

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

289

Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
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 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-381-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Dorota Adamek-Hyska , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
Anna Balicka , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
Kinga Bauer , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
Piotr Bednarek , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce	53
Renata Biadacz , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym	81
Leszek Borowiec , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
Agnieszka Burczyk-Witczak , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
Jolanta Chluska , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
Adam Chmielewski , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego	120
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym	130
Justyna Dyduch , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych	140
Joanna Dynowska , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych	151
Wojciech Fliegner , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
Monika Foremna-Pilarska , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym	171
Anna Glińska , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej	181
Renata Gmińska , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów	193

Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej	203
Beata Gostomczyk , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania	217
Elżbieta Jaworska , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa	226
Beata Juralewicz , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej	239
Zdzisław Kes , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej	249
Magdalena Kludacz , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	258
Konrad Kochański , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
Krzysztof Konstantyn , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
Zbigniew Korzeb , Koncepcja RAPM (<i>Risk Adjusted Performance Measure</i>) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym	294
Mariola Kotłowska , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
Marcin Kowalewski , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting	314
Alina Kozarkiewicz , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie	323
Paweł Kuzdowicz , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie	332
Mariusz Lisowski , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
Sebastian Lotz , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
Monika Łada , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji	365
Sylwia Łęgowik-Świącik , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych	373
Iwona Majchrzak , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska	383
Jarosław Mielcarek , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
Ewelina Młodzik , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach	406
Daria Moskwa-Bęczkowska , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego	416
Edward Nowak , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości	427

Marta Nowak , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych	438
Agnieszka Nózka , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC	449
Piotr Oleksyk , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych	459
Marek Ossowski , Budżetowanie kosztów udziału w targach	468
Marzena Remlein , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
Sabina Rokita , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach	487
Ewa Różańska , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi	497
Bogna Sawicka , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
Anna Surowiec , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw	517
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice	526
Marta Targowicz , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej	546
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
Beata Zaleska , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o.	566

Summaries

Dorota Adamek-Hyska , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme	21
Anna Balicka , Coopetition of public higher education	33
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice	42
Kinga Bauer , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs	52
Piotr Bednarek , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland	69
Renata Biadacz , Risk analysis as part of the management control of local government units	80

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
Leszek Borowiec , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example	101
Agnieszka Burczyk-Witczak , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009	110
Jolanta Chluska , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy	119
Adam Chmielewski , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University	129
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Use of Business Intelligence systems in financial controlling	139
Justyna Dyduch , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects	150
Joanna Dynowska , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys	160
Wojciech Fliegner , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes	170
Monika Foremna-Pilarska , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company	180
Anna Glińska , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
Renata Gmińska , New concepts of management and cost accounting	202
Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i>	216
Beata Gostomczyk , Time-Driven Activity-Based Costing – application example	225
Elżbieta Jaworska , Management control systems oriented to corporate social responsibility	238
Beata Juralewicz , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies	248
Zdzisław Kes , Selected aspects of budgetary control	257
Magdalena Kludacz , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services	267
Konrad Kochański , The concept of project budgeting on the example of construction company	279
Krzysztof Konstantyn , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises	293
Zbigniew Korzeb , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank	303
Mariola Kotłowska , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company	313

Marcin Kowalewski , Performance management of beyond budgeting	322
Alina Kozarkiewicz , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
Paweł Kuźdowicz , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
Mariusz Lisowski , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
Sebastian Lotz , Managerial dimension of target costing.....	364
Monika Łada , Organization target performance modelling.....	372
Sylvia Łęgowik-Świącik , Instrumental role of management control in public finance area.....	382
Iwona Majchrzak , Budgeting as a tool of environment protection costs management	393
Jarosław Mielcarek , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations	405
Ewelina Młodzik , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
Daria Moskwa-Bęczkowska , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
Edward Nowak , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
Marta Nowak , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
Agnieszka Nózka , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
Piotr Oleksyk , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
Marek Ossowski , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
Marzena Remlein , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group	486
Sabina Rokita , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
Ewa Różańska , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
Bogna Sawicka , Costs calculation of non stationary studies at public universities	516
Anna Surowiec , Target costing for supply chain management	525
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
Marta Targowicz , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing	545

Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Financial result as a measure of public university performance	555
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
Beata Zaleska , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company	574

Jolanta Chluska

Politechnika Częstochowska

ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE KOSZTÓW I PRZYCHODÓW W RACHUNKOWOŚCI SAMODZIELNYCH PUBLICZNYCH ZAKŁADÓW OPIEKI ZDROWOTNEJ

Streszczenie: Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (SPZOZ) ujmują w rachunkowości koszty i przychody zgodnie z zasadą memoriału i współmierności. Oznacza to, że powstają w rachunkowości i sprawozdawczości finansowej rozliczenia międzyokresowe. W artykule scharakteryzowano informacyjne aspekty rozliczeń międzyokresowych kosztów i przychodów oraz ich wpływ na obraz jednostki w sprawozdaniu finansowym.

Słowa kluczowe: rozliczenia międzyokresowe kosztów, rozliczenia międzyokresowe przychodów, SPZOZ, podmiot działalności leczniczej.

1. Wstęp

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (SPZOZ) prowadzą swoją działalność od 2011 r. jako podmioty działalności leczniczej. Podstawę prawną funkcjonowania zakładów stanowi ustawa o działalności leczniczej. Zasady rachunkowości SPZOZ precyzuje w zakładowej polityce rachunkowości kierownik jednostki, zgodnie z ustawą o rachunkowości (uor) oraz ustawą o finansach publicznych (uofp). SPZOZ ponosi koszty działalności oraz osiąga przychody, których kasowy i memoriałowy moment rozliczenia mogą się różnić. Wystąpią wówczas rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów. W artykule przybliżono problem księgowego ujęcia kosztów i przychodów rozliczanych międzyokresowo w SPZOZ jako specyficznej jednostce usługowej sektora finansów publicznych. Na podstawie analizy literatury przedmiotu, aktów prawnych oraz praktyki gospodarczej można sformułować tezę, że rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów SPZOZ w istotny sposób mogą wpływać na obraz zakładu w sprawozdaniu finansowym. Jako narzędzia badawcze wykorzystano analizę literatury, aktów prawnych, sprawozdań finansowych oraz studium przypadku.

2. Istota rozliczeń międzyokresowych kosztów w rachunkowości SPZOZ

Podmioty działalności leczniczej prowadzą rachunkowość zgodnie z zasadą memoriału i współmierności. W myśl zasady memoriału (art. 6 ust. 1 uor) księgi rachunkowe SPZOZ oraz wynik finansowy powinny uwzględniać wszystkie osiągnięte przez zakład przychody i obciążające go koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

Zachowanie współmierności (art. 6 ust. 2 uor) przychodów i kosztów ich uzyskania, a także ustalenie realnego wyniku finansowego wymaga zaliczenia do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego kosztów przyszłych okresów, przychodów przyszłych okresów oraz przypadających na dany okres sprawozdawczy kosztów, które zostaną poniesione dopiero w przyszłości.

E. Nowak [2011, s. 210] podkreśla, że rozliczenia międzyokresowe wynikają zarówno z zasady współmierności kosztów i przychodów, jak i periodyzacji oraz ostrożności. Zgodnie z zasadą periodyzacji, operacje gospodarcze dotyczące kosztów powinny być ujmowane z podziałem na okresy sprawozdawcze, których koszty te dotyczą, dla zachowania porównywalności. Zasada ostrożności w ujmowaniu rozliczeń międzyokresowych kosztów polega na ich wcześniejszym uprawdopodobnieniu.

SPZOZ dokonują wydatków, które w okresach późniejszych staną się kosztami. Zgodnie z ustawą o rachunkowości przez pojęcie kosztów „rozumie się uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli” (uor, art. 3 ust. 1 pkt 31).

