



## Stosowanie narzędzi polityki rachunkowości w polskich szpitalach

MAGDALENA KLUDACZ-ALESSANDRI \*

### Streszczenie

Polityka rachunkowości jest definiowana jako zbiór zasad, rozwiązań, reguł i procedur dobranych przez zarząd podmiotu odpowiednio do odwzorowania jego rzeczywistej pozycji finansowej, dochodowej i dokonań. Może ona być również wykorzystana do świadomego kształtowania dopuszczalnych przez prawo bilansowe rozwiązań w zakresie rachunkowości, pomagających w osiągnięciu określonych celów. Celem artykułu jest analiza stopnia wykorzystania wybranych instrumentów polityki rachunkowości w polskich szpitalach. Główną uwagę zwrócono przy tym na instrumenty materialnej polityki rachunkowości. W pierwszej części opracowania zastosowano metodę studiów literaturowych. Przedstawiono w niej istotę polityki rachunkowości oraz odniesiono się do dyskusji nad tożsamością i rozbieżnościami określeń „polityka rachunkowości” i „polityka bilansowa”. W drugiej części artykułu przedstawiono wyniki badania empirycznego przeprowadzonego w wybranych polskich szpitalach w latach 2012–2013. W badaniu uczestniczyła kadra menedżerska szpitali, która odpowiadała na pytania dotyczące stopnia wykorzystania wybranych instrumentów materialnej polityki rachunkowości w kształtowaniu zawartości informacyjnej sprawozdań finansowych na potrzeby realizacji celów podmiotu. Z materiału badawczego wynika, że polskie szpitale nie stosują lub stosują w ograniczonym zakresie narzędzia polityki rachunkowości wspierające proces zarządzania. W większości przebadanych przypadków menedżerowie szpitali nie są zainteresowani polityką rachunkowości w ogóle i nie interesuje ich jej wpływ na zawartość sprawozdań finansowych szpitala.

**Słowa kluczowe:** polityka rachunkowości, narzędzia polityki rachunkowości, szpitale, polityka bilansowa.

### Abstract

#### Application of accounting tools in Polish hospitals

Accounting policy is defined as a set of rules and methods for estimating conventional values, and procedures regarding the presentation of financial statements. It can also be used for determining the value of assets and financial results in financial statements to help in achieving specific goals of the entity. The aim of the article is to analyze the degree of use of selected instruments of accounting policy in Polish hospitals. The main attention was paid to the instruments of material accounting policies. The first part of the paper uses the method of literature studies. It describes the essence of accounting policy and tries to provide an explanation of existing differences between the terms "balance sheet policy" and "accounting policy" because there are at least a few perspectives on their meaning and their relations with each other. The second part of paper presents the results of an empirical study conducted in 2012-2013 in selected Polish hospitals. The study involved managers of hospitals that responded to questions regarding the use of selected instruments of material accounting policies in shaping the information content of financial statements for the purpose of achieving the objectives of the entity. The research showed that Polish hospitals do not apply (or apply to a limited extent) the instruments of accounting policy to support the management process. In most of cases, the managers are not interested in accounting policy in general, and they are not interested in its impact on the content of the financial statements of the hospital.

**Keywords:** accounting policy, instruments of accounting policy, hospitals, balance sheet policy.

---

\* Dr Magdalena Kludacz-Alessandri, adiunkt, Politechnika Warszawska, Kolegium Nauk Ekonomicznych i Społecznych, m.kludacz@pw.plock.pl



## Wprowadzenie

Szpitala i inne podmioty lecznicze prowadzące księgi rachunkowe ustalają politykę rachunkowości w dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości, w której muszą podać, między innymi, metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, szczególnie w zakresie, w jakim pozostawiono jednostkom prawo wyboru. Na potrzeby tej polityki szpitala dokonują wyboru ściśle określonych zasad rachunkowości w ramach swobody, jaką pozostawiają im krajowe regulacje prawa bilansowego. W polityce tej powinny zostać uwzględnione nie tylko założenia własnej polityki ekonomicznej (uwarunkowania wewnętrzne), ale również polityki ekonomicznej państwa i inne uwarunkowania zewnętrzne.

Polityka rachunkowości niewątpliwie wywiera wpływ na zawartość sprawozdań finansowych sporządzanych przez szpitala. Informacje pochodzące z tych sprawozdań są podstawą podejmowania decyzji gospodarczych nie tylko przez osoby reprezentujące instytucje szczebla regionalnego i centralnego systemu ochrony zdrowia, ale także przez osoby zarządzające podmiotem leczniczym. Obiektywna, rzetelna i wszechstronna informacja o sytuacji majątkowej, kapitałowej, wyniku finansowym szpitala jest bowiem warunkiem skutecznego i efektywnego nim zarządzania. Na podstawie sprawozdań finansowych podejmowane są decyzje wewnątrz podmiotu. Rezultaty tych decyzji zależą w dużym stopniu od jakości informacji zawartych w sprawozdaniach, na którą wpływają przyjęte zasady uznawania, pomiaru, ujawniania i prezentowania zdarzeń gospodarczych.

W literaturze przedmiotu trwa dyskusja dotycząca tożsamości i rozbieżności określeń „polityka rachunkowości” i „polityka bilansowa”. W teorii istnieje wiele publikacji uzasadniających, że oba pojęcia, mimo pewnych wątpliwości, można traktować jako tożsame. W takiej sytuacji w zakres celów prowadzonej polityki rachunkowości wchodzi również cele polityki bilansowej, do których należy odpowiednie kształtowanie wszystkich informacji finansowych generowanych w systemie rachunkowości, aby zapewnić optymalną realizację celów podmiotu.

Do kreowania pożądanego obrazu jednostki w sprawozdaniu finansowym służą odpowiednie instrumenty polityki rachunkowości. Celem stosowania instrumentów polityki rachunkowości jest takie ukształtowanie informacji wykazanych w sprawozdaniu finansowym, aby zaspokoić potrzeby ich odbiorców, którzy oczekują, że informacje te będą prawdziwe i rzetelne. Dzięki stosowaniu odpowiednich instrumentów można zatem wpływać na decyzje użytkowników informacji i motywować ich do działań zgodnych z celami, jakie podmiot chce osiągnąć. W tym zakresie trzeba jednak uważać na niebezpieczeństwo wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w negatywnym tego słowa znaczeniu. Taka rachunkowość określana również mianem agresywnej rachunkowości pojawia się w momencie wyjścia poza ramy ustawy o rachunkowości i innych przepisów prawnych i ma na celu sztuczne poprawienie wizerunku kondycji finansowej podmiotu. W takiej sytuacji wypaczanie obrazu zawartego w sprawozdaniach finansowych może nastąpić poprzez (Schneider, 2008):

- nadużywanie swobody w zakresie wyboru sposobów wyceny składników aktywów i pasywów, ujmowanie nieistniejących operacji gospodarczych,
- przedstawienie danych liczbowych w sposób najbardziej korzystny dla podmiotu z pominięciem obiektywizmu informacji,
- sztuczne kreowanie zdarzeń gospodarczych w celu wywarcia określonego efektu w sprawozdaniu finansowym, ujmowanie nieistniejących operacji gospodarczych.

