

Beata Filipiak

Koncepcja oceny aktywów trwałych w oparciu o informacje o stanie mienia komunalnego

Ekonomiczne Problemy Usług nr 37, 101-109

2009

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

BEATA FILIPIAK

Uniwersytet Szczeciński

KONCEPCJA OCENY AKTYWÓW TRWAŁYCH W OPARCIU O INFORMACJE O STANIE MIENIA KOMUNALNEGO

Wprowadzenie

Każda działalność wymaga dysponowania majątkiem, czy to będzie majątek trwały, czy kapitał obrotowy¹. Ta sytuacja dotyczy również jednostek samorządu terytorialnego, które także dysponują odpowiednimi składnikami majątkowymi, za pomocą których mogą realizować swoje statutowe zadania, zapewnić sobie bieżące funkcjonowanie, a także prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej. Majątek jednostki samorządu terytorialnego jest rozumiany szerzej. Ustawodawca wprowadził kategorię mienia, obejmującą prawa majątkowe oraz własność inną niż prawa majątkowe, zarówno należące do danej jednostki, jak i podległych jej osób prawnych². Mienie jednostek samorządu terytorialnego jest ściśle związane z wykonywanymi przez te jednostki zadaniami³.

Należy podkreślić, że realizacja zadań publicznych, szczególnie tych na poziomie lokalnym, wymaga znacznego zaangażowania majątkowego. Specyfika zadań publicznych wskazuje na dużą część zadań, które wymagają zaangażowania majątku, ale z drugiej strony brak jest strony przychodowej wynikającej z jego użytkowania. Tym samym utrudnione jest także określenie faktycznej wartości tegoż majątku, ponieważ nie zawsze jest możliwe zastosowanie standardowych metod w tym zakresie.

Celem artykułu jest zaprezentowanie koncepcji dokonywania oceny aktywów trwałych, stanowiących mienie jednostki, oraz wskazanie czynników determinujących prowadzenie takich ocen.

¹ *Rachunkowość w jednostkach sektora finansów publicznych*. Red. T. Kiziukiewicz. Difin, Warszawa 2004, s. 75.

² Pojęcie jest tożsame z art.180 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych. DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.; art. 43 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym. DzU 2001, nr 142, poz. 1591 z późn. zm.

³ M. Dylewski, B. Filipiak, M. Gorzałczyńska-Koczkodaj: *Finanse samorządowe. Narzędzia, decyzje procesy*. PWN, Warszawa 2006.

Przesłanki dokonywania oceny mienia komunalnego

Celem każdej jednostki samorządowej, zważywszy zwłaszcza na jej charakter użyteczności publicznej, jest wzrost ilości i jakości technicznej majątku w celu lepszej realizacji zadań na rzecz społeczeństwa. Chcąc zwiększyć efektywność realizowanych zadań oraz stworzyć mechanizmy pozwalające zachować sprawność w obliczu kryzysu na rynku i jednocześnie rozwijać się, jednostka samorządowa musi dokonać analizy posiadanego mienia (majątku). Stan i struktura majątku, szeroko rozumianego jako mienie komunalne, gwarantuje realizację zadań. Pojawiają się jednak pytania zasadnicze:

- Jaki jest stan mienia?
- Czy jego stan i struktura zapewnia realizację zadań i wzrost efektywności?
- W jakich obszarach możemy szukać rezerw?
- Czy konieczne są do poniesienia nakłady i w jakim zakresie (remonty, odnowa, zmiana technologii)?
- Czy istniejące mienie gwarantuje rozwój?

Wskazane pytania nie wyczerpują zagadnień efektywnościowych, ale wymuszają podjęcie analizy stanu i struktury posiadanego mienia.

