

**PRACE NAUKOWE**  
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
**RESEARCH PAPERS**  
of Wrocław University of Economics

**251**

# Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi  
**Edward Nowak**  
**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,  
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie [www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl)

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl> oraz w 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 Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2012

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-241-3**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

.

## Spis treści

Wstęp .....	11
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Koncepcja <i>lean management</i> w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji .....	13
<b>Piotr Bednarek</b> , Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych.....	25
<b>Renata Biadacz</b> , Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę .....	39
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym.....	56
<b>Dorota Burzyńska</b> , Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego .....	70
<b>Andrzej Bytniewski</b> , Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu.....	81
<b>Jolanta Chluska</b> , Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych.....	96
<b>Anna Chojnacka-Komorowska</b> , Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu.....	105
<b>Marlena Ciechan-Kujawa</b> , Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze .....	116
<b>Marcin Czycherski</b> , Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych.....	131
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski</b> , Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach.....	140
<b>Tomasz Dyczkowski</b> , Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne .....	154
<b>Krzysztof Gawron</b> , Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa. ....	170
<b>Anna Glińska</b> , Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej.....	183
<b>Katarzyna Goldmann</b> , Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa.....	197
<b>Angelika Kaczmarczyk</b> , Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej.....	210
<b>Anetta Kadej</b> , Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym..	219
<b>Anna Kasperowicz</b> , Odpowiedzialność w zawodzie księgowego .....	231

<b>Marta Kawa</b> , O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego.....	245
<b>Agnieszka Kister</b> , Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala.....	259
<b>Marcin Klinowski</b> , Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie.....	275
<b>Joanna Koczar</b> , Koszt wytworzenia a spłot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy .....	285
<b>Tomasz Kondraszuk</b> , Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych .....	294
<b>Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski</b> , Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy.....	305
<b>Robert Kowalak</b> , Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa .....	318
<b>Adam Lulek</b> , Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej.....	329
<b>Teresa Maszczak</b> , Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą.....	339
<b>Edward Nowak</b> , Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności.....	350
<b>Marta Nowak</b> , Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych.....	360
<b>Piotr Oleksyk</b> , Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych.....	373
<b>Ryszard Orliński</b> , Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali .....	382
<b>Katarzyna Piotrowska</b> , Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych.....	397
<b>Krzysztof Prymon</b> , Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie .....	407
<b>Małgorzata Rówińska</b> , Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze.....	418
<b>Bożena Rudnicka</b> , Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych .....	429
<b>Karol Schneider</b> , Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments).....	443
<b>Michał Soliwoda</b> , Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich .....	451
<b>Olga Szolno</b> , Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim.....	461

<b>Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej</b> , Cechy systemu informatycznego rachunkowości .....	476
<b>Agnieszka Tubis</b> , Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS.....	488
<b>Agnieszka Walas</b> , Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego.....	498
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą.....	510
<b>Lilianna Ważna</b> , Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu.....	526
<b>Beata Zaleska</b> , Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery	538

## Summaries

<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields.....	24
<b>Piotr Bednarek</b> , Application of management accounting techniques in local governments.....	38
<b>Renata Biadacz</b> , Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad.....	55
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Performance measurement systems in strategic controlling.....	69
<b>Dorota Burzyńska</b> , Managerial control and risk identification in local government units .....	80
<b>Andrzej Bytniewski</b> , Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling .....	95
<b>Jolanta Chluska</b> , Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations.....	104
<b>Anna Chojnacka-Komorowska</b> , Use of statistical indicators in controlling .	115
<b>Marlena Ciechan-Kujawa</b> , Outsourcing process management – selected legal and management aspects.....	130
<b>Marcin Czycherski</b> , The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries .....	139
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski</b> , Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises .....	153
<b>Tomasz Dyczkowski</b> , Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems.....	169
<b>Krzysztof Gawron</b> , The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy. ....	182
<b>Anna Glińska</b> , Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops.....	196

