

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**319**

# **Determinanty funkcjonowania podmiotów leczniczych w Polsce**

## **Nowe wyzwania**



Redaktorzy naukowi

**Maria Węgrzyn**

**Marek Łyszczak**

**Dariusz Wasilewski**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Agata Wiszniowska

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),

w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),

The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-343-4

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

## Spis treści

Wstęp .....	9
<hr/>	
<b>Część 1. Uwarunkowania prawne prowadzenia działalności przez podmioty lecznicze – nowe wyzwania</b>	
<hr/>	
<b>Agnieszka Rabiega-Przyłęcka:</b> Przekształcenia samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w spółki kapitałowe (w świetle przepisów ustawy o działalności leczniczej) .....	13
<b>Urszula Religioni, Aleksandra Czerw, Agnieszka Bartold, Daria Kujawa, Katarzyna Majewicz:</b> Podmiot leczniczy w systemie ochrony zdrowia w procesie zmian systemowych i legislacyjnych .....	26
<b>Anna Hnatyszyn-Dzikowska:</b> Ewolucja regulacji w opiece zdrowotnej – teoretyczne ramy analizy .....	35
<b>Aleksandra Czerw, Urszula Religioni, Agnieszka Skalska, Angelika Kunda, Dorota Dziedzic, Anna Putko:</b> Zasady prowadzenia dokumentacji medycznej w świetle nowych regulacji prawnych .....	45
<b>Marzena Pytlarz:</b> Kluczowe etapy realizacji przedsięwzięcia PPP w ochronie zdrowia (na przykładzie Szpitala Powiatowego w Żywcu).....	54
<b>Urszula Drozdowska, Arkadiusz Bieliński:</b> Nowy sposób kompensacji szkód medycznych – uwagi o charakterze materialno-prawnym i procesowym.....	65
<b>Bogusław Stankiewicz:</b> Współczesne wyzwania rynku dla przedsiębiorstw z sektora uzdrowiskowego (studium przypadku – Uzdrowisko „Kołobrzeg” S.A.) .....	76
<b>Dariusz Wasilewski, Krzysztof Nyczaj:</b> Problem liczby szpitali w Polsce w kontekście ich definicji i statystyki publicznej .....	84
<hr/>	
<b>Część 2. Uwarunkowania ekonomiczno-finansowe prowadzenia działalności przez podmioty lecznicze</b>	
<hr/>	
<b>Dorota Korenik:</b> Przesłanki i sposoby poprawy kondycji finansowej oraz infrastruktury usług zdrowotnych świadczonych przez podmioty lecznicze sektora publicznego (samorządowego) .....	97
<b>Joanna Śmiechowicz:</b> Realizacja zadań z zakresu ochrony zdrowia przez samorząd terytorialny w Polsce – problemy i ocena stanu faktycznego .....	109
<b>Joanna Wiśniewska:</b> Tworzenie i ewidencja funduszy własnych w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej w świetle zmian przepisów prawnych w latach 1991-2012.....	119

<b>Aleksandra Szewieczek:</b> Szczególne uwarunkowania działalności publicznych podmiotów leczniczych w świetle nowej ustawy o działalności leczniczej.....	130
<b>Justyna Kujawska:</b> Efektywność zmian finansowania szpitali.....	147
<b>Agnieszka Bem:</b> Organizacja i finansowanie ratownictwa medycznego.....	158
<b>Marta Cholewa-Wiktor:</b> Nowoczesne metody zarządzania szpitalem.....	168
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Wycena procedur medycznych w praktyce zakładów opieki zdrowotnej .....	177
<b>Izabela Rydlewska-Liszkowska:</b> Ekonomiczne determinanty funkcjonowania podmiotów leczniczych – biznesowe podejście do medycyny pracy .....	185
<b>Marcelina Walczak:</b> Dietetyk w systemie ochrony zdrowia w Polsce i wybranych krajach.....	194
<b>Dorota Chmielewska-Muciek:</b> Diagnoza kultury organizacyjnej ośrodków pomocy społecznej w województwie lubelskim .....	218

