

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 390

**Rachunkowość –  
polityka makroekonomiczna –  
globalizacja**

Redaktorzy naukowi

Zbigniew Luty

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Joanna Świrska-Korlub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Hanna Jurek

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons  
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska  
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-507-0**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:  
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Jacek Adamek:</b> Elementy kształtujące sylwetkę muzułmańskiego księgowego.....	11
<b>Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Poppek:</b> Testy zgodności w teorii i praktyce audytu sprawozdań finansowych.....	21
<b>Anna Bartoszewicz:</b> Transformacja audytu wewnętrznego w Polsce – od audytu zgodności do audytu efektywnościowego.....	36
<b>Melania Bąk:</b> Rachunkowość i jej kapitał, czyli rachunkowość w wymiarze niematerialnym.....	45
<b>Anna A. Białek-Jaworska, Katarzyna Drązikowska:</b> Polityka rachunkowości spółek notowanych na NewConnect .....	55
<b>Anna A. Białek-Jaworska, Marek Żukowski, Jozef Bucko:</b> Rola doświadczenia zawodowego w uczeniu się rachunkowości w Polsce i na Słowacji.....	64
<b>Grzegorz Bucior:</b> <i>Datio in solutum</i> w ujęciu bilansowym i podatkowym .....	74
<b>Jolanta Chluska:</b> Informacyjne aspekty funduszu własnego samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej.....	82
<b>Halina Chłodnicka:</b> Wpływ wykonywania wyceny przedsiębiorstwa w upadłości likwidacyjnej do celów sprzedaży na wybranym przykładzie.....	91
<b>Marek Garbowski:</b> Przyszłość banków spółdzielczych w kontekście implementacji regulacji Basel III w polskim systemie bankowym.....	104
<b>Magdalena Giedroyć:</b> Relewantność informacji sprawozdawczych .....	114
<b>Jerzy Gierusz, Katarzyna Koleśnik, Sylwia Silska-Gembka:</b> Podejście praktyków do rozpoznania rezerw, zobowiązań oraz aktywów warunkowych w świetle MSSF – wyniki badania empirycznego .....	123
<b>Magdalena Janowicz:</b> Rola biegłego rewidenta w procesie połączenia spółek.....	134
<b>Aldona Kamela-Sowińska:</b> Obrót gospodarczy jako dobro prawnie chronione przez ustawę o rachunkowości.....	142
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> Etyka w rachunkowości wczoraj i dziś – ocena aktualności postulatów L. Paciolego .....	150
<b>Katarzyna Kobiela-Pionnier:</b> Pod presją. Wpływ lobbingu na kształtowanie standardów rachunkowości.....	160
<b>Mariola Kotłowska:</b> Determinanty pomiaru dokonań na poziomie procesów w przedsiębiorstwie .....	173
<b>Edyta Łazarowicz:</b> Znaczenie i przyszłość zasady ostrożności.....	183
<b>Edward PieliCHATy:</b> Rozpoznawanie przychodów ze sprzedaży produktów ubezpieczeniowych w księgach rachunkowych banków.....	191

<b>Anna Mazurczak-Mąka, Paweł Zieniuk:</b> Rewizja finansowa w jednostkach zainteresowania publicznego w świetle zmian dyrektyw unijnych...	203
<b>Małgorzata Rówińska:</b> Koszt historyczny i wartość godziwa aktywów – analiza modeli wyceny na podstawie wybranych spółek notowanych na GPW w Warszawie .....	212
<b>Beata Sadowska:</b> Rachunkowość w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe .....	222
<b>Karol Schneider:</b> Przestępczość ekonomiczno-finansowa a kreatywne aspekty księgowości .....	234
<b>Joanna Toborek-Mazur:</b> Kontrowersje wokół rozliczania fuzji w międzynarodowych standardach rachunkowości .....	242
<b>Piotr Wanicki:</b> Metody wyceny efektów prac badawczo-rozwojowych .....	250
<b>Małgorzata Anna Węgrzyńska:</b> Identyfikacja bezpieczeństwa ekonomicznego w literaturze i regulacjach prawnych .....	261
<b>Edward Wiszniowski:</b> Waluty wirtualne w rachunkowości .....	273
<b>Grzegorz Zimon:</b> Wpływ grupy marketingowo-zakupowej na sytuacje i wyniki finansowe przedsiębiorstw .....	283