<b>Katarzyna Goldmann</b> , Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation .....	209
<b>Angelika Kaczmarczyk</b> , Historic cost and usefulness of economic information .....	218
<b>Anetta Kadej</b> , Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence .....	230
<b>Anna Kasperowicz</b> , Responsibility in the profession of accountant .....	244
<b>Marta Kawa</b> , About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing .....	258
<b>Agnieszka Kister</b> , Reserves as the area of hospital accounting .....	274
<b>Marcin Klinowski</b> , Criteria for the selection of the projects portfolio – selected issues .....	284
<b>Joanna Koczar</b> , Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues .....	293
<b>Tomasz Kondraszuk</b> , Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs. ....	304
<b>Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski</b> , Evaluation of investment projects by DCF method – selected problems .....	317
<b>Robert Kowalak</b> , Early warning systems in controlling of enterprise .....	328
<b>Adam Lulek</b> , Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools .....	338
<b>Teresa Maszczak</b> , Accounting organization in the management of economic entity .....	349
<b>Edward Nowak</b> , Managing aspects of financial reporting by operating segments .....	359
<b>Marta Nowak</b> , Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies .....	372
<b>Piotr Oleksyk</b> , Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity .....	381
<b>Ryszard Orliński</b> , Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation .....	396
<b>Katarzyna Piotrowska</b> , Disclosure of impairment losses of completed development works .....	406
<b>Krzysztof Prymon</b> , Possibility to implement fair value model in agriculture .....	417
<b>Małgorzata Rówińska</b> , Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications .....	428
<b>Bożena Rudnicka</b> , Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities .....	442
<b>Karol Schneider</b> , Accounting MTM in bank .....	450

---

<b>Michał Soliwoda</b> , Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives .....	460
<b>Olga Szolno</b> , Controlling and other management tools used in a chosen self-government of local government in Lublin Voivodeship .....	475
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej</b> , Features of accounting information system .....	487
<b>Agnieszka Tubis</b> , Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group .....	497
<b>Agnieszka Walas</b> , Not-ended long term projects and the closure of financial year .....	509
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Managerial accounting and controlling functions in business management.....	525
<b>Lilianna Ważna</b> , Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments.....	537
<b>Beata Zaleska</b> , Evaluation of hospital health care services – problems and barriers .....	545

**Jolanta Chluska**

Politechnika Częstochowska

---

## WYNIK FINANSOWY SAMODZIELNYCH PUBLICZNYCH ZAKŁADÓW OPIEKI ZDROWOTNEJ W ŚWIECIE NOWYCH UREGULOWAŃ PRAWNYCH

---

**Streszczenie:** Zgodnie z nowymi przepisami regulującymi zasady funkcjonowania podmiotów działalności leczniczej, w tym samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, ujemny wynik finansowy SPZOZ pokrywany jest przez te zakłady z posiadanego funduszu zakładu. Podmiot tworzący SPZOZ może w terminie 3 miesięcy od upływu terminu zatwierdzenia sprawozdania finansowego SPZOZ pokryć ujemny wynik finansowy za rok obrotowy tego zakładu, jeżeli wynik ten, po dodaniu kosztów amortyzacji, ma wartość ujemną – do wysokości tej wartości. W artykule przeanalizowano obowiązujące przepisy związane z podziałem wyniku finansowego SPZOZ i wpływ tych przepisów na gospodarkę finansową zakładów.

**Słowa kluczowe:** wynik finansowy, SPZOZ, podmiot działalności leczniczej.

### 1. Wstęp

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (SPZOZ) są podmiotami działalności leczniczej świadczącymi usługi zdrowotne. Świadczenia zdrowotne są działaniami służącymi zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz innymi działaniami medycznymi wynikającymi z procesu leczenia: takimi jak świadczenia szpitalne, stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne inne niż szpitalne. Działalnością leczniczą może być również promocja zdrowia lub realizacja zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, w tym wdrażaniem nowych technologii medycznych oraz metod leczenia.

