

Rafał Wawrowski

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

SPECYFIKA POLITYKI RACHUNKOWOŚCI SAMODZIELNYCH PUBLICZNYCH ZAKŁADÓW OPIEKI ZDROWOTNEJ

Wprowadzenie

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (SPZOZ) powstały z przekształcenia jednostek budżetowych zajmujących się ochroną zdrowia i stały się podmiotami samofinansującymi z teoretyczną możliwością zarządzania wszystkimi aspektami ich działalności. Teoretyczną, gdyż w decydowaniu tym ograniczone są w wielu kwestiach koniecznością uzyskania zgody bądź powiadomienia organu założycielskiego lub uzyskania opinii organu działającego przy każdym SPZOZ, jakim jest Rada Społeczna.

Pomimo samodzielności SPZOZ działa jako jednostka sektora finansów publicznych, co powoduje, iż regulacje prawne takich zakładów są bardzo rozległe. SPZOZ pomimo prowadzenia rachunkowości, tak jak inne jednostki, na podstawie ustawy o rachunkowości, zobowiązane są do stosowania dodatkowo ustawy o finansach publicznych, ustawy o działalności leczniczej, ustawy o zamówieniach publicznych czy rozporządzenia w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych. To sprawia, że polityka rachunkowości SPZOZ musi zostać dostosowana do wszystkich tych przepisów, co niejednokrotnie w praktyce powoduje powstanie rozbieżności i konieczność stosowania podwójnej rachunkowości.

Celem artykułu jest zaprezentowanie specyfiki samodzielnego zakładu opieki zdrowotnej, w szczególności w odniesieniu do zapisów ustawy o działalności leczniczej, w kontekście uregulowań, które są specyficzne dla tej grupy podmiotów i wpływają na kształt polityki rachunkowości. W artykule zostaną przybliżone regulacje prawne zaczerpnięte z ustawy o działalności leczniczej, odnoszące się do zasad gospodarki finansowej SPZOZ. Jednocześnie ukazano czynniki wywierające najistotniejszy wpływ na kształtowanie wyniku finansowego takich podmiotów.

W artykule jako metodę badawczą przyjęto analizę regulacji zawartych w ustawie o działalności leczniczej oraz studia literaturowe odnoszące się do rachunkowości zakładów opieki zdrowotnej. Jednocześnie wykorzystano doświadczenie autora w prowadzeniu rachunkowości samodzielnych zakładów opieki zdrowotnej.

1. Definicja samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej

Ustawa o działalności leczniczej wśród katalogu podmiotów leczniczych wymienia, obok przedsiębiorców czy instytutów badawczych, takie jednostki jak samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej¹. Już na samym wstępie wskazuje się, że SPZOZ jest podmiotem leczniczym niebędącym przedsiębiorcą, co wywołuje istotne konsekwencje w działaniu takiej jednostki. Determinuje to ich funkcjonowanie, źródła pozyskiwania dochodów, jak i konkurowanie z prywatnymi zakładami opieki zdrowotnej funkcjonującymi jako niepubliczne jednostki i będącymi przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Podmiotem tworzącym SPZOZ jest minister lub centralny organ administracji rządowej, wojewoda, jednostka samorządu terytorialnego, publiczna uczelnia medyczna. Tenże podmiot określa w statucie ustrój podmiotu leczniczego niebędącego przedsiębiorcą, a także inne sprawy dotyczące jego funkcjonowania nieuregulowane w ustawie².

2. Gospodarka samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej

Podstawowe zadania systemu ochrony zdrowia to zaspokojenie potrzeb zdrowotnych obywateli przy jednoczesnym nacisku na efektywne wykorzystanie dostępnych zasobów. Efektywność ekonomiczna *ex post* dotyczy określonych rezultatów, a w szczególności wyniku finansowego. Sprawozdawczość dotycząca sytuacji finansowo-majątkowej zobowiązuje podmioty lecznicze do stosowania nadrzędnych zasad rachunkowości³.

Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej prowadzi gospodarkę finansową na zasadach określonych w ustawie o działalności leczniczej, pokrywa z posiadanych środków i uzyskiwanych przychodów koszty działalności i reguluje zobowiązania, a podstawą jest plan finansowy ustalany przez kierownika.

¹ Art. 4, ust. 1 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, Dz.U. z 2013 r., poz. 217 ze zm.

² Ibid., art. 42.

³ B. Fijałkowska, *Efektywność a restrukturyzacja samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej*, w: *Zarządzanie i finanse*, cz. 1, red. P. Antonowicz, UG, Gdańsk 2012, s. 253-256.

Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej może uzyskiwać środki finansowe:

- 1) z odpłatnej działalności leczniczej, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej;
- 2) z wydzielonej działalności innej niż wymieniona w pkt 1, jeżeli statut przewiduje prowadzenie takiej działalności;
- 3) z darowizn, zapisów, spadków oraz ofiarności publicznej, także pochodzenia zagranicznego;
- 4) na cele i na zasadach określonych w przepisach ustawy o działalności leczniczej;
- 5) na realizację innych zadań określonych odrębnymi przepisami;
- 6) na pokrycie ujemnego wyniku finansowego⁴.

Podmiot wykonujący działalność leczniczą może otrzymać środki publiczne z przeznaczeniem na:

- 1) realizację zadań w zakresie programów zdrowotnych i promocji zdrowia, w tym na zakup aparatury i sprzętu medycznego oraz wykonanie innych inwestycji koniecznych do realizacji tych zadań;
 - 2) remonty;
 - 3) inne niż określone w pkt 1 inwestycje, w tym zakup aparatury i sprzętu medycznego;
- w zakresie, w jakim realizacja tych zadań służy udzielaniu świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych w rozumieniu ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych⁵. Wysokość tych środków publicznych nie może przekroczyć wysokości kosztów koniecznych do realizacji całości zadania⁶.

Maksymalna wysokość środków publicznych ustalana jest według wzoru⁷:

$$W = K \times P_0,$$

gdzie współczynnik przychodów $P_0 = \left[\frac{a_0}{a_0 + b_0} \right]$, a poszczególne symbole

oznaczają:

W – wysokość środków publicznych,

K – planowany koszt realizacji zadania,

a_0 – przychody podmiotu wykonującego działalność leczniczą z tytułu świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych uzyskane

⁴ Art. 55 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej..., op. cit.

⁵ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz.U. z 2008 r., nr 164, poz. 1027 ze zm.

⁶ Art. 114 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, op. cit.

⁷ Ibid., art. 114, ust. 4.

w poprzednim roku obrotowym w rozumieniu ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych,

b_0 – przychody podmiotu wykonującego działalność leczniczą z tytułu świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków innych niż określone dla symbolu „ a_0 ” uzyskane w poprzednim roku obrotowym.

Ponadto środki publiczne mogą być przyznane i przeznaczone na:

- 1) realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), lub innych niż wymienione środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi na zasadach określonych w odrębnych przepisach;
- 2) cele określone w odrębnych przepisach oraz umowach międzynarodowych;
- 3) realizację programów wieloletnich;
- 4) pokrycie kosztów kształcenia i podnoszenia kwalifikacji osób wykonujących zawody medyczne⁸.

3. Specyficzne regulacje prawne uwzględniane w polityce rachunkowości SPZOZ

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej prowadzą rachunkowość zgodnie z ustawą o rachunkowości⁹ z uwzględnieniem takich przepisów jak:

a) ustawa o finansach publicznych¹⁰,

b) ustawa o działalności leczniczej,

i wydanych do nich rozporządzeń wykonawczych.

Polityka rachunkowości, będąca obowiązkowym elementem dokumentacji rachunkowości SPZOZ, powinna uwzględniać i umożliwiać prowadzenie rachunkowości zgodnie z ustawą o rachunkowości, z równoczesnym uwzględnieniem pozostałych przepisów prawa wpływających na działalność podmiotu.

Specyfika SPZOZ wymaga, aby polityka rachunkowości uwzględniała także rozmiary i rodzaj prowadzonej działalności statutowej jednostki, jej strukturę organizacyjną i umożliwiała sporządzanie sprawozdań wynikających z ustawy o rachunkowości, jak i sprawozdań wynikających z aktów wykonawczych do ustawy o finansach publicznych. SPZOZ, jako jednostka sektora finansów pu-

⁸ Ibid., art. 114, ust. 2.

⁹ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.

¹⁰ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.

blicznych, zobligowany jest do sporządzania sprawozdań budżetowych¹¹, co musi zostać uwzględnione w konstrukcji zapisów polityki rachunkowości i znacząco wpływa na specyfikę przyjętych w niej rozwiązań.

Jak wskazuje J. Chluska, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, będąc samodzielnymi i samofinansującymi się jednostkami, w polityce rachunkowości uwzględniają przepisy prawa nie tylko bilansowego, ale i innych aktów prawnych odnoszących się do ich organizacji i funkcjonowania jako podmiotu gospodarczego¹².