Prawidłowe wykorzystanie instrumentów polityki rachunkowości powinno zatem polegać na wykorzystaniu zasad i reguł dopuszczonych przepisami prawa do kształtowania sprawozdań w sposób pomagający realizować cele, które zamierza osiągnąć kierownictwo podmiotu w zakresie polityki finansowania, inwestowania, tworzenia rezerw, podatkowej i informacyjnej. Na tym tle rodzi się pytanie, czy i w jakim stopniu polityka rachunkowości jest wykorzystywana w procesie zarządzania szpitalem do realizacji założonych celów poprzez odpowiednie kształtowanie obrazu gospodarki podmiotu prezentowanego w sprawozdaniach finansowych i innych raportach przekazywanych użytkownikom zewnętrznym.

Celem opracowania jest zatem analiza stopnia wykorzystania określonych instrumentów rachunkowości w wybranych polskich szpitalach. W artykule przedstawiono również istotę polityki rachunkowości i odniesiono się do dyskusji nad tożsamością i rozbieżnościami określeń „polityka rachunkowości” i „polityka bilansowa”. W opracowaniu przedstawiono wyniki badania ankietowego przeprowadzonego w wybranych polskich szpitalach w latach 2012–2013. Miało ono na celu weryfikację hipotezy, zgodnie z którą stopień wykorzystania instrumentów polityki rachunkowości wspierających proces zarządzania w polskich szpitalach publicznych jest ograniczony. W badaniach uczestniczyła między innymi kadra kierownicza szpitali, która odpowiadała na pytania dotyczące stopnia wykorzystania wybranych instrumentów materialnej polityki rachunkowości mających wpływ na wartość aktywów i pasywów oraz wyniku finansowego wykazywanego w sprawozdaniach finansowych przez polskie szpitale. Warto podkreślić, że tematyka związana z wykorzystaniem materialnych instrumentów polityki rachunkowości w procesie zarządzania szpitalami nie była wcześniej w Polsce przedmiotem badań empirycznych.

## 1. Istota polityki rachunkowości

Podstawowym źródłem informacji finansowych niezbędnych do wyceny świadczeń medycznych, niezależnie od wielkości, formy własności, rodzaju i zakresu prowadzonej działalności statutowej, jest rachunkowość. Wiodącą funkcję w systemie rachunkowości każdego szpitala pełni zatem funkcja informacyjna.

W systemie informacyjnym rachunkowości szpitala informacje wyjściowe są kierowane do odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych, czyli podmiotów z bezpośredniego otoczenia zewnętrznego (tzw. interesariuszy szpitala lub użytkowników informacji), którzy

wykorzystują je do własnych potrzeb decyzyjnych. Informacje te powinny umożliwić między innymi wyznaczenie celów i zadań oraz ich koordynację i kontrolę. Powinny one stanowić wsparcie w procesach kontraktowania świadczeń medycznych, kształtowania polityki cen usług medycznych i tworzyć warunki dokonywania oceny konsekwencji ekonomicznych wybranych procedur diagnozowania i leczenia.

Z kolei do odbiorców wewnętrznych informacji pochodzących z systemu rachunkowości szpitala można zaliczyć zarząd, dyrekcję szpitala, rady społeczne i nadzorcze, kierownictwo niższych szczebli zarządzania (ordynatorzy oddziałów, kierownicy poradni, pracowni). Potrzeby informacyjne tych użytkowników dotyczą przede wszystkim kształtowania przychodów ze sprzedaży świadczeń medycznych, kosztów ich realizacji, właściwej alokacji zasobów wewnątrz szpitala, zabezpieczenia dostępności świadczeń, monitorowania przychodów i kosztów (Hass-Symotiuk, 2002).

Generowane w systemie rachunkowości informacje są zatem potrzebne do zarządzania finansami i innymi zasobami szpitali, kontraktowania świadczeń medycznych i rozliczeń z płatnikiem, kształtowania polityki cen usług medycznych, a także do pomiaru i oceny efektywności gospodarowania oraz do rozliczania jego kierownictwa z wytyczonych celów i zadań. O jakości informacji finansowych generowanych przez szpitale w dużym stopniu decyduje polityka rachunkowości, która wpływa przede wszystkim na ich wiarygodność, sprawdzalność i neutralność.

Pojęcie polityki rachunkowości pojawiło się w literaturze przedmiotu w latach 60. ubiegłego stulecia w rezultacie dyskusji dotyczącej celowości rozgraniczenia teorii i praktyki rachunkowości (Brzezina, 1966). Podkreślano wtedy, że polityka rachunkowości należy, obok teorii i praktyki, do zakresu przedmiotowego rachunkowości.

W literaturze przedmiotu istnieje wiele definicji polityki rachunkowości. Zdaniem W. Brzezina polityką rachunkowości nazywamy zakres czynności normalizujących, stojący między praktyką a teorią rachunkowości, takich jak (Brzezina, 1998):

- wydawanie przepisów określających, nieraz w sposób drobiazgowy, jak należy prowadzić rachunkowość,
- opracowywanie planów kont, jednolitych wzorów sprawozdań finansowych, wydawanie instrukcji metodologicznych do rachunku kosztów,
- opracowywanie standardów rachunkowości w formie generalnych lub nieraz szczegółowych podstawowych zasad rachunkowości, zwłaszcza tych, które mogą być w praktyce różnorodnie stosowane i interpretowane,
- powołanie instytucji, których zadaniem jest opracowywanie wymienionych przepisów, planów kont, standardów czy też instrukcji metodologicznych, a często ich wdrażanie do praktyki i interpretowania.

W literaturze przedmiotu funkcjonuje jednak pogląd, że należy odróżnić od siebie dwa zakresy znaczeniowe pojęcia polityki rachunkowości. Polityka rachunkowości może być bowiem rozpatrywana w ujęciu makroekonomicznym i mikroekonomicznym, co przedstawiono na rysunku 1.

**Rysunek 1.** Polityka rachunkowości w ujęciu makro- i mikroekonomicznym

Źródło: opracowanie na podstawie Brzezina (2005).

Pierwszy zakres znaczeniowy polityki rachunkowości (ujęcie mikroekonomiczne) obejmuje głównie te zagadnienia polityki rachunkowości, które są realizowane przez poszczególne podmioty, natomiast drugi zakres (ujęcie makroekonomiczne) dotyczy polityki ustawodawczej państwa w obszarze funkcjonowania prawa bilansowego. Mikropolityka rachunkowości jest zatem kształtowaniem informacji finansowych zgodnie z celami podmiotu, a makropolityka ustala określony model rachunkowości w danym państwie (Szmerekieta, 1999).

