

Samodzielny Publiczny  
Zakład Opieki Zdrowotnej  
WOJEWÓDZKI SZPITAL ZESPOLONY  
IM. J. Śniadeckiego  
15-950 Białystok ul. M. Skłodowskiej-Curie 26

DE-021/Z-<sup>34</sup>4/12

**ZARZĄDZENIE nr <sup>34</sup>4/2012**

Dyrektora SPZOZ Wojewódzkiego Szpitala Zespólnego im. J. Śniadeckiego w Białymstoku  
z dnia 02 kwietnia 2012r.

w sprawie polityki rachunkowości SPZOZ Wojewódzkiego Szpitala Zespólnego  
im. J. Śniadeckiego w Białymstoku.

Na podstawie art.10 ust.2 ustawy z dnia 29 września 1994r o rachunkowości Dz. U. Z 2009r. Nr  
152 poz. 1223 z póź. zm. zarządza się , co następuje:

§ 1

Wprowadza się „ Politykę Rachunkowości „ SPZOZ Wojewódzkiego Szpitala Zespólnego im. J.  
Śniadeckiego w Białymstoku, która stanowi załącznik do niniejszego zarządzenia

§ 2

Nadzór nad prawidłowością, kompletnością i terminowością stosowania polityki rachunkowości  
powierza się Głównemu Księgowemu.

§4

Zarządzenie wchodzi w życie z dniem podpisania

DYREKTOR SZPITALA  
  
Urszula Lapińska  
GLÓWNY KSIĘGOWY  
  
mgr inż. Iwona Ewańska

DYREKTOR SZPITALA

*Urszula Łapińska*

ZATWIERDZAM

## ZAŁOŻENIA POLITYKI RACHUNKOWOŚCI

DLA

SPZOZ WOJEWÓDZKIEGO SZPITALA ZESPOLONEGO

IM. J. ŚNIADECKIEGO

W BIAŁYMSTOKU

Z-ca DYREKTORA  
ds. Ekonomiczno-Administracyjnych  
*Krystyna Kulesza-Hury*  
mgr Krystyna Kulesza-Hury

## WSTĘP

SPZOZ Wojewódzki Szpital Zespolony im. J. Śniadeckiego w Białymstoku został powołany do świadczenia usług medycznych, realizuje więc cele społeczne i ekonomiczne, co w sposób istotny wpływa na kształt prowadzonej rachunkowości.

Kształt rachunkowości SPZOZ, determinują następujące regulacje prawne:

- ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. nr 152, poz. 1223, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą o rachunkowości,
- ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. z 2007 r., nr 14, poz. 89, z późn. zm.) – obowiązująca do 30.06.2011 r.,
- ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. nr 112, poz. 654, z późn. zm.), obowiązująca od 01.07.2011 r.,
- ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. nr 157, poz. 1240, z późn. zm.),
- krajowe i międzynarodowe standardy rachunkowości,
- rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. nr 164, poz. 1194, z późn. zm.) – obowiązujące do 30 czerwca 2011 r.,
- przepisy podatkowe, w tym głównie: ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. nr 74, poz. 397, z późn. zm.); zwanej dalej **ustawa o CIT** i ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054, z późn. zm.); zwanej dalej **ustawa o VAT**.

## I. ZASADY OGÓLNE RACHUNKOWOŚCI I DEFINICJE

### 1. Obowiązujące ogólne zasady rachunkowości

Zasady rachunkowości obowiązujące w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej (SPZOZ) nadzorowanych przez województwo podlaskie:

- 1) zasada rzetelnego i wiernego obrazu
- 2) zasada podmiotowości
- 3) zasada terminowości
- 4) zasada podwójnego zapisu

#### Ad. 1) Zasada rzetelnego i wiernego obrazu

Przestrzeganie zasady rzetelnego i wiernego obrazu jest najważniejszą, gwarantującą wiarygodny i zgodny z rzeczywistością ujmowanie zdarzeń gospodarczych. W ramach tej zasady wyróżnia się zasady szczegółowe:

a) **zasada kontynuacji działalności** – przyjmuje, że SPZOZ będzie kontynuował, w dającej się przewidzieć przyszłości, co najmniej w najbliższym roku obrotowym, działalność

gospodarczą w niezmienionym zakresie. Oznacza to, że SPZOZ nie będzie zmuszony ograniczyć istotnie dotychczas prowadzonej działalności, ani też nie przewiduje jej likwidacji.

Wycena aktywów i pasywów następuje wówczas po rzeczywistych cenach nabycia lub kosztach wytworzenia z uwzględnieniem przewidzianych ustawą o rachunkowości planowych odpisów amortyzacyjnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Jeżeli kontynuacja działalności nie jest zakładana, wycena aktywów następuje po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen nabycia lub kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. SPZOZ zobowiązany jest ponadto do utworzenia rezerwy na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności (art. 29 ust. 1, 2, 2a i 3 ustawy o rachunkowości);

**b) zasada ostrożnej wyceny** – polega na uwzględnieniu niepewności wielu operacji gospodarczych poprzez wykazanie ostrożnego podejścia przy sporządzaniu sprawozdania finansowego. Realizacja tej zasady wymaga obciążenia wyniku finansowego odpisami z tytułu:

- zmniejszenia wartości trwałych składników majątku z tytułu trwałej utraty wartości tych składników,
- aktualizacji wartości rzeczowego majątku obrotowego wywołanej zmianami ich jakości oraz cen (wartości rynkowej),
- aktualizacji wartości należności zagrożonych nieściągalnością,
- ujmowania wyłącznie niewątpliwych pozostałych przychodów operacyjnych oraz zysków nadzwyczajnych, a także wszelkich poniesionych pozostałych kosztów operacyjnych oraz strat nadzwyczajnych,
- utworzenia rezerw na przyszłe koszty i straty, które są uprawdopodobnione, bądź wynikają z przepisów prawa.

Realizacja zasady ostrożnej wyceny oznacza w konsekwencji ustalanie wartości składników majątkowych oraz rozliczenie wyniku finansowego przy zachowaniu założenia realnej i obiektywnej oceny stanu faktycznego;

**c) zasada istotności** – polega na konieczności przedstawiania i dokonywania wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów z uwzględnieniem właściwego stopnia szczegółowości. Umożliwia ona – dla zdarzeń mniej istotnych – stosowanie uproszczeń a dla zdarzeń wpływających w istotny sposób na rzetelne przedstawienie sytuacji finansowej i majątkowej oraz wynik finansowy wprowadzenie większej szczegółowości.

W przypadku wystąpienia wątpliwości czy operacja księgowa podlega ujęciu w księgach roku bieżącego czy też ma być ujęta z wynikiem lat ubiegłych, decyduje następujący poziom istotności:

- dla zdarzeń mających wpływ na wielkość **przychodów ze sprzedaży netto** – na poziomie – **1,0%** rocznych obrotów
- dla zdarzeń mających wpływ na **wielkość sumy bilansowej** - na poziomie – **2,0%**

Za poziom istotności uważa się, **wyrażony procentowo** wpływ danego zdarzenia na zmianę wielkości przychodów ze sprzedaży netto lub sumy bilansowej;

**d) zasada memoriału** – polega na określeniu, że w księgach rachunkowych i wyniku finansowym należy uwzględnić **wszystkie** osiągnięte przychody i obciążające koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

Przyjmuje się, jako obowiązującą – **zasadę konieczności ujęcia w księgach** – ogółu operacji danego roku obrotowego bez względu na fakt wydatkowania lub otrzymania zapłaty,



tj. ujęcie w ewidencji i wykazanie w sprawozdaniu finansowym wszystkich realizowanych w danym okresie obrotowym przychodów, nawet wówczas, gdy nie uzyskano z tego tytułu wpływu środków pieniężnych, a także o ujęcie obciążających te przychody kosztów. Zgodnie z tą zasadą, np. naliczone (zarachowane a nie otrzymane) odsetki stanowią przychód, a koszty związane z przychodami przewidzianymi do zafakturowania w roku następnym, ujmowane są w rozliczeniach międzyokresowych (odpowiednio kosztów oraz przychodów);

**e) zasada współmierności przychodów i kosztów** – wyraża się w tym, iż na wynik finansowy wpływają uzyskane w roku obrotowym przychody ze sprzedaży produktów (wyrobów i usług) oraz towarów, a także z operacji finansowych oraz odpowiednie, konieczne dla osiągnięcia tych przychodów, a więc współmierne do nich koszty zarówno poniesione (np. opłacone), jak i dotyczące przychodów, choć nie opłacone lub nawet nienotyfikowane bądź tylko oszacowane. Natomiast opłacone z góry przyszłe przychody lub już opłacone koszty, dotyczące jednak przyszłych lat obrotowych – jako czynne lub bierne (rezerwa) rozliczenia międzyokresowe przychodów bądź kosztów – stanowią składnik aktywów lub pasywów bilansu. Zasadę współmierności przychodów i kosztów stosuje się do kosztów i przychodów z działalności operacyjnej oraz kosztów i przychodów finansowych. Nie jest natomiast wymagana przy prezentacji pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych oraz do strat i zysków nadzwyczajnych – wobec nieperiodycznego ich powstawania i częstego braku związku między tego rodzaju przychodami (zyskami) a kosztami (stratami).

**f) zasada ciągłości** – polega na prezentacji sprawozdań finansowych w kolejnych latach z zachowaniem tych samych zasad rachunkowości. W przypadku zmiany przepisów ustawy o rachunkowości lub zmiany wewnętrznych zasad rachunkowości, konieczna jest prezentacja wpływu dokonanych zmian na wartość aktywów i pasywów oraz na wynik finansowy. Wyżej wymienione okoliczności należy ujawnić w sprawozdaniu finansowym za rok obrotowy, w którym zmiany te nastąpiły. Sprawozdanie finansowe za rok poprzedni należy (statystycznie) doprowadzić do porównywalności ze sprawozdaniem za rok bieżący.

Ciągłość przyjętych zasad dotyczy zwłaszcza:

- sposobu wyceny,
- ustalania zasad odpisów umorzeniowych i aktualizujących,
- sposobu ujmowania poszczególnych pozycji aktywów i pasywów,
- ustalania wyniku finansowego,
- prezentacji danych w sprawozdaniu finansowym.

**g) zasada zakazu kompensaty sald** – zabrania dokonywania kompensacji wartości różnych co do rodzaju składników aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów. Dla każdego składnika aktywów, pasywów, przychodów i kosztów należy te wartości określać oddzielnie.

**Ad. 2) Zasada podmiotowości** – polega na konieczności uwzględniania specyfiki prowadzonej działalności przez SPZOZ

**Ad. 3) Zasada terminowości** – polega na konieczności prowadzenia przez SPZOZ ksiąg rachunkowych terminowo, chronologicznie i systematycznie z uwzględnieniem poszczególnych okresów sprawozdawczych, których dotyczą.

**Ad. 4) Zasada podwójnego zapisu** – polega na równoległym ujęciu w księgach rachunkowych majątku (aktywa) oraz źródeł jego sfinansowania (pasywa).

## 2. Parametry wyceny

Do wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego SPZOZ stosowane są następujące parametry wyceny:

**a) cena nabycia** – cena zakupu składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz koszty bezpośrednio związane z zakupem, a obniżona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia;

**b) koszt wytworzenia** – obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu;

**c) cena sprzedaży netto** – możliwa do uzyskania na dzień bilansowy cena sprzedaży składnika (bez podatku VAT), pomniejszona o udzielone rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia;

**d) wartość godziwa** – kwota za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej pomiędzy zainteresowanymi, a dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami;

**e) cena rynkowa** – bieżąca na rynku cena sprzedaży lub kupna;

**f) wartość przeszacowana** – wartość po dokonanej aktualizacji. Aktualizacja może zwiększać lub zmniejszać wartość składnika majątku;

**g) wartość wiarygodnie oszacowana** – wartość ustalona z uwzględnieniem wszelkich znanych ryzyk oraz wartości pieniądza w czasie;

**h) kwota wymagająca zapłaty** - kwota wynikająca z wartości nominalnej skorygowanej o odpisy aktualizujące. Odpisy aktualizujące mogą zwiększać zobowiązania (np. odsetki) lub zmniejszać majątek (odpisy aktualizujące należności).

## 3. Określenie roku obrotowego i okresów sprawozdawczych

Przyjmuje się, iż rokiem obrotowym i podatkowym jest rok kalendarzowy, tj. okres od 1 stycznia do 31 grudnia, zaś okresem sprawozdawczym – okres jednego miesiąca.

Na dzień kończący rok obrotowy, który jest dniem bilansowym – zamyka się księgi rachunkowe oraz sporządza się sprawozdanie finansowe, zgodnie z wymogami ustawy o rachunkowości.

Do udokumentowania zapisów w księgach rachunkowych służą dowody księgowe sprawdzone i zatwierdzone, zgodnie z przyjętymi w SPZOZ procedurami i instrukcjami.

## II. ZASADY WYCENY AKTYWÓW I PASYWÓW ORAZ PREZENTACJI W BILANSIE

Ustala się – przy założeniu kontynuacji działalności jednostki – następujące zasady wyceny aktywów i pasywów do stosowania w SPZOZ; zgodnie z art. 4 ust. 4, art. 10 ust. 1, pkt 2 oraz rozdziału 4 ustawy o rachunkowości:

### 1. Rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne i prawne

#### 1.1. Zakres rzeczowy

##### 1.1.1. Rzeczowe aktywa trwałe (A.II) obejmują:

- **środki trwałe** (wiersz A.II.1) - aktywa trwałe o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż 1 rok, zdadne do użytku i przeznaczone na potrzeby SPZOZ;
- **środki trwałe w budowie** (wiersz A.II.2) – zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego;
- **zaliczki na środki trwałe w budowie** (wiersz A.II.3) - zapłacone innym podmiotom (dostawcom) kwoty pieniężne na nabycie lub wytworzenie środków trwałych.

