

Monika Kaczurak-Kozak

Charakter środków trwałych i zasady gospodarowania nimi w jednostkach budżetowych, zakładach budżetowych oraz gospodarstwach pomocniczych jednostek budżetowych

Studia Lubuskie : prace Instytutu Prawa i Administracji Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Sulechowie 5, 311-329

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.

MONIKA KACZURAK-KOZAK

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie

Charakter środków trwałych i zasady gospodarowania nimi w jednostkach budżetowych, zakładach budżetowych oraz gospodarstwach pomocniczych jednostek budżetowych

1. Wstęp

Podstawą prowadzenia działalności przez wszystkie jednostki, niezależnie od formy organizacyjno-prawnej czy własności, jest majątek. Jego posiadanie stanowi niezbędny wymóg prowadzenia działalności gospodarczej, wykonywania zadań i osiągnięcia założonych celów.

W przypadku jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych ich majątek jest określany pojęciem mienia publicznego (państwowego i samorządowego). W skład tego mienia wchodzi majątek trwały. Jego składnikami są przede wszystkim środki trwałe. Ich posiadanie jest niezbędne do funkcjonowania każdej organizacji. Stanowią one podstawę techniczną umożliwiającą realizowanie przez jednostkę jej funkcji i celów.

2. Zakres podmiotowy sektora finansów publicznych

Gromadzenie i rozdysponowywanie środków publicznych wymaga działania określonych podmiotów. Ze względu na charakter środków będących w ich

dyspozycji podmioty te zaliczane są do sektora finansów publicznych. Podstawę prawną funkcjonowania tego sektora stanowi Ustawa o *finansach publicznych*¹.

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych, sektor finansów publicznych dzieli się na trzy podsektory (art. 4):

- 1) rządowy,
- 2) samorządowy,
- 3) ubezpieczeń społecznych.

Listę jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych zawiera art. 4 Ustawy. Są nimi:

- 1) organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa, sądy i trybunały,
- 2) gminy, powiaty i samorząd województwa, ich organy oraz związki,
- 3) jednostki budżetowe, zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych,
- 4) państwowe i samorządowe fundusze celowe,
- 5) uczelnie publiczne,
- 6) jednostki badawczo-rozwojowe,
- 7) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- 8) państwowe i samorządowe instytucje kultury,
- 9) Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i zarządzane przez nie fundusze,
- 10) Narodowy Fundusz Zdrowia,
- 11) Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne,
- 12) inne osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, banków i spółek prawa handlowego.

W Ustawie o *finansach publicznych* (art. 19) założono, że jednostki sektora finansów publicznych mogą być tworzone jedynie w formach przewidzianych tą ustawą oraz na podstawie odrębnych ustaw jako państwowe lub samorządowe osoby prawne albo jako państwowe jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Formy organizacyjno-prawne uregulowane w rozdziale 3 ustawy to:

- jednostki budżetowe (państwowe i samorządowe),
- zakłady budżetowe (państwowe i samorządowe),
- gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych,

¹ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o *finansach publicznych* (DzU Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

- dochody własne jednostek budżetowych,
- fundusze motywacyjne,
- fundusze celowe (państwowe i samorządowe).

Sposób prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostki budżetowe, zakłady budżetowe oraz gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych uregulowano w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2006 r. w sprawie gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych oraz trybu postępowania przy przekształcaniu w inną formę organizacyjno-prawną².

Formy te zapewniają wpływ organów władzy publicznej na wykonywane przez nie zadania. Charakteryzują się one zróżnicowanym stopniem powiązania z budżetem. Rozróżnia się dwa sposoby rozliczania z budżetem³:

- metodę budżetowania brutto, która polega na tym, że wydatki jednostki są wydatkami budżetu, a jej dochody są dochodami budżetu i wysokość jej wydatków nie zależy od wysokości jej dochodów (jednostki budżetowe);
- metodę budżetowania netto, polegającą na tym, że jednostki pokrywają swoje wydatki z osiągniętych dochodów, a z budżetem rozliczają się tylko wynikiem (zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych).

3. Ustawowa definicja środków trwałych

Zakres pojęcia „środki trwałe” wyznacza Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁴. Środki trwałe, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt. 15 ustawy (z zastrzeżeniem pkt 17) to rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki.

Z przedstawionej definicji wynika, iż kryteriami zaliczenia danego składnika do środków trwałych jest:

- przewidywany okres ekonomicznej użyteczności dłuższy niż rok,
- kompletność środka,
- zdatność do użytkowania,

² DzU Nr 116, poz. 783 z późn. zm.

³ A. Kwacz, M. Kaczurak-Kozak, *Podstawy rachunkowości budżetowej*, Sulechów 2003, s. 36.

⁴ DzU z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.

