SPRAWOZDAWCZOŚĆ PODMIOTÓW PROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ LECZNICZĄ

redakcja naukowa
Maria Hass-Symotiuk

Wolters Kluwer

SPRAWOZDAWCZOŚĆ PODMIOTÓW PROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ LECZNICZĄ

redakcja naukowa
Maria Hass-Symotiuk

Wolters Kluwer

Warszawa 2016

Stan prawny na 31 marca 2016 r.

Recenzent
Prof. dr hab. Edward Nowak

Wydawca
Izabella Małecka

Redaktor prowadzący
Ewa Fonkowicz

Opracowanie redakcyjne
Dagmara Wachna

Łamanie
Andrzej Gudowski

Projekt graficzny okładki i stron tytułowych
Maciej Sadowski

Autorstwo poszczególnych części książki:
Maria Has-Symotiuk – wstęp, rozdz. 1–3
Bożena Nadolna – rozdz. 5, 6
Aleksandra Szewieczek – rozdz. 4, 7

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na **www.legalnakultura.pl**
Polska Izba Książki

© Copyright by
Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN: 978-83-8092-285-3

ISBN PDF-a: 978-83-264-9077-4

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów 9

Wstęp 11

Rozdział 1
Ogólna charakterystyka sprawozdawczości podmiotów prowadzących działalność leczniczą 15
1.1. Podmioty lecznicze jako obiekty sprawozdawczości 15
1.2. Istota, cele i cechy sprawozdawczości podmiotów leczniczych 20
1.3. Klasyfikacja sprawozdań finansowych 28
1.4. Odbiorcy sprawozdań finansowych podmiotów prowadzących działalność leczniczą i ich potrzeby informacyjne 31

Rozdział 2
Procedury sporządzania i badania sprawozdania finansowego podmiotów prowadzących działalność leczniczą 36
2.1. Ogólne zasady sporządzania sprawozdania finansowego 36
2.2. Etapy sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego 44
2.3. Rola inwentaryzacji przy sporządzeniu sprawozdania finansowego 52
2.4. Zasady wyceny bilansowej aktywów i pasywów w podmiotach prowadzących działalność leczniczą 61
2.5. Zdarzenia występujące po dniu bilansowym oraz prezentacja skutków błędu lat ubiegłych w sprawozdaniu finansowym 67
2.6. Odpowiedzialność za sporządzanie i badanie sprawozdania finansowego 75
2.7. Procedury badania sprawozdania finansowego i sprawozdania z działalności 80

Rozdział 3
Sprawozdanie finansowe samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej oraz podmiotów leczniczych będących przedsiębiorcami 87

3.1. Wprowadzenie do sprawozdania finansowego 87
3.2. Struktura i wartość poznawcza bilansu 91
3.3. Rachunek zysków i strat 113
3.3.1. Wynik ze sprzedaży świadczeń medycznych oraz towarów i materiałów 122
3.3.2. Wynik z działalności operacyjnej 126
3.3.3. Wynik finansowy brutto i netto 128
3.4. Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym 130
3.5. Rachunek przepływów pieniężnych 135
3.5.1. Grupa A. Przepływy pieniężne z działalności operacyjnej – metoda pośrednia 140
3.5.2. Grupa A. Przepływy pieniężne z działalności operacyjnej – metoda bezpośrednia 143
3.5.3. Grupa B. Przepływy pieniężne z działalności inwestycyjnej 144
3.5.4. Grupa C. Przepływy pieniężne z działalności finansowej 146
3.5.5. Grupa D. Przepływy pieniężne netto razem 148
3.6. Dodatkowe informacje i objaśnienia 149
3.7. Sprawozdanie z działalności w roku obrotowym 158

Rozdział 4
Sprawozdawczość małych i mikropodmiotów prowadzących działalność leczniczą 163
4.1. Podmioty małe oraz mikro i ich obowiązki sprawozdawcze 163
4.2. Uproszczenia w prowadzeniu ksiąg rachunkowych i sprawozdawczości małych podmiotów prowadzących działalność leczniczą 170
4.3. Sprawozdanie finansowe małych podmiotów prowadzących działalność leczniczą 171
4.3.1. Bilans jednostki małej 172
4.3.2. Rachunek zysków i strat jednostki małej 175
4.3.3. Dodatkowe informacje i objaśnienia dla jednostki małej 178
4.4. Uproszczenia w prowadzeniu ksiąg rachunkowych i sprawozdawczości mikropodmiotów prowadzących działalność leczniczą 180
4.5. Sprawozdanie finansowe mikropodmiotów prowadzących działalność leczniczą 181
4.5.1. Bilans mikropodmiotu 182
4.5.2. Rachunek zysków i strat mikropodmiotu 184
4.5.3. Informacje uzupełniające do sprawozdania finansowego mikropodmiotu 188
5.5.4. Sprawozdanie merytoryczne z działalności podmiotu leczniczego jako organizacji pożytku publicznego 190
4.6. Uproszczenia w rachunkowości małych organizacji pozarządowych oraz stowarzyszeń jednostek samorządu terytorialnego nieposiadających statusu OPP 195

Rozdział 5
Sprawozdawczość budżetowa państwowych i samorządowych jednostek budżetowych prowadzących działalność leczniczą 198
5.1. Zasady gospodarki finansowej jednostek budżetowych prowadzących działalność leczniczą 198
5.2. Istota, zasady i funkcje sprawozdań budżetowych 204
5.3. Rodzaje sprawozdań budżetowych, terminy i formy ich przekazywania 208
5.4. Zawartość miesięcznych, kwartalnych i rocznych sprawozdań budżetowych 214

Rozdział 6
Sprawozdawczość finansowa państwowych i samorządowych jednostek budżetowych prowadzących działalność leczniczą 234
6.1. Szczególne zasady rachunkowości jednostek budżetowych 234
6.2. Struktura rocznego sprawozdania finansowego jednostek sektora budżetowego 237
6.3. Bilans jednostki budżetowej 239
6.4. Rachunek zysków i strat jednostki budżetowej 250
6.5. Zestawienia zmian w funduszu jednostki budżetowej 254

Rozdział 7
Sprawozdawczość statystyczna podmiotów prowadzących działalność leczniczą 259
7.1. Istota, zakres i przedmiot sprawozdań statystycznych podmiotów prowadzących działalność leczniczą 259
7.2. Sprawozdawczość statystyczna podmiotów leczniczych na potrzeby Centrum Systemów Informacyjnych Ochrony Zdrowia i Ministerstwa Zdrowia 263
7.3. Sprawozdawczość statystyczna podmiotów leczniczych na potrzeby Ministerstwa Spraw Wewnętrznych 274
7.4. Sprawozdawczość statystyczna podmiotów leczniczych na potrzeby Głównego Urzędu Statystycznego oraz innych odbiorców danych statystycznych 277
7.5. Sprawozdawczość statystyczna na rzecz organu założycielskiego 284
7.6. Sprawozdawczość statystyczna podmiotów leczniczych na rzecz Narodowego Funduszu Zdrowia 294

Wykaz rysunków i tabel 299

Akty prawne 303

Bibliografia 307

Autorki 309

WYKAZ SKRÓTÓW

BGK	–	Bank Gospodarstwa Krajowego
CSIOZ	–	Centrum Systemów Informacyjnych Ochrony Zdrowia
GUS	–	Główny Urząd Statystyczny
KRS	–	Krajowy Rejestr Sądowy
KSR	–	Krajowe Standardy Rachunkowości
MSR	–	Międzynarodowe Standardy Rachunkowości
MSSF	–	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej
NFZ	–	Narodowy Fundusz Zdrowia
OPP	–	organizacja pożytku publicznego
PFRON	–	Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych
SPZOZ	–	samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej
SSOZ	–	System Statystyki Ochrony Zdrowia
u.d.l.	–	ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 618 z późn. zm.)
u.r.	–	ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.)
ZFŚS	–	Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych

WSTĘP

Finalnym produktem systemu generowania informacji finansowych w każdej jednostce gospodarczej prowadzącej księgi rachunkowe, w tym także w podmiotach leczniczych mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jest sprawozdanie finansowe. Zawiera ono celowo dobrane i uporządkowane zbiory informacji finansowych, których treść, zakres, układ, terminy, odbiorcy oraz zasady i tryb sporządzania podlegają regulacjom prawnym. Obowiązek sprawozdawczy w tym zakresie dla podmiotów prowadzących działalność leczniczą niebędących przedsiębiorcami[1] oraz przedsiębiorców wynika z ustawy o rachunkowości. Podmioty te tworzą zróżnicowaną zbiorowość pod względem form organizacyjno-prawnych (np. SPZOZ-y, jednostki budżetowe, fundacje i stowarzyszenia, spółki prawa handlowego i cywilnego), zasad gospodarki finansowej (ukierunkowane na samofinansowanie działalności, maksymalizację zysku, jednostki *non profit*) oraz wielkość (podmioty duże, małe i mikro), co skutkuje różnym zakresem, ilością i rodzajem ujawnianych informacji oraz sposobem ich prezentacji.

Sprawozdania finansowe odwzorowują pewien obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz dokonania podmiotu leczniczego, a ich celem jest dostarczenie informacji szerokiemu gronu użytkowników. Stanowią one zatem ważny instrument przekazywania otoczeniu informacji finansowych o działalności podmiotu.

Odbiorcami tych informacji mogą być zarówno potencjalni inwestorzy, organy założycielskie, płatnicy, wierzyciele, banki, kontrahenci, instytucje rządowe, fiskus (użytkownicy zewnętrzni), jak i kierownictwo, rady społeczne i nadzorcze oraz pracownicy podmiotu leczniczego (użytkownicy wewnętrzni). Użytkownicy zewnętrzni mogą na podstawie sprawozdań finansowych badać:

[1] Obowiązek ten nie dotyczy kościołów, kościelnych osób prawnych i związków wyznaniowych, które mogą prowadzić księgi rachunkowe i sporządzać sprawozdania finansowe według przepisów kościelnych, a także podmiotów leczniczych prowadzących księgę przychodów i rozchodów.

a) zasoby majątkowe i źródła ich finansowania,
b) ponoszone koszty, uzyskiwane przychody oraz osiągnięte rezultaty rezultaty działalności (wyniki finansowe),
c) źródła wpływów środków pieniężnych oraz kierunki ich wykorzystania.

Mogą oni także przeprowadzać ocenę działalności podmiotu i rozliczać jego kierownictwo z dokonań i efektywnego wykorzystania zasobów majątkowych będących w jego dyspozycji.

Z kolei kierownictwo podmiotu leczniczego może wykorzystać te informacje m.in. do monitorowania i kontroli prowadzonej działalności oraz do oceny możliwości jej kontynuacji, a także planowania przyszłych działań.

Niniejsza publikacja ukazuje kompleksowo sprawozdawczość finansową i niefinansową (statystyczną medyczną i niemedyczną) różnych podmiotów leczniczych, zarówno niebędących przedsiębiorcami (SPZOZ, jednostki budżetowe, jednostki *non profit*), jak i przedsiębiorców (spółki prawa handlowego, spółki prawa cywilnego). Omówiono w niej obowiązujące te podmioty standardy informacyjne sprawozdawczości oraz zawartość merytoryczną sporządzanych przez nie sprawozdań finansowych, budżetowych i statystycznych.

Książka składa się z siedmiu rozdziałów. Pierwszy zawiera ogólna charakterystykę sprawozdawczości podmiotów prowadzących działalność leczniczą. Przedstawiono w nim istotę, klasyfikację i cechy jakościowe sprawozdawczości, wskazano użytkowników oraz ich oczekiwania odnośnie do informacji finansowych.

W rozdziale drugim opisano procedury związane ze sporządzaniem i badaniem sprawozdania finansowego podmiotów leczniczych. Szczególną uwagę zwrócono na prace poprzedzające sporządzenie sprawozdania finansowego podmiotów prowadzących działalność leczniczą oraz czynniki determinujące rzetelność informacji w nich zawartych, takie jak inwentaryzacja, ujęcie zdarzeń po dacie bilansu i błędów z lat ubiegłych, zasady wyceny aktywów i pasywów oraz audyt sprawozdania finansowego, a także odpowiedzialność kierownika podmiotu w tym zakresie.

Zakres, w jakim ujawniane są informacje finansowe w dużych (zobowiązanych do sporządzania sprawozdania finansowego według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości) oraz małych i mikro podmiotach (sporządzających sprawozdanie finansowe według załączników nr 4 i 5 tej ustawy) prowadzących działalność leczniczą został zaprezentowany w rozdziałach trzecim i czwartym. Przeanalizowano tam potencjał informacyjny poszczególnych elementów sprawozdania finansowego tych podmiotów, a mianowicie wprowadzenia do sprawozdania finansowego, bilansu, rachunku zysków i strat, dodatkowych informacji i objaśnień, a w podmiotach, których

sprawozdanie podlega badaniu, także rachunku przepływów pieniężnych oraz zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym.

W rozdziale piątym i szóstym zaprezentowano strukturę i zawartość merytoryczną poszczególnych elementów sprawozdania finansowego oraz sprawozdań budżetowych podmiotów leczniczych funkcjonujących w formie państwowych i samorządowych jednostek budżetowych

Pracę wieńczy rozdział dotyczący sprawozdawczości statystycznej (niefinansowej i finansowej) podmiotów leczniczych, w którym szczególną uwagę zwrócono na rodzaje sprawozdań, ich zawartość merytoryczną oraz odbiorców tych sprawozdań (takich jak Ministerstwo Zdrowia, Centrum Systemów Informacyjnych Ochrony Zdrowia, NFZ, organy założycielskie, GUS).

Warto podkreślić, że w opracowaniu przedstawiono zagadnienia najbardziej aktualne i istotne, z uwzględnieniem obowiązujących regulacji prawnych (a w szczególności prawa bilansowego, niektórych zapisów Krajowych i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości dotyczących kwestii niedoprecyzowanych w ustawie o rachunkowości, ustawy o działalności leczniczej i kodeksu spółek handlowych).

Bogactwo prezentowanych problemów, aktualność rozwiązań, a także obszerna literatura fachowa zamieszczona w opracowaniu sprawiają, że może ono być cennym źródłem wiedzy o sprawozdawczości finansowej i niefinansowej podmiotów leczniczych dla szerokiego kręgu odbiorców.

Książka jest adresowana przede wszystkim do osób zajmujących się profesjonalnie prowadzeniem ksiąg rachunkowych i sporządzaniem sprawozdań finansowych – głównych księgowych, pracowników pionów finansowo-ekonomicznych, jak też kontrolerów i audytorów wewnętrznych oraz do kierownictwa podmiotów leczniczych, w tym także przedstawicieli rad społecznych czy rad nadzorczych, którzy chcą wzbogacić swoją wiedzę w zakresie sprawozdawczości i wykorzystać ją w zarządzaniu podmiotem leczniczym.