Przepisami nadrzędnymi, które stanowią podstawę systemu informacyjnego rachunkowości szpitali i innych podmiotów leczniczych, są przepisy ustawy o rachunkowości (Ustawa o rachunkowości). Polityka rachunkowości szpitala powinna je zatem uwzględniać równocześnie z takimi przepisami, jak ustawa o finansach publicznych i ustawa o działalności leczniczej (Wawrowski, 2014).

Obowiązek opracowania i posiadania własnej polityki rachunkowości dotyczy tych podmiotów leczniczych, które obowiązkowo lub dobrowolnie prowadzą pełną rachunkowość (księgi rachunkowe) (Szewieczek, 2015). Zgodnie z ustawą o rachunkowości pełną rachunkowość muszą prowadzić podmioty lecznicze działające w formie między innymi samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, spółek handlowych, a także innych osób prawnych (na przykład instytuty badawcze, fundacje) i jednostek budżetowych.

Warto zwrócić uwagę, że większość szpitali funkcjonujących w polskim sektorze ochrony zdrowia to jednostki sektora publicznego. W tym przypadku ustawę o rachunkowości stosuje się do podmiotów leczniczych funkcjonujących zarówno w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej, jak i jednostki budżetowej. Jednostek budżetowych nie dotyczą jednak niektóre rozdziały tej ustawy (Chluska, 2014). Mimo że większość szpitali działa w systemie ochrony zdrowia w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej zaliczanych do podmiotów sektora finansów

publicznych, to minister finansów nie ustalił dla tych jednostek, w drodze rozporządzenia, jednolitego planu kont i szczególnych zasad rachunkowości<sup>1</sup>.

Wielość form organizacyjno-prawnych, w jakich mogą funkcjonować szpitale (na przykład samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, spółki handlowe, instytuty badawcze, fundacje, jednostki budżetowe), powoduje, że zasady rachunkowości w tych jednostkach nie są jednorodne (Hass-Symotiuk, 2014). Zasady rachunkowości podmiotów leczniczych są regulowane przez rozmaite akty prawne, co powoduje, że nie są one przejrzyste oraz wymagają ujednoczenia i uporządkowania. Jest to istotne głównie z tego względu, że wszystkie szpitale (publiczne i niepubliczne) korzystają ze środków publicznych, co powoduje, że ich rachunkowość stanowi element kontroli i ochrony mienia publicznego oraz rozliczania kierownictwa z odpowiedzialności wobec polityków, społeczności lokalnych i społeczeństwa jako całości.

W takiej sytuacji jedynie zgodność i spójna polityka rachunkowości w ujęciu makroekonomicznym może przyczynić się do zapewnienia porównywalności informacji finansowych, a co za tym idzie lepszej organizacji systemu finansowania świadczeń medycznych i lepszej wyceny procesu leczenia pacjenta. Warto zatem zastanowić się nad koniecznością uporządkowania zasad rachunkowości szpitali i innych podmiotów leczniczych i stworzenia delegacji ustawowej, na przykład w ustawie o działalności leczniczej (Ustawa o działalności leczniczej) do wydania rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości podmiotów leczniczych prowadzących księgi rachunkowe.

Polityka rachunkowości w ujęciu mikroekonomicznym dotyczy tych zagadnień, które są realizowane przez poszczególne podmioty lecznicze. Jest ona definiowana jako przyjęty przez jednostkę sposób prowadzenia rachunkowości w ramach wyznaczonych przez prawo, polegający na konsekwentnym stosowaniu przez podmiot specyficznych zasad, reguł, metod, procedur rachunkowości, które w opinii kierownictwa są odpowiednie do sytuacji jednostki i najlepiej przedstawiają jej obraz finansowy (Glautier, Underdown, 1995). Powinna ona opisywać w szczególności te zdarzenia, których sposób ujmowania, klasyfikacji, wyceny oraz prezentacji nie został w ogóle uregulowany przepisami ustawy o rachunkowości lub dla których ustawa podaje różne warianty i sposoby rozwiązań.

Z jednej strony podaje się jednak, że są to stosowane przez jednostkę metody i praktyka prowadzenia rachunkowości, wybrane spośród rozwiązań dozwolonych przez obowiązujące standardy rachunkowości (Patterson, 2008). Natomiast z drugiej strony w wielu definicjach podkreśla się możliwość dobrania tych zasad, konwencji, reguł i praktyk do odwzorowania rzeczywistej pozycji finansowej, dochodowej i dokonań podmiotu (Jarugowa, Walińska, 1997) oraz ich dostosowania do aspiracji jednostki do osiągnięcia własnych celów i prezentowania pożądanego wizerunku (Remlein, 2008).

---

<sup>1</sup> Plan kont stanowiący załącznik do rozporządzenia ministra zdrowia w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców zacznie obowiązywać od 2020 r., ale dotyczy on jedynie tych podmiotów, które wyrażą zainteresowanie współpracą z Agencją Oceny Technologii Medycznej i Taryfikacji w zakresie przekazywania danych na potrzeby taryfikacji świadczeń (Rozporządzenie, 2015).

Przy opracowaniu polityki rachunkowości w ujęciu mikroekonomicznym należy zatem uwzględnić nie tylko wymogi aktów prawnych, ale również potrzeby informacyjne otoczenia szpitala (na przykład płatnika, organów założycielskich, banków, zakładów ubezpieczeń, pacjentów, Głównego Urzędu Statystycznego, Ministerstwa Zdrowia). Użytkownicy ci są zainteresowani informacjami umożliwiającymi między innymi ocenę sytuacji majątkowej i finansowej szpitala, ocenę zdolności kierownictwa do efektywnej alokacji zasobów zgodnie z zasadniczymi celami szpitala, wycenę świadczeń medycznych, określenie wpływu działalności szpitala na jego otoczenie.

Bardzo ważne jest także to, aby polityka rachunkowości odzwierciedlała potrzeby informacyjne występujące wewnątrz szpitala, czyli zabezpieczyła dostarczanie niezbędnych informacji na potrzeby zarządzania. Pojęcie polityki rachunkowości w ujęciu mikroekonomicznym jest zatem szersze niż ustawowe uregulowania.

## 2. Polityka rachunkowości a polityka bilansowa

Z powyższych rozważań wynika, że polityka rachunkowości w ujęciu mikroekonomicznym jest ważnym elementem polityki szpitala, a jej stosowanie jest możliwe dzięki temu, że przepisy prawa nie regulują wszystkich możliwych zagadnień związanych z prowadzeniem rachunkowości, pozostawiając podmiotom możliwość wyboru określonych rozwiązań. Do zadań polityki rachunkowości należy zatem wybór i wykorzystanie dopuszczonych przez prawo alternatywnych rozwiązań w rachunkowości w procesie podejmowania decyzji. W tym kontekście mikropolityka rachunkowości jest często określana mianem polityki bilansowej. W literaturze przedmiotu nie ma jednak zgodności, czy te pojęcia mogą być utożsamiane i stosowane zamiennie.