## Summaries

<b>Jacek Adamek:</b> The profile of a Muslim accountant – influencing elements	11
<b>Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Popek:</b> Compliance testing in theory and practice of financial auditing .....	21
<b>Anna Bartoszewicz:</b> Transformation of internal audit in Poland – from compliance audit to performance audit .....	36
<b>Melania Bąk:</b> Accounting and its capital, that is accounting in nonmaterial dimension .....	45
<b>Anna A. Bialek-Jaworska, Katarzyna Drązikowska:</b> Accounting policy used by the NewConnect listed companies .....	55
<b>Anna A. Bialek-Jaworska, Marek Żukowski, Jozef Bucko:</b> The role of professional experience in accounting learning in Poland and Slovakia ...	64
<b>Grzegorz Bucior:</b> <i>Datio in solutum</i> in accounting and tax terms .....	74
<b>Jolanta Chluska:</b> Information aspects of the equity funds of the independent public health care units .....	82
<b>Halina Chłodnicka:</b> The impact of making evaluation of an enterprise in liquidation for the sale on a selected example .....	91
<b>Marek Garbowski:</b> The future of cooperative banks in the light of implementation of Basel III regulations into the Polish banking system ..	104
<b>Magdalena Giedroyć:</b> Relevance of reporting information .....	114

<b>Jerzy Gierusz, Katarzyna Koleśnik, Sylwia Silska-Gembka:</b> The practitioners' approach to the recognition of provisions, contingent liabilities and contingent assets in accordance with IAS 37 – the results of an empirical study .....	123
<b>Magdalena Janowicz:</b> The role of an auditor in the process of business combinations.....	134
<b>Aldona Kamela-Sowińska:</b> Economic turnover as an interest legally protected by Accounting Law .....	142
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> Ethics in accounting today and in the past – evaluation of topicality of L. Pacioli postulates .....	150
<b>Katarzyna Kobiela-Pionnier:</b> Under pressure. Lobbying influence on the shaping of accounting standards.....	160
<b>Mariola Kotłowska:</b> Determinants of performance measurement at the level of processes in a company .....	173
<b>Edyta Łazarowicz:</b> The significance and future of the prudence principle ...	183
<b>Edward Pielichaty:</b> The recognition of insurance revenues in bank bookkeeping .....	191
<b>Anna Mazurczak-Mąka, Paweł Zieniuk:</b> Financial audit of public interest entities in the light of amendments to relevant EU directives.....	203
<b>Małgorzata Rówińska:</b> Historical cost and fair value of assets – analyses of valuation models on the ground of some companies listed on the Warsaw Stock Exchange .....	212
<b>Beata Sadowska:</b> Accounting in the State Forests National Forest Holding	222
<b>Karol Schneider:</b> Economic and financial crime vs. creative aspects of accounting.....	234
<b>Joanna Toborek-Mazur:</b> Controversy over mergers accounting in the international accounting standards.....	242
<b>Piotr Wanicki:</b> Methods of research and development work effects valuation .....	250
<b>Małgorzata Anna Węgrzyńska:</b> Identification of economic safety in literature and legal regulations .....	261
<b>Edward Wiszniowski:</b> Virtual currencies in accounting .....	273
<b>Grzegorz Zimon:</b> Influence of marketing-purchasing groups on the performance and financial situation of companies .....	283