Wydatek jest rozdysponowaniem, wypływem środków pieniężnych. Pojęcie „wydatek” jest szersze niż „koszt”. Każdy koszt pociąga za sobą wydatek, lecz nie każdy wydatek jest kosztem [Pfaff 2007, s. 47]. W praktyce pomiędzy kosztami i wydatkami występuje przesunięcie czasowe – albo koszt poprzedza wydatek, albo wydatek poprzedza koszt. W takich przypadkach powstają rozliczenia międzyokresowe kosztów (rmk). Jeśli wydatek wyprzedza koszt, powstają czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów (crm). W SPZOZ są to najczęściej:

- a) opłacone, ale niezrealizowane prenumeraty,
- b) ubezpieczenia opłacone z góry,
- c) czynsze,
- d) prowizje od kredytów,
- e) inne tytuły, jeśli wydatek wyprzedza koszt z tego tytułu.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami, SPZOZ prowadzą ewidencję kosztów w pełnym zakresie, tj. na kontach zespołu „4” i kontach zespołu „5” ZPK. Typową korespondencję kont w przypadku powstania rmk prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Ewidencja czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów w SPZOZ

Operacja gospodarcza	Dekret Wn	Dekret Ma
Wydatek z tytułu przyszłych kosztów	Koszty według rodzaju	Rachunek bieżący, Kasa
Przebieganie przyszłego kosztu do rozliczenia w czasie	Rozliczenia międzyokresowe kosztów	Rozliczenie kosztów
Rata kosztu przypadająca na bieżący okres	Koszty według miejsc ich powstawania	Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Źródło: opracowanie własne.

Rozliczenia międzyokresowe bierne (brmk) ustalane są w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy, wynikających w szczególności:

- 1) ze świadczeń wykonanych na rzecz jednostki przez kontrahentów jednostki,
- 2) z obowiązku wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych, napraw gwarancyjnych i rękojmi za sprzedane produkty długotrwałego użytku, a także przyszłych świadczeń wobec nieznanymi osób, mimo że data powstania zobowiązania nie jest jeszcze znana. Warunkiem jest, by kwotę zobowiązania można było oszacować w sposób wiarygodny.

Problemy jasnego, precyzyjnego rozróżnienia brmk i innych rezerw na zobowiązania, jak również ich ewidencji, spowodowały konieczność doprecyzowania zasad ich rachunkowego odzwierciedlenia w krajowym standardzie rachunkowości. Według KSR nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (KSR 6, pkt 2.3), rozliczenia międzyokresowe bierne to „rezerwy związane bezpośrednio z działalnością operacyjną, a więc z wytwarzaniem, sprzedażą (handlem) i fazą posprzedażną, a także ogólnym zarządem”. Do biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów będących rezerwami nie zalicza się biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, stanowiących:

- a) koszty wykonania jeszcze niezakończonych umów o usługi, w tym budowlane,
- b) zobowiązania wynikające z przyjętych przez jednostkę niefakturowanych dostaw i usług, które zalicza się do zobowiązań z tytułu dostaw i usług, i to także wtedy, gdy ustalenie przez jednostkę dokładnej ilości, ceny świadczenia może wymagać szacunków.

Ujęcie w ewidencji księgowej biernego rozliczenia międzyokresowego kosztów polega na zwiększeniu kosztów działalności operacyjnej (Dt) i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (Ct). Zamiana biernego rozliczenia międzyokresowego kosztów w zobowiązanie powoduje zmniejszenie biernego rozliczenia międzyokresowego kosztów i zwiększenie zobowiązań. Niewykorzystanie w części lub całości biernego rozliczenia międzyokresowego kosztów powoduje zmniejszenie stanu brmk oraz zmniejszenie kosztów działalności operacyjnej poniesionych w okresie

sprawozdawczym, w którym stwierdzono, że związane z tym rozliczeniem zobowiązanie jest mniejsze lub nie powstało. Sposób szczegółowego ujęcia księgowego uzależniony jest od przyjętego wariantu ewidencyjnego kosztów (wariant pełny lub uproszczony).

