

Zmiana kapitałów samodzielnych publicznych ZOZ – skutki księgowe wejścia w życie nowelizacji ustawy o działalności leczniczej

Alina Warelis*

Streszczenie: 30 czerwca 2012 r. weszła w życie nowelizacja ustawy o działalności leczniczej, która porządkuje problem ewidencji funduszu założycielskiego SP ZOZ. Zgodnie z nowelizacją wartość odpowiadająca niezamortyzowanej części wartości początkowej aktywów trwałych otrzymanych nieodpłatnie lub sfinansowanych z dotacji, która zwiększyła przed 1 lipca 2011 r. (tj. datą wejścia w życie ustawy o działalności leczniczej) fundusz założycielski SP ZOZ, podlega przeksięgowaniu na rozliczenia międzyokresowe przychodów. Przed wejściem w życie nowelizacji dotacje inwestycyjne i dary mające charakter aktywów trwałych odnoszone były na zwiększenie funduszu założycielskiego. Odpisy amortyzacyjne dokonywane od otrzymanych w formie darowizny środków trwałych oraz zakupionych z przedmiotowych dotacji odnoszone były w ciężar kosztów działalności operacyjnej i obciążały wynik finansowy SP ZOZ, przyczyniając się tym samym do generowania strat finansowych.

Słowa kluczowe: zmiana kapitałów, samodzielne publiczne ZOZ, dotacje, nowelizacja ustawy o działalności leczniczej, rozliczenia międzyokresowe przychodów

Wprowadzenie

Kapitały (fundusze) własne są podstawowym źródłem finansowania działalności każdej jednostki. Kapitały stanowią źródła finansowania aktywów podmiotów, które są równoznaczne z równowartością pieniężnych, rzeczowych i niematerialnych środków zaangażowanych w działalność gospodarczą. Określają one kto oraz na jakich warunkach zaopatrzył jednostkę w zasoby gospodarcze. Kapitały (fundusze) dzielą się na:

- kapitały własne, które stanowią wkłady właścicieli angażujących zasoby na okres funkcjonowania podmiotu oraz
- kapitały obce (zobowiązania jednostki), będące wkładami innych podmiotów i osób z otoczenia (np. banki, dostawcy), które oddają do czasowej dyspozycji podmiotu zasoby, a po określonym czasie oczekują ich zwrotu (Gmytrasiewicz, Karmańska 2002: 52–53).

Zgodnie z art. 36 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU 2013, poz. 330) fundusze (kapitały) własne ujmuje się z podziałem na ich rodzaje i według zasad określanych w przepisach prawa, statucie lub umowie o utworzeniu jednostki gospodarczej.

* dr Alina Warelis, Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania, Wydział Nauk Ekonomicznych, ul. Ciepla 40, 15-472 Białystok, e-mail: alawarelis@wp.pl.

Fundusze (kapitały) zakładu opieki zdrowotnej występują w różnej formie w zależności od formy prawno-własnościowej zakładu. W publicznych samodzielnych ZOZ ich rodzaj wynika z:

- ustawy o działalności leczniczej (Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011...),
- statusu prawnego zakładu.

W publicznych samodzielnych ZOZ wartość majątku określają:

- fundusz założycielski
- fundusz zakładu (Hass-Symotiuł red. 2008: 571–572).

Nowelizacja ustawy o działalności leczniczej (Ustawa z dnia 14 czerwca 2012...: art. 8) zobowiązuje samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej do przeksięgowania niezamortyzowanej części wartości początkowej aktywów trwałych, otrzymanych nieodpłatnie lub sfinansowanych z dotacji, która przed 1 lipca 2011 r. zwiększyła fundusz założycielski SP ZOZ, na rozliczenia międzyokresowe przychodów.

Celem artykułu jest wskazanie księgowych skutków wejścia w życie nowelizacji ustawy o działalności leczniczej, determinującej zmianę kapitałów publicznych samodzielnych ZOZ na 31 grudnia 2012 roku.