Drugim wyznacznikiem podjęcia decyzji o analizie mienia są rozwiązania ustawowe, wskazujące na obligatoryjność przygotowania informacji o stanie mienia komunalnego przez organ wykonawczy. Informacja o stanie mienia komunalnego powinna zawierać⁴:

- 1) dane dotyczące przysługujących jednostce samorządu terytorialnego praw własności;
- 2) dane dotyczące:
 - innych niż własność praw majątkowych, w tym w szczególności o ograniczonych prawach rzeczowych, użytkowaniu wieczystym, wierzytelnościach,
 - udziałach w spółkach, akcjach,
 - posiadania;
- 3) dane o zmianach w stanie mienia komunalnego w zakresie praw własności oraz innych praw majątkowych, rzeczowych i posiadania;
- 4) dane o dochodach uzyskanych z tytułu wykonywania prawa własności i innych praw majątkowych oraz z wykonywania posiadania;
- 5) inne dane i informacje o zdarzeniach mających wpływ na stan mienia komunalnego.

Ustawodawca, oprócz wyżej zaprezentowanych wymogów, nie przedstawił celów tej informacji ani nie sformułował szczegółowego jej kształtu. Z praktyki samorządowej wynika, że informacja taka nie posiada sformalizowanego układu, a jednostki samorządowe kształtują ją dowolnie, starając się zapewnić jedynie odpowiedź na wymogi zaprezentowanego przepisu ustawy o finansach publicznych.

⁴ Art. 180 ustawy z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych. DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.

Oprócz przesłanek efektywnościowych oraz prawnych należy wskazać na aspekt związany z ponoszonymi nakładami oraz zużyciem majątku. Stan oraz struktura mienia powinna być analizowana z punktu widzenia jego zużycia oraz możliwości odnowy czy też zmiany struktury. To podejście umożliwi ocenę zapotrzebowania na majątek czy prawa majątkowe. Pozwoli na określenie nie tylko zużycia, ale również oszacowania nakładów oraz wskazania na nakłady i ich czasookres.

Czy istniejące prawo zapewnia uzyskanie tak kompleksowej informacji do celów podejmowania decyzji finansowych? Analiza raportów – informacji o stanie mienia wybranych gmin i powiatów pozwala na stwierdzenie, że jednostki samorządu terytorialnego traktują informację o stanie mienia komunalnego jako pewien obowiązek faktograficzny. Informacja jest w przeważającej mierze lakoniczna, bazowana na ewidencji majątku. Nie można z niej dokonać oceny efektywności ani oszacowań rozmiarów zużycia i potrzebnych nakładów na odnowę mienia.

W procesie podejmowania decyzji konieczne są informacje umożliwiające potwierdzenie zasadności przyjętych celów krótko- i długoterminowych (a te bazują najczęściej na wykorzystaniu mienia), pozwalające ustalić wpływ stanu mienia na aktualną sytuację finansową oraz pozwalające na ustalenie obciążenia budżetu kosztami związanymi z utrzymaniem, odnowieniem oraz zwiększeniem (zmniejszeniem) stanu mienia, umożliwiające uzyskanie zapewnienia, że podstawowe procesy związane z ochroną, utrzymaniem i odnową mienia są realizowane bez zakłóceń.

Model sprawozdania ze stanu mienia komunalnego

Skoro istniejące wytyczne nie pozwalają na uzyskanie wskazanych powyżej informacji, wydaje się, że informacja o stanie mienia jest kolejnym sprawozdaniem, które nie spełnia w sposób pełny swojego zadania. Należy zatem zastanowić się zarówno nad kształtem, jak i procedurą przygotowania sprawozdania, które pozwalałoby sprostać podanym celom informacyjnym.

Proceduralnie sprawozdanie powinno rozpocząć się od ustalenia faktycznego stanu mienia. Można wskazać, że jest to pierwszy etap prac. W kolejnym etapie należy zweryfikować informacje pod kątem rzetelności ich przygotowania oraz dokonać grupowania pozwalającego na jego prawidłowe ujęcie w sprawozdaniu. Trzeci etap powinien obejmować czynności zmierzające do zweryfikowania danych o stanie mienia z ubiegłych okresów. W tym etapie dokonujemy również analizy wskaźnikowej w oparciu o szereg czasowe przygotowanych danych. Czwarty etap jest etapem realizacyjnym, gdzie zebrane dane podlegają ujęciu w formę sprawozdania właściwego. Etap piąty ma na celu weryfikację i sprawdzenie merytoryczne informacji zawartych w sprawozdaniu o stanie mienia.