## Summaries

---

### Part 1. Legal determinants of conducting activities by health care entities – new challenges

---

<b>Agnieszka Rabiega-Przyłęcka:</b> The conversion of independent public health-care units into capital companies (against the background of the act on medical activities).....	25
<b>Urszula Religioni, Aleksandra Czerw, Agnieszka Bartold, Daria Kujawa, Katarzyna Majewicz:</b> Therapeutic entity in health care system in the process of systemic and legislative change.....	34
<b>Anna Hnatyszyn-Dzikowska:</b> Evolution of regulation in healthcare – theoretical framework of analysis .....	44
<b>Aleksandra Czerw, Urszula Religioni, Agnieszka Skalska, Angelika Kunda, Dorota Dziedzic, Anna Putko:</b> Principles of medical documentation management in the light of new legislative regulations .....	53
<b>Marzena Pytlarz:</b> Key stages of a PPP initiative in health care (on the example of a regional hospital in Zywiec).....	64
<b>Urszula Drozdowska, Arkadiusz Bieliński:</b> New way of medical damage compensation – substantive and procedural law remarks .....	75
<b>Bogusław Stankiewicz:</b> Modern market challenges for business of spa (case study – “Kołobrzeg spa S.A.”).....	83
<b>Dariusz Wasilewski, Krzysztof Nyczaj:</b> The problem of the number of hospitals in Poland in the context of their definition and public statistics .....	93

---

**Part 2. Economic-financial determinants of conducting activities  
by health care entities**

---

<b>Dorota Korenik:</b> Evidence and ways to improve the financial condition and infrastructure of health services provided by public (self-government) sector medical entities .....	108
<b>Joanna Śmiechowicz:</b> Realization of health care tasks by territorial authorities in Poland – problems and evaluation of current situation.....	118
<b>Joanna Wiśniewska:</b> Independent public health care institutions own funds creation and evidence in the light of legislation changes in the years 1991-2012	129
<b>Aleksandra Szewieczek:</b> Selected problems of the functioning of public health care organizations in the light of the new act of health care activity	146
<b>Justyna Kujawska:</b> Efficiency of hospital founding changes .....	157
<b>Agnieszka Bem:</b> Organization and financing of medical rescue .....	167
<b>Marta Cholewa-Wiktor:</b> Modern methods of hospital management .....	176
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Valuation of medical procedures in health care system .....	184
<b>Izabela Rydlewska-Liszkowska:</b> Economic determinants of health services units functioning – business case for occupational health activities .....	193
<b>Marcelina Walczak:</b> Dieticians in healthcare system in Poland and in selected countries.....	217
<b>Dorota Chmielewska-Muciek:</b> Diagnosis of the organizational culture of social welfare centres in Lublin Voivodeship .....	226

**Jolanta Wiśniewska**

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

---

## TWORZENIE I EWIDENCJA FUNDUSZY WŁASNYCH W SAMODZIELNYCH PUBLICZNYCH ZAKŁADACH OPIEKI ZDROWOTNEJ W ŚWIECIE ZMIAN PRZEPISÓW PRAWNYCH W LATACH 1991-2012

---

**Streszczenie:** W skład funduszy własnych w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej wchodzi: fundusz założycielski, fundusz zakładowy, fundusz z aktualizacji wyceny, zyski/straty z lat ubiegłych i wynik finansowy. Sposoby tworzenia i zmiany, występujące w poszczególnych elementach funduszy własnych, wynikają z obowiązujących uregulowań prawnych. Zmiany przepisów prawnych miały istotny wpływ na kształtowanie się tych funduszy zwłaszcza funduszu założycielskiego. Artykuł ma na celu przedstawienie kształtowania się i ewidencji funduszy własnych w okresie 1991-2012 w świetle zmieniających się przepisów prawnych.

**Słowa kluczowe:** fundusz założycielski, fundusz zakładu, samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej.

DOI: 10.15611/pn.2013.319.11

### 1. Wstęp

Kapitał (fundusz) własny stanowi własne źródło finansowania działalności jednostki. Struktura kapitału (funduszu) własnego jest uzależniona od formy prawnej jednostki. Ogólnie kapitał własny można podzielić na<sup>1</sup>:

- kapitał (fundusz) pochodzący bezpośrednio od inwestorów – wykazywane są w nim kapitały (fundusze) wniesione przez inwestorów do podmiotu na moment rozpoczęcia działalności i po tym dniu;
- pozostałe elementy kapitału (funduszu), będące efektem działań jednostki w trakcie prowadzenia swojej działalności.

---

<sup>1</sup> M. Frendzel, *Kapitał własny*, [w:] E. Walińska (red.), *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa 2006*, Dom Wydawniczy ABC, Łódź 2006, s. 692.

W samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej (SP ZOZ) kapitałem (funduszem) pochodzącym od inwestorów jest fundusz założycielski, przy czym inwestorem jest organ założycielski<sup>2</sup>.

