

Jolanta Chluska

Politechnika Częstochowska, Wydział Zarządzania, Katedra Finansów, Bankowości i Rachunkowości
jchluska@zim.pcz.pl

CELE I ZADANIA BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH PODMIOTÓW LECZNICZYCH

Streszczenie: Sprawozdanie finansowe podmiotu leczniczego – samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej (spzoz) podlega badaniu przez biegłego rewidenta. Zasady badania sprawozdań finansowych podmiotów leczniczych powinny uwzględniać specyficzne warunki zewnętrzne i wewnętrzne funkcjonowania zakładów. Do podstawowych problemów badania należą:

- a) ocena możliwości kontynuowania działalności,
- b) wycena majątku,
- c) ocena kondycji finansowej podmiotu.

Mimo problemów badanie sprawozdań finansowych podmiotów leczniczych odgrywa ważną rolę w uwiarygodnieniu informacji płynących ze sprawozdań dla celów podejmowania decyzji ekonomicznych.

Słowa kluczowe: badanie sprawozdań, podmioty lecznicze, spzoz.

Klasyfikacja JEL: M40, M41, M42, M49.

ISSUES CONNECTED WITH AUDITING THE FINANCIAL STATEMENTS OF HEALTHCARE UNITS

Abstract: The financial statements of healthcare units are audited by statutory auditors. The auditing principles for the financial statements of healthcare units should take into account the specific internal and external conditions of their functioning. The basic problems connected with their auditing include:

- a) assessing the feasibility of continuing operations,
- b) valuing the assets,
- c) assessing the financial condition of the unit.

Despite certain problems, auditing the financial statements of healthcare units plays an important role in the authentication of the information included in the financial statements for the purpose of making economic decisions.

Keywords: audit of financial statements, healthcare units.

Wstęp

Podstawową formą uwiarygodnienia sprawozdania finansowego podmiotu gospodarczego jest jego badanie przez niezależnego biegłego rewidenta. Badanie sprawozdań finansowych podmiotów leczniczych rozpoczęło się w okresie ich powstawania jako samodzielnych, samofinansujących się jednostek gospodarczych przede wszystkim w drodze przekształceń z jednostek budżetowych. Specyficzne cechy funkcjonowania podmiotów leczniczych można rozpatrywać w zakresie:

- a) form organizacyjno-prawnych,
- b) przedmiotu działalności,
- c) zakresu i rodzaju uregulowań prawnych rachunkowości i sprawozdawczości.

Analiza literatury przedmiotu, aktów prawnych, a przede wszystkim praktyczne doświadczenia w badaniu sprawozdań finansowych podmiotów leczniczych skłaniają do postawienia hipotezy badawczej, że specyficzne cechy działalności podmiotów leczniczych – szpital – wpływają na system badania ich sprawozdań finansowych. Jako narzędzia badawcze wykorzystano analizę literatury przedmiotu i aktów prawnych, sprawozdań finansowych i opinii z ich badania oraz dokumentacji badania wybranych podmiotów leczniczych. Opracowanie dotyczy podmiotów leczniczych niebędących przedsiębiorcami, czyli samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (szpital), jako specyficznej grupy podmiotów sektora opieki zdrowotnej.

1. Podmiot leczniczy jako podmiot badania sprawozdań finansowych

Działalnością leczniczą są stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne szpitalne oraz inne niż szpitalne, a także ambulatoryjne świadczenia zdrowotne.

Podmiotami wykonującymi działalność leczniczą są:

- 1) przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej we wszelkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli ustawa o działalności leczniczej nie stanowi inaczej,
- 2) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- 3) 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 podstawowej opieki zdrowotnej,
- 4) instytuty badawcze,
- 5) 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,
- 6) 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,
- 7) lekarze lub pielęgniarki wykonujący zawód w ramach działalności leczniczej jako praktykę zawodową.

Podmioty wymienione w punktach 1–6 zaliczane są do podmiotów leczniczych w zakresie, w jakim wykonują działalność leczniczą [Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r., art. 4].

W formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej funkcjonują m.in. szpitale, zakłady opiekuńczo-lecznicze, zakłady pielęgnacyjno-opiekuńcze, sanatoria, prewentoria, przychodnie, ośrodki zdrowia, poradnie i pogotowia ratunkowe.

Sprawozdanie finansowe podmiotów działalności leczniczej niebędących przedsiębiorcami podlega badaniu przez biegłych rewidentów w przypadkach przewidzianych przepisami ustawy o rachunkowości. Badanie sprawozdań finansowych dotyczy przede wszystkim samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, gdyż podmioty działalności leczniczej funkcjonujące w formie jednostek budżetowych takiego obowiązku nie mają. Sprawozdania finansowe podmiotów leczniczych w formie jednostek budżetowych, dla których organem tworzącym jest jednostka samorządu terytorialnego, wchodzi w skład sprawozdania łącznego jednostki samorządu terytorialnego:

- łącznego bilansu obejmującego dane wynikające z bilansów samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,
- łącznego rachunku zysków i strat obejmującego dane wynikające z rachunków zysków i strat samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,
- łącznego zestawienia zmian w funduszu obejmującego dane wynikające z zestawień zmian w funduszu samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

Jako element badanego przez biegłego rewidenta sprawozdania jednostki samorządu terytorialnego, mogą być przedmiotem badania¹.

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej poddają badaniu sprawozdanie finansowe, uwzględniając obowiązek, jaki na nie nakłada ustawa o rachunkowości, lub dobrowolnie. Obowiązkowo badaniu i ogłaszaniu podlegają m.in. roczne sprawozdania finansowe kontynuujących działalność podmiotów, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa z następujących warunków:

- średnie roczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,
- suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2 500 000 euro,
- przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5 000 000 euro [Ustawa z dnia 29 września 1994 r., art. 64 ust. 1].

Wybór podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych należy do organu zatwierdzającego sprawozdanie finansowe jednostki, chyba

¹ „Roczne sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego, w której liczba mieszkańców, ustalona przez Główny Urząd Statystyczny, na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok, za który sporządzono sprawozdanie, przekracza 150 tysięcy, podlega badaniu przez biegłego rewidenta” [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r., art. 268]. Por. też Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. § 20: „1. Sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego składa się z:

- 1) bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
- 2) łącznego bilansu obejmującego dane wynikające z bilansów samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 5 do rozporządzenia;
- 3) łącznego rachunku zysków i strat obejmującego dane wynikające z rachunków zysków i strat samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 7 do rozporządzenia;
- 4) łącznego zestawienia zmian w funduszu obejmującego dane wynikające z zestawień zmian w funduszu samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 8 do rozporządzenia.”

że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej. Kierownictwo szpitala nie może samodzielnie podjąć takiej decyzji. Umowę o badanie sprawozdania finansowego z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych zawiera kierownik szpitala. Zawarcie umowy powinno nastąpić w takim terminie, który umożliwiłby biegłemu rewidentowi udział w inwentaryzacji istotnych dla szpitala składników majątkowych.

2. Wybrane obszary badania sprawozdania finansowego szpitala

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej stanowią najliczniejszą grupę podmiotów leczniczych poddawanych badaniu przez biegłych rewidentów. Badanie sprawozdań finansowych szpitala rodzi w praktyce liczne problemy wynikające ze specyfiki działalności zakładów. Do obszarów istotnych z punktu widzenia oceny kondycji finansowej na podstawie danych sprawozdawczych należą:

- zagrożenie kontynuacji działalności,
- perspektywa restrukturyzacji lub likwidacji,
- wartość zobowiązań,
- rola funduszy jako źródła finansowania aktywów podmiotu,
- sposób ustalania wyniku finansowego i jego rola w odzwierciedleniu efektów działalności jednostki.

