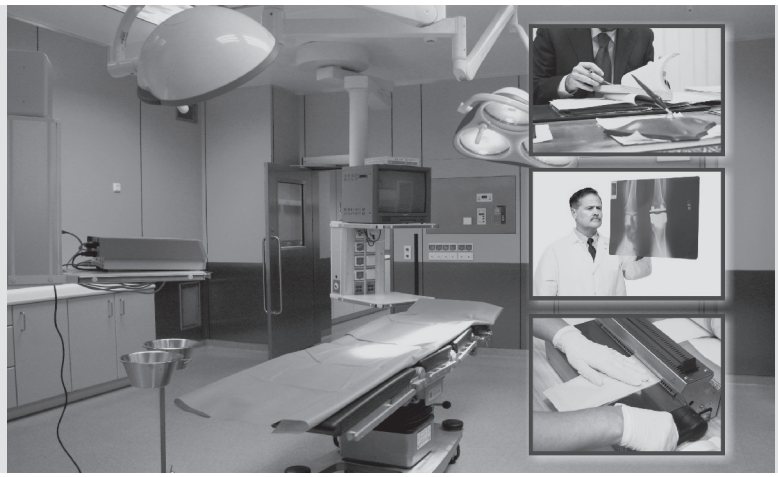
PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

266

Przekształcenia jako reakcja na nową dynamikę rynku ochrony zdrowia



Redaktorzy naukowi
Marek Łyszczak, Maria Węgrzyn, Dariusz Wasilewski

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Aldona Frączkiewicz-Wronka, Wiesław Koczur, Teresa Lubińska,
Krystyna Piotrowska-Marczak

Redakcja wydawnicza: Jadwiga Marcinek

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

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 jakiejkolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-278-9

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp 9

Część 1. Przekształcenia – uwarunkowania systemowe

Anna Hnatyszyn-Dzikowska, Przekształcenia własnościowe w systemie ochrony zdrowia – rys historyczny 13
Ewelina Nojszewska, Ekonomiczne determinanty racjonalnego funkcjonowania ochrony zdrowia w Polsce 23
Henryk Kromołowski, Socjopolityczne i ekonomiczne uwarunkowania procesów restrukturyzacyjnych w ochronie zdrowia 38
Paulina Pieprzyk, Samorząd terytorialny w systemie ochrony zdrowia – szanse, możliwości i zagrożenia 46
Maria Węgrzyn, Aktywne działania władz samorządowych a kreacja zmian na rynku usług medycznych (na przykładzie Dolnego Śląska) 58

Część 2. Przekształcenia – nowe formy wspierania prowadzenia działalności

Beata Zaleska, Wybrane zmiany zasad funkcjonowania szpitala jako samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w świetle ustawy o działalności leczniczej 75
Nina Szczygieł, Małgorzata Rutkowska-Podołowska, Partnerstwo międzysektorowe: panaceum na współczesne wyzwania systemów ochrony zdrowia? 84
Ewa Książek, Partnerstwo publiczno-prywatne w sektorze ochrony zdrowia 99
Dorota Korenik, Prawnofinansowe przesłanki wykorzystania partnerstwa publiczno-prywatnego w sektorze ochrony zdrowia w Polsce 109
Izabela Witczak, Zastosowanie partnerstwa publiczno-prywatnego w ochronie zdrowia w Polsce i na świecie 121
Agnieszka Bem, Zastosowanie modelu Alzira w ochronie zdrowia 133
Paweł Prędkiewicz, Prywatni ubezpieczyciele jako podstawowe źródło finansowania opieki zdrowotnej w Europie 143

Część 3. Przekształcenia – ocena pracy ZOZ jako element budowania świadomego zarządzania

Monika Truszkowska-Kurstak, Finansowe i organizacyjne skutki kształtowania wybranych kategorii finansowych samorządowego SP ZOZ w świetle zmian wprowadzonych ustawą o działalności leczniczej 157
Mariola Dwornikowska-Dąbrowska, Zarządzanie efektywnością w szpitalu – wielopłaszczyznowość systemu oceny 181
Paulina Ucieklak-Jeż, Czynniki kształtujące funkcjonowanie systemu ochrony zdrowia 194
Dariusz Kotarski, Doskonalenie zarządzania jakością usług w sanatoriach uzdrowiskowych 209

Część 4. Przekształcenia – realizacja funkcji personalnej

Joanna Jończyk, Zasoby ludzkie jako krytyczny komponent zmian w opiece zdrowotnej 221
Beata Buchelt, Wpływ zmian legislacyjnych na sprawowanie funkcji personalnej w jednostkach świadczących usługi medyczne 229
Danuta Kunecka, Restrukturyzacja w sektorze zdrowia a zarządzanie zasobami ludzkimi 246

Summaries

Anna Hnatyszyn-Dzikowska, Ownership changes in healthcare system – historical background 22
Ewelina Nojszewska, Economic determinants of rational functioning of healthcare system in Poland..... 37
Henryk Kromołowski, Sociopolitical and economic determinants of restructuring processes in health protection 45
Paulina Pieprzyk, Local government in healthcare system – threads and opportunities 57
Maria Węgrzyn, Actions of local authorities and active creation of changes on the market of medical services as it is done in Dolny Śląsk..... 71
Beata Zaleska, Selected changes in the principles of the operation of a hospital as an independent public healthcare centre in the light of the act on medical activity..... 83
Nina Szczygieł, Małgorzata Rutkowska-Podołowska, Intersectoral partnerships: a panacea for current challenges of health and social care systems? 98
Ewa Książek, Public-Private Partnership in healthcare sector 108

Dorota Korenik, Financial law − rationale of the use of Public-Private Partnership in the Polish health sector 120
Izabela Witczak, Implementation of Public-Private Partnerships in health care in Poland and worldwide..... 132
Agnieszka Bem, Application of Alzira's model in the health care sector..... 142
Paweł Prędkiewicz, Private insurers as primary healthcare financing agents in Europe..... 154
Monika Truszkowska-Kurstak, Financial and organizational effects of shaping chosen financial categories of local self-government's independent public healthcare centre in the light of act on healing activity 180
Mariola Dwornikowska-Dąbrowska, Management of effectiveness in a hospital − multilevel nature of the evaluation system 193
Paulina Ucieklak-Jeż, Factors affecting functioning of health care system ... 208
Dariusz Kotarski, Improvement of service quality management in sanatoriums 218
Joanna Jończyk, Human resources as a critical component of health care change 228
Beata Buchelt, The influence of the legislative changes on a personnel function realization within the health care entities 245
Danuta Kunecka, Restructuring in the healthcare sector and human resource management (HR)..... 258

PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS nr 266 • 2012
Przekształcenia jako reakcja na nową dynamikę rynku ochrony zdrowia ISSN 1899-3192

Monika Truszkowska-Kurstak[1]
Politechnika Białostocka

FINANSOWE I ORGANIZACYJNE SKUTKI KSZTAŁTOWANIA WYBRANYCH KATEGORII FINANSOWYCH SAMORZĄDOWEGO SP ZOZ W ŚWIETLE ZMIAN WPROWADZONYCH USTAWĄ O DZIAŁALNOŚCI LECZNICZEJ

Streszczenie: Celem niniejszego artykułu jest zakwestionowanie mechanizmu zastosowanego w ustawie o działalności leczniczej, w którym od ukształtowania niektórych kategorii finansowych samorządowego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej będą zależały konkretne decyzje jednostki samorządu terytorialnego, wywierające istotny wpływ na jego strukturę organizacyjną i kondycję finansową. Realizację celu pracy oparto na studiach literatury przedmiotu i stosownych regulacjach prawnych, a także zilustrowano na wybranych przykładach.

Słowa kluczowe: samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej (SP ZOZ), ustawa o działalności leczniczej, likwidacja, sprawozdanie finansowe, zasada wiernego i rzetelnego obrazu.

1. Wstęp

Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej (SP ZOZ) jest jedną z trzech form organizacyjno-prawnych – obok jednostki budżetowej i spółki kapitałowej – w jakich jednostka samorządu terytorialnego (dalej: JST) może prowadzić podmiot leczniczy w świetle nowych uwarunkowań prawnych, wprowadzonych ustawą o działalności leczniczej, obowiązujących od 1 lipca 2011 r. [Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r.]. JST nie może jednak – w odróżnieniu od pozostałych wymienionych form – utworzyć nowego SP ZOZ-u, z wyjątkiem sytuacji, gdy w wyniku połączenia co najmniej dwóch istniejących obecnie SP ZOZ-ów powstaje jeden nowy. Ograniczenie to wynika z faktu, że według ustawodawcy forma ta „nie odpowiada potrzebom zmienionej po 1999 r. rzeczywistości prawnej, społecznej i gospodarczej" [*Uzasadnienie*...

[1] Monika Truszkowska-Kurstak była uczestniczką projektu „Wiedza i praktyka – klucz do sukcesu w biznesie" współfinansowanego przez Unię Europejską w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego.