- przeznaczenie na potrzeby jednostki.

Nie ma natomiast wyznaczonej granicy wartościowej, określającej możliwość zaliczenia danego rzeczowego składnika majątkowego do środka trwałego.

Do środków trwałych zalicza się:

- nieruchomości, w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, ponadto
- maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,
- ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- inwentarz żywy.

Do środków trwałych nie zalicza się tych nieruchomości, które nie są używane przez jednostkę do realizacji jej zadań statutowych, a zostały nabyte w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych.

4. Ujęcie środków trwałych w regulacjach podatkowych

Środkom trwałym poświęcone zostały również artykuły ustaw podatkowych. Art. 16a oraz 16c Ustawy *o podatku dochodowym od osób prawnych*⁵ oraz art. 22a Ustawy *o podatku dochodowym od osób fizycznych*⁶ przedstawiają zakres przedmiotowy środków trwałych.

Do środków trwałych zalicza się budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością, maszyny, urządzenia i środki transportu oraz inne przedmioty stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w momencie przyjęcia do używania. Muszą być używane dłużej niż rok i wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu.

Przez środki trwałe rozumie się również, niezależnie od okresu przewidywanego używania: przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych, budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie, grunty i prawa wie-

⁵ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku *o podatku dochodowym od osób prawnych* (DzU z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.).

⁶ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. *o podatku dochodowym od osób fizycznych* (DzU z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.).

czystego użytkowania gruntów, dzieła sztuki i eksponaty muzealne. Do środków trwałych zalicza się również wymienione wcześniej składniki majątku, niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy leasingu, zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami tych składników, jeżeli odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający.

5. Klasyfikacja i aktualizacja środków trwałych

Środki trwałe podlegają klasyfikacji do określonych grup rodzajowych, zgodnie z obowiązującą Klasyfikacją Środków Trwałych.

Klasyfikacja Środków Trwałych (KŚT) to usystematyzowany zbiór obiektów majątku trwałego służący m.in. do ewidencji, ustalania stawek odpisów amortyzacyjnych oraz badań statycznych. Jednostką ewidencji w KŚT jest pojedynczy element majątku trwałego, spełniający określone funkcje w procesie wytwarzania wyrobów i świadczenia usług. Jedynie w nielicznych przypadkach dopuszcza się w ewidencji przyjęcie za pojedynczy obiekt, tzw. obiekt zbiorczy, którym np. może być zespół przewodów rurociągowych lub zespół latarni jednego typu użytkowanych na terenie zakładu, ulicy, osiedla, zespoły komputerowe itp.

Klasyfikacja Środków Trwałych stosowana jest w sprawozdawczości statystycznej i w ewidencji księgowej środków trwałych. Została wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r.⁷ Zastąpiła Klasyfikację Rodzajową Środków Trwałych (KRŚT) wydaną zarządzeniem Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 17 grudnia 1991 r.⁸

W klasyfikacji środki trwałe ujmuje się w jednej z 10 grup rodzajowych:

Grupa 0 – Grunty

Grupa 1 – Budynki i lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego

Grupa 2 – Obiekty inżynierii lądowej i wodnej

Grupa 3 – Kotły i maszyny energetyczne

Grupa 4 – Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania

Grupa 5 – Specjalistyczne maszyny, urządzenia i aparaty

Grupa 6 – Urządzenia techniczne

Grupa 7 – Środki transportu

⁷ DzU Nr 112, poz. 1317 z późn. zm.

⁸ DzUrz GUS Nr 21, poz. 132.

Grupa 8 – Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie

Grupa 9 – Inwentarz żywy

Wartość początkowa środków trwałych podlega aktualizacji, zgodnie z zasadami określonymi w odrębnych przepisach. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określa w rozporządzeniu tryb i terminy aktualizacji wyceny środków trwałych, jeżeli wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego przekroczy 10% (art. 15 ust. 5 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Wskaźnik ten ogłaszany jest przez Prezesa GUS i od 2001 r. nie osiągnął poziomu 10%. Oznacza to, iż nie było podstaw do aktualizacji kwoty do ustalania wartości początkowej. Zgodnie z Komunikatem Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wskaźnika cen nakładów inwestycyjnych za trzy kwartały 2008 r. wskaźnik cen nakładów inwestycyjnych za trzy kwartały 2008 r. w stosunku do trzech kwartałów 2007 r. wyniósł 99,7 (spadek cen o 0,3%).

6. Zakres przedmiotowy środków trwałych w jednostkach budżetowych, zakładach budżetowych oraz gospodarstwach pomocniczych jednostek budżetowych

W przypadku jednostek budżetowych, zakładów budżetowych oraz gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych, aktem prawnym wyznaczającym składniki zaliczane do środków trwałych oraz sposób ujęcia ich w ewidencji jest rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych⁹.

