

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

255

Środki trwałe – ujmowanie, wycena, prezentacja

Redaktorzy naukowi
Teresa Cebrowska
Waldemar Dotkuś



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Waldemar Gos, Józef Pfaff, Helena Żukowska

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kożuchowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-297-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Melania Bąk: Środki trwałe i ich zużycie w cyklu życia produktu.....	13
Renata Biadacz: Ujęcie środków trwałych przy zastosowaniu MSR/MSSF po raz pierwszy	28
Jolanta Chluska: Środki trwałe w procesach przekształceń samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej	39
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Remont a ulepszenie środków trwałych – podejście bilansowe i podatkowe	48
Stanisław Hońko, Przemysław Mućko: Zasady (polityka) rachunkowości w zakresie rzeczowych aktywów trwałych na podstawie sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych z sektora „Handel detaliczny”	59
Małgorzata Kamieniecka: Wycena środków trwałych w wartości przeszacowanej według MSSF i ustawy o rachunkowości – rzetelny obraz czy źródło możliwych manipulacji?.....	70
Anna Kasperowicz: Warunki kontroli środków trwałych.....	82
Joanna Koczar: Rosyjskie prawo bilansowe a identyfikacja, pomiar i wycena środków trwałych.....	92
Tomasz Kondraszuk: Problemy wyceny wybranych grup środków trwałych w rolnictwie	108
Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Aktualizacja wyceny środków trwałych do wartości godziwej	118
Anna Kuzior: Prezentacja skutków wyceny i zmian w stanie środków trwałych w sprawozdaniu finansowym sporządzonym według MSSF	127
Renata Kwiatkowska: Prawnobilansowe zasady ujęcia i wyceny nieruchomości obciążonych prawami użytkowania w ramach umów timeshare	138
Irina A. Lukyanova: Białoruskie standardy rachunkowości środków trwałych na drodze transformacji do MSSF: aspekt stosowany	147
Aleksandra Łakomiak: Kompletność środków trwałych.....	159
Ewa Wanda Maruszevska: Wycena środków trwałych w aspekcie profesjonalizmu osób świadczących usługi rachunkowości.....	177
Alicja Mazur: Alternatywne modele wyceny bilansowej środków trwałych a jakość informacji sprawozdawczej	186
Edward Pielichaty: Nieruchomości inwestycyjne – wycena i przekwalifikowanie w świetle prawa bilansowego.....	199
Jolanta Rubik: Wybrane problemy identyfikacji i wyceny kosztów środków trwałych w budowie.....	209

Bożena Rudnicka: Problemy wyceny środków trwałych w jednostkach budżetowych	218
Adrian Ryba: Utrata wartości środków trwałych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny	230
Aleksandra Sulik-Górecka: Krytyczna analiza tendencji w zakresie regulacji rachunkowości dotyczących aktualizacji wyceny operacyjnych aktywów trwałych.....	246
Marzena Tatarska: Wycena początkowa środków trwałych – aspekty podatkowe i bilansowe	256
Tatiana Verezubova: Problemy wyceny i ewidencji środków trwałych u białoruskich ubezpieczycieli.....	265
Vita Zariņa, Anna Medne, Iveta Strēle: Klasyfikacja i wycena środków trwałych na Łotwie	273
Paweł Zieniuk: Amortyzacja środków trwałych jako narzędzie optymalizacji podatkowej przedsiębiorstwa.....	283
Joanna Zuchewicz: Ulepszenia w obcych środkach trwałych w ujęciu rachunkowym i podatkowym.....	292
Katarzyna Żuk: Środki trwałe w polskim i białoruskim prawie bilansowym	304

Summaries

Melania Bąk: Fixed assets and their consumption in a product life cycle	27
Renata Biadacz: Entering fixed assets in the accounting ledger while applying IFRS for the first time	38
Jolanta Chluska: Fixed assets in the processes of the transformation of the independent health care units.....	47
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Repair or improvement of fixed assets – accounting and tax approach	58
Stanisław Hońko, Przemysław Mućko: Accounting policies for property, plant and equipment in financial reports of the issuers of securities in the „Retail” sector.....	69
Małgorzata Kamieniecka: Valuation of fixed assets at revalued amount in IFRS and Polish accounting act – fair view or potential source of manipulation?	81
Anna Kasperowicz: Fixed assets terms of control	91
Joanna Koczar: Russian balance law and identification, measurement and valuation of fixed assets.....	107
Tomasz Kondraszuk: Determining the current value of fixed assets and economic calculation in agriculture	117
Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Revaluation of fixed tangible assets to fair value	126