Zaspokojenie potrzeb informacyjnych, uwzględniających wymogi prawa podatkowego, potrzeby rozliczeń z poszczególnymi kontrahentami, z płatnikami (w szczególności NFZ), pracownikami, jak i konieczność monitorowania i kontroli określonych zadań, można osiągnąć przez rozbudowę analityki i utworzenie kont ksiąg pomocniczych. Konta analityczne umożliwiają uzupełnienie i uszczegółowienie zapisów kont syntetycznych, księgi głównej.

Jak trafnie piszą Beata Zaleska i Anna Wallis¹³, na kształt rachunkowości wpływa także specyfika prowadzonej działalności i jej rozmiar. Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (w szczególności szpitale) to jednostki świadczące różnorodne usługi zdrowotne o dużym obszarze działania. Muszą posiadać specjalistyczny sprzęt medyczny, stosować nowoczesne technologie, a ich struktura organizacyjna jest bardzo rozbudowana. Nie są nastawione na generowanie zysku, który nie jest miarą ich osiągnięć. Misją szpitala jest natomiast świadczenie usług medycznych o wysokiej jakości, koniecznych do ratowania zdrowia i życia pacjentów objętych opieką, a także edukacja prozdrowotna. Klasyczny rachunek ekonomiczny nie jest więc podstawą ich działalności. Szpitale mają jednak ograniczone zasoby finansowe, a jako jednostki samofinansujące swoją działalność muszą pokrywać poniesione koszty otrzymanymi przychodami. Przychody pochodzą głównie z NFZ za podpisane kontrakty, które są najczęściej niedoszacowane, czyli ustalone poniżej kosztów świadczenia usług. Założenie, że trzeba stosować wszystkie oferowane przez współczesną wiedzę i technologię medyczną sposoby leczenia jednostki chorobowej, jest w obecnej sytuacji finansowej ZOZ niemożliwe do zrealizowania¹⁴. Publiczny zakład opieki zdrowotnej jako jednostka niedochodowa nie musi być jednak de-

¹¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16.01.2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz.U. z 2014 r., poz. 11.

¹² J. Chluska, *Wartość godziwa w rachunkowości SPZOZ*, w: *Za i przeciw wartości godziwej w rachunkowości. Problemy stosowania i wykorzystania wartości godziwej*, red. H. Buk, A. Kostur, Wydawnictwo UE w Katowicach, Katowice 2012, s. 45.

¹³ B. Zaleska, A. Wallis, *Rachunkowość zakładu opieki zdrowotnej*, Zeszyty Naukowe Instytutu Ekonomii i Zarządzania nr 12, Koszalin 2008, s. 218-219.

¹⁴ M. Lubicz, *Zarządzanie i rachunek kosztów a decyzje w opiece medycznej*, Prace Naukowe AE we Wrocławiu nr 719, Wrocław 1996, s. 32. Pomimo upływu 18 lat problem ten jest cały czas aktualny i nadal środki uzyskiwane z NFZ nie uwzględniają kosztocłonności stosowanych procedur.

ficytowy. Aby tak było, musi efektywnie świadczyć usługi medyczne, optymalnie wykorzystywać zasoby będące do jej dyspozycji oraz uzyskiwać nadwyżkę finansową, która może być wykorzystana na cele rozwojowe. Konieczność podejmowania racjonalnych decyzji przez kadrę kierowniczą ZOZ wynika z zasad funkcjonowania zakładów opieki zdrowotnej w gospodarce rynkowej. Konkurencyjność na rynku świadczeń medycznych spowodowała zmianę stylu kierowania zakładami opieki zdrowotnej z administracyjnego na zarządczy, „zorientowany na rynek usług medycznych, racjonalne wykorzystanie posiadanych zasobów, świadczenie usług zgodnie ze sztuką medyczną”¹⁵. Podejmowanie decyzji przez kadrę kierowniczą, zgodne z zarządczym stylem kierowania ZOZ, opiera się na wiedzy o kosztach, przychodach i wynikach. Istotne jest także wypracowanie innych niż zysk mierników, ilościowych i jakościowych, oceny działalności zakładu opieki zdrowotnej i jego poszczególnych komórek organizacyjnych. Rachunkowość zakładów opieki zdrowotnej powinna więc ujmować, grupować i interpretować w określonych przekrojach koszty wytwarzania i zbytu świadczeń zdrowotnych, będących efektem działalności zakładu opieki zdrowotnej. Efekty te powinny być mierzone ilościowo i wartościowo za pewien okres w celu uzyskania możliwie wszechstronnych informacji potrzebnych do ustalenia wyników i kierowania zakładem¹⁶.