W literaturze przedmiotu polityka bilansowa jest definiowana jako ogół zgodnych z prawem bilansowym wyborów dokonanych przez zarząd podmiotu gospodarczego, które mają na celu prezentację dokonań i potencjału gospodarczego w sposób jednocześnie prawdziwy i rzetelny, ale i wspomagający realizowanie zamierzeń gospodarczych. Wyraża ona zatem zamierzony całokształt działań, ustaleń i zabiegów związanych z tworzeniem informacji sprawozdawczej, odpowiadających jednocześnie zarówno kanonom jakościowym zawartym w ustawie o rachunkowości, jak i partykularnym (strategicznym lub operacyjnym) celom gospodarczym podmiotu (Karmańska, 2009).

Ponieważ przepisy nie regulują wszystkich dostępnych rozwiązań, lecz pozostawiają podmiotom możliwość wyboru różnych wariantów, na przykład wyceny, podmiot ma prawo wykorzystać istniejącą swobodę do realizacji swoich celów. Dlatego polityka bilansowa jest „sztuką tego co możliwe i tego co wolno” (Maksymik, 2008).

W literaturze przedmiotu polityka bilansowa jest również rozpatrywana jako „maskowanie bilansu”, które polega na takim ujmowaniu różnorodnych zdarzeń gospodarczych, aby stworzyć na wyjściu systemu rachunkowości taki obraz, który odpowiadałby w pełni lub częściowo zamierzeniom jego twórcy, niekoniecznie w pełni obiektywny (Cebrowska, Jeżowski, 2000).

W literaturze ma natomiast miejsce dyskusja nad tożsamością i rozbieżnościami określeń „polityka rachunkowości” i „polityka bilansowa” (Wojas, 2002). W teorii istnieją publikacje uzasadniające, że oba pojęcia, mimo pewnych wątpliwości, można traktować jako tożsame. Na przykład E. Piątek uznaje politykę bilansową za tożsamą z polityką rachunkowości i definiuje ją jako ogół zgodnych z prawem decyzji podmiotu gospodarczego podejmowanych w trakcie roku obrotowego i podczas sporządzania sprawozdania rocznego, mających na celu takie ukształtowanie wykazania w sprawozdaniu finansowym wyniku, majątku, kapitałów własnych, zobowiązań i innych pozycji, aby w sposób optymalny realizować założenia gospodarcze oraz wpłynąć na ocenę adresata sprawozdania i skłonić go do pożądanых zachowań (Piątek, 2007). Obie polityki są determinowane przez politykę ekonomiczną podmiotu (strategią i celami) oraz przepisy prawa bilansowego, które odzwierciedlają politykę ekonomiczną, cele i zadania gospodarcze państwa oraz tendencje światowe.

W piśmiennictwie prezentowany jest również pogląd, że polityka rachunkowości (opisana we wstępie do sprawozdania finansowego) jest jedynie częścią polityki bilansowej. Nie obejmuje ona bowiem działań podejmowanych w celu osiągnięcia określonych zamierzeń podmiotu i jego właścicieli poprzez koncentrowanie się na bilansie lub szerzej na sprawozdaniach finansowych. Powinna ona bazować na określonych normach prawnych i wiedzy ekonomicznej, a nie kreowaniu wyniku finansowego w celu osiągnięcia określonych efektów (Fijałkowska, Maroszek, 2014).

W literaturze dominuje jednak pogląd, że obu pojęć nie można utożsamiać, gdyż polityka rachunkowości jest pojęciem szerszym. Na przykład podkreśla się, że zagadnienia polityki rachunkowości obejmują nie tylko kwestie związane z procesem tworzenia informacji sprawozdawczej, ale także techniczne elementy prowadzenia rachunkowości, które nie mają wpływu na obraz sprawozdań finansowych (Kaczmarek, 2008).

Na potrzeby niniejszego badania przyjęto, że termin „polityka rachunkowości” w ujęciu mikroekonomicznym będzie rozumiany nie tylko jako zbiór zasad, rozwiązań, reguł i procedur prowadzenia rachunkowości, przyjęty przez szpital w ramach wyznaczonych przez prawo, który jest tak dobrany, aby wygenerować rzetelne i wiarygodne informacje finansowe na potrzeby zewnętrznych interesariuszy, ale również zgodny z tymi zasadami zamierzony całokształt działań, ustaleń i zabiegów związanych z tworzeniem informacji finansowych na potrzeby realizacji własnych celów jednostki.

Do celów polityki rachunkowości szpitala można przykładowo zaliczyć:

- podwyższenie zaufania do szpitala i oddziaływanie na zachowanie się odbiorców informacji finansowych korzystne dla szpitala;
- wpływ na wskaźniki finansowe uwzględniane w ocenie dokonanej przez organ założycielski, kredytodawców, kontrahentów czy w trakcie komercjalizacji i prywatyzacji szpitali, na przykład poprawa płynności finansowej i rentowności, zmniejszenie wyniku finansowego przy zmianie kierownictwa szpitala, dzięki czemu gorszym wynikiem finansowym można obarczyć poprzedni zarząd i stworzyć lepszą podstawę do oceny przyszłych wyników osiągniętych przez nowe kierownictwo;
- utrzymanie stanowisk przez kierownictwo szpitala, na przykład ukrycie w rocznym sprawozdaniu finansowym skutków błędnych decyzji zarządu szpitala, aby uniknąć odpowiedzialności przed organem założycielskim;



- kształtowanie struktury bilansu i innych pozycji sprawozdania finansowego, na przykład poprawa wyniku na potrzeby negocjacji w przypadku sprzedaży szpitala lub w celu podniesienia wynagrodzeń pracowników i kierownictwa podmiotu;
- kształtowanie wyceny składników majątku, na przykład zapasów, wpływających na wartość świadczeń zdrowotnych na potrzeby negocjacji z Narodowym Funduszem Zdrowia (NFZ).

W zakres celów i instrumentów tak rozumianej polityki rachunkowości wchodzi zatem również cele i instrumenty polityki bilansowej, do których należy między innymi uzyskanie określonego poziomu informacji w sprawozdaniu oraz oczekiwanej ich oceny przez odbiorców tego sprawozdania, a także skłonienie ich do pożądanego zachowania się. Wykorzystanie polityki rachunkowości w praktyce powinno być zatem uzależnione od celów, które zamierza osiągnąć kierownictwo szpitala w zakresie polityki finansowania, inwestowania, tworzenia rezerw, podatkowej i informacyjnej.

### 3. Instrumenty polityki rachunkowości

Dla uzyskania celów polityki rachunkowości wykorzystuje się trzy rodzaje instrumentów, które przedstawiono w tabeli 1.