Jak podkreśla W. Gabrusewicz, zasada kontynuacji działania nie ma zastosowania w przypadku określonego stanu prawnego lub określonej sytuacji gospodarczej przedsiębiorstwa. Z punktu widzenia prawnego zasada kontynuacji nie jest realizowana w odniesieniu do podmiotów będących w postępowaniu likwidacyjnym, upadłościowym czy podmiotów o określonym, kończącym się czasie działania. Jedną z przyczyn ekonomicznych może być utrata płynności [Gabrusewicz 2010, s. 152]. W literaturze postrzega się, że „założenie kontynuacji działalności zależy w dużym stopniu od subiektywnej oceny kierownictwa jednostki” [Gos i Hońko 2013, s. 139]. Jednym z obszarów zainteresowania biegłego rewidenta w trakcie badania sprawozdania finansowego jest możliwość kontynuowania przez badany podmiot działalności w najbliższym okresie nie krótszym niż rok w niezmińszonym istotnie zakresie². Obowiązek ten bezwzględnie dotyczy tych jednostek badanych, których kontynuacja działalności nie jest ustawowo zapewniona.

² Zgodnie z przepisami prawa upadłościowego, nie można ogłosić upadłości m.in. publicznych zakładów opieki zdrowotnej [Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r., art. 6].

Nie znaczy to jednak, że w przypadku spzoz taki obowiązek nie występuje. Jak bowiem stanowi Krajowy standard rewizji finansowej (KS RF) nr 1, obowiązek ujawnienia w opinii poważnych zakłóceń w działalności dotyczy również jednostek, których działalność jest ustawowo zapewniona. Badając możliwość kontynuacji działalności podmiotu leczniczego, biegły rewident bierze pod uwagę szczególnie:

- znaczne trudności finansowe (brak płynności, wypowiedzenie umów kredytowych),
- negatywne główne wskaźniki finansowe,
- odejście kluczowego personelu medycznego i kierowniczego,
- utratę kontraktów z płatnikiem (NFZ) i innych źródeł finansowania,
- toczące się przeciwko zakładowi postępowanie sądowe lub administracyjne, skutkujące potencjalnymi zobowiązaniami [Chluska 2014, s. 270].

Brak zamieszczenia we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego jednoznacznego stwierdzenia kierownika o możliwości kontynuowania działalności przez jednostkę uniemożliwia wyrażenie przez biegłego rewidenta opinii bez zastrzeżeń [Krajowy standard rewizji finansowej nr 1]. Uwarunkowania systemowe funkcjonowania podmiotów leczniczych sprawiają, że zastrzeżenie w opinii na temat zagrożenia kontynuacji działalności spzoz może skutkować jedynie jego funkcją informacyjną.

Biegły rewident badający sprawozdanie finansowe spzoz, aby ocenić możliwość niezakłóconego działania, nie tylko rozpoznaje kondycję podmiotu leczniczego, ale także uwzględnia zamiary organu tworzącego w zakresie procesów restrukturyzacji, likwidacji, połączeń czy innych działań sanacyjnych dotyczących podmiotu badanego. Analizy takie poszerzają krąg danych uwzględnianych w procesie badania sprawozdań finansowych spzoz. Prawidłowa ocena sytuacji finansowej spzoz ma istotne znaczenie z punktu widzenia wyceny świadczeń oraz finansowania świadczeń zdrowotnych.

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej są podmiotami, w których od wielu lat dokonuje się restrukturyzacji. Ustawowa restrukturyzacja zapoczątkowana została Ustawą z dnia 15 kwietnia 2005 roku o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej. Zostały nią objęte publiczne zakłady opieki zdrowotnej prowadzone w formie spzoz, jeśli na dzień 1 stycznia 2001 roku zatrudniały powyżej 50 osób. Restrukturyzacji podlegały:

- zobowiązania publicznoprawne,
- zobowiązania cywilnoprawne,

- roszczenia pracownicze wynikające z ustawy o negocjacyjnym systemie kształtowania przyrostu przeciętnych wynagrodzeń (zwanej powszechnie ustawą „203”),
za okres 1999–2004.