Anna Kuzior: Presentation of effects of tangible assets measurement and their derecognition in financial statement prepared according to IFRS	137
Renata Kwiatkowska: Recognition and measurement in the accounts of the property burdened with rights to use the timeshare.....	146
Irina A. Lukyanova: Belarus standards of fixed assets accounting on the way of transformation into IFRS. Applied aspects	158
Aleksandra Łakomiak: Completeness of fixed assets	176
Ewa Wanda Maruszewska: Valuation of fixed assets and accountants' professionalism	185
Alicja Mazur: Alternative fixed assets measurement models and the information quality of the financial statements	198
Edward Pielichaty: Investment properties – measurement and reclassification in the light of accounting law	208
Jolanta Rubik: Selected problems of identification and costs valuation of assets under construction	217
Bożena Rudnicka: Problems with valuation of fixed assets in budget entities	229
Adrian Ryba: Impairment loss for tangible fixed assets in accordance with international financial reporting standards – disputable article	245
Aleksandra Sulik-Górecka: Critical analysis of trends in accounting regulations concerning fixed asset upward revaluation	255
Marzena Tatarska: The initial valuation of fixed assets, tax and balance aspects.....	264
Tatiana Verezubova: Problems of the assessment and the accounting of fixed assets at Belarussian insurers.....	272
Vita Zariņa, Anna Medne, Iveta Strēle: Classification and valuation of fixed tangible assets in Latvia.....	282
Paweł Zieniuk: Depreciation of fixed assets as a tool for tax optimization in enterprises	291
Joanna Zuchewicz: Improvements in external assets from the perspective of accounting and tax presentation.....	303
Katarzyna Żuk: Fixed assets in Polish and Belarussian balance law	311

Jolanta Chluska

Politechnika Częstochowska

ŚRODKI TRWAŁE W PROCESACH PRZEKSZTAŁCENÍ SAMODZIELNYCH PUBLICZNYCH ZAKŁADÓW OPIEKI ZDROWOTNEJ

Streszczenie: Ustawa o działalności leczniczej stworzyła nowe warunki prawne do przekształceń spzoz. Skracca okres przekształceń, określa zasady ujmowania aktywów i pasywów przekształcanych zakładów, środki finansowe przeznaczone na przekształcenia, organy odpowiedzialne za podejmowanie decyzji i wykonanie procedur zmian. Artykuł charakteryzuje problemy ujmowania, wyceny i prezentacji w sprawozdaniu finansowym środków trwałych spzoz, szczególnie nieruchomości, jako podstawowej grupy aktywów przekształcanych zakładów.

Słowa kluczowe: przekształcenia spzoz, środki trwałe spzoz.

1. Wstęp

Podmioty działalności leczniczej, w tym samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (spzoz), wykorzystują w swojej działalności składniki majątku trwałe lub obrotowe, pochodzące z różnych źródeł. Najczęściej są to wkłady organów tworzących (założycielskich), darowizny, aktywa finansowane z dotacji, źródeł zagranicznych lub nabyte z wygoszodarowanych środków z podstawowej działalności. Szczególnie środki trwałe jako aktywa o znacznej wartości i długim okresie użytkowania są istotnym składnikiem aktywów w procesach przekształceń – połączeń, zmiany formy prawnej i innych. Celem artykułu jest charakterystyka problemów ujmowania, wyceny i prezentacji w sprawozdaniu finansowym środków trwałych spzoz jako podstawowej grupy aktywów przekształcanych spzoz w świetle obowiązujących przepisów prawnych.

Do realizacji powyższego celu wykorzystano takie narzędzia badawcze, jak analiza literatury przedmiotu i aktów prawnych, studium przypadku, analiza sprawozdań finansowych, obserwacje i wywiady realizowane w trakcie badania sprawozdań finansowych spzoz.