Jak już wskazano, etap pierwszy obejmuje identyfikację stanu mienia. Ustalenie stanu faktycznego mienia dokonuje się w drodze kontroli zapisów księgowych oraz inwentaryzacji. Należy pamiętać, że inwentaryzacja jest ogółem czynności związanych z ustaleniem

rzeczywistego stanu środków gospodarczych (trwałych, wartości niematerialnych i prawnych) i źródeł ich pochodzenia na określony moment zakończenia roku budżetowego. sporządzana w celu sprawdzenia danych księgowych i faktycznego ich stanu oraz zagospodarowania. Celem inwentaryzacji jest⁵:

- ustalenie stanu faktycznego i porównanie go z zapisami księgowymi (danymi w księgach rachunkowych),
- doprowadzenie danych wynikających z ksiąg do ich zgodności ze stanem faktycznym, a tym samym zapewnienie realności wynikającym z nich informacjom ekonomicznym zestawionym w kompleksowym sprawozdaniu finansowym jednostki samorządu terytorialnego,
- rozliczenie osób odpowiedzialnych materialnie za powierzone im składniki majątku,
- dokonanie oceny gospodarczej przydatności składników majątkowych będących w dyspozycji jednostki samorządowej,
- przeciwdziałanie nieprawidłowościom w gospodarce majątkiem.

Inwentaryzacja powinna być prowadzona następującymi metodami: spisem z natury, uzyskaniem pisemnego potwierdzenia salda, weryfikacją prawidłowości stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych przez porównanie go z odpowiednimi dokumentami jednostki samorządu terytorialnego⁶. Za pomocą spisu z natury powinny być inwentaryzowane następujące składniki mienia komunalnego: środki pieniężne, posiadane papiery wartościowe, rzeczowe składniki majątku obrotowego (np. niskiej wartości przedmioty), środki trwałe⁷. Potwierdzenie salda powinno dotyczyć prawidłowości wykazanego stanu należności. Weryfikacja stanu księgowego powinna być przeprowadzona w odniesieniu do: gruntów, środków trwałych, do których dostęp jest utrudniony, należności spornych i wątpliwych, tytułów publiczno-prawnych, innych aktywów, do których nie można zastosować innej z podanych powyżej metod⁸.

Przeprowadzając inwentaryzację można stosować uproszczenia wynikające z tradycji i zasad rachunkowości budżetowej i finansowej. Należy jednak zachować zasadę istotności oraz wiernego obrazu.

Problemem jest ujęcie aktualnej wartości gruntów, ustalenie aktualnej wartości praw majątkowych (np. akcji) oraz ujęcie amortyzacji w sprawozdawczości i jej pokrycie, które jest faktycznie sztucznym przychodem wykazywanym w sprawozdaniu. Tę kategorię można rozumieć jako niezbędny nakład na odtworzenie majątku i tak należy tę pozycję traktować w sprawozdaniu.

⁵ W. Gos: *Sprawozdawczość finansowa przedsiębiorstw*. Wyd. Polskiej Akademii Rachunkowości. Warszawa 2006, s. 14.

⁶ K. Winiarska: *Inwentaryzacja w firmach prowadzących księgi podatkowe i rachunkowe*. Difin, Warszawa 2006, s. 12.

⁷ K. Winiarska: *Wewnętrzna kontrola finansowo-księgową w firmie*. Oddk, Gdańsk 2006, s. 200.

⁸ *Ibidem*: K. Winiarska: *Kontrola finansowo-księgową w praktyce*. Oddk, Gdańsk 2001, s. 215–217.

Ważnym elementem jest ustalenie niezbędnych nakładów na odnowę oraz modernizację mienia. Identyfikacja stanu zużycia pozwala na ocenę kierunków prowadzenia inwestycji. Należy podkreślić, że nakłady w mieniu komunalnym powinny być ujęte w budżecie lub planach na nowy rok budżetowy w podziale na daną jednostkę samorządową oraz jednostki organizacyjne i podległe, gdyż tylko takie podejście pozwala na ocenę efektywności wykorzystania. Amortyzacja sanowi informację wartościową o stanie zużycia majątku, ale konieczna jest informacja o kosztach odnowy majątku.

