

Aleksandra SZEWIECZEK  
Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach  
Katedra Rachunkowości  
aleksandra.szewieczek@ue.katowice.pl

## UPROSZCZENIA W RACHUNKOWOŚCI W ZARZĄDZANIU MIKRO I MAŁYMI PODMIOTAMI LECZNICZYMI

**Streszczenie.** Celem artykułu jest przedstawienie uproszczeń w rachunkowości mikro i małych podmiotów leczniczych. Dokonano analizy i oceny przepisów Ustawy o rachunkowości w zakresie klasyfikacji podmiotów do grupy mikro oraz małych. Przedstawiono regulacje w zakresie wyceny oraz sprawozdawczości finansowej, jakie mogą od 2014 roku stosować jednostki mikro, wskazano również korzyści, jakie przynoszą te uproszczenia dla wewnętrznych i zewnętrznych użytkowników sprawozdań finansowych, w tym również w aspekcie faktycznego zmniejszenia obowiązków w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość, mikro i małe podmioty lecznicze, uproszczenia

## ACCOUNTING SIMPLIFICATION IN THE MANAGEMENT OF MICRO AND MEDIUM-SIZED HEALTH CARE ENTITIES

**Summary.** The aim of the article is to present simplification in the accounting of micro and medium-sized health care entities. The polish accounting act has been analyzed and evaluated in terms of classification the entities to the group of micro and small-sized units. Regulations concerning measurement and financial reporting, that can be used since 2014 by micro entities, were presented. Simplifications presented in the paper were also analyzed from the perspective of their benefits for: reduction of duties in the keeping the accounts' books and for internal and external stakeholders of financial statements.

**Keywords:** accounting, micro and medium-sized health care entities, simplifications

## 1. Wstęp

Podmioty lecznicze działają w złożonym otoczeniu gospodarczym. Prowadzenie działalności leczniczej wymaga znajomości wielu szczegółowych przepisów (w tym w zakresie finansowania świadczeń medycznych), spełniania określonych wymagań technicznych i organizacyjnych. Jednocześnie działalność tych jednostek stanowi obiekt zainteresowania wielu grup. Wśród tych interesariuszy bez wątpienia na pierwszym miejscu plasują się pacjenci, oczekujący realizacji świadczeń zdrowotnych. Do kolejnych grup należy zaliczyć organy władzy państwowej i samorządowej, właścicieli i innych dawców kapitału, zarządzających podmiotami leczniczymi, pracowników i ich przedstawicieli, kontrahentów, a także wiele innych podmiotów i osób zainteresowanych funkcjonowaniem tych jednostek.

Poszukiwane informacje dotyczą wielu aspektów działalności podmiotów leczniczych, a proces ich tworzenia wiąże się z koniecznością wykorzystania określonych zasobów i poniesieniem kosztów pozyskania danych oraz ich przetworzenia w pożądane kształty.

Jednym z systemów tworzących i prezentujących informacje o jednostce gospodarczej jest rachunkowość. System ten funkcjonuje w podmiotach leczniczych, bazując na: zapisach Ustawy o rachunkowości<sup>1</sup> i wielu innych (zazwyczaj wykonawczych) aktach prawa. W małych podmiotach leczniczych, funkcjonujących w formie spółek osobowych (także spółki cywilnej osób fizycznych) lub jednoosobowej działalności gospodarczej możliwe jest prowadzenie uproszczonej ewidencji gospodarczej w formie podatkowej księgi przychodów i rozchodów, która jednakże nie generuje praktycznie żadnej dodatkowej informacji ekonomicznej, poza prezentacją dochodu dla ustalenia zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. W tych podmiotach związek właścicieli (kapitału) z jednostką jest tak bliski, że zazwyczaj nie występuje potrzeba tworzenia dodatkowej informacji o podmiocie. Nie wyklucza to jednakże stosowania systemu rachunkowości, opartego na księgach rachunkowych z uwzględnieniem pewnych uproszczeń, wynikających ze skali działania.

Rachunkowość stanowi system informacyjny, którego głównym celem jest prezentacja sytuacji finansowej i majątkowej podmiotu leczniczego, a także osiągniętych przez jednostkę wyników<sup>2</sup>. System rachunkowości jest systemem informacyjnym o rozbudowanej formule organizacyjno-funkcjonalnej, obejmującym takie etapy jak: pomiar, wycenę i dokumentację zdarzeń gospodarczych, ich ewidencję, przetwarzanie i prezentację w różnych formach. Mimo skomplikowanej struktury, mając na uwadze wielkość podmiotu i wynikające z tego potrzeby informacyjne interesariuszy zarówno wewnętrznych jak i zewnętrznych, dla

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Tekst jednolity: Dz.U. 2013, poz. 330 ze zmianami.