2010, s. 13]. Preferuje się natomiast formę spółki kapitałowej, gdyż ta właśnie „sprzyja efektywnemu zarządzaniu, otwiera nowe możliwości uzyskiwania przychodów, racjonalizuje gospodarowanie" [*Uzasadnienie*... 2010]. W związku z powyższym nowa ustawa wprowadza liczne regulacje mające doprowadzić do wyeliminowania SP ZOZ-ów w imię uporządkowania i ujednolicenia form prawnych, w jakich udzielane są świadczenia zdrowotne. Spośród tych regulacji na szczególną uwagę zasługują: 1) wzmocnienie nadzoru właścicielskiego podmiotu tworzącego oraz zwiększenie jego odpowiedzialności za sytuację finansową SP ZOZ-u poprzez zobowiązanie tegoż podmiotu do podjęcia określonych działań w przypadku ujemnego wyniku finansowego zakładu oraz 2) wprowadzenie procedury przekształcenia SP ZOZ-u w spółkę kapitałową bez konieczności uprzedniej likwidacji zakładu, wykorzystującej wskaźnik zadłużenia, od którego zależeć ma wartość zobowiązań zakładu, jakie w związku z przekształceniem przejmuje lub może przejąć podmiot tworzący. Oparcie wymienionych regulacji na danych sprawozdawczych powoduje, że szczególnego znaczenia nabiera sposób kształtowania tych danych. Od ich wartości zależeć będą bowiem konkretne decyzje finansowe i organizacyjne podejmowane przez JST, jako podmioty tworzące, co do dalszego funkcjonowania SP ZOZ-ów. Od nich również zależeć będzie kondycja finansowa samych JST.

Celem niniejszego artykułu jest zakwestionowanie mechanizmu zastosowanego w ustawie o działalności leczniczej, w którym od ukształtowania niektórych kategorii finansowych samorządowego SP ZOZ-u będą zależały konkretne decyzje JST, wywierające istotny wpływ na ich strukturę organizacyjną i kondycję finansową. Realizację celu pracy oparto na studiach literatury przedmiotu i stosownych regulacji prawnych, a także zilustrowano wybranymi przykładami, wykorzystując dane zawarte w sprawozdaniach finansowych za 2010 r. przykładowych SP ZOZ-ów z terenu województwa podlaskiego.

2. Samorząd terytorialny a ochrona zdrowia

Samorząd terytorialny to jedna z form wypełniania funkcji współczesnego i demokratycznego państwa. W swej obecnej, trójszczeblowej postaci istnieje od lat 90. XX wieku. Został reaktywowany w drodze decentralizacji władzy publicznej, w ramach szeroko zakrojonej reformy terytorialnej, organizacyjnej i kompetencyjnej [szerzej: Izdebski 2009, s. 23-26; Kulesza 2006, s. 16-20]. Skutkiem tego powołane do życia jednostki, na każdym szczeblu samorządu terytorialnego, przejęły ciężar wykonywania części zadań publicznych realizowanych – do czasu wprowadzenia reformy – przez władze centralne. Organizację i zakres działania poszczególnych rodzajów JST określono w ich ustawach „ustrojowych". Jednym z obszarów, w których JST miały podjąć i prowadzić działalność, była i nadal jest ochrona zdrowia. Wspomniane ustawy stwierdzają bowiem:

1. „Zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy […] ochrony zdrowia" [Ustawa z dnia 8 marca 1990 r., art. 7, ust. 1];

2. „Powiat wykonuje określone ustawami zadania publiczne o charakterze ponadgminnym w zakresie: […] promocji i ochrony zdrowia" [Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, art. 4, ust. 1];

3. „Samorząd województwa wykonuje zadania o charakterze wojewódzkim określone ustawami, w szczególności w zakresie: […] promocji i ochrony zdrowia" [Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, art. 14, ust. 1].

W celu wypełniania zadań publicznych JST tworzą lub mogą tworzyć jednostki organizacyjne. Mogą również zawierać umowy z innymi podmiotami. Obecnie w zakresie ochrony zdrowia wykorzystywane są następujące formy organizacyjno-prawne tej działalności: jednostki budżetowe, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej oraz spółki kapitałowe: akcyjne i z ograniczoną odpowiedzialnością. Formy te tworzą zamknięty katalog alternatywnych rozwiązań, które JST może zastosować, aby prowadzić tzw. podmiot leczniczy w świetle nowych uwarunkowań prawnych.

Podmiot leczniczy jest zorganizowaną w określony sposób formą realizacji zadań publicznych z zakresu ochrony i promocji zdrowia. Przedmiotem jego działalności jest wykonywanie działalności leczniczej, która:

1) polega na udzielaniu świadczeń zdrowotnych, a zatem dotyczy działań służących zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz innych działań medycznych wynikających z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania;

2) może również polegać na promocji zdrowia lub realizacji zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, w tym wdrażaniem nowych technologii medycznych oraz metod leczenia.

Z punktu widzenia finansów JST nie jest obojętne, w której spośród trzech wymienionych form będzie prowadzony podmiot leczniczy. Każda z tych form podlega bowiem odmiennym regulacjom prawnym odnośnie do ich statusu prawnego i gospodarki finansowej. Różni je również reżim wynikający z ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych [Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r.].

Zasady działania jednostki budżetowej reguluje ustawa o finansach publicznych [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.]. Jednostka ta funkcjonuje w ramach osobowości prawnej JST, a zatem realizuje zadania publiczne w imieniu i na rzecz JST, która ją utworzyła. Nie występuje samodzielnie w obrocie cywilnoprawnym – uprawnieni przedstawiciele jednostki budżetowej (kierownicy, główni księgowi) podejmują wszelkie czynności cywilnoprawne w imieniu JST [Jędrzejewski 2007, s. 22]. Jednostka budżetowa nie odpowiada też samodzielnie za zobowiązania – odpowiedzialność tę ponosi JST. Nie jest podmiotem prawa własności, może natomiast wykonywać ograniczone prawa rzeczowe (np. zarząd nieruchomościami). Jednostka budżetowa nie po-

siada ani zdolności kredytowej, ani sądowej [Jerzmanowski 2010, s. 14][2]. Szczególną cechą jej gospodarki finansowej jest pełne finansowanie z budżetu JST (tzw. metoda brutto), które oznacza całkowitą niezależność wydatków ponoszonych przez jednostkę od realizowanych dochodów. Wszelkie uzyskane wpływy musi bowiem odprowadzić na rachunek dochodów budżetu JST, a na sfinansowanie konkretnych wydatków otrzymuje osobne środki z budżetu. W związku z tym dane o wykonanych dochodach i wydatkach jednostki budżetowej są włączone do budżetu JST[3]. Skutkiem tego jednostki budżetowe podlegają ścisłym rygorom procedur planowania i wykonywania budżetu JST.

W odróżnieniu od jednostki budżetowej, SP ZOZ i spółka kapitałowa to formy wyodrębnione prawnie w stosunku do JST. Posiadają osobowość prawną, wyraźnie wskazaną przez ustawodawcę w przepisach prawa[4], podlegają rejestracji w rejestrze sądowym. Mają własny, wyodrębniony majątek niezbędny do uczestniczenia w stosunkach cywilnoprawnych, organy wyposażone w określone kompetencje, poprzez które działają, nabywają prawa i obowiązki, a więc ponoszą odpowiedzialność za swoje zobowiązania. Jako osoby prawne ponoszą też odpowiedzialność za szkody wyrządzone z winy ich organów [Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r., art. 416], są wyposażone w zdolność kredytową i sądową [szerzej: Skowrońska-Bocian 2005, s. 105, 107-109]. Gospodarkę finansowo-majątkową – z pewnymi ograniczeniami prawnymi – prowadzą odrębnie od JST, przy czym koszty działalności i zobowiązania pokrywają z realizowanych przychodów i posiadanych środków. Odrębnie od JST sporządzają także swoje sprawozdania finansowe. Podstawy prawne regulujące w szczegółach zasady prowadzenia działalności przez SP ZOZ-y i spółki kapitałowe są jednak odmienne. Pierwsze prowadzą działalność i gospodarkę finansową na zasadach określonych w ustawie o działalności leczniczej, z uwzględnieniem przepisów ustawy o finansach publicznych, drugie zaś – na podstawie głównie kodeksu spółek handlowych, a więc przepisów prawa regulujących działalność podmiotów czysto komercyjnych[5].

---

[2] Zdolność sądowa to zdolność występowania w procesie cywilnym jako strona [Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r., art. 64].

[3] Podobnie jest z pozostałymi danymi (np. o strukturze majątku czy zobowiązań) – znajdą się w sprawozdaniu finansowym JST jako osoby prawnej.

[4] Ustawa o działalności leczniczej tego wskazania nie zawiera w odniesieniu do SP ZOZ-ów, gdyż – co do zasady – nie przewiduje tworzenia nowych SP ZOZ-ów. Wskazanie takie zawierała natomiast ustawa poprzednio regulująca sposób funkcjonowania SP ZOZ-ów, tj. ustawa o zakładach opieki zdrowotnej [Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r., art. 35b, ust. 3].

[5] Warto zaznaczyć, że o ile SP ZOZ-y należą do sektora finansów publicznych, a więc ich wyniki i kondycja finansowa rzutują na dane o całym sektorze finansów publicznych, o tyle spółki są wyłączone poza ten sektor.

3. Wybrane aspekty przekształceń i likwidacji samorządowych SP ZOZ-ów

Z uregulowań wprowadzonych ustawą o działalności leczniczej wynika, że JST ma prawo utworzyć i prowadzić podmiot leczniczy w formie nowej jednostki budżetowej i/lub nowej spółki kapitałowej. W odniesieniu do SP ZOZ-u prawa takiego nie posiada, z wyjątkiem sytuacji, gdy nowy SP ZOZ powstaje w wyniku połączenia co najmniej dwóch dotychczas istniejących SP ZOZ-ów. Jak zaznaczono we wstępie, ograniczenie to wynika z polityki państwa ukierunkowanej na likwidację SP ZOZ-ów albo ich przekształcenie w jednostki budżetowe, a najlepiej w spółki kapitałowe. W ustawie o działalności leczniczej szczególny nacisk położono na regulacje w dwóch obszarach:

1) wzmocnienie nadzoru właścicielskiego,

2) wprowadzenie procedury przekształcenia SP ZOZ-u w spółkę kapitałową bez konieczności uprzedniej likwidacji zakładu.

W obu przypadkach istotną rolę przypisano danym finansowym ujętym w sprawozdaniach finansowych SP ZOZ-ów. Zagadnienia te zostaną omówione poniżej.

