

Przekształcenie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w spółki kapitałowe a efektywność gospodarowania zasobami opieki zdrowotnej

Maria Hass-Symotiuk*

Streszczenie: W artykule przedstawiono istotę, rodzaje, procedury i organizację przekształcenia SPZOZ w spółki prawa handlowego. Wskazano przy tym na uczestników tego procesu (to jest organy tworzące oraz przekształcane zakłady) i ich rolę w sprawnym jego przebiegu, a także problemy wymagające rozwiązania, a mające wpływ na prawidłowość i rzetelność informacji finansowych generowanych w rachunkowości zarówno przekształcanych, jak i nowo powstałych podmiotów leczniczych w formie spółek kapitałowych.

Słowa kluczowe: spółki prawa handlowego, podmiot leczniczy, informacje finansowe

Wprowadzenie

Funkcjonowanie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (SPZOZ) w obecnej formule spowodowało ogromne ich zadłużenie, które destabilizuje system opieki zdrowotnej. Wielokrotnie podejmowane w przeszłości różnego rodzaju działania naprawcze, m.in. oddłużanie, restrukturyzacja, zmierzały do poprawy funkcjonowania SPZOZ i racjonalizacji gospodarowania zasobami będącymi w ich dyspozycji. Nieefektywna, ułomna, forma prawna tych podmiotów, niewystarczające kwalifikacje kadr zarządzających, jak też ograniczona odpowiedzialność podmiotów tworzących za zobowiązania SPZOZ to główne przyczyny braku uzyskania oczekiwanych efektów. W tych warunkach uznano przekształcenie tych podmiotów w spółki kapitałowe za działanie pomocne w rozwiązaniu problemu ich zadłużenia oraz doskonaleniu zarządzania oraz służące poprawie efektywności wykorzystania posiadanych zasobów.

Celem artykułu jest przedstawienie zasad i procedur przekształcenia SPZOZ w spółki kapitałowe oraz wymagające rozwiązania problemy związane z realizacją tego procesu. Jego realizacja wymagała dokonania krytycznej analizy literatury fachowej oraz obowiązujących regulacji prawnych w tym zakresie, a także obserwacji realiów jednostek opieki zdrowotnej.

* dr hab. Maria Hass-Symotiuk prof US, Uniwersytet Szczeciński, Instytut Rachunkowości, ul. A. Mickiewicza 64, 71-101 Szczecin, e-mail: mhass@wneiz.pl.

1. Istota i podstawy prawne przekształcenia SPZOZ

Przekształcenie SPZOZ to zespół działań i przedsięwzięć podejmowanych przez organ tworzący lub organ dokonujący przekształcenia, przy udziale innych podmiotów i organów, realizowany zgodnie z określonymi zasadami i procedurami w którego efekcie SPZOZ uzyskuje status spółki kapitałowej (Dercz, Recz 2011: 109). W wyniku przekształcenia podmiot leczniczy niebędący przedsiębiorcą uzyskuje status przedsiębiorcy.

Podstawowym aktem prawnym regulującym zasady tworzenia podmiotów prowadzących działalność leczniczą oraz określającym „losy” funkcjonujących SPZOZ (ich utrzymanie, łączenie, likwidację oraz przekształcania w spółki kapitałowe) jest Ustawa z 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej (Ustawa z 15 kwietnia 2011...). Ustawa ta obowiązuje od 1 lipca 2011 roku. Należy podkreślić, że pod „rządami” tej ustawy nie można tworzyć nowych podmiotów leczniczych w formie SPZOZ, z wyjątkiem powstałych w wyniku połączenia już istniejących zakładów. Perspektywy istnienia SPZOZ w obecnych realiach prawnych przedstawiono na rysunku 1.