**1.1.2. Wartości niematerialne i prawne (A.I)** – są to nabyte przez SPZOZ prawa majątkowe, nadające się do gospodarczego wykorzystania przez okres dłuższy niż **jeden rok**. Zalicza się do nich:

- **koszty zakończonych prac rozwojowych** (wiersz A.I.1);
- **inne wartości niematerialne i prawne** (wiersz A.I.3) (np. autorskie prawa majątkowe i prawa pokrewne, w tym programy komputerowe, licencje, koncesje, patenty, prawa do znaków towarowych, know-how)

#### 1.2. Zasady wyceny

**1.2.1. Środki trwałe, środki trwałe w budowie oraz wartości niematerialne i prawne wycenia się**, w zależności od sposobu ich nabycia i późniejszego wykorzystania - według:

- ☞ ceny nabycia
- ☞ kosztów wytworzenia
- ☞ wartości przeszacowanej (po urzędowej aktualizacji środków trwałych)

– pomniejszonych o odpisy umorzeniowe (amortyzacyjne) oraz o ewentualne odpisy z tytułu trwałej utraty ich wartości.

Środki trwałe, środki trwałe w budowie oraz wartości niematerialne i prawne ujmuje się w księgach rachunkowych według ich **wartości początkowej**, którą stanowi – cena nabycia

lub koszt wytworzenia składnika; wartość początkową powiększają koszty jego ulepszenia: przebudowy, rozbudowy, modernizacji i rekonstrukcji, powodujące – po zakończeniu ulepszenia – zwiększenie wartości użytkowej danego składnika w stosunku do wartości posiadanej przy przyjęciu do użytkowania, mierzonej okresem użytkowania, zdolnością wytwórczą, jakością uzyskiwanych produktów, kosztami eksploatacji lub innymi miarami.

Wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (z wyjątkiem gruntów) zmniejszają odpisy amortyzacyjne w celu uwzględnienia utraty ich wartości wskutek użytkowania lub upływu czasu.

**Prawo wieczystego użytkowania gruntu** ewidencjonowane i wyceniane jest według następujących zasad :

1) **zakupione** – nabycie jest rejestrowane na ustalonym dla prawa wieczystego użytkowania koncie majątkowym w wartości wynikającej z aktu notarialnego w korespondencji z kontem zobowiązań w stosunku do dostawców.

2) **nabyte w drodze decyzji administracyjnej** – ewidencja jest prowadzona na koncie prawa wieczystego użytkowania gruntów w korespondencji z kontem rozliczeń międzyokresowych przychodów;

Wycena początkowa następuje w wartości prawa wieczystego gruntu określonej w decyzji administracyjnej;

3) **nabyte w drodze darowizny** – ewidencja odbywa się na koncie prawa wieczystego użytkowania gruntów w korespondencji z kontem rozliczeń międzyokresowych przychodów.

Wycena następuje w wysokości wartości wykazanej w dokumencie darowizny lub nieodpłatnego przekazania (sporządzonym w formie aktu notarialnego).

Prawo użytkowania wieczystego gruntu nie podlega amortyzacji podatkowej, natomiast amortyzację księgową ustala się na okres 20 lat (w przypadku gdy dotychczas przyjęte okresy są inne – ich korekty nie dokonuje się).

**1.2.2. Amortyzacja środków trwałych** – dokonywana jest na zasadzie planowanego, systematycznego rozłożenia ich wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji.

Według kryterium sposobu dokonywania odpisów amortyzacyjnych w SPZOZ następuje podział środków trwałych na dwie grupy :

- 1) **środki trwałe o wartości początkowej równej i wyższej od 3.500 zł** – od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych w okresie dłuższym niż 1 rok,
- 2) **środki trwałe o wartości początkowej do 3.500 zł** – od których dokonuje się jednorazowych odpisów amortyzacyjnych (100%) w miesiącu oddania do użytkowania.

Rozpoczęcie amortyzacji (umorzeń) następuje od miesiąca następnego po miesiącu przyjęcia środka trwałego do użytkowania, a ich zakończenie z chwilą zrównania wartości umorzenia z wartością początkową danego środka trwałego lub przeznaczenia go do sprzedaży, likwidacji bądź stwierdzenia niedoboru, z ewentualnym uwzględnieniem przewidzianej przy likwidacji ceny sprzedaży netto pozostałości środka trwałego.

Na dzień przyjęcia środka trwałego do użytkowania **ustala się metodę i stawkę amortyzacji**, która to metoda i stawka nie podlegają weryfikacji.

W SPZOZ przyjmuje się jako podstawową **metodę amortyzację liniową** oraz ustala się stawkę amortyzacji dla każdego nowoprzyjętego środka trwałego z uwzględnieniem

czasookresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego, przy ustalaniu którego bierze się pod uwagę w szczególności :

- a) liczbę zmian użytkowania środka trwałego,
- b) tempo postępu techniczno-ekonomicznego,
- c) wydajność środka trwałego mierzona np. liczbą godzin użytkowania lub innym miernikiem,
- d) prawne lub inne ograniczenia czasookresu użytkowania środka trwałego,
- e) cenę sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego przewidywaną do uzyskania przy jego likwidacji.

**Amortyzacja** środków trwałych obliczana jest według stawek zgodnych z przepisami ustawy o CIT.

**1.2.3. Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych** - obliczana jest według stawek amortyzacyjnych ustalonych na dzień przyjęcia ich do użytkowania.

**Zasady amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych** w SPZOZ uzależnia się od ich wartości początkowej. W tym celu następuje podział wartości niematerialnych i prawnych na dwie grupy – według kryterium sposobu dokonywania odpisów amortyzacyjnych:

- 1) wartości niematerialne i prawne o wartości początkowej powyżej 3.500 zł - od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych w okresie dłuższym niż 1 rok,
- 2) wartości niematerialne i prawne o wartości początkowej do 3.500 zł – od których dokonuje się jednorazowych odpisów amortyzacyjnych (100%) w miesiącu oddania do użytkowania.

Odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych o wartości równej oraz wyższej od 3.500 zł dokonuje się drogą systematycznego, planowanego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym przyjęto do używania wartości niematerialne i prawne do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie wartości odpisów amortyzacyjnych z jego wartością początkową lub w którym wartości niematerialne i prawne przeznaczono do likwidacji, sprzedano lub stwierdzono ich niedobór.

**Okresy amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych:**

- a) **amortyzacji kosztów prac rozwojowych**, w zależności od ich rodzajów i sposobu wykorzystania, SPZOZ dokonuje w okresie nie dłuższym jak 5 lat;
- b) **pozostałe wartości niematerialne i prawne** amortyzuje się według stawek:

|                              |     |
|------------------------------|-----|
| - oprogramowanie komputerowe | 50% |
| - pozostałe                  | 20% |

**Amortyzacja** wartości niematerialnych i prawnych obliczana jest według stawek zgodnych z przepisami ustawy o CIT.

**1.2.4. Amortyzacja inwestycji w obcych środkach trwałych** – inwestycje w obcych środkach trwałych amortyzuje się liniowo w stosunku do czasu trwania umowy najmu. W przypadku, gdy umowa najmu zawarta jest na czas nieokreślony – stosuje się stawkę 10% rocznie.

**1.2.5. W przypadku gdy dotychczasowe stawki amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych są inne – ich korekty nie dokonuje się**

### **1.3. Trwała utrata wartości rzeczowych aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych**

**Trwała utrata wartości** następuje w sytuacji dużego prawdopodobieństwa, że kontrolowany przez SPZOZ składnik aktywów w przyszłości nie przyniesie w znacznej części lub nie przyniesie w ogóle korzyści ekonomicznych.

Stanowi to uzasadnienie do dokonania odpisu aktualizującego – doprowadzającego wartość składnika wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto, a przypadku jej braku do ustalonej w inny sposób wartości godziwej.

Odpis aktualizujący trwałą utratę wartości jest ustalany poprzez porównanie ceny sprzedaży netto danego składnika (ceny możliwej do uzyskania, pomniejszonej o związane z tym koszty) z jego wartością księgową. W przypadku braku ceny sprzedaży netto ustala się wartość godziwą w inny sposób.

Kwotę odpisu odnosi się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych. Jeśli wartość środka trwałego (innego składnika aktywów) została uprzednio zaktualizowana – dokonany odpis aktualizujący zmniejszają odniesione wcześniej na fundusz z aktualizacji wyceny różnice z aktualizacji.

Ewentualną nadwyżkę odpisu z tytułu trwałej utraty wartości nad różnicami z aktualizacji wyceny zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych.

## **2. Inwestycje długoterminowe i krótkoterminowe**

**2.1. Inwestycje długoterminowe** (wiersz A.IV) - to aktywa nabyte w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu ich wartości, np. w postaci odsetek.

Inwestycje długoterminowe ujmuje się na dzień bilansowy według ceny nabycia skorygowanej o odpisy aktualizujące wartość inwestycji. Powstanie odpisu aktualizującego wartość inwestycji wynika z trwałej utraty wartości inwestycji, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że inwestycja długoterminowa nie przyniesie w przyszłości korzyści ekonomicznych lub wzrostu wartości.

**2.2. Inwestycje krótkoterminowe** (wiersz B.III) obejmują głównie środki pieniężne.

**Inwestycje krótkoterminowe wycenia się** nie rzadziej niż na dzień bilansowy według:

- udzielone pożyczki krótkoterminowe (wiersz B.III.1b) - zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości w kwocie wymagającej zapłaty
- środki pieniężne w kasie i na rachunkach bankowych (wiersz B.III.1c) - wartości nominalnej (łącznie ze skapitalizowanymi odsetkami od lokat i na rachunku bieżącym)
- inne środki pieniężne (wiersz B.III.1c) – w wartości nominalnej według stanu wynikającego na dzień bilansowy z ksiąg rachunkowych (środki pieniężne w drodze) lub w kwocie zapłaty należnej jednostce, wynikającej z dokumentów płatniczych (np. weksle, чеки) płatne w terminie krótszym niż 3 miesiące)



Skutki finansowe wzrostu lub obniżenia wartości inwestycji krótkoterminowych wycenionych według cen (wartości) rynkowych, zalicza się odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych.

**Środki pieniężne w walutach obcych** wycenia się po obowiązującym na dzień bilansowy średnim kursie danej waluty ogłoszonym przez NBP.

Operacje sprzedaży i zakupu walut obcych ujmowane w księgach rachunkowych wycenia się na dzień ich przeprowadzenia po kursie odpowiednio kupna lub sprzedaży walut stosowanym przez bank, z którego usług SPZOZ korzysta. Rozchód środków wycenia się według tzw. FIFO (pierwsze przyszło – pierwsze wyszło).

Różnice kursowe dotyczące środków pieniężnych w walutach obcych i operacji sprzedaży walut obcych, zalicza się odpowiednio do kosztów finansowych (różnice ujemne) lub przychodów finansowych (różnice dodatnie).

### 3. Zapasy

**Zapasy** (wiersz B.I) występujące w SPZOZ obejmują rzeczowe aktywa obrotowe nabyte w celu zużycia na potrzeby własne, w postaci materiałów i towarów oraz zaliczki na dostawy.

**Materiały** (wiersz B.I.1) i **towary** (wiersz B.I.4) wycenia się w dniu przyjęcia ich na stan według cen nabycia. Rozchody zapasów wycenia się według metody FIFO – pierwsze przyszło – pierwsze wyszło (w przypadku gdy dotychczas stosowano inną zasadę - nie dokonuje się jej zmiany).

Na dzień bilansowy zapasy wycenia się w SPZOZ – według cen nabycia skorygowanych o odpis aktualizujący wartość zapasów. Odpisy aktualizujące wartość zapasów dokonywane na okoliczność trwałej utraty ich wartości lub spowodowane wyceną doprowadzającą ich wartość do cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania, zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych.

Odpisy aktualizujące wartość zapasów tworzy się w oparciu o analizę stanu zapasów uwzględniając: stan, obroty i przydatność zapasów, wartość zapasów niewykazujących ruchu w ciągu roku, stopień ich zużycia ekonomicznego

### 4. Należności długoterminowe i krótkoterminowe

**4.1. Do należności krótkoterminowych** (pozycja B.II) zalicza się wszystkie należności z tytułu dostaw i usług, niezależnie od terminu płatności oraz z pozostałych tytułów wymagalne w ciągu 12 miesięcy. Natomiast do **należności długoterminowych** (pozycja A.III) – należności, poza należnościami z tytułu dostaw i usług, których termin płatności upływa w terminie powyżej 12 miesięcy.

Należności na dzień bilansowy wycenia się w kwotach wymaganej zapłaty z zachowaniem zasady ostrożnej wyceny, natomiast na dzień powstania w wartości nominalnej.