3.1. Wzmocnienie nadzoru właścicielskiego

Wzmocnienie nadzoru właścicielskiego jest przedmiotem art. 59 ustawy o działalności leczniczej. Utrzymuje on generalną zasadę, że SP ZOZ we własnym zakresie pokrywa ujemny wynik finansowy. Jeśli tak się nie stanie, wówczas JST jako podmiot tworzący powinien skorzystać z jednego z trzech poniższych rozwiązań:

1) może w ciągu 3 miesięcy od upływu terminu zatwierdzenia sprawozdania finansowego SP ZOZ-u pokryć ten wynik, jeżeli po dodaniu kosztów amortyzacji ma on nadal wartość ujemną, do wysokości tej wartości; jeśli podmiot tworzący nie skorzysta z tej możliwości i nie pokryje ujemnego wyniku finansowego, wówczas:

2) w terminie kolejnych 12 miesięcy podejmuje uchwałę o zmianie formy organizacyjno-prawnej SP ZOZ-u albo

3) w terminie kolejnych 12 miesięcy podejmuje uchwałę o likwidacji SP ZOZ-u.

Podjęcie uchwały o określonej treści staje się zatem już nie rozwiązaniem możliwym do zastosowania, lecz obowiązkiem JST do określonego zachowania się.

Omówione rozwiązania będą stosowane po raz pierwszy w odniesieniu do sprawozdań finansowych za 2012 r. Skorzystanie z każdego z nich wywrze w odniesieniu do działalności JST[6] skutki albo finansowe, albo organizacyjne, albo i jedne, i drugie jednocześnie.

W przypadku decyzji o pokryciu ujemnego wyniku finansowego w JST pojawi się dodatkowy kierunek wydatkowania środków publicznych, które trzeba będzie

[6] Wywierają też skutki w odniesieniu do finansów publicznych oraz wpływają na strukturę całego sektora finansów publicznych.

zapewnić w budżecie w konkretnej kwocie – jak się można spodziewać albo wskutek oszczędności na innych wydatkach, albo przez zaciągnięcie dodatkowych zobowiązań, np. w formie kredytów lub pożyczek. Problematyka ta komplikuje się również ze względu na rozbieżności w czasie: JST ma obowiązek zaplanowania budżetu i podjęcia uchwały budżetowej jeszcze przed rozpoczęciem nowego roku budżetowego, w którym będzie znana (i sfinansowana) ostateczna wartość ujemnego wyniku finansowego w części do pokrycia, z kolei SP ZOZ na ustalenie tegoż wyniku i sporządzenie sprawozdania finansowego ma czas do końca marca roku następującego po roku obrotowym. W związku z tym kwota planowana w budżecie będzie oparta na kwocie wyniku ujętej w planie finansowym SP ZOZ-u. Oprócz powyższych, ostateczna wartość wyniku finansowego SP ZOZ-u zależy od wysokości poszczególnych kategorii przychodów i kosztów ujętych w rachunku zysków i strat, a więc tak naprawdę od przyjętych przez SP ZOZ rozwiązań w zakresie metod wyceny i ewidencji, zgodnych z ustawą o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994 r.; dalej: UoR), a przyjętych przez SP ZOZ w jego polityce rachunkowości[7]. Będzie miała zatem przełożenie na mniejszą lub większą kwotę wydatku z budżetu JST.

W przypadku podjęcia uchwały o zmianie formy organizacyjno-prawnej (drugie rozwiązanie) JST ma możliwość wyboru: albo pozbawić samodzielności ekonomicznej i utworzyć jednostkę budżetową w ramach swej osobowości prawnej oraz włączyć jej dane do swego budżetu, a więc nadal prowadzić działalność w ramach sektora finansów publicznych, narzucić surowe zasady wykonywania budżetu obowiązujące wszystkie jednostki budżetowe, a także podjąć ryzyko mniejszej skłonności do oszczędnego wydawania przyznanych środków; albo też utworzyć spółkę kapitałową. Wtedy działalność nadal pozostanie wyodrębniona prawnie, chociaż będzie regulowana przepisami dotyczącymi podmiotów komercyjnych ze specyficznymi obowiązkami organów zarządzających włącznie, oraz zostanie wyłączona poza sektor finansów publicznych. Możliwość ta zostanie szerzej omówiona w punkcie 3.2. niniejszego opracowania.

Skorzystanie z trzeciego rozwiązania, czyli podjęcie uchwały o likwidacji SP ZOZ-u, również będzie miało istotne następstwa. Przede wszystkim zniknie jednostka organizacyjna realizująca część zadań publicznych na rzecz danej JST. Pozostaną zatem niezaspokojone potrzeby części społeczności lokalnej w zakresie ochrony zdrowia. Wypełniając obowiązek ustawowy, JST będzie musiała wskazać, gdzie potrzeby te mogą być zaspokajane, najlepiej w standardzie nie niższym od dotychczasowego. Likwidacja SP ZOZ-u wpłynie również na sytuację finansową JST – zobowiązania i należności, a także mienie SP ZOZ-u staną się zobowiązaniami,

[7] W niniejszym opracowaniu autorka nie zakłada możliwości wprowadzenia tzw. rozwiązań kreatywnych czy wręcz niezgodnych z prawem, a podporządkowanych określonemu celowi (np. prezentacji wysokiego lub niskiego wyniku finansowego, aktywów czy zobowiązań), ponieważ zagadnienia te są szeroko omawiane w literaturze przedmiotu. Nie jest jednak wykluczone, że w praktyce mogą wystąpić tego rodzaju odstępstwa od rozwiązań dopuszczonych ustawą o rachunkowości.

należnościami i mieniem JST. Zatem na barkach JST spoczną problemy związane z wyegzekwowaniem kwot należnych, zagospodarowaniem pozostałego majątku i spłaceniem wszystkich zobowiązań zaciągniętych przez SP ZOZ. Przepływy z tych tytułów w sposób istotny mogą zaważyć na kondycji finansowej i danych ujętych w sprawozdawczości finansowej i budżetowej JST.

3.2. Procedura przekształcenia SP ZOZ-u w spółkę kapitałową bez konieczności uprzedniej likwidacji zakładu

Preferowane przez ustawodawcę przekształcenie SP ZOZ-u w spółkę kapitałową zakłada możliwość zmiany formy organizacyjno-prawnej w sposób uproszczony, tj. bez konieczności likwidacji zakładu, opierając całą procedurę i kierunek postępowania JST na wskaźniku zadłużenia SP ZOZ-u. Zanim akt przekształcenia zostanie sporządzony, JST jako podmiot tworzący ustala wspomniany wskaźnik, biorąc do obliczeń dane ze sprawozdania finansowego SP ZOZ-u za ostatni rok obrotowy. Wyliczenie wskaźnika zadłużenia Wz przyjmuje postać ilorazu: sumy zobowiązań długoterminowych i zobowiązań krótkoterminowych pomniejszonej o inwestycje krótkoterminowe, do przychodów ogółem. Od poziomu tak obliczonego wskaźnika będzie uzależnione postępowanie JST jako podmiotu tworzącego. Ustawa przewiduje dwa rozwiązania:

1) jeśli Wz > 0,5, to w dniu poprzedzającym dzień przekształcenia JST przejmuje zobowiązania SP ZOZ-u o takiej wartości, aby Wz na dzień przekształcenia dla powstałej spółki wyniósł maksymalnie 0,5;

2) jeśli Wz ≤ 0,5, wówczas w dniu poprzedzającym dzień przekształcenia JST może przejąć zobowiązania SP ZOZ-u.

W obu przypadkach przejęciu będą podlegały w pierwszej kolejności zobowiązania wymagalne, poczynając od tych, które stały się wymagalne najwcześniej. O ile jednak w pierwszym przypadku JST ma obowiązek ich przejęcia, o tyle w drugim może z tego „prawa" skorzystać lub nie. Wiadomo bowiem, że przejęcie zobowiązań to dla JST konieczność wygospodarowania dodatkowych środków na ich spłatę i jednocześnie dodatkowy kierunek wydatkowania środków publicznych.

Wkomponowanie wskaźnika zadłużenia w procedurę przekształcenia SP ZOZ-u w spółkę kapitałową będzie miało zatem podobne mankamenty co pokrycie ujemnego wyniku finansowego SP ZOZ-u, o czym pisano powyżej. Podobnie bowiem jak w tamtym przypadku, wysokość konkretnych kwot wydatków budżetowych JST będzie zależała od wysokości ostatecznych danych, ujętych w sprawozdaniu finansowym SP ZOZ-u. W przypadku wskaźnika zadłużenia nie będzie to jednak kategoria wyniku finansowego czy amortyzacji, ale kategorie zobowiązań, inwestycji krótkoterminowych i przychodów: z działalności podstawowej, pozostałych przychodów operacyjnych i przychodów finansowych, które mogą być kształtowane zgodnie z polityką rachunkowości przyjętą przez SP ZOZ, zgodną z przepisami UoR. Z punktu widzenia interesu JST i jej budżetu tendencją pożądaną będzie wskaźnik

jak najniższy, gdyż JST będzie musiała (lub mogła) przejąć mniejsze zobowiązania SP ZOZ-u. Kierunki wpływu zmian wymienionych kategorii, ujętych w konstrukcji wskaźnika zadłużenia SP ZOZ-u, na poziom tego wskaźnika przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Wpływ zmian kategorii finansowych ujętych w konstrukcji wskaźnika zadłużenia SP ZOZ-u na jego poziom

Zmiana wskaźnika zadłużenia	Zmiana zobowiązań długoterminowych	Zmiana zobowiązań krótkoterminowych	Zmiana inwestycji krótkoterminowych	Zmiana przychodów
Wzrost wskaźnika zadłużenia	↑	↑	↓	↓
Zmniejszenie wskaźnika zadłużenia	↓	↓	↑	↑

Źródło: opracowanie własne.