Nowe uregulowania prawne dotyczące funkcjonowania podmiotów działalności leczniczej wprowadzają szereg zmian o istotnym znaczeniu dla kształtowania kosztów, przychodów i ich wyniku finansowego. Zmianie ulegają też dotychczasowe zasady podziału wyniku finansowego tych jednostek, a szczególnie pokrywanie ujemnego wyniku finansowego. Artykuł stanowi studium porównawcze uregulowań dotyczących wyniku finansowego SPZOZ przed i po wdrożeniu w życie ustawy o działalności leczniczej, która zastąpiła ustawę o zakładach opieki zdrowotnej.



W artykule jako narzędzia badawcze wykorzystano analizę przepisów prawa, sprawozdań finansowych wybranych SPZOZ oraz przykładowych rozwiązań szczegółowych rachunków wyników SPZOZ.

## 2. Istota wyniku finansowego SPZOZ

Wynik finansowy podmiotów gospodarczych jest różnicą między uzyskanymi przychodami a ponoszonymi na działalność kosztami. Jeśli przychody przewyższają koszty, podmiot osiąga dodatni wynik finansowy – zysk, w sytuacji przeciwnej wystąpi ujemny wynik finansowy – strata. Wygospodarowany wynik finansowy w przekroju przychodów i kosztów prezentowany jest w sprawozdawczości finansowej w rachunku zysków i strat.

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej osiągają przychody z tytułu realizacji świadczeń zdrowotnych objętych kontraktem z płatnikiem (Narodowym Funduszem Zdrowia), z odpłatnej działalności leczniczej, z wydzielonej działalności gospodarczej, jeżeli statut przewiduje wykonywanie takiej działalności, z darowizn, zapisów, spadków oraz ofiarności publicznej, także pochodzenia zagranicznego.

Rachunek kosztów zakładów opieki zdrowotnej można zdefiniować jako proces identyfikowania, gromadzenia, przetwarzania, prezentowania i interpretowania informacji o kosztach w celu dokonywania ocen i podejmowania decyzji przez użytkowników tych informacji [Świdarska (red.) 2002, s. 8]. Przez rachunek kosztów rozumie się więc podsystem systemu informacyjnego rachunkowości, obejmujący planowanie, ewidencję, kalkulację i analizę kosztów.

**Tabela 1.** Elementy kosztu własnego sprzedaży świadczeń zdrowotnych szpitala

<b>Leki i inne materiały bezpośrednie</b> Zużyte leki i środki pomocnicze, odczynniki, sprzęt jednorazowego użytku, materiały do badań diagnostycznych	Koszty bezpośrednie	Koszty wytworzenia świadczeń	Koszty własny sprzedaży świadczeń
<b>Płace bezpośrednie z narzutami</b> Wynagrodzenia białego personelu, składki ZUS i na Fundusz Pracy			
<b>Inne koszty bezpośrednie</b> Koszty zakupionych procedur medycznych, koszty dokonanych zabiegów, jeśli dokumenty źródłowe pozwolą przyporządkować te koszty do określonych nośników			
<b>Koszty pośrednie ośrodków kosztów</b> Zużyte materiały pomocnicze i energia, amortyzacja środków trwałych, wynagrodzenia wraz z narzutami – pracowników pomocniczych, ubezpieczenia majątkowe, utrzymanie czystości	Koszty pośrednie	Koszty zarządu	
<b>Koszty ogólne zarządu</b> Wynagrodzenia administracji zakładu, składki ZUS, koszt materiałów biurowych, podatki, opłaty, amortyzacja budynków, koszty zaopatrzenia, ubezpieczenia rzeczowe i majątkowe			

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Hass-Symotiuł 2004, s. 26].

Na koszty SPZOZ składają się:

- a) zużycie materiałów, w tym leków, żywności sprzętu jednorazowego użytku, odczynników chemicznych i materiałów diagnostycznych, energii,
- b) usługi obce – remontowe, transportowe, medyczne obce i inne,
- c) podatki i opłaty o charakterze kosztowym,
- d) wynagrodzenia,
- e) ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników,
- f) amortyzacja maszyn i urządzeń,
- g) pozostałe koszty – np. podróże służbowe, ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej i majątkowe.