Z uwagi na całościowe omówienie zakresu i rodzaju ujawnień informacji finansowych i niefinansowych książka może stanowić pomoc dla organów tworzących tych jednostek w sprawowaniu funkcji nadzoru i kontroli. Może być ona także wykorzystana przez słuchaczy różnych form kształcenia zawodowego (np. studentów studiów podyplomowych z zarządzania podmiotami leczniczymi czy studiów ekonomicznych), jak również przez biegłych rewidentów badających księgi rachunkowe podmiotów leczniczych.

Zespół autorów wyraża przekonanie, że książka spełni oczekiwania czytelników i posłuży wzbogaceniu wiedzy zarówno przygotowujących sprawozdania finansowe, jak

i korzystających z informacji w nich zawartych oraz będzie inspiracją do dyskusji, a także do samodzielnego kontynuowania badań na podstawie zamieszczonej literatury przedmiotu.

Ewentualne pytania, uwagi i sugestie odnośnie do prezentowanej tematyki prosimy kierować na adres mhass@wneiz.pl.

Opracowanie uwzględnia stan prawny na 31 marca 2016 r.

Maria Hass-Symotiuk

Rozdział 1

OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA SPRAWOZDAWCZOŚCI PODMIOTÓW PROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ LECZNICZĄ

1.1. Podmioty lecznicze jako obiekty sprawozdawczości

Działalność lecznicza[2] jest realizowana przez podmioty lecznicze zwane świadczeniodawcami. Różnią się one formą organizacyjno-prawną, wielkością, rodzajem i zakresem świadczonych usług zdrowotnych. Są to jednostki zatrudniające odpowiednio wykwalifikowaną kadrę medyczną (np. lekarzy, pielęgniarki), administracyjno-finansową (w tym kierownictwo) oraz eksploatacyjno-techniczną, wyposażone w odpowiednią infrastrukturę (pomieszczenia, sprzęt i aparaturę medyczną), spełniającą wymogi ogólnoprzestrzenne, sanitarne i instalacyjne, oraz inne zasoby materialne (np. produkty lecznicze, wyroby medyczne, technologie medyczne) umożliwiające udzielanie świadczeń zdrowotnych potrzebującym i/lub promocję zdrowia. Podmioty te obok działalności leczniczej mogą także realizować zadania dydaktyczne i badawcze w powiązaniu z udzielanymi świadczeniami zdrowotnymi i/lub promocją zdrowia, w tym wdrażać nowe technologie medyczne i metody leczenia, oraz uczestniczyć w przygotowaniu osób do wykonywania zawodu medycznego i kształceniu osób wykonujących zawody medyczne (art. 3 u.d.l.). Obok działalności leczniczej podmioty te mogą prowadzić także inny rodzaj działalności (poza usługami pogrzebowymi i ich reklamą), pod warunkiem że nie jest ona uciążliwa dla pacjentów. Przykładem komercyjnej działalności niemedycznej będącej źródłem przychodów tych jednostek może być działalność oświatowa (np. organizowanie szkoleń), prowadzenie płatnego parkingu lub jadłodajni, przy czym działalność ta musi być wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

[2] Działalność lecznicza jest działalnością gospodarczą regulowaną, podlegającą wielu ograniczeniom, której wykonywanie wymaga spełnienia wielu warunków (np. sanitarnych, przestrzennych, instalacyjnych i kadrowych).

Warto dodać, że prowadzenie działalności leczniczej nakłada na te jednostki obowiązek zawarcia umowy ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej za szkody będące następstwem udzielania świadczeń zdrowotnych albo niezgodnego z prawem zaniechania udzielania świadczeń zdrowotnych, a w przypadku podmiotu leczniczego prowadzącego szpital także umowy ubezpieczenia na rzecz pacjentów z tytułu zdarzeń medycznych[3] mających miejsce w okresie ochrony ubezpieczeniowej.

Zasady tworzenia, funkcjonowania i likwidacji oraz formy organizacyjne podmiotów wykonujących działalność leczniczą, jak też kwestie kontroli i nadzoru nad jej wykonywaniem określa ustawa o działalności leczniczej (art. 4 ust. 1). Dzieli ona ogół podmiotów leczniczych na:

1) przedsiębiorców w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 584 z późn. zm.) we wszystkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej oraz
2) podmioty niebędące przedsiębiorcami, do których zalicza się;
   a) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
   b) jednostki budżetowe, w tym państwowe jednostki budżetowe tworzone i nadzorowane przez Ministra Obrony Narodowej, ministra właściwego do spraw wewnętrznych, Ministra Sprawiedliwości lub Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, posiadające w strukturze organizacyjnej ambulatorium, ambulatorium z izbą chorych lub lekarza[4],
   c) instytuty badawcze[5],
   d) fundacje i stowarzyszenia, których celem statutowym jest wykonywanie zadań w zakresie ochrony zdrowia i których statut dopuszcza prowadzenie działalności leczniczej oraz posiadające osobowość prawną jednostki organizacyjne stowarzyszeń,
   e) osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania – w zakresie, w jakim wykonują działalność leczniczą.

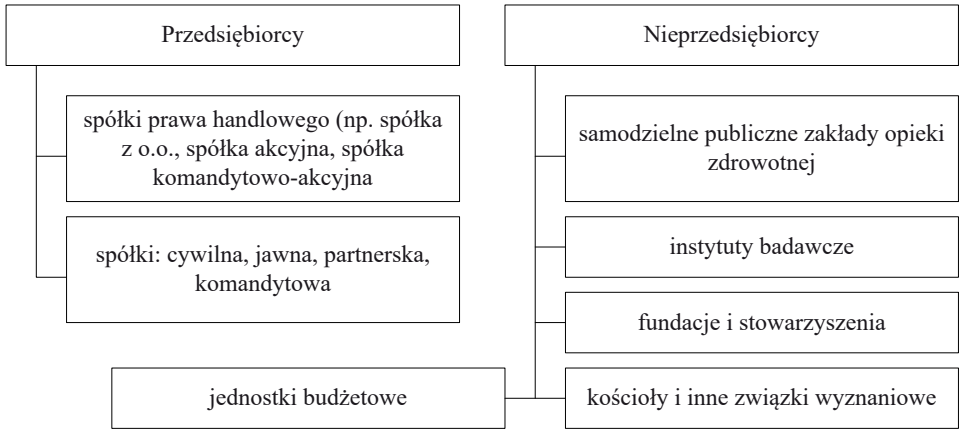
Rodzaje i formy organizacyjno-prawne podmiotów leczniczych prezentuje rysunek 1.1.

[3] Zostały one określone w ustawie z dnia 6 listopada 2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 186 z późn. zm.) i dotyczą podmiotu leczniczego prowadzącego szpital.

[4] Artykuł 55 ust. 2a ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 581 z późn. zm.).

[5] Artykuł 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1095 z późn. zm.).

Rysunek 1.1. Podmioty lecznicze według rodzajów i form organizacyjno-prawnych



Źródło: opracowanie własne.

Warto dodać, że lekarze i pielęgniarki mogą także wykonywać swój zawód w ramach działalności leczniczej prowadzonej jako indywidualna lub grupowa (np. w formie spółki cywilnej, spółki jawnej albo spółki partnerskiej) praktyka lekarska czy pielęgniarska. Różnice między podmiotami leczniczymi będącymi oraz niebędącymi przedsiębiorcami ilustruje tabela 1.1.

