

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 373

Branżowe problemy rachunkowości i podatków

Redaktorzy naukow
Zbigniew Luty
Aleksandra Łakomiak
Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Anna Grzybowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,

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 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-435-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:

EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.

ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	9
Halina Buk: Prezentacja w sprawozdaniu finansowym praw do emisji gazów cieplarnianych na przykładzie spółek branży paliwowo-energetycznej....	11
Jolanta Chluska, Jolanta Rubik: Informacyjne aspekty rachunku kosztów w wycenie kontraktów długoterminowych	23
Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Szwajcar: Istota oraz zasady prezentacji funduszy specjalnych w sprawozdaniu finansowym jednostki ...	34
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe – aspekty bilansowe i podatkowe	46
Olga Grzybek: Jakość informacji o wartościach niematerialnych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych spółek telekomunikacyjnych.....	56
Natalia Jevseychikova: Instrumenty stymulacji podatkowej innowacyjnych procesów gospodarczych na Białorusi	66
Małgorzata Kamieniecka: Możliwości wykorzystania narzędzi rachunkowości finansowej w logistyce	77
Yury Karaleu: Procedura przekształcania pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”	89
Joanna Koczar: Usługi z zakresu rachunkowości jako usługi dla biznesu – aspekt międzynarodowy.....	107
Iwona Kumor, Lucyna Poniadowska: Odpisy aktualizujące należności jako instrument polityki rachunkowości kształtujący wynik finansowy na przykładzie spółek z branży energetycznej objętych WIG 30.....	119
Irina Lukyanova, Maria Shkliarova: Ewidencja aktywów biologicznych w gospodarstwach rolnych – białoruskie krajowe normy a MSSF	133
Aleksandra Łakomiak: Branżowe problemy rachunkowości i podatków ogrodniczych grup producentów rolnych	148
Przemysław Mućko: Uwarunkowania zmian w makropolicy rachunkowości funduszy własnych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej	170
Wojciech A. Nowak: Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa.....	182
Anastazja Piekarska: Opodatkowanie małych gospodarstw rolnych na Białorusi.....	195
Edward Pielichaty: Zasady rachunkowości Banku w Świdwie Rekomendacji U.....	208

Katarzyna Piotrowska: Użyteczność informacji sprawozdawczej spółek budowlanych w upadłości likwidacyjnej.....	217
Lucyna Poniatowska: Produkty rolne i zasady ich wyceny według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości.....	229
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Wartości niematerialne i prawne w polskim przemyśle wydobywczym.....	241
Paweł Rumniak: Marka jako składnik aktywów przedsiębiorstwa.....	250
Adrian Ryba: Ewidencja i wycena aktywów biologicznych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny.....	261
Tatiana Verezubova: Rachunkowość i podatki – problemy białoruskich firm ubezpieczeniowych.....	272
Edward Wiszniowski: Rewolucja czy normalizacja rachunkowości spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych?.....	282
Aneta Wszelaki: Kwestie podatkowe w obszarze utworzenia rezerw celowych w bankach.....	296
Katarzyna Żuk: Wycena i ujęcie w rachunkowości produktów gotowych i półproduktów związanych z produkcją e-liquidów do e-papierosów.....	307

Summaries

Halina Buk: Presentation in the financial statement greenhouse gas emission quotas on the example of fuel and energy sector company.....	22
Jolanta Chluska, Jolanta Rubik: Informative aspects of cost accounting of long-term contracts valuation.....	33
Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Sz wajcar: Essence and principles of special funds presentation in the financial statements of an entity.....	45
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Technical provisions – balance sheet and tax aspects.....	55
Olga Grzybek: Quality of information about intangible assets presented in the financial statements of telecommunications companies.....	65
Natalia Jevseychikova: Tax stimulation instruments of innovative economic processes in Belarus.....	76
Małgorzata Kamieniecka: The possibilities to use the tools of financial accounting in logistics.....	88
Yury Karaleu: Adjustment procedure of financial statements indicators in accordance with IAS 29 "Financial Reporting in Hyperinflationary Economies".....	106
Joanna Kocz ar: Accounting services as services for business – international aspect.....	118

Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Allowances for revaluation of receivables as an instrument of accounting policy shaping the financial result on example of WIG 30 companies from energy segment	132
Irina Lukyanova, Maria Shkliarova: The accounting of biological assets at agricultural enterprises: Belarusian local standards and IFRS	147
Aleksandra Łakomiak: Accounting and taxation issues in branch of horticultural producer groups	169
Przemysław Mućko: Circumstances of changes in the accounting macro-policy for equity of independent public health care organizations.....	181
Wojciech A. Nowak: Public finance sector accounting as an industry accounting	194
Anastazja Piekarska: Taxation of small agricultural enterprises in the Republic of Belarus	207
Edward Pielichaty: The rules of bank accounting in the light of Recommendation U	216
Katarzyna Piotrowska: Usefulness of the information reporting of construction companies in liquidation	228
Lucyna Poniatowska : Agricultural products and principles of their valuation by Polish and international accounting regulations.....	240
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Intangible assets in Polish mining industry	249
Paweł Rumniak: Brand as a company asset.....	260
Adrian Ryba: Recording and valuation of biological assets in accordance with international financial reporting standards – discussion article	271
Tatiana Verezubova: Problems of accounting and taxation of Belarusian insurance companies	281
Edward Wiszniowski: A revolution or accounting normalization of cooperative credit unions?	295
Aneta Wszelaki: Tax issues in the creation of specific provisions in banks...	305
Katarzyna Żuk: Recognition and measurement in accounting of ready-made products and semi-finished products connected with the production of e-liquids to e-cigarettes	318

