakłady nie naliczały odsetek, co poprawiło ich wyniki finansowe.

W świetle zasad nadzoru właścicielskiego i UDL nienaliczanie odsetek jest korzystne dla zakładów, jednakże – podobnie jak w przypadku problematyki tworzenia rezerw na świadczenia pracownicze – nienajlepiej odzwierciedla prawidłowość stosowanych przepisów UoR. Wysoki poziom zobowiązań, zwłaszcza w dwóch wymienionych wyżej zakładach, raczej nie upoważnia do twierdzenia, że odsetki w tych podmiotach stanowią kwoty mało istotne, których brak w sprawozdaniu nie wpływa na jakość informacji przekazywanych przez to sprawozdanie.

6. Podsumowanie

Zachowanie wiarygodności sprawozdań finansowych samorządowych SP ZOZ-ów w świetle aktualnie obowiązujących przepisów prawa jest niewątpliwie zadaniem trudnym. Słaba kondycja finansowa zakładów i deficytowość budżetów JST jako podmiotów tworzących skłaniają do upraszczania, często nieuprawnionego lub prze-

sadnego, rozwiązań ewidencyjnych i sprawozdawczych. Podstawowe wymogi UoR są jednak sztywne i nie umożliwiają dowolnego kształtowania danych sprawozdawczych, jak to ma miejsce w przypadku zagadnień zarówno tych omówionych w opracowaniu, jak i innych, jak np. ustalanie wysokości odpisów amortyzacyjnych czy bilansowa wycena należności i zapasów. Przyjęcie każdego rozwiązania wymaga bowiem zgodności z prawem i uzasadnienia. Dlatego też nie można z aprobatą traktować regulacji UDL wzmacniających nadzór właścicielski i uzależniających istnienie SP ZOZ-ów od danych zawartych w ich sprawozdaniach finansowych. W obszarze tym bowiem, jak wynika z badań, jeszcze przed wprowadzeniem UDL było wiele do zrobienia w zakresie jakości danych sprawozdawczych.

Literatura

- Inny słownik języka polskiego PWN*, red. M. Bańko, WN PWN, Warszawa 2000.
- Krzywda D., *Istota, cel i podstawy prawne rewizji sprawozdań finansowych*, [w:] *Rewizja sprawozdań finansowych*, red. D. Krzywda, SKwP, Warszawa 2005
- Monitor Polski B 2011 nr 1449, 2099, 2413,
- Monitor Polski B 2012 nr 97.
- Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t.2: L-P, t. 3: R-Ż, PWN, Warszawa 1981.
- Truszkowska-Kurstak M., *Finansowe i organizacyjne skutki kształtowania wybranych kategorii finansowych samorządowego SP ZOZ w świetle zmian wprowadzonych ustawą o działalności leczniczej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2012 (w druku)
- Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (DzU 2011 nr 112, poz. 654, z późn. zm.).
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU 2002 nr 76, poz. 694, z późn. zm.).
- Uzasadnienie do projektu ustawy o działalności leczniczej*, druk nr 3489, Warszawa 2010, s. 13, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/430F945C6F0937D1C12577C200267BC8/\\$file/3489.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/430F945C6F0937D1C12577C200267BC8/$file/3489.pdf) (data wejścia: 10.03.2012)
- Walińska E., *Założenia fundamentalne i nadrzędne zasady rachunkowości*, [w:] *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa 2008*, red. E. Walińska, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.

PROBLEMS OF MAINTAINING CREDIBILITY OF INDEPENDENT PUBLIC HEALTH CARE CENTRES' FINANCIAL REPORTS IN THE LIGHT OF LAW – CHOSEN ISSUES

Summary: The main purpose of the article is presenting basic problems connected with the quality of financial reports of Polish self-government independent public health care centres. On two examples the author casts doubt on the legitimacy of law, which makes existing such entities on their reporting information conditional.

Keywords: the principle of true and fair view, health care, reporting.