Tabela 1.1. Charakterystyka podmiotów leczniczych będących oraz niebędących przedsiębiorcami

Wyszczególnienie	**Podmioty lecznicze niebędące przedsiębiorcami**	**Podmioty lecznicze będące przedsiębiorcami**
Regulacje prawne dotyczące działalności podmiotu	Ustawa o działalności leczniczej, ustawa o finansach publicznych	Kodeks spółek handlowych oraz pomocniczo ustawa o działalności leczniczej
Rejestracja działalności leczniczej	Wpis do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą i do rejestru stowarzyszeń, innych organizacji społecznych i zawodowych oraz fundacji	Zgłoszenie do Krajowego Rejestru Sądowego lub Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, a następnie wpis do odpowiedniego rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą
Struktura organów zarządzających	Kierownik, rada społeczna	Zgromadzenie wspólników lub akcjonariuszy, rada nadzorcza, komisja rewizyjna, zarząd

Wewnętrzna polityka kadrowa podmiotu	Głęboka ingerencja, przejawiająca się w obowiązku przeprowadzenia formalnoprawnego konkursu na wiele stanowisk (w tym na stanowisko kierownika, jego kadencyjność) oraz ustawowy katalog wymogów na stanowiska, minimalne normy zatrudnienia pielęgniarek	Brak ingerencji
Sposób finansowania działalności	W SPZOZ-ach przedmiotowy (finansowanie świadczeń zdrowotnych), w jednostkach budżetowych – podmiotowy (finansowanie bazy materialnej i kadrowej)	Przedmiotowy (finansowanie świadczeń zdrowotnych)
Forma gospodarki finansowej	W jednostkach budżetowych wydatkowanie środków otrzymanych z budżetu, w SPZOZ-ach samofinansowanie kosztów działalności i zobowiązań z posiadanych środków i uzyskiwanych przychodów	Maksymalizacja zysku
Uprawnienia do świadczenia odpłatnych usług zdrowotnych	Ograniczone możliwości pobierania opłat od pacjentów za usługi zdrowotne	Duże możliwości świadczenia odpłatnych usług zdrowotnych
Odpowiedzialność za wyniki działalności i zobowiązania podmiotu leczniczego	Odpowiedzialność ponosi kierownik podmiotu. Jeżeli rezultatem działalności podmiotu leczniczego będzie ujemny wynik finansowy, to podmiot tworzący (organ założycielski) może podjąć decyzję o zmianie formy organizacyjno-prawnej lub o likwidacji SPZOZ-u	Ograniczona do wysokości kapitału, wspólnicy (akcjonariusze) nie odpowiadają za zobowiązania spółki
Zdolność upadłościowa	Nie podlega prawu upadłościowemu[6]	Podlega prawu upadłościowemu
Gwarancje zapewnienia pacjentom dostępu do świadczeń zdrowotnych	Może być likwidowany bez konieczności zapewnienia pacjentom dostępu do realizowanych świadczeń zdrowotnych	Brak gwarancji zapewnienia pacjentom dostępu do świadczeń zdrowotnych realizowanych przez ten podmiot leczniczy
Nadzór i kontrola	Organ tworzący, organ prowadzący rejestr, Minister Zdrowia, NFZ	Rada nadzorcza, komisja rewizyjna, walne zgromadzenie, Minister Zdrowia, NFZ

Źródło: opracowanie własne.

[6] Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 233 z późn. zm.).

Działalnością leczniczą są stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne, szpitalne oraz inne niż szpitalne, jak też ambulatoryjne świadczenia zdrowotne. Te pierwsze to kompleksowe świadczenia zdrowotne, które są wykonywane całą dobę. Polegają one na diagnozowaniu, leczeniu, pielęgnacji i rehabilitacji, które nie mogą być realizowane w ramach innych stacjonarnych i całodobowych świadczeń zdrowotnych lub ambulatoryjnych świadczeń zdrowotnych. Do świadczeń szpitalnych zalicza się także świadczenia udzielane z zamiarem zakończenia ich w okresie nieprzekraczającym 24 godzin.

Stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne inne niż szpitalne mogą polegać w szczególności na[7]:

1) udzielaniu całodobowych świadczeń zdrowotnych, które obejmują swoim zakresem pielęgnację i rehabilitację pacjentów niewymagających hospitalizacji, oraz zapewnianiu im produktów leczniczych i wyrobów medycznych, pomieszczeń i wyżywienia odpowiednich do stanu zdrowia, a także prowadzeniu edukacji zdrowotnej dla pacjentów i członków ich rodzin oraz przygotowaniu tych osób do samoopieki i samopielęgnacji w warunkach domowych;
2) udzielaniu całodobowych świadczeń zdrowotnych, które obejmują swoim zakresem pielęgnację, opiekę i rehabilitację pacjentów niewymagających hospitalizacji, oraz zapewnianiu im produktów leczniczych potrzebnych do kontynuacji leczenia, pomieszczeń i wyżywienia odpowiednich do stanu zdrowia, a także prowadzeniu edukacji zdrowotnej dla pacjentów i członków ich rodzin oraz przygotowaniu tych osób do samoopieki i samopielęgnacji w warunkach domowych;
3) udzielaniu świadczeń zdrowotnych polegających na działaniach usprawniających, które służą zachowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia;
4) sprawowaniu wszechstronnej opieki zdrowotnej, psychologicznej i społecznej nad pacjentami znajdującymi się w stanie terminalnym oraz opieki nad rodzinami tych pacjentów.

Wymienione wyżej świadczenia oraz świadczenia pielęgnacyjne i opiekuńcze mogą być udzielane także wyłącznie w warunkach domowych.

Z kolei ambulatoryjne świadczenia zdrowotne obejmują świadczenia podstawowej lub specjalistycznej opieki zdrowotnej oraz świadczenia z zakresu rehabilitacji leczniczej udzielane w odpowiednio urządzonym stałym pomieszczeniu (ale nie w trybie stacjonarnym i całodobowym), a także badania diagnostyczne wykonywane w celu rozpoznania stanu zdrowia i ustalenia dalszego postępowania leczniczego. Udzielanie tych świadczeń może odbywać się w pomieszczeniach przedsiębiorstwa, w tym w pojeździe przeznaczonym do udzielania tych świadczeń, lub w miejscu pobytu pacjenta.

[7] Art. 9 i 10 u.d.l.

Ze względu na sposób i zakres udzielania świadczeń zdrowotnych podmiotem leczniczym może być:

1) szpital, zakład opiekuńczo-leczniczy, zakład pielęgnacyjno-opiekuńczy, sanatorium, prewentorium, hospicjum stacjonarne,
2) przychodnia, ośrodek zdrowia, poradnia, lecznica,
3) pogotowie ratunkowe,
4) medyczne laboratorium diagnostyczne,
5) pracownia protetyki stomatologicznej i ortodoncji,
6) zakład rehabilitacji leczniczej,
7) ambulatorium lub ambulatorium z izbą chorych (np. jednostki wojskowej, policji, Straży Granicznej, Państwowej Straży Pożarnej, Biura Ochrony Rządu, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz jednostki organizacyjnej Służby Więziennej),
8) inne podmioty spełniające warunki określone w ustawie.

Podmioty lecznicze można klasyfikować według różnych kryteriów takich jak: zakres opieki, rodzaj i specyfika realizowanych świadczeń zdrowotnych, forma prowadzenia działalności leczniczej, zakres oferowanych świadczeń, rozmiar działalności, zasięg działania czy forma własności. Należy przy tym podkreślić, że każdy podmiot leczniczy musi prowadzić księgi rachunkowe i sporządzać sprawozdania umożliwiające dokonywanie oceny działalności i rozliczanie kierownictwa.