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej													
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Funkcjonują nadal, jeżeli:</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>– osiągają dodatni wynik finansowy lub gdy</td> </tr> <tr> <td>– ujemny wynik jest pokrywany przez organ tworzący</td> </tr> <tr> <td>Mogą być łączone bez postępowania likwidacyjnego podmiotu przejmowanego albo łączących się podmiotów</td> </tr> </tbody> </table>	Funkcjonują nadal, jeżeli:	– osiągają dodatni wynik finansowy lub gdy	– ujemny wynik jest pokrywany przez organ tworzący	Mogą być łączone bez postępowania likwidacyjnego podmiotu przejmowanego albo łączących się podmiotów	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Są przekształcane</th> </tr> <tr> <th>obligatoryjnie</th> <th>fakultatywnie</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>gdy ujemny wynik finansowy nie zostanie pokryty przez organ założycielski</td> <td>na podstawie decyzji organu tworzącego</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">albo likwidowane</td> </tr> </tbody> </table>	Są przekształcane		obligatoryjnie	fakultatywnie	gdy ujemny wynik finansowy nie zostanie pokryty przez organ założycielski	na podstawie decyzji organu tworzącego	albo likwidowane	
Funkcjonują nadal, jeżeli:													
– osiągają dodatni wynik finansowy lub gdy													
– ujemny wynik jest pokrywany przez organ tworzący													
Mogą być łączone bez postępowania likwidacyjnego podmiotu przejmowanego albo łączących się podmiotów													
Są przekształcane													
obligatoryjnie	fakultatywnie												
gdy ujemny wynik finansowy nie zostanie pokryty przez organ założycielski	na podstawie decyzji organu tworzącego												
albo likwidowane													

Rysunek 1. Perspektywy funkcjonowania SPZOZ

Źródło: opracowanie własne.

Zasady przekształcania SPZOZ określają artykuły 70–82 ustawy o działalności leczniczej oraz wydane do niej dwa rozporządzenia wykonawcze:

- Rozporządzenie Ministra Skarbu Państwa z 22 grudnia 2011 r. w sprawie określenia wzoru kwestionariusza SPZOZ przeznaczonego do przekształcenia w spółkę kapitałową oraz wykazu niezbędnych dokumentów do sporządzenia aktu przekształcenia (Rozporządzenie Ministra Skarbu Państwa z 22 grudnia 2011a...),
- Rozporządzenie Ministra Skarbu Państwa z 22 grudnia 2011 r. w sprawie określenia ramowego wzoru aktu przekształcenia SPZOZ w spółkę kapitałową.

Przekształcenie to, stosownie do art. 69 ustawy o działalności leczniczej, może polegać na:

- przekształceniu jednego SPZOZ w spółkę kapitałową,
- przekształceniu kilku SPZOZ w jedną spółkę kapitałową pod warunkiem, że przekształcane jednostki mają ten sam podmiot tworzący,
- przekształceniu kilku SPZOZ, mających różne podmioty tworzące, w jedną spółkę kapitałową (Rozporządzenie Ministra Skarbu Państwa z 22 grudnia 2011b...).

W tym ostatnim przypadku podmioty tworzące, będące jednostkami samorządu terytorialnego muszą zawrzeć stosowne porozumienie¹. Do porozumienia dołącza się projekt umowy (statut) spółki oraz projekt regulaminu organizacyjnego. Organy dokonujące przekształcenia SPZOZ w spółki kapitałowe zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1

Rodzaje organów dokonujących przekształcenia SPZOZ w spółki kapitałowe

Rodzaj organu dokonującego przekształcenia	Podmioty tworzące SPZOZ
1. Minister Skarbu Państwa	minister, centralny organ administracji rządowej
2. Organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego	jednostka samorządu terytorialnego (gminy, powiatu, województwa)
3. Rektor uczelni	publiczna uczelnia medyczna lub publiczna uczelnia prowadząca działalność dydaktyczną i badawczą w dziedzinie nauk medycznych
4. Dyrektor Centrum Medycznego Kształcenia Podyplomowego	Centrum Medyczne Kształcenia Podyplomowego

Źródło: opracowanie własne.

2. Problemy związane z przekształceniem SPZOZ w spółki kapitałowe

Przekształcenie SPZOZ powoduje zmiany we wszystkich obszarach ich funkcjonowania poczynając od: ich charakterystyki prawnej przez rynkową, produkcyjno-techniczną, kadrowo-organizacyjną do finansowej. Zmiany te mają charakter długookresowy.