Drugą grupę kapitałów (funduszy) własnych stanowią: fundusz zakładu, fundusz z aktualizacji wyceny, zysk/strata z lat ubiegłych oraz wynik finansowy roku bieżącego.

Na sposób tworzenia i zmiany występujące w poszczególnych elementach funduszy własnych w SP ZOZ-ach miały istotny wpływ zmiany uregulowań prawnych.

Celem artykułu jest przedstawienie zmian w kształtowaniu się i ewidencji kapitałów własnych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle zmieniających się przepisów prawnych. Do realizacji tego celu zastosowano następujące metody badawcze:

- analizę aktów prawnych,
- analizę literatury przedmiotu.

## **2. Tworzenie i ewidencja funduszy własnych w latach 1991-2011**

W okresie od 1991 r. do 30 czerwca 2011 r. podstawą prawną tworzenia funduszy w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej była ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (tekst jednolity DzU z 2007, nr 14, poz. 89 z późn. zm.). Przy czym należy zwrócić uwagę, iż SP ZOZ-y zaczęły powstawać dopiero od 1997 r., gdy jednostki budżetowane przekształcały się w samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej.

### **2.1. Zmiany w funduszach własnych w świetle zmian ustawy o zakładach opieki zdrowotnej**

Ustawa o zakładach opieki zdrowotnej podlegała częstym zmianom. Przedmiotem zainteresowania w niniejszym opracowaniu są zmiany mające wpływ na kształtowanie się funduszy własnych w SP ZOZ-ach.

Zgodnie z pierwotnym brzmieniem ustawy o zakładach opieki zdrowotnej wartość majątku publicznego zakładu opieki zdrowotnej określały<sup>3</sup>:

- 1) fundusz założycielski stanowiący wartość wydzielonej zakładowi części mienia państwowego lub komunalnego,
- 2) fundusz zakładu stanowiący wartość majątku zakładu po odliczeniu funduszu założycielskiego.

---

<sup>2</sup> Zgodnie z art. 56 ust. 2 ustawy o działalności leczniczej (DzU z 2011, nr 112, poz. 654, z późn. zm.) organem założycielskim SP ZOZ może być:

- Skarb Państwa,
- jednostka samorządu terytorialnego,
- uczelnia medyczna.

<sup>3</sup> Art. 56 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (tekst jednolity DzU z 2007, nr 14, poz. 89, z późn. zm.).

Ustawa ta określała zwiększenia i zmniejszenia tych funduszy. Zgodnie z art. 57 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej fundusz założycielski zwiększały:

- przekazane z budżetu państwa dotacje na inwestycje i zakup wyspospecjalistycznego sprzętu i aparatury,
- dotacje z budżetów gmin na cele rozwojowe zakładu,
- dary mające charakter majątku trwałego lub przeznaczone na cele rozwojowe.

Natomiast zmiany w funduszu zakładu regulował art. 58, zgodnie z którym fundusz zakładu zwiększał się o:

- nadwyżkę stanowiącą różnicę między przychodem a kosztami własnymi działalności,
- amortyzację majątku trwałego,
- dotacje budżetowe,
- środki z innych źródeł,

zmniejszał się o:

- straty bilansowe,
- umorzenie majątku trwałego,
- kwoty zmniejszenia wartości majątku trwałego, będącego skutkiem ustawowego przeszacowania tego majątku.

Ustawa o zakładach opieki zdrowotnej w latach 1991-2011 podlegała nowelizacjom, które w istotny sposób wpływały na kształtowanie się funduszy własnych.

Pierwszą zmianę, która miała zasadniczy wpływ na kształtowanie się funduszy w SP ZOZ-ach, przeprowadzono w 2004 r.<sup>4</sup> W wyniku tej nowelizacji został powiększony zakres dotacji przekazywanych SP ZOZ-om od organów założycielskich o remonty i inwestycje, w tym zakup aparatury i sprzętu medycznego. W tymże akcie prawnym dokonano również zmian w art. 58 ustawy, w którym rozszerzony został zakres zmian funduszu zakładu o kwoty zwiększeń/zmniejszeń wartości majątku trwałego, co było skutkiem przeszacowania tegoż majątku. Do dnia nowelizacji ustawy ustawowe przeszacowania SP ZOZ-y księgowaly na funduszu z aktualizacji wyceny. Ostatnie przeszacowanie było w 1995 r., dlatego zmiana ta nie wpłynęła na wysokość funduszu zakładu.