<sup>2</sup> S. Skrzywan definiuje rachunkowość jako „system ciągłego w czasie ujmowania, grupowania, prezentowania i interpretowania wyrażonych w pieniądzu i bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych liczbowych o działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej jednostki gospodarującej”. Skrzywan S.: Teoretyczne podstawy rachunkowości. PWE, Warszawa, 1969, s. 5; podano za: Messner Z.: Podstawy rachunkowości. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2001, s. 21.

niektórych jednostek przewidziano pewne uproszczenia, skutkujące zmniejszeniem obowiązków sprawozdawczo-ewidencyjnych, a w efekcie kosztów prowadzenia działalności.

Celem artykułu jest analiza i ocena uproszczeń w prowadzeniu rachunkowości w mikro i małych podmiotach prowadzących działalność leczniczą i ich przydatności dla zarządzania jednostką gospodarczą, a także dla jakości tworzonego obrazu jednostki i jego odbioru przez zewnętrznych użytkowników. Zasadnicza teza związana jest z twierdzeniem, że wprowadzone rozwiązania w uproszczeniu rachunkowości mikropodmiotów nie wpływają w zauważalny sposób na zmniejszenie obciążeń o charakterze administracyjnym w tych jednostkach. W artykule wykorzystano metodę indukcji oraz analizy aktów prawnych i literatury zwartej i artykułowej przedmiotu.

## 2. „Mikro” podmioty lecznicze

Obowiązek lub możliwość prowadzenia ksiąg rachunkowych wynika z art. 2 ust. 1 Ustawy o rachunkowości. Księgi rachunkowe obligatoryjnie prowadzą wszystkie podmioty lecznicze mające siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terenie Rzeczypospolitej Polskiej, prowadzone w formie spółek kapitałowych (z ograniczoną odpowiedzialnością, akcyjna) oraz niektórych spółek osobowych (komandytowa, komandytowo-akcyjna), a także innych osób prawnych i jednostek niemających osobowości prawnej, jednostek budżetowych oraz wszystkich innych jednostek, jeśli otrzymują dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów JST lub funduszy celowych na realizację zadań zleconych (od roku, w którym środki zostały im przyznane). Natomiast, uwzględniając powyższe warunki, podmioty lecznicze prowadzone w formie jednoosobowej działalności gospodarczej, spółki cywilnej, spółki jawnej lub spółki partnerskiej są zobligowane do prowadzenia ksiąg rachunkowych, jeśli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w złotych polskich 1,2 mln euro (wg kursu NBP z 30.09 roku poprzedzającego rok obrotowy)<sup>3</sup>.

Mimo obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych dla mniejszych podmiotów leczniczych przewidziano określone uproszczenia, mające na celu zmniejszenie obowiązków ewidencyjno-sprawozdawczych w zakresie prowadzenia rachunkowości, a związane ze zmniejszonymi potrzebami informacyjnymi w tej grupie podmiotów. Zakres uproszczeń zależy od klasyfikacji do grupy podmiotów małych, lub nowo wprowadzonej

---

<sup>3</sup> Por. art. 2 ust. 1 i 2 Ustawy o rachunkowości, op.cit. Szerzej na temat charakteru podległości do prowadzenia ksiąg rachunkowych w różnych formach prawnych prowadzenia działalności leczniczej pisze M. Hass-Symotiuk, por. Hass-Symotiuk M.: Specyfika systemu rachunkowości podmiotów leczniczych, [w:] Hass-Symotiuk M. (red.): Zaawansowana rachunkowość finansowa podmiotów leczniczych. Wolters Kluwer SA, Warszawa 2014, s. 44-47. Natomiast dodatkowe czynniki, wpływające na rachunkowość podmiotów leczniczych będących jednostkami sektora finansów publicznych przedstawia i opisuje J. Chluska, por. Chluska J.: Rachunkowość podmiotów leczniczych. Wolters Kluwer SA, Warszawa 2014, s. 32-37.

w 2014 roku grupy mikropodmiotów. Takie rozwiązanie zostało opracowane w ślad za Dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE<sup>4</sup>, która uchyliła dotychczas obowiązujące dwie Dyrektywy<sup>5</sup> w zakresie rachunkowości, uznając także szczególną rolę sektora małych i średnich przedsiębiorstw dla gospodarki Unii Europejskiej<sup>6</sup>. Kryteria ilościowe klasyfikacji jednostek do grupy mikropodmiotów zawarte w zostały w art. 3 Ustawy o rachunkowości (tab. 1).