**Jolanta Chluska**

Politechnika Częstochowska

e-mail: j.chluska@wp.pl

---

## INFORMACYJNE ASPEKTY FUNDUSZU WŁASNEGO SAMODZIELNYCH PUBLICZNYCH ZAKŁADÓW OPIEKI ZDROWOTNEJ

---

## INFORMATION ASPECTS OF THE EQUITY FUNDS OF THE INDEPENDENT PUBLIC HEALTH CARE UNITS

---

DOI: 10.15611/pn.2015.390.08

**Streszczenie:** Podmioty lecznicze – spzoz, ustalają wartość funduszu własnego w oparciu m.in. o ustawę o działalności leczniczej i ustawę o rachunkowości. Informacje ze sprawozdania finansowego na temat wartości funduszu własnego, jego struktury, zakresu oraz zmian są wykorzystywane w podejmowaniu decyzji. Artykuł charakteryzuje istotę funduszu własnego spzoz oraz zmiany, jakie zaszły w aktach prawnych mających wpływ na wartość funduszu własnego. Częste zmiany przepisów oraz inne czynniki zewnętrzne i wewnętrzne są powodem tego, że wartość funduszu własnego spzoz powinna być analizowana z uwzględnieniem zmian w całym systemie opieki zdrowotnej. Na wartość funduszu własnego, pośrednio przez wynik finansowy, wpływ ma również polityka rachunkowości podmiotu leczniczego. Wartość tego funduszu powinna więc być wiarygodna, rzetelnie ustalona i porównywalna w kolejnych okresach sprawozdawczych, szczególnie w długim okresie. W artykule wykorzystano takie narzędzia badawcze, jak analiza literatury przedmiotu, aktów prawnych, sprawozdań finansowych oraz studium przypadku.

**Słowa kluczowe:** samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej, fundusz własny spzoz, zarządzanie spzoz, podmiot leczniczy.

**Summary:** Independent public health care units (spzoz) establish the value of the equity funds among others on the basis of the act of the healthcare activity and the act on accounting. Information from the financial statements of the value of the equity funds, its structure, and changes are used in decision making. The article characterizes the essence of the equity funds of spzoz and changes of developments in legislation, affecting the changes of the equity funds of spzoz. Frequent changes in regulations and other external and internal factors are the reason why the value of the equity funds of spzoz should be analysed taking into account the changes to the entire health care system.

**Keywords:** independent public health care units, equity funds of independent public health care units (spzoz), management of spzoz.

## 1. Wstęp

Podmioty działalności leczniczej w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (spzoz), sporządzając bilans na podstawie ksiąg rachunkowych, wykazują w pasywach bilansu fundusz własny jako równowartość aktywów netto wykorzystywanych w działalności. Wartość funduszu własnego jest ważnym parametrem w ocenie kondycji podmiotu, jak również podstawą podejmowania decyzji nie tylko przez kierownictwo jednostki, ale przede wszystkim przez organy tworzące oraz innych interesariuszy zewnętrznych w procesach podejmowania decyzji o charakterze systemowym. Wartość funduszu własnego jest wykorzystywana w analizie finansowej zakładu. Już tak krótkie wyliczenie potrzeb informacyjnych sprawia, iż oczekuje się, że wartość tego funduszu będzie wiarygodna, rzetelnie ustalona i porównywalna w kolejnych okresach sprawozdawczych, szczególnie w długim okresie.

Na podstawie analizy literatury przedmiotu, aktów prawnych oraz obserwacji praktyki gospodarczej można sformułować tezę, że wartość funduszu własnego spzoz bez identyfikacji źródeł jego powstania ma ograniczone walory informacyjne. Do weryfikacji tej tezy wykorzystano takie narzędzia badawcze, jak analiza literatury przedmiotu, aktów prawnych, sprawozdań finansowych oraz studium przypadku.

## 2. Fundusze własne spzoz w regulacjach prawnych

Do grupy podmiotów leczniczych niebędących przedsiębiorcami zaliczane są m.in. samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (spzoz). W formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej funkcjonują m.in. szpitale, zakłady opiekuńczo-lecznicze, zakłady pielęgnacyjno-opiekuńcze, sanatoria, prewentoria, przychodnie, ośrodki zdrowia, poradnie, pogotowia ratunkowe. Organami tworzącymi spzoz są jednostki samorządu terytorialnego, ministrowie, centralne organy administracji rządowej albo wojewodowie, publiczne uczelnie medyczne.