Uruchomienie tego procesu wymaga udzielenia odpowiedzi na następujące pytania:

1. Dlaczego uruchamia się proces przekształcenia? Jak przeprowadzić ten proces (metody, procedury, harmonogramy)?
2. Kto powinien być włączony do procesu przekształcenia SPZOZ (organ tworzący, doradcy, eksperci, kadra kierownicza SPZOZ wraz z określeniem ich uprawnień i odpowiedzialności)?
3. Co należy wiedzieć przed podjęciem decyzji o przekształceniu SPZOZ – oszacowanie kosztów tej transakcji, dokonanie analizy i oceny: prowadzonej działalności, posiadanego potencjału wytwórczego, określenie realnej wartości nieruchomości (budynków, budowli i gruntów) znajdujących się w użytkowaniu SPZOZ oraz przekazywanych spółce na własność jako aport, liczba zatrudnionych kadr, wypracowany wynik finansowy, wielkość zadłużenia dla ustalenia wskaźnika zadłużenia zakładu i wielkości zobowiązań przejmowanych do spłaty przez organ tworzący?
4. Jaka formę przekształcenia SPZOZ wybrać (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, czy spółka akcyjna, zamknięcie ksiąg rachunkowych, ustalenia rodzaju kapitałów i wielkości kapitału podstawowego przekształcanych zakładów, określenie struktury organizacyjnej spółki, składu i danych identyfikacyjnych członków orga-

¹ W jego ramach określają: a) dane identyfikacyjne SPZOZ mających podlegać przekształceniu, b) wykaz składników mienia wnoszonego do spółki tytułem aportu przez poszczególne podmioty tworzące, c) wartość i liczba udziałów/akcji obejmowanych w zamian za aporty, d) podmiot tworzący, który będzie wykonywał funkcje organu dokonującego przekształcenia, e) zakres i wysokość kosztów przekształcenia ponoszonych przez poszczególne podmioty tworzące, f) członków organów spółki pierwszej kadencji.

nów spółki, to jest: zarządu, rady nadzorczej i komisji rewizyjnej, opracowanie regulaminu organizacyjnego)?

5. Według jakich zasad prowadzić rachunkowość w okresie przekształcania SPZOZ w spółkę kapitałową (czy według zasad dla jednostek kontynuujących działalność)?
6. Jak zorganizować rachunkowość w SPZOZ nowo powstałej spółce (m.in. opracowanie dokumentacji polityki rachunkowości, otwarcie ksiąg rachunkowych, określenie zasad sporządzania sprawozdawczości finansowej i sprawozdania z działalności w roku obrotowym itp.)?

Należy przy tym pamiętać o konsekwencjach procesu przekształcenia SPZOZ w spółkę kapitałową. Konsekwencje te dotyczą zarówno przekształcanego zakładu, jak i podmiotu go tworzącego (tab. 2).

Tabela 2

Konsekwencje przekształcenia SPZOZ w spółkę kapitałową

Wyszczególnienie	SPZOZ	Spółka kapitałowa
Regulacje prawne dotyczące działalności podmiotu	Ustawa o działalności leczniczej	Kodeks spółek handlowych oraz pomocniczo – ustawa o działalności leczniczej
Struktura organów zarządzających	Kierownik, rada społeczna	Zgromadzenie wspólników/akcjonariuszy, rada nadzorcza, komisja rewizyjna, zarząd
Uprawnienia do świadczenia odpłatnych usług zdrowotnych	Ograniczone możliwości pobierania opłat od pacjentów za usługi zdrowotne	Duże możliwości świadczenia odpłatnych usług zdrowotnych
Odpowiedzialność za wyniki działalności i zobowiązania podmiotu leczniczego	Pełna – podmiotu tworzącego w tym za zobowiązania zakładu	Ograniczona – do wysokości kapitału, wspólnicy/akcjonariusze nie odpowiadają za zobowiązania spółki
Zdolność upadłościowa	Nie podlega prawu upadłościowemu	Podlega prawu upadłościowemu
Gwarancje zapewnienia dostępności do świadczeń zdrowotnych pacjentom	Pełne zabezpieczenie, nie może być likwidowany bez przejęcia przez inny zakład realizowanych świadczeń	Brak gwarancji, może być likwidowany bez konieczności zapewnienia dostępu do świadczeń realizowanych przez ten podmiot leczniczy
Nadzór i kontrola	Organ tworzący, organ rejestrowy, minister zdrowia	Rada nadzorcza, komisja rewizyjna, walne zgromadzenie

Źródło: opracowanie własne.

3. Etapy przekształcenia SPZOZ w spółkę kapitałową

W procesie przekształcenia można wyróżnić następujące etapy:

- wstępny, przygotowawczy,
- realizacyjny (akt przekształcenia),
- wpisy do KRS rejestru przedsiębiorców oraz do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą – powstanie spółki kapitałowej.