Następna zmiana mająca wpływ na kształtowanie się funduszu założycielskiego wynikała z ustawy z dnia 14 lipca 2006 r. (DzU nr 143, poz. 1032), obowiązującej od 1 stycznia 2007 r. Zgonie z wprowadzoną zmianą od 1 stycznia 2007 r. fundusz założycielski zwiększały jedynie dotacje na sfinansowanie zakupu, budowy, ulepszenia i remontu środków trwałych, a pozostałe dotacje zaliczono do przychodów działalności operacyjnej lub pozostałych przychodów operacyjnych. Natomiast do końca 2006 r. wszystkie uzyskane dotacje zwiększały fundusz założycielski<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 14 maja 2004 r. o zmianie ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, DzU nr 75, poz. 518.

<sup>5</sup> M. Kludacz, *Wyodrębniona ewidencja księgowa projektów współfinansowanych ze środków UE w podmiocie leczniczym*, [w:] M. Hass-Symotiuik (red.), *Wzorcowy plan kont a rachunkowość finansowa i zarządcza podmiotów leczniczych*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2012, s. 459.



## 2.2. Zmiany w funduszach własnych w świetle innych ustaw

Nie tylko zmiany w ustawie o zakładach opieki zdrowotnej miały wpływ na kształtowanie się funduszy własnych w SP ZOZ-ach, również inne akty prawne wpływały na ich wysokość. Najważniejsze z nich to:

1. Ustawa z dnia 13 października 1998 r. – przepisy prawne wprowadzające ustawy reformujące administrację publiczną, DzU z 1998, nr 133, poz. 872 z późn. zm.;

2. Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, DzU z 2000, nr 113, poz. 1186;

3. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU z 2009, nr 157, poz. 1240.

Zgodnie z ustawą z dnia 13 października 1998 r. – przepisy prawne wprowadzające ustawy reformujące administrację publiczną (DzU z 1998, nr 133, poz. 872 z późn. zm.) w dniu 1 stycznia 1999 r. wszystkie SP ZOZ-y przejęły na własność mienie ruchome, co powodowało korektę funduszy założycielskiego i zakładu.

Zmiana ustawy o rachunkowości od 1 stycznia 2002 r. upoważniała SP ZOZ-y do wprowadzenia do ksiąg rachunkowych nieruchomości. Od tego roku środki trwałe oddane do użytkowania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze zaliczane były do aktywów trwałych jednej ze stron umowy. Stanowi o tym art. 3 ust. 4 znowelizowanej ustawy o rachunkowości.

W okresie obowiązywania ustawy o zakładach opieki zdrowotnej przekazane z budżetu państwa dotacje na remonty i inwestycje, w tym zakup aparatury i sprzętu medycznego, powiększały fundusz założycielski SP ZOZ. Wynikało to z przepisów ustawy o finansach publicznych, która obowiązywała do końca 2009 r. Zgodnie z tą ustawą środki pochodzące z budżetu Unii przekazywane były jednostkom sektora finansów publicznych w formie dotacji rozwojowych z budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Po wejściu w życie nowej ustawy o finansach publicznych, która obowiązuje od dnia 1 stycznia 2010 r., środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej, otrzymywane na realizację projektów, nie stanowią już dotacji w rozumieniu art. 126 ustawy o finansach publicznych, ponieważ wydatki z budżetu środków europejskich są realizowane w formie tzw. płatności<sup>6</sup>. W takiej sytuacji otrzymane wsparcie należy ujmować jako rozliczenia międzyokresowe przychodów lub pozostałe przychody operacyjne, zgodnie z zasadami ustawy o rachunkowości<sup>7</sup>.

Pozostałe elementy funduszy własnych SP ZOZ: fundusz z aktualizacji wyceny, zyski/straty z lat ubiegłych oraz wynik finansowy roku bieżącego, tworzone były zgodnie z ustawą o rachunkowości.

Podstawowe operacje mające wpływ na wielkość funduszu założycielskiego przedstawia tabela 1.

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1240.

<sup>7</sup> M. Klaudacz, wyd. cyt., s. 458-459.