Z tabeli 1. jednoznacznie wynika, że zgodne z oczekiwaniami JST, bo wpływające na zmniejszenie obciążenia jej budżetu, będą: zmniejszenie zobowiązań krótkoterminowych i długoterminowych, zwiększenie poziomu inwestycji krótkoterminowych oraz wzrost przychodów. JST ma jednak w tym zakresie bardzo ograniczony wpływ – żeby nie powiedzieć, że w ogóle go nie ma – zgodnie z UoR bowiem to kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, to kierownik jednostki oraz członkowie organu nadzorującego jednostki są zobowiązani zapewnić, by sprawozdanie finansowe spełniało wymagania przewidziane w UoR, i to oni odpowiadają solidarnie za szkodę wyrządzoną działaniem lub zaniechaniem stanowiącym naruszenie wymienionego wyżej obowiązku zgodności sprawozdania z UoR. Jakie zatem są możliwości kształtowania danych sprawozdawczych, oczywiście w zgodzie z przepisami prawa?

4. Kształtowanie wybranych kategorii finansowych a zasady wynikające z przepisów ustawy o rachunkowości obowiązujące SP ZOZ-y

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej są zobowiązane do ujmowania operacji gospodarczych zachodzących w związku z prowadzoną przez nie działalnością zgodnie z przepisami UoR. Oznacza to, że stosowane przez nie zasady (polityka) rachunkowości powinny odpowiadać pewnym wymaganiom, które zaprezentowano w tabeli 2., a więc przede wszystkim zapewniać rzetelne i jasne przedstawienie: sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. W związku z tym wszel-

kie operacje gospodarcze powinny być ujmowane w księgach rachunkowych i wykazywane w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną, a przyjęte zasady (polityka) rachunkowości – stosowane w sposób ciągły w celu zapewnienia porównywalności danych i informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych z kolejnych lat. Przyjęte w SP ZOZ-ie zasady (polityka) rachunkowości powinny zapewniać wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożności, z której wynika m.in. obowiązek urealnienia akty-

Tabela 2. Podstawowe zasady rachunkowości

Zasada rachunkowości	Treść
Zasada wiernego i rzetelnego obrazu	Jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy (art. 4, ust. 1)
Zasada istotności	Określając zasady (politykę) rachunkowości, należy zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożności (art. 8, ust. 1)
Zasada przewagi treści nad formą	Zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną (art. 4, ust. 2)
Zasada ciągłości	Przyjęte zasady (politykę) rachunkowości należy stosować w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych tak, aby za kolejne lata informacje z nich wynikające były porównywalne. Wykazane w księgach rachunkowych na dzień ich zamknięcia stany aktywów i pasywów należy ująć w tej samej wysokości, w otwartych na następny rok obrotowy księgach rachunkowych (art. 5, ust. 1)
Zasada ostrożności	Poszczególne składniki aktywów i pasywów wycenia się, stosując rzeczywiście poniesione na ich nabycie (wytworzenie) ceny (koszty), z zachowaniem zasady ostrożności. W tym celu w wyniku finansowym, bez względu na jego wysokość, w szczególności należy uwzględnić: 1) zmniejszenia wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów, w tym również dokonywane w postaci odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych; 2) wyłącznie niewątpliwe pozostałe przychody operacyjne i zyski nadzwyczajne; 3) wszystkie poniesione pozostałe koszty operacyjne i straty nadzwyczajne; 4) rezerwy na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń (art. 7, ust. 1)
Zasada memoriału	W księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty (art. 6, ust. 1)
Zasada współmierności przychodów i kosztów	Dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione (art. 6, ust. 2)
Zasada indywidualnej wyceny (zakazu kompensaty)	Wartość poszczególnych składników, aktywów i pasywów, przychodów i związanych z nimi kosztów, jak też zysków i strat nadzwyczajnych ustala się oddzielnie. Nie można kompensować ze sobą wartości różnych co do rodzaju aktywów i pasywów, przychodów i kosztów związanych z nimi oraz zysków i strat nadzwyczajnych (art. 7, ust. 3)

Źródło: opracowanie własne, na podstawie: [Ustawa z dnia 29 września 1994 r.].

wów w drodze aktualizacji ich wartości do poziomu odpowiadającego spodziewanym w przyszłości korzyściom ekonomicznym oraz obowiązek utworzenia rezerw na znane jednostce ryzyko.

Od tak określonych zasad podstawowych UoR przewiduje pewne odstępstwa, nadal jednak dając pierwszeństwo zasadzie wiernego i rzetelnego obrazu. Należą do nich:

1) stosowanie uproszczeń – SP ZOZ może stosować pewne uproszczenia w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości pod warunkiem, że nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej zakładu oraz jego wyniku finansowego (art. 4, ust. 4);

2) zmiana stosowanych rozwiązań – SP ZOZ może, ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego, bez względu na datę podjęcia decyzji, zmienić dotychczas stosowane rozwiązania na inne, przewidziane ustawą, w celu rzetelnego i jasnego przedstawienia swej sytuacji (szerzej: art. 8, ust. 2);

3) wybór spośród rozwiązań alternatywnych – w UoR obok przepisów wymagających bezwzględnego stosowania istnieją regulacje dopuszczające możliwość dokonania wyboru spośród rozwiązań określonych w tej ustawie w odniesieniu do danej kategorii finansowej (np. w zakresie wyceny zapasów).

Jeśli wymienione odstępstwa od zasad podstawowych mają miejsce w danym SP ZOZ-ie, powinny zostać odpowiednio objaśnione w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego oraz podlegać szczególnym analizom. Ich zastosowanie będzie bowiem rzutować na wysokość kategorii finansowych zawartych w sprawozdaniach finansowych i – co najważniejsze – pozostawać w zgodzie z przepisami prawa. Ustawa o rachunkowości jako akt prawny odnosi się przecież do różnych podmiotów i rodzajów działalności, zawiera więc zapisy o charakterze ramowym, czyli w pewnym sensie uniwersalnym. Przepisy te – w dużej części – znajdą zastosowanie w konkretnych podmiotach i w odniesieniu do konkretnych operacji gospodarczych dopiero poprzez szczegółowe ich określenie w postaci tzw. zasad (polityki) rachunkowości przez dany podmiot. W związku z powyższym uczynienie tak kształtowanych danych sprawozdawczych podstawą podejmowania określonych decyzji przez JST, wywołujących konkretne skutki finansowe i organizacyjne dotyczące kondycji i struktury prowadzonej działalności przez JST, wydaje się mocno dyskusyjne, zwłaszcza że ramowe określenie zasad rachunkowości w ustawie z możliwością ich indywidualnego kształtowania dotyczy w tym przypadku jednostek o bardzo zbliżonych profilach działalności. Potwierdzeniem tego twierdzenia niech będą poniższe przykłady.

4.1. Ustalanie okresu ekonomicznej użyteczności środków trwałych

Środki trwałe to w zdecydowanej większości aktywa o charakterze rzeczowym, które są kompletne, zdatne do użytku, przeznaczone na potrzeby jednostki i których przewidywany okres ekonomicznej użyteczności jest dłuższy niż rok. Środki trwałe

są zatem zaangażowane do prowadzenia działalności w długiej perspektywie i naturalnym następstwem tego jest ich stopniowe zużywanie się, a więc utrata wartości. Należy jednocześnie dodać, że utrata wartości użytkowej przez środek trwały może być rezultatem nie tylko jego zużywania się, ale także następować w wyniku postępu technicznego czy technologicznego albo na skutek upływu czasu[8].

W celu uwzględnienia utraty tej wartości SP ZOZ dokonuje odpisów amortyzacyjnych w koszty zakładu drogą systematycznego, planowego rozłożenia wartości początkowej środka trwałego na ustalony okres amortyzacji. Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, na którego określenie wpływają w szczególności:

1) liczba zmian, na których pracuje środek trwały – zwiększenie liczby zmian wpływa na bardziej intensywne wykorzystywanie środka trwałego i skraca okres jego ekonomicznej użyteczności (a więc zwiększa wartość odpisów amortyzacyjnych w koszty);

2) tempo postępu techniczno-ekonomicznego – im jest większe, tym krótszy okres ekonomicznej użyteczności (i wyższe koszty amortyzacji), i odwrotnie;

3) wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin jego pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem – zwiększenie wydajności w ujęciu planowanym skraca okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego (zwiększa koszty podmiotu), i odwrotnie;

4) prawne lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego – ograniczenia prawne znajdują swoje źródło np. w przepisach dotyczących ochrony środowiska, warunkach zawartych umów leasingowych;

5) przewidywana przy likwidacji cena sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego.

Z punktu widzenia UoR wysokość kosztów amortyzacji:

1) będzie zatem zależna – w wielu przypadkach – od subiektywnych ocen osób lub komisji ustalających okres ekonomicznej użyteczności środków trwałych (dłuższy okres ekonomicznej użyteczności to mniejsze koszty roczne, i odwrotnie);

2) może podlegać zmianom w wyniku okresowych weryfikacji poprawności stosowanych okresów i stawek amortyzacji środków trwałych, powodując odpowiednią korektę dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych. Oczywiście, zmiany tego typu powinny być dokonywane zawsze ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego i mieć na celu bardziej rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowego zakładu.

Z powyższego wynika, że UoR pozostawia zakładowi stosunkowo rozległe prawo wyboru, skutkujące zmianą kosztów „in plus" lub „in minus", a w efekcie zmianą wyniku finansowego. Wzrost kosztów amortyzacji prowadzi przecież do pogorszenia wyniku finansowego (zmniejszenia zysku netto albo zwiększenia straty netto), i odwrotnie.