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej w swojej działalności wykorzystują kapitały własne i obce, nazywane w podmiotach leczniczych funduszami. Kapitał definiowany jest jako całokształt zaangażowanych w podmiocie wewnętrznych i zewnętrznych, własnych i obcych, terminowych i nieterminowych zasobów [Skoczylas (red.) 2009, s. 251]. E. Nowak dzieli kapitał własny na:

- kapitał własny wewnętrzny – zysk zatrzymany, czyli część zysku netto nieprzeznaczona do podziału,
- kapitał własny zewnętrzny – pochodzący z emisji akcji oraz z wydania udziałów i ewentualnych dopłat akcjonariuszy i udziałowców [Nowak 2014, s. 252].

W przypadku spzoz fundusz własny wewnętrzny odzwierciedla fundusz zakładu oraz zysk lat ubiegłych. Fundusz własny zewnętrzny stanowi wartość części mie-

nia Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (fundusz założycielski) wydzielonej samodzielnie publicznej jednostce opieki zdrowotnej. Podstawowym aktem prawnym regulującym zasady gospodarki finansowej, w tym funduszy, jest Ustawa z dnia 15.04.2011r. o działalności leczniczej, a wcześniej Ustawa z dnia 30.08.1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej [Ustawa z dnia 15.04.2011r. ...; Ustawa z dnia 30.08.1991 r. ...].

Fundusz własny szpitala tworzą:

- fundusz założycielski,
- fundusz zakładu,
- zysk/strata lat ubiegłych,
- zysk/strata netto.

Fundusz założycielski jest funduszem podstawowym, powstałym z wkładów podmiotów tworzących. W poprzednich okresach funkcjonowania podmiotów, w okresie obowiązywania ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, tworzony był z przekazanych z budżetu państwa dotacji na inwestycje i zakup specjalistycznego sprzętu i aparatury, dotacji z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na cele rozwojowe, darów mających charakter aktywów trwałych lub przeznaczonych na cele rozwojowe [Ustawa z dnia 30.08.1991 r. ..., art. 57]. Ustawa o działalności leczniczej zmieniła zasady tworzenia funduszu założycielskiego, definiując go jako „(...) wartość wydzielonej samodzielnie publicznej jednostce opieki zdrowotnej części mienia Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego” [Ustawa z dnia 15.04.2011 r. ..., art. 56 ust. 2]. Nie reguluje zakresu operacji wpływających na wzrost czy zmniejszenie tego funduszu. Zwiększenia funduszu założycielskiego wystąpią w przypadku wnoszenia majątku do zakładów, natomiast zmniejszenia wystąpią w przypadku podziału jednostek i przeniesienia mienia do zakładu powstałego z podziału.

Fundusz zakładu w szpitalu jest funduszem samofinansowania, powstaje z wygenerowanej nadwyżki finansowej – zysku, w kolejnych latach funkcjonowania zakładu. Fundusz zakładu zwiększa się o takie pozycje, jak:

- zysk netto;
- kwota zwiększenia wartości aktywów trwałych, będącego skutkiem ustawowego przeszacowania tych aktywów;
- kwota środków pieniężnych przekazanych na pokrycie ujemnego wyniku finansowego przez organ tworzący.

Zmniejszenia funduszu zakładu powodują:

- strata netto,
- odniesienie kwoty zmniejszenia wartości aktywów trwałych, będącego skutkiem ustawowego przeszacowania tych aktywów.

Ustawowe przeszacowanie środków trwałych w Polsce realizowane jest na mocy przepisów o podatku dochodowym osób prawnych.