1. Fundusze samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej

W celu oceny skutków wejścia w życie nowelizacji ustawy o działalności leczniczej należy przeanalizować ustawową definicję SP ZOZ, z której wynika, że wartość majątku wyrażają:

- fundusz założycielski, będący wartością wydzielonej zakładowi części mienia Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego bądź uczelni medycznej;
- fundusz zakładu, stanowiący wartość majątku po odliczeniu funduszu założycielskiego.

W art. 57 ustawy o ZOZ zakładano, że fundusz założycielski zwiększają przekazane z budżetu państwa dotacje, dotacje z budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz dary na cele rozwojowe. Oznacza to, że fundusz założycielski obejmuje wartość:

- praw majątkowych i środków finansowych przekazanych SP ZOZ przez podmiot tworzący w momencie utworzenia oraz
- tożsamy składników majątku otrzymanych w trakcie działalności, których wartość zwiększyła fundusz założycielski na podstawie przywołanego art. 57 ustawy o ZOZ (Świerc 2012).

Oznacza to, że operacja będąca przedmiotem podjętego w artykule problemu dotyczy wyłącznie niezamortyzowanej części majątku opisanego jako wartość majątku, która zwiększyła fundusz założycielski. Na funduszu założycielskim pozostaną więc:

- wartość majątku przekazanego przez organ założycielski w momencie utworzenia zakładu;
- zamortyzowana wartość składników majątku, które zwiększyły fundusz założycielski w dacie otrzymania.

Powstaje zatem konieczność określenia części majątku otrzymanego w kolejnych latach działalności, ujętego w księgach zakładu zgodnie z art. 57 ustawy o ZOZ, która pozostała niezamortyzowana. Poprawność dokonania przeksięgowania determinuje szczegółowa analiza konta „Fundusz założycielski” oraz „Fundusz zakładu” i wyodrębnienia wartości nominalnej majątku otrzymanego nieodpłatnie od organu założycielskiego w momencie

utworzenia. Uzyskaną wartość należy potwierdzić z księgami rachunkowymi i ewidencją pozabilansową organu założycielskiego.

2. Zasady ewidencji funduszu ZOZ przed wejściem w życie nowelizacji ustawy o działalności leczniczej

W myśl art. 57 ustawy o ZOZ (Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991...) (obowiązującej do dnia 30 czerwca 2011 r.) fundusz założycielski SP ZOZ zwiększały przekazane z budżetu państwa dotacje na remonty, inwestycje (zakup aparatury, sprzętu medycznego), dotacje z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na cele rozwojowe zakładu oraz dary mające charakter aktywów trwałych lub przeznaczone na cele rozwojowe.

Oznacza to, że dotacje inwestycyjne i dary mające charakter aktywów trwałych odnośzone były na zwiększenie funduszu założycielskiego. Natomiast odpisy amortyzacyjne dokonywane od otrzymanych w formie darowizny środków trwałych oraz zakupionych z przedmiotowych dotacji odnoszone były w ciężar kosztów działalności operacyjnej¹. Koszty te obciążały wynik finansowy SP ZOZ i przyczyniały się do generowania strat finansowych. Amortyzacja nie miała bowiem pokrycia w przychodach, co wynikało z odmiennego ujęcia tej samej operacji niż stosowane w innych jednostkach prowadzących księgi rachunkowe².

Od 1 lipca 2011 r., czyli od dnia wejścia w życie przepisów ustawy o działalności leczniczej, która zastąpiła obowiązującą wcześniej ustawę o zakładach opieki zdrowotnej, nie stosuje się takiej metody księgowania.

Sposób ewidencjonowania przychodów z tytułu dotacji na inwestycje, remonty i zakup środków trwałych oraz nieodpłatne otrzymanie środków trwałych, jaki przed dniem 1 lipca 2011 r., czyli przed datą wejścia w życie ustawy o działalności leczniczej, stosowały zakłady opieki zdrowotnej zaprezentowano w tabeli 1. Ewidencja została zaprezentowana na podstawie danych szczegółowych i innych informacji wskazanych w przykładzie 1. Przedmiotową ewidencję w SP ZOZ ukazano na tle odmiennych zasad ewidencji stosowanych w N ZOZ.