Zdaniem J. Chluski można stwierdzić, że rachunkowość w szpitalu jest przede wszystkim systemem informacyjnym, w którym istotną rolę odgrywa informacja finansowa oraz którego zasadniczym przeznaczeniem jest zaspokajanie potrzeb informacyjnych użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych¹⁷. J. Chluska pisze, iż rachunkowość w systemie opieki zdrowotnej jest wypadkową uwarunkowań środowiska politycznego, kulturowego, socjalnego, prawnego, podatkowego i finansowego danego kraju w sektorze służby zdrowia. J. Chluska podkreśla brak stabilizacji w sektorze zdrowia, który wyraża się w częstych działaniach restrukturyzacyjnych, zmianach zasad finansowania świadczeń zdrowotnych, zmianach strukturalnych w systemie opieki zdrowotnej, braku konsekwencji polityki regionalnej, fluktuacji kadry zarządczej, uznaniowości wielu decyzji o znaczeniu fundamentalnym dla funkcjonowania szpitali oraz braku jasnych reguł ich działania. To zaś staje się przyczyną krótkoterminowego podejścia do realizacji celów, w tym rachunkowości. W konsekwencji rachunkowość w krótkim

¹⁵ A. Zbroja, *Decyzyjny rachunek kosztów w szpitalu – konieczność czy alternatywa?*, w: *Zarządzanie finansami placówek medycznych*, IPiS, Warszawa 2001.

¹⁶ I. Kulis, M. Kulis, W. Styło, *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Uniwersyteckie Wydawnictwo Vesalius, Kraków 1999, s. 75.

¹⁷ J. Chluska, *Rachunkowość zakładów opieki zdrowotnej w krótkim i długim czasie*, w: *Polska Szkoła Rachunkowości*, red. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, SGH w Warszawie – Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2004, s. 555.

okresie nie zawsze ujawnia wszystkie problemy, z jakimi boryka się szpital. Bardziej rzetelny obraz jednostki odśladania rachunkowość w długim okresie, dlatego zdaniem J. Chluski polityka rachunkowości powinna być oparta na indywidualnie ustalonych, odpowiednich dla szpitala, zasadach (kładąc nacisk na zasadę ostrożnej wyceny, memoriału i współmierności) oraz ukierunkowaniu jej na generowanie informacji przydatnych w zarządzaniu szpitalem¹⁸.

M. Macuda podkreśla, że należy zwrócić uwagę na oba podsystemy rachunkowości – rachunkowość finansową i zarządczą. Informacje płynące z rachunkowości zarządczej, choćby te z obszaru kosztów, mogą znaleźć swoje zastosowanie przy wycenie świadczonych usług zdrowotnych. Podobnie jak i w innych jednostkach, tak i w SPZOZ użytkownicy zewnętrzni czerpią informacje z rachunkowości finansowej. Interesuje ich przede wszystkim sytuacja majątkowa, a także finansowa zakładów opieki zdrowotnej, jak również płynność finansowa¹⁹.

4. Fundusze własne samodzielnych zakładów opieki zdrowotnej

Wartość majątku samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej określają fundusz założycielski i fundusz zakładu.

Fundusz założycielski stanowi wartość wydzielonej samodzielnemu publicznemu zakładowi opieki zdrowotnej części mienia Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, lub mienia uczelni medycznej. Natomiast fundusz zakładu stanowi wartość majątku samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej po odliczeniu funduszu założycielskiego.

Fundusz samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej zwiększa się o:

- 1) zysk netto;
- 2) kwoty zwiększenia wartości aktywów trwałych, będące skutkiem ustawowego przeszacowania tych aktywów;
- 3) kwoty środków pieniężnych przekazane na pokrycie ujemnego wyniku finansowego.

Zmniejsza się go natomiast o:

- 1) stratę netto;
- 2) kwoty zmniejszenia wartości aktywów trwałych, będące skutkiem ustawowego przeszacowania tych aktywów.

¹⁸ Ibid., s. 558-560.

¹⁹ M. Macuda, *Rachunek wyników szpitala z wykorzystaniem jednorodnych grup pacjentów*, rozprawa doktorska, UE w Poznaniu, Poznań 2013, s. 63-72.

Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej sam decyduje o podziale zysku oraz we własnym zakresie pokrywa ujemny wynik finansowy²⁰.