Zgodnie z § 2 pkt. 5 środki trwałe to środki, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości. Rozporządzenie odsyła więc do Ustawy o rachunkowości. Dodatkowo wskazuje, że są nimi również środki trwałe, stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, w stosunku do których jednostka wykonuje uprawnienia właścicielskie, niezależnie od sposobu ich wykorzystania.

⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (DzU Nr 142, poz. 1020 z późn. zm.).

7. Charakter środków trwałych jednostek budżetowych, zakładów budżetowych oraz gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych

W jednostkach budżetowych, zakładach budżetowych oraz gospodarstwach pomocniczych jednostek budżetowych środki trwałe dzielą się na podstawowe oraz pozostałe.

Podstawowe środki trwałe to środki trwałe własne albo otrzymane od Skarbu Państwa lub samorządu terytorialnego w trwałe zarząd lub nieodpłatne używanie, umarzone przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w przepisach Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych albo stawek określonych przez dysponenta części budżetowej lub organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego.

Do pozostałych środków trwałych zalicza się, bez względu na wartość:

- książki i inne zbiory biblioteczne,
- środki dydaktyczne, w tym także środki transportu służące do nauczania i wychowania w szkołach i placówkach oświatowych, a w instytucjach kultury aparaturę wideo, sprzęt nagłaśniający, projektory filmowe, filmowe stoły montażowe, magnetowidy studyjne i instrumenty muzyczne,
- odzież i umundurowanie (o okresie używania dłuższym niż jeden rok),
- meble i dywany,
- inwentarz żywy oraz

inne środki trwałe (wyposażenie) o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, dla których odpisy amortyzacyjne mogą być dokonywane w 100% ich wartości w miesiącu oddania ich do używania – obecnie jest to kwota 3500 zł.

Rozróżnianie przedstawionych grup środków trwałych powoduje finansowanie ich z oddzielnych źródeł. W przypadku podstawowych środków trwałych są one finansowane ze środków pieniężnych przewidzianych na finansowanie inwestycji. Pozostałe środki trwałe finansowane są natomiast ze środków na wydatki bieżące, z wyjątkiem pierwszego wyposażenia w takie środki nowego budowanego obiektu, które finansuje się ze środków na inwestycje.

Stan i wartość środków trwałych ulega zmianie w trakcie prowadzenia działalności. Szczególnym przypadkiem powiększenia środków trwałych jest ich pozyskanie w zamian za należności budżetowe. Zgodnie z art. 66 § 1 *Ordynacji*

podatkowej¹⁰, wygaśnięcie zobowiązania podatkowego może nastąpić na skutek przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz:

- 1) Skarbu Państwa – w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa;
- 2) gminy, powiatu lub województwa – w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody ich budżetów.

Przeniesienie następuje na wniosek podatnika, na podstawie pisemnej umowy:

- 1) zawartej, za zgodą właściwego naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celnego, między starostą wykonującym zadanie z zakresu administracji rządowej a podatnikiem – w przypadku przeniesienia własności rzeczy na rzecz Skarbu Państwa;
- 2) zawartej między wójtem, burmistrzem (prezydentem miasta), starostą albo marszałkiem województwa a podatnikiem – w przypadku przeniesienia własności rzeczy na rzecz jednostki samorządu terytorialnego.

Wskazana możliwość powiększenia środków trwałych znajduje wyraz w zapisach rozporządzenia w sprawie zasad rachunkowości i planu kont zakresie ewidencji podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego¹¹. W § 19, zawierającym opis konta 011 „Środki trwałe”, przewidziano możliwość ujęcia w ewidencji księgowej wartości otrzymanych środków trwałych w związku z wygaśnięciem zobowiązania podatkowego wskutek przeniesienia własności rzeczy na rzecz jednostki samorządu terytorialnego.

Przedstawione zasady wskazują, iż ujęcie środków trwałych w księgach rachunkowych zależy od:

- wartości początkowej środka trwałego (ceny nabycia),
- źródła finansowania oraz
- jego przeznaczenia.

¹⁰ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa* (DzU z 2005 r., Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

¹¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 czerwca 2006 r. *w sprawie zasad rachunkowości i planu kont w zakresie ewidencji podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego* (DzU Nr 112, poz. 7612 z późn. zm.).