Z brzmienia art. 39 ustawy o rachunkowości wynika obowiązek rozliczania zarówno czynnych, jak i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów¹. Odpisy czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów mogą następować stosownie do upływu czasu lub wielkości świadczeń. Czas i sposób rozliczenia powinien być uzasadniony charakterem rozliczanych kosztów, z zachowaniem zasady ostrożności (uor, art. 39 ust. 3). Uwzględnienie zasady ostrożności polega na skorygowaniu czynnego rozliczenia międzyokresowego kosztów o kwoty, których rozliczenie jest wątpliwe, poprzez jego pomniejszenie do kwot wyrażających oczekiwane korzyści z poniesionych nakładów lub utworzenia odpisów aktualizujących (KSR 4, pkt 6.3.30). Jednostka dokonuje wyceny brmk nie częściej niż na dzień bilansowy w uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości.

Typową pozycją rozliczeń międzyokresowych biernych w SPZOZ są rezerwy na świadczenia pracownicze, w tym przede wszystkim nagrody jubileuszowe, odprawy emerytalne itp.

3. Rozliczenia międzyokresowe przychodów w rachunkowości SPZOZ

Podobnie, zgodnie z zasadą memoriału i współmierności, SPZOZ kwalifikują w rachunkowości przychody. Wartość przychodów każdej jednostki gospodarczej ma istotne znaczenie, gdyż określa ona:

- a) umiejętność zarządzania podmiotem w warunkach rynku nabywcy,
- b) stopień wykorzystania zasobów podmiotu,
- c) zdolność podmiotu do pokrywania kosztów i osiągania zysku,
- d) możliwość spłaty zobowiązań,
- e) pozycję handlową jednostki w otoczeniu i jej zdolność do rozwoju [Gabrusewicz 2008, s. 29].

Ustawa o rachunkowości (art. 41) określa rozliczenia międzyokresowe przychodów (rmp) jako:

- 1) równowartość otrzymanych lub należnych od kontrahentów środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w następnych okresach sprawozdawczych;
- 2) środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych, jeżeli stosownie do innych ustaw nie zwiększają one kapitałów (funduszy) własnych; zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów kwoty zwiększają stopnio-

¹ Art. 39 ust.1 „Jednostki dokonują czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów...”, art. 39 ust. 2 „Jednostki dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów...”.

wo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych lub kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z tych źródeł;

3) ujemną wartość firmy.

Na podobnych zasadach rozliczane są wartości przyjętych nieodpłatnie, w tym także w drodze darowizny, środków trwałych w budowie, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Do roku 2011 przepisy te w SPZOZ nie miały istotnego znaczenia, gdyż zgodnie z przepisami ustawy o zakładach opieki zdrowotnej wszelkie dofinansowania do nabycia lub wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie, darowizny środków trwałych rozliczane były w korespondencji z funduszem założycielskim.

Ustawa o zakładach opieki zdrowotnej (art. 57) wskazywała fundusz założycielski jako odzwierciedlenie:

a) przekazanych z budżetu państwa dotacji na inwestycje, w tym zakup aparatury i sprzętu medycznego,

b) dotacji z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na cele rozwojowe,

c) darów mających charakter aktywów trwałych.

W funduszu założycielskim miały też odzwierciedlenie środki trwałe zakupione i przekazane szpitalom w postaci sprzętu z akcji charytatywnych np. Wielkiej Orkiestry Świątecznej Pomocy czy innych darów. Taka prezentacja przekazywanych składników majątkowych nie była uzasadniona ich właścicielskim, udziałowym charakterem.

Z dniem 1 stycznia 2010 r. środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej nie stanowią dotacji w myśl ustawy o finansach publicznych. Wydatki z budżetu środków europejskich realizowane są w formie tzw. płatności (uofp, art. 184-186). Środki przeznaczone na współfinansowanie (krajowe) realizacji programów finansowanych z udziałem środków europejskich przekazywane są w formie dotacji celowych. W okresach poprzednich, przed zmianą przepisów ustawy o finansach publicznych, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej na realizację programów, projektów i zadań, w tym również środki przeznaczone na ich współfinansowanie przekazywane były jednostkom sektora finansów publicznych w formie dotacji rozwojowych z budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Obecnie wszystkie środki finansowe stanowiące dofinansowanie wymienionych w art. 41 uor składników majątkowych rozliczane są za pośrednictwem konta rozliczeń międzyokresowych przychodów, równoległe do amortyzacji, na wynik finansowy.