Ważnym elementem jest ocena remontów i konserwacji majątku. Tutaj w zestawieniu z wiekiem i zużyciem uzyskamy informację o jego efektywności i wpływie na kosztochłonność.

Biorąc pod uwagę powyższe uwarunkowania, można wskazać, że informacja o stanie mienia komunalnego powinna zawierać następujące elementy (jako sprawozdanie spełniające postawione przed nim cele informacyjne):

1. Wprowadzenie – powinno się w nim przedstawić cel sporządzenia sprawozdania, jego powiązania informacyjne, źródła danych, wybraną metodę, podstawę prawną sporządzenia oraz potencjalnych adresatów sprawozdania. Ważnym przy tym aspektem jest data, z jaką przyjmuje się dany stan majątkowy jako stan na dany dzień. Ustawodawca nie określił normatywnie na jaki dzień powinna być sporządzona informacja o stanie mienia. Wydaje się w tym miejscu, że powinna ona być zbieżna z końcem roku budżetowego i datą sporządzenia inwentaryzacji.
2. Charakterystykę stanu posiadania – w szczególności informacje powinny dotyczyć:
 - a) powierzchni gruntów komunalnych i ich charakterystyki;
 - b) wielkości zasobu mieszkaniowego i jego charakterystyki;
 - c) posiadanych budynków i budowli oraz ich charakterystyki;
 - d) innych obiektów komunalnych związanych z zadaniami własnymi jednostki, np. cmentarzy komunalnych, obiektów sportowych, teatrów, muzeów;
 - e) elementów infrastruktury technicznej, takich jak np.: oczyszczalnie ścieków, stacje wodociągowe, sieci wodociągowe;
 - f) pozostałych obiektów infrastrukturalnych.Charakterystyki powinny dotyczyć: powierzchni, kubatury, zarządu, przeznaczenia, położenia czy też powierzchni). Informację taką należy sporządzić w podziale na daną jednostkę samorządową oraz jednostki organizacyjne i podległe.
3. Informację o zmianie stanu mienia komunalnego w stosunku do roku ubiegłego (zwiększenie i zmniejszenie mienia wraz z podaniem przyczyn, które spowodowały zwiększenie stanu lub jego ubytek). Również można podać informacje o odpłatnym lub nieodpłatnym przekazaniu, sprzedaży, dzierżawie, leasingu czy służebności. Informację taką należy sporządzić w podziale na daną jednostkę samorządową oraz jednostki organizacyjne i podległe.

4. Informację o zagospodarowaniu mienia, w szczególności o realizowanych dochodach za dany rok budżetowy w podziale na daną jednostkę samorządową oraz jednostki organizacyjne i podległe.
5. Informację o nakładach w mieniu komunalnym, ujętych w budżecie jednostki oraz planach finansowych lub księgach jednostek organizacyjnych za dany rok budżetowy (podział na remonty, modernizacje, konserwacje i inne, wraz z podaniem stopnia zużycia i wieku).
6. Zużycie mienia w ujęciu wartościowym, mające wyraz w tzw. odpisach amortyzacyjnych.
7. Planowane dochody z mienia komunalnego na nowy rok budżetowy w podziale na daną jednostkę samorządową oraz jednostki organizacyjne i podległe.
8. Nakłady w mieniu komunalnym ujęte w budżecie lub planach na nowy rok budżetowy w podziale na daną jednostkę samorządową oraz jednostki organizacyjne i podległe.
9. Inne dane i informacje o zdarzeniach mających wpływ na stan mienia komunalnego
10. Zestawienia tabelaryczne w ujęciu *ex post* (za 3 lata) i *ex ante* (rok planowany) w podziale na:
 - a) opis mienia w podziale na grupy klasyfikacyjne,
 - b) jednostkę miary,
 - c) liczbę i wartość,
 - d) sposób użytkowania (użytkowanie, użytkowanie wieczyste, dzierżawa, najem, inne),
 - e) dochody i nakłady.