8. Środki trwałe w budowie

Środki trwałe mogą stanowić przedmiot działalności inwestycyjnej jednostki sektora finansów publicznych. Jej celem jest stworzenie nowych, uzupełnienie lub ulepszenie posiadanych środków trwałych. Działalność inwestycyjna może przybrać formę robót budowlanych (budowa nowych obiektów – budynków, budowli) lub montażowych (montaż zakupionych urządzeń technicznych) lub polegać na nabywaniu gotowych obiektów, niewymagających montażu. Ostatnia grupa może być bezpośrednio po zakupie zaliczona do środków trwałych. Środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia zalicza się do kategorii środków trwałych w budowie, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt. 16 Ustawy o rachunkowości. Środki trwałe w budowie obejmują wszystkie koszty, poniesione od momentu zakupu lub podjęcia decyzji o budowie do czasu oddania kompletnego obiektu do użytkowania. Przejęcie obiektu do użytkowania następuje po zakończeniu inwestycji na podstawie dokumentu OT, w którym zawiera się wycenę środka trwałego. W przypadku, gdy inwestycja obejmuje jeden obiekt, jego wartość wyznaczają wszystkie poniesione na niego koszty. Jeżeli inwestycja obejmuje kilka obiektów niezbędne jest rozliczenie kosztów wspólnych na poszczególne obiekty, najczęściej proporcjonalnie do wysokości kosztów bezpośrednich przypadających na dany obiekt.

Jeżeli jednostka budżetowa lub zakład budżetowy prowadzi inwestycje rzeczowe (środki trwałe w budowie), ma obowiązek prowadzić ewidencję kosztów realizacji inwestycji, umożliwiającą ustalenie źródeł finansowania inwestycji, wielkość zaangażowanych środków, w tym otrzymanych od innych jednostek organizacyjnych – w przypadku jednostek budżetowych, a w przypadku zakładów budżetowych – otrzymanych dotacji¹².

9. Amortyzacja i umorzenie środków trwałych

Wartość początkową środków trwałych – z wyjątkiem gruntów niesłużących wydobywaniu kopaliny metodą odkrywkową – zmniejszają odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe dokonywane w celu uwzględnienia utraty ich wartości, na skutek używania lub upływu czasu. Obowiązek dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych wynika z przepisów art. 7 ust. 1 Ustawy

¹² K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak, *Rachunkowość budżetowa*, Kraków 2007, s. 126, 130.

o *rachunkowości*, który stanowi, że w wyniku finansowym, bez względu na jego wysokość, należy uwzględnić m.in. zmniejszenia wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów, w tym również dokonywane w postaci odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych.

Zasady dokonywania tych odpisów zawarto w art. 32 Ustawy o *rachunkowości*. Zgodnie z nim na dzień przyjęcia środka trwałego do używania należy ustalić okres lub stawkę i metodę jego amortyzacji, uwzględniając okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, na określenie którego wpływają w szczególności:

- 1) liczba zmian, na których pracuje środek trwały,
- 2) tempo postępu techniczno-ekonomicznego,
- 3) wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin jego pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem,
- 4) prawne lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego,
- 5) przewidywana przy likwidacji cena sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego.

Odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środka trwałego dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Dla środków trwałych o niskiej jednostkowej wartości początkowej można ustalać odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe w sposób uproszczony, przez dokonywanie zbiorczych odpisów dla grup środków zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem lub jednorazowo odpisując wartość tego rodzaju środków trwałych. Ustawa o *rachunkowości* nie określa, jaka wartość składnika jest wartością niską. Jednostka ustala wobec tego sama na potrzeby prowadzenia ksiąg rachunkowych, wartość graniczną zaliczenia składników majątku do środków trwałych o niskiej wartości lub w ogóle do środków trwałych. W przypadku składników posiadających cechy środków trwałych, ale o niskiej cenie jednostkowej jednostka może przyjąć, że nie są to środki trwałe i zaliczyć je do materiałów.

W myśl przepisów rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad *rachunkowości* oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych, środki trwałe umarza się i amortyzuje przy zastosowaniu stawek określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, albo stawek określonych przez dysponenta części budżetowej lub zarząd jednostki samorządu terytorialnego.

Umorzeniu nie podlegają grunty oraz dobra kultury.

Jednorazowo, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do używania, umarza się:

- książki i inne zbiory biblioteczne,
- środki dydaktyczne, w tym także środki transportu służące do nauczania i wychowania w szkołach i placówkach oświatowych,
- odzież i umundurowanie,
- meble i dywany,
- inwentarz żywy,
- pozostałe środki trwałe (wyposażenie) o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości w momencie oddania ich do używania (obecnie wartość ta wynosi 3500,-).

Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 roku jednostki zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych mogą umarzać i amortyzować środki trwałe jednorazowo za okres całego roku. Zgodnie z art. 6 ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zwalania się z tego podatku m.in. jednostki budżetowe, fundusze celowe, jednostki samorządu terytorialnego w zakresie dochodów określonych w przepisach ustawy o dochodach tych jednostek. Jak pokazuje praktyka jednostki te często korzystają z możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych i umorzeniowych jednorazowo na koniec roku.