Przykład 1³

1. W 2009 r. w wyniku rozstrzygnięcia postępowania konkursowego na realizację przedsięwzięć z zakresu modernizacji infrastruktury ochrony zdrowia, marszałek województwa przyznał dofinansowanie dwóm jednostkom na zakup specjalistycznego sprzętu medycznego:
 - SP ZOZ – 300 000 zł,
 - N ZOZ – 300 000 zł.
2. W czerwcu 2009 r. zostały podpisane umowy dotacji.
3. Każda z jednostek zakupiła urządzenia o wartości 500 000 zł.

¹ Ustawa o ZOZ nie regulowała odrębnie kwestii amortyzacji nabytych w ten sposób aktywów trwałych, odsyłając w tym zakresie do ogólnie obowiązujących przepisów.

² Jednostki gospodarcze dla ewidencji takich operacji gospodarczych stosowały przepisy art. 3 ust. 1 pkt 32h lub art. 41 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości.

³ Opracowanie własne na podstawie (Świerc 2012: 30).

4. Pozostałą część wydatków na realizację zadania szpitale sfinansowały z własnych przychodów z tytułu umowy na realizację świadczeń opieki zdrowotnej z NFZ.
5. Zakupy sprzętu jednostki zrealizowały w grudniu 2009 r.
6. Amortyzację urządzeń rozpoczęły od stycznia 2010 r.

Tabela 1

Ewidencja funduszy przed wejściem w życie nowelizacji ustawy o działalności leczniczej w SP ZOZ i N ZOZ

Operacja	Konto Wn	Konto Ma	Kwota (w zł)
SP ZOZ			
1. Faktura za urządzenia	Środki trwałe (konto 010)	Rozrachunki z dostawcami (konto 201)	500 000
2. Wpływ dotacji na rachunek bankowy SP ZOZ	Rachunek bieżący (konto 130)	Fundusz założycielski (konto 800)	300 000
3. Amortyzacja sprzętu (odpis miesięczny)	Amortyzacja (konto 401)	Umorzenie środków trwałych (konto 070)	5 000
N ZOZ			
1. Faktura za urządzenia	Środki trwałe (konto 010)	Rozrachunki z dostawcami (konto 201)	500 000
2. Wpływ dotacji na rachunek bankowy N ZOZ	Rachunek bieżący (konto 130)	Rozliczenia międzyokresowe przychodów (konto 841)	300 000
4. Amortyzacja sprzętu (odpis miesięczny)	Amortyzacja (konto 401)	Umorzenie środków trwałych (konto 070)	5 000
5. Amortyzacja części sprzętu, która została sfinansowana ze środków UE (odpis miesięczny)	Rozliczenia międzyokresowe przychodów (konto 840)	Pozostałe przychody operacyjne (konto 760)	3 000

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Świerc 2012: 30–31).

Inwestycja sfinansowana z dotacji nie wpłynęła na wyniki finansowe w roku 2009 żadnej z jednostek. Odmiennie sytuacja kształtuje się jednak w 2010 roku, kiedy to jednostki rozpoczęły naliczanie odpisów umorzeniowych:

- w przypadku SP ZOZ roczne koszty amortyzacji (60 000 zł) pogorszyły wynik finansowy jednostki;
- w N ZOZ koszty rocznej amortyzacji zostały zrównoważone przez pozostałe przychody operacyjne (uznawane proporcjonalnie do miesięcznej amortyzacji).