Przemysław Mućko

Uniwersytet Szczeciński

UWARUNKOWANIA ZMIAN W MAKROPOLITYCE RACHUNKOWOŚCI FUNDUSZY WŁASNYCH SAMODZIELNYCH PUBLICZNYCH ZAKŁADÓW OPIEKI ZDROWOTNEJ

Streszczenie: Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej stanowią specyficzny podmiot rachunkowości, lokując się między jednostkami organizacyjnymi sektora finansów publicznych (do których należą) a wyodrębnionymi od właścicieli spółkami kapitałowymi, o sporym zakresie samodzielności organizacyjnej i finansowej. Specyfika SPZOZ objawia się zwłaszcza w rachunkowości funduszy własnych. Celem artykułu jest prezentacja zmian w rachunkowości funduszy własnych SPZOZ oraz ich ocena na tle teorii rachunkowości i uwarunkowań funkcjonowania SPZOZ, z których za najważniejsze uznano mechanizmy finansowania działalności tych jednostek. We wnioskach podkreślono, że teoria rachunkowości dostarcza narzędzi i języka do dyskusji nad zmianami w makropolicy rachunkowości, ale jej nie rozstrzyga. Ocena możliwych rozwiązań musi bazować na uwarunkowaniach zewnętrznych. Obecne przepisy są dostosowane do dualnego systemu finansowania działalności podmiotów leczniczych, a poprzednie były uwarunkowane innymi modelami.

Słowa kluczowe: polityka rachunkowości, ochrona zdrowia; podmioty lecznicze; SPZOZ, teorie kapitałowe.

DOI: 10.15611/pn.2014.373.13

1. Wstęp

Rachunkowość jest uwarunkowanym sytuacyjnie systemem gromadzenia, pomiaru i komunikowania informacji finansowych zainteresowanym użytkownikom (por. [Jaruga, Szychta 2002]). Dotyczą one przede wszystkim wartości, czyli odzwierciedlają procesy tworzenia, przepływu i podziału wartości w jednostkach gospodarczych. Jednak zakres tych informacji może być w praktyce bardzo szeroki i sięgać informacji niefinansowych — ze względu na trudności w odwzorowywaniu tych procesów oraz bardzo szerokie spektrum zjawisk wpływających na wartość — i dlatego wymagających opisanie i skwantyfikowania na potrzeby użytkowników. Uwarunkowanie sytuacyjne rachunkowości dotyczy na przykład funkcjonowania jednostek sprawozdawczych w określonym systemie politycznym lub gospodarczym

[Sobańska 2014]. Adekwatność zasad (polityki) rachunkowości jest również uwarunkowana mechanizmami finansowania jednostek, czego przykładem są mniej typowe rozwiązania instytucjonalne zastosowane w polskim systemie ochrony zdrowia.

Celem artykułu jest przedstawienie, analiza i ocena zmian w regulacjach dotyczących funduszy własnych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w kontekście teorii rachunkowości i systemu finansowania jednostek ochrony zdrowia. W artykule zastosowano studia literaturowe oraz analizę aktów prawnych.

2. Kapitał i teorie kapitału w rachunkowości

W literaturze o rachunkowości często kapitał uznaje się za pojęcie niejednoznaczne, wymagające doprecyzowania [Gos 2013a; 2013b]. W regulacjach rachunkowości i praktyce księgowania operacje kapitałowe nie są częste, przez co pojęcie kapitału może wydawać się zaniedbane w teorii rachunkowości i, co więcej, określane wyłącznie przez przedstawicieli innych dyscyplin. Jednak teoria i regulacje rachunkowości dość dobrze opisują pojęcie kapitału. Obecnie najczęściej przywoływana definicja określa je jako wartość rezydualną, skutkiem czego kapitał nie podlega bezpośredniej wycenie w rachunkowości. Jego wartość ustala się na podstawie wyceny aktywów i zobowiązań jednostki [Hońko 2013]. Rezydualny charakter również przyczynia się do niejasności wokół kapitału.

W literaturze angielskiej kapitałem, albo tzw. słusznym prawem lub aktywami netto, określa się roszczenie pozostające, wymagalne na koniec cyklu życia podmiotu gospodarującego [Nowak 2010, s. 136]. Mimo precyzji sformułowań pozostaje pewna niejasność związana z tym, że niewiele jednostek kończy swój cykl życia, a w najczęstszych tego typu sytuacjach, w związku z upadłością lub bankructwem, kapitału dla właściciela często nie ma.