Tabela 1

## Kryteria przyporządkowania jednostek do mikropodmiotów w rachunkowości

Kryterium	Jednostka mikro
<b>Spółki kapitałowe, osobowe (z wyjątkiem niżej wymienionych), inne osoby prawne i oddziały przedsiębiorców zagranicznych (z wyjątkami)</b>	
<b>Liczba zatrudnionych</b>	10 osób
<b>Suma przychodów netto</b>	3 000 000 zł <b>Przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów</b>
<b>Suma aktywów bilansu</b>	1 500 000 zł
<b>Okres analizy wymienionych kryteriów</b>	Rok obrotowy, za który jest sporządzane sprawozdanie finansowe oraz rok poprzedni
Mikropodmiotami z tej grupy są również te jednostki, które sprawozdanie finansowe za poprzedni rok obrotowy sporządziły zgodnie z zasadami przewidzianymi dla mikropodmiotów oraz w bieżącym roku obrotowym albo w roku poprzedzającym ten rok przekroczyły dwa spośród wyżej wymienionych kryteriów	
<b>Osoby fizyczne, spółki cywilne, spółki jawne, spółki partnerskie</b>	
<b>Suma przychodów netto</b>	Nie więcej niż 2 000 000 euro <b>przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych</b>
<b>Okres analizy wymienionych kryteriów</b>	Poprzedni rok obrotowy, a dla jednostek rozpoczynających działalność lub prowadzenie ksiąg rachunkowych – rok, w którym rozpoczęto działalność lub prowadzenie tych ksiąg, dla jednostek prowadzących księgi dobrowolnie (czyli o przychodach nie większych niż 1,2 mln euro nie jest konieczne analizowanie roku poprzedniego)
<b>Stowarzyszenia, fundacje, związki zawodowe, organizacje samorządu zawodowego i inne podobne – jeśli nie prowadzą działalności gospodarczej</b>	
<b>Brak kryteriów</b>	Brak kryteriów ilościowych, jedyny warunek to nieprowadzenie działalności gospodarczej
<b>Dodatkowe zastrzeżenia dla wszystkich podmiotów mikro</b>	Konieczne podjęcie decyzji przez właściwy organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe o jego sporządzeniu w formie przewidzianej w ustawie dla mikropodmiotów
<b>Kurs euro</b>	Średni kurs NBP na dzień 30.09 roku poprzedniego

<sup>4</sup> Z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, Dz.U. L 182/19 z 29.06.2013 r.

<sup>5</sup> Czwarta Dyrektywa Rady 78/660/EWG w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek z dnia 25 lipca 1978 r., Dz.U. L 122 z 14.08.1978 r. i Siódma Dyrektywa Rady 83/349/EWG w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych z dnia 13 czerwca 1983 r., Dz.U. L 193 z 18.07.1983 r.

<sup>6</sup> Por. Nowak E.: Ujawnianie informacji w sprawozdaniach finansowych a wielkość jednostki gospodarczej w świetle nowej dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 802, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 65. Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2014, s. 310.

cd. tabeli 1

<b>Jednostki wyłączone z możliwości zaklasyfikowania do grupy mikropodmiotów</b>
Jednostki sektora finansów publicznych (w tym <b>samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej</b> ) Banki, kasy oszczędnościowo-kredytowe, zakłady ubezpieczeń, zakłady reasekuracji, fundusze inwestycyjne, fundusze emerytalne, domy maklerskie, emitenci papierów wartościowych, będących przedmiotem obrotu na rynku giełdowym i inne jednostki, które działają na podstawie przepisów o obrocie papierami wartościowymi oraz wszystkie jednostki zamierzające ubiegać się lub ubiegające się o zezwolenie na wykonywanie takiej działalności

Źródło: Opracowanie własne na podstawie art. 3 ust. 1b, 2 i 3 Ustawy o rachunkowości.

Dokonując wstępnej oceny przedstawionych powyżej kryteriów należy zauważyć pewien brak konsekwencji ze strony ustawodawcy, widoczny głównie w zakresie identyfikacji okresu oceny spełniania kryteriów. Otóż dla części podmiotów leczniczych (głównie działających w formie spółek kapitałowych wyznaczono okres dwuletni, natomiast dla podmiotów leczniczych prowadzonych przez osoby fizyczne (w różnych formach) wskazano wyłącznie przychody uzyskane w poprzednim roku obrotowym. Ponadto, zbiór przychodów branych pod uwagę jest dla tych dwóch grup podmiotów różny, a mianowicie szerszy dla drugiej z wymienionych grup, gdyż dodatkowo obejmuje wartość przychodów finansowych. Zrozumiałe wydaje się być natomiast ograniczenie liczby kryteriów z 3 do 1 dla podmiotów leczniczych prowadzonych przez osoby fizyczne, co prawdopodobnie jest skutkiem zastosowania analogii do warunków wskazujących obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych<sup>7</sup>. Natomiast limit poziomu 2 mln euro stanowi odzwierciedlenie kryterium zawartego w przepisach Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej<sup>8</sup>.

