

**Mirosław Wasilewski**

Katedra Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw  
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

**Aleksandra Pisarska**

Instytut Zarządzania  
Uniwersytet Humanistyczno-Przyrodniczy Jana Kochanowskiego w Kielcach

## **Finansowanie rzeczowych aktywów trwałych z budżetu państwa (na przykładzie uczelni publicznych)**

### **Wstęp**

Rzeczowe aktywa trwałe stanowią dużą część wszystkich aktywów uczelni. Spełniają ważną rolę w prezentacji sytuacji finansowej jednostki oraz decydują o jej potencjale w zakresie poziomu kształcenia i badań naukowych. Obejmują wartość środków trwałych i środków trwałych w budowie. Gospodarowanie rzeczowymi aktywami trwałymi rozpoczyna się w momencie określenia potrzeby w tym zakresie i przebiega przez koncepcję projektowania, opracowania technologicznego, wytwarzania aż do użytkowania [Janasz 1986, s. 16]. We współczesnym procesie gospodarowania rzeczowymi aktywami trwałymi należy szukać takich rozwiązań, które z jednej strony umożliwiają uzyskiwanie obniżki kosztów własnych, z drugiej natomiast strony nie dopuszczają do nadmiernego zużycia i dekapitalizacji środków gospodarczych, wykorzystywanych w działalności [Borowiecki 1988, s. 25]. Definicje te wzajemnie się uzupełniają, podkreślając wagę gospodarowania rzeczowymi aktywami trwałymi przez odtwarzanie zużytych, modernizację oraz systematyczne dokonywanie przeglądów i napraw istniejących już w zasobach uczelni środków trwałych.

W jednostkach organizacyjnych uczelni o profilu działania, w którym potrzeby w zakresie środków trwałych są szczególnie duże, ich właściwa struktura i gospodarowanie nimi są jednym z warunków funkcjonowania tej jednostki na odpowiednio wysokim poziomie. W związku z tym ważny jest cały proces gospodarowania rzeczowymi aktywami trwałymi, od decyzji związanych z nabyciem, przez okres wykorzystywania, do chwili likwidacji, wycofania z ewidencji lub sprzedaży tych składników majątku. Dbłość o rzeczowe aktywa trwałe pozwala na systematyczne ich dostosowywanie do zachodzących zmian technolo-

gicznych, organizacyjnych, a także zmieniającego się zewnętrznego zapotrzebowania [Pisarska 2009, s. 55].

Źródła finansowania działalności szkół wyższych reguluje ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym (UPoSW) [Dz.U. Nr 164, poz. 1365 z 27.07.2005 r. z późn. zm.], a szczegółowe zasady gospodarki finansowej uczelni publicznych rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych [Dz.U. Nr 246, poz. 1796 z 22.12.2006 r.]. W przepisach tych uregulowano i określono zasady gospodarowania będącymi w posiadaniu uczelni zasobów finansowych, rzeczowych oraz zasady tworzenia i zmiany stanu funduszy. Głównym źródłem finansowania działań uczelni publicznych i realizowanych zaplanowanych zadań jest dotacja, udzielana zgodnie z planem budżetu państwa.

W związku z tym, że uczelnie realizują zadania publiczne, stosują w ramach tych zadań przepisy ustawy o finansach publicznych [Dz.U. Nr 157, poz. 1241 z 27.08.2009 r.]. Ustawa ta odnosi się wprost do zasobów, których źródłem finansowania są środki publiczne. Uczelnia publiczna jest podmiotem (jednostką sektora finansów publicznych) autonomicznym we wszystkich obszarach swojego działania, w związku z tym może również prowadzić działalność gospodarczą wyodrębnioną organizacyjnie i finansowo od podstawowych zadań wymienionych w art. 13 i 14 UPoSW. Podstawowa działalność uczelni podlega zwolnieniu z podatku dochodowego, podatku od towarów i usług, podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od czynności cywilnoprawnych na zasadach określonych w odrębnych ustawach. Uczelnia jest zwolniona również z opłat z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości Skarbu Państwa, z wyjątkiem opłat określonych w przepisach o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi, stanowiącymi własność państwa. Działalność uczelni publicznej jest finansowana z dotacji z budżetu państwa na zadania ustawowo określone oraz może być finansowana z przychodów własnych (art. 92 UPoSW).