**Tabela 1.** Ewidencja na koncie fundusz założycielski w okresie 1991-2011

Księgowania		Treść operacji
Wn	Ma	
Ewidencja w okresie do 31.12.2006 r.		
Środki trwałe, środki obrotowe	Fundusz założycielski	Wydzielony SP ZOZ majątek w momencie rozpoczęcia działalności
Środki pieniężne w banku	Fundusz założycielski	Otrzymane dotacje z budżetu państwa, z budżetu gminy (organu założycielskiego) do 31.12.2006 r.
Ewidencja w okresie od 1.01.2007 r.		
Środki trwałe, środki obrotowe	Fundusz założycielski	Wydzielony SP ZOZ majątek w momencie rozpoczęcia działalności
Środki pieniężne w banku	Fundusz założycielski	Dotacje z budżetu państwa, z budżetu gminy (organu założycielskiego) na zakup rzeczowego majątku trwałego
Środki trwałe, Środki trwałe w budowie	Fundusz założycielski	Otrzymane darowizny w postaci środków trwałych, środków trwałych w budowie.
Środki trwałe, Środki trwałe w budowie	Fundusz założycielski	Otrzymane dotacje z Unii Europejskiej na zakup środków trwałych (do 31.12.2009 r.)
Fundusz założycielski	Środki trwałe	Przekazanie środków trwałych innym ZOZ
Fundusz założycielski	Majątek trwały	Zwrot do organu założycielskiego otrzymanego majątku trwałego
Fundusz założycielski	Fundusz zakładu	Przejęte na własność SP ZOZ mienie ruchome (1.01.1999 r.)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: T. Żyznowski, *Rachunkowość samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej*, Polskie Centrum Edukacji, Warszawa 2001, s. 112-113; M. Hass-Symotiuik (red.), *System informacji finansowych Zakładów Opieki Zdrowotnej*, ABC, Warszawa 2010, s. 574-575.

Jak wynika z tabeli 1 ewidencja funduszu założycielskiego zmieniała się pod wpływem zmian przepisów prawnych, co nie sprzyjało stabilności SP ZOZ-ów i utrudniało porównanie danych w poszczególnych latach.

Ewidencja funduszu zakładu przechodziła również liczne zmiany, co wpływało na brak możliwości porównania wyników działalności w dłuższym okresie. Podstawowe operacje gospodarcze kształtujące fundusz zakładu w SP ZOZ-ach przedstawia tabela 2.

**Tabela 2.** Ewidencja na koncie fundusz zakładu w okresie 1991-2011

Księgowania		Treść operacji
Wn	Ma	
Środki obrotowe	Fundusz zakładu	Otrzymane nieodpłatnie mienie ruchome
Rozliczenie wyniku finansowego		Przeniesienie zysku netto na zwiększenie funduszu
Środki trwałe		Od 2004 r. aktualizacja środków trwałych
Amortyzacja		Amortyzacja środków trwałych
Fundusz zakładu	Rozliczenie wyniku finansowego	Pokrycie straty netto z funduszu zakładu
	Środki trwałe	Od 2004 r. aktualizacja środków trwałych
	Umorzenie środków trwałych	Umorzenie środków trwałych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: T. Żywnowski, *Rachunkowość samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej*, Polskie Centrum Edukacji, Warszawa 2001, s. 114; M. Hass-Symotiuł (red.), *System informacji finansowych Zakładów Opieki Zdrowotnej*, ABC, Warszawa 2010, s. 577.

### 3. Tworzenie i ewidencja funduszy własnych od 1 lipca 2011 r.

Od 1 lipca 2011 r. kształtowanie się funduszy własnych w SP ZOZ-ach reguluje ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (DzU z 2011, nr 112, poz. 654 z późn. zm.), zgodnie z którą wartość majątku samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej określają (art. 56):

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

Zmiany funduszu zakładu zostały uregulowane w art. 57, ust. 1, zgodnie z którym fundusz zakładu samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej:

- zwiększa się o:
  - zysk netto,
  - kwoty zwiększenia wartości aktywów trwałych, będącego skutkiem ustawowego przeszacowania tych aktywów,
  - kwoty środków pieniężnych przekazane na pokrycie ujemnego wyniku finansowego, o którym mowa w art. 59 ust. 2<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> Zgodnie z art. 59 ust. 2 podmiot tworzący samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej może, w terminie 3 miesięcy od upływu terminu zatwierdzenia sprawozdania finansowego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej, pokryć ujemny wynik finansowy za rok obrotowy tego zakładu, jeżeli wynik ten, po dodaniu kosztów amortyzacji, ma wartość ujemną – do wysokości tej wartości.

- zmniejsza się o:
  - stratę netto;
  - kwoty zmniejszenia wartości aktywów trwałych, będącego skutkiem ustawowe-  
go przeszacowania tych aktywów.