Poza powyższym należy zauważyć, że w przypadku podmiotów leczniczych prowadzonych w formie spółek kapitałowych i niektórych osobowych (pierwsza grupa w tab. 1) przewidziano możliwość kontynuacji korzystania z przywilejów przewidzianych dla jednostek mikro, mimo „chwilowego” przekroczenia wskazanych kryteriów. Jeśli jednostka zaliczona do grupy mikro w kolejnym roku nie spełniła wskazanych kryteriów (przekroczyła dwa spośród trzech kryteriów), to może nadal być zaliczona do tej grupy, gdyby jednak sytuacja ta powtórzyła się w kolejnym roku, to możliwość taka nie wystąpi. Jeśli natomiast w kolejnym 3. roku jednostka znowu zacznie spełniać wskazane kryteria, to nadal pozostanie w tej grupie. Warto w tym miejscu podkreślić, że możliwe jest przekroczenie dwóch z trzech wymienionych wielkości, a ustawodawca nie wskazał w tym miejscu, że „co najmniej”, co pozwala sądzić, że przekroczenie wszystkich trzech wielkości wyżej wymienionych uprawnień już nie zapewni<sup>9</sup>. Takie zasady nie zostały już powtórzone dla podmiotów leczniczych prowadzonych w formie spółek osób fizycznych (partnerskiej, jawnej, cywilnej) oraz jednoosobowej działalności gospodarczej.

<sup>7</sup> Warunki te zostały zawarte w art. 2 Ustawy o rachunkowości, op.cit.

<sup>8</sup> Por. Rówińska M.: Zakres sprawozdania finansowego małych i średnich jednostek gospodarczych. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 827, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 69. Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2014, s. 223.

<sup>9</sup> Por. Art. 3, ust. 1b, pkt. 2 Ustawy o rachunkowości, op.cit.

Zaliczenie jednostki do grupy mikroprzedsiębiorstw zapewnia jej korzystanie z usprawnień (tab. 2) w zakresie rachunkowości w obszarze:

- wyceny,
- sprawozdawczości finansowej.

Tabela 2

## Uproszczenia w rachunkowości jednostek mikro

Obszar uproszczeń	Zakres	Skutki
<b>Stowarzyszenia, fundacje, związki zawodowe, organizacje pracodawców, przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych, organizacje samorządu zawodowego i inne podobne</b>		
<b>Wycena</b>	Brak konieczności stosowania zasady ostrożności w wycenie aktywów i pasywów	Brak konieczności tworzenia odpisów aktualizujących z tyt. utraty wartości aktywów. Możliwość ujęcia w wyniku finansowych wszystkich pozostałych przychodów operacyjnych i zysków nadzwyczajnych (a nie tylko niewątpliwych). Brak konieczności tworzenia rezerw
<b>Sprawozdanie finansowe</b>	Ustalony wynik finansowy (różnica przychodów i kosztów)	Po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego: <ul style="list-style-type: none"> <li>• dodatni – powiększa przychody kolejnego roku obrotowego lub kapitał (fundusz) podstawowy,</li> <li>• ujemny – powiększa koszty następnego roku obrotowego.</li> </ul>
<b>Wszystkie jednostki zaliczone do grupy mikroprzedsiębiorstw</b>		
<b>Wycena</b>	Brak możliwości stosowania do wyceny wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia	Wycena następuje na poziomie kosztu historycznego – ceny nabycia (zakupu), kosztu wytworzenia, kwoty wymaganej zapłaty, kwoty wymagającej zapłaty, wartości nominalnej.
<b>Sprawozdanie finansowe</b>	Sporządzone według wzoru zamieszczonego w załączniku nr 4 do Ustawy.	Sprawozdanie finansowe jednostki mikro obejmuje: <ul style="list-style-type: none"> <li>• informacje ogólne,</li> <li>• bilans,</li> <li>• rachunek zysków i strat,</li> <li>• informacje uzupełniające do bilansu.</li> </ul> Jednostka mikro może nie sporządzać zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym, rachunku przepływów pieniężnych oraz sprawozdania z działalności jednostki.

Źródło: Opracowanie własne.