Do podstawowych zadań uczelni należą:

- kształcenie studentów w celu ich przygotowania do pracy zawodowej,
- wychowywanie studentów w poczuciu odpowiedzialności za państwo polskie, za umacnianie zasad demokracji i poszanowanie praw człowieka,
- prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych oraz świadczenie usług badawczych,
- kształcenie i promowanie kadr naukowych,
- upowszechnianie i pomnażanie osiągnięć nauki, kultury naukowej i techniki, w tym przez gromadzenie i udostępnianie zbiorów bibliotecznych i informacyjnych,
- kształcenie w celu zdobywania i uzupełniania wiedzy,
- stwarzanie warunków do rozwoju kultury fizycznej studentów,

- działanie na rzecz społeczności lokalnych i regionalnych.

Ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym określa mienie (wyposażenie) i główne zadania realizowane przez uczelnie, których źródłem finansowania są zasoby budżetu państwa. Wyposażenie obejmuje własność i inne prawa majątkowe. W akcie o utworzeniu uczelni publicznej wskazuje się składniki wyposażenia lub organ, który ją w to mienie wyposaża. Mienie tworzonej uczelni stanowią nieruchomości Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego. Na wyposażenie uczelni tworzonej z połączenia kilku uczelni przeznaczają się nieruchomości stanowiące własność łączonych uczelni oraz nieruchomości z zasobów państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego. Skarb Państwa oraz jednostki samorządu terytorialnego mogą przekazywać uczelniom nieruchomości w trybie i na zasadach określonych w ustawie o gospodarce nieruchomościami [Dz.U. Nr 115, poz. 741 z 21.08.1997 r.]. Rozporządzenie przez uczelnię składnikami rzeczowych aktywów trwałych, w zakresie określonym w ustawie o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa [Dz.U. Nr 106, poz. 493 z 08.08.1996 r.], wymaga zgody ministra właściwego do spraw Skarbu Państwa.

## Cel metody badawcze

Celem opracowania jest ustalenie uwarunkowań i możliwości zakupu środków trwałych w uczelniach publicznych, których źródłem finansowania są środki finansowe pochodzące z budżetu państwa. Szczegółowa analiza została przeprowadzona na podstawie obowiązujących przepisów prawnych, które regulują możliwość finansowania z zasobów budżetu państwa zakupu lub wytworzenia we własnym zakresie środków trwałych w uczelniach publicznych (ze szczególnym uwzględnieniem rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa). Źródłem danych empirycznych do przeprowadzonych analiz (oprócz obowiązujących w tym zakresie aktów prawnych) było pismo Ministerstwa Finansów [BP8/033-77 467/JWK/10/2156 z dnia 14.05.2010 r.], interpretujące zawarte w przepisach zapisy w zakresie prezentowanej w opracowaniu tematyki<sup>1</sup>. Tabela 1 prezentuje obowiązujące w uczelni publicznej przepisy prawa w zakresie nabycia lub wytworzenia we własnym zakresie środków trwałych, których źródłem finansowa-

---

<sup>1</sup> Interpretacja Ministerstwa Finansów była odpowiedzią na wątpliwości zarządzających uczelniami publicznymi co do prawidłowości zapisu w rozporządzeniu w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa w zakresie zakupu z tych źródeł środków trwałych lub wytworzenia ich we własnym zakresie.

nia są zasoby finansowe pochodzące z budżetu państwa. Możliwości pozyskania środków zewnętrznych na cele inwestycyjne w uczelni warunkują jej rozwój oraz zapewniają wysoki poziom kształcenia i badań naukowych.

**Tabela 1**

Obowiązujące (podstawowe) akty prawne warunkujące możliwości nabycia środków trwałych i gospodarowania nimi w uczelni<sup>2</sup>