2. Środki trwałe w rachunkowości spzoz

Zadaniem systemu rachunkowości spzoz jest prawidłowa wycena, ujęcie w księgach rachunkowych środków trwałych, ustalanie i księgowanie odpisów amortyzacyjnych (kosztów wykorzystania środków trwałych), wykazanie bieżącej, z zachowaniem zasady ostrożności, wartości tych środków w sprawozdaniu finansowym. Podstawą tych działań są obowiązujące przepisy prawa oraz ustalenia samych zakładów w ramach polityki rachunkowości.

Definicja środków trwałych w ustawie o rachunkowości podkreśla długi okres ekonomicznej użyteczności oraz wykorzystanie na potrzeby jednostki tych składników majątkowych. Nie stawia warunku własności lub współwłasności. Ważne jest, by składnik majątku uznany za środek trwały był przez zakład kontrolowany, miał wiarygodnie określoną wartość i spowodował w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych. Kryteria te wynikają z ogólnej definicji aktywów, których elementem są środki trwałe. Środki trwałe otrzymane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze (np. leasingu) zalicza się do aktywów trwałych spzoz w zależności od spełnienia jednego z siedmiu szczegółowych warunków precyzowanych przez ustawę. W przypadku gdy zakład opieki zdrowotnej nie ma obowiązku corocznego badania sprawozdania finansowego, może odstąpić od analizy tych warunków i kwalifikować takie składniki zgodnie z przepisami prawa podatkowego.

Środki trwałe – nieruchomości wydzielone przez organy tworzące samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej w chwili ich powstawania znalazły swoje odzwierciedlenie w funduszu założycielskim.

Do obcych źródeł finansowania środków trwałych spzoz należą:

- a) dotacje,
- b) darowizny,
- c) kredyty i pożyczki,
- d) leasing,
- e) inne źródła [Hass-Symotiuk, Jakimowicz 2008, s. 67].

Finansowanie nabycia środków trwałych dotacjami stanowi ważne, dodatkowe źródło finansowania działalności zakładów i decyduje o ich konkurencyjności na rynku świadczeń zdrowotnych oraz w procesie przekształceń.

Wycena środków trwałych w momencie wprowadzania do ksiąg rachunkowych polega na ustaleniu ich wartości początkowej, którą może być:

- a) cena nabycia w przypadku zakupu,
 - b) koszt wytworzenia, gdy środek pochodzi z budowy,
 - c) w inny sposób ustalona wartość godziwa (darowizna, wymiana na inne dobra)
- [Ustawa z dnia 29.09.1994..., art. 28 ust. 2, 3, 6].

Wartość początkową środków trwałych powiększają koszty ich ulepszenia (przebudowy, rozbudowy, modernizacji, rekonstrukcji), jak również niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług (VAT) oraz podatek akcyzowy i koszt obsługi

zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania tych środków, związane z nimi różnice kursowe, a pomniejszają przychody z tych tytułów.

Pierwotną wartość środków trwałych mogą dodatkowo zmieniać:

- a) trwała utrata wartości,
- b) przeszacowanie wartości środków.

Utrata wartości środka trwałego wiąże się z całkowitą lub częściową utratą możliwości przynoszenia korzyści przez dany środek. Sytuacja taka może wystąpić w przypadku zaprzestania całkowitego lub określonego zakresu realizowanych świadczeń zdrowotnych. Przeszacowanie środków trwałych odbywa się na podstawie przepisów wydanych przez Ministra Finansów. Zakład opieki zdrowotnej nie może sam zdecydować o przeszacowaniu środków trwałych.

W procesie działalności zakładów opieki zdrowotnej środki trwałe zużywają się fizycznie i ekonomicznie. Wyrazem tego zużycia jest amortyzacja i umorzenie. Umorzenie środków trwałych jest to okresowe korygowanie wartości początkowej tych środków o wartość zużycia. Natomiast wyrażone w pieniądzu fizyczne zużycie środków trwałych na skutek ich użytkowania (eksploatacji), wliczone do kosztów działalności, nazywane jest amortyzacją. Amortyzację definiuje się również jako systematyczne rozłożenie w czasie obciążeń wyniku finansowego wartością aktywów trwałych przez ich ekonomicznie uzasadniony okres używania. Amortyzacja aktywów trwałych pozwala na rzetelne ustalenie wyniku finansowego w danym okresie zgodnie z koncepcją zachowania kapitału, wykazywany zysk nie jest zyskiem realnym, jeśli nie pokrył wartości zużytych środków trwałych wykorzystywanych przy wypracowaniu tego wyniku [Gmytrasiewicz, Karmańska 2004, s. 68].