Na etapie przygotowawczym następuje podjęcie decyzji o przekształceniu SPZOZ w spółkę kapitałową. Powinno być ono poprzedzone przeprowadzeniem wszechstronnych

analiz różnych obszarów działalności przekształcanego SPZOZ (np. dotyczących działalności operacyjnej, pozycji finansowej, rynkowej, posiadanych zasobów materialnych i niematerialnych, a także rozpoznanie jego sytuacji ekonomiczno-finansowej), ustalenie wskaźnika zadłużenia, określenie składników nieruchomości przekazywanych na własność spółce oraz urealnienie ich wartości księgowej, zgromadzenie niezbędnych dokumentów na potrzeby przekształcenia. Ważnym elementem tego etapu jest przygotowanie przez podmiot tworzący rozporządzenia, zarządzenia lub podjęcie uchwały o zmianie formy organizacyjno-prawnej albo o likwidacji SPZOZ, jak też przekazanie informacji o zamiarze przekształcenia zakładowi przekształcanemu lub przekształcanym zakładom Uruchomienia tego procesu powinno nastąpić w sytuacji braku pokrycia ujemnego wyniku finansowego SPZOZ skorygowanego o koszty amortyzacji² wykazanego w sprawozdaniu finansowym za rok obrotowy 2012 przez organ tworzący. Powinno to nastąpić w terminie 3 miesięcy od zatwierdzenia sprawozdania finansowego (za pierwszy rok obrotowy rozpoczęty po dniu wejścia w życie ustawy o działalności leczniczej), to jest do 30 września 2013 roku, a jeżeli sprawozdanie finansowe było badane przez biegłego rewidenta – do końca roku 2013.

W fazie realizacyjnej następuje określenie kosztów przekształcenia, wybór procedur i metod w tym zakresie oraz przygotowanie przez podmiot tworzący aktu przekształcenia SPZOZ w spółkę z o.o. lub w spółkę akcyjną. Na realizację tej decyzji ustawa o działalności leczniczej przewiduje 12 miesięcy bez możliwości jej przedłużenia (Ustawa z 15 kwietnia 2011...: art. 59, pkt 4). Oznacza to, że zakończenie procesu przekształcenia SPZOZ powinno nastąpić do końca 2014 roku. Zakresem aktu przekształcenia obejmuje się:

- akt założycielski spółki, będący odpowiednikiem umowy lub statutu spółki, w którym należy określić wielkość kapitału zakładowego oraz liczbę i wysokość udziałów (akcji) spółki,
- skład i dane identyfikacyjne członków organów spółki (zarządu i członków rady nadzorczej) pierwszej kadencji, oraz długość jej trwania,
- regulamin organizacyjny.

Warto dodać, że akt przekształcenia zastępuje czynności określone w Ustawie z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, poprzedzające złożenie wniosku o wpisanie spółki do rejestru przedsiębiorców.

Akt założycielski (umowa/statut) spółki reguluje takie zagadnienia jak:

1. Sprawy ogólne, w tym określenie firmy, jej siedziby, możliwości otwierania i prowadzenia oddziałów, zakładów, przedstawicielstw oraz innych jednostek.
2. Przedmiot działalności spółki.
3. Kapitały (rodzaje, ich wielkość, zasady podwyższania, obniżania).
4. Prawa i obowiązki wspólnika /akcjonariusza.
5. Organy spółki, ich obowiązki i uprawnienia (zarząd, rada nadzorcza³, komisja rewizyjna, zgromadzenie wspólników/walne zgromadzenie).
6. Gospodarka finansowa spółki, w tym: określenie roku obrotowego, rodzaj tworzących przez spółkę kapitałów i funduszy, obowiązków zarządu dotyczących sporzą-

² Cechą charakterystyczną kosztów amortyzacji jest to, że nie powodują one wpływu środków pieniężnych, dlatego nie wymagają pokrycia.

³ W spółce z o.o. będzie ona organem obligatoryjnym jedynie w przypadku, gdy kapitał zakładowy przekroczy 500 tys. zł – art. 213 § 2ksh, w pozostałych przypadkach będzie można ustanowić radę nadzorczą lub komisję rewizyjną.

dziania sprawozdania finansowego i sprawozdania z działalności, poddania go badaniu przez biegłego rewidenta, przedstawieniu zgromadzeniu wspólników/walnemu zgromadzeniu, zasad podziału zysku, określenie dnia dywidendy i dnia jej wypłaty.