Zysk (strata) z lat ubiegłych stanowi nierozliczony wynik finansowy poprzednich lat obrotowych. Zazwyczaj jest to strata, dla której nie ma pokrycia w fundu-



szpitala. Pozycja wyniku finansowego z lat ubiegłych ulega zmianie o skutki błędów. Jeżeli bowiem w danym roku obrotowym lub przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy jednostka stwierdzi popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędów, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za zgodne z zasadą prawdziwego i wiernego obrazu, to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędów wykaże jako zysk lub stratę z lat ubiegłych [Ustawa z dnia 29.09.1994 r. ..., art. 54]. Istotną pozycję takich zapisów stanowią skutki problemów we właściwym ujęciu w księgach rachunkowych odpisów aktualizujących aktywa, rezerw na świadczenia pracownicze oraz kosztów z tytułu spraw sądowych przeciwko szpitalowi, nadwykonań pochodzących od instytucji finansujących (Narodowego Funduszu Zdrowia). Obok zysku (straty) z lat ubiegłych samodzielne publiczne szpitale opieki zdrowotnej w pasywach bilansu wykazują wynik finansowy bieżącego roku obrotowego.

W podmiocie leczniczym szpital może wystąpić także fundusz z aktualizacji wyceny. Fundusz ten nie jest regulowany przepisami ustawy o działalności leczniczej, a jedynie przepisami ustawy o rachunkowości. Ustawa o rachunkowości nie odnosi się wprost do zasad tworzenia funduszy w szpital, odsyłając w tym przypadku do przepisów prawa, co w przypadku omawianych szpitali oznacza ustawę o działalności leczniczej<sup>1</sup>.

### 3. Fundusze własne szpitala w polityce rachunkowości

Kierownik szpitala ustala politykę rachunkowości na podstawie ustawy o rachunkowości, ustawy o działalności leczniczej oraz innych aktów prawnych. Ze względu na konstrukcję art. 57 ustawy o działalności leczniczej nie jest możliwe zwiększanie lub zmniejszanie funduszu założycielskiego oraz funduszu szpitala o inne tytuły niż wymienione w tych przepisach. Oznacza to, że o wartości tych funduszy przesądzą szczegółowe regulacje związane z tworzeniem szpitali, ich podziałem lub wygospodarowaniem określonego wyniku finansowego<sup>2</sup>. Polityka rachunkowości odzwierciedlona będzie jedynie poprzez wynik finansowy. Dodatni wynik finansowy zwiększa fundusz szpitala, natomiast strata z działalności pokrywana jest z funduszu szpitala. W przypadku braku funduszu szpitala najczęściej pozostawiana jest do pokrycia z zysków kolejnych okresów i wykazywana jako strata lat ubiegłych.

W zakresie wyniku finansowego szpital może ustalać politykę rachunkowości w obszarze kosztów lub przychodów. Zasadniczym celem działalności szpitala jest udzielanie świadczeń zdrowotnych pacjentom i nie wiąże się to z naciskiem na stymulowanie zysków szpitala. Szpital powinien jednak bilansować koszty i przychody,

<sup>1</sup> Kapitały (fundusze) własne ujmuje się w księgach rachunkowych z podziałem na ich rodzaje i według zasad określonych przepisami prawa, postanowieniami statutu lub umowy o utworzeniu jednostki [Ustawa z dnia 29.09.1994 r. ..., art. 36].

<sup>2</sup> Od momentu wejścia w życie przepisów ustawy o działalności leczniczej nie będą tworzone nowe szpitale, chyba że będą efektem połączenia dwóch lub większej liczby funkcjonujących szpitali.

gdyż ujemny wynik finansowy zakład pokrywa we własnym zakresie. Znaczące straty finansowe mogą być w określonych przypadkach przyczyną likwidacji zakładu.

Na wartość funduszu zakładu istotny wpływ będzie miała także polityka finansowa organu tworzącego. Zwiększają go bowiem kwoty środków pieniężnych przekazane przez organ tworzący na pokrycie ujemnego wyniku finansowego. Podmiot tworzący spzoz 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 (art. 59 ust. 2). W przypadku niepokrycia ujemnego wyniku finansowego podmiot tworzący w terminie 12 miesięcy od upływu terminu przewidzianego dla pokrycia straty wydaje rozporządzenie, zarządzenie albo podejmuje uchwałę o zmianie formy organizacyjno-prawnej albo o likwidacji spzoz.