W celu wyceny należności na dzień bilansowy (ustalenia ich wartości realnej) SPZOZ dokonują odpisów aktualizujących wartość należności według następujących zasad :

a) należności od dłużników postawionych w stan likwidacji lub upadłości – **do wysokości nie objętych gwarancją lub innym zabezpieczeniem** – zgłoszonymi likwidatorowi lub sędziemu komisarzowi w postępowaniu upadłościowym,

b) należności od dłużników, co do których oddalony został wniosek o ogłoszenie upadłości, a majątek dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania upadłościowego **w pełnej wysokości należności**,

c) należności kwestionowane przez dłużników lub gdy dłużnicy zalegają z ich zapłatą, natomiast ocena sytuacji majątkowej i finansowej danego dłużnika wskazuje, że ściągnięcie należności w kwocie umownej – nie jest możliwe – **do wysokości nie pokrytej gwarancją lub innym zabezpieczeniem spłaty należności**,

d) należności przeterminowane na dzień bilansowy

- od 180-360 dni - **50% wartości**

- powyżej 360 dni - **100% wartości**

Odpisy aktualizujące należności od dłużników wyżej niewymienionych, a których płynność finansowa budzi zastrzeżenia i ich sytuacja finansowa jest znana na bieżąco, dokonywane są w oparciu o każdorazową analizę sytuacji płatniczej odbiorcy po uzyskaniu od niego stosownych informacji. Wysokość odpisów aktualizujących ustalana jest odrębnie dla każdego z odbiorców w oparciu o ich szczegółową analizę, a także gdy nie ma pewności kontynuacji działalności dłużnika w dotychczasowym zakresie.

Odpisy aktualizujące wartość należności zalicza się odpowiednio:

- **do pozostałych kosztów operacyjnych** – należność główna (z VAT)

- **kosztów finansowych** – naliczone odsetki

Ustanie przyczyny powodującej dokonane uprzednio odpisy aktualizujące wartość należności powoduje zwiększenie, w równowartości całego lub częściowego odpisu aktualizującego, wartości danej należności oraz związane z tym zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych oraz – w zakresie odsetek – przychodów finansowych.

**4.2. Należności umorzone, przedawnione lub nieściągalne** – zmniejszają uprzednio dokonane odpisy aktualizujące ich wartość, natomiast w przypadkach, gdy wystąpiła uprzednia ich aktualizacja lub dokonano jej w niepełnej wysokości, to należności te zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych lub finansowych.

**4.3. Różnice kursowe** – powstałe od należności wyrażonych w walutach obcych na dzień ich wyceny, dokonanej po kursie średnim ustalonym dla danej waluty przez NBP i przy zapłacie zalicza się odpowiednio:

- **ujemne** – do kosztów finansowych

- **dodatnie** – do przychodów finansowych

## **5. Rozliczenia międzyokresowe długo i krótkoterminowe**

### **czynne**

**Rozliczenia międzyokresowe** dzielą się według kryterium okresu, którego dotyczą:

- 1) w okresie krótszym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego zalicza się do krótkoterminowych rozliczeń międzyokresowych (wiersz B.IV),



- 2) w okresie dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego zalicza się do długoterminowych rozliczeń międzyokresowych (wiersz A.V.2).

Odpisy w koszty danego okresu sprawozdawczego (roku) czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów, dokonuje się stosownie do upływu czasu lub wielkości świadczeń podlegających rozliczeniu w czasie. Natomiast czas i sposób rozliczeń jest każdorazowo uzasadniony charakterem rozliczanych kosztów z zachowaniem ostrożności.

Rozliczenia międzyokresowe mogą być zaliczone do bilansu, jeśli spełniają kryterium aktywów określone w ustawie o rachunkowości.

Do krótkoterminowych rozliczeń międzyokresowych czynnych zalicza się głównie:

- podatek od nieruchomości
- ubezpieczenia majątkowe
- prenumeraty rozliczane w czasie
- inne wydatki rozliczane w czasie

## 6. Fundusze własne

**Fundusze własne** wykazuje się w bilansie w wartości nominalnej, ujmując je w księgach rachunkowych według ich rodzaju i zasad określonych przepisami prawa i statutu SPZOZ. Do funduszy własnych SPZOZ – zgodnie z art. 56 – 57 ustawy z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej zalicza się – fundusz założycielski i fundusz zakładu.

SPZOZ na podstawie art. 31 ust. 4 ustawy o rachunkowości tworzy również fundusz z aktualizacji wyceny środków trwałych.

Do funduszy własnych SPZOZ zalicza ponadto wynik finansowy netto z lat ubiegłych, do którego odnosi się również skutki błędów podstawowych oraz ujmuje się skutki zmian polityki rachunkowości oraz wynik finansowy netto roku obrotowego:

**a) fundusz założycielski** (wiersz A.I) – stanowi wartość wydzielonej SPZOZ części mienia Skarbu Państwa lub samorządu województwa. Zwiększenia oraz zmniejszenia funduszu dokonane do 30.06.2011 r. – nie podlegają korekcie.

Począwszy od 01.07.2011 r. funduszu założycielskiego nie zwiększają przekazane z budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, dotacje na remonty, sfinansowanie środków trwałych w budowie, w tym zakupu aparatury i sprzętu medycznego, a także dotacje z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na cele rozwojowe SPZOZ oraz dary mające charakter majątku trwałego lub przeznaczone na cele rozwojowe,

**b) fundusz zakładu** (wiersz A.IV) – fundusz ten powstaje z nadwyżki wartości majątku przekazanego do SPZOZ przez organ założycielski ponad fundusz założycielski.

Fundusz zakładu **zwiększa się** o :

- zysk netto,
- różnice z aktualizacji wyceny środków trwałych rozchodowanych na skutek ich sprzedaży lub likwidacji (art. 31 ust.4 ustawy o rachunkowości),
- kwoty środków pieniężnych otrzymanych na pokrycie ujemnego wyniku finansowego.

Fundusz zakładu **zmniejsza się** o stratę bilansową stanowiącą wynik finansowy za rok poprzedni.

Jeżeli fundusz zakładu nie jest wystarczający dla pokrycia straty, różnicę wykazuje się w pozycji „Wynik finansowy z lat ubiegłych” (saldo Wn konta 80 „Fundusz zakładu”),

**c) fundusz z aktualizacji wyceny** (wiersz A.V) obejmuje skutki aktualizacji wyceny środków trwałych dokonanej na podstawie odrębnych przepisów.

Fundusz z aktualizacji wyceny **zmniejszają**:

- różnice z aktualizacji wyceny środków trwałych rozchodowanych na skutek sprzedaży, likwidacji i z innych powodów, które były uprzednio zaktualizowane według stanu na 01.01.1995 r.,

- odpisy aktualizujące wartość środków trwałych z tytułu trwałej utraty wartości, jeżeli ich wartość była uprzednio aktualizowana,

**d) wynik finansowy netto z lat ubiegłych** (wiersz A.VII), do którego odnosi się również skutki błędów podstawowych oraz ujmuje się skutki zmian polityki rachunkowości,

**e) wynik finansowy netto roku obrotowego** (wiersz A.VIII).

## 7. Rezerwy na zobowiązania

**Rezerwy** (wiersz B.I) tworzy się na pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłe zobowiązania, których wartość można w wiarygodny sposób oszacować. Rezerwy są to zobowiązania, których termin wymagalności lub kwota nie są pewne i ze swej istoty są wartościami szacunkowymi.

### 7.1. W SPZOZ mogą być tworzone rezerwy na :

a) **pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłe zobowiązania**, których kwotę można w wiarygodny sposób oszacować, jak na przykład z tytułu udzielonych gwarancji, poręczeń operacji kredytowych, skutków toczącego się postępowania sądowego,

b) **przyszłe zobowiązania spowodowane restrukturyzacją**, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów jednostka jest zobowiązana do jej przeprowadzenia lub zawarto w tej sprawie wiążące umowy, a plany restrukturyzacji pozwalają w sposób wiarygodny oszacować wartość przyszłych zobowiązań (np. z tytułu restrukturyzacji zatrudnienia),

c) **rezerwy na świadczenia pracownicze**.

**7.2. Wiarygodnie oszacowana** kwota rezerw musi być zgodna z wartością, w jakiej będą wykorzystane posiadane lub przyszłe aktywa, co w konsekwencji zrodzi powstanie obowiązku świadczeń objętych rezerwą. Kwota szacunku jest wiarygodna, jeżeli zgodnie z racjonalnymi przesłankami jest ustalona w wysokości: niezbędnych nakładów do wypełnienia istniejącego obowiązku na dzień bilansowy, lub kwota, którą jednostka zapłaciłaby na rzecz osoby trzeciej w zamian za przejęcie przez nią obowiązku w tym samym terminie.

Skutki finansowe tworzonych rezerw zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych, kosztów finansowych lub strat nadzwyczajnych w zależności od okoliczności z którymi powiązane są przyszłe zobowiązania.

Rezerwy nie wykorzystane na dzień ustania lub zmniejszenia się ryzyka, na które je utworzono zalicza się do pozostałych przychodów operacyjnych, przychodów finansowych lub zysków nadzwyczajnych.

**7.3.** W SPZOZ tworzy się rezerwę na odprawy emerytalne i świadczenia podobne jeżeli próg istotności :

- **przekracza 1,0% wielkości przychodów ze sprzedaży netto**, lub
- **przekracza 2,0% wielkości sumy bilansowej**.

Utworzenie tych rezerw ewidencjonowane są na kontach rozliczeń międzyokresowych biernych. Prezentuje się je w sprawozdaniu finansowym w podziale na długo i krótkoterminowe. Kryterium podziału jest termin wystąpienia zobowiązania: do 12 miesięcy od dnia bilansowego i powyżej 12 miesięcy od dnia bilansowego. Skutki finansowe tworzonych rezerw na świadczenia pracownicze i podobne zalicza się do kosztów działalności operacyjnej. Rezerwy rozwiązuje się (lub zmniejsza) w momencie powstania zobowiązania, na które uprzednio utworzono daną rezerwę.

## **8. Zobowiązania długoterminowe i krótkoterminowe**

**8.1. Do zobowiązań krótkoterminowych** zalicza się wszystkie zobowiązania z tytułu dostaw i usług, niezależnie od terminu płatności oraz z pozostałych tytułów wymagalne w ciągu 12 miesięcy. **Do zobowiązań długoterminowych** zaś – wszystkie zobowiązania z wyjątkiem zobowiązań z tytułu dostaw i usług, których termin wymagalności wynosi więcej niż 12 miesięcy. W bilansie prezentowane są one odpowiednio w wierszu B.III oraz w wierszu B.II.

Zobowiązania w SPZOZ wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy w kwocie wymagającej zapłaty, z wyjątkiem zobowiązań, których uregulowanie, zgodnie z umową następuje przez wydanie innych niż środki pieniężne aktywów finansowych lub wymiany na instrumenty finansowe - które wycenia się w wartości godziwej.

Zobowiązania wyrażone w walutach obcych wycenia się, nie rzadziej niż na dzień bilansowy po kursie średnim ustalonym dla danej waluty obcej na ten dzień przez NBP.

**8.2. Operacje gospodarcze** w walutach obcych stanowiące uregulowania zobowiązań z rachunku bankowego ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia po kursie sprzedaży walut stosowanych przez bank z którego usług SPZOZ korzysta.

Różnice kursowe dotyczące zobowiązań wyrażonych w walutach obcych powstałe na dzień ich wyceny lub przy uregulowaniu zobowiązań w walutach obcych, zalicza się odpowiednio do kosztów lub przychodów finansowych.

## **9. Rozliczenia międzyokresowe – zobowiązania**

**9.1. Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów** (wiersz B.IV.2) polegają na włączeniu do ewidencji okresu kosztów jeszcze nie poniesionych, z którymi związane wydatki zostaną poniesione w okresach przyszłych.

SPZOZ dokonuje biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy, które wynikają w szczególności:

a) **ze świadczeń wykonanych** na rzecz SPZOZ przez jej kontrahentów, których wykonawca nie był zobowiązany ich zafakturować przed dniem bilansowym, jeżeli kwotę zobowiązania można oszacować w sposób wiarygodny,

b) **z obowiązku wykonania** związanych z bieżącą działalnością przyszłych świadczeń wobec nieznanych osób, których kwotę można oszacować mimo, że data powstania zobowiązania nie jest jeszcze znana.

**9.2. Rozliczenia międzyokresowe przychodów** dokonywane są z zachowaniem zasady ostrożności. W SPZOZ zalicza się do nich w szczególności:

a) **równowartość otrzymanych lub należnych** od kontrahentów środków z tytułu świadczeń, które będą wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, wykazuje się w bilansie w pozycji pozostałe zobowiązania krótkoterminowe,

b) **środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie** nabycia lub budowy środków trwałych oraz prac rozwojowych, jeżeli stosownie do innych przepisów nie zwiększają one funduszy własnych. Zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów kwoty zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równolegle do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych lub kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z tych źródeł,

c) **otrzymane nieodpłatnie inne składniki aktywów**, w tym darowizny środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Równolegle do amortyzacji tych aktywów trwałych następuje odpisanie ich równowartości na pozostałe przychody operacyjne,

d) **należności z tytułu wykonania** świadczeń medycznych ponad wartość określoną w umowach i kontraktach zawartych z NFZ.

### **III. ZASADY USTALANIA WYNIKU FINANSOWEGO ORAZ PREZNETACJI w RZiS**

Wynik finansowy SPZOZ ustalany jest w oparciu o sporządzony rachunek zysków i strat (RZiS) **w wariantcie porównawczym**. Na wynik finansowy składają się następujące elementy:

#### **1. Przychody i koszty działalności operacyjnej**

Do przychodów ze sprzedaży operacyjnej zalicza się wszelkie przychody podstawowej działalności operacyjnej wynikające z wykonania sprzedaży usług (produktów), towarów i materiałów spełniające definicję przychodów. Kwalifikowana do ksiąg rachunkowych wartość przychodów musi bezwzględnie wynikać z odpowiedniej dokumentacji, po korektach o udzielone opusty, rabaty, skonta oraz inne tytuły korekt (przychody netto).