Spzoz dokonują amortyzacji środków trwałych w rachunkowości finansowej wszystkich ujmowanych i wykazywanych w księgach rachunkowych środków trwałych.

3. Procesy przekształceń w ustawie o rachunkowości i ustawie o działalności leczniczej

Podmioty gospodarcze podejmują decyzje o przekształceniach – połączeniach, zmianie formy prawnej – na mocy przepisów prawa lub decyzji określonych organów. Procesy takie są odzwierciedlane w księgach rachunkowych oraz rozliczeniach podatkowych. Podstawą rozliczania procesów przekształceń w księgach rachunkowych są przepisy prawa bilansowego oraz inne, jako przepisy uzupełniające. Ustawa o rachunkowości reguluje zasady połączeń jednostek gospodarczych – spółek:

- a) metodą nabycia,
- b) metodą łączenia udziałów.

Rozliczenie połączenia metodą nabycia ma miejsce w sytuacji, gdy wyodrębnić można jednostkę przejmującą i jednostkę przejmowaną. Łączenie się spółek handlowych rozlicza się i ujmuje na dzień połączenia w księgach rachunkowych spółki, na

którą przechodzi majątek łączących się spółek (spółki przejmującej), albo nowej spółki powstałej w wyniku połączenia (spółki nowo zawiązanej).

W razie łączenia się spółek, na skutek którego nie następuje utrata kontroli nad nimi przez ich dotychczasowych udziałowców, można zastosować metodę łączenia udziałów. W szczególności dotyczy to łączenia się spółek zależnych w sposób bezpośredni lub pośredni od tej samej jednostki dominującej, jak również w razie połączenia jednostki dominującej niższego szczebla z jej jednostką zależną [Ustawa z dnia 29.09.1994..., art. 44a].

Połączenie się samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej charakteryzuje art. 66 ustawy o działalności leczniczej. Może być ono dokonane jako:

a) przeniesienie całego mienia co najmniej jednego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej (przejmowanego) na inny samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej (przejmujący),

b) utworzenie nowego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej powstałego co najmniej z dwóch łączących się samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej.

W terminie określonym w akcie o połączeniu kierownik podmiotu przejmującego albo kierownik samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej powstałego w wyniku połączenia składa wnioski o wykreślenie zakładu przejmowanego z Krajowego Rejestru Sądowego (KRS), natomiast w przypadku powstania nowego podmiotu – o dokonanie wpisu do KRS oraz w rejestrze podmiotów wykonujących działalność leczniczą. Z dniem wykreślenia podmiotu przejmowanego z KRS podmiot przejmujący wstępuje we wszystkie stosunki prawne, których podmiotem był podmiot przejmowany, bez względu na charakter prawny tych stosunków.

Jeśli w wyniku połączenia powstaje nowy podmiot, z dniem wpisania samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej powstałego w wyniku połączenia do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą lub Krajowego Rejestru Sądowego następuje z urzędu wykreślenie łączących się podmiotów z tych rejestrów. Ponadto zakład ten wstępuje we wszystkie stosunki prawne, których podmiotem były łączące się zakłady, bez względu na charakter prawny tych stosunków. Z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej powstały w wyniku połączenia uzyskuje osobowość prawną.

Ustawa o rachunkowości nie precyzuje zasad rachunkowości towarzyszących zmianie formy prawnej podmiotów gospodarczych. Nawiązuje jedynie do:

a) zamykania i otwierania ksiąg rachunkowych w przypadku braku możliwości kontynuacji działalności (art. 12, 29),

b) księgowania kapitałów w przypadku likwidacji lub upadłości podmiotu, postępowania naprawczego lub układowego (art. 36),

c) inwentaryzacji w procesach przekształceń (art. 26).

Istotnym uzupełnieniem tych zasad są uregulowania prawa upadłościowego i naprawczego oraz kodeksu spółek handlowych [Ustawa z dnia 15.09.2000..., Tytuł IV, Dział III; Ustawa z dnia 28.02.2003..., Część 1, Tytuł VII, VIII].