Na wartość funduszu własnego spzoz ma istotny wpływ zmiana przepisów prawnych. Wejście w życie przepisów Ustawy z dnia 15.04.2011 r. o działalności leczniczej spowodowało, że fundusze spzoz nie są już zwiększane o kwoty dotacji, w tym na zakup aparatury i sprzętu medycznego, dotacji z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na cele rozwojowe oraz darów aktywów trwałych. Zgodnie z wytycznymi przepisów wprowadzających ustawę o działalności leczniczej, w okresie do 31.12.2012 r. spzoz przeniosły na konto rozliczeń międzyokresowych przychodów wartość odpowiadającą niezamortyzowanej części wartości początkowej aktywów trwałych otrzymanych nieodpłatnie lub sfinansowanych z dotacji, których wartość zwiększyła przed dniem 1.07.2011 r. fundusz założycielski. Wartość odpowiadającą niezamortyzowanej części wartości początkowej tych aktywów trwałych ustalono na dzień 31.12.2011 r. [Ustawa z dnia 14.06.2012 r. ..., art. 8]. Obecnie wszystkie środki finansowe stanowiące dofinansowanie składników majątku (głównie środków trwałych, środków trwałych w budowie) rozliczane są za pośrednictwem konta rozliczeń międzyokresowych przychodów oraz równolegle do amortyzacji na wynik finansowy. Rozliczenia międzyokresowe przychodów prezentuje się w pasywach bilansu, w wyodrębnionej pozycji, z podziałem na krótkoterminowe i długoterminowe. Spowodowało to znaczne obniżenie funduszy założycielskich, a co za tym idzie – funduszy własnych spzoz. Zmieniające się przepisy prawa w zakresie funkcjonowania spzoz sprawiły, że sprawozdanie za rok 2012 było istotnie nieporównywalne do sprawozdań okresów poprzednich. Przyczyną zachwiania tej porównywalności były kwoty przeksięgowania z funduszu założycielskiego na rozliczenia międzyokresowe przychodów. Przeksięgowanie to było procesem trudnym i pracochłonnym. O skali zmian świadczy zaprezentowany przykład sprawozdawczości spzoz X za okres 2010-2013.

**Przykład 1**

W spzoz X wystąpiły następujące wartości w sprawozdaniach finansowych – bilansach oraz rachunkach zysków i strat.

**Tabela 1.** Fundusz własny w spzoz X (w tys. zł)

Wyszczególnienie	2010 r.	2011 r.	2012 r.	2013 r.
Fundusz założycielski	28 311	27 927	16 908	16 908
Zysk/strata lat ubiegłych	-5 902	-6 669	-8 651	-7 967
Zysk/strata netto	220	-1 982	684	-168
Razem fundusz własny	22 629	19 276	8 941	8 773

Źródło: sprawozdania finansowe spzoz X za lata 2010-2013.

Dane wynikowe kształtowały się jak w tab. 2.

**Tabela 2.** Dane wynikowe spzoz X (w tys. zł)

Wyszczególnienie	2010 r.	2011 r.	2012 r.	2013 r.
Zysk/strata ze sprzedaży	60	-2 804	-2 036	-1 866
Pozostałe przychody operacyjne	974	1 266	2 961	3 321
w tym:				
- dotacje	85	820	2 241	3 111
Wynik finansowy brutto	220	-1 982	684	-168

Źródło: sprawozdania finansowe spzoz X za lata 2010-2013.