##### **1.1. Przychody ze sprzedaży produktów (usług medycznych, wiersz A.I)**

SPZOZ realizuje świadczenia medyczne w następujących rodzajach: podstawowa opieka zdrowotna, ambulatoryjna opieka specjalistyczna, lecznictwo szpitalne, rehabilitacja lecznicza, świadczenia pielęgnacyjne i opiekuńcze w ramach opieki długoterminowej,

profilaktyczne programy zdrowotne, pozostałe świadczenia zdrowotne kontraktowane odrębnie, ratownictwo medyczne.

**1.1.1. Przychody z realizacji umów zawartych z NFZ.** Umowy zawierane z NFZ stanowią główne źródło przychodów SPZOZ. Do przychodów ze sprzedaży usług medycznych wykonanych w ramach zawartych umów (kontraktów) z Narodowym Funduszem Zdrowia zaliczane są wszelkie przychody z tytułu zamówionych i wykonanych usług medycznych na rzecz NFZ. Podstawą zaliczenia wykonanej usługi do przychodów są faktury uwzględniające liczbę i cenę jednostek rozliczeniowych (punktów, porad, osobodni itp.) wystawiane przez SPZOZ i pozytywnie zweryfikowane w informatycznym systemie KS-PPS stosowanym w rozliczeniach wykonanych usług medycznych finansowanych przez NFZ. Przychód ze sprzedaży zaliczany jest do miesiąca (okresu), w którym wykonana została usługa medyczna. W przypadku opóźnienia procedur weryfikacji przychód ze sprzedaży zalicza się do miesiąca, który nie jest księgowo zamknięty.

Po zakończeniu roku przychody dotyczące minionego okresu zweryfikowane przez NFZ w roku następnym do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego zaliczane są do przychodów roku poprzedniego (uwzględnione przez NFZ nadwykonania). Jeżeli weryfikację dokumentów sprzedaży dotyczących roku poprzedniego NFZ zakończy po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za poprzedni rok, przychody te, zgodnie z zasadą istotności są odnoszone na wynik finansowy z lat ubiegłych (kwoty wyższe od określonych w progu istotności) lub do przychodów roku, w którym NFZ uznał wykonanie usług medycznych (kwoty poniżej progu istotności).

**1.1.2. Przychody z realizacji umów o charakterze medycznym zawartych z innymi kontrahentami.** Do przychodów tej grupy zalicza się przychody z wykonania umów o prace badawczo – rozwojowe, w tym badania leków oraz wszelkie inne przychody podstawowe realizowane stosownie do zakresu działalności SPZOZ.

**1.1.3. Przychody z tytułu wykonanych świadczeń realizowanych w ramach programów zdrowotnych finansowanych ze środków publicznych.** Programy zdrowotne realizowane ze środków publicznych są kwalifikowane do przychodów po wykonaniu świadczeń, na podstawie faktur wystawianych zgodnie z zawartymi umowami oraz stosownej dokumentacji z wykonania każdego programu zdrowotnego sfinansowanego dotacją.

**1.1.4. Przychody z wpłat pacjentów.** Przychody z wpłat pobranych od pacjentów, o ile system prawny przewiduje możliwość (obowiązek) oraz ustanawia zakres i taryfikację do pobierania takich wpłat (np. wpłaty osób fizycznych nieuprawnionych do bezpłatnych świadczeń).

## **1.2. Przychody działalności operacyjnej o innym niż medyczny charakterze (przychody komercyjne, wiersz A.I)**

Do przychodów działalności operacyjnej, które nie spełniają kryteriów usługi medycznej zaliczane są przychody z najmu nieruchomości, ruchomości ( w tym sprzętu medycznego) oraz inne przychody tego rodzaju. Do przychodów kwalifikowane są obroty netto ze sprzedaży obejmujące przychody uzyskane z odrębnej niż medyczna działalności gospodarczej w zakresie określonym statutem.



### 1.3. Przychody ze sprzedaży towarów i materiałów (wiersz A.IV)

Przychody z działalności operacyjnej obejmują także, jeżeli taką działalność SPZOZ prowadzi, sprzedaż na rachunek własny towarów oraz materiałów. Obroty z tego tytułu kwalifikowane są do ksiąg rachunkowych na podstawie odpowiedniej dokumentacji handlowej do okresu rozliczeniowego, w którym zostały wykonane.

### 1.4. Koszty działalności operacyjnej (odpowiednie wiersze pozycji B)

Wyrażają wartościowe, celowe zużycie rzeczowych składników trwałych i obrotowych, usług obcych oraz pracy ludzkiej. Obejmują wartość sprzedanych towarów i materiałów w cenach nabycia ustaloną na podstawie zapisów księgowych na kontach zespołu 7 oraz koszty proste ewidencjonowane w ciągu roku na kontach zespołu 4, dotyczące wszystkich rodzajów i odmian działalności prowadzonych przez SPZOZ, tj.:

**a) amortyzację** – wyraża wielkość planowanych odpisów amortyzacyjnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,

**b) zużycie materiałów i energii** – dotyczy zużycia energii elektrycznej, ciepłej i wodnej, leków, materiałów i środków medycznych, środków czystości, wyposażenia, paliw, materiałów żywnościowych, naukowych, dydaktycznych, biurowych i materiałów pozostałych,

**c) usługi obce** – obejmują koszty usług obcych wykonanych na rzecz SPZOZ, m.in. w zakresie usług: remontowych, medycznych (w tym kontrakty lekarskie), prawnych, telefonicznych, pocztowych, najmu, dzierżawy, transportowych, pralniczych, utrzymania czystości, konserwacji i naprawy sprzętu medycznego, żywienia chorych,

**d) podatki i opłaty** – w tym: podatek od nieruchomości, od środków transportowych, opłaty za wieczyste użytkowanie gruntów, wpłaty na PFRON, opłaty sądowe, notarialne, skarbowe, podatek VAT naliczony niepodlegający odliczeniu,

**e) wynagrodzenia** – obejmują sumę wynagrodzeń pieniężnych i w naturze należnych pracownikom na podstawie umowy o pracę oraz innym osobom fizycznym na podstawie umów cywilnoprawnych,

**f) ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia** – obejmuje koszty świadczeń na rzecz pracowników, w szczególności: składki na ubezpieczenia społeczne, fundusz pracy, pokrywane przez pracodawcę, odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, świadczenia urlopowe, koszty związane z bezpieczeństwem i higieną pracy oraz ochroną zdrowia pracowników, koszty szkoleń pracowników,

**g) pozostałe koszty rodzajowe** – są to koszty niekwalifikujące się do wykazania w poprzednich pozycjach, w tym głównie: koszty reprezentacji i reklamy, koszty podróży służbowych, ubezpieczenia majątkowe i osobowe, odprawy z tytułu wypadków przy pracy i odprawy pośmiertne.



## 2. Pozostałe przychody i koszty operacyjne

### 2.1. Pozostałe przychody operacyjne

Do pozostałych przychodów operacyjnych zalicza się przychody związane pośrednio z działalnością operacyjną SPZOZ, które to w rachunku zysków i strat prezentuje się w pozycjach:

**a) zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych (wiersz D.I)** – pozycja obejmuje nadwyżkę przychodów ze zbycia (sprzedaży, likwidacji) środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji nad ich wartością netto,

**b) dotacje (wiersz D.II)** – spośród których, uwzględniając kryterium czasu wyróżnia się dwie grupy:

- **dotacje** otrzymane na sfinansowanie projektów inwestycyjnych oraz innych programów i projektów długoterminowych rozliczanych międzyokresowo.

W pozycji tej uwzględnia się odpowiednią część otrzymanych w postaci środków pieniężnych dotacji, które z dniem ich wpływu na rachunek SPZOZ zarejestrowane zostały w strukturze kont przychodów przyszłych okresów. Do pozostałych przychodów operacyjnych danego miesiąca w pozycji **dotacje** zalicza się **część proporcjonalną** odzwierciedlającą procent sfinansowania projektu dotacją obliczoną od wartości odpisywanego w koszty zużycia składników majątku trwałego i obrotowego związanych z konkretnym projektem (odpisy amortyzacyjne dotyczące danego miesiąca oraz zużycie środków obrotowych zakupionych w ramach projektu, które nastąpiło w rozliczonym miesiącu).

Powyższe zasady stosuje się od 1.07.2011 r. (w pierwszym półroczu 2011 r., zgodnie z obowiązującym wówczas stanem prawnym dotacje o charakterze inwestycyjnym zwiększały fundusz założycielski).

Zapisy księgowe: dotacja otrzymana na inwestycje, tj. zakup lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie Wn konto 13 „Rachunek rozliczeniowy; Ma konto 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”. Zwiększenie przychodów, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych środków trwałych: Wn konto 84; Ma konto 76 „Pozostałe przychody operacyjne”;

- **dotacje** otrzymane na finansowanie bieżącej działalności operacyjnej

W pozycji tej wykazuje się kwoty rzeczywiście otrzymanych dotacji na pokrycie kosztów bieżącej działalności:

- od organu założycielskiego – przeznaczonych na bieżące prace remontowe i na wyposażenie,
- z budżetu samorządu województwa – na realizację przez SPZOZ zadań własnych samorządu województwa,
- przyznawanych przez Ministerstwo Zdrowia – na sfinansowanie wynagrodzeń lekarzy rezydentów,
- przyznawanych na pokrycie kosztów kształcenia i podnoszenia kwalifikacji osób wykonujących zawody medyczne,
- z PFRON i PUP do wynagrodzeń,
- a także kwotę środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej otrzymanych na realizację krótkoterminowych projektów.

Dotacje ujmowane są w księgach rachunkowych w momencie ich wpływu do SPZOZ. W przypadku dotacji przeznaczonych na realizację określonych zadań, które nie są refundacją poniesionych kosztów – przestrzega się zasady współmierności przychodów i kosztów.

**c) inne przychody operacyjne (wiersz D.III)**, którymi obejmuje się w szczególności:

- odpis rozliczeń międzyokresowych przychodów dokonywany równolegle do amortyzacji, otrzymanych (po 01.07.2011 r.) darowizn mających charakter aktywów trwałych, wartości niematerialnych i prawnych lub przeznaczonych na cele inwestycyjne i rozwojowe (wycenionych w cenie rynkowej),
- darowizny wyposażenia, aktywów obrotowych, dofinansowania udzielane z innych źródeł (darowizny od osób fizycznych, prawnych, krajowych i zagranicznych),
- przychody związane z działalnością socjalną,
- równowartość przedawnionych zobowiązań (niezaliczonych do finansowych),
- kary umowne należne SPZOZ i przez niego wyegzekwowane,
- uzyskane, zasądzone koszty sądowe,
- kaucje i wadła otrzymane od innych jednostek, przypadłe na skutek nie dotrzymania przez te jednostki warunków umowy,
- równowartość rozwiązanych rezerw, odpisów aktualizujących należności utworzonych poprzednio w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych,
- zwrot zapłaconych niesłusznie w latach poprzednich (zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania) podatków, na podstawie orzeczenia sądu lub decyzji właściwych organów.

## **2.2. Pozostałe koszty operacyjne**

Są to koszty związane pośrednio z działalnością operacyjną SPZOZ, prezentuje się w RZiS w pozycjach:

**a) strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych (wiersz E.I)** – obejmuje nadwyżkę wartości netto rozchodowanych środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych nad przychodem uzyskanym z tego tytułu,

**b) aktualizacja wartości aktywów niefinansowych (wiersz E.II)** – dotyczy kosztów związanych z odpisami z tytułu trwałej utraty wartości aktywów niefinansowych,

**c) inne koszty operacyjne (wiersz E.III)**, a w szczególności:

- koszty związane z działalnością socjalną nie obciążające ZFŚS,
- koszty utrzymania inwestycji wstrzymanej,
- odpisanie kosztów inwestycji, które nie dały zamierzonego efektu gospodarczego ,
- nieodpłatne przekazanie aktywów, w tym w drodze darowizny,
- utworzenie rezerw na należności i roszczenia oraz na pewne lub prawdopodobne straty operacji gospodarczych (z wyjątkiem obciążających koszty finansowe),
- odpisanie należności i roszczeń przedawnionych, umorzonych i nieściągalnych,
- odszkodowania, kary i grzywny (w tym nałożone przez kontrole z NFZ),
- korekta VAT naliczonego zgodnie ze wskaźnikiem struktury,
- kaucje i wadła wpłacone na rachunek bankowy innych jednostek, lecz utracone na skutek niedotrzymania przez jednostkę warunków umowy,
- koszty sądowe oraz koszty o tzw. charakterze odszkodowawczym, jak np. renty dożywotnie na rzecz pacjentów.

### 3. Przychody i koszty finansowe

#### 3.1. Przychody finansowe

Do przychodów finansowych zalicza się w szczególności:

**a) odsetki (wiersz G.II)**, w tym głównie od środków ulokowanych na rachunkach bankowych, papierów wartościowych, należności niezapłaconych w terminie,

**b) zysk ze zbycia inwestycji (wiersz G.III)** wykazany jako nadwyżka przychodów finansowych nad kosztami finansowymi związanymi ze zbyciem papierów wartościowych, udziałów i akcji,

**c) przychody z aktualizacji wartości inwestycji (wiersz G.IV)** powstałe jako skutek wyceny aktywów finansowych,

**d) inne przychody (wiersz G.V)**, w tym nadwyżkę dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi.

#### 3.2. Koszty finansowe

Obejmują w szczególności :

**a) odsetki (wiersz H.I)**, zwłaszcza od kredytów i pożyczek (nie obciążające wartości środków trwałych, środków trwałych w budowie, oraz wartości niematerialnych i prawnych nieoddanych do używania) oraz związane z nieterminowym płaceniem zobowiązań z tytułu dostaw i usług oraz od zobowiązań publicznoprawnych,

**b) stratę ze zbycia inwestycji (wiersz H.II)**, wykazaną jako nadwyżkę kosztów finansowych nad przychodami finansowymi, związaną ze zbyciem papierów wartościowych, udziałów i akcji,

**c) koszty aktualizacji wartości inwestycji (wiersz H.III)** z tytułu wyceny aktywów finansowych,

**d) inne (wiersz H.IV)**, w tym nadwyżkę ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi.

### 4. Zyski i straty nadzwyczajne

**Do zysków i strat nadzwyczajnych (odpowiednio wiersz J.I, J.II)** zalicza się głównie skutki zdarzeń trudnych do przewidzenia, będących poza działalnością operacyjną SPZOZ i niezwiązanych z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia (art. 3 ust. 1 pkt 33 ustawy o rachunkowości). Zyski nadzwyczajne zwiększają kwoty oddłużenia przyznanego w ramach restrukturyzacji SPZOZ, a straty nadzwyczajne obciążają skutki przeprowadzanej restrukturyzacji (koszty restrukturyzacji).