Przekształcenie spzoz w spółkę kapitałową charakteryzuje ustawa o działalności leczniczej (uodzl). Do istotnych zasad omawianych przez uodzl należą:

- a) zakres przejmowanych przez spółkę oraz organy tworzące zobowiązań przekształcanych spzoz,
- b) zakres aktu przekształcenia,
- c) określenie dnia przekształcenia,
- d) sukcesja praw przekształconego podmiotu,
- e) przejście pracowników do nowo powstałej spółki,
- f) wycena oraz przekazywanie aktywów – w tym nieruchomości – do spółki,
- g) szczególny tryb przekształceń spzoz w spółki kapitałowe w okresie do 31 grudnia 2013 r.

Przekształcenie jest obecnie możliwe bez konieczności uprzedniej likwidacji spzoz [Borkowska 2012, s. 36]. Ustawa o zakładach opieki zdrowotnej przewidywała najpierw likwidację spzoz, a następnie zawiązanie spółki kapitałowej.

4. Wycena środków trwałych spzoz w procesach przekształceń

Środkami trwałymi w spzoz są:

- a) nieruchomości – w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki,
- b) maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,
- c) ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- d) środki trwałe otrzymane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu, jeśli z umowy wynika prawo ich ujmowania w księgach rachunkowych spzoz.

Na dzień bilansowy środki trwałe wykazuje się w sprawozdaniu finansowym – bilansie – według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych), pomniejszone o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

Ostatnie, urzędowe przeszacowanie środków trwałych wystąpiło w 1995 r. Polegało ono na przeliczeniu wykazanej w ewidencji wartości początkowej i dotychczasowych odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) poszczególnych obiektów na dzień 1 stycznia 1995 r. na ceny odtworzenia z września 1994 r. przy zastosowaniu wskaźników przeliczeniowych właściwych dla grup rodzajowych i okresów nabycia (wytworzenia) środków trwałych, opublikowanych obwieszczeniem Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z 8 lutego 1995 r. Skutki przeszacowania rozliczano z kapitałem z aktualizacji wyceny, przewidzianym przez ustawę o rachunkowości. Podobne rozliczenie dokonywane było w zakładach opieki zdrowotnej.

Obecne przepisy ustawy o działalności leczniczej wprowadzają obowiązek wyceny w wartości godziwej nieruchomości przekazywanych na własność spółce kapitałowej powstałej z przekształcenia spzoz. Odpowiedzialny jest za to podmiot tworzący (organ założycielski). Określenia wartości rynkowej nieruchomości dokonuje

rzeczoznawca majątkowy na zasadach i w sposób określony w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami. Ustawa o gospodarce nieruchomościami precyzuje zasady określania w stosunku do nieruchomości wartości rynkowej, wartości odtworzeniowej oraz wartości katastralnej. Wartość rynkową można określić dla nieruchomości, które są lub mogą być przedmiotem obrotu.

Wartość rynkową nieruchomości stanowi najbardziej prawdopodobna jej cena, możliwa do uzyskania na rynku, określona z uwzględnieniem cen transakcyjnych przy przyjęciu następujących założeń:

a) strony umowy były od siebie niezależne, nie działały w sytuacji przymusowej oraz miały stanowczy zamiar zawarcia umowy;

b) upłynął czas niezbędny do wyeksponowania nieruchomości na rynku i do wynegocjowania warunków umowy [Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997..., art. 151].

Metody określania wartości nieruchomości, podejścia do ich wyceny są uzależnione od przyjętych rodzajów czynników wpływających na wartość nieruchomości. Wyceny nieruchomości dokonuje się przy zastosowaniu podejścia: porównawczego, dochodowego lub kosztowego, albo mieszanego, zawierającego elementy podejść poprzednich. Wartość rynkową nieruchomości ustala się z zastosowaniem podejścia porównawczego lub dochodowego. Jeżeli istniejące uwarunkowania nie pozwalają na zastosowanie podejścia porównawczego lub dochodowego, wartość rynkową nieruchomości określa się, stosując podejście mieszane. Przy zastosowaniu podejścia kosztowego określa się wartość odtworzeniową nieruchomości. Charakterystykę podejść ustalania wartości rynkowej nieruchomości prezentuje tab. 1.