Sprawozdanie finansowe mikroprzedsiębiorstw zostało znacznie uproszczone. Do jego podstawowych elementów zalicza się bilans (tab. 3) i rachunek zysków i strat (tab. 4), natomiast w miejsce informacji dodatkowej, jednostki mogą sporządzić informacje uzupełniające do bilansu według wytycznych zawartych w załączniku nr 4 do Ustawy. Ponadto, w miejsce klasycznego wprowadzenia do sprawozdania finansowego mikroprzedsiębiorstwa zamieszczają informacje ogólne, wskazujące między innymi:

- firmę, siedzibę, adres zamieszkania, nr w rejestrze sądowym lub innej ewidencji,
- czas trwania działalności, jeśli jest ograniczony,
- okres objęty sprawozdaniem,
- przyjęcie lub odrzucenie założenia kontynuacji działalności,
- przyjęte zasady rachunkowości, metody wyceny, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdania finansowego, a także przyjęte zasady rachunkowości dla mikropodmiotów, wraz ze wskazaniem wybranych uproszczeń.

Informacje uzupełniające do bilansu powinny obejmować co najmniej informacje o:

- zobowiązaniach finansowych (w tym o instrumentach dłużnych, poręczeniach i gwarancjach i innych nieuwzględnionych w bilansie),
- zaliczkach i kredytach dla członków organów administrujących, zarządzających i nadzorujących oraz zobowiązaniach zaciągniętych w ich imieniu tytułem gwarancji i poręczeń,
- udziałach (akcjach) własnych.

Dodatkowo w zakres tych informacji (lub w ramach sporządzania klasycznej informacji dodatkowej) jednostki, na których ciąży obowiązek sporządzania sprawozdania z działalności jednostki, włączają obligatoryjnie informacje o nabyciu udziałów (akcji) własnych.

Tabela 3

## Wzór bilansu dla jednostki mikro

AKTYWA	PASywa
A. Aktywa trwałe, w tym środki trwałe	A. Kapitał (fundusz) własny, w tym: - kapitał (fundusz) podstawowy - należne wpłaty na kapitał podstawowy (wielkość ujemna)
B. Aktywa obrotowe, w tym: - zapasy - należności krótkoterminowe	B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania, w tym: - rezerwy na zobowiązania - zobowiązania z tyt. kredytów i pożyczek
Aktywa razem	Pasywa razem

Źródło: Opracowano na podstawie załącznika nr 4 do ustawy o rachunkowości, op.cit.

Tabela 4

## Wzór rachunku zysków i strat dla jednostki mikro

Wyszczególnienie
A. Przychody podstawowej działalności operacyjnej i zrównane z nimi, w tym zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)
B. Koszty podstawowej działalności operacyjnej: I. Amortyzacja II. Zużycie materiałów i energii III. Wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia IV. Pozostałe koszty
C. Pozostałe przychody i zyski, w tym aktualizacja wartości aktywów

cd. tabeli 4

D. Pozostałe koszty i straty, w tym aktualizacja wartości aktywów
E. Podatek dochodowy
F. Zysk/strata netto (A-B+C-D-E)
G. Wynik finansowy netto ogółem (A-B+C-D-E), w tym:
I. Nadwyżka przychodów nad kosztami (wartość dodatnia)
II. Nadwyżka kosztów nad przychodami (wartość ujemna)

Źródło: Opracowano na podstawie załącznika nr 4 do Ustawy o rachunkowości, op.cit.

Wynik finansowy prezentowany w pozycji G wykazują z grupy mikroprzedsiębiorstw wyłącznie stowarzyszenia, fundacje, związki zawodowe, organizacje pracodawców, przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych i inne organizacje samorządu zawodowego itp. W tych jednostkach, w przeciwieństwie do pozostałych mikroprzedsiębiorstw, pozycja F pozostaje pusta.

Podsumowując uproszczenia przewidziane w Ustawie o rachunkowości dla jednostek mikro należy podkreślić, że dotyczą one głównie obszaru sprawozdawczości finansowej, w tym wyceny (eliminacja modelu wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia) i prezentacji sprawozdań. Natomiast uproszczenia w bieżącej ewidencji księgowej są nieznaczące i wyłącznie pośrednie<sup>10</sup>. Możliwe jest wskazanie stosowania uproszczonego planu kont, o niewielkiej liczbie kont (np. konto „Inne zobowiązania”, grupujące wszelkie tytuły zobowiązań poza kredytami i pożyczkami, lub też konto „Pozostałe przychody i zyski”, grupujące kwoty pozostałych przychodów operacyjnych, przychodów finansowych i zysków nadzwyczajnych). Jednocześnie jednak mikroprzedsiębiorstwa nie zostały zwolnione z obowiązku prowadzenia ewidencji szczegółowej w postaci kont ksiąg pomocniczych, co skutkuje koniecznością uszczegółowienia zapisów, m.in. w obszarze kosztów, rozrachunków, rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, sprzedaży, zakupu, operacji gotówkowych<sup>11</sup>. Podobnie w innych obszarach nie przewidziano dodatkowych uproszczeń, w tym na przykład w zakresie inwentaryzacji.