Skutki restrukturyzacji finansowej, której celem jest oddłużenie SPZOZ odzwierciedlone w zyskach nadzwyczajnych obejmują m.in.: umorzenie pożyczek zaciągniętych od organu założycielskiego i Skarbu Państwa na spłatę zobowiązań, w tym publicznoprawnych przewidzianych ustawą o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej lub innymi właściwymi przepisami prawa.

## 5. Wynik finansowy SPZOZ

Na łączny wynik finansowy SPZOZ składa się:

**a) wynik na działalności operacyjnej** – powstaje poprzez skorygowanie wyniku na sprzedaży ustalonego jako różnica pomiędzy przychodami netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, a kosztami działalności operacyjnej – o pozostałe przychody i koszty operacyjne,

**b) wynik na działalności gospodarczej** – wynik na działalności operacyjnej po uwzględnieniu wyniku na działalności finansowej będącego różnicą pomiędzy przychodami a kosztami finansowymi,

**c) wynik finansowy brutto** – powstaje poprzez skorygowanie wyniku na działalności gospodarczej o zyski i straty nadzwyczajne,

**d) podatek dochodowy** – dochody podatkowe SPZOZ są zgodnie z ustawą o CIT zwolnione od podatku dochodowego, z wyjątkiem dochodów wydatkowanych oraz nie przeznaczonych na cele związane z ochroną zdrowia (np. dochód podatkowy wynikający z obciążeń na PFRON, odsetek od zobowiązań budżetowych, itp.).

**e) wynik finansowy netto** – ustalany jest przez pomniejszenie wyniku brutto o podatek dochodowy i inne obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego.

Z uwagi na uregulowania podatkowe dotyczące SPZOZ **odstępuje się od ustalania rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.**

## IV. WYBRANE ZAGADNIENIA UJEDOLICAJĄCE EWIDENCJĘ KSIĘGOWĄ I SPRAWOZDAWCZOŚĆ FINANSOWĄ SPZOZ

### 1. Aktywa trwałe

#### 1.1. Środki trwałe SP ZOZ objęte ewidencją bilansową

SPZOZ stosuje rozporządzenie Rady Ministrów z 10.12.2010 roku w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (Dz. U. nr 242, poz. 1622); dalej KŚT.

Składniki środków trwałych w księgach rachunkowych SPZOZ wykazuje się z uwzględnieniem odpowiednich przepisów ustawy o rachunkowości oraz zgodnie z KŚT, wyodrębniając:

1) **nieruchomości** - w tym grunty, prawo wieczystego użytkowania gruntu (jeżeli wystąpi), budynki i obsługujące je obiekty infrastruktury (budowle), a także będące odrębną własnością lokale (spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu i prawo odrębnej własności);

2) **dźwigi osobowe i towarowe** w budynkach szpitali, przychodni oraz o innym przeznaczeniu, służące działalności statutowej SPZOZ (KŚT – rodzaj – 640);

3) **inne urządzenia techniczne**, jak np.: urządzenia do oczyszczania ścieków (KŚT – rodzaj – 658), urządzenia wentylacyjne i klimatyzacyjne (KŚT – rodzaje – 652 i 653) niewbudowane w konstrukcje budynków i stanowiące element ich wyposażenia, urządzenia pralni (KŚT – rodzaj – 661), przeciwpożarowe (KŚT – rodzaj – 663), **komputery** (KŚT – rodzaj – 491), z wyjątkiem stanowiących część aparatury medycznej;

4) **środki transportu**, służące realizacji zadań statutowych SPZOZ, w tym samochody osobowe, ciężarowe i sanitarne;

5) **wyposażenie, aparaty i sprzęt medyczny** wszelkiego typu i konstrukcji, służące do wykonywania usług medycznych (KŚT - rodzaj – 802);

6) **inne przedmioty wyposażenia i sprzęt**, służące do wykonywania czynności laboratoryjnych (KŚT - rodzaj – 801), medycznych, hospitalizacji chorych, transportu wewnętrznego, biurowych (KŚT - rodzaj – 803) i innych związanych z realizacją zadań statutowych SPZOZ, w tym także przedmioty o niskiej cenie jednostkowej (wartości początkowej), jednak wyższej od kwoty 3.500 zł, poniżej której przedmiot odpisuje się w całości jednorazowo w koszty;

Poszczególne, zdadne do samodzielnego spełniania swoich zadań środki trwałe ujmuje się w księgach rachunkowych, jako odrębne obiekty inwentarzowe.

## **1.2. Obiekty inwentarzowe środków trwałych**

Obiektem inwentarzowym środków trwałych jest pojedynczy składnik majątku, który spełnia kryteria uzasadniające zaliczenie go do środków trwałych, określone w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości), zdolny do samodzielnego funkcjonowania.

Stanowi on: w ewidencji księgowej najmniejszą jednostkę tych składników majątku, której wartość początkowa służy jako podstawa naliczenia amortyzacji (umorzenia).

Obiektem inwentarzowym w SPZOZ, jest środek trwały stanowiący pod względem rzeczowym całość, to jest odpowiadający następującym warunkom:

- a) obiekt jest zdolny do samodzielnego wykonywania określonych funkcji,
- b) obiekt można wyodrębnić w przestrzeni nawet wtedy, gdy styka się z innymi podobnymi obiektami, np. sąsiednimi budynkami,
- c) obiekt został wyodrębniony ze szczegółowością umożliwiającą przypisanie mu przewidzianej w ustawie o CIT stawki amortyzacyjnej.

Przykładowo obiektem inwentarzowym jest, w przypadku:

- **budynków** – budynek posadowiony na stałym fundamencie wraz z przynależnymi do niego przybudówkami i pomieszczeniami pomocniczymi, ale bez gruntu, prawa wieczystego użytkowania, wind i kotłów, które stanowią odrębne obiekty inwentarzowe; granicę budynku stanowią zewnętrzne powierzchnie jego ścian.

Do budynku należy natomiast jego wyposażenie wbudowane w konstrukcję na stałe (np. instalacje sanitarne, elektryczne, przeciwpożarowe, itp.) oraz obiekty pomocnicze, obsługujące dany budynek, jak: np. chodniki, dojazdy, ogrodzenia, studnie (jeżeli obsługują one więcej niż jeden budynek lub ich kubatura przekracza 100 m<sup>3</sup>, to stanowią samodzielny obiekt inwentarzowy),

- **maszyn, urządzeń, aparatury** – poszczególna maszyna, urządzenie, aparat wraz z fundamentem, obudową ochronną, napędem, wyposażeniem normalnym i dodatkowym, związanym na stałe z tą maszyną, urządzeniem, aparatem.

Obiektem inwentarzowym może być również zespół aparatów (urządzeń) wzajemnie połączonych w celu wykonania określonych funkcji: przykładowo: blok operacyjny, zespół komputerowy, zewnętrzna instalacja sieci wodno-kanalizacyjnej.

Poszczególne obiekty inwentarzowe winny być **trwale oznakowane i ponumerowane** (nie dotyczy to gruntów i praw) w sposób uwzględniający grupowanie środków trwałych na



grupy, podgrupy i rodzaje według podziału określonego w KŚT i przyjętego przy ustalaniu stawek amortyzacyjnych, z uwzględnieniem specyfiki działalności medycznej SPZOZ.

Oznakowanie ma umożliwić identyfikację środków trwałych i ułatwić przeprowadzenie raz na 4 lata **spisu z natury** (art. 26 ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości) oraz zgrupowanie środków trwałych w ewidencji bilansowej dla potrzeb obliczenia amortyzacji, jak i według ośrodków, którym powierzono mienie z obowiązkiem dbałości o nie i rozliczenia się z niego.

Dla każdego obiektu inwentarzowego SPZOZ **zakłada kartę** zawierającą co najmniej: jego nazwę, oznaczenie (symbol), cenę nabycia i jej zmiany, stawkę amortyzacji, naliczoną narastająco amortyzację oraz informacje charakteryzujące obiekt i jego wyposażenie.

### 1.3. Ogólne zasady szczegółowej ewidencji środków trwałych

Ewidencję zwiększeń i zmniejszeń stanu wartości środków trwałych prowadzi się na koncie 01 „Środki trwałe” – stosując określony w KŚT podział na grupy, podgrupy i rodzaje.

Środek trwały obejmuje się ewidencją pod datą jego przyjęcia do użytkowania, co oznacza, że jest on zdalny do wykonywania swoich zadań. Ewidencja szczegółowa w SPZOZ może być prowadzona za pomocą komputera, bądź w formie ręcznej.

W ewidencji tej wykazuje się jednostkową wartość początkową każdego obiektu inwentarzowego środków trwałych i jej zmiany na skutek ulepszeń (zwiększenia) i amortyzacji (zmniejszenia).

Środki trwałe o wartości początkowej do 3.500 zł (jednorazowo odpisywane w koszty), obejmuje się ewidencją pozabilansową, w sposób umożliwiający ustalenie miejsca użytkowania każdego przedmiotu (ośrodka, któremu go powierzono). Środki te powinny być oznakowane odpowiednim symbolem i numerem, pozwalającym na ich identyfikację.

Ewidencja szczegółowa środków trwałych prowadzona do konta 01 może następować za pomocą:

a) **kart identyfikujących** – oddzielnych dla każdego obiektu inwentarzowego środków trwałych, zawierających nazwę, numer inwentarzowy, wartość początkową i jej zmiany oraz naliczoną amortyzację. Karty te mogą stanowić jednocześnie karty obiektu; wtedy opis obiektu wymaga uszczegółowienia albo być oddzielnie; w uzupełnieniu prowadzi się rejestr środków trwałych i nadanych ich numerów (symboli),

b) **księgi inwentarzowej** – zawierającej te same dane, co karty identyfikacyjne (mogą być uzupełnione o tabele amortyzacyjne,

c) **tabeli amortyzacyjnej** (wykazu) - obejmującej analogiczne dane wyjściowe co karty lub księga inwentarzowa i naliczenie amortyzacji, ewentualnie z podziałem dostosowanym do potrzeb ewidencji kosztów.

Przyjęte rozwiązania ewidencji powinny pozwolić na ustalenie, gdzie poszczególne środki trwałe – w ramach SPZOZ lub poza nim – się znajdują.

Obrót środkami trwałymi w SPZOZ dokumentują:

- **dowód OT** - „Przyjęcie środka trwałego” lub kopia faktury dostawcy, zawierająca potwierdzenie odbioru przez użytkownika, jeżeli środek trwały od razu jest zdalny do użytku i oddany do eksploatacji,

- **dowód LT** - „Likwidacja środka trwałego”, potwierdzony przez upoważnione do tego osoby, a w przypadku kosztownych środków trwałych uzupełniony o protokół uzasadniający wycofanie obiektu z użytkowania.



Trwały oraz przejściowy rozchód środków trwałych – niezależnie od stosowanych dowodów – powinna potwierdzać umowa oraz zgoda organu założycielskiego.

#### 1.4. Amortyzacja

W SPZOZ przyjmuje się, iż **roczne stawki amortyzacji** określone w załączniku nr 1 do ustawy o CIT, odpowiadają w pełni okresowi ekonomicznej użyteczności środków trwałych. Stąd też stawki amortyzacji wykazane w tym załączniku stosuje się do amortyzacji dokonywanej zarówno **dla celów bilansowych, jak i podatkowych**. Zasada ta zapewnia jednolity poziom kosztów w kalkulacji usług medycznych świadczonych przez poszczególne SPZOZ oraz ułatwia rozliczenia podatkowe.

Środki trwałe, których wartość początkowa ma odzwierciedlenie w funduszu założycielskim SPZOZ, wobec faktu, iż SPZOZ nie ma tytułu prawnego do podatkowego amortyzowania środków trwałych niestanowiących własności SPZOZ, tj. budynków, budowli i innych środków trwałych wydzielonych SPZOZ w momencie ich powstania (znajdujących się w użytkowaniu, które zostały przekazane do nieodpłatnego używania przez organ założycielski – jednostkę samorządu terytorialnego bądź Skarb Państwa), a także nabytych przez SPZOZ z bezzwrotnych dotacji budżetu Państwa oraz z uzyskanych darowizn, to amortyzacja księgowa od tych środków trwałych, pomimo objęcia ich ewidencją bilansową **nie stanowi** – w myśl art.12 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT – **podatkowych kosztów uzyskania przychodu**.

SPZOZ ustala stawkę amortyzacyjną przewidzianą w załączniku do ustawy o CIT dla każdego środka trwałego objętego ewidencją bilansową – na dzień przyjęcia go do użytkowania i za jej pomocą dokonuje odpisu amortyzacyjnego (Wn konto 40 „Amortyzacja”, Ma konto 07 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”). Mając na celu zachowanie zasady jednolitości i porównywalności kosztów amortyzacji przyjmuje się, iż roczne stawki amortyzacji przyjęte z załącznika do ustawy o CIT **nie mogą być podwyższane, ani też obniżane**.