Ewidencja kosztów w SPZOZ obejmuje koszty ponoszone przez zakład z uwzględnieniem rodzaju kosztów oraz ośrodków kosztów w układzie podmiotowo-przedmiotowym. Elementy kosztu własnego sprzedaży świadczeń zdrowotnych SPZOZ przedstawia tabela 1.

Na wynik finansowy SPZOZ wpływają także pozostałe przychody i koszty operacyjne, przychody i koszty finansowe oraz zyski i straty nadzwyczajne. W pozostałych kosztach i przychodach operacyjnych prezentowane są koszty lub przychody:

- ze sprzedanych składników majątku trwałego,
- wynikające z otrzymanych kar i grzywien,
- z odpisanych należności i zobowiązań przedawnionych, umorzonych lub nieściągalnych,
- z utworzenia lub rozwiązania rezerw i odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości aktywów,
- związane z otrzymaniem lub przekazaniem darowizn.

Jako pozostałe koszty lub przychody operacyjne SPZOZ ujmują również koszty i przychody występujące w danym roku, a dotyczące poprzednich okresów sprawozdawczych, jeśli ich bieżące wykazanie nie powoduje istotnego przekłamania wyniku finansowego bieżącego okresu i wyników okresów poprzednich. W przeciwnym wypadku SPZOZ ujmują koszty lub przychody okresów poprzednich jako skutki błędu i księgują je na fundusz własny zakładu. Jeśli rozliczenie operacji wynikowych nastąpi w korespondencji z funduszami, wynik finansowy takich operacji nie wykazuje. W pozostałych przychodach operacyjnych zakłady opieki zdrowotnej wykazują również uzyskane dotacje budżetowe na remonty i bieżące utrzymanie bazy materialnej otrzymane od jednostek samorządu terytorialnego.

Koszty lub przychody finansowe dotyczą płaconych lub otrzymanych wszelkich odsetek z tytułu zwłoki w zapłacie należności lub zobowiązań, korzystania z kredytów lub pożyczek.

Straty i zyski nadzwyczajne są to koszty i przychody dotyczące przeważnie skutków zdarzeń losowych, takich jak pożar, powódź, i nie są związane z ogólnym ryzykiem prowadzenia działalności przez SPZOZ. Do zysków i strat nadzwyczajnych SPZOZ zaliczały również skutki restrukturyzacji finansowej przeprowadzanej

zgodnie z Ustawą z dnia 15 kwietnia 2005 r. o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej [Żyźnowski 2005, s. 2].

Zgodnie z zasadami rachunkowości wynik finansowy każdej jednostki gospodarczej, w tym SPZOZ, ustala się zgodnie z zasadą memoriału i współmierności oraz zasadą ostrożnej wyceny. W myśl zasady memoriału (art. 6 ust. 1 UoR) księgi rachunkowe jednostki oraz wynik finansowy powinny uwzględniać wszystkie osiągnięte przez jednostkę gospodarczą przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Zachowanie współmierności (art. 6 ust. 2 UoR) przychodów i kosztów ich uzyskania, a także ustalenie realnego wyniku finansowego wymaga zaliczenia do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego kosztów przyszłych okresów, przychodów przyszłych okresów oraz przypadających na dany okres sprawozdawczy kosztów, które zostaną poniesione dopiero w przyszłości. Zasada ostrożnej wyceny (art. 7 ust. 1 i 2 UoR), choć odnosi się do pozycji bilansowych, ma również bezpośredni wpływ na wartość pozycji wynikowych. Wymaga bowiem uwzględnienia w wyniku finansowym jednostki gospodarczej, bez względu na jego wysokość, następujących faktów:

- zmniejszenia wartości użytkowej składników majątkowych, w tym również dokonanych odpisów amortyzacyjnych,
- wyłącznie niewątpliwych pozostałych przychodów operacyjnych i zysków nadzwyczajnych oraz wszystkich poniesionych pozostałych kosztów operacyjnych i strat nadzwyczajnych,
- rezerwy na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń.