**Tabela 1.** Podział i charakterystyka polityki bilansowej

<b>Rodzaj instrumentów</b>	<b>Charakterystyka</b>
Instrumenty czasowej polityki rachunkowości	Dotyczą prawa wyboru: dnia bilansowego i czasu trwania roku obrotowego, który nie musi się pokrywać z rokiem kalendarzowym, okresu oddziaływania poszczególnych przedsięwzięć, terminu przedłożenia, zatwierdzenia i opublikowania rocznego sprawozdania finansowego.
Instrumenty materialnej polityki rachunkowości	Dotyczą przedsięwzięć wpływających na wielkość poszczególnych pozycji aktywów i pasywów, przychodów i kosztów, zysków i strat, wyniku finansowego, metod wyceny aktywów trwałych i obrotowych, stosowania rozliczeń międzyokresowych, tworzenia odpisów i rezerw.
Instrumenty formalnej polityki rachunkowości	Dotyczą prawa wyboru: sposobu prezentacji danych liczbowych w sprawozdaniu finansowym z większą lub mniejszą szczegółowością, wariantu rachunku zysków i strat, metody sporządzania rachunku przepływów pieniężnych, podziału zysku i sposobu pokrycia straty, stopnia szczegółowości informacji dodatkowej i sprawozdania z działalności w ramach przewidzianych zakresem ustawy o rachunkowości, uzupełnienia informacji dodatkowej i sprawozdania z działalności dodatkowymi informacjami.

Źródło: Sawicki (2001, s. 62).

Warto podkreślić, że pomiędzy materialną i formalną polityką rachunkowości istnieją powiązania i zależności. Zmiana zasad wyceny składników majątkowych oddziałuje na wysokość wyniku finansowego, a zatem również na strukturę sprawozdania

finansowego. Poza tym od wysokości wyniku finansowego zależy ocena sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu.

Warto też zaznaczyć, że stosowane instrumenty materialnej polityki rachunkowości są zróżnicowane i można je podzielić według różnych kryteriów. Na przykład w zależności od momentu ich wykorzystania instrumenty te można podzielić na (Kaczmarek, 2008):

- instrumenty zastosowane przed momentem bilansowym – stosowane na poziomie ewidencji (identyfikacji, wyceny, ujęcia); należą do nich prawo wyboru zasad wyceny wstępnej i prawo wyboru aktywowania i pasywowania składników;
- instrumenty zastosowane na dzień bilansowy do kształtowania wartości majątku i wyniku finansowego w dniu bilansowym – stosowane podczas sporządzania sprawozdań finansowych wykorzystują prawa wyboru ustalania wartości i wyceny oraz wpływają na kształtowanie majątku i wyniku w dniu bilansowym.

Do najbardziej podatnych na materialną politykę rachunkowości składników bilansu można zaliczyć: rzeczowe aktywa trwałe, zapasy, należności i roszczenia, rezerwy, fundusze specjalne, rozliczenia międzyokresowe i formy wnoszenia udziałów. Warto podkreślić, że wybór określonych materialnych instrumentów polityki rachunkowości zależy od przyjętego celu działalności. Inne instrumenty jednostka wykorzystuje w polityce rachunkowości ukierunkowanej na rentowność, a inne, jeżeli jednostka jest zorientowana na płynność finansową lub wartość jej majątku.

Warto również podkreślić, że ogromny wpływ na cele i zakres stosowania instrumentów polityki rachunkowości przez szpitale mają przemiany własnościowe w sektorze ochrony zdrowia zachodzące po wejściu w życie ustawy o działalności leczniczej. Zmiana własności z publicznej na prywatną wpływa nie tylko na strukturę podmiotów właścicielskich, ale także na priorytety i realizowane cele. Podczas gdy szpitale publiczne dążą przede wszystkim do zabezpieczenia i dostarczenia pacjentom możliwie pełnego zakresu świadczeń medycznych wysokiej jakości, to w szpitalach prywatnych kładzie się już większy nacisk na dążenie do zyskowności. Można więc przypuszczać, że zainteresowanie stosowaniem instrumentów polityki rachunkowości w podmiotach publicznych będzie bardziej ograniczone niż w szpitalach prywatnych. Dlatego przemiany własnościowe na rynku usług zdrowotnych mogą spowodować zmianę zasad rachunkowości i skali wykorzystania instrumentów polityki rachunkowości przez podmioty lecznicze.

#### **4. Analiza wykorzystania instrumentów polityki rachunkowości w polskich szpitalach**

Na potrzeby dokonania analizy i oceny stopnia wykorzystania instrumentów polityki rachunkowości przez menedżerów wybranych polskich szpitali zostały przeprowadzone badania empiryczne. Miały one między innymi na celu weryfikację hipotezy, zgodnie z którą polskie szpitale publiczne nie stosują lub stosują w ograniczonym zakresie instrumenty polityki rachunkowości wspierające proces zarządzania tymi jednostkami.

Badanie ankietowe zostało przeprowadzone w latach 2012–2013. W grupie badanych podmiotów znalazły się przede wszystkim szpitale publiczne, jednak dwa kwestionariusze zostały przesłane przez szpitale niepubliczne. Prośba o udział w badaniach została skierowana do szpitali znajdujących się na liście rankingowej „Bezpieczny szpital”, które cechuje wysoka jakość świadczonych usług zdrowotnych i zarządzania podmiotem. Odpowiedzi na pytania ankietowe były zbierane głównie drogą e-mailową oraz za pomocą strony internetowej, na której umieszczono elektroniczny kwestionariusz ankiety. W rezultacie na 100 wysłanych ankiet uzyskano 30 odpowiedzi. Otrzymany materiał badawczy został opracowany za pomocą statystyki opisowej. Odpowiedzi zawarte w nadesłanych ankietach stanowią stanowiska głównych księgowych oraz osób pełniących funkcje kierownicze. Należą do nich zarówno dyrektorzy szpitali, jak i ich zastępcy.

Pierwsza część kwestionariusza ankiety miała na celu zebranie informacji o charakterystyce badanego szpitala. Respondenci udzielili odpowiedzi na pytania dotyczące formy prowadzonej działalności, rodzaju organu założycielskiego, wielkości zatrudnienia, liczby posiadanych łóżek, miejsca prowadzenia działalności, wykształcenia menedżera szpitala.

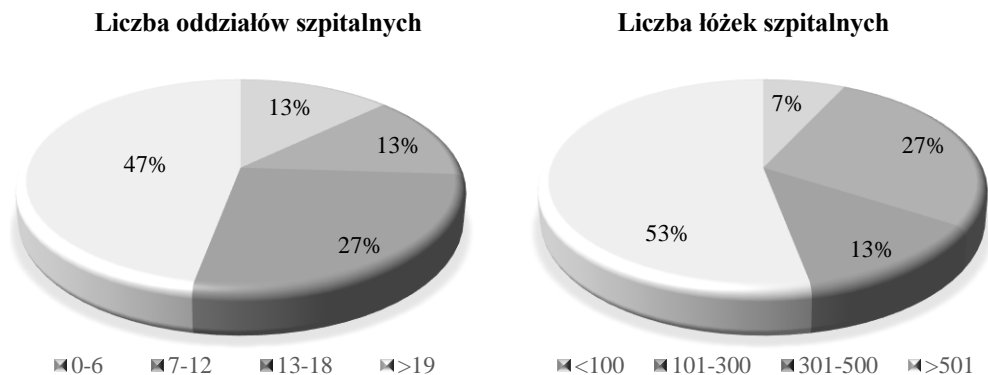
Jak już wcześniej wspomniano, najliczniej reprezentowaną w badaniu grupę podmiotów leczniczych stanowiły szpitale publiczne. Od ich reprezentantów uzyskano bowiem 28 wypełnionych ankiet. Najliczniej ze wszystkich szpitali biorących udział w badaniu reprezentowane były szpitale wojewódzkie, których organem założycielskim jest urząd marszałkowski lub samorząd województwa. Łącznie tego typu szpitale stanowiły blisko 55% przebadanych jednostek. Pozostałą grupę tworzyły szpitale zarządzane przez powiaty i urzędy miasta. Z kolei szpitale niepubliczne były prowadzone w formie spółki cywilnej.