Jak pokazuje przykład 1, na rozliczenia międzyokresowe przychodów przeniesiona została w 2012 r. kwota 11 019 tys. zł, co stanowiło 39% funduszu założycielskiego oraz 57% funduszu własnego w tym okresie sprawozdawczym. Nie zmieniła się kondycja finansowa zakładu. Wyniki ze sprzedaży w trzech kolejnych latach były ujemne, co świadczy o trudnej sytuacji finansowej związanej z podstawową działalnością. Ogólnie wynik finansowy zwiększył się (uległ poprawie). Nie było to związane z działaniami naprawczymi, a jedynie wykonaniem dyspozycji aktów prawnych. Wnioskowanie o kondycji podmiotu leczniczego bez rozpoznania przyczyn zmian może wprowadzać w błąd decydentów. Organ tworzący w kolejnych latach odpowiednimi uchwałami zatwierdzał sprawozdania finansowe, jednak nie wypowiadał się na temat wyników finansowych bieżących i z lat poprzednich. Sprawozdania finansowe w kolejnych latach podlegały badaniu przez biegłych rewidentów. Podejmowane są działania mające na celu poprawę kondycji finansowej prezentowanego podmiotu leczniczego. W 2014 r. organ tworzący spzoz X zamieścił w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej ogłoszenie o planowanym wyborze partnera prywatnego do wspólnej realizacji przedsięwzięcia rozbudowy, modernizacji i restrukturyzacji spzoz X w formule partnerstwa publiczno-prywatnego. Projekt nie dopuszcza możliwości przerwy w udzielaniu świadczeń. Ze względu na złożoność

procesu wstępną fazę projektu oraz ryzyko jego realizacji przyjęto zasadę kontynuacji działalności w perspektywie roku od dnia bilansowego.

#### 4. Fundusz własny spoz w procesach decyzyjnych

Fundusz własny spełnia istotną rolę w niezakłóconym funkcjonowaniu spoz, gdyż pełni rolę:

- założycielską, stanowi podstawę funkcjonowania jednostki,
- finansową – kapitał własny jest bezzwrotnym, bezterminowym źródłem finansowania majątku,
- gwarancyjną – jest potencjalnym źródłem pokrycia strat,
- wyrównawczą – daje możliwość bieżącego kompensowania strat,
- pomiarową – jest podstawą do podziału wygospodarowanego zysku,
- reprezentacyjną – poziom, struktura i udział kapitału własnego w sumie bilansowej są świadectwem stabilności finansowej firmy [Waśniewski 1997, s. 292].

Procesy decyzyjne dotyczące spoz mogą być klasyfikowane według różnych kryteriów. Z punktu widzenia podmiotu podejmującego decyzje na temat kształtu i zakresu działalności spoz wyróżnić można decyzje:

- organów wewnętrznych (w tym kierownictwa podmiotu),
- podmiotów tworzących,
- pozostałych interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych (w tym pracowników, kontrahentów).

Potrzeby informacyjne kierownictwa są determinowane przez trzy czynniki:

- rodzaj działalności, jaką prowadzi podmiot,
- indywidualną odpowiedzialność menedżera,
- bieżącą sytuację podmiotu [Nita 2014, s. 40].

Kierownictwo spoz zainteresowane jest stabilną sytuacją w zakresie pozyskania zasobów w celu nieprzerwanego udzielania świadczeń zdrowotnych pacjentom o wysokiej jakości, gwarantującej skuteczność leczenia. Dodatnia wartość funduszu własnego, szczególnie dodatnie wyniki finansowe zapewniają taką stabilność.

Odpowiedzialność kierownictwa podmiotu leczniczego – spoz, postrzegać należy nie tylko w kategoriach odpowiedzialności za kondycję finansową podmiotu, ale także za zapewnienie realizacji podstawowych celów podmiotu, czyli realizacji świadczeń zdrowotnych.

Z punktu widzenia horyzontu czasowego mogą wystąpić decyzje:

- krótkookresowe,
- średniookresowe,
- długookresowe (strategiczne).

Na podstawie analizy wartości, struktury, zmian funduszu własnego spoz najważniejsze decyzje dotyczyć będą takich zagadnień, jak:

- możliwość kontynuacji działalności w okresach przyszłych,
- restrukturyzacja podmiotu, w tym likwidacja, połączenia,

- dopłaty organów tworzących na pokrycie ujemnego wyniku finansowego,
- zmiany formy prawnej funkcjonowania podmiotu.