---

[8] Przykładowo w przypadku środka trwałego czasowo nieużywanego z powodu jego remontu.

Wobec dość ogólnie sformułowanych regulacji dotyczących ustalania okresu ekonomicznej użyteczności środków trwałych większość SP ZOZ-ów – podobnie zresztą jak wiele innych podmiotów zobligowanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z UoR – w celu ustalenia wysokości odpisów amortyzacyjnych do celów bilansowych stosuje stawki i zasady, w tym moment rozpoczęcia amortyzowania, określone przez przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.; dalej: ustawa o PDOP]. Potwierdzają to dane zawarte w tabeli 3., pochodzące z wprowadzeń do sprawozdań finansowych za 2010 r. przykładowych SP ZOZ-ów z terenu województwa podlaskiego, opublikowanych w „Monitorze Polski B" lub udostępnionych autorce opracowania.

Tabela 3. Zasady amortyzacji środków trwałych w przykładowych SP ZOZ-ach województwa podlaskiego

Nazwa SP ZOZ-u	Zasady amortyzacji środków trwałych (z wyjątkiem „niskocennych")
Szpital Ogólny w Wysokiem Mazowieckiem	Składniki majątku o wartości jednostkowej przekraczającej 3500 zł ujmuje się w ewidencji środków trwałych według cen nabycia i amortyzuje metodą liniową za pomocą stawek przewidzianych w art. 16a-16m ustawy o PDOP
Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Sokółce	Środki trwałe o wartości przekraczającej jednostkowo 3500 zł są umarzane metodą liniową w równych ratach miesięcznych przy uwzględnieniu okresu ekonomicznej użyteczności środków trwałych
Szpital Ogólny im. dr. W. Ginela w Grajewie	Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami ustawy o PDOP, jeżeli wartość początkowa środka trwałego była wyższa niż 3500 zł, od 1 stycznia 2001 r. w wysokości 50% stawek amortyzacyjnych podanych w „Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych" stanowiącym załącznik do ustawy o PDOP
Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Hajnówce	Środki trwałe nowo nabyte powyżej 3500 zł ewidencjonuje się ilościowo-wartościowo (brutto) i umarza się zgodnie z ustawą o PDOP według załącznika nr 1 do ustawy
Samodzielny Publiczny Szpital Wojewódzki w Suwałkach	Środki trwałe o wartości powyżej 3500 zł amortyzowane są metodą liniową według stawek maksymalnych przewidzianych w rozporządzeniu MF w sprawie amortyzacji [Rozporządzenie z 17 stycznia 1997 r.]*

* Niezrozumiałe wydaje się powoływanie się na nieobowiązujące od dawna przepisy prawa; można przypuszczać, że niniejszy zapis we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego wynika raczej z niedopatrzenia osób sporządzających sprawozdanie, które nie dokonały aktualizacji tej części wprowadzenia, niż z faktu, że przepisy obecnie obowiązujące nie są przestrzegane.

Źródło: wprowadzenia do sprawozdań finansowych wymienionych SP ZOZ-ów za 2010 r.

Preferencje dla przepisów ustawy o PDOP wynikają z faktu, że zdecydowanie bardziej szczegółowo określają one stawki, zasady i metody amortyzowania, dzięki czemu znacznie ułatwiają przyjęcie ostatecznych zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych dla poszczególnych środków trwałych i istotnie ograniczają nakłady pracy związane z podwójnym obliczaniem odpisów amortyzacyjnych – w prze-

ciwnym wypadku należałoby je określać osobno dla celów bilansowych, osobno dla podatkowych. Czy jednak takie postępowanie z punktu widzenia UoR jest prawidłowe? Wydaje się, że przyjęcie podatkowych zasad amortyzowania dla celów ustalenia kosztów amortyzacji w rozumieniu UoR będzie poprawne jedynie wtedy, gdy okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, o którym mowa w UoR, będzie zgodny z okresem uwzględnionym przy ustalaniu stawki według przepisów o PDOP. Postępowanie takie uznaje się za uproszczenie w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości i za dopuszczalne wyłącznie wtedy, gdy nie zostanie naruszona zasada wiernego i rzetelnego obrazu, czyli zastosowane rozwiązanie nie wpłynie w sposób istotnie ujemny na sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy zakładu prezentowane w sprawozdaniu finansowym, a wynikające z danych zawartych w księgach rachunkowych. W przeciwnym razie, niestety, dla celów rachunkowych i bilansowych każdy SP ZOZ powinien określać odrębnie wysokość odpisów amortyzacyjnych.

Informacje zawarte w tabeli 3. wskazują jeszcze jedno zagadnienie, które potencjalnie wpływa na koszty i wynik finansowy SP ZOZ-u. Nawet przyjęcie zasad podatkowych dla ustalania odpisów amortyzacyjnych nie gwarantuje zbliżonych kwot kosztów dla takich samych środków trwałych używanych przez różne SP ZOZ-y. Przepisy ustawy o PDOP dopuszczają bowiem przyjęcie stawek podatkowych o połowę niższych! Jak to się jednak ma do wiernego i rzetelnego obrazu jednostki prezentowanego w sprawozdaniu finansowym?

Z punktu widzenia obowiązków JST do podjęcia określonych decyzji w przypadku wystąpienia ujemnego wyniku finansowego SP ZOZ-u przyjęcie takiego czy innego okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego w zasadzie nie miałoby znaczenia, ponieważ amortyzacja, jako koszt, najpierw pomniejsza wynik finansowy (czyli pogłębia stratę), następnie zaś – w celu ustalenia kwoty do pokrycia przez JST – powiększa go (tj. pomniejsza stratę). Istnieje jednak inny problem, związany z okresem ekonomicznej użyteczności, który ma wpływ na ostateczną wysokość wyniku finansowego. Jest nim rozliczanie przychodów dotyczących przyszłych okresów, które powstają w sytuacji, gdy SP ZOZ określone środki trwałe otrzyma w formie darowizny (np. kosztowny sprzęt medyczny od fundacji Wielka Orkiestra Świątecznej Pomocy) albo je zakupi z otrzymanej na ten cel dotacji, np. od JST czy z Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, albo też z funduszy Unii Europejskiej. W tej sytuacji równowartość otrzymanych kwot (wartość darowizny, dotacji wydatkowanej na zakup środka trwałego) podlegać będzie sukcesywnemu rozliczeniu w przychody zakładu, równolegle i proporcjonalnie do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od darowanych lub dofinansowanych środków trwałych. W ten sposób okres ekonomicznej użyteczności środków trwałych przyjęty dla celów ustalenia kosztów amortyzacji będzie miał swoje przełożenie również na przychody zakładu, a w ślad za tym na konkretną kwotę straty zakładu do pokrycia przez JST i ostateczną kwotę długu do ewentualnego przejęcia przez JST w sytuacji, gdyby JST podjęła uchwałę o przekształceniu SP ZOZ-u w spółkę kapitałową.

4.2. Szacowanie rezerw na świadczenia pracownicze

Najczęściej występującymi świadczeniami pracowniczymi o charakterze długoterminowym są nagrody jubileuszowe i odprawy emerytalne. Stanowią one zobowiązanie zakładu wobec pracowników, które wystąpi w przyszłości, ale już dziś SP ZOZ jako pracodawca o swoim przyszłym zobowiązaniu wie, ponieważ konkretną osobę zatrudnia. Na SP ZOZ-ie ciążą więc dwa obowiązki wynikające wprost z przepisów prawa: wykonania przyszłych świadczeń i utworzenia rezerw na te świadczenia.

Obowiązek wykonania omawianych świadczeń na rzecz pracowników SP ZOZ-u do 30 czerwca 2011 r. wynikał z ustawy o zakładach opieki zdrowotnej [Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r.], obecnie zaś, od 1 lipca 2011 r., wynika z ustawy o działalności leczniczej [Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r.]. Regulacje o podobnej tematyce znajdują się również w Kodeksie pracy, jednak w przypadku SP ZOZ-u nie znajdują zastosowania. Znajdą natomiast zastosowanie do podmiotu leczniczego prowadzonego w formie spółki kapitałowej. Porównanie zapisów obu aktów prawnych w zakresie świadczeń pracowniczych zawiera tabela 4.

Z analizy treści zawartej w tabeli 4. jednoznacznie wynika, że SP ZOZ-y są podmiotami w sposób szczególny obciążonymi przyszłymi świadczeniami na rzecz pracowników. W przypadku odpraw emerytalnych lub rentowych w sektorze komercyjnym przysługuje jednorazowo kwota w wysokości jednomiesięcznego wynagrodzenia. Z kolei w SP ZOZ-ie kwota tej jednorazowej odprawy zależy od stażu pracy – im pracownik dłużej pracuje, tym nabywa prawo do wyższej odprawy, sięgającej nawet trzykrotności wynagrodzenia.

Zagadnienia nagród jubileuszowych Kodeks pracy nie reguluje. Oznacza to, że w sektorze komercyjnym nie ma prawnego obowiązku pracodawcy do wypłaty takich kwot. Natomiast w przypadku SP ZOZ-ów problematyka nagród jest niezwykle rozbudowana. Pracownik zakładu, wraz z upływem lat świadczenia pracy na rzecz pracodawcy, nabywa prawa do kwot wypłacanych co pięć lat, za każdym razem wyższych (nawet trzykrotność miesięcznego wynagrodzenia), przy czym pierwsza z nich należy mu się dopiero po 20 latach pracy. W tym miejscu trzeba wyraźnie podkreślić, że pracownik nabywa prawa do tych pięciu wypłat jednocześnie, co oznacza, że pracodawca już dziś musi brać pod uwagę, że pięć wypłat na rzecz pracownika z dużym prawdopodobieństwem zrealizuje i że wymaga to już dziś dokonania odpowiedniej „rezerwacji" określonych kwot, czyli utworzenia rezerw.