Wśród przebadanych szpitali większość stanowiły jednostki zatrudniające powyżej 50 lekarzy (28 jednostek, z tego połowa zatrudnia ponad 151 lekarzy), powyżej 150 pielęgniarek (22 jednostki, w tym 12 zatrudnia ponad 300 pielęgniarek) oraz powyżej 50 pracowników niemedycznych (w 14 jednostkach zatrudnienie takich pracowników wynosi 50–150 osób). W badaniu wzięły udział dwie niewielkie jednostki, których poziom zatrudnienia nie przekroczył 50 lekarzy, pielęgniarek i pracowników niemedycznych.

Różnie kształtowała się liczba łóżek i oddziałów szpitalnych. Najliczniejszą grupę stanowiły bardzo duże szpitale z ponad 19 oddziałami (47%) i w których liczba łóżek przekraczała 500 (53%). W dwóch najmniejszych jednostkach biorących udział w badaniu liczba oddziałów nie przekroczyła sześciu, a liczba łóżek wynosiła poniżej 100. Strukturę liczby łóżek i oddziałów szpitalnych w badanych szpitalach przedstawiono na wykresie 1.

Ankietowane szpitale reprezentują różne regiony Polski. Największa część z nich (40%) prowadzi działalność w średnich miejscowościach liczących od 51 tysięcy do 150 tysięcy mieszkańców.

Dyrektorzy większości badanych szpitali (67%) mają wyższe wykształcenie ekonomiczne. Z kolei 20% szpitali ma dyrektorów z wykształceniem medycznym. Średni okres praktyki na stanowisku dyrektora szpitala wynosił nieco ponad 11 lat.

**Wykres 1.** Liczba łóżek i oddziałów szpitalnych w badanych szpitalach

Źródło: opracowanie własne.

Wszyscy respondenci dobrze lub bardzo dobrze ocenili stopień komputeryzacji części ekonomicznej szpitala, a 87% z nich podobnie, czyli na ocenę dobrą lub bardzo dobrą, oceniło stopień komputeryzacji części medycznej. Gorzej natomiast wygląda ocena pod względem zintegrowania oprogramowania części medycznej i administracyjnej. 20% szpitali wystawiło w tym aspekcie ocenę niedostateczną, a 27% ocenę mierną. Warto podkreślić, że brak zintegrowania części administracyjnej i medycznej może stanowić problem dostępu do danych na potrzeby doskonalenia procesu zarządzania szpitalem.

Podsumowując, należy stwierdzić, że przeciętny reprezentowany w badaniu ankietowym szpital jest dużym, wielooddziałowym szpitalem publicznym znajdującym się w niewielkiej miejscowości (do 150 tysięcy mieszkańców), zarządzanym przez dyrektora z wykształceniem ekonomicznym ze sporym doświadczeniem na tym stanowisku.

W ramach dalszych prac skoncentrowano się na zbadaniu zakresu stosowania wybranych instrumentów materialnej polityki rachunkowości. Analiza tych instrumentów była prowadzona w dwóch obszarach, a mianowicie uwzględniając podział instrumentów polityki materialnej na (Kamiński, 2001):

- przesuwające w czasie operacje gospodarcze, czyli przedsięwzięcia „kształtujące stan rzeczy”;
- wykorzystujące prawa wyboru sposobu ujmowania i dokonywania wyceny pozycji sprawozdania finansowego.

Kwestionariusz ankiety został tak przygotowany, aby na podstawie zebranych informacji ocenić stopień wykorzystania wybranych instrumentów polityki rachunkowości w procesie zarządzania badanymi szpitalami. Poziom wykorzystania tych instrumentów zmierzono, wykorzystując skalę Likerta. Respondenci oceniali poszczególne instrumenty polityki rachunkowości, wykorzystując liczbową, pięciostopniową skalę odpowiedzi ułożonej w kolejności od najmniejszego do największego stopnia wykorzystania (na przykład od 1 – zdecydowanie nie dotyczy do 5 – zdecydowanie dotyczy).

Pierwszy z analizowanych obszarów może dotyczyć takich działań, jak wybór momentu planowanych zakupów rzeczowych składników majątku trwałego, opóźnienie zamówień materiałów i towarów, co skutkuje podwyższeniem wypłacalności, przesunięcie w czasie przedsięwzięć pociągających za sobą koszty o charakterze bieżącym (na przykład usługi obce), podejmowanie przedsięwzięć opartych na finansowaniu pozabilansowym (na przykład użytkowanie wynajętych lub przyjętych w leasing środków trwałych). Odpowiedzi respondentów dotyczące wybranych instrumentów materialnej polityki rachunkowości przesuwających w czasie operacje gospodarcze przedstawiono w tabeli 2.

**Tabela 2.** Instrumenty polityki rachunkowości przesuwające w czasie operacje gospodarcze – skala zastosowania (w %)

Instrumenty	Skala oceny				
	1	2	3	4	5
Przyspieszanie lub opóźnianie remontów środków trwałych w stosunku do dnia bilansowego	60	13	27	–	–
Dokonywanie ulepszeń środków trwałych zamiast ich remontów	47	20	6,5	20	6,5
Przyspieszenie lub opóźnienie nabycia niskocennych przedmiotów odpisywanych jednorazowo w koszty	40	20	20	13	7
Przyspieszanie lub opóźnianie sprzedaży w stosunku do dnia bilansowego	53	27	13	–	7
Opóźnianie lub przyspieszanie zamówień materiałów i towarów	40	20	27	6,5	6,5

\* Skala oceny: 1 (zdecydowanie nie dotyczy) – 5 (zdecydowanie dotyczy).

Źródło: opracowanie własne.