Zaprezentowany zakres informacyjny nie odbiega od wskazanego ustawowo zakresu informacji o stanie mienia przewidzianego ustawowo. Rozszerza go i czyni bardziej użytecznym, pozwalając podejmować na jego podstawie bardziej racjonalne decyzje finansowe o charakterze krótkoterminowym i długoterminowym.

Kierunki analizy stanu mienia w oparciu o sprawozdanie ze stanu mienia

Posiadane mienie może być poddane wielokierunkowej analizie. Pierwszy kierunek to ocena dynamiki zmian wartości majątku (może być prowadzona w stosunku do zmian następujących w danym roku budżetowym, jak również jako informacja o trendach). Pozwala ona na ocenę tendencji do zmian w wartości. Oceny można dokonywać zarówno w określonym czasie, jak i tylko w danym okresie oraz w odniesieniu do poszczególnych grup majątkowych oraz w ujęciu całkowitym.

$$WPB_1 = \left(\frac{Rb}{Ru} - 1 \right) \times 100\%$$

$$WPB = \sum_1^n \left(\frac{Rb}{Ru} - 1 \right) \times 100\%$$

gdzie:

- WPB₁ – wskaźnik pozycji majątku,
- WPB – wskaźnik pozycji majątku,
- Rb – określona pozycja bilansowa w roku bazowym,
- Ru – określona pozycja bilansowa (odpowiadająca pozycji bilansowej w roku bazowym) w roku poprzedzającym rok bazowy,
- n – czasookres, w którym jest prowadzona ocena (za lata 1, 2, ..., n).

Analiza ta umożliwia nie tylko ocenę istniejącej sytuacji, ale pozwala na ustalenie trendu zmian. Jest to ważny element decyzyjny w jednostce samorządu terytorialnego. Pozwala ona na podjęcie decyzji o kontynuowaniu dotychczasowej polityki inwestycyjnej (w kontekście sytuacji finansowej i dochodowej jednostki) lub jej zmianie. Informacje z tej oceny mają istotne znaczenie, gdyż pozwalają na ocenę potencjalnego zapotrzebowania na zmiany w majątku. Ocenę tę należy prowadzić w kontekście oceny zużycia mienia w ujęciu wartościowym, mającej wyraz w tzw. odpisach amortyzacyjnych. Tę ocenę z kolei należy powiązać z analizą nakładów w mienie komunalne, ujętych w budżecie jednostki oraz planach finansowych lub księgach jednostek organizacyjnych za dany rok budżetowy (podział na remonty, modernizacje, konserwacje i inne, wraz z podaniem stopnia zużycia i wieku).

Ważnym elementem informacyjnym jest analiza struktury wydatków. Powinna ona być główną informacją o przedmiotowym i podmiotowym charakterze realizowanych wydatków majątkowych, którą to zawsze może, w zależności od potrzeb, rozbudowywać we własnym zakresie każda jednostka (poza proponowanym układem informacyjnym).

Oprócz analizy wartościowej można dokonać analizy ilościowej posiadanego mienia oraz ocenić spadek lub jego wzrost wraz z podziałem na poszczególne kategorie (grupy), a w niektórych kategoriach oceny wieku czy zagospodarowania powierzchni. Te dane, jako ostatnie informacje, muszą być zestawione z dodatkowymi danymi spoza sprawozdania.

Kolejną analizą jest ocena zapotrzebowania na nakłady ujęte w budżecie lub planach na nowy rok budżetowy w podziale na daną jednostkę samorządową oraz jednostki organizacyjne i podległe. Te dane wraz z informacją o zużyciu dadzą obraz potencjalnej efektywności zastosowania mienia. Może okazać się, że planowane nakłady nie są wystarczające na odtworzenie i zachowanie efektywności. Koszty remontów mogą być znaczące, a majątek zużyty.