Rezerwy na świadczenia pracownicze, prezentowane w bilansie w tej właśnie pozycji, w rzeczywistości są jednym z rodzajów tzw. biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, których tworzenie wynika w pierwszej kolejności z zasad ostrożności i współmierności. Ustawa o rachunkowości kwestię tę reguluje w sposób następujący: „Jednostki dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres

Tabela 4. Świadczenia pracownicze w regulacjach Kodeksu pracy i ustawy o działalności leczniczej

Rodzaj świadczenia pracowniczego	Kodeks pracy	Ustawa o działalności leczniczej
Odprawy rentowe lub emerytalne	Art. 92[1], §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: [Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r.; Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r.].

sprawozdawczy, wynikających w szczególności […] z obowiązku wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych, a także przyszłych świadczeń wobec nieznanych osób, których kwotę można oszacować w sposób wiarygodny, mimo że data powstania zobowiązania nie jest jeszcze znana. […] Zobowiązania, o których mowa […], wykazuje się w bilansie jako rezerwy na zobowiązania" [Ustawa z dnia 29 września 1994 r., art. 39, ust. 2, pkt 2; ust. 2a]. Z powyższego wynika, że UoR nie przewiduje żadnych zwolnień od obowiązku tworzenia rezerw na świadczenia pracownicze. Wymaga ponadto wiarygodnego oszacowania ich wartości i corocznej weryfikacji poprawności wykazywanych kwot. Największy problem tkwi w tym, jak dokonać szacunku w sposób wiarygodny. Na ten temat UoR milczy, pozostawiając to zagadnienie decyzji zakładu.

Dotychczasowa praktyka wskazuje, że możliwe są przynajmniej trzy rozwiązania w zakresie szacowania rezerw na świadczenia pracownicze:

1) wycena aktuarialna – takie zalecenie zawiera Krajowy Standard Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe" [Uchwała nr 7/08…], który problematykę rezerw rozwija szerzej niż UoR. Wycena aktuarialna jest przeprowadzana dla każdego pracownika osobno, przez podmiot wyspecjalizowany w tym zakresie, na podstawie zawartej umowy, odpłatnie. W wycenie tej uwzględniane są liczne dane finansowe i pozafinansowe, np. kwota wynagrodzenia pracownika, płeć, stopa dyskontowa, wskaźnik inflacji, stopa wzrostu wynagrodzeń, wskaźnik rotacji pracowników, wiek pracowników, wskaźnik umieralności;

2) wycena wykonana we własnym zakresie, oparta na metodyce opracowanej na potrzeby własne zakładu i opisanej w zasadach (polityce) rachunkowości;

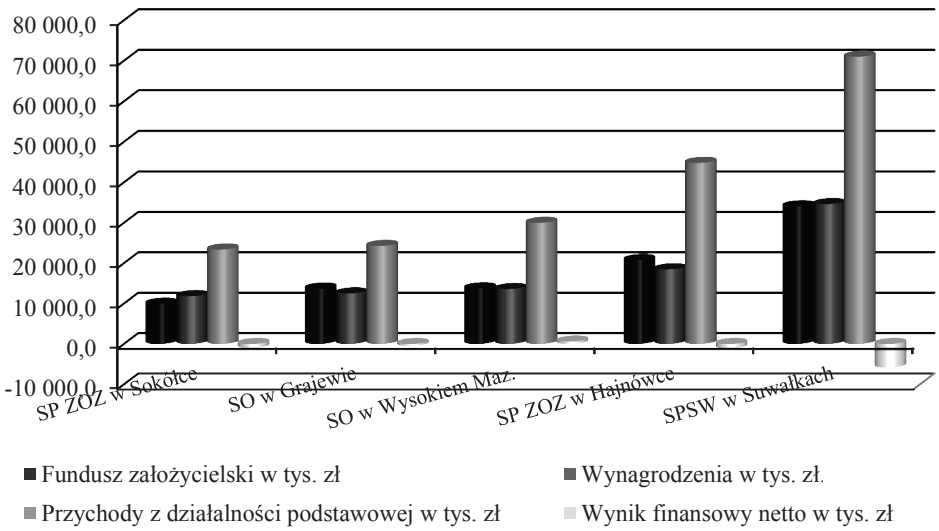
3) brak wyceny – w tym wariancie należy mieć na uwadze, że w przypadku braku kwoty istotnej (jeśli rezerwa byłaby kwotą istotną, ale nie została utworzona i wykazana w sprawozdaniu finansowym) sprawozdanie nie będzie przedstawiało rzetelnie i jasno sytuacji jednostki, a zatem nie będzie odpowiadało podstawowym wymogom UoR.

W świetle powyższego, o ile w sektorze komercyjnym problematyka świadczeń pracowniczych, ze względu na ich wysokość, niejednokrotnie jest marginalizowana, zwłaszcza w podmiotach o wysokim technicznym uzbrojeniu pracy (branże kapitałochłonne), a nietworzenie rezerw na świadczenia pracownicze traktuje się jako swego rodzaju uproszczenie wśród stosowanych zasad (polityki) rachunkowości, niezniekształcające w sposób istotnie ujemny obrazu jednostki wynikającego z ksiąg rachunkowych i sprawozdania finansowego, o tyle w SP ZOZ-ach tego typu postępowanie nie znajduje żadnego uzasadnienia tym bardziej, że to właśnie w tych podmiotach koszty wynagrodzeń personelu (od których wysokości bezpośrednio zależy wysokość rezerw) pochłaniają około połowy uzyskiwanych przychodów z działalności podstawowej, co przedstawia tabela 5. dla przykładowych – wymienionych już w niniejszym opracowaniu – SP ZOZ-ów. Brak rezerw w tym zakresie należy uznać za postępowanie naganne, które prowadzi do zniekształcenia danych bilansowych i wyniku finansowego. Nie do przyjęcia jest również uzasadnianie, że rezerwy stanowią tylko niewielki procent w stosunku do rocznych kosztów wynagrodzeń i nie są tworzone albo ze względu na „nieistotność" tej kwoty, albo od lat występujący podobny ich poziom, albo też od lat ponoszone w zakładzie podobne kwoty wypłat z tytułu pracowniczych świadczeń długoterminowych. Oczywiście, występująca w SP ZOZ-ach tendencja personelu medycznego do przechodzenia na system kontraktowy niewątpliwie wpłynie na zmniejszenie rangi problemu, rezerwy bowiem zależą bezpośrednio od wielkości zatrudnienia na podstawie umów o pracę, stażu pracy i wysokości wynagrodzenia pracowników, niemniej jednak w opinii autorki nie jest prawdopodobne, by problem ten przestał w SP ZOZ-ach w ogóle istnieć z tego właśnie powodu.

Tabela 5. Wybrane dane sprawozdawcze za 2010 r. przykładowych SP ZOZ-ów województwa podlaskiego

Nazwa SP ZOZ	Fundusz założycielski (w tys. zł)	Wynagrodzenia (w tys. zł)	Przychody z działalności podstawowej (w tys. zł)	Wynik finansowy netto (w tys. zł)	Relacja wynagrodzeń do przychodów z działalności podstawowej (w %)
Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Sokółce	9979,3	11 853,9	23 395,9	-992,1	50,7
Szpital Ogólny im. dr. W. Ginela w Grajewie	13 720,6	12 538,6	24 296,8	-484,4	51,6
Szpital Ogólny w Wysokiem Mazowieckiem	13 781,4	13 605,3	30 010,1	601,7	45,3
Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Hajnówce	20 781,1	18 500,3	44 827,3	-1058,0	41,3
Samodzielny Publiczny Szpital Wojewódzki w Suwałkach	34 094,5	34 653,0	71 029,6	-5827,0	48,8

Źródło: opracowanie własne, na podstawie sprawozdań finansowych wymienionych SP ZOZ-ów za 2010 r.



Rys. 1. Wybrane dane sprawozdawcze przykładowych SP ZOZ-ów za 2010 r.

Źródło: opracowanie własne, na podstawie danych ze sprawozdań finansowych wymienionych SP ZOZ-ów za 2010 r.

Potwierdzeniem powyższego niech będą dane z tabel 5. i 6. W pierwszej z nich uszeregowano SP ZOZ-y według wysokości funduszu wniesionego przez organ założycielski. W odniesieniu do tej grupy pięciu zakładów wykształciła się pewna prawidłowość: im wyższy fundusz, tym wyższe przychody z działalności podstawowej i wyższe koszty wynagrodzeń. W przypadku wyniku finansowego o podobnej tendencji mówić już nie można. Występujące relacje obrazuje rysunek 1.

Podobnie o żadnej prawidłowości nie można mówić w odniesieniu do tworzonych rezerw, co obrazują dane zawarte w tabeli 6.

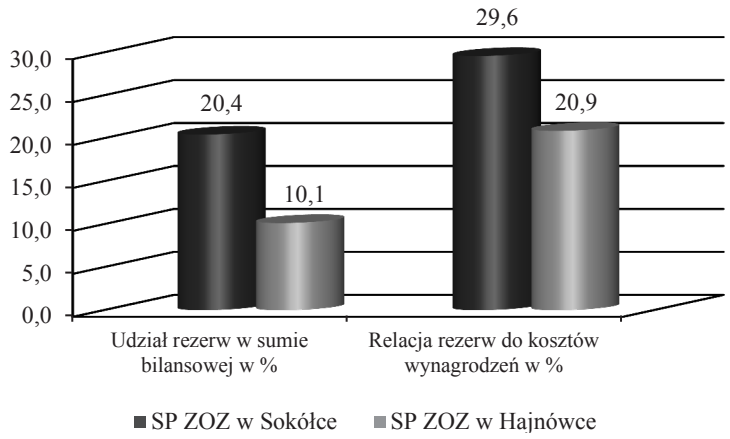
Tabela 6. Dane o rezerwach na świadczenia pracownicze i składnikach funduszu własnego przykładowych SP ZOZ-ów za 2010 r.