1.2. Istota, cele i cechy sprawozdawczości podmiotów leczniczych

Głównym źródłem informacji o działalności podmiotu leczniczego w danym okresie jest sprawozdawczość. Tym mianem określa się zestawienia liczbowe sporządzane okresowo lub jednorazowo dla różnych celów (wewnętrznych i zewnętrznych), które są następnie przekazywane w formie wypełnionych formularzy, raportów i meldunków w ustalonych terminach jednostkom uprawnionym do ich otrzymania[8].

Warto dodać, że forma i treść informacji zawartych zarówno w sprawozdawczości finansowej, jak i statystycznej została określona w obowiązujących regulacjach prawnych. Za ich pomocą realizowany jest przepływ informacji z podmiotu leczniczego do otoczenia.

[8] M. Hass-Symotiuk, *Sprawozdawczość z zakresu ochrony zdrowia i jej przydatność na różnych szczeblach zarządzania* (w:) *Rachunkowość w zarządzaniu podmiotami gospodarczymi*, Uniwersytet Szczeciński, Zeszyty Naukowe nr 168, prace Katedry Rachunkowości nr 15, Szczecin 1996.

Ze względu na źródła oraz charakter informacji zawartych w sprawozdawczości podmiotów leczniczych rozróżnia się sprawozdawczość rzeczową i finansową. Dane ujęte w sprawozdawczości rzeczowej pochodzą głównie z ewidencji operatywnej i statystyki. W sprawozdaniach takich występują przede wszystkim informacje niefinansowe, wyrażone w jednostkach naturalnych. Domeną sprawozdawczości statystycznej jest problematyka organizacji procesu realizacji świadczeń zdrowotnych, zasoby ludzkie i rzeczowe będące w dyspozycji podmiotu (wielkość zatrudnionych kadr medycznych i niemedycznych, rodzaj wyposażenia w aparaturę i sprzęt medyczny, infrastruktura), działalność lecznicza tych jednostek (rodzaj realizowanych świadczeń, ich rozmiary, obszar itp.), jak też dane finansowe (aktywa, zobowiązania, w tym wymagalne, koszty, przychody i wyniki).

Podstawą do opracowania jednostkowych sprawozdań statystycznych dotyczących działalności medycznej są przede wszystkim dane zawarte w dokumentacji medycznej indywidualnej (np. w kartach zdrowia, kartach choroby, kartach zabiegów czy zleceń) i/lub zbiorczej (w księdze głównej przyjęć i wypisów, w księgach pomocniczych itp.).

Sprawozdawczość finansowa jest natomiast usystematyzowanym zbiorem informacji o charakterze wartościowym, pochodzących przede wszystkim z rachunkowości, w której została odzwierciedlona sytuacja majątkowa i finansowa oraz rezultaty działalności osiągnięte przez podmiot leczniczy. Sprawozdawczość ta stanowi końcowy etap procesu generowania informacji w systemie rachunkowości, a jej produktem finalnym jest sprawozdanie finansowe. Zawarte w nim dane liczbowo-opisowe wynikają bezpośrednio z prowadzonej przez podmiot leczniczy ewidencji księgowej. Sprawozdanie finansowe zawiera uporządkowany zbiór informacji finansowych, obejmujących różnego rodzaju zestawienia liczbowe umożliwiające poznanie sytuacji ekonomiczno-finansowej podmiotu. Informacje te pozwalają ocenić skutki finansowe przeszłych zdarzeń oraz prognozować przyszłe procesy gospodarcze.

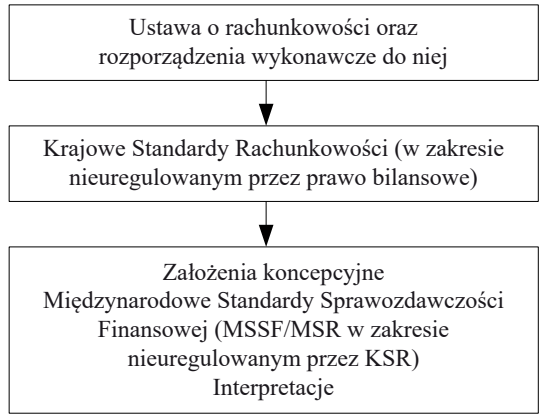
W literaturze fachowej sprawozdawczość finansowa jest rozpatrywana w ujęciu statycznym i dynamicznym[9]. W pierwszym znaczeniu jest ona rozumiana jako zbiór zestawień liczbowych sporządzanych okresowo lub sporadycznie, zgodnie z wymogami obowiązującego prawa lub oczekiwaniami odbiorcy. W ujęciu dynamicznym natomiast przez sprawozdawczość finansową rozumie się proces generowania i komunikowania informacji charakteryzujących działalność oraz sytuację majątkowo-finansową i dokonania jednostki gospodarczej w określonym czasie. W tym ujęciu uwzględnia się obok wykazywanych w sprawozdaniu informacji wartościowych także procesy, metody i procedury prowadzące do ich ustalenia.

[9] Por. np. J. Pfaff, Z. Messner, *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, Warszawa 2013, s. 476.

Należy podkreślić, że sprawozdawczość umożliwia tworzenie wizerunku podmiotu w otoczeniu (dla zainteresowanych nią odbiorców). Na podstawie informacji zawartych w sprawozdaniu ich odbiorcy mogą dokonywać różnorakich analiz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego wypracowanego przez podmiot leczniczy.

Model sprawozdawczości finansowej różnych jednostek gospodarczych w Polsce określa ustawa o rachunkowości, Krajowe Standardy Rachunkowości oraz Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Hierarchię regulacji prawnych w tym zakresie obrazuje rysunek 1.2.

Rysunek 1.2. Gradacja regulacji prawnych dotyczących sporządzania sprawozdań finansowych podmiotów leczniczych



Źródło: opracowanie własne.

Model ten jest doprecyzowywany przez regulacje prawne właściwe dla specyficznych jednostek, publikowane na mocy delegacji ustawy o rachunkowości zawartych w rozporządzeniach Ministra Finansów.

Podmioty lecznicze niebędące przedsiębiorcami ze względu na specyfikę ich funkcjonowania oraz prowadzoną gospodarkę finansową respektują zarówno zasady wynikające z ustawy o rachunkowości, jak też szczególne rozwiązania zawarte w ustawie o finansach publicznych[10], a jednostki budżetowe – także rozporządzenia Ministra Finansów dotyczące sprawozdawczości budżetowej oraz sprawozdawczości finansowej (rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont).

[10] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.).

Zasadniczym celem sprawozdań finansowych i statystycznych jest zaspokojenie potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników, głównie z otoczenia podmiotu prowadzącego działalność leczniczą. Informacje w nich zawarte umożliwiają[11]:

1) ustalenie stanu faktycznego,
2) ocenę realizacji zamierzeń,
3) dokonywanie porównawczych analiz prowadzonej działalności,
4) kontrolę i analizę składników majątku i prowadzonej działalności,
5) ocenę realizacji przedsięwzięć oraz ustalanie przyczyn ewentualnych odchyleń od wielkości zadanych,
6) wytyczanie przyszłości (sporządzanie planów i budżetów),
7) podejmowanie poprawnych decyzji przez różnych użytkowników.

Obok funkcji informacyjnej sprawozdanie finansowe pełni też funkcję[12]:

1) atestacyjną – przez rejestrowanie i przedstawianie informacji finansowych,
2) kontrolną, inaczej powierniczą, czyli składania rozrachunku przez kierownictwo podmiotu z czynności zarządczych,
3) zabezpieczenia praw określonych grup interesów, a głównie praw wierzycieli, którzy są zagrożeni ryzykiem utraty wierzytelności,
4) ujęcia wyniku finansowego i podstawy opodatkowania.