Tabela 1. Podejścia w ustalaniu wartości rynkowej nieruchomości

Podejście	Charakterystyka
Podejście porównawcze	Określenie wartości nieruchomości przy założeniu, że wartość ta odpowiada cenom, jakie uzyskano za nieruchomości podobne, które były przedmiotem obrotu rynkowego. Ceny te koryguje się ze względu na cechy różniące nieruchomości podobne do nieruchomości wycenianej oraz uwzględnia się zmiany poziomu cen wskutek upływu czasu. Metodę porównawczą stosuje się, jeżeli są znane ceny i cechy nieruchomości podobnych do nieruchomości wycenianej.
Podejście dochodowe	Określanie wartości nieruchomości przy założeniu, że jej nabywca zapłaci za nią cenę, której wysokość uzależni od przewidywanego dochodu, jaki uzyska z nieruchomości. Stosuje się je przy wycenie nieruchomości przynoszących lub mogących przynieść dochód.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997..., art. 152–154].

Wyboru właściwego podejścia dokonuje rzeczoznawca majątkowy, uwzględniając w szczególności cel wyceny, rodzaj i położenie nieruchomości, przeznaczenie w planie miejscowym, stan nieruchomości oraz dostępne dane o cenach, dochodach i cechach nieruchomości podobnych. Rzeczoznawca majątkowy sporządza na piśmie opinię o wartości nieruchomości w formie operatu szacunkowego i ponosi za

nią odpowiedzialność w granicach określonych w ustawie o gospodarce nieruchomościami. Szczegółowe metody i techniki wyceny nieruchomości, sposoby określania wartości nieruchomości przy zastosowaniu poszczególnych podejść oraz sposoby określania wartości nieruchomości do różnych celów precyzuje Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego.

Wartość rynkowa nieruchomości będzie zapewne wyższa od wartości księgowej, co skutkować będzie odniesieniem różnicy na fundusz z aktualizacji wyceny. Wprawdzie art. 57 ustawy o działalności leczniczej określa rozliczanie z funduszem zakładu kwot przeszacowania środków trwałych, jednak odnosi się to do ustawowego przeszacowania, o którym mówią przepisy prawa podatkowego¹. Jeśli wykorzystywane przez spzoz nieruchomości nie były ujmowane w jego księgach rachunkowych, skutki wyceny w wartościach rynkowych nie zostaną ujęte w księgach rachunkowych przekształcanego zakładu.

Bilans zamknięcia samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej staje się bilansem otwarcia spółki kapitałowej, przy czym suma kapitałów własnych jest równa sumie funduszu założycielskiego, funduszu zakładu, funduszu z aktualizacji wyceny i niepodzielonego wyniku finansowego za okres działalności zakładu przed przekształceniem, z uwzględnieniem korekty wartości wynikającej z przeszacowania do wartości rynkowej nieruchomości oraz korekty nieumorzonych części wartości nieruchomości, które nie podlegają przekazaniu do spółki.

Poniższy przykład pokazuje relacje wartości majątku podmiotu i wycenionych w wartościach rynkowych nieruchomości spzoz.

Przykład

Sprawozdanie finansowe Zespołu Opieki Zdrowotnej w X wykazywało następujące parametry finansowe:

- 1) bilans sporządzony na dzień 31.12.2011 r. po stronie aktywów i pasywów zamykał się kwotą **19 173 057,23 zł**,
- 2) rachunek zysków i strat za rok obrotowy od 01.01.2011 r. do 31.12.2011 r. wykazywał stratę netto w wysokości 3 369 093,69 zł,
- 3) zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym za rok obrotowy od 01.01.2011 r. do 31.12.2011 r. wykazywało zmniejszenie kapitału własnego o kwotę 3 368 844,69 zł,
- 4) rachunek przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 01.01.2011 r. do 31.12.2011 r. wykazywał zmniejszenie stanu środków pieniężnych o kwotę 234 492,28 zł,
- 5) strata lat ubiegłych 33 324 484,52 zł.

¹ Fundusz zakładu samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej zwiększa się o: [...] 2) kwoty zwiększenia wartości aktywów trwałych, będącego skutkiem ustawowego przeszacowania tych aktywów [Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011... art. 57. 1]. Zasady urzędowej aktualizacji środków trwałych ustala ustawa o podatku dochodowym osób prawnych [Ustawa z dnia 15.02.1992..., art. 15 ust. 5].