Powyższe wyjaśnienia wskazują, że ze względu na sposób naliczania umorzenia i amortyzacji, środki trwałe w jednostkach budżetowych, zakładach budżetowych oraz gospodarstwach pomocniczych jednostek budżetowych dzielą się na trzy grupy:

- 1) środki trwałe podlegające stopniowemu umorzeniu – należą do nich podstawowe środki trwałe, dla których nalicza się umorzenie i amortyzację raz w roku (jeśli są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych) albo raz w miesiącu lub jednorazowo za inny przyjęty okres (jeśli są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych), według stawek amortyzacji zawartych w przepisach podatkowych, albo stawek określonych przez dysponenta części budżetowej lub zarząd jednostki samorządu terytorialnego;
- 2) środki trwałe umarżane jednorazowo – przez spisanie w koszty w 100% ich wartości w miesiącu przyjęcia do używania – zalicza się do nich pozostałe środki trwałe wymienione szczegółowo w Rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz

planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (§ 5),

- 3) środki trwale niepodlegające umorzeniu, do których należą grunty i dobra kultury.

10. Zasady gospodarowania majątkiem jednostek sektora finansów publicznych

Prowadzenie działalności przez jednostki sektora finansów publicznych skutkuje zmianami w składnikach ich majątku, w tym środków trwałych. Mogą to być zmiany zwiększające lub zmniejszające ich wartość. Zwiększenie środków trwałych może być spowodowane m.in.:

- zakupem,
- przyjęciem z inwestycji,
- zwiększeniem wartości początkowej na skutek ulepszenia,
- nieodpłatnym otrzymaniem lub w formie darowizny,
- przyjęciem na warunkach umowy leasingu finansowego, jeżeli jednostka korzystająca będzie dokonywać odpisów amortyzacji,
- zwiększeniem wartości początkowej na skutek aktualizacji wyceny,
- ujawnieniem w wyniku inwentaryzacji.

Czynnościami prowadzącymi do zmniejszenia wartości środków trwałych są:

- sprzedaż,
- likwidacja z powodu zużycia lub zniszczenia,
- nieodpłatne przekazanie,
- przekazanie innej jednostce w formie wniesionego aportu,
- zmniejszenie wartości początkowej na skutek aktualizacji wyceny,
- stwierdzenie niedoboru w wyniku inwentaryzacji.

W jednostkach budżetowych, zakładach budżetowych oraz gospodarstwach pomocniczych jednostek budżetowych kwestie związane z gospodarowaniem majątkiem uregulowano w rozporządzeniu w sprawie sposobu i trybu gospodarowania składnikami majątku ruchomego powierzonego jednostkom budżetowym, zakładom budżetowym i gospodarstwom pomocniczym¹³. Określono

¹³ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie sposobu i trybu gospodarowania składnikami majątku ruchomego powierzonego jednostkom

w nim i ujednociono reguły postępowania z majątkiem, którym dysponują omawiane formy organizacyjno-prawne. Należy pamiętać, że jest to mienie jedynie im przekazane do dyspozycji, a jego właścicielem jest jednostka samorządu terytorialnego lub Skarb Państwa.

Treść rozporządzenia z dnia 11 sierpnia 2004 roku odnosi się do mienia Skarbu Państwa, mimo że nie wynika to z tytułu rozporządzenia. Obejmuje ono więc swoim zakresem generalnie państwowe jednostki budżetowe, zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze państwowych jednostek budżetowych. Jednostki podsektora samorządowego zobowiązane są do stosowania przepisów tego rozporządzenia, w sytuacji, gdy dysponują składnikami majątku, stanowiącymi mienie Skarbu Państwa (w stosunku do tego mienia). Dla jednostek samorządowych nie uchwalono odrębnych przepisów. Generalnie nie ma przeszkód, aby część rozwiązań zawartych w rozporządzeniu jednostki te mogły odnieść do swoich regulacji wewnętrznych.

W rozporządzeniu zobowiązano jednostki do wykorzystania składników majątku ruchomego dla realizacji swoich zadań oraz do gospodarowania tymi składnikami w sposób oszczędny i racjonalny oraz do utrzymania składników tego majątku w stanie niepogorszonym z uwzględnieniem normalnego zużycia oraz do zapewnienia nad nimi efektywnego nadzoru.