Aby sprawozdanie finansowe mogło pełnić wymienione role, musi prezentować w sposób jasny i rzetelny sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy podmiotu leczniczego. Powinno być ono wolne od błędów materialnych i stronniczości. Użytkownicy sprawozdania powinni mieć pewność, że jest ono wiernym obrazem dokonań podmiotu, którego dotyczy. Informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym będą użyteczne dla jego odbiorców, jeżeli będą one charakteryzować się następującymi cechami jakościowymi:

a) zrozumiałość (przejrzystość),
b) przydatność,
c) istotność,
d) wiarygodność,
e) kompletność,
f) rzetelność (prawdziwość),
g) sprawdzalność,
h) terminowość (aktualność),
i) porównywalność,
j) ciągłość.

[11] Szerzej M. Hass-Symotiuk (red.), *Rachunkowość. System informacji finansowych zakładów opieki zdrowotnej*, Warszawa 2010, rozdz. I.

[12] J. Samelak, *Sprawozdania finansowe*, Warszawa 1994, s. 8.

Istotną cechą informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych jest ich **zrozumiałość** dla użytkowników. Termin ten należy interpretować jako ujęcie danych sprawozdawczych w takich układach (z podaniem ewentualnych wyjaśnień), które umożliwią ukazanie występujących w nich prawidłowości, wzajemnych powiązań i zależności oraz ich zrozumienie przez odbiorców. Tylko informacja zrozumiała dla użytkownika może wpływać na podejmowane przez niego decyzje. Zrozumiałość jest determinowana indywidualną charakterystyką każdego z użytkowników, tj. jego doświadczeniem, poziomem wiedzy, wykształceniem i zainteresowaniami. Poszczególne pozycje sprawozdania finansowego natomiast posiadają ściśle ustaloną zawartość merytoryczną. Zrozumiałość treści sprawozdania finansowego wymaga od użytkownika wiedzy umożliwiającej właściwe odczytanie i zinterpretowanie informacji oraz jej wykorzystanie w procesie podejmowania decyzji. Nie jest dopuszczalne ominięcie informacji, szczególnie gdy są one ważne w procesie podejmowania decyzji, tylko dlatego że ich zrozumienie mogłoby stwarzać przeciętnemu użytkownikowi trudności[13].

Przydatność informacji prezentowanych w sprawozdaniu jest związana z ich użytecznością przy podejmowaniu różnorakich decyzji i kontroli ich realizacji. Informacje są przydatne, jeżeli umożliwiają ocenę przeszłych, bieżących czy przyszłych zdarzeń albo potwierdzają lub pozwalają korygować poprzednie oceny oraz wpływają na decyzje gospodarcze. Przydatność informacji ujętych w sprawozdaniach finansowych przejawia się w realizacji funkcji prognostycznej i potwierdzającej tych informacji[14].

Funkcja prognostyczna zakłada przydatność informacji ze sprawozdań przy przewidywaniu i projektowaniu przyszłej sytuacji finansowej podmiotu, wyników jego działalności i pozostałych zdarzeń interesujących określonych użytkowników. Z kolei potwierdzająca funkcja informacji opiera się na wykorzystaniu informacji ujętych w sprawozdaniach finansowych do dokonywania oceny przeszłych zdarzeń. Funkcja ta ujawnia ponadto przydatność informacji sprawozdawczych potwierdzających wcześniejsze przewidywania lub też pozwalających na weryfikowanie poprzednich ocen. Funkcja potwierdzająca jest więc powiązana z funkcją prognostyczną informacji.

Elementem składowym przydatności informacji jest jej **istotność**. Za istotne uznaje się informacje, których opuszczenie lub zniekształcenie może utrudnić właściwą ocenę sytuacji przez użytkownika i prowadzić do podjęcia mylnych decyzji na podstawie sprawozdań finansowych. Istotność informacji jest zdeterminowana przez takie czynniki jak charakter informacji (pojemność informacyjną) oraz materialność informacji (*materiality*), czyli wartość znaczącą[15].

[13] D.A. Mikulska, *Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego. Wybrane aspekty*, Lublin 2012, s. 168.

[14] E. Nowak, *Analiza sprawozdań finansowych*, Warszawa 2008, s. 28.

[15] E. Walińska, *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, Kraków 2005, s. 578.

Charakter informacji przejawia się w ich treści ekonomicznej oraz związku z określonymi zdarzeniami i zjawiskami gospodarczymi. Z kolei materialność jest dynamiczną cechą jakościową, która przedstawia swego rodzaju pułap lub próg decydujący o wartości określonej informacji. Dynamizm tej cechy wynika z tego, że jest ona uwarunkowana sytuacyjnie, to znaczy zmienia się wraz ze zmianami otoczenia.

Ważną cechą jakościową sprawozdań finansowych jest **wiarygodność** zawartych w nich informacji. Za wiarygodne uznaje się informacje[16]:

1) wiernie odzwierciedlające zaistniałe w podmiocie leczniczym zdarzenia i procesy (oparte na ich treści ekonomicznej oraz zgodne z oczekiwaniami i przyjętymi standardami),
2) neutralne (bezstronne, obiektywne),
3) kompletne (obejmujące wszystkie informacje),
4) niezawierające istotnych błędów,
5) uwzględniające niepewność (gdy wartość aktywów i przychodów nie jest zawyżana, a wartość zobowiązań i kosztów zaniżana).

Wierność odzwierciedlenia zdarzeń i procesów gospodarczych wymaga, aby były one identyfikowane, wyceniane, grupowane i prezentowane zgodnie z ich treścią ekonomiczną, a nie tylko formą prawną. Wiarygodność informacji wiąże się z ich bezstronnością, czyli obiektywnym ich ujmowaniem przez sporządzających sprawozdanie finansowe. Warto dodać, że sprawozdanie finansowe nie jest neutralne, jeżeli odpowiednie manipulowanie danymi lub dobór metod pomiaru i sposobu prezentacji informacji umożliwiają kreowanie wizerunku finansowego podmiotu i skłaniają odbiorców tych informacji do określonych zachowań lub podejmowania decyzji koniecznych dla osiągnięcia wcześniej założonych rezultatów[17].

Na poziom wiarygodności sprawozdania finansowego wpływa także stopień niepewności towarzyszący działalności podmiotu leczniczego. Niepewność uwzględnia się przy sporządzaniu sprawozdania finansowego przez stosowanie zasady ostrożności przy dokonywaniu subiektywnych ocen wymagających szacunków oraz rozwagi, przezorności i pesymizmu przy ustalania wyniku finansowego.

Istotnymi atrybutami wiarygodności informacji są jej **kompletność**, **rzetelność**, **sprawdzalność** i **terminowość**.

Kompletność polega na oddzielnym ujęciu w sprawozdaniu finansowym wszystkich składników aktywów, pasywów, przychodów i związanych z nimi kosztów, jak też zysków i strat nadzwyczajnych, które wchodzą w zakres tematyczny sprawozdania

[16] A.A. Jaruga (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, Warszawa 2009, s. 92.