### **3. Podział wyniku finansowego w polityce finansowej SPZOZ**

Zgodnie z przepisami ustawy o działalności leczniczej, samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej sam decyduje o podziale zysku oraz o pokryciu straty. Jeśli SPZOZ wygospodaruje dodatni wynik finansowy, dzieli go najczęściej na takie cele, jak:

- a) zasilenie funduszu zakładu,
- b) wypłatę nagród i premii dla pracowników,
- c) inne cele zgodne ze strategią zakładu.

Podział wyniku finansowego nie może być jednak dowolny, gdyż w kwestii jego podziału wypowiada się rada społeczna. Rada społeczna działa w podmiotach leczniczych niebędących przedsiębiorcą – SPZOZ. Jest ona organem inicjującym i opiniodawczym podmiotu tworzącego oraz doradczym kierownika zakładu. Do zadań rady społecznej należy m.in. przedstawianie kierownikowi zakładu wniosków i opinii w sprawie podziału zysku. Również organ założycielski, zatwierdzając sprawozdanie finansowe SPZOZ, zatwierdza także podział wyniku finansowego. W przeanalizowanych uchwałach w dwudziestu publikowanych w Monitorze Polski B sprawozdaniach finansowych z okresu 2005-2009 zdecydowano o przeznacze-

niu zysku na fundusz zakładu, natomiast poniesioną stratę pokrywano z funduszu zakładu lub pozostawiano na następne okresy do pokrycia z wygospodarowanych dodatnich wyników finansowych. Przykłady decyzji o podziale wyniku finansowego prezentuje tabela 2.

**Tabela 2.** Przykłady decyzji o podziale wyniku finansowego

Rok	Wynik finansowy (zł)	Sposób podziału wyniku finansowego
SPZOZ 1		
2004	-266 389,84	Pokrycie z funduszu zakładu
2005	-2 422 168,13	Pokrycie z funduszu zakładu
2006	-3 179 747,13	Pozostawienie jako niepodzielony wynik finansowy (do pokrycia z przyszłych zysków)
2007	-2 007 873,84	Pozostawienie jako niepodzielony wynik finansowy (do pokrycia z przyszłych zysków)
2008	-1 498 490,50	Pozostawienie jako niepodzielony wynik finansowy (do pokrycia z przyszłych zysków)
Niepokryta strata z lat ubiegłych na koniec 2008 r. (-) 6 412 332,76		
SPZOZ 2		
2009	-7 636 489,31	Pozostawienie jako niepodzielony wynik finansowy (do pokrycia z przyszłych zysków)
Niepokryta strata z lat ubiegłych na koniec 2009 r. (-) 27 407 084,85		
SPZOZ 3		
2009	1 543 021,30	Przeznaczenie na fundusz zakładu
Fundusz zakładu na koniec 2009 r. wynosił 21 862 693,98		

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań SPZOZ publikowanych w Monitorze Polski B.

Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej pokrywa we własnym zakresie ujemny wynik finansowy. Pokrycie straty dokonywane jest z funduszu zakładu, który w SPZOZ stanowi fundusz samofinansowania. Jeśli nie było funduszu zakładu, organy założycielskie, zatwierdzając sprawozdanie finansowe, decydowały o pozostawieniu niepokrytych strat jako wyników lat ubiegłych do pokrycia z zysków wygospodarowanych w następnych latach obrotowych. Ze względu na ponoszenie w kolejnych latach strat bilansowych wiele SPZOZ kumulowało ujemne wyniki finansowe. Brak skutecznych reform i narzędzi blokujących zadłużanie zakładów i ponoszenie kosztów sprawiło, że kwoty niepokrytych strat mogą doprowadzić do ujemnej wartości funduszu własnego. Przykłady relacji niepokrytych strat do funduszu własnego wybranych SPZOZ przedstawia tabela 3.