Dlatego pojęcie kapitału można również wiązać z własnością. Właściciele kapitału mają pewne przypisane im prawa, w tym prawa do kontroli zasobów. Należy dodać, że własność jest kategorią złożoną: wiąże się z nią wiązka zdefiniowanych praw. W kontekście tematu artykułu należy zaznaczyć, że w sektorze publicznym wiązka ta jest szczególnie często rozdzielona między różne podmioty. Można więc mówić o stopniowości kontroli nad zasobami. W praktyce rachunkowości przyjmuje się jednak założenie, że pośrednie stany kontroli nie występują [Nowak 2010, s. 115], co jest najczęściej właściwe w odniesieniu do podmiotów komercyjnych o osobowości prawnej. Dlatego powszechnym elementem definicji kapitałów (funduszy) własnych powinno być również ucieleśnienie w nich prawo do całościowej kontroli zasobów i nadzoru nad jednostką, a nawet pewien udział w zarządzaniu (podejmowaniu decyzji o charakterze strategicznym).

We wspomnianym sektorze publicznym (oraz w niektórych innych, kolektywnych formach gospodarowania) zamiast terminu ‘kapitały’ używa się terminu ‘fun-

duże'. W tym artykule będą one jednak stosowane zamiennie, ze względu na to, że nie ma między nimi różnic w analizowanym tutaj zakresie.

Najważniejszy opis istoty kapitałów w rachunkowości wypracowano w teoriach kapitałów. E.S. Hendriksen i M.F. Breda [2002, s. 759-767] wymieniają następujące teorie kapitałowe:

1. Teoria własnościowa, stosowna dla jednoosobowej działalności gospodarczej, w której kapitały właścicieli definiuje się jako majątek jednostki po spłacie wszystkich zobowiązań. W tej postaci jest również często wykorzystywana w odniesieniu do innych podmiotów, jednak powoduje to problemy i kontrowersje.

2. Teoria podmiotu gospodarczego, odpowiednia dla spółek kapitałowych. Kapitały definiuje się całościowo, ponieważ obejmują i kapitały własne, i kapitały obce. Z perspektywy rachunkowości istotna różnica między nimi polega na periodycznej wycenie kapitałów obcych. Kapitały własne nie podlegają bezpośredniej wycenie.

3. Teoria rezydualnych praw własności. Pozwala wyodrębnić udziały uprzywilejowane w spółkach kapitałowych. Kapitały rezydualne są równe różnicy aktywów jednostki i jej kapitałów szczególnych (czyli zobowiązań i kapitałów z akcji uprzywilejowanych).

4. Teoria przedsiębiorstwa. Zgodnie z nią przedsiębiorstwa to instytucje społeczne, które mają za zadanie przynosić korzyści nie tylko kapitałodawcom (jak w poprzednich teoriach), lecz także szerszej grupie interesariuszy, w tym: pracownikom, klientom, państwu oraz społeczeństwu. Jest to koncepcja odpowiednia dla dużych korporacji. Wynika z niej konieczność uwzględnienia szerszego spektrum interesów niż tylko dostawcy finansowania.

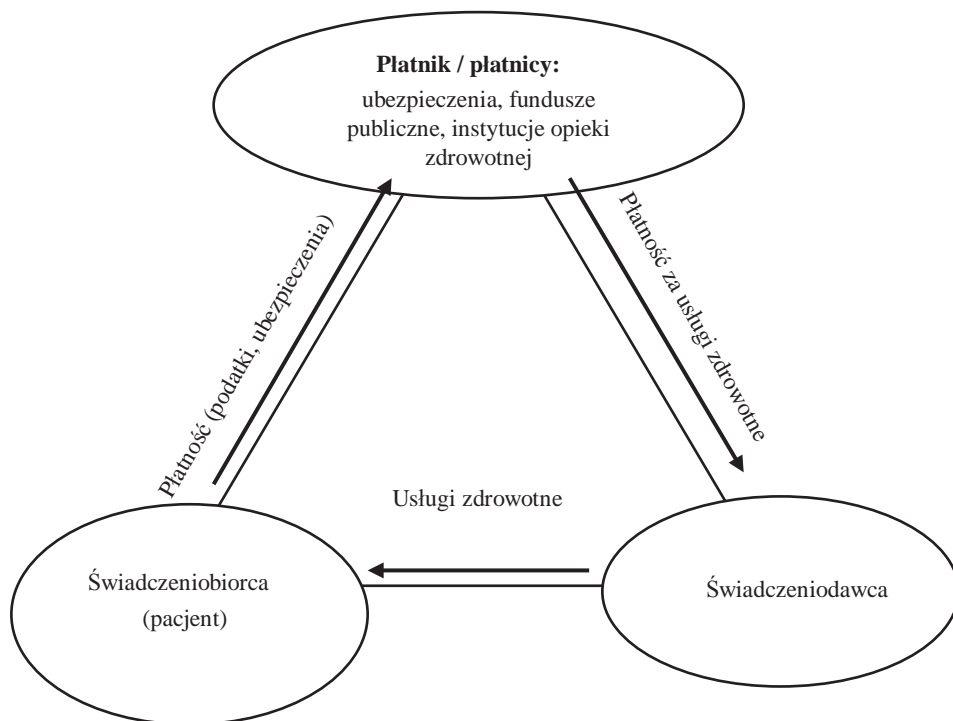
5. Teoria funduszowa, w której odrzuca się odrębność podmiotu gospodarującego. Zamiast niej wprowadza się jednostkę operacyjną, wyposażoną w aktywa i towarzyszące im ograniczenia dotyczące aktywów. Aktywa odzwierciedlają przyszłe korzyści ekonomiczne (jak w innych koncepcjach). Natomiast druga strona bilansu, pasywa, to ograniczenia dotyczące określonych lub wszystkich aktywów. Kapitał reprezentuje prawne lub finansowe ograniczenia wykorzystania aktywów, został bowiem powierzony jednostce w określonym celu. W uproszczeniu bilans takiej jednostki można rozumieć nie jako zestawienie aktywów, ułożonych według stopnia płynności lub funkcji, oraz pasywów – według wymagalności – ale raczej jako zestawienie kilku bilansujących się obszarów działalności, każda z wyodrębnionymi aktywami oraz pasywami, ograniczającymi wykorzystanie tych aktywów.