[17] A. Jaruga, M. Frendzel, R. Ignatowski, P. Kabalski, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Kluczowe zagadnienia i rozwiązania praktyczne*, Warszawa 2006.

i dotyczą okresu sprawozdawczego nim objętego. Nie można łączyć ze sobą różnych rodzajów wartości, jeżeli kompensowanie nie odwzorowuje istoty zdarzenia czy transakcji, utrudnia odbiorcom ich zrozumienie i ocenę. Sprawozdanie kompletne ma bowiem dawać całościowy obraz aktywności ekonomicznej podmiotu prowadzącego działalność leczniczą przy uwzględnieniu przewagi efektów nad kosztami pozyskania tych informacji. W przeciwnym razie informacje w nim zawarte mogą wprowadzać odbiorców w błąd.

Rzetelność (prawdziwość) oznacza, że zawarte w sprawozdaniu dane są prawdziwe, zgodne z rzeczywistością, tylko wtedy bowiem informacje sprawozdawcze mają walor poznawczy i mogą służyć do oceny działalności jednostki. Za odpowiadające wymaganiom prawidłowości można uznać sprawozdanie finansowe sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, opartych na dokładnej dokumentacji źródłowej i danych zweryfikowanych okresowo za pomocą inwentaryzacji

Sprawdzalność informacji oznacza możliwość konfrontacji danych zawartych w sprawozdaniu finansowym ze źródłami pierwotnymi stanowiącymi podstawę jego sporządzania.

Terminowość (aktualność) oznacza obowiązek dotrzymania terminów dostarczenia sprawozdań ich użytkownikom.

Przydatność i wiarygodność informacji sprawozdawczej jest ograniczona przez[18]:

1) terminowość (aktualność; zwłoka w przekazywaniu informacji może ograniczyć ich przydatność decyzyjną, ale jednocześnie dostarczanie informacji zbyt wcześnie, przed poznaniem wszystkich efektów danego zdarzenia, może ograniczyć wiarygodność tych informacji);
2) wyważenie korzyści i kosztów (korzyści osiągnięte przez użytkowników dzięki posiadaniu określonych informacji powinny przewyższać koszt ich uzyskania, opracowania i dostarczenia).

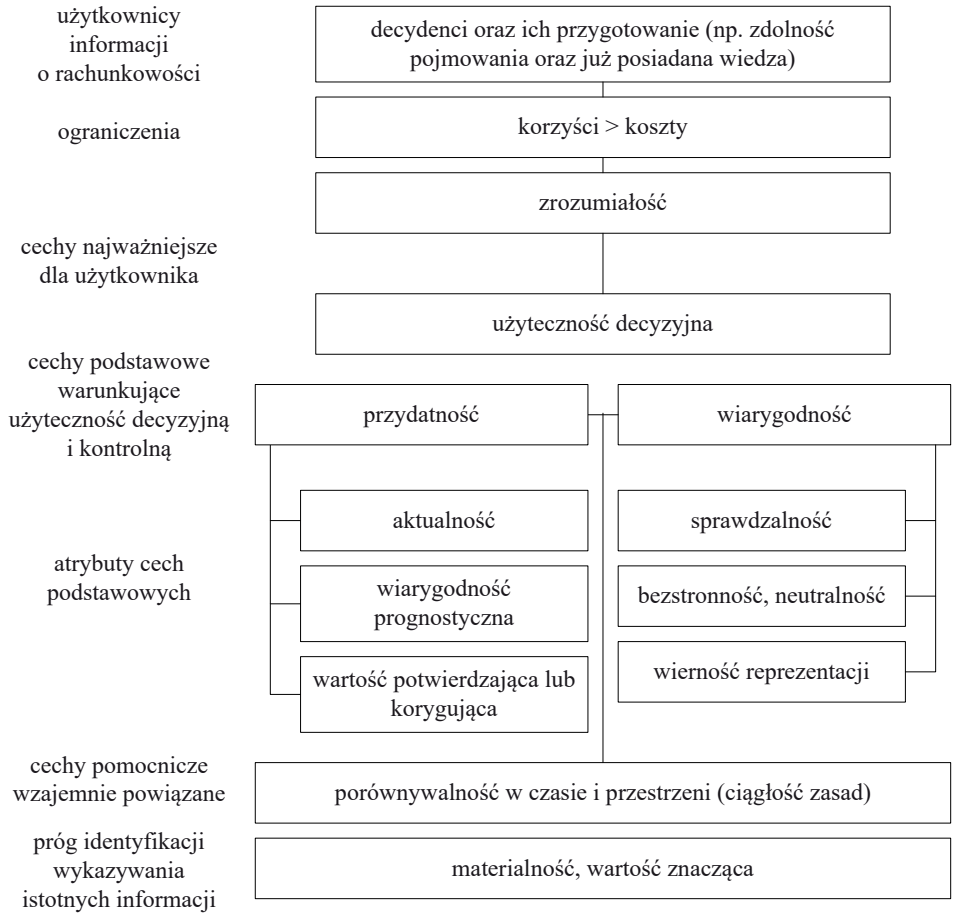
Kolejną cechą sprawozdań finansowych jest **porównywalność**. Oznacza ona możliwość porównania w czasie i w przestrzeni sytuacji majątkowej i finansowej oraz dokonań podmiotów leczniczych. Porównywalność osiąga się przez zastosowanie jednolitych zasad sporządzania sprawozdań finansowych w różnych okresach oraz w różnych jednostkach, a także stosowanie tych samych ustaleń metodycznych i merytorycznych w kolejnych okresach sprawozdawczych. Z koniecznością zapewnienia porównywalności sprawozdania finansowego jest związany wymóg informowania użytkowników sprawozdań o stosowanych zasadach (polityce) rachunkowości i ich zmianach oraz skutkach finansowych wynikających z dokonanych zmian.

[18] *Ibidem*, s. 98.

Zachowanie porównywalności informacji finansowych w czasie wymaga **ciągłości** sposobu ich klasyfikacji i prezentacji w sprawozdaniach finansowych. Warto dodać, że zmiana sposobu klasyfikacji i prezentacji może być uzasadniona wówczas, gdy nowa formuła odwzorowuje w lepszy sposób zdarzenia i procesy podmiotu leczniczego. Ciągłość zapewnia zatem identyczność informacji z końca poprzedniego okresu z informacjami początkowymi okresu następnego. Warunek ciągłości dotyczy szczególnie bilansu

Cechy jakościowe sprawozdań finansowych prezentuje rysunek 1.3.

Rysunek 1.3. Cechy jakościowe sprawozdań finansowych



Źródło: A. Jaruga, M. Frendzel, R. Ignatowski, P. Kabalski, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej...*, s. 89.

Wymienione cechy jakościowe sprawozdań finansowych wynikają z nadrzędnych zasad rachunkowości (prawdziwego i wiernego obrazu, ciągłości, kontynuacji działalności memoriałowej, współmierności przychodów i kosztów, ostrożności, odrębności, istotności, periodyzacji, wyższości treści nad formą) ujętych w aktach prawnych, normach zwyczajowych oraz międzynarodowych regulacjach rachunkowości.

Sprawozdanie finansowe posiadające wskazane wyżej atrybuty jakościowe prezentuje prawdziwy i rzetelny obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyników działalności jednostki, a także zmian w tym zakresie. Może być ono wiarygodnym źródłem informacji przygotowanych na potrzeby podejmowania decyzji i kontroli ich realizacji dla różnych odbiorców.

1.3. Klasyfikacja sprawozdań finansowych

Sprawozdawczość finansowa podmiotu prowadzącego działalność leczniczą składa się z różnego rodzaju sprawozdań i raportów finansowych. Mogą być one klasyfikowane według różnych kryteriów:

1) obowiązku sporządzania,
2) podmiotu objętego sprawozdaniem,
3) częstotliwości sporządzania,
4) stopnia uogólnienia informacji,
5) adresatów sprawozdania,
6) obowiązku publikacji,
7) stopnia szczegółowości,
8) potrzeb informacyjnych użytkowników,
9) celu sporządzania sprawozdania.