Wszystkie te obszary decyzyjne odnoszą się do długookresowego zarządzania, w tym formułowania strategii funkcjonowania zakładu. Nieprawidłowo podjęte decyzje mogą przekładać się na pogorszenie jakości i liczby świadczeń podmiotu leczniczego zarówno w skali mikro, jak i makro. Jak podaje Ministerstwo Zdrowia, w okresie 1.07.2011-31.10.2013 r. na podstawie ustawy o działalności leczniczej przekształcono 48 szpоз, w tym 34 szpitale, z tego:

- w roku 2011 – 1 (szpital),
- w roku 2012 – 18 w tym 13 szpitali,
- w roku 2013 – 29 w tym 20 szpitali.

Łącznie w latach 2012-2013 z dofinansowania z budżetu państwa na cele pokrycia wydatków związanych z przekształceniami szpоз skorzystały 23 podmioty tworzące dla 33 szpоз przekształconych w tym okresie w spółki prawa handlowego na kwotę ok. 269 198,0 tys. zł, w tym:

- w roku 2012 – 6 podmiotów tworzących dla 10 szpоз, na kwotę 39 079,6 tys. zł,
- w roku 2013 – 17 podmiotów tworzących dla 23 szpоз, na kwotę 230 118,4 tys. zł [Restrukturyzacja i przekształcenia...].

W przekształceniach tych podstawą ustalania funduszy w nowych podmiotach był fundusz własny przekształcanych szpоз.

## 5. Zakończenie

Zmiany systemowe w opiece zdrowotnej obejmują szereg regulacji prawnych, w tym zasady rachunkowości szpоз. Skutki tych zmian wpływają na informacje sprawozdawcze. Sprawiają, że sprawozdania finansowe szpоз mają w istotnym stopniu zakłóconą porównywalność. Decydenci, którzy za punkt wyjścia biorą informacje z ksiąg rachunkowych i sprawozdawczości szpоз, muszą uwzględnić czynniki kształtujące tę informację, gdyż pominięcie tych uwarunkowań może skutkować nieprawidłowymi analizami i błędnymi decyzjami.

Jednym z najważniejszych obszarów sprawozdawczości szpоз o znaczącym potencjale informacyjnym jest fundusz własny. Polityka rachunkowości wpływająca na wynik finansowy, polityka finansowa organów tworzących wpływająca na wartość funduszu założycielskiego i funduszu zakładu oraz nierozliczone straty bieżących i wcześniejszych okresów sprawozdawczych, jak również zmiany przepisów prawa, ograniczają informacyjny potencjał funduszu własnego szpоз, wykazywanego w sprawozdaniu finansowym.

## Literatura

- Jerzemowska M., 2009, *Podejścia i metody oceny zadłużenia i niezależności finansowej*, [w:] W. Skoczylas (red.), *Analiza sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwa*, SKwP, Warszawa.
- Nita B., 2014, *Sprawozdawczość zarządcza*, PWN, Warszawa.
- Nowak E., 2014, *Analiza sprawozdań finansowych*, PWE, Warszawa.
- Restrukturyzacja i przekształcenia, <http://www.mz.gov.pl/system-ochrony-zdrowia/organizacja-ochrony-zdrowia/restrukturyzacja-i-przekształcenia> (12.02.2015).
- Ustawa z dnia 30.08.1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej, Dz. U. nr 91, poz. 408 ze zm.
- Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości, Dz. U. 2013, poz. 330 ze zm.
- Ustawa z dnia 15.04.2011 r. o działalności leczniczej, Dz. U. 2013, poz. 217 ze zm.
- Ustawa z dnia 14.06.2012 r. o zmianie ustawy o działalności leczniczej oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. 2012, poz. 742.
- Waśniewski T., 1997, *Analiza finansowa w przedsiębiorstwie*, FRR w Polsce, Warszawa.