Odpisów amortyzacyjnych obliczanych za pomocą rocznych stawek amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej poszczególnych obiektów inwentarzowych (środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych) – **za okresy miesięczne**, w wysokości 1/12 amortyzacji rocznej – przez przewidywany dla każdego obiektu okres ekonomicznej użyteczności, poczynając od miesiąca następującego po oddaniu środka trwałego do użytkowania.

#### 1.5. Remonty i ulepszenia

**Przez remont rozumie się** wszystkie działania przywracające pierwotny stan techniczny i użytkowy środka trwałego (odtworzenie pierwotnej wartości użytkowej) wraz z wymianą zużytych składników technicznych. Remont polega na naprawie, w tym wymianie zużytych elementów na nowe i ma charakter odtworzeniowy, nie zmienia charakteru, konstrukcji i funkcji środka trwałego. Remont następuje w toku użytkowania środka trwałego i jest wynikiem jego zużycia.

**Do kosztów remontów w SPZOZ zalicza się:**

a) wszystkie koszty robót, wymiany części itp. przywracające pierwotną sprawność techniczną danego środka trwałego oraz pierwotną zdolność użytkową utraconą na skutek upływu czasu i użytkowania (remont nie obejmuje zabiegów związanych z konserwacją),

b) koszty robót mających charakter ulepszenia, które nie przekraczają w odniesieniu do danego obiektu łącznie w roku podatkowym 3.500 zł, w tym także koszty wyposażenia

obiektu w części dodatkowe lub peryferyjne, których jednostkowa cena nabycia jest niższa od 3.500 zł,

c) koszty związane z zastosowaniem podczas remontu środka trwałego nowych technologii i materiałów nowej generacji (nie jest to ulepszenie w rozumieniu art. 16g ust. 13 ustawy o CIT). Prace, do których wykorzystano nowe technologie lub materiały kwalifikują się do remontów, mają bowiem charakter odtworzeniowy, przywracający pierwotną wartość użytkową, nie zmieniając charakteru tych obiektów, mimo że powodują pewne ich ulepszenie.

**Ulepszenie polega** natomiast **na trwałym** zwiększeniu wartości technicznej i/lub użytkowej środka trwałego, jak i jego unowocześnieniu lub przystosowaniu do wykorzystania w innym celu niż pierwotne jego przeznaczenie, albo też nadaniu mu nowych cech użytkowych, przejawiających się w poprawie standardu użytkowego lub technicznego, bądź obniżce kosztów eksploatacji.

**Wydatki na ulepszenia powiększają wartość początkową środków trwałych**, o ile spełniają łącznie dwie przesłanki:

a) polegają na przebudowie, rozbudowie (w tym nabyciu części składowych lub peryferyjnych o cenie jednostkowej przekraczającej 3.500 zł), rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji środka trwałego, jeżeli łączna suma ulepszenia tego środka przekracza w danym roku podatkowym 3.500 zł,

b) powodują wymierny wzrost wartości użytkowej ulepszanego środka trwałego wyrażony przy pomocy ustalonego kryterium (np. okresu używania, zdolności wytwórczej, jakości uzyskiwanych produktów, kosztów eksploatacji ulepszanego środka trwałego) wobec tej wartości z dnia przyjęcia tego środka do używania.

Dokonane po pewnym czasie kolejne ulepszenia, uprzednio już ulepszanego środka trwałego zwiększają pierwotną wartość obiektu; nie uprawnia to jednak do zmiany stawki amortyzacji.

## **1.6. Nieruchomości i mienie ruchome zaliczone do środków trwałych**

### **1.6.1. Nabycie nieruchomości i mienia ruchomego**

**1. Nabycie nieruchomości i mienia ruchomego w SPZOZ może nastąpić w drodze:**

**a) otrzymania od organu założycielskiego** – dotyczy rzeczowych aktywów trwałych SPZOZ, stanowiących nieruchomości (budynki i obsługujące je obiekty infrastruktury, budowle wraz z przynależnymi do nich gruntem lub prawem wieczystego użytkowania), aparatury oraz sprzętu medycznego, środków transportu i wyposażenia zaliczanego do środków trwałych.

Do 30.06.2011 roku otrzymane od organu założycielskiego w nieodpłatne używanie rzeczowe aktywa trwałe do ksiąg rachunkowych SPZOZ wprowadzane były zapisem:

- wartość początkowa: Wn konto 01 „Środki trwałe”
- dotychczasowe umorzenie (nie dotyczy gruntu): Ma konto 07 „Odpisy umorzeniowe”
- różnica (część nieumorzona): Ma konto 80 „Fundusz założycielski”

Od dnia 01.07.2011 roku (dzień wejścia w życie ustawy z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej zastosowanie), do przyjęcia nabytych w ten sposób rzeczowych aktywów trwałych, stosuje się przepisy art. 41 ust. 2 ustawy o rachunkowości, w myśl których równowartość nieodpłatnie otrzymanych (w tym także w drodze darowizny) środków trwałych w budowie, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zwiększa rozliczenia międzyokresowe przychodów. Księgowania są następujące:

- nieodpłatnie otrzymane środki trwałe :

Wn konto 01 „Środki trwałe”  
Ma konto 84 „rozliczenia międzyokresowe przychodów”  
- odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej nieodpłatnie otrzymanych, w tym w drodze darowizny, środków trwałych:  
Wn konto zespołu 4 lub 5 „amortyzacja”  
Ma konto 07 „odpisy umorzeniowe środków trwałych”  
- odpisanie wartości nieodpłatnie otrzymanych, w tym w drodze darowizny, środków trwałych, proporcjonalnie do odpisów amortyzacyjnych:  
Wn konto 84 „rozliczenia międzyokresowe przychodów”  
Ma konto 76-0 „pozostałe przychody operacyjne”;

**b) nabycia (zakupu)** od dostawców krajowych, z krajów UE oraz z importu (krajów trzecich); nabycie takie bez względu na sposób finansowania, wymaga udokumentowania fakturami otrzymanymi od dostawców (krajowych i z UE), dokumentami celnymi (import) oraz dowodami przyjęcia ich do używania. Przyjęcie na stan nabytych odpłatnie rzeczowych aktywów trwałych następuje zapisem:

- wartość początkowa w cenie nabycia Wn konto 01 „Środki trwałe”  
- wartość zobowiązania wynikająca z dokumentu zakupu Ma konto 24 „pozostałe rozrachunki”

Jeżeli nabycie środka trwałego w drodze zakupu zostało sfinansowane otrzymaną dotacją z budżetu państwa, jednostki samorządu terytorialnego, także ze środków unijnych, PFRON i z innych źródeł, to od 01.07.2011r jednostka zalicza i rozlicza te operacje w sposób opisany powyżej w pkt. a,

**c) budowy** (dotyczy głównie nieruchomości - budynków i budowli) – w okresie budowy koszty wytworzenia obejmujące ogół kosztów poniesionych przez SPZOZ za okres trwania budowy, **do momentu przyjęcia zbudowanego obiektu do użytkowania** – są gromadzone na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”, które to po zakończeniu budowy i przekazaniu obiektu do użytkowania przenosi się na konto 01 „Środki trwałe” (strona Wn).

Do kosztu wytworzenia obiektu budowlanego zalicza się wszystkie koszty poniesione bezpośrednio i pośrednio na realizację tego obiektu, w tym także obiektów infrastruktury (oczyszczalnie ścieków, drogi, parkingi, ogrodzenia itp.), które służą obsłudze budynków podstawowych. Do kosztu budowy środków trwałych zalicza się także koszty założenia zieleni, posadzenia drzew i krzewów wokół nowo zbudowanego obiektu, poniesione przed przekazaniem go do używania. Koszty założenia zieleni poniesione po przekazaniu zbudowanego obiektu do używania obciążają koszty działalności operacyjnej (medycznej) SPZOZ; księguje się je w ciężar odpowiedniego konta zespołu 4.

Koszt wytworzenia zwiększają również poniesione koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe.

Koszt wytworzenia budowy obiektu budowlanego **nie obejmuje** wartości gruntu zajętego pod budowę, który pod datą nabycia wprowadza się do ksiąg rachunkowych jako odrębny obiekt inwentarzowy. Do kosztów wytworzenia (budowy) **nie zalicza** się także:

- odsetek i prowizji od zobowiązań finansowych podlegających spłacie po przekazaniu wybudowanego obiektu do używania; są to koszty finansowe w znaczeniu art. 42 ust. 3 ustawy o rachunkowości obciążające koszty finansowe (konto 75),

- kar i grzywien zapłaconych w trybie administracyjno i skarbowym w związku z realizowaną budową środka trwałego; są to w myśl art. 32 lit f) ustawy o rachunkowości „Pozostałe koszty operacyjne” (Wn konto 76).

**W przypadku realizacji w ramach jednego przedsięwzięcia budowlanego dwóch lub więcej obiektów inwentarzowych**, z ogółu kosztów budowy wyodrębnia się koszty

zmniejszania (obciążania) funduszu założycielskiego o rozchody środków trwałych nieodpłatnie przekazanych przez organ założycielski innym jednostkom Skarbu Państwa lub samorządu terytorialnego.

Wynika z nich bowiem, iż fundusz założycielski nie może w ogóle ulegać zmniejszeniu. Brak uregulowań w ustawie w tym zakresie wymagałoby zastosowania przy ewidencji tego zdarzenia podejścia wynikowego, tj. poprzez księgowania:

- wartość początkowa                      - Ma konto 01 „Środki trwałe”
- dotychczasowe umorzenie               - Wn konto 07 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”
- w części nieumorzonej                 - Wn konto 76 „Pozostałe koszty operacyjne”

Biorąc jednak pod uwagę, iż wycofanie z SPZOZ środków trwałych stanowi zmianę poprzedniej decyzji organu założycielskiego to rozchód taki należałoby ująć poprzez korektę funduszu założycielskiego (zmniejszenie a w jednostce do której przemieszczane są środki trwałe – jego zwiększenie Wn konto 80 „Fundusz założycielski” Ma konto 01 „Środki trwałe”).

**c) wniesienie rzeczowych aktywów, jako aportu do spółki prawa handlowego** – taką możliwość przewiduje art. 54 ust. 1 pkt 4 ustawy z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej, w myśl którego – za zgodą organu założycielskiego, można dokonać wniesienia aportem składników majątku do spółki kapitałowej – pod warunkiem, iż przedmiotem działalności spółki nie jest świadczenie usług w zakresie ochrony zdrowia.

Wniesienie majątku SPZOZ aportem do spółki kapitałowej, w zamian za objęte udziały (akcje) następuje na podstawie umowy notarialnej. W księgach rachunkowych wnoszącego aport SPZOZ – wartość tego aportu księguje się:

- wartość nominalna udziałów lub akcji objętych za wkład niepieniężny w postaci środków trwałych: Wn konto 03 „Długoterminowe aktywa finansowe”; Ma konto 76 „Pozostałe przychody operacyjne”
- rozchód środków trwałych : wartość początkowa Ma konto 01 „Środki trwałe”, dotychczasowe umorzenie Wn konto 07 „Odpisy umorzeniowe”, w części nieumorzonej Wn konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”

Ewentualne saldo kont pozostałych przychodów i pozostałych kosztów operacyjnych z tego tytułu koryguje wartość udziałów (akcji) figurująca na koncie 03 „Długoterminowe aktywa finansowe”.

### **1.6.3. Likwidacja nieruchomości oraz mienia ruchomego**

Likwidacja nieruchomości i mienia ruchomego w SPZOZ może nastąpić:

**a) w celu umożliwienia budowy nowych obiektów** – w przypadku tym część, w jakiej wartość początkowa likwidowanych obiektów jest nieumorzona, zwiększa koszty budowy nowych obiektów:

- dotychczasowe umorzenie: Wn konto 07 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”; Ma konto 01 „Środki trwałe”
- wartość netto (nadwyżka wartości początkowej nad dotychczasowym umorzeniem): Wn konto 08 „Środki trwałe w budowie”; Ma konto 01 „Środki trwałe”
- koszty likwidacji: wykonanej siłami obcymi (według faktury VAT wystawionej przez kontrahenta): wartość brutto (łącznie z VAT): Wn konto 30 „Rozliczenie zakupu”; Ma konto 24 „Pozostałe rozrachunki”; VAT naliczony w części w jakiej może zostać odliczony: Wn konto 22 „Rozrachunki publiczno-prawne VAT”; Ma konto 30 „Rozliczenie zakupu”; kwota netto: Wn konto 08 „Środki trwałe w budowie”; Ma konto 30 „Rozliczenie zakupu”;

W przypadku gdy likwidacja zostanie wykonana siłami własnymi, a SPZOZ prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i równocześnie według funkcji na kontach zespołu 5;

koszty likwidacji księguje się: Wn konto 08, Ma konto 53 „Koszty działalności pomocniczej”, wartość odzysku z rozbiórki (materiały, części, złom); przyjęcie do magazynu – Wn konto 31; Ma konto 08; a gdy nastąpi ich sprzedaż bezpośrednio po rozbiórce: Wn konto 76 „Pozostałe koszty operacyjne”; Ma konto 08 „Środki trwałe w budowie”;

**b) na skutek zdarzeń losowych** (pożar, huragan, powódź); księgowania związane z tymi zdarzeniami, są następujące:

- umorzona część wartości początkowej: Wn konto 07; Ma konto 01

- wartość netto: Wn konto 77-1 „Straty nadzwyczajne”; Ma konto 01,

Jeżeli środek trwały jest w pełni umorzony: wartość początkowa : Wn konto 07, Ma konto 01

- odszkodowanie otrzymane z tytułu ubezpieczenia majątkowego zalicza się pod datą wpływu na rachunek bankowy do pozostałych przychodów operacyjnych zapisem: Wn konto 13, Ma konto 77-0 „Zyski nadzwyczajne”. Rozrachunki z ubezpieczycielem mogą być również księgowane za pośrednictwem konta 24 „Pozostałe rozrachunki”;

**c) w ramach ryzyka gospodarczego** (z przyczyn naturalnych); dotyczy przykładowo takich zdarzeń, jak: wypadek drogowy lub kradzież, nieopłacalność remontu gwarantującego dalsze użytkowanie, zaniechanie dalszego użytkowania. Ewidencja w księgach SPZOZ jest następująca:

- **gdy środek trwały jest umorzony częściowo:**

- umorzona część wartości początkowej : Wn konto 07; Ma konto 01

- wartość netto: Wn konto 76 „Pozostałe koszty operacyjne”, Ma konto 01,

- **gdy środek trwały jest umorzony w pełni:** wartość początkowa: Wn konto 07; Ma konto 01.