Kolejny obszar oceny to ocena dynamiki realizowanych i planowanych dochodów z mienia. Analizę taką można prowadzić w podziale na daną jednostkę samorządową oraz jednostki organizacyjne i podległe. Ciekawe wnioski mogą wyniknąć z zestawienia dochodów realizowanych z mienia z ponoszonymi i planowanymi nakładami (wydatkami). Należy podkreślić, że ujęcie tylko wpływów pieniężnych związanych z użytkowaniem majątku z punktu widzenia jednostki samorządu terytorialnego może być niewystarczające, ponieważ najczęściej mówimy tu o korzyściach społecznych, a nie komercyjnym wykorzystywa-

niu majątku danej jednostki samorządu terytorialnego. Należałoby dodać jeszcze elementy związane z analizą kosztów i korzyści związanych z posiadaniem i wykorzystywaniem majątku. Nie zawsze muszą to być typowe mierniki ilościowe, mogą być także i jakościowe.

Wprawdzie z przedstawionego kształtu sprawozdania nie można dokonać oceny wpływu decyzji inwestycyjnych na poziom zadłużenia czy sytuację finansową, to należy podkreślić, że dane z tego sprawozdania mogą służyć, w uzupełnieniu o inne dane sprawozdawcze lub ewidencyjne, do oceny wpływu nakładów na mienie na prowadzoną politykę zadłużeniową i poziom ryzyka związanego z wykorzystaniem kapitału zewnętrznego.

Podsumowanie

Jednostki samorządu terytorialnego, tak jak i inne podmioty funkcjonujące w otoczeniu rynkowym, powinny podwyższać efektywność zachodzących w ich wnętrzu procesów. Jednym z takich procesów jest gospodarowanie mieniem, które ze względu na jego specyfikę wykazuje dużą kapitałochłonność oraz bardzo często posiada specyficzne zastosowanie związane z realizacją zadań z zakresu użyteczności publicznej. Istniejące rozwiązania ustawowe nie wskazują na mechanizmy wspierające efektywność, ale niewątpliwie wskazują, że proces decyzyjny powinien charakteryzować się efektywnością. Stąd też ważnym działaniem jest wypracowanie mechanizmów dokonywania oceny gospodarowania mieniem komunalnym.

Skoro istniejące rozwiązania ustawowe nie wskazują na obligatoryjne schematy postępowania, konieczne staje się zmodyfikowanie istniejącej sprawozdawczości, która nie zapewnia właściwej jakości informacji do celów podejmowania decyzji finansowych o charakterze krótko-, jak i długoterminowym. Ponadto proces decyzyjny wymaga metodycznego wsparcia w zakresie analizy stanu i jakości posiadanego mienia. Dlatego też ważna jest nie tylko umiejętność dokonywania analiz w oparciu o dane pochodzące ze sprawozdawczości, ale i umiejętność generowania informacji analitycznych z odpowiednio skonsolidowanej ewidencji finansowo-księgowej⁹. Dodatkowo wsparcie tego typu analiz o uzyskiwane i potencjalne korzyści o charakterze społecznym może wydatnie zmienić podejście do oceny efektów uzyskiwanych z tytułu wykorzystywanego mienia jednostki samorządu terytorialnego.

Dzisiejsza rzeczywistość wymaga innego podejścia, a bazowanie jedynie na rozwiązaniach ustawowych nie będzie wspierało ani efektywności gospodarowania mieniem, ani nie wpłynie na jakość podejmowanych decyzji finansowych. Konieczne staje się odejście od utartych stereotypów postępowania oraz rozwiązań, które funkcjonowały we względnie stabilnych warunkach otoczenia nieobarczonego kryzysem gospodarczym.

⁹ Szerzej na ten temat: *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*. Red. B. Filipiak. Difin, Warszawa 2009.

**THE IDEA OF THE ESTIMATION OF CAPITAL ASSETS BASING
ON STATE INFORMATION OF HAVING COMMUNAL**

Summary

The article presents dysfunctions of the existing system of the state information of having communal. The author describes the idea of the change of the reporting about the standing of having communal. Discussed are also directions of the estimation of having communal. The author presents the approach within the range the process of making of the estimation for aims of the treat of financial decisions about the character short, as and to long-term.