Być może jest to związane z koniecznością przestrzegania zasad rachunkowości, w tym zasad: kontynuacji działalności, memoriału, ostrożności, istotności, indywidualnej wyceny, zakazu kompensat oraz ciągłości, celem prezentacji przez sprawozdanie finansowe obrazu jednostki w sposób prawdziwy i rzetelny<sup>12</sup>. Ale czy w takim razie w tym przypadku można mówić o faktycznym uproszczeniu w rachunkowości podmiotów mikro? Czy tylko o uproszczeniu pozornym, którego skala jest znikoma? Zachowanie powyższych zasad nie stoi bowiem w opozycji do wprowadzenia ułatwień w obszarach dokumentacyjnym i ewidencyjnym, a więc takich, które będą odczuwalne przez zainteresowane podmioty. W efekcie powyższego wprowadzone ułatwienia dla zarządzających podmiotami leczniczymi

<sup>10</sup> Dalej idące uproszczenia dotyczą wyłącznie fundacji, stowarzyszeń i innych podobnych jednostek, a w tej grupie podmioty lecznicze stanowią wyjątki.

<sup>11</sup> Por. Art. 17 ust. 1 Ustawy o rachunkowości, op.cit. Nie wyklucza to stosowania jednego konta głównego (syntetycznego), ale w takim przypadku wymusza konieczność prowadzenia ewidencji analitycznej.

<sup>12</sup> Nowak E.: op.cit., s. 311.



są niewielkie, natomiast czytelność i użyteczność sprawozdań finansowych mikro-podmiotów leczniczych dla zewnętrznych użytkowników są niewielkie, ze względu na znaczną agregację informacji.

### 3. „Małe” podmioty lecznicze

Kolejną grupą „uprzywilejowanych” jednostek są tzw. małe jednostki (jest to zresztą zbiór obejmujący większość mikropodmiotów), które wyłączono z obowiązku badania i ogłaszania sprawozdań finansowych. Do tej grupy jednostek nie mogą się jednak zaliczać podmioty lecznicze, działające w formie spółek akcyjnych (chyba, że znajdują się na dzień bilansowy w organizacji), w tym także tych, które działają na podstawie przepisów o obrocie papierami wartościowymi. Warunkiem, który należy spełnić jest nieprzekroczenie w roku poprzedzającym rok, za który jest sporządzane sprawozdanie finansowe co najmniej dwóch spośród trzech niżej wymienionych wielkości<sup>13</sup>:

- średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty – 50 osób,
- suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2,5 mln euro,
- przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 5 mln euro.

Tabela 5

#### Uproszczenia w rachunkowości małych jednostek

Obszar uproszczeń	Zakres	Skutki
<b>Wycena</b>	Produkty wyceniane na poziomie sumy wszystkich kosztów bezpośrednich i pośrednich wytwarzania	Brak konieczności wydzielenia kosztów stałych z całości kosztów pośrednich produkcji i ich analizy w aspekcie poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych
<b>Ewidencja</b>	Brak obowiązku ustalania rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Brak obowiązku rozpoznawania umów leasingowych na podstawie przepisów Ustawy o rachunkowości	Brak konieczności identyfikacji i ewidencji różnic przejściowych i trwałych w wartościach podatkowej i księgowej aktywów i pasywów i ich wpływu na ustalenie wyniku finansowego netto. Możliwość stosowania przepisów podatkowych w zasadach rozpoznawania kosztów, związanych z umowami leasingowymi
<b>Sprawozdanie finansowe</b>	Brak obowiązku badania i ogłaszania sprawozdania finansowego	

Źródło: Opracowanie własne.

<sup>13</sup> Por. art. 64 ust. 1 pkt. 4 Ustawy o rachunkowości, op.cit. Kurs stosowany do przeliczenia kwot wyrażonych w euro to średni kurs NBP z dnia bilansowego.

Małe jednostki korzystają z wielu uproszczeń w rachunkowości (tab. 5), w tym w zakresie:

- wyceny,
- ewidencji,
- sprawozdawczości.