Z ustawy zniknął zapis dotyczący elementów zwiększenia funduszu założycielskiego, który w poprzedniej ustawie regulował art. 57, a obecnie mówi on o zmianach w funduszu zakładowym. Tym samym mamy do czynienia z sytuacją, gdy ustawodawca przyjął definicję funduszu założycielskiego w momencie jego tworzenia i nie przewidział tworzenia nowych SP ZOZ-ów i zwiększenia funduszu założycielskiego w inny sposób niż poprzez wydzielenie samodzielnemu publicznemu zakładowi opieki zdrowotnej części mienia Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, lub mienia uczelni medycznej. Zmiana ta również ma wpływ na ewidencję dotychczasowych zwiększeń funduszu założycielskiego, które zgodnie z poprzednią ustawą dotyczyły dotacji, darowizn, a obecnie są ewidencjonowane zgodnie z art. 41<sup>9</sup> ustawy o rachunkowości i mają wpływ na wynik finansowy jednostki. Podstawowe operacje gospodarcze kształtujące fundusz założycielski po wprowadzeniu ustawy o lecznictwie przedstawia tabela 3.

**Tabela 3.** Ewidencja na koncie fundusz założycielski od 1 lipca 2011 r.

Księgowania		Treść operacji
Wn	Ma	
Środki trwałe, środki obrotowe	Fundusz założycielski	Wydzielony SP ZOZ majątek w momencie rozpoczęcia działalności
Fundusz założycielski	Majątek trwały	Zwrot do organu założycielskiego otrzymanego majątku trwałego

Źródło: opracowanie własne na podstawie: B. Nadolna, *Kapitały (fundusze) własne, fundusze specjalne, rezerwy i wynik finansowy w podmiotach leczniczych*, [w:] M. Hass-Symotiuik (red.), *Wzorcowy plan kont a rachunkowość finansowa i zarządcza podmiotów leczniczych*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2012, s. 419.

Z tabeli 3 wynika, iż na funduszu założycielskim, zgodnie z obecnymi uregulowaniami prawnymi powinien pozostać jedynie wydzielony majątek przez organ założycielski w momencie rozpoczęcia działalności.

<sup>9</sup> Zgodnie z art. 41 ustawy o rachunkowości środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych, jeżeli stosownie do innych ustaw nie zwiększają one kapitałów (funduszy) własnych. Zaliczone do rozliczeń międzykresowych przychodów kwoty zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych lub kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z tych źródeł, dotyczy to również przyjętych nieodpłatnie, w tym także w drodze darowizny, środków trwałych w budowie, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Nowa ustawa miała także wpływ na kształtowanie się funduszu zakładu. W nowej ustawie w stosunku do zmian z 2007 r. zwiększył się zakres zwiększeń o kwoty środków pieniężnych przekazane na pokrycie ujemnego wyniku finansowego, o którym mowa w art. 59 ust. 2 ustawy o lecznictwie. Po wprowadzeniu nowej ustawy księgowania na funduszu zakładu będą się kształtowały jak w tabeli 4.

**Tabela 4.** Ewidencja na koncie fundusz zakładu od 1 lipca 2011 r.

Księgowania		Treść operacji
Wn	Ma	
Wypracowany zysk netto	Fundusz zakładu	Wypracowany zysk netto
Środki trwałe		Kwoty zwiększenia wartości aktywów trwałych, będącego skutkiem ustawowego przeszacowania tych aktywów (netto, tj. po uwzględnieniu przeszacowania korekty)
Rachunek bankowy		Kwoty środków pieniężnych przekazane na pokrycie ujemnego wyniku finansowego, o którym mowa w art. 59 ust. 2
Fundusz zakładu	Poniesiona strata netto	Poniesiona strata
	Środki trwałe	Kwoty zmniejszenia wartości aktywów trwałych, będącego skutkiem ustawowego przeszacowania tych aktywów (netto tj. po uwzględnieniu przeszacowania korekty)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: B. Nadolna, *Kapitały (fundusze) własne, fundusze specjalne, rezerwy i wynik finansowy w podmiotach leczniczych*, [w:] M. Hass-Symotiuł (red.), *Wzorcowy plan kont a rachunkowość finansowa i zarządca podmiotów leczniczych*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2012, s. 421-422.

Następnym aktem prawnym, który będzie wpływał w najbliższym czasie na fundusze własne, jest ustawa z dnia 14 czerwca 2012 r. o zmianie ustawy o działalności leczniczej oraz niektórych innych ustaw (DzU z 29 czerwca 2012, nr 742) w art. 8 zobowiązała samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej do przeniesienia wartości odpowiadającej niezamortyzowanej części wartości początkowej aktywów trwałych otrzymanych nieodpłatnie lub sfinansowanych z dotacji, których wartość zwiększyła przed 1 lipca 2011 r. fundusz założycielski samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej do rozliczeń międzyokresowych przychodów, o których mowa w art. 41 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU z 2009, nr 152, poz. 1223, z późn. zm.). Termin zakończenia tych prac został wyznaczony na dzień 31 grudnia 2012 r.