Koncepcja funduszowa najlepiej odpowiada jednostkom sektora finansów publicznych oraz jednostkom niedziałającym dla zysku. Na uczelniach wyższych z powodzeniem służy w rozliczeniu funduszy na badania (projekty badawcze). Znajduje również zastosowanie w sektorze komercyjnym, na przykład w rozliczeniach zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych. W Polsce samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej są jednostkami sektora finansów publicznych i można do nich odnosić teorię funduszową.

W każdej z powyższych teorii podkreśla się jej związek z finansowaniem. Dlatego źródła i mechanizmy finansowania należą do istotnych uwarunkowań księgowego ujmowania kapitałów.

3. Źródła finansowania jednostek ochrony zdrowia

Specyfika sektora ochrony zdrowia i działających w nim podmiotów (w tym Samodzielnych Publicznych Zakładów Opieki Zdrowotnej – SPZOZ) wynika między innymi ze złożonych relacji łączących te podmioty, w szczególności nietypowego przepływu świadczeń i finansowania w tym sektorze (na tle innych sektorów, zwłaszcza prywatnych). W większości państw na świecie obowiązuje bowiem zasada trzeciej strony, zgodnie z którą świadczeniobiorca najczęściej nie płaci bezpośrednio za otrzymane od świadczeniodawcy usługi zdrowotne. Płaci podmiot zwany płatnikiem (rys. 1).



Rys. 1. Przepływy funduszy i świadczeń w systemie ochrony zdrowia

Źródło: [Getzen 2000, s. 27].

Faktycznie działające systemy są bardziej skomplikowane niż przedstawiono to na rysunku. Komplikacja wynika z dużej różnorodności instytucji i organizacji zaangażowanych w świadczenie usług zdrowotnych, finansowanie świadczeń oraz monitorowanie i nadzór nad systemem. W szczególności możliwe jest wyróżnienie:

- 1) prywatnych i publicznych świadczeniodawców,
- 2) prywatnych lub publicznych płatników,
- 3) różnorodnych publicznych instytucji sprawujących nadzór właścicielski nad mieniem powierzonym publicznym świadczeniodawcom, a nawet nad inwestycjami prywatnych jednostek,
- 4) organizacji i instytucji dodatkowo finansujących działalność lub inwestycje świadczeniodawców.

Tradycyjnie w literaturze [Lewandowski 2010, s. 52-53; Suchecka 2010, s. 49-50] wyróżnia się 4 modele systemów zdrowotnych: Bismarcka, Beveridge'a, Siemaszki i wolnorynkowy. Istotną różnicą między nimi są źródła finansowania świadczeń medycznych. W modelu Bismarcka są to obowiązkowe składki ubezpieczeniowe. W modelu Beveridge'a i Siemaszki – budżet państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. W modelu wolnorynkowym, praktycznie nie występującym na świecie, świadczeniobiorca płaci bezpośrednio świadczeniodawcy.

W większości cywilizowanych państw świata większość wydatków na ochronę zdrowia pochodzi ze źródeł publicznych. Nawet w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej udział ten sięga prawie połowy [*Narodowy Rachunek Zdrowia ...* 2013]. Z tego powodu warto dalej wyróżnić systemy finansowania publicznego jednostek ochrony zdrowia:

- 1) monistyczne, w których jest jedno zasadnicze źródło finansowania publicznego: ubezpieczenia lub budżet,
- 2) dualne, w których działalność jednostek ochrony zdrowia finansowana jest z obu źródeł.

W wielu państwach działają systemy dualne, z różnorodnymi źródłami finansowania usług zdrowotnych.

Dominujący w Polsce płatnik publiczny, czyli Narodowy Fundusz Zdrowia (NFZ), finansuje świadczenia medyczne dla ubezpieczonych. Działalność NFZ dowodzi dużego podobieństwa systemu polskiego do modelu Bismarcka. Środki na działalność pochodzą również od jednostek samorządu terytorialnego lub reprezentantów Skarbu Państwa — w szczególności z centralnych organów administracji rządowej lub od wojewody — na przykład na realizację zadań w zakresie programów zdrowotnych i promocji zdrowia [Ustawa o działalności leczniczej 2013, art. 114-115]. Środki pochodzące od tych podmiotów mogą też finansować remonty i inwestycje, w tym zakupy aparatury i sprzętu. W Polsce funkcjonuje więc system mieszany (dualny).