Fragment uchwały Rady Miasta: Rada Miejska w X
uchwała:

§ 1

Wyrazić zgodę na przekształcenie Samodzielnego Publicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej pod nazwą Zespół Opieki Zdrowotnej w X w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością pod firmą Zespół Opieki Zdrowotnej w X Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością ze 100% udziałem w kapitale zakładowym Gminy X.

§ 2

1. Określić na kwotę łączną **24 710 598,98** zł wartość rynkową następujących nieruchomości znajdujących się w posiadaniu Samodzielnego Publicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej pod nazwą Zespół Opieki Zdrowotnej w X:

.....

Jak pokazuje powyższy przykład, wycena nieruchomości w wartościach rynkowych może istotnie wpłynąć na wartość kapitału spółki powstałej z przekształcenia spzoz.

Podobnych procedur, jak w odniesieniu do nieruchomości, nie przewidziano w przypadku przekazania nowej spółce kapitałowej powstałej z przekształcenia spzoz innych środków trwałych. Przechodzą one do spółki kapitałowej w wartości wynikającej z ksiąg rachunkowych spzoz. Podyktowane jest to tym, że nie dochodzi do zmiany właściciela kapitału, ponieważ sam fakt przekształcenia nie stanowi podstawy do zmiany struktury własnościowej przekształcanego podmiotu. W przypadku spzoz dotychczasowy organ założycielski, będący jednocześnie organem dokonującym przekształcenia, staje się z dniem przekształcenia jedynym wspólnikiem lub akcjonariuszem spółki powstałej w wyniku przekształcenia. Zmienia się tylko forma podmiotu w rozumieniu przedmiotowym – transformacja dotyczy wyłącznie formy organizacyjno-prawnej i nie ma wpływu na ciągłość bytu podmiotu działalności leczniczej.

5. Zakończenie

Ustawa o działalności leczniczej stworzyła nowe warunki prawne do przekształceń spzoz. Skraca okres przekształceń, formułuje zasady ujmowania aktywów i pasywów przekształcanych zakładów, środki finansowe przeznaczone na procesy przekształceń, organy odpowiedzialne za decyzje i wykonanie procedur zmian. Zauważyć należy jednak, że samo przekształcenie spzoz w spółkę kapitałową czy połączenie dotychczasowych spzoz w inny podmiot nie gwarantuje wyjścia z kryzysu przekształcanych podmiotów. Jak pokazuje praktyka restrukturyzacji z 2005 r., nie wszystkim spzoz udało się poprawić kondycję finansową. Nadal potrzebne jest restrukturyzowanie sektora i działania sanacyjne poszczególnych podmiotów.

Literatura

- Borkowska M. [2012], *Przekształcenie SP ZOZ w spółkę kapitalową*, „Rachunkowość” nr 1.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A. [2004], *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa.
- Hass-Symotiuł M., Jakimowicz H. [2008], *Zasady gospodarki finansowej ZOZ*, [w:] *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej*, red. M. Hass-Symotiuł, ODDK, Gdańsk.
- Obwieszczenie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 8 lutego 1995 r. w sprawie wskaźników przeliczeniowych do aktualizacji wyceny środków trwałych na dzień 1 stycznia 1995 r. (MP z 27.02.1995).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzenia operatu szacunkowego (DzU z 2004, nr 207, poz. 2109, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU z 2011, nr 74, poz. 397, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15.09.2000 r. Kodeks spółek handlowych (DzU z 2000, nr 94, poz. 1037, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości (DzU z 2009, nr 152, poz. 1223, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia z dnia 28.02.2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (DzU z 2009, nr 175, poz. 1361, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (DzU nr 112, poz. 654, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (DzU z 2010, nr 102, poz. 651, z późn. zm.).

FIXED ASSETS IN THE PROCESSES OF THE TRANSFORMATION OF THE INDEPENDENT HEALTH CARE UNITS

Summary: The act of the healthcare activity has created new legal conditions for the transformation of the independent health care units (spzoz). It shortens the period of the transformation, specifies the rules of registering the assets and liabilities, financial resources connected with the transformation, the bodies responsible for making decisions and executing the procedures of changes. The article characterizes the problems of registering, valuation and presentation of the fixed assets of spzoz, especially the immovables, in the financial statement as the basic group of assets of the transformed units.

Keywords: transformation of healthcare units (spzoz), fixed assets of spzoz.