<b>Akty prawne</b>	<b>Zakres stosowania</b>
Ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym	Reguluje podstawowe sfery działalności uczelni.
Ustawa o finansach publicznych	Reguluje zasady gospodarowania finansami publicznymi.
Ustawa o rachunkowości	Reguluje zasady ewidencji operacji gospodarczych, na podstawie których sporządzane jest sprawozdanie finansowe jednostek organizacyjnych mających siedzibę na terenie kraju.
Ustawa o Narodowym Planie Rozwoju	Reguluje zasady koordynowania i współpracy działania organów administracji rządowej, organów administracji samorządowej oraz partnerów społecznych i gospodarczych. Zasady współdziałania z instytucjami Wspólnoty Europejskiej oraz organizacjami międzynarodowymi w zakresie rozwoju kraju.
Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych <sup>2</sup>	Reguluje zasady opodatkowania dochodu ustalonego w jednostkach organizacyjnych posiadających osobowość prawną.
Ustawa o zasadach prowadzenia polityki rozwoju	Reguluje zasady prowadzenia polityki rozwoju w zakresie zapewnienie trwałego i zrównoważonego rozwoju kraju oraz spójności społeczno-gospodarczej i terytorialnej, w skali krajowej, regionalnej lub lokalnej.
Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych	Uszczegóławia zasady gospodarowania zasobami uczelni publicznych.
Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa	Uszczegóławia zasady rozliczania inwestycji finansowanych z zasobów budżetu państwa.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie aktów prawnych.

<sup>2</sup> W rozporządzeniu w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych (§ 3) zawarto podstawowe rodzaje działalności operacyjnej, które obejmują: działalność dydaktyczną, działalność badawczą i działalność gospodarczą wyodrębnioną. Podstawowa działalność uczelni (dydaktyczna i badawcza) podlega zwolnieniu z podatku dochodowego. Wyodrębniona działalność gospodarcza (jeżeli uczelnia ją prowadzi) podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

## Problemy finansowania środków trwałych z budżetu państwa

Władze publiczne, na zasadach określonych w UPoSW zapewniają uczelniom publicznym środki finansowe na prowadzenie podstawowej działalności oraz udzielają pomocy uczelniom niepublicznym.

W rozporządzeniu w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych (§ 3) zawarto podstawowe rodzaje działalności operacyjnej, które obejmują:

- działalność dydaktyczną,
- działalność badawczą,
- działalność gospodarczą wyodrębnioną.

Podstawowa działalność uczelni publicznej jest finansowana z dotacji z budżetu państwa na zadania ustawowo określone oraz może być finansowana z przychodów własnych. Dotacje podmiotowe, które w uczelniach publicznych są podstawowym źródłem finansowania działalności mogą być przeznaczane na zadania (art. 94, ust. 1 UPoSW) związane z: kształceniem, utrzymaniem, remontami, realizacją zadań danej uczelni w zależności od profilu jej działania, pomocą materialną dla studentów. Uczelnie publiczne mogą również otrzymywać dotacje na dofinansowanie lub finansowanie kosztów realizacji inwestycji, w tym realizowanych z udziałem budżetu państwa, państwowych funduszy celowych lub źródeł zagranicznych w ramach kontraktów wojewódzkich, o których mowa w ustawie o Narodowym Planie Rozwoju (UoNPR) [Dz.U. Nr 116, poz. 1206 z 20.04.2004 r.] oraz w ustawie o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (UoZPPR) [Dz.U. Nr 227, poz. 1658 z 06.12.2006 r.].

W rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie zasad szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa [Dz.U. Nr 120, poz. 831 z 03.07.2006 r.] do ustawy o finansach publicznych (UoFP) [Dz.U. Nr 157, poz. 1241 z 27.08.2009 r.] określono odbiorców środków finansowych na realizację inwestycji (zakup lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych). Zgodnie z tym rozporządzeniem (§ 2 pkt. 1), podmiotami uzyskującymi dotacje celowe na realizację, inwestycji z budżetu państwa mogą być:

- przedsiębiorcy (w sprawach dotyczących pomocy publicznej),
- realizujący badania naukowe lub prace rozwojowe zgodnie z odpowiednimi przepisami (obowiązującymi w tym zakresie),
- realizujący umowy ujęte w kontraktach wojewódzkich, które są realizowane z uwzględnieniem przepisów ustawy o Narodowym Planie Rozwoju (UoNPR),
- realizujący umowy w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego realizowane z uwzględnieniem obowiązujących w tym zakresie przepisów.