7. Postanowienia końcowe (rozwiązanie spółki, jej likwidator, rozdysponowanie mienia).

Kolejnym etapem procesu przekształcenia jest złożenie przez zarząd spółki wniosku o wpis do KRS – rejestru przedsiębiorców, a następnie do rejestru podmiotów prowadzących działalność leczniczą. Rejestracja w KRS odbywa się według zasad przewidzianych w kodeksie spółek handlowych oraz Ustawy z 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, jak też przepisów wykonawczych dotyczących postępowania rejestrowego. Sąd bada przesłanki dokonania wpisu, zawartość wniosku w aspekcie ewentualnych braków formalnych

Warto dodać, że dzień wpisania spółki do rejestru przedsiębiorców jest dniem przekształcenia SPZOZ w spółkę kapitałową. Z tą datą następuje wykreślenie z urzędu SPZOZ z KRS oraz wstąpienie spółki kapitałowej we wszystkie prawa i obowiązki, których podmiotem był SPZOZ, a pracownicy przekształconego zakładu stają się, z mocy prawa, pracownikami spółki. Koszty przekształcenia zakładu ponoszą podmioty tworzące.

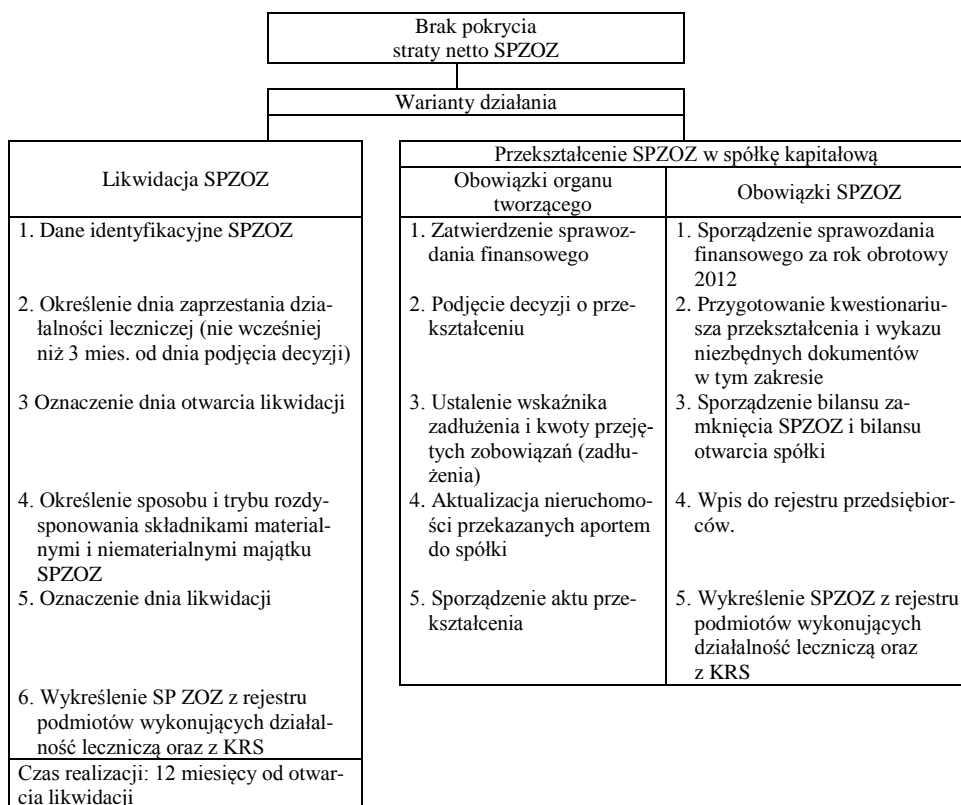
Z rozporządzenia Ministra Skarbu Państwa wynika, że zgromadzenie wspólników Spółki powstałej z przekształcenia SPZOZ powinno zatwierdzić sprawozdanie finansowe SPZOZ oraz podjąć decyzję dotyczącą podziału zysku brutto albo określić sposób pokrycia straty netto za okres poprzedzający przekształcenie oraz za rok obrotowy, dla którego sprawozdanie nie zostało zatwierdzone. Przy tym fundusze specjalne (np. zakładowy fundusz świadczeń socjalnych) wykazywane w bilansie zachowują dotychczasowe przeznaczenie.

Przekształcenie SPZOZ w spółkę kapitałową różni się od typowego przekształcenia spółek prawa handlowego. Jest to zatem specyficzny rodzaj przekształcenia podmiotów gospodarczych. Ponadto ze względu na znacznie ograniczony zakres uregulowań prawnych w tym zakresie (brak precyzyjnych przepisów wykonawczych) tego typu przekształcenia mogą powodować znaczne trudności w jego przeprowadzeniu.

