

Anna Cwiakała-Małys

Uniwersytet Wrocławski

Krzysztof Małys

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

PROBLEM AMORTYZACJI BUDYNKÓW I BUDOWLI W PAŃSTWOWYCH SZKOŁACH WYŻSZYCH

Zasadniczymi celami kierunkowymi *Strategii rozwoju szkolnictwa wyższego w Polsce do roku 2010* są rozwój infrastruktury uczelnianej oraz zapewnienie dostępu do Internetu.

Finansowanie majątku trwałego w uczelni państwowej odbywa się w formie dotacji celowych na inwestycje. Uczelnie państwowe w coraz większym stopniu korzystają jednak z drugiego źródła finansowania, którymi są przychody uzyskiwane z odpłatnej działalności dydaktycznej (studia zaoczne, wieczorowe, uzupełniające, podyplomowe). Należy pamiętać, że przychody „pozadotacyjne” w mniejszym stopniu stanowią czynnik rozwojowy w uczelniach, bowiem, zgodnie z obowiązującymi przepisami, powinny one pokrywać jedynie planowane koszty kształcenia [Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie zasad..., rozdz. 3].

Zgodnie z art. 28 ust. 7 ustawy o rachunkowości, ubytek wartości aktywów odzwierciedlają:

- planowe odpisy amortyzacyjne wartości środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, dokonywane za pomocą okresowo weryfikowanych stawek,
- odpisy aktualizujące wykazaną w księgach wartość aktywów trwałych, spowodowane utratą tej wartości.

Budynki i budowle w państwowej szkole wyższej nie podlegają odpisom amortyzacyjnym. Pomijając to, iż uczelnia jest zwolniona z podatków z części dochodów, które przeznacza na działalność statutową, należy podkreślić, że nie ma ona możliwości gromadzenia funduszu na odtworzenie składników majątkowych,

tj. budynków i budowli, poprzez zaliczenie odpisów amortyzacyjnych w ciężar kosztów. Dodatkowo 10% pozostałej amortyzacji należy odprowadzić na scentralizowany rachunek w MENiS.

W rezultacie w sytuacji gwałtownego wzrostu zadań edukacyjnych i braku realnej perspektywy poprawy ich finansowania uczelnie podejmują wysiłek utrzymania bieżącej płynności finansowej kosztem nadmiernej eksploatacji zasobów materialnych oraz sztucznego zaniżania kosztów kształcenia. W większości państwowych uczelni wyższych koszty własne działalności dydaktycznej są wyższe aniżeli przychody z dydaktyki. W związku z tym szkoły wyższe „sprzedają” swoje usługi edukacyjne poniżej ich kosztów, a różnicę pokrywają z przychodów z pozostałej działalności operacyjnej oraz z przychodów finansowych. W następstwie zaniżonej kwoty dotacji na dydaktykę, a także zaniżonych opłat z tytułu czesnego odbywa się ukryte dotowanie usługobiorców [Ćwiakła-Małys, Małys 2002, s. 51].

Tabela 1. Elementy gospodarki finansowej wybranych uczelni Wrocławia i Opola w latach 2000-2003 (w tys. zł)

Lata	Wynik z działalności dydaktycznej	Przychody finansowe	Wynik brutto
2000	- 14 556,1	22 245,2	18 939,1
2001	2 328,5	27 206,5	59 433,9
2002	- 642,4	19 620,9	35 021,0
2003	- 4 189,6	12 358,9	27 077,1

Źródło: opracowanie własne.

W przedstawionym przykładzie (tab. 1) nawet w 2001 r. połowa analizowanych uczelni zanotowała ujemny wynik na działalności dydaktycznej. Widoczna jest również korelacja pomiędzy wynikiem finansowym a osiąganymi przychodami finansowymi (głównie lokatami z wolnych środków). Pozwala to uczelniom osiągnięciem wspomniane przychody finansowe na znaczny udział w realizowanych inwestycjach.

Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie zasad gospodarki finansowej uczelni w kwestii amortyzacji środków trwałych odwołuje się do zasad określonych w odrębnych przepisach (§ 5, pkt 1). W tym samym paragrafie przez wyłączenie szczególnie potraktowano:

- budynki i budowle oraz związane z nimi wartości niematerialne i prawne,
- zakładowe domy mieszkalne oraz związane z nimi wartości niematerialne i prawne.

We wrześniu 1991 r. obowiązującym przepisem dotyczącym środków trwałych było Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie uznawania składników majątko-

wych za środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, zasad i stawek amortyzacji oraz zasad aktualizacji wyceny środków trwałych [Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie uznania...]. W paragrafie 4 pkt 5 ust. 7 tego rozporządzenia czytamy, że odpisów amortyzacyjnych nie dokonuje się od budynków i budowli oraz związanych z nimi wartości niematerialnych i prawnych szkół wyższych z wyjątkiem służących zakładowej działalności socjalnej.

Na uwagę zasługują dwa fakty :

- dlaczego ustawodawca w rozporządzeniu w sprawie zasad gospodarki finansowej uczelni wyłączył dodatkowo budynki i budowle, skoro nie podlegały one amortyzacji w przepisach już obowiązujących,
- dlaczego nie ma spójności w odniesieniu do rodzajów budynków niepodlegających amortyzacji w obu aktach (z jednej strony, budynki i budowle oraz zakładowe domy mieszkalne, z drugiej, tylko budynki i budowle).

Kolejnym aktem prawnym, który regulował amortyzację środków trwałych, było Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie składników majątkowych uznawanych za środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, zasad i stawek ich amortyzacji oraz trybu i terminów aktualizacji wyceny środków trwałych z dnia 27 marca 1992 r. [Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie składników majątkowych...], uchylone z dniem 1 stycznia 1995 r. Paragraf 4 pkt 4 ust. 6 tego rozporządzenia stanowi, że odpisu amortyzacyjnego nie dokonuje się od budynków i budowli szkół wyższych, z wyjątkiem służących zakładowej działalności socjalnej. Nie wymienia się już tutaj wartości niematerialnych i prawnych związanych z budynkami.

Data graniczną ujęcia budynków i budowli szkół wyższych w przepisach o środkach trwałych jest 1 stycznia 1995 r. Wtedy bowiem weszło w życie Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych [Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także...]. W rozporządzeniu tym nie ujęto już budynków i budowli szkół wyższych jako nieobjętych amortyzacją.

W kolejnych przepisach stanowiących o środkach trwałych również nie ujmowano budynków i budowli szkół wyższych. Do tych przepisów należały:

- Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych [Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych...] obowiązujące od 1 stycznia 1997 r.,
- Rozporządzenie Ministra Finansów zmieniające rozporządzenie w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych [Rozporządzenie Ministra Finansów zmieniające...], które z dniem 1 stycznia 2000 r. „przeniosło” amortyzację środków trwałych osób prawnych do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [Ustawa o podatku dochodowym...].

Rodzi się więc kolejne pytanie: dlaczego po zmianie przepisów dotyczących amortyzacji środków trwałych nie zmieniono zapisu w rozporządzeniu o gospodarce finansowej uczelni?

Odpowiedzi na te pytania udzielało na początku 1995 r. samo Ministerstwo Finansów w pismach skierowanych do Ministerstwa Edukacji Narodowej oraz Politechniki Wrocławskiej. Zgodnie z treścią tych pism, rozporządzenie w sprawie gospodarki finansowej uczelni określa zasady systemu finansowego obowiązujące w szkołach wyższych. Jest to ujęcie księgowe amortyzacji budynków i budowli, rozporządzenia o środkach trwałych, a obecnie ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, określają zaś, które składniki majątku podlegają amortyzacji, a tym samym stanowią koszt uzyskania przychodów. Wymienione w tych przepisach środki trwałe niepodlegające amortyzacji nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Jest to ujęcie podatkowe amortyzacji budynków i budowli uczelni wyższych.