Z przeprowadzonych analiz wynika, że badane szpitale nie stosują odpowiednio dobranych instrumentów polityki rachunkowości przesuwających w czasie operacje gospodarcze. W większości przypadków ocena stopnia wykorzystywania tych instrumentów do świadomego kształtowania wartości poszczególnych składników majątku oraz wyniku finansowego w celu realizacji określonych celów szpitala była niedostateczna – od 40 do 60% menedżerów wystawiło taką ocenę poszczególnym, wybranym instrumentom materialnej polityki rachunkowości. W największym zakresie szpitale stosują instrumenty przesuwające w czasie operacje pociągające za sobą koszty o charakterze bieżącym, takie jak:

- dokonywanie ulepszenia środków trwałych zamiast ich remontu – 27% dyrektorów ocenia wykorzystanie tego instrumentu na ocenę przynajmniej dobrą;
- przyspieszenie lub opóźnienie nabycia przedmiotów o wartości nieprzekraczającej 3500 PLN, odpisywanych jednorazowo w koszty – 20% dyrektorów ocenia wykorzystanie tego instrumentu na ocenę przynajmniej dobrą.

Drugi analizowany obszar dotyczył tych instrumentów, które mają zastosowanie, kiedy przepisy prawa w odniesieniu do określonego stanu w praktyce dają możliwość wyboru (tzw. prawa wyboru) co najmniej dwóch różnych wykluczających się rozwiązań dotyczących ujmowania pozycji sprawozdania finansowego i ich wyceny lub możliwość swobodnego działania (tzw. pola swobodnego działania), która występuje w sytuacji braku unormowań danego zagadnienia.

Prawo wyboru występuje w sytuacji, gdy istnieje możliwość przyjęcia co najmniej dwóch różnych, ściśle ustalonych rozwiązań, które wzajemnie się wykluczają, a podmiot może zdecydować, które z nich wybiera. Na przykład zgodnie z ustawą o rachunkowości podmioty mają możliwość wyboru liniowej i degresywnej metody odpisów amortyzacyjnych. Prawa wyboru mogą dotyczyć zarówno sposobu bilansowania, czyli metod ujęcia aktywów (aktywowania) i pasywów (pasywowania), jak i metod wyceny wstępnej i bilansowej aktywów trwałych, aktywów obrotowych, rezerw i rozliczeń międzyokresowych (Sawicki, 2001). Odpowiedzi respondentów dotyczące wybranych instrumentów materialnej polityki rachunkowości, wykorzystujących prawa wyboru sposobu ujmowania i dokonywania wyceny pozycji sprawozdania finansowego, przedstawiono w tabeli 3.

**Tabela 3.** Instrumenty polityki rachunkowości wykorzystujące prawa wyboru sposobu ujmowania i dokonywania wyceny pozycji sprawozdania finansowego (w %)

Instrumenty	Skala oceny				
	1	2	3	4	5
Prawo wyboru metody wyceny poszczególnych składników majątku (na przykład wartości niematerialnych i prawnych, środków trwałych, zapasów)	40	13	40	7	–
Prawo wyboru metody amortyzacji, w tym prawo wyboru jednorazowego zaliczenia w koszty składników majątku trwałego o niskiej wartości	47	13	20	13	7
Prawo wyboru sposobu ewidencji zapasów i wyboru metody wyceny ich rozchodu	47	20	20	13	–
Korzystanie z prawa do tworzenia odpisów aktualizujących wartość majątku (środków trwałych, zapasów, należności)	53	7	27	13	–
Korzystanie z prawa do aktywowania kosztów i do pasywowania przychodów – tworzenie rozliczeń międzyokresowych	20	27	20	13	20

\* Skala oceny: 1 (zdecydowanie nie dotyczy) – 5 (zdecydowanie dotyczy).

Źródło: opracowanie własne.

Ponownie przeprowadzona analiza wykazała, że najliczniejsza jest grupa szpitali, w których ocena wykorzystania instrumentów polityki rachunkowości wykorzystujących prawa wyboru sposobu ujmowania i dokonywania wyceny pozycji sprawozdania

finansowego jest niedostateczna. Odsetek takich szpitali wynosił od 40 do 53% w całej próbie badawczej dla większości wymienionych instrumentów. Najlepiej został oceniony stopień korzystania z prawa do aktywowania kosztów i pasywowania przychodów. 33% dyrektorów ocenia stopień wykorzystania tego instrumentu na ocenę przynajmniej dobrą. Objawia się to w tworzeniu rozliczeń międzyokresowych kosztów w przypadku poniesienia wydatków lub zużycia składników majątku dotyczących miesięcy następujących po miesiącu, w którym je poniesiono lub przychodów przyszłych okresów w przypadku otrzymanych lub należnych od kontrahentów środków na poczet świadczeń, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych.

Niestety, niewiele szpitali jest zainteresowanych tymi instrumentami materialnej polityki rachunkowości, które mają największą siłę oddziaływania na obraz podmiotu, a więc metodami wyceny i zasadami amortyzacji, które bezpośrednio wpływają na wartość aktywów i wysokość wyniku finansowego. Większość szpitali już dawno ukształtowała swoją politykę rachunkowości w tym zakresie i od lat stosuje te same rozwiązania dotyczące wyceny i prezentacji składników majątku, korzystając z określonego schematu, i nie interesuje ich jej wpływ na działalność szpitala i realizowane przez niego cele. Najczęściej przyjmują rozwiązania, które można uznać za najbardziej popularne, najmniej skomplikowane i zgodne z przepisami prawa.

## Podsumowanie

W artykule przedstawiono istotę, cel, rodzaje i znaczenie polityki rachunkowości w systemie sprawozdawczości finansowej podmiotów gospodarczych i odniesiono się do relacji pomiędzy polityką rachunkowości a polityką bilansową. Na potrzeby przeprowadzonego badania instrumenty polityki rachunkowości zostały określone jako narzędzia, za pomocą których polityka rachunkowości jednostki gospodarczej jest również realizowana na poziomie kreowania pożądanego wizerunku jednostki w sprawozdaniu finansowym. Instrumenty te można stosować, gdyż ustawa o rachunkowości dopuszcza wiele „praw wyboru” oraz „pól swobodnego działania”. Wydaje się jednak, że w praktyce szpitale w niewielkim stopniu wykorzystują dozwolone prawem rozwiązania na potrzeby realizacji określonych celów finansowych.

Przeprowadzone badania potwierdziły hipotezę, zgodnie z którą polskie szpitale publiczne stosują w ograniczonym zakresie instrumenty polityki rachunkowości wspierające proces zarządzania tymi jednostkami. W ramach badania skoncentrowano się na instrumentach materialnej polityki rachunkowości, które oddziałują na wartość aktywów i pasywów, a przede wszystkim na wysokość wyniku finansowego wykazanego w rocznym sprawozdaniu finansowym. Sprawdzone, w jakim stopniu polskie szpitale stosują konkretne narzędzia przesuwające w czasie operacje gospodarcze oraz wykorzystujące prawa wyboru sposobu ujmowania i dokonywania wyceny pozycji sprawozdania finansowego.

Z przeprowadzonych badań wynika, że dyrektorzy badanych szpitali, z których znaczna większość ma wykształcenie ekonomiczne, nie wykorzystują możliwości stosowania instrumentów materialnej polityki rachunkowości w takich aspektach zarządzania finansami szpitala, jak określanie wartości księgowej składników majątku, kreowaniu wyniku finansowego czy zarządzanie płynnością finansową.