Nazwa SP ZOZ	Rezerwy (w tys. zł)	Suma funduszu zakładu, wyniku z lat ubiegłych i wyniku finansowego (w tys. zł)	Fundusz własny (w tys. zł)	Suma bilansowa (w tys. zł)	Relacja rezerw do funduszu własnego (w %)
Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Sokółce	3507,2	–8118,2	1861,1	17 159,7	188,4
Szpital Ogólny im. dr. W. Ginela w Grajewie	-	–16 567,3	–2846,7	16 436,1	-
Szpital Ogólny w Wysokiem Mazowieckiem	-	6058,1	19 839,5	24 459,1	-
Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej w Hajnówce	3860,3	4843,1	25 624,2	38 068,4	15,1
Samodzielny Publiczny Szpital Wojewódzki w Suwałkach	-	–46 225,8	–12 131,3	31 964,9	-

Źródło: opracowanie własne, na podstawie sprawozdań finansowych wymienionych SP ZOZ-ów za 2010 r.

Spośród analizowanych pięciu SP ZOZ-ów rezerwy na świadczenia pracownicze tworzą jedynie dwa: SP ZOZ w Sokółce i SP ZOZ w Hajnówce. Rezerwy te stanowią istotną część sumy bilansowej w obu zakładach, odpowiednio: 20,4% oraz 10,1%. Podobnie jest w relacji do rocznych wynagrodzeń: 29,6% oraz 20,9% (zob. rys. 2).

Gdyby podmioty te nie tworzyły rezerw, a zatem odpowiednią ich częścią nie obciążały kosztów, czyli w efekcie wyników finansowych kolejnych lat, wówczas skumulowana wartość wypracowanych przez lata wyników finansowych byłaby wyższa: w przypadku SP ZOZ-u w Sokółce skumulowany wynik – obecnie strata – z wszystkich lat działalności wyniósłby nie 8118,2 tys. zł, lecz 4611,0 tys. zł, a w SP ZOZ-ie w Hajnówce skumulowane kapitały wypracowane w trakcie działalności



Rys. 2. Relacje rezerw na świadczenia pracownicze do sumy bilansowej i do kosztów wynagrodzeń za 2010 r. w SP ZOZ-ach w Sokółce i w Hajnówce (w %)

Źródło: opracowanie własne, na podstawie danych ze sprawozdań finansowych wymienionych SP ZOZ-ów za 2010 r.

wzrosłyby z 4843,1 tys. zł do 8703,4 tys. zł. W ten sposób rezerwy, w przypadku ich nietworzenia, poprawiałyby wyniki finansowe kolejnych lat i wartość funduszy własnych obu zakładów byłaby na koniec 2010 r. wyższa, np. w SP ZOZ-ie w Hajnówce o 15,1% w stosunku do ich obecnej wartości.

Jak wspomniano wcześniej, utworzenie rezerw na świadczenia pracownicze odbywa się poprzez zwiększenie kosztów, ich rozwiązanie zaś – gdy w części wartość rezerwy nie zostanie wykorzystana[9] – zwiększa przychody. Idąc dalej tym tokiem rozumowania, utworzenie rezerw lub nie albo zmiana ich wysokości wskutek zaktualizowania wartości wpływa na wartość wyniku finansowego SP ZOZ-u. Jeśli będzie ujemny – na konkretną decyzję JST odnośnie do dalszego istnienia SP ZOZ-u i ewentualne wydatki budżetowe w celu pokrycia części straty zakładu, a także na wartość długu do przejęcia przez JST w przypadku przekształcania SP ZOZ-u w spółkę kapitałową. W ten sposób kwota szacunku może się bezpośrednio przyczynić do konieczności podjęcia określonej decyzji JST.

4.3. Ujmowanie przychodów z tytułu wykonania świadczeń zdrowotnych ponad limit

W SP ZOZ-ach przychody z działalności podstawowej to ok. 95% przychodów ogółem. Z kolei w ramach przychodów z działalności podstawowej ok. 95% dotyczy wykonywanych świadczeń zdrowotnych, które są objęte umową z Narodowym Fun-

[9] Przykładowo wtedy, gdy osoba (lub część osób) przerwie stosunek pracy albo przejdzie na system kontraktowy oparty na zawieraniu umów cywilnoprawnych.

duszem Zdrowia (NFZ). W zdecydowanej większości tych jednostek w ramach działalności podstawowej występuje jeszcze inne źródło przychodów – tzw. nadwykonania, czyli świadczenia zdrowotne wykonane i sprawozdane do NFZ, ale jeszcze nie rozliczone ze względu na to, że nie mieszczą się w ramach limitu usług określonego w kontrakcie zawartym z NFZ.

Nadwykonania znajdują swoje źródło nie tylko w zasadach etycznych czy zasadach współżycia społecznego, ale także w przepisach prawa, ustawa o działalności leczniczej stwierdza bowiem: „Podmiot leczniczy nie może odmówić udzielenia świadczenia zdrowotnego osobie, która potrzebuje natychmiastowego udzielenia takiego świadczenia ze względu na zagrożenie życia lub zdrowia" [Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r., art. 15]. W związku z tym podmioty lecznicze podejmują się udzielania świadczeń ratujących życie lub zdrowie, mając jednocześnie świadomość, że koszty z nimi związane mogą nie zostać im zwrócone. Ostateczną decyzję w tym zakresie podejmuje przecież NFZ.

W sytuacji wystąpienia nadwykonań SP ZOZ ma dwie możliwości prowadzące do odzyskania przynajmniej części z poniesionych kosztów: albo zawrzeć ugodę pozasądową z NFZ, albo skierować roszczenia na drogę postępowania sądowego. W obu przypadkach wystąpią skutki wymagające ujęcia w księgach rachunkowych, rzutujące na ekonomiczną poprawność wskaźnika zadłużenia SP ZOZ-u, co zostanie opisane poniżej.

Zawarcie ugody pozasądowej z NFZ skutkuje zwrotem całości lub przynajmniej części nakładów poniesionych w ramach nadwykonań, ale jednocześnie niemożnością dalszego dochodzenia nieuznanych przez NFZ roszczeń. Z punktu widzenia ewidencyjnego i sprawozdawczego zakładu najkorzystniejsze jest zawarcie ugody do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego, a więc najpóźniej do końca marca roku następnego. Wtedy skutki zawartej ugody ujmuje się w sprawozdaniu finansowym, czyli wykazuje się wartość zaistniałych nadwykonań w kwocie uznanej przez NFZ. Jeśli do dnia sporządzenia sprawozdania ugoda nie zostanie zawarta, wówczas w sprawozdaniu tym ujmuje się przychody z tytułu nadwykonań w pełnej kwocie, o której zapłatę zakład się ubiega. Jednocześnie, zgodnie z zasadą ostrożności i treścią art. 28, art. 35b, ust. 1, pkt 5, art. 35b, ust. 2 i art. 46, ust. 2 pkt 3 UoR, należy utworzyć odpis aktualizujący należność od NFZ w koszty zakładu, odzyskanie jej jest bowiem niepewne, a także wykazać go w sprawozdaniu. W sytuacji gdy ugoda zostanie zawarta po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem (co ma nastąpić najpóźniej do końca czerwca roku następującego po dniu bilansowym) i kwota uznana zostanie zapłacona, wówczas na podstawie art. 54, ust. 1 UoR zakład powinien skutki zawartej ugody ująć w tym sprawozdaniu (a wcześniej w księgach rachunkowych), o ile będą miały na nie istotny wpływ. Uznanie i wpłata przez NFZ całej kwoty nadwykonań spowoduje więc rozwiązanie odpisu aktualizującego i uznanie przychodów zgodnie z treścią art. 35c UoR. O ile zatem sytuacja ta ma neutralny wpływ na wynik finansowy, o tyle w przychodach, a więc i we wskaźniku zadłużenia, znajdzie się dwukrotnie wartość dotycząca nadwykonań. Z punktu widzenia rachunkowości sytuacja ta wydaje się prawidłowa.

Dwukrotne zarachowanie równowartości nadwykonań wynika bowiem z różnych zdarzeń gospodarczych: raz w wyniku ujęcia ich w przychodach z działalności podstawowej wskutek wykonania usług, drugi raz w związku z zawarciem ugody i rozwiązaniem odpisu aktualizującego. Czy z punktu widzenia ekonomicznego znaczenia wskaźnika zadłużenia też tak jest? Czy jego wartość nie będzie zniekształcona? A może najlepszym rozwiązaniem byłoby dokonanie korekty „in minus" utworzonego na dzień bilansowy odpisu aktualizującego i kosztów? Odnośnie jednak do prawidłowości takiego postępowania zarówno w UoR, jak i w literaturze przedmiotu trudno znaleźć jakiekolwiek wskazówki, chociaż wydaje się ono dość logiczne w zaprezentowanym przypadku.

Opisane wyżej postępowanie komplikuje się jeszcze bardziej, gdy NFZ uzna i zapłaci tylko za część nadwykonań. W tej sytuacji zakład powinien skorygować przychody i należności do kwoty uznanej[10], a w ślad za tym odpis aktualizujący należność i koszty[11], w części uznanej zaś odpis aktualizujący rozwiązać, uznając przychody. Zgodnie bowiem z zasadą ostrożności w pozostałych przychodach operacyjnych (a takie powstaną wskutek rozwiązania odpisu) można ująć wyłącznie kwoty niewątpliwe, czyli nie może znaleźć się tu kwota odpisu dotycząca tej części należności, której NFZ nie uznał i nie zapłacił.