Ustawa przewidywała umorzenie zobowiązań, obejmujących kwotę główną oraz odsetki, z tytułu podatków wobec budżetu państwa, składek ubezpieczeń społecznych (z wyjątkiem składek na ubezpieczenie emerytalne) obciążających zakład, składek na Fundusz Pracy, opłaty PFRON, opłat za korzystanie ze środowiska i innych tytułów przewidzianych przepisami ustawy [Ustawa z dnia 15 kwietnia 2005 r., art. 6 ust. 1]. W kolejnych latach realizacja postanowień restrukturyzacyjnych odzwierciedlana była w sprawozdaniach finansowych zakładów. Biegli rewidenci badający sprawozdanie finansowe w planie badania uwzględniali również analizę prawidłowości wykazania tych procesów w księgach rachunkowych i sprawozdawczości.

Zgodnie z ustawą o podmiotach leczniczych, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej nie będą już mogły powstawać inaczej niż w drodze połączenia dwóch lub więcej zakładów. Podmioty tworzące mogą decydować o działalności spzoz, podejmując decyzje o:

- połączeniu zakładów,
- przekształceniu spzoz w spółkę,
- likwidacji spzoz.

Połączenie się samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej charakteryzuje art. 66 Ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej. Może być ono dokonane jako:

- a) przeniesienie całego mienia co najmniej jednego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej (przejmowanego) na inny samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej (przejmujący),
- b) utworzenie nowego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej powstałego co najmniej z dwóch łączących się samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej.

Przekształcenie spzoz w spółkę kapitałową charakteryzuje się m.in. następującymi zasadami omawianymi przez ustawę o działalności leczniczej:

- sukcesją praw przekształconego podmiotu,
- przejściem pracowników do nowo powstałej spółki,
- specyficzną wyceną oraz przekazywaniem aktywów – w tym nieruchomości – do spółki,
- szczególnym trybem przekształceń spzoz w spółki kapitałowe w okresie do 31 grudnia 2013 roku.

W wypadku zlecenia badania sprawozdania finansowego spzoz poddawanych przekształceniom, biegły rewident powinien przeanalizować prawidłowość wykazania danych sprawozdawczych dotyczących m.in.:

- wyceny majątku wnoszonego do spółki,
- ustalenia wartości zobowiązań w procesach ich przejęcia przez organy tworzące i spółki powstałe z przekształcenia spzoz,
- wartości funduszy zakładu,
- kwot odpisów aktualizujących i rezerw,
- realizacji uregulowań prawnych ingerujących w strukturę majątku spzoz (na przykład skutków rozliczania otrzymywanych funduszy unijnych i dotacji).

Wybrane fragmenty opinii z badania sprawozdań finansowych spzoz odnoszących się do trudnej sytuacji finansowej zakładów prezentowano na schemacie poniżej. Problemy finansowe oraz operacyjne spzoz w znaczący sposób zagrażają kontynuacji działalności podmiotów.

Fragmenty opinii z badania sprawozdania finansowego spzoz (dane w tys. zł)