Inwestycje realizowane z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej (UE) oraz ze źródeł zagranicznych, które nie podlegają zwrotowi, są finansowane z uwzględnieniem odrębnych przepisów. Rozporządzenie odnosi się do środków finansowych (publicznych), uzyskanych przez jednostki gospodarcze i uczelnie publiczne na cele inwestycyjne, związane z zakupem lub wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych. W rozporządzeniu tym (§ 4) wskazano, jakie wydatki związane z realizacją inwestycji finansowanych z dotacji celowych mogą być dokonywane<sup>3</sup>:

- koszty budowy nowych obiektów budowlanych,
- zakup obiektów budowlanych,
- zakup lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych, z wyjątkiem tych, których wartość początkowa nie przekracza kwoty uprawniającej do dokonania jednorazowo odpisu amortyzacyjnego, określonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych,
- zakup lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych bez względu na ich wartość oraz innych przedmiotów, jeżeli są pierwszym wyposażeniem obiektów budowlanych,
- koszty transportu i montażu oraz inne koszty ponoszone w celu przekazania środków trwałych do używania,
- koszty przebudowy, rozbudowy, nadbudowy, odbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji obiektów budowlanych i innych środków trwałych, powodującej ich ulepszenie w rozumieniu przepisów o rachunkowości,
- koszty przygotowania do realizacji inwestycji w zakresie budowy nowych obiektów lub ulepszenia istniejących,
- zakup wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli ich wartość początkowa jest wyższa od kwoty określonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych lub jeżeli są pierwszym wyposażeniem obiektów budowlanych, bez względu na ich wartość,
- inne koszty, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów podlegają finansowaniu ze środków budżetu państwa przeznaczonych na inwestycje.

Departament Budżetu Państwa Ministerstwa Finansów, w piśmie [BP8/033-77-467/JWK/10/2156] do Departamentu Finansowania Szkół Wyższych Mi-

---

<sup>3</sup> Analogiczne zapisy w tym zakresie znajdują się w projekcie zmieniającym rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa z dnia 31 marca 2010 r., zamieszczonym na stronach Biuletynu Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów. Różnica (w projekcie) dotycząca wartości początkowej zakupionych lub wytworzonych we własnym zakresie środków trwałych dotyczy podania art. 16f ust. 3, co wyklucza możliwość stosowania przepisu rozporządzenia w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa do wybranych środków trwałych, w wybranych przedsiębiorstwach, których wartość (limit) jednorazowej amortyzacji wynosi 100 000 euro.

nisterstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego podkreśla zapis w obowiązujących przepisach w zakresie finansowania inwestycji (zakupu środków trwałych lub wytworzenia ich we własnym zakresie), w którym zgodnie z § 4, ust. 4 rozporządzenia ograniczono finansowanie nabycia środków trwałych do środków gospodarczych, których wartość początkowa przekracza kwotę uprawniającą do dokonania jednorazowej amortyzacji (zgodnie z przepisami podatkowymi). Twórcy przepisów rozporządzenia w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa uwzględnili jedynie przepisy podatkowe w tym zakresie, a o ustawie o rachunkowości (UoR) [Dz.U. Nr 121, poz. 591 z 29.09.1994 r.] wspomniano jedynie w zakresie kosztów powodujących ulepszenie funkcjonujących już w jednostkach środków trwałych (koszty ponoszone na ulepszenie środka trwałego można pokrywać ze środków budżetu państwa, z inwestycji celowych). Należy podkreślić, że podstawowa działalność uczelni zgodnie z UPoSW jest zwolniona z podatku dochodowego. Autorzy rozporządzenia uwzględnili jedynie jednostki gospodarcze, które ustalając wynik finansowy, a zarazem dochód do opodatkowania, korzystają z ulg podatkowych. Stosowane przez te podmioty gospodarcze ulgi podatkowe i preferencje pozwalają im osiągnąć lepsze korzyści ekonomiczne i wygenerować niższe obciążenie podatkowe w niektórych okresach [Wasilewski, Pisarska 2009, s. 137, 138].

Należy podkreślić, że uczelnie oraz inne jednostki gospodarcze funkcjonujące na naszym rynku sporządzając sprawozdanie finansowe są zobowiązane do przestrzegania przepisów UoR. Zgodnie z definicją w niej zawartą (art. 3 ust. 1 pkt 15), za środki trwałe uważa się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. W świetle ustaw podatkowych ustalenie, czy dany składnik majątku jest, czy nie jest zaliczany do środków trwałych ma podstawowe znaczenie dla określenia, czy wydatek poniesiony na nabycie tego składnika może być uznany za koszt uzyskania przychodu, czy też staje się tym kosztem dopiero w postaci odpisów amortyzacyjnych [Pisarska 2009, s. 69]. Wartość jednorazowego odpisu amortyzacyjnego (którą ustawodawca określił w przepisach o finansowaniu inwestycji ze środków budżetu państwa) jest zmienna i uzależniona od wielu czynników zewnętrznych (obecnie jest to 3500 zł<sup>4</sup>) i jest to jedyna możliwość jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, wymieniona w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