Ze względu na specyfikę połączeń SPZOZ w sprawozdaniach zakładów po połączeniu nie wystąpi ujemna wartość firmy.

4. Rozliczenia międzyokresowe w sprawozdaniu finansowym SPZOZ

Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów są prezentowane w bilansie. W aktywach bilansu ujmowane są czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów

z podziałem na krótkoterminowe (rozliczenie ich nastąpi w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego) oraz długoterminowe (rozliczane w okresie późniejszym niż rok od dnia bilansowego). Rozliczenia międzyokresowe kosztów mogą zwiększać wartość materiałów, jeśli stanowią koszty zakupu rozliczane w czasie. Ze względu na małą istotność takich kosztów w SPZOZ, wystąpią w bilansach zakładów sporadycznie. Krajowy Standard Rachunkowości nr 6 oraz ustawa o rachunkowości (art. 39) wskazują, że rozliczenia międzyokresowe bierne dotyczące przyszłych świadczeń na rzecz pracowników powinny być wykazywane w pasywach bilansu, w pozycji rezerw, z podziałem na krótko- i długoterminowe. Odpisów czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, ze względu na specyfikę działalności SPZOZ, dokonuje się stosownie do upływu czasu. Rozliczenia międzyokresowe bierne ustalane są w kwotach wiarygodnych szacunków, a to oznacza, że co najmniej na dzień bilansowy powinny być weryfikowane i korygowane. Zobowiązania ujęte jako bierne rozliczenia międzyokresowe zmniejszają koszty okresu sprawozdawczego, w którym stwierdzono, że zobowiązania te nie powstały. Wartość rozliczeń międzyokresowych w wybranych SPZOZ w latach 2006-2009 przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Rozliczenia międzyokresowe w wybranych SPZOZ (w tys. zł)

SPZOZ	RM	2009	%	2008	%	2007	%	2006	%
SPZOZ 1	crm k	83		25		25		45	
	rmp	–	–	–	–	–	–	–	–
	brmk	3 177	5	3 184	5	3 508	6	3 184	8
SPZOZ 2	crm k	27		241	0,2	107	0,1	–	–
	rmp	2 773	3	682	0,7	–	–	–	–
	brmk	7 930	9	6 073	7	5 245	6	4 127	6
SPZOZ 3	crm k	4,9		3,5		4,3		2,1	
	rmp	–	–	–	–	–	–	–	–
	brmk	504	0,5	4 860	5	4 641	5	4 035	5
SPZOZ 4	crm k	142	0,4	359	1	29		0,3	
	rmp	–	–	–	–	–	–	2 837	
	brmk	1 377	3,4	473	1,4	–	–	–	–

Źródło: Monitor Polski B.

Jak pokazują przykłady rozliczeń międzyokresowych wybranych SPZOZ, czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów, wykazywane w aktywach bilansu, nie mają istotnego znaczenia w strukturze aktywów (ze względu na niewielki udział w strukturze aktywów w niektórych przypadkach nie wyliczono udziału procentowego). Rozliczenia międzyokresowe bierne stanowiły rezerwy na przyszłe świadczenia pracownicze. Ich udział w strukturze pasywów jest bardziej znaczący i wynosi od 1,4% do 9% sumy bilansowej. Rozliczenia międzyokresowe przychodów w analizowa-

nym okresie mogły zawierać kwoty dotyczące dotacji niezwiększających funduszy własnych, kwot przewidzianych do umorzenia po spełnieniu określonych warunków, po zakończeniu procesu restrukturyzacji itp. [Durbajło-Mrowiec 2008, s. 590].