Zgodnie z § 3 rozporządzenia Rady Ministrów jednostka budżetowa, zakład budżetowy i gospodarstwo pomocnicze jednostki budżetowej powinny na bieżąco analizować stan tego majątku z uwzględnieniem jego stanu technicznego oraz przydatności do dalszego użytkowania. Do dokonania oceny stanu majątku w trakcie bieżącej działalności jednostki lub w ramach czynności inwentaryzacyjnych zobowiązano kierownika jednostki. W przypadku stwierdzenia przez niego, że w jednostce występują składniki majątku, które:

- nie są wykorzystywane,
- nie nadają się do dalszego użytku ze względu na zły stan techniczny lub niemożność współpracy ze sprzętem typowym,
- posiadają wady lub uszkodzenia,
- zagrażają bezpieczeństwu użytkowników lub najbliższego otoczenia,
- całkowicie utraciły wartość użytkową,
- są technicznie przestarzałe,

powołuje się komisję do oceny przydatności tych składników do dalszego użytkowania. Komisja przedstawia propozycje dotyczące dalszego użytkowania

albo zakwalifikowania tych składników do kategorii majątku zużytego lub zbędnego.

Decyzję o zakwalifikowaniu składnika majątku jako zbędnego lub zużytego oraz o sposobie jego zagospodarowania podejmuje kierownik jednostki. Rada Ministrów w § 1 rozporządzenia szczegółowo określiła warunki do uznania danego składnika jako zbędnego lub zużytego. Zużyte lub zbędne składniki majątku charakteryzują się jedną z wymienionych w rozporządzeniu cech.

Zbędne składniki majątku to takie, które:

- nie są i nie będą mogły być wykorzystane w realizacji zadań związanych z działalnością jednostki lub
- nie nadają się do dalszego użytku ze względu na zły stan techniczny, a ich naprawa byłaby nieopłacalna lub
- nie nadają się do współpracy ze sprzętem używanym w jednostce, a ich przystosowanie byłoby technicznie i ekonomicznie nieuzasadnione.

Zakwalifikowanie danego składnika jako zużytego następuje w przypadku, gdy składnik majątku:

- posiada wady lub uszkodzenia, których naprawa byłaby nieopłacalna, lub
- zagraża bezpieczeństwu użytkowników lub najbliższego otoczenia, lub
- całkowicie utracił wartość użytkową, lub
- jest technicznie przestarzały, a jego naprawa lub remont byłby ekonomicznie nieuzasadnione.

Zbędne lub zużyte składniki majątku ruchomego powierzonego jednostce mogą być przedmiotem sprzedaży, oddania w najem lub dzierżawę, nieodpłatnego przekazania innej jednostce oraz darowizny. Przed wybraniem sposobu zagospodarowania składników majątku kierownik jednostki ustala rynkową wartość tych składników. Określa się ją na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia.

Sprzedaży składników majątku o wartości przekraczającej 6000 euro dokonuje się w trybie przetargu, aukcji albo publicznego zaproszenia do rokowań. Przetarg albo aukcję ogłasza, organizuje i przeprowadza jednostka. Sprzedaż w tych trybach nie może nastąpić za cenę niższą od ceny wywoławczej. Przedmiotem przetargu albo aukcji może być jeden lub więcej składników majątku.

W przypadku zużytych lub zbędnych składników majątku, których wartość jednostkowa przekracza 6000 euro (wartość przeliczona według kursu średniego ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski w dniu jej określenia), wprowadzono zastrzeżenie w stosunku do darowizny. Takie składniki majątku mogą

być przedmiotem darowizny tylko w sytuacji, gdy ich sprzedaż nie dojdzie do skutku. Natomiast sprzedaż takich składników majątku (podobnie jak zniszczenie składników zużytych) może nastąpić po uzyskaniu zgody organu, który utworzył zakład budżetowy, lub kierownika jednostki budżetowej, która utworzyła gospodarstwo pomocnicze.

W rozporządzeniu wyraźnie rozróżniono nieodpłatne przekazanie od darowizny. Generalnie różni je czas. Darowizna jest zawsze na czas nieokreślony. Nieodpłatnie przekazanie innej jednostce może nastąpić na czas oznaczony, nieoznaczony albo bez zastrzeżenia obowiązku zwrotu składników majątku ruchomego z przeznaczeniem na realizację zadań publicznych. Przekazania dokonuje się na podstawie protokołu zdawczo-odbiorczego, według wartości początkowej.

Jednostka może dokonać darowizny składnika majątku ruchomego zakładowi opieki zdrowotnej, jednostkom organizacyjnym pomocy społecznej, szkołom i placówkom oświatowym, szkołom wyższym, instytucjom kultury, instytucjom filmowym, klubom sportowym, stowarzyszeniom kultury fizycznej i związkom sportowym, Polskiemu Komitetowi Olimpijskiemu i Polskiemu Komitetowi Paraolimpijskiemu, osobom fizycznym lub osobom prawnym prowadzącym działalność charytatywną, jednostkom samorządu terytorialnego, jednostkom badawczo-rozwojowym lub innym jednostkom organizacyjnym prowadzącym badania naukowe lub prace rozwojowe, jeżeli może być przez te podmioty wykorzystany przy realizacji ich zadań statutowych.