---

<sup>4</sup> W piśmie Ministerstwa Finansów (BP8/033-77-467/JWK/10/2156) podano jedynie wartość 3500 zł, a w przepisie, który ministerstwo interpretowało (§ 4, ust 4) nie podano wartości. Określono tylko, że wyjątek braku finansowania ze środków budżetowych dotyczy środków trwałych, których wartość uprawnia do jednorazowej amortyzacji zgodnie z przepisami o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z tą ustawą, możliwość jednorazowej amortyzacji dotyczy nie tylko środka trwałego o wartości jednostkowej 3500 zł, lub niższej, zgodnie z art. 16f

Należy zauważyć, że w rozporządzeniu w sprawie szczegółowego sposobu oraz trybu finansowania inwestycji pochodzących z budżetu państwa nie podano wartości 3500 zł. Podano tylko zapis w § 4, ust. 3 (z wyjątkiem tych, których wartość początkowa nie przekracza kwoty uprawniającej do dokonania jednorazowo odpisu amortyzacyjnego określonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych). Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zawierają zapis wskazujący na prawo (nie obowiązek) jednorazowej amortyzacji środków trwałych o wartości mniejszej lub równej 3500 zł.

Reasumując, można stwierdzić, że zgodnie z przepisami UoR nabywane przez uczelnie z dotacji celowych środki trwałe są zaliczane do rzeczowych aktywów trwałych na podstawie kryteriów zawartych w tej ustawie (okres użytkowania i cel przeznaczenia), bez względu na ich wartość. Jednak analizując obowiązujące uczelnie publiczne przepisy w zakresie finansowania inwestycji (zakupu środków trwałych lub wytworzenie ich we własnym zakresie) można stwierdzić, że na podstawie przepisów UPoSW uczelnia wprawdzie może współfinansować realizowane inwestycje, ale musi stosować w tym zakresie przepisy rozporządzenia o finansowaniu inwestycji pochodzących z budżetu państwa. W związku z tym musi je identyfikować i rozliczać ich finansowanie na podstawie rozporządzenia w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa, biorąc pod uwagę głównie kryterium wartości i przepisy podatkowe.

Ważny jest fakt, że dotacja podmiotowa z budżetu państwa przeznaczona na finansowanie podstawowej działalności uczelni publicznej może być przeznaczona m.in. na zakup środków trwałych, ponieważ do zadań uczelni należy jej utrzymanie. Z utrzymaniem uczelni wiążą się wydatki m.in. na nabycie materiałów, podstawowego wyposażenia oraz narzędzi (np. sprzętu komputerowego, drukarek, kserokopiarek itp.). Uczelnia otrzymując dotację podmiotową z budżetu państwa przeznacza ją m.in. na swoje bieżące utrzymanie, a więc na zakup również takich środków gospodarczych, które zgodnie z UoR zaliczamy do składników środków trwałych. W sytuacji gdy źródłem finansowania środków trwałych jest dotacja podmiotowa, uczelnia ma prawo do ich nabycia uwzględniając przepisy bilansowe, a nie podatkowe (w których zapis umożliwia jednostce gospodarczej, która korzysta z ulgi podatkowej, zaliczenie jednorazowo w koszty środka trwałego o wartości jednostkowej do 3500 zł), wartość w takim przypadku nie ma dla niej znaczenia. Wystarczającym dla autorów przepisów

---

ust. 3, ale także środka lub środków trwałych (w wybranych jednostkach gospodarczych), których wartość nie przekracza łącznie 100 000 euro (jest to łączna wartość limitu odpisów amortyzacyjnych przysługująca w danym roku podatkowym), zgodnie z art. 16k, ust. 7 tej ustawy.



kryterium uznania środka trwałego jest przewidywany okres jego użytkowania, korzystanie z niego przez jednostkę oraz kompletność i zdatność do użytkowania (przepisów podatkowych nie uwzględnia się przy zakupach lub wytworzeniu we własnym zakresie tego składnika aktywów uczelni).