Przychody ze sprzedaży	Wynik finansowy	Fundusz własny
Spzoz 1 – Zagrożenie kontynuacji działalności		
(-) 28 366,72	(-) 2594,82	(-) 4867,19
Zakład jest w trakcie przeprowadzenia restrukturyzacji, niemniej sytuacja finansowo-ekonomiczna nie stwarza możliwości pokrycia z przyszłych wypracowywanych zysków strat, tj. (-) 25 903,1 tys. zł.		
Spzoz 2 – Perspektywa restrukturyzacji lub likwidacji		
61 447,0	(-) 1569	11 368,4
Pogłębiająca się strata z działalności zarówno w latach poprzednich, jak i w roku badanym wskazują na poważne zagrożenie kontynuacji działalności. Planowana likwidacja Szpitala nie została przez Radę Miasta zrealizowana.		
Spzoz 3 – Wartość zobowiązań		
41 649,62	(-) 12 946,99	54 631,07
Nie zgłaszając zastrzeżeń do sporządzonego sprawozdania, pragniemy zwrócić uwagę na wystąpienie ... wysokich zobowiązań z tytułu dostaw i usług 30 229 184,68 zł, zobowiązań z tytułu podatków, ubezpieczeń i innych świadczeń 25 768 435,08 zł.		
Spzoz 4 – Rola funduszy jako źródła finansowania aktywów podmiotu		
44	(-) 5246	(-) 8604
Nie zgłaszając zastrzeżeń co do prawidłowości i rzetelności badanego sprawozdania finansowego, zwracamy uwagę, że Szpital już po raz kolejny osiąga straty i posiada kapitały ujemne. Nierozliczona strata za lata ubiegłe i rok bieżący wynosi 38 104 734,40 zł. W celu prawidłowego funkcjonowania w przyszłości niezbędne jest dofinansowanie Szpitala przez organ założycielski.		

Spzoz 5 – Sposób ustalania wyniku finansowego i jego rola w odzwierciedleniu efektów działalności jednostki		
24 170,06	1389,41	2256,13
Nie zgłaszając zastrzeżeń do prawidłowości i rzetelności zbadanego sprawozdania finansowego, zwracamy uwagę na utrzymującą się nadal bardzo trudną sytuację finansową Szpitala, o czym świadczą poniższe fakty: a) wartość zobowiązań przewyższa cały majątek Szpitala, b) kapitał własny w roku badanym nadal wykazuje wielkość ujemną wynoszącą 2256 tys. zł, c) uzyskiwane przez Szpital przychody, mimo znacznej obniżki kosztów, nadal nie pokrywają kosztów bieżącej działalności, o czym świadczy strata na sprzedaży w wysokości 922 tys. zł.		

Źródło: Na podstawie publikacji w Monitorze Polskim B oraz praktyki badania sprawozdań finansowych spzoz.

Jak pokazują przykłady opinii z badania sprawozdań spzoz, podmioty te napotykać w swojej działalności istotne problemy mające bezpośrednie przełożenie na spadek kondycji finansowej oraz pogorszenie obrazu zakładu w sprawozdaniu finansowym³. Duże znaczenie mają także nieprecyzyjne przepisy prawa oraz ograniczone zasoby systemu opieki zdrowotnej przy rosnącym zapotrzebowaniu na świadczenia zdrowotne.

3. Skutki badania sprawozdań finansowych podmiotów leczniczych

Celem badania sprawozdania finansowego, zgodnie z przepisami art. 65 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jest wyrażenie pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy jednostki, której sprawozdanie finansowe jest badane. Biegły rewident powinien więc stwierdzić, czy sprawozdanie jako całość i stanowiące podstawę jego sporządzenia księgi rachunkowe są wolne od nieprawidłowości polegających na pominięciu lub zniekształceniu informacji ważnych (istotnych) dla odbiorcy sprawozdania finansowego, i czy można uznać za wiarygodne (rzetelne, zgodne z wymagającymi zasto-

³ Jak zauważa R. Orliński [2012, s. 383], „Specyfika świadczonych usług medycznych oraz system finansowania opieki zdrowotnej powodują, że nie wszystkie zasady i mechanizmy rynkowe mogą być przeniesione na grunt zakładów opieki zdrowotnej”.

sowania zasadami rachunkowości) i jasne informacje zawarte w tym sprawozdaniu.

Biegły rewident badający sprawozdanie finansowe każdej jednostki uwzględnia w toku badania krajowe standardy rewizji finansowej. Na temat celu badania sprawozdań finansowych wypowiada się KSRF nr 1. Interpretacja zapisów KSRF nr 1 w przypadku badania spzoz wymaga odniesienia do specyfiki formy organizacyjno-prawnej i działalności zakładu. Komentarz do warunków badania spzoz zawiera tabela.