Wartość darowanego składnika majątku określa się według wartości księgowej.

Nieodpłatne przekazanie oraz darowizna następuje na pisemny wniosek zainteresowanego złożony do kierownika jednostki. Odbiór składnika majątku następuje na koszt podmiotu, któremu przekazano lub darowano ten składnik majątku.

W zakres gospodarowania majątkiem wchodzi również kwestia likwidacji zużytego majątku, który nie nadaje się do dalszego użytkowania.

Likwidacja zużytych składników majątku dokonywana jest w trybie sprzedaży na surowce wtórne lub w drodze zniszczenia, w przypadku, gdy ich sprzedaż na surowce wtórne nie doszła do skutku lub była bezzasadna.

Zużyte składniki majątku, które zaliczono do odpadów w rozumieniu przepisów ustawy o odpadach¹⁴, są unieszkodliwiane przez przedsiębiorców prowadzących działalność w zakresie odzysku lub unieszkodliwiania odpadów (wska-

¹⁴ Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach (DzU Nr 62, poz. 628, z późn. zm.).

zanych w Ustawie – *Prawo atomowe*¹⁵) lub posiadających zezwolenie na prowadzenie tej działalności). Unieszkodliwienie jest przeprowadzane w obecności pracownika jednostki wyznaczonego przez kierownika. Z czynności unieszkodliwienia składnika majątku sporządza się protokół zawierający informację dotyczącą sposobu unieszkodliwienia.

W praktyce stan środków trwałych, wynikający z ksiąg rachunkowych, może się różnić od stanu rzeczywistego. Powody mogą być różne, np. błędy w ewidencji, kradzieże. Przyczyny mogą też wynikać z naturalnych cech przedmiotu. W związku z tym konieczne jest podejmowanie czynności zmierzających do ustalenia rzeczywistego stanu środków trwałych oraz wyjaśnienie i rozliczenie ewentualnych różnic. Odbywa się to w ramach procesu inwentaryzacji. Służy ona również do rozliczenia osób, którym powierzono składniki majątku i które są odpowiedzialne materialnie za ich stan.

Można stwierdzić, iż oprócz funkcji weryfikacyjno-kontrolnych, inwentaryzacja pełni również rolę prewencyjną. Na jej podstawie można bowiem podjąć działania zapobiegające w przyszłości niekorzystnym zjawiskom oraz ewentualnym stratom, powstałym z ich powodu¹⁶. Metody i terminy inwentaryzacji zawiera rozdział 3 Ustawy o *rachunkowości* (art. 26 i 27).

Inwentaryzacja środków trwałych odbywa się generalnie metodą spisu z natury (z wyjątkiem środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony – inwentaryzuje się je metodą weryfikacji danych księgowych z odpowiednimi dokumentami) na ostatni dzień każdego roku obrotowego.

Za przeprowadzenie inwentaryzacji odpowiedzialny jest kierownik jednostki. Przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych. Ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

11. Ujęcie środków trwałych w sprawozdawczości

Środki trwałe prezentowane są w sprawozdaniu finansowym. W przypadku jednostek sektora finansów publicznych informacje na ich temat zawiera się

¹⁵ Ustawa z dnia 29 listopada 2000 r. *Prawo atomowe* (DzU z 2004 r. Nr 161, poz. 1689 i Nr 173, poz. 1808).

¹⁶ T. Kiziukiewicz, *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, Warszawa 2002, s. 116

w bilansie jednostki budżetowej, zakładu budżetowego oraz gospodarstwa pomocniczego jednostki budżetowej, którego wzór stanowi załącznik nr 5 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. Zasady ujmowania środków trwałych w sprawozdaniu finansowym wynikają z ustawy o rachunkowości oraz zasad szczególnych zawartych w wymienionym rozporządzeniu. Zgodnie z uregulowaniami załącznika nr 5, jednostka budżetowa, zakład budżetowy oraz gospodarstwo pomocnicze jednostki budżetowej powinny prezentować środki trwałe w bilansie w części A. II. Rzeczowe aktywa trwałe, z podziałem na:

1. Środki trwałe, obejmujące:

- grunty,
- budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej,
- urządzenia techniczne i maszyny,
- środki transportu,
- inne środki trwałe.

2. Inwestycje rozpoczęte (środki trwałe w budowie).

Ujęcie składników środków w odpowiednich pozycjach bilansu odbywa się zgodnie z przedstawionymi wcześniej grupami zawartymi w Klasyfikacji Środków Trwałych. W bilansie podstawowe środki trwałe ujmuje się w wartości netto (wartość początkowa środka trwałego pomniejszona o jego umorzenie). Pozostałe środki trwałe, jak wcześniej to zaznaczono, umarżane są jednorazowo w 100% ich wartości. Oznacza to, że ich wartość bilansowa jest równa zeru, w związku z czym nie są ujmowane w bilansie. Dla celów kontrolnych należy je ująć w ewidencji szczegółowej.