4. Organizacja procesu przekształcenia SPZOZ w spółkę kapitałową

W procesie przekształcania SPZOZ, zwłaszcza w pierwszych dwóch etapach, aktywnym podmiotem jest organ tworzący (przy uwzględnieniu roli organu dokonującego przekształcenia, jeżeli nie istnieje tożsamość tych podmiotów). To on inicjuje przekształcenie SPZOZ w spółkę kapitałową i podejmuje niezbędne decyzje w tym zakresie. Natomiast SPZOZ pełni rolę bierną, która sprowadza się do czynności ewidencyjno-sprawozdawczych związanych z zamknięciem ksiąg rachunkowych, sporządzeniem sprawozdania finansowego za rok obrotowy poprzedzający przekształcenie oraz przygotowaniem informacji określonych w kwestionariuszu SPZOZ opracowanych przez Ministerstwo Skarbu Państwa, doręczeniu wymaganych dokumentów organowi dokonującemu przekształcenia, jak też udzielaniu mu niezbędnych wyjaśnień. Zasadnicze czynności związane z przekształceniem SPZOZ w spółkę kapitałową przedstawiono na rysunku 2.

W procesie przekształcenia SPZOZ w spółkę kapitałową oba podmioty, tzn. organ tworzący oraz kierownictwo SPZOZ mają do spełnienia określone zadania.



Rysunek 2. Zakres czynności związanych z przekształcaniem SPZOZ w spółkę kapitałową lub z jego likwidacją

Źródło: opracowanie własne.

5. Rola SPZOZ w procesie jego przekształcenia w spółkę kapitałową

Podstawowym zadaniem SPZOZ jest, obok sporządzenia sprawozdania finansowego na dzień bilansowy⁴ oraz zamknięcia ksiąg na dzień poprzedzający dzień przekształcenia w spółkę kapitałową, sporządzenie bilansu zamknięcia SPZOZ, a także opracowanie i dostarczenie organowi dokonującemu przekształcenia informacji dotyczących przekształconego zakładu w spółkę z o.o. lub spółkę akcyjną wraz z wymaganymi dokumentami w tym zakresie. Za prawidłowość tych danych odpowiedzialność ponosi kierownik SPZOZ.

Warto dodać, że dla ułatwienia przekształcenia Ministerstwo Skarbu Państwa opracowało zakres niezbędnych do przekształcenia informacji w postaci specjalnego kwestionariusza SPZOZ stanowiącego załącznik nr 1 do Rozporządzenia Ministerstwa Skarbu Państwa

⁴ Na podstawie sprawozdania finansowego organ tworzący podejmuje decyzję o przekształceniu SPZOZ w spółkę kapitałową.

stwa opublikowanego 10 stycznia 2012 roku. Dane zawarte w kwestionariuszu zostały pogrupowane w czterech blokach. Dotyczą one informacji:

- niezbędnych do przygotowania aktu założycielskiego umowy/statutu spółki (nazwa spółki, jej siedziba, adres, przedmiot działalności),
- dotyczących SPZOZ (np. dane identyfikacyjne, numery: rachunku bankowego, Regon, KRS, data wpisu do rejestru podmiotów prowadzących działalność leczniczą),
- o sytuacji prawno-ekonomicznej SPZOZ (stan prawny posiadanych nieruchomości z podziałem na grunty oraz budynki i budowle, ich wykorzystanie, struktura organizacyjna itp.),
- o sytuacji ekonomiczno-finansowej SPZOZ (wielkość i rodzaje funduszy własnych, wartość rzeczowego majątku trwałego według rodzajów, aktualizacja nieruchomości do wartości rynkowej, wartość wskaźnika zadłużenia, planowane przekazanie mienia, itp.).

Dokumenty niezbędne do sporządzenia aktu przekształcenia SPZOZ zaprezentowano w tabeli 2.