Od dnia 1 stycznia 1995 r. przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania do kosztów uzyskania przychodów należy zaliczyć odpisy amortyzacyjne od budynków i budowli szkół wyższych. Rozwiązanie to nie wprowadziło zmian w zasadach ustalania wyniku finansowego, określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie zasad gospodarki finansowej uczelni, a jedynie zmniejszyło podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym o kwoty statystycznie obliczonych odpisów amortyzacyjnych budynków i budowli wcześniej nie amortyzowanych. Konsekwencją jest zmniejszenie hipotetycznych obciążeń podatkowych uczelni.

Odpisy amortyzacyjne, odzwierciedlające utratę wartości początkowej majątku trwałego na skutek jego używania lub upływu czasu, powinny stanowić ważny czynnik wpływający na możliwość odtworzenia jego stanu. Nie można bowiem mówić o funkcjonowaniu i rozwoju uczelni bez odpowiednio wyposażonej i utrzymywanej bazy materialnej. Koszty amortyzacji budynków i budowli powinny zatem w dłuższej perspektywie czasowej wpływać na poziom kalkulacyjnych kosztów kształcenia. W obecnym stanie prawnym dotyczącym funkcjonowania państwowych szkół wyższych utrata wartości aktywów uczelni w postaci budynków i budowli nie ma swojego odzwierciedlenia w amortyzacji. W związku z tym, że w kosztach operacyjnych brakuje tak istotnego składnika, mającego powiązanie z infrastrukturą budowlaną uczelni, koszty kształcenia mogą się wydawać zaniżone. Ma to szczególnie znaczenie wobec zmian, jakie wprowadza nowelizacja ustawy o szkolnictwie wyższym, nakładająca na uczelnie obowiązek dokładnego obliczania kosztów kształcenia. Skutkiem tego może być pogarszająca się pozycja uczelni państwowych na coraz bardziej konkurencyjnym rynku szkół wyższych, zwłaszcza w warunkach występowania niżu demograficznego oraz poszerzania się europejskiej przestrzeni szkolnictwa wyższego.

Literatura

- Ćwiakala-Małys A., Małys K., *Problem kalkulacji kosztów kształcenia*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 948, AE, Wrocław 2002.
- Komunikat Komisji Europejskiej – Skuteczne inwestowanie w edukację: imperatyw dla Europy, Bruksela, 10 stycznia 2003, Fundacja Rozwoju Systemu Edukacji, Warszawa 2003.
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, 2001.
- Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych (DzU 1995 nr 7, poz. 34).
- Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (DzU nr 6, poz. 35 z dnia 24 stycznia 1997 r.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie składników majątkowych uznawanych za środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, zasad i stawek ich amortyzacji oraz trybu i terminów aktualizacji wyceny środków trwałych z dnia 27 marca 1992 roku (tekst jednolity DzU 1994 nr 104, poz. 508).
- Rozporządzenie Ministra Finansów zmieniające rozporządzenie w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (DzU 1999 nr 100, poz. 1175).
- Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie uznawania składników majątkowych za środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, zasad i stawek amortyzacji oraz zasad aktualizacji wyceny środków trwałych (DzU 1989 nr 72, poz. 422, z późn. zm.).
- Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie zasad gospodarki finansowej uczelni z dnia 27 sierpnia 1991 r. (DzU 1991 nr 84, poz. 380 z późn. zm.).
- Strategia rozwoju szkolnictwa wyższego w Polsce do roku 2010 – MENiS, <http://www.menis.gov.pl/szk-wyz/strategia/strategia.htm>.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 2000 nr 54, poz. 654, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU 2002 nr 76, poz. 964).
- Ustawa z dnia 12 września 1990 r. o szkolnictwie wyższym (DzU 1990 nr 65, poz. 385, z późn. zm.).

A PROBLEM OF THE DEPRECIATION OF BUILDINGS AND BUILDING STRUCTURES IN HIGH PUBLIC SCHOOLS

Summary

The financing of fixed assets in a high public school has a form of the purposive investment endowments. Buildings and building structures of a high public school are not depreciated. A decline in the value of high public school's assets are not connected with an accumulating of means which allows to reproduce the assets. Therefore the didactic expenses are lowered in value by an amount of depreciation. This situation indirectly affects the lowered expenses of education. In long run the depreciation of buildings and building structures should be included in expenses of education.