Przepisy ustawy o działalności leczniczej wprowadzają nowe uregulowanie dotyczące rozliczania ujemnego wyniku finansowego SPZOZ. Podmiot tworzący samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej może w terminie 3 miesięcy od upływu terminu zatwierdzenia sprawozdania finansowego SPZOZ pokryć ujemny wynik finansowy za rok obrotowy tego zakładu, jeżeli wynik ten, po dodaniu kosztów

**Tabela 3.** Struktura funduszu własnego wybranych SPZOZ

SPZOZ	Fundusz własny (zł)	Fundusz założycielski (zł)	Fundusz zakładu (zł)	Niepokryte straty (zł)
SPZOZ 1	1 922 194,60	47 104 444,47	-	-44 770 211,70
SPZOZ 2	-153 967 634,03	147 968 323,23	9 744 212,73	-270 200 433,37
SPZOZ 3	34 401 037,80	50 803 854,32	-	-16 749 174,02
SPZOZ 4	-14 236 913,97	20 779 633,43	1 824 627,89	-31 501 642,50
SPZOZ 5	55 534 168,19	86 517 793,42	-	-34 593 964,45

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań SPZOZ publikowanych w Monitorze Polski B.

amortyzacji, ma wartość ujemną – do wysokości tej wartości<sup>1</sup>. Ujemny wynik finansowy i koszty amortyzacji dotyczą roku obrotowego objętego sprawozdaniem finansowym. W przypadku niepokrycia ujemnego wyniku finansowego organ założycielski w terminie 12 miesięcy od upływu tego terminu wydaje rozporządzenie, zarządzenie albo podejmuje uchwałę o zmianie formy organizacyjno-prawnej albo o likwidacji samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej [Ustawa o działalności..., art. 59]. Zmiana formy organizacyjno-prawnej oznacza przekształcenie SPZOZ w spółkę kapitałową albo w jednostkę budżetową.

Zastosowanie zasad memoriału i współmierności, jak również zasady ostrożnej wyceny oznacza, że w księgach rachunkowych ujęte zostaną koszty i przychody danego okresu sprawozdawczego zarówno jako koszty naliczone, a nie opłacone, jak i jako koszty naliczone i opłacone. Ustawodawca, ustalając zakres finansowania straty bilansowej, uwzględnił wpływ amortyzacji jako kosztu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych niepowodujących wydatków środków pieniężnych. Rozwiązanie dotyczące pokrywania ujemnego wyniku finansowego w sytuacji, gdy strata powiększona o amortyzację nadal jest ujemnym wynikiem finansowym, jak uzasadnia ustawodawca, ma na celu pominięcie w tej procedurze pręźnie działających SPZOZ, posiadających nowy majątek i w związku z tym ponoszących wysokie koszty amortyzacji. Nowe uregulowania postrzegane są jako wzmocnienie nadzoru właścicielskiego organów założycielskich i zwiększenie ich odpowiedzialności za sytuację finansową zakładów.

Te SPZOZ, które osiągają ujemne wyniki finansowe, a organ założycielski nie podejmie decyzji o ich likwidacji, otrzymają wsparcie finansowe w postaci dopłat do ujemnego wyniku finansowego celem poprawy rentowności. Sądzić należy, że decyzja organów założycielskich o dofinansowaniu nierentownych SPZOZ uzupełniona zostanie o inne działania sanacyjne, jak choćby wdrożenie programów naprawczych czy innych form restrukturyzacji, poprawiających w sposób trwały sytuację finansową zakładów.

Dofinansowanie do ujemnego wyniku finansowego ujmowane będzie w księgach rachunkowych jako zwiększenie funduszu zakładu, a ten zapewne posłuży do pokrycia ujemnego wyniku finansowego.

<sup>1</sup> Ustawa o rachunkowości określa obowiązek zatwierdzenia sprawozdania finansowego w terminie nie późniejszym niż 6 miesięcy od dnia bilansowego.