## Ewidencja rzeczowych aktywów trwałych

Dowolny składnik rzeczowych aktywów trwałych może być ujęty w ewidencji księgowej jako środek trwały, jeśli spełnia jednocześnie dwa warunki:

- istnieje prawdopodobieństwo, że przyniesie przedsiębiorstwu korzyści ekonomiczne, związane z jego użytkowaniem,
- wartość tego aktywum można określić w wiarygodny sposób.

Przedstawione kryteria mają duże znaczenie przy kwalifikowaniu tej grupy aktywów trwałych z tego powodu, że są one często znaczącym składnikiem majątku jednostki i dlatego mają istotny wpływ na jej stan majątkowy. Co więcej, ustalenie, czy poniesione wydatki stanowią składnik aktywów trwałych, czy też koszty bieżącego okresu, może mieć duże znaczenie przy ustalaniu wyniku finansowego.

Aby zdefiniować środki trwałe na podstawie obowiązujących norm, należy przytoczyć ich określenie według ustawy o rachunkowości. Według znowelizowanej ustawy o rachunkowości, przez środki trwałe rozumie się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdadne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Zalicza się do nich w szczególności:

- 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,
- maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,
- ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- inwentarz żywy.

Aby uczelnia mogła zaliczyć środki gospodarcze do rzeczowych aktywów trwałych, muszą być one kompletne, zdadne do użytku (w momencie przyjęcia do używania), przeznaczone na potrzeby jednostki oraz przewidywany okres ich ekonomicznej użyteczności dłuższy niż rok. Zgodnie z definicją UoR (art. 3 ust. 1 pkt 15), za środki trwałe uważa się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdadne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki.

W świetle ustaw podatkowych ustalenie, czy dany składnik majątku jest, czy nie jest zaliczany do środków trwałych ma podstawowe znaczenie dla określenia, czy wydatek poniesiony na nabycie tego składnika może być uznany za koszt uzyskania przychodu, czy też staje się tym kosztem dopiero w postaci odpisów amortyzacyjnych. Stosowanie ustaw podatkowych ma znaczenie dla podmiotów gospodarczych, które ustalają dochód do opodatkowania i płacą podatek dochodowy.

W ustawie o rachunkowości w art. 32 tryb dokonywania odpisów amortyzacyjnych ujęto z dużym stopniem uogólnienia, co daje w tym zakresie swobodę jednostkom gospodarczym. W związku z tym przepisy podatkowe (art. 16f ust. 3) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczące odpisów amortyzacyjnych dające możliwość (ale nie konieczność) jednorazowej amortyzacji środków trwałych o wartości równej lub niższej 3500 zł nie muszą być w jednostkach gospodarczych stosowane w odniesieniu do zasad bilansowych (ustawy o rachunkowości). W szczególności dotyczy to jednostek gospodarczych (np. uczelni), których działalność jest zwolniona z podatku dochodowego na podstawie ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym (art. 91, ust. 1).

## Wnioski

W opracowaniu przedstawiono możliwości finansowania środków trwałych z dotacji celowej budżetu państwa na inwestycje w sytuacji, gdy ich wartość nie przekracza kwoty 3500 zł. Badanie obowiązującego sposobu i trybu finansowania środków trwałych ujawniło trudności, jakie jednostki gospodarcze oraz uczelnie napotykają podczas realizacji inwestycji (zakupu środków trwałych lub wytworzenia ich we własnym zakresie), których źródłem finansowania są dotacje celowe z budżetu. Analiza obowiązujących przepisów prawnych pozwoliła na sformułowanie następujących wniosków w tym zakresie.

1. Dotacja celowa jest podstawowym źródłem finansowania inwestycji (m.in. maszyn i urządzeń) i każde ograniczenie w tym zakresie wprowadza dezorganizację, a wzrost poziomu kształcenia i badań naukowych jest uzależniony również od nowoczesności środków trwałych, którymi dysponują uczelnie.
2. Dominującym źródłem finansowania nabywanych rzeczowych aktywów w uczelni publicznej jest celowa dotacja budżetowa z uwagi na fakt, że dotacja podmiotowa wykorzystywana jest głównie na kształcenie studentów i kadr, wynagrodzenia dla pracowników oraz bieżące utrzymanie (w tym na remonty). Dlatego władze uczelni dbają o to, aby spełnić kryteria, które doprowadzą do pozyskania środków z budżetu państwa na inwestycje.