3. Zasady ewidencji funduszu ZOZ po wejściu w życie nowelizacji ustawy o działalności leczniczej

Ustawa o działalności leczniczej zastąpiła regulacje szczególne wynikające z ustawy o zakładach opieki zdrowotnej w zakresie ewidencji składników majątkowych sfinansowanych z dotacji. Obecnie ustawa o działalności leczniczej nie przewiduje takiego sposobu ewidencjonowania jak zaprezentowano w tabeli 1. Obecnie zakłady stosują bowiem przepisy w myśl art. 41 ustawy o rachunkowości, według którego środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia bądź wytworzenia aktywów trwałych zwiększają rozliczenia międzyokresowe przychodów. Natomiast kwoty zaliczone do rozliczeń międzyokresowych

przychodów zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych sfinansowanych z tych źródeł.

Na uwagę zasługuje fakt, że nowelizacja ustawy zobligowała podmioty lecznicze, aby pozostającą na funduszu założycielskim wartość odpowiadającą niezamortyzowanej części wartości aktywów trwałych, ustaloną na dzień 31 grudnia 2011 r. przeksięgować na konto rozliczeń międzyokresowych przychodów, nie później niż na dzień 31 grudnia 2012 r. Rozliczenie będzie odbywało się, jak wspomniano, na pozostałe przychody operacyjne zgodnie z przepisami art. 41 ustawy o rachunkowości. Proces takich rozliczeń zaprezentowano w przykładzie 2 i tabeli 2.

Przykład 2⁴

1. W SP ZOZ konto „Fundusz założycielski” (800), na 31 grudnia 2011 r., wykazuje saldo Ma o wartości 25 000 000 zł i składa się z pozycji analitycznych:
 - wartość przekazanego majątku przez organ założycielski: 17 000 000 zł;
 - dotacje starostwa powiatowego na remonty, inwestycje i sprzęt: 4 000 000 zł;
 - dotacja UE na termomodernizację budynków SP ZOZ: 3 500 000 zł;
 - sprzęt medyczny подарowany przez wojewodę: 500 000 zł.
2. Łączna wartość dotacji z budżetu państwa, z budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz darów mających charakter aktywów do 1 lipca 2011 r. wynosi 8 000 000 zł.
3. W SP ZOZ konta analityczne do konta „Umorzenie środków trwałych” na 31 grudnia 2011 r., wykazują salda Ma o wartości:
 - 3 700 000 zł – dla środków trwałych sfinansowanych z dotacji powiatu i darowanych przez wojewodę (070);
 - 300 000 zł – dla środków trwałych finansowanych ze środków UE (071).
4. Wartość niezamortyzowanej części aktywów trwałych wynosi:

$$8\,000\,000 - (3\,700\,000 + 300\,000) = 4\,000\,000 \text{ zł.}$$

Tabela 2

Zasady przeksięgowania niezamortyzowanych aktywów trwałych na rozliczenia międzyokresowe przychodów po wejściu w życie nowelizacji ustawy o działalności leczniczej w SP ZOZ

Operacja	Konto Wn	Konto Ma	Kwota (w zł)
SP ZOZ			
6. Przeksięgowanie na rozliczenia międzyokresowe przychodów	Fundusz założycielski (konto 800)	Rozliczenia międzyokresowe przychodów (konto 841)	4 000 000

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Świerc 2012: 32).

Operacja przeksięgowania niezamortyzowanej części aktywów trwałych z funduszu założycielskiego na rozliczenia międzyokresowe przychodów, zwiększy w konsekwencji przychody SP ZOZ w roku bieżącym i kolejnych latach, proporcjonalnie do wartości odpowiadającej rocznej amortyzacji aktywów trwałych, sfinansowanych dotacjami lub otrzy-

⁴ Opracowanie własne na podstawie (Świerc 2012: 32).

many w formie darowizny przed 1 lipca 2011 r. Jest to szczególnie istotna przesłanka dla tych SP ZOZ, których wyniki finansowe są ujemne.