Podział sprawozdań finansowych ze względu na przyjęte kryteria przedstawia tabela 1.2.

Tabela 1.2. Klasyfikacja sprawozdań finansowych

Kryterium podziału	Rodzaje sprawozdań	Uwagi
Obowiązek sporządzania	– obligatoryjne, – fakultatywne	– z mocy przepisów, – zdeterminowane potrzebami odbiorców
Zakres podmiotowy	– jednostkowe, – zbiorcze, – łączne	– dotyczą pojedynczej jednostki, – dotyczą grupy jednostek, – dotyczą sprawozdania finansowego jednostki i wszystkich jej oddziałów (zakładów)

Częstotliwość sporządzania	– bieżące, – okresowe, – sporadyczne	– dzienne, dekadowe, – miesięczne, kwartalne, półroczne, roczne – sporządzane doraźnie, zwykle na żądanie władz nadrzędnych i instytucji uprawnionych do kontrolowania działalności jednostki
Stopień uogólnienia	– syntetyczne, – analityczne	– ujmujące ogólne informacje o jednostce, – zawierające informacje o wybranym problemie lub wycinku działalności jednostki
Odbiorcy sprawozdania	– wewnętrzne, – zewnętrzne	– wyłącznie na potrzeby danej jednostki, – na potrzeby głównie odbiorców spoza jednostki
Obowiązek publikacji	– podlegające ogłoszeniu, – niepodlegające ogłoszeniu	– publikowane w dzienniku przeznaczonym do obowiązkowej publikacji sprawozdania finansowego, np. w Monitorze Sądowym i Gospodarczym, – zwolnione z obowiązku zgodnie z przepisami prawa
Stopień szczegółowości	– szczegółowe, – uproszczone	– informacje z wielostopniowym rozwinięciem analitycznym, – dwupoziomowe uszczegółowienie informacji
Potrzeby informacyjne	– informacje finansowe, – informacje niefinansowe	– sprawozdanie finansowe, – informacje ilościowe, jakościowe (ujęte np. w sprawozdaniu z działalności)
Cel sporządzenia sprawozdania	– *ex post*, – *ex ante*	– ukazuje dane faktyczne, – ukazuje dane przewidywane

Źródło: opracowanie własne.

Przyjmując za kryterium obowiązek sporządzania sprawozdania finansowego, dzieli się je na:

1) obligatoryjne (sporządzane obowiązkowo na mocy odpowiednich regulacji prawnych, np. ustawy o rachunkowości, rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej, zarządzenia Prezesa GUS);
2) fakultatywne (sporządzane dobrowolnie, zdeterminowane potrzebami odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych jednostki).

Kryterium złożoności podmiotów objętych sprawozdaniem finansowym pozwala wyróżnić:

1) jednostkowe sprawozdania finansowe,
2) łączne sprawozdania finansowe,
3) skonsolidowane sprawozdania finansowe.

To pierwsze jest sporządzane obligatoryjnie za okresy roczne przez podmioty prowadzące księgi rachunkowe. W wypadku przedsiębiorstwa wielozakładowego, w którego strukturze wyodrębnia się wewnętrzne jednostki organizacyjne będące na wewnętrznym rozrachunku gospodarczym (oddziały, zakłady), które nie mając osobowości prawnej, samodzielnie sporządzają sprawozdania finansowe, na szczeblu przedsiębiorstwa sporządza się łączne sprawozdanie finansowe. Sprawozdanie łączne jest sumą jednostkowych sprawozdań finansowych wszystkich organizacyjnie wydzielonych jednostek. Jest ono sporządzane tak, jakby między jednostkami organizacyjnymi objętymi sprawozdaniem łącznym nie następowały żadne rozliczenia ani nie były generowane zyski czy straty z ich wewnętrznych obrotów. W sprawozdaniu tym dokonuje się wyłączenia[19]:

1) aktywów i funduszy wydzielonych,
2) wzajemnych należności i zobowiązań oraz innych rozrachunków o zbliżonym charakterze,
3) przychodów i kosztów związanych z operacjami dokonanymi między jednostką a jej zakładami (oddziałami) lub między tymi zakładami (oddziałami),
4) wyniku finansowego ustalonego na operacjach dokonywanych wewnątrz jednostki, zawartego w zapasach lub w rzeczowych składnikach majątku trwałego.

Łączne sprawozdanie finansowe jest postrzegane przez jego użytkowników jako jednostkowe sprawozdanie finansowe wielozakładowego przedsiębiorstwa.

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest sporządzane dla grupy jednostek gospodarczych (posiadających osobowość prawną) obejmujących grupę kapitałową w taki sposób jakby to była jedna jednostka. Konsolidacji sprawozdań finansowych dokonuje się poprzez zsumowanie odpowiednich pozycji ze sprawozdań finansowych jednostki dominującej i jednostek zależnych z uwzględnieniem niezbędnych wyłączeń i korekt.

Na podstawie kryterium częstotliwości sporządzania wyróżnia się sprawozdania finansowe:

1) operatywne, sporządzane z dużą częstotliwością, przyjmujące postać raportów i meldunków,
2) okresowe, sporządzane systematycznie za odpowiednie okresy,
3) sporadyczne, zestawione doraźnie ze względu na określone cele.

[19] Zakres wyłączeń określa art. 51 ust. 1 pkt 1–4 u.r.

Biorąc pod uwagę stopień uogólnienia informacji prezentowanych w sprawozdaniu, wymienia się sprawozdania finansowe:

1) syntetyczne,
2) analityczne.

Te pierwsze ujmują ogólne informacje o działalności podmiotu leczniczego. Z kolei sprawozdania analityczne zawierają informacje szczegółowe o wybranym problemie lub wycinku działalności jednostki.

Stosując jako kryterium klasyfikacji sprawozdań finansowych ich adresatów, można wyróżnić:

1) sprawozdania wewnętrzne, przeznaczone wyłącznie na potrzeby kierownictwa jednostki,
2) sprawozdania zewnętrzne, których adresatami są jednostki z otoczenia podmiotu prowadzącego działalność leczniczą.

Ze względu na cel ich sporządzania wyróżnia się sprawozdania:

1) ex post,
2) ex ante.

Sprawozdania *ex post* przygotowuje się na podstawie danych dotyczących realnych procesów zachodzących w podmiocie. Natomiast sprawozdania finansowe *ex ante* obejmują wielkości prognozowane lub planowane.

1.4. Odbiorcy sprawozdań finansowych podmiotów prowadzących działalność leczniczą i ich potrzeby informacyjne

Narzędziem komunikowania informacji o rezultatach działalności podmiotów prowadzących działalność leczniczą z otoczeniem są sprawozdania finansowe. Zasadniczym celem sporządzania sprawozdań finansowych jest dostarczenie informacji o sytuacji finansowej, wynikach działalności oraz zmianach sytuacji finansowej jednostki, które będą użyteczne dla szerokiego kręgu użytkowników. Odbiorcy informacji mogą dokonać na ich podstawie oceny sytuacji majątkowej, finansowej, rentowności oraz płynności jednostki gospodarczej[20] i podejmować różnorakie decyzje. W zależności od charakteru podejmowanych decyzji poszczególne grupy odbiorców charakteryzują się szczególnymi oczekiwaniami (potrzebami) informacyjnymi.

[20] Por. np. J. Pfaff, Z. Messner, *Rachunkowość finansowa...*, s. 477.