4. Specyfika samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej

Zgodnie z ustawą o podmiotach leczniczych samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej to jeden z rodzajów podmiotów leczniczych w Polsce. SPZOZ powstały pod koniec ubiegłego wieku, w wyniku przekształcenia, z jednostek i zakładów budżetowych [Chluska 2011a]. Prowadzą one działalność leczniczą, samodzielnie pokrywając koszty działalności z uzyskanych przychodów i zobowiązania z posiadanych środków [Ustawa o działalności leczniczej 2013, art. 52]. Organizacyjna i finansowa samodzielność SPZOZ wyraża się w wielu decyzjach, które może podejmować kierownik zakładu. Na przykład to kierownik ustala plan finansowy, który jest podstawą działalności zakładu. On też decyduje o podziale ewentualnego zysku zakładu [Ustawa o działalności leczniczej 2013, art. 53 i 58].

SPZOZ mogły być utworzone wyłącznie przez [Hass-Symotiuk 2008, s. 38-39]:

- 1) ministra lub organ centralnej administracji rządowej, na przykład Ministra Zdrowia, Ministra Obrony Narodowej lub Ministra Spraw Wewnętrznych,
- 2) wojewodę,
- 3) jednostkę samorządu terytorialnego,
- 4) publiczną uczelnię medyczną.

W obecnym stanie prawnym zasadniczo nie przewiduje się tworzenia nowych SPZOZ [Goździkowski 2012, s. 36]. Wymienione organy pełnią funkcję podmiotów tworzących SPZOZ, sprawując przede wszystkim specyficzny nadzór właścicielski (korporacyjny) nad zakładem.

Organy tworzące zachowują prawo do kontroli dysponowania majątkiem SPZOZ w daleko szerszym zakresie niż porównywalne organy w innych jednostkach gospodarczych. Zgodnie z art. 54 ustawy o działalności leczniczej SPZOZ gospodaruje samodzielnie mieniem z dwóch źródeł [Goździkowski 2012, s. 39-40]:

- 1) przekazanym w nieodpłatne użytkowanie majątkiem Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego,
- 2) majątkiem własnym, który został przez podmiot tworzący przekazany na własność lub zakupiony przez zakład samodzielnie.

Niezależnie jednak od źródeł pochodzenia majątku trwałego (czy na przykład został oddany w użytkowanie przez organ tworzący, czy nabyty przez SPZOZ), jego zbycie, oddanie w dzierżawę, najem, użytkowanie oraz użyczenie mogą nastąpić wyłącznie na zasadach określonych przez podmiot tworzący. W szczególności wykonanie tych czynności może po prostu wymagać zgody podmiotu tworzącego. Co więcej, czynność prawna dokonana z naruszeniem tych regulacji jest z mocy prawa nieważna [Ustawa o działalności leczniczej 2013, art. 54]. Szczegółowe zasady gospodarowania majątkiem SPZOZ są przy tym dość złożone [Hass-Symotiuk, Jakimowicz 2008, s. 58-60].

Specjalne uprawnienia nadzorcze podmiotów tworzących nad majątkiem SPZOZ ograniczają ich samodzielność, ale pozwalają sprawować specjalną kontrolę nad majątkiem publicznym.

5. Podstawy gospodarki kapitałami SPZOZ

Specyfika SPZOZ wyraża się również w szczególnych zasadach gospodarowania kapitałem. W SPZOZ kapitał (fundusz) własny zakładu tworzą przede wszystkim:

- 1) fundusz założycielski,
- 2) fundusz zakładu.

Fundusz założycielski stanowi wartość wydzielonej zakładowi części mienia państwowego, komunalnego lub uczelni publicznej. Fundusz zakładu natomiast stanowi wartość pozostałego mienia po odliczeniu funduszu założycielskiego [Ustawa o działalności leczniczej 2013, art. 56]. Ten ogólny przepis uszczegóławiały zapisy dotyczące zasad zwiększania funduszu założycielskiego.

Przepisy nakazywały kapitałowe rozliczanie pewnych transakcji. Zgodnie z nieobowiązującą już ustawą o zakładach opieki zdrowotnej fundusz założycielski SPZOZ zwiększały [Ustawa o zakładach opieki zdrowotnej 2007, art. 57]:

- 1) przekazane z budżetu państwa dotacje na remonty, inwestycje, w tym zakup aparatury i sprzętu medycznego,
- 2) dotacje z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na cele rozwojowe zakładu oraz
- 3) dary mające charakter aktywów trwałych lub przeznaczone na cele rozwojowe.

Do 2006 roku ten katalog był szerszy. Wcześniej kapitałowo rozliczano również dotacje na realizację zadań w zakresie zapobiegania chorobom i urazom lub innych programów zdrowotnych oraz promocję zdrowia, a także na sfinansowanie kształcenia i podnoszenia kwalifikacji osób wykonujących zawody medyczne [Durbajło-Mrowiec 2008, s. 573]. Od 2010 roku charakteru dotacji nie mają również środki pochodzące z Unii Europejskiej, więc rozlicza się je wynikowo [Chluska 2011b]. Do obowiązującej ustawy o działalności leczniczej nie przeniesiono jednak w ogóle zapisów o kapitałowym ujmowaniu dotacji i darowizn, wskutek czego SPZOZ rozliczają obecnie dotacje i darowizny tak jak podmioty komercyjne, zgodnie z powszechnie obowiązującym prawem bilansowym. Można więc wnioskować, że już od paru lat stopniowo wycofywano regulacje nakazujące kapitałowe ujmowanie dotacji i darowizn, by przy okazji dużej zmiany zrezygnować z tego zapisu ustalającego specyficzną makropolitykę rachunkowości SPZOZ w odniesieniu do darowizn i dotacji.