3. Istniejące zapisy w aktach prawnych w zakresie ograniczeń finansowania środków trwałych z dotacji celowej na nabycie lub wytworzenie środków trwałych wprowadzają znaczne komplikacje, ograniczając działalność i rozwój uczelni, ponieważ uniemożliwiają zakup środków trwałych o niskiej wartości bez względu na przydatność i okres użytkowania tych składników majątku.
4. Wartości zawarte w ustawach podatkowych, uprawniające do jednorazowej amortyzacji lub wprowadzające limity jednorazowej amortyzacji, dotyczą różnych wartości, różnych grup środków trwałych i różnych podmiotów gospodarczych (płacących podatek dochodowy). Ulgi podatkowe są jedynie prawem, a nie obowiązkiem płatników podatku dochodowego. Stosowanie ich również w rozwiązaniach bilansowych powoduje zniekształcenie obrazu jednostki gospodarczej, zaprezentowanego w sprawozdaniu finansowym. Uczelnia nie jest płatnikiem podatku dochodowego i w związku z tym stosuje tylko przepisy bilansowe (na podstawie polityki rachunkowości), a polityki podatkowej nie prowadzi.
5. Ulgi podatkowe nie mają wpływu na efektywność gospodarowania zasobami uczelni publicznej, a ewidencja jednorazowej amortyzacji środków trwałych o wartości początkowej poniżej kwoty uprawnionej do takiej amortyzacji powoduje zniekształcenie wyniku finansowego i obrazu ekonomiczno-finansowego takiej jednostki.

## Literatura

- BOROWIECKI R.: *Efektywność gospodarowania środkami trwałymi w przedsiębiorstwie*. PWN, Warszawa-Kraków 1988.
- JANASZ W.: *Gospodarka środkami pracy w przedsiębiorstwie*. Politechnika Szczecińska, Szczecin 1986.
- PISARSKA A.: *Efektywność gospodarowania rzeczowymi aktywami trwałymi w małych i średnich przedsiębiorstwach regionu świętokrzyskiego*. Wydawnictwo SGGW, Warszawa.
- Pismo Ministerstwa Finansów (BP8/033-77-467/JWK/10/2156 z 14.05.2010 r.).
- Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych, Dz.U. Nr 246, poz. 1796 z 22.12.2006 r.
- Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa, Dz.U. Nr 120, poz. 831 z 03.07.2006 r.
- Ustawa o finansach publicznych, Dz.U. Nr 157, poz. 1241 z 27.08.2009 r.
- Ustawa o Narodowym Planie Rozwoju, Dz.U. Nr 116, poz. 1206 z 20.04.2004 r.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. Nr 54, poz. 654 z 15.02.1992 r.
- Ustawa o rachunkowości, Dz.U. Nr 121, poz. 591 z 29.09.1994 r.

Ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym, Dz.U. Nr 164, poz. 1365 z 27.07.2005 r.

Ustawa o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, Dz.U. Nr 227, poz. 1658 z 06.12.2006 r.

WASILEWSKI M., PISARSKA A.: *Zarządzanie środkami trwałymi w małych i średnich przedsiębiorstwach z regionu świętokrzyskiego*. Zeszyty Naukowe SGGW, Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, nr 79, Warszawa 2009.

## **Financing of fixed assets from the state treasury (exemplified by public institutions of higher education)**

### **Abstract**

The aim of this paper is to find out determinants and options for purchasing fixed assets in state-operated institutions of higher education financed by the State Treasury. Based on applicable law that regulates the possibility of State Treasury's financing of purchase or unaided production of fixed assets in public institutions of higher education, a detailed analysis was performed. An examination of the currently valid method and a procedure of fixed assets financing revealed difficulties encountered by institutions of higher education in the course of investments financed with State Treasury funds. Applicable statutory regulations concerning the limitation of financing of fixed assets with a subsidy specifically designated for the purchase or production of fixed assets contain significant complications, thus restricting operations and development of institutions of higher education. Values provided in taxation law, allowing for one-off depreciation or introducing limits for one-off depreciation are applicable to certain values, different groups of fixed assets and different businesses (that pay income tax). An institution of higher education is not a payer of income tax and as such it makes use of balance sheet regulations only (based on accounting policy), and it does not make use of tax policy. Tax reliefs do not impact on effectiveness of management of resources of an institution of higher education, and recording of one-off depreciation of fixed assets with a final value below an amount allowed for such depreciation results in the deformation of financial result and economic/financial image of such an institution.