#### 4. Wpływ nowych przepisów prawnych na funkcjonowanie SPZOZ

Forma funkcjonowania podmiotów działalności leczniczej SPZOZ przyjęta została jedynie dla już istniejących zakładów, bez możliwości tworzenia nowych. Jedynym wyjątkiem są SPZOZ powstałe w wyniku połączenia dwóch lub większej liczby jednostek. Obowiązek zmiany formy organizacyjno-prawnej SPZOZ lub jego likwidacja, gdy strata nie może być pokryta przez organ założycielski, powstaje po raz pierwszy po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego SPZOZ za pierwszy rok obrotowy rozpoczęty po dniu wejścia w życie ustawy o działalności leczniczej. Ustawa ta weszła w życie w 2011 r., co oznacza, że decyzje organów założycielskich dotyczyć będą roku obrotowego 2012. Organy założycielskie stoją przed trudnym problemem decyzyjnym. Mając do wyboru dofinansowanie zakładów ponoszących straty, ich likwidację lub przekształcenie w inną formę organizacyjno-prawną, muszą dokonać wartościowania kosztów i korzyści takich przedsięwzięć.

Dofinansowanie spowoduje, że tylko przejściowo sytuacja zakładu poprawi się. Ostatnie działania restrukturyzacyjne nie uzdrowiły trudnej sytuacji finansowej sektora zdrowia. Część pożyczek i kredytów zaciągniętych przez SPZOZ w procesach restrukturyzacji będzie obecnie spłacana ze środków na oddłużanie zakładów przekształcanych w spółki kapitałowe.

Podmiot tworzący, który przekształci samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej w spółkę kapitałową w okresie do 31 grudnia 2013 r., może ubiegać się o umorzenie zobowiązań publicznoprawnych (umorzeniu podlegają znane na dzień 31 grudnia 2009 r. zobowiązania podmiotu tworzącego przejęte od samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej wraz z odsetkami, art. 191-192) oraz dotację<sup>2</sup>. Dotację przeznaczają się dla organu założycielskiego m.in. na spłatę zobowiązań przejętych od SPZOZ, odsetek od nich, a także pokrycie kosztów przekształcenia. Zobowiązania wymagalne SPZOZ na dzień 31 grudnia 2009 r. w przypadku jednostek utworzonych przez jednostki samorządu terytorialnego wynosiły 1 646 827 tys. zł, w tym z tytułu dostaw i usług 982 402 tys. zł<sup>3</sup>. Takie określenie momentu ustalenia zobowiązań zakładów oznacza, że działaniami tymi nie zostaną objęte zobowiązania powstałe w okresie 2010-2012.

Przewidywany proces przekształceń SPZOZ w spółki kapitałowe określony został na 31 grudnia 2013 r. Organy założycielskie będą musiały szybko podejmować decyzje o przekształceniach najmniej rentowych zakładów, by choć częściowo złagodzić skutki finansowe przejęcia zadłużenia przekształcanych SPZOZ z pomocy publicznej przewidzianej na ten cel. Przekształcenie SPZOZ w spółkę kapitałową

<sup>2</sup> Wsparcie finansowe przekształcenia samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w spółkę kapitałową, [www.mz.gov.pl](http://www.mz.gov.pl) (3.04.2012).

<sup>3</sup> Zobowiązania wymagalne samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej na podstawie sprawozdań Rb-Z, [www.mz.gov.pl](http://www.mz.gov.pl) (3.04.2012).