W przykładzie 3 oraz tabeli 3 i 4 wskazano metodę przeksięgowania aktywów z funduszu założycielskiego na rozliczenia międzyokresowe przychodów w SP ZOZ (analizę przeprowadzono na danych rzeczywistych wybranej jednostki – Uniwersyteckiego Szpitala Klinicznego w Białymstoku).

Przykład 3⁵

W informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego na 31.12.2012 r. USK w Białymstoku zapisano:

Ustęp 5. Objasnienia niektórych szczegółowych zdarzeń.

3. Przedstawienie dokonanych w roku obrotowym zmian zasad (polityki) rachunkowości.

W związku z wprowadzeniem ustawy z dnia 14 czerwca 2012 r. o zmianie ustawy o działalności leczniczej (DzU z 2012 r., poz. 742) zgodnie z art. 8 zmianie ulega sposób prezentacji funduszu założycielskiego w związku z przeksięgowaniem niezamortyzowanej części wartości początkowej aktywów trwałych otrzymanych nieodpłatnie lub sfinansowanych z dotacji, która zwiększyła przed 1 lipca 2011 r. fundusz założycielski SP ZOZ na rozliczenia międzyokresowe przychodów. Zmiany zostały wprowadzone Zarządzeniem wewnętrznym Nr .../2012 Dyrektora SP ZOZ.

4. Informacje liczbowe zapewniające porównywalność danych sprawozdania finansowego za rok poprzedzający ze sprawozdaniem za rok obrotowy.

Dane porównawcze mogą być prezentowane w bilansie jako (dane hipotetyczne niezwiązane z przykładem⁶):

	Dane roku		
	Poprzedniego/dane porównawcze		Bieżącego/dane sprawozdawcze
	Rzeczywiste	Porównawcze	
A.I. Kapitał (fundusz) podstawowy	30 000	24 500	24 500
B.IV. Rozliczenia międzyokresowe			
2. Inne rozliczenia międzyokresowe	100	5 600	5 070
a) długoterminowe			
b) krótkoterminowe	100	5 600	5.070
	70	5 070	4 540
	30	530	530

W USK w Białymstoku dokonano przeksięgowania oraz wykazano w bilansie skutki wejścia w życie nowelizacji ustawy o działalności leczniczej (tabela 4 i 5).

⁵ Opracowanie własne na podstawie danych USK w Białymstoku.

⁶ Ze względu na trwające prace bilansowe za 2012 r. szpital nie dysponuje ostateczną informacją o stanach bilansowych.

Tabela 3

Zestawienie zbiorcze wartości netto środków trwałych do przeksięgowania kapitałów (w zł)

Lp.	Wyszczególnienie	Funduszu założycielski na 31.12.2011 r.	Wartość netto środków trwałych na 31.12.2011 r. (zmniejszająca fundusz)	Wartość funduszu założycielskiego (po zmniejszeniu na 31.12.2012 r.)
	OGÓLEM	86 645 540,60	27 361 744,70	59 283 795,90
1.	Środki trwale zakupione w ramach MZ		21 991 935,44	
2.	Środki trwale zakupione w ramach UE		1 220 206,78	
3.	Środki trwale zakupione w ramach NMF		1 776 939,73	
4.	Środki trwale otrzymane nieodpłatnie – darowizny		2 307 462,75	
5.	Darowizny pieniężne		65 200,00	
	w tym:			
1.	Klasyfikacja KRŚT – grupa 1		17 347 176,79	
2.	Klasyfikacja KRŚT – grupa 2		597 575,76	
3.	Klasyfikacja KRŚT – grupa 4		25 022,50	
4.	Klasyfikacja KRŚT – grupa 6		134 605,70	
5.	Klasyfikacja KRŚT – grupa 8		9 256 813,99	
6.	Wartości niematerialne i prawne		549,96	
	RAZEM	86 645 540,60	27 361 744,70	59 283 795,90

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych USK w Białymstoku.