Zgodnie z podanymi wcześniej zasadami dotyczącymi umarżania środków trwałych w jednostkach sektora finansów publicznych, grunty nie podlegają umorzeniu. Oznacza to, iż ich ujęcie w bilansie odbywa się w wartości początkowej.

W pozycji „inne środki trwałe” należy ująć środki trwałe nie sklasyfikowane w grupach I-VII KŚT (ujęte w pozostałych pozycjach środków trwałych), oraz występujące w niektórych jednostkach sektora finansów publicznych – dobra kultury i eksponaty muzealne. Te ostatnie, podobnie jak grunty, ujmuje się w wartości początkowej.

Zgodnie ze wzorem bilansu zawartym w rozporządzeniu w informacjach uzupełniających do bilansu, istotnych dla rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej i majątkowej, jednostka podaje wartość umorzenia środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych i wyposażenia.

Jednostki sektora finansów publicznych obok sprawozdań finansowych wynikających z rozporządzenia zobligowane są również do sporządzania sprawoz-

dań dotyczących statystyki finansów dla Głównego Urzędu Statystycznego. Na początku każdego kolejnego roku budżetowego jednym z pierwszych sporządzanych sprawozdań statycznych jest sprawozdanie F-03 o stanie i ruchu środków trwałych za dany rok. Wykazuje się w nim dane dotyczące środków trwałych – używanych, czasowo nieczynnych, znajdujących się w rezerwie, zapasie, powierzonych czasowo innym jednostkom. Dane te dotyczą: wartości brutto środków trwałych, nakładów na ich budowę, zakupu i ulepszenia, odpisów amortyzacyjnych, leasingu finansowego, źródeł finansowania nakładów, nakładów na środki trwałe według kierunków inwestowania. Grupując środki trwałe w sprawozdaniu uwzględnia się ich podział rodzajowy, określony w Klasyfikacji Środków Trwałych.

12. Zakończenie

Należy pamiętać, iż mienie, którym dysponują jednostki sektora finansów publicznych jest mieniem publicznym. Podlega w związku z tym szczególnym zasadom nadzoru. Wyrazem tego jest m.in. umieszczenie zaniechania przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo jej przeprowadzenie lub rozliczenie w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości w katalogu czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych – zgodnie z art. 18 pkt. 2 Ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*¹⁷.

Character of capital assets and principles of their management in budgetary units, budgetary works and ménage of auxiliary budgetary units

S u m m a r y

Capital assets constitute part of property at the disposal of public finance sector units, which form the basis for their functioning, enabling their economic activity. Their subjective extent, principles of valuation, register and stocktaking are defined by the act on bookkeeping. Public finance sector units are also

¹⁷ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych* (DzU z 2005 r. Nr 4, poz. 114).

obliged to follow the regulation specially concerned with capital assets as formulated by executory acts. Appropriate register and reporting are required, with allowances made for normal wear and the division of capital assets into appropriate categories. Public finance sector units are obliged to use their capital assets economically and rationally as well as to prevent their deterioration, apart from normal wear, as well as provide appropriate supervision of their use.

Charakter der Anlagegüter und Prinzipien die Wirtschaften mit ihnen in den Budget-Einheiten, der Budget-Industrieanlage und den Wirtschaften der Hilfs- Budget-Einheiten

Z u s a m m e n f a s s u n g

Ein Teil des Vermögens, über welches die Stellen des öffentlichen Finanzwesens verfügen, sind die Sachanlagen. Sie stellen die Basis für die Funktion der Stelle dar, sie ermöglichen ihre Tätigkeitsführung. Ihr gegenständlicher Umfang sowie die Regeln der Bewertung, Erfassung und der Inventur werden von dem Gesetz über das Rechnungswesen definiert. Für die Stellen des öffentlichen Finanzwesens gelten zusätzlich Sonderregelungen, die sich auf die Sachanlagen beziehen, die in entsprechenden Rechtsverordnungen enthalten sind. Erforderlich ist ihre ordnungsgemäße Erfassung und Einschließung in das Berichtswesen, wobei ihr Abwertungsprozess und ihre Einteilung in entsprechende Gruppen nach Art zu beachten sind. Die Stellen des öffentlichen Finanzwesens sind verpflichtet, die verfügbaren Sachanlagen sparsam und rationell zu benutzen, sie in einem sich nicht verschlechternden Zustand aufrecht zu erhalten (bei Berücksichtigung eines normalen Abnutzungsprozesses) und ihre entsprechende Überwachung sicher zu stellen.