Należy przypomnieć, że ustawa o rachunkowości przewiduje możliwość kapitałowego rozliczania dotacji i darowizn, chociaż tylko w sytuacji istnienia przepisu szczegółowego. Podstawową zasadą jest ujęcie wynikowe, z wykorzystaniem rozliczeń międzyokresowych przychodów i stopniowym odnoszeniem części darowizny lub dotacji proporcjonalnej do amortyzacji składników aktywów trwałych na wynik finansowy okresu.

Wynika z tego, że sprawozdania finansowe SPZOZ za 2012 rok były sporządzane według innych zasad (polityki) rachunkowości, przez co mogą być nieporównywalne z poprzednimi [Chluska 2013].

6. Dyskusja nad zmianą makropolicyki rachunkowości co do ujęcia kapitałowego dotacji i darowizn w SPZOZ

Poprzednie regulacje zasad (polityki) rachunkowości były często krytykowane w literaturze i przez praktyków. Na przykład zdaniem M. Durbajło-Mrowiec utrzymywanie kapitałowego rozliczenia części dotacji powoduje, że wyniki finansowe SPZOZ i zakładów niepublicznych są nieporównywalne [Durbajło-Mrowiec 2008, s. 573]. Podobnie J. Chluska stwierdza, że zróżnicowane ujęcie darowizn i dotacji w SPZOZ i innych podmiotach leczniczych nie jest czytelne dla odbiorców sprawozdań finansowych [Chluska 2011b]. Otrzymanie dotacji powoduje w przyszłości pomniejszenie wyniku finansowego na skutek amortyzacji środka trwałego, ale nie towarzyszy temu równoległy zapis rozliczenia przychodów z dotacji (por. również [Warelis 2013; Świdarska 2012]).

Istotnie, należy się zgodzić z argumentami, że przestrzenna porównywalność sprawozdań finansowych jest ważnym kryterium oceny regulacji ujęcia zjawiska w księgach rachunkowych, a później i w sprawozdaniu finansowym. Porównywalność jest obecna w założeniach koncepcyjnych różnych krajów i regulatorów ponadnarodowych [Nowak 2010, s. 189, 193, 196 i 202]. Warto jednak wziąć pod uwagę, że zgodnie z nowymi założeniami koncepcyjnymi Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) porównywalność nie jest cechą pierwszorzędą, fundamentalną, a jedynie wzbogacającą, poszerzającą użyteczność informacji finansowych. Cechami fundamentalnymi są wierne odzwierciedlenie i relewantność.

Zdaniem J. Chluski istniała potrzeba ujednoczenia zasad ujmowania i rozliczania obcych źródeł finansowania, do których w SPZOZ zaliczała dotację (podobnie jak M. Hass-Symotiuk i H. Jakimowicz [2008, s. 67]). Jej zdaniem należy wyraźnie oddzielić środki finansowe i rzeczowe o charakterze aportowym (zwiększające udziały podmiotów tworzących) od innych źródeł, które należy rozliczać wynikowo [Chluska 2011b]. Z tej perspektywy szczególnie słuszne wydaje się wyrzucenie z katalogu operacji rozliczanych kapitałowo dotacji na realizację programów zdrowotnych, promocję zdrowia oraz kształcenie, ponieważ są to klasyczne dotacje do działalności. Ich kapitałowe rozliczanie było raczej dziedzictwem historycznym SPZOZ, których wcześniejsza forma, czyli publiczny zakład opieki zdrowotnej (bez przymiotnika 'samodzielny'), była bliska innym formom organizacyjnym sektora finansów publicznych. U początków istnienia publicznych zakładów rozliczały one kapitałowo nie tylko wszystkie dotacje, ale również koszty amortyzacji – co jest zgodne z fundusową teorią kapitałów.

Warto jednak zauważyć, że w przypadku dotacji inwestycyjnych rozróżnienie tych o charakterze aportowym od pozostałych mogłoby być utrudnione.

Z perspektywy praktyków konieczność kapitałowego rozliczania była krytykowana przede wszystkim z powodu silnego nacisku organów tworzących na osiągnięcie przynajmniej zerowego wyniku finansowego. Zakłady, szczególnie te w słabej kondycji finansowej, w wyniku zasilenia środkami z dotacji osiągały w kolejnych latach gorsze wyniki finansowe. Dla użytkowników sprawozdań finansowych mniej zapoznanych z zasadami rachunkowości takie konsekwencje mogły wydawać się co najmniej przeciwnintuicyjne.