Tabela 2

Wymagane dokumenty związane z przekształceniem SPZOZ w spółkę kapitałową według podmiotów je przygotowujących

Lp.	Rodzaj dokumentów	Podmioty sporządzające	
		SPZOZ	Organ tworzący
1.	O utworzeniu SPZOZ	x	
2.	O majątku własnym i przekazany w nieodpłatne użytkowanie	x	x
3.	Dokumentacja nabycia prawa do nieruchomości	x	
4.	Informacje dotyczące wykorzystania środków UE (lub oświadczenie o nie korzystaniu z tych środków)	x	
5.	Operat szacunkowy wartości rynkowej nieruchomości przekazywanej do spółki		x
6.	Sprawozdanie finansowe za 3 lata obrotowe wraz z opiniami i raportami biegłego rewidenta	x	
7.	Aktualne sprawozdanie MZ-03	x	
8.	Projekt pierwszego regulaminu organizacyjnego	x	
9.	Opinia rady społecznej/podmiotu tworzącego dotycząca zasadności i celowości przekształcenia	x	x
10.	Wykaz nieruchomości przekazywanych w formie aportu przez organ tworzący oraz pozostawionych w podmiocie tworzącym		x

Źródło: załącznik nr 2 (Rozporządzenie Ministra Skarbu Państwa z 22 grudnia 2011a...).

Warto dodać, że zgodnie z ustawą o działalności leczniczej, zamknięcie ksiąg rachunkowych i sporządzenie bilansu zamknięcia na dzień poprzedzający przekształcenie SPZOZ nie wymaga przeprowadzania inwentaryzacji, ani wyceny zasobów majątkowych i źródeł ich finansowania w cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia lub kosztów wytworzenia pomniejszonych o dokonane odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Składniki majątkowe oprócz nieruchomościami są przekazywane spółce w wartościach księgowych.

Ponadto w ustawie o działalności leczniczej brakuje informacji o zasadach prowadzenia rachunkowości w SPZOZ w trakcie procesu przekształcania go w spółkę kapitałową. Moż-

na domniemywać, że będą to zasady obowiązujące w jednostkach kontynuujących działalność.

6. Procedury przekształcenia SPZOZ w spółkę kapitałową realizowane przez organ tworzący

Do zadań ustawowych dotyczących przekształcenia SPZOZ w spółki kapitałowe przypisanych podmiotom tworzącym należą:

- ustalenie wskaźnika zadłużenia stanowiącego podstawę do przejścia długów SPZOZ,
- aktualizacja wyceny nieruchomości przekazywanych aportem do nowopowstałej spółki,
- ustalenie wartości kapitałów własnych spółki,
- sporządzenie aktu przekształcenia SPZOZ.

Istotnym elementem procedury przekształcenia SPZOZ jest ustalenie przez podmiot tworzący wskaźnika zadłużenia SPZOZ. Bazę do jego ustalenia stanowi sprawozdanie finansowe za ostatni rok obrotowy. Zgodnie z art. 71 ustawy o działalności leczniczej, wskaźnik ten oblicza się jako relację sumy zobowiązań długoterminowych i krótkoterminowych pomniejszonych o inwestycje krótkoterminowe do sumy jego rocznych przychodów⁵ wykazanych w rachunku zysków i strat za poprzedni rok obrotowy. Wartość wskaźnika zadłużenia decyduje o kwocie zobowiązań SPZOZ, które zostaną przejęte do spłaty przez podmiot tworzący.

Jeżeli wskaźnik zadłużenia wyniesie powyżej 0,5, to w dniu poprzedzającym dzień przekształcenia podmiot tworzący powinien obligatoryjnie przejąć zobowiązania SPZOZ o takiej wartości, aby na dzień przekształcenia wskaźnik zadłużenia wyniósł nie więcej niż 0,5. W przypadku, gdy wskaźnik zadłużenia wyniesie 0,5 lub mniej w dniu poprzedzającym dzień przekształcenia, wówczas podmiot tworzący może, ale nie musi, przejąć część zobowiązań SPZOZ. Przejęciu w pierwszej kolejności podlegają zobowiązania wymagalne najdawniej wraz z odsetkami. Oddłużenie przekształcanego SPZOZ ma zapewnić nowo powstałej spółce bardziej efektywne prowadzenie działalności leczniczej.

Ważnym elementem procedury przekształcenia SPZOZ jest ustalenie realnej wartości aktywów i kapitału zakładowego spółki. Wiąże się to z określeniem wartości wnoszonego aportu w postaci budynków, budowli i gruntów znajdujących się w użytkowaniu SPZOZ na dzień poprzedzający przekształcenie.