Rozliczenia międzyokresowe przychodów prezentuje się w pasywach bilansu, w wyodrębnionej pozycji, z podziałem na krótkoterminowe i długoterminowe. W okresie do 31.12.2012 r. SPZOZ przeniosły na konto rozliczeń międzyokresowych przychodów wartość odpowiadającą niezamortyzowanej części wartości początkowej aktywów trwałych otrzymanych nieodpłatnie lub sfinansowanych z dotacji, których wartość zwiększyła przed dniem 1 lipca 2011 r. fundusz założycielski SPZOZ. Wartość odpowiadającą niezamortyzowanej części wartości początkowej tych aktywów trwałych ustalono na dzień 31 grudnia 2011 r. (ustawa z dnia 14 czerwca 2012 r., art. 8). Do końca amortyzacji tych aktywów trwałych, których dofinansowanie dotacją czy środkami unijnymi przeniesiono na rmp, odpisuje się rmp równoległe do odpisów amortyzacyjnych na pozostałe przychody operacyjne. Podobne przeksięgowania i rozliczenia dotyczyły kwot odzwierciedlających wartość darowizn środków trwałych w budowie, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Kwoty przeniesione na podstawie powyższych uregulowań znane będą po opublikowaniu sprawozdań finansowych za 2012 r. Skalę wartości funduszy założycielskich w wybranych SPZOZ (analizowanych w tabeli 1), dotacji na środki trwałe jak również darowizn i nieodpłatnego przekazania środków trwałych prezentuje tabela 3.

Tabela 3. Fundusz założycielski i jego zmiany w wybranych SPZOZ (w tys. zł)

SPZOZ	Wyszczególnienie	2009	2008	2007	2006	Razem
SPZOZ 1	Fundusz założycielski	60 840	54 059	47 107	37 208	
	Dotacje	5 778	6 952	9 899	8 537	31 166
	Darowizny	1 003	–	–	25	1 028
SPZOZ 2	Fundusz założycielski	25 611	32 112	31 295	22 439	
	Dotacje	424	493	8 746	9 731	19 394
	Darowizny	10	324	110	272	716
SPZOZ 3	Fundusz założycielski	88 833	86 518	80 518	69 222	
	Dotacje	2 113	5 979	11 022	5 166	24 280
	Darowizny	201	21	309	1299	1 830
SPZOZ 4	Fundusz założycielski	35 758	29 569	25 912	20 087	
	Dotacje	6 150	3 616	5 790	3 660	19 216
	Darowizny	39	41	35	–	115

Źródło: Monitor Polski B.

Jak pokazuje tabela 3, fundusz założycielski w wybranych SPZOZ zwiększał się o dotacje obejmujące zarówno środki z budżetu państwa, budżetów jednostek sa-

morządu terytorialnego, jak i środki unijne oraz o wartość darowizn i nieodpłatnego przekazania.

Kwoty rozliczeń międzyokresowych przychodów równoległe do amortyzacji wykazywane są w rachunku zysków i strat w pozostałych przychodach operacyjnych, w pozycji szczegółowej „dotacje”, jeśli rozliczenie dotyczy dotacji uzyskiwanych z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub w pozycji „inne przychody operacyjne”, jeśli są to rozliczenia związane z darowiznami lub innym nieodpłatnym otrzymaniem składników majątku. Od 2010 r. środki z Unii Europejskiej nie stanowią dotacji w rozumieniu ustawy o finansach publicznych. Finansowanie składników amortyzowanego majątku trwałego ze środków unijnych rodzi więc problem szczegółowego wykazania odpisów rozliczeń międzyokresowych przychodów z tego tytułu w rachunku zysków i strat. Jak pokazuje praktyka, podmioty gospodarcze, na zasadzie ciągłości, wykazują te rozliczenia w pozycji szczegółowej „dotacje”.