Nie negując dokonanej zmiany, warto jednak zauważyć, że ujęcie otrzymanych dotacji do środków trwałych w rozliczeniach międzyokresowych przychodów ma pewne uwarunkowania. W mającym obecnie największe znaczenie podejściu bilansowym wykazane w bilansie składniki majątkowe muszą spełniać odpowiednie definicje; rozliczenia międzyokresowe przychodów w sprawozdaniach sporządzanych według polskiej ustawy o rachunkowości mieszczą się w kategorii zobowiązań. Czy otrzymane dotacje mają charakter obecnego obowiązku wymagającego w przyszłości wydania korzyści ekonomicznych? Analogiczne do polskich rozwiązania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR) bywały oceniane jako niespójne z resztą MSR, ponieważ standard dotyczący dotacji jest bardziej zgodny z kontynentalnym modelem rachunkowości, w którym preferuje się ustalanie wyniku finansowego oraz zasadę ostrożności (por. [Mućko 2011; 2009]). W modelu anglosaskim rachunkowości i związanym z nim obecnie podejściu bilansowym dochód (*income*) to przyrost aktywów z powodów egzogenicznych względem fundatora podmiotu gospodarującego [Nowak 2010, s. 136]. Przyrost aktywów wynikający z relacji z fundatorem zwiększa więc kapitał (fundusz) jednostki, a nie jej przychody, nawet w przyszłych okresach. Warto się zastanowić, czy dotacje dla SPZOZ są egzogeniczne względem fundatora podmiotu.

Niestety, przeciwne odpowiedzi można uzasadniać równie dobrze. Z jednej strony za fundatora można uznać wyłącznie podmiot tworzący SPZOZ i ewentualnie ograniczyć kapitałowe rozliczanie dotacji do dotacji od tej jednej jednostki. Trudno jednak nie traktować sektora finansów publicznych jako całości. Ostatecznym fundatorem publicznych ZOZ jest państwo, działające w różnych agendach i instytucjach. Można więc uzasadniać zwiększanie funduszu własnego w przypadku każdej dotacji. Bardzo szerokie rozumienie środków publicznych pozwala nawet na uzasadnienie takiego ujmowania darowizn od podmiotów w rodzaju Wielkiej Orkiestry Świątecznej Pomocy.

Argumenty, powyżej jedynie zarysowane, dowodzą, że dyskusja nad oceną zmian sprowadza się do fundamentalnych koncepcji rachunkowości: podejścia bilansowego (wartości) i transakcyjnego, modeli anglosaskiego i kontynentalnego, prymatu bilansu na rachunkiem zysków i strat – lub odwrotnie. Teoria rachunkowości dostarcza narzędzi do opisu zjawiska i języka do prowadzenia dyskusji, ale jej nie rozstrzyga.

Dopiero wyjście poza rachunkowość pozwala zobaczyć uwarunkowania analizowanych zmian. Odrzucenie kapitałowego rozliczania każdej dotacji i zrównanie w tym zakresie SPZOZ z komercyjnymi podmiotami leczniczymi wynika z pełnej adaptacji dualnego systemu finansowania jednostek ochrony zdrowia. W obecnym stanie prawnym SPZOZ będą uzyskiwać wyższe wyniki finansowe niż w poprzednim — bez realnego zwiększenia dopływu gotówki do systemu. Nierentowne zakłady, być może, odzyskają rentowność – choć ich płynność się nie zmieni. Może to mieć konsekwencje w procesie kontraktowania, gdyż zakłady wyposażone w dotacje mogą przyjmować kontrakty niżej wycenione. Najważniejsza zmiana dotyczy jednak ceny świadczeń. Problem sztucznego zwiększenia rentowności został już zauważony przez praktyków (por. [Pokojska 2012])

Kapitałowe rozliczanie dotacji upodabniało ją do aportów w spółkach. Właściciele dostarczają kapitał z zamiarem otrzymania za niego wynagrodzenia, zatem ceny sprzedawanych usług powinny pokrywać również koszty amortyzacji. Jeżeli wyposażenie w istotne składniki majątkowe zostało sfinansowane dotacją, nie powinno być ponownie refundowane w cenie. Uwzględnianie amortyzacji przy kalkulacji ceny świadczeń powoduje, że państwo dwa razy płaci za to samo. Dlatego wynikowe ujęcie dotacji do środków trwałych w SPZOZ sankcjonuje *de facto* dualny system finansowania SPZOZ: część kapitałową pokrywają dotacje, a NFZ może płacić wyłącznie za koszty wytworzenia usługi (bez amortyzacji). Rozwiązanie to zbliża rachunkowość zakładu do funduszowej teorii kapitału – z rozliczeniem międzyokresowym przychodów będącym takim quasi-funduszem ograniczającym (jako zobowiązanie) wykorzystanie związanych z nim środków.

7. Zakończenie

Przedstawione w artykule zmiany w księgowym rozliczaniu dotacji w SPZOZ nie mogą być ocenione jednoznacznie. Teoria rachunkowości może dostarczyć argumentów na korzyść obu alternatywnych rozwiązań oraz narzędzi i języka do prowadzenia dyskusji. Opisane dylematy ilustrują przede wszystkim uwarunkowania rachunkowości. Zmiany w ujmowaniu dotacji w SPZOZ towarzyszą kolejnym transformacjom systemu ochrony zdrowia: najpierw od modelu Siemaszki w poprzednim ustroju społeczno-politycznym do modelu Beveridge'a, który był najbliższy systemowi z lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku. Zmiana na model ubezpieczeniowy Bismarcka wiązała się z usamodzielnieniem zakładów i koniecznością ustalenia relacji, również finansowych, z organem tworzącym. W pierwotnym systemie monistycznym organ tworzący sprawował przede wszystkim nadzór nad SPZOZ. Zmiana ujęcia dotacji stanowi oznakę – oraz zarazem usankcjonowanie – przejścia na finansowanie dualne. System finansowania i jego szczegółowe mechanizmy powinny więc być najważniejszym kryterium oceny przyjętych rozwiązań.