- koszty poniesione w związku z likwidacją (rozbiórka, złomowanie, transport) według faktury VAT wystawionej przez wykonawcę: należność brutto (wraz z VAT): Wn konto 30; Ma konto 24; VAT naliczony w części w jakiej może być odliczony: Wn konto 22; Ma konto 30; kwota należności netto: Wn konto 76; Ma konto 30.

W przypadku, gdy likwidacja dokonana jest siłami własnymi, a SPZOZ prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i równocześnie na kontach zespołu 5 – koszty likwidacji księguje się identycznie, jak podano w lit. a).

#### **1.6.4. Przekazanie środków trwałych w najem (dzierżawę), użytkowanie lub użyczenie** – innym osobom prawnym lub fizycznym (za odpłatnością bądź nieodpłatnie).

Czynność taka wymaga zawsze uzyskania uprzednio zgody organu założycielskiego oraz określenia względnie akceptowania przez niego generalnie lub w każdym indywidualnym przypadku zasad i warunków najmu, dzierżawy, użytkowania lub użyczenia. Dokonanie tych czynności z naruszeniem ustawy z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej – w myśl jej art. 54 ust 6 – jest nieważne z mocy prawa, zaś organ założycielski może wystąpić do sądu o stwierdzenie nieważności takiej umowy.

Dzierżawa lub wynajem pomieszczeń – bez względu na to – czy pomieszczenia te znajdują się w budynkach otrzymanych od organu założycielskiego w nieodpłatne użytkowanie, czy też stanowiących własność SPZOZ ujmowane są w księgach rachunkowych wynikowo w sposób następujący:

- kwota należnego czynszu, zgodnie z umową najmu: Wn zespół 2 Rozrachunki; Ma konto: 76 „Pozostałe przychody operacyjne”;

- koszty związane z utrzymaniem wynajętych nieruchomości, w tym amortyzacja i inne koszty pokrywane przez SPZOZ: Wn konto 76 – „Pozostałe koszty operacyjne”;



W przypadku gdy najem lub dzierżawa nieruchomości wynika ze statutu SPZOZ – przychody i koszty z tego tytułu uznaje się za jeden z rodzajów działalności usługowej operacyjnej, księgując przychody z tytułu należnego czynszu na koncie 70 „Sprzedaż usług wynajmu nieruchomości”, zaś koszty odpowiednio na koncie zespołu 5 „Koszty z tytułu wynajmu nieruchomości i 70-1 „Koszt sprzedaży usług nieruchomości”.

Użyczenie przedmiotów wyposażenia, sprzętu, środków transportu itp. na podstawie umowy zawartej zgodnie z art. 710 Kodeksu cywilnego, powoduje bezpłatne używanie rzeczy przez osobę otrzymującą te rzeczy przez okres określony umową i zwrot jej po upływie tego okresu. W SPZOZ są to głównie przedmioty lub urządzenia służące do leczenia lub rehabilitacji pacjentów. W związku z tym koszty z tego tytułu (amortyzacja i inne) zalicza się do kosztów działalności medycznej, księgując je na koncie 40, 50 i 70-1 wraz z innymi kosztami prostymi działalności statutowej.

Środki trwałe będące przedmiotem umowy dzierżawy (budynki wraz z gruntami), najmu (pomieszczenia w budynkach lub budynki wraz z gruntem), albo użyczenia (rzeczy stanowiące mienie ruchome), pozostają nadal w ewidencji bilansowej SPZOZ i są nadal amortyzowane. Sposób ich ewidencji powinien umożliwić ustalenie poszczególnych środków trwałych objętych odpowiednią umową oraz osób korzystających z tych obiektów.

## 2. Dotacje unijne

### 2.1. Regulacje prawne dotyczące przyznawania i rozliczania dotacji

Regulacje prawne normujące zasady pozyskiwania i rozliczania dotacji z funduszy UE, obejmują:

**a) akty prawne wydane przez właściwe instytucje unijne** – normujące zakres udzielanych dotacji (wsparcia w ramach określonych celów i przedsięwzięć), zasady rozliczeń środków przyznawanych z określonych funduszy celowych w danej perspektywie czasowej (np. latach 2007 – 2013), głównie w postaci rozporządzeń Rady (WE), Parlamentu Europejskiego – jako aktów podstawowych oraz Komunikatów wyjaśniających i Wytycznych Komisji Europejskiej;

**b) akty prawne krajowe** – głównie ustawę o finansach publicznych – w myśl której (art. 5) środki pochodzące z budżetu UE, są środkami publicznymi – z wszelkimi z tego tytułu konsekwencjami podatkowymi oraz dyscypliny budżetowej.

Aktami prawnymi krajowymi, regulującymi tę sferę obowiązującymi SPZOZ są także:

- ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości,
- ustawa z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej,
- rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. nr 128, poz. 861),
- inne regulacje, głównie wytyczne regulujące określone sfery, zagadnienia związane z przyznawaniem, korzystaniem i rozliczaniem dotacji z poszczególnych programów i funduszy;

**c) regulacje wewnętrzne SPZOZ** – do których zalicza się w szczególności:

- zasady (politykę) rachunkowości SPZOZ, z uwzględnieniem odrębnych zasad dla operacji gospodarczych dotyczących funduszy unijnych,



- instrukcję sporządzania, obiegu i kontroli dokumentów uwzględniającą specyfikę dokumentacji związanej z funduszami unijnymi,
- inne dokumenty wewnętrzne (regulamin pracy, regulamin wynagradzania, regulamin rozliczania podróży służbowych, itp.).

## 2.2. Zasady ewidencji przychodów z dotacji w SPZOZ

Przed wejściem w życie ustawy z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej – ewidencja otrzymywanych przez SPZOZ dotacji odbywała się dwiema metodami, tj.:

- **metodą kapitałową** – poprzez zwiększenie funduszu założycielskiego w przypadku otrzymanych tzw. dotacji rozwojowych, a po 1.01.2010 r. (po wejściu w życie ustawy o finansach publicznych z 27.08.2009 r.), wyłącznie w formie dotacji celowych; natomiast środki z budżetu UE otrzymywane na realizację projektów na podstawie umów zawartych w 2010 r. – zalicza się do rozliczeń międzyokresowych przychodów (nie stanowią one dotacji w rozumieniu art. 126 ustawy o finansach publicznych).

- **metodą wynikową** – poprzez zaliczenie otrzymanych dotacji na inne niż wymienione wyżej cele, do działalności operacyjnej lub pozostałych przychodów operacyjnych w pozostałych przypadkach.

Po wejściu w życie ustawy z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej, tj. od 01.07.2011 r. – ewidencja otrzymanych dotacji ze środków (funduszy) UE, odbywa się na zasadach ogólnie obowiązujących, tj. zgodnie z ustawą o rachunkowości (ustawa z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej kwestii tej nie reguluje). Oznacza to, że otrzymane przez SPZOZ od 01.07.2011 r.:

- środki pieniężne z budżetu państwa w postaci dotacji przeznaczonych na remonty, inwestycje, w tym zakup aparatury i sprzętu medycznego, a także;
- środki pieniężne w postaci dotacji z budżetów jednostek samorządu terytorialnego przeznaczone na cele rozwojowe SPZOZ oraz
- darowizn mających charakter aktywów trwałych lub darowizn przeznaczonych na cele rozwojowe SP ZOZ,

– nie są odnoszone na fundusz założycielski SPZOZ, lecz – są ewidencjonowane zgodnie z zasadami określonymi w art. 41 ustawy o rachunkowości, a więc są zaliczane w momencie wpływu na rachunek do rozliczeń międzyokresowych przychodów.

## 2.3. Moment zakwalifikowania dotacji do przychodów

Moment zakwalifikowania dotacji do przychodów determinuje art. 3 ust.1 pkt 30 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym przychody to „uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań”. Warunek powyższy zostaje zatem spełniony w momencie faktycznego przekazania środków na rachunek bankowy (nie może to być natomiast decyzja o przyznaniu dotacji, ze względu na możliwość jej wycofania przez instytucję, która ją wydała).

Dotacje powinny być w sposób systematyczny i racjonalny ujmowane jako przychody w okresach, w których zapewniona zostanie ich współmierność z refundowanymi kosztami ujętymi w rachunku zysków i strat. Dotacje dotyczące aktywów podlegających amortyzacji są ujmowane jako przychód przez okres ekonomicznego użytkowania tych aktywów.

## 2.4. Zasady ewidencji kosztów finansowanych dotacją

Sposób i zasady ewidencji kosztów finansowanych dotacją zależy od celu, w związku z którym dotacja została przyznana, tj. czy dotacja służy sfinansowaniu w całości lub w części zakupu, budowy lub ulepszenia środków trwałych (dotacja do aktywów), czy też dotacja jest przeznaczona na dofinansowanie bieżącej działalności (dotacja do przychodów).

**a) ewidencja kosztów w przypadku dotacji do aktywów** – otrzymanie tych dotacji jest warunkowane ich wydatkowaniem zgodnie z przeznaczeniem (co do rodzaju dotowanych aktywów, ich umiejscowienia lub też okresów, w których mają być nabyte lub utrzymywane przez SPZOZ).

Otrzymane dotacje ze środków (funduszy) UE na te cele (tak samo jak równowartość nieodpłatnie otrzymanych środków trwałych, środków trwałych w budowie, a także wartości niematerialnych i prawnych), odnosi się na konto „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”. W tej sytuacji zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów kwoty zwiększać będą stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych lub kosztów prac rozwojowych, sfinansowanych ze środków funduszy unijnych.

Do czasu zakończenia realizacji projektu, polegającego na nabyciu lub wytworzeniu środków trwałych, poniesione na ten cel wydatki, sfinansowane dotacją, ujmuje się na koncie 08 „Środki trwałe w budowie” (do czasu przyjęcia środków trwałych do używania), a koszty prac rozwojowych na koncie 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów” (jeżeli zakończą się powodzeniem – stanowią wartości niematerialne i prawne).

Ewidencja księgowa w przypadku nabycia środka trwałego przebiega następująco:

- 1) wpływ środków pieniężnych z dotacji unijnej na rachunek bankowy SPZOZ:
  - Wn konto 13 „Rachunek bieżący” (w analityce np.13-3 „Rachunek dotacji .....)
  - Ma konto 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”,
- 2) zakup środka trwałego
  - Wn konto 01 „Środki trwałe” lub Wn 08 „Środki trwałe w budowie”
  - Ma konto 30 „Rozliczenie zakupu” lub 24 „Pozostałe rozrachunki” lub 13 „Rachunek bieżący” (w analityce np.13-3 „Rachunek dotacji .....),
- 3) odpisy amortyzacyjne dokonywane od przyjętego do używania środka trwałego
  - Wn konto 40 „Amortyzacja” lub konto zespołu 5 (w analityce „Amortyzacja”)
  - Ma konto 07 „Umorzenie środków trwałych”,
- 4) zarachowanie dotacji do pozostałych przychodów operacyjnych równoległe do dokonanych odpisów amortyzacyjnych
  - Wn konto 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”
  - Ma konto 76 „Pozostałe przychody operacyjne”.

**b) ewidencja kosztów w przypadku dotacji do przychodów** – przeznaczonych na dofinansowanie bieżącej działalności operacyjnej SPZOZ oraz na sfinansowanie sprzedaży produktów, świadczenia usług czy sprzedaży towarów.

Ewidencja tych dotacji przebiega na zasadach ogólnych, w zależności od stosowanej metody:

- według rodzajów – na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”,
- według miejsca pochodzenia – na kontach zespołu 5 „Koszty wg typów działalności i ich rozliczenie” (z pominięciem ewidencji i rozliczania kosztów na kontach zespołu 4),
- według rodzajów i równocześnie według miejsca pochodzenia.

Jeżeli koszty dotyczą przyszłych okresów, księguje się je i rozlicza na koncie 64 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”, jako czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów – z uwzględnieniem art. 39 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

## 2.5. Dotacja w aspekcie podatkowym

**2.5.1. Dla celów podatkowych** każdą otrzymaną przez SPZOZ dotację w rozumieniu ustawy o finansach publicznych (z budżetu Państwa, z budżetu samorządu województwa, ze środków UE lub innych organizacji międzynarodowych), a także inne dopłaty i subwencje, np. ze środków Funduszu Pracy, PFRON, od agencji rządowych), zalicza się do przychodów podatkowych SPZOZ, na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT.

Przychód z tytułu dotacji (poza dotacjami, o których mowa wyżej, ujętymi w ewidencji metodą kapitałową) dla celów podatkowych powstaje w dniu faktycznego otrzymania dotacji (przychód faktycznie otrzymany), który wykazuje się łącznie z innymi przychodami SPZOZ, ustalonymi zgodnie z ustawą o CIT w rocznym zeznaniu podatkowym CIT-8 w pozycji „Przychody ze źródeł położonych na terytorium RP”.