Tabela 4

Przeksięgowanie niezamortyzowanych aktywów trwałych na rozliczenia międzyokresowe przychodów w USK w Białymstoku

Operacja	Konto Wn	Konto Ma	Kwota (w zł)
SP ZOZ			
7. Przeksięgowanie na rozliczenia międzyokresowe przychodów	8 – Fundusz założycielski	8 – Rozliczenia międzyokresowe przychodów	27 361 744,70

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych USK w Białymstoku.

Tabela 5

Dane porównawcze zaprezentowane w bilansie USK w Białymstoku

	Dane roku		
	Poprzedniego 31.12.2011 r./dane porównawcze		Bieżącego 31.12.2012 r./dane sprawozdawcze
	Rzeczywiste	Porównawcze	
A.I. Kapitał (fundusz) podstawowy – fundusz założycielski	86 645 540,60	59 283 795,90	59 283 795,90
B.IV. Rozliczenia międzyokresowe	86 645 540,60	59 283 795,90	59 283 795,90
		27 361 744,70	27 361 744,70

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych USK w Białymstoku.

Jak wskazują dane prezentowane w tabeli 3, 4, 5 przeksięgowanie niezamortyzowanych aktywów w USK będzie skutkowało zmniejszeniem stanu funduszu założycielskiego i wpłynie pozytywnie (zwiększenie) na wynik finansowy jednostki w przyszłych okresach.

Reasumując można stwierdzić, iż nowelizacja ustawy z dnia 14 czerwca 2012 r. pozwala SP ZOZ na zrównoważenie pozostałymi przychodami operacyjnymi kosztów amortyzacji aktywów sfinansowanych dotacjami lub otrzymanych nieodpłatnie przed 1 lipca 2011 r. i wpłynie w przyszłych okresach na poprawę wyników finansowych.

Uwagi końcowe

SP ZOZ do 1 lipca 2011 r. (do wejścia w życie ustawy o działalności leczniczej) stosowały przepisy ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, w myśl której fundusz założycielski zakładu zwiększały przekazane z budżetu państwa, z budżetów jednostek samorządu terytorialnego dotacje oraz dary o charakterze aktywów trwałych. Była to regulacja odmienna od zasad wynikających z ustawy o rachunkowości, stosowanych w innych podmiotach, które zaliczały środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych do rozliczeń międzyokresowych przychodów i stopniowo zwiększały pozostałe przychody operacyjne, proporcjonalnie do odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych sfinansowanych wymienionymi źródłami.

Zasady ewidencji w SP ZOZ, wynikające z wymienianych w artykule przepisów (przed wejściem w życie nowelizacji ustawy o działalności leczniczej), powodowały, że amortyzacja naliczana w tych jednostkach od przedmiotowych aktywów nie miała pokrycia w przychodach. Powodowało to pogłębianie strat finansowych generowanych przez publiczne zakłady opieki zdrowotnej.

Przyjęta nowelizacja ustawy o działalności leczniczej rozstrzygnęła ten problem, a przyjęty mechanizm księgowy umożliwia pokrycie kosztów amortyzacji przychodami.

Wnioski szczegółowe:

- celem nowelizacji przepisów dotyczących przeksięgowania funduszu założycielskiego SP ZOZ było ujednoczenie prezentowania w sprawozdaniach finansowych składników majątkowych o tym samym charakterze, otrzymanych przed wejściem w życie ustawy o działalności leczniczej oraz po tym terminie;
- zmiana ustawy o działalności leczniczej miała na celu przeniesienie na rozliczenia międzyokresowe przychodów równowartości składników majątkowych spełniających postanowienia art. 41 UoR;
- dokonując przeniesienia należy rozstrzygnąć, czy w momencie otrzymania składników majątkowych lub środków na ich sfinansowanie, SP ZOZ zakwalifikowałby ich równowartość na zwiększenie rozliczeń międzyokresowych przychodów zgodnie z art. 41 UoR;
- przeksięgowanie nie ma zastosowania do wydzielonej na dzień utworzenia SP ZOZ części mienia Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego lub uczelni medycznej, składników majątkowych przekazanych w nieodpłatne użytkowanie, jak również do zamortyzowanej części majątku odniesionego na fundusz założycielski SP ZOZ;
- ustawowe przeksięgowanie części funduszu założycielskiego poprawi wyniki zakładów, ale jednocześnie spowoduje zmniejszenie funduszu założycielskiego.