Uzyskane wyniki wskazują, że niektóre polskie szpitale stosują wybrane narzędzia polityki rachunkowości, jednak w większości przypadków poziom stopnia wykorzystania tych instrumentów trzeba określić jako niedostateczny lub mierny. Niepokojące może być to, że w większości przypadków menedżerowie nie są nawet zainteresowani dokonywaniem okresowej weryfikacji polityki rachunkowości, traktując ją jako daną „raz na zawsze”.

Przedstawiona w niniejszym opracowaniu analiza wybranych instrumentów polityki rachunkowości może stanowić punkt wyjścia do dalszych pogłębionych analiz rozwiązań w zakresie polityki rachunkowości stosowanej w polskich szpitalach. Szczególnie interesującym problemem badawczym wydają się takie elementy polityki rachunkowości, które w największym stopniu determinują wycenę procesu leczenia pacjenta. Kształt polityki rachunkowości szpitali zależy bowiem nie tylko od potrzeb informacyjnych użytkowników, ale w dużym stopniu jest zdeterminowany systemem finansowania świadczeń zdrowotnych. Z drugiej strony określone w polityce rachunkowości zasady kalkulacji usług zdrowotnych wpływają na obliczenia wartości świadczeń, co może być podstawą do wystąpienia do NFZ o zmianę ceny usługi (Zaleska, Wallis, 2008).

Wycena świadczeń zdrowotnych przez NFZ jest najważniejszym czynnikiem mającym wpływ na kondycję finansową szpitali. Istotnym i wiarygodnym źródłem informacji przydatnym w procesie tej wyceny powinny być informacje o kosztach. Problemem jest jednak fakt, że wycena procesu leczenia pacjenta dokonywana w szpitalach nie odzwierciedla w sposób rzetelny i wierny jego wartości. Rozpiętość wartości kosztów tych samych świadczeń medycznych w różnych szpitalach może być ogromna, co wynika między innymi ze stosowania różnych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów, będącego jednym z podstawowych elementów polityki rachunkowości. Utrudnia to uzyskanie dokładnej i porównywalnej informacji o wartości świadczenia medycznego, która mogłaby stanowić podstawę wyceny dokonanej przez płatnika. W rezultacie jedne świadczenia są wycenione zadziwiająco dobrze, inne są skrajnie niedoszacowane.

Zasadniczą przyczyną opisanych problemów jest brak porównywalności informacji finansowych gromadzonych w systemie rachunkowości szpitali, które wpływają na wycenę procesu leczenia pacjenta. Brak porównywalności informacji kosztowych wynika z różnych rozwiązań w zakresie polityki rachunkowości stosowanych w badanych szpitalach, gdyż obowiązujący model polityki rachunkowości zgodnie z ustawą o rachunkowości stwarza możliwość na przykład stosowania różnych metod i zasad dotyczących wyceny zużywanych zasobów, pomiaru i ewidencji operacji gospodarczych oraz rozliczania kosztów.



Poruszona w artykule tematyka może zatem stanowić punkt wyjścia do interesujących rozważań na temat sensu ujednoczenia polityki rachunkowości szpitali na potrzeby generowania porównywalnych informacji finansowych i urealnienia kosztów wszystkich obiektów istotnych dla wyceny całego procesu leczenia pacjenta (na przykład procedur medycznych, osobodni opieki na oddziale).

### Literatura

- Brzezin W. (2005), *Refleksje o teorii, polityce i dydaktyce rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 26 (82), SKwP, Warszawa.
- Brzezin W. (1998), *Nauka, polityka i praktyka rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, 32, SKwP, Warszawa.
- Brzezin W. (1966), *Polityka rachunkowości*, „Rachunkowość”, 3.
- Cebrowska T., Jezowski M. (2000), *Polityka bilansowa czy fałszowanie bilansu?*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, 876.
- Chluska J. (2014) *Rachunkowość podmiotów leczniczych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Fijałkowska B., Maroszek J. (2014), *Kreowanie wyników finansowych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej za 2012 r.*, [w:] J. Ostaszewski, E. Kosycarz (red.), *Rozwój nauki o finansach. Stan obecny i pożądane kierunki jej ewolucji*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Glautier M., Underdown B. (1997), *Accounting Theory and Practice*, Pitman Publishing, London.
- Hass-Symotiuk M. (2014), *Specyfika systemu rachunkowości podmiotów leczniczych*, [w:] M. Hass-Symotiuk (red.), *Zaawansowana rachunkowość finansowa podmiotów leczniczych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Hass-Symotiuk M. (2002), *Rachunkowość jako instrument zarządzania zakładem opieki zdrowotnej*, [w:] M. Hass-Symotiuk (red.), *Informacja ekonomiczno-finansowa w zarządzaniu zakładem opieki zdrowotnej*, Fundacja na rzecz Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Jarugowa A., Walińska E. (1997), *Roczne sprawozdanie finansowe. Ujęcie księgowo a podatkowe*, ODDK, Gdańsk.
- Kaczmarek M. (2008), *Polityka bilansowa jako narzędzie rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Kamiński R. (2001), *Polityka bilansowa w kształtowaniu wartości księgowej przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań.
- Karmańska A. (2009), *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa.
- Maksymik K. (2008), *Polityka bilansowa – sztuka czy kuglarstwo*, „BDO Spółki Giełdowe”, 12 (1).
- Piątek E. (2007), *Polityka bilansowa grupy kapitałowej*, CeDeWu, Warszawa.
- Patterson R. (2008) *Kompedium terminów z zakresu rachunkowości po polsku i po angielsku*, t. 3, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa.
- Remlein M. (2008), *Inwestycje kapitałowe w polityce rachunkowości grupy kapitałowej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Sawicki K. (2001), *Polityka bilansowa jako narzędzie zarządzania firmą*, [w:] K. Sawicki (red.), *Polityka bilansowa i analiza finansowa*, Ekspert, Wrocław.
- Schneider K. (2008), *Kreatywne i agresywne aspekty rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 44 (100), KwP, Warszawa.
- Szewieczek A. (2015), *Uproszczenia w rachunkowości w zarządzaniu mikro i małymi podmiotami leczniczymi*, „Zeszyty Naukowe. Organizacja i Zarządzanie”, 80, Politechnika Śląska.
- Szmerekieta A. (1999), *Polityka rachunkowości przedsiębiorstwa – zagadnienia wybrane*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, 52, SKwP, Warszawa.

- Wawrowski R. (2014), *Specyfika polityki rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki Zdrowotnej*, „Studia Ekonomiczne”, 201.
- Wojas M. (2002), *Polityka rachunkowości i kontrowersja wokół definicji*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, 3.
- Zaleska B., Wallis A. (2008), *Rachunkowość zakładu opieki zdrowotnej*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Ekonomii i Zarządzania”, 12, Koszalin.

### **Akty prawne**

- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. 2013, poz. 330.
- Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, t.j. Dz.U. 2015, poz. 618.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 8 lipca 2015 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców, Dz.U. 2015, poz. 1126.