Wyjątkiem są dotacje otrzymane w okresie obowiązywania ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, tj. do 30 czerwca 2011 r., ujęte w ewidencji księgowej **metodą kapitałową** – na zwiększenie funduszu założycielskiego, które to dotacje na podstawie art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT, są wyłączone z przychodów podatkowych (nie są zaliczane do przychodu podatkowego), a więc nie wpływają na wysokość dochodu podatkowego, tym samym nie są wykazywane w rocznym zeznaniu podatkowym CIT-8.

Dotacje, subwencje, dopłaty otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków związanych z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, **objęte są zwolnieniem od podatku CIT** na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 21 ustawy o CIT. Zwolnienie tych dotacji (w wielkości faktycznie otrzymanej) z opodatkowania podatkiem CIT – w rocznym zeznaniu podatkowym CIT-8 – prezentuje się za pośrednictwem informacji CIT-8/O. Jako zwrot wydatków na środki trwałe traktuje się również dotacje, subwencje, dopłaty na sfinansowanie określonych przedsięwzięć inwestycyjnych.

Do przychodów zwolnionych od podatku CIT (uwzględnianych w przychodzie podatkowym SPZOZ), zalicza się również dotacje budżetowe (dopłaty, subwencje), w tym także środki pomocowe pochodzące z funduszy strukturalnych UE jak i współfinansujących środków krajowych przeznaczone na realizację programów finansowanych z udziałem tych środków. Podstawę zwolnienia tych dotacji od podatku CIT, stanowi art. 17 ust. 1 pkt 47 i 48 ustawy o CIT. W przypadku projektów finansowanych ze środków unijnych nie ma znaczenia, że środki te przepływają przez polski budżet. Istotne jest ich pochodzenie oraz bezpośrednia realizacja celu programu unijnego.

**2.5.2. Otrzymanie zwolnionych od podatku CIT dotacji przez SPZOZ** – powoduje, że w przypadku dotacji otrzymanych:

a) na pokrycie bądź dofinansowanie określonych przedsięwzięć inwestycyjnych – **odpisy amortyzacyjne** od tej części wartości początkowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, która odpowiada wydatkom poniesionym na ich nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie, zwróconym SPZOZ (zrefundowanym w drodze dotacji) **nie stanowią kosztów uzyskania przychodów** (art. 16 ust. 1 pkt 48 ustawy o CIT). Dopóki jednak SPZOZ nie otrzyma środków pomocowych (dotacji), traktowanych jako zwrot

wydatków inwestycyjnych, to naliczone do tego okresu odpisy amortyzacyjne stanowią w całości koszty uzyskania.

Korekty odpisów amortyzacyjnych (zmniejszenia kosztów) dokonuje się **dopiero od miesiąca, w którym otrzymano zwrot wydatków** poniesionych na nabycie lub wytworzenie środków trwałych (nie dokonuje się korekty kosztów wstecz). Przyjmuje się zasadę, zgodnie z którą SPZOZ **dokonują wyłączenia** tej części amortyzacji z kosztów uzyskania przychodów **jednorazowo, w miesiącu otrzymania dotacji**, poprzez statystyczną korektę kosztów podatkowych o odpisy amortyzacyjne nieuznawane za te koszty – za okres dotychczasowego używania środka trwałego, którego otrzymana dotacji (subwencja, dopłata) dotyczy.

**b) na realizację określonych przedsięwzięć finansowych** (zwolnionych od podatku CIT na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 47 i 48 ustawy o CIT) – wydatki i koszty bezpośrednio sfinansowane z tych dotacji, **nie stanowią** – na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 58 ustawy o CIT – **kosztów uzyskania przychodów**. Zasada ta odnosi się także do dochodów uzyskiwanych od rządów państw obcych również zwolnionych od podatku na podstawie (art. 17 ust. 1 pkt 23 ustawy o CIT). W przypadku niemożności stwierdzenia, jakie wydatki pokryto z dotacji (co w praktyce zdarza się często), koszty uzyskania przychodów zmniejsza się o kwoty faktycznie otrzymanych dotacji (subwencji, dopłat).

Dotyczy to także dotacji na sfinansowanie wydatków poniesionych w okresach wcześniejszych, co odnosi się głównie do projektów współfinansowanych z funduszy pomocowych UE. Zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów następuje w tym okresie, w którym dotacje faktycznie otrzymano.

**2.5.3. Dotacja przeznaczona na dofinansowanie bieżącej działalności SPZOZ** (dotacja na pokrycie kosztów bieżących), zaliczana jest **do przychodów podatkowych** podlegających opodatkowaniu podatkowych CIT (nie korzysta ze zwolnienia od podatku CIT), stąd też wydatki i koszty bezpośrednio sfinansowane z tej dotacji **zaliczają się do kosztów podatkowych**.

### **3. Należności z tytułu tzw. „NADWYKONAŃ”**

„Nadwykonania” świadczeń medycznych to usługi medyczne wykonane na rzecz pacjentów ponad zamówienia NFZ określone w umowach zawartych z konkretnymi SPZOZ. Ograniczenia skali zamówień świadczeń medycznych kontraktowanych przez NFZ w SPZOZ wynikają z uwarunkowań finansowych NFZ określanych na każdy rok ustawą budżetową. W trakcie roku budżetowego, ze względu na regionalną oraz okresową zmienność zapotrzebowania na świadczenia medyczne NFZ może dokonywać i dokonuje międzyokresowej oraz międzyregionalnej alokacji środków finansowych korygując wielkość budżetów poszczególnych Oddziałów NFZ. W skali kraju dokonywane są także uzupełnienia budżetu NFZ ze środków rezerwowych. Wszelkie powyższe okoliczności sprawiają, że SPZOZ nie jest pozbawiony prawa oraz szansy zwiększenia zamówień na świadczenia medyczne w trakcie roku, jak również - w odniesieniu do świadczeń faktycznie wykonanych w roku poprzednim - po zakończeniu roku. Za takimi rozwiązaniami przemawiają również ważne uwarunkowania społeczne. Z powyższych względów ewidencja rachunkowa „nadwykonań” odnosi się do zarejestrowanych faktów oraz działań i procedur, które SPZOZ prowadzi w zakresie usług medycznych wykonanych ponad określone w umowach zamówienia NFZ.

W trakcie roku obrotowego zasadne jest ewidencjonowanie „nadwykonań” nie rzadziej niż w okresach półrocznych, bądź po zakończeniu umowy z NFZ (jeżeli umowa kończy się przed okresem półrocznym). Ze względu na brak zamówienia na tę część świadczeń medycznych nie podlegają one ujęciu na zwiększenie przychodów, lecz kwalifikowane są do

rozliczeń międzyokresowych przychodów. Ostateczne rozliczenie przychodów ze sprzedaży usług medycznych następuje po zakończeniu roku obrotowego w momencie podpisania z NFZ umów uzupełniających, które zwiększają zamówienia na usługi medyczne wykonane w roku poprzednim.

Na równowartość wykonanych przez SPZOK świadczeń nie objętych dodatkową umową lub ugodą z NFZ, w przypadku gdy żądanie zapłaty zostało skierowane na drogę sądową, dokonuje się odpisu aktualizującego należności.

Ewidencja w księgach rachunkowych SPZOK przedstawia się następująco:

1) **na koniec półrocza** (lub pod datą zakończenia umowy z NFZ) – wartość przychodu ponad wysokość świadczeń zakontraktowanych z NFZ (ujmowana w rachunku narastającym):

- Wn konto 20 „Należności z tytułu świadczeń medycznych” (nadwykonania)
- Ma konto 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”

2) **na dzień bilansowy**:

a) w części objętej dodatkowymi umowami bądź ugodą z NFZ:

- Wn konto 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”
- Ma konto 70 „Przychody ze sprzedaży usług medycznych”

b) wartość świadczeń medycznych wykonanych ponad ujęte w dodatkowych umowach lub ugodzie z NFZ. „nadwykonania”, które zostały zgłoszone do postępowania spornego:

- Wn konto 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”
- Ma konto 70 „Przychody ze sprzedaży usług medycznych”

i jednocześnie:

- Wn konto 76 „Pozostałe koszty operacyjne”
- Ma konto 28 „Odpisy aktualizujące należności”

oraz z chwilą skierowania sądu:

- Wn konto 24 „Należności sporne”
- Ma konto 20 „Należności z tytułu świadczeń medycznych”

c) w przypadku, gdy nieujęta w dodatkowych umowach bądź ugodzie kwota „nadwykonania” nie jest kierowana do sądu – wówczas zapisem czerwonym następuje wystornowanie tej części należności:

- Wn konto 20 „Należności z tytułu świadczeń medycznych”
- Ma konto 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”

Jeżeli renegotjacje umów zawartych z NFZ rozstrzygną się **po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za rok obrotowy**, wówczas

- uznaną przez NFZ wartość wykonanych świadczeń wykazujemy w wyniku z lat ubiegłych, jako błąd podstawowy, bądź jako przychody nowego roku sprawozdawczego (Wn konto 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”, Ma konto 70 „Przychody ze sprzedaży usług medycznych”),

- „nadwykonania” nieuznane przez NFZ (w przypadku niedochodzenia roszczeń) podlegają wystornowaniu zapisem czerwonym:

- Wn konto 20 „Należności z tytułu świadczeń medycznych”
- Ma konto 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”

**Przychód w związku z wykonanymi świadczeniami medycznymi** („nadwykonania”) – w aspekcie podatkowym – powstaje na zasadach ogólnych w trybie art. 12 ust. 3a ustawy o CIT, tj. w momencie sprzedaży wykonanych świadczeń medycznych. Zasada ta dotyczy



wszystkich świadczeń zaakceptowanych do rozliczania przez NFZ do terminu złożenia rocznego zeznania CIT-8.

Wykonane w roku poprzednim świadczenia medyczne, zaakceptowane do rozliczenia przez NFZ, po terminie złożenia rocznego zeznania podatkowego CIT-8 zalicza się do przychodów roku następnego, zgodnie z art. 12 ust. 3e ustawy o CIT, tj. w dniu otrzymania zapłaty.

Koszty związane ze świadczeniem usług medycznych, jako koszty bezpośrednio związane z przychodami, zgodnie z art. 15 ust. 4c ustawy o CIT – są odnoszone do roku podatkowego, którego dotyczą. Koszty bezpośrednio dotyczące „nadwykonań” usług medycznych, zaliczonych do przychodów roku następnego (zaakceptowanych do rozliczania przez NFZ po terminie złożenia rocznego zeznania CIT-8), są kwalifikowane do kosztów pośrednio związanych z przychodami i zalicza się je do roku, w którym zostały poniesione, tj. w dacie ich poniesienia (zgodnie z art. 15 ust. 4e ustawy o CIT).

#### **4. Rezerwy na świadczenia pracownicze**

W myśl art. 39 ust. 2 pkt 2 ustawy o rachunkowości jednostki dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy, wynikających w szczególności: z obowiązku wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, których kwotę można oszacować w sposób wiarygodny, mimo że data powstania zobowiązania nie jest jeszcze znana.

Do świadczeń pracowniczych, na które w praktyce jednostki tworzą rezerwy, należą odprawy emerytalne, nagrody jubileuszowe i podobne.

**Rezerwy na odprawy emerytalne, odprawy jubileuszowe i podobne** ujmuje się w księgach rachunkowych SPZOZ zapisami:

1) utworzenie po raz pierwszy rezerwy dotyczącej lat ubiegłych:

- Wn konto zespołu „8”- rozliczenie wyniku finansowego lat ubiegłych
- Ma konto zespołu „6”- bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów

2) kwota rezerwy przypadająca za dany okres sprawozdawczy:

- Wn odpowiednie konto zespołu „5”
- Ma konto zespołu „6”- bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów

3) należne w danym roku odprawy emerytalne i nagrody jubileuszowe

- Wn konto zespołu „4”- wynagrodzenia
- Ma konto 2- rozrachunki z tytułu wynagrodzeń
- Wn odpowiednie konto zespołu „5”
- Ma konto 490- rozliczenie kosztów

4) rozliczenie rezerwy gdy wypłacone kwoty świadczeń odpowiadają kwocie założonej rezerwy :



- Wn konto zespołu „6” - bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów
- Ma odpowiednie konto zespołu „5”

W przypadku gdy wypłacone kwoty świadczeń nie odpowiadają kwocie założonej rezerwy następuje dotworzenie lub rozwiązanie utworzonej uprzednio rezerwy.

Ustawa o rachunkowości nie podaje szczegółowych zasad wyceny rezerw na świadczenia pracownicze. W tej sytuacji jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości, a mianowicie Krajowy Standard Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”. Rzeczony standard wskazuje również, iż przy wycenie świadczeń emerytalnych i podobnych można kierować się postanowieniami MSR 19 „Świadczenia pracownicze”.

Zalecaną metodą szacowania rezerw na te świadczenia jest wycena aktuarialna. Przepisy nie nakładają na jednostki obowiązku skorzystania z usług aktuarusza, do wyceny rezerw stosowana jest taka metoda, która zaprezentuje wiarygodne oszacowanie tej rezerwy.

Przy tworzeniu rezerw uwzględnia się zasadę celowości wynikającą z charakteru świadczonych przez SPZOZ usług i sposób ich finansowania oraz zasadę istotności prezentowaną w punkcie II.7 opracowania „Rezerwy na zobowiązania”.

Białystok, 28 marzec 2012r.

GLÓWNY KSIĘGOWY

mgr inż. Iwona Ewa Jastrzęb