Wymaga to przeszacowania wartości nieruchomości przekazywanych spółce na własność do wartości rynkowej. Aktualizację wyceny nieruchomości powinien dokonać rzeczoznawca majątkowy na zasadach i w sposób określony w Ustawie z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Ustawa z 21 sierpnia 1997...). Skutki przeszacowania wartości nieruchomości „przechodzących” na własność spółki powinny zostać ujęte w księgach rachunkowych i w bilansie zamknięcia SPZOZ.

Kolejnym elementem procedury przekształcenia jest ustalenie wartości kapitałów własnych nowo powstałej spółki. Ustawa o działalności leczniczej (art. 82 ust. 3) stanowi, że

⁵ W ustawie nie zdefiniowano czy chodzi o przychody ogółem SPZOZ, czy tylko przychody z działalności leczniczej.

kapitał własny jest sumą funduszu założycielskiego, funduszu zakładu, funduszu z aktualizacji wyceny oraz niepodzielonego wyniku finansowego za okres działalności SPZOZ do dnia przed przekształceniem, z uwzględnieniem korekt funduszu założycielskiego („in plus” związanej z przeszacowaniem do wartości rynkowej nieruchomości przekazanych aportem do spółki i wzrostem wartości środków trwałych, oraz „in minus” o nieumorzoną część wartości tych nieruchomości, które zostaną ujęte w księgach rachunkowych podmiotu tworzącego, przy równoczesnym zmniejszeniu wartości środków trwałych). Preferowane jest ustalenie kapitału zakładowego w wysokości 2/3 do 3/4 oszacowanej wysokości kapitału własnego SPZOZ, który ma być przekształcany. Wielkość kapitałów własnych spółki powinny być określone w akcie założycielskim (w umowie w przypadku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub w statucie – w przypadku spółki akcyjnej).

Uwagi końcowe

Nowym instrumentem racjonalizacji działalności i poprawy sprawności zarządzania SPZOZ jest ich przekształcenie w spółki kapitałowe. Jest to proces złożony, który wymaga rozwiązania wielu problemów dotyczących płaszczyzny prawnej, organizacyjnej i ekonomicznej. Szczególnie istotnym zagadnieniem wymagającym rozwiązania jest ujęcie przekształcenia SPZOZ w ewidencji księgowej i sprawozdawczości finansowej.

Literatura

- Borkowska M. (2012), *Przekształcenie SP ZOZ w spółkę kapitałową*, „Rachunkowość” nr 1.
- Dercz M., Recz T. (2011), *Ustawa o działalności leczniczej. Komentarz*, Infor, Warszawa.
- Hass-Symotiuik M. (2010), *Istota i cele połączeń publicznych zakładów opieki zdrowotnej*, w: *Rachunkowość i controlling*, red. E. Nowak, M. Nieplowicz, Prace Naukowe nr 123, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Ustawa z 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej, DzU nr 112, poz. 654, ze zm.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330.
- Ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, DzU nr 49, poz. 1037, z późn. zm.
- Ustawa z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, DzU 2010, nr 102, poz. 651, z późn. zm.
- Ustawy z 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, DzU 2007, nr 168, poz. 1186, z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Skarbu Państwa z 22 grudnia 2011(a) r. w sprawie określenia wzoru kwestionariusza SPZOZ przeznaczonego do przekształcenia w spółkę kapitałową oraz wykazu niezbędnych dokumentów do sporządzenia aktu przekształcenia, DzU 2012, nr 6, poz. 26.
- Rozporządzenie Ministra Skarbu Państwa z 22 grudnia 2011(b) r. w sprawie określenia ramowego wzoru aktu przekształcenia SPZOZ w spółkę kapitałową, DzU 2012, nr 9, poz. 44.

THE TRANSFORMATION OF INDEPENDENT PUBLIC HEALTH CARE ESTABLISHMENTS INTO COMMERCIAL COMPANIES AS A TOOL FOR IMPROVING EFFICIENCY OF HEALTH CARE RESOURCES

Abstract: The article presents the essence, types, procedures, and organization of the transformation of independent public health care establishments into commercial companies. It describes the participants of such transformation (funding bodies and transformed establishments) and their role in efficient course of this process. The article also indicates problems to be resolved which affect the correctness and reliability of financial information generated in the accounting system of transformed and newly established medical entities.

Keywords: commercial companies, medical entities, financial information

Cytowanie

Hass-Symotiuk M. (2013), *Przekształcenie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w spółki kapitałowe a efektywność gospodarowania zasobami opieki zdrowotnej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 757, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 58, Szczecin, s. 57–67; www.wneiz.pl/frfu.