w okresie późniejszym odbywać się będzie na zasadach określonych w art. 70-82 ustawy o działalności leczniczej. Takie przekształcenie również przewiduje redukcję zadłużenia przekształcanego zakładu. Kwota przejętych zobowiązań uzależniona jest od wskaźnika zadłużenia wyliczonego w oparciu o sprawozdanie finansowe za ostatni rok obrotowy. Wskaźnik zadłużenia wyliczony jest jako relacja sumy zobowiązań długoterminowych i krótkoterminowych pomniejszonych o inwestycje krótkoterminowe samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej do sumy jego przychodów. Jeżeli wartość wskaźnika zadłużenia wynosi:

a) powyżej 0,5 – w dniu poprzedzającym dzień przekształcenia podmiot tworzący przejmuje zobowiązania SPZOZ o takiej wartości, aby wskaźnik zadłużenia ustalany na dzień przekształcenia dla spółki powstałej z przekształcenia wyniósł nie więcej niż 0,5,

b) 0,5 lub mniej – w dniu poprzedzającym dzień przekształcenia podmiot tworzący może przejąć zobowiązania SPZOZ.

Przejęciu w pierwszej kolejności podlegają najstarsze wymagalne zobowiązania wraz z odsetkami. Spółka kapitałowa z dniem przekształcenia wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki, których podmiotem był samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej.

## 5. Zakończenie

Podmioty działalności leczniczej prowadzą księgi rachunkowe na ogólnych zasadach. Na podstawie ksiąg rachunkowych sporządzane są sprawozdania finansowe adresowane do zewnętrznych odbiorców informacji ekonomiczno-finansowej. Decydenci różnych szczebli podejmują decyzje, często o charakterze systemowym, na podstawie danych ze sprawozdawczości jednostek działalności leczniczej. Jakość tej informacji przekłada się jednoznacznie na prawidłowość decyzji finansowych organów założycielskich. Zakres finansowania funkcjonowania podmiotów działalności leczniczej obejmuje zarówno środki płatnika – Narodowego Funduszu Zdrowia, jak i środki podmiotów tworzących, czyli jednostek samorządu terytorialnego. Wynik finansowy SPZOZ podlegał będzie szczególnie wnikliwej analizie w przekroju grup kosztów i przychodów. Nieprawidłowe ustalenie wyniku finansowego może prowadzić, w przypadku przekształcenia zakładu lub jego likwidacji, do obciążenia jednostki samorządu terytorialnego nadmiernymi wydatkami. Wszelkie działania podjęte przez organy tworzące, jako konsekwencje ujemnego wyniku finansowego, mają nieodwracalny charakter, stąd decyzje powinny być głęboko analizowane.

## Literatura

Hass-Symotiuk M., *Sprawozdawczy rachunek kosztów zakładu opieki zdrowotnej*, „Rachunkowość w Jednostkach Ochrony Zdrowia” 2004, 4 (10).

Świdarska K.G. (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Difin, Warszawa 2002.

Wsparcie finansowe przekształcenia samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w spółkę kapitałową, [www.mz.gov.pl](http://www.mz.gov.pl) (3.04.2012).

Zobowiązania wymagalne samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej na podstawie sprawozdań Rb-Z, [www.mz.gov.pl](http://www.mz.gov.pl) (3.04.2012).

Żyznowski T., *Ujęcie skutków restrukturyzacji finansowej i pomocy publicznej dla SP ZOZ w księgach rachunkowych*, „Rachunkowość” 2005, 7.

## Akty prawne

Ustawa z dnia 15 kwietnia 2005 r. o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej, DzU nr 78, poz. 684.

Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, DzU nr 112, poz. 654 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości, DzU z 2009 nr 152, poz. 1223 z późn. zm.

## FINANCIAL RESULT OF INDEPENDENT PUBLIC HEALTH CARE UNITS IN THE VIEW OF NEW LEGAL REGULATIONS

**Summary:** According to the new legal regulations which describe principles of functioning of health service units, including independent public health care units (SPZOZ), own funds of this units cover the net loss figure for the accounting year. The subject of SPZOZ can cover the net loss figure for the accounting year of this unit if this financial result, after adding up the depreciation, has the negative value, up to the level of this value. It has to be done in the period of three months from reaching the deadline of approving financial statement of SPZOZ. The article presents the analysis of the binding legal regulations related to the distribution of financial result of SPZOZ and the influence of these regulations on the financial management of these units.

**Keywords:** financial result, independent public health care units, health service unit.