W praktyce pojawił się problem ustalenia stanu aktywów SP ZOZ, które bezspornie powinny być przedmiotem przeksięgowania i tym samym pomniejszenia funduszu założycielskiego zakładów. Dotyczyć to może zwłaszcza tych SP ZOZ, którym organ założycielski przekazał składniki swojego majątku w nieodpłatne użytkowanie nieco później, niż w momencie jego utworzenia. Pojawia się ponadto wątpliwość, czy decyzja o zakwalifikowaniu aktywów do przeksięgowania powinna należeć do SP ZOZ, czy do organu założycielskiego. W ocenie ekspertów przy przeksięgowaniu pomocne byłoby doprecyzowanie obecnej sytuacji prawnej w drodze kolejnej nowelizacji.

Innym efektem problematycznym nowelizacji ustawy jest sytuacja tych zakładów, w których powstaje konieczność przeksięgowania większości lub nawet całego funduszu założycielskiego, czego skutkiem może być wykazanie ujemnej wartości kapitałów w bilansie SP ZOZ.

Literatura

- Gmytrasiewicz M., Karmańska A. (2002), *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa.
- Komunikat w sprawie przeksięgowania z funduszu założycielskiego SP ZOZ na rozliczenia międzyokresowe przychodów, niezamortyzowanej części wartości początkowej aktywów trwałych, otrzymanych nieodpłatnie lub sfinansowanych z dotacji przed 1 lipca 2011 r., w: www.mz.gov.pl (25.01.2013).
- Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej* (2008), red. M. Hass-Symotiuik, ODiDK, Gdańsk.
- Świerc Z. (2012), *Księgowe skutki wejścia w życie nowelizacji ustawy o działalności leczniczej*, „Rozliczenia księgowe działalności leczniczej” nr 9/9/wrzesień.
- Świerc Z. (2012), *Problemy z przeksięgowaniem niezamortyzowanej części aktywów trwałych SP ZOZ*, „Rozliczenia księgowe działalności leczniczej” nr 11/11/listopad.
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, DzU nr 112, poz. 654, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 14 czerwca 2012 r. o zmianie ustawy o działalności leczniczej oraz niektórych innych ustaw, DzU 2012, poz. 742.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej, DzU 2007, nr 14, poz. 89, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330.

CHANGE OF EQUITY CAPITAL OF INDEPENDENT PUBLIC COMPLEX OF INTEGRATED HEALTH CARE FACILITIES (ACCOUNTING IMPLICATIONS OF AMENDMENTS OF ACT ON MEDICAL ACTIVITY)

Abstract: On 30 June 2012 amendments to the Act on medical activity became effective, which verify the problem of recording the initial equity capital of SP ZOZ. According to the amendments, the unamortized value corresponding to the initial value of assets received free of charge or financed from subsidies, which increased by 1 July 2011 (i.e. the date of entry into force of the Act on medical activity) the initial equity capital of the SP ZOZ, is subject to reclassification to deferred income.

Before the amendments became effective, investment subsidies and gifts in the form of fixed assets were recognized as an increase in the initial capital. Depreciation deductions made on donations received in the form of fixed assets and purchased for specific subsidies were recognized as expenses and charged to operating costs of SP ZOZ, thus contributing to the generation of financial losses.

Keywords: change of equity capital, independent public complex of integrated health care facilities, subsidies, amendments of act on medical activity, deferred income

Cytowanie

- Warelis A. (2013), *Zmiana kapitałów samodzielnych publicznych ZOZ – skutki księgowe wejścia w życie nowelizacji ustawy o działalności leczniczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 239–247; www.wneiz.pl/frfu.