#### **4. Pozostałe uproszczenia w rachunkowości podmiotów leczniczych**

Wszystkie podmioty lecznicze prowadzące księgi rachunkowe, bez względu na formę organizacyjno-prawną, czyli w przeciwieństwie do poprzednio prezentowanego kryterium wydzielenia tzw. małych jednostek, mogą skorzystać z uprawnienia sporządzenia uproszczonego sprawozdania finansowego, w którym należy wykazać tylko pozycje zbiorcze, oznaczone literami i cyframi rzymskimi, przy czym ogólny wzór sprawozdania jest jednolity, zgodny z załącznikiem nr 1 do Ustawy o rachunkowości. Ten format sprawozdania jest bardziej rozbudowany niż w przypadku mikropodmiotów. Warunkiem, który należy spełnić jest nieosiągnięcie w roku, za który jest sporządzane sprawozdanie finansowe oraz roku poprzedzającym ten rok dwóch spośród trzech niżej wymienionych wielkości<sup>14</sup>:

- średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty – 50 osób,
- suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego – równowartość w walucie polskiej 2 mln euro,
- przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy – równowartość w walucie polskiej 4 mln euro.

Uproszczenie w rachunku zysków i strat praktycznie nie występuje (następuje eliminacja tylko sporadycznych uszczegółowień), natomiast pojawia się ono w pozostałych elementach sprawozdania finansowego, to jest informacji dodatkowej (brak szczegółowych wytycznych) oraz rachunku przepływów pieniężnych i zestawieniach zmian w kapitale (funduszu) własnym, choć z kolei te dwa ostatnie elementy sporządzane są tylko przez nieliczne podmioty z grupy do tego uprawnionej (bowiem w większości przypadków jednostki te nie mają obowiązku badania i ogłaszania sprawozdania finansowego, a zatem i sporządzania tych elementów sprawozdania finansowego).

W przepisach Ustawy o rachunkowości przewidziano również inne uproszczenia, których stosowanie nie jest już obwarowane spełnianiem dodatkowych, szczególnych warunków w postaci skali działalności jednostki albo też formy organizacyjno-prawnej. Podstawowym kryterium, które należy spełnić jest zachowanie zasady jasnego i rzetelnego prezentowania

---

<sup>14</sup> Por. art. 50 ust. 2 Ustawy o rachunkowości, op.cit. Kurs stosowany do przeliczenia kwot wyrażonych w euro to średni kurs NBP z dnia bilansowego.

informacji o sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu leczniczego oraz osiągniętych przez niego wynikach. Wśród tych uproszczeń należy wskazać:

- możliwość wyceny nabywanych towarów i materiałów w cenach zakupu,
- możliwość wyceny produkcji w toku (z wyjątkami) w wysokości kosztów bezpośrednich wytworzenia lub kosztów materiałów bezpośrednich lub całkowitego zrezygnowania z wyceny produkcji w toku,
- możliwość zaliczania wartości zakupionych materiałów i towarów w koszty w momencie ich zakupu,
- możliwość zaliczania wartości produktów gotowych w koszty, w momencie ich wytworzenia.

## 5. Podsumowanie

Zarządzanie podmiotem leczniczym ma wieloaspektowy wymiar. Zazwyczaj skupia się na prowadzeniu działalności medycznej, lecz jednocześnie wymaga realizowania tzw. części szarej. Dość powszechne jest marginalizowanie funkcjonowania sfery administracyjnej w podmiotach leczniczych na rzecz skupiania uwagi na działalności *stricte* medycznej. Tymczasem „zaplecze administracyjne” jest szczególnie istotne, wyznacza ono bowiem podstawy do prawidłowego funkcjonowania działalności medycznej i ją umożliwia. Realizowanie funkcji zarządzania, takich jak: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrola wymaga tworzenia i wykorzystania zbioru określonych informacji finansowych i niefinansowych. Jednym z najbardziej istotnych systemów w przedsiębiorstwie, dostarczającym takich danych, jest rachunkowość. Jej konstrukcja powinna odpowiadać celowi tworzenia informacji, wymogom prawnym, charakterystyce odbiorców<sup>15</sup>. Prowadzenie ksiąg rachunkowych wiąże się z wieloma obowiązkami dokumentacyjnymi, ewidencyjnymi i sprawozdawczymi. Stosowanie rozbudowanej ewidencji gospodarczej prowadzonej działalności generuje koszty obsługi administracyjnej. W konstrukcji rachunkowości należy więc uwzględnić wszelkie obowiązki i potrzeby informacyjne, a jednocześnie aspekt unikania zbyt rozbudowanej formy, która wytwarza zbędne koszty obsługi i dostarcza informacji zbyt szczegółowych, utrudniających zarządzanie podmiotem leczniczym. Wychodząc naprzeciw oczekiwaniom rynku, spełniając zalecenia zawarte w Dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady, polski ustawodawca w treści Ustawy o rachunkowości zawarł pewne uproszczenia. O ile ułatwienia przewidziane powszechnie dla jednostek lub też dla małych jednostek funkcjonują już dość długo w polskich realiach i dotyczą w części obszaru ewidencyjnego (np. stosowanie ceny zakupu w miejsce ceny nabycia), o tyle ułatwienia w rachunkowości