Artykuł 8 jest próbą uregulowania i dostosowania ewidencji aktywów trwałych otrzymanych nieodpłatnie i sfinansowanych z dotacji do ustawy o rachunkowości<sup>10</sup>. Pomimo nadania dobrego kierunku, którego celem jest ujednoczenie przepisów prawnych we wszystkich podmiotach. Zmiana ta zawiera, moim zdaniem, wiele niedomówień, które mogą wpływać na nieprawidłową realizację tego zapisu, a tym samym na powstanie w SP ZOZ-ach nieprawidłowych korekt funduszu założycielskiego.

Ewidencja korekt wynikających z uregulowań zawartych w art. 8 przedstawia tabela 5.

**Tabela 5.** Ewidencja korekt funduszu założycielskiego na dzień 31 grudnia 2012 r.

Księgowania		Treść operacji
Wn	Ma	
Ewidencja art. 8 zgodnie z brzmieniem przepisu		
Fundusz założycielski	Rozliczenia międzyokresowe	Art. 8 – wartość netto środków trwałych sfinansowanych z dotacji i darowizn
Ewidencja art. 8 z uwzględnieniem korekt lat ubiegłych		
Fundusz założycielski	Rozliczenia międzyokresowe	Art. 8 – wartość brutto (wysokość otrzymanych dotacji, darowizn, które pierwotnie zwiększały fundusz założycielski)
Rozliczenia międzyokresowe	Zyski/straty z lat ubiegłych	Wartość umorzenia otrzymanych w wyniku darowizny i zakupionych z dotacji środków trwałych, które na podstawie art. 8 podlegają korekcie

Źródło: opracowanie własne.

Analizując księgowania zawarte w tabeli 5, należy zwrócić uwagę, że dopiero drugi sposób korekty pokazuje prawidłowy obraz zarówno funduszu założycielskiego, który zgodnie z nową definicją obrazowałby wydzielony majątek SP ZOZ, przekazany przez organ założycielski, a także prawidłowe kształtowanie się pozostałych funduszy własnych. Korekta pozostałych elementów funduszy własnych poprzez korektę zysku/straty z lat ubiegłych<sup>11</sup> w sposób prawidłowy pokazuje faktyczny stan wyników finansowych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w latach ubiegłych. Amortyzacja w poszczególnych latach, dotycząca składników majątkowych korygowanych na podstawie art. 8, miała wpływ na wynik finansowy

<sup>10</sup> Komunikat w sprawie przeksięgowania z funduszu założycielskiego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej na rozliczenia międzyokresowe przychodów, niezamortyzowanej części wartości początkowej aktywów trwałych, otrzymanych nieodpłatnie lub sfinansowanych z dotacji przed 1 lipca 2011 r., <http://www.mz.gov.pl/wwwmz/index?mr=q101&ms=&ml=pl&mi=&mx=0&mt=&my=0&ma=030909> (19.10.2012).

<sup>11</sup> Art. 54, ust. 3 ustawy z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości (tekst jednolity DzU z 2009, nr 152, poz. 1223, z późn. zm.).

spółki, pośrednio na fundusz zakładu lub zyski/straty z lat ubiegłych (w przypadku braku środków na funduszu zakładu do pokrycia straty), a nie na fundusz założycielski. Dopiero taki sposób korekty jest zgodny z intencją ustawodawcy dostosowania ewidencji SP ZOZ do ustawy o rachunkowości<sup>12</sup>.

Brak uregulowania przez ustawodawcę w formie szczegółowej procedury sposobu korekty w postaci przepisu prawnego, tak jak to miało miejsce w latach ubiegłych, kiedy przekazanie nieruchomości przez samorządy na rzecz SP ZOZ musiało być poprzedzone inwentaryzacją, spisaniem specjalnych protokołów i poparte decyzją organu założycielskiego<sup>13</sup>, stwarza bardzo duże ryzyko powstania nieprawidłowości. W tym przypadku przepisy powinny zostać również sprecyzowane, tym bardziej że brak takich uregulowań może powodować dowolność stosowanych procedur i interpretacji przez poszczególne jednostki, a tym samym spowodować wykazanie wysokości funduszu założycielskiego w nieprawidłowej wysokości.