Istota badania spzoz w świetle KSRF nr 1

Cel badania	Komentarz do badania sprawozdania spzoz
1. Badanie sprawozdania finansowego powinno dostarczyć podstaw do stwierdzenia, że przedstawia ono rzetelnie i jasno sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki oraz że: a) jest zgodne z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości, co oznacza w przypadku: – jednostek zobowiązanych do stosowania przepisów ustawy o rachunkowości, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ustawą o rachunkowości i wydanymi na jej podstawie przepisami wykonawczymi, – jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR, że sprawozdanie to jest zgodne z MSR, a w zakresie nieuregulowanym przez MSR – z wymogami ustawy o rachunkowości i wydanymi na jej podstawie przepisami wykonawczymi	Podmioty lecznicze są obowiązane stosować zasady rachunkowości przewidziane w ustawie o rachunkowości. Minister finansów nie określił dla podmiotów leczniczych w formie spzoz specjalnych zasad rachunkowości. Szczególne zasady rachunkowości i sprawozdawczości dotyczą podmiotów leczniczych w formie jednostek budżetowych. Biegły rewident uwzględnia podstawy prawne działalności i rachunkowości w trakcie badania spzoz lub jednostek samorządu terytorialnego (jednostka budżetowa – podmiot leczniczy wejdzie w skład sprawozdania łącznego). W podmiotach leczniczych co do zasady nie znajdują zastosowania MSR. Zgodnie jednak z art. 10 ust 3 ustawy o rachunkowości, w polityce rachunkowości podmiotu leczniczego można odnieść się do MSR w sprawach nieuregulowanych przepisami polskimi
b) jest zgodne z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa, postanowieniami statutu lub umowy, które wpływają na jej sprawozdanie finansowe, a w przypadku jednostek, których sprawozdania finansowe normują także przepisy odrębne, w szczególności dotyczące emitentów papierów wartościowych dopuszczonych, emitentów zamierzających ubiegać się lub ubiegających się o ich dopuszczenie do	Zasady funkcjonowania podmiotu leczniczego określają dwa ważne dokumenty: statut oraz regulamin organizacyjny. Regulamin organizacyjny ustalony przez kierownika określa sprawy dotyczące sposobu i warunków udzielania świadczeń zdrowotnych przez podmiot wykonujący działalność leczniczą, nieuregulowane w ustawie lub statucie.

cd. tabeli

Cel badania	Komentarz do badania sprawozdania spzoz
obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego – także zgodne z tymi przepisami	Statut określa ustrój podmiotu leczniczego niebędącego przedsiębiorcą, a także inne sprawy dotyczące jego funkcjonowania nieuregulowane w ustawie o działalności leczniczej. Statut nadaje podmiot tworzący
c) zostało sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych prowadzonych zgodnie z ustawą o rachunkowości	Podmioty lecznicze prowadzą księgi rachunkowe zgodnie z ustawą o rachunkowości (z uwzględnieniem przepisów szczegółowych w jednostkach budżetowych)
d) przedstawia rzetelnie i jasno wszystkie informacje istotne do oceny sytuacji jednostki, a ponadto że: e) możliwość kontynuowania działalności przez jednostkę w niezmińszonym istotnie zakresie nie jest poważnie zagrożona w okresie przynajmniej 12 najbliższych miesięcy od dnia bilansowego	Do rachunkowości podmiotów leczniczych odnoszą się wszystkie zasady rachunkowości. Nie można ogłosić upadłości spzoz. Biegły rewident uwzględni jednak w badaniu sprawozdań spzoz zagrożenia kontynuacji działalności
f) informacje zawarte w sprawozdaniu z działalności jednostki – jeżeli na jednostce spoczywa obowiązek przedstawienia takiego sprawozdania – spełniają wymagania określone w odrębnych przepisach i są odpowiednio zgodne z danymi sprawozdania finansowego	Podmioty lecznicze nie sporządzają sprawozdania z działalności w rozumieniu art. 49 ustawy o rachunkowości

Źródło: Na podstawie KSRF nr 1.