Podmiot tworzący SPZOZ może, w terminie 3 miesięcy od upływu terminu zatwierdzenia sprawozdania finansowego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej, pokryć ujemny wynik finansowy za rok obrotowy tego zakładu, jeżeli wynik ten, po dodaniu kosztów amortyzacji, ma wartość ujemną – do wysokości tej wartości. Ujemny wynik finansowy i koszty amortyzacji dotyczą roku obrotowego objętego sprawozdaniem finansowym. W przypadku niepokrycia ujemnego wyniku finansowego w tak określony sposób podmiot tworzący w terminie 12 miesięcy od upływu terminu określonego na dokonanie tej czynności wydaje rozporządzenie, zarządzenie albo podejmuje uchwałę o zmianie formy organizacyjno-prawnej albo o likwidacji SPZOZ²¹.

Regulacje te powodują, że rachunkowość prowadzona w podmiotach leczniczych, będących samodzielnymi zakładami opieki zdrowotnej, musi odpowiadać wszelkim zasadom rachunkowości. Wynik finansowy jest bardzo ważnym elementem polityki samodzielných publicznych zakładów opieki zdrowotnej. To wynik finansowy jest elementem, przez który dokonuje się oceny zdolności do kontynuowania działania w najbliższej przyszłości.

M. Hass-Symotiuk wyróżnia dwie funkcje, jakie realizuje wynik finansowy. Pierwszą jest zmiana wartości jednostki – służy ocenie efektywności gospodarowania mieniem jednostki przez kierownika. Drugą funkcją, jaką wyróżnia M. Hass-Symotiuk, jest ocena okresowa kierownictwa z efektywności zasobów SPZOZ²².

Z drugiej strony, jak trafnie zauważają B. Fijałkowska i J. Maroszek, rachunkowość w postaci sprawozdań finansowych powinna bazować na obszernej wiedzy ekonomicznej, a nie na osiągnięciu zamierzonego efektu w postaci kreowania wyniku finansowego²³.

Metodologia stosowana w rachunkowości stanowi formę umowy społecznej popartej przepisami prawa w randze ustawy. Ustawa zakłada, że efekt właściwego zastosowania tych norm pozwoli na:

- 1) ustalenie osiągnięć przeszłych i bieżących, co ma umożliwić weryfikowanie zmian, w sposobach zarządzania i ich wpływu na efektywność podmiotu gospodarczego,

²⁰ Art. 56-59 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, op. cit.

²¹ Ibid., art. 59, ust. 2-4.

²² *Rachunkowość i sprawozdawczość zakładów opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuk, ODDK, Gdańsk 2008, s. 639.

²³ B. Fijałkowska, J. Maroszek, *Kreowanie wyników finansowych samodzielných publicznych zakładów opieki zdrowotnej za 2012 r.*, w: *Rozwój nauki o finansach. Stan obecny i pożądane kierunki jej ewolucji*, red. J. Ostaszewski, E. Kosycarz, SGH w Warszawie – Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2014, s. 425.

- 2) pozyskanie informacji służących podjęciu racjonalnych decyzji odnośnie do alokacji posiadanych środków finansowych,
- 3) przeprowadzenie finansowego planowania opartego na informacjach statystycznych²⁴.

5. Przekształcenie SPZOZ w spółkę kapitałową

W przypadku niepokrycia nadwyżki straty nad kosztami amortyzacji i podjęciu decyzji o przekształceniu lub likwidacji SPZOZ podmiot tworzący, na podstawie przychodów ze sprawozdania finansowego za ostatni rok obrotowy oraz danych o zobowiązaniach i inwestycjach krótkoterminowych według stanu na dzień poprzedzający dzień złożenia wniosku o wpisanie spółki kapitałowej do rejestru przedsiębiorców, ustala wskaźnik zadłużenia samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej.

Wskaźnik zadłużenia ustala się jako relację sumy zobowiązań długoterminowych i krótkoterminowych, pomniejszonych o inwestycje krótkoterminowe SPZOZ do sumy jego przychodów²⁵.

Jeżeli wartość wskaźnika zadłużenia ustalona wynosi powyżej 0,5, podmiot tworzący, przed dniem przekształcenia, przejmuje zobowiązania SPZOZ o takiej wartości, aby wskaźnik zadłużenia wyniósł nie więcej niż 0,5. W przeciwnym przypadku, tj. gdy wskaźnik wynosi 0,5 lub mniej, podmiot tworzący może, przed dniem przekształcenia, przejąć zobowiązania samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej.