Literatura

- Chluska J., *Problemy analizy kosztów w zarządzaniu SPZOZ*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia nr 44, USz, Szczecin 2011a, s. 7-20.
- Chluska J., *Środki trwałe i źródła ich finansowania w sprawozdaniu finansowym SPZOZ*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego nr 1/1, UG, Sopot 2011b, s. 447-455.
- Chluska J., *Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 289, UE, Wrocław 2013, s. 111-119.
- Durbajło-Mrowiec M., *Fundusze (kapitały) ZOZ*, [w:] *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuk, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2008, s. 569-604.
- Getzen T.E., *Ekonomika zdrowia*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2000.
- Gos W., *Istota kapitałów, pieniądza oraz źródeł finansowania*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia nr 62, USz, Szczecin 2013a, s. 557-569.
- Gos W., *Wybrane uwagi dotyczące kapitału i finansowania działalności gospodarczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia nr 58, USz, Szczecin 2013b, s. 37-48.
- Goździkowski J., *Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej*, [w:] *Prawo o działalności leczniczej w praktyce. Przekształcenia zakładów opieki zdrowotnej*, red. D. Brzezińska-Grabarczyk, M. Narolski, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012, s. 34-52.
- Hass-Symotiuk M., *Pojęcie i typologia ZOZ*, [w:] *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuk, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2008, s. 15-52.
- Hass-Symotiuk M., Jakimowicz H., *Zasady gospodarki finansowej ZOZ*, [w:] *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuk, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2008, s. 53-84.
- Hendriksen E.S., van Breda M.F., *Teoria rachunkowości. Przedsiębiorczość*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Hońko S., *Wycena – pięta achillesowa rachunkowości?*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia nr 61, t.1, USz, Szczecin 2013, s. 45-56.
- Jaruga A.A., Szycha A., *Przedmowa do wydania polskiego*, [w:] *Teoria rachunkowości. Przedsiębiorczość*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Lewandowski R., *Modele systemów opieki zdrowotnej na świecie*, [w:] *Zarządzanie w opiece zdrowotnej: nowe wyzwania*, red. M. Kautsch, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa 2010.
- Mućko P., *Systemy rachunkowości na świecie*, [w:] *Rachunkowość międzynarodowa*, red. K. Winiarska, ODDK, Gdańsk 2009, s. 31-46.
- Mućko P., *Przesłanki i ograniczenia stosowania wartości godziwej w regulacjach rachunkowości*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego nr 1 (1), UG, Sopot 2011, s. 55-66.
- Narodowy Rachunek Zdrowia za 2011 rok. Notatka informacyjna*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2013.
- Nowak W.A., *Teoria sprawozdawczości finansowej: perspektywa standardów rachunkowości*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
- Pokojska A., *Szpitala wykażą lepszy wynik finansowy*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 06.11.2012, http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/623761,szpitala_wykaza_lepszy_wynik_finansowy.html.
- Sobańska I., *Znaczenie dorobku naukowego Profesora Elżbiety Burzym dla rozwoju nauki i praktyki rachunkowości w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, no. 75, s. 83-93.
- Suchecka J., 2010. *Ekonomia zdrowia i opieki zdrowotnej*. Monografie, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010.

Świdarska G.K., *Biegli rewidenci negatywnie zaopiniują sprawozdania przekształconych szpitali*, „Rynek Zdrowia”, 22.11.2012, <http://www.rynekzdrowia.pl/Moim-zdaniem/Biegli-rewidenci-negatywnie-zaopiniuja-sprawozdania-przekształconych-szpitali,125278,0.html>.

Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, DzU 2013, poz. 217.

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

Warelis A., *Zmiana kapitałów samodzielnych publicznych ZOZ - skutki księgowo wejścia w życie nowelizacji ustawy o działalności leczniczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia nr 61, t. 2, USz, Szczecin 2013, s. 239-247.

CIRCUMSTANCES OF CHANGES IN THE ACCOUNTING MACRO-POLICY FOR EQUITY OF INDEPENDENT PUBLIC HEALTH CARE ORGANIZATIONS

Summary: Independent public health care organisations (SPZOZ) are a specific accounting entity in Poland, similar to public sector organization in some and private companies in other aspects. Their specific feature manifests itself particularly in the accounting for equity. The purpose of the paper is to analyse and evaluate the changes in the accounting for equity in this organization at the background of accounting theory and external circumstances of the SPZOZ, of which the most important is the system of health services financing. The conclusions emphasize that accounting theory delivers only tools and language for the debate on the evaluation of accounting policy, but does not solve it. The basis for the final assessment lies in the financing system. The contemporary regulations are adequate to the dual mechanism of financing health care services. The former regulations were conditioned upon other financing models.

Keywords: accounting policy, health care, health care organisations, theory of equity.