Praktyka badania sprawozdań finansowych spzoz pokazuje, że objęcie badaniem tych jednostek od momentu ich powstawania jako jednostek samodzielnych i samofinansujących pozwoliło:

- rozpoznać problemy funkcjonowania spzoz w obszarze operacyjnym i finansowym,
- udoskonalać przepisy prawa regulujące funkcjonowanie spzoz,
- wskazać istotne obszary wymagające zmian w całym systemie (np. finansowanie świadczeń, racjonalizacja wykorzystania zasobów),
- wyeliminować nieprawidłowości i nadużycia,
- stworzyć wiarygodną bazę informacyjną dla celów decyzyjnych.

Podsumowanie

Badania sprawozdań finansowych podmiotów leczniczych – spzoz od lat sprawiają istotne problemy zarówno w obszarze procedur badania, jak i ustalania oraz interpretacji opinii z badania.

Na specyfikę środowiska badania spzoz wpływają takie czynniki ich funkcjonowania, jak:

- a) trudności finansowe podmiotów leczniczych wynikające z ograniczonych zasobów systemu, co wpływa na szczególne zagrożenie możliwości kontynuacji działalności,
- b) wykorzystanie w działalności środków publicznych, stąd szczególnego znaczenia nabiera racjonalna gospodarka finansowa spzoz i dyscyplina finansów publicznych,
- c) liczne procesy restrukturyzacji,
- d) świadczenia zdrowotne jako specyficzny produkt działalności.

Odbiorcami sprawozdań finansowych podmiotów leczniczych są m.in. decydenci w skali mikro i makro. Podmioty lecznicze mają obowiązek prawdziwego i wiernego prezentowania informacji pozwalających ocenić kondycję finansową jednostek, a na bieżącym rewidencie spoczywa szczególnie odpowiedzialność za wydanie prawidłowej opinii o księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym. Atestacyjna rola badania sprawozdań finansowych spzoz ma więc istotne znaczenie w ocenie kondycji poszczególnych podmiotów leczniczych. Ocena kondycji całego sektora opieki zdrowotnej nie jest jednak sumą ocen częściowych, a wypadkową wielu czynników wewnętrznych i zewnętrznych wpływających na warunki funkcjonowania podmiotów. Podkreślenia wymaga także to, że znaczna część sprawozdań finansowych podmiotów leczniczych nie podlega badaniu przez biegłego rewidenta. Ze względu na strategiczny charakter informacji ekonomiczno-finansowych o działalności podmiotów leczniczych w procesie przemian i restrukturyzacji sektora, zasadne wydaje się rozważenie podmiotowego rozszerzenia zakresu badania sprawozdań finansowych tych jednostek.

Bibliografia

- Chluska, J., 2014, *Rachunkowość podmiotów leczniczych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Gabrusewicz, W., 2010, *Analiza zdolności przedsiębiorstwa do kontynuacji działalności*, w: Gabrusewicz, W. (red.), *Audyt sprawozdań finansowych*, PWE, Warszawa.
- Gos, W., Hońko, S., 2013, *Próba kwantyfikacji założenia kontynuacji działalności*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów SGH, Zeszyt Naukowy nr 129, Warszawa.
- Krajowy standard rewizji finansowej nr 1, Ogólne zasady badania sprawozdań finansowych, Załącznik nr 1 do uchwały nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r., <http://kibr.org.pl/pl/normy> [dostęp: 4.01.2013].
- Orliński, R., 2012, *Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali*, w: Nowak, E., Nieplowicz, M. (red.), *Rachunkowość a controlling*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 251, Wrocław.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. 2013, poz. 289.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2013, poz. 330.
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2005 r. o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej, Dz.U. nr 78, poz. 684.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze, Dz.U. 2012, poz. 1112 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, Dz.U. 2013, poz. 217.