5. Podsumowanie

Spośród trzech grup rozliczeń międzyokresowych kosztów i przychodów, największe znaczenie dla obrazu SPZOZ w sprawozdaniu finansowym mają rozliczenia międzyokresowe bierne (w tym rezerwy na przyszłe świadczenia pracownicze). Rozliczenia międzyokresowe bierne z tytułu świadczeń pracowniczych stanowią istotną kwotę, co wynika ze znaczącego udziału kosztów płac w strukturze kosztów SPZOZ (jak podaje Zielona Księga – ok. 34%). Wartość tych rezerw została oszacowana na podstawie założeń ustalonych przez SPZOZ i jest corocznie weryfikowana. Podmioty lecznicze mogą wyliczenie rezerw na sprawy pracownicze powierzać wyspecjalizowanym firmom świadczącym usługi aktuarialne. Bez względu na podmiot dokonujący szacunku tych rezerw powinien być zachowany warunek wiarygodności szacunku. Wiarygodność jest uwarunkowana przede wszystkim przyjętymi zasadami i założeniami.

Zmieniające się przepisy prawa w zakresie funkcjonowania SPZOZ sprawiły, że sprawozdanie za rok 2012 będzie istotnie nieporównywalne do sprawozdań okresów poprzednich. Przyczyną zachwiania tej porównywalności są kwoty przeksięgowania z funduszu założycielskiego na rozliczenia międzyokresowe przychodów. Przeksięgowanie to, jak pokazuje krótki przegląd zakresu zmian funduszy założycielskich wybranych SPZOZ, jest także procesem trudnym i pracochłonnym. Często wymagał on będzie szczegółowego przeliczenia poszczególnych środków trwałych w kolejnych latach ich funkcjonowania, z uwzględnieniem korekt związanych z ulepszeniami i częściowymi likwidacjami. W przypadku badania sprawozdania finansowego SPZOZ przez biegłego rewidenta, kwoty te będą podlegały analizie i weryfikacji. Proces przeniesienia kwot powinien zostać opisany w sprawozdaniu finansowym w zakresie struktury i specyfikacji okresów, których dotyczą.

Odbiorcy sprawozdań finansowych SPZOZ, chcąc analizować kondycję finansową zakładów, powinni zapoznać się z uwarunkowaniami prawnymi ustawicznie zmieniającymi się zarówno w obszarze podstaw funkcjonowania zakładów, jak i ich rachunkowości oraz ich wpływem na informacje sprawozdawcze.

Literatura

- Gabrusewicz W., *Przychody – niedowartościowana kategoria rachunkowości*, [w:] *Sprawozdawczość finansowa i audyt w firmie*. Materiały na konferencję, ZPW „M-DRUK”, Poznań 2008.
- Durbajło-Mrowiec M., *Fundusze (kapitały) ZOZ*, [w:] *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuk, ODDK, Gdańsk 2008.
- Nowak E., *Rachunkowość. Kurs podstawowy*, PWE, Warszawa 2011.
- Pfaff J., *Ewidencyjne ujęcie kosztów działalności*, [w:] *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, Z. Messner (red.), Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
- RAPORT Finansowanie ochrony zdrowia w Polsce. Zielona Księga II, http://www.mz.gov.pl/wwwfiles/ma_struktura/docs/zielona_ksiega_06012009.pdf (3.04.2013).

Akty prawne

- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2009 r. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r. poz. 330.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej, Dz.U. nr 91, poz. 408 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 14 czerwca 2012 r. o zmianie ustawy o działalności leczniczej oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2012 r. poz. 742.
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, Dz.U. z 2013 r. poz. 217.
- Załącznik do uchwały nr 2/12 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 14.02.2012 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów”, Dz.Urz. Min. Fin. z 2012 r. poz. 15.
- Załącznik do uchwały nr 7/08 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 14 października 2008 r. w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”, Dz.Urz. Min. Fin. z 2008 r. nr 12, poz. 90.

DEFERRED INCOME, CHARGES AND ACCRUALS IN THE IPHCU ACCOUNTANCY

Summary: Independent public health care units (IPHCU) put in the financial statement costs and sales in accordance with the accrual and matching rule. This means that deferred income, charges and accruals are formed in the accounting and financial reporting. In this article chosen information aspects of deferred income, charges and accruals in the financial statement are characterized and their influence on the image of IPHCU in a financial statement are presented.

Keywords: deferred charges and accruals, deferred income and accruals, independent public health care units, health service unit.