Przejęciu w pierwszej kolejności podlegają zobowiązania wymagalne najdawniej obejmujące kwotę główną wraz z odsetkami²⁶.

Podsumowanie

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej borykają się z dualizmem prawa. W zakresie rachunkowości obowiązuje je stosowanie ustawy o rachunkowości, z drugiej strony na rachunkowość wpływają zasady wynikające z ustawy o działalności leczniczej czy sprawozdawczość w zakresie jednostek sektora finansów publicznych. Odbiorcami informacji płynących z rachunkowości są z jednej strony podmioty z kapitałem prywatnym, jednakże największy

²⁴ Ibid.

²⁵ Art. 71 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, op. cit.

²⁶ Ibid., art. 72.

wpływ mają na nią podmioty publiczne – Narodowy Fundusz Zdrowia czy podmioty tworzące. Istotnym z punktu widzenia istnienia samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej jest fakt, że dane wynikające z rachunkowości mogą być podstawą do konieczności podjęcia działań zmierzających do przekształcenia lub likwidacji. Ustawa o działalności leczniczej nakłada na podmioty tworzące obowiązkowe czynności, które muszą być podjęte w przypadku ujemnego wyniku finansowego SPZOZ i w konsekwencji – możliwego przejścia zobowiązań takich jednostek. Dlatego rachunkowość SPZOZ winna być prowadzona w taki sposób, aby nie było żadnych zaburzeń w ocenie sytuacji finansowej i majątkowej oraz wyniku finansowego takich placówek.

Literatura

Wydawnictwa zwarte

- Chluska J., *Rachunkowość zakładów opieki zdrowotnej w krótkim i długim czasie*, w: *Polska Szkoła Rachunkowości*, red. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, SGH w Warszawie – Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2004.
- Chluska J., *Wartość godziwa w rachunkowości SPZOZ*, w: *Za i przeciw wartości godziwej w rachunkowości. Problemy stosowania i wykorzystania wartości godziwej*, red. H. Buk, A. Kostur, Wydawnictwo UE w Katowicach, Katowice 2012.
- Fijałkowska B., *Efektywność a restrukturyzacja samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej*, w: *Zarządzanie i finanse*, cz. 1, red. P. Antonowicz, Uniwersytet Gdański, Gdańsk 2012.
- Fijałkowska B., Maroszek J., *Kreowanie wyników finansowych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej za 2012 r.*, w: *Rozwój nauki o finansach. Stan obecny i pożądanym kierunki jej ewolucji*, red. J. Ostaszewski, E. Kosycarz, SGH w Warszawie – Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2014.
- Kulis I., Kulis M., Styło W., *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Uniwersyteckie Wydawnictwo Vesalius, Kraków 1999.
- Lubicz M., *Zarządzanie i rachunek kosztów a decyzje w opiece medycznej*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 719, Wrocław 1996.
- Macuda M., *Rachunek wyników szpitala z wykorzystaniem jednorodnych grup pacjentów*, rozprawa doktorska, UE w Poznaniu, Poznań 2013.
- Rachunkowość i sprawozdawczość zakładów opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuk, ODDK, Gdańsk 2008.
- Zaleska B., Wallis A., *Rachunkowość zakładu opieki zdrowotnej*, Zeszyty Naukowe Instytutu Ekonomii i Zarządzania nr 12, Koszalin 2008.
- Zbroja A., *Decyzyjny rachunek kosztów w szpitalu – konieczność czy alternatywa?*, w: *Zarządzanie finansami placówek medycznych*, IPiS, Warszawa 2001.

Akty prawne

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16.01.2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz.U. z 2014 r., poz. 11.

Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, Dz.U. z 2013 r., poz. 217 ze zm.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz.U. z 2008 r., nr 164, poz. 1027 ze zm.

SPECIFICITY OF THE POLITICS OF THE ACCOUNTING OF SELF-CONTAINED PUBLIC HEALTHCARE CENTRES

Summary

In Poland entities not being entrepreneurs are among healing entities determined with name of self-contained public healthcare centres (SPZOZ). In the article the special regulations included in the act on healing activity were presented referring to the SPZOZ financial management and influencing the accounting of such subjects. Additionally an influence of, so outside, as well as internal factors which they are exerting was stressed he influences the politics of SPZOZ accounting and are creating the specificity of solutions applied by such entities. Simultaneously they paid attention to meaning of the SPZOZ financial result to further functioning and the need of taking concrete actions by the entity creating in case of the loss.