#### 4. Zakończenie

W ciągu ostatni kilku lat przepisy prawne dotyczące działalności leczniczej zmieniły się bardzo często. Zmianom tym towarzyszyły i nadal towarzyszą duże emocje społeczne i polityczne, co nie służy stabilizacji w tej branży. SP ZOZ-y nie są jednostkami nastawionymi na zysk, a więc ich zadaniem jest przede wszystkim zaspokajanie potrzeb społeczeństwa w zakresie ochrony zdrowia<sup>14</sup>, co zapewnia każdemu obywatelowi konstytucja<sup>15</sup>, jednocześnie muszą dążyć do samofinansowania. Dlatego też niezwyklej wagi są wszystkie działania związane z uregulowaniem i uzdrowieniem tej sytuacji. Brak stabilności w tej dziedzinie powoduje, iż trudno jest dokonać prawidłowej oceny powierzonego mienia i kształtowania się wyników finansowych SP ZOZ-ów, co nie tylko nie sprzyja działalności tych jednostek, ale również budzi duży niepokój społeczny. Fundusze własne stanowią odzwierciedlenie źródeł finansowania SP ZOZ-ów, muszą przedstawiać więc faktyczny stan powierzonego im mienia publicznego, jak również powinny być podstawą oceny zarządzania tym mieniem. Kształtowanie się funduszy własnych oraz ewidencja w tego typu jednostkach wymaga zmian, ale zmian przemyślanych i dopracowanych przez specjalistów w tej dziedzinie. Brak precyzyjnych uregulowań prawnych może sprzyjać dowolnych interpretacjom, a to znowu nie służy stabilności branży.

---

<sup>12</sup> Komunikat...

<sup>13</sup> T. Żyznowski, wyd. cyt., s. 7.

<sup>14</sup> M. Hass-Symotiuk (red.), *System pomiaru i oceny dokonania szpitala*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, s. 7.

<sup>15</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (DzU z 2009, nr 114, poz. 946), art. 68, ust. 1.



## Literatura

- Dotacje dla SP ZOZ*, „Rachunkowość” 2012, nr 1.
- Hass-Symotiuk M. (red.), *System informacji finansowych Zakładów Opieki Zdrowotnej*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
- Hass-Symotiuk M. (red.), *System pomiaru i oceny dokonań szpitala*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011.
- Hass-Symotiuk M. (red.), *Wzorcowy plan kont a rachunkowość finansowa i zarządcza podmiotów leczniczych*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2012.
- Komunikat w sprawie przeksięgowania z funduszu założycielskiego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej na rozliczenia międzyokresowe przychodów, niezamortyzowanej części wartości początkowej aktywów trwałych, otrzymanych nieodpłatnie lub sfinansowanych z dotacji przed 1 lipca 2011 r., <http://www.mz.gov.pl/wwwmz/index?mr=q101&ms=&ml=pl&mi=&mx=0&mt=&my=0&ma=030909> (19.10.2012).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (DzU z 2009, nr 114, poz. 946).
- Skrzypska D., *Zasady ogólne finansowania podmiotów wykonujących działalność leczniczą*, <http://abc.online.wolterskluwer.pl/WKPLOnline/index.rpc?#content.rpc--ASK-nro=151119585&wersja=0&fullTextQuery.query=SP+ZOZ&reqId=1372157311643635&class=CONTENT&loc=4&dataOceny=2013-06-25&tknDATA=3030%252C1372135139&full=1&hId=4> (25.06.2013).
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej, tekst jednolity DzU z 2007, nr 14, poz. 89, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, DzU z 2011, nr 112, poz. 654, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1240.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity DzU z 2009, nr 152, poz. 1223, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, DzU z 2000, nr 113, poz. 1186.
- Walińska E. (red.), *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa 2006*, Dom Wydawniczy ABC, Łódź 2006.
- Żyżnowski T., *Rachunkowość samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej*, Polskie Centrum Edukacji, Warszawa 2001.

## INDEPENDENT PUBLIC HEALTH CARE INSTITUTIONS OWN FUNDS CREATION AND EVIDENCE IN THE LIGHT OF LEGISLATION CHANGES IN THE YEARS 1991-2012

**Summary:** Own funds of independent public health care include initial fund, capital fund, revaluation fund, gains/losses from previous years and financial result. The way to create and changes occurring in the individual elements of own funds result from the existing regulations. Regulatory changes have had a significant impact on the development of these funds, with a particular emphasis on the initial fund. The paper is to present the formation and registration of own funds in the period 1991-2012 in the light of changing legislation.

**Keywords:** initial fund, company fund, independent public health care institution.