Ostatnim wariantem związanym z ugodą jest ten, gdy zdarzenie to ma miejsce po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego. Wtedy zgodnie z art. 54, ust. 2 UoR jego skutki ujmuje się w księgach rachunkowych, a więc i w sprawozdaniu finansowym, tego roku, w którym zakład otrzymał informacje o zdarzeniu. Zastosowanie znajdzie tu problematyka rozwiązania odpisu aktualizującego i ujmowania ewentualnych korekt, którą zaprezentowano w wariancie powyżej (oczywiście, z pominięciem warunku istotności), a mianowicie gdy ugoda jest zawarta przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego, ale po jego sporządzeniu. W tym jednak przypadku zachodzące księgowania dotyczące nadwykonań z roku poprzedniego będą miały wpływ na wynik finansowy i przychody, a więc i wskaźnik zadłużenia, właściwego roku następnego. Czy na podstawie takich danych za rok, w którym zakład otrzymał informacje o zawartej ugodzie – skądinąd poprawne z punktu widzenia zasad rachunkowości – JST powinna podejmować tak ważne decyzje, o których mowa w opracowaniu?

---

[10] W opracowaniu pomija się dodatkową problematykę związaną ze stosowaniem przepisów o podatku VAT, a ściślej z właściwym dokumentowaniem nadwykonań uznanych i nieuznanych, a więc wymagających wystawiania faktur korygujących i potwierdzania ich odbioru.

[11] Korekty przychodów i kosztów wydają się osobliwym rozwiązaniem wynikającym: 1) z faktu, że to nie SP ZOZ, ale NFZ decyduje, ile zapłaci za nadwykonania, a więc w efekcie na jaką kwotę SP ZOZ powinien wystawić fakturę za wykonane świadczenia ponad limit umowny; 2) z tego, że zgodnie z art. 35b, ust. 3 UoR zmniejszenie należności o nieuznaną kwotę przy jednoczesnym zmniejszeniu odpisu aktualizującego o tę samą wartość dotyczy wyłącznie należności umorzonych, przedawnionych lub nieściągalnych. Chcąc z tego przepisu skorzystać, należałoby rozważyć, czy mamy do czynienia z jednym z tych rodzajów należności.

Podjęcie decyzji o dochodzeniu roszczeń od NFZ z tytułu nadwykonań na drodze sądowej i skierowanie ich do sądu ma ewidencyjne i sprawozdawcze skutki także zależne od tego, czy wyrok w tej sprawie zapadnie do dnia sporządzenia lub zatwierdzenia sprawozdania finansowego czy też po tym dniu. Jeśli wyrok zapadnie do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego i nastąpi wpłata, skutki ewidencyjne i sprawozdawcze będą takie same jak w przypadku zawarcia ugody w tym okresie. Jeśli jednak sprawa nie zostanie rozstrzygnięta do tego czasu, wówczas zakład – tak jak w przypadku niezawarcia do tego czasu ugody – powinien ująć w przychodach całą dochodzoną wartość nadwykonań i utworzyć jednocześnie odpis aktualizujący tę należność ze względu na to, że skierowanie sprawy na drogę sądową będzie zdarzeniem o istotnym znaczeniu dla jakości sprawozdania finansowego. Otrzymanie wyroku sądowego i wpłaty po sporządzeniu sprawozdania, ale przed jego zatwierdzeniem, a także otrzymanie wyroku sądowego i wpłaty po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego spowodują konieczność ujęcia jego skutków w sprawozdaniu finansowym (a wcześniej w ewidencji księgowej) w sposób podobny jak przy zawarciu ugody z NFZ w tym czasie, przy czym dodatkowo może znaleźć zastosowanie art. 35b, ust. 3 UoR. Wnioski stąd płynące, a dotyczące kształtowania wyniku finansowego czy przychodów, także będą analogiczne.

5. Podsumowanie

Wprowadzenie ustawy o działalności leczniczej niewątpliwie przyczyniło się do uporządkowania wielu zagadnień dotyczących funkcjonowania podmiotów leczniczych. Wciąż jednak pozostają obszary, w których przepisy tej ustawy wydają się niezrozumiałe lub nie do końca logiczne. Należą do nich m.in. regulacje dotyczące wzmocnienia nadzoru właścicielskiego czy procedury przekształcenia SP ZOZ-u w spółkę kapitałową, w których określone decyzje JST jako podmiotów tworzących zostały uzależnione od wartości danych finansowych SP ZOZ-u. Nie podważając merytorycznego przygotowania autorów ustawy, należy jednak zadać pytanie: czy przed wprowadzeniem tego typu regulacji dostatecznie zostały rozpatrzone zasady rachunkowości, na podstawie których SP ZOZ-y rejestrują operacje gospodarcze, a następnie sprawozdają ze swojej działalności? Ustawa o rachunkowości – jak już wspomniano – zawiera przecież w dużej części zapisy uniwersalne i pozostawia jednostkom prawo wyboru wielu rozwiązań, z możliwością ich zmiany czy aktualizacji. Ponadto nakłada obowiązek szacowania niektórych danych sprawozdawczych. Czy zatem tak ukształtowane dane sprawozdawcze mogą być podstawą konkretnych decyzji finansowych i organizacyjnych, podejmowanych przez JST jako podmioty tworzące, co do dalszego funkcjonowania SP ZOZ-ów? Czy tak ukształtowane dane sprawozdawcze powinny mieć wpływ na kondycję finansową i organizacyjną samych JST? Odpowiedź twierdząca nie wydaje się właściwa. W aktualnej sytuacji jedno jest pewne: utrzymanie regulacji prawnych w obecnej postaci rodzi konieczność wyjątkowo wnikliwego sprawdzania poprawności danych sprawozdawczych

SP ZOZ-ów oraz przeprowadzania analiz ze strony komórek lub instytucji kontrolujących oraz organów nadzorczych wobec SP ZOZ-ów.

Z powodu rangi tych danych nie jest przecież wykluczone, że mogą stać się potencjalnymi obszarami stosowania rozwiązań kreatywnych. Od ich jakości będą uzależnione konkretne decyzje i kwoty wydatków publicznych, te zaś dla społeczeństwa ponoszącego ciężary danin publicznych nie są obojętne i rodzą obowiązek wywiązania się z odpowiedzialności za swoje działania ze strony decydentów gospodarujących środkami publicznymi.

Literatura

Izdebski H., *Samorząd terytorialny. Podstawy ustroju i działalności*, LexisNexis, Warszawa 2009.

Jerzmanowski Z., *Likwidacja i przekształcenia zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych*, [w:] Jerzmanowski Z. (red.), *Procedury likwidacji i przekształceń jednostek organizacyjnych samorządu terytorialnego. Poradnik dla praktyków*, Municipium, Warszawa 2010.

Jerzmanowski Z. (red.), *Procedury likwidacji i przekształceń jednostek organizacyjnych samorządu terytorialnego. Poradnik dla praktyków*, Municipium, Warszawa 2010.

Jędrzejewski L., *Gospodarka finansowa samorządu terytorialnego w Polsce. Wybrane zagadnienia*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz–Gdańsk 2007.

Kulesza M., *Gminy, powiaty i województwa*, [w:] M. Kulesza, L. Węgrzyn, *Vademecum skutecznego działania w samorządzie*, Twigger, Warszawa 2006.

Kulesza M., Węgrzyn L., *Vademecum skutecznego działania w samorządzie*, Twigger, Warszawa 2006.

„Monitor Polski B", Warszawa 2011, numery: 72, 1449, 2093, 2099, 2196.

Skowrońska-Bocian E., *Prawo cywilne. Część ogólna. Zarys wykładu*, LexisNexis, Warszawa 2005.

Uchwała 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", http://www.mf.gov.pl/_files_/rachunkowosc/komitet_standardow/ksr_nr_6_do_publikacji.pdf, 10.09.2011.

Uzasadnienie do projektu ustawy o działalności leczniczej (2010), Druk nr 3489, Warszawa, http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/430F945C6F0937D1C12577C200267BC8/$file/3489.pdf, 10.09.2011.

Akty prawne

Rozporządzenie Ministra Finansów z 17 stycznia 1997 r. w sprawie amortyzacji, DzU 1997, nr 6, poz. 35, z późn. zm.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, DzU 1964, nr 16, poz. 93, z późn. zm.

Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego, DzU 1964, nr 43, poz. 296, z późn. zm.

Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy, DzU 1998, nr 21, poz. 94, z późn. zm.

Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, DzU 2001, nr 142, poz. 1591, z późn. zm.

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

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2011, nr 74, poz. 397, z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2002, nr 76, poz. 694, z późn. zm.

Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, DzU 2001, nr 142, poz. 1592, z późn. zm.

Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, DzU 2001, nr 142, poz. 1590, z późn. zm.
Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, DzU 2005, nr 14, poz. 114, z późn. zm.
Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU 2009, nr 157, poz. 1240, z późn. zm.
Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, DzU 2011, nr 112, poz. 654, z późn. zm.

FINANCIAL AND ORGANIZATIONAL EFFECTS OF SHAPING CHOSEN FINANCIAL CATEGORIES OF LOCAL SELF-GOVERNMENT'S INDEPENDENT PUBLIC HEALTHCARE CENTRE IN THE LIGHT OF ACT ON HEALING ACTIVITY

Summary: The purpose of this article is to cast doubt on correctness of the mechanism applied in the act on healing activity, in which particular decisions of local self-government, that will exert the significant influence on their organizational structure and the financial position, will depend on shaping chosen financial categories of local self-government's independent public healthcare centres. The realization of this purpose is based on studies of the literature and law. It is also explained by using some examples.

Keywords: independent public healthcare centre, act on healing activity, liquidation, financial report, true and fair view principle.