<sup>15</sup> Por. Szewieczek A.: Elementy rachunkowości w podmiocie leczniczym. Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice 2011, s. 40.

jednostek mikro koncentrują się głównie na sferze sprawozdawczej i nie znajdują bezpośredniego odzwierciedlenia w możliwościach istotnego ograniczenia bieżących obowiązków administracyjnych. Sporządzanie znacznie uproszczonego sprawozdania mikropodmiotów nie znajduje przełożenia w zmniejszeniu obowiązków organizacyjnych i ewidencyjnych w zakresie rachunkowości, mimo że bez wątpienia potrzeby sprawozdawcze w tej grupie jednostek są znacznie ograniczone względem pozostałych. Nadal konieczne jest opracowanie polityki rachunkowości w sposób przewidziany dla wszystkich podmiotów, prowadzenie ewidencji szczegółowej dla wielu operacji gospodarczych oraz przeprowadzanie w sposób typowy inwentaryzacji i wyceny aktywów i pasywów na dzień bilansowy. Pozytywnie należy ocenić wykluczenie z tej grupy jednostek stosowania w wycenie wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia, co ogranicza koszty prowadzenia działalności i ułatwia prace sprawozdawcze. Jest to w zasadzie jedyne uproszczenie, powodujące faktyczne ułatwienia dla jednostek.

W efekcie możliwe jest potwierdzenie, że wprowadzone nowe rozwiązania w rachunkowości jednostek mikro nie wpływają w istotnym stopniu na zarządzanie podmiotem leczniczym. Rozwiązania te nie pozwalają na faktyczne, codzienne zmniejszenie obowiązków ewidencyjnych, ograniczenie prac biurowych i zmniejszenie kosztów prowadzenia działalności. Z kolei czytelność sprawozdań finansowych tych jednostek przez zewnętrznych interesariuszy została znacznie ograniczona i pozwala na formułowanie nielicznych, ogólnych wniosków.

Podkreślić również należy, że mimo wprowadzonych uproszczeń nadal zakłada się, tak jak w przypadku pozostałych jednostek prowadzących księgi rachunkowe, że sprawozdanie finansowe jasno i rzetelnie przedstawia sytuację majątkową i finansową jednostki oraz osiągnięte przez nią wyniki.

## **Bibliografia**

1. Chluska J.: Rachunkowość podmiotów leczniczych. Wolters Kluwer SA, Warszawa 2014.
2. Hass-Symotiuk M.: Specyfika systemu rachunkowości podmiotów leczniczych, [w:] Hass-Symotiuk M. (red.): Zaawansowana rachunkowość finansowa podmiotów leczniczych. Wolters Kluwer SA, Warszawa 2014.
3. Messner Z.: Podstawy rachunkowości. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2001.
4. Nowak E.: Ujawnianie informacji w sprawozdaniach finansowych a wielkość jednostki gospodarczej w świetle nowej dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 802, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 65. Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2014.

5. Rówińska M.: Zakres sprawozdania finansowego małych i średnich jednostek gospodarczych. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 827, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 69. Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2014.
6. Skrzywan S.: Teoretyczne podstawy rachunkowości. PWE, Warszawa 1969.
7. Szewieczek A.: Elementy rachunkowości w podmiocie leczniczym. Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice 2011.
8. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Tekst jednolity, Dz.U. 2013, poz. 330 ze zmianami.
9. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE Z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, Dz.U. L 182/19 z 29.06.2013 r.
10. Czwarta Dyrektywa Rady 78/660/EWG w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek z dnia 25 lipca 1978 r. Dz.U. L 122 z 14.08.1978 r.
11. Siódma Dyrektywa Rady 83/349/EWG w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych z dnia 13 czerwca 1983 r. Dz.U. L 193 z 18.07.1983 r.

## **Abstract**

Some health care services obligatory conduct the accounts' book. The size of the company determines possibility to use certain simplifications in accounting. The simplifications may relate to the rules of measurement and accounting of business transactions and also to the preparation and presentation of financial statements. The micro (if company is decided to be identified as micro entity and simultaneously complies to certain criteria) entities are obliged not to use fair value and adjusted purchase price and as an measurement tools, that companies are also obliged to prepare financial statement in a special, very limited form. Due to that restrictions it is possible to draw conclusions that simplifications in polish accounting act for micro entities don't have strong influence on reduction of administrative duties.